International Public Sector Accounting Standards Board®

إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

طبعة عام ٢٠٢١
الجزء الثاني

النسخة الأصلية

IPSASB International Public Sector Accounting Standards Board®

ترجمة ونشر



المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين

إصدارات معايير المحاسبة الدولية
في القطاع العام

طبعة عام ٢٠٢١
الجزء الثاني

IPSAS®

International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue, 6th Floor
New York, New York 10017 USA

نُشر هذا الكتاب من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين، وتتلخص مهمته في خدمة المصلحة العامة من خلال: المساهمة في وضع معايير وإرشادات عالية الجودة؛ وتسهيل تبني وتطبيق المعايير والإرشادات عالية الجودة؛ والمساهمة في تطوير مؤسسات وشركات المحاسبة المهنية القوية، والمساهمة في إعتماد الممارسات عالية الجودة من قبل المحاسبين المهنيين، وتعزيز قيمة المحاسبين المهنيين في مختلف أرجاء العالم؛ وإبراز القضايا التي تهم عامة الجمهور.

إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومسودات العرض وأوراق التشاور وإرشادات الممارسة الموصى بها وغيرها من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تصدر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين وهي حقوق تأليف خاصة به.

ولا يقبل أي من مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو الإتحاد الدولي للمحاسبين تحمل مسؤولية أي خسارة تلحق بأي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف بناءً على المواد المشمولة في هذا الإصدار، سواءً كانت تلك الخسارة ناجمة عن الإهمال أو غير ذلك.

إن شعار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "IPSASB logo"، ومجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "IPSASB"، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"IPSAS"، وإرشادات الممارسة الموصى بها، وشعار الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC logo"، والإتحاد الدولي للمحاسبين"IFAC"، هي علامات تجارية وعلامات خدمة تخص الاتحاد الدولي للمحاسبين في أمريكا والدول الأخرى.

حقوق التأليف محفوظة © مارس ٢٠٢١ للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. جميع الحقوق محفوظة. يجب طلب الإذن الخطي من الإتحاد الدولي للمحاسبين لإستنساخ أو تخزين أو إستخدامات أخرى شبيهة في هذه الوثيقة، بإستثناء ما يسمح به القانون. يرجى الإتصال بالموقع التالي: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-466-1

نشر الإتحاد الدولي للمحاسبين كتاب إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١ والتابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مارس ٢٠٢١ باللغة الإنجليزية (وقام المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين بترجمته إلى العربية في يوليو ٢٠٢١) ويتم نسخها بموافقة الإتحاد الدولي للمحاسبين. وأخذ الإتحاد الدولي للمحاسبين عملية ترجمة الكتاب بعين الإعتبار وتمت الترجمة وفقاً *"لبيان السياسة- ترجمة المعايير والإرشادات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين"*. وإن النص الموافق عليه لجميع المعايير المشمولة هنا هو ذاته الذي قام بنشره الإتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.

العنوان الأصلي – إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١، ISBN: 978-1-60815-466-1

"Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2021" – ISBN 978-1-60815-466-1

"يعتبر النص باللغة الإنجليزية لإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١، حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

"يعتبر النص باللغة العربية لإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠٢١ حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: ٢٠٢٠/١١/٤٦٨٩

ISBN: ٩٧٨-٩٩٥٧-٤١٨-٣٦-٦

نشر من قبل:

International Federation of Accountants®

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

IPSAS®

جدول المحتويات

الجزء الثاني

	الصفحة
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨- الأدوات المالية : العرض.....	٩٥١
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩- الأدوات المالية : الإعتراف والقياس.....	١٠٤٢
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠- الأدوات المالية: الإفصاحات.....	١١٠٨
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١- الأصول الغير ملموسة.....	١٢٠٧
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢- ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح.....	١٢٦٦
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣- تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى.....	١٣٢٥
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤- البيانات المالية المنفصلة.....	١٤٥٠
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥- البيانات المالية الموحدة.....	١٤٦٨
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦- الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.....	١٥٨٥
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧- الترتيبات المشتركة.....	١٦١٧
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨- الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى.....	١٧٦٠
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩- منافع الموظفين.....	١٧٠٥
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠- عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام	١٧٦٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨
الأدوات المالية: العرض

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"* وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم ٢ *"حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والتفسير ٢ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسسة المعايير الدولية لإعدا التقارير المالية
Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨– الأدوات المالية: العرض

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *" الأدوات المالية: العرض"* في يناير من عام ٢٠١٠.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية"* (الصادر في يناير ٢٠١٩).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية"* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥.
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٤* (الصادرة في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	إلغاء	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨
٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨
٧	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٨	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨
١٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨
١٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨
٢٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨
٣٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨
٤٠	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٤٠أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٤٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٤٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٤٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨
٤٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨
٥٦	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥٧	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥٨	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٦٠أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٦٠ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٦٠ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٦٠د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦٠هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٦٠و	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٦٠ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٦١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تطبيق ٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٢٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ أغسطس ٢٠١٩
تطبيق ٥٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
تطبيق ٥٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٦٣	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة تطبيق ٦٣أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٦٣أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٦٣ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٦٣ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٦٣د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة تطبيق ٦٣هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٦٣هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٦٣و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
إستنتاج ١٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
إستنتاج ٢١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
مثال ١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
مثال ٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

يناير ٢٠١٠

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨
الأدوات المالية: العرض
المحتويات

	الفقرة
الهدف	١-٢
النطاق	٣-٨
تعريفات	٩-١٢
العرض	١٣-٥٥
الإلتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية	١٣-٣٢
الأدوات المطروحة للتداول	١٥-١٦
الأدوات أو عناصر الأدوات التي تفرض على المنشأة إلتزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية	١٧-١٨
إعادة تصنيف الأدوات المطروحة للتداول والأدوات التي تفرض على المنشأة إلتزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية	١٩-٢٠
لا يوجد إلتزامات تعاقدية لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى	٢١-٢٤
تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة	٢٥-٢٩
أحكام التسوية الطارئة	٣٠
خيارات التسوية	٣١-٣٢
الأدوات المالية المركبة	٣٣-٣٧
أسهم الخزينة	٣٨-٣٩
الفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة، والخسائر والمكاسب	٤٠-٤٦
التقاص بين أصل مالي وإلتزام مالي	٤٧-٥٥
الإنتقال	٥٦-٥٨
تاريخ النفاذ	٥٩-٦١
سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٥ (٢٠٠١)	٦٢
الملحق "أ": إرشادات التطبيق	

الملحق "ب": حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة
الملحق "ج": التعديلات على معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام
أساس الإستنتاجات
أمثلة توضيحية
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٢

إن معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"الأدوات المالية: العرض"* مبين في الفقرات ١-٦٢. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعدادالتقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

الهدف

١ هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كإلتزامات أو صافي أصول/حقوق ملكية لعملية تقاص الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتطبق لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر المصدر، من خلال الأصول المالية، الإلتزامات المالية، حقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية.

٢ تكمل المبادئ في هذا المعيار مبادئ الإعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية"* ولإيضاح البيانات عنها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

النطاق (أنظر أيضا الفقرات تطبيق٣- تطبيق٩)

٣ إن المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب مبدأ الاستحقاق المحاسبي يجب أن تطبق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية، بإستثناء ما يلي:-

(أ) تلك الحصص في المنشآت المسيطر عليها أو الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تحاسب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " *البيانات المالية الموحدة* " أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ " *البيانات المالية المنفصلة* " أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ " *الحصص في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*". من جانب آخر، في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ للمنشأة أن تحاسب عن الحصص في المنشآت المسيطر عليها والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. في هذه الحالات، تطبق المنشآت متطلبات هذا المعيار. وينبغي أن تطبق المنشآت هذا المعيار على جميع المشتقات في حصص المنشآت المسيطر عليها أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة.

(ب) حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *"منافع الموظفين"*.

(ج) الإلتزامات الناشئة عن عقود التامين. ولكن، ينطبق هذا المعيار على:

(١) المشتقات المتضمنة في عقود التأمين إذا إقتضى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ من المنشأة أن يتم محاسبتها بشكل منفصل.

(٢) عقود الضمان المالي إذا قامت الجهة المصدرة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ عند الإعتراف بالعقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات الصلة التي تتناول عقود التأمين إذا إختارت الجهة المصدرة تطبيق ذلك المعيار عند الإعتراف بها وقياسها.

بالإضافة إلى البندين (١) و(٢) أعلاه، يمكن أن تطبق المنشأة هذا المعيار على عقود التأمين التي تتضمن نقل المخاطر المالية.

(د) الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات الصلة التي تتناول عقود التأمين لأنها تشتمل على ميزة إشتراك إختيارية. وتعفى المنشأة المُصدرة لهذه الأدوات من تطبيق الفقرات١٣-٣٧ و"تطبيق٤٩" – "تطبيق ٦٠" لهذا المعيار على هذه الميزات فيما يتعلق بالتمييز بين الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية. ولكن، تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى لهذا المعيار. وعلاوةً على ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في هذه الأدوات (راجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١).

(هـ) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات الصلة التي تتناول معاملات الدفع على أساس الأسهم، بإستثناء :-

(١) العقود ضمن نطاق الفقرات ٤-٦ من هذا المعيار التي ينطبق عليها هذا المعيار؛ أو

(٢) الفقرتان ٣٨ و٣٩ من هذا المعيار، والتي ستطبق على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو الصادرة أو الملغاة فيما يتعلق بخطط خيارات الأسهم للموظفين وخطط شراء الأسهم للموظفين و جميع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الأخرى.

٤ ينطبق هذا المعيار على عقود بيع وشراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، بإستثناء العقود التي أبرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة. ومع ذلك، يطبق هذا المعيار على العقود التي تحدد المنشأة أنها قد تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٥ هناك طرق عديدة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع البند غير المالي بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتشمل هذه الطرق ما يلي:-

(أ) عندما تجيز شروط العقد لأحد الطرفين بتسويتها بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو بتبادل الأدوات المالية الأخرى؛

(ب) عندما تكون القدرة على التسوية بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، غير واردة صراحةً في شروط العقد، ولكن لدى المنشأة خبرة في تسوية عقود مشابهة بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية (سواءً مع الطرف المقابل من خلال إبرام عقود معادلة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو سقوطه بالتقادم)؛

(ج) عندما يكون للمنشأة، مع العقود المشابهة، خبرة في إستلام البنود المتضمنة وبيعها خلال فترة قصيرة بعد الإستلام بهدف توليد ربح من تقلبات السعر قصيرة الأمد أو من هامش التاجر؛ و

(د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل إلى نقد بسهولة.

لا يتم إبرام العقد الذي تنطبق عليه (ب) و(ج) بهدف إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، وتبعاً لذلك، تكون ضمن نطاق هذا المعيار. يتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٨ لتحديد إذا ما كان قد تم إبرامها ولا يزال يُحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، و بالتالي، إذا ما كانت ضمن نطاق هذا المعيار.

٦ يعتبر الخيار المكتوب لشراء أو بيع البند غير المالي الذي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، وفقاً للفقرة ٩ (أ) أو (د) ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل هذا العقد بهدف إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة.

٧ [تم إلغائها]

٨ [تم إلغائها]

تعريفات (أنظر أيضاً التطبيقات الإرشادية من ١٠-٤٨)

٩ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-**

<u>أداة حقوق الملكية</u> (Equity instrument) هو عبارة عن أي عقد يثبت حصة متبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع إلتزاماتها.

<u>الأداة المالية</u> (Finanical instrument) هي أي عقد يحدث أصلاً مالياً لمشروع وإلتزام مالي أو أداة ملكية، لمشروع آخر.

<u>الأصل المالي</u> (financial asset) هو أي أصل يكون عبارة عن:-

(أ) نقدية؛

(ب) أدوات حقوق الملكية لمشروع آخر؛

(ج) حق تعاقدي:

(١) لإستلام نقد أو أصل مالي آخر من مشروع آخر؛ أو

(٢) حق تعاقدي لتبادل الأصول المالية أو إلتزامات مالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية؛ أو

(د) العقد الذي يمكن أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة هو:-

(١) غير مشتق وتلتزم المنشأة بسببه أو قد تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) مشتق من الممكن أن أو ستتم تسويته بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة المنشأة لا تشمل أدوات مالية مطروحة للتداول مصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٥ و١٦ أو أدوات تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية والتي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٧ و١٨ أو أدوات تكون عبارة عن عقود إستلام أو تسليم مستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

<u>الإلتزام المالي</u> (Financial liability) هو أي إلتزام يكون:-

(أ) إلتزام تعاقدي:-

(١) تسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمشروع آخر؛ أو

(٢) تبادل الأدوات المالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية.

(ب) العقد الذي من الممكن أن أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وهو:-

(١) غير مشتق وتلتزم المنشأة بسببه أو سوف تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) مشتق من الممكن أن أو ستتم تسويته بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، تُعامل الحقوق أو عقود الخيار أو ضمانات استملاك عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة نظير مبلغ ثابت من أي عملة باعتبارها أدوات حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو عقود الخيار أو الضمانات بشكل تناسبي لجميع مالكيها الحاليين الذين يملكون نفس الفئة من أدوات حقوق الملكية غير المشتقة الخاصة بالمنشأة. أيضاً ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة المنشأة لا تشمل أدوات مالية مطروحة للتداول مصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٥ و١٦ أو أدوات تفرض على المنشأة إلتزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية والتي يتم تصنيفها

على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٧ و١٨ أو أدوات تكون عبارة عن عقود إستلام أو تسليم مستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

وكإستثناء، يتم تصنيف الأداة التي تستوفي تعريف الإلتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تمتلك جميع الميزات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و ١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨.

١٠ تم تعريف الشروط التالية في الفقرة٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ وفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* وتستخدم في هذا المعيار بالمعنى المحدد في ذلك المعيار.

- التكلفة المطفأة للأصل المالي أو الإلتزام المالي
- المشتقة
- طريقة الفائدة الفعالة
- الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- عقد الضمانة المالية
- إلتزام الشركة
- معاملة التنبؤ
- فاعلية التحوط
- البند المحوط
- أداة التحوط
- محتفظ به للتجارة
- البيع أو الشراء بالطريقة العادية
- تكاليف المعاملة

١١ في هذا المعيار، تشير العبارتان "عقد" و"تعاقدي" إلى إتفاقية بين طرفين أو أكثر لها نتائج إقتصادية واضحة والتي يملك الطرفان قدرة ضئيلة، أن وجدت، على تجنبها، وذلك لأن الإتفاقية عادة تكون قابلة للتنفيذ قانوناً. يمكن للعقود، وتبعاً لذلك الأدوات المالية، أن تتخذ أشكالاً مختلفة ولا تدعو لأن تكون كتابة.

١٢ في هذا المعيار، تشمل عبارة "المنشأة" منشآت القطاع العام، والأفراد، وشركات التضامن، والشركات المساهمة.

العرض

الإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية (أنظر أيضاً فقرات التطبيق ٤٩-٥٤)

١٣ **يجب على الجهة التي تصدر الأداة المالية تصنيف الأداة، أو الأجزاء المكونة لها، على أنها إلتزام أو حق ملكية حسب جوهر الترتيب التعاقدي عند الإعتراف الأولي بها وبناءاً على تعريفات الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.**

١٤ عندما تطبق المنشأة المُصدرة التعريفات الواردة في الفقرة ٩ لتحديد إذا ما كانت الأداة المالية تعتبر أداة حقوق ملكية أكثر منها إلتزاماً مالياً، تكون الأداة أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، تحقق الشرطان (أ) و(ب) أدناه.

(أ) لا تشمل الأداة إلتزاماً تعاقدياً:-

(١) لتوريد نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(٢) لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من الممكن أن لا تكون في صالح المنشأة المُصدرة.

(ب) إذا كانت يمكن أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة فإنها تكون:-

(١) غير مشتقة ولا تشمل إلتزاماً تعاقدياً للمنشأة المُصدرة بأن تورد عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشتقة ويتم تسويتها فقط من خلال مبادلة المنشأة المُصدرة لمبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به. ولهذا الغرض، تعامل الحقوق وعقود الخيار أو ضمانات استملاك عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة نظير مبلغ ثابت من أي عملة باعتبارها أدوات حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو عقود الخيار أو الضمانات بشكل تناسبي لجميع مالكيها الحاليين الذيم يملكون نفس الفئة من أدوات حقوق الملكية غير المشتقة الخاصة بالمنشأة، وأيضاً لهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة لا تشتمل على الأدوات التي تمتلك جميع الميزات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين١٧ و١٨ أو الأدوات التي تكون عبارة عن عقود إستلام وتسليم مستقبلي بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

لا يعتبر الإلتزام التعاقدي بما في ذلك الناتج عن أداة مالية مشتقة، والذي من الممكن أو سينتج عنه إستلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة في المستقبل، ولكن دون

أن يحقق الشروط (أ) و(ب) أعلاه، أداة حقوق ملكية. وكإستثناء، يتم تصنيف الأداة التي تستوفي تعريف الإلتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تمتلك جميع الميزات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨.

الأدوات المطروحة للتداول

١٥ تتضمن الأداة المالية المطروحة للتداول إلتزاماً تعاقدياً للجهة المصدرة لإعادة شراء أو تسديد تلك الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر عند الإعادة. وكإستثناء لتعريف الإلتزام المالي، يتم تصنيف الأداة التي تتضمن مثل هذا الإلتزام على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تمتلك جميع الميزات التالية:-

(أ) إن كانت تخول الحامل للحصول على حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة في حالة تصفية المنشأة. كما أن صافي أصول المنشأة هي تلك الأصول المتبقية بعد خصم جميع المطالبات الأخرى على أصولها. ويتم تحديد الحصة التناسبية بواسطة:-

(١) تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات متساوية القيمة؛ و

(٢) ضرب تلك القيمة بعدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.

(ب) تقع الأداة في صنف الأدوات التابعة لجميع أصناف الأدوات الأخرى. ولتقع ضمن صنف كهذا فإن الأداة:-

(١) لا تملك أولوية على المطالبات الأخرى لأصول المنشأة عند التصفية؛ و

(٢) لا تحتاج لأن يتم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تقع ضمن صنف الأدوات التابع لجميع أصناف الأدوات الأخرى.

(ج) تملك جميع الأدوات المالية التي تقع ضمن صنف الأدوات التابع لجميع أصناف الأدوات الأخرى نفس الميزات. فعلى سبيل المثال، يجب أن تكون جميعها مطروحةً للتداول والصيغة أو الطريقة الأخرى المستخدمة لحساب سعر إعادة الشراء أو التسديد هي نفسها لجميع الأدوات التي تقع في ذلك الصنف.

(د) كجزءٍ من الإلتزام التعاقدي للجهة المصدرة لإعادة بيع أو تسديد الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، لا تتضمن الأداة أي إلتزام تعاقدي لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى أو لمبادلة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى في ظل ظروف غير مواتية للمنشأة، ولا تعد عقداً سيتم أو يمكن أن يتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كما هو وارد في الفقرة (ب) من تعريف الإلتزام المالي.

(هـ) يعتمد إجمالي التدفقات النقدية المنسوبة للأداة طوال عمر الأداة بشكل كبير على الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي

الأصول المعترف وغير المعترف بها الخاصة بالمنشأة طوال عمر الأداة (بإستثناء أي آثار للأداة).

١٦ ليتم تصنيف أداة على أنها أداة حقوق ملكية، إضافة إلى إمتلاك الأداة للميزات الواردة أعلاه، لا ينبغي على الجهة المصدرة إمتلاك أداة مالية أو عقد آخر:-

(أ) يعتمد فيه إجمالي التدفقات النقدية بشكل كبير على الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف وغير المعترف بها الخاصة بالمنشأة طوال عمر الأداة (بإستبعاد أي آثار للأداة)؛ و

(ب) يملك أثر تقييد أو تثبيت العائد المتبقي لحاملي الأدوات المطروحة للتداول بشكل كبير.

ولغايات تطبيق هذا الشرط، لا ينبغي على المنشأة الأخذ بعين الإعتبار العقود غير المالية مع حامل الأداة الوارد في الفقرة ١٥ والتي تحتوي على أحكام وشروط تعاقدية مشابهة لتلك الواردة في عقد مكافئ يمكن إبرامه بين الجهة غير الحاملة للأداة والمنشأة المصدرة. وإن لم تتمكن المنشأة تحديد ما إذا كان سيتم إستيفاء هذا الشرط، فلا ينبغي عليها تصنيف الأداة المطروحة للتداول على أنها أداة حقوق ملكية.

الأدوات أو عناصر الأدوات التي تفرض على المنشأة إلتزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية

١٧ تتضمن بعض الأدوات المالية إلتزاماً تعاقدياً على المنشأة المصدرة لتسليم حصة تناسبية من صافي أصولها إلى منشأة أخرى فقط عند التصفية. وينشأ الإلتزام نتيجة لكون التصفية أكيدة الحدوث وخارجة عن سيطرة المنشأة (على سبيل المثال: منشأة محدودة العمر) أو لكونها غير أكيدة الحدوث ولكن تقع بإختيار حامل الأداة. وكإستثناء لتعريف الإلتزام المالي، يتم تصنيف الأداة التي تتضمن مثل هذا الإلتزام على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تمتلك جميع الميزات التالية:-

(أ) إن كانت تخول الحامل للحصول على حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة في حالة تصفية المنشأة. كما أن صافي أصول المنشأة هي تلك الأصول المتبقية بعد خصم جميع المطالبات الأخرى على أصولها. ويتم تحديد الحصة التناسبية بواسطة:-

(١) تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات متساوية القيمة؛ و

(٢) ضرب تلك القيمة بعدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.

(ب) تقع الأداة في صنف الأدوات التابع لجميع أصناف الأدوات الأخرى. ولتقع ضمن صنف كهذا فإن الأداة:-

(١) لا تملك أولوية على المطالبات الأخرى لأصول المنشأة عند التصفية، و

(٢) لا تحتاج لأن يتم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تقع ضمن صنف الأدوات التابع لجميع أصناف الأدوات الأخرى.

(ج) يجب أن تملك جميع الأدوات المالية التي تقع في صنف الأدوات التابع لجميع أصناف الأدوات الأخرى إلتزاماً تعاقدياً مطابقاً للمنشأة المصدرة لتسليم حصة تناسبية من أصولها الصافية عند التصفية.

١٨ ليتم تصنيف أداة على أنها أداة حقوق ملكية، إضافة إلى إمتلاك الأداة للميزات الواردة أعلاه، لا ينبغي على الجهة المصدرة إمتلاك أداة مالية أو عقد آخر:-

(أ) يعتمد فيه إجمالي التدفقات النقدية بشكل كبير على الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف وغير المعترف بها الخاصة بالمنشأة طوال عمر الأداة (بإستبعاد أي آثار للأداة)؛ و

(ب) يملك أثر تقييد أو تثبيت العائد المتبقي لحاملي الأدوات المطروحة للتداول بشكل كبير.

ولغايات تطبيق هذا الشرط، لا ينبغي على المنشأة الأخذ بعين الإعتبار العقود غير المالية مع حامل الأداة الوارد في الفقرة ١٦ج والتي تحتوي على أحكام وشروط تعاقدية مشابهة لتلك الواردة في عقد مكافئ يمكن إبرامه بين الجهة غير الحاملة للأداة والمنشأة المصدرة. وإن لم تتمكن المنشأة تحديد ما إذا كان سيتم إستيفاء هذا الشرط، فلا ينبغي عليها تصنيف الأداة المطروحة للتداول على أنها أداة حقوق ملكية.

إعادة تصنيف الأدوات المطروحة للتداول والأدوات التي تفرض على المنشأة إلتزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية

١٩ ينبغي على المنشأة تصنيف الأداة المالية على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨ من التاريخ الذي تمتلك فيه الأداة جميع الخصائص وتستوفي الشروط المنصوص عليها في تلك الفقرات. وينبغي على المنشأة إعادة تصنيف الأداة المالية من التاريخ الذي تتوقف فيه الأداة عن إمتلاك جميع الخصائص أو إستيفاء جميع الشروط المنصوص عليها في تلك الفقرات. فعلى سبيل المثال، في حال قامت المنشأة بتسديد جميع أدواتها الصادرة غير المطروحة للتداول وأي أدوات مطروحة للتداول لا تزال مستحقة والتي تمتلك جميع الخصائص وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦، فينبغي على المنشأة إعادة تصنيف الأدوات المطروحة للتداول على أنها أدوات حقوق ملكية من التاريخ الذي تقوم فيه بتسديد الأدوات غير المطروحة للتداول.

٢٠ ينبغي على المنشأة أن تحاسب إعادة تصنيف الأداة وفقاً للفقرة ١٩على النحو التالي:-

(أ) أن تعيد تصنيف أداة حقوق الملكية على أنها إلتزام مالي من التاريخ الذي تتوقف فيه الأداة عن إمتلاك جميع الخصائص أو إستيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين

١٧ و١٨. وينبغي قياس الإلتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التصنيف. وينبغي على المنشأة الإعتراف في حقوق الملكية بأي فرق بين القيمة المسجلة لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للإلتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

(ب) أن تعيد تصنيف الإلتزام المالي على أنها حقوق ملكية من التاريخ الذي تمتلك فيه الأداة جميع الخصائص وتستوفي الشروط المنصوص عليها في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨. وينبغي قياس أداة حقوق الملكية بالقيمة المسجلة للإلتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

لا يوجد إلتزامات تعاقدية لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى (الفقرة ١٤(أ))

٢١ بإستثناء الظروف الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨، إن الناحية الهامة عند التفرقة بين الإلتزام المالي وأداة حق الملكية هي وجود إلتزام تعاقدي على طرف واحد للأداة المالية (الجهة المصدرة) إما لتسليم نقد أو أصل مالي آخر للطرف الآخر (المالك) أو لمبادلة أداة مالية أخرى مع المالك في ظروف من المحتمل أنها ليست لصالح الجهة المصدرة، ورغم أن صاحب أداة حقوق الملكية يحق له استلام حصة تناسبية من أي أرباح أسهم أو توزيعات مماثلة معلنة أو توزيعات لصافي الأصول/حقوق الملكية، لا يكون على الجهة المصدرة إلتزاما تعاقديا بتقديم هذه التوزيعات لأنه لا يمكن أن يُطلب منها أن تسلم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر.

٢٢ إن جوهر الأداة المالية وليس شكلها القانوني هو الذي يحكم تصنيفها في بيان المركز المالي للجهة المصدرة، وبينما يكون الجوهر والشكل القانوني متوافقين بشكل عام فإن الحالة ليست كذلك دائماً، بعض الأدوات المالية تأخذ الشكل القانوني لحقوق المالكين إلا أنها إلتزامات في جوهرها، والبعض الآخر قد يجمع ملامح مرتبطة مع أدوات حقوق المالكين وملامح مرتبطة مع الإلتزامات المالية، على سبيل المثال:-

(أ) عندما ينص سهم ممتاز على التسديد الإجباري من قبل الجهة المصدرة بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد أو يعطي حامله الحق في الطلب من الجهة المصدرة تسديد السهم في تاريخ محدد أو بعده بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد فإن الأداة تتفق مع تعريف الإلتزام المالي.

(ب) ينظر إلى الأداة المالية التي تمنح الحامل الحق في إعادة بيعها إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر ("أداة مطروحة للتداول") على أنها إلتزام مالي بإستثناء تلك الأدوات المصنفة كأدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرات ١٥ و١٦ أو الفقرات ١٧ و١٨. وتعتبر الأداة المالية إلتزاماً حتى عندما يتم تحديد قيمة النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر له القدرة على الإرتفاع أو الإنخفاض. ويعني وجود خيار للحامل لإعادة بيع الأداة إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي أن الأداة المطروحة للتداول تستوفي تعريف الإلتزام المالي بإستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً

للفقرات ١٥ و١٦ أو الفقرات ١٧ و١٨. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تمنح الصناديق المشتركة غير محددة رأس المال وصناديق الإئتمان والشراكات وبعض المنشآت التعاونية مالكيها أو الأعضاء فيها الحق لتسديد حصصهم في الجهة المصدرة في أي وقت مقابل نقد، مما يؤدي إلى تصنيف حصص مالكي الوحدة أو الأعضاء كإلتزامات مالية بإستثناء تلك الأدوات المصنفة كأدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرات ١٥ و١٦ أو الفقرات ١٧ و١٨. ومع ذلك، فإن التصنيف كإلتزام مالي لا يحول دون إستخدام كلمات التعريف مثل "قيمة صافي الأصل المنسوبة إلى مالكي الوحدة" و "التغير في قيمة صافي الأصل المنسوبة لمالكي الوحدة" في متن البيانات المالية للمنشأة التي لا تملك حقوق ملكية/صافي أصول مساهم بها (كبعض الصناديق المشتركة وصناديق الإئتمان، أنظر المثال التوضيحي رقم ٧) أو إستخدام الإفصاح الإضافي لإظهار إجمالي حصص الأعضاء التي تحتوي على بنود مثل الإحتياطي الذي يستوفي تعريف صافي الأصول/حقوق الملكية والأدوات المالية التي لا تستوفي ذلك التعريف (أنظر المثال التوضيحي رقم ٨).

٢٣ إذا لم يكن للمنشأة حق غير مشروط بتجنب توريد نقد أو أصل مالي آخر لتسوية إلتزام تعاقدي، فإن الإلتزام يحقق تعريف الإلتزام المالي. بإستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨. فعلى سبيل المثال:-

(أ) إن القيد القائم على قدرة المنشأة على تحقيق الإلتزام التعاقدي، مثل عدم وجود وسيلة للوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة للحصول على الموافقة على الدفعات من سلطة تنظيمية، لا يبطل إلتزام المنشأة التعاقدي أو حق المالك التعاقدي بموجب الأداة.

(ب) الإلتزام التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل لحقه بالإسترداد يعدّ إلتزاماً مالياً لأن المنشأة لا تملك الحق غير المشروط بتجنب توريد نقد أو أي أصل مالي آخر.

٢٤ الأداة المالية التي تشكل صراحةً إلتزاماً تعاقدياً لتوريد نقد أو أصل مالي آخر يمكن أن تنشأ إلتزاماً بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها. على سبيل المثال:-

(أ) يمكن أن تشتمل الأداة المالية على إلتزام غير مالي ينبغي تسويته إذا، وفقط إذا، أخفقت المنشأة في القيام بالتوزيعات أو بإستعادة الأداة. إذا إستطاعت المنشأة تجنب نقل النقد أو الأصل المالي الآخر فقط من خلال تسوية الإلتزام غير المالي، فإن الأداة المالية تعتبر إلتزاماً مالياً.

(ب) تعتبر الأداة المالية إلتزاماً مالياً إذا بينت أن المنشأة في التسوية ستورد إما:-

(١) نقد أو أصل مالي آخر؛ أو

(٢) أسهمها الخاصة والتي حددت قيمتها لتتجاوز بشكل كبير قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

وعلى الرغم من عدم وجود إلتزام تعاقدي صريح على المنشأة بتوريد نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل تسوية الأسهم هي تلك القيمة التي ستقوم المنشأة بتسويتها نقداً. وعلى أي حال، فإن المالك قد ضمن في الجوهر إستلام مبلغ يساوي على الأقل خيار تسوية النقد (راجع الفقرة ٢١).

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ١٤ (ب))

٢٥ لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية لوحده لأنه قد ينتج عنه إستلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وقد يكون للمنشأة حق أو إلتزام تعاقدي بإستلام أو توريد عدد من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المختلفة الخاصة بها بحيث أن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم تسليمها أو توريدها تساوي مبلغ الحق أو الإلتزام التعاقدي. ويمكن أن يكون مثل هذا الحق أو الإلتزام التعاقدي مقابل مبلغ ثابت أو مبلغ يتقلب جزئياً أو كلياً إستجابة للتغيرات في متغير آخر غير سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثلاً، سعر الفائدة أو سعر السلعة أو سعر الأداة المالية). مثالان على ذلك: (أ) عقد لتوريد أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ وحدة عملة و(ب) عقد لتوريد أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ برميل نفط. يعتبر مثل هذا العقد إلتزاماً مالياً على المنشأة حتى وإن كان عليها أو يمكن لها تسويته عن طريق توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. ولا يعدّ أداة حقوق ملكية لأن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. وتبعاً لذلك، لا يثبت العقد وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد إقتطاع جميع إلتزاماتها.

٢٦ بإستثناء ما هو وارد في الفقرة ٢٧، يعتبر العقد الذي تتم تسويته من خلال (إستلام أو) توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوت حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر أداة حقوق ملكية. على سبيل المثال، يعتبر خيار الأسهم الصادرة الذي يعطي الطرف المقابل الحق في شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر ثابت أو مقابل المبلغ الأصلي الثابت المصرح بها لسند أداة حقوق ملكية. إن التغيرات في القيمة العادلة للعقد والناشئة من التغيرات في سعر الفائدة في السوق التي لا تؤثر على المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى واجبة الدفع أو التسليم، أو عدد أدوات حقوق الملكية أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم إستلامها أو توريدها عند تسوية العقد لا تحول دون كون العقد أداة حقوق ملكية. ويضاف أي عوض مالي مستلم (مثل العلاوة المستلمة مقابل خيار مكتوب أو ضمانات على الأسهم الخاصة بالمنشأة) مباشرةً إلى صافي الأصول/حقوق الملكية. ويقتطع أي عوض مالي مدفوع (مثل العلاوة المدفوعة مقابل الخيار الذي تم شراؤه) مباشرةً من صافي الأصول/حقوق الملكية. ولا يعترف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في البيانات المالية.

٢٧ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي ستقوم بإستلامها أو تسليمها عند تسوية عقد عبارة عن أدوات مالية مطروحة للتداول تمتاز بكافة الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو أدوات تفرض على المنشأة إلتزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أسهم المنشأة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية والتي تمتاز بجميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٧ و١٨ فعندها يكون العقد أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً. ويتضمن هذا العقد الذي سيتم تسويته بإستلام أو تسليم المنشأة عدداً ثابتاً من مثل هذه الأدوات في مقابل مبلغ نقد ثابت أو أصل مالي آخر.

٢٨ بإستثناء الظروف الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرة ١٧ و١٨، إن العقد الذي يشمل على إلتزام للمنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر يؤدي إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (مثلاً، للقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل، سعر ممارسة الخيار، أو مبلغ إسترداد آخر). وهذه هي الحال حتى لو أن العقد نفسه هو أداة حقوق ملكية. وكمثال على ذلك، إلتزام المنشأة بموجب عقد آجل لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقداً. يتم الإعتراف بالإلتزام المالي أولياً (بالقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد) ويعاد تصنيفها من صافي الأصول/حقوق الملكية. ونتيجةً لذلك، يتم قياس الإلتزام المالي وفقاً للمعيار ٤١. وإذا انتهت مدة العقد دون توريد، يتم إعادة تصنيف المبلغ المسجل للإلتزام المالي في صافي الأصول/حقوق الملكية. يؤدي إلتزام المنشأة التعاقدي بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد حتى لو كان الإلتزام بالشراء مشروطاً بممارسة الطرف المقابل لحق الإسترداد (مثلاً، خيار البيع المكتوب الذي تعطي الطرف المقابل الحق ببيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إلى المنشأة مقابل سعر ثابت).

٢٩ يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال إستلام أو توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ متغير من النقد أو أصل مالي آخر أصلاً أو إلتزاماً مالياً. ومثال ذلك، عقد المنشأة بتوريد ١٠٠ من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يحتسب ليساوي قيمة ١٠٠ برميل نفط.

أحكام التسوية الطارئة

٣٠ قد تقتضي الأداة المالية من المنشأة توريد نقد أو أصل مالي آخر، أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعلها إلتزاماً مالياً، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية متقلبة (أو ناتج الظروف غير الثابتة) والتي تكون خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المُصدرة ومالك الأداة، مثل التغيير في مؤشر البورصة أو مؤشر سعر المستهلك أو سعر الفائدة أو متطلبات الضرائب أو إيرادات المنشأة المُصدرة المستقبلية أو الفائض أو العجز أو نسبة الديون إلى حقوق الملكية. ولا تملك المنشأة المُصدرة لمثل هذه الأداة الحق غير المشروط بتجنب توريد النقد أو الأصل المالي الآخر (أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها إلتزاماً مالياً). ولذلك، فإنها تعدّ إلتزاماً مالياً على المنشأة المُصدرة إلا إذا:-

(أ) كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي قد يقتضي التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو غير ذلك بطريقة تجعل منها إلتزاماً مالياً) غير قابل للتطبيق؛

(ب) كان يمكن أن يُطلَب من المنشأة المُصدرة أن تقوم بتسوية الإلتزام نقداً أو بأصل مالي آخر (أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها إلتزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المنشأة المُصدرة.

(ج) إمتلاك الأداة جميع الخصائص وإستيفائها الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦.

خيارات التسوية

٣١ **عندما تعطي الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف خياراً بكيفية تسويتها (مثال أن يكون من الممكن للمنشأة المُصدرة أو المالك إختيار التسوية بصافي النقد أو مبادلة الأسهم بالنقد)، فإنها تعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى إعتبارها أداة حقوق ملكية.**

٣٢ ومثال على الأداة المالية المشتقة ذات خيار التسوية والتي تعتبر إلتزاماً مالياً هو خيار الأسهم الذي تستطيع المنشأة المُصدرة أن تقرر تسويته بصافي النقد أو بمبادلة أسهمها بالنقد. وبطريقة مشابهة، فإن بعض عقود شراء أو بيع البند غير المالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تكون ضمن نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إما من خلال توريد البند غير المالي أو صافي النقد أو أداة مالية أخرى (راجع الفقرات ٤-٦). وتعتبر مثل هذه العقود أصولاً أو إلتزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (أنظر أيضاً الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٥٥-٦٠ والأمثلة التوضيحية من٩-١٢)

٣٣ **تقوم المنشأة المُصدرة للأداة المالية غير المشتقة بتقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تشتمل على كل من عنصر الإلتزام وعنصر صافي الأصول/ حقوق الملكية. وتصنف مثل هذه العناصر بشكل منفصل على أنها إلتزامات أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٣.**

٣٤ تعترف المنشأة المصدرة بشكل منفصل بالأجزاء المكونة للأداة المالية التي تحدث إلتزاماً مالياً رئيسياً على الجهة المصدرة وتمنح إختياراً لحامل الأداة لتحويلها إلى أداة حق ملكية للجهة المصدرة. السند أو الأداة المماثلة التي يمكن لحاملها تحويلها إلى أسهم عادية للجهة المصدرة هي مثال على هذه الأداة، وتشمل هذه الأداة من منظور الجهة المصدرة جزأين مكونين: إلتزاماً مالياً (ترتيباً تعاقدياً لتسليم نقد أو أصول مالية أخرى) وأداة حق ملكية، (حق إختيار يمنح حامل الأداة الحق لفترة محددة من الوقت في التحويل إلى أسهم عادية للجهة المصدرة)، والأثر الإقتصادي لإصدار هذه الأداة هو أساساً يماثل القيام في نفس الوقت بإصدار أداة دين تسمح بإمكانية إجراء تسوية مبكرة وإصدار كوبونات لشراء أسهم عادية، أو إصدار أداة دين مع كوبونات شراء أسهم قابلة للفصل، وتبعاً لذلك

وفي جميع الحالات تعرض الجهة المصدرة عناصر إلتزام وصافي أصول/حق الملكية بشكل منفصل في بيان مركزها المالي.

٣٥ لا يتم تعديل تصنيف الأداة القابلة للتحويل إلى عناصرها نتيجة للتغير في إحتمال أن تتم ممارسة إختيار تحويل حتى وإن كان من الممكن أن يظهر الإختيار مفيد إقتصادياً لبعض حملة الأدوات، وحملة الأدوات قد لا يتصرفون دائماً في الأسلوب الممكن توقعه لأنه، على سبيل المثال، قد تختلف نتائج الضرائب الناجمة عن التحويل فيما بين حملة الأدوات، وعلاوة على ذلك سيختلف إحتمال التحويل من وقت لآخر، ويبقى إلتزام الجهة المصدرة لإجراء دفعات قائما، إلى أن يتم إبطاله من خلال التحويل أو إستحقاق الأداة أو عملية أخرى.

٣٦ يتعامل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ مع قياس الأصول والإلتزامات المالية. فأدوات حقوق الملكية هي تلك الأدوات التي تثبت الحصص المتبقية لأصول المنشأة بعد إقتطاع جميع إلتزاماتها. ولذلك، عندما يتم تخصيص المبلغ الأولي المسجل لأداة مالية مركبة إلى عناصرها، فإنه يتم تحديد المبلغ المتبقي على أنه عنصر صافي أصول/ حقوق الملكية بعد إقتطاع المبلغ المحدد من عنصر حقوق الملكية بشكل منفصل من القيمة العادلة للأداة ككل. ويتم شمل قيمة أي ميزات مشتقة (مثل خيار الشراء) المتضمنة في الأداة المالية المركبة في عنصر الإلتزام (ما لم يشكل جزء من عنصر صافي الأصول/ حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية). يكون مجموع المبالغ المسجلة المخصصة للإلتزام وعناصر صافي الأصول/حقوق الملكية عند الإعتراف الأولي مساوياً دائماً للقيمة العادلة التي تعود للأداة ككل. ولا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعتراف بشكل أولي بعناصر الأدوات بشكل منفصل.

٣٧ بموجب الأسلوب الموصوف في الفقرة ٣٦، تحدد الجهة المصدرة للسند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أولا المبلغ المرحل للإلتزامات المالية وذلك بخصم الدفعات المستقبلية للفائدة والمبلغ الأصلي بسعر الفائدة السائد في السوق لإلتزام مماثل ليس له مكون صافي أصول/حق ملكية مرتبط به، ويمكن عندئذ تحديد المبلغ المرحل لأداة حق الملكية الممثلة بخيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية وذلك بخصم المبلغ المرحل للإلتزامات المالية من مبلغ الأداة المركبة ككل.

أسهم الخزينة (أنظر أيضاً الفقرة " تطبيق ٦١")

٣٨ **إذا أعادت منشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيتم إقتطاع تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من صافي الأصول/حقوق الملكية. ولا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الفائض أو العجز عند شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ويمكن شراء أسهم الخزينة هذه والإحتفاظ بها من قبل المنشأة أو الأعضاء الآخرين في المنشأة الإقتصادية. ويتم الإعتراف بالتعويض المدفوع أو المستلم مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية.**

٣٩ يتم الإفصاح عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ به بشكل منفصل إما في بيان المركز المالي أو في الملاحظات، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"*. وتقدم المنشأة الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٠ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* إذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من الأطراف المعنية.

الفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب (أنظر أيضاً الفقرة تطبيق ٦٢)

٤٠ **تدرج الفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو جزء منها تم تصنيفها كإلتزام مالي في بيان الدخل كمصروف أو إيراد في الفائض أو العجز. إن التوزيعات لحاملي الأدوات المالية المصنفة كأداة ملكية يجب الإعتراف بها من قبل المنشأة في صافي الأصول/ حقوق الملكية مباشرة. تحاسب تكاليف المعاملة المتكبدة على معاملات في صافي الأصول/ حقوق الملكية على أنها إقتطاع من صافي الأصول/ حقوق الملكية.**

٤٠أ. ينبغي محاسبة ضريبة الدخل المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب أدوات حقوق الملكية وبتكاليف المعاملة في معاملة حقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

٤١ إن تصنيف أداة مالية كإلتزام مالي أو أداة حق ملكية يحدد ما إذا كانت الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والأرباح المتعلقة بتلك الأداة معترف بها كإيراد أو مصروف في الفائض أو العجز. لذلك، فإن أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة على الأسهم المعترف بها بشكل كامل على أنها إلتزامات يتم الإعتراف بها كمصاريف بنفس الطريقة التي يتم الإعتراف بها بالفائدة على السندات. وعلى نحو مماثل، يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر المرتبطة بإسترداد أو إعادة تمويل الإلتزامات المالية في الفائض أو العجز، بينما يتم الإعتراف بإسترداد أو إعادة تمويل أدوات حقوق الملكية كتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولا يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية في البيانات المالية.

٤٢ تتكبد المنشأة عادةً تكاليف مختلفة عند إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وقد تشمل تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبيين وغيرهم من المستشارين المهنيين وتكاليف الطباعة ورسوم الطوابع. وتحاسب أي تكاليف معاملة ذات علاقة على أنها إقتطاع من صافي الأصول/ حقوق الملكية

(صافي أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة) بالمقدار الذي تعتبر فيه تكاليف متزايدة ناتجة مباشرة عن معاملة حقوق الملكية التي خلافاً لذلك كان سيتم تجنبها. ويتم الإعتراف بتكاليف تلك المعاملة المتخلى عنها على أنها مصاريف.

٤٣ يتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة للإلتزام وعناصر صافي الأصول/حقوق الملكية الخاصة بالأداة بالتناسب مع تخصيص العوائد. ويتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بشكل مشترك بأكثر من معاملة واحدة لتلك المعاملات بإستخدام أساس تخصيص منطقي ومتسق مع المعاملات المشابهة.

٤٤ يتم الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ تكاليف المعاملة الذي يتم محاسبته كإقتطاع من صافي الأصول/حقوق الملكية في الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

٤٥ يتم عرض أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المصنفة كمصروف في بيان الدخل الشامل أو بيان الأداء المالي إما ضمن الفائدة على الإلتزامات الأخرى أو في بند منفصل. بالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، يخضع الإفصاح عن الفائدة وأرباح الأسهم لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠. في بعض الظروف، ونظراً للفروقات الكبيرة بين الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة، فيما يتعلق ببعض الأمور مثل خصم الضريبة فإن من المرغوب فيه الإفصاح عنها بشكل منفصل ضمن بيان الأداء المالي.

٤٦ يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في المبلغ المسجل للإلتزام المالي على أنها إيراد أو مصاريف في الفائض أو العجز حتى عندما ترتبط بأداة تتضمن حقاً بالحصة المتبقية في أصول المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (راجع الفقرة ٢٢ (ب)). تعرض المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ أي ربح أو خسارة ينتجان عن إعادة قياس مثل هذه الأداة بشكل منفصل في بيان الأداء المالي عندما تكون ذات صلة في شرح أداء المنشأة.

التقاص بين أصل مالي وإلتزام مالي (أنظر أيضاً الفقرات في التطبيقات الإرشادية من٦٣ و٦٤)

٤٧ **يجب إجراء تقاص بين الأصل والإلتزام المالي وإظهار صافي المبلغ في بيان المركز المالي عندما:-**

(أ) يكون للمشروع حق قابل للتنفيذ قانونياً لإجراء تقاص بين المبالغ المعترف بها؛ و

(ب) ينوي المشروع إما التسديد على أساس صافي المبلغ أو تحقيق الأصول وتسديد الإلتزامات في نفس الوقت.

عند محاسبة نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإعتراف، لا تقوم المنشأة بمعادلة الأصل المنقول والإلتزام المرتبط (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الفقرة ٣٣).

٤٨ يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية على أساس صافي المبلغ عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمشروع من تسديد أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. وعندما يكون للمشروع الحق في إستلام أو دفع مبلغ صافي منفرد وينوي القيام بذلك فإن لها

من ناحية فعلية أصلاً مالياً منفردا أو إلتزاماً منفرداً فقط. في ظروف أخرى يتم عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضهما بما يتناسب مع خواصهما كمصادر أو إلتزامات للمشروع. تفصح المنشأة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ١٧ب–١٧هـ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ بالنسبة للأدوات المالية المعترف بها التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٧أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠.

٤٩ إن المقاصة بين أصل مالي معترف به وإلتزام مالي معترف به وعرض صافي القيمة يختلف عن التوقف عن الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي، وبينما لا تخلق المقاصة تحقيقاً للكسب أو الخسارة فإن التوقف عن الإعتراف بأداة مالية لا ينجم عنه فقط إزالة البند المعترف به سابقاً من بيان المركز المالي ولكن يمكن أن ينجم عنه كذلك الإعتراف بربح أو خسارة.

٥٠ إن حق المقاصة هو حق قانوني للمدين، سواء عن طريق العقد أو خلاف ذلك، لتسوية أو خلافاً لذلك إزالة مبلغ بكامله أو جزءاً منه مستحق للدائن وذلك بخصم المبالغ المستحقة من الدائن من ذلك المبلغ، وفي الحالات غير الإعتيادية من الممكن أن يكون للمدين الحق الشرعي بخصم مبلغ مستحق على طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة وجود إتفاقية بين الأطراف الثلاثة ترسي بشكل واضح حق المدين في المقاصة، وحيث أن حق المقاصة حق قانوني فإن الشروط التي تدعم هذا الحق قد تختلف من سلطة قانونية إلى أخرى، ويجب بذل العناية لتحديد أية قوانين تنطبق على العلاقات بين الأطراف.

٥١ إن وجود حق يمكن تنفيذه لإجراء مقاصة لأصل مالي وإلتزام مالي يؤثر على الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع أصل مالي وإلتزام مالي وقد يؤثر إلى حد كبير على تعرض المشروع لمخاطرة الإئتمان والسيولة، على أن وجود هذا الحق في حد ذاته ليس أساساً كافياً للمقاصة، وفي غياب النية لممارسة الحق أو التسديد في نفس الوقت فإن مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع لا يتأثران، وعندما ينوي المشروع ممارسة هذا الحق أو إجراء تسديد في نفس الوقت فإن عرض الأصول والإلتزامات على أساس صافي المبلغ يعكس بشكل مناسب أكثر مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وكذلك المخاطر التي تتعرض لها هذه التدفقات النقدية. إن نية طرف واحد أو كلا الطرفين إجراء التسديد على أساس صافي المبالغ بدون الحق القانوني لإجراء ذلك ليس كافياً لتبرير المقاصة حيث أن الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع الأصول المالية والإلتزامات المالية المنفردة تبقى بدون تغيير.

٥٢ قد تتأثر نوايا المشروع فيما يتعلق بتسديد أصول وإلتزامات معينة بالممارسات التشغيلية الإعتيادية، ومتطلبات الأسواق المالية والظروف الأخرى التي قد تحد من القدرة على إجراء تسديد صافي أو تسديد في نفس الوقت، وعندما يكون للمشروع حق مقاصة ولكن لا ينوي إجراء تسديد صافي أو تحقيق الأصول وتسديد الإلتزامات في نفس الوقت فإن أثر هذا الحق على تعرض المشروع

لمخاطرة الإئتمان يتم الإفصاح عنه بموجب الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠.

٥٣ قد يحدث التسديد في نفس الوقت لأداتين ماليتين مثلاً من خلال عمل بيت مقاصة في سوق مالي منظم أو مبادلة وجها لوجه، وفي هذه الظروف تكون التدفقات النقدية فعلياً مساوية لمبلغ صافي منفرد ولا يوجد تعرض لمخاطرة الإئتمان أو السيولة، وفي ظروف أخرى يمكن للمشروع أن يجري تسديد لأداتين بإستلام ودفع مبالغ منفصلة، وتصبح بذلك معرضة لمخاطرة الإئتمان لمبلغ الأصل بكامله أو لمخاطرة السيولة لمبلغ الإلتزام بكامله، وهذه التعرضات للمخاطرة قد تكون كبيرة بالرغم من أنها لفترة قصيرة، وتبعاً لذلك يعتبر تحقيق الأصول المالية وتسديد الإلتزامات المالية أنهما تما في نفس الوقت فقط عندما تحدث هاتان العمليتان في نفس اللحظة.

٥٤ بشكل عام لا يتم تحقق الشروط الواردة في الفقرة ٤٧ ويكون إجراء المقاصة عادة غير مناسب عندما:-

(أ) يتم إستخدام عدة أدوات مالية مختلفة لتضاهي ملامح أداة مالية منفردة (أي الأداة المركبة Synthetic instrument)؛

(ب) تنجم الأصول المالية والإلتزامات المالية من الأدوات المالية التي لها نفس التعرض الرئيسي للمخاطرة (على سبيل المثال الأصول والإلتزامات ضمن محفظة عقود آجلة أو أدوات مشتقة أخرى)، إلا أنها تتعلق بأطراف مقابلة مختلفة؛

(ج) الأصول المالية أو الأخرى المرهونة كضمان لإلتزامات مالية بدون حق الرجوع؛

(د) الأصول المالية التي تم وضعها جانباً كأمانة من قبل المدين بغرض سداد الإلتزامات دون أن يتوفر قبول الدائن لإستخدام هذه الأصول في تسديد الإلتزام (مثل إنشاء صندوق لتجميع الأموال وفوائدها بغرض الوفاء بدين معين Sinking fund arrangement)؛ أو

(هـ) إلتزامات وقعت نتيجة لأحداث نتج عنها خسائر من المتوقع إستردادها من طرف ثالث بموجب مطالبة تحت وثيقة تأمين.

٥٥ إن المشروع الذي يقوم بعدة معاملات أدوات مالية مع طرف واحد قد يدخل في "إتفاقية تصفية شاملة" master netting arrangement مع ذلك الطرف. وتنص مثل هذه الإتفاقية على إجراء تسديد صافي واحد لكل الأدوات المالية المغطاة بتلك الإتفاقية في حالة التقصير أو إلغاء في أي واحد من العقود. ويمكن إستخدام هذه الترتيبات عادة لتوفير حماية ضد الخسارة في حالة الإفلاس أو نتيجة أحداث أخرى ينتج عنها عدم قدرة الطرف المقابل على الوفاء بالإلتزامات. إن إتفاقيات التسديد الشاملة تخلق عموماً حق مقاصة يصبح قابلاً للتنفيذ ويؤثر على تحقق أو تسديد الأصول والإلتزامات المالية الإفرادية فقط بعد حدوث حالة تقصير معينة أو في حالات أخرى لا يتوقع ظهورها في الظروف الإعتيادية للعمليات. إن إتفاقية التسديد الشاملة لا توفر أساساً لإجراء المقاصة إلا إذا تم تحقيق كلا الشرطين الواردين في الفقرة ٤٧. وعندما لا يتم إجراء مقاصة بين

الأصول والإلتزامات المالية الخاضعة لإتفاقية التسوية الشاملة فإنه يجب الإفصاح عن تأثير الإتفاقية على التعرض لمخاطرة الإئتمان وفقاً للفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠.

الإنتقال

٥٦ [تم إلغاءها]

٥٧ [تم إلغاءها]

٥٨ [تم إلغاءها]

تاريخ النفاذ

٥٩ تطبق المنشأة هذا المعيار للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. ويحبذ التطبيق المبكر لهذا المعيار. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٠ ينبغي أن لا تطبق المنشأة هذا المعيار قبل ١ يناير ٢٠١٣، ما لم تطبق كذلك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠.

٦٠أ. تم تعديل الفقرات ٤٠ و٤٢ و٤٤ وإضافة الفقرة ٤٠أ بواسطة *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٤* الصادرة في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٥ أو بعد ذلك. ومن المحبذ تطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٥، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٠ب. تم تعديل الفقرات ٥٦ و٥٧ و٥٨ و٦١ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى" الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٦٠ج. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "*، الصادران في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرتين ٣(أ) و "تطبيق٥٣". وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات عند تطبيقها لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٣٥ و٣٧.

٦٠ د. تم حذف الفقرات ٧، و٨ من خلال إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٦٠ هـ. تم تعديل الفقرة ٣ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*" الصادر في يوليو ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

٦٠و. عدلت الفقرات ٢ و٣ و٤ و٩ و١٠ و١٤ و٢٨ و٣٦ و٤٧ و٤٨ وفقرات التنفيذ ٢ و٥٥، وألغيت فقرة التنفيذ ٦٣ وأضيفت الفقرات التنفيذ ٦٣أ و٦٣ب و٦٣ج و٦٣د و٦٣هـ و٦٣و بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٦٠ز. عدلت فقرة التنفيذ ٢٣ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢، "*المنافع الاجتماعية*"، الصادر في يناير ٢٠١٩. تطبق المنشأة هذا التعديل في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢.

٦١ عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*" لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٥ (٢٠٠١)

٦٢ يحل هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٥ "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*" الصادر في ٢٠٠١. ويبقى المعيار ١٥ معمولا به إلى أن يتم تطبيق المعيارين ٢٨ و٣٠ أو عندما يصبحان نافذا المفعول، أيهما أسبق.

ملحق "أ"

التطبيقات الإرشادية

يشكل هذا الملحق جزءاً من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨.

تطبيق ١ إن هذه التطبيقات الإرشادية توضح وتشرح تطبيق بعض نواحي المعيار.

تطبيق ٢ لا يتعامل هذا المعيار بالإعتراف أو بالقياس للأدوات المالية. المتطلبات حول الإعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية وضعت في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

النطاق (الفقرات ٣-٦)

عقود الضمان المالي

تطبيق ٣ عقود الضمان المالي هي تلك العقود التي تتطلب من المنشأة المُصدرة تسديد دفعات محددة لتعويض صاحبها عن الخسارة التي يتكبدها عند إخفاق مدين محدد عن تسديد دفعة معينة عند استحقاقها وفقاً للشروط الأصلية لأداة الدين. قد تصدر الحكومات ضمانات مالية لأسباب مختلفة. وغالباً ما تصدر لتعزيز أهداف السياسة لحكومة ما، على سبيل المثال، لدعم مشاريع البنية التحتية والحفاظ على استقرار السوق المالي في أوقات الانخفاض الكبير للأسعار. ويمكن أن تُمنح الحكومات ومنشآت القطاع العام صلاحية إصدار الضمانات المالية وفق تشريع معين أو بموجب سلطة أخرى. وفي تقييم ما إذا كان الضمان تعاقدي أم غير تعاقدي، تميز المنشأة ما بين حق إصدار الضمان والإصدار الفعلي للضمان. ويعتبر حق إصدار الضمان من حيث التشريع أو غيره من السلطات غير تعاقدي، بينما ينبغي تقييم الإصدار الفعلي للضمان باستخدام المبادئ الواردة في الفقرة "تطبيق ٢٠" لتحديد ما إذا كان الضمان تعاقديا.

تطبيق ٤ يمكن أن يؤدي إصدار ضمانات مالية لصالح طرف ثالث، سواءً بشكل صريح أو ضمني، إلى اتفاق تعاقدي.ويمكن إصدار الضمانات المالية إلى طرف محدد أو يمكن إصدارها إلى صاحب الأداة. خذ المثالين التاليين:

- في ترتيب امتياز خدمة ما، قد تصدر الحكومة ضمان مالي بشكل مباشر إلى ممولي المعاملة، وتذكر أنها في حال التخلف عن السداد ستتحمل مسؤولية سداد أي دفعات غير مسددة للمبلغ الأصلي للقرض وفائدته. وفي هذه الحالة، يصدر الضمان المالي صراحة لصالح طرف محدد.
- تكون سلطة الطرق "أ" مسؤولة عن إنشاء وصيانة البنية التحتية للطرق في البلد. وهي تمول إنشاء طرق جديدة من خلال إصدار سندات طويلة الأمد. تمارس الحكومة الوطنية "أ" صلاحيتها بموجب التشريع وتضمن إصدار سندات سلطة

الطرق. وفي وقت إصدار الضمان، لا يوجد أطراف مقابلة محددة، بل يتم إصدار الضمان ضمنا لصالح أصحاب أداة محددة.

في كلا هذين السيناريوهين، يكون الضمان المالي تعاقدياً بطبيعته على افتراض استيفاء كافة الخصائص الأخرى للعقد.

عقود التأمين

تطبيق ٥ إن بعض المنشآت الإقتصادية في القطاع العام يمكن أن تشمل منشآت تصدر عقود تأمين. وتندرج هذه المنشآت ضمن نطاق هذا المعيار، لكن عقود التأمين نفسها هي خارج نطاق هذا المعيار.

تطبيق ٦ لأغراض هذا المعيار، عقد التأمين هو عبارة عن عقد يعرّض شركة التأمين لمخاطر محددة من الخسارة تنشأ من أحداث أو ظروف تحصل أو تُكتشف خلال فترة محددة، بما في ذلك الوفاة (أي في حال المعاش السنوي، بقاء المستفيد على قيد الحياة) والمرض والعجز وتضرر الأملاك وإصابة الآخرين بأضرار وتعطل العمليات. تتوفر إرشادات إضافية حول عقود التامين في المعيار الوطني أو الدولي ذي الصلة الذي يتناول هذه العقود.

تطبيق ٧ تتخذ بعض الأدوات المالية شكل عقود تأمين لكنها تتضمن بشكل أساسي نقل المخاطر المالية مثل مخاطر السوق أو الائتمان أو السيولة. وتشمل الأمثلة على هذه الأدوات عقود الضمان المالي وإعادة التأمين وعقود الاستثمار المضمون الصادرة عن شركات التأمين في القطاع العام والمنشآت الأخرى. ويُطلب من المنشأة تطبيق هذا المعيار على بعض عقود الضمان المالي، ويُسمح لها بتطبيقه على عقود التأمين الأخرى التي تتضمن نقل المخاطر المالية.

تطبيق ٨ تُعامل عقود الضمان المالي على أنها أدوات مالية ما لم تختار المنشأة معاملتها على أنها عقود تأمين وفقا لهذه الفقرة وما لم تلتزم بمتطلبات الفقرة "تطبيق ٩". وقد تتخذ المنشأة هذا الاختيار في الحالات التالية:

(أ) إذا طبقت المنشأة مسبقا سياسة محاسبية معمول بها بخصوص عقود التأمين وتبنت سياسة محاسبية عاملت عقود الضمان المالي كعقود تأمين، يجوز لها أن تستمر في معاملة هذه العقود إما كعقود تأمين أو أدوات مالية وفقاً لهذا المعيار.

(ب) إذا لم تطبق المنشأة مسبقا سياسة محاسبية معمول بها بخصوص عقود التأمين، يمكن أن تختار معاملة عقود الضمان المالي إما كعقود تأمين أو أدوات مالية عندما تتبنى المنشأة هذا المعيار.

في كلا البندين (أ) و(ب) أعلاه، يتم الإختيار على أساس كل عقد على حدة، ويكون الإختيار غير قابل للنقض والإلغاء.

تطبيق ٩ وفقا للفقرة ٣(ج)، تعامل المنشأة عقود الضمان المالي كأدوات مالية ما لم تختار معاملة هذه العقود كعقود تأمين وفقا للمعيار الدولي أو الوطني الملائم الذي يتناول عقود التأمين. ويُسمح للمنشأة بمعاملة عقد الضمان المالي على أنه عقد تأمين باستخدام معيار محاسبة وطني فقط إذا تطلب ذلك المعيار قياس إلتزامات التأمين بمبلغ لا يقل عن المبلغ المسجل الذي يتم تحديده في حال كانت إلتزامات التأمين ذات الصلة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *"المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة"*). وعند تحديد المبلغ المسجل لإلتزامات التأمين، تأخذ المنشأة بعين الاعتبار التقديرات الحالية لكافة التدفقات النقدية الناتجة عن عقود التأمين الخاصة بها والتدفقات النقدية ذات العلاقة.

التعريفات (الفقرات من ٩-١٢)

الأصول المالية والإلتزامات المالية

تطبيق ١٠ العملة (النقد) أصل مالي لأنها تمثل وسيط للتبادل وبناءاً عليه فهي الأساس الذي تقاس به جميع المعاملات ويتم إظهارها في البيانات المالية. الوديعة النقدية لدى بنك أو مؤسسة مالية شبيهة تعتبر أصلاً مالياً لأنها تمثل حقاً تعاقدياً للمودع للحصول على نقد من المؤسسة أو سحب شيك أو أداة مشابهة مقابل الرصيد لصالح دائن في عملية سداد إلتزام مالي. ولا تلبي العملة غير المُصدرة تعريف الأداة المالية. وتطبق المنشأة الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *"المخزون"* في محاسبة أي عملة غير مُصدرة. ولا يتطرق هذا المعيار للعملة الصادرة كعطاء قانوني من وجهة نظر المنشأة المُصدرة.

تطبيق ١١ من الأمثلة الشائعة لأصول مالية تمثل حقاً تعاقدياً لإستلام نقد في المستقبل وإلتزامات مالية مقابلة تمثل إلتزاماً تعاقدياً لتسليم نقد في المستقبل ما يلي:-

(أ) ذمم مدينة تجارية وذمم دائنة تجارية؛

(ب) أوراق قبض ودفع؛

(ج) قروض مأخوذة ومقدمة؛ و

(د) سندات مدينة ودائنة.

في كل حالة يكون لواحد من الأطراف حقاً تعاقدياً لإستلام (أو إلتزاماً بدفع) نقد ويقابله إلتزام مقابل للدفع (أو حقاً بالإستلام) لدى الطرف الآخر.

تطبيق ١٢ هناك نوع آخر من الأدوات المالية وهو الذي تكون المنفعة الإقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التخلي عنها أصل مالي آخر غير النقد. فمثلاً ورقة الدفع التي سيتم سدادها بسندات حكومة تعطي حاملها حقاً تعاقدياً بإستلام سندات حكومة والمصدر إلتزاماً تعاقدياً بتسليم سندات الحكومة بدلاً من النقد. إن السندات أصول مالية لأنها تمثل إلتزامات على الحكومة المصدرة لدفع النقد. وبناءاً على ذلك فإن ورقة الدفع تعتبر أصلاً مالياً لحاملها وإلتزاماً مالياً لمصدرها.

تطبيق ١٣ تمنح أدوات الدين "الدائمة" عادةً (مثل السندات"الدائمة"، السندات غير المضمونة، سندات رأس المال) المالك حقاً تعاقدياً لإستلام دفعات على حساب الفائدة في تواريخ محددة تمتد إلى أجل غير مسمى، إما بأن لا يكون له الحق بإستلام عائد من المبلغ الأصلي أو الحق بعائد من المبلغ الأصلي بموجب شروط تجعله غير محتمل أو بعيد المنال على المدى البعيد. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تصدر أداةً مالية تقتضي منها أن تدفع دفعات سنوية بإستمرار تساوي سعر فائدة معلنة بنسبة ٨% تطبق على قيمة أسمية أو مبلغ أصلي يساوي ١,٠٠٠ وحدة عملة*. وعلى فرض أن نسبة ٨% هي سعر فائدة السوق للأداة وقت إصدارها. فإن المنشأة المُصدرة تتحمل إلتزاماً تعاقدياً للقيام بسلسلة من دفعات الفائدة المستقبلية ذات قيمة عادلة (القيمة الحالية) تساوي ١,٠٠٠ وحدة عملة عند الإعتراف الأولي. ويملك مالك الأدوات والمنشأة المُصدرة أصلاً مالياً وإلتزاماً مالياً، على التوالي.

تطبيق ١٤ يعتبر الحق التعاقدي أو الإلتزام التعاقدي بإستلام أو توريد أو تبادل الأدوات المالية بحد ذاته أداة مالية. وتحقق سلسلة الحقوق التعاقدية أو الإلتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية إذا كانت ستؤدي في النهاية إلى إستلام أو دفع النقد أو شراء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

تطبيق ١٥ قد تكون القدرة على ممارسة الحق التعاقدي أو المتطلب لتحقيق الإلتزام التعاقدي مطلقة، أو قد تكون طارئة وقفاً على وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، تعتبر الضمانة المالية حقاً تعاقدياً للمقرض لإستلام النقد من الكفيل، وإلتزاماً تعاقدياً متماثلاً للكفيل بأن يدفع للمقرض، إذا تعثر المقترض في السداد. ويقوم الحق والإلتزام التعاقدي بسبب معاملة أو واقعة سابقة (افتراض الضمانة)، بالرغم من أن قدرة المقرض على ممارسة حقه ومتطلب الكفيل بالأداء بموجب إلتزامه يعتبران حالة طارئة لعمل مستقبلي لتعثر المقترض في السداد. ويحقق الحق والإلتزام المحتمل تعريف الأصل والإلتزام المالي، بالرغم من أن مثل هذه الأصول والإلتزامات لا يعترف بها دائماً في البيانات المالية. ويمكن أن تكون بعض هذه الحقوق والتزامات المحتملة هي عقود تأمين.

تطبيق ١٦ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"*، تتم معالجة عقد الإيجار التمويلي محاسبياً كبيع بشروط مؤجلة. يعتبر عقد الإيجار أساساً حقاً للمؤجر لإستلام وإلتزاماً على المستأجر لدفع سيل من الدفعات تماثل جوهرياً مزيج من دفعات مبلغ الأصل والفائدة وفقاً لإتفاقية قرض. يحتسب المؤجر إستشاره في المبلغ المستحق وفقاً لعقد الإيجار بدلاً من المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه. من ناحية أخرى، يعتبر عقد الإيجار التشغيلي أساساً عقدا غير تام يلتزم بموجبه المؤجر بتوفير إستعمال الأصل لفترات مستقبلية في مقابل تعويض شبيه بالرسوم مقابل الخدمات. يستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه بدلاً من المبلغ المستحق في المستقبل بموجب عقد الإيجار. لذلك، يعتبر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية إما عقد الإيجار التشغيلي فلا يعتبر أداة مالية (فيما عدا الدفعات الفردية المستحقة حالياً).

تطبيق ١٧ لا تعتبر الأصول المادية (مثل المخزون، الممتلكات والمصانع والمعدات)، الأصول المؤجرة والأصول غير الملموسة (مثل براءات الإختراع والعلامات التجارية) أصولاً مالية. وتعطى السيطرة على مثل هذه الأصول المادية والأصول غير الملموسة فرصةً لتوليد تدفقاً نقدياً أو أصل مالي آخر، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي لإستلام النقد أو أصل مالي آخر.

تطبيق ١٨ لا تعتبر الأصول (مثل المصاريف المدفوعة مسبقاً) والتي تكون المنافع الإقتصادية المستقبلية لها هي إستلام البضائع أو الخدمات بدلاً من حق إستلام نقد أو أصل مالي آخر أصولاً مالية. وعلى نحو مشابه، لا تعتبر البنود مثل الإيرادات المؤجلة ومعظم إلتزامات الضمان إلتزامات مالية لأن تدفق الصادر النقدي للمنافع الإقتصادية المرتبطة بها هو توريد البضائع والخدمات بدلاً من الإلتزام التعاقدي بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

تطبيق ١٩ تنشأ الأصول والإلتزامات في القطاع العام من الترتيبات التعاقدية وغير التعاقدية. وبالنسبة للأصول والإلتزامات التي تنشأ من الترتيبات غير التعاقدية فهي لا تحقق تعريف الأصل المالي أو الإلتزام المالي.

تطبيق ٢٠ تبحث المنشأة في جوهر الترتيب وليس في شكله القانوني لتحديد ما إذا كان عبارة عن "عقد" لأغراض هذا المعيار. يتم عموما إثبات العقود، لأغراض هذا المعيار، بما يلي (رغم أن هذا قد يختلف من منطقة إلى أخرى):

- تتضمن العقود أطراف راغبة تبرم ترتيباً معيناً؛
- يترتب على شروط العقد حقوق وإلتزامات على أطراف العقد، ولا يجب أن تؤدي هذه الحقوق والإلتزامات إلى أداء متكافئ من قبل كل طرف. على سبيل المثال، يترتب على اتفاق تمويل جهة مانحة إلتزاما على هذه الجهة بنقل الموارد إلى المستلم وفق بنود الاتفاقية المبرمة، كما ينص على حق المستلم في استلام تلك الموارد. ويمكن أن تكون هذه الأنواع من الترتيبات تعاقدية رغم أن المستلم لم يقدم عوضاً مساوياً في المقابل، أي أن الترتيب لا ينتج عنه أداء متكافئ من قبل الأطراف.
- إن تصحيح التخلف عن الأداء هو واجب الإنفاذ بموجب القانون.

تطبيق ٢١ في القطاع العام، من المحتمل أن تكون الترتيبات التعاقدية وغير التعاقدية هي غير تبادلية بطبيعتها. ويتم محاسبة الأصول والإلتزامات الناتجة عن معاملات الإيراد غير التبادلية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"*. وإذا كانت معاملات الإيراد غير التبادلية هي معاملات تعاقدية، تقيّم المنشأة ما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الناتجة عن هذه المعاملات هي أصول أو إلتزامات مالية وذلك باستخدام الفقرات١٠ و"تطبيق١٠- تطبيق ١٨" من هذا المعيار. وتستخدم المنشأة الإرشادات الواردة في هذا المعيار وفي معيار المحاسبة الدولي في القطاع

العام ٢٣ في تقييم ما إذا ينشأ عن المعاملة غير التبادلية إلتزام أو أداة حق ملكية (المساهمة من المالكين).

تطبيق ٢٢ تأخذ المنشأة بعين الإعتبار تحديداً متطلبات تصنيف هذا المعيار في تحديد ما إذا كان التدفق الداخل للموارد كجزء من معاملة إيراد تعاقدية وغير تبادلية هو في جوهره إلتزاماً أم أداة حق ملكية.

تطبيق ٢٣ يمكن محاسبة الإلتزامات القانونية بعدة طرق:

- يتم محاسبة إلتزامات دفع ضرائب الدخل وفقا للمعيار الدولي أو الوطني الملائم الذي يتناول ضرائب الدخل.
- يتم محاسبة إلتزامات تقديم المنافع الاجتماعية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية"* .
- يتم محاسبة الإلتزامات القانونية الأخرى وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

تطبيق ٢٤ لا تنشأ الإلتزامات الاستدلالية، كما يرد تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩، من العقود وهي بالتالي ليست إلتزامات مالية.

أدوات حقوق الملكية

تطبيق ٢٥ من غير الشائع أن تقوم منشآت القطاع العام بالمساهمة برأس مال يتألف من أدوات حقوق ملكية، مثل الأسهم والأشكال الأخرى من رأس المال غير المستخدم. وحيث تصدر المنشآت أدوات حقوق ملكية، تكون ملكية واستخدام هذه الأدوات مقيدة بموجب تشريع معين. على سبيل المثال، قد ينص التشريع على إمكانية امتلاك الأسهم في منشأة قطاع عام فقط من قبل منشأة أخرى في القطاع العام وبالتالي لا يمكن استخدامها كعوض لتسوية المعاملات.

تطبيق ٢٦ يمكن أيضاً إثبات رأس المال المساهم به في القطاع العام عن طريق نقل الموارد بين الأطراف. ولا يعتبر إصدار أدوات حقوق الملكية فيما يخص نقل الموارد أمرا أساسيا لعملية النقل حتى تحقق تعريف المساهمة من المالكين. ويتم تمييز نقل الموارد الذي ينتج عنه حصة في صافي الأصول/ حقوق الملكية للمنشأة عن العمليات الأخرى لنقل الموارد لأنه يمكن إثباتها عن طريق ما يلي:

- وصف رسمي لنقل الموارد (أو فئة من هذا النقل) من قبل أطراف المعاملة على أنه يشكل جزء من صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة، إما قبل أن تحصل المساهمة أو في وقت حصول المساهمة. على سبيل المثال، عند تأسيس منشأة جديدة، قد يعتبر مكتب الموازنة في وزارة المالية أن النقل المبدئي للموارد إلى المنشأة يترتب عليه حصة في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة بدلا من تقديم التمويل لاستيفاء المتطلبات التشغيلية.

- إتفاقية رسمية، تتعلق بعملية النقل، تنص على أو تزيد من حصة مالية قائمة في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة يمكن بيعها أو نقلها أو إستردادها.

رغم أنه يمكن إثبات نقل الموارد عبر وصف رسمي أو إتفاقية الرسمية، تقيّم المنشأة طبيعة عمليات نقل الموارد بناءً على جوهرها وليس فقط شكلها القانوني.

تطبيق ٢٧ لأغراض هذا المعيار، يمكن استخدام مصطلح "أدوات حقوق الملكية" للإشارة إلى ما يلي:

- شكل من أشكال رأس المال المستخدم مثل الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة؛
- عمليات نقل للموارد (إما موصوفة أو متفق عليها على أنها كذلك بين أطراف المعاملة) تثبت وجود حصة متبقية في صافي أصول منشأة أخرى؛ و/أو
- إلتزامات مالية في الشكل القانوني للدين يمثل، في جوهره، حصة في صافي أصول المنشأة.

الأدوات المطروحة للتداول

تطبيق ٢٨ حيث يتألف رأس المال المساهم به للمنشأة من أسهم أو أشكال أخرى من رأس المال المستخدم، قد تتخذ هذه الأدوات عدة أشكال، على سبيل المثال أسهم عادية غير مطروحة للتداول وبعض الأدوات المطروحة للتداول (انظر الفقرتين ١٥ و١٦) وبعض الأدوات التي تفرض على المنشأة إلتزاما بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة عند التصفية فقط (انظر الفقرتين ١٧ و١٨) وبعض أنواع الأسهم الممتازة (انظر الفقرتين "تطبيق ٤٩ وتطبيق ٥٠") وضمانات أو خيارات شراء مكتوبة تسمح لصاحبها بالإكتتاب في أو شراء عدد ثابت من الأسهم العادية غير المطروحة للتداول في المنشأة المُصدرة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. إن إلتزام المنشأة بإصدار أو شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر هو أداة حق ملكية للمنشأة (باستثناء ما هو مذكور في الفقرة ٢٧). لكن إذا كان هذا العقد يحتوي على إلتزام مترتب على المنشأة بدفع نقد أو إلتزام مالي آخر (ما عدا عقد مصنف كأداة حق ملكية وفقا للفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨)، فإنه يؤدي أيضا إلى نشوء إلتزام عن القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (انظر الفقرة "تطبيق٥١(أ)"). ويتحمل مُصدر الأسهم العادية غير المطروحة للتداول إلتزاما عندما يتصرف رسميا لإجراء توزيع ويصبح ملزما قانونا أمام المساهمين للقيام بذلك. وقد يكون هذا هو الحال بعد الإعلان عن أرباح أسهم أو عند تصفية المنشأة وتصبح أي أصول تبقى بعد تسديد الإلتزامات قابلة للتوزيع على المساهمين.

تطبيق ٢٩ لا يعتبر خيار الشراء أو عقد مشابه آخر حصلت عليه المنشأة والذي يمنحها الحق في إعادة إستملاك عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل تسليم مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر أصلاً مالياً للمنشأة (بإستثناء ما هو وارد في الفقرة ٢٧). وبدلاً من ذلك، يُخصم أي تعويض مدفوع مقابل مثل هذا العقد من حقوق الملكية.

صنف الأدوات التابع لجميع الأصناف الأخرى (الفقرتين ١٥(ب) و١٧(ب))

تطبيق٣٠ إحدى خصائص الفقرتين ١٥ و١٧ هي أن الأداة المالية تقع في صنف الأدوات التابع لجميع الأصناف الأخرى.

تطبيق٣١ عند تحديد ما إذا كانت الأداة تقع ضمن صنف تابع، تقوم المنشأة بتقييم مطالبة الأداة عند التصفية كما لو كان سيتم تصفيتها في التاريخ الذي تقوم به بتصنيف الأداة. وينبغي على المنشأة إعادة تقييم التصنيف في حال وجود تغيير في الظروف ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حال قامت المنشأة بإصدار أو تسديد أداة مالية أخرى، فقد يؤثر هذا على ما إذا كانت الأداة المعنية تقع ضمن صنف الأدوات التابع لجميع الأصناف الأخرى.

تطبيق٣٢ لا تعد الأداة التي لديها حق الأفضلية عند تصفية المنشأة أداةً ذات حق في حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة. فعلى سبيل المثال، تملك الأداة حق أفضلية عند التصفية في حال خولت الحامل للحصول على أرباح أسهم ثابتة عند التصفية إضافةً إلى حصة من صافي أصول المنشأة عندما لا تملك أداة أخرى تقع في الصنف التابع مع حق الحصول على حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة نفس الحق عند التصفية.

تطبيق٣٣ في حال إمتلاك المنشأة صنفاً واحداً فقط للأدوات المالية، ينبغي معاملة ذلك الصنف كما لو كان تابعاً لجميع الأصناف الأخرى.

إجمالي التدفقات النقدية المتوقعة المنسوبة إلى الأداة طوال عمرها (الفقرة ١٥ (هـ))

تطبيق٣٤ يجب أن يعتمد إجمالي التدفقات النقدية للأداة طوال عمرها بشكل كبير على الفائض أو العجز وعلى التغير في صافي الأصول المعترف بها أو القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف وغير المعترف بها التي تخص المنشأة طوال عمر الأداة. وينبغي قياس الفائض أو العجز والتغير في صافي الأصول المعترف بها وفقاً لمعايير التقرير ذات الصلة.

المعاملات المبرمة من قبل حامل أداة بصفة غير صفته مالكاً للمنشأة (الفقرتان ١٥ و١٧)

تطبيق٣٥ يمكن أن يقوم حامل الأداة المالية المطروحة للتداول أو الأداة التي تفرض على المنشأة إلتزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية بإبرام معاملات مع المنشأة بصفة أخرى غير كونه مالك المنشأة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون حامل الأداة موظفاً لدى المنشأة. وينبغي فقط الأخذ بعين الإعتبار التدفقات النقدية والبنود التعاقدية والشروط للأداة التي ترتبط بحامل الأداة بصفته مالك المنشأة عند تقييم ما إذا كان ينبغي تصنيف الأداة على أنها أداة حقوق ملكية بموجب الفقرة ١٥ أو الفقرة ١٧.

تطبيق٣٦ ومن الأمثلة على ذلك الشراكة المحدودة ذات الشركاء المحدودين والعامين. حيث يمكن أن يقدم بعض الشركاء العامين ضماناً للمنشأة ويمكن أن يدفع لهم أجر مقابل منحهم ذلك الضمان. وفي مثل هذه الحالات، يرتبط الضمان والتدفقات النقدية المصاحبة بحاملي الأداة بصفتهم أصحاب الضمان وليس بصفتهم مالكي المنشأة. وبالتالي، فلن يؤدي هذا الضمان والتدفقات النقدية المصاحبة إلى جعل الشركاء العامين تابعين للشركاء المحدودين وسيتم تجاهلها عند تقييم ما إذا كانت البنود التعاقدية لأدوات الشراكة المحدودة وأدوات الشراكة العامة متماثلة.

تطبيق٣٧ ومن الأمثلة الأخرى ترتيب مشاركة الفائض أو العجز الذي يخصص الفائض أو العجز لحاملي الأداة على أساس الخدمات المقدمة أو الأعمال المتولدة خلال السنوات الجارية والسابقة. وتعتبر مثل هذه الترتيبات تعاملات مع حاملي الأداة بصفتهم غير مالكين ولا ينبغي أخذها بعين الإعتبار عند تقييم الخصائص المدرجة في الفقرة ١٥ أو الفقرة ١٧. ومع ذلك، فإن هذه الترتيبات التي تخصص الفائض أو العجز لحاملي الأداة اعتماداً على القيمة العددية لأدواتهم بالنسبة لغيرها في الصنف تمثل معاملات مع حاملي الأداة بصفتهم مالكين وينبغي أخذها بعين الإعتبار عند تقييم الخصائص المدرجة في الفقرة ١٥ أو الفقرة ١٧.

تطبيق٣٨ يجب أن تكون التدفقات النقدية والبنود التعاقدية والشروط للتعامل بين حامل الأداة (بصفته غير مالك) والمنشأة المصدرة مشابهة لمعاملة مكافئة يمكن أن تحدث بين الجهة غير الحاملة للأداة والمنشأة المصدرة.

لا يوجد أداة مالية أو عقد آخر مع إجمالي التدفقات النقدية يثبت أو يحصر بشكل جوهري العائد المتبقي لحامل الأداة (الفقرتان ١٦ و١٨)

تطبيق٣٩ أحد شروط تصنيف أداة مالية تستوفي المعايير الواردة في الفقرة ١٥ أو الفقرة ١٧ على أنها أداة حقوق ملكية هو عدم إمتلاك المنشأة لأي أداة مالية أو عقد آخر (أ) يعتمد فيه إجمالي التدفقات النقدية بشكل كبير على الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف وغير المعترف بها التي تخص المنشأة و(ب) يحصر أو يثبت بشكلٍ جوهري العائد المتبقي. ومن غير المحتمل أن تمنع الأدوات التالية، عند إبرامها وفقاً لشروط تجارية عادية مع أطراف غير معنية، تصنيف الأدوات التي تستوفي المعايير الواردة في الفقرة ١٥ أو الفقرة ١٧على أنها أداة حقوق ملكية:-

(أ) أدوات مع إجمالي تدفقات نقدية يعتمد بشكل جوهري على الأصول المحددة للمنشأة.

(ب) أدوات مع إجمالي تدفقات نقدية يعتمد على النسبة المئوية للإيراد.

(ج) عقود مصممة لمكافئة موظفين فرديين على الخدمات التي قدموها للمنشأة.

(د) عقود تقتضي دفع نسبة ضئيلة من الربح مقابل الخدمات المقدمة أو السلع المزودة.

الأدوات المالية المشتقة

تطبيق ٤٠ تشمل الأدوات المالية الرئيسية (ذمم مدينة، ذمم دائنة وأدوات حقوق الملكية). ومشتقات الأدوات المالية (مثل الخيارات المالية، العقود المستقبلية والآجلة، تبادلات العملات وأسعار الفائدة وتبادلات أسعار العملة) تحقق الأدوات المالية المشتقة تعريف الأداة المالية وتبعاً لذلك، فإنها مشمولة في نطاق هذا المعيار.

تطبيق ٤١ توجد الأدوات المالية المشتقة حقوقاً وإلتزامات ذات تأثير نقل واحدة أو أكثر من المخاطر المالية المتأصلة في الأدوات المالية الأساسية المتضمنة بين أطراف الأدوات. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة واحداً من الأطراف حقاً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون جيدة، أو إلتزاماً تعاقدياً بمبادلة الأصول أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون جيدة. ولكن، لا ينتج عنها عموماً[١] نقل للأداة المالية الأساسية المتضمنة في بداية العقد، ولا يحدث مثل هذا النقل بالضرورة عند إستحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات كلاً من الحق والإلتزام بالمبادلة. ولأنه يتم تحديد شروط المبادلة في بداية الأداة المشتقة، فإنه مع التغير في الأسعار في الأسواق المالية فإن هذه الشروط يمكن أن تصبح جيدة أو غير جيدة.

تطبيق ٤٢ إن خيار البيع أو الشراء لتبادل أداة مالية يعطي حامله الحق في الحصول على فوائد إقتصادية مستقبلية مرتبطة مع التغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. وبالعكس فإن مصدر الخيار يتحمل إلتزاماً بالتنازل عن فوائد إقتصادية مستقبلية متوقعة أو يتحمل خسارة محتملة لفوائد إقتصادية مستقبلية مرتبطة مع التغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. أن الحق التعاقدي للمالك وإلتزام المصدر يستوفيان تعريف الأصل المالي والإلتزام المالي على الترتيب. إن الأداة المالية موضوع عقد الخيار قد تكون أي أصل مالي بما في ذلك أسهم وأدوات تحمل فائدة. إن الخيار قد يتطلب من المصدر إصدار أداة دين بدلاً من تحويل أصل مالي، إلا أن الأداة موضوع الخيار لا تزال تمثل أصل مالي للمالك إذا تمت ممارسة الخيار. إن حق حامل الخيار لتبادل الأصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون إيجابية وإلتزام المصدر لتبادل أصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون غير إيجابية يكونان منفصلين عن الأصول موضوع العقد التي سيتم تبادلها عند ممارسة الخيار. إن طبيعة حق المالك وإلتزام المصدر لا يتأثران بإحتمالية ممارسة الخيار. إن خيار شراء أو بيع أصل غير مالي (مثل سلعة) لا ينجم عنه أصل مالي أو إلتزام مالي لأنه لا يستوفي متطلبات التعريفات من ناحية إستلام أو تسليم أصول مالية أو تبادل أدوات مالية.

[١] وهذا صحيح بالنسبة لمعظم وليس جميع المشتقات، على سبيل المثال يتم في بعض مبادلات سعر الفائدة بين العملات تبادل المبلغ الرئيسي في البداية (ويعاد تبادله عند الإستحقاق).

تطبيق ٤٣ مثال آخر على الأدوات المالية المشتقة هو عقد آجل سيتم تسديده خلال ستة أشهر يقدم فيه أحد الأطراف (المشتري) وعدا بتسليم ١,٠٠٠,٠٠٠ نقداً في مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ والطرف الآخر (البائع) يقدم وعدا بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ مقابل ١,٠٠٠,٠٠٠ نقداً. خلال الستة أشهر يكون لكلا الطرفان حقاً تعاقدياً وإلتزاماً تعاقدياً لتبادل أدوات مالية. إذا ارتفعت القيمة السوقية للسندات الحكومية أعلى من ١,٠٠٠,٠٠٠ ستكون الظروف إيجابية للمشتري وغير إيجابية للبائع، إما إذا إنخفض سعر السوق دون ١,٠٠٠,٠٠٠ فسيكون التأثير هو العكس. للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الناجم بموجب خيار الشراء المحتفظ به، كما أن عليه إلتزاماً تعاقدياً (إلتزام مالي) مشابه للحق الذي ينجم بموجب خيار البيع الذي تم إصداره، وكذلك فإن للبائع حقاً تعاقدياً (أصل مالي) مشابه للإلتزام الناجم وفقاً لخيار الشراء الذي تم إصداره. وكما هو الحال بالنسبة للخيارات فإن هذه الحقوق والإلتزامات التعاقدية تمثل أصولا مالية وإلتزامات مالية منفصلة ومتميزة عن الأدوات المالية موضوع العقد (السندات والنقدية التي سيتم تبادلها). إن الفرق الرئيسي بين العقد الآجل وعقد الخيار هو أن كلا الطرفان في العقد الآجل ملتزمان بالتنفيذ في الوقت المحدد، بينما يقع التنفيذ تحت عقد الخيار فقط عندما ومتى يقرر حامل الخيار ممارسة حقه.

تطبيق ٤٤ تتضمن العديد من أنواع الأدوات المشتقة الحق أو الإلتزام بإجراء مبادلة مستقبلية، بما في ذلك سعر الفائدة وتبادل العملات، الحدود العليا لأسعار الفائدة وخيارات الحد الأعلى والحد الأدنى وإلتزامات القروض وتسهيلات إصدار السندات وكتب الإعتماد. ويمكن النظر إلى تبادل سعر الفائدة على أنه تنوع لعقد آجل توافق أطرافه على القيام بسلسلة من عمليات التبادل المستقبلية في المبالغ النقدية، ويتم حساب مبلغ واحد بالرجوع إلى سعر الفائدة العائم، والآخر بالرجوع إلى سعر الفائدة الثابت. والعقود المستقبلية هي تنوعات أخرى من العقود الآجلة، وتختلف بشكل أساسي في أنه يتم توحيد العقود وتداولها عند المبادلة.

عقود بيع أو شراء أدوات غير مالية (الفقرات ٤-٦)

تطبيق ٤٥ لا تحقق عقود بيع أو شراء البنود غير المالية تعريف الأداة المالية لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف بإستلام أصل غير مالي أو خدمات والإلتزام المقابل للطرف الآخر لا ينشأ حقاً حالياً أو إلتزاماً لأي من الطرفين بإستلام أو توريد أو مبادلة الأصل المالي. إن العقود التي تنص على السداد بتسليم أو إستلام أصول ملموسة فقط (مثلاً عقد خيار أو عقد آجل أو مستقبلي عن النفط) ليست أدوات مالية. كثير من عقود السلع هي من هذا النوع. بعضها يكون موحدا في الشكل ومتداول في أسواق منظمة بنفس النمط كما في بعض الأدوات المالية المشتقة، فمثلاً قد تكون العقود المستقبلية للسلع جاهزة للشراء أو البيع نقداً لأنها مسجلة للتداول في بورصة وقد تتداولها الأيدي عدة مرات. إلا أن الأطراف التي تبيع أو

تشتري العقد تقوم فعلياً بالتداول في السلعة موضوع العقد. القدرة على شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد والسهولة التي يمكن فيها بيعها أو شراؤها وإحتمال التفاوض على تسوية نقدية لإلتزام تسليم أو إستلام السلعة لا يغير الخاصية الأساسية للعقد بحيث ينجم عنه أداة مالية. وعلى الرغم من ذلك، فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالصافي أو من خلال تبادل الأدوات المالية، أو التي يكون فيها في البند غير المالي قابل للتحويل إلى نقد بسهولة، تكون ضمن نطاق هذا المعيار كما لو أنها أدوات مالية (راجع الفقرة ٤).

تطبيق ٤٦ العقد الذي ينطوي على إستلام أو تسليم أصول ملموسة لا ينجم عنه أصل مالي لأحد الأطراف وإلتزام مالي لطرف آخر إلا إذا تم تأجيل الدفع المتعلق به بعد التاريخ المقرر لتحويل الأصول الملموسة. هذا هو شأن شراء أو بيع البضائع بالأجل.

تطبيق ٤٧ بعض العقود تكون متصلة بالسلع ولكنها لا تنطوي على تسديد من خلال تسليم أو إستلام فعلي لسلعة. وتنص على القيام بالتسديد من خلال دفعات نقدية محددة وفقاً لمعادلة في العقد بدلاً من طريقة دفع مبالغ ثابتة. فمثلاً يمكن حساب المبلغ الأساسي لسند بتطبيق سعر السوق السائد للنفط في تاريخ إستحقاق السد على كمية ثابتة من النفط. إن المبلغ الأساسي مربوط بفهرس سعر السلعة إلا أنها تسدد نقداً فقط، لذلك مثل هذا العقد يمثل أداة مالية.

تطبيق ٤٨ يشمل تعريف الأداة المالية أيضاً عقد ينجم عنه أصل أو إلتزام غير مالي إضافة إلى أصل أو إلتزام مالي. مثل هذه الأدوات تعطي عادة أحد الأطراف خيار لتبادل أصل مالي مقابل أصل غير مالي. مثلاً السند المربوط بالنفط قد يعطي المالك حقاً لإستلام سيل من دفعات فائدة دورية ومبلغاً ثابتاً من النقد عند الإستحقاق مع خيار تبادل المبلغ الأساسي مقابل كمية ثابتة من النفط. إن مدى الرغبة في ممارسة هذا الخيار ستختلف من وقت لآخر إستناداً إلى القيمة العادلة للنفط نسبة لمعدل تبادل (سعر تبادل) النقد مقابل النفط المتضمنة في السند، وإن نوايا حامل السند حول ممارسة الخيار لا تؤثر على جوهر الأصول المكونة. إن الأصل المالي للمالك (الحامل) والإلتزام المالي للمصدر تجعل من السند أداة مالية بغض النظر عن الأنواع الأخرى من الأصول والإلتزامات التي تم خلقها.

العرض

الإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية (الفقرات ١٣-٣٢)

لا يوجد إلتزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى
الفقرات من (٢١-٢٤)

تطبيق ٤٩ من الممكن إصدار الأسهم الممتازة بحقوق مختلفة. عند تصنيف سهم ممتاز كإلتزام أو حقوق ملكية تقيم المنشأة الحقوق المتعلقة بالسهم لتحدد ما إذا كانت تحتوي على خصائص أساسية للإلتزام المالي. فمثلاً السهم الممتاز الذي ينص على الإسترجاع في تاريخ معين أو حسب إختيار المالك (الحامل) يستوفي تعريف الإلتزام المالي إذا كان على المصدر إلتزاماً بتحويل أصول مالية لحامل السهم. إن عدم قدرة المصدر على الوفاء بإلتزام إسترداد سهم ممتاز عندما يلتزم تعاقدياً بذلك، سواءً كان لنقص الفائض أو لقيود قانونية لا يلغي هذا الإلتزام. إن خيار المصدر لاسترجاع الأسهم لا يفي بتعريف الإلتزام المالي لأنه لا يوجد على المصدر إلتزام حالي لتحويل أصول مالية للمساهمين. إن إسترداد الأسهم خاضع بالكامل لإختيار المصدر. على أنه من الممكن أن يظهر الإلتزام عندما يمارس المصدر الخيار ويكون ذلك عادة بأخطار المساهمين بنية إسترداد الأسهم.

تطبيق ٥٠ عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للإسترداد فإن التصنيف الملائم يتم تحديده من خلال الحقوق الأخرى المرتبطة بها. عندما تكون توزيعات الأرباح لحاملي الأسهم الممتازة، سواءً تراكمية أو غير تراكمية، خاضعة لإختيار المصدر فإن الأسهم تعتبر أدوات ملكية، ولا تتعامل هذه الفقرة مع الأدوات المركبة من وجهة نظر المالك:

(أ) تاريخ القيام بتوزيعات؛

(ب) نية القيام بتوزيعات في المستقبل؛

(ج) التأثير السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمنشأة المُصدرة إذا لم يتم القيام بالتوزيعات (بسبب القيود على دفع أرباح الأسهم على الأسهم العادية إذا كانت أرباح الأسهم غير مدفوعة على الأسهم الممتازة)؛

(د) قيمة إحتياطيات المنشأة المُصدرة؛

(هـ) توقع المنشأة المُصدرة للفائض أو العجز لفترة معينة؛ أو

(و) قدرة أو عدم قدرة المنشأة المُصدرة على التأثير في قيمة ربحها أو خسارتها في الفترة.

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢٥-٢٩)

تطبيق ٥١ كما أشير في الفقرة "تطبيق٢٥"، من غير الشائع أن تقوم منشآت القطاع العام بالمساهمة برأس مال يتألف من أدوات حقوق ملكية، مثل الأسهم والأشكال الأخرى من رأس المال غير المستخدم. وحيث توجد مثل هذه الأدوات، تكون ملكية واستخدام هذه الأدوات مقيدة بموجب تشريع معين. ونتيجة الهيكل الرأسمالي لمنشآت القطاع العام الذي يختلف عموما عن منشآت القطاع الخاص، والبيئة التشريعية التي تعمل فيها منشآت القطاع العام، فإن المعاملات التي يتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة من غير المحتمل أن تحصل بشكل متكرر في القطاع العام كما هي في القطاع الخاص. لكن حيث تحصل هذه المعاملات، قد تساعد الأمثلة التالية في توضيح كيفية تصنيف أنواع مختلفة من العقود في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة:-

(أ) يعتبر العقد الذي ستتم تسويته من خلال إستلام المنشأة أو توريدها لعدد ثابت من أسهمها الخاصة بدون تعويض مستقبلي أو مبادلة عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، أداة حقوق ملكية (بإستثناء ما هو محدد في الفقرة ٢٢أ). وتبعاً لذلك، فإن أي تعويض يتم إستلامه أو دفعه مقابل مثل هذا العقد يضاف مباشرة إلى صافي الأصول/حقوق الملكية أو يقتطع منها مباشرة. ومن الأمثلة على ذلك خيار الأسهم الصادرة الذي يعطي الطرف المقابل الحق لشراء عدد ثابت من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي ثابت. من جانب آخر، إذا إقتضى العقد من المنشأة شراء (إسترداد) أسهمها الخاصة مقابل النقد أو أصل مالي آخر في تاريخ محدد أو ثابت أو عند الطلب، فتعترف المنشأة أيضاً بإلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (بإستثناء الأدوات التي تمتاز بجميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨). مثال آخر هو إلتزام المنشأة بموجب عقد آجل بإعادة شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت.

(ب) إن إلتزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد يوجد إلتزاماً مالياً بالنسبة للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد حتى لو أن عدد الأسهم التي تكون المنشأة ملزمة بإعادة شرائها غير ثابت أو أن الإلتزام مشروط بممارسة الطرف المقابل لحق الإسترداد (بإستثناء ما هو محدد في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨). ومن أمثلة الإلتزام المشروط، الخيار الصادر الذي يقتضي من المنشأة إعادة شراء أسهمها الخاصة مقابل النقد إذا مارس الطرف المقابل الخيار.

(ج) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال النقد أو أصل مالي آخر أصلاً أو إلتزاماً مالياً حتى لو أن المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم إستلامه أو توريده مبنياً على التغيرات في سعر السوق الخاص بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (بإستثناء ما هو محدد في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨). ومثال على ذلك، خيار صافي الأسهم التي تم تسويتها بالنقد.

يعتبر العقد الذي سيتم تسويته بعدد متغير من الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في متغير أساسي (مثلاً، سعر السلعة) أصلاً أو إلتزاماً مالياً. ومن الأمثلة على ذلك، الخيار المكتوب لشراء النفط والذي، إذا طبق، يتم تسويته بصافي في أدوات المنشأة الخاصة من خلال توريد المنشأة لأكبر عدد من هذه الأدوات تساوي قيمة عقد الخيار. ويعتبر مثل هذا العقد أصلاً أو إلتزاماً مالياً حتى لو أن المتغير الأساسي هو سعر أسهم المنشأة الخاصة بدلاً من النفط. وعلى نحو مشابه، فإن العقد الذي سيتم تسويته بعدد ثابت من أسهم المنشأة الخاصة، ولكن الحقوق الملحقة بهذه الأسهم ستختلف بحيث أن قيمة التسوية تساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي، يعتبر أصلاً أو إلتزاماً مالياً.

أحكام التسوية الطارئة (الفقرة ٣٠)

تطبيق ٥٢ تقتضي الفقرة ٣٠ أنه إذا كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يحتاج إلى التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى يمكن أن ينتج عنه أن تكون الأداة إلتزاماً مالياً) غير قابل للتطبيق، فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تصنيف الأداة المالية. وبالتالي، فإن العقد الذي يقتضي التسوية بالنقد أو بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة فقط عند وقوع حدث نادر جداً، وغير طبيعي إلى حد كبير ومن غير المحتمل وقوعه، يعتبر أداة حقوق ملكية. وبصورة مشابهة، فإن التسوية بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة يمكن أن يتم إعاقتها تعاقدياً في ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة، ولكن إذا لم يكن لهذه الظروف إحتمالية حقيقية بالحدوث، فإن التصنيف كحقوق ملكية يكون ملائماً.

المعاملة في البيانات المالية الموحدة

تطبيق ٥٣ في البيانات المالية الموحدة، تعرض المنشأة حصة غير مسيطرة – أي حصص الأطراف الأخرى في صافي الأصول/ حقوق الملكية وإيراد المنشآت المسيطر عليها – وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦. عند تصنيف أداة مالية (أو عنصر منها) في البيانات المالية الموحدة، تدرس المنشأة جميع الشروط والأحكام المتفق عليها بين أعضاء المنشأة الإقتصادية وبين مالكي الأداة لتحديد ما إذا كانت المنشأة الإقتصادية ككل لديها إلتزام بتوريد النقد أو أصل مالي آخر في ما يخص الأداة أو من أجل تسويتها بطريقة ينتج عنها تصنيفها كإلتزام. عندما تصدر منشأة مسيطر عليها في مجموعة أداة مالية وتوافق المنشأة المسيطرة أو منشأة أخرى ضمن المنشأة الإقتصادية على شروط إضافية مباشرة مع مالكي الأداة (مثل، الضمانة)، فقد لا يكون للمنشأة الإقتصادية حرية التصرف بالتوزيعات أو الإسترداد. بالرغم من أن المنشأة المسيطر عليها يمكن أن تصنف الأداة بشكل ملائم بدون أن تضع في الإعتبار هذه الشروط الإضافية في بياناتها المالية الخاصة، ويؤخذ تأثير الإتفاقيات الأخرى بين أعضاء المنشأة الإقتصادية ومالكي الأدوات بعين الإعتبار من أجل التأكد من أن البيانات المالية الموحدة تعكس العقود والمعاملات المبرمة من قبل المنشأة الإقتصادية ككل. وطالما أن هناك مثل

هذا الإلتزام أو مخصص التسوية، تصنف الأداة (أو عنصرها الخاضع للإلتزام) على أنها إلتزام مالي في البيانات المالية الموحدة.

تطبيق ٥٤ يتم تصنيف بعض أنواع الأدوات التي تفرض إلتزاماً تعاقدياً على المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨. ويعتبر التصنيف وفقاً لتلك الفقرات إستثناءاً للمبادئ المطبقة في هذا المعيار على تصنيف الأداة ولا يمكن تطبيقه بالتناظر على أدوات أخرى. ولا يمتد هذا الإستثناء ليشمل تصنيف الحصص غير المسيطرة في البيانات المالية الموحدة. وبالتالي، فإن الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقر الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨ في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية والتي تعتبر حصصاً غير مسيطرة يتم تصنيفها على أنها إلتزامات في البيانات المالية الموحدة للمنشأة الإقتصادية.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات ٣٣-٣٧)

تطبيق ٥٥ لا تطبق الفقرة ٣٣ إلا على مُصدري الأدوات المالية المركبة غير المشتقة. لا تتناول الفقرة ٣٣ الأدوات المالية المركبة من منظور حاملي الأدوات. يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ تصنيف وقياس الأصول المالية التي تمثل أدوات مالية مركبة من منظور حاملي تلك الأدوات.

تطبيق ٥٦ إن الأدوات المالية المركبة غير شائعة في القطاع العام بسبب الهيكل الرأسمالي لمنشآت القطاع العام. ويوضح النقاش التالي كيفية تحليل أداة مالية مركبة إلى العناصر المكونة لها. ومن الأشكال العامة للأدوات المالية المركبة ورقة دين تنطوي على خيار تحويل مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر. بدون أي صفة مميزة للمشتقات المالية. تتطلب الفقرة ٣٣ من المعيار من مصدري مثل هذه الأداة المالية أن يقوموا بعرض جزء الإلتزامات وجزء صافي الأصول/ حقوق الملكية بشكل منفصل في بيان المركز المالي منذ الإعتراف المبدئي كما يلي:-

(أ) إن إلتزام المصدر بالقيام بدفعات مجدولة من الفائدة والأصل يمثل إلتزاماً مالياً سيبقى طالما أن الأداة لم تحول. عند البداية تكون القيمة العادلة لجزء الإلتزام هي القيمة الحالية لسيل التدفقات النقدية المستقبلية المحددة تعاقدياً مخصومة بمعدل فائدة مطبق في السوق في ذلك الوقت على أدوات لها وضع ائتمان مماثل وتوفر جوهرياً نفس التدفقات النقدية بنفس الشروط ولكن دون خيار التحويل.

(ب) أما أداة حق الملكية فهي خيار تحويل الإلتزام إلى صافي أصول/ حقوق ملكية للمصدر. القيمة العادلة للخيار تشمل قيمتها الزمنية والجوهرية، إن وجدت. هذا الخيار يمتلك القيمة عند الإعتراف الأولي تماماً عندما يكون خارج نطاق النقود.

تطبيق ٥٧ عند تحول الأداة القابلة للتحويل عند الإستحقاق، تلغي المنشأة الإعتراف بعنصر الإلتزام وتعترف به على أنه صافي أصول/ حقوق ملكية. ويبقى عنصر حقوق الملكية الأصلي على أنه حقوق ملكية (بالرغم من انه يمكن أن يُنقل من مستوى بند سطر ما في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى بند سطر أخر). ولا توجد خسارة أو ربح عند التحول في تاريخ الإستحقاق.

تطبيق ٥٨ عندما تطفئ المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل تاريخ الإستحقاق من خلال إسترداد مبكر أو إعادة شراء لا تتغير فيه ميزات التحول الأصلي، تخصص المنشأة التعويض المدفوع وأي تكاليف معاملة لإعادة الشراء أو الإسترداد إلى عناصر الأداة في تاريخ المعاملة. وتكون الطريقة المستخدمة في تخصيص التعويضات المدفوعة وتكاليف المعاملة للعناصر المنفصلة متوافقة مع تلك المستخدمة التخصيص الأصلي للعناصر المنفصلة للعوائد المستلمة من قبل المنشأة وقت إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقاً للفقرات من ٣٣-٣٧.

تطبيق ٥٩ في حال تم تخصيص التعويض، تعامل أي خسارة أو ربح وفقاً لمبادئ المحاسبة المطبقة على العناصر المرتبطة على النحو التالي:-

(أ) يتم الإعتراف بمبلغ الربح أو الخسارة المرتبطة بعنصر الإلتزام في الفائض أو العجز؛ و

(ب) يتم الإعتراف بمبلغ التعويض المرتبط بعنصر صافي الأصول/ حقوق الملكية في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

تطبيق ٦٠ يمكن أن تعدل المنشأة شروط الأداة القابلة للتحويل لحث التحول المبكر، على سبيل المثال من خلال تقديم نسب تحول ايجابية أو دفع تعويضات إضافية أخرى في حال التحول قبل التاريخ المحدد. يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة العادلة للتعويض الذي يستلمه المالك عند تحول الأداة بتاريخ تعديل الشروط، بموجب الشروط المنقحة وبين القيمة العادلة للتعويض الذي كان يمكن أن يستلمها المالك بموجب الشروط الأصلية كخسارةٍ في الفائض أو العجز.

أسهم الخزينة (الفقرتان ٣٨ و٣٩)

تطبيق ٦١ لا يتم الإعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنها أصول مالية بصرف النظر عن سبب إعادة شرائها. تقتضي الفقرة ٣٨ من المنشأة التي تعيد شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بأن تقتطع أدوات حقوق الملكية تلك من صافي الأصول/ حقوق الملكية. وعلى كلٍ، عندما تحتفظ المنشأة بأدوات حقوق ملكيتها نيابةً عن الآخرين، مثل المؤسسة المالية التي تحتفظ بأدوات حقوق ملكيتها نيابة عن العميل، فإن هناك علاقة وكالة ونتيجة لذلك فإن هذه البنود المحتفظ بها لا تدرج في بيان المركز المالي للمنشأة.

الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والأرباح (الفقرات ٤٠ -٤٦)

تطبيق ٦٢ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٤٠ على الأداة المالية المركبة. لنفترض أن الأسهم الممتازة غير المتراكمة قابلة للإسترداد مقابل النقد بشكل إلزامي خلال ٥ سنوات، ولكن أرباح الأسهم تلك تسحق الدفع بإختيار المنشأة قبل تاريخ الإسترداد. تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة، ويكون عنصر الإلتزام هو القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد. يتم الإعتراف بعدم تطبيق الخصم على هذا العنصر في الفائض أو العجز ويصنف كمصروف فائدة. وأي أرباح أسهم مدفوعة ترتبط بعنصر صافي الأصول/ حقوق الملكية، وبالتالي، يتم الإعتراف بها على أنها توزيع للفائض أو العجز. ويمكن أن تنطبق معاملة مشابهة لو لم يكن الإسترداد إلزامياً ولكن حسب إختيار المالك، أو إذا كان تحول الأسهم إلى عدد متغير من الأسهم العادية إلزامياً ومحسوباً ليساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي (مثل السلع). ولكن، إذا تم إضافة أرباح الأسهم غير المدفوعة أو التوزيعات المماثلة إلى مبلغ الإسترداد، تعتبر الأداة بأكملها إلتزاماً. وفي مثل هذه الحالة، تصنف أي أرباح للأسهم أو توزيعات مماثلة كمصروف فائدة.

مقاصة أصل مالي والتزام مالي (الفقرات ٤٧-٥٥)

تطبيق ٦٣ [تم إلغائها]

المعيار الذي يفيد "بوجود حق قانوني حالي قابل للنفاذ للمنشأة يُمكّنها من مقاصة المبالغ المعترف بها (الفقرة ٤٧(أ))

تطبيق٦٣أ قد يكون حق المقاصة موجود في الوقت الراهن أو قد يكون مشروطاً بوقوع حدث مستقبلي (على سبيل المثال، تجوز المطالبة بالحق أو قد يكون قابلاً للتنفيذ فقط في حال وقوع بعض الأحداث المستقبلية، مثل تعثر أو إعسار أو إفلاس أحد الأطراف المقابلة). وحتى إذا لم يكن حق المقاصة مشروطاً بحدث مستقبلي، فقد لا يمكن تنفيذه قانونياً في ظل المسار الطبيعي للعمليات، أو في حالة تعثر أو إعسار أو إفلاس أحد الأطراف المقابلة أو جميع تلك الأطراف.

تطبيق٦٣ب لتلبية المعيار الوارد في الفقرة ٤٧(أ)، يجب أن يكون لدى المنشأة في الوقت الحالي حق واجب النفاذ في المقاصة. يعني ذلك أن حق المقاصة:

(أ) يجب ألا يكون مشروطاً بحدث مستقبلي؛ و

(ب) يجب أن يكون قابلاً للنفاذ بموجب القانون في جميع الحالات التالية:

(١) المسار الطبيعي للعمليات؛

(٢) حالة التعثر؛

(٣) حالة إعسار المنشأة وجميع الأطراف المقابلة أو إفلاسها.

تطبيق٦٣ج قد تتنوع طبيعة ومدى حق المقاصة من دائرة اختصاص لأخرى، بما في ذلك أي شروط متعلقة بالممارسة وما إذا كانت ستستمر في حالة التعثر أو الإعسار أو الإفلاس. وبالتالي، لا يمكن افتراض أن حق المقاصة هو حق مكفول بصورة تلقائية خارج السياق

الطبيعي للعمليات. على سبيل المثال، قد تحظر قوانين الإعسار أو الإفلاس في دائرة اختصاص ما، أو قد تمنع، حق المقاصة في حالة الإفلاس أو الإعسار في ظل ظروف معينة.

تطبيق٦٣د لابد من مراعاة القوانين المعمول بها فيما يخص العلاقات بين الأطراف (على سبيل المثال، الأحكام التعاقدية، أو القوانين الحاكمة لعقد ما، أو قوانين التعثر أو الإعسار أو الإفلاس المعمول بها بالنسبة للأطراف) وذلك للتأكيد على ما إذا كان حق المقاصة قابلاً للإنفاذ في المسار الطبيعي للعمليات، وفي حالة تعثر المنشأة وجميع الأطراف المقابلة أو إعسارها أو إفلاسها (وفقاً لما هو محدد في فقرة تنفيذ ٦٣ب (ب)).

المعيار الذي يفيد بأن المنشأة "تعتزم إما تحقيق التسوية على أساس الصافي، أو أنها ستحقق الأصل وتسوي الالتزام في نفس الوقت" (الفقرة ٤٧(ب))

تطبيق٦٣هـ لتلبية متطلبات المعيار الواردة في الفقرة ٤٧(ب) لابد أن تعتزم المنشأة إما أن تجري التسوية على أساس الصافي أو أن تحقق الأصل وتسوي الالتزام في نفس الوقت. ورغم أن المنشأة قد يكون لها حق في التسوية على أساس الصافي، إلا أنه قد يكون بإمكانها الاستمرار في تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بصورة منفصلة.

تطبيق٦٣و إذا كانت المنشأة قادرة على تسوية المبالغ بأسلوب يؤدي إلى أن تكون النتيجة، في الواقع، مساوية للتسوية على أساس الصافي، فعلى المنشأة تلبية متطلبات معيار التسوية على أساس الصافي الواردة في الفقرة ٤٧(ب). ولا يحدث ذلك إلا إذا كانت آلية التسوية الإجمالية تحتوي على مميزات تقضي على مخاطر الإئتمان والسيولة أو تؤدي إلى وقوع مخاطر محدودة، وأن هذه الآلية ستعالج المستحقات والمدفوعات في عملية أو دورة أو عملية تسوية واحدة. على سبيل المثال، يلبي نظام التسوية الإجمالية الذي يتسم بجميع الخصائص التالية معيار التسوية على أساس الصافي الوارد في الفقرة ٤٧(ب):

(أ) تُسلم الأصول المالية والالتزامات المالية التي تصلح للمقاصة في نفس النقطة الزمنية للمعالجة؛

(ب) بمجرد تسليم الأصول المالية والالتزامات المالية للمعالجة، تلتزم الأطراف بتلبية تعهد التسوية؛

(ج) لا يوجد احتمال لحدوث تغيير في التدفقات النقدية الناتجة عن الأصول والالتزامات بمجرد تسليمها للمعالجة (إلا إذا فشلت المعالجة – انظر الفقرة (د) أدناه)؛

(د) تتم تسوية الأصول والالتزامات المضمونة بأوراق مالية من خلال نقل الأوراق المالية أو بنظام مماثل (على سبيل المثال، التسليم مقابل الدفع)، فإذا فشل نقل الأوراق المالية، فإن معالجة المستحقات أو المدفوعات ذات العلاقة التي تضمنها الأوراق المالية ستفشل أيضاً (والعكس صحيح)؛

(هـ) أي معاملات فاشلة، وفقاً لما هو محدد في الفقرة (د)، سيعاد إدخالها للمعالجة حتى تتم تسويتها؛

(و) تنفذ المعالجة من خلال نفس مؤسسة التسوية (على سبيل المثال، بنك تسوية، أو بنك مركزي أو جهة مركزية لإيداع الأوراق المالية)؛ و

(ز) وجود تسهيل إئتماني يومي يقدم مبالغ سحب على المكشوف كافية لتمكين معالجة المدفوعات في تاريخ التسوية بالنسبة لكل طرف من الأطراف، ويكون من المحقق افتراضياً أن التسهيل الإئتماني اليومي سيحقق المطلوب عند الحاجة.

تطبيق ٦٤ لا يوفر المعيار معالجة خاصة لما يسمى بـ"الأدوات المركبة" (Synthetic Instructions) والتي هي عبارة عن تجميع لأدوات مالية منفصلة تم شراؤها والإحتفاظ بها لمحاكاة خصائص أداة أخرى. فمثلاً عند تجميع دين طويل الأجل ذا معدل فائدة عائم مع عقد تبادل أسعار فائدة يتضمن إستلام دفعات عائمة والقيام بدفعات ثابتة فإنه يتم إصطناع دين طويل الأجل بمعدل فائدة ثابت. إن كل جزء منفصل من "الأداة المركبة " يمثل حقاً أو إلتزاماً تعاقدياً له شروطه وأحكامه الخاصة ويمكن تحويل أو سداد كل منها بصورة منفصلة. إن كل جزء مكون معرض لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها الأجزاء الأخرى. نتيجةً لذلك عندما يكون أحد مكونات الأداة المركبة أصلاً ويكون آخر إلتزام فإنه لا يتم إجراء مقاصة بينهما وعرضهما في بيان المركز المالي للمشروع على أساس صافي إلا إذا تم إستيفاء شروط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٧ من المعيار.

الملحق ب

حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

يشكل هذا الملحق جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨.

مقدمة

ب ١. يتم تشكيل المنشآت التعاونية وغيرها من المنشآت المماثلة عن طريق مجموعات من الأشخاص لتلبية احتياجات إقتصادية أو إجتماعية مشتركة. وعادة ما تعرّف القوانين الوطنية المنشأة التعاونية على أنها جمعية تسعى لتعزيز التقدم الإقتصادي لأعضائها بواسطة عملية أعمال مشتركة (مبدأ المساعدة الذاتية). وغالبا ما تتسم حصص الأعضاء في المنشأة التعاونية بأنها حصص أو وحدات أو ما شابهها ويشار لها أدناه بـ"حصص الأعضاء". وينطبق هذا الملحق على الأدوات المالية الصادرة لأعضاء المنشآت التعاونية التي تثبت حصة ملكية الأعضاء في حقوق الملكية ولا ينطبق على الأدوات المالية التي سيتم أو يمكن أن يتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

ب ٢. ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ على مبادئ تصنيف الأدوات المالية كإلتزامات مالية أو صافي أصول/ حقوق ملكية، وعلى وجه التحديد، تنطبق تلك المبادئ على تصنيف الأدوات المطروحة للتداول التي تسمح لصاحبها عرض هذه الأدوات على المنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أداة مالية أخرى. ويعدّ تطبيق تلك المبادئ على حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة أمراً صعباً. وتُقدم هذه الإرشادات لتوضيح تطبيق المبادئ المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ على حصص الأعضاء والأدوات المماثلة التي تتسم بخصائص معينة، والظروف التي تؤثر فيها هذه الخصائص على التصنيف كإلتزامات مالية أو صافي أصول/ حقوق ملكية .

ب ٣. تنطوي العديد من الأدوات المالية، بما في ذلك حصص الأعضاء، على خصائص أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك حقوق التصويت وحقوق المشاركة في أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة. وبعض الأدوات المالية تمنح صاحبها حق المطالبة بالإسترداد مقابل نقد أو أصل مالي آخر، لكنها قد تتضمن أو تخضع لقيود حول ما إذا سيتم إسترداد الأدوات المالية. توضح الفقرات التالية كيف ينبغي تقييم شروط الإسترداد تلك في تحديد ما إذا ينبغي تصنيف الأدوات المالية كإلتزامات أو صافي أصول/ حقوق ملكية.

تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

ب ٤. إن الحق التعاقدي لصاحب الأداة المالية (بما في ذلك حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية) للمطالبة بالإسترداد لا يقتضي بحد ذاته أن يتم تصنيف الأداة المالية كإلتزام مالي. بل يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار كافة بنود وشروط الأداة المالية في تحديد تصنيفها كإلتزام مالي أو أداة حق ملكية. وتتضمن هذه البنود والشروط قوانين وأنظمة محلية ذات صلة

والنظام الإداري ساري المفعول للمنشأة في تاريخ التصنيف، لكن ليس تعديلات مستقبلية متوقعة على هذه القوانين أو الأنظمة أو النظام الإداري.

ب ٥. تعدّ حصص الأعضاء التي تُصنف كأدوات حقوق ملكية إذا لم يكن لدى الأعضاء حق المطالبة بالإسترداد بأنها أدوات حقوق ملكية إذا توافر أي من الشرطين المذكورين في الفقرة ب٦ و ب٧ أو إذا كانت حصص الأعضاء تتسم بكافة الخصائص وتحقق الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. كما تعتبر الودائع تحت الطلب، بما في ذلك الحسابات الجارية، وحسابات الودائع والعقود المماثلة التي تنشأ عندما يتصرف الأعضاء كعملاء هي إلتزامات مالية للمنشأة.

ب ٦. تعتبر حصص الأعضاء هي أدوات حقوق ملكية إذا كان لدى المنشأة حقا غير مشروط برفض إسترداد حصص الأعضاء.

ب ٧. يمكن أن يفرض القانون المحلي أو النظام الإداري للمنشأة أنواع مختلفة من المحظورات على إسترداد حصص الأعضاء، مثل المحظورات غير المشروطة أو المحظورات القائمة على أساس معايير السيولة. فإذا تم حظر الإسترداد بشكل غير مشروط بموجب قانون محلي أو وفق النظام الإداري للمنشأة، فإن حصص الأعضاء هي عبارة عن أدوات حقوق ملكية. إلا أن النصوص الواردة في القانون المحلي أو النظام الإداري للمنشأة والتي تحظر الإسترداد فقط إذا تحققت (أو إذا لم تتحقق) الشروط– مثل قيود السيولة– لا تؤدي لأن تكون حصص الأعضاء هي أدوات حقوق ملكية.

ب ٨. يمكن أن يكون الحظر مطلقا، بمعنى أن تكون جميع عمليات الإسترداد محظورة. ويمكن أن يكون الحظر غير المشروط جزئياً بحيث يحظر إسترداد حصص الأعضاء إذا تسبب الإسترداد في انخفاض عدد حصص الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من حصص الأعضاء إلى ما دون مستوى محدد. وتكون حصص الأعضاء الزائدة عن حظر الإسترداد هي إلتزامات، ما لم يكن للمنشأة حقا غير مشروط برفض الإسترداد كما هو مبين في الفقرة ب٦ أو كانت حصص الأعضاء تتسم بكافة الخصائص وتحقق الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. وفي بعض الحالات، يمكن أن يتغير عدد الحصص أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع لحظر الإسترداد من وقت إلى آخر. ويؤدي هذا التغير في حظر الإسترداد إلى نقل بين الإلتزامات المالية وصافي الأصول/حقوق الملكية.

ب ٩. عند الإعتراف المبدئي، تقيس المنشأة إلتزامها المالي للإسترداد بالقيمة العادلة. وفي حال حصص الأعضاء التي تنطوي على خاصية الإسترداد، تقيس المنشأة القيمة العادلة للإلتزام المالي الخاص بالإسترداد بما لا يقل عن الحد الأقصى للمبلغ واجب الدفع بموجب أحكام الإسترداد المنصوص عليها في نظامها الإداري أو القانون المعمول به والمخصوم من أول تاريخ يمكن فيه طلب تسديد المبلغ (انظر المثال ٣).

ب ١٠. حسبما تقتضي الفقرة ٤٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، يتم الإعتراف بالتوزيعات على أصحاب أدوات حقوق الملكية بشكل مباشر في صافي الأصول/ حقوق الملكية، مطروحا منها أي منافع ضريبية للدخل. إن الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والعوائد الأخرى المتعلقة بالأدوات المالية المصنفة كإلتزامات مالية هي عبارة عن مصاريف،

بغض النظر عما إذا كانت تلك المبالغ المدفوعة تتميز قانوناً بأنها أرباح أسهم أو توزيعات مماثلة أو فائدة أو غير ذلك.

ب ١١. عندما يؤدي التغير في حظر الإسترداد إلى حدوث نقل بين الإلتزامات المالية وصافي الأصول/ حقوق الملكية، تفصح المنشأة بشكل منفصل عن مبلغ وتوقيت وسبب النقل.

ب ١٢. توضح الأمثلة التالية تطبيق الفقرات السابقة.

الأمثلة التوضيحية

لا تشكل الأمثلة قائمة شاملة؛ حيث من المحتمل وجود أنماط واقعية أخرى. ويفترض كل مثال أنه لا يوجد شروط أخرى غير تلك المبينة في وقائع المثال والتي تقتضي تصنيف الأداة المالية كإلتزام مالي، وأن الأداة المالية لا تنطوي على جميع الخصائص أو لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨.

الحق غير المشروط برفض الإسترداد (الفقرة ب٦)

مثال ١

الوقائع

ب ١٣. ينص نظام المنشأة على أنه تجري عمليات الإسترداد وفق التقدير المطلق للمنشأة. ولا ينص النظام على المزيد من التوضيح لهذا التقدير وما إذا توجد أية قيود عليه. ولم ترفض المنشأة أبدا خلال تاريخ عملها إسترداد حصص الأعضاء، رغم أنه يحق لمجلس الإدارة القيام بذلك.

التصنيف

ب ١٤. يكون للمنشأة حقا غير مشروط برفض الإسترداد وتكون حصص الأعضاء هي عبارة عن أدوات حقوق ملكية. وينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ على مبادئ تصنيف تستند إلى شروط الأداة المالية كما يشير إلى أن تاريخ، أو نية، إجراء الدفعات الاختيارية لا يستلزم تصنيف الإلتزام. هذا وتنص الفقرة "تطبيق٥٠" من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ على ما يلي:

عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للإسترداد، يتم تحديد التصنيف الملائم من خلال الحقوق الأخرى التي ترافقها. ويستند التصنيف إلى تقييم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريفي الإلتزام المالي وأداة حق الملكية. وعندما تجري التوزيعات على مالكي الأسهم الممتازة، سواءً كانت تراكمية أو غير تراكمية، وفق تقدير المنشأة المُصدرة، تكون الأسهم هي عبارة عن أدوات حقوق ملكية. ولا يتأثر تصنيف السهم الممتاز كأداة حق ملكية أو إلتزام مالي بما يلي على سبيل المثال:

(أ) تاريخ إجراء التوزيعات؛

(ب) وجود نية بإجراء توزيعات في المستقبل؛

(ج) أثر سلبي محتمل على سعر الأسهم العادية للمنشأة المُصدرة إذا لم يتم إجراء التوزيعات (بسبب قيود على دفع أرباح الأسهم على الأسهم العادية إذا لم يتم دفع أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة)؛

(د) مبلغ إحتياطات المنشأة المُصدرة؛

(هـ) توقع المنشأة المُصدرة بحدوث فائض أو عجز خلال الفترة؛ أو

(و) قدرة المنشأ ة المُصدرة أو عدم قدرتها على التأثير مبلغ الفائض أو العجز الخاص بها خلال الفترة.

مثال ٢

الوقائع

ب ١٥. ينص نظام المنشأة على أنه تجري عمليات الإسترداد وفق التقدير المطلق للمنشأة. إلا أن النظام ينص كذلك على أن الموافقة على طلب الإسترداد هي موافقة تلقائية ما لم تكن المنشأة غير قادرة على تسديد الدفعات دون انتهاك الأنظمة المحلية بخصوص السيولة أو الإحتياطات.

التصنيف

ب ١٦. لا يكون للمنشأة الحق غير المشروط برفض الإسترداد وتُصنف حصص الأعضاء على أنها إلتزام مالي. ترتكز القيود الموضحة أعلاه إلى قدرة المنشأة على تسوية إلتزامها. وهي تقيد عمليات الإسترداد فقط إذا لم يتم تحقيق متطلبات السيولة أو الاحتياطي وإلى أن يتم استيفائها. لذلك، فهي لا تؤدي، وفقا للمبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، إلى تصنيف الأداة المالية كأدوات حقوق ملكية. وتنص الفقرة "تطبيق٤٩" من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ على ما يلي:

> يمكن إصدار الأسهم الممتازة بحقوق مختلفة. وفي تحديد ما إذا كان السهم الممتاز هو إلتزام مالي أو أداة حق ملكية، تقيّم المنشأة المُصدرة الحقوق المحددة المرافقة للسهم لتحديد ما إذا كانت تبدى الخصائص الأساسية للإلتزام المالي. على سبيل المثال، يتضمن السهم الممتاز الذي يتيح فرصة الإسترداد في تاريخ محدد أو وفق اختيار صاحب الأداة إلتزاما ماليا لأنه يكون على المنشأة المُصدرة إلتزاما بنقل الأصول المالية إلى مالك السهم. *إن احتمال عدم قدرة المنشأة المُصدرة على استيفاء إلتزام إسترداد الأسهم الممتازة عندما يُطلب منه ذلك بموجب عقد معين، إما بسبب نقص الأموال أو وجود قيد قانوني أو عدم كفاية الفائض أو الاحتياطي، لا يلغي ذلك الإلتزام* [تم إضافة تأكيد].

حظر الإسترداد (الفقرتان ب٧ و ب٨)

مثال٣

الوقائع

ب ١٧. أصدرت منشأة تعاونية أسهم إلى أعضائها في تواريخ مختلفة ومقابل مبالغ مختلفة في الماضي على النحو التالي:

(أ) ١ يناير ٢٠×١، ١٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة ١٠ وحدات عملة لكل منها (١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)؛

(ب) ١ يناير ٢٠×٢، ١٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة لكل منها (٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة أخرى، بحيث يكون إجمالي الأسهم الصادرة هو ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)؛

تكون الأسهم قابلة للإسترداد عند الطلب بالمبلغ الذي تم إصدارها بها.

ب ١٨. ينص نظام المنشأة على أن عمليات الإسترداد التراكمية لا يمكن أن تتجاوز ٢٠% من أعلى عدد متداول لأسهم الأعضاء المتداولة. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×٢، كان لدى المنشأة ٢٠٠,٠٠٠ سهم متداول، وهو أعلى عدد متداول لأسهم الأعضاء ولم يتم إسترداد أي أسهم في الماضي. وفي ١ يناير ٢٠×٣، عدلت المنشأة نظامها الإداري وزادت المستوى المسموح به لعمليات الإسترداد التراكمية إلى ٢٥% من أعلى عدد متداول لأسهم الأعضاء.

التصنيف

قبل تعديل النظام الإداري

ب ١٩. تعتبر حصص الأعضاء التي تزيد عن حظر الإسترداد هي إلتزامات مالية. وتقيس المنشأة التعاونية هذا الإلتزام المالي بالقيمة العادلة عند الإعتراف المبدئي. ولأن هذه الأسهم قابلة للإسترداد عند الطلب، تقيس المنشأة التعاونية القيمة العادلة لهذه الإلتزامات المالية وفقاً للفرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ والتي تنص على ما يلي: "إن القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يتضمن خاصية الطلب (مثل وديعة تحت الطلب) لا تقل عن المبلغ واجب الدفع عند الطلب...". وعليه، تصنف المنشأة التعاونية أعلى مبلغ واجب الدفع عند الطلب بموجب أحكام الإسترداد كإلتزامات مالية.

ب ٢٠. في ١ يناير ٢٠×١، يكون أعلى مبلغ واجب الدفع عند الطلب بموجب أحكام الإسترداد هو ٢٠,٠٠٠ سهم بقيمة ١٠ وحدات عملة لكل سهم وعليه تصنف المنشأة ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كإلتزام مالي و٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كأدوات حقوق ملكية. إلا أنه في ١ يناير ٢٠×٢، وبسبب الإصدار الجديد للأسهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة لكل سهم، يرتفع أعلى مبلغ واجب الدفع عند الطلب بموجب أحكام الإسترداد إلى ٤٠,٠٠٠ سهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة لكل منها. يؤدي إصدار الأسهم الإضافية بقيمة ٢٠ وحدة عملة لكل منها إلى نشوء إلتزام جديد يقاس عند الإعتراف المبدئي بالقيمة العادلة. ويبلغ الإلتزام بعد إصدار هذه الأسهم ما نسبته ٢٠% من إجمالي الأسهم الصادرة (٢٠٠,٠٠٠) مقاسة بقيمة ٢٠ وحدة عملة لكل منها أو ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وهذا يقتضي الإعتراف بإلتزام إضافي مقداره ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ولا يتم الإعتراف في هذا المثال بأي ربح أو خسارة. وعليه، تصنف المنشأة الآن مجموع ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كإلتزامات مالية ومجموع ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كأدوات حقوق ملكية. ويفترض هذا المثال عدم تغير هذه المبالغ بين ١ يناير ٢٠×١ و٣١ ديسمبر ٢٠×٢.

بعد تعديل النظام الإداري

ب ٢١. بعد التغير في نظامها الإداري، يمكن أن يُطلب الآن من المنشأة التعاونية إسترداد ٢٥% كحد أقصى من أسهمها المتداولة أو ٥٠,٠٠٠ سهم كحد أقصى بقيمة ٢٠ وحدة عملة لكل منها. وعليه وفي ١ يناير ٢٠×٣، تصنف المنشأة التعاونية مبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كإلتزامات مالية كونه أعلى مبلغ واجب الدفع عند الطلب بموجب أحكام الإسترداد، وفقا للفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. لذلك فإنه في تاريخ ١ يناير ٢٠×٣ قامت بنقل

مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة من صافي الأصول/حقوق الملكية إلى الإلتزامات المالية، تاركة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لتصنفها كأدوات حقوق ملكية. وفي هذا المثال، لا تعترف المنشأة بالربح أو الخسارة من النقل.

مثال ٤

الوقائع

ب ٢٢. يحظر القانون المحلي الذي يحكم عمليات المنشآت التعاونية، أو شروط النظام الإداري للمنشأة، إسترداد حصص الأعضاء إذا كان إستردادها سيؤدي إلى تخفيض رأس المال المدفوع من حصص الأعضاء إلى ما دون ٧٥% من أعلى مبلغ لرأس المال المدفوع من حصص الأعضاء. ويكون أعلى مبلغ لمنشأة تعاونية محددة هو ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وفي نهاية فترة إعداد التقارير، يبلغ رصيد رأس المال المدفوع ٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

التصنيف

ب ٢٣. في هذه الحالة، يتم تصنيف ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة كأدوات حقوق ملكية و ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة كإلتزامات مالية. وبالإضافة إلى الفقرات المذكورة سابقا، تنص الفقرة ٢٢(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ جزئيا على ما يلي:

...إن الأداة المالية التي تعطي صاحبها حق إرجاعها إلى المنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر ("أداة مطروحة للتداول") هي إلتزام مالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨. وتكون الأداة المالية هي إلتزام مالي حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر معين أو بند آخر يمكن أن يرتفع أو ينخفض. كما أن وجود خيار أمام صاحب الأداة بإرجاعها إلى المنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة المطروحة للتداول تحقق تعريف الإلتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة كأدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين ١٥ و١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨.

ب ٢٤. يختلف حظر الإسترداد المبين في هذا المثال عن القيود الموضحة في الفقرتين ٢٣ و "تطبيق٤٩" من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. وهذه القيود هي عبارة عن محددات مفروضة على قدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على إلتزام مالي، أي أنها تمتع تسديد الإلتزام فقد إذا تم تحقيق شروط محددة. وخلافا لذلك، يصف هذا المثال حظرا غير مشروط على عمليات الإسترداد بعد مبلغ محدد، بغض النظر عن قدرة المنشأة على إسترداد حصص الأعضاء (على سبيل المثال، مواردها النقدية أو فوائضها أو إحتياطاتها القابلة للتوزيع). وفعليا يمنع حظر الإسترداد المنشأة من تكبد أي إلتزام مالي لإسترداد ما يزيد عن مبلغ محدد من رأس المال المدفوع. لذلك، فإن الجزء الخاضع لحظر الإسترداد من الأسهم هو ليس إلتزاما ماليا. وحيث أن كل من حصص الأعضاء يمكن إسترداده بشكل منفصل، لا يكون أي جزء من إجمالي الأسهم المتداولة قابل للإسترداد في أي ظروف كانت فيما عدا تصفية المنشأة.

مثال ٥

الوقائع

ب ٢٥. إن وقائع هذا المثال مذكورة في المثال ٤. بالإضافة على ذلك، وفي نهاية فترة إعداد التقارير، تمنع متطلبات السيولة المفروضة في الاختصاص المحلي المنشأة من إسترداد حصص الأعضاء ما لم يكن ما تمتلكه من نقد وإستثمارات قصيرة الأجل يزيد عن مبلغ محدد. ويكون أثر متطلبات السيولة هذه في نهاية فترة إعداد التقارير هو أن المنشأة لا يمكن أن تدفع أكثر من ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة لإسترداد حصص الأعضاء.

التصنيف

ب ٢٦. كما في المثال ٤، تصنف المنشأة ما مجموعه ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة كأدوات حقوق ملكية وما مجموعه ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة كإلتزام مالي. وهذا يعزى إلى أن المبلغ المصنف كإلتزام يستند إلى حق المنشأة غير المشروط في رفض الإسترداد وليس إلى قيود مشروطة تمنع الإسترداد فقط إذا لم يتم تحقيق شروط السيولة أو غيرها من الشروط وإلى أن يتم تحقيقها. وتنطبق أحكام الفقرتين ٢٣ و"تطبيق٤٩" من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ في هذه الحالة.

المثال ٦

الوقائع

ب ٢٧. إن النظام الإداري للمنشأة تمنعها من إسترداد حصص الأعضاء، إلا بمقدار العوائد المقبوضة من إصدار حصص الأعضاء الإضافية للأعضاء الجدد أو الحاليين خلال السنوات الثلاث السابقة. ويجب تطبيق العوائد من إصدار حصص الأعضاء لإسترداد الأسهم التي طلب الأعضاء إستردادها. وخلال السنوات الثلاث السابقة، بلغت العوائد من إصدار حصص الأعضاء ١٢,٠٠٠ وحدة عملة ولم يتم إسترداد أي من حصص الأعضاء.

التصنيف

ب ٢٨. تصنف المنشأة ١٢,٠٠٠ وحدة عملة من حصص الأعضاء كإلتزامات مالية. وبالانسجام مع النتائج الموضحة في المثال ٤، لا تعتبر حصص الأعضاء الخاضعة لحظر الإسترداد غير المشروط بأنها إلتزامات مالية. وينطبق هذا الحظر غير المشروط على مبلغ مساو لعوائد الأسهم الصادرة قبل السنوات الثلاث الماضية، وعليه يتم تصنيف هذا المبلغ كأدوات حقوق ملكية. إلا أن المبلغ المساوي للعوائد من أي أسهم صادرة في السنوات الثلاث السابقة لا يخضع لحظر غير مشروط للإسترداد. وبالتالي، تؤدي العوائد من إصدار حصص الأعضاء في السنوات الثلاث السابقة إلى نشوء إلتزامات مالية إلى أن يتوقف تحققها لإسترداد حصص الأعضاء. ونتيجة لذلك، يكون على المنشأة إلتزام مالي يساوي عوائد الأسهم الصادرة خلال السنوات الثلاث الماضية، مطروحا منها أي عمليات إسترداد خلال تلك الفترة.

المثال ٧

الوقائع

ب ٢٩. المنشأة هي عبارة عن بنك تعاوني. وينص القانون المحلي الذي يحكم عمليات البنوك التعاونية على أن ٥٠% على الأقل من إجمالي "الإلتزامات غير المسددة" للمنشأة (وهو مصطلح تم تعريفه في الأنظمة ليشمل حسابات حصص الأعضاء) يجب أن تكون على شكل رأس مدفوع للأعضاء. والمراد من ذلك أنه لو كانت جميع الإلتزامات غير المسددة للمنشآت التعاونية على شكل حصص للأعضاء، فإن المنشأة تكون قادرة على إستردادها كلها. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×١، لدى المنشأة إجمالي إلتزامات غير مسددة بمقدار ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، تمثل منها ١٢٥,٠٠٠ وحدة عملة حسابات حصص الأعضاء. وتسمح شروط حسابات حصص الأعضاء للمالك إستردادها عند الطلب ولا يوجد قيود على الإسترداد في نظام المنشأة.

التصنيف

ب ٣٠. في هذا المثال، تُصنف حصص الأعضاء كإلتزامات مالية. ويعدّ حظر الإسترداد مشابها للقيود الموضحة في الفقرتين ٢٣ و"تطبيق٤٩" من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. كما يعتبر القيد بأنه قيد مشروط على قدرة المنشأة دفع المبلغ المستحق على إلتزام مالي، أي أنه يمنع تسديد الإلتزام فقط إذا تم تحقيق شروط محددة. وعلى نحو أكثر تحديدا، يمكن أن يُطلب من المنشأة إسترداد كامل مبلغ حصص الأعضاء (١٢٥,٠٠٠ وحدة عملة) في حال سددت جميع إلتزاماتها الأخرى (٧٥,٠٠٠ وحدة عملة). وتبعا لذلك، لا يمنع حظر الإسترداد المنشأة من تكبد إلتزام مالي لإسترداد ما يزيد عن مبلغ محدد لحصص الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع. بل يسمح فقط للمنشأة بتأجيل الإسترداد إلى أن يتم تحقيق شرط معين، أي تسديد الإلتزامات الأخرى. ولا تخضع حصص الأعضاء في هذا المثال للحظر غير المشروط للإسترداد ولذلك فإنها تصنف كإلتزامات مالية.

الملحق ج

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام

[تم إلغائه]

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ ولكنه لا يشكل جزءً منه.

مقدمة

إستنتاج١. يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في التوصل إلى الاستنتاجات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *"الأدوات المالية: العرض."* وحيث أن هذا المعيار مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يوضح أساس الاستنتاجات تلك المجالات فقط التي يحيد فيها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ عن المتطلبات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢.

إستنتاج٢. إن هذا المشروع الخاص بالأدوات المالية هو جزء رئيسي من برنامج المقاربة الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والذي يهدف إلى تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجود جوانب أخرى من الأدوات المالية، إلى الحد الذي ترتبط فيه بالقطاع العام، والتي لم يتم تناولها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. ويمكن تناول هذه الجوانب في مشاريع مستقبلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتحديدا، يقر المجلس أنه قد تكون هناك حاجة لمشاريع مستقبلية تتناول:

- معاملات معينة تجريها البنوك المركزية؛ و
- الذمم الدائنة والمدينة التي تنشأ عن ترتيبات تكون في جوهرها مماثلة، ولها نفس الأثر الإقتصادي، للأدوات المالية، لكنها غير تعاقدية في طبيعتها.

إستنتاج٣. عند وضع هذا المعيار، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الحفاظ على النص القائم لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ مع إجراء تغييرات لضمان الاتساق مع المصطلحات ومتطلبات العرض الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام، وتناول أي قضايا أخرى تخص القطاع العام من خلال إرشادات التطبيق الإضافية.

إستنتاج٤. في سبتمبر ٢٠٠٧، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" الذي استحدث "الدخل الشامل" على عرض البيانات المالية. وحيث أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يبحث حتى الآن في مفهوم الدخل الشامل، بالإضافة إلى بعض التعديلات الأخرى على معيار المحاسبة الدولي ١، فإنه لم يتم تضمين تلك التعديلات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨.

النطاق

عقود التأمين والضمان المالي

إستنتاج٥. يستثني معيار المحاسبة الدولي ٣٢ جميع عقود التأمين من نطاقه، باستثناء عقود الضمان المالي التي تطبق فيها المنشأة المُصدرة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" في الإعتراف بهذه العقود وقياسها. كما يستثني نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ جميع عقود التأمين باستثناء ما يلي:

- ينبغي معاملة عقود الضمان المالي كأدوات مالية ما لم تختار المنشأة معاملة هذه العقود كعقود تأمين وفقا لمعيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة التي يتناول عقود التأمين؛ و
- يمكن معاملة العقود التي هي عبارة عن عقود تأمين لكنها تنطوي على نقل المخاطر المالية كأدوات مالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

معاملة الضمانات المالية كأدوات مالية

إستنتاج٦. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، ينبغي معاملة عقود الضمان المالي كأدوات مالية، ما لم تختار المنشأة المُصدرة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على تلك العقود. وخلافا لما هو الحال في القطاع الخاص، تصدر العديد من عقود الضمان المالي في القطاع العام عن طريق معاملة غير تبادلية، أي دون مقابل أو بمقابل رمزي. لذا من أجل تعزيز قابلية مقارنة البيانات المالية، ونظرا لأهمية عقود الضمان المالي الصادرة بواسطة المعاملات غير التبادلية في القطاع العام، اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضرورة معاملة هذه الضمانات كأدوات مالية ولا ينبغي أن يُسمح للمنشآت بمعاملتها كعقود تأمين.

إستنتاج٧. استجابة لهذا المقترح، وافق بعض المجاوبون على أن معاملة عقود الضمان المالي الصادرة من خلال معاملات غير تبادلية على أنها أدوات مالية، وليس كعقود تأمين، هي معاملة ملائمة لأن نماذج الأعمال لعقود التأمين التبادلية وغير التبادلية تختلف عن بعضها البعض.وناقش آخرون بأنه ينبغي أن يُسمح للمنشآت معاملة هذه الضمانات كعقود تأمين أو أدوات مالية باستخدام اختيار مشابه لذلك المنصوص عليه في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

إستنتاج٨. خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى ضرورة تطبيق نفس المنهج على عقود الضمان المالي، بغض النظر عما إذا كانت صادرة عن معاملات تبادلية أو غير تبادلية، وذلك لأن الإلتزام الأساسي الذي ينبغي الإعتراف به في البيانات المالية للمنشأة لا يختلف. ووافق المجلس على أنه ينبغي أن يُسمح للمنشآت باختيار معاملة عقود الضمان المالي إما كعقود تأمين أو أدوات مالية، مع مراعاة شروط معينة.

إستنتاج٩. في تقييم الظروف التي قد تختار المنشأة فيها معاملة عقود الضمان المالي كعقود تأمين، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. إن اختيار معاملة عقود الضمان المالي كأدوات مالية أو عقود تأمين بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ يتوفر فقط لتلك المنشآت التي أكدت صراحة في وقت سابق بأنها تعتبر هذه العقود بأنها عقود تأمين. إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد أقر بأن ليس جميع المنشآت التي تبنت محاسبة الاستحقاق تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. وأقر كذلك أنه ينبغي أن يبحث في سيناريوهات أخرى مثل أن تكون المنشآت التي طبقت محاسبة الاستحقاق لم تعترف بالأصول والإلتزامات المتعلقة بعقود التأمين بالإضافة إلى المنشآت التي لم تطبق مسبقا محاسبة الاستحقاق. وتبعا لذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على حقيقة

أن المتطلبات الحالية المنصوص عليها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ كانت مرهقة جدا وينبغي تعديلها في سياق هذا المعيار.

إستنتاج١٠. لذلك وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن المنشآت التي قامت مسبقاً:

(أ) بتطبيق محاسبة التأمين وتبنت سياسة محاسبية عاملت عقود الضمان المالي كعقود تأمين، يمكن أن تستمر بمعاملة تلك الضمانات كعقود تأمين أو كأدوات مالية؛ و

(ب) بعدم تطبيق محاسبة التأمين سيسمح لها باختيار معاملة عقود الضمان المالي إما كعقود تأمين أو أدوات مالية عندما تتبنى هذا المعيار.

في كلا الحالتين، يعتبر الاختيار غير قابل للنقض والإلغاء.

إستنتاج١١. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان ينبغي أن يُسمح للمنشآت باختيار معاملة عقود الضمان المالي كعقود تأمين على أساس كل عقد على حدة، أو ما إذا ينبغي أن يُطلب من المنشآت أن تختار سياسة محاسبية عامة. وقد تم الإتفاق على أن يجري الإختيار وفق كل عقد على حدة للسماح للمنشآت ضمن المنشأة الإقتصادية بمعاملة عقود الضمان المالي كعقود تأمين أو كأدوات مالية، بناء على طبيعة أعمالها.

إستنتاج١٢. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كشرط مسبق للسماح للمنشآت بمعاملة عقود الضمان المالي كعقود تأمين، على ضرورة أن تستوفي الممارسات المحاسبية التي تطبقها المنشآت بالنسبة لعقود التأمين متطلبات معينة. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه إذا اختارت المنشآت معاملة عقود الضمان المالي كعقود تأمين، فإنها يجب أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أو معيار محاسبة وطني يتطلب قياس إلتزامات التأمين بقيمة دنيا. ويتم تحديد تلك القيمة الدنيا كما لو كانت إلتزامات التأمين تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة "* باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية الناجمة عن عقود التأمين الخاصة بالمنشأة وأي تدفقات نقدية ذات علاقة.

خيار معاملة عقود التأمين التي تنقل المخاطر المالية على أنها أدوات مالية

إستنتاج١٣. سمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٥ للمنشآت محاسبة العقود التي هي عبارة عن عقود تأمين ينتج عنها نقل المخاطر المالية على أنها أدوات مالية. وفي غياب معيار بشأن عقود التأمين، خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه ينبغي أن يسمح، لا أن يتطلب، للمنشآت تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ على هذه العقود.

تحديد الضمانات المالية التعاقدية

إستنتاج١٤. تُعرّف الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ بأنها: "....أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وإلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى." وحيث أن الترتيبات في القطاع العام قد تنشأ من خلال صلاحيات قانونية، وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إرشادات تطبيق إضافية لتحديد متى تكون الضمانات المالية تعاقدية. وخلص المجلس إلى أنه حتى تندرج الضمانات المالية ضمن نطاق معيار

المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، يجب أن تتسم بالخصائص الرئيسية للترتيب التعاقدي. كما خلص أيضاً إلى أنه ينبغي على المنشأة أن تميز حق إصدار الضمانات والذي غالبا ما يُمنح للمنشأة عبر وسائل قانونية أو وسائل مشابهة، والإصدار الفعلي للضمان لصالح طرف ثالث، بغض النظر عما إذا تم تحديد ذلك الطرف بشكل صريح أو ضمني. ولا يعتبر الحق القانوني بإصدار الضمانات، بحد ذاته، ضمن نطاق هذا المعيار.

تعريفات

الترتيبات التعاقدية

إستنتاج١٥. لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أنه في اختصاصات معينة، تُمنع منشآت القطاع العام من إبرام عقود رسمية، لكنها تدخل في ترتيبات يكون جوهرها أشبه بالعقود. ويمكن أن تُعرف هذه الترتيبات بمصطلح آخر، على سبيل المثال "أمر حكومي". ولمساعدة المنشآت على تحديد العقود، التي يكون لها جوهر العقود أو شكلها القانوني، اعتبر المجلس أنه من المناسب إصدار إرشادات تطبيق إضافية توضح العوامل التي يمكن أن تأخذها المنشأة بعين الاعتبار في تقييم ما إذا كان الترتيب تعاقدي أم غير تعاقدي.

إستنتاج١٦. لقد تم البحث فيما إذا ينبغي استخدام مصطلح "الترتيب الملزم" لوصف الترتيبات المبينة في الفقرة "استنتاج١٥". ولم يتم تعريف مصطلح "الترتيب الملزم" لكنه أُستخدم في معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام لوصف الترتيبات الملزمة للأطراف، لكنها لا تتخذ شكل عقد موثق، مثل ترتيب معين بين دائرتين حكوميتين ليس لديهما صلاحية التعاقد. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن مصطلح "الترتيب الملزم"، حسبما هو مستخدم في معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام، يتضمن مجموعة واسعة من الترتيبات غير تلك المحددة في الفقرة "استنتاج١٥" وخلص بالتالي إلى أنه لا ينبغي أن يُستخدم في هذا المعيار ٢٨.

معاملات الإيراد التعاقدية وغير التبادلية

إستنتاج١٧. يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ " *الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)* " الإعتراف المبدئي والقياس المبدئي والإفصاح عن الأصول والإلتزامات الناجمة عن معاملات الإيراد غير التبادلية. وقد بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في التفاعل بين هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣.

إستنتاج١٨. في بحث ما إذا كانت الأصول والإلتزامات التي تنشأ من معاملات الإيراد غير التبادلية هي أصول وإلتزامات مالية، حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه ينبغي استيفاء المتطلبات الأساسية التالية:

- أن يكون الترتيب تعاقدي بطبيعته.
- أن يؤدي الترتيب إلى نشوء حق أو إلتزام تعاقدي باستلام أو تسليم النقد أو أصل مالي آخر، أو تبادل أصول مالية وفق شروط مواتية أو غير مواتية.

إستنتاج١٩. خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الأصول التي تنشأ من معاملات الإيراد غير التبادلية يمكن أن تلبي هذه المتطلبات. وأشار تحديداً إلى أن طبيعة الترتيبات مع الجهات المانحة يمكن أن تكون تعاقدية، ويمكن تسويتها من خلال نقل النقد أو أصل مالي آخر من الجهة المانحة إلى الجهة المستلمة. في هذه الحالة، تعتبر الأصول الناتجة عن معاملات الإيراد غير التبادلية بأنها أصول مالية.

إستنتاج٢٠. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بالنسبة للأصول المالية التي تنشأ من معاملات الإيراد غير التبادلية، على ضرورة أن تطبق المنشأة متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ بالاشتراك مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. وينبغي أن تبحث المنشأة تحديدا في المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ لتحديد ما إذا كان تدفق الموارد من معاملة إيراد غير تبادلية تؤدي إلى إلتزام أو معاملة تثبت وجود حصة متبقية في صافي أصول المنشأة، أي أداة حق ملكية.

إستنتاج٢١. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كانت الإلتزامات الناتجة عن معاملات الإيراد غير التبادلية هي إلتزامات مالية. يُعترف بالإلتزامات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ عندما تستلم المنشأة تدفق وارد من الموارد يخضع لشروط محددة. وتُفرض الشروط الخاصة بنقل الموارد على المنشأة من قبل الجهة الناقلة وتقتضي استخدام الموارد بطريقة معينة، غالبا لتقديم السلع والخدمات إلى أطراف ثالثة، أو إرجاعها إلى الجهة الناقلة. وهذا يؤدي إلى نشوء إلتزام بالأداء وفقا لشروط وبنود الاتفاقية. وعند الإعتراف المبدئي، تعترف المنشأة بالموارد كأصل، وحيث تخضع هذه الموارد للشروط، تعترف المنشأة بإلتزام مقابل.

إستنتاج٢٢. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان الإلتزام المعترف به مبدئيا هو إلتزام مالي أو إلتزام آخر، كالمخصص مثلا. وقد وافق المجلس أنه في وقت الإعتراف بالأصل، لا يكون الإلتزام عادة هو إلتزام مالي حيث أنه يترتب على المنشأة استيفاء بنود وشروط الترتيب من خلال استخدام الموارد بالطريقة المنشودة، عادة من خلال تقديم السلع والخدمات لأطراف ثالثة خلال فترة معينة من الزمن. وإذا لم تتمكن المنشاة، بعد الإعتراف المبدئي، من استيفاء شروط الترتيب وكان يُطلب منها إرجاع الموارد إلى الجهة الناقلة، تقيم المنشأة في هذه المرحلة ما إذا كان الإلتزام هو إلتزام مالي بعد الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الموضحة في الفقرة "استنتاج١٨"وتعريفي الأداة المالية والإلتزام المالي. وفي الحالات النادرة، قد ينِأ الإلتزام المالي من الشروط المفروضة على نقل الموارد كجزء من معاملة الإيراد غير التبادلية. وقد يبحث المجلس في مثل هذا السيناريو كجزء من مشروع مستقبلي.

إستنتاج٢٣. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً أن الإلتزامات الأخرى قد تنشأ من معاملات الإيراد غير التبادلية بعد الإعتراف المبدئي. على سبيل المثال، قد تستلم المنشأة موارد بموجب ترتيب يقتضي إرجاع الموارد فقط بعد حصول أو عدم حصول حدث مستقبلي. وتقيّم المنشأة ما إذا كانت الإلتزامات الأخرى الناشئة عن معاملات الإيراد غير التبادلية هي إلتزامات مالية من خلال تحديد ما إذا تم استيفاء المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة "استنتاج١٨" وتحقيق تعريفي الأداة المالية والإلتزام المالي.

أخرى

التفسيرات التي وضعتها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج٢٤. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان التفسير٢ *"حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة"* والتفسير١١ *"المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢- معاملات المجموعة وأسهم الخزينة"* هما ذات صلة بأنواع الأدوات التي تبرمها الحكومات والمنشآت في القطاع العام.

إستنتاج٢٥. عندما صدر هذا المعيار، أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الاعتبار أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ هو معيار غير ملائم لأنواع الأدوات التي أُدخلت في القطاع العام حيث أنه يتعامل مع معاملات الدفع على أساس الأسهم. ورغم أن معاملات الدفع على أساس الأسهم هي من الممارسات الشائعة في (مؤسسات الأعمال الحكومية) (المصطلح بين الأقواس لم يعد مستخدماً بموجب إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦)، إلا أنها غير متكررة الحدوث في المنشآت الأخرى بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية. ونتيجة لذلك، لم يدرج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أية مبادئ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨.

إستنتاج٢٦. يقدم التفسير٢ إرشادات حول تطبيق معيار المحاسبة الدولي٣٢ على حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة. ويوجد رابط قوي بين معيار المحاسبة الدولي٣٢ والتفسير ٢ فيما يتعلق بالأدوات المالية المطروحة للتداول والإلتزامات الناشئة عن التصفية. ففي حين تم الاحتفاظ بنص معيار المحاسبة الدولي٣٢ الذي يتناول الأدوات المالية المطروحة للتداول والإلتزامات الناشئة عن التصفية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، يقدم التفسير٢ إرشادات إضافية لمستخدمي المعيار٢٨ في تطبيق تلك المبادئ على حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية. لذلك، تم تضمين المبادئ والأمثلة من التفسير٢ في المعيار٢٨ كملحق رسمي.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ نتيجة *التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* الصادرة في مايو ٢٠١٢

إستنتاج٢٧. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والمشمولة في التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠١٢ ووافق عموما على أنه لم يكن يوجد أي سبب خاص بالقطاع العام وراء عدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦.

إستنتاج٢٨. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١

أمثلة توضيحية

ترفق هذه الأمثلة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

مثال ١ توضح الأمثلة* التالية تطبيق الفقرات ١٣-٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. في هذه الأمثلة، يُعبّر عن المبالغ النقدية "بوحدات العملة" (CU).

المثال ١: العقود الآجلة لشراء الأسهم

مثال ٢ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لعقود الشراء الآجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي ستتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، أو (ج) من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). ولتبسيط التوضيح، فقد تم الإفتراض بأنه لم يتم دفع أرباح الأسهم على الأسهم الأساسية (أي أن "العائد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الآجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الآجل هي صفر. وتم حساب القيمة العادلة العقد الآجل على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر آجل ثابت.

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الإستحقاق	٣١ يناير ٢٠×٣
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	١١٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٦ وحدة عملة
السعر الآجل الثابت الواجب دفعه في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٤ وحدة عملة
القيمة الحالية للسعر الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب العقد الآجل	١,٠٠٠
القيمة العادلة للعقد الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢	٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٦,٣٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ يناير ٢٠×٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٣ في هذا الجزء الفرعي، فإن عقد الشراء الآجل على أسهم المنشأة الخاصة ستتم تسويته بصافي النقد، أي أنه ليس هناك إستلام أو توريد لأسهم المنشأة الخاصة بناءاً على تسوية العقد الآجل.

في ١ فبراير ٢٠×٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) لإستلام قيمة عادلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠×٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠

وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠×٣. وستتم تسوية العقد بصافي النقد. تسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية.

١ فبراير ٢٠×٢

سعر السهم عندما تم الإتفاق على العقد في ١ فبراير ٢٠×٢ هو١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية للعقد الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢ هي صفر.

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو إستلام أي نقد.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، إرتفع سعر السوق لكل سهم إلى١١٠ وحدة عملة ونتيجةً لذلك، إرتفعت القيمة العادلة للعقد الآجل إلى ٦,٣٠٠ وحدة عملة.

منه	الأصل الآجل	٦,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإرتفاع في القيمة العادلة للعقد الآجل.

٣١ يناير ٢٠×٣

في ٣١ يناير ٢٠×٣، إنخفض سعر السوق لكل سهم إلى١٠٦ وحدة عملة. والقيمة العادلة للعقد الآجل هي ٢,٠٠٠وحدة عملة ([١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠] – ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة).

وفي نفس اليوم، تم تسوية العقد بصافي النقد. ولدى المنشأة (أ) إلتزام بتوريد١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) إلتزام بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تدفع المنشأة (ب) مبلغ صافي٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه	الخسارة	٤,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الأصل الآجل		٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للعقد الآجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة = ٦,٣٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

منه	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الأصل الآجل		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل التسوية في العقد الآجل.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صافي الأسهم).

مثال٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في(أ) أعلاه، بإستثناء تسجيل تسوية العقد الآجل، كما يلي:

٣١ يناير ٢٠×٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) إلتزام بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) إلتزام بتوريد ما قيمته ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة – ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة) من الأسهم إلى المنشأة (أ). أي ١٨,٩ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه	صافي الأصول/حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الأصل الآجل		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت وإستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ). وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) سابقاً، فإن سعر كل سهم ستدفعه المنشأة (أ) في السنة الواحدة ثابت عند ١٠٤ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، يكون لدى المنشأة (أ) إلتزام بدفع ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) ولدى المنشأة (ب) إلتزام بتوريد ١٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) المتداولة إلى المنشأة (أ) في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

منه	صافي الأصول/حقوق الملكية	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإلتزام بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة بقيمتها الحالية ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مخصومة بإستخدام سعر الفائدة الملائم (راجع معيار المحاسبة الدولي ٤١، الفقرة "تطبيق ١١٥").

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	مصروف الفائدة	٣,٦٦٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٣,٦٦٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ إسترداد الأسهم.

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	مصروف الفائدة	٣٤٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٣٤٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ إسترداد الأسهم.

تقوم المنشأة (أ) بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) وتقوم المنشأة (ب) بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ).

منه	الإلتزام	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية الإلتزام بإسترداد أسهم المنشأة (أ) مقابل النقد.

(د) خيارات التسوية

مثال ٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار عقد إعادة الشراء الآجل أصلاً أو إلتزاماً مالياً. وإذا كان احد بدائل التسوية هو مبادلة النقد بالأسهم ((ج) أعلاه)، تعترف المنشأة (أ) بإلتزام للإلتزام التعاقدي بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. خلافاً لذلك، تحاسب المنشأة (أ)العقد الآجل على أنه مشتقة.

المثال ٢: العقود الآجلة لبيع الأسهم

مثال ٧ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لعقود البيع الآجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال إستلام النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). ولتبسيط الشرح، فإنه من المفترض عدم وجود أرباح أسهم مدفوعة على الأسهم الأساسية (أي أن "العائد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الآجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الآجل هي صفر. وتم حساب القيمة العادلة للعقد الآجلة على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر آجل ثابت.

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الإستحقاق	٣١ يناير ٢٠×٣
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	١١٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٦ وحدة عملة
السعر الآجل الثابت الذي سيتم إستلامه في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٤ وحدة عملة
القيمة الحالية للسعر الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب العقد الآجل	١,٠٠٠
القيمة العادلة للعقد الآجل في ١ فبراير ٢٠×٢	٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	(٦,٣٠٠) وحدة عملة

القيمة العادلة للعقد الآجل في ٣١ يناير ٢٠×٣ (٢,٠٠٠) وحدة عملة

(أ) **النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)**

مثال ٨ في ١ فبراير ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) لدفع القيمة العادلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠٠٣. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو إستلام أي نقد.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	الخسارة	٦,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام الآجل		٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للعقد الآجل.

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	الإلتزام الآجل	٤,٣٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإرتفاع في القيمة العادلة للعقد الآجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة = ٦,٣٠٠ وحدة عملة – ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

يتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه	الإلتزام الآجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صافي الأسهم)

مثال٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة(أ) هي نفسها المبينة في (أ) بإستثناء:

٣١ يناير ٢٠×٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) حق بإستلام ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها وإلتزام بتوريد ما قيمته ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة – ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، أي ١٨,٩ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه	الإلتزام الآجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	صافي الأصول/حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل. ويعامل إصدار الأسهم المنشأة الخاصة على أنه معاملة حقوق ملكية.

(ج) الأسهم مقابل النقد (إجمالي التسوية المادية)

مثال١٠ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ)، بإستثناء أن التسوية ستتم بإستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد عدد ثابت من الأسهم المنشأة الخاصة. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، فإن سعر كل سهم ستدفعه المنشأة (أ) في سنة واحدة ثابت عند ١٠٤ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، فإن لدى المنشأة (أ) حق بإستلام ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) وإلتزام بتوريد ١٠٠٠من أسهمها في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ١ فبراير. ولم يتم دفع أو إستلام أي نقد لأن القيمة العادلة الأولية للعقد الآجل هي صفر. ويحقق العقد الآجل لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويتها بغير توريد الأسهم مقابل النقد.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ٣١ ديسمبر لأنه لم يتم دفع أو إستلام أي نقد ولأن العقد لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ يناير ٢٠×٣

في ٣١ يناير ٢٠٠٣، تستلم المنشأة (أ) ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً وتورد ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه	النقد	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

له	صافي الأصول/حقوق الملكية	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

(د) خيارات التسوية

مثال١١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار عقد الشراء الآجل أصلاً أو إلتزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالأصل أو الإلتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد إدراج قيد المحاسبة عند التسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٣: خيار الشراء للأسهم التي تم شراؤها

مثال١٢ يوضح هذا المثال قيود دفتر اليومية لحق خيار الشراء الذي تم شراؤه على الأسهم الخاصة بالمنشأة والذي سيتم تسويته (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم الخاصة بالمنشأة. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية – راجع (د) أدناه.

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الممارسة	٣١ يناير ٢٠×٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	المنشأة التي تقوم بالإبلاغ (المنشأة (أ))
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	١٠٤ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٤ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب دفعه في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٢ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ فبراير ٢٠×٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٣,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ يناير ٢٠×٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال١٣ في ١ فبراير ٢٠×٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يلزم المنشأة (ب) بالتوريد، ويعطي المنشأة (أ) الحق بإستلام القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠٠٣ مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (أي ١٠٢ لكل سهم)

في ٣١ يناير ٢٠×٣، إذا مارست المنشأة (أ) الحق. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. وإذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا تتم أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

يكون سعر السهم عندما يتم الإتفاق على العقد في ١ فبراير ٢٠×٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية لعقد الخيار في ١ فبراير٢٠×٢ هي٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تدفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة ١٠٢ وحدة عملة يتجاوز سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة ولذلك يكون من غير المجدي إقتصادياً للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار الشراء أعلى من سعر السوق.

منه	أصل خيار الشراء	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار الشراء المشترى.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

في ٣١ ديسمبر٢٠×٢ ، إرتفع سعر السوق لكل سهم إلى١٠٤ وحدة عملة. وإنخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى ٣٠٠٠ وحدة عملة، والتي يكون منها ٢,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الجوهرية ([١٠٤ وحدة عملة– ١٠٢ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، وتكون ١,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الزمنية المتبقية.

منه	الخسارة	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار الشراء		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

٣١ يناير ٢٠×٣

في٣١ ديسمبر ٢٠×٣، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ١٠٤ وحدة عملة. وإنخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى ٢٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية ([١٠٤ وحدة عملة – ١٠٢ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار الشراء		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

وفي نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تستلم المنشأة (أ) مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة	

له	أصل خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) *الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)*

مثال ١٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. تكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، بإستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار على النحو التالي:-

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه	صافي الأصول/حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحاسب التسوية على أنها معاملة أسهم خزينة (أي عدم وجود ربح أو خسارة)

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال١٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بإستلام عدد ثابت من الأسهم ودفع مبلغ نقدي ثابت، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ١٠٢ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، لدى المنشأة (أ) حق بإستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

منه	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المدفوع مقابل الحق بإستلام الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الإعتراف بالعلاوة المدفوعة في حقوق الملكية.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أية قيود في ٣١ ديسمبر لأنه لم يتم دفع أو إستلام أي نقد ولأن العقد الذي يعطي الحق بإستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه	صافي الأصول/حقوق الملكية	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	١٠٢,٠٠٠وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ١٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار خيار الشراء أصلاً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة على التسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٤: خيار الشراء للأسهم المكتوبة

مثال ١٧ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لإلتزام خيار الشراء المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الممارسة	٣١ يناير ٢٠×٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	الطرف المقابل (المنشأة (ب))
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	١٠٤ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٤ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب إستلامه في ٣١ يناير ٢٠×٣	١٠٢ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ فبراير ٢٠×٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للخيار في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٣,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة للخيار في ٣١ يناير ٢٠×٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ١٨ لنفترض نفس الحقائق كما في المثال ٣(أ) أعلاه بإستثناء أن لدى المنشأة (أ)خيار شراء مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً من أن تكون قد إشترت خيار شراء عليها. وتبعاً لذلك، في ١ فبراير ٢٠×٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (ب) الحق بالإستلام وعلى المنشأة (أ) إلتزام بدفع القيمة العادلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠×٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٢ لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠×٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. سيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) الحق، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	إلتزام خيار الشراء		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار الشراء المكتوب.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	إلتزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	إلتزام خيار الشراء	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	إلتزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية بصافي الأسهم)

مثال ١٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، بإستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار، كما يلي:

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه	إلتزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	صافي الأصول/ حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحاسب التسوية على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٢٠ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بتوريد عدد ثابت من الأسهم وإستلام مبلغ نقدي ثابت، إذا مارست المنشأة (ب) الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً على ١٠٢ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، لدى المنشأة (ب) حق بإستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة × ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:-

١ فبراير ٢٠×٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	صافي الأصول/حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الإلتزام بتوريد عدد ثابت الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة بسعر ثابت. ويتم الإعتراف بالعلاوة المستلمة في حقوق الملكية. وبناءاً على الممارسة، فقد ينتج عن الشراء إصدار عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ ديسمبر لأنه لم يتم دفع أو إستلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بمنشأة.

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من الأسهم مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه	النقد	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	صافي الأصول/حقوق الملكية	١٠٢,٠٠٠وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٢١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار خيار الشراء إلتزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر المنشأة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل إستلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالإلتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٥: خيار الشراء المشترى على الأسهم

مثال ٢٢ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المشترى على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الممارسة	٣١ يناير ٢٠×٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	المنشأة التي تقوم بالإبلاغ (المنشأة (أ))
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٩٥ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	٩٥ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب إستلامه في ٣١ يناير ٢٠×٣	٩٨ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ فبراير ٢٠×٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٤,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ يناير ٢٠×٣	٣,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٢٣ في ١ فبراير ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (أ) حق البيع، ويلزم المنشأة (ب) بشراء القيمة العادلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠٠٣ بسعر تنفيذ ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة (أي ٩٨ لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الحق. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:-

١ فبراير ٢٠×٢

يكون السعر لكل سهم عندما يتم الإتفاق على العقد في ١ فبراير ٢٠×٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية لعقد الخيار في ١ فبراير ٢٠×٢ هي ٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تدفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة ٩٨ وحدة عملة أقل من سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة. ولذلك يكون من غير المجدي إقتصادياً للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار البيع أعلى من سعر السوق.

منه	أصل خيار البيع	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار البيع الذي تم شراؤه.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢، إنخفض سعر السوق لكل سهم إلى ٩٥ وحدة عملة. وإنخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٤,٠٠٠ وحدة عملة، منها ٣,٠٠٠ وحدة عملة هي قيمة جوهرية ([٩٨ وحدة عملة – ٩٥ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، وتكون القيمة الزمنية المتبقية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

٣١ يناير ٢٠×٣

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ٩٥ وحدة عملة. وإنخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٣,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية ([٩٨ وحدة عملة – ٩٥ وحدة عملة] × ١,٠٠٠)، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (ب) مبلغ صافي يعادل ٣,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه	النقد	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ٢٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، بإستثناء:-

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. وفعلياً، تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ)، والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهمها (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي٣,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٣,٠٠٠ وحدة عملة / ٩٥ وحدة عملة).

منه	صافي الأصول/حقوق الملكية	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	أصل خيار البيع		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٢٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بإستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، فإن المنشأة (ب) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (أ) (ناقص ١,٠٠٠×٩٨ وحدة عملة) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

منه	صافي الأصول/حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الحق بتوريد الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الإعتراف بالعلاوة المدفوعة مباشرة في حقوق الملكية. وبناءاً على الممارسة، ينتج عنها إصدار لعدد ثابت من الأسهم مقابل سعر ثابت.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ ديسمبر لأنه لم يتم دفع أو إستلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أ).

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (أ) خيار التداول ويتم تسوية العقد بالإجمالي. تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (أ) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه	النقد	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة	
له	صافي الأصول/حقوق الملكية		٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٢٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد أو صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار خيار البيع أصلاً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر المنشأة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل إستلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعترف المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٦: خيار البيع للأسهم المكتوبة

مثال ٢٧ يوضح هذا المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإفتراضات

تاريخ العقد	١ فبراير ٢٠×٢
تاريخ الممارسة	٣١ يناير ٢٠×٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	الطرف المقابل (المنشأة (ب))
سعر السوق لكل سهم في ١ فبراير ٢٠×٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٩٥ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ يناير ٢٠×٣	٩٥ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت الواجب دفعه في ٣١ يناير ٢٠×٣	٩٨ وحدة عملة
القيمة الحالية لسعر الممارسة في ١ فبراير ٢٠×٢	٩٥ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ فبراير ٢٠×٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٤,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في للخيار ٣١ يناير ٢٠×٣	٣,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٢٨ لنفترض نفس الحقائق كما في المثال ٥(أ) أعلاه بإستثناء أن لدى المنشأة (أ) خيار بيع مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً أن يكون لديها خيار بيع مشترى على أسهمها. وتبعاً لذلك، في ١ فبراير ٢٠×٢ ، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (ب) حق بالإستلام ويلزم المنشأة (أ) بدفع القيمة العادلة ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) إعتباراً من ٣١ يناير ٢٠×٣ مقابل ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (يعني ذلك ٩٨ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ يناير ٢٠×٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) حقها، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ فبراير ٢٠×٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	إلتزام خيار البيع		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بخيار البيع المكتوب.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	إلتزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	إلتزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الربح		١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

وفي نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي النقد. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) وتكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ × ١,٠٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه	إلتزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	النقد		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ٢٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، بإستثناء ما يلي:-

٣١ يناير ٢٠×٣

تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. فعلياً، تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب) ، والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٣,٠٠٠ / ٩٥).

منه	إلتزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة	
له	صافي الأصول/ حقوق الملكية		٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. يتم محاسبة إصدار المنشأة (أ) لأسهمها الخاصة على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٣٠ نفترض نفس الحقائق كما في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت وإستلام عدد ثابت من الأسهم، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، تكون المنشأة (أ) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (٩٨ وحدة عملة × ١,٠٠٠) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:-

١ فبراير ٢٠×٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	صافي الأصول/حقوق الملكية		٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بعلاوة الخيار ٥,٠٠٠ وحدة عملة المستلمة في حقوق الملكية.

منه	صافي الأصول/حقوق الملكية	٩٥,٠٠٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٩٥,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالقيمة الحالية للإلتزام بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة، أي ٩٥,٠٠٠ على أنها إلتزام.

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	مصروف الفائدة	٢,٧٥٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٢,٧٥٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ إسترداد الأسهم.

٣١ يناير ٢٠×٣

منه	مصروف الفائدة	٢٥٠ وحدة عملة	
له	الإلتزام		٢٥٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ إسترداد الأسهم.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بالإجمالي. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ وحدة عملة × ١,٠٠٠).

منه	الإلتزام	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٣١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه إعتبار خيار البيع المكتوب إلتزاماً مالياً. وإذا كان واحد من بدائل التسوية يعني مبادلة النقد بالأسهم ((ج) أعلاه)، فتعترف المنشأة (أ) بإلتزام الإلتزام التعاقدي بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. وخلافاً لذلك، تحاسب المنشأة (أ) خيار البيع على أنه إلتزام مشتق.

المنشآت مثل صناديق الإستثمار المشترك والتعاونيات التي لا يمثل رأسماله المساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢

المثال ٧: المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية

مثال٣٢ يوضح المثال التالي صيغة بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي التي يمكن إستخدامها من قبل المنشآت مثل صناديق الإستثمار المشترك التي ليس لديها صافي أصول/حقوق ملكية. ومن الممكن إستخدام صيغ أخرى.

بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

	١×٢٠	٠×٢٠
	وحدة عملة	*وحدة عملة*
الإيرادات	٢,٩٥٦	١,٧١٨
إجمالي الإيرادات	٢,٩٥٦	١,٧١٨
المصاريف (مصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)	(٦٤٤)	(٦١٤)
تكاليف التمويل		
– تكاليف التمويل الأخرى	(٤٧)	(٤٧)
– التوزيعات على أصحاب الوحدات الإستثمارية	(٥٠)	(٥٠)
إجمالي المصاريف	(٧٤١)	(٧١١)
الفائض للسنة	٢,٢١٥	١,٠٠٧
التغير في صافي الأصول المنسوب إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية	٢,٢١٥	١,٠٠٧

بيان المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

	١×٢٠		٠×٢٠	
	وحدة عملة	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*	*وحدة عملة*
الأصول				
الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)	٩١,٣٧٤		٧٨,٤٨٤	
مجموع الأصول غير المتداولة		٩١,٣٧٤		٧٨,٤٨٤
الأصول المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)	١,٤٢٢		١,٧٦٩	
مجموع الأصول المتداولة		١,٤٢٢		١,٧٦٩
مجموع الأصول		٩٢,٧٩٦		٨٠,٢٥٣
الإلتزامات				
الإلتزامات المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)	٦٤٧		٦٦	
مجموع الإلتزامات المتداولة		(٦٤٧)		(٦٦)
الإلتزامات غير المتداولة بإستثناء صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)	٢٨٠		١٣٦	
		(٢٨٠)		(١٣٦)
صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية		٩١,٨٦٩		٨٠,٠٥١

المثال ٨: المنشآت التي لها بعض حقوق الملكية

مثال ٣٣ يوضح المثال التالي صيغة بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي التي يمكن إستخدامها من قبل المنشآت التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن صافي أصول/ حقوق ملكية لأن على المنشأة إلتزام بسداد أسهم رأس المال عند الطلب. ومن الممكن إستخدام صيغ أخرى.

بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

	١×٢٠	٠×٢٠
	وحدة عملة	وحدة عملة
الإيرادات	٤٧٢	٤٩٨
إجمالي الإيرادات	٤٧٢	٤٩٨
المصاريف (المصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)	(٣٦٧)	(٣٩٦)
تكاليف التمويل		
– تكاليف التمويل الأخرى	(٤)	(٤)
– التوزيعات على الأعضاء	(٥٠)	(٥٠)
إجمالي المصاريف	(٤٢١)	(٤٥٠)
الفائض للسنة	٥١	٤٨
التغير في صافي الأصول المنسوب إلى الأعضاء	٥١	٤٨

بيان المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

	١×٢٠		٠×٢٠	
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول				
الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)	٩٠٨		٨٣٠	
مجموع الأصول غير المتداولة		٩٠٨		٨٣٠
الأصول المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)	٣٨٣		٣٥٠	
مجموع الأصول المتداولة		٣٨٣		٣٥٠
مجموع الأصول		١,٢٩١		١,١٨٠
الإلتزامات				
الإلتزامات المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)	٣٧٢		٣٣٨	
أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب	٢٠٢		١٦١	

مجموع الإلتزامات المتداولة		(٥٧٤)		(٤٩٩)
مجموع الأصول مطروحا منها الإلتزامات المتداولة		٧١٧		٦٨١
الإلتزامات غير المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)	١٨٧		١٩٦	
		(١٨٧)		(١٩٦)
المكونات الأخرى لصافي الأصول/حقوق الملكية (أ)				
الإحتياطات مثل فائض إعادة التقييم، الأرباح المحتجزة..الخ	٥٣٠		٤٨٥	
		٥٣٠		٤٨٥
		٧١٧		٦٨١
إشعار التذكير – مجموع حصص الأعضاء				
أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب		٢٠٢		١٦١
الإحتياطات		٥٣٠		٤٨٥
		٧٣٢		٦٤٦

(أ) في هذا المثال، لا يترتب على المنشأة إلتزاما بتسليم حصص من إحتياطياتها لأعضائها.

محاسبة الأدوات المالية المركبة

المثال ٩ : فصل الأداة المالية المركبة عند الإعتراف الأولي

مثال ٣٤ تصف الفقرة ٢٨ كيفية فصل عناصر الأداة المالية المركبة من قبل المنشأة عند الإعتراف الأولي. ويوضح المثال التالي كيفية حصول الفصل.

مثال٣٥ تصدر المنشأة ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. وتكون مدة السندات ٣ سنوات، ويتم إصدارها بقيمة اسمية ١,٠٠٠ وحدة عملة لكل سند، بحيث تعطي إجمالي عوائد بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويستحق دفع الفائدة سنوياً في مبالغ متأخرة السداد بسعر فائدة سنوي إسمي مقداره ٦%. ويكون كل سند قابل للتحويل في أي وقت حتى تاريخ الإستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادي. وعندما يتم إصدار السندات، فان سعر الفائدة السائد في السوق للديون المشابهة بدون خيارات تحويل هو ٩%.

مثال ٣٦ يتم قياس عنصر الإلتزام أولا، ويتم تحديد الفرق بين عوائد إصدار السند والقيمة العادلة للإلتزام إلى عنصر صافي الأصول/حقوق الملكية. ويتم حساب القيمة الحالية لعنصر الإلتزام بإستخدام معدل خصم نسبته ٩%، وهو سعر الفائدة في السوق لسندات مشابهة ليس لها حقوق تحويل، كما هو مبين أدناه.

	وحدة عملة
القيمة الحالية للمبلغ الأصلي – ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع في نهاية الثلاث سنوات	١,٥٤٤,٣٦٧
القيمة الحالية للفائدة – ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع سنوياً في مبالغ متأخرة السداد لثلاث سنوات	٣٠٣,٧٥٥
إجمالي عنصر الإلتزام	١,٨٤٨,١٢٢
عنصر صافي الأصول/حقوق الملكية (من خلال الإقتطاع)	١٥١,٨٧٨
عوائد إصدار السند	٢,٠٠٠,٠٠٠

المثال ١٠: فصل الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة

مثال ٣٧ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣٦ على فصل الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة إلى عناصر الإلتزام وصافي الأصول/حقوق الملكية.

مثال ٣٨ نفترض أن العوائد المستلمة عند إصدار سند قابل للإستدعاء وقابل للتحويل هي بقيمة ٦٠ وحدة عملة. وتكون قيمة السند المشابه بدون خيار الشراء أو خيار تحويل حقوق الملكية هي ٥٧ وحدة عملة. وبناءاً على نموذج تسعير الخيارات، تم تحديد قيمة ميزة الشراء الضمنية بالنسبة للمنشأة في السند المشابه بدون خيار تحويل حقوق الملكية هي ٢ وحدة عملة. وفي هذه الحالة، فإن القيمة المخصصة لعنصر الإلتزام بموجب الفقرة ٣٦ هي ٥٥ وحدة عملة (٥٧ وحدة عملة – ٢ وحدة عملة) والقيمة المخصصة لعنصر حقوق الملكية هي ٥ وحدة عملة (٦٠ وحدة عملة – ٥٥ وحدة عملة).

المثال ١١: إعادة شراء أداة قابلة للتحويل

مثال ٣٩ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة لإعادة شراء الأداة القابلة للتحويل. ومن أجل التبسيط فإنه يُفترض، في البداية، أن المبلغ الإسمي للأداة يساوي المبلغ المسجل الإجمالي لعناصر الإلتزام وصافي الأصول/حقوق الملكية الخاصة بها في البيانات المالية، أي أنه لا يوجد علاوة إصدار أصلية أو خصم. وكذلك، ومن أجل التبسيط، تم حذف الإعتبارات الضريبية من المثال.

مثال ٤٠ في ١ يناير ٢٠×٠، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة ١٠% وبقيمة اسمية ١,٠٠٠ وحدة عملة يستحق في ٣١ ديسمبر ٢٠×٩. وسند الدين غير المضمون قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة (أ) بسعر تحويل قيمته ٢٥ وحدة عملة لكل سهم. ويستحق دفع الفائدة نقداً بشكل نصف سنوي. وفي تاريخ الإصدار، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ١٠ سنوات ويحمل سعر فائدة إسمي بنسبة ١١%.

مثال ٤١ في البيانات المالية للمنشأة (أ)، تم تخصيص المبلغ المسجل لسند الدين غير المضمون عند الإصدار كما يلي:

	وحدة عملة
عنصر الإلتزام	
القيمة الحالية لعشرين دفعة فائدة نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة، مخصومة بنسبة ١١%	٥٩٧
القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ١٠ سنوات، مخصومة بنسبة ١١%، ومتراكمة بشكل نصف سنوي.	٣٤٣
	٩٤٠
عنصر صافي الأصول/حقوق الملكية	
(الفرق بين إجمالي العوائد بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة وقيمة ٩٤٠ وحدة عملة المخصصة أعلاه)	٦٠
إجمالي العوائد	١,٠٠٠

مثال ٤٢ في ١ يناير ٢٠٠٤، يكون لسند الدين غير المضمون القابل للتحويل قيمة عادلة تساوي ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٣ تقدم المنشأة (أ) عرض عطاء إلى مالك سند الدين غير المضمون لإعادة شراء سند الدين غير المضمون مقابل ١,٧٠٠ وحدة عملة، والذي يقبله المالك. وفي تاريخ إعادة الشراء، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ٥ سنوات يحمل سعر فائدة إسمي بنسبة ٨%.

مثال ٤٤ يتم تخصيص سعر إعادة الشراء كما يلي:-

	المبلغ المسجل	**القيمة العادلة**	**الفرق**
عنصر الإلتزام	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
القيمة الحالية لعشر دفعات فائدة متبقية نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة، مخصومة بنسبة ١١% و ٨% على التوالي	٣٧٧	٤٠٥	
القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ٥ سنوات، مخصومة بنسبة ١١% و ٨%، متراكمة بشكل نصف سنوي، على التوالي	٥٨٥	٦٧٦	
	٩٦٢	١,٠٨١	(١١٩)
عنصر صافي الأصول/حقوق الملكية	٦٠	٦١٩ [أ]	(٥٥٩)
الإجمالي	١,٠٢٢	١,٧٠٠	(٦٧٨)

(أ) يمثل هذا المبلغ الفرق بين مبلغ القيمة العادلة المخصص لعنصر الإلتزام وسعر إعادة الشراء بقيمة ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٥ تعترف المنشأة (أ) بإعادة شراء سند الدين غير المضمون كما يلي:-

منه	عنصر الإلتزام	٩٦٢ وحدة عملة	
منه	مصروف تسوية الدين (الفائض أو العجز)	١١٩ وحدة عملة	
له	النقد		١,٠٨١ وحدة عملة

للإعتراف بإعادة شراء عنصر الإلتزام.

منه	صافي الأصول/ حقوق الملكية	٦١٩ وحدة عملة	
له	النقد		٦١٩ وحدة عملة

للإعتراف بالنقد المدفوع مقابل عنصر حقوق الملكية.

مثال ٤٦ يبقى عنصر حقوق الملكية على أنه حقوق الملكية، ولكن يمكن أن يُنقل من بند سطر واحد ضمن حقوق الملكية إلى بند سطر آخر.

المثال ١٢: تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر

مثال ٤٧ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة للمقابل الإضافي المدفوع عندما يتم تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر.

مثال ٤٨ في ١ يناير ٢٠×٠، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة ١٠% وبقيمة اسمية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة بنفس الشروط المذكورة في المثال ٩. في ١ يناير ٢٠×١، ومن أجل حث المالك على تحويل سند الدين غير المضمون القابل للتحويل مباشرة، تخفض المنشأة (أ) من سعر التحويل الى ٢٠ وحدة عملة إذا تم تحويل سند الدين غير المضمون قبل ١ مارس ٢٠×١ (أي خلال ٦٠ يوما).

مثال ٤٩ نفترض أن سعر السوق للأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) في التاريخ الذي يتم فيه تعديل الشروط هو ٤٠ وحدة عملة لكل سهم. ويتم حساب القيمة العادلة للمقابل المتزايد المدفوع من قبل المنشأة (أ) كما يلي:-

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لمالكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل **المعدلة:**

المبلغ الإسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	/٢٠ وحدة عملة لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند التحويل	٥٠ سهم

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لمالكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل الأصلية:-

المبلغ الإسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	/٢٥ وحدة عملة لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها عند التحويل	٤٠ سهم
عدد *الأسهم العادية* **المتزايدة** *التي يتم إصدارها عند التحويل*	١٠ أسهم
قيمة الأسهم العادية المتزايدة التي يتم إصدارها عند التحويل	٤٠٠ وحدة عملة

٤٠ وحدة عملة لكل سهم × ١٠ أسهم متزايدة

مثال٥٠ يتم الإعتراف بالمقابل المتزايد بقيمة ٤٠٠ وحدة عملة على أنها خسارة في الفائض أو العجز.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٢

يستند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *"الأدوات المالية: العرض"* بشكل أساسي إلى معيار المحاسبة الدولي٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"* (الصادر أصلاً في عام ٢٠٠٣، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨). والاختلافات الرئيسية بين المعيارين هي كما يلي:

- يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٢ للمنشآت بمعاملة عقود الضمان المالي كعقود تأمين حين تؤكد المنشآت في وقت سابق أن هذه العقود هي عقود تأمين. ويسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ خياراً مشابهاً، بإستثناء أن المنشآت ليست بحاجة للتأكيد صراحة على أن الضمانات المالية هي عقود تأمين.
- في بعض الحالات، يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ مصطلحات تختلف عن معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وأهم الأمثلة على ذلك هو استخدام المصطلحين ""بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/حقوق الملكية". والمصطلحات المقابلة لها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ فهي "بيان الدخل الشامل أو بيان الدخل المنفصل (إن كان معروضاً)" و"حقوق الملكية".
- لا يميز معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ بين "الإيراد" و"الدخل". في حين يميز معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بين "الإيراد" و"الدخل"، لكن يكون لمصطلح "الدخل" معنى أوسع من "الإيراد".
- يحتوي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ على إرشادات تطبيق إضافية تتناول تحديد الترتيبات التي تكون تعاقدية في جوهرها.
- يحتوي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ على إرشادات تطبيق إضافية بخصوص متى تكون الأصول والإلتزامات التي تنشأ من معاملات الإيراد غير التبادلية هي أصول مالية أو إلتزامات مالية.
- تم دمج المبادئ من التفسير ٢ *"حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة"* كملحق في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨.
- تختلف الأحكام الانتقالية المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ عن تلك الأحكام المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وهذا لأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ يقدم أحكاماً إنتقالية لتلك المنشآت التي تطبق هذا المعيار للمرة الأولى أو تلك المنشآت التي تطبق محاسبة الإستحقاق للمرة الأولى.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩
الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التفسير ٩، *"إعادة تقييم المشتقات الضمنية"*، (لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٩) والتفسير ١٦ (لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٦) من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، "تحوطات صافي الإستثمار في العمليات الخارجية" الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولي. تتم إعادة إنتاج المستخلصات من معيار المحاسبة الدولي٣٩ ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٦ في هذا الإصدار من مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للإتحاد الدولي للمحاسبين مع الرخصة من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسسة المعايير الدولية لإعدا التقارير المالية

Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩– الأدوات المالية: الإعتراف والقياس
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* في يناير من عام ٢٠١٠.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١ *" الأدوات المالية "* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "* (الصادر في إبريل ٢٠١٦)
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *"الترتيبات المشتركة"* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥.
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *"ترتيبات إمتيار تقديم الخدمات: المانح"* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	إلغاء	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
١	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٥	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٦	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٧	إلغاء	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٨	إلغاء	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١-٧٩	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٨٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٨٨	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٨٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
٩٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٩٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٤	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١١٥	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١١٦	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١١٧	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١١٨	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١١٩	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١٢٠	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١٢١	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢٢	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢٣	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢٥ أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١
١٢٥ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٢٥ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١٢٥د	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٢٥هـ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٢٥و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٢٥ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٢٥ح	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
١٢٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تطبيق٣٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
تطبيق٥١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
تطبيق٥٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
تطبيق٥٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
تطبيق١-١٢٦	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ١٢٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ١٢٩	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق١٣١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ أغسطس ٢٠١٧
تطبيق ١٣٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ١٥٦أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ١٥٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ١٦١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
ب١-ب٧	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
ج٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥
أ.١-ز.٢	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
مثال ٣٢-٥٠	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

يناير ٢٠١٠

معيار المحاسبة الدولي في القطاع الدولي ٢٩
الأدوات المالية – الإعتراف والقياس
المحتويات

	الفقرات
الهدف	١
النطاق	٢–٨
تعريفات	٩–١٠
المشتقات الضمنية	١١–١٥
الإعتراف وإلغاء الإعتراف	١٦–٤٤
الإعتراف المبدئي	١٦
إلغاء الإعتراف بأصل مالي	١٧–٣٩
النقل المؤهل لعكس الإعتراف	٢٦–٣٠
النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف	٣١
المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة	٣٢–٣٧
جميع التنقلات	٣٨–٣٩
طريقة القسط الثابت في شراء أو بيع الأصول المالية	٤٠
إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية	٤١–٤٤
القياس	٤٥–٧٩
القياس المبدئي للأصول والإلتزامات المالية	٤٥–٤٦
القياس اللاحق للأصول المالية	٤٧–٤٨
القياس اللاحق للإلتزامات المالية	٤٩
إعتبارات قياس القيمة العادلة	٥٠–٥٢
إعادة التصنيف	٥٣–٦٣
الأرباح والخسائر	٦٤–٦٦
انخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها	٦٧–٧٩
الأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة	٧٢–٧٤
الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة	٧٥
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع	٧٦–٧٩

التحوط..... ٨٠-١١٣
أدوات التحوط..... ٨١-٨٦
الأدوات المؤهلة..... ٨١-٨٢
تحديد أدوات التحوط..... ٨٣-٨٦
بنود التحوط..... ٨٧-٩٤
البنود المؤهلة..... ٨٧-٨٩
تحديد البنود المالية كبنود محوطة..... ٩٠-٩١
تحديد البنود غير المالية كبنود محوطة..... ٩٢
تحديد مجموعة من البنود كبنود محوطة..... ٩٣-٩٤
محاسبة التحوط..... ٩٥-١١٣
تحوطات القيمة العادلة..... ٩٩-١٠٥
تحوطات التدفق النقدي..... ١٠٦-١١٢
تحوطات صافي الإستثمار..... ١١٣
الإنتقال..... ١١٤-١٢٤
تاريخ النفاذ..... ١٢٤-١٢٦
الملحق أ: التطبيقات الإرشادية
الملحق ب: إعادة تقييم المشتقات الضمنية
الملحق ج: تحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية
الملحق د: التعديلات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام الأخرى
أساس الإستنتاجات
دليل التطبيق
أمثلة توضيحية
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩

إن معيار المحاسبة الدولي ٢٩، "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" مبين في الفقرات ١-١٢٦. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٢٩ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات و*"المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* وإطار المفاهيم الخاص بإعدادالتقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. يقدم معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ و*"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

الهدف

١ [تم إلغائها]

النطاق

٢ يجب أن تطبق كافة المنشآت هذا المعيار على جميع الأدوات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ " *الأدوات المالية* " إذا وإلى الحد :-

(أ) يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام بتطبيق متطلبات محاسبة التحوط لهذا المعيار ؛ و

(ب) الأداة المالية هي جزء من علاقة التحوط التي تسمح بالعمل بمحاسبة التحوط وفقاً لهذا المعيار.

٣ – ٨ [تم إلغائها]

تعريفات

٩ تستخدم المصطلحات التالية في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢٨ و٤١ وفق المعاني المحددة لها في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، والفقرة ٩ من المعيار ٤١. عرف المعيار ٣٢ التعريفات التالية:-

- التكلفة المطفأة للأصل المالي أو الالتزام المالي؛
- إلغاء الاعتراف
- المشتق؛
- طريقة الفائدة الفعلية؛
- سعر الفائدة الفعلي؛
- أدوات حقوق الملكية؛
- الأصل المالي؛
- الأداة المالية؛
- الالتزام المالي؛
- التزام الشركات؛
- اجراءات التنبؤية؛

ويقدم الإرشادات عند تطبيق هذه التعريفات.

١٠ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

تعريفات مرتبطة بمحاسبة التحوط

<u>أداة التحوط</u> (Hedging instrument) هي مشتق معين أو (التحوط من أخطار التغير في سعر الصرف الأجنبي فقط) للأصول أو الإلتزامات المالية غير المشتقة التي يتوقع أن تعادل (offset) قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط معين

(الفقرات ٨١-٨٦ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٢٧-١٣٠ تتوسع في تعريف أداة التحوط).

البند المحوط (Hedged item) هو إما أصل، إلتزام، أو إلتزام ثابت، أو عملية مستقبلية متوقعة أو عمليات متوقعة لصافي الإستثمار من العمليات الأجنبية: (أ) تعرض المشروع لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو لتغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية (ب) لأغراض محاسبة التحوط محدد على أنها محوطة (الفقرات ٨٧-٩٤ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٣١-١٤١ تتوسع في تعريف البنود المحوطة).

فاعلية التحوط (Hedge effectiveness) هي درجة لتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية تعزى لمخاطرة تحوط التي تعادل بالقيمة العادلة أو التدفق النقدي للأدوات المالية (أنظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٤٥-١٥٦).

تستخدم الشروط المعرفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في هذا المعيار بنفس المعاني الواردة في تلك المعايير، وتتم إعادة إنتاجها في *قاموس المصطلحات المعرفة* المنشور بشكل منفصل.

١١-٧٩ [تم إلغائها]

التحوط

٨٠. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ ولم تختر السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى الاستمرار في تطبيق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرة ١٧٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)، فإنها تطبق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في الفقرات ١١٣-١٥٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. ومع ذلك، بالنسبة للتحوط للقيمة العادلة لتعرض سعر الفائدة لنسبة من محفظة الأصول المالية أو الالتزامات المالية، فيمكن للمنشأة، بموجب الفقرة ١١٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، أن تطبق متطلبات محاسبة التحوط في هذا المعيار بدلاً من المتطلبات الواردة في المعيار ٤١. وفي تلك الحالة قد تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة لمحاسبة التحوط للقيمة العادلة بالنسبة للتحوط لمحفظة فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة (انظر الفقرات ٩١ و١٠٠ وفقرة تنفيذ ١٥٧- تنفيذ ١٧٥).

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

٨١ لا يحدد هذا المعيار الظروف التي يمكن فيها تحديد المشتقة على أنها أداة تحوط شريطة تلبية الشروط الواردة في الفقرة ٩٨، بإستثناء بعض الخيارات المكتوبة (أنظر الفقرة "تطبيق ١٢٧" من الملحق أ). إلا أنه يمكن تحديد الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق على أنه أداة تحوط فقط للتحوط من مخاطر العملة الأجنبية.

٨٢ لأغراض محاسبة التحوط، يمكن تحديد الأدوات التي تنطوي على طرف خارج المنشأة معدة التقارير المالية فقط (أي خارج المنشأة الإقتصادية أو المنشأة المنفردة التي يتم إعداد التقارير عنها) على أنها

أدوات تحوط. بالرغم من أن المنشآت المختلفة ضمن المنشأة الإقتصادية أو الأقسام ضمن المنشأة يمكن أن تبرم معاملات تحوط مع منشآت أخرى ضمن المنشأة الإقتصادية أو الأقسام ضمن المنشأة، فإنه يتم إلغاء أي من هذه المعاملات بين المجموعات عند التوحيد. لذلك، لا تكون معاملات التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للمنشأة الإقتصادية. غير أنها يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة للمنشآت الفردية ضمن المنشأة الإقتصادية أو في إعداد التقارير حول القطاع شريطة أن تكون خارجية عن المنشأة الذي يتم إعداد التقارير عنه.

تحديد أدوات التحوط

٨٣ يكون هناك عادة قياس مفرد للقيمة العادلة لأداة التحوط في مجملها، وتكون العوامل التي تؤدي إلى التغيرات في القيمة العادلة معتمدة على بعضها البعض. وبالتالي، يتم تحديد علاقة التحوط من قبل المنشأة لأداة التحوط في مجملها. وفيما يلي الإستثناءات الوحيدة المسموح بها:-

(أ) فصل القيمة الجوهرية عن القيمة الزمنية لعقد الخيار وتحديد التغير في القيمة الجوهرية للخيار على أنه أداة تحوط فقط واستثناء التغير في قيمته الزمنية؛ و

(ب) فصل عنصر الفائدة عن السعر الفوري لعقد أجل.

ويتم السماح بهذه الإستثناءات لأنه يمكن بشكل عام قياس القيمة الجوهرية للخيار والعلاوة على العقد الآجل بشكل منفصل. ويمكن أن تكون إستراتيجية تحوط فعالة تُقيَم كلاً من القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية لعقد الخيار مؤهلة لمحاسبة التحوط.

٨٤ يمكن تحديد نسبة من كامل أداة التحوط، مثل ٥٠% من المبلغ الاسمي، على أنها أداة تحوط في علاقة تحوط معينة. إلا أنه من غير الممكن تحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط متداولة.

٨٥ يمكن تحديد أداة تحوط مفردة على أنها تحوط لأكثر من نوع من المخاطر شريطة أن (أ) يكون من الممكن تحديد المخاطر المحوط لها بوضوح، و(ب) يكون من الممكن إثبات فاعلية التحوط، و(ج) يكون من الممكن ضمان أن يكون هناك تحديد معين لأداة التحوط وأوضاع المخاطر المختلفة.

٨٦ يمكن النظر إلى اثنين أو أكثر من المشتقات، أو نسب منها (أو في حالة التحوط من مخاطر العملة، اثنين أو أكثر من غير المشتقات أو نسب منها، أو مجموعة من المشتقات وغير المشتقات أو نسب منها)، كمجموعة واحدة وتحديدها بشكل مشترك على أنها أداة تحوط، بما في ذلك عندما تعادل المخاطرة (المخاطر) الناشئة عن بعض المشتقات تلك الناشئة من أخرى. وعلى كل حال، لا يكون خيار الحد الأعلى والحد الأدنى لسعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع ما بين الخيار المكتوب والخيار المشترى مؤهلة كأداة تحوط إذا كانت، فعلياً، خياراً مكتوباً صافياً

(تم مقابله استلام علاوة صافية). وعلى نحو مماثل، فإنه يمكن تحديد اثنين أو أكثر من الأدوات (أو نسب منها) كأداة تحوط فقط إذا لم يكن أي منها خيار مكتوب أو خيار مكتوب صافي.

بنود التحوط

البنود المؤهلة

٨٧ يمكن أن يكون البند المحوط أصلاً أو إلتزاماً معترفاً به، أو إلتزاماً ثابتاً غير معترف به، أو معاملة متنبأ بها محتملة جداً، أو صافي إستثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن يكون البند المحوط (أ) أصلاً، أو إلتزاماً، أو إلتزاماً ثابتاً، أو معاملة متنبأ بها محتملة جداً، أو صافي إستثمار في عملية أجنبية، (ب) مجموعة من الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتنبأ بها المحتملة جداً، أو صافي إستثمارات في عملية أجنبية ذات سمات مخاطر مماثلة، أو (ج) في تحوط محفظي لمخاطر سعر الفائدة فقط، جزء من محفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تشترك في المخاطر التي يتم التحوط لها.

٨٨ [تم إلغائها]

٨٩ لأغراض محاسبة التحوط، يمكن فقط تحديد الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتنبأ بها المحتملة جداً التي تنطوي على طرف خارج عن المنشأة على أنها بنود محوطة. ويتبع ذلك إمكانية تطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين المنشآت أو القطاعات في نفس المنشأة الإقتصادية فقط في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة لتلك المنشآت أو القطاعات وليس في البيانات المالية الموحدة للمنشأة الإقتصادية. باستثناء البيانات المالية الموحدة للمنشأة الاستثمارية، حسب تعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، حيث لا يتم استبعاد المعاملات بين المنشأة الاستثمارية ومنشآتها المسيطر عليها التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في البيانات المالية الموحدة. وكإستثناء، يمكن أن تكون مخاطر العملة الأجنبية لبند نقدي ضمن المنشأة الإقتصادية (مثلاً الذمم الدائنة/الذمم المدينة بين شركتين تابعتين) مؤهلة كبند محوط في البيانات المالية الموحدة إذا نتج عنها تعرض لأرباح أو خسائر سعر الصرف الأجنبي التي لم يتم إلغائها تماماً عند التوحيد بما يتفق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، *"آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"*. ولا يتم بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، إلغاء أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي من البنود النقدية ضمن المنشأة الإقتصادية تماماً عند التوحيد عندما يتم التعامل بالبند النقدي ضمن المجموعة بين منشآت مجموعتين لهما عملات وظيفية مختلفة. إلى جانب ذلك من الممكن أن تتأهل مخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة محتملة جداً ضمن المنشأة الإقتصادية كبند محوط في البيانات المالية المجمعة، شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة غير عملية البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة، وستؤثر مخاطرة العملة الأجنبية على الفائض أو العجز المجمعة.

تحديد البنود المالية كبنود محوطة

٩٠ إذا كان البند المحوط أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً، فإنه يمكن أن يكون بنداً محوطاً فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة فقط بحصة من تدفقاته النقدية أو قيمته العادلة (مثل واحد أو أكثر من التدفقات النقدية التعاقدية المختارة أو حصص منها أو نسبة مئوية من القيمة العادلة) شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. على سبيل المثال، يمكن تحديد حصة قابلة للتحديد والقياس بشكل منفصل من مخاطر سعر الفائدة لأصل بفائدة أو إلتزام بفائدة على أنها مخاطر محوطة (مثل سعر الفائدة الخالي من المخاطر أو عنصر سعر الفائدة الأساسي في مجموع مخاطر سعر الفائدة للأداة المالية المحوطة).

٩١ في عملية تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، يمكن تحديد الحصة المحوطة على أساس مبلغ من العملة (مثلاً مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصول (أو إلتزامات) منفردة. وبالرغم أن المحفظة يمكن أن تشمل، لأغراض إدارة المخاطر، أصولاً وإلتزامات، إلا أن المبلغ المحدد يكون مبلغاً من الأصول أو مبلغاً من الإلتزامات. ولا يسمح بتحديد صافي المبلغ الذي يشتمل على الأصول أو الإلتزامات. ويمكن للمنشأة أن تحوط لحصة من مخاطر سعر الفائدة المرتبطة بهذا المبلغ المحدد. على سبيل المثال، في حالة التحوط لمحفظة تحتوي أصولاً يستحق دفعها مسبقاً، يمكن للمنشأة أن تحوط للتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغير في سعر الفائدة المحوط على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس التعاقدية. وعندما تعتمد الحصة المحوطة على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، فإن الأثر الذي تتركه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يتم شمله عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعاً لذلك، فإذا تم التحوط للمحفظة التي تحتوي بنوداً يستحق دفعها مسبقاً بواسطة مشتقة لا يستحق دفعها مسبقاً، تنشأ عدم الفاعلية إذا تتم مراجعة التواريخ التي يتوقع فيها أن يتم مسبقاً تسديد البنود في المحفظة المحوطة، أو إذا كانت التواريخ الفعلية للتسديد المسبق تختلف عن تلك المتوقعة.

تحديد البنود غير المالية كبنود محوطة

٩٢ إذا كان البند المحوط أصلاً غير مالي أو إلتزاماً غير مالي، يتم تحديده على أنه بند محوط (أ) لمخاطر العملة الأجنبية، أو (ب) في مجمله لجميع المخاطر، بسبب صعوبة عزل وقياس الحصة الملائمة من التدفقات النقدية أو تغيرات القيمة العادلة التي تُنسب إلى مخاطر محددة بدلاً من مخاطر العملة الأجنبية.

تحديد مجموعة من البنود كبنود محوطة

٩٣ يتم تجميع الأصول المتشابهة أو الإلتزامات المتشابهة ويتم تحوطها كمجموعة فقط إذا اشتركت الأصول المختلفة أو الإلتزامات المختلفة في المجموعة في التعرض للمخاطر التي تم تحديدها على أنها محوطة. وعلاوة على ذلك، يُتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى

المخاطرة المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة متناسب تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى المخاطرة المحوطة الخاصة بمجموعة البنود.

٩٤ ولأن المنشأة تقيَم فاعلية التحوط من خلال مقارنة التغير في القيمة العادلة أو التدفق النقدي لأداة التحوط (أو مجموعة من أدوات التحوط المتشابهة) مع البند المحوط (أو مجموعة من البنود المحوطة المتشابهة)، فإن مقارنة أداة التحوط مع المركز المالي الصافي الكلي (مثلاً صافي جميع الأصول ثابتة السعر أو الإلتزامات ثابتة السعر التي يكون لها تواريخ إستحقاق مماثلة)، بدلاً من بند محوط محدد، لا يكون مؤهلاً لمحاسبة التحوط.

محاسبة التحوط

٩٥ تعترف محاسبة التحوط بشكل متماثل بآثار المعادلة على الفائض أو العجز من التغيرات في القيم العادلة لأداة التحوط والبند المتعلق بها الذي يتم تحوطه.

٩٦ علاقات التحوط ذات ثلاثة أنواع:-

(أ) تحوط القيمة العادلة هو تحوط لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام معترف به أو إلتزام ثابت غير معترف به، أو حصة محددة لهذا الأصل أو الإلتزام أو الإلتزام الثابت، التي تُنسب إلى مخاطرة معينة ويمكن أن تؤثر على الفائض أو العجز.

(ب) تحوط التدفق النقدي تحوط ضد التعرض للتغير في التدفق النقدي الذي (١) يعزى لمخاطرة معينة مرتبطة بأصل أو إلتزام معترف به (مثل كافة أو بعض دفعات الفائدة المستقبلية على دين سعره متغير) أو عملية متنبأ بها (مثل شراء أو بيع متوقع) والذي (٢) سيؤثر على الفائض أو العجز؛

(ج) تحوط لصافي إستثمار في وحدة أجنبية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤.

٩٧ التحوط لمخاطر العملة الأجنبية لتعهدات المنشأة يمكن احتسابها كتحوط القيمة العادلة أو تحوط التدفق النقدي.

٩٨ بموجب هذا المعيار تحقق **علاقة التحوط الشروط اللازمة لمحاسبة التحوط الخاصة كما هو مبين في الفقرات ٩٩-١١٣، وذلك فقط إذا تم تلبية كافة الشروط التالية:-**

(أ) عند بدء التحوط هناك وثائق رسمية لعلاقة التحوط وهدف وإستراتيجية إدارة مخاطرة المشروع للقيام بالتحوط، ويجب أن تشمل تلك الوثائق تحديد أداة التحوط والبند أو العملية المحوطة ذات العلاقة وطبيعة المخاطرة المحوطة وكيف سيقوم المشروع بتقييم فاعلية أداة التحوط في معادلة التعرض للتغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط أو التدفقات النقدية للعملية المحوطة التي تعزى للمخاطرة المحوطة.

(ب) يتوقع أن يكون التحوط فعالاً جداً (أنظر الفقرات ١٤٥-١٥٦ من التطبيقات الإرشادية) في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى للمخاطرة

المحوطة وذلك بما يتفق مع إستراتيجية إدارة المخاطرة الموثقة أصلاً لعلاقة التحوط المعينة تلك.

(ج) بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي يجب أن تكون العملية المتنبأ بها التي هي موضوع التحوط محتملة إلى حد كبير، ويجب أن تقدم تعرضا للتغيرات في التدفقات النقدية التي يمكنها في النهاية أن تؤثر على الفائض أو العجز.

(د) يمكن قياس فاعلية التحوط بشكل موثوق به، أي يمكن قياس القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط والقيمة العادلة لأداة التحوط.

(هـ) تم تقييم التحوط على أساس مستمر وتحديده فعلياً أنه كان فعالاً جداً خلال فترة تقديم التقارير المالية الذي كان من أجله تم تحديد التحوط.

تحوطات القيمة العادلة

٩٩ إذا لبى تحوط قيمة عادلة الشروط الواردة في الفقرة ٩٨ خلال فترة تقديم التقارير المالية، فإنه يجب محاسبته كما يلي:-

(أ) يتم الإعتراف في حساب الأرباح أو الخسائر بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة (لأداة تحوط مشتقة) أو عنصر العملة الأجنبية في مبلغها المسجل الذي تم قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤ (لأداة تحوط غير مشتقة) يجب الإفصاح عنها في الفائض أو العجز؛ و

(ب) الربح أو الخسارة من البند المحوط التي تعزى للمخاطرة المحوطة يجب أن تعدل المبلغ المسجل للبند المحوط والإعتراف بها في الفائض أو العجز. وينطبق ذلك حتى ولو تم خلافاً لذلك قياس بند محوط بمقدار التكلفة. الإعتراف بالربح أو الخسارة التي تعزى لمخاطر التحوط في الفائض أو العجز تنطبق إذا كان البند المحوط أصل مالي مقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية بما يتوافق مع الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١.

١٠٠ بالنسبة لعملية تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بحصة من محفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، يمكن تلبية المتطلب الوارد في الفقرة ٩٩(ب) من خلال عرض الربح أو الخسارة المنسوبة إلى البند المحوط إما:-

(أ) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الأصول، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط أصلاً؛ أو

(ب) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الإلتزامات، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط إلتزاماً.

يتم عرض بنود السطر المنفصلة المشار إليها في (أ) و(ب) أعلاه إلى جانب الأصول المالية أو الإلتزامات المالية. ويتم إلغاء المبالغ المشمولة في بنود السطر هذه من بيان المركز المالي عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات المرتبطة بها.

١٠١ إذا تم تحوط مخاطر معينة فقط تعزى إلى بند محوط فإنه يتم الإبلاغ عن التغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للبند المحوط التي ليس لها علاقة بالتحوط في الفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٤١.

١٠٢ يجب على المشروع أن يتوقف عن محاسبة التحوط المحددة في الفقرة ٩٩ إذا حصل أي مما يلي:-

(أ) إنتهاء مدة أداة التحوط أو بيعها، أو إنهاؤها أو ممارستها (لهذا الغرض، لا يعتبر تجديد أو استبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى إنتهاء أو إنهاء إذا كان هذا التجديد أو الإنهاء جزءاً من إستراتيجية التحوط الموثقة للمنشأة)؛ بالإضافة إلى ذلك، ولهذا الغرض لا تنتهي صلاحية أداة التحوط أو لا تفسخ في الحالات التالية:

(١) نتيجة للقوانين واللوائح أو سن قوانين أو لوائح، يوافق أطراف أداة التحوط على أن يحل طرف تصفية مقابل أو أكثر محل الطرف المقابل الأصلي ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الأطراف. لهذا الغرض، يكون الطرف المقابل الذي يقوم بالتصفية طرفاً مقابلاً رئيسياً أو منشأة أو منشآت (يطلق عليه في بعض الأحيان "منظمة التصفية" أو "وكالة التصفية")، على سبيل المثال، جهة تقوم بالتصفية باعتبارها عضواً في منظمة تصفية أو عميل ما لدى العضو في منظمة التصفية، والذين يعملون باعتبارهم الطرف المقابل وذلك لتفعيل التصفية من قبل طرف مقابل رئيسي. ومع ذلك، عندما يستبدل أطراف أداة التحوط أطرافهم المقابلة الرئيسية بآخرين، لا تطبق هذه الفقرة إلا إذا فعل كل طرف من تلك الأطراف عملية التصفية مع نفس الطرف المقابل الرئيسي.

(٢) تغيرات أخرى، إن وجدت، في أداة التحوط قاصرة على التغيرات الضرورية لتفعيل هذا الاستبدال للطرف المقابل. هذه التغيرات قاصرة على التغيرات المتسقة مع الشروط التي ستكون متوقعة إذا تمت تصفية أداة التحوط في الأساس مع الطرف المقابل. تشمل هذه التغيرات تلك التغيرات التي تطرأ على متطلبات الضمان، وحقوق مقاصة رصيد المستحقات والمدفوعات، والرسوم المفروضة.

(ب) لم يعد التحوط يلبي مقاييس التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٩٨؛ أو

(ج) إبطال التحديد من قبل المنشأة.

١٠٣ يتم إطفاء أي تعديل ينشأ من الفقرة ٩٩(ب) على المبلغ المسجل للأداة المالية المحوطة التي تستخدم لها طريقة الفائدة الفعالة (أو في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، على بند سطر بيان المركز المالي المنفصل المذكور في الفقرة ١٠٠) في الغائض أو العجز. ويمكن أن يبدأ الإطفاء حالما يوجد التعديل ويجب أن يبدأ في موعد لا يتجاوز الموعد الذي يتوقف فيه

تعديل البند المحوط للتغيرات في قيمته العادلة التي تُنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط لها. ويعتمد التعديل على سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الإطفاء. إلا أنه إذا كان الإطفاء باستخدام سعر الفائدة الفعلي الذي تم إعادة احتسابه، في حال تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، هو أمر غير عملي، يتم إطفاء التعديل باستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم إطفاء التعديل بالكامل من خلال إستحقاق الأداة المالية أو في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، بانتهاء الفترة الزمنية لإعادة التسعير ذات العلاقة.

١٠٤ عندما يتم تحديد إلتزام ثابت غير معترف به على أنه بند تحوط، يتم الإعتراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة للإلتزام الثابت الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة في الفائض والعجز (أنظر الفقرة ٩٩(ب)). ويتم أيضاً الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط في الفائض والعجز.

١٠٥ عندما تبرم المنشأة إلتزاماً ثابتاً لشراء أصل أو تحمل إلتزام يعتبر بنداً محوطاً في تحوط القيمة العادلة، يتم تعديل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام الناتج عن استيفاء المنشأة للإلتزام الثابت ليشمل التغير التراكمي في القيمة العادلة للإلتزام الثابت الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة التي تم الإعتراف بها في بيان المركز المالي.

تحوطات التدفق النقدي

١٠٦ **إذا لبى تحوط تدفق نقدي الشروط الواردة في الفقرة ٩٨ خلال فترة تقديم التقارير، فإنه يجب محاسبته كما يلي:-**

(أ) الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط المحدد على أن تحوط فعال (أنظر الفقرة ٩٨) يجب الإعتراف به مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و

(ب) يجب الإفصاح عن الجزء غير الفعال في الأدوات المالية مباشرة في الفائض أو العجز.

١٠٧ بشكل أكثر تحديداً، تتم محاسبة تحوط التدفق النقدي كما يلي:-

(أ) يتم تعديل الجزء المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية المرتبط بالبند المحوط بمقدار ما يلي (بالمبالغ المطلقة):-

(١) المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط من بداية التحوط؛ و

(٢) القيمة العادلة للتغير التراكمي (القيمة الحالية) في التدفقات النقدية المستقبلية للبند المحوط من بداية التحوط؛

(ب) أي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط أو عنصر معين (التي هي ليست تحوطاً فعالاً) يعترف بها في الفائض أو العجز؛ و

(ج) إذا استثنت إستراتيجية إدارة المخاطرة الموثقة لتحوط خاص بعلاقة معينة من تقييم فعالية التحوط المكون المعين للمكسب أو الخسارة أو التدفقات النقدية ذات العلاقة لأداة تحوط من تقييم فاعلية التحوط (أنظر الفقرات ٨٣، ٨٤ والفقرة ٩٨ (أ))، فإن ذلك المكون المستثنى للمكسب أو الخسارة يتم الإعتراف به بموجب الفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١).

١٠٨ إذا نتج لاحقاً عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، يتم إعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٠٦ إلى فائض أو عجز كتعديل لإعادة التصنيف في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر فيها التدفقات النقدية المتوقعة المحوطة على الفائض أو العجز (مثل الفترات التي يتم فيها الإعتراف بدخل الفائدة أو مصروف الفائدة). لكن إذا كانت المنشأة تتوقع أنه لن يتم استرداد كامل أو جزء من الخسارة المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في واحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم استرداده إلى فائض أو عجز كتعديل لإعادة التصنيف.

١٠٩ إذا نتج لاحقاً عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، أو إذا أصبحت المعاملة المتنبأ بها لأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي إلتزاماً ثابتاً ينطبق عليه محاسبة تحوط القيمة العادلة، فإن المنشأة تتبنى إما البند (أ) أو (ب) كما يلي:-

(أ) تقوم بإعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٠٦ إلى الفائض أو العجز كتعديل لإعادة التصنيف في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الإلتزام الذي يتم تحمله على الفائض أو العجز (مثل الفترات التي يتم فيها الإعتراف بمصروف الإستهلاك أو المخزون كنفقات). لكن إذا كانت المنشأة تتوقع أنه لن يتم استرداد كامل أو جزء من الخسارة المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في فترة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ المتوقع عدم استرداده من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز كتعديل لإعادة تصنيف.

(ب) تقوم بإلغاء الأرباح والخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٠٦، وتقوم بتضمينها في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر للأصل أو الإلتزام.

١١٠ تتبنى المنشأة إما البند (أ) أو (ب) في الفقرة ١٠٩ على أنها سياستها المحاسبية وتطبقها بشكل منسجم على جميع عمليات التحوط التي ترتبط بها الفقرة ١٠٩.

١١١ بالنسبة لكافة تحوطات التدفقات النقدية باستثناء تلك التي تغطيها الفقرة ١٠٨ و١٠٩، يجب الإفصاح المبالغ التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض والعجز كتعديل لإعادة التصنيف في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر فيها التدفقات النقدية المتوقعة المحوطة على الفائض أو العجز (مثال ذلك عندما يحدث بيع متنبأ به).

١١٢ في أي من الظروف التالية يجب على المشروع إيقاف محاسبة التحوط المحددة في الفقرات ١٠٦-١١١:-

(أ) إذا انتهت صلاحية أداة التحوط أو إذا بيعت، أو إذا تم فسخها أو ممارستها. في تلك الحالة، يستمر الاعتراف بشكل منفصل بالمكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط اللذان يستمر الاعتراف بهما مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من الفترة التي كان التحوط مفعلاً فيها (انظر الفقرة ١٠٦(أ)) ويستمر الاعتراف بهما بشكل منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية حتى وقوع المعاملة التنبؤية. وعند وقوع المعاملة، تطبق الفقرات ١٠٨ و١٠٩ أو ١١١. ولأغراض هذه الفقرة الفرعية، لا يعتبر استبدال أو تمديد أداة تحوط بأداة تحوط أخرى على أنه انتهاء صلاحية أو فسخ إذا كان هذا التمديد أو الاستبدال جزءاً من استراتيجية التحوط الموثقة التي تتبعها المنشأة. علاوة على ذلك، ولأغراض هذه الفقرة الفرعية، لا يتم إنهاء صلاحية أداة التحوط ولا يتم فسخها في الحالات التالية:

(١) نتيجة للقوانين واللوائح أو لسن قوانين أو لوائح، يوافق أطراف أداة التحوط على أن واحد أو أكثر من الأطراف المقابلة التي تقوم بالتصفية سيستبدل الطرف الأصلي الخاص به ليصبح هو الطرف المقابل الآخر لكل طرف من الأطراف. لهذا الغرض، يكون الطرف المقابل الذي يقوم بالتصفية طرفاً مقابلاً رئيسياً أو منشأة أو منشآت (يطلق عليه في بعض الأحيان "منظمة التصفية" أو "وكالة التصفية")، على سبيل المثال، جهة تقوم بالتصفية باعتبارها عضواً في منظمة تصفية أو عميل ما لدى العضو في منظمة التصفية، والذين يعملون باعتبارهم الطرف المقابل وذلك لتفعيل التصفية من قبل طرف مقابل رئيسي. ومع ذلك، عندما يستبدل أطراف أداة التحوط أطرافهم المقابلة الرئيسية بآخرين مختلفين، لا تطبق هذه الفقرة إلا إذا فعّل كل طرف من تلك الأطراف التصفية مع نفس الطرف المقابل الرئيسي.

(٢) تغيرات أخرى، إن وجدت، في أداة التحوط قاصرة على التغيرات الضرورية لتفعيل هذا الاستبدال للطرف المقابل. هذه التغيرات قاصرة على التغيرات المتسقة مع الشروط التي ستكون متوقعة إذا تمت تصفية أداة التحوط في الأساس مع الطرف المقابل. تشمل هذه التغيرات تلك التغيرات التي تطرأ على متطلبات الضمان، وحقوق مقاصة أرصدة المستحقات والمدفوعات، والرسوم المفروضة.

(ب) التحوط لم يعد يلبي مقاييس التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٩٨، ففي هذه الحالة فإن المكسب أو الخسارة في أداة التحوط التي تبقى معترفا بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من الفترة عندما كان التحوط فعالا (أنظر الفقرة ١٠٦(أ)) يجب أن تبقى معترفا بها بشكل منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى أن تحدث العملية المتنبأ بها. عندما تحدث العملية، تنطبق الفقرات ١٠٨، ١٠٩ أو ١١١.

(ج) العملية المتنبأ بها لم يعد يتوقع حدوثها، وفي هذه الحالة فإن أي مكسب أو خسارة متراكمة على الأدوات المالية تم الإبلاغ عنها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية يجب الإبلاغ عنها في الفترة عندما أصبح التحوط نافذاً (أنظر الفقرة ١٠٦ (أ)) يجب الإعتراف بها في الفائض أو العجز كتعديل لإعادة التصنيف. العمليات المتوقعة ربما لا تحتاج إلى وقت أطول (أنظر الفقرة ٩٨ (ج) ربما تبقى حتى تتحقق.

(د) تلغي المنشأة التحديد. وبالنسبة لتحوطات المعاملة المتنبأ بها، فإن الأرباح أو الخسائر التراكمية من أداة التحوط التي يستمر الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية بدءاً من الفترة التي كان التحوط فيها فعالاً (أنظر الفقرة ١٠٦(أ)) تبقى معترفاً بها بشكل منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية حتى تحدث المعاملة المتنبأ بها أو لا يعود من المتوقع حدوثها. وعندما تحدث المعاملة، يتم تطبيق الفقرة ١٠٨، ١٠٩ أو إذا لم يعد من المتوقع حدوث المعاملة، يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز كتعديل لإعادة التصنيف.

تحوطات صافي الإستثمار

١١٣ يجب محاسبة تحوطات صافي إستثمار في مؤسسة أجنبية، بما في ذلك البنود المالية كجزء من صافي الإستثمار (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤) بشكل مماثل لتحوطات التدفقات النقدية:-

(أ) الجزء من الربح أو الخسارة في أداة التحوط المحدد على أنه تحوط فعال (أنظر الفقرة ٩٨) يجب الإعتراف به مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)؛ و

(ب) يجب الإعتراف بالجزء غير الفعال في الفائض والعجز.

سيتم الإعتراف بالربح أو الخسارة على أداة التحوط المرتبطة بالجزء الفاعل من التحوط الذي تم الإعتراف به مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز كتعديل لإعادة التصنيف وفقاً للفقرات ٥٦-٥٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ حول فترة التصرف بالعمليات الأجنبية.

الإنتقال

١١٤ [تم إلغائها]
١١٥ [تم إلغائها]
١١٦ [تم إلغائها]
١١٧ [تم إلغائها]
١١٨ [تم إلغائها]
١١٩ [تم إلغائها]
١٢٠ [تم إلغائها]
١٢١ [تم إلغائها]
١٢٢ [تم إلغائها]
١٢٣ [تم إلغائها]

تاريخ النفاذ

١٢٤ ستقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ من أو بعد ١ يناير ٢٠١٣. يتم تشجيع التطبيق الأول. إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإنها ستقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

١٢٥ لن تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل ١ يناير ٢٠١٣ إلا إذا قامت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠.

١٢٥أ. تم تعديل الفقرة ٢ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *" ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح"* الصادر في أكتوبر٢٠١١. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٢. ويحبذ تطبيقه قبل ذلك التاريخ. وفي حال طبقت المنشأة التعديل لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٤، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق في الوقت نفسه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢، بالإضافة إلى التعديلات على الفقرتين ٦ و٤٢أ من معيارالمحاسبة الدولي في القطاع العام ٥، والتعديلات على الفقرات ٢٥-٢٧ و٨٥ب من معيارالمحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣، والتعديلات على الفقرات ٥ و٧ و١٠٧ج من معيارالمحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، والتعديلات على الفقرتين ٦ و١٣٢أ من معيارالمحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١.

١٢٥ب. تم تعديل الفقرات ١١٤ و١١٥ و١١٦ و١١٧ و١١٨ و١١٩ و١٢٠ و١٢١ و١٢٢ و١٢٤ و١٢٦ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

١٢٥ج. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "*، الصادران في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرات ٢(أ) و١٧ و٨٩ و"تطبيق٢" و"تطبيق١٤" و"تطبيق٥١- تطبيق٥٣" وج٢. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات عند تطبيقها لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٣٥ و٣٧.

١٢٥د. تم تعديل فقرة التطبيق ٨ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٢٥هـ. تم حذف الفقرات ٧، و٨ من خلال إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

١٢٥و. تم تعديل الفقرة ٢ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ " منافع الموظفين" الصادر في يوليو ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

١٢٥ز. تم تعديل الفقرة ٢، والتطبيق ٣٥، والتطبيق ١٣١، والأساس ٤ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام" الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

١٢٥ح. عدلت الفقرات ٢ و٩ و١٠ و٨٠ و٩٨ و٩٩ و١٠١ و١٠٢ و١٠٧ و١٠٨ و١٠٩ و١١١ و١١٢ و١١٣ وفقرة التنفيذ ١٢٨ و التنفيذ ١٥٧ والتنفيذ ١٦١، وأضيفت فقرة التنفيذ ١٥٦أ وألغيت الفقرات ١ و٣ و٤ و٥ و٦ و١١-٧٩ و٨٨ وفقرات التنفيذ ١-١٢٦ والتنفيذ ١٢٩ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

١٢٦. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام في القطاع العام ٢٩.

النطاق (الفقرات٢ – ٨)

تطبيق١ – تطبيق ١٢٦

التحوط (الفقرات٨٠ – ١١٣)

أدوات التحوط (الفقرات ٨١-٨٦)

الأدوات المؤهلة (الفقرتان ٨١ و٨٢)

تطبيق١٢٧ يمكن أن تكون الخسارة المحتملة من الخيار الذي تكتبه المنشأة أكبر بكثير من الربح المحتمل في قيمة بند التحوط ذو العلاقة. وبعبارة أخرى، فإن الخيار المكتوب ليس فاعلاً في تخفيض التعرض للربح أو الخسارة لبند التحوط. لذلك، لا يكون الخيار المكتوب مؤهلاً كأداة تحوط ما لم يتم تحديده كمعادلة لخيار مشترى، بما في ذلك البند المتضمن في أداة مالية أخرى (مثلاً خيار الشراء المكتوب المستخدم في التحوط لإلتزام قابل للإستدعاء). وعلى العكس من ذلك، يكون للخيار المشترى أرباح محتملة مساوية للخسائر أو تزيد عنها وبالتالي فإنه يمكن أن يخفض من التعرض للربح أو الخسارة من التغيرات في القيم العادلة أو التدفقات النقدية. وتبعاً لذلك، يمكن أن يكون مؤهلاً كأداة تحوط.

تطبيق١٢٨ قد يُخصص أصل مالي يتم قياسه بتكلفة الإطفاء باعتباره أداة تحوط ليستخدم في التحوط لمخاطر العملة الأجنبية.

تطبيق١٢٩ [تم إلغائها]

تطبيق١٣٠ لا تعتبر أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أصولاً مالية أو إلتزامات مالية لها وبالتالي لا يمكن تحديدها على أنها أدوات تحوط.

بنود التحوط (الفقرات ٨٧-٩٤)

البنود المؤهلة (الفقرات ٨٧ – ٨٩)

تطبيق١٣١ إن الإلتزام الثابت بشراء منشأة أو مجموعة متكاملة من النشاطات في قطاع عام في عملية إندماج الأعمال لا يمكن أن يكون بند محوط، باستثناء لمخاطر الصرف الأجنبي، لأنه لا يمكن تحديد وقياس المخاطر الأخرى التي يتم التحوط لها. وهذه المخاطر الأخرى هي مخاطر تشغيلية عامة.

تطبيق١٣٢ إن إستثمار طريقة حقوق الملكية لا يمكن أن يكون بند محوط في تحوط القيمة العادلة لأن طريقة حقوق الملكية تعترف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة في حساب الفائض أو العجز، بدلاً من التغيرات في القيمة العادلة للإستثمار. ولسبب مشابه، لا يمكن أن يكون الإستثمار في الشركة المسيطر عليها الموحدة بند محوط في تحوط القيمة العادلة لأن التوحيد يعترف بأرباح أو خسائر الشركة التابعة في حساب الفائض أو

العجز، بدلاً من التغيرات في القيمة العادلة للإستثمار. ويختلف تحوط صافي الإستثمار في العملية الأجنبية لأنه عبارة عن تحوط لمخاطر العملة الأجنبية، وليس تحوط قيمة عادلة للتغير في قيمة الإستثمار.

تطبيق١٣٣ تبين الفقرة ٨٩ أن مخاطرة العملة الأجنبية في البيانات المالية المجمعة لمعاملة متوقعة جداً ضمن المجموعة الإقتصادية قد تتأهل كبند محوط في تحوط التدقيق النقدي، شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة باستثناء عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة، وأن مخاطرة العملة الأجنبية ستؤثر على الفائض أو العجز المجمعة، ولهذا الغرض يمكن أن تكون المنشأة شركة مسيطرة أو شركة مسيطر عليها أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع، وإذا لم تؤثر مخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ضمن المجموعة على الفائض أو العجز المجمعة فإن المعاملة ضمن المجموعة لا يمكن أن تتأهل كبند محوط، وهذه هي عادة الحالة بالنسبة لدفعات الإتاوة أو دفعات الفائدة أو رسوم الإدارة بين الأعضاء في نفس المجموعة الإقتصادية، إلا إذا كانت هناك معاملة خارجية ذات علاقة، غير أنه عندما تؤثر مخاطرة العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ضمن المجموعة الإقتصادية على الفائض أو العجز المجمعة فإن المعاملة ضمن المجموعة يمكن أن تتأهل كبند محوط، ومن الأمثلة على ذلك مبيعات أو مشتريات متوقعة للمخزون بين أعضاء نفس المجموعة الإقتصادية إذا كان هناك بيع فيما بعد للمخزون لجهة خارجية بالنسبة للمجموعة الإقتصادية، وبالمثل فإن البيع المتوقع ضمن المجموعة لمصنع ومعدات من منشأة المجموعة التي صنعتها إلى منشأة المجموعة الإقتصادية التي ستستخدم المصنع والمعدات في عملياتها قد يؤثر على الفائض أو العجز المجمعة، ومن الممكن أن يحدث ذلك على سبيل المثال لأن المصنع والمعدات سيتم استهلاكها من قبل المنشأة المشترية، وقد يتغير المبلغ المعترف به مبدئياً للمصنع والمعدات إذا كانت المعاملة المتوقعة ضمن المجموعة الإقتصادية مقيمة بعملة باستثناء عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية للمنشأة المشترية.

تطبيق١٣٤ إذا تأهل تحوط معاملة متوقعة ضمن المجموعة الإقتصادية لمحاسبة التحوط فإن أي ربح أو خسارة معترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية حسب الفقرة ١٠٦ (أ) سيتم تصنيفها من حقوق الملكية إلى فائض أو عجز كتعديل لإعادة التصنيف في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر بها مخاطرة العملة الأجنبية للمعاملة المحوطة على الفائض أو العجز المجمعة.

تطبيق١٣٥ يمكن أن تقوم المنشأة بتحديد جميع التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند محوط في علاقة تحوط. كما يمكن أن تحدد المنشأة فقط التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند محوط بأعلى أو أقل من سعر محدد أو متغير آخر (مخاطرة من جانب واحد). وتعكس القيمة الجوهرية لأداة تحوط الخيار المشترى (على فرض أن لها نفس الشروط الأساسية التي تملكها المخاطرة المحددة)، وليس قيمتها الزمنية، مخاطرة من جانب واحد في البند المحوط. فعلى سبيل المثال يمكن أن تقوم المنشأة بتحديد التباين في محصلات التدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن زيادة في سعر عملية شراء سلع مقدرة، وفي مثل هذه الحالة يتم تحديد خسائر التدفقات النقدية الناشئة عن زيادة في السعر فوق المستوى المحدد فقط. ولا

تتضمن المخاطرة المحوطة القيمة الزمنية للخيار المشترى لأن القيمة الزمنية ليست عنصراً من عناصر معاملة التقدير التي تؤثر على الفائض أو العجز (الفقرة ٩٦(ب)).

تحديد الأدوات المالية كأدوات تحوط (الفقرتان ٩٠ و ٩١)

تطبيق ١٣٦ إذا تم تحديد حصة من التدفقات النقدية للأصل المالي أو الإلتزام المالي على أنها بند محوط، يجب أن تكون تلك الحصة المحددة أقل من إجمالي التدفقات النقدية للأصل أو الإلتزام. على سبيل المثال، في حالة الإلتزام الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له أقل من سعر الفائدة المتعلق بالسوق، لا يمكن أن تحدد المنشأة (أ) حصة من الإلتزام تساوي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المتعلق بالسوق و(ب) حصة متبقية سلبية. إلا أن المنشأة يمكن أن تحدد جميع التدفقات النقدية لكامل الأصل المالي أو الإلتزام المالي على أنها بند محوط وتتحوط بشأنها فيما يتعلق بمخاطرة محددة واحدة فقط (مثلاً للتغيرات التي تنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المتعلق بالسوق). على سبيل المثال، في حالة الإلتزام المالي الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المتعلق بالسوق، بإمكان المنشأة أن تحدد كامل الإلتزام على أنه بند محوط (أي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المتعلق بالسوق مطروحاً منها ١٠٠ نقطة أساس) وتقوم بالتحوط للتغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لكامل ذلك الإلتزام الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المتعلق بالسوق. ويمكن أن تختار المنشأة أيضاً نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو موضح في الفقرة "تطبيق ١٤٠".

تطبيق١٣٧ بالإضافة إلى ذلك، إذا تم التحوط لأداة مالية ذات سعر ثابت في وقت ما بعد إنشائها وتكون أسعار الفائدة قد تغيرت في غضون ذلك، تستطيع المنشأة تحديد حصة مساوية للسعر الأساسي الذي هو أعلى من السعر التعاقدي المدفوع على البند. ويمكن للمنشأة أن تقوم بذلك شريطة أن يكون السعر الأساسي أقل من سعر الفائدة الفعلي المحسوب بناءاً على افتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة في اليوم الذي قامت فيه أولا بتحديد البند المحوط. على سبيل المثال، نفترض أن المنشاة قد أنشئت أصلاً مالياً ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وله سعر فائدة فعلي مقداره ٦% في الوقت الذي كان فيه سعر فائدة السوق هو ٤%. تبدأ المنشأة بالتحوط لذلك الأصل في وقت لاحق عندما يكون سعر فائدة السوق قد ارتفع إلى ٨% وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ وحدة عملة. وتحسب المنشأة أنها لو قامت بشراء الأصل في التاريخ الذي تقوم فيه أولا بتحديده على أنه بند محوط مقابل قيمته العادلة في ذلك الوقت بمقدار ٩٠ وحدة عملة، فإن العائد الفعلي كان سيبلغ ٩,٥%. ولأن سعر فائدة السوق أقل من هذا العائد الفعلي، بإمكان المنشأة تحديد حصة من سعر فائدة السوق بنسبة ٨% تتألف جزئياً من التدفقات النقدية المتعلقة بالفائدة التعاقدية وجزئياً من الفرق بين القيمة العادلة (أي ٩٠ وحدة عملة) والمبلغ القابل للتسديد في تاريخ الإستحقاق (أي ١٠٠ وحدة عملة).

تطبيق١٣٨ تسمح الفقرة ٩٠ للمنشأة تحديد شيء آخر غير التغير الكامل في القيمة العادلة أو تباين التدفقات النقدية للأداة المالية. فعلى سبيل المثال:-

(أ) جميع التدفقات النقدية للأداة المالية يمكن تحديدها للتغيرات في التدفق النقدي أو القيمة العادلة المنسوبة لبعض المخاطر (وليس جميعها)؛ أو

(ب) بعض (وليس جميع) التدفقات النقدية للأداة المالية يمكن تحديدها للتغييرات في التدفق النقدي أو القيمة العادلة المنسوبة لجميع أو بعض المخاطر (أي يمكن تحديد "جزء" من التدفقات النقدية للأداة المالية للتغيرات المنسوبة لجميع أو بعض المخاطر).

تطبيق١٣٩ للتأهل لمحاسبة التحوط، يجب أن تكون المخاطر والأجزاء المحددة عناصر قابلة للتحديد بشكل منفصل للأداة المالية، ويجب قياس التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لكامل الأداة المالية الناشئة عن التغيرات في المخاطر والأجزاء المحددة بشكل موثوق. فعلى سبيل المثال:

(أ) بالنسبة لأداة مالية ثابتة السعر محوطة للتغيرات في القيمة العادلة المنسوبة للتغيرات في سعر فائدة قياسي أو خالي من المخاطر، يعتبر السعر القياسي أو الخالي من المخاطر عنصراً من عناصر الأداة المالية يمكن تحديده بشكل منفصل ويمكن قياسه بشكل موثوق.

(ب) لا يمكن تحديد التضخم بشكل منفصل أو قياسه بشكل موثوق ولا يمكن تحديده على أنه مخاطرة أو جزء من أداة مالية إلا في حال استيفاء المتطلبات الواردة في الفقرة (ج).

(ج) إن جزء التضخم المحدد تعاقدياً للتدفقات النقدية لسند مرتبط بالتضخم ومعترف به (بافتراض عدم وجود أي متطلب لمحاسبة مشتقة مدمجة بشكلٍ منفصل) يكون قابل للتحديد بشكل منفصل ويمكن قياسه بشكل موثوق طالما لم تتأثر التدفقات النقدية الأخرى للأداة بجزء التضخم.

تحديد الأدوات غير المالية كأدوات تحوط (الفقرة ٩٢)

تطبيق١٤٠ إن التغيرات في سعر مكون أو عنصر الأصل غير المالي أو الإلتزام غير المالي لا يكون لها عموماً أثر يمكن توقعه وقياسه بشكل منفصل على سعر البند القابل للمقارنة مع أثر، مثلاً، التغير في أسعار الفائدة السوقية على سعر السند. وبالتالي، يعتبر الأصل غير المالي أو الإلتزام غير المالي أنه بند محوط فقط في مجمله أو لمخاطر الصرف الأجنبي. وإذا كان هناك اختلاف بين شروط أداة التحوط والبند المحوط (مثل التحوط لشراء متوقع نفط برنت الخام بإستخدام عقد أجل لشراء النفط الخام الخفيف وفق شروط مشابهة بخلاف ذلك)، فإن علاقة التحوط رغم ذلك تكون مؤهلة على أنها علاقة تحوط شريطة أن تتحقق جميع الشروط في الفقرة ٩٨، بما في ذلك أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية. ولهذا الغرض، يمكن أن يكون مبلغ أداة التحوط أعلى أو أقل من مبلغ البند المحوط إذا كان هذا يحسن من فاعلية علاقة التحوط. على سبيل المثال، يمكن أداء تحليل تراجع لتحديد العلاقة الإحصائية بين البند المحوط (مثلاً معاملة نفط برنت الخام) وأداة التحوط (مثلاً معاملة النفط الخام الخفيف). وإذا كان هناك علاقة إحصائية صحيحة بين هذين المتغيرين (أي بين أسعار نفط برنت الخام والنفط الخام الخفيف)، يمكن إستخدام الانحدار في خط التراجع لتحديد نسبة التحوط التي ستزيد من الفاعلية المتوقعة. على سبيل المثال،

إذا كان الانحدار في خط التراجع هو ١,٠٢، فإن نسبة التحوط على أساس ٠,٩٨ كم من البنود المحوطة إلى ١,٠٠ كم من أدوات التحوط ستزيد من الفاعلية المتوقعة. إلا أن علاقة التحوط يمكن أن ينتج عنها انعدام فاعلية يتم الإعتراف بها في حساب الفائض أو العجز خلال مدة علاقة التحوط.

تحديد مجموعة من الأدوات كأدوات تحوط (الفقرتان ٩٣ و ٩٤)

تطبيق١٤١ لا يكون التحوط لإجمالي المركز المالي الصافي (مثلاً صافي جميع الأصول ذات السعر الثابت والإلتزامات ذات السعر الثابت التي لها تواريخ إستحقاق مماثلة)، بدلاً من بند محوط محدد، مؤهلاً لمحاسبة التحوط. إلا أنه يمكن تحقيق نفس الأثر تقريباً على أرباح أو خسائر محاسبة التحوط لهذا النوع من علاقة التحوط من خلال تحديد جزء من البنود ذات الصلة على أنها بند محوط. على سبيل المثال، إذا كان لدى البنك ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و٩٠ وحدة عملة من الإلتزامات ذات مخاطر وشروط متشابهة في طبيعتها وقام بالتحوط لصافي المخاطر بمقدار ١٠ وحدات عملة، فإنه يمكنه تحديد ١٠ وحدات عملة من تلك الأصول على أنها بند محوط. ويمكن إستخدام مثل هذا التحديد إذا كانت هذه الأصول والإلتزامات أدوات ذات سعر ثابت، فيكون في هذه الحالة تحوط قيمة عادلة، أما إذا كانت أدوات ذات سعر متغير، فيكون في هذه الحالة تحوط تدفق نقدي. وعلى نحو مماثل، إذا كان لدى المنشأة إلتزام ثابت بتنفيذ شراء بعملة أجنبية بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وإلتزام ثابت بتنفيذ بيع بالعملة الأجنبية بقيمة ٩٠ وحدة عملة، يمكنها التحوط لصافي مبلغ ١٠ وحدات عملة من خلال شراء مشتقة معينة وتحديدها على أنها أداة تحوط مرتبطة بما قيمته١٠ وحدات عملة من إلتزام الشراء الثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة.

محاسبة التحوط (الفقرات ٩٥ – ١١٣)

تطبيق١٤٢ من الأمثلة على تحوط القيمة العادلة هو تحوط التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأداة دين ذات سعر ثابت نتيجة التغيرات في أسعار الفائدة. ويمكن إبرام مثل هذا التحوط من قبل المنشأة المُصدرة أو المالك.

تطبيق١٤٣ من الأمثلة على تحوط التدفق النقدي هو إستخدام المبادلة لتغيير دين ذو سعر عائم إلى دين ذو سعر ثابت (أي تحوط لمعاملة مستقبلية حيث تكون التدفقات النقدية المستقبلية التي يتم التحوط لها هي دفعات فائدة مستقبلية).

تطبيق١٤٤ يعتبر تحوط الإلتزام الثابت (مثلاً التحوط للتغير في أسعار الوقود المرتبط بإلتزام تعاقدي غير معترف به من قبل شركة الكهرباء لشراء الوقود بسعر ثابت) هو تحوط التعرض للتغير في القيمة العادلة. وتبعاً لذلك، يعتبر مثل هذا التحوط هو تحوط قيمة عادلة. إلا أنه يمكن بموجب الفقرة ٩٧، كخيار بديل، محاسبة التحوط لمخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط تدفق نقدي.

تقييم فاعلية التحوط

تطبيق١٤٥ يعتبر التحوط عالي الفاعلية فقط إذا تحقق الشرطان التاليان:-

(أ) في بداية التحوط وفي الفترات اللاحقة، يتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تُنسب إلى المخاطر المحوطة خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها. ويمكن إثبات مثل هذا التوقع بطرق مختلفة، بما في ذلك مقارنة التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط المنسوبة إلى المخاطر المحوطة مع التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط، أو من خلال إثبات وجود ارتباط إحصائي قوي بين القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط مع تلك الخاصة بأداة التحوط. ويمكن أن تختار المنشأة نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو مبين في الفقرة "تطبيق ١٤٠".

(ب) تكون النتائج الفعلية للتحوط ضمن نطاق يتراوح بين ٨٠ إلى ١٢٥%. على سبيل المثال، إذا كانت النتائج الفعلية تتمثل في خسائر من أداة التحوط بقيمة ١٢٠ وحدة عملة وأرباح من أداة النقد بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، يمكن قياس المعادلة من خلال ١٠٠/١٢٠، وهي ١٢٠%، أو من خلال ١٢٠/١٠٠، وهي ٨٣%. وفي هذا المثال، بافتراض أن التحوط يحقق الشرط الوارد في البند (أ)، تستنتج المنشأة أن التحوط كان عالي الفاعلية.

تطبيق١٤٦ يتم تقييم الفاعلية، بالحد الأدنى، في الوقت الذي تعد فيه المنشأة بياناتها المالية السنوية أو المرحلية.

تطبيق١٤٧ لا يحدد هذا المعيار طريقة واحدة لتقييم فاعلية التحوط. وتعتمد الطريقة التي تتبعها المنشأة في تقييم فاعلية التحوط على إستراتيجيتها في إدارة المخاطر. على سبيل المثال، إذا كانت إستراتيجية المنشأة في إدارة المخاطر هي تعديل مبلغ أداة التحوط بشكل دوري ليعكس التغيرات في المركز المحوط، فإن المنشأة بحاجة إلى أن تثبت أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية فقط للفترة التي يتم فيها تعديل مبلغ أداة التحوط مرة أخرى. وفي بعض الحالات، تتبنى المنشأة طرق مختلفة للأنواع المختلفة من التحوط. ويشمل توثيق المنشأة لإستراتيجيتها في التحوط إجراءاتها في تقييم الفاعلية. وتنص تلك الإجراءات على ما إذا كان التقييم يشمل جميع أرباح أو خسائر أداة التحوط أو ما إذا يتم استثناء القيمة الزمنية للأداة.

تطبيق١٤٨ إذا تحوطت المنشأة بنسبة تقل عن ١٠٠% من التحوط لمخاطرة بند واحد، مثل ٨٥%، ينبغي أن تحدد البند المحوط بنسبة ٨٥% من المخاطر وتقيس انعدام الفاعلية على أساس التغير في تلك المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%. غير أن المنشأة يمكن أن تستخدم، عند تحوط المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%، نسبة تحوط غير نسبة ١:١ إذا أدى ذلك إلى تحسين الفاعلية المتوقعة للتحوط، كما هو مبين في الفقرة "تطبيق ١٤٠".

تطبيق١٤٩ إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التحوط والأصل المحوط أو الإلتزام أو التعهد الثابت أو المعاملة المتنبأ بها المحتملة جداً هي نفس الشروط، فإن التغيرات في القيمة العادلة والتدفقات النقدية التي تُنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط بشأنها من المرجح أن تعادل

بعضها البعض بشكل تام، عند إبرام التحوط وفيما بعد. على سبيل المثال، من المرجح أن تكون مبادلة سعر الفائدة تحوطا فاعلاً إذا كانت المبالغ الإفتراضية والمبالغ الأصلية، والمدة، وتواريخ إعادة التسعير، وتواريخ مقبوضات ومدفوعات الفائدة والمبلغ الأصلي، وأساس قياس أسعار الفائدة هي نفس تلك التي تخص أداة التحوط والبند المحوط. بالإضافة إلى ذلك، من المرجح أن يكون تحوط الشراء المتنبأ به والمحتمل جداً لسلعة معينة بعقد أجل هو عالي الفاعلية إذا:-

(أ) كان العقد الآجل هو لغرض شراء نفس الكمية من نفس السلعة وفي نفس الزمان والمكان كما هو في الشراء المتنبأ به المحوط؛

(ب) كانت القيمة العادلة للعقد الآجل في البداية هي صفر؛ و

(ج) تم استثناء التغير في الخصم أو العلاوة على العقد الآجل من تقييم الفاعلية وتم الإعتراف به في حساب الفائض أو العجز أو إذا استند التغير في التدفقات النقدية المتوقعة من المعاملة المتنبأ بها والمحتملة جداً على السعر الآجل للسلعة.

تطبيق١٥٠ عدالة أداة التحوط في بعض الأحيان جزء من المخاطر المحوطة فقط. على سبيل المثال، لا يكون التحوط فاعلاً بالكامل إذا كانت أداة التحوط والبند المحوط معبر عنهما بعملات مختلفة لا يوجد تناغم في أسعار صرفها. كذلك لا يكون تحوط مخاطر سعر الفائدة بإستخدام مشتقة معينة فاعلاً بالكامل إذا كان جزء من التغير في القيمة العادلة للمشتقة يُنسب إلى مخاطر الإئتمان الخاصة بالطرف المقابل.

تطبيق١٥١ حتى يكون التحوط مؤهلاً لمحاسبة التحوط، يجب أن يرتبط بمخاطرة محددة ومعينة، لا أن يرتبط فقط بالمخاطر التشغيلية العامة للمنشاة، كما يجب أن يؤثر بشكل أساسي على أرباح أو خسائر المنشأة. ولا يكون التحوط لمخاطرة تقادم الأصل المادي أو مخاطر التغيرات التشريعية المتعلقة بإعادة تأهيل الضرر على البيئة مؤهلاً لمحاسبة التحوط، ولا يمكن قياس الفاعلية لأنه لا يمكن قياس تلك المخاطر بشكل موثوق.

تطبيق١٥٢ تسمح الفقرة ٨٣(أ) للمنشأة فصل القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية لعقد خيار وتحديد التغير في القيمة الجوهرية فقط على أنها أداة تحوط. وقد ينتج عن مثل هذا التحديد علاقة تحوط فعالة بشكل تام في تحقيق توازن للتغيرات في التدفقات النقدية المنسوبة إلى مخاطرة محوطة ذات جانب واحد لمعاملة تقدير، إذا كانت الشروط الأساسية لمعاملة التقدير هي نفسها لأداة التحوط.

تطبيق١٥٣ في حال قامت المنشأة بتحديد خيار مشترى بكامله على أنه أداة تحوط لمخاطرة من جانب واحد ناشئة عن معاملة تقدير فلن تكون علاقة التحوط فعالة بشكل تام، والسبب في ذلك أن العلاوة المدفوعة مقابل الخيار تتضمن القيمة الزمنية ولا تحتوي المخاطرة المحددة من جانب واحد كما هو موضح في فقرة التطبيق ١٣٥، على قيمة زمنية للخيار. وبالتالي وفي

هذه الحالة لن يكون هناك موازنة بين التدفقات النقدية المتعلقة بالقيمة الزمنية لعلاوة الخيار المدفوعة والمخاطرة المحوطة المحددة.

تطبيق١٥٤ في حالة مخاطر سعر الفائدة، يمكن تقييم فاعلية التحوط من خلال إعداد جدول إستحقاق للأصول المالية والإلتزامات المالية يبين صافي مخاطر سعر الفائدة لكل فترة زمنية، شريطة أن يرتبط صافي المخاطر بأصل أو إلتزام محدد (أو مجموعة محددة من الأصول أو الإلتزامات أو حصة محددة منها) يؤدي إلى نشوء صافي المخاطر، ويتم تقييم فاعلية التحوط مقابل ذلك الأصل أو الإلتزام.

تطبيق١٥٥ تدرس المنشأة عموماً، أثناء تقييم فاعلية التحوط، القيمة الزمنية للنقود. وليس بالضرورة أن يطابق سعر الفائدة الثابت على البند المحوط تماماً سعر الفائدة الثابت على المبادلة المحددة على أنها تحوط قيمة عادلة. كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر الفائدة المتغير على الأصل أو الإلتزام الذي ينطوي على فائدة هو نفس سعر الفائدة المتغير على المبادلة المحددة على أنها تحوط تدفق نقدي. وتُشتق القيمة العادلة للمبادلة من عمليات التسوية الصافية الخاصة بها. ويمكن أن تتغير الأسعار الثابتة والمتغيرة على المبادلة بدون التأثير على التسوية الصافية إذا تغير كل منهما بنفس المبلغ.

تطبيق١٥٦ إذا لم تلبي المنشأة معايير فاعلية التحوط، فإنها تتوقف عن محاسبة التحوط منذ آخر تاريخ تم فيه إثبات الإلتزام بفاعلية التحوط. لكن إذا حددت المنشأة الحدث أو التغير في الظروف الذي أدى إلى عدم استيفاء علاقة التحوط للمعايير، وأثبتت أن التحوط كان فاعلاً قبل وقوع الحدث أو التغير في الظروف، تتوقف المنشأة عن محاسبة التحوط من تاريخ الحدث أو التغير في الظروف.

تطبيق١٥٦ إذا لم تلبِ منشأة ما معيار فعالية التحوط، توقف المنشأة محاسبة التحوط من آخر تاريخ تم فيه إثبات الامتثال لفعالية التحوط. ومع ذلك، إذا حددت المنشأة الحدث أو التغيير في الظروف التي تسببت في عدم تلبية علاقة التحوط لمعيار الفعالية، وأثبتت أن التحوط كان فعالاً قبل الحدث أو التغيير الذي طرأ على الظروف، تتوقف المنشأة عن محاسبة التحوط من تاريخ الحدث أو التغيير في الظروف.

القيمة العادلة للتحوط المحاسبي لمحفظة تحوط خطر سعر الفائدة

تطبيق١٥٧ بالنسبة لتحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، تلبي المنشأة متطلبات هذا المعيار إذا التزمت بالإجراءات المبينة في البنود (أ) – (ط) والفقرات "تطبيق ١٥٨– تطبيق ١٧٥" أدناه.

(أ) تحدد المنشأة كجزء من عملية إدارة المخاطر فيها محفظة من البنود التي ترغب بالتحوط لمخاطر سعر فائدتها. ويمكن أن تتألف المحفظة من أصول فقط، أو إلتزامات فقط، أو أصول وإلتزامات. ويمكن أن تحدد المنشأة محفظتين أو أكثر، وفي هذه الحالة تطبق الإرشادات أدناه على كل محفظة بشكل منفصل.

(ب) تحلل المنشأة المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بناءاً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس التعاقدية. ويمكن أداء التحليل إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بطرق مختلفة تشمل جدولة التدفقات النقدية إلى الفترات الزمنية المتوقع أن تحدث فيها، أو جدولة المبالغ الأصلية إلى جميع الفترات الزمنية إلى أن يُتوقع حدوث إعادة التسعير.

(ج) وعلى أساس هذا التحليل، تقرر المنشأة المبلغ الذي ترغب بتحوطه. وتحدد المنشأة كبند محوط مبلغ من الأصول أو الإلتزامات (ولكن ليس مبلغ صافي) من المحفظة المحددة يساوي المبلغ الذي ترغب بتحديده على أنه محوط. ويحدد هذا المبلغ أيضاً قياس النسبة المئوية المستخدمة في اختبار الفاعلية وفقاً للفقرة "تطبيق ١٦٩(ب)".

(د) تحدد المنشأة مخاطر سعر الفائدة التي تحوطها. ويمكن أن تكون هذه المخاطر حصة من مخاطر سعر الفائدة في كل من بنود المركز المحوط، مثل سعر الفائدة الأساسي (مثلاً سعر فائدة المبادلة).

(هـ) تحدد المنشأة واحدة أو أكثر من أدوات التحوط لكل فترة زمنية لإعادة التسعير.

(و) بإستخدام التحديدات في البنود (ج)– (هـ) أعلاه، تُقيَم المنشأة في البداية وفي الفترات اللاحقة ما إذا كان من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها.

(ز) تقيس المنشأة بشكل دوري التغير في القيمة العادلة للبند المحوط (كما هو محدد في البند (ج)) المنسوب إلى المخاطر المحوطة (كما هي محددة في البند (د))، على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة والمحددة في (ب). و شريطة أن يتم تحديد التحوط فعلياً على أنه كان ذو فاعلية عالية عند تقييمه بإستخدام طريقة المنشأة الموثقة في تقييم الفاعلية، تعترف المنشأة بالتغير في القيمة العادلة للبند المحوط على أنه ربح أو خسارة في حساب الفائض أو العجز في واحد من بندي السطر في بيان المركز المالي كما هو مبين في الفقرة ١٠٠. ولا يحتاج هذا التغير في القيمة العادلة لأن يتم تخصيصه إلى الأصول أو الإلتزامات المنفردة.

(ح) تقيس المنشأة التغير في القيمة العادلة لأداة (أدوات) التحوط (كما هي محددة في (هـ)) وتعترف به على أنه ربح أو خسارة في حساب الفائض أو العجز. ويتم الإعتراف بالقيمة العادلة لأداة (أدوات) التحوط على أنها أصل أو إلتزام في بيان المركز المالي.

(ط) سيتم الإعتراف بأي انعدام فاعلية في حساب الفائض أو العجز على أنها الفرق بين التغير في القيمة العادلة المشار إليه في (ز) وذلك المشار إليه في (ح) (يتم قياس الفاعلية بإستخدام نفس اعتبارات المادة كما هو الحال في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى).

تطبيق١٥٨ ويوصف هذا المنهج بشكل أكثر تفصيلا أدناه. ويتم تطبيق المنهج فقط على تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

تطبيق١٥٩ يمكن أن تشمل المحفظة المحددة في الفقرة "تطبيق ١٥٧(أ)" أصولاً وإلتزامات. وكخيار بديل، يمكن أن تكون محفظة تشمل أصولاً فقط، أو إلتزامات فقط. وتُستخدم المحفظة لتحديد مبلغ الأصول أو الإلتزامات الذي ترغب المنشأة بتحوطه. إلا أن المحفظة ليست نفسها محددة على أنها بند محوط.

تطبيق١٦٠ أثناء تطبيق الفقرة "تطبيق ١٥٧(ب)"، تحدد المنشاة تاريخ إعادة التسعير المتوقع لبند معين على أنه أول تاريخ من المتوقع فيه إستحقاق ذلك البند أو إعادة تسعيره إلى أسعار السوق. ويتم تقدير تواريخ إعادة التسعير المتوقعة في بداية التحوط وخلال فترة التحوط، بناءاً على الخبرة التاريخية والمعلومات الأخرى المتوفرة، بما في ذلك المعلومات والتوقعات المتعلقة بمعدلات الدفع المسبق وأسعار الفائدة والتفاعل ما بينها. وتستخدم المنشآت التي ليس لها خبرة خاصة بها أو خبرة كافية خبرة المجموعة النظيرة للأدوات المالية المقارنة. ويتم مراجعة هذه التقديرات وتحديثها بشكل دوري في ضوء الخبرة. وفي حالة بند ذو سعر ثابت يستحق الدفع مسبقاً، يكون تاريخ إعادة التسعير المتوقع هو التاريخ المتوقع أن يتم فيه دفع البند مسبقاً ما لم يتم إعادة تسعيره إلى أسعار السوق في تاريخ أقرب. وبالنسبة لمجموعة من الأصول المتشابهة، فإن التحليل إلى فترات زمنية بناءاً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يمكن أن يتخذ شكل تخصيص نسبة مئوية للمجموعة، بدلاً من البنود المنفردة، لكل فترة زمنية. ويمكن أن تطبق المنشأة منهجيات أخرى لأغراض التخصيص هذه. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة مضاعف سعر الدفع المسبق لتخصيص قروض الإطفاء للفترات الزمنية على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة. لكن يجب أن تكون المنهجية لمثل هذا التخصيص تنسجم مع إجراءات وأهداف إدارة مخاطر المنشأة.

تطبيق١٦١ وكمثال على التحديد المبين في الفقرة "تطبيق ١٥٧(ج)"، إذا قدرت المنشأة في فترة زمنية معينة لإعادة التسعير أن لديها أصولاً بسعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وإلتزامات بسعر ثابت بقيمة ٨٠ وحدة عملة وقررت أن تحوط كامل المركز المالي الصافي بقيمة ٢٠ وحدة عملة، فإنها تحدد كبند محوط أصولاً بمبلغ ٢٠ وحدة عملة (يتم تحديد حصة من الأصول على أنها المعيار الذي يسمح لمنشأة لتحديد أي مبلغ من الأصول أو الإلتزامات المؤهلة المتوفرة، مثل، في هذا المثال أي مبلغ من الأصول بين ٢٠ وحدة عملة و١٠٠ وحدة عملة). ويُعبَر عن التحديد على أنه "مبلغ من العملة" (مثلاً مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصول مفردة. وهذا يستتبع وجوب أن تكون جميع الأصول (أو الإلتزامات) التي سُحب منها المبلغ المحوط – أي كامل قيمة ١٠٠ وحدة عملة للأصول في المثال أعلاه:-

(أ) بنوداً تتغير قيمتها العادلة استجابة للتغيرات في سعر الفائدة الذي يتم تحوطه؛ و

(ب) بنوداً كان من الممكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لو تم تحديدها على أنها محوطة بشكل منفرد. ولان معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ تحدد على وجه الخصوص بأن القيمة العادلة للإلتزام المالي بخاصية الطلب (مثل الودائع تحت الطلب وبعض أنواع الودائع الزمنية) ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع

عند الطلب، المخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، لا يمكن أن يكون هذا البند مؤهلاً لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لأي فترة زمنية تلي أقصر فترة يمكن فيها للمالك أن يطالب بالدفع. وفي المثال أعلاه، يكون المركز المحوط هو مبلغ من الأصول. لذلك لا تشكل هذه الإلتزامات جزء من البند المحوط المحدد، ولكن المنشأة تستخدمها لتحديد مبلغ الأصل الذي يتم تحديده على أنه محوط. وإذا كان المركز الذي ترغب المنشأة بتحوطه هو مبلغ من الإلتزامات، يجب سحب المبلغ الذي يمثل البند المحوط المحدد من الإلتزامات ذات السعر الثابت وليس من الإلتزامات التي يمكن أن يُطلب من المنشأة تسديدها في فترة زمنية مبكرة، ويتم حساب مقياس النسبة المئوية المستخدم في تقييم فاعلية التحوط وفقاً للفقرة "تطبيق ١٦٩(ب)" على أنها النسبة المئوية لهذه الإلتزامات الأخرى. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تقدر أنه في فترة زمنية معينة لإعادة التسعير كان لديها إلتزامات ذات سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، تشمل ما قيمته ٤٠ وحدة عملة للودائع تحت الطلب، و٦٠ وحدة عملة لإلتزامات بدون خاصية الطلب، و٧٠ وحدة عملة لأصول ذات سعر ثابت. وإذا قررت المنشأة أن تحوط كامل المركز المالي الصافي بقيمة ٣٠ وحدة عملة، فإنها تحدد كبند محوط إلتزامات بقيمة ٣٠ وحدة عملة أو ٥٠% (٣٠ وحدة عملة/ (١٠٠ وحدة عملة – ٤٠ وحدة عملة) = ٥٠%) من الإلتزامات التي لا تنطوي على خاصية الطلب.

تطبيق١٦٢ وتلتزم المنشأة أيضاً بالمتطلبات الأخرى للتحديد والتوثيق المبينة في الفقرة ٩٨(أ). وبالنسبة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، تحدد متطلبات التحديد والتوثيق هذه سياسة المنشأة لجميع المتغيرات التي تستخدم في تحديد المبلغ المحوط وكيفية قياس الفاعلية، بما في ذلك ما يلي:-

(أ) تحديد الأصول والإلتزامات التي سيتم تضمينها في التحوط المحفظي والأساس الذي سيتم إستخدامه لإلغائها من المحفظة.

(ب) كيفية تقدير المنشأة لتواريخ إعادة التسعير، بما في ذلك تحديد افتراضات سعر الفائدة التي تشكل أساس تقديرات أسعار الدفع المسبق وأساس تغيير تلك التقديرات. ويتم إستخدام نفس الطريقة لكل من التقديرات الأولية التي تجري في الوقت الذي يتم فيه تضمين الأصل أو الإلتزام في المحفظة المحوطة وأي مراجعات لاحقة لتلك التقديرات.

(ج) عدد الفترات الزمنية لإعادة التسعير ومدتها.

(د) مدى تكرار المنشأة لاختبار الفاعلية وأي من الطريقتين في الفقرة "تطبيق ١٦٩" ستستخدم.

(هـ) المنهجية التي تستخدمها المنشأة لتحديد مبلغ الأصول أو الإلتزامات التي يتم تحديدها على أنها بند محوط، ووفقاً لذلك، مقياس النسبة المئوية المستخدم عندما تختبر المنشاة الفاعلية بإستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة "تطبيق ١٦٩(ب)".

(و) عندما تختبر المنشأة الفاعلية بإستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة "تطبيق ١٦٩(ب)"، سواءً كانت المنشأة ستختبر الفاعلية لكل فترة زمنية لإعادة التسعير بشكل مفرد، أو لجميع الفترات الزمنية، أو من خلال الجمع ما بين الطريقتين.

يجب أن تكون السياسات المعينة في تحديد وتوثيق علاقة التحوط منسجمة مع إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة. ويجب عدم إجراء التغيرات في السياسات بشكل اعتباطي. إذ يجب تبريرها على أساس التغيرات في ظروف السوق والعوامل الأخرى ويجب أن تكون مبنية على أساس إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة ومنسجمة معها.

تطبيق١٦٣ يمكن أن تكون أداة التحوط المشار إليها في الفقرة "تطبيق ١٥٧(هـ)" عبارة عن مشتقة واحدة أو محفظة مشتقات تشتمل جميعها على تعرض لمخاطر سعر الفائدة المحوطة المحددة في الفقرة "تطبيق ١٥٧(د)" (على سبيل المثال، محفظة من مبادلات سعر الفائدة التي تشتمل جميعها على تعرض لسعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن). ويمكن أن تشتمل محفظة مشتقات كهذه على أوضاع تتطلب معادلة المخاطر. إلا أنها قد لا تشتمل على خيارات مكتوبة أو خيارات مكتوبة صافية، لأن الفقرة ٨٦ من المعيار والفقرة تطبيق ١٢٧ لا تسمح بتحديد مثل هذه الخيارات على أنها أدوات تحوط (بإستثناء عندما يتم تحديد الخيار المكتوب على أنه معادلة لخيار المشترى). وإذا وفرت أداة التحوط للمبلغ المحدد في الفقرة "تطبيق ١٥٧(ج)" لأكثر من فترة زمنية واحدة لإعادة التسعير، فإنه يتم تخصيصها لجميع الفترات الزمنية التي توفر التحوط لها. إلا أنه يجب تخصيص كامل أداة التحوط لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير لأن الفقرة ٨٤ من المعيار لا تسمح بتحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط معلقة.

تطبيق١٦٤ عندما تقيس المنشأة التغير في القيمة العادلة لبند مستحق الدفع مسبقاً وفقاً للفقرة "تطبيق ١٥٧(ز)"، فإن التغير في أسعار الفائدة يؤثر على القيمة العادلة للبند المستحق دفعه مسبقاً بطريقتين: إذ يؤثر على القيمة العادلة للتدفقات النقدية التعاقدية والقيمة العادلة لخيار الدفع المسبق المشمول في البند المستحق دفعه مسبقاً. وتسمح الفقرة ٩٠ من المعيار للمنشأة بتحديد جزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي، يشترك في التعرض لمخاطر مشتركة، على أنها بند محوط، شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. وبالنسبة للبنود التي يستحق دفعها مسبقاً، تسمح الفقرة ٩١ بتحقيق هذا من خلال تحديد البند المحوط فيما يتعلق بالتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المحدد على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة وليس التعاقدية. إلا أنه يتم تضمين الأثر الذي تسببه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة تلك عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعاً لذلك، إذا تمت مراجعة تواريخ إعادة التسعير المتوقعة (مثلاً لتعكس التغير في الدفعات المسبقة المتوقعة)، أو إذا كانت تواريخ إعادة التسعير الفعلية تختلف عن تلك المتوقعة، ستنشأ عدم الفاعلية كما هو مبين في الفقرة "تطبيق ١٦٩". وعلى العكس من ذلك، يتم استثناء التغيرات في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة التي (أ) تنشأ بوضوح من عوامل أخرى باستثناء التغيرات في سعر الفائدة المحوط، (ب) وتكون غير مرتبطة بالتغيرات في سعر الفائدة المحوط، و(ج) يمكن فصلها بشكل موثوق عن التغيرات المنسوبة إلى سعر الفائدة المحوط (مثل التغيرات في أسعار الدفع المسبق الناشئة بوضوح من التغير في العوامل الديموغرافية أو الأنظمة الضريبية باستثناء التغيرات في سعر الفائدة) عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، لأنها لا تُنسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كان هناك شك حول

العامل الذي أدى إلى نشوء التغير في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة أو كانت المنشأة غير قادرة بشكل موثوق على فصل التغيرات الناشئة من سعر الفائدة المحوط عن تلك الناشئة من عوامل أخرى، يُفترض بأن التغير نشأ من التغيرات في سعر الفائدة المحوط.

تطبيق١٦٥ لا يحدد المعيار الأساليب المستخدمة في تحديد المبلغ المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١٥٧(ز)"، وهو بالتحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كانت أساليب التقدير الإحصائية أو غيرها من الأساليب تُستخدم في مثل هذا القياس، يجب أن تتوقع الإدارة أن تكون النتيجة مقاربة جداً لتلك التي كان من الممكن الحصول عليها من قياس جميع الأصول أو الإلتزامات المختلفة التي تشكل البند المحوط. وليس من المناسب الإفتراض بأن التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط تساوي التغيرات في قيمة أداة التحوط.

تطبيق١٦٦ تقتضي الفقرة ١٠٠ أنه إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو أصل، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الأصول. وعلى العكس من ذلك، إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو إلتزام، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الإلتزامات. وهذه هي بنود السطر المنفصلة التي تمت الإشارة إليها في الفقرة "تطبيق ١٥٧(ز)". وليس مطلوباً أن يتم تخصيص محدد للأصول (أو الإلتزامات) المختلفة.

تطبيق١٦٧ تشير الفقرة "تطبيق ١٥٧(ط)" إلى أن عدم الفاعلية ينشأ إلى الحد الذي يختلف فيه التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الفرق لعدد من الأسباب، منها:-

(أ) إختلاف تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن تلك المتوقعة، أو مراجعة تواريخ إعادة التسعير المتوقعة؛

(ب) إنخفاض قيمة البنود في المحفظة المحوطة أو إلغاء الإعتراف بها؛

(ج) اختلاف تواريخ الدفع لأداة التحوط والبند المحوط؛ و

(د) أسباب أخرى (مثلاً عندما يحمل عدد قليل من البنود المحوطة فائدة بسعر أقل من السعر الأساسي التي خصصت لها على أنها محوطة، وعدم الفاعلية الناتجة ليست كبيرة جداً بحيث أن المحفظة ككل لا تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط).

ويتم تحديد عدم الفاعلية هذه والإعتراف بها في حساب الفائض أو العجز.

تطبيق١٦٨ سيتم عموماً تحسين فاعلية التحوط:-

(أ) إذا قامت المنشأة بجدولة البنود التي يكون لها سمات مختلفة فيما يخص الدفع المسبق بطريقة تأخذ بعين الإعتبار الإختلافات في سلوك الدفع المسبق.

(ب) عندما يكون عدد البنود في المحفظة كبير. وعندما يكون هناك عدد قليل فقط من البنود المشمولة في المحفظة، من المرجح أن تكون هناك درجة عالية نسبياً من عدم الفاعلية مرتبطة إذا استحق دفع أحد البنود مسبقاً بشكل مبكر أو متأخر عن المتوقع.

وعلى العكس من ذلك، عندما تشتمل المحفظة على العديد من البنود، فإنه يمكن التنبؤ بطريقة الدفع المسبق بشكل أكثر دقة.

(ج) عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير المستخدمة اقصر (مثلاً شهر واحد مقابل ثلاثة أشهر من الفترات الزمنية لإعادة التسعير). وتقلل الفترات الزمنية الأقصر لإعادة التسعير من أثر أي سوء مطابقة بين تواريخ الدفع وتواريخ إعادة التسعير (ضمن الفترة الزمنية لإعادة التسعير) للبند المحوط وتلك الخاصة بأداة التحوط.

(د) التكرار الكبير الذي يتم فيه تعديل مبلغ أداة التحوط ليعكس التغيرات في البند المحوط (مثلاً بسبب التغيرات في توقعات الدفع المسبق).

تطبيق١٦٩ تختبر المنشأة الفاعلية بشكل دوري. وإذا تغيرت تقديرات تواريخ إعادة التسعير بين التاريخ الذي تُقيَم فيه المنشأة الفاعلية وتاريخ لاحق له، تحسب المنشأة مبلغ الفاعلية إما:-

(أ) على أنه الفرق بين التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (أنظر الفقرة "تطبيق ١٥٧(ح)" والتغير في قيمة كامل البند المحوط الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المحوط (بما في ذلك أثر التغيرات في سعر الفائدة المحوط على القيمة العادلة لأي خيار دفع مسبق ضمني)؛ أو

(ب) بإستخدام التقريب التالي. فإن المنشأة:-

(١) تحسب النسبة المئوية للأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير تم التحوط لها، على أساس تواريخ إعادة التسعير المقدرة في آخر تاريخ قامت فيه باختبار الفاعلية.

(٢) تطبق هذه النسبة المئوية على تقديرها المنقح للمبلغ في تلك الفترة الزمنية لإعادة التسعير لحساب مبلغ البند المحوط على أساس تقديرها المنقح.

(٣) تحسب التغير في القيمة العادلة لتقديرها المنقح للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة وتعرضه كما هو محدد في الفقرة "تطبيق ١٥٧ (ز)".

(٤) تعترف بعدم الفاعلية المساوية للفرق بين المبلغ المحدد في البند (٣) والتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (أنظر الفقرة "تطبيق ١٥٧(ح)").

تطبيق١٧٠ تميز المنشأة، عند قياس الفاعلية، التعديلات على تواريخ إعادة التسعير المقدرة للأصول (أو الإلتزامات) الموجودة عن إنشاء الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة، فقط في أن تلك التعديلات تؤدي إلى عدم الفاعلية. ويتم تضمين جميع التعديلات على تواريخ إعادة التسعير المقدرة (باستثناء تلك المستثنية وفقاً للفقرة "تطبيق ١٦٤")، بما في ذلك أي إعادة تخصيص للبنود القائمة بين الفترات الزمنية، عند تنقيح المبلغ المقدر في فترة زمنية معينة وفقاً للفقرة "تطبيق ١٦٩(ب)(٢)" وبالتالي عند قياس الفاعلية. وحالما يتم الإعتراف بعدم الفاعلية كما هو محدد سابقاً، تجري المنشأة تقديراً جديداً لإجمالي الأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير، بما في ذلك الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة التي تم إنشاؤها منذ آخر اختبار

لفاعليتها، وتحدد مبلغا جديداً على أنه بنداً محوطاً ونسبة مئوية جديدة على أنها نسبة مئوية محوطة. من ثم يتم تكرار الإجراءات المبينة في الفقرة "تطبيق ١٦٩(ب)" في التاريخ التالي الذي تختبر فيه الفاعلية.

تطبيق١٧١ يمكن إلغاء الإعتراف بالبنود التي تمت جدولتها أصلاً إلى فترة زمنية لإعادة التسعير بسبب الدفع المسبق في وقت أبكر من المتوقع أو شطب الحساب الذي سببه إنخفاض القيمة أو البيع. وعندما يحدث هذا، فإن مبلغ التغير في القيمة العادلة المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١٥٧(ز)" المرتبط بالبند الذي تم إلغاء الإعتراف به يتم إلغائه من بيان المركز المالي، ويتم شمله في الأرباح أو الخسائر الناشئة عن إلغاء الإعتراف بالبند. ولهذا الغرض، من الضروري معرفة (الفترة) الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي تم فيها جدولة البند الذي تم إلغاء الإعتراف به، لأن هذا يحدد (الفترة) الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يتم إلغائه منها وبالتالي المبلغ الذي يتم إلغائه من بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١٥٧(ز)". عندما يتم إلغاء الإعتراف ببند معين، إذا كان من الممكن تحديد أي فترة زمنية تم شمله فيها، يتم إلغائه من تلك الفترة الزمنية. وان لم يكن من الممكن ذلك، يتم إلغائه من أول فترة زمنية إذا نتج إلغاء الإعتراف عن دفعات مسبقة أعلى من المتوقع، أو تم تخصيصه لجميع الفترات الزمنية التي تشتمل على البند الذي تم إلغاء الإعتراف به على أساس معقول ومنتظم إذا كان البند قد بيع أو انخفضت قيمته.

تطبيق١٧٢ بالإضافة إلى ذلك، إن أي مبلغ يرتبط بفترة زمنية معينة لم يتم إلغاء الإعتراف به عند انتهاء الفترة الزمنية يتم الإعتراف به في حساب الفائض أو العجز في ذلك الوقت (أنظر الفقرة ١٠٠). على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة البنود إلى ثلاث فترات زمنية لإعادة التسعير. وفي العملية السابقة لإعادة التحديد، كان التغير في القيمة العادلة المبلغ عنه في بند السطر الواحد في بيان المركز المالي هو عبارة عن أصل بقيمة ٢٥ وحدة عملة. ويمثل ذلك المبلغ المبالغ المنسوبة إلى الفترات ١، ٢ و٣ بقيمة ٧ وحدة عملة، و٨ وحدة عملة، و١٠ وحدة عملة على التوالي. وفي العملية التالية لإعادة التحديد، يكون قد تم تحقيق الأصول المنسوبة إلى الفترة ١ أو إعادة جدولتها إلى فترات أخرى. لذلك، يتم إلغاء الإعتراف بقيمة ٧ وحدة عملة من بيان المركز المالي ويتم الإعتراف بها في حساب الفائض أو العجز. وتنسب الآن قيمتي ٨ وحدة عملة و١٠ وحدة عملة إلى الفترتين ١ و٢ على التوالي. ويتم بعد ذلك تعديل هذه الفترات المتبقية، حسبما هو لازم، للتغيرات في القيمة العادلة كما هو مذكور في الفقرة "تطبيق ١٥٧(ز)".

تطبيق١٧٣ وكتوضيح لمتطلبات الفقرتين السابقتين، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة الأصول من خلال تخصيص نسبة مئوية من المحفظة إلى كل فترة زمنية لإعادة التسعير. ونفترض أيضاً أنها قامت بجدولة ١٠٠ وحدة عملة إلى كل من الفترتين الزمنيتين الأوليتين. وعندما تنتهي الفترة الزمنية الأولى لإعادة التسعير، يتم إلغاء الإعتراف بقيمة ١١٠ وحدة عملة من الأصول بسبب التسديد المتوقع وغير المتوقع. وفي هذه الحالة، يتم إلغاء كامل المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١٥٧(ز)" المرتبط بالفترة الزمنية الأولى من الميزانية العمومية، بالإضافة إلى ١٠% من المبلغ المرتبط بالفترة الزمنية الثانية.

تطبيق١٧٤ إذا تم تخفيض المبلغ المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير بدون إلغاء الإعتراف بالأصول (أو الإلتزامات) ذات العلاقة، يتم إطفاء المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفقرة "تطبيق ١٥٧(ز)" المرتبط بالتخفيض وفقاً للفقرة ١٠٤.

تطبيق١٧٥ يمكن أن ترغب المنشأة بتطبيق المنهج المبين في الفقرات "تطبيق ١٥٧– تطبيق ١٧٤" على التحوط المحفظي الذي تم محاسبته سابقاً على أنه تحوط تدفق نقدي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩. وتلغي هذه المنشأة التحديد السابق لتحوط التدفق النقدي وفقاً للفقرة ١١٢(د)، وتطبق المتطلبات المبينة في الفقرات "تطبيق ١٥٧ – تطبيق ١٧٤" بأثر مستقبلي على فترات المحاسبة اللاحقة.

الملحق ب

إعادة تقييم المشتقات الضمنية

ب ١. – ب ٧ . [تم إلغائها]

الملحق ج

تحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية

إن هذا الملحق جزء أساسي من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩.

المقدمة

ج ١. تمتلك الكثير من المنشآت المعدة للتقارير المالية إستثمارات في عمليات أجنبية (كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، الفقرة١٠). يمكن أن تكون هذه العمليات الأجنبية منشآت مسيطر عليها أو شركات تابعة أو مشاريع مشتركة أو فروع. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ من المنشأة أن تحدد العملة الوظيفية لكل من عملياتها الأجنبية مثل عملة البيئة الإقتصادية الأساسية لتلك العملية. عند تحويل النتائج والقسم المالي من عملية أجنبية إلى عملة عرض، فإنه يطلب من المنشأة الإعتراف بفروقات التحويل الأجنبية مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية حتى تسوي العملية الأجنبية.

ج ٢. ستنطبق محاسبة التحوط لمخاطر العملة الأجنبية الناشئة من صافي الإستثمار في عملية أجنبية فقط عندما يتم تضمين صافي الأصول لتلك العملية الأجنبية في البيانات المالية. ستكون هذه هي الحالة بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي تتم فيها محاسبة الإستثمارات كالمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة بإستخدام طريقة حقوق الملكية، والبيانات المالية التي تتضمن فرع أو عمليات مشتركة كما هو معرف بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧. يمكن أن يكون البند المحوط فيما يتعلق بمخاطر العملة الأجنبية الناشئة من صافي الإستثمار في عملية أجنبية مبلغا من صافي الأصول مساوياً أو أقل من القيمة المسجلة لصافي الأصول لعملية أجنبية.

ج ٣. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ تحدي البند المحوط المؤهل وأدوات التحوط المؤهلة في علاقة محاسبية تحوطية. إذا كان هنالك علاقة تحوطية محددة، في حالة تحوط صافي الإستثمار، فإنه يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة في أداة التحوط التي يتم تحديدها لتكون تحوط فعال لصافي الإستثمار مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية ويتم تضمينها مع فروقات التحويل الأجنبية الناشئة عند تحويل النتائج والمركز المالي لعملية أجنبية.

ج ٤. ينطبق هذا الملحق على المنشأة التي تحوط مخاطرة العملة الأجنبية الناشئة عن صافي إستثماراتها في العمليات الأجنبية وترغب في التأهل لمحاسبة التحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩. لا يتعين أن يتم تطبيقها من خلال القياس على الأنواع الأخرى من محاسبة التحوط. يشير هذا الملحق إلى مثل هذه المنشأة كمنشأة مسيطرة وإلى البيانات المالية التي يتم فيها تضمين صافي أصول العمليات الأجنبية كبيانات مالية موحدة. تنطبق جميع المراجع للمنشأة المسيطرة بشكل متكافئ على المنشأة التي تمتلك صافي إستثمار في العملية الأجنبية التي تكون مشروع مشترك أو شركة تابعة أو فرع.

ج ٥. يوفر هذا الملحق الإرشاد:

(أ) تعريف مخاطر العملة الأجنبية التي تؤهل كمخاطرة محوطة غي تحوط صافي الإستثمار في عملية أجنبية، بالنظر إلى أن المنشأة ذات العمليات الأجنبية الكثيرة يمكن أن تتعرض لعدد من مخاطر العملات الأجنبية. إنها تعالج على وجه التحديد:

(١) إذا كان من الممكن تحديد منشأة مسيطرة كمخاطرة محوطة فقط لفروقات التحويل الأجنبية الناشئة عن الفرق بين العملات الوظيفية للمنشأة المسيطرة وعمليتها الأجنبية، أو إذا كان من الممكن أيضاً تحديدها كمخاطرة محوطة لفروقات التحويل الأجنبية الناشئة عن الفرق بين عملة العرض للبيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة والعملة الوظيفية لعملياتها الأجنبية؛ و

(٢) إذا كانت المنشأة المسيطرة تحمل العملية الأجنبية بشكل غير مباشر، إذا كان من الممكن أن تضمن المخاطرة المحوطة فقط فروقات التحويل الأجنبية الناشئة عن الفروقات في العملات الوظيفية بين العملية الأجنبية ومنشأتها المسيطرة مباشرة، أو إذا كان من الممكن للمخاطرة المحوطة تضمين أي فروقات تحويل أجنبية بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية وأي منشأة مسيطرة متوسطة أو نهائية (مثل، إذا كانت حقيقة أن صافي الإستثمار في العملية الأجنبية يتم تحملها من خلال تأثيرات المنشأة المسيطرة المتوسطة على المخاطرة الإقتصادية على المنشأة المسيطرة النهائية).

(ب) أينما كان من الممكن في منشأة إقتصادية حمل أداة التحوط. إنها تعالج على وجه التحديد:

(١) يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ للمنشأة بتحديد أداة مالية مشتقة أو غير مشتقة (أو دمج أدوات مالية مشتقة أو غير مشتقة) كأدوات تحوط لمخاطر العملة الأجنبية. يعالج هذا الملحق إذا كانت طبيعة أداة التحوط (مشتقة أو غير مشتقة) تؤثر على تقييم فعالية التحوط.

(٢) يعالج هذا الملحق أيضا أينما، ضمن منشأة إقتصادية، أمكن حمل أدوات التحوط التي تعتبر تحوطات لصافي الإستثمار في العملية الأجنبية لتتأهل لمحاسبة التحوط مثل، إذا أمكن تأسيس علاقة محاسبة تحوط مؤهلة فقط إذا كان تحويط المنشأة لصافي إستثمارها طرفا في أداة التحوط أو إذا استطاعت أي منشأة ضمن المنشأة الإقتصادية، بغض النظر عن عملتها الوظيفية، أداة التحوط.

(ج) كيف يتعين على منشأة تحديد ما قيمة الربح أو الخسارة المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية التي يتعين الإعتراف بها مباشرة في الفائض أو العجز لكلا أداة التحوط والبند المحوط حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ المبالغ التراكمية المعترف بها مباشرة في صافي

الأصول/ حقوق الملكية المتعلقة بفروقات التحويل الأجنبية الناشئة من تحويل النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية والربح والخسارة في أداة التحوط التي يتم تحديدها لتكون تحوط فعال لصافي الإستثمار الذي سيتم الإعتراف به مباشرة عندما تتخلى المنشأة المسيطرة عن العملية الأجنبية. إنها تعالج على وجه التحديد:

(١) عندما يتم التخلي عن عملية أجنبية تم تحويطها، ما المبالغ من عكس تحويلات العملة الأجنبية للمنشأة المسيطرة فيما يتعلق بأداة التحوط ومن تلك العملية الأجنبية التي يتعين الإعتراف بها في الفائض أو العجز في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة؛

(٢) إذا كانت طريقة التوحيد تؤثر على تحديد المبالغ التي سيتم الإعتراف بها في الفائض أو العجز.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ على تحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية

طبيعة المخاطر المحوطة وقيمة البند المحوط التي يمكن تحديد علاقة تحوط لها

ج ٦. يمكن فقط تطبيق محاسبة التحوط على فروقات التحويل الأجنبي الناشئة بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية والعملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة.

ج ٧. في تحوط لمخاطر العملة الأجنبية الناشئة من صافي إستثمار في عملية أجنبية، يمكن أن يكون البند المحوط مبلغا من صافي الأصول مساوي أو أقل من القيمة المسجلة لصافي أصول العملية الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة. يعتمد المبلغ المسجل لصافي أصول منشأة أجنبية يمكن أن يتم تحديدها كبند محوط في البيانات المالية الموحدة لمنشأة مسيطرة على إذا طبقت أي منشأة مسيطرة ذات مستوى متدني من العملية الأجنبية محاسبة التحوط على جميع أو جزء من صافي أصول تلك العملية الأجنبية وأنه تم الحفاظ على المحاسبة في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة.

ج ٨. يمكن تحديد المخاطرة المحوطة على أنه عرض العملة الأجنبية الناشئة بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية والعملة الوظيفية لأي منشأة مسيطرة (المنشأة المسيطرة الفورية أو المتوسطة أو النهائية) لتلك العملية الأجنبية. لا تؤثر حقيقة أنه يتم تحمل صافي الإستثمار من خلال منشأة مسيطرة متوسطة على طبيعة المخاطرة الإقتصادية الناشئة من عرض العملة الأجنبية على المنشأة المسيطرة النهائية.

ج ٩. يمكن أن يؤهل التعرض لمخاطرة عملة أجنبية ناشئة من صافي إستثمار في عملية أجنبية لمحاسبة التحوط فقط مرة واحدة في البيانات المالية الموحدة. بناءً على ذلك، إذا تم تحويط نفس صافي الأصول لعملية أجنبية عن طريق أكثر من منشأة مسيطرة واحدة ضمن المنشأة الإقتصادية (مثل، منشأة مسيطرة مباشرة وغير مباشرة) لنفس المخاطرة، فإن علاقة تحوط واحدة فقط ستؤهل لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة النهائية. لا تحتاج علاقة تحوط محددة من قبل منشأة مسيطرة واحدة في بياناتها المالية الموحدة لأن يتم الحفاظ عليها من قبل منشأة مسيطرة أخرى ذات مستوى أعلى. ومع ذلك، إذا لم تتم المحافظة عليها من قبل منشأة مسيطرة ذات مستوى أعلى، فإنه يتوجب عكس محاسبة التحوط المطبقة من قبل المنشأة المسيطرة ذات المستوى الأعلى قبل أن يتم الإعتراف بمحاسبة التحوط للمنشأة المسيطرة ذات المستوى الأعلى.

أين يمكن الإحتفاظ بأداة التحوط

ج ١٠. يمكن تحديد أداة مشتقة أو غير مشتقة (أو دمج أدوات مالية مشتقة أو غير مشتقة) كأداة تحوط لمخاطر صافي إستثمار في عملية أجنبية. يمكن الإحتفاظ بأداة (أدوات) مالية من قبل منشأة أو منشآت ضمن المنشأة الإقتصادية (بإستثناء العملية الأجنبية التي يتم تحويطها بنفسها)، طالما تتم تلبية متطلبات التحديد والتوثيق والفاعلية الخاصة بالفقرة ٩٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ التي تتعلق بتحوط صافي إستثمار. على وجه التحديد، يتعين توثيق إستراتيجية التحوط للمنشأة الإقتصادية بشكل واضح بسبب إمكانية التحديدات المختلفة عند مستويات مختلفة للمنشأة الإقتصادية.

ج ١١. لغايات تقييم الفاعلية، يتم حساب التغير في قيمة أداة التحوط فيما يتعلق بمخاطرة التحويل الأجنبي من خلال الرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة مقابل تلك التي يتم قياس المخاطرة الوظيفية لعملتها الوظيفية، وفقاً لتوثيق محاسبة التحوط. بالاعتماد على أين يتم الإحتفاظ بأداة التحوط، في غياب محاسبة التحوط، يمكن الإعتراف بإجمالي التغير في القيمة في الفائض أو العجز، أو مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، أو كلاهما. ومع ذلك، لا تتأثر عملية تقييم الفاعلية من خلال إذا ما كان يتم الإعتراف بالتغير في قيمة أداة التحوط في الفائض أو العجز، أو مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية. كجزء من تطبيق محاسبة التحوط، يتم تضمين إجمالي القسم الفعال للتغير في صافي الأصول/ حقوق الملكية. لا يتأثر تقييم الفاعلية من خلال إذا ما كانت أداة التحوط أداة مشتقة أو غير مشتقة أو من خلال طريقة التوحيد.

التصرف بعملية أجنبية محوطة

ج ١٢. عندما يتم التصرف بعملية أجنبية محوطة، فإن القيمة المعاد تصنيفها في الفائض أو العجز من عكس تحويل العملة الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة فيما يتعلق بأداة التحوط القيمة التي تتطلب الفقرة ١١٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩

تحديدها. إن هذه القيمة عبارة عن الربح أو الخسارة في أداة التحوط التي تم تحديدها لتكون تحوطاً فعالاً.

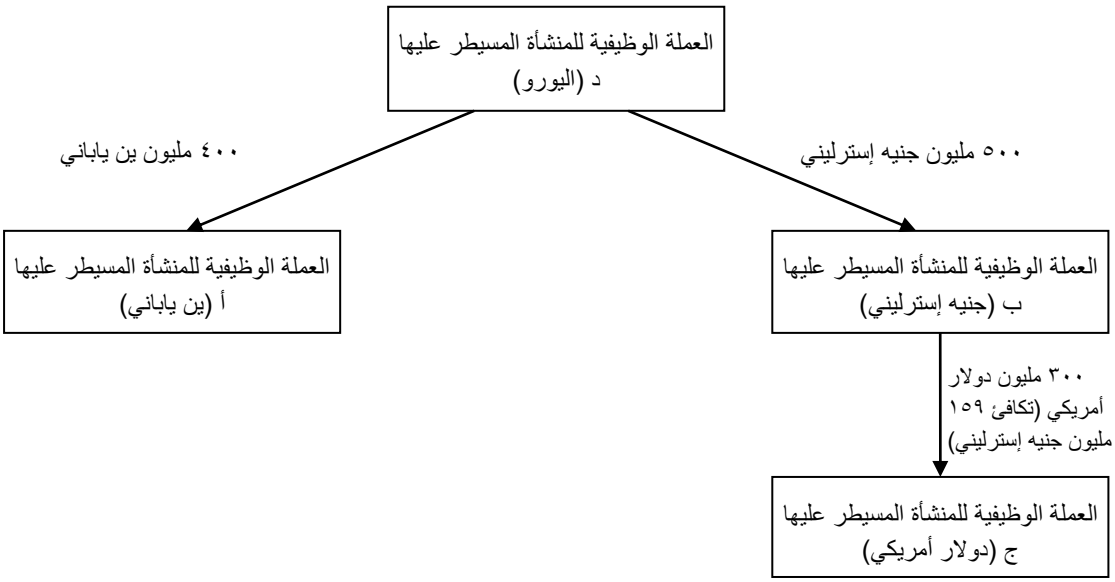
ج ١٣. المبلغ المعترف بها في الفائض أو العجز بموجب النقل من عكس تحويل العملة الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة فيما يتعلق بصافي الإستثمارات في تلك العملية الأجنبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ الفقرة ٥٧ هو المبلغ المدرج في عكس تحويل العملة الأجنبية للمنشأة المسيطرة فيما يتعلق بتلك العملية الأجنبية. في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة النهائية، لا يتأثر إجمالي صافي المبلغ المعترف به في عكس تحويل العملة الأجنبية بالنسبة لجميع العمليات الأجنبية بطريقة الدمج. ومع ذلك، وإذا ما كانت المنشأة المسيطرة النهائية تستخدم طريقة التوحيد المباشرة أو خطوة بخطوة، فإن هذا قد يؤثر على المبلغ المدرج في عكس تحويل العملة الأجنبية فيما يتعلق بعملية خارجية فردية.

ج ١٤. إن الطرية المباشرة هي طرقة التوحيد التي يتم فيها تحويل البيانات المالية لعملية أجنبية مباشرة إلى العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة النهائية. إن طريقة خطوة بخطوة هي طريقة التوحيد التي يتم فيها أولا تحويل البيانات المالية للعملية الأجنبية إلى العملة الوظيفية لأي منشأة (منشآت) مسيطرة متوسطة ومن ثم يتم تحويلها إلى العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة النهائية (أو عملة العرض إذا كانت مختلفة).

ج ١٥. يمكن أن يؤدي إستخدام طريقة خطوة بخطوة للتوحيد إلى قيمة مختلفة يتم الإعتراف بها في الفائض أو العجز عن تلك المستخدمة لتحديد فعالية التحوط. يمكن التخلص من هذا الاختلاف عن طريق تحديد المبلغ المتعلق بتلك العملية الأجنبية التي ستكون قد نشأت إذا تم إستخدام الطريقة المباشرة للتوحيد. لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ إجراء هذا التعديل. ومع ذلك، فإنه يعتبر اختيار سياسة محاسبية يتعين إتباعها بشكل ثابت لجميع صافي الإستثمارات.

مثال

ج ١٦. يوضح المثال التالي تطبيق الفقرات السابقة بإستخدام بنية المنشأة المبينة أدناه. في جميع الحالات، سيتم فحص علاقات التحوط الموصوفة فيما يتعلق بالفاعلية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩، بالرغم من عدم مناقشة هذا الاختبار. تقدم المنشأة المسيطرة د، التي تعتبر المنشأة المسيطرة النهائية، بياناتها المالية الموحدة في عملتها الوظيفية اليورو. إن كل من المنشآت المسيطر عليها مثل، المنشأة المسيطر عليها أ والمنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج، مملوكة بالكامل. يحتوي صافي إستثمار المنشأة المسيطر عليها د البالغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني في المنشأة المسيطر عليها ب (العملة الوظيفية الجنيهات الإسترلينية) على ١٥٩ مليون جنيه إسترليني مكافئة صافي إستثمار المنشأة المسيطر عليها ب البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها ج (العملة الوظيفية الدولار الأمريكي). بمعنى آخر، تبلغ صافي أصول المنشأة المسيطر عليها ب عدا عن إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج ٣٤١ مليون جنيه إسترليني.



طبيعة المخاطرة المحوطة التي يمكن تحديد علاقة تحوط لها (الفقرات ج٦-ج٩)

ج ١٧. يمكن أن تحوط المنشأة المسيطر عليها د صافي إستثمارها في كل من المنشأة المسيطر عليها أ والمنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج لمخاطرة التحويل الأجنبي بين العملات الوظيفية المتتابعة (الين الياباني، الجنيه الإسترليني، والدولار الأمريكي) واليورو. إضافة لذلك، يمكن أن تحوط المنشأة المسيطر عليها د مخاطرة التحويل الأجنبي دولار أمريكي/ جنيه إسترليني بين العملات الوظيفية للمنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج. في بياناتها المالية الموحدة، يمكن أن تحوط المنشأة المسيطر عليها ب صافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج لمخاطرة التحويل الأجنبي بين عملاتها الوظيفية من الدولار الأمريكي والجنيه الإسترليني. في الأمثلة التالية، تكون المخاطرة المحددة عبارة عن مخاطرة التحويل الأجنبي الفوري لأن أدوات التحوط لا تعتبر مشتقات. إذا كانت أدوات التحوط عقود آجلة، فإن المنشأة المسيطر عليها د ستحدد مخاطرة التحويل الأجنبي الآجلة.

مبلغ البند المحوط الذي يمكن تحديد علاقة التحوط له (الفقرات ج٦-ج٩)

ج ١٨. ترغب المنشأة المسيطر عليها د بتحويط مخاطرة التحويل الأجنبي من صافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج. افترض أن المنشأة المسيطر عليها أ تمتلك قرضا خارجيا من ٣٠٠ مليون دولار أمريكي. إن صافي أصول المنشأة المسيطر عليها أ في بداية فترة إعداد التقارير المالية ٤٠٠٠٠٠ مليون ين ياباني بما فيها عوائد الاقتراض الخارجي من ٣٠٠ مليون دولار أمريكي.

ج ١٩. يمكن أن يكون البند المحوط مبلغا من صافي الأصول مكافئا أو أقل من المبلغ المسجل لصافي إستثمار المنشأة المسيطر عليها د في المنشأة المسيطر عليها ج (٣٠٠ مليون دولار أمريكي) في بياناتها المالية الموحدة. في بياناتها المالية الموحدة، تستطيع المنشأة المسيطر عليها د تحديد القرض الخارجي ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ

كتحوط لمخاطرة التحويل الأجنبي الفوري يورو/ دولار أمريكي المرتبطة مع صافي إستثمارها في صافي أصول المنشأة المسيطر عليها ج البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي. في هذه الحالة، يتم تضمين كلا فرق التحويل الأجنبي يورو/ دولار أمريكي في القرض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ وفرق التحويل الأجنبي يورو/ دولار أمريكي في صافي الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها ج البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في عكس تحويل العملات الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د بعد تطبيق محاسبة التحوط.

ج ٢٠. في غياب محاسبة التحوط، سيتم الإعتراف بإجمالي فرق التحويل الأجنبي دولار أمريكي/ يورو في القرض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطر عليها د كالتالي:

- التغير في معدل الصرف الأجنبي الفوري دولار أمريكي/ ين ياباني، المحول إلى يورو، في الفائض أو العجز؛ و
- التغير في معدل الصرف الأجنبي الفوري ين ياباني/ يورو مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

بدلاً من التحديد في الفقرة ج١٩، في بياناتها المالية الموحدة، يمكن أن تحدد المنشأة المسيطر عليها د القرض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ كتحوط لمخاطرة الصرف الأجنبي الفوري جنيه إسترليني/ دولار أمريكي بين المنشأة المسيطر عليها ج والمنشأة المسيطر عليها ب. في هذه الحالة، سيتم بدلاً من ذلك الإعتراف بإجمالي فرق الصرف الأجنبي دولار أمريكي/ يورو في القرض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة أ في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطر عليها د كالتالي:

- التغير في معدل الصرف الأجنبي الفوري جنيه إسترليني/ دولار أمريكي في عكس تحويل العملة الأجنبية المتعلقة بالمنشأة المسيطر عليها ج؛
- التغير في معدل الصرف الأجنبي الفوري جنيه إسترليني/ ين ياباني، المحول إلى يورو، في الفائض أو العجز؛ و
- التغير في معدل الصرف الأجنبي الفوري ين ياباني/ يورو مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

ج ٢١. لا تستطيع المنشأة المسيطرة د تحديد القرض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ كتحوط لكلا مخاطرة الصرف الأجنبي الفوري يورو/ دولار أمريكي ومخاطرة الصرف الأجنبي الفوري جنيه إسترليني/ دولار أمريكي في بياناتها المالية الموحدة. يمكن أن تحوط أداة تحوط منفردة نفس المخاطرة المحددة مرة واحدة فقط. لا تستطيع المنشأة المسيطر عليها ب تطبيق محاسبة التحوط في بياناتها المالية الموحدة لأن أداة التحوط يتم الإحتفاظ بها خارج المنشأة الإقتصادية التي تحتوي على المنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج.

أين تستطيع منشأة إقتصادية الإحتفاظ بأداة التحوط

ج ٢٢. كما هو ملاحظ في الفقرة ج٢٠، سيتم تسجيل إجمالي التغير في القيمة فيما يتعلق بمخاطرة الصرف الأجنبي للقرض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ في كلا الفائض أو العجز (مخاطرة فورية دولار أمريكي/ ين ياباني) ومباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية (مخاطرة فورية يورو/ ين ياباني) في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطر عليها د في غياب محاسبة التحوط. يتم تضمين كلا المبلغين لغايات تقييم فعالية التحوط المحدد في الفقرة ج١٩ لأن التغير في قيمة كلا أداة التحوط والبند المحوط يتم حسابها بالرجوع إلى العملة الوظيفية اليورو للمنشأة المسيطر عليها د مقابل العملة الوظيفية الدولار الأمريكي للمنشأة المسيطر عليها ج، وفقاً لتوثيق التحوط. لا تؤثر طريقة التوحيد (مثل، الطريقة المباشرة أو طريقة خطوة بخطوة) على تقييم فعالية التحوط.

المبالغ المعترف بها في الفائض أو العجز في التصرف بعملية أجنبية (الفقرتان ج١٢-ج١٣)

ج ٢٣. عندما يتم التصرف بالمنشأة المسيطر عليها ج، تكون بالمبالغ التي يتم الإعتراف بها في الفائض أو العجز في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطر عليها د في ظل التحويل من عكس تحويل عملتها الأجنبية:

(أ) فيما يتعلق بالقرض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي للمنشأة المسيطر عليها أ، المبلغ الذي يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ تعريفه، مثل، إجمالي التغير في القيمة فيما يتعلق بمخاطرة الصرف الأجنبي التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية كجزء فعال من التحوط؛ و

(ب) فيما يتعلق بصافي الإستثمار البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها ج، والمبلغ المحدد بواسطة طريقة التوحيد للمنشأة. إذا استخدمت المنشأة المسيطرة د الطريقة المباشرة، فإن عكس تحويل العملة الأجنبية فيما يتعلق بالمنشأة المسيطر عليها ج سيتم تحديده مباشرة عن طريق معدل الصرف الأجنبي يورو/ دولار أمريكي. إذا استخدمت المنشأة المسيطرة د طريقة خطوة بخطوة، فإن عكس تحويل العملة الأجنبية فيما يتعلق بالمنشأة المسيطر عليها ج سيتم تحديده من خلال عكس تحويل العملة الأجنبية المعترف به من قبل المنشأة المسيطر عليها ب التي تعكس معدل الصرف الأجنبي جنيه إسترليني/ دولار أمريكي. لا يتطلب إستخدام المنشأة المسيطرة د لطريقة خطوة بخطوة للتوحيد في الفترات السابقة منها أو يمنعها من تحديد مبلغ عكس تحويل العملة الأجنبية الذي سيتم الإعتراف به في الفائض أو العجز عندما تتصرف بالمنشأة المسيطر عليها ج لتكون المبلغ الذي سترغب بالإعتراف به إذا استخدمت دائما الطريقة المباشرة، بالاعتماد على سياستها المحاسبية.

التحوط لأكثر من عملية أجنبية (الفقرات ج٧ وج٩ وج١١)

ج ٢٤. توضح الأمثلة التالية أنه في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة أ، تكون المخاطرة التي يمكن تحويطها دائما المخاطرة بين عملتها الوظيفية (يورو) والعملات الوظيفية للمنشأتين المسيطر عليهما ب وج. لا يهم كيف يتم تحدي التحوطات، يتم تضمين المبالغ الأعلى التي يمكن أن تكون تحوطات فعالة سيتم تضمينها في عكس تحويل العملة الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د عندما تبلغ كلا العمليتين الأجنبيتين اللتين يتم تحويطهما ٣٠٠ مليون دولار أمريكي لمخاطرة اليورو/ الدولار الأمريكي ٣٤١ مليون جنيه إسترليني لمخاطرة اليورو/ الجنيه الإسترليني. يتم تضمين التغيرات الأخرى في القيمة بسبب التغيرات في معدلات الصرف الأجنبي في الفائض أو العجز الموحد للمنشأة المسيطرة د. بالطبع، سيصبح من الممكن للمنشأة المسيطرة د تحديد ٣٠٠ مليون دولار أمريكي فقط للتغيرات في معدل الصرف الأجنبي الفوري دولار أمريكي/ جنيه إسترليني أو ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني في معدل الصرف الأجنبي الفوري يورو/ جنيه إسترليني.

المنشأة د تحتفظ بأداتي التحوط لكلا الدولار الأمريكي والجنيه الإسترليني

ج ٢٥. يمكن أن ترغب المنشأة المسيطرة د بتحويط مخاطرة الصرف الأجنبي فيما يتعلق بصافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ب وكذلك تلك المتعلقة بالمنشأة المسيطر عليها ج. افترض أن المنشأة المسيطرة د تحتفظ بأدوات تحوط مناسبة تحدد بالدولارات الأمريكية والجنيهات الإسترلينية التي تستطيع أن تحددها كتحوطات لصافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج. تشمل التحديدات التي تستطيع المنشأة المسيطرة د إجراؤها في بياناتها المالية الموحدة، ولكنها لا تقتصر على، التالي:

(أ) أداة تحوط تبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي محددة كتحوط لمبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي من صافي الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها ج مع كون المجازفة عبارة عن عرض الصرف الأجنبي الفوري (يورو/ دولار أمريكي) بين المنشأة المسيطرة د والمنشأة المسيطر عليها ج تصل إلى أداة تحوط تبلغ ٣٤١ مليون جنيه إسترليني محددة كتحوط لمبلغ ٣٤١ مليون جنيه إسترليني من صافي الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها ب مع كون المجازفة عبارة عن عرض الصرف الأجنبي الفوري (يورو/ جنيه إسترليني) بين المنشأة المسيطرة د والمنشأة المسيطر عليها ب.

(ب) أداة تحوط تبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي محددة كتحوط لمبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي من صافي الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها ج مع كون المجازفة عبارة عن عرض الصرف الأجنبي الفوري (جنيه إسترليني/ دولار أمريكي) بين المنشأة المسيطرة ب والمنشأة المسيطر عليها ج تصل إلى أداة تحوط تبلغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني محددة كتحوط لمبلغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني من صافي الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها ب مع كون المجازفة عبارة عن عرض الصرف الأجنبي الفوري (يورو/ جنيه إسترليني) بين المنشأة المسيطرة د والمنشأة المسيطر عليها ب.

ج ٢٦. تعتبر مخاطرة اليورو/ الدولار الأمريكي من صافي إستثمار المنشأة المسيطرة د في المنشأة المسيطر عليها ج مخاطرة مختلفة عن مخاطرة اليورو/ الجنيه الإسترليني من صافي إستثمار المنشأة المسيطرة د في المنشأة المسيطر عليها ب. ومع ذلك، في الحالة الموصوفة في الفقرة

ج٢٥(أ)، من خلال تحديدها لأداة التحوط الدولار الأمريكي التي تحتفظ بها، حوطت المنشأة المسيطرة د بشكل كامل المخاطرة يورو/ دولار أمريكي من صافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج. إذا حددت أيضا المنشأة د أداة جنيه إسترليني تحتفظ بها كتحوط لصافي إستثمار من ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني في المنشأة المسيطر عليها ب، سيتم التحوط لمبلغ ١٥٩ مليون جنيه إسترليني من صافي الإستثمار ذلك، والذي يمثل مكافئ الجنيه الإسترليني من صافي إستثمارها بالدولار الأمريكي في المنشأة المسيطر عليها ج، مرتين لمخاطرة الجنيه الإسترليني/ اليورو في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطر عليها د.

ج ٢٧. في الحالة الموصوفة في الفقرة ج٢٥(ب)، إذا حددت المنشأة المسيطرة د المخاطرة المحوطة كتعرض للصرف الأجنبي المباشر (الجنيه الإسترليني/ الدولار الأمريكي) بين المنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج، فإنه يتم تضمين جزء الجنيه الإسترليني/ الدولار الأمريكي في قيمة أداة التحوط الخاصة بها البالغة ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في عكس تحويل العملة الأجنبية للمنشأة المسيطرة د إلى المنشأة المسيطر عليها ج. يتم تضمين بقية التغير (مكافئ لتغير الجنيه الإسترليني/ اليورو) في الفائض أو العجز الموحد للمنشأة المسيطرة د، كما ورد في الفقرة ج٢٠. لأن تحديد مخاطرة الدولار الأمريكي/ الجنيه الإسترليني بين المنشأتين المسيطر عليهما ب وج لا يتضمن مجازفة الجنيه الإسترليني/ اليورو، فإن المنشأة المسيطر عليها د تكون قادرة أيضا على تحديد ما يصل إلى ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني من صافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ب مع كون المجازفة عبارة عن عرض الصرف الأجنبي الفوري (جنيه إسترليني/ يورو) بين المنشأة المسيطرة د والمنشأة المسيطر عليها ب.

المنشأة ب تحتفظ بأداة التحوط للدولار الأمريكي

ج ٢٨. إفترض أن المنشأة المسيطر عليها ب تحتفظ بمبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي من الدين الخارجي، والعوائد التي تم تحويلها منها إلى المنشأة المسيطر عليها د عن طريق قرض داخل المنشأة تتم تسميته بالجنيه الإسترليني. لأن كلا أصولها وإلتزاماتها ارتفعت بواقع ١٥٩ مليون جنيه إسترليني، فإن صافي أصول المنشأة المسيطر عليها ب لا تتغير. يمكن أن تحدد المنشأة المسيطر عليها ب الدين الخارجي كتحوط لمخاطرة الجنيه الإسترليني/ الدولار الأمريكي في صافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج في بياناتها المالية الموحدة. يمكن أن تحافظ المنشأة المسيطرة د على تحددها للمنشأة المسيطر عليها ب من أداة التحوط تلك كتحوط لصافي إستثمارها البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها ج لمخاطرة الجنيه الإسترليني/ الدولار الأمريكي (أنظر الفقرة ج٩) ويمكن أن تحدد المنشأة المسيطرة د أداة تحوط الجنيه الإسترليني التي تحتفظ بها كتحوط لكامل صافي إستثمارها البالغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني في المنشأة المسيطر عليها ب. سيتم تقييم التحوط الأول، المحدد عن طريق المنشأة المسيطر عليها ب، بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة المسيطر عليها ب (جنيه إسترليني) وسوف يتم تحديد التحوط الثاني، المحدد من قبل المنشأة المسيطرة د، بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة (اليورو). في هذه الحالة، يكون قد تم التحوط فقط من مخاطرة الجنيه الإسترليني/ الدولار الأمريكي في صافي إستثمار المنشأة المسيطرة د في المنشأة المسيطر عليها ج في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د بواسطة أداة التحوط الدولار الأمريكي، وليس كامل مخاطرة اليورو/ الدولار الأمريكي. بناءا على ذلك، فإنه يمكن تحويط كامل المخاطرة اليورو/ الجنيه الإسترليني من صافي الإستثمار البالغ ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني للمنشأة المسيطرة د في المنشأة المسيطر عليها ب في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د.

ج ٢٩. ومع ذلك، يجب أن يأخذ بعين الإعتبار محاسبة قرض المنشأة المسيطر عليها د البالغ ١٥٩ مليون جنيه إسترليني مستحق الدفع للمنشأة المسيطر عليها ب. إذا لم يتم إعتبار قرض المنشأة المسيطرة د مستحق الدفع جزءا من صافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ب لأنه لا يلبي الشروط الواردة في الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤، فإن فرق الصرف الأجنبي جنيه إسترليني/ يورو الناجم عنها سيتم تضمينه في الفائض أو العجز الموحد للمنشأة المسيطرة ب. إذا تم إعتبار القرض البالغ ١٥٩ مليون جنيه إسترليني مستحق الدفع للمنشأة المسيطر عليها ب جزءً من صافي إستثمار المنشأة المسيطرة د، فإن صافي الإستثمار ذلك سيكون فقط ٣٤١ مليون جنيه إسترليني والمبلغ الذي ستحدده المنشأة المسيطرة د كبند محوط لمخاطرة الجنيه الإسترليني/ اليورو سيتم تخفيضه من ٥٠٠ مليون جنيه إسترليني إلى ٣٤١ مليون جنيه إسترليني بناءً على ذلك.

ج ٣٠. إذا عكست المنشأة المسيطرة د علاقة التحوط المحددة من قبل المنشأة المسيطر عليها ب، فإن المنشأة المسيطرة د يمكن أن تحدد القرض الخارجي البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي المحتفظ به من قبل المنشأة المسيطر عليها ب كتحوط لصافي إستثمارها البالغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها ج لمخاطرة اليورو/ الدولار الأمريكي وتحدد أداة التحوط الجنيه الإسترليني التي تحتفظ بها بنفسها كتحوط يصل إلى ٣٤١ مليون جنيه إسترليني من صافي الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها ب. في هذه الحالة، سيتم حساب فعالية كلا عمليتي التحوط بالرجوع إلى العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة د (اليورو). بناءا على ذلك، سيتم تضمين كلا تغير الدولار الأمريكي/ الجنيه الإسترليني في القيمة العادلة للقرض الخارجي المحتفظ به من قبل المنشأة المسيطر عليها ب وتغير الجنيه الإسترليني/ اليورو في القيمة العادلة للقرض مستحق الدفع الخاص بالمنشأة المسيطرة د للمنشأة المسيطر عليها ب (مكافئ للدولار الأمريكي/ اليورو في الإجمالي) في عكس تحويل العملة الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د. لأن المنشأة المسيطرة د حوطت بالفعل مخاطرة اليورو/ الدولار الأمريكي بشكل كامل من صافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج، فإنها تستطيع فقط التحوط حتى ٣٤١ مليون جنيه إسترليني لمجازفة اليورو/ الجنيه الإسترليني لصافي إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها ب.

الملحق د

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغائه]

أساس الإستنتاجات

يصاحب هذا الأساس للإستنتاجات، ولكنه لا يعتبر جزءا من، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩.

المقدمة

إستنتاج١. يلخص هذا الأساس للإستنتاجات إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الوصول إلى الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩، *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*. لأن هذا المعيار يعتمد على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن أساس الإستنتاجات يلخص فقط تلك المجالات التي يبتعد فيها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ عن المتطلبات الرئيسية معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج٢. يشكل هذا المشروع المختص بالأدوات المالية جزءً من برنامج التقارب لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الذي يهدف إلى مقاربة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من المعايير الدولية إعداد التقارير المالية. يقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يوجد هنالك مظاهر أخرى للأدوات المالية، حيث ترتبط بالقطاع العام، التي لا تتم معالجتها في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ستتم معالجتها في المستقبل من خلال المشاريع المستقبلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. على وجه التحديد، يقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن المطلوب من المشاريع المستقبلية معالجة:

- المعاملات المحددة التي يتم تبنيها من قبل البنوك المركزية؛ و
- الذمم مدينة والدفعات مستحقة الدفع التي تنشأ من الترتيبات التي تكون، من حيث المضمون، مشابهة، ولها نفس التأثير الإقتصادي مثل، الأدوات المالية، ولكنها غير تعاقدية من حيث طبيعتها.

إستنتاج٣. في عملية تطوير هذا المعيار، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الإحتفاظ بالنص الموجود من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أينما توافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتعامل مع القضايا الخاصة بالقطاع العام المحددة من خلال إرشادات تطبيقية إضافية.

إستنتاج٤. في سبتمبر ٢٠٠٧، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١، *"عرض البيانات المالية"* الذي قدم "الدخل الشامل" في عرض البيانات المالية. لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يأخذ الدخل الشامل بعين الإعتبار بعد، ليتماشى مع بعض التعديلات الأخرى المقدمة في معيار المحاسبة الدولي ١، فإن تلك التعديلات لم يتم تضمينها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩. تم تضمين نص معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كما نشر في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨، حيث احتوي على تعديلات محددة قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في إبريل ٢٠٠٩ كجزء من مشروعه الخاص بالتحسينات، في نص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه قد تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩، *"الأدوات المالية"* في نوفمبر ٢٠٠٩. يعترف أيضا مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية يخطط أيضا لتعديلات كبيرة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩. بناءً على ذلك، فقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أخذ أية تعديلات على متطلبات مجلس معايير المحاسبة الدولية للأدوات المالية بعين الإعتبار كجزء من مشروع مستقبلي.[١]

[١] في يناير ٢٠١٥، استحدث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مفهوم المنشآت الإستثمارية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ واشترط على المنشآت الإستثمارية، كما هو محدد في ذلك المعيار، أن تقيس استثماراتها في المنشآت المسيطر عليها، بإستثناء تلك المنشآت التي تقدم الخدمات أو الأنشطة المتعلقة بالإستثمار، بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

النطاق

إستنتاج٥. يمكن أن تنشأ الأصول والإلتزامات معاملات الإيراد التعاقدية غير التبادلية. تتم معالجة الإعتراف والقياس المبدئي للأصول والإلتزامات الناجمة عن معاملات الإيراد غير التبادلية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣، *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"*. لا يوفر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ المتطلبات والإرشاد للقياس أو إلغاء الإعتراف اللاحق لهذه الأصول والإلتزامات. أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الإعتبار التفاعل بين هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ للأصول والإلتزامات التي تنشأ من معاملات الإيراد غير التبادلية التي تلبي تعريف الأصول المالية والإلتزامات المالية.

إستنتاج٦. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه أينما تم إعتبار أصل مستملك من خلال معاملة غير تبادلية أصلاً مالياً، فإن المنشأة:

- تعترف مبدئياً بالأصل بإستخدام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣؛ و
- تقيس مبدئياً الأصل بإستخدام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ وتأخذ بعين الإعتبار المتطلبات الواردة في هذا المعيار لتحديد المعالجة الملائمة لأي تكاليف معاملات يتم تكبدها لاستملاك أصل.

لأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ لا يصف متطلبات القياس أو إلغاء الإعتراف اللاحق للأصول المستملكة في معاملة غير تبادلية، فإنه يتم تطبيق هذا المعيار على تلك الأصول إذا كانت أصولا مالية.

إستنتاج٧. بالنسبة للإلتزامات، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن يتم الإعتراف مبدئيا والقياس مبدئيا للإلتزامات الناجمة عن الشروط المفروضة على تحويل الموارد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٣ بإستخدام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ذلك، حيث لا تلبي عادة هذه الإلتزامات تعريف الإلتزام المالي عند الإعتراف المبدئي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨). بعد الإعتراف المبدئي، إذا كانت الظروف تشير إلى أن الإلتزام عبارة عن إلتزام مالي، فإن المنشأة تقييم إذا كان يتعين إلغاء الإعتراف بالإلتزام المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ والإلتزام المالي المعترف به وفقاً لهذا المعيار.

إستنتاج٨. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه يتم الإعتراف بالإلتزامات الأخرى التي تنشأ من معاملات الإيرادات غير التبادلية، على سبيل المثال، العائد من الموارد التي تعتمد على تقييد إستخدام أصل، وقياسها وفقاً لهذا المعيار إذا كانت تلبي تعريف الإلتزام المالي.

القياس المبدئي

إستنتاج٩. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يوجد هنالك تفاعل بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٣ وهذا المعيار بالنسبة للأصول التي يتم استملاكها من خلال معاملة غير تبادلية والتي تلبي أيضا تعريف الأصل المالي. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ أن يتم قياس الأصول التي يتم استملاكها من خلال معاملة غير تبادلية مبدئيا بالقيمة العادلة. يتطلب هذا المعيار أن يتم قياس الأصول المالية مبدئياً بالقيمة العادلة، مضافاً إليها تكاليف

المعاملات، إذا لم يتم قياس الأصل لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. تعتبر طريقتي القياس متناسقة بشكل كبير، باستثناء معالجة تكاليف المعاملة.

إستنتاج١٠. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه سيكون من غير الملائم للأصول الناجمة عن معاملة غير تبادلية بأن يتم قياسها بشكل مختلف عن تلك الناجمة عن معاملات مبادلة. بناءا على ذلك، فقد وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه يتعين قياس الأصول التي يتم استملاكها من خلال معاملة غير تبادلية مبدئيا بالقيمة العادلة بإستخدام المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣، لكن يتعين أن يأخذ هذا المعيار بعين الإعتبار عندما يتم تكبد تكاليف المعاملات لاستملاك أصل.

القروض الميسرة

إستنتاج١١. يمكن منح أو تلقي قروضاً ميسرة من قبل منشأة. إنها تطرح قضايا محاسبية محددة لأن شروطها لا ترتبط بالسوق. بناءا على ذلك فكر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في كيفية محاسبة القسم غير المرتبط بالسوق من القرض الميسر. في ي د٣٨، اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يتعين محاسبة المنشأة عن القروض الميسرة عن طريق تحليل جوهر المعاملة في أقسامها المكونة وتحاسب على كل مكون بشكل مستقل وأنه بناءا على ذلك فقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يتعين محاسبة القسم غير المرتبط بالسوق من القرض الميسر كالتالي:

- يحاسب مانح القرض الميسر عن القسم غير المرتبط بالسوق من القرض كنفقات في السنة التي يتم فيها منح القرض؛ و
- يحاسب متلقي القرض الميسر عن القسم غير المرتبط بالسوق من القرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣.

إستنتاج١٢. لا يتفق بعض المجيبين على ي د٣٨ مع المعالجة المقترحة للقروض الميسرة لأنهم لا يعتقدون أن القيمة العادلة تشكل أساسا ملائما للقياس، بينما لا يتفق الآخرون مع المعالجة المقترحة للقسم غير المرتبط بالسوق من القرض الميسر كنفقات.

إستنتاج١٣. يستشهد المجيبون الذين لا يقبلون بالقيمة العادلة كأساس للقياس بالصعوبات المفاهيمية والتطبيقية عند قياس القروض الميسرة بالقيمة العادلة. في المستوى المفاهيمي، لوحظ أن بعض القروض الميسرة الممنوحة من منشآت القطاع العام يمكن أن لا تتوفر في السوق بشكل نظامي بسبب جوانب المخاطرة للمقترضين، مثل، قروض الأعمال الصغيرة، أو القروض الممنوحة من قبل الحكومات على مسئوليتها كمقرض للملاذ الأخير. بالنسبة للقروض التي لن يتم إيجادها بشكل اعتيادي في السوق النظامي، يبين المجيبين أنه بينما قد يكون من الممكن الحصول على قيمة عادلة، إلا أن تلك القيمة العادلة لا تقدم تمثيلا عادلا للمعاملة. يبينون لأنه لا يوجد سوق نظامي لهذه المعاملات، فإن سعر المعاملة عند القياس المبدئي يمثل القيمة العادلة للقرض. لاحظ أولئك المجيبون الذين استشهدوا بالصعوبات التطبيقية في تحديد القيمة العادلة أنه، بسبب هذه الصعوبات، فإنه يتم غالبا تحديد القيم العادلة بإستخدام التقديرات. من وجهة نظرهم، سيجعل إستخدام هذه التقديرات المعلومات غير موثوقة على نحو محتمل. كوسيلة للتغلب على

هذه الصعوبات التطبيقية، اقترح المجيبون أنه، كبديل للقيمة العادلة، يتعين إستخدام التكلفة الاسمية أو معدل الاقتراض للقرض كأساس للقياس.

إستنتاج١٤. يمكن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الذي يتبنى وجهة النظر بإستخدام القيمة العادلة، من التحديد الأكثر تمثيلاً على نحو عادل لعنصر التيسير في القرض الميسر. أيضاً، لأن القروض الممنوحة بدون فائدة أو بفائدة متدنية لا تعتبر فريدة للقطاع العام، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يقتنع بأن هنالك سبب محدد للقطاع العام بالتخلي عن مبادئ القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لاحظوا أيضا أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ يتطلب إفصاحات محددة حول قياس الأدوات المالية، بما في ذلك تلك الأمثلة التي استخدم فيها مدخلات السوق غير الملاحظة. بناءً على ذلك، فقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإحتفاظ بالقيمة العادلة كأساس قياس للقروض الميسرة.

إستنتاج١٥. لاحظ المجيبون الذين لا يتفقون مع تحميل القسم غير المتعلق بالسوق من القرض الميسر على النفقات، أنه لأن القسم غير المتعلق بالسوق يمثل معونة مالية، فإنه قد يكون من الملائم بشكل أكبر الإعتراف بأصل مبدئياً والإعتراف بنفقات لاحقاً عن طريق تخفيض هذا الأصل بينما وعندما تتم تلبية شروط المعونة المالية أو على أساس نسبة زمنية. ومع ذلك، اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن عملية المنح المبدئية للقرض تؤدي إلى إلتزام بالموارد، على شكل قرض ومعونة مالية، في يوم واحد. كان لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام رأياً بأن الإعتراف المبدئي بهذه المعونة المالية كنفقات عند الإعتراف بالمعاملة يوفر المعلومات الأكثر فائدة للغايات المحاسبية.

الضمانات المالية الممنوحة من خلال معاملة غير تبادلية

إستنتاج١٦. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه في القطاع العام، يتم منح عقود الضمانات المالية من خلال معاملة غير تبادلية، مثل، أن يتم منحها بدون إعتبار أو بدون إعتبار اسمي، غالبا من أجل تعزيز أهداف السياسة الاجتماعية الواسعة للمانح، بدلاً من الغايات التجارية. بينما يمكن أن تمنح المنشآت ضمانات أقل من القيمة العادلة في القطاع الخاص، إلا أن هذا ليس شائعا ويحدث لأسباب تجارية، مثل، عندما تمنح منشأة مسيطرة ضمان لمساهم نيابة عن المنشأة المسيطر عليها. في القطاع العام، يمكن أن يكون التعرض لمخاطرة إئتمان قصوى كبيرا جدا. يتم عموماً منح هذه الضمانات لأنه لا يتواجد سوقا نشطاً وفي بعض الحالات، سيكون من غير الممكن التزويد بالضمان من قبل مانح من القطاع الخاص بسبب الدرجة القصوى من التعرض لمخاطر الإئتمان. اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الطريقة للقياس عند الإعتراف المبدئي، ولاحقا للإعتراف المبدئي، لعقود الضمانات المالية هذه.

إستنتاج١٧. أينما تم الدخول في عقد ضمان مالي للإعتبار، أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الإعتبار إذا تم حساب مثل هذا الإعتبار ليكون قيمة عادلة. تنص الإرشادات التطبيقية في معيار المحاسبة المالية ٣٩ على أن "تكون القيمة العادلة لأداة مالية عند الإعتراف

المبدئي عادة سعر المعاملة". في القطاع العام، اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه في الكثير من الحالات لن يعكس سعر المعاملة المرتبط بعقد الضمان المالي القيمة العادلة وأن الإعتراف بمثل هذا المبلغ سيكون إنعكاسا غير دقيق ومضلل لتعرض المانح للمخاطرة المالية. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه أينما كان هنالك إعتبار لضمان مالي، ستقوم المنشأة بتحديد إذا كان ذلك الإعتبار ناجماً عن معاملة تبادلية وبالتالي تمثل قيمة عادلة. إذا كان الإعتبار يمثل فعلاً قيمة عادلة، استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يتعين على المنشآت الإعتراف بالضمان المالي بمبلغ الإعتبار وأنه يتعين أن يكون القياس اللاحق بأعلى مبلغ يتم تحديده وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩، *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* والمبلغ المعترف به مبدئيا، مطروحاً من عندما يكون ذلك ملائماً، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩، *"الإيراد من المعاملات التبادلية"*. عندما لا يكون سعر المعاملة قيمة عادلة، يكون مطلوباً من المنشأة تحديد القياس عند الإعتراف المبدئي بنفس الطريقة كما لو لم يتم دفع أي إعتبار.

إستنتاج١٨. بناءً على ذلك، اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الطريقة لتحديد القياس عند الإعتراف المبدئي لعقود الضمان المالي المقدمة بدون إعتبار أو إعتبار لا يكون بالقيمة العادلة. عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هرماً تسلسلياً تقييمياً يمكن إستخدامه في القياس المبدئي لعقد ضمان مالي مقدم بدون إعتبار أو إعتبار لا يكون قيمة عادلة:

- تقييم المنشاة إذا أمكن تحديد القيمة العادلة لعقد ضمان مالي عن طريق مراقبة سعر في السوق النشط؛
- أينما كان من غير الممكن تحديد سعر من خلال مراقبة سعر في السوق النشط، فإن المنشأة تستخدم تقنية تقييم؛ و
- إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة العادلة لعقد ضمان مالي، فإن المنشأة تقوم بقياس عقد الضمان المالي بالإعتراف المبدئي ولاحقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

إستنتاج١٩. يمكن أن يكون هنالك حالات حيث يتواجد سوق نشط لعقود الضمان المالي مكافئة أو مشابهة لتلك التي تم إصدارها. في هذه الحالات، يتعين أن يتم تقدير القيمة العادلة من خلال مراقبة ذلك السوق النشط. عندما لا يتواجد سوق نشط، أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الإعتبار إذا توجب الطلب من المنشأة الإنتقال مباشرةً إلى طريقة تعتمد على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩. لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الكثير من تقنيات التقييم تعتبر معقدة جداً ويمكن، كما هو ملاحظ في الفقرتين تطبيق١٠٧ وتطبيق١٠٨، أن ترفع نطاق النتائج. يمكن القول بأن تكلفة تطوير هذه التقنيات تتجاوز المنافع التي سيحصل عليها مستخدمو المعلومات المزودة. يمكن أن توفر طريقة تعتمد على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ قياساً موثوقاً وقابلاً للفهم بشكل أكبر للتعرض للمخاطر الخاصة بالمانحين نتيجة للدخول في عقد ضمان مالي. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام أيضا أنه عندما لا تعترف المنشأة بإلتزام وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩، فإن المنشأة تقوم بعمل الافصاحات المطلوبة للإلتزامات المحتملة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ ما لم يكن التدفق الخارجي للموارد بعيدا. تحتوي أيضاً المعلومات التي يتم تزويدها للمستخدمين حول التعرض للمخاطر المتعلقة بالضمانات المالية المقدمة بالإعتبار الصفري أو الإعتبار الاسمي على افصاحات المخاطر الإئتمانية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠، *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*. على نحو معاكس، أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يوجد هنالك معايير محاسبة دولية في القطاع العام حالية تتطلب إستخدام الخبراء، مثل خبراء التأمين، لتطوير تقنيات التقييم التي تعتبر معقدة، مثل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩، " *منافع الموظفين*". استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه، في غياب السوق النشط، فإنه يتعين منح المنشآت ترخيصا لإستخدام لتقنية تقييم لا تعتمد على سوق قابل للمراقبة حيث يكونوا قانعين بأن مثل هذه التقنية توفر طريقة موثوقة وقابلة للفهم لتحديد قيمة عادلة لعقد الضمان المالي الذي يتم الدخول فيه من قبل المانح من خلال وسيلة معاملة غير تبادلية. إن هذا هو الحال على وجه التحديد للضمانات غير المعيارية حيث يكون هنالك بيانات محدودة متوفرة حول التعثرات ومخاطر الإئتمان.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*، الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦

إستنتاج٢٠. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في أبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

إرشادات التنفيذ

يرافق هذا الدليل، ولكنه ليس جزءا من، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩.

القسم أ – ز [تم إلغائها]

الأمثلة التوضيحية

يرافق هذا المثال معيار المحاسبة الدولي ٢٩ ولكنه ليس جزءاً منه.

تحوط مجازفة سعر الفائدة لمحفظة من الأصول والإلتزامات

مثال١ في ١ يناير ٢٠×١، تحدد المنشأة (أ) محفظة تتألف من أصول وإلتزامات ترغب بتحويط مخاطر سعر فائدتها. وتشمل الإلتزامات إلتزامات الودائع برسم الطلب التي يمكن أن يسحبها المودع في أي وقت بدون إشعار. وتعتبر المنشأة، لأغراض إدارة المخاطر، جميع البنود في المحفظة على أنها بنود ذات سعر ثابت.

مثال٢ تقوم المنشأة (أ)، لأغراض إدارة المخاطر، بتحليل الأصول والإلتزامات في المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة. وتستخدم المنشأة فترات زمنية شهرية وتقوم بجدولة البنود للسنوات الخمس القادمة (أي أن لديها ٦٠ فترة زمنية شهرية منفصلة).* والأصول التي في المحفظة هي أصول تستحق الدفع مسبقاً تقوم المنشأة (أ) بتخصيصها إلى فترات زمنية على أساس تواريخ الدفع المسبق المتوقعة، من خلال تخصيص نسبة مئوية من جميع الأصول، بدلاً من البنود المفردة، في كل فترة زمنية. وتشمل المحفظة أيضاً إلتزامات برسم الطلب تتوقع المنشأة أن تسددها، على أساس المحفظة، بين شهر واحد وخمس سنوات، ويتم جدولتها، لأغراض إدارة المخاطر، إلى فترات زمنية بناءاً على هذا الأساس. وعلى أساس هذا التحليل، تحدد المنشأة (أ) المبلغ الذي ترغب بتحويطه في كل فترة زمنية.

مثال٣ يتناول هذا المثال فقط الفترة الزمنية لإعادة التسعير التي تنتهي خلال مدة ثلاثة أشهر، أي الفترة الزمنية التي تستحق في ٣١ مارس ٢٠×١ (من الممكن تطبيق إجراء مماثل لكل من الفترات الزمنية الأخرى البالغ عددها ٥٩). وقامت المنشأة (أ) بجدولة أصول بقيمة ١٠٠ مليون وحدة عملة[٢] وإلتزامات بقيمة ٨٠ مليون وحدة عملة في هذه الفترة الزمنية. ويستحق دفع جميع الإلتزامات عند الطلب.

مثال٤ تقرر المنشأة "أ"، لأغراض إدارة المخاطر، أن تتحوط لصافي المركز الذي يبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة ولذا تبرم عقد مبادلة سعر فائدة (١) في ١ يناير ٢٠×١، بحيث تدفع المنشأة سعر فائدة ثابت وتحصل على سعر الفائدة المعروض بين البنوك في لندن (ليبور)، وذلك بمبلغ أساس اسمي يبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة وعمر ثابت لثلاثة أشهر.

مثال٥ يقدم هذا المثال الإفتراضات المبسطة التالية:-

(أ) تساوي القسيمة على الجانب الثابت من عملية المبادلة القسيمة الثابتة على الأصل؛

[٢] في هذا المثال، تم جدولة التدفقات النقدية الرئيسية على فترات زمنية لكن تم دمج التدفقات النقدية للفائدة ذات العلاقة عند حساب التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. كما أن الأساليب الأخرى لجدولة الأصول والإلتزامات هي أيضاً محتملة. وفي هذا المثال تم أيضا استخدام فترات زمنية شهرية لإعادة التسعير. ويمكن أن تختار المنشأة فترات زمنية أقصر أو أطول.

(ب) تصبح القسيمة على الجانب الثابت من عملية المبادلة مستحقة الدفع في نفس تواريخ دفعات الفائدة على الأصل؛ و

(ج) تكون الفائدة على الجانب المتغير من عملية المبادلة هي المعدل السابق لسعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ونتيجة لذلك، ينشأ كامل التغير في القيمة العادلة للمبادلة من لجانب الثابت فقط، لأن الجانب المتغير ليس معرضاً للتغيرات في القيمة العادلة بسبب التغيرات في أسعار الفائدة.

وفي الحالات التي لا يتم فيها تطبيق هذه الإفتراضات، سينشأ المزيد من عدم الفاعلية. (يمكن إلغاء عدم الفاعلية الناشئة من البند (أ) من خلال تحديد جزء من التدفقات النقدية على الأصل والمكافئة للجانب الثابت من عملية المبادلة على أنها بند محوط).

مثال٦ يفترض أيضاً أن المنشأة (أ) تقوم بإختبار الفاعلية بشكل شهري.

مثال٧ تكون القيمة العادلة لأصل مكافئ غير مستحق الدفع مسبقاً بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة، مع تجاهل التغيرات في القيمة غير المنسوبة إلى التحركات في أسعار الفائدة، في فترات مختلفة خلال فترة التحوط كما يلي:

	١ يناير ٢٠×١	**٣١ يناير ١×٢٠**	**١ فبراير ١×٢٠**	**٢٨ فبراير ١×٢٠**	**٣١ مارس ١×٢٠**
القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٤٧,٤٠٨	٢٠,٠٤٧,٤٠٨	٢٠,٠٢٣,٧٩٥	صفر

مثال٨ تكون القيمة العادلة للمبادلة في فترات مختلفة خلال فترة التحوط هي كما يلي:

	١ يناير ٢٠×١	**٣١ يناير ٢٠×١**	**١ فبراير ١×٢٠**	**٢٨ فبراير ١×٢٠**	**٣١ مارس ١×٢٠**
القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)	صفر	(٤٧,٤٠٨)	(٤٧,٤٠٨)	(٢٣,٧٩٥)	صفر

المعاملة المحاسبية

مثال٩ في ١ يناير ٢٠×١، تحدد المنشأة (أ) مبلغا بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول على أنه بند محوط في فترة الثلاثة أشهر. وتحدد التغير في قيمة البند المحوط (أي ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول) الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنك لندن على أنها مخاطر محوطة. كما تمتثل المنشأة لمتطلبات التحديد الأخرى المبينة في الفقرتين ٨٨(د) و"تطبيق ١١٩" من المعيار.

مثال١٠ تحدد المنشأة (أ) مبادلة سعر الفائدة المذكورة في الفقرة "مثال ٤" على أنها أداة تحوط.

نهاية الشهر الأول (٣١ يناير ٢٠×١)

مثال١١ في ٣١ يناير ٢٠×١ (نهاية الشهر الأول) عندما تقوم المنشأة بإختبار الفاعلية، ينخفض سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. وبناءاً على تاريخ الدفع المسبق، تقدر المنشأة (أ)، كنتيجة، أن الدفعات المسبقة ستحصل بشكل أسرع من تلك المقدرة سابقا. ونتيجة لذلك فإنها تعيد تقدير مبلغ الأصول المجدولة في هذه الفترة الزمنية (بإستثناء الأصول الجديدة التي يتم إنشاؤها خلال الشهر) بقيمة ٩٦ مليون وحدة عملة.

مثال١٢ تكون القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة المحددة ذات مبلغ أصلي مفترض بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة هي (٤٧,٤٠٨ وحدة عملة)[٤] (المبادلة تعتبر إلتزاماً).

مثال١٣ تقوم المنشأة (أ) بحساب التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، آخذة بالإعتبار التغير في الدفعات المسبقة المقدرة، كما يلي:-

(أ) أولاً، تقوم بحساب النسبة المئوية للتقدير الأولي للأصول في الفترة الزمنية التي تم تحوطها. والنسبة هي ٢٠% (٢٠ مليون وحدة عملة/ ١٠٠ مليون وحدة عملة).

(ب) ثانياً، تقوم بتطبيق هذه النسبة المئوية (٢٠%) على تقديرها المنقح للمبلغ في تلك الفترة الزمنية (٩٦ مليون وحدة عملة) لحساب المبلغ الذي يرتكز البند المحوط على تقديره المنقح. وهذا المبلغ هو ١٩,٢ مليون وحدة عملة.

(ج) ثالثاً، تقوم بحساب التغير في القيمة العادلة لهذا التقدير المنقح للبند المحوط (١٩,٢ مليون وحدة عملة) الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. وهو بقيمة ٤٥,٥١١ وحدة عملة (٤٧,٤٠٨ [٥] x (١٩,٢ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

مثال١٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية المرتبطة بهذه الفترة الزمنية:

منه	النقد	١٧٢,٠٩٧ وحدة عملة	
له	الربح أو الخسارة (دخل الفائدة)[٦]		١٧٢,٠٩٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (١٩,٢ مليون وحدة عملة).

منه	الربح أو الخسارة (مصروف الفائدة)	١٧٩,٢٦٨ وحدة عملة	
له	الربح أو الخسارة (دخل الفائدة)		١٧٩,٢٦٨ وحدة عملة
له	النقد		صفر

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على المبادلة المحددة على أنها أداة تحوط.

منه	الربح أو الخسارة (الخسارة)	٤٧,٤٠٨ وحدة عملة	
له	الإلتزام المشتق		٤٧,٤٠٨ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبادلة.

منه	بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي	٤٥,٥١١ وحدة عملة	
له	الربح أو الخسارة (الربح)		٤٥,٥١١ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبلغ المحوط.

(أ) لا يبين هذا المثال كيفية حساب مبالغ دخل الفائدة ومصروف الفائدة.

مثال١٥ تكون النتيجة الصافية للربح أو الخسارة (بإستثناء دخل الفائدة ومصروف الفائدة) هي الإعتراف بخسارة قيمتها (١,٨٩٧ وحدة عملة). وهذا يمثل حالة عدم الفاعلية في علاقة التحوط التي تنشأ من التغير في تواريخ الدفع المسبق المقدرة.

---

[٤] أنظر الفقرة "مثال ٨".

[٥] أي ٢٠,٠٤٧,٤٠٨ وحدة عملة – ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. أنظر الفقرة "مثال ٧".

[٦] هذا المثال لا يبين حساب مبالغ عائد الفائدة ومصروف الفائدة.

بداية الشهر الثاني

مثال١٦ في ١ فبراير ٢٠×١، تبيع المنشأة (أ) جزء من الأصول في فترات زمنية مختلفة. وتحسب المنشأة (أ) أنها قد باعت ٨ ٣/١ % من إجمالي محفظة الأصول. ولأنه قد تم تخصيص الأصول في فترات زمنية من خلال تخصيص نسبة مئوية من الأصول (بدلاً من الأصول المنفردة) في كل فترة زمنية، فإن المنشأة (أ) تحدد أنها لا تستطيع التأكيد في أي فترة زمنية محددة تم جدولة الأصول المباعة. وبالتالي فإنها تستخدم أساس منطقيا ومنتظما للتخصيص. وبناءاً على حقيقة أنها باعت مجموعة تمثيلية من الأصول في المحفظة، تخصص المنشأة (أ) عملية بيع تناسبية على الفترات الزمنية.

مثال١٧ وعلى هذا الأساس، تقوم المنشأة (أ) بحساب أنها قد باعت٨ ٣/١ % من الأصول المخصصة لفترة الثلاثة أشهر، ويعني هذا ٨ مليون وحدة عملة (٣/١ ٨% من ٩٦ مليون وحدة عملة). والعوائد المستلمة هي ٨,٠١٨,٤٠٠، تساوي القيمة العادلة للأصول[٧]. وعند إلغاء الإعتراف بالأصول، تقوم المنشأة (أ) بإلغاء المبلغ الذي يمثل التغير في القيمة العادلة للأصول المحوطة التي تم بيعها الآن من بنود السطر المنفصل في بيان المركز المالي. وهذه هي نسبة ٨ ٣/١ % من إجمالي رصيد بند السطر لقيمة ٤٥,٥١١ وحدة عملة، ويعني هذا ٣,٧٩٣ وحدة عملة.

مثال١٨ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية للإعتراف ببيع الأصل وإلغاء جزء من الرصيد في بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي:-

المدين	النقد	٨,٠١٨,٤٠٠ وحدة عملة
الدائن	الأصل	٨,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٣,٧٩٣ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (الأرباح)	١٤,٦٠٧ وحدة عملة

للإعتراف ببيع الأصل بالقيمة العادلة والإعتراف بالأرباح على البيع

لأن التغير في مبلغ الأصول ليس منسوباً إلى التغير في سعر الفائدة المحوط، فإنه لا تنشأ عدم فاعلية.

مثال١٩ لدى المنشأة (أ) الآن قيمة ٨٨ مليون وحدة عملة من الأصول وقيمة ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات في هذه الفترة. وبالتالي فإن صافي المبلغ الذي تريد المنشأة أن تحوطه الآن هو ٨ مليون وحدة عملة وبناءاً على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة على أنها بند محوط.

مثال٢٠ تقرر المنشأة (أ) تعديل أداة التحوط من خلال تعيين جزء من المبادلة الأصلية فقط على أنه أداة تحوط. وبناء على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة أو ٤٠% من المبلغ الاسمي للمبادلة الأصلية على أنها أداة التحوط مع عمر متبقي مدته شهران وقيمة عادلة تساوي

[٧] المبلغ المتحقق عند بيع الأصل هو القيمة العادلة للأصل المدفوع مسبقا، وهو أقل من القيمة العادلة للأصل المكافئ غير المدفوع مسبقا الموضح في الفقرة مثال ٧.

١٨,٩٦٣ وحدة عملة[٨]. وهي تتماشى أيضاً مع متطلبات التعيين الأخرى في الفقرات ٨٨ (أ) تنفيذ ١١٩ من المعيار. ويتم تصنيف قيمة ١٢ مليون وحدة عملة للمبلغ الاسمي للمبادلة التي لم تعد معينة على أنها أداة تحوط إما على أنها محتفظ بها للتداول مع تغيرات في القيمة العادلة المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة أو يتم تعينها على أنها أداة تحوط في تحوط آخر[٩].

مثال٢١ وكما في ١ فبراير ٢٠×١ وبعد محاسبة بيع الأصول، يكون بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي هو ٤١,٧١٨ وحدة عملة (٤٥,٥١١- ٣,٧٩٣)، والذي يمثل التغير التراكمي في القيمة العادلة لقيمة ١٧,٦مليون وحدة عملة[١٠] من الأصول. ولكن كما في ١ فبراير ٢٠×١، تقوم المنشأة (أ) بتحويط ٨ مليون وحدة عملة من الأصول فقط والتي لها تغير تراكمي في القيمة العادلة قيمته ١٨,٩٦٣ وحدة عملة[١١]. وترتبط قيمة بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي المتبقي هي ٢٢,٧٥٥ وحدة عملة[١٢] بمبلغ الأصول الذي لا تزال المنشأة (أ) تحتفظ به ولكنها لم تعد تحوطه. وتبعا لذلك، تقوم المنشأة (أ) بإطفاء هذا المبلغ على العمر المتبقي للفترة، ويعني ذلك إطفاء ٢٢,٧٥٥ وحدة عملة خلال شهرين.

مثال٢٢ تحدد المنشأة (أ) أنه ليس من العملي إستخدام طريقة الإطفاء بناءاً على عائد إعادة الحساب الفعال وبالتالي إستخدام طريقة القسط الثابت.

نهاية الشهر الثاني (٢٨ فبراير ٢٠×١)

مثال٢٣ في ٢٨ فبراير ٢٠×١، عندما تقوم المنشأة (أ) بإختبار الفاعلية مرة أخرى، فإن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن لا يتغير. ولا تراجع المنشأة (أ) توقعاتها للدفع المسبق. وتكون القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة المعينة مع المبلغ الإسمي وقيمته ٨ مليون وحدة عملة هي (٩,٥١٨ وحدة عملة[١٣]) (تعتبر المبادلة إلتزاماً). وتقوم المنشأة (أ) أيضاً بحساب القيمة العادلة لقيمة ٨ مليون وحدة عملة من الأصول المحوطة على كما في ٢٨ فبراير ٢٠×١ على أنها ٨,٠٠٩,٥١٨ وحدة عملة[١٤].

مثال٢٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية المرتبطة بالتحوط في هذه الفترة الزمنية:

المدين	النقد	٧١,٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (دخل الفائدة)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	بيان الدخل (مصاريف الفائدة)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة

---

[٨] ٤٧,٤٠٨ وحدة عملة X ٤٠%.

[٩] يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن تبرم مبادلة معادلة مع المبلغ الإسمي وقيمته ١٢ مليون وحدة عملة لتعديل وضعها وتعين كامل قيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من المبادلة الموجودة وكامل ١٢ مليون وحدة عملة لمبادلة المعادلة الجديدة على أنها أداة تحوط.

[١٠] ١٩,٢ مليون وحدة عملة – (٨ $^{3/1}$ X ١٩,٢ %مليون وحدة عملة).

[١١] ٤١,٧١٨ وحدة عملة X (٨ مليون وحدة عملة/ ١٧,٦ مليون وحدة عملة).

[١٢] ٤١,٧١٨ وحدة عملة – ١٨,٩٦٣ وحدة عملة.

[١٣] ٢٣,٧٩٥ وحدة عملة (راجع الفقرة IE٨) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

[١٤] ٢٠,٠٢٣,٧٩٥ وحدة عملة (راجع الفقرة IE٧) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

الدائن	بيان الدخل (دخل الفائدة)	٦٢,١١٥ وحدة عملة
الدائن	النقد	٩,٥٩٢ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على جزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الإلتزام المشتق	٩,٤٤٥ وحدة عملة
الدائن	الربح أو الخسارة (الأرباح)	٩,٤٤٥ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة لجزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة) (٩,٥١٨ وحدة عملة – ١٨,٩٦٣ وحدة عملة).

المدين	الربح أو الخسارة (الخسائر)	٩,٤٤٥ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٩,٤٤٥ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبلغ المحوط (٨,٠٠٩,٥١٨ وحدة عملة – ٨,٠١٨,٩٦٣ وحدة عملة).

مثال٢٥ صافي تأثير على حساب الربح أو الخسارة (بإستثناء دخل الفائدة ومصاريف الفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماماً.

مثال٢٦ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:-

المدين	الربح أو الخسارة (الخسائر)	١١,٣٧٨ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	١١,٣٧٨ وحدة عملة[أ]

للإعتراف بكلفة الإطفاء في الفترة.
٢٢,٧٥٥ وحدة عملة / ٢.

نهاية الشهر الثالث

مثال٢٧ لا يطرأ تغيير جديد على مبلغ الأصول أو الإلتزامات خلال الشهر الثالث في فترة الثلاثة أشهر. وفي ٣١ مارس ٢٠×١ تستحق الأصول والمبادلة ويتم الإعتراف بجميع الأرصدة في حساب الربح أو الخسارة.

مثال٢٨ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيود المحاسبية التالية المرتبطة بهذه الفترة:-

المدين	النقد	٨,٠٧١,٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	الأصل (بيان المركز المالي)	٨,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
الدائن	الربح أو الخسارة (الخسائر)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة والنقد المستلمين عند تاريخ استحقاق المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة)

المدين	الربح أو الخسارة (دخل الفائدة)	٧١,٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	الربح أو الخسارة (مصاريف الفائدة)	٦٢,١١٥ وحدة عملة
الدائن	النقد	٩,٥٩٢ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمدفوعة على جزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الإلتزام المشتق	٩,٥١٨ وحدة عملة
الدائن	الربح أو الخسارة (الأرباح)	٩,٥١٨ وحدة عملة

للإعتراف بنهاية صلاحية الجزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الربح أو الخسارة (الخسائر)	٩,٥١٨ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي	٩,٥١٨ وحدة عملة

لإلغاء رصيد بند السطر المنفصل عند نهاية صلاحية الفترة.

مثال٢٩ صافي تأثير على حساب الربح أو الخسارة (باستثناء دخل الفائدة ومصاريف الفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماماً.

مثال٣٠ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:

المدين	الربح أو الخسارة (الخسائر)	١١,٣٧٧ وحدة عملة
الدائن	بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي	١١,٣٧٧ وحدة عملة

للإعتراف بكلفة الإطفاء في الفترة.

(أ) ٢٢,٧٥٥ وحدة عملة / ٢.

الملخص

مثال٣١ يلخص الجدول أدناه ما يلي:-

(أ) التغيرات في بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي؛

(ب) القيمة العادلة للمشتقة؛

(ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط خلال فترة الثلاثة أشهر للتحوط كاملة؛ و

(د) دخل الفائدة ومصاريف الفائدة المرتبطين بالمبلغ المعين على أنه محوط.

الوصف	١ يناير ٢٠×١	٣١ يناير ٢٠×١	١ فبراير ٢٠×١	٢٨ فبراير ٢٠×١	٣١ مارس ٢٠×١
مبلغ الأصول المحوطة	**٢٠,٠٠٠,٠٠٠**	**١٩,٢٠٠,٠٠٠**	**٨,٠٠٠,٠٠٠**	**٨,٠٠٠,٠٠٠**	**٨,٠٠٠,٠٠٠**
(أ) التغيرات في بند السطر المنفصل في بيان المركز المالي					
الرصيد المطلوب إطفاؤه	صفر	صفر	صفر	٢٢,٧٥٥	١١,٣٧٧
الرصيد المتبقي	صفر	صفر	٤٥,٥١١	١٨,٩٦٣	٩,٥١٨
يطرح:التعديلات على بيع الأصل	صفر	صفر	(٧٩٣.٣)	صفر	صفر
التعديلات للتغير في القيمة العادلة للبند المحوط	صفر	٤٥,٥١١	صفر	(٩,٤٤٥)	(٩,٥١٨)
الإطفاء	صفر	صفر	صفر	(١١,٣٧٨)	(١١,٣٧٧)
مرحل إلى لاحق					
الرصيد المطلوب إطفاؤه	**صفر**	**صفر**	**٢٢,٧٥٥**	**١١,٣٧٧**	**صفر**
الرصيد المتبقي	**صفر**	**٤٥,٥١١**	**١٨,٩٦٣**	**٩,٥١٨**	**صفر**

(ب) القيمة العادلة للمشتقة.

	١ يناير ٢٠×١	٣١ يناير ٢٠×١	١ فبراير ٢٠×١	٢٨ فبراير ٢٠×١	٣١ مارس ٢٠×١
٢٠,٠٠٠,٠٠٠ مليون وحدة عملة	صفر	٤٧,٤٠٨	–	–	–
١٢,٠٠٠,٠٠٠ مليون وحدة عملة	صفر	–	٢٨,٤٤٥	لم يعد معينا على أنه أداة تحوط	
٨,٠٠٠,٠٠٠ مليون وحدة عملة	صفر	–	١٨,٩٦٣	٩,٥١٨	صفر
الإجمالي	**صفر**	**٤٧,٤٠٨**	**٤٧,٤٠٨**	**٩,٥١٨**	**صفر**

(ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط

	١ يناير ٢٠×١	٣١ يناير ٢٠×١	١ فبراير ٢٠×١	٢٨ فبراير ٢٠×١	٣١ مارس ٢٠×١
التغير في بند السطر: الأصل	صفر	٤٥,٥١١	لا ينطبق	(٩,٤٤٥)	(٩,٥١٨)
التغير في القيمة العادلة للمشتقة	صفر	(٤٧,٤٠٨)	لا ينطبق	٩,٤٤٥	٩,٥١٨
صافي التأثير	**صفر**	**(١,٨٩٧)**	**لا ينطبق**	**صفر**	**صفر**
الإطفاء	**صفر**	صفر	**لا ينطبق**	**(١١,٣٧٨)**	**(١١,٣٧٧)**

إضافة إلى ذلك، فإن هناك أرباح على بيع الأصول قيمتها ١٤,٦٠٧ وحدة عملة في ١ فبراير ٢٠×١.

(د) دخل الفائدة ومصاريف الفائدة المرتبطين بالمبلغ المعين على أنه محوط.

حساب الربح أو الخسارة المعترف بها للمبلغ المحوط	**١ يناير ٢٠×١**	**٣١ يناير ٢٠×١**	**١ فبراير ٢٠×١**	**٢٨ فبراير ٢٠×١**	**٣١ مارس ٢٠×١**
دخل الفائدة					
-على الأصل	صفر	١٧٢,٠٩٧	لا ينطبق	٧١,٧٠٧	٧١,٧٠٧
-على المبادلة	صفر	١٧٩,٢٦٨	لا ينطبق	٦٢,١١٥	٦٢,١١٥
مصاريف الفائدة					
على المبادلة	صفر	(١٧٩,٢٦٨)	لا ينطبق	(٧١,٧٠٧)	(٧١,٧٠٧)

مثال٣٢– مثال٥٢ [تم إلغائها]

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩

يتم استنباط معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٩، *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* على نحو أساسي من معيار المحاسبة الدولي٣٩، *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* (بما في ذلك التعديلات حتى٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ وكذلك التعديلات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي٣٩ كجزء من *"التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* في إبريل ٢٠٠٩). إن الإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ ومعيار المحاسبة الدولي٣٩ هي كالتالي:

- يحتوي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢٩ على دليل تنفيذي إضافي للتعامل مع القروض الميسرة وعقود الضمان المالي التي يتم الدخول فيها بإعتبار صفري أو إسمي. بينما لا يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع هذه المجالات.
- في بعض الحالات، يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ مصطلحات مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن أكثر الأمثلة أهمية هي استخدام مصطلحات "بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية". إن المصطلحات المكافئة لها في معيار المحاسبة الدولي هي "بيان الدخل الشامل أو بيان الدخل المنفصل (إذا قدمت)" و"حقوق الملكية".
- لا يميز معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ بين "الإيراد" و"الدخل". بينما يميز معيار المحاسبة الدولي٣٩ بين "الإيراد" و"الدخل"، حيث يستحوذ المصطلح "الدخل" على معنى أوسع من المصطلح "الإيراد".
- تم تضمين المبادئ من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٩، *"إعادة تقييم المشتقات الضمنية"* ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٦ *"تحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية"* كملاحق رسمية بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩. يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار لجان تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كوثائق منفصلة.

معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠
الأدوات المالية: الإفصاحات

شكر وتقدير

يستند هذا المعيار بشكل أساسي إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام. وتم إعادة إصدار مستخلصات من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ في هذا الإصدار الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين بإذن من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرةً من دائرةِ منشورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf,
London, E14 4HD, United Kingdom

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠– الأدوات المالية: الإفصاحات

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* في يناير من عام ٢٠١٠.

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩* (الصادرة في يناير ٢٠٢٠)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين"* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *" الإفصاحات عن الحصص في المنشآت الأخرى"* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في يناير ٢٠١٥.
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٤* (الصادرة في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٥أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٦	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٣أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ١٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٤ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٥	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٥أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٥ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٥ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٦	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ١٧	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٧	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ١٧أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٧أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٧ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٧ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٧د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٧هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١٧و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٠	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٠أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٥أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٥ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٥ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٥د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٦	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٢٦أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٦أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٦ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٦ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٢٧	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٧	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٧أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٧ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٧ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٧د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٧هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٧و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٢٨	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٨	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٨أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٨ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٨ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٨د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٨هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٨و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
الفقرة ٢٨ز		
٢٨ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٧أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٩أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٢و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٢ح	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢ح	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢ط	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢ي	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢ك	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢ل	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٢م	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢م	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٢ن	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٤	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٤	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٤٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٩أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٩د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٩هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٩ح	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ح	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ٤٩ط	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ط	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ي	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ك	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ل	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ل	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤١٩م	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ن	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩س	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ع	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ف	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ص	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٩ق	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٥٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٥٢ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٥٢ج	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٢د	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥٢هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٥٢و	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٥٣ز	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٥٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تطبيق ١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٤	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٤	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٥	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ يناير ٢٠١٥
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق ٨أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٨أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٨ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٨ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٨د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٨د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٨هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٨و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٨و	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٨ز	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٨ح	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٨ح	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٨ط	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٨ي	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق١٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٢٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
تطبيق٢٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٣١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣٢أ	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٣٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣٤	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٣٥	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣٥	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٣٦	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣٦	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣٧	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣٨	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٣٩	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٣٩	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٤٠	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤٠	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٤١	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤١	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٤٢	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤٢	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤٣	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٤٤	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤٤	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
فقرة التطبيق٤٥		
تطبيق٤٥	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٤٦	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤٦	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٤٧	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤٧	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤٨	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٤٩	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤٩	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٥٠	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٥١	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٥١	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٥٢	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٥٢	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٥٣	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٥٣	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٥٤	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التطبيق٥٥	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٥٥	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٣	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٣	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٤	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٧	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٧	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٨	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٩	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
تنفيذ١٠	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ١١	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ١٣أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
تنفيذ ١٣أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
تنفيذ ١٣ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
تنفيذ ١٣ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
تنفيذ١٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ١٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ١٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٢٢أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
تنفيذ٢٢أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٢٢ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
تنفيذ٢٢ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٢٢ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
تنفيذ٢٢ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
تنفيذ٢٢د	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
تنفيذ٢٣	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٢٥	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٢٥	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٢٦	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٢٧	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٢٨	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٢٨	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٢٩	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٣٠	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٣١	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٣٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٤١	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
تنفيذ٤١	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٤٢	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٤٣	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٤٤	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٤٤	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى فقرة التنفيذ٤٥	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تنفيذ٤٥	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

يناير ٢٠١٠

معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠
الأدوات المالية: الإفصاحات

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١-٢
النطاق	٣-٧
التعريفات	٨
فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح	٩
أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي	١٠-٣٧
بيان المركز المالي	١١-٢٣
فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية	١١
الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز	١٢-١٤
إعادة التصنيف	١٥-١٦
مقاصة الأصول المالية والالتزامات المالية	١٧أ-١٧هـ
الضمان	١٨-١٩
حساب مخصص خسائر الإئتمان	٢٠
الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة	٢١
عدم الوفاء والإخلال	٢٢-٢٣
بيان الأداء المالي	٢٤
بنود الإيراد أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر	٢٤
الإفصاحات الأخرى	٢٥-٣٧
السياسات المحاسبية	٢٥
محاسبة التحوط	٢٦-٢٨
القيمة العادلة	٢٩-٣٦
القروض الميسرة	٣٧
طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية	٣٨-٤٩
الإفصاحات النوعية	٤٠

الإفصاحات الكمية..... ٤١-٤٩
مخاطر الإئتمان..... ٤٣-٤٥
الأصول المالية التي إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها..... ٤٤
الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى..... ٤٥
مخاطرة السيولة..... ٤٦
مخاطرة السوق..... ٤٧-٤٩
تحليل الحساسية..... ٤٧-٤٨
إفصاحات مخاطرة السوق الأخرى..... ٤٩
تاريخ النفاذ والإنتقال..... ٥٠-٥٣
سحب وإستبدال معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١٥ (٢٠٠١)..... ٥٤
الملحق أ: إرشادات التطبيق
الملحق ب: التعديلات على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الأخرى
أساس الإستنتاجات
إرشادات التنفيذ
مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

يحتوي معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام٣٠ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* على الفقرات ١-٥٤. وتتمتع جميع الفقرات بنفس التأثير والمرجعية. يجب قراءة معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠ في سياق هدفه وأساس الإستنتاجات ومقدمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حالة عدم وجود إرشادات صريحة.

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي:-

(أ) أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة؛ و

(ب) طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

٢ إن مبادئ هذا المعيار تكمل مبادئ الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٨ *"الأدوات المالية: العرض"* ومعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية "*.

النطاق

٣ على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية، باستثناء:-

(أ) الحصص في المنشآت المسيطر عليها أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة التي تعالج محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٦ *" البيانات المالية المنفصلة "* أو معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* أو معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام٣٦ *" الحصص في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة "*. غير أنه في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٤ أو معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٥ أو معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٦ للمنشأة أن تعالج محاسبياً الحصة في منشأة مسيطر عليها أو شركة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ وفي هذه الحالات على المنشآت تطبيق متطلبات المعيار، وعلى المنشآت كذلك تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص في المنشآت المسيطر عليها أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة إلا إذا كان المشتق يلبي تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٨.

(ب) حقوق وإلتزامات أصحاب العمل الناجمة عن خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٥ *"منافع الموظفين"*.

(ج) الحقوق والإلتزامات الناشئة بموجب عقود التأمين. غير أن هذا المعيار ينطبق على:

(١) المشتقات الضمنية في عقود التأمين إذا طلب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ من المنشأة معالجتها محاسبياً بشكل منفصل؛ و

(٢) الجهة المصدرة لعقود الكفالات المالية إذا طبقت الجهة المصدرة معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ عند الإعتراف بالعقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق معيار المحاسبة الدولي أو المحلي الذي يتعامل عم عقود التأمين إذا اختارت الجهة المصدرة تطبيق تلك المعايير عند الإعتراف بها وقياسها.

إضافة إلى ما ورد في١ و٢ أعلاه، يمكن أن تطبق المنشأة هذا المعيار على عقود التأمين التي تتضمن نقل المخاطر المالية.

(د) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب عمليات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي أو المحلي الذي يتعامل مع الدفع على أساس الأسهم بإستثناء العقود ضمن نطاق الفقرات ٤-٨ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١، التي ينطبق عليها ذلك المعيار.

(هـ) الأدوات المطلوب تصنيفها على أنها أدوات حقوق الملكية وفقاً للفقرتين ١٥ أو١٦ أو الفقرتين ١٧ و١٨ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٨.

٤ ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها، وتشمل الأدوات المالية المعترف بها الأصول المالية والإلتزامات المالية التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١، وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التي هي برغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ فإنها ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض إلتزامات القروض).

٥ ينطبق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ (أنظر الفقرات ٤-٨ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١).

٥أ. تطبق متطلبات الإفصاح عن مخاطر الإئتمان الواردة في الفقرات ٤٢أ – ٤٢ن على حقوق المستحقات التي تنتج عن المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ والمعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ والتي تؤدي إلى ظهور أدوات مالية لغرض الاعتراف بمكاسب أو خسائر الانخفاض وفقاً للفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. أي إشارة إلى الأصول المالية أو الالتزامات المالية في هذه الفقرات ستشمل تلك الحقوق إلا إذا حُدد غير ذلك.

٦ [تم إلغاءها]

٧ [تم إلغاءها]

التعريفات

٨ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المخصصة لها:**

<u>مخاطر الإئتمان</u> (Credit risk) هي مخاطر أن يتسبب احد أطراف الأداة المالية بخسارة مالية للطرف الآخر من خلال الإخفاق في الوفاء بالإلتزامات.

<u>درجات تصنيف مخاطر الإئتمان</u> (Credit risk rating grades): هي عبارة عن تصنيف لمخاطر الإئتمان بناءً على مخاطر التعثر التي تحدث في الأداة المالية.

مخاطر العملة (Currency risk) هي مخاطر أن تتذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.

مخاطر سعر الفائدة (Interest rate risk) هي مخاطر أن تتذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة السوقية.

مخاطر السيولة (Liquidity risk) هي مخاطر أن تواجه المنشأة صعوبة في تلبية التعهدات المصاحبة للإلتزامات المالية التي يتم تسويتها من خلال تسليم النقد أو اصل مالي آخر.

القروض مستحقة الدفع (Loans payable) هي الإلتزامات المالية، عدا الذمم التجارية الدائنة قصيرة الأجل على بنود الإئتمان الإعتيادية.

مخاطر السوق (Market risk) هي مخاطر أن تتذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. وتتألف مخاطر السوق من ثلاثة أنواع المخاطر وهي مخاطر العملة ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر الأسعار الأخرى.

مخاطر الأسعار الأخرى (Other price risk) هي مخاطر أن تتذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (عدا تلك الناجمة عن مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر العملة)، سواء كانت تلك التغييرات ناتجة عن عوامل خاصة بالأداة المالية المنفردة أو بالجهة المصدرة لها، أو عوامل تؤثر على كافة الأدوات المالية المماثلة المتداولة في السوق.

تستخدم المصطلحات المعرفة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى للقطاع العام في هذا المعيار بنفس المعني المخصص لها في تلك المعايير وتم إعادة إصدارها في قائمة المصطلحات المعرفة تم نشره بشكل منفصل.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح

٩ عندما يتطلب هذا المعيار الإفصاحات حسب فئة الأداة المالية فإن على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الإعتبار خصائص هذه الأدوات المالية، وعلى المنشأة تقديم معلومات كافية لإتاحة المطابقة مع البنود الرئيسية في بيان المركز المالي.

أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي

١٠ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركزها وأدائها المالي.

بيان المركز المالي

فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية

١١ يجب الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل فئة من الفئات التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١، وذلك أما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات:-

(أ) الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مع التوضيح بشكل منفصل (١) للأصول المالية التي خصصت لذلك عند الاعتراف الأولي أو اللاحق وفقاً للفقرة ١٥٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، و(٢) الأصول المالية التي تقاس بالقيمة العادلة إجبارياً من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١؛

(ب) [تم إلغائها]

(ج) [تم إلغائها]

(د) [تم إلغائها]

(هـ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مع التوضيح بشكل منفصل (١) للالتزامات المالية التي خصصت لذلك عند الاعتراف الأولي أو اللاحق وفقاً للفقرة ١٥٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، و(٢) الالتزامات المالية التي تلبي متطلبات تعريف الالتزامات المالية المحتفظ بها للمداولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛

(و) الأصول المالية التي تقاس بالتكلفة المطفأة؛

(ز) الالتزامات المالية التي تقاس بالتكلفة المطفأة؛ و

(ح) الأصول المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، مع التوضيح بشكل منفصل (١) للأصول المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ (٢). الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المخصصة لذلك عند الاعتراف الأولي وفقاً للفقرة ١٠٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

١٢ إذا خصصت المنشأة أصلاً مالياً (أو مجوعة من الأصول المالية) على أنه سيقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وهو الأصل المالي الذي كان سيقاس في حالات أخرى بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية أو التكلفة المطفأة، فإنها تفصح عن:

(أ) الدرجة القصوى من تعرض الأصل المالي (أو مجموعة الأصول المالية) لمخاطر الإئتمان (انظر ٤٣(أ)) في نهاية فترة إعداد التقارير.

(ب) المبلغ الذي من خلاله تستخدم مشتقات الإئتمان ذات العلاقة أو ما يماثلها من الأدوات في تفادي التعرض للدرجة القصوى من مخاطر الإئتمان (انظر الفقرة ٤٣(ب)).

(ج) مقدار التغير، خلال الفترة وبصورة تراكمية، بالقيمة العادلة للأصل المالي أو (مجموعة الأصول المالية) التي تُعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان المتعلقة بالأصل المالي والتي تحدد باستخدام إحدى الطريقتين التاليتين:

(١) كمقدار التغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق؛ أو

(٢) باستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر أمانة مقدار التغير في القيمة العادلة الذي ينسب للتغيرات في مخاطرة الإئتمان للأصل.

تشمل التغيرات في ظروف السوق التي تنسب في نشوء مخاطرة السوق التغيرات في سعر الفائدة (الأساسية) أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبي أو مؤشر الأسعار التي تمت ملاحظتها.

(د) مقدار التغير في القيمة العادلة الذي حدث لأية مشتقات إئتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ أن تم تحديد الأصل المالي.

١٣ إذا خصصت المنشأة التزاماً مالياً بناءً على القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ٤٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ وكان مطلوباً منها أن تعرض آثار التغيرات في مخاطر الإئتمان الخاصة بالالتزام في صافي الأصول/ حقوق الملكية (انظر الفقرة ١٠٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)؛ فإنها تفصح عن:

(أ) مقدار التغيير، المتراكم، في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يُعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان الخاصة بذلك الالتزام (انظر فقرات التنفيذ ٢٣٦ – ٢٤٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ للحصول على إرشادات حول تحديد آثار التغيرات في مخاطر إئتمان الالتزام)؛

(ب) الفرق بين المبلغ المسجل للالتزام المالي والمبلغ الذي يُطلب من المنشأة، بموجب تعاقد، أن تدفعه عند الاستحقاق لحامل التعهد.

(ج) أي تحويلات للمكاسب أو الخسائر التراكمية بداخل نطاق صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب هذا التحويل.

(د) إذا تم إلغاء الاعتراف بالتزام خلال الفترة، المبلغ (إن وجد) المعروض في صافي الأصول/ حقوق الملكية الذي تحقق عند إلغاء الاعتراف.

١٣أ إذا خصصت المنشأة التزاماً مالياً بما يعادل القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ٤٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ وكان مطلوباً منها أن تعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة لهذا الالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في مخاطر الإئتمان للالتزام) في الفائض أو العجز (انظر الفقرتان ١٠٨ و١٠٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)، فإنها تفصح عما يلي:

(أ) مقدار التغيير، خلال الفترة وبصورة تراكمية، في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يُعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان المتعلقة بهذا الالتزام (انظر فقرات التنفيذ ٢٣٦–٢٤٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ للحصول على إرشادات عن تحديد آثار التغيرات في خسائر الإئتمان المتعلقة بالالتزام)؛ و

(ب) الفرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المالي والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقدياً دفعه عند الإستحقاق لصاحب الإلتزام.

١٤ تفصح المنشأة أيضاً عما يلي:

(أ) وصفاً دقيقاً للطرق التي تم استخدامها للامتثال لمتطلبات الفقرات ١٢(ج) و١٣(أ) و١٣أ(أ) والفقرة ١٠٨(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، بما في ذلك تقديم تفسير لسبب ملائمة الطريقة المستخدمة.

(ب) إذا رأت المنشأة أن الإفصاح الذي قدمته، إما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات، بغرض الامتثال للمتطلبات الواردة في الفقرات ١٢(ج) و١٣(أ) و١٣أ(أ) أو الفقرة ١٠٨(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ لا تعرض عرضاً عادلاً التغيرات في القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي التي تُعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان، في تلك الحالة تكون أسباب التوصل إلى تلك النتيجة والعوامل التي أدت في رأي المنشأة إلى ذلك هي جديرة بالاهتمام.

(ج) وصفاً دقيقاً للطريقة أو الطرق المستخدمة في تحديد ما إذا كان تقديم آثار التغيرات في الخسائر الإئتمانية للالتزام في صافي الأصول/ حقوق الملكية سيؤدي إلى خلق عدم تطابق محاسبي في الفائض أو العجز أو زيادته (انظر الفقرتان ١٠٨ و١٠٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١). وإذا طُلب من المنشأة عرض آثار التغيرات في الخسائر الإئتمانية للالتزام في الفائض أو العجز (انظر الفقرة ١٠٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)، فيجب أن يشمل الإفصاح وصفاً دقيقاً للعلاقة الاقتصادية التي ورد وصفها في فقرة التنفيذ ٢٢٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

١٤أ إذا خصصت المنشأة استثمارات في أدوات حقوق الملكية بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، وفقاً لما تسمح به الفقرة ١٠٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، فإنها تفصح عما يلي:

(أ) ماهية الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي خصصت بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية.

(ب) أسباب استخدام هذا العرض البديل.

(ج) القيمة العادلة لكل استثمار من تلك الاستثمارات في نهاية فترة إعداد التقارير.

(د) التوزيعات المعترف بها خلال الفترة، مع التوضيح المنفصل للتوزيعات المتعلقة بالاستثمارات التي تم إلغاء الاعتراف بها خلال فترة إعداد التقارير وتلك المتعلقة بالاستثمارات المحتفظ بها في نهاية فترة إعداد التقارير.

(هـ) أي تحويلات للمكاسب أو الخسائر التراكمية بداخل صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك الأسباب التي أدت إلى حدوث تلك التحويلات.

١٤ب إذا ألغت المنشأة الاعتراف بالاستثمارت في أدوات حقوق الملكية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال فترة إعداد التقارير، فإنها تفصح عما يلي:

(أ) أسباب التصرف في الاستثمارات.

(ب) القيمة العادلة للاستثمارات في تاريخ إلغاء الاعتراف.

(ج) الخسائر أو المكاسب التراكمية عند التصرف.

إعادة التصنيف

١٥ [تم إلغائها]

١٥أ تفصح المنشأة عما إذا كانت في فترة إعداد التقارير الحالية أو السابقة قد أعادت تصنيف أي أصول مالية وفقاً للفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. ولكل حدث من تلك الأحداث تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) تاريخ إعادة التصنيف.

(ب) تفسير مفصل للتغير في نموذج الإدارة ووصف نوعي لآثاره على البيانات المالية للمنشأة.

(ج) المبلغ المعاد تصنيفه من وإلى كل فئة.

١٥ب لكل فترة من فترات إعداد التقارير التالية لإعادة التصنيف وحتى إلغاء الاعتراف، تفصح المنشأة عن الأصول المعاد تصنيفها والتي خرجت من القيمة العادلة من خلال فئة الفائض أو العجز ليتم قياسها بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١:-

(أ) سعر الفائدة الفعلي المحدد في تاريخ إعادة التصنيف؛ و

(ب) إيرادات الفائدة المعترف بها.

١٥ج إذا قامت المنشأة منذ آخر تاريخ لإعداد التقارير بإعادة تصنيف الأصول المالية بحيث تخرج من القيمة العادلة من خلال فئة صافي الأصول/ حقوق الملكية ليتم قياسها بالتكلفة المطفأة، أو خارج القيمة العادلة من خلال فئة الفائض أو العجز ليتم قياسها بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنها تفصح عما يلي:

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(ب) الخسائر أو المكاسب بالقيمة العادلة التي كان سيتم الاعتراف بها في الفائض أو العجز أو في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال فترة إعداد التقارير لو لم تتم إعادة تصنيف الأصول المالية.

١٦ [تم إلغائها]

١٧ [تم إلغائها]

مقاصة الأصول المالية والالتزامات المالية

١٧أ تكمل الإفصاحات المذكورة في الفقرات ١٧ب – ١٧هـ متطلبات الإفصاح الأخرى الخاصة بهذا المعيار وهي الإفصاحات المطلوبة لجميع الأدوات المالية المعترف بها والتي تمت مقاصتها وفقاً للفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. تطبق هذه الإفصاحات أيضاً على الأدوات المالية المعترف بها والتي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي قابل للنفاذ أو ما يماثله من ترتيبات، بغض النظر عما إذا كانت المقاصة قد تمت وفقاً للفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨.

١٧ب تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الآثار أو الآثار المحتملة لترتيبات المعاوضة على المركز المالي للمنشأة. يشمل ذلك الآثار أو الآثار المحتملة لحقوق المقاصة المتعلقة بالأصول المالية المعترف بها والخاصة بالمنشأة وكذلك الالتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٧أ.

١٧ج لتلبية أهداف الفقرة ١٧ب، تفصح المنشأة، في نهاية فترة إعداد التقارير، عن المعلومات الكمية التالية بشكل منفصل بالنسبة للأصول المالية المعترف بها والالتزامات المالية المعترف بها التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٧أ:

(أ) المبالغ الإجمالية لتلك الأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها؛

(ب) المبالغ التي تمت مقاصتها وفقاً للمعيار الوارد في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ عند تحديد المبالغ الصافية المعروضة في بيان المركز المالي؛

(ج) المبالغ الصافية المعروضة في بيان المركز لمالي؛

(د) المبالغ التي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي قابل للنفاذ أو ما يماثل ذلك من اتفاقيات والتي لم تكن ستدرج في حالات أخرى في الفقرة ١٧ج(ب)، وتشمل:

(١) المبالغ المتعلقة بالأدوات المالية المعترف بها والتي لا تلبي بعض معايير المقاصة، أو جزء منها، الواردة في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨؛ و

(٢) المبالغ المتعلقة بالضمانات المالية (بما في ذلك الضمان النقدي)؛ و

(هـ) المبالغ الصافية بعد خصم المبالغ الواردة في الفقرة (د) من المبالغ الواردة في الفقرة (ج) أعلاه.

تُعرض المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة على هيئة جدول، مع توضيح الأصول المالية والالتزامات المالية بشكل منفصل، ما لم تكن هناك صيغة عرض أخرى أكثر ملائمة.

١٧د يقتصر إجمالي المبالغ المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٧ج(د) بالنسبة لإحدى الأدوات على المبلغ الوارد في الفقرة ١٧ج(ج) بالنسبة لتلك الأداة.

١٧هـ تدرج المنشأة وصفاً في الإفصاحات عن حقوق المقاصة المرتبطة بالأصول المالية المعترف بها الخاصة بالمنشأة والالتزامات المالية المعترف بها التي تخضع لترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات والتي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة ١٧ج(د)، بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق.

١٧و إذا كان قد تم الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ١٧ب – ١٧هـ في أكثر من إيضاح من الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، فعلى المنشأة أن تدرج إشارات مرجعية للربط بين تلك الإيضاحات.

الضمان

١٨ على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) المبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان للإلتزامات أو الإلتزامات المحتملة، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تصنيفها حسب الفقرة ٣٤ (أ) من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١؛ و

(ب) الأحكام والشروط المتعلقة بتعهدها.

١٩ عندما يكون لدى المنشأة ضمان (لأصول مالية أو غير مالية) وسمح لها ببيع أو إعادة رهن الضمان في حالة عدم وجود تقصير Default من جانب صاحب الضمان فإن عليها الإفصاح عما يلي:-

(أ) القيمة العادلة للضمان المحتفظ به؛

(ب) القيمة العادلة لأي ضمان تم بيعه أو إعادة رهنه، وما إذا كان على المنشأة إلتزام بإعادته؛ و

(ج) الشروط والأحكام المتعلقة باستخدامها للضمان.

حساب مخصص خسائر الإئتمان

٢٠ [تم إلغائها]

٢٠أ لا تُخصم مبالغ تسجيل الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١ بموجب بدل خسارة، ولا تعرض المنشأة بدل الخسارة بشكل منفصل في بيان المركز المالي باعتباره خصماً من مبلغ تسجيل الأصل المالي. ومع ذلك، تفصح المنشأة عن بدل الخسارة في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

٢١ إذا أصدرت المنشأة أداة تحتوي على كل من إلتزام ومكون حقوق ملكية (أنظر الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٨) وكان للأداة مشتقات ضمنية متعددة Multiple Embedded Derivatives تعتمد قيمتها على بعضها (مثل أداة مالية قابلة للتحويل وقابلة للاستدعاء Callable Convertible) فإن عليها الإفصاح عن وجود هذه الخصائص.

عدم الوفاء والإخلال

٢٢ بالنسبة للقروض المستحقة الدفع المعترف بها في نهاية فترة إعداد التقارير على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) تفاصيل أية حالات عدم وفاء خلال الفترة بالمبلغ الأصلي أو الفائدة أو احتياطي استهلاك القروض أو أحكام الإطفاء لهذه القروض المستحقة؛

(ب) المبلغ المسجل للقروض المستحقة التي لم يتم الوفاء بها في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(ج) ما إذا تمت معالجة حالات عدم الوفاء أو أعيد التفاوض بشأن شروط القروض المستحقة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

٢٣ إذا كانت هناك أثناء الفترة حالات إخلال بأحكام اتفاقية قرض باستثناء تلك الحالات المبينة في الفقرة ٢٢ فإن على المنشأة الإفصاح عن نفس المعلومات حسبما تتطلب الفقرة ٢٢ إذا سمحت حالات الإخلال هذه للمقرض طلب الإسراع في التسديد (ما لم يكن قد تمت معالجة حالات الإخلال أو أعيد التفاوض بشأن شروط القرض في نهاية فترة إعداد التقارير أو قبله).

بيان الأداء المالي

بنود الإيراد أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر

٢٤ على المنشأة الإفصاح عن البنود التالية للإيراد أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر إما في بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات.

(أ) صافي مكاسب أو صافي خسائر:-

(١) الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مع التوضيح بشكل منفصل تلك المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المالية المخصصة لذلك عند الاعتراف الأولي أو اللاحق وفقاً للفقرة ١٥٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، وتلك المتعلقة بالأصول المالية أو البيانات المالية التي يتم قياسها إلزامياً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (مثل الالتزامات المالية التي تلبي متطلبات تعريف الالتزامات المحتفظ بها للتداول الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١). بالنسبة للالتزامات المالية المعينة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، توضح المنشأة بشكل منفصل مبلغ الخسائر أو المكاسب المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية والمبلغ المعترف به في الفائض أو العجز.

(٢) [تم إلغائها]

(٣) [تم إلغائها]

(٤) [تم إلغائها]

(٥) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة؛ و

(٦) الأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة؛ و

(٧) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المعينة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٠٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١؛ و

(٨) الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، موضحة بشكل منفصل مبلغ المكاسب أو الخسائر المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال الفترة والمبلغ المعاد تصنيفه عند إلغاء الاعتراف من صافي الأصول/ حقوق الملكية المتراكم إلى الفائض أو العجز عن الفترة.

(ب) إجمالي إيراد الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (المحسوب باستخدام طريقة الفائدة الفعلية) بالنسبة للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة أو التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٤١ من

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (مع توضيح تلك المبالغ بشكل منفصل)؛ أو الالتزامات المالية التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛

(ج) إيراد ومصروف الرسوم (بإستثناء المبالغ التي تدخل في تحديد سعر الفائدة الساري المفعول) الناجمة من:-

(١) الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و

(٢) الإئتمان Trust والأنشطة الإئتمانية الأخرى Fiduciary Activities التي ينجم عنها الاحتفاظ بالأصول أو إستثمارها نيابة عن الأفراد والإئتمانات Trusts وخطط منافع التقاعد والمؤسسات الأخرى؛

(د) [تم إلغائها]

(هـ) [تم إلغائها]

٢٤أ تفصح المنشأة عن تحليل للمكاسب أو الخسائر، في بيان المركز المالي، الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة، مع التوضيح المنفصل للمكاسب والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بتلك الأصول المالية. يشمل الإفصاح أسباب إلغاء الاعتراف بتلك الأصول المالية.

الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية

٢٥ حسب الفقرة ١٣٢ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام١ على المنشأة الإفصاح في ملخص للسياسات المحاسبية الهامة عن أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة المناسبة لفهم البيانات المالية.

محاسبة التحوط

٢٥أ تطبق المنشأة متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٢٥ب – ٢٨و بالنسبة لمخاطر التعرض التي تتحوط لها المنشأة والتي تختار فيما يتعلق بها تطبيق محاسبة التحوط. تقدم الإفصاحات بموجب محاسبة التحوط معلومات عما يلي:

(أ) استراتيجية إدارة المخاطر في المنشأة وكيفية تطبيقها في إدارة المخاطر؛

(ب) كيفية تأثير أعمال التحوط التي تقوم بها المنشأة على مبالغ وتوقيت وعدم التيقن فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية؛ و

(ج) أثر محاسبة التحوط على بيان المركز المالي للمنشأة، وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

٢٥ب تعرض المنشأة الإفصاحات المطلوبة في إيضاح منفصل أو في قسم منفصل في بياناتها المالية. ومع ذلك، لا تحتاج المنشأة أن تعرض معلومات مزدوجة تكون معروضة بالفعل في مكان آخر، شريطة أن يتم إدراج المعلومات من خلال الإشارات المرجعية من البيانات المالية للبيانات الأخرى،

مثل تعليقات الإدارة أو تقارير المخاطر والتي تكون متاحة لمستخدمي البيانات المالية بنفس المصطلحات الواردة في البيانات المالية وفي نفس الوقت. ولا تكتمل البيانات المالية إلا بوجود المعلومات المدرجة من خلال الإشارات المرجعية.

٢٥ج عندما تتطلب الفقرات ٢٦أ–٢٨و من المنشأة أن تفصل المعلومات المفصح عنها وفقاً لفئة المخاطر، تحدد المنشأة كل فئة من فئات المخاطر على أساس التعرض للمخاطر الذي تقرر المنشأة التحوط له والذي تطبق عليه محاسبة التحوط. تحدد المنشأة فئات المخاطر بشكل متسق بالنسبة لجميع إفصاحات محاسبة التحوط.

٢٥د لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة ٢٥أ، فإن المنشأة تحدد (إلا إذا طُلب غير ذلك أدناه) كم التفاصيل التي ستفصح عنها، ومدى تأكيدها على الجوانب المختلفة من متطلبات الإفصاح، والمستوى الملائم من التفصيل أو التجميع، وما إذا كان مستخدمي البيانات المالية بحاجة لمزيد من التفسيرات ليتمكنوا من تقييم المعلومات الكمية المفصح عنها، على أن تستخدم المنشأة نفس مستوى التجميع أو التفصيل الذي تستخدمه لجميع متطلبات الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة الواردة في هذا المعيار.

٢٦ [تم إلغائها]

استراتيجية إدارة المخاطر

٢٦أ تشرح المنشأة استراتيجيتها في إدارة المخاطر بالنسبة لكل فئة من فئات المخاطر والتعرض للمخاطر التي تقرر التحوط لها والتي ستطبق عليها محاسبة التحوط. لابد أن يُمكّن هذا الشرح مستخدمي البيانات المالية من تقييم ما يلي (على سبيل المثال):

(أ) كيفية ظهور كل خطر من المخاطر.

(ب) كيفية إدارة المنشأة لكل خطر من المخاطر؛ ويشمل ذلك ما إذا كانت المنشأة تتحوط لعنصر ما بالكامل بالنسبة لجميع المخاطر أم أنها تتحوط لمكون من مكونات المخاطر (أو عدة مكونات) متعلقة بعنصر ما وسبب ذلك.

(ج) مدى التعرض للمخاطر الذي تديره المنشأة.

٢٦ب لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٦أ، يجب أن تشمل المعلومات (ولكنها لا تقتصر على) وصف لما يلي:

(أ) أدوات التحوط المستخدمة (وكيفية استخدامها) للتحوط للتعرض للمخاطر؛

(ب) كيفية تحديد المنشأة للعلاقة الاقتصادية بين البند المتحوط له وأداة التحوط بغرض تقييم فعالية التحوط؛ و

(ج) كيفية تحديد المنشأة لنسبة التحوط وماهية مصادر عدم فعالية التحوط.

٢٦ج عندما تخصص المنشأة عنصر معين من عناصر المخاطر باعتباره بند تحوط (انظر الفقرة ١٢٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) فإنها تقدم، إضافة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتان ٢٦أ و٢٦ب، معلومات نوعية أو كمية عما يلي:

(أ) كيفية تحديد المنشأة لمكون المخاطر المخصص باعتباره بند تحوط (ويشمل ذلك وصفاً لطبيعة العلاقة بين مكون المخاطر والعنصر بأكمله)؛ و

(ب) كيفية ارتباط مكون المخاطر بالعنصر بالكامل (على سبيل المثال، مكون المخاطر المخصص الذي تم تغطيته تاريخياً في المتوسط بنسبة ٨٠% من التغيرات في القيمة العادلة للعنصر بأكمله).

مقدار وتوقيت وعدم التيقن المتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية

٢٧ [تم إلغائها]

٢٧أ ما لم يتم الإعفاء بموجب الفقرة ٢٧ج، تفصح المنشأة من خلال فئة المخاطر عن المعلومات الكمية التي تسمح لمستخدمي البيانات المالية بتقييم شروط وأحكام أدوات التحوط وكيفية تأثيرها على مبالغ وتوقيت وعدم التيقن المتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

٢٧ب لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٧أ، تقدم المنشأة تفصيلاً وذلك للإفصاح عما يلي:

(أ) ملف مجمع لتوضيح التوقيت والمبلغ الإسمي لأداة التحوط؛ و

(ب) إذا كان ذلك ممكناً، متوسط السعر أو المعدل (على سبيل المثال الأسعار الثابتة أو الأسعار المستقبلية وما إلى ذلك) لأداة التحوط.

٢٧ج في المواقف التي تعيد فيها المنشأة بشكل متكرر علاقات التحوط (بمعنى أنها توقف تلك العلاقات ومن ثم تبدأها من جديد) بسبب التغير المتكرر لأداة التحوط وبند التحوط (بمعنى أن المنشأة تستخدم عملية ديناميكية لا يحدث فيها ثبات لدرجة التعرض وأداة التحوط المستخدمة لإدارة ذلك التعرض لفترة طويلة –وفقاً للمثال الموضح في فقرة التنفيذ ٣١٧(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) فإن المنشأة:

(أ) تُعفى من تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٧أ و٢٧ب.

(ب) وتفصح عن:

(١) معلومات عن ماهية استراتيجية إدارة المخاطر النهائية فيما يتعلق بتلك العلاقات التحوطية؛

(٢) وصف لكيفية تطبيق المنشأة لاستراتيجيتها في إدارة المخاطر من خلال استخدام محاسبة التحوط وتخصيص العلاقات التحوطية الخاصة المذكورة؛ و

(٣) مؤشر على مدى تكرار توقف ومن ثم بدء العلاقات التحوطية كجزء من العملية التي تقوم بها المنشأة فيما يتعلق بتلك العلاقات التحوطية.

٢٧د تفصح المنشأة من خلال فئة المخاطر عن وصف لمصادر عدم فعالية التحوط التي من المتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال فترة التحوط.

٢٧هـ إذا ظهرت مصادر أخرى من مصادر عدم فعالية علاقات التحوط، تفصح المنشأة عن تلك المصادر باستخدام فئة المخاطر وتشرح عدم فعالية التحوط الناجمة عن ذلك.

٢٧و بالنسبة للتحوط للتدفقات النقدية، تفصح المنشأة عن وصف لأي معاملات تنبؤية استُخدمت بشأنها محاسبة التحوط في الفترات السابقة، ولكن من غير المتوقع أن تحدث مجدداً.

آثار محاسبة التحوط على المركز والأداء المالي

٢٨ [تم إلغائها]

٢٨أ تفصح المنشأة، على شكل جدول، عن المبالغ التالية المتعلقة بالعناصر المخصصة باعتبارها أدوات تحوط وذلك بشكل منفصل من خلال فئة المخاطر لكل نوع من أنواع التحوط (التحوط للقيمة العادلة، وتحوط للتدفقات النقدية أو التحوط لصافي الاستثمار في العمليات الأجنبية):

(أ) المبلغ المسجل لأدوات التحوط (الأصول المالية بشكل منفصل عن الالتزامات المالية)؛

(ب) البند في بيان المركز المالي الذي يتضمن أداة التحوط ؛

(ج) التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط المستخدمة باعتبارها أساس الاعتراف بعدم فعالية التحوط عن الفترة؛ و

(د) المبالغ الإسمية (بما في ذلك الكميات مثل الطن أو المتر المكعب) لأدوات التحوط.

٢٨ب تفصح المنشأة، على هيئة جدول، عن المبالغ التالية المتعلقة ببنود التحوط بشكل منفصل باستخدام فئة المخاطر لكل نوع من أنوع التحوط وفقاً لما يلي:

(أ) بالنسبة لتحوطات القيمة العادلة:

(١) المبلغ المسجل للبند المتحوط له المعترف به في بيان المركز المالي (مع عرض الأصول بشكل منفصل عن الالتزامات)؛

(٢) المبلغ التراكمي لتعديلات التحوط للقيمة العادلة للبند المتحوط له المدرج في المبلغ المسجل للبند المتحوط له المعترف به في بيان المركز المالي (مع عرض الأصول بشكل منفصل عن الالتزامات)؛

(٣) عنصر السطر في بيان المركز المالي الذي يشمل البند المتحوط له؛

(٤) التغير في قيمة البند المتحوط له المستخدم كأساس لعدم فعالية التحوط المعترف بها عن الفترة؛ و

(٥) المبلغ التراكمي لتعديلات التحوط للقيمة العادلة المتبقي في بيان المركز المالي لأي بند متحوط له والذي تم التوقف عن تعديله بالنسبة للتحوط للمكاسب أو الخسائر وفقاً للفقرة ١٣٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

(ب) بالنسبة للتحوط للتدفقات النقدية والتحوط لصافي الاستثمار في العمليات الأجنبية:

(١) التغير في قيمة البند المتحوط له المستخدمة كأساس للاعتراف بعدم فعالية التحوط عن الفترة (التحوط للتدفقات النقدية، التغير في القيمة المستخدمة لتحديد عدم فعالية التحوط المعترف بها وفقاً للفقرة ١٤٠(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)؛

(٢) الأرصدة في احتياطي التدفقات النقدية واحتياطي تحويل العملات الأجنبية بالنسبة للتحوطات المستمرة التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرتين ١٤٠ و١٤٢(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ و

(٣) الأرصدة المتبقية في احتياطي التحوط للتدفقات النقدية واحتياطي تحويل العملات الأجنبية من أي علاقات تحوطية والتي لم تعد تطبق بشأنها محاسبة التحوط.

٢٨ج تفصح المنشأة، على هيئة جدول، عن المبالغ التالية بشكل منفصل باستخدام فئة المخاطر بالنسبة لأنواع التحوط وفقاً لما يلي:

(أ) بالنسبة لتحوطات القيمة العادلة:

(١) عدم فعالية التحوط، بمعنى الفرق بين مكاسب التحوط وخسائر التحوط المتعلقة بأداة التحوط والبند المتحوط له– المعترف بها في الفائض أو العجز (أو صافي الأصول/حقوق الملكية بالنسبة للتحوطات لأداة حقوق ملكية التي تكون المنشأة قد اختارت أن تعرض بشأنها التغيرات في القيمة العادلة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٠٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١)؛ و

(٢) البند في بيان الأداء المالي الذي يشمل عدم فعالية التحوط المعترف بها.

(ب) بالنسبة لتحوطات التدفقات النقدية والتحوط لصافي الاستثمار في عملية أجنبية:

(١) مكاسب وخسائر التحوط عن فترة إعداد التقارير التي تم الاعتراف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛

(٢) عدم فعالية التحوط المعترف بها في الفائض أو العجز؛

(٣) البند في بيان الأداء المالي الذي يشمل عدم فعالية التحوط المعترف بها؛

(٤) المبلغ المعاد تصنيفه من احتياطي التحوط للتدفقات النقدية أو احتياطي تحويل العملات الأجنبية إلى الفائض أو العجز باعتباره تعديل في إعادة التصنيف (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١) (للتمييز بين المبالغ التي استخدمت بشأنها محاسبة التحوط فيما سبق، ولكن التي لا يتوقع بشأنها وجود تدفقات نقدية مستقبلية، وبين المبالغ التي تم تحويلها لأن البند المتحوط له قد أثر على الفائض أو العجز)؛

(٥) البند في بيان المركز المالي الذي يشمل تعديل إعادة التصنيف (انظر معيار

المحاسبة الدولي في القطاع العام ١)؛ و

(٦) بالنسبة للتحوط لصافي المراكز، مكاسب أو خسائر التحوط المعترف بها في سطر منفصل في بيان الأداء المالي (انظر الفقرة ١٤٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١).

٢٨د عندما لا يعبر حجم العلاقات التحوطية التي يطبق عليها الإعفاء المذكور في الفقرة ٢٧ج عن الأحجام الطبيعية خلال الفترة (بمعنى أن الحجم في تواريخ إعداد التقارير لا يعكس الحجم خلال الفترة) تفصح المنشأة عن تلك الحقيقة وعن الأسباب التي أدت لاعتقادها بأن الأحجام لا تعبر عن الحقيقة.

٢٥هـ تقدم المنشأة مطابقة لكل مكون من مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية وتحليلاً لصافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١، بحيث تؤدي المطابقة والتحليل معاً إلى:

(أ) التمييز، على أقل تقدير، بين المبالغ المتعلقة بالإفصاحات الواردة في الفقرة ٢٨ج (ب)(١) و(ب)(٤) والمبالغ التي تمت محاسبتها وفقاً للفقرة ١٤٠(د)(١) و(٣) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛

(ب) التمييز بين المبالغ المتعلقة بالقيمة الزمنية لعقود الخيار التي تستخدم في التحوط لبنود التحوط المتعلقة بالمعاملات والمبالغ المتعلقة بالقيمة الزمنية لعقود الخيار التي تستخدم في التحوط لبنود التحوط للفترة الزمنية وذلك عندما تجري المنشأة محاسبة القيمة الزمنية لعقد الخيار وفقاً للفقرة ١٤٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ و

(ج) التمييز بين البنود المتعلقة بالعناصر الآجلة في العقود الآجلة وأساس الفرق في سعر الصرف للأدوات المالية التي تستخدم للتحوط لبنود التحوط للعناصر المتعلقة بالمعاملات، والمبالغ المتعلقة بالبنود الآجلة للعقود الآجلة وأساس الفرق في سعر الصرف للأدوات المالية التي تستخدم للتحوط لبنود التحوط للعناصر المتعلقة بالفترة الزمنية عندما تُجري المنشأة محاسبة تلك المبالغ وفقاً للفقرة ١٤٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٢٨و تفصح المنشأة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨هـ بشكل منفصل باستخدام فئة المخاطر. يمكن تقديم هذا التفصيل باستخدام المخاطر في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

خيار تخصيص تعرض إئتماني وفقاً للقياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

٢٨ز إذا خصصت المنشأة أداة مالية، أو نسبة منها، باعتبار أنه قد تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز لأنها تستخدم مشتقاً إئتمانياً لإدارة مخاطر إئتمان تلك الأداة المالية فإنها تفصح عما يلي:

(أ) بالنسبة للمشتقات الإئتمانية التي استخدمت في إدارة مخاطر إئتمان الأدوات المالية المخصصة باعتبار أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ١٥٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تفصح المنشأة عن المطابقة بين كل مبلغ من المبالغ الإسمية والقيمة العادلة في بداية الفترة ونهايتها؛

(ب) المكاسب أو الخسائر المعترف بها في الفائض أو العجز عند تخصيص الأداة المالية، أو نسبة منها، على اعتبار أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ١٥٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ و

(ج) عند التوقف عن قياس الأداة المالية، أو نسبة منها، بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، تفصح المنشأة عن القيمة العادلة للأداة المالية والتي أصبحت هي القيمة المسجلة الجديدة وفقاً للفقرة ١٥٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ والمبالغ الإسمية أو أصل المبالغ المتعلقة بذلك (باستثناء الحالات التي يتم فيها تقديم معلومات مقارنة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١، حيث لا تكون المنشأة بحاجة للاستمرار في تقديم ذلك الإفصاح في الفترات اللاحقة).

القيمة العادلة

٢٩ بإستثناء ما ورد في الفقرة ٣٥، بالنسبة لكل فئة من الأصول المالية والإلتزامات المالية (أنظر الفقرة ٩) على المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الإلتزامات بطريقة تتيح لها أن تقارن مع مبلغها المسجل.

٣٠ عند الإفصاح عن القيم العادلة على المنشأة تجميع الأصول المالية والإلتزامات المالية في فئات، ولكن عليها تقاصها Offset فقط إلى المدى الذي يتم به تقاص مبالغها المسجلة في بيان المركز المالي.

٣١ على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل فئة من الأدوات المالية، الأساليب، وعند استخدام أسلوب تقييم الإفصاح عن الإفتراضات المطبقة عند تحديد القيم العادلة لكل فئة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، فعلى سبيل المثال إذا إنطبق ذلك، على المنشأة الإفصاح عن المعلومات حول الإفتراضات المتعلقة بمعدلات التسديد أو معدلات خسائر الإئتمان المقدرة أو أسعار الفائدة أو أسعار الخصم. إذا كان هناك تغير في أساليب التقييم، فعلى المنشاة اتن تفصح عن ذلك التغيير وأسبابه.

٣٢ لعمل الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٣٣، على المنشاة تصنيف قياسات القيمة العادلة باستخدام هيكل القيمة العادلة الذي يعكس أهمية المدخلات المستخدمة في عمل القياسات. ويضم هيكل القيمة العادلة المستويات التالية:

(أ) الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول والإلتزامات المتطابقة (المستوى ١)؛ و

(ب) المدخلات عدا الأسعار المعلنة المشمولة في المستوى ١ التي يمكن ملاحظتها للأصل أو الإلتزام، إما بشكل مباشر (أي، كسعر) أو غير مباشر (مأخوذة من الأسعار) (المستوى ٢)؛ و

(ج) مدخلات الأصول أو الإلتزام غير المستندة إلى بيانات السوق الملاحظة (المدخلات غير الملاحظة) (المستوى ٣).

يتم تحديد مستوى هيكل القيمة العادلة الذي يصنف فيه قياس القيمة العادلة بكامله على أساس أدنى مدخلات للمستوى والتي تعتبر هامة لقياس القيمة العادلة بكاملها. ولهذه الغاية، تقيم أهمية المدخلات مقابل قياس القيمة العادلة بكاملها. وإذا استخدم قياس القيمة العادلة مدخلات ملاحظة تتطلب تعديلات هامة بناءً على المدخلات غير الملاحظة، فإن هذا القياس يبكون من المستوى ٣. ويقتضي تقييم أهمية مدخلات معينة لقياس القيمة العادلة بكاملها ممارسة التقدير ودراسة العوامل الخاصة بالأصل أو الإلتزام.

٣٣ بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المعترف بها في بيان الأداء المالي، على المنشأة الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

(أ) مستوى هيكل القيمة العادلة التي تصنف قياسات القيمة العادلة ضمنه بكاملها وفصل قياسات القيمة العادلة وفقاً للمستويات المحددة في الفقرة ٣٢.

(ب) أية تنقلات هامة بين المستوى١ والمستوى٢ في هيكل القيمة العادلة وأسباب هذه التنقلات. ويتم الإفصاح عن التنقلات إلى كل مستوى ومناقشتها بشكل منفصل عن التنقلات خارج كل مستوى. ولهذا الغرض، يتم تقدير الأهمية فيما يتعلق بالفائض أو العجز وإجمالي الأصول أو إجمالي الإلتزامات.

(ج) بالنسبة لقياسات القيمة العادلة في المستوى ٣، مطابقة الأرصدة الإفتتاحية مع الأرصدة الختامية مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغييرات خلال الفترة المنسوبة إلى ما يلي:

(١) إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المعترف بها في الفائض أو العجز ووصف لمكان عرضها في بيان الأداء المالي؛ و

(٢) إجمالي الأرباح أو الخسائر المعترف به في صفي الأصول/حقوق الملكية؛ و

(٣) عمليات الشراء والبيع والإصدار والتسوية (يتم الإفصاح عن نوع من الحركات بشكل منفصل)؛ و

(٤) التنقلات من أو إلى المستوى ٣ (مثلاً، التنقلات المنسوبة إلى التغيرات في إمكانية ملاحظة بيانات السوق) وأسباب تلك التنقلات. بالنسبة للتنقلات الهامة، يتم الإفصاح عن التنقلات إلى المستوى ٣ ومناقشتها بشكل منفصل عن التنقلات خارج المستوى ٣.

(د) مبلغ إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة في (ج)(١) أعلاه المشمولة في الفائض أو العجز المنسوب إلى الأرباح أو الخسائر المتعلقة بتلك الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في نهاية فترة إعداد التقارير ووصف مكان عرض الأرباح أو الخسائر في بيان الأداء المالي.

(هـ) بالنسبة لقياسات القيمة العادلة في المستوى ٣، إذا كان تغيير واحد أو أكثر من المدخلات إلى إفتراضات بديلة معقولة وممكنة سيغير القيمة العادلة بصورة جوهرية، فعلى المنشاة توضيح تلك الحقيقة والإفصاح عن تأثير تلك التغييرات. وتفصح المنشاة عن كيفية احتساب تأثير التغيير إلى إفتراضات بديلة معقولة وممكنة. ولهذا الغرض، يتم تقدير الأهمية فيما يتعلق بالفائض أو العجز وإجمالي الأصول أو إجمالي الإلتزامات أو إجمالي حقوق الملكية عند الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في صافي الأصول/حقوق الملكية.

تعرض المنشأة الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب هذه الفقرة في صيغة أفقية إلا إذا كانت هناك صيغة أخرى أكثر ملائمة.

٣٤ إذا كان سوق الأداة المالية ليس نشطاً تحدد المنشأة قيمتها العادلة باستخدام أسلوب تقييم (أنظر الفقرات تطبيق ١٤٩– تطبيق ١٥٤ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١)، وبرغم ذلك فإن أفضل دليل على القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي هو سعر المعاملة (أي المقابل أو التعويض Consideration الذي قدم أو تم إستلامه)، إلا إذا تم تلبية الشروط المبينة في الفقرة تطبيق ١٥١ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ ويتبع ذلك أنه يمكن أن يوجد فرق بين القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي والمبلغ الذي سيحدد في ذلك التاريخ باستخدام أسلوب التقييم، وإذا وجد مثل هذا الفرق فإن على المنشأة الإفصاح عما يلي حسب فئة الأداة المالية:–

(أ) سياستها المحاسبية للإعتراف بهذا الفرق في الفائض أو العجز لتعكس تغيراً في العوامل (بما في ذلك الوقت) على المشاركين أخذه في الإعتبار عند تحديد سعر (أنظر فقرة التطبيق١١٧(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٤١)؛ و

(ب) إجمالي الفرق الذي سيتم الإعتراف به في الفائض أو العجز في بداية ونهاية الفترة ومطابقة للتغييرات في رصيد هذا الفرق.

٣٥ لا تطلب الإفصاحات عن القيمة العادلة:–

(أ) عندما يكون المبل غ المسجل تقريباً معقولاً للقيمة العادلة، على سبيل المثال للأدوات المالية مثل الذمم المدينة والدائنة التجارية قصيرة الأجل؛ و

(ب) [تم إلغائها]

(ج) لعقد يحتوي على خاصية مشاركة تقديرية إذا كانت القيمة العادلة لهذه الخاصية لا يمكن قياسها بشكل موثوق به.

٣٦ في الحالات المبينة في الفقرة ٣٥(ج) على المنشأة الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في إتخاذ أحكامهم الخاصة بهم بشأن مدى الفروقات الممكنة بين المبلغ المسجل لهذه العقود وقيمتها العادلة، بما في ذلك:

(أ) حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به؛

(ب) وصف للأدوات المالية ومبلغها المسجل وإيضاح أسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به؛

(ج) معلومات حول سوق الأدوات؛

(د) معلومات حول ما إذا كانت المنشأة تنوي التصرف بالأدوات المالية وكيفية ذلك؛ و

(هـ) إذا لم يتم الإعتراف بالأدوات المالية التي لم يمكن في السابق قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به، يجب الإعتراف بهذه الحقيقة ومبلغها المسجل في وقت إلغاء الإعتراف ومبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به.

القروض الميسرة

٣٧ تمنح المنشآت القروض بشروط ميسرة بأقل من شروط السوق. ومن الأمثلة على القروض بشروط ميسرة والتي لها شروط سوقية أقل من المعتاد، القروض للدول النامية والمزارع الصغيرة والقروض الطلابية الممنوحة للطلبة المؤهلين لدخول الجامعات أو الكليات وقروض الإسكان الممنوحة للعائلات ذات الدخل المتدني. بالنسبة للقروض الممنوحة ومقاسة بالتكلفة المطفأة وفقاً للفقرة ٤٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١ بشروط ميسرة، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) مطابقة بين القيم المسجلة الإفتتاحية والختامية للقروض بما فيها:

(١) القيمة الإسمية للقروض الجديدة الممنوحة خلال الفترة؛

(٢) تعديل القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي؛

(٣) القروض المسددة خلال الفترة؛ و

(٤) خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها؛ و

(٥) أي زيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناجم عن مرور الوقت؛ و

(٦) التغييرات الأخرى.

(ب)القيمة الإسمية للقروض في نهاية الفترة.

(ج) غايات وشروط الأنواع المختلفة من القروض؛ و

(د) إفتراضات التقييم.

٣٧أ بالنسبة للقروض الميسرة التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للفقرة ٤١ أو الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) مطابقة بين المبالغ المسجلة الافتتاحية والختامية للقروض، بما في ذلك:

(١) القيمة الإسمية للقروض الجديدة التي منحت خلال الفترة؛

(٢) تعديل القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي؛
(٣) القروض المسددة خلال الفترة؛
(٤) تعديل القيمة العادلة خلال الفترة (بشكل منفصل عن الاعتراف الأولي)؛ و
(٥) التغيرات الأخرى.

(ب) القيمة الإسمية للقروض في نهاية الفترة؛
(ج) شروط الأنواع المختلفة من القروض والغرض منها، بما في ذلك طبيعة الامتياز أو التيسير الممنوح؛ و
(د) افتراضات التقييم.

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية

٣٨ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في فترة إعداد التقارير.

٣٩ تركز الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات٤٠-٤٩ على المخاطر التي تنجم من الأدوات المالية وكيف تمت إدارتها، وتشمل هذه المخاطر عادة دون أن تكون مقتصرة على ذلك مخاطرة الإئتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق.

٣٩أ تقديم الإفصاحات النوعية في سياق الإفصاحات الكمية يُمكّن المستخدمين من الربط بين الإفصاحات ذات العلاقة ومن ثم تكوين صورة كاملة عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية. فالتفاعل بين الإفصاحات الكمية والإفصاحات النوعية يساهم في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تُمكّن المستخدمين من تقييم تعرض المنشأة للمخاطر بصورة أفضل.

الإفصاحات النوعية

٤٠ لكل نوع من المخاطرة الناجمة من الأدوات المالية على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) التعرض للمخاطرة وكيف تنجم؛
(ب) أهداف وسياسات وأساليب إدارة المخاطرة والطرق المستخدمة لقياس المخاطرة؛ و
(ج) أية تغيرات في البند (أ) أو البند (ب) عن الفترة السابقة.

الإفصاحات الكمية

٤١ لكل نوع من المخاطرة الناجمة من الأدوات المالية، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطرة في نهاية فترة إعداد التقرير، ويجب أن يكون هذا الإفصاح بناءاً على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة (حسب التعريف في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٠ *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"*)، على سبيل المثال الهيئة الحاكمة أو المسئول التنفيذي الرئيسي للمنشأة.

(ب) الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات ٤٣-٤٩ إلى المدى الذي لم يرد في البند (أ).

(ج) حالات تركيز المخاطرة إذا لم تكن ظاهرة من الإفصاحات التي تتم وفقاً للبندين (أ) و(ب).

٤٢ إذا كانت البيانات الكمية التي تم الإفصاح عنها كما هي في نهاية فترة إعداد التقارير المالي لا تمثل تعرض المنشأة للمخاطرة خلال الفترة فإن على المنشأة تقديم مزيد من المعلومات توضح التعرض للمخاطرة من قبل المنشأة.

المخاطر الإئتمانية

النطاق والأهداف

٤٢أ تطبق المنشأة متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٢و-٤٢ن على الأدوات المالية التي تُطبق عليها متطلبات الإنخفاض الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، ومع ذلك:

(أ) بالنسبة للمستحقات التي تنتج عن المعاملات التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ والمعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ ومستحقات الإيجار، تطبق الفقرة ٤٢ي(أ) على تلك المستحقات أو المستحقات الإيجارية والتي يتم بشأنها الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وفقاً للفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، وذلك إذا تم تعديل هذه الأصول المالية في حين تجاوز تاريخ استحقاقها أكثر من ٣٠ يومًا؛ و

(ب) لا تطبق الفقرة ٤٢ك على مستحقات الإيجار.

٤٢ب الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية وفقاً للفقرات ٤٢و-٤٢ن ستمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر المخاطر الإئتمانية على مبالغ وتوقيت وعدم التيقن حيال التدفقات النقدية المستقبلية. ولتحقيق هذا الهدف، تقدم الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية ما يلي:

(أ) معلومات عن ممارسات إدارة المخاطر الإئتمانية التي تقوم بها المنشأة وكيفية ارتباطها بالاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة وقياسها، بما في ذلك الطرق والافتراضات والمعلومات المستخدمة لقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة.

(ب) معلومات كمية ونوعية تسمح لمستخدمي البيانات المالية بتقييم المبالغ الواردة في البيانات المالية والناتجة عن الخسائر الإئتمانية المتوقعة، بما في ذلك التغيرات في مبالغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة وأسباب تلك التغيرات؛ و

(ج) المعلومات عن التعرض الإئتماني للمنشأة (بمعنى المخاطر الإئتمانية المتأصلة في الأصول المالية للمنشأة والالتزامات بتوسيع الإئتمان) بما في ذلك التركيزات الهامة للمخاطر الإئتمانية.

٤٢ج لا تحتاج المنشأة لإدراج معلومات مزدوجة عرضت بالفعل في مكان آخر، شريطة أن تدمج المعلومات من خلال إشارات مرجعية من البيانات المالية إلى البيانات الأخرى، مثل تعليقات الإدارة أو تقرير المخاطر المتاح لمستخدمي البيانات المالية بنفس مصطلحات البيانات المالية وفي نفس الوقت. لا تكتمل البيانات المالية بدون المعلومات المدرجة من خلال الإشارات المرجعية.

٤٢د لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة ٤٢ب، تنظر المنشأة (ما لم يذكر خلاف ذلك) في كم التفاصيل التي ستفصح عنها، وعن مقدار التأكيد الذي ستضعه على الجوانب المختلفة من متطلبات الإفصاح، والمستوى الملائم من التفصيل أو التجميع، وما إذا كان مستخدمي البيانات المالية بحاجة لتفسيرات إضافية ليتمكنوا من تقييم المعلومات الكمية المفصح عنها.

٤٢هـ إذا كانت الإفصاحات المقدمة بموجب الفقرات ٤٢و–٤٢ن غير كافية لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة ٤٢ب، تفصح المنشأة عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك الأهداف.

ممارسات إدارة المخاطر الإئتمانية

٤٢و توضح المنشأة ممارسات إدارة المخاطر الإئتمانية الخاصة بها وكيفية ارتباطها بالاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة وقياسها. ولتلبية هذا الهدف تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم وتقييم ما يلي:

(أ) كيفية تحديد المنشأة إذا ما كانت المخاطر الإئتمانية للأدوات المالية قد تزايدت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي، بما في ذلك إذا كانت الحالات التالية قد حدثت وكيفية حدوثها:

(١) تم اعتبار أن للأدوات المالية مخاطر إئتمانية منخفضة وفقاً للفقرة ٨٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، بما في ذلك فئات الأدوات المالية التي تنطبق عليها؛ و

(٢) تم دحض الافتراض الوارد في الفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، بوجود زيادات كبيرة في مخاطر الإئتمان منذ الاعتراف الأولي في حال تأخرت الأصول المالية لأكثر من ٣٠ يوماً عن موعد استحقاقها؛

(ب) تعريفات المنشأة للتعثر بما في ذلك أسباب اختيار تلك التعريفات؛

(ج) كيفية تصنيف الأدوات إذا كان قد تم قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة على أساس جماعي؛

(د) كيفية تحديد المنشأة أن الأصول المالية هي أصول مالية تم خفضها إئتمانياً؛

(هـ) سياسة الشطب التي تتبعها المنشأة، بما في ذلك المؤشرات التي تفيد بعدم وجود توقعات منطقية للاسترداد ومعلومات عن السياسة المتبعة بشأن الأصول المالية التي شطبت ولكنها ما تزال خاضعة لأعمال الإنفاذ؛ و

(و) كيفية تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام

٤١ لتعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، بما في ذلك كيفية قيام المنشأة بما يلي:

(١) تحديد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية للأصول المالية التي عدلت عند قياس بدل الخسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني قد تحسنت للدرجة التي تسمح بعكس بدل الخسارة بحيث يتم قياسه بمبلغ يساوي الخسارة الإئتمانية المتوقعة لإثنى عشر شهراً وفقاً للفقرة ٧٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ و

(٢) رصد مدى إعادة قياس بدل الخسارة لاحقاً في الأصول المالية التي تستوفي المعيار الوارد في الفقرة (١) بمبلغ يساوي الخسارة الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وفقاً للفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٤٢ز توضح المنشأة المدخلات والافتراضات وتقنيات التقدير المستخدمة لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٧٣-٩٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. ولهذا الغرض تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) أساس المدخلات والافتراضات وتقنيات التقدير المستخدمة في:

(١) قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً ولكامل العمر الإئتماني؛

(٢) تحديد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية للأدوات المالية قد زادت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي؛ و

(٣) تحديد ما إذا كان الأصل المالي هو أصل مالي تم خفضه إئتمانياً.

(ب) كيفية دمج المعلومات ذات النظرة المستقبلية في تحديد الخسائر الإئتمانية المتوقعة، بما في ذلك استخدام معلومات الاقتصاد الكلي؛ و

(ج) التغيرات في تقنيات التقدير أو الافتراضات الأساسية التي تمت خلال فترة إعداد التقارير وأسباب تلك التغيرات.

المعلومات الكمية والنوعية عن المبالغ الناتجة عن الخسائر الإئتمانية المتوقعة

٤٢ح لتفسير التغيرات في بدل الخسارة وأسباب تلك التغيرات، تقدم المنشأة، وفقاً لفئات الأدوات المالية، مطابقة من الرصيد الافتتاحي وحتى الرصيد الختامي لبدل الخسارة، على هيئة جدول، موضحةً بشكل منفصل التغيرات التي وقعت خلال الفترة في كل مما يلي:

(أ) بدل الخسارة الذي تم قياسه بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً؛

(ب) بدل الخسارة الذي تم قياسه بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني بالنسبة لما يلي:

(١) الأدوات المالية التي زادت بالنسبة لها مخاطر الإئتمان بشكل كبير منذ

الاعتراف الأولي ولكنها ليست أصول مالية تم خفضها إئتمانياً؛

(٢) الأصول المالية التي تم خفضها إئتمانياً في تاريخ التقرير (ولكن ليست أصول مالية مخفضة إئتمانياً تم شراؤها أو إنشاؤها)؛ و

(٣) المستحقات التي نتجت عن المعاملات التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ أو المعاملات غير التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ أو مستحقات الإيجار التي تم من أجلها قياس بدلات خسارة وفقاً للفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

(ج) بالنسبة الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً التي تم شراؤها أو إنشاؤها، إضافة للمطابقة، تفصح المنشأة عن إجمالي مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة غير المخصومة عند الاعتراف الأولي بالأصول المالية التي تم الاعتراف بها أولياً خلال فترة إعداد التقارير.

٤٢ط لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم التغيرات في بدل الخسارة المفصح عنه وفقاً للفقرة ٤٢ح، تقدم المنشأة تفسيراً لكيفية مساهمة التغيرات الكبرى في المبالغ المسجلة الإجمالية للأدوات المالية خلال الفترة في التغيرات في بدل الخسارة. وتقدم تلك المعلومات بصورة منفصلة بالنسبة للأدوات المالية التي تعرض بدل الخسارة وفقاً لما هو مدرج في الفقرة ٢٤ح (أ)-(ج) وتدرج المعلومات الكمية والنوعية ذات العلاقة. وتقدم أمثلة على التغيرات في إجمالي المبالغ المسجلة للأدوات المالية التي ساهمت في التغيرات في بدل الخسارة الذي يشمل:

(أ) التغيرات الناتجة عن الأدوات المالية التي نشأت أو استملكت خلال فترة إعداد التقارير؛

(ب) تعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية التي لا ينتج عنها إلغاء الاعتراف بتلك الأصول المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛

(ج) التغيرات الناتجة عن الأدوات المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها (بما في ذلك ما تم شطبه) خلال فترة إعداد التقارير؛ و

(د) التغيرات الناتجة عما إذا كان قد تم قياس بدل الخسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة أو لكامل العمر الإئتماني.

٤٢ي لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة وتأثير التعديلات على التدفقات النقدية التعاقدية فيما يخص الأصول المالية التي لم ينتج عنها إلغاء الاعتراف وتأثير تلك التعديلات على قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة، تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) التكلفة المطفأة قبل التعديل وصافي المكسب أو الخسارة الناتج عن التعديلات بالنسبة للأصول المالية التي تم من أجلها تعديل التدفقات النقدية المستقبلية خلال فترة إعداد التقارير مع وجود بدل خسارة خاص بها تم قياسه بمبلغ يساوي الخسارة الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني؛ و

(ب) إجمالي مبلغ التسجيل في نهاية فترة إعداد التقارير للأصول المالية التي تم تعديلها منذ الاعتراف الأولي في وقت قياس بدل الخسارة بمبلغ يساوي الخسارة الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني والذي تم من أجله تغيير مخصص بدل خلال فترة إعداد التقارير لمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً.

٤٢ك لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر الضمان وغير ذلك من التعزيزات الإئتمانية على المبالغ الناتجة عن الخسائر الإئتمانية المتوقعة، تفصح المنشأة وفقاً لفئة الأدوات المالية عما يلي:

(أ) المبلغ الذي يعرض بأفضل صورة أقصى قدر من التعرض لمخاطر الإئتمان بنهاية فترة إعداد التقارير دون حساب أية ضمانات محتفظ بها أو غير ذلك من التعزيزات الإئتمانية (مثل ترتيبات المعاوضة التي لا تصلح للمقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨).

(ب) وصف سردي للضمان المحتفظ به وغير ذلك من التعزيزات الإئتمانية، بما في ذلك:

(١) وصف لطبيعة وجودة الضمان المحتفظ به؛

(٢) تفسير لأي تغيرات هامة في جودة الضمان أو التعزيز الإئتماني نتيجة للتدهور أو التغير في سياسات الضمان التي تتبعها المنشأة خلال فترة إعداد التقارير؛ و

(٣) معلومات عن الأدوات المالية التي لم تعترف المنشأة فيما يخصها ببدل خسارة نتيجة للضمان.

(ج) المعلومات الكمية عن الضمان المحتفظ به كورقة مالية وغير ذلك من التعزيزات الإئتمانية (على سبيل المثال، القياس الكمي لمدى قدرة الضمان وغيره من التعزيزات الإئتمانية على تفادي مخاطر الإئتمان) للأصول المالية التي تم خفضها إئتمانياً في تاريخ إعداد التقارير.

٤٢ل تفصح المنشأة عن المبلغ التعاقدي المستحق على الأصول المالية التي تم شطبها خلال فترة إعداد التقارير والتي ما تزال خاضعة للأعمال واجبة النفاذ.

التعرض لمخاطر الإئتمان

٤٢م لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم تعرض المنشأة الإئتماني وفهم تركزات المخاطر الإئتمانية الكبرى، تفصح المنشأة، باستخدام درجات تصنيف مخاطر الإئتمان، عن إجمالي المبالغ المسجلة للأصول المالية والتعرض للمخاطر الإئتمانية المتعلقة بالالتزام بالقروض وعقود الضمان المالي. تقدم تلك المعلومات بشكل منفصل بالنسبة للأدوات المالية التي:

(أ) يتم بشأنها قياس بدل خسارة بمبلغ يساوي الخسارة الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً؛

(ب) يتم بشأنها قياس بدل خسارة بمبلغ يساوي الخسارة الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وهي:

(١) الأدوات المالية التي زادت فيما يتعلق بها المخاطر الإئتمانية بشكل كبير منذ

الاعتراف الأولي ولكنها ليست أصول مالية تم خفضها إئتمانياً؛

(٢) الأصول المالية التي تم خفضها إئتمانياً في تاريخ إعداد التقارير (ولكن التي لم يتم شراؤها أو إنشاؤها باعتبارها مخفضة إئتمانياً)؛ و

(٣) المستحقات التي تنتج من المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ أو المعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ أو مستحقات الإيجار التي يتم بشأنها قياس بدلات الخسارة وفقاً للفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

(ج) الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً والتي تم شراؤها أو إنشاؤها.

٤٢ن بالنسبة للمستحقات التي تنتج من المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ أو المعاملات غير التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ أو المستحقات الإيجارية التي تطبق المنشأة بشأنها الفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، قد تعتمد المعلومات التي قدمت وفقاً للفقرة ٤٢م على مصفوفة مخصصات (انظر فقرة التنفيذ ١٩٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١).

٤٣ بالنسبة لجميع الأدوات المالية التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، ولكن التي لا تطبق عليها متطلبات الإنخفاض الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تفصح المنشأة باستخدام فئة الأداة المالية عما يلي:

(أ) المبلغ الذي يعطي التمثيل الأفضل لأقصى قدر من تعرض المنشأة لمخاطر الإئتمان في نهاية فترة إعداد التقارير دون حساب أي ضمانات محتفظ بها أو أي تعزيزات إئتمانية (مثل ترتيبات المعاوضة التي لا تصلح لإجراء المقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨)؛ هذا الإفصاح ليس مطلوباً بالنسبة للأدوات المالية التي تمثل مبالغها المسجلة بأفضل صورة الدرجة القصوى من التعرض لمخاطر الإئتمان؛

(ب) وصف للضمانات المحتفظ بها على هيئة أوراق مالية والتعزيزات الإئتمانية الأخرى، وآثارها المالية (مثل القياس الكمي لمدى تفادي الضمانات وغيرها من التعزيزات الإئتمانية لمخاطر الإئتمان) فيما يتعلق بالمبلغ الذي يمثل بأفضل صورة الدرجة القصوى من التعرض للمخاطر الإئتمانية (سواءً كان قد تم الإفصاح وفقاً للفقرة (أ) أو أنها تم العرض بالمبلغ المسجل للأداة المالية)؛

(ج) [تم إلغائها]

(د) [تم إلغائها]

٤٤. [تم إلغائها]

الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى

٤٥ عندما تحصل المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال فترة الإستيلاء على الممتلكات التي تحتفظ بها كضمان أو اللجوء إلى تحسينات الإئتمان الأخرى (على سبيل المثال الكفالات)، وكانت هذه الأصول تلبي مقاييس الإعتراف في المعايير الأخرى فإن على المنشأة الإفصاح عن تلك الأصول المحتفظ بها في تاريخ إعداد التقارير المالية كما يلي:-

(أ) طبيعة الأصول التي تم الحصول عليها ومبلغها المسجل؛ و

(ب) عندما لا تكون الأصول قابلة للتحويل بسهولة للنقد، الإفصاح عن سياساتها الخاصة بالتصرف بهذه الأصول أو بإستخدامها في عملياتها.

مخاطرة السيولة

٤٦ على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) تحليل للإستحقاق المتعلق بالإلتزامات المالية غير المشتقة (بما فيها عقود الكفالة المالية الصادرة) يبين الإستحقاقات التعاقدية المتبقية؛ و

(ب) تحليل للإستحقاق المتعلق بالإلتزامات المالية غير المشتقة. وينبغي أن يشمل تحليل الإستحقاق تواريخ الإستحقاق التعاقدية المتبقية لتلك الإلتزامات البمالية غير المشتقة التي تعتبر تواريخ الإستحقاق التعاقدية جوهرية بالنسبة لها لفهم توقيت التدفقات النقدية (أنظر الفقرة تطبيق ١٤).

(ج) وصف لكيفية إدارتها لمخاطرة السيولة المطبقة في البندين (أ) و(ب).

مخاطرة السوق

تحليل الحساسية

٤٧ على المنشأة الإفصاح عما يلي ما لم تكن تمتثل للفقرة ٤٨:-

(أ) تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق التي تتعرض لها المنشأة في فترة إعداد التقارير وبيان كيف أن الفائض أو العجز وصافي الأصول/حقوق الملكية كانت ستتأثر بسبب التغيرات في متغير المخاطرة ذو العلاقة التي كانت ممكنة بشكل معقول في ذلك التاريخ؛

(ب) الأساليب والإفتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛ و

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الأساليب والإفتراضات المستخدمة، وأسباب هذه التغيرات.

٤٨ إذا قامت المنشأة بإعداد تحليل الحساسية مثل القيمة المعرضة للمخاطرة الذي يعكس الإعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطرة (على سبيل المثال أسعار الفائدة وأسعار الصرف) وإستخدمته لإدارة المخاطر المالية فإنه يمكنها استخدام تحليل الحساسية هذا بدلاً من التحليل المحدد في الفقرة ٤٧، وعلى المنشأة كذلك الإفصاح عما يلي:-

(أ) إيضاح للأسلوب المستخدم في إعداد تحليل الحساسية هذا وللمؤشرات الرئيسية والإفتراضات التي ترتكز عليها البيانات المقدمة؛ و

(ب) إيضاح لهدف الأسلوب المستخدم وللتحديدات التي قد تنجم في المعلومات التي لا تعكس بشكل كامل القيمة العادلة للأصول والإلتزامات ذات العلاقة.

إفصاحات مخاطرة السوق الأخرى

٤٩ عندما تكون تحليلات الحساسية التي تم الإفصاح عنها حسب الفقرة ٤٧ أو الفقرة ٤٨ لا تمثل المخاطرة الملازمة في الأداة المالية (على سبيل المثال لأن التعرض في نهاية السنة لا يعكس التعرض خلال السنة) فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب إعتقادها أن تحليلات الحساسية لا تمثل هذه المخاطرة.

نقل الأصول المالية

٤٩أ تكمل متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٩ب–٤٩ح المتعلقة بنقل الأصول المالية متطلبات الإفصاح الأخرى لهذا المعيار. تعرض المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٤٩ب–٤٩ح في إيضاح واحد في بياناتها المالية. تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة بالنسبة لجميع الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الاعتراف بها وتفصح كذلك أي علاقة مستمرة بالأصول المنقولة، إذا كانت هذه العلاقة قائمة في تاريخ التقرير، بغض النظر عن توقيت إتمام معاملة النقل المعنية. ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في تلك الفقرات، لا تنقل المنشأة جميع أصولها المالية أو جزء منها (الأصول المالية المنقولة) إلا في إحدى الحالات التالية:

(أ) إذا كانت ستنقل الحقوق التعاقدية لتحصل على تدفقات نقدية من الأصل المالي؛ أو

(ب) إذا كانت ستحتفظ بالحقوق التعاقدية للحصول على التدفقات النقدية لذلك الأصل المالي، ولكنها تفترض وجود التزام تعاقدي لدفع التدفقات النقدية لمتلقي واحد أو أكثر في ترتيب ما.

٤٩ب تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من:

(أ) فهم العلاقة بين الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الاعتراف بها بالكامل وما يتعلق بها من التزامات؛ و

(ب) تقييم طبيعة العلاقة المستمرة والمخاطر المتعلقة بها فيما يخص الأصول التي تم إلغاء الاعتراف بها.

٤٩ج لأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٩هـ–٤٩ح، يكون للمنشأة علاقة مستمرة متعلقة بالأصول المالية المنقولة إذا كانت المنشأة تحتفظ، كجزء من عملية النقل، بأي حقوق تعاقدية أو تعهدات متأصلة في الأصول المالية المنقولة أو أنها تحصل على أي حقوق تعاقدية جديدة أو تعهدات متعلقة بالأصول المالية المنقولة. ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٩هـ–٤٩ح، لا يشكل ما يلي علاقة مستمرة:

(أ) الإقرارات والضمانات الاعتيادية المتعلقة بالنقل الاحتيالي والمفاهيم المنطقية وحسن النوايا والتعامل العادل التي قد تؤدي إلى إبطال النقل نتيجة لإجراء قانوني؛

(ب) العقود الآجلة أو عقود الخيار وغير ذلك من العقود لإعادة استملاك الأصل المالي والتي يكون سعر العقد (أو سعر الممارسة) فيها هو القيمة العادلة للأصل المالي المنقول؛ أو

(ج) الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية التي تمكنها من الحصول على تدفقات نقدية من الأصل المالي ولكنها تفترض وجود التزام تعاقدي لدفع التدفقات النقدية لمنشأة واحدة أو أكثر وتلبية الشروط الواردة في الفقرات ١٦(أ)–(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الاعتراف بها بالكامل

٤٩د قد يكون لدى المنشأة أصول مالية منقولة بطريقة تؤدي إلى عدم صلاحية إلغاء الاعتراف بجميع الأصول المالية المنقولة أو جزء منها. ولتلبية الأهداف الموضحة في الفقرة ٤٩ب(أ)، تفصح المنشأة عما يلي في كل تاريخ من تواريخ التقرير بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الاعتراف بها بالكامل:

(أ) طبيعة الأصول المنقولة.

(ب) طبيعة المخاطر والمكاسب المتصلة بالملكية التي تتعرض لها المنشأة.

(ج) وصف لطبيعة العلاقة بين الأصول المنقولة وما يتعلق بها من التزامات، بما في ذلك القيود الناتجة عن النقل عند استخدام المنشأة المعدة للتقارير للأصول المنقولة.

(د) عندما يكون الطرف المقابل (أو الأطراف المقابلة) للالتزامات ذات العلاقة له/ لهم حق الرجوع فقط للأصول المنقولة، تفصح المنشأة عن جدول زمني يوضح القيمة العادلة للأصول المنقولة، والقيمة العادلة للالتزامات المتعلقة بها والموقف الصافي (الفرق بين القيمة العادلة للأصول المالية وما يتعلق بها من التزامات).

(هـ) عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بجميع الأصول المالية، فإنها تفصح عن المبالغ المسجلة للأصول المنقولة وما يتعلق بها من التزامات.

(و) عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بالأصول في حدود العلاقة المستمرة (انظر الفقرة ١٧(ج)(٢) والفقرة ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١)، تفصح المنشأة عن إجمالي المبالغ المسجلة للأصول الأصلية قبل النقل، وعن مبالغ تسجيل الأصول التي تستمر المنشأة في الاعتراف بها، والمبالغ المسجلة لما يتعلق بها من التزامات.

الأصول المالية المنقولة التي تم إلغاء الاعتراف بها بالكامل

٤٩هـ لتلبية المتطلبات الموضحة في الفقرة ٤٩ب(ب)، عندما تلغي المنشأة الاعتراف بالأصول المالية المنقولة بالكامل (انظر الفقرة ١٧(أ) و١٧(ج)(١) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) مع استمرار علاقتها بتلك الأصول، تفصح المنشأة، على أقل تقدير، بالنسبة

لكل نوع من أنواع العلاقات المستمرة وفي كل تاريخ من تواريخ التقرير عما يلي:

(أ) المبلغ المسجل للأصول والالتزامات التي تم الاعتراف بها في بيان المركز المالي للمنشأة وتعرض العلاقة المستمرة للمنشأة بالأصول التي تم إلغاء الاعتراف بها، وعناصر السطر التي تم فيها الاعتراف بالمبالغ المسجلة لتلك الأصول والالتزامات.

(ب) القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي تمثل العلاقة المستمرة للمنشأة بالأصول التي تم إلغاء الاعتراف بها.

(ج) المبلغ الذي يمثل بأفضل صورة أقصى درجة من تعرض المنشأة للخسائر الناجمة عن علاقتها المستمرة بالأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها، والمعلومات التي توضح كيفية تحديد الدرجة القصوى من التعرض للخسارة.

(د) التدفقات النقدية غير المخصومة التي قد تكون أو التي ستكون مطلوبة لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها (مثل السعر الثابت في اتفاقية عقد خيار) أو المبالغ الدائنة الأخرى المستحقة للمنقول إليه فيما يتعلق بالأصول المنقولة. وإذا كان التدفق النقدي الصادر متغيراً فيجب أن يعتمد المبلغ المفصح عنه على الشروط الموجودة في كل تاريخ من تواريخ التقرير.

(هـ) تحليل لآجال الاستحقاق للتدفقات النقدية غير المخصومة المطلوبة أو التي قد تُطلب لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها أو غير ذلك من المبالغ الدائنة المستحقة للمنقول إليه فيما يتعلق بالأصول المالية المنقولة، مع توضيح الآجال التعاقدية المستحقة المتبقية فيما يتعلق بالعلاقة المستمرة.

(و) المعلومات النوعية التي توضح وتدعم الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرات (أ)-(هـ).

٤٩و قد تجمع المنشأة المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٤٩هـ فيما يتعلق بأصل معين إذا كان لدى المنشأة أكثر من نوع من العلاقات المستمرة بالأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها، وتدرجها في التقارير تحت نوع العلاقة المستمرة.

٤٩ز علاوة على ذلك، تفصح المنشأة بالنسبة لكل نوع من أنواع العلاقات المستمرة عما يلي:

(أ) المكسب أو الخسارة التي تم الاعتراف بها في تاريخ نقل الأصول.

(ب) الإيرادات والمصاريف المعترف بها، في فترة إعداد التقارير وبشكل تراكمي على حدٍ سواء، والناتجة عن العلاقة المستمرة للمنشأة بالأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها (مثل تغيرات القيمة العادلة في الأدوات المشتقة).

(ج) إذا كان إجمالي مبلغ العوائد من أعمال النقل (الذي يصلح لإلغاء الاعتراف) في تاريخ التقرير غير موزع بالتساوي على فترة إعداد التقارير (على سبيل المثال إذا كانت النسبة الجوهرية لإجمالي مبلغ أعمال النقل ستقع في آخر أيام فترة إعداد التقارير):

(١) موعد حدوث أكبر أعمال النقل بداخل فترة إعداد التقارير (على سبيل المثال، الأيام الخمسة الأخيرة قبل نهاية فترة إعداد التقارير)

(٢) المبلغ (على سبيل المثال، المكاسب والخسائر ذات العلاقة) الذي تم الاعتراف به جراء أعمال النقل في هذا الجزء من فترة إعداد التقارير، و

(٣) المبلغ الإجمالي للعوائد من أعمال النقل في ذلك الجزء من فترة إعداد التقارير.

تقدم المنشأة تلك المعلومات عن كل فترة يتم فيها عرض بيان صافي الأصول/ حقوق الملكية.

معلومات تكميلية

٤٩هـ تفصح المنشأة عن أي معلومات إضافية تراها ضرورية لتلبية أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة ٤٩ب.

التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١

٤٩ط في فترة إعداد التقارير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تفصح المنشأة عن المعلومات التالية بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية كما في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) فئة الاعتراف الأصلية والمبلغ المسجل المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩؛

(ب) فئة القياس الجديدة والمبلغ المسجل المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛

(ج) مبلغ أي أصول مالية والتزامات مالية في بيان المركز المالي والتي كان قد تم تخصيصها مسبقاً على أنه قد تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز ولكنها لم تعد مخصصة لذلك، مع التمييز بين متطلبات إعادة التصنيف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ وبين ما تختار المنشأة إعادة تصنيفه في تاريخ التطبيق الأولي.

٤٩ي في فترة إعداد التقارير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تفصح المنشأة عن المعلومات النوعية التي تمكن المستخدمين من فهم ما يلي:

(أ) كيفية تطبيق المنشأة لمتطلبات التصنيف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على الأصول المالية التي تغير تصنيفها نتيجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

(ب) أسباب أي تخصيص أو إلغاء تخصيص للأصول المالية أو الالتزامات المالية وفقاً للقياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في تاريخ التطبيق الأولي.

٤٩ك في فترة إعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة للمرة الأولى متطلبات التصنيف والقياس الخاصة بالأصول المالية والواردة في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ (بمعنى عندما تنتقل المنشأة من تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ إلى تطبيق المعيار ٤١ بالنسبة للأصول المالية)، فإن المنشأة تعرض الإفصاحات الموضحة في الفقرات ٤٩ل–٤٩س لهذا المعيار بموجب متطلبات الفقرة ١٧٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٤٩ل وفقاً لمتطلبات الفقرة ٤٩ك، تفصح المنشأة عن التغيرات في تصنيف الأصول المالية والالتزامات المالية كما في تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، مع توضيح ما يلي بشكل منفصل:

(أ) التغيرات في المبالغ المسجلة على أساس فئات قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ (بمعنى أنها غير ناتجة عن التغير في سمة القياس عند الانتقال لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)؛ و

(ب) التغيرات في المبالغ المسجلة الناتجة عن التغيير في سمة القياس عند الانتقال لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

يجب ألا يتم تقديم الإفصاحات بموجب هذه الفقرة بعد تاريخ إعداد التقارير الذي تطبق فيه المنشأة للمرة الأولى متطلبات التصنيف والقياس المتعلقة بالأصول المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٤٩م وفقاً لمتطلبات الفقرة ٤٩ك، تفصح المنشأة عن الأصول والالتزامات المالية التالية التي تمت إعادة تصنيفها بحيث يتم قياسها بالتكلفة المطفأة، وفي حالة الأصول المالية، التي تمت إعادة تصنيفها إلى خارج القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، نتيجة للانتقال لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تفصح المنشأة عن:

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية في نهاية فتر ة إعداد التقارير؛ و

(ب) مكاسب وخسائر القيمة العادلة التي كان سيتم الاعتراف بها في الفائض أو العجر أو في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال فترة إعداد التقارير لو لم تتم إعادة تصنيف الأصول المالية أو الالتزامات المالية.

يجب ألا يتم تقديم الإفصاحات المطلوبة في هذه الفقرة بعد تاريخ التقرير الذي تطبق فيه المنشأة متطلبات تصنيف وقياس الأصول المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٤٩ن عندما تتطلب الفقرة ٤٩ك، تفصح المنشأة عن المعلومات التالية فيما يخص الأصول المالية والالتزامات المالية التي تمت إعادة تصنيفها خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز نتيجة للانتقال إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١:

(أ) سعر الفائدة الفعلي المحدد في تاريخ التطبيق الأولي و

(ب) إيراد أو مصروف الفائدة المعترف بهما.

إذا تعاملت المنشأة مع القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي باعتبارها إجمالي المبلغ المسجل الجديد في نهاية الاعتراف الأولي (انظر الفقرة ١٦٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)، يتم تقديم الإفصاحات الواردة في هذه الفقرة لكل فترة إعداد تقارير حتى إلغاء الاعتراف. وبخلاف ذلك، لا تكون هناك حاجة لتقديم الإفصاحات الواردة في هذه الفقرة بعد تاريخ إعداد التقرير الذي تطبق فيه المنشأة متطلبات تصنيف وقياس الأصول المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٤٩س عندما تعرض المنشأة الإفصاحات الموضحة في الفقرات ٤٩ك–٤٩ن، فإن تلك الإفصاحات، والإفصاحات في الفقرة ٢٩ من هذا المعيار، يجب أن تسمح بالمطابقة بين:

(أ) فئات القياس المعروضة وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢٩ و٤١؛ و

(ب) فئة الأداة المالية في تاريخ التطبيق الأولي.

٤٩ع في تاريخ التطبيق الأولي للفقرات ٧٣–٩٣ من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٤١، يُطلب من المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تسمح بمطابقة بدلات الإنخفاض النهائية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ والمخصصات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ المتعلقة بالبدلات الافتتاحية للخسارة التي يتم تحديدها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. بالنسبة للأصول المالية، يقدم هذا الإفصاح وفقاً لفئات قياس الأصول المالية ذات العلاقة وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢٩ و٤١، وتوضح بصورة منفصلة أثر التغيرات في فئة القياس الخاصة ببدل الخسارة في ذلك التاريخ.

٤٩ف في فترة إعداد التقارير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، لا يُطلب من المنشأة أن تفصح عن مبالغ عناصر السطر التي كان سيتم إدراجها في التقارير وفقاً لمتطلبات القياس والتصنيف (والتي تشمل المتطلبات المتعلقة بقياس تكلفة الإطفاء للأصول المالية والانخفاض الواردة في الفقرات ٦٩–٧٢ و٧٣–٩٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) الواردة في:

(أ) معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ عن الفترات السابقة؛ و

(ب) معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ عن الفترة الحالية.

٤٩ص وفقاً للفقرة ١٦١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، وإذا كان ذلك غير عملي، (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣) في تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يمكن للمنشأة أن تقييم عنصر معدل للقيمة الزمنية للنقود وفقاً لفقرات التنفيذ ٦٨–٧٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ اعتماداً على الحقائق والظروف التي وجدت عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي، تُقيم المنشأة خصائص التدفقات المالية التعاقدية للأصل المالي وفقاً للحقائق والظروف التي كانت قائمة عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي دون النظر للمتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود في فقرات التنفيذ ٦٨–٧٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

وتفصح المنشأة عن المبالغ المسجلة في تاريخ التقرير المتعلقة بالأصول المالية التي تم تقييم خصائص تدفقاتها النقدية التعاقدية اعتماداً على الحقائق والظروف التي كانت قائمة عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي دون النظر في المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الوارد في فقرات التنفيذ ٦٨-٧٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ وحتى إلغاء الاعتراف بتلك الأصول المالية.

٤٩ق وفقاً للفقرة ١٦٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، إذا كان من غير العملي أن تقيم للمنشأة (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣) في تاريخ الاعتراف الأولي ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة الدفع المسبق غير هامة وفقاً لفقرة التنفيذ ٧٤(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بناءً على الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاعتراف الأولي بالأصل المالي، تقيم المنشأة خصائص التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المالي بناءً على الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاعتراف الأولي بالأصل المالي دون النظر في الاستثناء الخاص بمميزات الدفع المسبق الوارد في فقرة التنفيذ٧٤(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١. وتفصح المنشأة في تاريخ التقرير عن مبلغ تسجيل الأصول المالية التي تم تقييم خصائص تدفقاتها النقدية المستقبلية التعاقدية بناءً على الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاعتراف الأولي بالأصل المالي دون النظر في الاستثناء الخاص بمميزات الدفع المسبق الوارد في فقرة التنفيذ٧٤(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ حتى يتم إلغاء الاعتراف بتلك الأصول المالية.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٥٠ على المنشأة تطبيق هذا المعيار للبيانات المالية التي تغطي الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٣، فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٥١ لا تطبق المنشأة هذا المعيار قبل ١ يناير ٢٠١٣ إلا إذا طبقت أيضاً معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ٢٨ و٢٩.

٥٢ عندما تتبنى المنشأة أساس الإستحقاق المحاسبي كما هو معرف في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لغايات إعداد التقارير المالية، بعد تاريخ النفاذ، ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ التبني أو بعد لك.

٥٢أ تم تعديل الفقرة ٥٣ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى* " الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقه في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٥٢ب أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " *البيانات المالية الموحدة* " ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ " *الترتيبات المشتركة* " ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ " *الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى*"، الصادرة في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرتين ٣(أ) و" تطبيق٦ ". وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل عند تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٥ و٣٧ و٣٨.

٥٢ج تم تعديل التنفيذ ٧ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥، التي صدرت في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك.

٥٢د تم حذف الفقرات ٦، و٧ من خلال إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

٥٢هـ تم تعديل الفقرة ٣ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ " منافع الموظفين" الصادر في يوليو ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

٥٢و. عُدلت الفقرات ٢ و٣ و٤ و٥ و٨ و١١ و١٢ و١٣ و١٤ و١٨ و٢٤ و٣٤ و٣٥ و٣٦ و٣٧ و٤١ و٤٣ و٤٥ وفقرات التنفيذ ٥ و٩ و١٠ و٢٤ و٢٩، وألغيت الفقرات ١٦ و١٧ و٢٠ و٢٦ و٢٧ و٢٨ و٤٤ وأضيفت عدة فقرات وعناوين ٥أ و١٣أ و١٤أ و١٤ب و١٥أ و١٥ب و١٥ج و١٧أ و١٧ب و١٧ج و١٧د و١٧هـ و١٧و و٢٠أ و٢٤أ و٢٥ب و٢٥ج و٢٥د و٢٦أ و٢٦ب و٢٦ج و٢٧أ و٢٧ب و٢٧ج و٢٧د و٢٧هـ و٢٧و و٢٨أ و٢٨ب و٢٨ج و٢٨د و٢٨هـ و٢٨و و٢٨ز و٣٧أ و٣٩أ و٤٢أ و٤٢ب و٤٢ج و٤٢د و٤٢هـ و٤٢و و٤٢ز و٤٢ح و٤٢ط و٤٢ي و٤٢ك و٤٢ل و٤٢م و٤٢ن و٤٩أ و٤٩ب و٤٩ج و٤٩د و٤٩هـ و٤٩و و٤٩ز و٤٩ح و٤٩ط و٤٩ي و٤٩ك و٤٩ل و٤٩م و٤٩ن و٤٩س و٤٩ع و٤٩ف و٤٩ص و٤٩ق و٥٢ج و٥٢د وفقرات التنفيذ ٨أ و٨ب و٨ج و٨د و٨هـ و٨و و٨ز و٨ح و٨ط و٨ي و٣١ و٣٢ و٣٢أ و٣٣ و٣٤ و٣٥ و٣٦ و٣٧ و٣٨ و٣٩ و٤٠ و٤١ و٤٢ و٤٣ و٤٤ و٤٥ و٤٦ و٤٧ و٤٨ و٤٩ و٥٠ و٥١ و٥٢ و٥٣ و٥٤ و٥٥ وذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ الصادر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٥٢ز. عُدلت فقرة التطبيق ٥ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩* التي صدرت في يناير ٢٠٢٠. تطبق المنشأة هذة التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢٣، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، في نفس الوقت.

٥٣ عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى"* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب وإستبدال معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١٥ (٢٠٠١)

٥٤ يحل هذا المعيار **ومعيار** المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٨ محل معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١٥ *" الأدوات المالية: الإفصاح والعرض "* الصادر في عام ٢٠٠١. يبقى معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١٥ مطبقاً إلا أن يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠ أو يدخلان حيز النفاذ، أيهما أسبق.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرة ٩)

تطبيق١. تتطلب الفقرة ٩ أن تقوم المنشأة بتصنيف الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الإعتبار خصائص هذه الأدوات المالية، والفئات المبينة في الفقرة ٦ تحددها المنشأة، ولذلك فهي متميزة عن فئات الأدوات المالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ (الذي يحدد كيفية قياس الأدوات المالية وأين يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة).

تطبيق٢. عند تحديد فئات الأدوات المالية، على المنشأة إجراء ما يلي كحد أدنى:-

(أ) أن تميز الأدوات التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة عن الأدوات التي تم قياسها بالقيمة العادلة.

(ب) أن تعامل هذه الأدوات المالية كفئة أو فئات منفصلة خارج نطاق هذا المعيار.

تطبيق٣. على المنشاة أن تقرر في ظل ظروفها مقدار التفاصيل التي توفرها لتلبية متطلبات هذا المعيار ومقدار التأكد الذي تضعه على مختلف نواحي المتطلبات وكيف تصنف المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون دمج المعلومات مع مختلف الخصائص، ومن الضروري إجراء توازن بين تحميل البيانات المالية تفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية وتجعل المعلومات الهامة غامضة نتيجة لوجود عدد كبير جداً لها، فعلى سبيل المثال على المنشأة عدم جعل المعلومات الهامة غامضة بإدخالها ضمن مقدار كبير من التفاصيل غير الهامة، وبالمثل على المنشأة عدم الإفصاح عن المعلومات التي جمعت كذلك بحيث تجعل الفروقات الهامة بين المعاملات الفردية أو المخاطر المرتبطة بها غامضة.

تطبيق٤. [تم إلغائها]

الإفصاحات الأخرى-السياسات المحاسبية (الفقرة ٢٥)

تطبيق٥. تتطلب الفقرة ٢٥ الإفصاح عن أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة المناسبة لفهم البيانات المالية، وبالنسبة للبيانات المالية من الممكن أن يشمل هذا الإفصاح ما يلي:-

(أ) بالنسبة للإلتزامات المالية المحددة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز:

(١) طبيعة الإلتزامات المالية التي حددتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛

(٢) مقاييس هذا التحديد للإلتزامات المالية عند الإعتراف الأولي؛ و

(٣) كيفية تحقيق المنشأة الشروط في الفقرات ٤٦ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١.

(ب) بالنسبة للأصول المالية المخصصة على أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز:

(١) طبيعة الأصول المالية التي خصصتها المنشأة على أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و

(٢) كيفية تلبية المنشأة للمعيار الوارد في الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بالنسبة لذلك التخصيص.

(ج) ما إذا تم إحتساب المشتريات والمبيعات بالطرق العادية للأصول المالية في تاريخ المتاجرة أو في تاريخ التسوية (أنظر الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١).

(د) [تم إلغائها]

(هـ) كيفية تحديد صافي مكاسب أو صافي خسائر كل فئة أداة مالية (أنظر الفقرة ٢٤ (أ))، على سبيل المثال ما إذا كان صافي المكاسب أو صافي الخسائر في البنود بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز يشمل دخل الفائدة أو الإيراد من أرباح الأسهم أو التوزيعات المشابهة.

(و) [تم إلغائها]

(ز) [تم إلغائها]

(ح) بالنسبة لعقود الضمان المالي التي تصدر من خلال المعاملات غير التبادلية، والتي لا يمكن فيها تحديد القيمة العادلة، فعند الاعتراف الأولي، يُقاس عقد الضمان المالي بمبلغ بدل الخسارة وفقاً لفقرة التطبيق ١٣٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، ويتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة.

تتطلب الفقرة ١٣٧ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام١ كذلك أن تفصح المنشآت في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام بإستثناء تلك التي تتضمن التقديرات التي أجرتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها أكبر الأثر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية (الفقرات ٣٨-٤٩)

تطبيق٦. يجب إجراء الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات من ٣٨-٤٩ إما في البيانات المالية أو إدخالها من خلال الإشارة إليها من البيانات المالية إلى بيان آخر مثل تعليق الإدارة أو تقرير مخاطرة إلى مستخدمي البيانات المالية حسب نفس الشروط مثل البيانات المالية وفي نفس الوقت، وعليه، المعلومات المدخلة من خلال الإشارة إليها تكون البيانات المالية غير مكتملة. وقد يخضع استخدام هذه الإشارة المرجعية إلى قيود الإختصاصات المختلفة.

الإفصاحات الكمية (الفقرة٤١)

تطبيق٧. تتطلب الفقرة ٤١ (أ) الإفصاح عن البيانات الكمية الملخصة حول تعرض المنشأة للمخاطر بناءاً على المعلومات المتوفرة داخليا لموظفي الإدارة الرئيسين للمنشأة، وعندما تستخدم المنشأة عدة أساليب لإدارة التعرض للمخاطرة فإن على المنشأة الإفصاح عن المعلومات باستخدام الأسلوب أو الأساليب التي توفر أكثر المعلومات معروضة بأمانة وملائمة، ويناقش معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* الملاءمة والمعروضة بشكل عادل.

تطبيق٨. تتطلب الفقرة ٤١(ج) الإفصاح عن تركيزات المخاطرة، وتنجم تركيزات المخاطرة من الأدوات المالية التي لها خصائص متشابهة وتتأثر بشكل مماثل بالتغيرات في الظروف الإقتصادية والظروف الأخرى. يتطلب تحديد تركيزات المخاطرة الحكم الشخصي مع الأخذ في الإعتبار ظروف المنشأة، ويشمل الإفصاح عن حالات تركيز المخاطرة ما يلي:-

(أ) وصف لكيفية تحديد الإدارة لحالات تركيز المخاطرة؛

(ب) وصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركيز (على سبيل المثال الجهة المناظرة أو المنطقة الجغرافية أو العملة أو السوق)؛ و

(ج) مقدار التعرض للمخاطرة المرتبطة بكافة الأدوات المالية التي تتشارك في تلك الخاصية.

ممارسات إدارة مخاطر الإئتمان (الفقرات ٤٢و – ٤٢ز)

تطبيق٨أ. تتطلب الفقرة ٤٢و(ب) الإفصاح عن معلومات عن كيفية تعريف المنشأة للتعثر بالنسبة للأدوات المالية المختلفة وأسباب اختيار تلك التعريفات. وفقاً للفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، يعتمد تحديد ما إذا كان ينبغي الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة للعمر الإئتماني الكامل على زيادة مخاطر التعثر التي وقعت منذ الاعتراف الأولي. قد تشمل المعلومات عن تعريفات المنشأة للتعثر التي ستساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم كيفية تطبيق المنشأة لمتطلبات الخسائر الإئتمانية المتوقعة الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ ما يلي:

(أ) العوامل النوعية والكمية التي أخذت بعين الاعتبار عند تعريف التعثر؛

(ب) ما إذا كان قد تم تطبيق تعريفات مختلفة على أنواع مختلفة من الأدوات المالية؛ و

(ج) الافتراضات حول نسبة التعافي (بمعنى عدد الأصول المالية التي عادت إلى وضعية الأداء) بعد حدوث التعثر في الأصل المالي.

تطبيق٨ب. لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على تقييم سياسات إعادة الهيكلة والتعديل التي تتبعها المنشأة، تتطلب الفقرة ٤٢و(و)(١) الإفصاح عن معلومات عن كيفية متابعة المنشأة لحدود القياس اللاحق لبدلات الخسارة للأصول المالية التي تم الإفصاح عنها مسبقاً بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وفقاً للفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. أما المعلومات الكمية التي ستساعد المستخدمين على فهم الزيادة اللاحقة في الأصول المالية المعدلة فقد تشمل معلومات عن الأصول المالية المعدلة التي تلبي المعيار الوارد في الفقرة ٤٢و(و)(١) والتي انعكست فيما يتعلق بها بدلات الخسارة لتقاس بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني (معدل التدهور).

تطبيق٨ج. تتطلب الفقرة ٤٢ز(أ) الإفصاح عن معلومات عن أساس المدخلات والافتراضات وتقنيات التقدير المستخدمة لتطبيق متطلبات الانخفاض الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. وتشمل افتراضات المنشأة ومدخلاتها المستخدمة لقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة أو تحديد قدر الزيادة في مخاطر الإئتمان منذ الاعتراف الأولي تشمل المعلومات التي تم الحصول عليها من المعلومات التاريخية الداخلية أو تقارير التصنيف والافتراضات عن العمر المتوقع للأدوات المالية وتوقيت بيع الضمانات.

التغيرات في مخصص الخسارة (الفقرة ٤٢ح)

تطبيق٨د. وفقاً للفقرة ٤٢ح، يُطلب من المنشأة أن توضح أسباب التغيرات في بدلات الخسارة خلال الفترة، إضافة إلى المطابقة بين الرصيد الافتتاحي والختامي لبدل الخسارة، وقد يكون من اللازم تقديم تفسير سردي لتلك التغيرات. قد يشمل التفسير السردي تحليلاً لأسباب التغيرات في بدل الخسارة خلال الفترة، بما في ذلك:

(أ) تكوين المحفظة؛

(ب) حجم الأدوات المالية التي تم شراؤها أو إنشاؤها؛ و

(ج) شدة الخسائر الإئتمانية المتوقعة.

تطبيق٨هـ. بالنسبة لالتزامات القروض وعقود الضمانات المالية يتم الاعتراف ببدل الخسارة باعتباره مخصص. تفصح المنشأة عن المعلومات عن التغيرات في بدل الخسارة للأصول المالية بصورة منفصلة عن الالتزامات بالقروض وعقود الضمانات المالية. ومع ذلك، إذا تكونت الأداة المالية من قرض (أي أصل مالي) ومكون التزام غير مسحوب (بمعنى التزام بقرض) وكانت المنشأة غير قادرة على تحديد الخسائر الإئتمانية المتوقعة فيما يخص مكون الالتزام بالقرض بشكل منفصل عن مكون الأصول المالية، يتم الاعتراف بمكون القرض مع بدل الخسارة بالنسبة للأصل المالي. وفي حدود تجاوز الخسائر الإئتمانية المتوقعة المجمعة لإجمالي المبالغ المسجلة للأصل المالي، يتم الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة باعتبارها مخصص.

الضمانات (الفقرة ٤٢ك)

تطبيق٨و. تتطلب الفقرة ٤٢ك الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر الضمانات وغيرها من التعزيزات الإئتمانية على المبلغ المتوقع للخسائر الإئتمانية المتوقعة. ولا يُطلب من المنشأة أن تفصح عن معلومات عن القيمة العادلة للضمان وغير ذلك من التعزيزات الإئتمانية ولا يُطلب منها أن تقوم بقياس كمي للقيمة الدقيقة للضمان الذي تضمنته حسابات الخسائر الإئتمانية المتوقعة (بمعنى الخسارة في حالة التعثر).

تطبيق٨ز. يمكن أن يشمل الوصف السردي للضمان وأثره على مبالغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة معلومات عما يلي:

(أ) الأنواع الرئيسية للضمان المحتفظ بها على هيئة أوراق مالية والتعزيزات الإئتمانية الأخرى (ومن الأمثلة على التعزيزات الإئتمانية: الخطابات التي تعد ضمانات، والمشتقات الإئتمانية، وترتيبات المعاوضة التي لا تصلح لإجراء المقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨)؛

(ب) حجم الضمانات المحتفظ بها وغير ذلك من التعزيزات الإئتمانية وأهميتها فيما يخص بدل الخسارة.

(ج) السياسات والعمليات المتبعة في تقييم وإدارة الضمان وغيره من التعزيزات الإئتمانية؛

(د) الأنواع الرئيسية من الأطراف المقابلة في الضمان وغيره من التعزيزات الإئتمانية وجدارتها لإئتمانية؛ و

(هـ) معلومات عن تركزات المخاطر داخل الضمان وغيره من التعزيزات الإئتمانية.

التعرض للمخاطر الإئتمانية (الفقرات ٤٢م-٤٢ن)

تطبيق٨ح. تتطلب الفقرة ٤٢م الإفصاح عن معلومات عن تعرض المنشأة للمخاطر الإئتمانية وأهمية تركزات المخاطر الإئتمانية في تاريخ التقرير. وتنشأ تركزات المخاطر الإئتمانية عندما تتواجد الأطراف المقابلة في نفس المواقع الجغرافية أو عند اشتراكها في نفس أنواع الأعمال وعندما تكون لها نفس الخصائص الاقتصادية التي تؤدي إلى تأثر قدرتها على تلبية التعهدات التعاقدية بنفس القدر جرّاء التغير في الظروف الاقتصادية أو غيرها من الظروف. تقدم المنشأة معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم ما إذا كانت هناك مجموعات من الأدوات المالية أو محافظ الأدوات مالية ذات خصائص معينة قد تؤثر على مجموعة كبيرة من تلك المجموعة من الأدوات المالية مثل تركز مخاطر معينة. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال، التجميعات وفقاً لنسبة القرض- القيمة، والمخاطر الجغرافية والمخاطر المتعلقة بالصناعة وتركزات المخاطر المتعلقة بنوع المُصدر.

تطبيق٨ط. عدد درجات التصنيف الإئتماني المستخدمة في الإفصاح عن المعلومات وفقاً للفقرة ٤٢م يجب أن يكون متسقاً مع عدد تقارير المنشأة التي تصل إلى موظفي الإدارة الرئيسيين لأغراض إدارة المخاطر الإئتمانية. إذا كانت المعلومات عن المستحقات السابقة هي المعلومات الوحيدة المتاحة والمتعلقة بالمقترض وكانت المنشأة تستخدم تلك المعلومات لتقييم ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية قد تزايدت بشكل مؤثر منذ الاعتراف الأولي وفقاً للفقرة ٨٢

من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تقدم المنشأة تحليلاً باستخدام حالات تجاوز تاريخ الاستحقاق فيما يتعلق بتلك الأصول المالية.

تطبيق٨ي. إذا كانت المنشأة قد قامت بقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة على أساس جماعي، فقد لا تتمكن من تخصيص المبالغ المسجلة الإجمالية لكل أصل من الأصول المالية على حدى أو قد لا تتمكن من تخصيص التعرض للمخاطر الإئتمانية عن التعهدات بالقروض وعقود الضمانات المالية لدرجات التصنيف الإئتماني التي تم بشأنها الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. وفي تلك الحالة تطبق المنشأة المتطلبات الواردة في الفقرة ٤٢م على تلك الأدوات المالية التي يمكن تخصيصها مباشرة لدرجة تصنيف إئتماني، وتفصح بشكل منفصل عن إجمالي المبالغ المسجلة للأدوات المالية التي تم بشأنها قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني على أساس جماعي.

الحد الأقصى للتعرض للمخاطرة (الفقرة ٤٣ (أ))

تطبيق٩. تتطلب الفقرة ٤٢ ك (أ) ٤٣(أ) الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى لتعرض المنشأة لمخاطرة الإئتمان، و بالنسبة للأصل المالي فإنه يكون عادة إجمالي المبلغ المسجل مطروحا منه ما يلي:-

(أ) أية مبالغ تم تقاصها Offset حسب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٨؛ و

(ب) أي مخصص معترف به حسب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٩.

تطبيق١٠. تشمل الأنشطة التي تتسبب في نشوء مخاطرة إئتمان والحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان ما يلي، دون أن تكون مقتصرة على ذلك:-

(أ) منح قروض للعملاء وعمل إيداعات لدى منشآت أخرى، وفي هذه الحالات الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان هو المبلغ المسجل للأصول المالية ذات العلاقة.

(ب) الدخول في عقود مشتقات (على سبيل المثال عقود صرف أجنبية ومقايضات أسعار فائدة ومشتقات إئتمان) وعندما يتم قياس الأصل الناجم بالقيمة العادلة فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان في نهاية فترة إعداد التقارير سيساوي المبلغ المسجل.

(ج) منح كفالات مالية، ففي هذه الحالة الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن للمنشأة أن تدفعه إذا طلب دفع الكفالة والذي قد يكون أكبر بكثير من المبلغ المعترف به كإلتزام.

(د) عمل إلتزام بقرض غير قابل للنقض على مدى عمر التسهيل أو قابل للنقض فقط إستجابة لتغير عكسي جوهري، وإذا لم تستطع الجهة المصدرة تسوية إلتزام القرض نقدا أو بإدارة مالية أخرى فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان هو مبلغ الإلتزام بكامله، ويعود ذلك لأنه من غير المؤكد إذا كان مبلغ أي جزءاً غير مسحوب يمكن السحب منه في المستقبل، وقد يكون هذا أكبر إلى حد كبير من المبلغ المعترف به كإلتزام.

إفصاحات مخاطر السيولة الكمية (الفقرات ٤١(أ) و٤٦(أ) و(ب))

تطبيق١١. وفقاً للفقرة ٤١(أ)، تفصح المنشأة عن بيانات كمية مختصرة حول تعرضها لمخاطر السيولة على أساس المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارية الرئيسيين. وتوضح المنشاة كيفية تحديد هذه البيانات. وإذا كان التدفق الصادر للنقد (أو اصل مالي آخر) المشمول في هذه البيانات يمكنه:

(أ) أن يحصل بشكل جوهري قبل الموعد المشار إليه في البيانات؛ أو

(ب) أن يكون لمبالغ مختلفة بصورة جوهرية عن تلك المشار إليها في البيانات (مثلاً، لمشتقة مشمولة في البيانات على أساس صافي التسوية والتي يملك الطرف المناظر بالنسبة لها خيار طلب تسوية إجمالية).

تبين المنشاة تلك الحقيقة وتقدم معلومات كمية تمكن ستخدمي بياناتها المالية من تقييم مدى هذه المخاطر ما لم تكن تلك المعلومات مشمولة في تحليل الإستحقاق التعاقدي الذي تتطلبه الفقرة ٤٦ (أ) أو(ب).

تطبيق١٢. عند إعداد تحليل الإستحقاق التعاقدي للإلتزامات المالية الذي تتطلبه الفقرة الفقرة ٤٦ (أ) و(ب)، على المنشأة استخدام حكمها لتحديد عدد مناسب من الفترات الزمنية، فعلى سبيل المثال يمكن أن تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية مناسبة:-

(أ) ما لا يزيد عن شهر واحد؛

(ب) أكثر من شهر واحد وما لا يزيد عن ثلاثة شهور؛

(ج) أكثر من ثلاثة شهور وما لا يزيد عن سنة واحدة؛ و

(د) أكثر من سنة واحدة وما لا يزيد عن خمس سنوات.

تطبيق١٣. أثناء الإلتزام بالفقرة ٤٦(أ) و(ب)، لا تفصل المنشأة المشتقة الضمنية عن الأداة المختلطة. وبالنسبة لهذه الأداة، تطبق المنشاة الفقرة ٤٦(أ).

تطبيق١٤. تقتضي الفقرة ٤٦(ب) من المنشاة الإفصاح عن تحليل الإستحقاق الكمي للإلتزامات المالية المشتقة التي تبين مواعيد الإستحقاق التعاقدية المتبقية إذا كانت مواعيد الإستحقاق التعاقدية مهمة لفهم توقيت التدفقات النقدية. فعلى سبيل المثال، تكون هذه هي الحالة بالنسبة إلى:

(أ) مقايضة سعر الفائدة مع تاريخ الإستحقاق المتبقي لخمس سنوات في تحوط التدفق النقدي لأصل مالي أو إلتزام مالي متغير السعر.

(ب) كافة إلتزامات القروض.

تطبيق١٥. تقتضي الفقرة ٤٦(أ) و(ب) من المنشاة الإفصاح عن تحليل الإستحقاق للإلتزامات المالية التي تبين مواعيد الإستحقاق التعاقدية المتبقية لبعض الإلتزامات. وفي هذا الإفصاح

(أ) عندما يكون لدى الطرف المناظر إختيار متى يتم دفع مبلغ، تخصيص الإلتزام للفترة المبكرة التي يمكن فيها الطلب من المنشأة أن تقوم بالدفع، فعلى سبيل

المثال الإلتزامات المالية التي يمكن أن يطلب من المنشأة تسديدها عند الطلب (مثلا، الودائع تحت الطلب) يتم إدخالها ضمن أكثر فئة زمنية مبكرة.

(ب) عندما تكون المنشأة ملتزمة بتوفير مبالغ على شكل أقساط فإنه يتم تخصيص كل قسط لأكثر فترة زمنية مبكرة يمكن أن يطلب فيها من المنشأة أن تقوم بالدفع، فعلى سبيل المثال يتم إدخال قرض تم الإلتزام به غير مسحوب ضمن الفترة الزمنية التي تحتوي على أكثر تاريخ مبكر يمكن فيه السحب منه.

(ج) بالنسبة لعقود الكفالات الصادرة، يتم تخصيص الحد الأقصى لمبلغ الكفالة للفترة المبكرة التي يمكن فيها طلب الكفالة.

تطبيق١٦. إن المبالغ التعاقدية التي تم الإفصاح عنها في تحليل الإستحقاق، المطلوب بموجب الفقرة ٤٦(أ) و(ب)، هي التدفقات النقدية غير المخصومة التعاقدية، على سبيل المثال:-

(أ) إجمالي إلتزامات التأجير التمويلي (قبل خصم رسوم التمويل)؛

(ب) الأسعار المحددة في الإتفاقيات الآجلة لشراء أصول مالية مقابل نقد؛

(ج) صافي مبالغ مقايضات سعر الفائدة العائم وسعر الفائدة الثابت التي يتم تبادل صافي التدفقات النقدية لها Pay-Floating / Receive-Fixed Interest Rate Swaps؛

(د) المبالغ التعاقدية التي سيتم تبادلها في أداة مالية مشتقة (على سبيل المثال مقايضات العملة) التي يتم مقابلها تبادل إجمالي التدفقات النقدية؛ و

(هـ) إجمالي إلتزامات القروض.

تختلف التدفقات النقدية المخصومة عن المبلغ الوارد في بيان المركز المالي لأن مبلغ بيان المركز المالي مبني على التدفقات النقدية المخصومة. عندما يكون المبلغ المستحق غير ثابت فإنه يتم تحديد المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه بالرجوع إلى الظروف السائدة في نهاية فترة إعداد التقارير، فعلى سبيل المثال عندما يختلف المبلغ المستحق تبعاً للتغيرات في مؤشر فإن المبلغ الذي يتم الإفصاح عنه قد يكون بناءاً على مستوى المؤشر في نهاية الفترة.

تطبيق١٧. تقتضي الفقرة ٤٦(ج) من المنشاة وصف كيفية إدارتها لمخاطر السيولة المتأصلة في البنود المفصح عنها في الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٤٠(أ) و(ب). وتفصح المنشأة عن تحليل الإستحقاق للأصول المالية التي تحتفظ بها لإدارة مخاطر السيولة (مثلا، الأصول المالية القابلة للبيع بسهولة أو المتوقع منها توليد تدفقات نقدية واردة لتحقق التدفقات النقدية الواردة للإلتزامات المالية)، إذا كانت تلك المعلومات ضرورية لتمكين مستخدمي البيانات المالية لتقييم طبيعة ومدى مخاطر السيولة.

تطبيق١٨. تشمل العوامل الأخرى التي ينبغي أن تدرسها المنشاة عند تقديم الإفصاح المطلوب في الفقرة ٤٦(ج)، على سبيل المثال لا الحصر، ما إذا كانت المنشأة:

(أ) لديها تسهيلات اقتراض ملزمة (مثلا، تسهيلات أوراق تجارية) أو أنواع إئتمان أخرى (مثل، تسهيلات إئتمانية جاهزة) يمكن استخدامها لتحقيق متطلبات السيولة؛ أو

(ب) تحتفظ بودائع لدى البنوك المركزية لتحقيق متطلبات السيولة؛ أو

(ج) لديها موارد تمويل متنوعة؛ أو

(د) لديها تركيزات جوهرية لمخاطر السيولة إما في الأصول أو في موارد تمويلها؛ أو

(هـ) لديها عمليات رقابة داخلية وخطط طوارئ لإدارة مخاطر السيولة؛ أو

(و) لديها أدوات تشمل بنود السداد المتزايدة (مثلاً، على التصنيف الإئتماني المتراجع للمنشأة)

(ز) لديها أدوات يمكن أن تتطلب تقديم ضمانة (الطلبات الهامشية للمشتقات)؛ أو

(ح) لديها أدوات تسمح للمنشأة باختيار تسوية إلتزاماتها المالية من خلال تقديم النقد (أو اصل مالي آخر) أو من خلال تقديم أسهمها نفسها؛ أو

(ط) لديها أدوات تخضع لترتيبات تصفية حسابات رئيسية.

مخاطرة السوق- تحليل الحساسية (الفقرتان ٤٧ و٤٨)

تطبيق١٩. تتطلب الفقرة ٤٠(أ) تحليلاً للحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق التي تتعرض لها المنشأة، وحسب الفقرة تطبيق٣ على المنشاة أن تقرر كيفية تجميع المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون إدخال معلومات ذات خصائص مختلفة حول التعرض للمخاطر من البيئات الإقتصادية التي تختلف إلى حد كبير،على سبيل المثال:-

(أ) يمكن للمنشأة التي تتداول الأدوات المالية الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل منفصل بالنسبة للأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وتلك التي ليس لها نفس هذا التصنيف.

(ب) لا تقوم المنشأة بتجميع طريقة عرضها لمخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المفرط مع تعرضها لنفس مخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المنخفض.

إذا كانت المنشأة تتعرض فقط لنوع واحد من مخاطرة السوق في بيئة اقتصاديه واحدة فقط فإنها لن تظهر معلومات غير مجمعة.

تطبيق٢٠. تتطلب الفقرة ٤٧(أ) أن يظهر تحليل الحساسية الأثر على الفائض أو العجز وصافي الأصول/حقوق الملكية للتغيرات الممكنة في متغير المخاطرة المناسبة (على سبيل المثال أسعار الفائدة أو أسعار العملة أو أسعار حقوق الملكية أو أسعار السلع السائدة في السوق)، ولهذا الغرض:-

(أ) لا يطلب من المنشآت تحديد ما هو الفائض أو العجز التي كان سيتحقق لو كانت متغيرات المخاطرة المناسبة مختلفة، وبدلا من ذلك على المنشآت الإفصاح عن الأثر على الفائض أو العجز وصافي الأصول/حقوق الملكية في نهاية فترة إعداد التقارير بإفتراض أن تغيراً ممكناً بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب قد حدث في نهاية فترة إعداد التقارير وتم تطبيقه على التعرض للمخاطرة القائمة في ذلك التاريخ، فعلى سبيل المثال إذا كان للمنشأة إلتزام ذو سعر عائم في نهاية السنة فإن على المنشأة الإفصاح عن الأثر على الفائض أو العجز (أي مصروف الفائدة) للسنة الحالية إذا إختلفت أسعار الفائدة بمقدار مبالغ ممكنة بشكل معقول.

(ب) لا يطلب من المنشآت الإفصاح عن الأثر على الفائض أو العجز وصافي الأصول/حقوق الملكية لكل تغير ضمن نطاق تغيرات ممكنة بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب، وسيكون الإفصاح عن آثار التغيرات في حدود النطاق الممكن بشكل معقول سيكون كافياً.

تطبيق٢١. عند تحديد ما هو التغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطرة المناسب على المنشأة الأخذ بالإعتبار ما يلي:-

(أ) البيئات الإقتصادية التي تعمل بها، ويجب أن لا يشمل التغير الممكن بشكل معقول السيناريوهات بعيدة الإحتمال أو سيناريوهات "أسوأ حالة" أو "إختبارات الجهد" Stress Tests. إلى جانب ذلك إذا كان معدل التغير في متغير المخاطرة الملازم ثابتا فإن المنشأة ليست بحاجة لتعديل التغير الممكن بشكل معقول الذي تم إختياره في متغير المخاطرة، فعلى سبيل المثال لنفترض أن أسعار الفائدة ٥% وتحدد المنشأة أن تذبذباً في أسعار الفائدة بمقدار ±٥٠ نقطة أساس ممكن بشكل معقول، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن الأثر على الفائض أو العجز وصافي الأصول/حقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستتغير إلى ٤,٥% أو ٥,٥%، وفي الفترة التالية زادت أسعار الفائدة إلى ٥,٥%، وتستمر المنشأة في الإعتقاد أن معدلات الفائدة يمكن أن تتذبذب بمقدار ±٥٠ نقطة أساس (أي أن معدل التغير في أسعار الفائدة ثابت)، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن الأثر على الفائض أو العجز وصافي الأصول/حقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستتغير إلى ٥% أو ٦%، ولا يطلب من المنشأة تعديل تقييمها بأن أسعار الفائدة قد تتذبذب بشكل معقول بمقدار± ٥٠ نقطة أساس إلا إذا كان هناك دليل على أن أسعار الفائدة قد أصبحت أكثر تقلبا بشكل كبير.

(ب) الإطار الزمني الذي يجري التقييم على مداه. يجب أن يبين إختبار الحساسية آثار التغيرات التي تعتبر أنها ممكنة بشكل معقول على مدى الفترة حتى تقوم المنشأة بعد ذلك بعرض هذه الإفصاحات التي هي عادة فترة إعداد التقارير السنوية التالية.

تطبيق٢٢. تتيح الفقرة ٤٨ للمنشأة استخدام تحليل حساسية يعكس الإعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطرة مثل منهجية القيمة المعرضة للمخاطرة، إذا إستخدمت هذا التحليل لإدارة تعرضها للمخاطر المالية، وينطبق ذلك إذا كانت هذه المنهجية تقيس فقط إحتمال الخسارة

ولا تقيس إحتمال المكسب، ومن الممكن أن تمتثل هذه المنشأة للفقرة ٤٨ (أ) بالإفصاح عن نوع نموذج القيمة المعرضة للمخاطرة Value-At-Risk Model المستخدم (على سبيل المثال إذا كان النموذج يعتمد على محاكاة مونت كارلو Monte−Carlo Simulations)، وإيضاح بشأن كيفية عمل النموذج والإفتراضات الرئيسية (على سبيل المثال فترة الاحتفاظ ومستوى الثقة).يمكن للمنشآت كذلك الإفصاح عن فترة الملاحظة التاريخية Observation والترجيحات Weightings المطبقة على الملاحظات ضمن تلك الفترة، وإيضاح كيفية التعامل مع الخيارات في الحسابات وأية تقلبات وعلاقات متبادلة Correlations (أو بالتناوب محاكاة توزيع إحتمال مونت كارلو Monte-Carlo) Probability Distribution Simulations تم إستخدامها.

تطبيق٢٣. على المنشأة تقديم تحليلات حساسية لعملياتها بكاملها، ولكن يمكنها تقديم أنواع مختلفة من تحليل الحساسية للفئات المختلفة لأدواتها المالية.

مخاطرة سعر الفائدة

تطبيق٢٤. تنشأ مخاطرة سعر الفائدة للأدوات المالية التي تحتسب عليها الفائدة المعترف بها في بيان المركز المالي (على سبيل المثال أدوات الدين المكتسبة أو الصادرة) ولبعض الأدوات المالية غير المعترف بها في بيان المركز المالي (على سبيل المثال بعض إلتزامات القروض).

مخاطرة العملة

تطبيق٢٥. تنشأ مخاطرة العملة (أو مخاطرة الصرف الأجنبي) للأدوات المالية المقيمة بعملة أجنبية، أي بعملة غير عملة البيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة Functional Currency التي يتم قياسها بها، ولغرض هذا المعيار هذا لا تنشأ مخاطرة العملة من الأدوات المالية التي ليست بنود نقدية أو من الأدوات المالية المقيمة بعملة البيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة.

تطبيق٢٦. يتم الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل عملة للمنشأة تتعرض للمخاطرة.

مخاطرة الأسعار الأخرى

تطبيق٢٧. تنشأ مخاطرة الأسعار الأخرى للأدوات المالية بسبب التغيرات في أسعار السلع أو أسعار حقوق الملكية على سبيل المثال، وللإمتثال للفقرة ٤٧ يمكن للمنشأة الإفصاح عن أثر انخفاض في مؤشر سوق أوراق مالية أو سعر سلعة أو متغير مخاطرة آخر، فعلى سبيل المثال إذا أعطت المنشأة ضمانات قيمة متبقية هي أدوات مالية فإن على المنشأة الإفصاح عن زيادة أو الإنخفاض في قيمة الأصول التي ينطبق عليها الضمان.

تطبيق٢٨. فيما يلي الأمثلة التالية على الأدوات المالية التي تتسبب في نشوء مخاطر أسعار حقوق الملكية، وهما (أ) حقوق ملكية المحتفظ بها في منشأة أخرى و(ب) إستثمار في إئتمان Trust، والذي بدوره يحتفظ بإستثمارات في أدوات حقوق الملكية. تشمل الأمثلة الأخرى العقود الآجلة و الخيارات لشراء أو بيع كميات محددة من أدوات حقوق الملكية والمقايضات المرتبطة بأسعار حقوق الملكية، وتتأثر القيم العادلة لهذه الأدوات المالية بالتغيرات في سعر السوق لأدوات حقوق الملكية.

تطبيق٢٩. وفقاً للفقرة ٤٧(أ)، يتم الإفصاح عن حساسية الفائض أو العجز (التي تنتج على سبيل المثال عن الأدوات التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز) بشكل منفصل عن حساسية صافي الأصول/ حقوق الملكية (التي تنتج على سبيل المثال عن الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية والتي تعرض تغيرات القيمة العادلة الخاصة بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية).

تطبيق٣٠. لا يتم إعادة قياس الأدوات المالية التي تصنفها المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية، ولا يتأثر الفائض أو العجز بمخاطرة سعر حقوق الملكية لهذه الأدوات، وتبعاً لذلك لا يطلب تحليل الحساسية.

إلغاء الاعتراف (الفقرات ٤٩ج- ٤٩ح)

العلاقة المستمرة (الفقرة ٤٩ج)

تطبيق٣١. تنفيذ ٣١. يتم تقييم العلاقة المستمرة بالأصول المالية المنقولة لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٩هـ – ٤٩ح على مستوى المنشأة المعدة للتقارير. على سبيل المثال، إذا نقلت منشأة مسيطر عليها أصلاً مالياً إلى طرف آخر ليست له علاقة بها، وكان للمنشأة المسيطرة علاقة مستمرة بهذا الأصل، لا تدرج المنشأة المسيطر عليها علاقة المنشأة المسيطرة بالأصل في تقييم ما إذا كان لها علاقة مستمرة بالأصل المنقول في بياناتها المالية المنفردة (عندما تكون المنشأة المسيطر عليها هي المنشأة المعدة للتقارير). ومع ذلك، تدرج المنشأة المسيطرة علاقتها المستمرة بالأصل المالي المنقول (أو علاقة منشأة أخرى من المنشآت الأعضاء في المجموعة) الذي نقلته المنشأة المسيطرة عليها لتحديد ما إذا كان لها علاقة مستمرة في الأصل المنقول في بياناتها المالية الموحدة (عندما تكون المنشأة المعدة للتقارير هي المجموعة).

تطبيق٣٢. لا يكون للمنشأة علاقة مستمرة بالأصل المالي المنقول، كجزء من النقل، إذا كانت لا تحتفظ بأي حقوق تعاقدية أو تعهدات متأصلة في الأصل المالي المنقول ولا تستملك أي حقوق تعاقدية جديدة أو تعهدات متعلقة بالأصل المالي المنقول. ولا يكون للمنشأة علاقة مستمرة بالأصول المالية المنقولة ما لم تكن لها حصة في الأداء المستقبلي للأصل المالي المنقول وإذا كانت لا تتحمل أي مسؤولية، تحت أي ظروف، عن سداد مدفوعات فيما يتعلق بالأصل المالي المنقول في المستقبل. ولا يشمل مصطلح "المدفوعات" في هذا السياق التدفقات النقدية للأصل المالي المنقول التي تُحصلها المنشأة والتي يُطلب منها تحويلها للمنقول إليه.

تطبيق٣٢أ. عندما تنقل المنشأة أصلاً مالياً، قد تحتفظ المنشأة بحق خدمة هذا الأصل المالي المنقول نظير رسوم تكون مدرجة، على سبيل المثال، في عقد خدمة. تُقيم المنشأة عقد الخدمة وفقاً للإرشادات الواردة في الفقرات ٤٩د والتنفيذ ٣٢ لتقرر ما إذا كان للمنشأة علاقة مستمرة نتيجة لعقد الخدمة وذلك لأغراض متطلبات الإفصاح. على سبيل المثال، سيكون لمقدم الخدمة علاقة مستمرة بالأصل المالي المنقول لأغراض متطلبات الإفصاح إذا كانت رسوم الخدمات

معتمدة على مبالغ التدفقات النقدية أو توقيتها وهي التدفقات النقدية المحصلة من الأصل المالي المنقول. وعلى نفس المنوال، يكون لمقدم الخدمة علاقة مستمرة لأغراض متطلبات الإفصاح إذا لم يكن سيتم دفع رسوم ثابتة بالكامل جراء توقف الأصل المالي المنقول عن الأداء. في تلك الأمثلة، يكون لمقدم الخدمة حصة في الأداء المستقبلي للأصل المالي المنقول. لا يعتمد هذا التقييم على ما إذا كان من المتوقع أن تعوض الرسوم التي سيتم الحصول عليها المنشأة بشكل كافٍ عن أداء الخدمة.

تطبيق٣٣. قد تنشأ العلاقة المستمرة بالأصل المالي المنقول من المخصصات التعاقدية في اتفاقية النقل أو من اتفاقية منفصلة مع المنقول إليه أو مع طرف آخر دخل في علاقة بعملية النقل.

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الاعتراف بها بالكامل (الفقرة ٤٩د)

تطبيق٣٤. تتطلب الفقرة ٤٩د تقديم إفصاحات عندما تكون الأصول المالية بأكملها أو عندما يكون جزءاً منها غير صالح لإلغاء الاعتراف. هذه الإفصاحات مطلوبة في كل تاريخ من تواريخ التقرير التي تستمر فيها المنشأة بالاعتراف بالأصول المالية المنقولة، بغض النظر عن توقيت النقل.

أنواع العلاقات المستمرة (الفقرات ٤٩هـ – ٤٩هـ)

تطبيق٣٥. تتطلب الفقرات ٤٩هـ–٤٩ح تقديم إفصاحات نوعية وكمية عن كل نوع من أنواع العلاقات المستمرة في الأصول المالية المنقولة التي تم إلغاء الاعتراف بها. تُجمع المنشأة علاقاتها المستمرة في أنواع تمثل تعرُّض المنشأة للمخاطر. على سبيل المثال، قد تجمع المنشأة علاقاتها المستمرة وفقاً لأنواع الأدوات المالية (مثل الضمانات أو عقود خيار الشراء) أو من خلال نوع النقل (مثل عمولة المستحقات، والتوريق، وإقراض الأوراق المالية).

تحليل آجال الاستحقاق للتدفقات النقدية الصادرة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المنقولة (الفقرة ٤٩هـ (هـ))

تطبيق٣٦. تتطلب الفقرة ٤٩هـ (هـ) من المنشأة أن تفصح عن تحليل لآجال الاستحقاق للتدفقات النقدية الصادرة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها أو لغير ذلك من المبالغ الدائنة المستحقة للمنقول إليه فيما يخص الأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها، مع توضيح الآجال التعاقدية المتبقية جراء العلاقة المستمرة للمنشأة مع الأصول المالية. يميز هذا التحليل بين التدفقات النقدية المطلوب دفعها (مثل العقود الآجلة)، والتدفقات النقدية التي قد يطلب من المنشأة دفعها (مثل عقود خيار بيع الأوراق المالية) والتدفقات النقدية التي قد تختار المنشأة أن تدفعها (مثل عقود خيار شراء الأورق المالية).

تطبيق٣٧. يمكن للمنشأة أن تستعين بحكمها المهني لتحدد العدد الملائم للفترات الزمنية الثابتة عند إعداد تحليل آجال الاستحقاق المطلوب بموجب الفقرة ٤٩هـ (هـ). على سبيل المثال، قد تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية الثابتة التالية ملائمة:

(أ) ليس أكثر من شهر واحد؛

(ب) أكثر من شهر واحد وبما لا يتجاوز ثلاثة أشهر؛

(ج) من ثلاثة أشهر وبما لا يتجاوز ستة أشهر؛

(د) من ستة أشهر وبما لا يتجاوز سنة واحدة؛
(هـ) من سنة واحدة وبما لا يتجاوز ثلاث سنوات؛
(و) من ثلاث سنوات وبما لا يتجاوز خمس سنوات؛ و
(ز) أكثر من خمس سنوات.

تطبيق٣٨. إذا كانت هناك مجموعة من آجال الاستحقاق المحتملة، تدرج التدفقات النقدية على أساس أقرب موعد يمكن أن يطلب من المنشأة فيه أو يسمح لها بالدفع.

المعلومات النوعية (الفقرة ٤٩هـ (هـ))

تطبيق٣٩. تشمل المعلومات النوعية المطلوبة بموجب الفقرة ٤٩هـ (هـ) وصفاً للأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها وطبيعة العلاقة المستمرة المحتفظ بها بعد نقل تلك الأصول والغرض منها. وتشمل أيضاً وصفاً للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة والتي تشمل:

(أ) وصفاً لكيفية إدارة المنشأة للمخاطر المتأصلة في علاقتها المستمرة بالأصول التي تم إلغاء الاعتراف بها.
(ب) ما إذا كان مطلوباً من المنشأة أن تتحمل خسائر أمام أطراف أخرى، وتصنيف مبالغ الخسائر التي تحملتها الأطراف التي لحصصها تصنيف منخفض مقارنة بحصص المنشأة في الأصل (بمعنى العلاقة المستمرة بالأصل).
(ج) وصفاً لأي مسببات متعلقة بتعهدات تقديم دعم مالي أو لإعادة شراء الأصل المالي المنقول.

المكسب أو الخسارة عند إلغاء الاعتراف (الفقرة ٤٩ز (أ))

تطبيق٤٠. تتطلب الفقرة ٤٩ز(أ) من المنشأة أن تفصح عن المكاسب أو الخسائر عند إلغاء الاعتراف فيما يتعلق بالأصول المالية التي للمنشأة علاقة مستمرة بها. تفصح المنشأة عما إذا كانت المكاسب أو الخسائر عند إلغاء الاعتراف قد نشأت بسبب القيم العادلة لمكونات الأصول التي سبق الاعتراف بها (الحصص في الأصل الذي تم إلغاء الاعتراف به والحصص التي احتفظت بها المنشأة) التي كانت مختلفة عن القيمة العادلة للأصل الذي تم الاعتراف به مسبقاً بشكل كامل. وفي تلك الحالة، تفصح المنشأة أيضاً عما إذا كانت قياسات القيمة العادلة قد تضمنت مدخلات هامة لم تكن معتمدة على بيانات السوق التي تمكن ملاحظتها، وفقاً للوصف الوارد في الفقرة ٣٢.

معلومات تكميلية (الفقرة ٤٩هـ)

تطبيق٤١. الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٤٩د–٤٩ز قد لا تكون كافية لتلبية أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة ٤٩ب. وإذا كان الوضع كذلك، تفصح المنشأة عن أي معلومات إضافية لازمة لتلبية متطلبات الإفصاح. وتقرر المنشأة، في ضوء ظروفها، مقدار المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية المتطلبات المعلوماتية للمستخدمين ومدى التأكيد على الجوانب المختلفة للمعلومات الإضافية. ومن الضروري أن يتم تحقيق التوازن بين تحميل البيانات المالية بكثير من التفاصيل

الإضافية والتي قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية وبين إخفاء المعلومات جراء إجراء قدر كبير من التجميع.

مقاصة الأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرات ١٧أ – ١٧و)

النطاق (الفقرة ١٧أ)

تطبيق٤٢. الإفصاحات الواردة في الفقرات ١٧ب–١٧هـ هي إفصاحات مطلوبة بالنسبة لجميع الأدوات المالية المعترف بها التي تمت مقاصتها وفقاً للفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. علاوة على ذلك، تقع الأدوات المالية في نطاق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ١٧ب–١٧هـ إذا كانت تخضع لترتيب معاوضة قابل للنفاذ أو ما يماثله من الاتفاقيات التي تتناول الأدوات المالية والمعاملات المماثلة، بغض النظر عما إذا كان قد تم إجراء مقاصة للأدوات المالية وفقاً للفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨.

تطبيق٤٣. تشمل الاتفاقيات المماثلة المشار إليها في الفقرات ١٧أ والتنفيذ ٤٢ اتفاقيات تصفية مشتقات، واتفاقيات إعادة الشراء الأساسية العالمية، واتفاقيات إقراض الأوراق المالية الرئيسية العالمية، وأية حقوق ذات علاقة بالضمانات المالية. الأدوات المالية المماثلة والمعاملات المشار إليها في فقرة التنفيذ ٣١ تشمل مشتقات، واتفاقيات إعادة شراء وبيع، واتفاقيات عمليات عكس البيع وإعادة شراء، واتفاقيات اقتراض الأوراق المالية، واتفاقيات الإقراض. وتشمل الأمثلة على الأدوات المالية التي لا تقع داخل نطاق الفقرة ١٧أ القروض وودائع العملاء في نفس المؤسسة (ما لم تتم مقاصها في بيان المركز المالي)، والأدوات المالية التي تخضع فقط لاتفاقيات الضمان.

الإفصاح عن المعلومات الكمية بالنسبة للأصول المالية المعترف بها والالتزامات المالية المعترف بها في نطاق الفقرة ١٧أ (الفقرة ١٧ج)

تطبيق٤٤. قد تخضع الأدوات المالية المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٧ج لمتطلبات قياس مختلفة (على سبيل المثال، قد تقاس مدفوعات مستحقة متعلقة باتفاقية إعادة شراء بالتكلفة المطفأة، في حين تقاس المشتقات بالقيمة العادلة). وتدرج المنشأة الأدوات بمبالغها المعترف بها وتصف أية اختلافات قياس ناتجة في الإفصاحات ذات العلاقة.

الإفصاح عن المبالغ الإجمالية للأصول المالية المعترف بها والالتزامات المعترف بها في نطاق الفقرة ١٧أ (الفقرة ١٧ج(أ))

تطبيق٤٥. تتعلق المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة ١٧ج(أ) بالأدوات المالية المعترف بها والموضحة وفقاً للفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. وأما المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة ١٧ج(أ) فهي أيضاً متعلقة بالأدوات المالية المعترف بها التي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي قابل للنفاذ أو ما يماثله من اتفاقيات بغض النظر عما إذا كانت تلبي معيار المقاصة. ومع ذلك، لا تتعلق الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٧ج(أ) بأي مبالغ معترف بها نتيجة لاتفاقيات الضمان التي لا تلبي معيار المقاصة الموضح في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. وبدلاً من ذلك، يُطلب الإفصاح عن تلك المبالغ وفقاً للفقرة ١٧ج(د).

الإفصاح عن المبالغ التي تمت مقاصتها وفقاً للمعيار الوارد في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ (الفقرة ١٧ ج(ب))

تطبيق٤٦. تتطلب الفقرة ١٧ج(ب) من المنشآت أن تفصح عن المبالغ التي تمت مقاصتها وفقاً للفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ وذلك عند تحديد صافي المبالغ المعروضة في بيان المركز المالي. يتم أيضاً الإفصاح عن مبالغ الأصول المالية المعترف بها والالتزامات المالية المعترف بها التي تخضع للمقاصة وفقاً لنفس الترتيبات في إفصاحات الأصول المالية والالتزامات المالية على حدٍ سواء. ومع ذلك، تقتصر المبالغ المفصح عنها (على هيئة جدول على سبيل المثال) على المبالغ التي تخضع للمقاصة. على سبيل المثال، قد يكون لدى المنشأة أصل مشتق معترف به والتزام مشتق معترف به يلبيان معيار المقاصة الوراد في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. فإذا كان إجمالي مبلغ الأصل المشتق أكبر من المبلغ الإجمالي للالتزام المشتق، سيشمل جدول الإفصاح عن الأصل المالي إجمالي مبلغ الأصل المشتق (وفقاً للفقرة ١٧ج(أ) وإجمالي مبلغ الالتزام المشتق (وفقاً للفقرة ١٧ج(ب)). ومع ذلك ورغم أن جدول الإفصاح عن الأصل المالي سيشمل إجمالي مبلغ الالتزام المالي (وفقاً للفقرة ١٧ج(أ)، إلا أنه سيشمل مبلغ الأصل المشتق (وفقاً للفقرة ١٧(ب) وهو المبلغ المساوي لمبلغ الالتزام المشتق).

الإفصاح عن صافي المبالغ المعروضة في بيان المركز المالي (الفقرة ١٧ ج (ج))

تطبيق٤٧. إذا كان لدى المنشأة أدوات تلبي متطلبات نطاق هذه الإفصاحات (وفقاً لما هو موضح في الفقرة ١٧أ)، ولكنها لا تلبي معيار المقاصة الوارد في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٧ج(ج) ستساوي المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٧ج(أ).

تطبيق٤٨. تنبغي مطابقة المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ١٧ج(ج) مع عناصر السطر الفردية المعروضة في بيان المركز المالي. على سبيل المثال، إذا حددت المنشأة أن تفصيل أو تجميع مبالغ عناصر السطر يقدم معلومات أكثر أهمية، فعليها أن تطابق المبالغ المجمعة أو المفصلة المفصح عنها بموجب الفقرة ١٧(ج) مع مبالغ عناصر السطر المفردة المعروضة في بيان المركز المالي.

الإفصاح عن المبالغ التي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي قابل للنفاذ أو ما يماثله من اتفاقيات بخلاف المتضمن في الفقرة ١٧ ج(ب) (الفقرة ١٧ ج(د))

تطبيق٤٩. تتطلب الفقرة ١٧ج(د) من المنشآت أن تفصح عن المبالغ التي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي قابل للنفاذ أو ما يماثله من الاتفاقيات بخلاف ما تتضمنه الفقرة ١٧ج(ب). تشير الفقرة ١٧ج(د)(١) إلى المبالغ المتعلقة بالأدوات المالية المعترف بها التي لا تلبي جميع أو بعض معايير المقاصة الواردة في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ (على سبيل المثال، الحقوق الحالية للمقاصة التي لا تلبي المعيار الوارد في الفقرة ٤٧(ب)

من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، أو الحقوق المشروطة للمقاصة القابلة للنفاذ والممارسة فقط في حالة التعثر، أو فقط في حالة إعسار أو إفلاس أي من الأطراف المقابلة).

تطبيق٥٠. تشير الفقرة ١٧ج(٢) للمبالغ المتعلقة بالضمان المالي، بما في ذلك الضمان النقدي، المستحق والمتعهد به على حدٍ سواء. تفصح المنشأة عن القيمة العادلة لتلك الأدوات المالية التي تم التعهد بها أو استلامها كضمان. ينبغي أن تتعلق المبالغ المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٧ج(د)(٢) بالضمان الفعلي المستلم أو المتعهد به وليس بأي مدفوعات أو مستحقات معترف بها لإعادة أو الحصول على هذا الضمان مرة أخرى.

المحددات على المبالغ المفصح عنها في الفقرة ١٧ ج(د) (الفقرة ١٧د)

تطبيق٥١. عند الإفصاح عن المبالغ وفقاً للفقرة ١٧ج(د)، ينبغي أن تأخذ المنشأة بعين الاعتبار آثار المغالاة في الضمان باستخدام الأدوات المالية. ولتحقيق ذلك، على المنشأة أن تخصم أولاً المبالغ المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٧ج(د)(١) من المبالغ المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٧ج(ج). ومن ثم تقصر المنشأة المبالغ المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٧ج(د)(٢) على المبالغ المتبقية بموجب الفقرة ١٧ج(ج) بالنسبة للأدوات المالية ذات العلاقة. ومع ذلك، إذا كان من الممكن إنفاذ حقوق الضمان على جميع الأدوات المالية، يمكن إدراج تلك الحقوق في الإفصاحات التي يتم تقديمها بموجب الفقرة ١٧د.

وصف حقوق المقاصة الخاضعة لترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات (الفقرة ١٧ هـ)

تطبيق٥٢. تصف المنشأة أنواع حقوق المقاصة وما يماثلها من ترتيبات المفصح عنها وفقاً للفقرة ١٧ج(د)، بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق. على سبيل المثال، تصف المنشأة حقوقها المشروطة. وبالنسبة للأدوات التي تخضع لحقوق المقاصة غير المشروطة بوقوع أحداث المستقبلية ولكنها لا تلبي باقي المعايير الواردة في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، تصف المنشأة سبب/ أسباب عدم تلبية المعيار. بالنسبة لأي ضمان مالي مستلم أو متعهد به، تصف المنشأة شروط اتفاقية الضمان (على سبيل المثال، عندما تكون الضمانات مقيدة).

الإفصاح وفقاً لنوع الأداة المالية أو وفقاً للطرف المقابل

تطبيق٥٣. يمكن تصنيف الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٧ج(أ) – (هـ) وفقاً لنوع الأداة المالية أو المعاملة (على سبيل المثال، المشتقات، واتفاقيات إعادة الشراء وعمليات عكس إعادة الشراء أو اقتراض الأوراق المالية واتفاقيات إقراض الأوراق المالية).

تطبيق٥٤. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تصنف المنشأة الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٧ج(أ)–(ج) وفقاً لنوع الأداة المالية، والإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٧ج(ج)– (هـ) وفقاً للطرف المقابل. إذا قدمت المنشأة المعلومات المطلوبة وفقاً للطرف المقابل، لا يُطلب من المنشأة أن تحدد الأطراف المقابلة بالاسم. ومع ذلك، تحديد الأطراف المقابلة (الطرف أ والطرف ب والطرف ج وما إلى ذلك) سيظل متسقاً من سنة لأخرى عن السنوات المعروضة

للحفاظ على قابلية المقارنة. يُنظر في الإفصاحات النوعية بحيث يصبح من الممكن تقديم معلومات إضافية عن أنواع الأطراف المقابلة. وعند تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٧ج(ج) – (هـ) وفقاً للأطراف المقابلة، يتم الإفصاح بشكل منفصل عن المبالغ التي تعد هامة بصورة فردية من حيث إجمالي مبالغ الأطراف المقابلة، أما المبالغ المتبقية الخاصة بالأطراف المقابلة وغير المؤثرة بشكل فردي، فيتم تجمعيها في عنصر سطر واحد.

حالات أخرى

تطبيق٥٥. الإفصاحات المعينة المطلوبة بموجب الفقرات ١٧ج–١٧هـ هي الحد الأدنى من المتطلبات. ولتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ١٧ب قد تحتاج المنشأة أن تكملها بإفصاحات (نوعية) إضافية، وذلك وفقاً لشروط ترتيبات المقاصة الرئيسية وما يتعلق بها من اتفاقيات، بما في ذلك طبيعة حقوق المقاصة، وأثرها أو أثرها المحتمل على المركز المالي للمنشأة.

الملحق ب

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغاءه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠ ولكنه ليس جزء منه.

المقدمة

إستنتاج١. يخلص أساس الإستنتاجات هذا مداولات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*. وحيث أن هاذ المعيار يعتمد على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن أساس الإستنتاجات يحدد فقط النواحي التي يختلف فيها معيار المحاسبة لدولي للقطاع العام عن المتطلبات الرئيسية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧.

إستنتاج٢. يعتبر هذا المشروع حول الأدوات المالية جزء هاما من برنامج مقاربة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الذي يهدف إلى مقاربة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج٣. أثناء صياغة هذا المعيار، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الإبقاء على النص الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ حيثما كان منسجماً مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الحالية، بإستثناء التعامل مع مسائل متعلقة بالقطاع العام والتي ينتج عنها إضافة أو حذف الإفصاحات.

إستنتاج٤. في سبتمبر ٢٠٠٧، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* والذي ادخل عنصراً جديداً إلى عرض البيانات المالية يسمى "الدخل الشامل". وحيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لم يدرس بعد هذا الموضوع، إلى جانب بعض التعديلات الأخرى المقترح في معيار المحاسبة الدولي ١، فإن هذه التعديلات لم تشمل في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠.

القروض الميسرة

إستنتاج٥. تمنح المنشآت أو تحصل على القروض بشروط ميسرة بأقل من شروط السوق. ومن الأمثلة على القروض بشروط ميسرة التي تمنحها المنشآت القروض للدول النامية والمزارع الصغيرة والقروض الطلابية الممنوحة للطلبة المرهلين لدخول الجامعات أو الكليات وقروض الإسكان المنوحة للعائلات ذات الدخل المتدني. وتعتبر هذه القروض سمة للقطاع العام وتتم عادة لتنفيذ سياسات اجتماعية للحكومة أو هيئة عامة أخرى. والهدف من القروض بشروط ميسرة بداية هو تقديم أو استلام الموارد بأقل من شروط السوق. ولهذا السبب، استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وجوب وجود إفصاحات أكثر شمولية من منشآت القطاع العام للقروض بشروط ميسرة وشمل متطلبات إفصاح اضافية لهذه القروض في الفقرة ٣٧.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج٦. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ نتيجة للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩

إستنتاج٧. تُحدث التعديلات على فقرة التطبيق ٥ إرشادات محاسبة عقود الضمان المالي الناتجة عن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "* والتي حُذفت دون قصد عند إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إدراج تلك التعديلات الطفيفة في *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩*.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ جراء فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ

إستنتاج٨. نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان تحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩ وذلك في يناير ٢٠٢٠، ويشمل تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ *" الأدوات المالية: الإفصاحات"*. وعند وضع اللمسات النهائية على تلك التعديلات، قرر المجلس أنه على المنشأة أن تطبقها على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك.

إستنتاج ٩ في يونيو ٢٠٢٠، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أثر جائحة الكورونا على إعداد التقارير المالية، وأشار المجلس إلى أن الجائحة قد خلقت ضغطاً كبيراً على الموارد التي كانت منشآت القطاع العام ستوظفها لتطبيق تلك التعديلات لولا وقوع الجائحة.

إستنتاج١٠ وخلص المجلس إلى أن التأجيل في أوقات الإضطرابات الجسيمة سيتيح فترة سماح تشغيلية تحتاجها منشآت القطاع العام بشدة، وبالتالي قرر المجلس أن يقترح التأجيل لمدة عام واحد لتاريخ نفاذ تلك التعديلات.

إستنتاج١١ لم يقترح المجلس أي تغييرات على التعديلات بخلاف تأجيل تاريخ النفاذ، ويستمر السماح بالتطبيق المبكر للتعديلات.

إرشادات التنفيذ

المحتويات

	الفقرات
مقدمة	تنفيذ١-٤
الأهمية النسبية	تنفيذ٣-٤
فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح	تنفيذ٥-٦
أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي	تنفيذ٧-١٦
الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز	تنفيذ٧-١١
عدم الوفاء والإخلال	تنفيذ١٢
إجمالي مصروف الفائدة	تنفيذ١٣
القيمة العادلة	تنفيذ١٤-١٦
طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية	تنفيذ١٧-٤٠
الإفصاحات النوعية	تنفيذ١٧-١٩
الإفصاحات الكمية	تنفيذ٢٠-٤٠
مخاطر الإئتمان	تنفيذ٢٣-٣١
الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى	تنفيذ٢٤
نوعية الإئتمان	تنفيذ٢٥-٢٧
الأصول المالية التي إما إنقضى إستحقاقها أو إنخفضت قيمتها	تنفيذ٢٨-٣١
مخاطرة السوق	تنفيذ٣٢-٤٠
إفصاحات مخاطرة السوق الأخرى	تنفيذ٣٧-٤٠

إرشادات التنفيذ

هذه الإرشادات ترافق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠ *ولكنها ليست جزءاً منه.*

المقدمة

تنفيذ١ تقترح هذه الإرشادات الطرق الممكنة لتطبيق بعض متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٠ ولا تحدد الإرشادات متطلبات إضافية.

تنفيذ٢ من أجل السهولة تتم مناقشة كل متطلب إفصاح في هذا المعيار بشكل منفصل، ومن الناحية العملية يتم عادة عرض الإفصاحات كمجموعة متكاملة والإفصاحات الفردية من الممكن أن تلبي أكثر من متطلب واحد، فعلى سبيل المثال من المحتمل أن توصل المعلومات حول تركيزات المخاطرة معلومات حول التعرض لمخاطرة الإئتمان أو مخاطرة أخرى.

الأهمية النسبية

تنفيذ٣ [تم إلغائها]

تنفيذ٤ [تم إلغائها]

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرات٩ وتطبيق١- تطبيق٣)

تنفيذ٥ تبين الفقرة تطبيق٣ أن "المنشأة تقرر حسب الظروف مقدار التفاصيل التي تقدمها لتلبية متطلبات هذا المعيار ومقدار التأكيد الذي تضعه على مختلف نواحي المتطلبات وكيفية تجميعها للمعلومات لعرض الصورة الكلية بدون الجمع بين المعلومات ذات الخصائص المختلفة"، ولتلبية هذه المتطلبات قد لا تحتاج المنشأة للإفصاح عن جميع المعلومات المقترحة في هذه الإرشادات.

تنفيذ٦ تتطلب الفقرة ٢٩(ج) من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١ أن تقوم المنشاة "بتقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الإمتثال للمتطلبات المحددة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم أثر المعاملات المعينة والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة".

أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي (الفقرات١٠ -٣٦، تطبيق٤ وتطبيق٥)[1]

تنفيذ٧ [تم إلغائها]

تنفيذ٨ [تم إلغائها]

تنفيذ٩ [تم إلغائها]

تنفيذ١٠ [تم إلغائها]

تنفيذ١١ [تم إلغائها]

[1] ألغى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية"* فقرة التطبيق ٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠.

عدم الوفاء والإخلال (الفقرتان ٢٢ و٢٣)

تنفيذ١٢ تتطلب الفقرتان ٢٢ و٢٣ إفصاحات عندما تكون هناك أية حالات عدم وفاء أو إخلال للقروض المستحقة، ومن الممكن أن يؤثر أي عدم وفاء أو إخلال على تصنيف الإلتزام على أنه متداول أو غير متداول حسب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١.

إجمالي مصروف الفائدة (الفقرة ٢٤ (ب))

تنفيذ١٣ إن إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة المفصح عنهما حسب الفقرة ٢٠(ب) هما مكون لتكاليف التمويل، وهو ما تتطلب الفقرة ١٠٢ (ب) من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١ الإفصاح عنه بشكل منفصل في بيان الأداء المالي، ومن الممكن أن يشمل البند الأساسي لتكاليف التمويل كذلك المبالغ التي تنشأ من الأصول غير المالية أو الإلتزامات غير المالية.

محاسبة التحوط (الفقرات ٢٨أ - ٢٨ج)

تنفيذ١٣أ. تتطلب الفقرة ٢٨أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ أن تفصح المنشأة عن المبالغ المتعلقة بالعناصر المخصصة باعتبارها أدوات تحوط وذلك على هيئة جدول. يشرح المثال التالي كيفية الإفصاح عن تلك المعلومات.

	المبلغ الاسمي لأداة التحوط	**المبلغ المسجل لأداة التحوط**		**عنصر السطر في بيان المركز المالي حيث تذكر أداة التحوط**	**التغيرات في القيمة العادلة المستخدمة لحساب عدم فعالية التحوط في ١×٢٠**
		الأصول	**الالتزامات**		
تحوطات التدفقات النقدية					
مخاطر أسعار السلع				عنصر السطر XX	xx
– عقود البيع الآجلة	xx	xx	xx		
تحوطات القيمة العادلة					
مخاطر سعر الفائدة				عنصر السطر XX	xx
عقود مبادلة سعر الفائدة	xx	xx	xx		
مخاطر سعر صرف العملات الأجنبية				عنصر السطر XX	xx
– القروض بالعملة الأجنبية	xx	xx	xx		

تنفيذ١٣ب. تتطلب الفقرة ٢٨ب من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ أن تفصح المنشأة عن المبالغ المتعلقة بالعناصر المخصصة باعتبارها أدوات تحوط وذلك على هيئة جدول. يشرح المثال التالي كيفية الإفصاح عن تلك المعلومات.

	المبلغ المسجل للأداة المتحوط لها		المبلغ المتراكم لتعديلات تحوط القيمة العادلة للعنصر المتحوط له المدرج في المبلغ المسجل للعنصر المتحوط له		عنصر السطر في بيان المركز المالي حيث تذكر أداة التحوط	التغيرات في القيمة العادلة المستخدمة لحساب عدم فعالية التحوط في ١×٢٠	احتياطي تحوطات التدفقات النقدية
	الأصول	الالتزامات	الأصول	الالتزامات			
تحوطات التدفقات النقدية							
مخاطر أسعار السلع	غير متاح	غير متاح	غير متاح	غير متاح	غير متاح	xx	xx
- المبيعات المتوقعة							
-							
- التحوطات المخصومة (المبيعات المتوقعة)	غير متاح	غير متاح	غير متاح	غير متاح	غير متاح	غير متاح	xx
تحوطات القيمة العادلة							
مخاطر سعر الفائدة	–	xx	–	xx	عنصر السطر XX	xx	غير متاح
- القروض المستحقة							
-							
- التحوطات المخصومة (القروض المستحقة)	–	xx	–	xx	عنصر السطر XX	غير متاح	غير متاح
مخاطر سعر صرف العملات الأجنبية	xx	xx	xx	Xx	عنصر السطر XX	xx	غير متاح
-							
الارتباط الملزم							

تنفيذ١٣ج. تتطلب الفقرة ٢٨ج من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ أن تفصح المنشأة عن المبالغ التي أثرت على بيان المركز المالي نتيجة لتطبيق محاسبة التحوط وذلك على هيئة جدول. يشرح المثال التالي كيفية الإفصاح عن تلك المعلومات.

تحوطات التدفقات النقدية(أ)	عناصر السطر المنفصلة المعترف بها في الفائض أو العجز نتيجة لتحوط مركز صافي	تغيير في قيمة أداة التحوط المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية	عدم فعالية التحوط المعترف بها في الفائض أو العجز	عنصر السطر في الفائض أو العجز (الذي يشمل عدم فعالية التحوط)	المبالغ المعاد تصنيفها من احتياطي تحوط التدفقات النقدية إلى الفائض أو العجز	عناصر السطر المتأثرة في الفائض أو العجز نتيجة لإعادة التصنيف
مخاطر أسعار السلع						
السلعة ×	غير متاح	xx	xx	عنصر السطر XX	xx	عنصر السطر XX
– التحوطات المخصومة	غير متاح	غير متاح	غير متاح	غير متاح	xx	عنصر السطر XX

(أ) المعلومات المفصح عنها في بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية (احتياطي التحوط للتدفقات النقدية) ينبغي أن تكون بنفس مستوى تفصيل تلك الإفصاحات.

(ب) لا يطبق الإفصاح إلا على تحوطات التدفقات النقدية لمخاطر سعر صرف العملات الأجنبية.

تحوطات القيمة العادلة	عدم الفعالية المعترف بها في الفائض أو العجز	عنصر/عناصر السطر في الفائض أو العجز (التي تشمل عدم فعالية التحوط)
مخاطر سعر الفائدة	××	عنصر السطر XX
مخاطر سعر صرف العملات الأجنبية	××	عنصر السطر XX

القيمة العادلة (الفقرات ٣١-٣٤)

تنفيذ١٤ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ الإفصاحات حول مستوى هيكل القيمة العادلة الذي تصنف فيه قياسات القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المقاسة في بيان المركز المالي. وتكون الصيغة الأفقية هي المطلوبة إلا إذا كانت هناك صيغة أخرى أكثر ملائمة. ويمكن أن تفصح المنشأة عما يلي بالنسبة للأصول للإلتزام بالفقرة ٣٣(أ). (الإفصاح عن المعلومات المقارنة مطلوب ولكنه غير مشمول في المثال التالي).

الأصول المقاسة بالقيمة العادلة

الوصف	قياس القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير باستخدام: ٣١ ديسمبر ٢٠×٢	المستوى ١ مليون وحدة عملة	المستوى ٢ مليون وحدة عملة	المستوى ٣ مليون وحدة عملة
الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز				
الأوراق المالية التجارية	١٠٠	٤٠	٥٥	٥
المشتقات التجارية	٣٩	١٧	٢٠	٢
الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية				
إستثمارات حقوق الملكية	٧٥	٣٠	٤٠	٥
الإجمالي	٢١٤	٨٧	١١٥	١٢

ملاحظة: بالنسبة للإلتزامات، يمكن عرض جدول مشابه.

تنفيذ١٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي٣٠ مطابقة الأرصدة الإفتتاحية لتلك الأصول والإلتزامات المقاسة في بيان المركز المالي بالقيمة العادلة بناءً على أسلوب التقييم الذي لا تستند فيه أية مدخلات هامة إلى بيانات السوق الملاحظة (المستوى٣). وتكون الصيغة الأفقية هي المطلوبة إلا إذا كانت هناك صيغة أخرى أكثر ملائمة. ويمكن أن تفصح المنشأة عما يلي بالنسبة للأصول للإلتزام بالفقرة ٣٣(ب). (الإفصاح عن المعلومات المقارنة مطلوب ولكنه غير مشمول في المثال التالي).

الأصول المقاسة بالقيمة العادلة في المستوى ٣

	قياس القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير			
	الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز		الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال صافي/ حقوق الملكية	الإجمالي
	الأوراق المالية التجارية	المشتقات التجارية	إستثمارات حقوق الملكية	
	مليون وحدة عملة	مليون وحدة عملة	مليون وحدة عملة	مليون وحدة عملة
الرصيد الافتتاحي	٦	٥	٤	١٥
إجمالي الأرباح أو الخسائر				
في الفائض أو العجز	(٢)	(٢)	-	(٤)
في صافي الأصول/حقوق الملكية	-	-	(١)	(١)
عمليات الشراء	١	٢	٢	٥
عمليات الإصدار	-	-	-	-
عمليات التسوية	-	(١)	-	(١)
عمليات التنقل خارج المستوى ٣	-	(٢)	-	(٢)
الرصيد الختامي	٥	٢	٥	١٢
إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المشمولة في الفائض أو العجز للأصول المحتفظ بها في نهاية فترة إعداد التقارير	(١)	(١)	-	(٢)

ملاحظة: بالنسبة للإلتزامات، يمكن عرض جدول مشابه

تعرض الأرباح أو الخسائر المشمولة في الفائض أو العجز للفترة (أعلاه) في الإيراد كما يلي:

	الإيراد
إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المشمولة في الفائض أو العجز للفترة	(٤)
إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المشمولة في الفائض أو العجز للأصول المحتفظ بها في نهاية فترة إعداد التقارير.	(٢)

ملاحظة: بالنسبة للإلتزامات، يمكن عرض جدول مشابه

تنفيذ١٦ يتم تحديد القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأدوات المالية غير المتداولة في سوق نشط حسب فقرة التطبيق ١٥١ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١، غير أنه عندما تستخدم المنشأة بعد الإعتراف الأولي أسلوب تقييم يتضمن بيانات لم يتم الحصول عليها من أسواق تمت ملاحظتها فقد يكون هناك فرق بين سعر المعاملة عند الإعتراف الأولي والمبلغ المحدد عند الإعتراف الأولي بإستخدام أسلوب التقييم هذا، وفي هذه الحالات يتم الإعتراف بالفرق في الفائض أو العجز في الفترات اللاحقة حسب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ والسياسة المحاسبية للمنشأة، وهذا الإعتراف يعكس التغيرات في العوامل (بما في ذلك الوقت) التي يجب على المشاركين أخذها في الإعتبار عند تحديد سعر(أنظر فقرة التطبيق ١٥١ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١)، وتتطلب الفقرة ٣٣ إفصاحات في هذه الحالات، ويمكن للمنشاة الإفصاح عما يلي للإمتثال للفقرة ٣٤:

الخلفية

في ١ يناير ٢٠×١ تشتري المنشأة مقابل ١٥ مليون وحدة عملة أصولاً مالية غير متداولة في سوق نشط، وللمنشأة فقط فئة واحدة من هذه الأصول المالية.

سعر المعاملة البالغ ١٥ مليون وحدة عملة هو القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي.

بعد الإعتراف الأولي تقوم المنشاة بتطبيق أسلوب تقييم لتحديد القيمة العادلة للأصول المالية، ويشمل أسلوب التقييم هذا متغيرات بإستثناء تلك البيانات من أسواق تمت ملاحظتها.

عند الإعتراف الأولي كان سينجم عن نفس أسلوب التقييم مبلغ مقداره ١٤ مليون وحدة عملة، وهو يختلف عن القيمة العادلة بمقدار ١ مليون وحدة عملة.

للمنشأة فروقات قائمة مقدارها ٥ مليون وحدة عملة في يناير ٢٠×١.

تطبيق المتطلبات

يشمل إفصاح المنشأة لعام ٢٠×٢ ما يلي:-

السياسات المحاسبية

تستخدم المنشأة أسلوب التقييم التالي لتحديد القيمة العادلة للأدوات المالية غير المتداولة في سوق نشط: [وصف للأسلوب غير مشمول في هذا المثال]. قد تنشأ فروقات بين القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي (التي بموجب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١ هي بشكل عام سعر المعاملة) والمبلغ المحدد عند الإعتراف الأولي بإستخدام أسلوب التقييم، وأية فروقات هي [وصف للسياسة المحاسبية للمنشأة].

كما تمت مناقشته في الإيضاح × تستخدم المنشأة (إسم أسلوب التقييم) لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية التالية غير المتداولة في سوق نشط، غير أنه حسب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٤١، تكون القيمة العادلة لأداة عند إنشائها هي بشكل عام سعر المعاملة، وإذا إختلف سعر المعاملة عن المبلغ الذي تم تحديده عند إنشاء الأداة بإستخدام أسلوب التقييم فإن هذا الفرق هو (وصف للسياسة المحاسبية للمنشأة)، والفروقات التي لا زال سيتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة هي كما يلي:-

... يتبع
في الإيضاحات حول البيانات المالية

	٣١ ديسمبر× ٢	٣١ ديسمبر×١
	وحدة عملة بالملايين	وحدة عملة بالملايين
الرصيد في بداية السنة	٥,٣	٥,٠
المعاملات الجديدة	–	١,٠
المبالغ المعترف بها في الفائض أو العجز خلال السنة	(٠,٧)	(٠,٨)
الزيادات الأخرى	–	٠,٢
الانخفاضات الأخرى	(٠,١)	(٠,١)
الرصيد في نهاية السنة	٤,٥	٥,٣

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية (الفقرات ٣٨–٤٩ وتطبيق٦– تطبيق٣٠)

الإفصاحات النوعية (الفقرة ٤٠)

تنفيذ١٧ يشمل نوع المعلومات النوعية التي يمكن أن تفصح عنها المنشأة لتلبية المتطلبات في الفقرة ٤٠ ما يلي دون أن يكون مقتصراً على ذلك وصفاً متسلسلاً لما يلي:–

(أ) حالات تعرض المنشأة للمخاطرة وكيفية نشأتها، ومن الممكن أن تصف المعلومات حول التعرض للمخاطرة كلاً من إجمالي وصافي المخاطرة المحولة وعمليات تخفيف المخاطرة الأخرى.

(ب) سياسات وأساليب المنشأة لقبول وقياس ومتابعة ومراقبة المخاطرة، والتي يمكن أن تشمل ما يلي:–

(١) هيكل وتنظيم مهمة (مهام) إدارة مخاطرة المنشأة، بما في ذلك مناقشة للإستقلالية والمسؤولية؛

(٢) نطاق وطبيعة أنظمة إعداد التقارير حول المخاطرة أو القياس؛

(٣) سياسات المنشأة الخاصة بالتحوط أو تخفيف المخاطرة، بما في ذلك سياساتها وإجراءاتها الخاصة بأخذ ضمان؛ و

(٤) أساليب الإدارة لمتابعة الفاعلية المستمرة لهذه التحوطات أو أدوات التخفيف.

(ج) سياسات وإجراءات المنشأة لتجنب التركيزات الزائدة للمخاطرة.

تنفيذ١٨ إن المعلومات حول طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية تكون أكثر فائدة إذا ألقت الضوء على أية علاقة بين الأدوات المالية التي يمكن أن تؤثر على مبلغ أو توقيت أو الشك في التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، ومدى تغير التعرض للمخاطرة في هذه العلاقات قد يكون ظاهرا للمستخدمين من الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار، ولكن في بعض الحالات قد تكون الإفصاحات الإضافية نافعة.

تنفيذ١٩ حسب الفقرة ٤٠(ج) على المنشآت الإفصاح عن أي تغير في المعلومات النوعية الخاصة بالفترة السابقة وإيضاح أسباب التغير، وهذه التغيرات قد تنجم من تغيرات في التعرض للمخاطرة أو من تغيرات في طريقة إدارة هذا التعرض.

الإفصاحات الكمية (الفقرات ٤١ –٤٩ وب٧ – ب٣٠)

تنفيذ٢٠ تتطلب الفقرة ٤١ الإفصاح عن البيانات الكمية حول تركيزات المخاطرة، على سبيل المثال قد تنشأ تركيزات مخاطرة الإئتمان مما يلي:–

(أ) قطاعات الصناعة، وهكذا إذا كانت الأطراف المماثلة للمنشأة مركزة في قطاع صناعة واحد أو أكثر (مثل تجارة التجزئة أو الجملة) فإنها ستقوم بالإفصاح بشكل منفصل عن التعرض للمخاطر الناجمة من كل تركيز للأطراف المماثلة.

(ب) التصنيف الإئتماني أو قياس آخر لنوعية الإئتمان، وهكذا إذا كانت الأطراف المماثلة للمنشأة مركزة في نوعية إئتمان واحدة أو أكثر (مثل القروض المضمونة أو القروض غير المضمونة) أو في تصنيف إئتماني واحد أو أكثر (مثل درجة إئتمان أو درجة مضاربة) فإن عليها أن تفصح بشكل مستقل عن التعرض للمخاطر الناجمة من كل تركيز للأطراف المماثلة.

(ج) التوزيع الجغرافي، وهكذا إذا كانت الأطراف المماثلة للمنشأة مركزة في سوق جغرافي واحد أو أكثر (مثل آسيا أو أوروبا) فإن عليها الإفصاح بشكل منفصل عن التعرض للمخاطر الناجمة من كل تركيز للأطراف المماثلة.

(د) عدد محدود من الأطراف المناظرة الفردية أو مجموعات من الأطراف المناظرة ذات العلاقة الوثيقة.

تنطبق مبادئ مماثلة على تحديد تركيزات المخاطر الأخرى، بما في ذلك مخاطرة السيولة ومخاطرة السوق، فعلى سبيل المثال قد تنشأ مخاطرة تركيزات السيولة من شروط تسديد الإلتزامات المالية أو مصادر تسهيلات الإقتراض أو الإعتماد على سوق معين لكي تحقق فيه أصول سائلة، وقد تنشأ تركيزات مخاطرة الصرف الأجنبي إذا كان للمنشأة صافي مركز مفتوح هام في عملة أجنبية واحدة أو إجمالي صافي مراكز مفتوحة في عدة عملات تميل لأن تتحرك مع بعضها.

تنفيذ٢١ حسب الفقرة تطبيق ٨ يشمل الإفصاح عن تركيزات المخاطر وصفاً للخصائص المشتركة التي تحدد كل تركيز، فعلى سبيل المثال قد تشير الخاصية المشتركة إلى التوزيع الجغرافي للأطراف المماثلة حسب مجموعات البلدان أو البلدان أو المناطق الفردية ضمن البلدان.

تنفيذ٢٢ عندما تكون المعلومات الكمية في نهاية فترة إعداد التقارير لا تمثل تعرض المنشاة للمخاطرة خلال الفترة فإن الفقرة ٤٢ تتطلب إفصاحات إضافية، ولتلبية هذا المتطلب من الممكن أن تفصح المنشاة عن أعلى وأدنى ومتوسط مبلغ المخاطرة التي تعرضت لها خلال الفترة، فعلى سبيل المثال إذا كان للمنشأة عادة تعرض كبير لعملة معينة، ولكن في نهاية السنة يخف

هذا الوضع فإنه يمكن للمنشأة أن تفصح عن رسم بياني يبين التعرض في أوقات مختلفة خلال الفترة أو الإفصاح عن أعلى وأدنى ومعدل التعرض.

مخاطر الإئتمان (الفقرات٤٢أ –٤٣ ، وفقرات التطبيق ٨أ–١٠)

تنفيذ٢٢أ. يشرح المثال التالي الطرق الممكنة التي يمكن من خلالها أن تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٤٢أ–٤٢ن من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠، ومع ذلك لا تتناول تلك التفسيرات جميع الطرق الممكنة لتطبيق متطلبات الإفصاح.

شرح تطبيق الفقرات ٤٢ح و٤٢ط

تنفيذ٢٢ب. يشرح المثال التالي إحدى طرق تقديم المعلومات عن التغيرات في بدل الخسارة والتغيرات الهامة في المبلغ المسجل الإجمالي للأصول المالية خلال الفترة التي تساهم في التغيرات في بدل الخسارة وفقاً لما تتطلبه الفقرات ٤٢ح–٤٢ط. لا يشرح هذا المثال متطلبات الأصول المالية التي يتم شراؤها أو إنشاؤها على أنها منخفضة إئتمانياً.

قروض الرهن العقاري – بدل الخسارة	**الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً**	**الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني (يتم تقييمها بشكل مجمع)**	**الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني (يتم تقييمها بشكل فردي)**	**الأصول المالية المنخفضة الإئتمانية (الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني)**
بالألف وحدة عملة				
بدل الخسارة كما في ١ يناير	**X**	**X**	**X**	**X**
التغيرات الناتجة عن الأدوات المالية المعترف بها كما في ١ يناير:				
– التحول للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني	(X)	X	X	–
– الانتقال للأصول المالية المنخفضة الإئتمانية	(X)	–	(X)	X
– الانتقال للخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً	X	(X)	(X)	–
– الأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها خلال الفترة	(X)	(X)	(X)	(X)
الأصول المالية الجديدة التي يتم إنشاؤها أو شراؤها	X	–	–	–
المشطوبات	–	–	(X)	(X)
التغيرات في نماذج/معلمات المخاطر	X	X	X	X
سعر صرف العملات الأجنبية وغيرها من التحركات	X	X	X	X
بدل الخسارة كما في ٣١ ديسمبر	**X**	**X**	**X**	**X**

التغيرات الهامة في إجمالي الملبغ المسجل لقروض الرهن العقاري التي تساهم في التغيرات في بدل الخسارة كانت:

- أدى الاستحواذ على محفظة الرهن العقاري الرئيسي في المنطقة "ص" إلى زيادة حجز الرهن العقاري السكني بنسبة x في المائة، مع زيادة مقابلة في مخصص الخسارة على أساس ١٢ شهرًا.
- شطب مبلغ ×× وحدة عملة من محفظة الرهن العقاري للمنطقة "ز" بعد انهيار السوق المحلي في المنطقة مما أدى إلى تقليل بدل الخسارة بالنسبة للأصول المالية بدليل موضوعي على الانخفاض بمبلغ × وحدة عملة.
- الزيادة المتوقعة في البطالة في المنطقة "س" أدت إلى زيادة صافية في الأصول المالية والتي يساوي بدل الخسارة الخاص بها الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وأدت إلى زيادة صافية بمبلغ × وحدة عملة في بدل الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني.

التغيرات الهامة في إجمالي الملبغ المسجل لقروض الرهن العقاري موضحة بمزيد من التفاصيل فيما يلي:

قروض الرهن العقاري – إجمالي الملبغ المسجل	**الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً**	**الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني (يتم تقييمها بشكل مجمع)**	**الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني (يتم تقييمها بشكل فردي)**	**الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً (الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني)**
بالألف وحدة عملة				
إجمالي الملبغ المسجل كما في ١ يناير	**X**	**X**	**X**	**X**
الأصول المالية الفردية المنقولة للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني	(X)	–	X	–
الأصول المالية الفردية المنقولة إلى الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً	(X)	–	(X)	X
الأصول المالية الفردية المنقولة من الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً	X	–	X	(X)
الأصول المالية المقيمة على أساس جماعي	(X)	X	–	–
الأصول المالية الجديدة التي يتم إنشاؤها أو شراؤها	X	–	–	–
المشطوبات	–	–	(X)	(X)
الأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها	(X)	(X)	(X)	(X)
التغيرات الناتجة عن التعديلات التي لم تؤدِ إلى إلغاء الاعتراف	(X)	–	(X)	(X)
التغيرات الأخرى	X	X	X	X
إجمالي الملبغ المسجل كما في ٣١ ديسمبر	**X**	**X**	**X**	**X**

شرح تطبيق الفقرات ٤٢ م و٤٢ ن

تنفيذ٢٢ج. يشرح المثال التالي بعض طرق تقديم المعلومات عن تعرض المنشأة للمخاطر الإئتمانية والتركزات الإئتمانية الهامة وفقاً للفقرة ٤٢م من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠. عدد الدرجات المستخدمة للإفصاح عن المعلومات وفقاً للفقرة ٤٢م من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ يجب أن يكون متسقاً مع العدد الذي تستخدمه المنشأة للإبلاغ داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين لأغراض إدارة المخاطر الإئتمانية الداخلية. ومع ذلك، إذا لم تكن المعلومات عن درجات تصنيف المخاطر الإئتمانية متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما وإذا استخدمت المنشأة معلومات قديمة لتقييم ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية قد ارتفعت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي وفقاً للفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تقدم المنشأة تحليلاً عن وضع المستحقات المتأخرة بالنسبة لتلك الأصول المالية.

التعرض للمخاطر الإئتمانية للقروض وفقاً لدرجات التصنيف الداخلي

٢٠××	**قروض الرهن العقاري**		**القروض الزراعية**	
بالألف وحدة عملة	**إجمالي المبلغ المسجل**		**إجمالي المبلغ المسجل**	
	كامل العمر الإئتماني	**١٢ شهراً**	**كامل العمر الإئتماني**	**١٢ شهراً**
التصنيف الداخلي ١-٢	X	X	X	X
التصنيف الداخلي ٣-٤	X	X	X	X
التصنيف الداخلي ٥-٦	X	X	X	X
التصنيف الداخلي ٧	X	X	X	X
الإجمالي	**X**	**X**	**X**	**X**

محفظة المخاطر الإئتمانية للقروض وفقاً لدرجات التصنيف الخارجي

٢٠××	**قروض الرهن العقاري**		**القروض الزراعية**	
بالألف وحدة عملة	**إجمالي المبلغ المسجل**		**إجمالي المبلغ المسجل**	
	كامل العمر الإئتماني	**١٢ شهراً**	**كامل العمر الإئتماني**	**١٢ شهراً**
أأأ-أأ	X	X	X	X
أ	X	X	X	X
ب ب ب - ب ب	X	X	X	X
ب	X	X	X	X
ج ج ج - ج ج	X	X	X	X
ج	X	X	X	X
د	X	X	X	X
الإجمالي	**X**	**X**	**X**	**X**

محفظة مخاطر القروض وفقاً لاحتمالية التعثر

٢٠××	**قروض الرهن العقاري**		**القروض الزراعية**	
بالألف وحدة عملة	**إجمالي المليغ المسجل**		**إجمالي المليغ المسجل**	
	كامل العمر	**١٢ شهراً**	**كامل العمر**	**١٢ شهراً**
٠,٠٠٠ – ٠,١٠	X	X	X	X
٠,١١ – ٠,٤٠	X	X	X	X
٠,٤١ – ١,٠٠	X	X	X	X
١,٠١ – ٣,٠٠	X	X	X	X
٣,٠١ – ٦,٠٠	X	X	X	X
٦,٠١ – ١١,٠٠	X	X	X	X
١١,٠١ – ١٧,٠٠	X	X	X	X
١٧,٠١ – ٢٥,٠٠	X	X	X	X
٢٥,٠١ – ٥٠,٠٠	X	X	X	X
+٥٠,٠١	X	X	X	X
الإجمالي	**X**	**X**	**X**	**X**

تنفيذ٢٢د. تقدم الإدارة الزراعية تمويلاً قصير الأجل لكبار وصغار المزارعين الغرض من التمويل هو شراء مدخلات مثل المخصبات والحبوب المبيدات تفصح الإدارة الزراعية عن التمويل الذي تقدمه لصغار المزارعين والتمويل الذي تقدمه لكبار المزارعين باعتبارهما فئات منفصلة من الأدوات المالية وتطبق المنهج المبسط على ذممها التجارية المدينة بحيث يتم قياس بدل الخسارة على الدوام بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. يشرح الجدول التالي استخدام مصفوفة مخصصات للإفصاح عن سمات المخاطر بموجب المنهج المبسط:

٢٠××	**عدد الأيام التي مرت على تاريخ استحقاق الذمم التجارية المدينة**				
بالألف وحدة عملة					
التمويل الذي يمنح لصغار المزارعين	**الحالي**	**أكثر من ٣٠ يوماً**	**أكثر من ٦٠ يوماً**	**أكثر من ٩٠ يوماً**	**الإجمالي**
معدل الخسائر الإئتمانية المتوقعة	%٠,١٠	%٢	%٥	%١٣	٢٣,١٠١
إجمالي المليغ المسجل المقدر في حالة التعثر	٢٠,٧٧٧ وحدة عملة	١,٤١٦ وحدة عملة	٦٧٣ وحدة عملة	٢٣٥ وحدة عملة	وحدة عملة
الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني – تمويل صغار المزارعين	٢١ وحدة عملة	٢٨ وحدة عملة	٣٤ وحدة عملة	٣١ وحدة عملة	١١٤ وحدة عملة
التمويل الذي يمنح لكبار المزارعين التمويل					
معدل الخسائر الإئتمانية المتوقعة	%٠,٢٠	%٣	%٨	%١٥	
إجمالي المليغ المسجل المقدر في حالة التعثر	١٩,٢٢٢ وحدة عملة	٢,٠١٠ وحدة عملة	٣١ وحدة عملة	١٥٤ وحدة عملة	٢١,٦٨٧ وحدة عملة
الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني – تمويل كبار المزارعين	٣٨ وحدة عملة	٦٠ وحدة عملة	٢٤ وحدة عملة	٢٣ وحدة عملة	١٤٥ وحدة عملة

مخاطرة الإئتمان (الفقرات ٤٣ – ٤٥ وفقرات التطبيق ٩ و١٠)

تنفيذ٢٣ تتطلب الفقرة ٤٣ أن تفصح المنشأة عن معلومات حول تعرضها لمخاطرة الإئتمان حسب فئة الأداة المالية. إن الأدوات المالية في نفس الفئة تتشارك في الخصائص الإقتصادية فيما يتعلق بالإفصاح عن المخاطرة (في هذه الحالة مخاطرة الإئتمان)، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تحدد المنشاة أن الرهونات السكنية والقروض الزراعية غير المضمونة وقروض البحث والتطوير كل منها له خصائص إقتصادية مختلفة.

الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى

تنفيذ٢٤ تتطلب الفقرة ٤٣(ب) أن تقوم المنشأة بإجراء وصف للممتلكات المتوفرة المرهونة كضمان للأصول التي تحتفظ بها وتحسينات الإئتمان الأخرى التي يتم الحصول عليها، ومن الممكن أن تلبي المنشأة هذا المتطلب بالإفصاح عما يلي:–

(أ) السياسات والأساليب الخاصة بتقييم وإدارة الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى التي يتم الحصول عليها؛

(ب) وصف للأنواع الرئيسية للممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى (من الأمثلة على ذلك الكفالات ومشتقات الإئتمان وإتفاقيات التقاص التي لا تتأهل للتسوية حسب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٨)؛

(ج) الأنواع الرئيسية للأطراف المماثلة للضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى وقيمتها الإئتمانية؛ و

(د) معلومات حول تركيزات المخاطرة ضمن الضمان أو تحسينات الإئتمان الأخرى.

تنفيذ٢٥ [تم إلغائها]

تنفيذ٢٦ [تم إلغائها]

تنفيذ٢٧ [تم إلغائها]

تنفيذ٢٨ [تم إلغائها]

تنفيذ٢٩ [تم إلغائها]

تنفيذ٣٠ [تم إلغائها]

تنفيذ٣١ [تم إلغائها]

مخاطرة السيولة (الفقرتان ٤٧–٤٩ وتطبيق ١٩–٣٠)

تنفيذ٣٢ تتطلب الفقرة ٤٧(أ) تحليلاً للحساسية لكل نوع من مخاطرة السوق التي تتعرض لها المنشأة، وهناك ثلاثة أنواع من مخاطرة السوق: مخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة العملة ومخاطرة الأسعار الأخرى، ومن الممكن أن تشمل مخاطرة الأسعار الأخرى مخاطرة سعر حقوق الملكية ومخاطرة سعر السلع ومخاطرة الدفع المسبق (أي مخاطرة أن يتحمل طرف في أصل

مالي خسارة مالية لأن الطرف الآخر يسدد بشكل مبكر أو في وقت أبعد مما هو متوقع) ومخاطرة القيمة المتبقية (على سبيل المثال مؤجر السيارات الذي يحدد كفالات القيمة المتبقية معرض لمخاطرة القيمة المتبقية)، وتشمل متغيرات المخاطرة الخاصة بالإفصاح عن مخاطرة السوق ما يلي دون أن تكون مقتصرة على ذلك:-

(أ) منحنى العائد لأسعار الفائدة في السوق، وقد يكون من الضروري الأخذ في الإعتبار كلا من الإنتقالات الموازية وغير الموازية في منحنى العائد.

(ب) أسعار الصرف الأجنبي.

(ج) أسعار أدوات حقوق الملكية.

(د) أسعار السوق للسلع.

تنفيذ٣٣ تتطلب الفقرة ٤٧(أ) أن يبين تحليل الحساسية أثر التغيرات الممكنة بشكل معقول في متغير المخاطرة ذي العلاقة على الفائض أو العجز وصافي الأصول/حقوق الملكية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تشمل متغيرات المخاطرة ذات العلاقة ما يلي:-

(أ) أسعار الفائدة السائدة في السوق للأدوات المالية الحساسة للفائدة مثل قرض ذو سعر متغير؛ أو

(ب) أسعار العملات وأسعار الفائدة للأدوات المالية للعملات الأجنبية مثل سندات العملة.

تنفيذ٣٤ بالنسبة لمخاطرة سعر الفائدة من الممكن أن يبين تحليل الحساسية بشكل منفصل أثر التغير في أسعار الفائدة في السوق على ما يلي:-

(أ) إيراد ومصروف الفائدة؛

(ب) البنود الأساسية الأخرى للفائض أو العجز (مثل مكاسب وخسائر المتاجرة)؛ و

(ج) صفي الأصول/حقوق الملكية عندما ينطبق ذلك.

يمكن للمنشأة الإفصاح عن تحليل الحساسية لمخاطرة سعر الفائدة لكل عملة تتعرض لها المنشأة بشكل كبير لمخاطرة سعر الفائدة.

تنفيذ٣٥ نظراً لأن العوامل التي تؤثر على مخاطرة السوق تتغير إعتماداً على الظروف المحددة لكل منشأة فإن النطاق المناسب الذي يجب إعتباره لتوفير تحليل الحساسية لمخاطرة السوق يختلف بالنسبة لكل نوع من مخاطرة السوق.

تنفيذ٣٦ يوضح المثال التالي تطبيق متطلب الإفصاح في الفقرة ٤٧ (أ):-

مخاطرة سعر الفائدة

في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠ إذا كانت أسعار الفائدة في ذلك التاريخ أقل بمقدار ١٠ نقاط أساس مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الفائض للسنة سيكون أعلى بمقدار ١,٧ مليون وحدة عملة (١×٢٠ –٢,٤ مليون وحدة عملة) وذلك ناجم بشكل رئيسي نتيجة لمصروف فائدة أقل على الإقتراضات المتغيرة، ولو كانت أسعار الفائدة أعلى بمقدار ١٠ نقاط أساس مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الفائض سيكون أقل بمقدار ١,٥ مليون وحدة عملة (١×٢٠ – ٢,١ مليون وحدة عملة) وذلك ناجم بشكل رئيسي نتيجة لمصروف فائدة أعلى على الإقتراضات، إن الفائض أكثر حساسية للإنخفاضات في سعر الفائدة من الزيادات بسبب الإقتراضات التي لها أسعار فائدة ذات حد أعلى، والحساسية أقل في عام ٢×٢٠ من عام ١×٢٠ بسبب التخفيض في الإقتراضات القائمة الذي حدث عندما أصبح دين المنشأة مستحقاً (أنظر الإيضاح ١٠). (أ)

مخاطرة سعر صرف العملات الأجنبية

في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠ لو أن وحدة العملة ضعفت بمقدار ١٠% مقابل الدولار الأمريكي مع إعتبار جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الفائض للسنة سيكون أقل بمقدار ٢,٨ مليون وحدة عملة (١×٢٠ – ٦,٤ مليون وحدة عملة)، وسيكون الإيراد أعلى بمقدار ١,٢ مليون وحدة عملة (١×٢٠ – ١,١ مليون وحدة عملة)، وبالعكس لو أن وحدة العملة تعززت بمقدار ١٠% مقابل الدولار الأمريكي مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الفائض سيكون أعلى بمقدار ٢,٨ مليون وحدة عملة (١×٢٠ – ٦,٤ مليون وحدة عملة)، وسيكون الإيراد أقل بمقدار ١,٢ مليون وحدة عملة (١×٢٠ –١,١ مليون وحدة عملة)، وتعزى حساسية سعر صرف العملات الأجنبية الأقل فائضا في عام ٢×٢٠ بالمقارنة مع عام ١×٢٠ إلى تخفيض في الدين المقيم بالعملات الأجنبية، والإيراد أكثر حساسية في عام ٢×٢٠ من عام ١×٢٠ بسبب الإستخدام المتزايد لتحوطات مشتريات العملات الأجنبية التي يقابلها تخفيض الدين بالعملات الأجنبية.

(أ) تتطلب الفقرة ٣٨(أ) الإفصاح عن تحليل إستحقاق للإلتزامات.

إفصاحات مخاطرة السوق الأخرى (الفقرة ٤٩)

تنفيذ٣٧ تتطلب الفقرة ٤٩ الإفصاح عن معلومات إضافية عندما لا يمثل تحليل الحساسية للمخاطرة الذاتية في الأداة المالية، فعلى سبيل المثال يمكن أن يحدث ذلك عندما:-

(أ) تحتوي الأداة المالية على أحكام وشروط آثارها ليست ظاهرة من تحليل الحساسية، على سبيل المثال الخيارات التي تبقى خارج (أو في) أموال التغير الذي تم إختياره في متغير المخاطرة.؛

(ب) تكون الأصول المالية غير سائلة، على سبيل المثال هناك حجم ضئيل للمعاملات في الأصول المماثلة وتجد المنشأة أن من الصعب إيجاد طرف مماثل؛ أو

(ج) يكون للمنشأة حجم كبير من الأصول المالية والتي إذا تم بيعها بكاملها فإنها ستباع بخصم أو علاوةً على سعر السوق المعروض لأصول مالية ممتلكة أصغر.

تنفيذ٣٨ في الحالة المذكورة في الفقرة أت٣٧(أ) من الممكن أن يشمل الإفصاح الإضافي ما يلي:-

(أ) أحكام وشروط الأداة المالية (على سبيل المثال الخيارات)؛

(ب) الأثر على الفائض أو العجز إذا تمت تلبية الشروط والأحكام (أي إذا لم تتم ممارسة الخيارات)؛ و

(ج) وصف لكيفية تحوط المخاطرة.

على سبيل المثال من الممكن أن تمتلك المنشاة أداة مالية مشتقة (لها خيار الحد الأعلى والحد الأدنى لسعر الفائدة Collar) بسعر فائدة مقداره صفر، وهذه الأداة المالية تتضمن خياراً غير مغطى وممول بالإقتراض (على سبيل المثال تدفع المنشأة عشرة أضعاف مبلغ الفرق بين حد أدنى محدد لسعر الفائدة وسعر الفائدة الحالي في السوق)، ومن الممكن أن تعتبر المنشأة الأداة المالية المشتقة Collar على أنها تحوط إقتصادي غير مكلف مقابل زيادة محتملة بشكل معقول في أسعار الفائدة، غير أنه من الممكن أن يؤدي إنخفاض كبير بشكل غير متوقع في أسعار الفائدة إلى دفعات بموجب الخيار المكتتب به بحيث أنه بسبب الإقتراض قد تكون أكبر إلى حد بعيد من منفعة أسعار الفائدة المنخفضة. علماً بأن القيمة العادلة للأداة المالية المشتقة ولا تحليل الحساسية بناءاً على التغيرات الممكنة بشكل معقول في متغيرات السوق ستبين مثل هذا التعرض، وفي هذه الحالة من الممكن أن تقدم المنشأة المعلومات الإضافية المبينة سابقاً.

تنفيذ٣٩ في الحالة المبينة في الفقرة تطبيق ٣٨(ب) من الممكن أن يشمل الإفصاح الإضافي أسباب نقص السيولة وكيفية تحوط المنشأة للمخاطرة.

تنفيذ٤٠ في الحالة المبينة في الفقرة تطبيق ٣٨(ج) من الممكن أن يشمل الإفصاح الإضافي ما يلي:-

(أ) طبيعة الضمان (على سبيل المثال إسم المنشأة)؛

(ب) مدى الأصول المحتفظ بها (على سبيل المثال ١٥% من الأسهم الصادرة)؛

(ج) الأثر على الفائض أو الربح؛ و

(د) كيفية تحوط المنشأة للمخاطرة.

إلغاء الاعتراف (الفقرات ٤٩د و٤٩هـ)

تنفيذ٤١ تشرح الأمثلة التالية بعض طرق تلبية متطلبات الإفصاحات الكمية الواردة في الفقرات ٤٩د و٤٩هـ.

تنفيذ٤٢ توضح الأمثلة التالية كيفية تلبية المنشأة التي طبقت معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ لمتطلبات الإفصاح الكمية الواردة في الفقرتين ٤٩د و٤٩هـ.

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الاعتراف بها بالكامل

شرح تطبيق الفقرة ٤٩د(د) و(هـ)

	الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز		**الأصول المالية بالتكلفة المطفأة**		**الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية**
	وحدات العملة بالمليون		وحدات العملة بالمليون		وحدات العملة بالمليون
	أصول التداول	المشتقات	الرهونات	القروض الاستهلاكية	استثمارات حقوق الملكية
المبلغ المسجل للأصول	×	×	×	×	×
المبلغ المسجل للالتزامات ذات العلاقة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
بالنسبة لتلك الالتزامات التي تستخدم فقط فيما يتعلق بالأصول المنقولة:					
القيمة العادلة للأصول	×	×	×	×	×
القيمة العادلة للالتزامات ذات العلاقة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي المركز	×	×	×	×	×

الأصول المالية المنقولة التي تم إلغاء الاعتراف بها بالكامل

شرح تطبيق الفقرات ٤٩هـ(أ) – (د)

	التدفقات النقدية الصادرة لإعادة شراء الأصول المنقولة (التي تم إلغاء الاعتراف بها)	**مبلغ تسجيل العلاقة المستمرة في بيان المركز المالي**			**القيمة العادلة للعلاقة المستمرة**		**درجة التعرض القصوى للخسارة**
	بالمليون وحدة عملة	بالمليون وحدة عملة			بالمليون وحدة عملة		بالمليون وحدة عملة
		الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز	**الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية**	**الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز**	**الأصول**	**الالتزامات**	
عقود خيار بيع الأوراق المالية	(×)			(×)		(×)	×
عقود خيار شراء الأوراق المالية	(×)	×			×		×
إقراض الأوراق المالية	(×)			(×)	×	(×)	×
إجمالي		×		(×)	×	(×)	×

تطبيق الفقرة ٤٩هـ (هـ)

التدفقات النقدية غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المالية								
	استحقاق العلاقة المستمرة (مليون وحدة عملة)							
نوع العلاقة المستمرة	إجمالي	أقل من شهر واحد	١-٣ شهور	٣-٦ شهور	٦شهور-١ سنة	١-٣ سنوات	٣-٥ سنوات	أكثر من ٥ سنوات
عقد خيار بيع الأوراق المالية	×		×	×	×	×		
عقود خيار شراء الأوراق المالية	×			×	×	×		×
إقراض الأوراق المالية	×	×	×					

تنفيذ ٤٣. الأمثلة التالية تشرح كيفية تلبية المنشأة التي لم تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ لمتطلبات الإفصاحات الكمية الواردة في الفقرات ٤٩د و٤٩هـ

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الاعتراف بها بالكامل

شرح تطبيق الفقرة ٤٩د(د) و(هـ)

	الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز			القروض والمستحقات	الأصول المالية المتاحة للبيع
	بالمليون وحدة عملة			بالمليون وحدة عملة	بالمليون وحدة عملة
	الأوراق المالية المتداولة	المشتقات	الرهونات	القروض الاستهلاكية	استثمارات حقوق الملكية
المبلغ المسجل للأصول	×	×	×	×	×
المبلغ المسجل للالتزامات ذات العلاقة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
بالنسبة للالتزامات التي تستخدم فقط في الأصول المنقولة					
القيمة العادلة للأصول	×	×	×	×	×
القيمة العادلة للالتزامات ذات العلاقة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي المركز	×	×	×	×	×

الأصول المالية المنقولة التي تم إلغاء الاعتراف بها بالكامل

شرح تطبيق الفقرة ٤٩هـ (أ) – (د)

	التدفقات النقدية الصادرة لإعادة شراء الأصول المالية المنقولة (التي ألغي الاعتراف بها)	**المبالغ المسجلة للعلاقات المستمرة في بيان المركز المالي**			**القيمة العادلة للعلاقة المستمرة**		**الدرجة القصوى للتعرض للخسارة**
	مليون وحدة عملة	مليون وحدة عملة			مليون وحدة عملة		مليون وحدة عملة
نوع العلاقة المستمرة	**المحتفظ بها للتداول**	**الأصول المالية المتاحة للبيع**	**الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز**		**الأصول**	**الالتزامات**	
عقد خيار بيع الأوراق المالية	(×)		(×)			(×)	(×)
عقود خيار شراء الأوراق المالية	(×)	×			×		×
إقراض الأوراق المالية	(×)	×	(×)		×	(×)	×
الإجمالي		×	×	(×)	×	(×)	×

شرح تطبيق الفقرة ٤٩هـ (هـ)

نوع العلاقة المستمرة	إجمالي	أقل من شهر واحد	١-٣ شهور	٣-٦ شهور	٦شهور-١ سنة	١-٣ سنوات	٣-٥ سنوات	أكثر من خمس سنوات
عقد خيار بيع الأوراق المالية	×		×	×	×	×		
عقود خيار شراء الأوراق المالية	×			×	×	×		×
إقراض الأوراق المالية	×	×	×					

الإفصاحات (الفقرات ١٧أ – ١٧و وفقرات التنفيذ ٤٢-٥٥)

تنفيذ ٤٤. تشرح الأمثلة التالية الطرق التي قد تقدم المنشأة من خلالها الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ١٧ج. ومع ذلك، لا يتناول ذلك الشرح جميع الطرق الممكنة لتطبيق متطلبات الإفصاح وفقاً لما هو موضح في الفقرات ١٧ب – ١٧هـ.

خلفية

دخلت المنشأة في معاملات تخضع لترتيب معاوضة رئيسي قابل للنفاذ أو ما يماثله من اتفاقيات مع الأطراف المقابلة التالية. تملك المنشأة ما يلي من الأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها والناتجة عن تلك المعاملات التي تلبي نطاق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ١٧أ.

الطرف المقابل أ:

تمتلك المنشأة أصلاً مشتقاً (قيمته العادلة ١٠٠ مليون وحدة عملة) والتزام مشتق (قيمته العادلة ٨٠ مليون وحدة عملة) مع الطرف المقابل أ الذي يلبي معيار المقاصة الوارد في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. وبالتالي، تمت مقاصة إجمالي مشتق الالتزام في مقابل إجمالي الأصل المشتق، مما نتج عنه عرض صافي الأصل المشتق بمبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة في بيان المركز المالي للمنشأة. تم أيضاً استلام الضمان المالي من الطرف المقابل أ نظير نسبة من صافي الأصل المشتق (١٠ مليون وحدة عملة). لا يلبي الضمان المالي بمبلغ ١٠ مليون وحدة عملة معيار المقاصة الوارد في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، ولكن يمكن مقاصته مقابل صافي مبلغ الأصل المشتق والالتزام المشتق في حالة التعثر والإعسار أو الإفلاس، وفقاً لترتيب الضمان المتعلق بذلك.

الطرف المقابل ب:

تمتلك المنشأة أصلاً مشتقاً (قيمته العادلة ١٠٠ مليون وحدة عملة) والتزاماً مشتقاً (قيمته العادلة ٨٠ مليون وحدة عملة) مع الطرف المقابل ب والذي لا يلبي معيار المقاصة الوارد في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، ولكن للمنشأة حق المقاصة في حالة التعثر أو الإعسار أو الإفلاس. وبالتالي يعرض المبلغ الإجمالي للأصل المشتق (١٠٠ مليون وحدة عملة) والمبلغ الإجمالي للالتزام المشتق (٨٠ مليون وحدة عملة) بشكل منفصل في بيان المركز المالي للمنشأة. تم أيضاً استلام ضمان مالي من الطرف المقابل ب عن صافي مبلغ الأصل المشتق والالتزام المشتق (٢٠ مليون وحدة عملة). لا يلبي الضمان النقدي بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة معيار المقاصة الوارد في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة

الدولي في القطاع العام ٢٨، ولكن يمكن إجراء المقاصة في مقابل صافي مبلغ الأصل المشتق والالتزام المشتق في حالة التعثر أو الإعسار أو الإفلاس، وفقاً لترتيب الضمانات المصاحب.

الطرف المقابل ج:

أبرمت المنشأة اتفاقية بيع وإعادة شراء مع الطرف المقابل ج والتي تمت معاملتها محاسبياً باعتبارها ضمان اقتراض. المبلغ المسجل للأصول المالية (السندات) التي استخدمت باعتبارها ضمان والتي رحلتها المنشأة لصالح المعاملة هو ٧٩ مليون وحدة عملة والقيمة العادلة هي ٨٥ مليون وحدة عملة. المبلغ المسجل لضمان الاقتراض (إعادة الشراء مستحق الدفع) هو ٨٠ مليون وحدة عملة.

أبرمت المنشأة اتفاقية عكس عملية بيع وإعادة شراء مع الطرف المقابل ج والتي تمت معاملتها محاسبياً كضمان إقراض. القيمة العادلة للأصول المالية (السندات) التي أُستلمت باعتبارها ضمان (والتي لم يتم الاعتراف بها في بيان المركز المالي) هي ١٠٥ مليون وحدة عملة. المبلغ المسجل للإقراض المضمون (إعادة شراء معكوسة في الرصيد المدين) هو ٩٠ مليون وحدة عملة.

تخضع المعاملات لاتفاقية إعادة شراء عالمية رئيسية مع وجود حق المقاصة فقط في حالة التعثر والإعسار أو الإفلاس وبالتالي لا تلبي معيار المقاصة الوراد في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. وبالتالي، يُعرض الرصيد الدائن والرصيد المدين لإعادة الشراء بشكل منفصل في بيان المركز المالي للمنشأة.

شرح تطبيق الفقرات ١٧ج (أ) – (هـ) وفقاً لنوع الأداة المالية /*الأصول المالية التي تخضع للمقاصة، أو لترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للتنفيذ وما يماثلها من اتفاقيات*

مليون وحدة عملة

كما في ٣١ ديسمبر ××٢٠	(أ)	(ب)	(ج)=(أ)–(ب)	(د)		(هـ)= (ج)–(د)
				المبالغ ذات العلاقة التي لم تتم مقاصتها في بيان المركز المالي		
	إجمالي مبالغ الأصول المالية المعترف بها	**إجمالي مبالغ الالتزامات المالية المعترف بها التي تمت مقاصتها في بيان المركز المالي**	**إجمالي مبالغ الأصول المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي**	**(د)(١)، (د)(٢) الأدوات المالية**	**(د)(٢) الضمان المالي المستلم**	**صافي المبلغ**
الوصف						
المشتقات	٢٠٠	(٨٠)	١٢٠	(٨٠)	(٣٠)	١٠
إعادة الشراء المعكوسة، اقتراض الأوراق المالية وما يماثلها من اتفاقيات	٩٠	–	٩٠	(٩٠)	–	–
الأدوات المالية الأخرى	–	–	–	–	–	–
الإجمالي	٢٩٠	(٨٠)	٢١٠	(١٧٠)	(٣٠)	١٠

الالتزامات المالية التي تخضع للمقاصة، ولترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للتنفيذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في ٣١ ديسمبر ××٢٠	(أ)	(ب)	(ج)=(أ)–(ب)	(د)		(هـ)= (ج)–(د)
				المبالغ ذات العلاقة التي لم تتم مقاصتها في بيان المركز المالي		
	إجمالي مبالغ الالتزامات المالية المعترف بها	إجمالي مبالغ الأصول المالية المعترف بها التي تمت مقاصتها في بيان المركز المالي	صافي مبالغ الالتزامات المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي	(د)(١)، (د)(٢) الأدوات المالية	(د)(٢) الضمان المالي المستلم	صافي المبلغ
الوصف						
المشتقات	١٦٠	(٨٠)	٨٠	(٨٠)	–	–
إعادة الشراء، إقراض الأوراق المالية وما يماثلها من اتفاقيات	٨٠	–	٨٠	(٨٠)	–	–
الأدوات المالية الأخرى	–	–	–	–	–	–
الإجمالي	٢٤٠	(٨٠)	١٦٠	(١٦٠)	–	–

شرح تطبيق الفقرات ١٧ج(أ) – (ج) وفقاً لنوع الأداة المالية والفقرات ١٧ج(ج) – (هـ) وفقاً للطرف المقابل

الأصول المالية التي تخضع لترتيبات مقاصة وترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للتنفيذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في ٣١ ديسمبر ××٢٠	(أ)	(ب)	(ج)=(أ) – (ب)
	إجمالي مبالغ الأصول المالية المعترف بها	إجمالي مبالغ الالتزامات المالية المعترف بها والتي تمت مقاصتها في بيان المركز المالي	صافي مبالغ الأصول المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي
الوصف			
المشتقات	٢٠٠	(٨٠)	١٢٠
عمليات إعادة الشراء المعكوسة، اقتراض الأوراق المالية وما يماثلها من اتفاقيات	٩٠	–	٩٠
الأدوات المالية الأخرى	–	–	–
إجمالي	٢٩٠	(٨٠)	٢١٠

صافي الأصول المالية التي تخضع لترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للتنفيذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في ٣١ ديسمبر ××٢٠	(ج)	(د)		(هـ)=(ج)–(د)
		المبالغ ذات العلاقة التي لم تتم مقاصتها في بيان المركز المالي		
	صافي مبالغ الأصول المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي	(د)(١)، (د)(٢) الأدوات المالية	(د)(٢) الضمان المالي المستلم	صافي المبلغ
الطرف المقابل أ	٢٠	–	(١٠)	١٠
الطرف المقابل ب	١٠٠	(٨٠)	(٢٠)	–
الطرف المقابل ج	٩٠	(٩٠)	–	–
غير ذلك	–	–	–	–
إجمالي	٢١٠	(١٧٠)	(٣٠)	١٠

الالتزامات المالية التي تخضع للمقاصة ولترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للتنفيذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في ٣١ ديسمبر ××٢٠	(أ)	(ب)	(ج)=(أ)-(ب)
	إجمالي مبالغ الالتزامات المالية المعترف بها	إجمالي مبالغ الأصول المالية المعترف بها التي تمت مقاصتها فى بيان المركز المالى	صافي مبالغ الالتزامات المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالى
الوصف			
المشتقات	١٦٠	(٨٠)	٨٠
إعادة الشراء، إوقراض الأوراق المالية وما يماثلها من أفاقيات	٨٠	-	٨٠
غير ذلك من الأدوات المالية	-	-	-
الإجمالى	٢٤٠	(٨٠)	١٦٠

صافي الالتزامات المالية التي تخضع للمقاصة ولترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للتنفيذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في ٣١ ديسمبر ××٢٠	(ج)	(د)		(هـ)=(ج)-(د)
		المبالغ ذات العلاقة التي تمت مقاصتها في بيان المركز المالي		
	صافي مبالغ الالتزامات المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي	(د)(١)، (د)(٢) الأدوات المالية	(د)(٢) الضمان المالي المستلم	صافي المبلغ
الطرف المقابل أ	–	–	–	–
الطرف المقابل ب	٨٠	(٨٠)	–	–
الطرف المقابل ج	٨٠	(٨٠)	–	–
غير ذلك	–	–	–	–
إجمالي	١٦٠	(١٦٠)	–	–

الانتقال من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (الفقرات ٤٩ك–٤٩س)

تنفيذ٤٥. الشرح التالي هو مثال على أحد الطرق الممكنة لتلبية متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٤٩ك–٤٩س من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ في تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. إلا أن هذا الشرح لا يتناول جميع الطرق الممكنة لتطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار.

مطابقة أرصدة بيان المركز المالي من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ والمعيار ٤١ في ١ يناير ٢٠٢٢

الأصول المالية	(١)	(٢)	(٣)	(٤)=(١)+(٢)+(٣)	(٣)=(٤)
	المعيار ٢٩ المبلغ المسجل كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١(١)	إعادة التصنيف	إعادة القياس	المعيار ٤١ المبلغ المسجل ١ يناير ٢٠٢٢	أثر الفائض المتراكم أو العجز المتراكم في ١ يناير ٢٠٢٢(٢)، (٣)
القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز					
إضافات:					
من المتاح للبيع (المعيار ٢٩)	(أ)			(ج)	
من التكلفة المطفأة (المعيار ٢٩) – إعادة التصنيف المطلوبة	(ب)				
من التكلفة المطفأة (المعيار ٢٩) – خيار القيمة العادلة الذي تم اختياره في ١ يناير ٢٠٢٢					
تطرح:					
إلى التكلفة المطفأة (المعيار ٤١)					

إلى القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية – أدوات الدين (المعيار ٤١)

إلى القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية – أدوات حقوق الملكية (معيار ٤١)

إجمالي التغيير في القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

الإضافات – أدوات الدين:

من المتاح للبيع (المعيار ٢٩) (ز)

من التكلفة المطفأة (المعيار ٢٩) (ح)

من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار ٢٩) – إعاد التصنيف المطلوبة بناءً على معيار إعادة التصنيف (ط)

القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (خيار القيمة العادلة وفقاً للمعيار ٢٩) – معيار خيار القيمة العادلة الذي لم تتم تلبيته في ١ يناير ٢٠٢٢

القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار ٢٩) – إلغاء خيار القيمة العادلة اختيارياً في ١ يناير ٢٠٢٢ (ك)

إضافات: أدوات حقوق الملكية

من المتاح للبيع (المعيار ٢٩)

من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (خيار القيمة العادلة بموجب المعيار ٢٩) – القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية التي تم اختيارها في ١ يناير ٢٠٢٢

من التكلفة (المعيار ٢٩)

الطرح – أدوات الدين وحقوق الملكية

المتاح للبيع (المعيار ٢٩) إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار ٤١) – إعادة التصنيف المطلوبة وفقاً لمعيار إعادة التصنيف (د)

المتاح للبيع (المعيار ٢٩) إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار ٤١) – القيمة العادلة

الخيار الذي تم اختياره في ١ يناير ٢٠٢٢

المتاح للبيع (المعيار ٢٩) إلى التكلفة المطفأة (المعيار ٤١) (هـ)

إجمالي التغيير في القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

التكلفة المطفأة	
إضافات:	
من المتاح للبيع (المعيار ٢٩)	(و)
من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار ٢٩) – إعادة التصنيف المطلوبة	
من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (خيار القيمة العادلة بموجب المعيار ٢٩) – معيار خيار القيمة العادلة الذي لم تتم تلبيته في ١ يناير ٢٠٢٢	
من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار ٢٩) – خيار القيمة العادلة الذي تم إلغاؤه في ١ يناير ٢٠٢٢ اختيارياً	
يطرح:	
إلى القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية (المعيار ٤١)	(ط)
إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار ٤١) – إعادة التصنيف المطلوبة بناءً على معيار إعادة التصنيف	
إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز(المعيار ٤١) – خيار القيمة العادلة الذي تم اختياره في ١ يناير ٢٠٢٢	
إجمالي التغيرات في التكلفة المطفأة	

إجمالي أرصدة الأصول المالية وإعادة التصنيف وإعادة القياس في ١ يناير ٢٠٢٢	(١)	(٢) = () الإجمالي	(٣)	(٤)=(١)+(٢)+(٣)

(١) تشمل أثر إعادة تصنيف الأدوات المختلطة التي تم تشعيبها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ مع مكونات العقد الأصلي لـ (أ)، والتي لها مشتقات متضمنة ذات علاقة بقيمة عادلة بمبلغ × في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، و(ب) والتي لها مشتقات متضمنة ذات علاقة بقيمة عادلة بمبلغ Y في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١.

(٢) تشمل (ج) و(د) و(هـ) و(و)، وهي المبالغ التي أعيد تصنيفها من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز المتراكم في تاريخ التطبيق الأولي.

(٣) تشمل (ز) و(ح) و(ط) و(ي) و(ك) و(ل)، وهي المبالغ التي أعيد تصنيفها من الفائض أو العجز المتراكم إلى صافي الأصول/ حقوق الملكية في تاريخ التطبيق الأولي.

مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠، الأدوات المالية: الإفصاحات هو معيار مستقى بشكل أساسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، *الأدوات المالية: الإفصاحات* (الذي صدر أساساً عام ٢٠٠٥، وشمل التعديلات التي نشرت حتى أبريل ٢٠٠٩). الفروقات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ والمعيار الدولي لإعادة التقارير المالية ٧ هي كما يلي:

- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ المتطلبات المتعلقة بالقروض الميسرة. أما المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ فلا يتطلب الإفصاحات المتعلقة بالقروض الميسرة.
- في حالات معينة، يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ مصطلحات مختلفة عن المصطلحات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧. ومن أكثر الأمثلة أهمية هي استخدام مصطلحات "الإيرادات" و"بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠. والمصطلحات المقابلة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ هي "الدخل" و"بيان الدخل الشامل" و"حقوق الملكية".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١
الأصول غير الملموسة

شكر وتقدير

يستند هذا المعيار بشكل أساسي إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٨ *" الأصول غير الملموسة"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام. وهو يحتوي على مستخلصات من تفسير لجنة التفسيرات الدائمة ٣٢ *"الأصول غير الملموسة– تكاليف الموقع الإلكتروني"* وتم إعادة إصدار مستخلصات من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٨ والتفسير ٣٢ في هذا الإصدار الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين بإذن من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها Columbus Building, 7 Westferry .Circus, Canary London Wharf, E14 4HD, United Kingdom,

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١- الأصول غير الملموسة

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *"الأصول غير الملموسة"* في يناير من عام ٢٠١٠. ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:-

- التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨ (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين"* (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *" إنخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ "إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد ") (الصادر في يوليو ٢٠١٦).
- *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة"* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة"* (الصادر في يناير ٢٠١٥.
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى"* (الصادر في يناير ٢٠١٥)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٤* (الصادرة في يناير ٢٠١٥)
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح"* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١١* (الصادر في أكتوبر ٢٠١١)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
مقدمة القسم	إلغاء	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١١
٣	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
		معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٨أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٢٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٢٦أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٢٨	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٣٩أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٩ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٩ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٩د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٩هـ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٤٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٤١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٦٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٦٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٦٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٧٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٩١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٩٣أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٩٦	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٩٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٩٧أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٩٧ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
٩٧ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
١٠٩	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١١٠	تعديل	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١١٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١١٦	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١١٧	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٢٩	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٣٠	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٣١	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٣١أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
١٣٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ أكتوبر ٢٠١١
١٣٢ب	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٥
١٣٢ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
١٣٢د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ يناير ٢٠١٥ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ يناير ٢٠١٥
١٣٢هـ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٣٢و	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٣٢ز	جديد	إنخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها يوليو ٢٠١٦
١٣٢ح	جديد	معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٣٢ط	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٣٢ي	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
		٢٠١٨
١٣٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥

يناير ٢٠١٠

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١
الأصول غير الملموسة

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-١٥
أصول الإرث غير الملموسة	١١-١٥
التعريفات	١٦-٢٥
الأصول غير الملموسة	١٧-٢٥
قابلية التحديد	١٨-٢٠
السيطرة على الأصل	٢١-٢٤
المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة	٢٥
الإعتراف والقياس	٢٦-٦٥
الإستملاك المنفصل	٣٢-٣٩
استملاك أصل غير ملموس كجزء من عملية استملاك (عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام)	٣٩أ-٣٩هـ
النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير مُشترى قيد التنفيذ	٤٠-٤١
الأصول غير المملوسة المشتراة من خلال معاملات غير تبادلية	٤٢-٤٣
تبادل الأصول	٤٤-٤٥
الشهرة المولدة داخلياً	٤٦-٤٨
الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	٤٩-٦٥
مرحلة البحث	٥٢-٥٤
مرحلة التطوير	٥٥-٦٢
تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً	٦٣-٦٥
الإعتراف بالمصروف	٦٦-٧٠
المصروفات السابقة التي لا يعترف بها كأصل	٧٠
القياس اللاحق	٧١-٨٦
نموذج التكلفة	٧٣
نموذج إعادة التقييم	٧٤-٨٦
العمر الإنتاجي	٨٧-٩٥

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة..... ٩٦-١٠٥
فترة وطريقة الإطفاء..... ٩٦-٩٨
القيمة المتبقية..... ٩٩-١٠٢
مراجعة فترة وأسلوب الإطفاء..... ١٠٣-١٠٥
الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة..... ١٠٦-١٠٩
مراجعة تقييم العمر الإنتاجي..... ١٠٨-١٠٩
إمكانية إسترداد القيمة المسجلة – خسائر إنخفاض القيمة..... ١١٠
الإحالة من الخدمة والتصرف..... ١١١-١١٦
الإفصاح..... ١١٧-١٢٧
عام..... ١١٧-١٢٢
الأصول غير الملموسة المقاسة بعد الإعتراف بإستخدام نموذج إعادة
التقييم..... ١٢٣-١٢٤
نفقات البحث والتطوير..... ١٢٥-١٢٦
معلومات أخرى..... ١٢٧
الأحكام الإنتقالية..... ١٢٨-١٣١
تاريخ النفاذ..... ١٣٢-١٣٣
الملحق أ: إرشادات التطبيق
الملحق ب: التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى
أساس الإستنتاجات
أمثلة توضيحية
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨

يحتوي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *"الأصول غير الملموسة"* على الفقرات ١-١٣٣. وتتمتع جميع الفقرات بنفس التأثير والمرجعية. يجب قراءة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ في سياق هدفه وأساس الإستنتاجات ومقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" وإطار المفاهيم الخاص بإعدادالتقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حالة عدم وجود إرشادات صريحة.

الهدف

١ هدف هذا المعيار بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر. ويتطلب هذا المعيار أن يعترف المشروع بالأصل إذا تم تلبية مقاييس معينة. كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الأصول غير الملموسة.

النطاق

٢ **تطبق المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي هذا المعيار في محاسبة الأصول غير الملموسة.**

٣ **يطبق هذا المعيار في محاسبة الأصول غير الملموسة بإستثناء:**

(أ) الأصول غير الملموسة التي تقع ضمن نطاق معيار أخر؛

(ب) الأصول المالية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*؛

(ج) الإعتراف والقياس لأصول الإستكشاف والتقييم (أنظر معيار المحاسبة الدولي أو المحلي ذو العلاقة الذي يتعامل مع إستكشاف الموارد المعدنية وتقييمها"؛

(د) نفقات تطوير وإستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة الأخرى؛

(هـ) [تم إلغائها]

(و) [تم إلغائها]

(ز) الصلاحيات والحقوق الممنوحة بموجب التشريع أو الدستور وغيرها؛

(ح) الأصول الضريبية المؤجلة أنظر معيار المحاسبة الدولي أو المحلي ذو العلاقة الذي يتعامل مع ضرائب الدخل)؛

(ط) تكاليف الإستملاك المؤجلة والأصول غير الملموسة الناجمة عن من الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقود التأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو المحلي ذو العلاقة الذي تعامل مع عقود التأمين. وفي حال لم يحدد معيار المحاسبة الدولي أو المحلي ذو العلاقة متطلبات إفصاح محددة لتلك الأصول غير الملموسة، فإن متطلبات الإفصاح في هذا المعيار تنطبق على تلك الأصول غير الملموسة؛ و

(ي) [تم إلغائها]

(ك) فيما يتعلق بأصول الإرث غير الملموسة. لكن، متطلبات الإفصاح في الفقرات ١١٥-١٢٧ تنطبق على أصول الإرث غير الملموسة المعترف بها.

٤ [تم إلغائها]

٥ [تم إلغائها]

٦ إذا وصف معيار محاسبة دولي أخر في القطاع العام المعاملة المحاسبية لنوع محدد من الأصول غير الملموسة، تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول غير الملموسة المحتفظ بها من قبل المنشأة برسم البيع في سياق الأعمال الطبيعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ *"عقود الإنشاءات"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *"المخزون"*)؛ و

(ب) عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"* ؛ و

(ج) الأصول الناشئة عن منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "منافع الموظفين")؛ و

(د) الأصول المالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨. ويشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ *" البيانات المالية الموحدة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة "* الإعتراف والقياس لبعض الأصول المالية.

(هـ) الإعتراف والقياس المبدئي لأصول إمتياز تقديم الخدمات الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *"أصول إمتياز تقديم الخدمات: المانح"*. غير أن هذا المعيار ينطبق على القياس والإفصاح اللاحقين عن تلك الأصول.

(و) الشهرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "*).

٧ قد توجد بعض الأصول غير الملموسة ضمن مجسد مادي مثل قرص مضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي) أو في مستندات قانونية (في حالة الترخيص أو البراءة) أو فيلم، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الأصل الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* أو كأصل غير ملموس بموجب هذا المعيار فإنه يطلب إستخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية، مثال ذلك تعتبر برامج الملاحة للطائرات جزءاً هاما من الطائرة وتعامل كممتلكات أو مصانع أو معدات، وينطبق نفس الشيء على نظام التشغيل للحاسب الآلي، وحيث لا تكون البرامج جزءاً لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العلاقة تعامل برامج الحاسب الآلي على أنها أصل غير ملموس.

٨ ينطبق هذا المعيار بين أشياء أخرى على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير، وتوجه أنشطة البحث والتطوير نحو تطوير المعرفة، وعلى ذلك بالرغم من أنه قد ينجم عن

هذه الأنشطة أصل له تجسيد مادي (مثال ذلك نموذج أصلي) فإن العنصر المادي للأصل يعتبر ثانوياً لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

٩ في حالة عقد الإيجار التمويلي قد يكون الأصل الضمني ملموساً أو غير ملموس، وبعد الإعتراف الأولي يعامل المستأجر الأصل غير الملموس المحتفظ به بموجب عقد إيجار تمويلي بموجب هذا المعيار، وتستثنى الحقوق بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق التأليف من نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣، وتقع ضمن نطاق هذا المعيار.

١٠ قد تحدث الإستثناءات من نطاق معيار محاسبة دولي إذا كانت أنشطة أو عمليات معينة متخصصة إلى حد تنشأ عنه مسائل محاسبية قد تحتاج إلى تناولها بطريقة أخرى، وتنشأ هذه المسائل في الإنفاق على إستكشاف أو تطوير أو إستخراج النفط والغاز والترسبات المعدنية في الصناعات الإستخراجية وفي حالة العقود بين منشآت التأمين وحملة بوالصها، وعلى ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على هذه الأنشطة، على أن هذا المعيار ينطبق على الأصول غير الملموسة الأخرى المستخدمة (مثل برامج الحاسب الآلي) والإنفاق الآخر (مثل تكاليف بدء العمليات) أو في الصناعات الإستخراجية أو في شركات التأمين.

أصول الإرث غير الملموسة

١١ لا يقتضي هذا المعيار من المنشاة الإعتراف بأصول الإرث غير الملموسة التي تلبي خلافا لذلك تعريف الأصول غير الملموسة ومعايير الإعتراف بها. وإذا لم تعترف المنشأة بأصول الإرث غير الملموسة، فعليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار ويمكنها، ولكنه ليس مطلوبا منها، تطبيق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار.

١٢ توصف بعض الأصول غير الملموسة على أنها أصول إرث غير ملموسة بسبب أهميتها الثقافية والبيئية والتاريخية. وتشمل الأمثلة على أصول الإرث غير الملموسة تسجيل الأحداث التاريخية الهامة وحقوق إستخدام صورة شخصية عامة هامة مثلا على طابع بريدي أو قطع النقد. وتظهر على أصول الإرث غير الملموسة خصائص معينة، بما فيها الخصائص التالية (رغم أن هذه الخصائص ليست مقتصرة على هذه الأصول):

(أ) من غير المرجح أن تنعكس قيمتها التاريخية والثقافية والبيئية بالكامل بناءً على سعر السوق فقط؛ و

(ب) يمكن أن تفرض الإلتزامات القانونية و/أو الشرعية حظراً أو قيوداً صارمة على التصرف بالبيع؛ و

(ج) يمكن أن تزداد قيمتها مع مرور الوقت؛ و

(د) قد يكون من الصعب تقدير أعمارها الإنتاجية، والتي قد تمتد في بعض إلى عدة مئات من السنين.

١٣ قد يكون لدى المنشآت العامة ممتلكات ضخمة من أصول الإرث غير الملموسة التي تم إستملاكها على مر سنوات عديدة وبوسائل متعددة، بما فيها الشراء والهبات والتوريث والحجز. ونادر ما يتم

الإحتفاظ بهذه الأصول بسبب قدرتها على توليد التدفقات النقدية الواردة، وقد يكون هناك عوائق قانونية أو اجتماعية أمام إستخدامها لهذه الأغراض.

١٤ تملك بعض أصول الإرث غير الملموسة منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات الخدمة عدا قيمتها كإرث، مثل رسوم المنفعة المدفوعة للمنشأة مقابل إستخدام تسجيل تاريخي. في هذه الحالات، يمكن الإعتراف بأصول الإرث غير الملموسة وقياسها على نفس الأساس التي تقاس عليه البنود الأخرى للأصول غير الملموسة المولد للنقد. بالنسبة لأصول الإرث غير الملموسة، تكون منافعها الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة مقتصرة على خصائص الإرث الخاصة بها. ويمكن أن يؤثر وجود كلا المنافع الإقتصادية المستقبلية وإمكانية الخدمة على اختيار أساس القياس.

١٥ تقتضي متطلبات الإفصاح في الفقرات ١١٧-١٢٤ من المنشآت عمل إفصاحات حول الأصول غير الملموسة المعترف بها. لذلك، يتعين على المنشآت التي تعترف بأصول الإرث غير الملموسة الإفصاح بالنسبة لتلك الأصول عن مسائل مثل:

(أ) أساس القياس المستخدم؛ و

(ب) طريقة الإطفاء المستخدم؛ و

(ج) إجمالي القيمة المسجلة؛ و

(د) الإطفاء المتراكم في نهاية الفترة، إن وجد؛ و

(هـ) مطابقة القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة مع بيان مكونات معنية فيها.

التعريفات

١٦ **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:-**

الإطفاء (Amortization) هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس على مدى عمره الإنتاجي.

المبلغ المسجل (Carrying amount) هو المبلغ الذي يُعترف به بالأصل بعد إقتطاع أي خسائر متراكمة للإطفاء وأي خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة.

التطوير (Development) هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطة أو نموذج لإنتاج مواد، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الإستخدام التجاري.

الأصل غير الملموس (Intangible assets) هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي.

البحث (Research) هو إستقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني.

تستخدم المصطلحات المعرفة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام في هذا المعيار بنفس المعني المخصص لها في تلك المعايير وتم إعادة إصدارها في *قائمة المصطلحات المعرفة* تم نشره بشكل منفصل.

الأصول غير الملموسة

١٧ كثيراً ما تستهلك المشاريع الموارد، أو تتحمل إلتزامات، عند امتلاك أو تطوير، أو صيانة أو تحسين الموارد غير الملموسة مثل المعرفة العلمية أو الفنية، أو تصميم وتنفيذ عمليات وأنظمة جديدة وتراخيص وملكية فكرية، وعلامات تجارية (بما في ذلك الأسماء التجارية وعناوين النشر). والأمثلة العامة على البنود التي تشملها هذه العناوين العريضة هي برامج الحاسب الآلي، والبراءات، وحقوق التأليف، والأفلام السينمائية، وقوائم مستخدمي الخدمة، وتراخيص صيد الأسماك المشتراة، وحصص الاستيراد المشتراة والعلاقات مع مستخدمي الخدمة.

قابلية التحديد

١٨ لا تلبي جميع العناصر الواردة في الفقرة ١٧ متطلبات تعريف الأصول غير الملموسة، بمعنى قابلية التحديد، وهي السيطرة على المصدر، ووجود منافع اقتصادية مستقبلية أو احتمال تقديم خدمات. وإذا لم يلبي عنصر من العناصر المضمنة في نطاق هذا المعيار متطلبات تعريف الأصول غير الملموسة، يتم الاعتراف بنفقة استملاك ذلك العنصر أو بنائه داخلياً كمصروف عند تكبدها. وعلى أي حال، إذا تم استملاك العنصر في عملية استملاك، فإنه يشكل جزءً من الشهرة المعترف بها في تاريخ الاستملاك (انظر الفقرة ٦٦).

١٨أ. يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون هذا الأصل قابلاً للتحديد بحيث يمكن تميزه عن الشهرة. الشهرة المعترف بها في الاستملاك هي أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول الأخرى المستملكة في عملية استملاك والتي لا يتم تحديدها بصورة فردية ولا الاعتراف بها بصورة منفصلة. وقد تنتج المنافع الاقتصادية المستقبلية من تجمع الأصول المستملكة القابلة للتحديد أو من الأصول التي تكون غير مؤهلة للاعتراف بها في البيانات المالية بشكل فردي.

١٩ **يعتبر الأصل قابل للتحديد إذا:-**

(أ) قابلاً لفصله، ويكون الأصل قابلاً للفصل إذا استطاع المشروع تأجير أو بيع أو استبداله، إما مفرداً أو مع بعضه مع عقود ذات علاقة، أصول أو إلتزامات معرفة بغض النظر إذا كان ذلك أو لا؛ أو

(ب) ينشأ من ترتيبات ملزمة (بما فيها الحقوق الناشئة من العقود) أو الحقوق القانونية الأخرى، بغض النظر ما إذا كانت هذه الحقوق أو قابليته للتحويل أو الفصل من المنشأة أو من حقوق وإلتزامات أخرى.

٢٠ لغايات هذا المعيار، يصف الترتيب الملزم ترتيباً يمنح حقوق وإلتزامات مشابهة لأطرافه كما لو أنه عقد.

السيطرة على الأصل

٢١ يفرض المشروع السيطرة على الأصل إذا كان المشروع يملك سلطة الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتدفقة من المورد ويستطيع كذلك الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع. وقدرة المشروع على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة من أصل غير ملموس تنبع عادة من الحقوق القانونية. التي يمكن فرضها في المحكمة، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب إظهار السيطرة. على أن الإمكانية القانونية لفرض حق ليست شرطاً ضرورياً للسيطرة حيث قد يكون المشروع قادراً على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة بطريقة أخرى.

٢٢ قد تتسبب المعرفة الفنية بحدوث منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات الخدمة. ويقوم المشروع بالسيطرة على هذه المنافع أو إمكانية الخدمة إذا، على سبيل المثال إذا كانت المعرفة محمية من خلال الحقوق القانونية مثل حقوق التأليف أو قيود اتفاقية تجارية (حيث يسمح بذلك) أو واجب قانوني على الموظفين للمحافظة على السرية.

٢٣ قد يكون لدى المشروع فريق من الموظفين الماهرين وقد يكون قادراً على تحديد مهارات موظفين إضافية تؤدي إلى منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات الخدمة من التدريب. وقد يتوقع المشروع أيضاً أن يستمر الموظفون في توفير مهاراتهم للمشروع. على أن، المشروع ليس له عادة سيطرة كافية على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة الناجمة من فريق من الموظفين المهرة ومن التدريب لإعتبار أن هذه البنود تلبي تعريف الأصل غير الملموس. ولسبب مماثل، من غير المحتمل أن تلبي إدارة محددة أو موهبة فنية تعريف الأصل غير الملموس إلا إذا كانت محمية من خلال حقوق قانونية لإستخدامها والحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقعة منها، وهي كذلك تلبي الأجزاء الأخرى من التعريف.

٢٤ قد يكون للمشروع محفظة مستخدمي خدماتها أو معدل نجاحها في الوصول إلى المستخدمين المقصودين لخدماتها ويتوقع أنه، بسبب الجهود الخاصة ببناء علاقات مستخدمي خدماتها، وهؤلاء المستخدمين سيستمرون في إستخدام خدماتها. على أنه، في ظل عدم وجود الحقوق القانونية لحماية العلاقات مع مستخدمي الخدمات، أو ولاء أولئك المستخدمين أو وجود وسائل أخرى للسيطرة عليها فإن المشروع يكون له عادة سيطرة غير كافية على المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة من العلاقات مع مستخدمي الخدمات وولائهم لهذه البنود (محفظة مستخدمي الخدمة، حصص السوق، أو معدل نجاح الخدمة) تلبي تعريف الأصول غير الملموسة. في غياب الحقوق القانونية لحماية هذه العلاقات، تقدم معاملات التبادل لعلاقات العملاء غير التعاقدية المتطابقة أو المتشابهة (بخلاف ذلك كجزء من عملية الإستملاك) دليلاً على أن المنشأة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقعة الناتجة من العلاقات مع مستخدمي

الخدمة. ولأن مثل معاملات التبادل هذه تقدم أيضاً دليلاً على كون العلاقات مع مستخدمي قابلة للفصل، تستوفي تلك العلاقات تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة

٢٥ قد تشمل المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة لمتدفقة من أصل غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات أو الخدمات، أو وفوراً التكلفة، أو المنافع الأخرى الناجمة من إستخدام المشروع للأصل. فعلى سبيل، المثال قد يخفض إستخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج أو خدمة من تكاليف الإنتاج أو الخدمة المستقبلية أو يحسن تقديم الخدمة بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية) مثلا، نظام عبر الإنترنت يسمح للمواطنين بتجديد رخص القيادة بسرعة أكبر عن طريق الإنترنت، مما ينتج عنه تخفيض في عدد الموظفين المطلوبين لأداء هذه الوظيفية مع وزيادة شرعة المعالجة).

الإعتراف والقياس

٢٦ يتطلب الإعتراف ببند على أنه أصل غير ملموس أن يقوم المشروع ببيان أن البند يلبي ما يلي:-

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (أنظر الفقرات ١٧-٢٥)؛ و

(ب) مقاييس الإعتراف المبينة في هذا المعيار (الفقرات ٢٨-٣٠).

ينطبق هذا المتطلب أيضاً على التكلفة المقاسة عند الإعتراف (التكلفة في معاملة تبادل أو لأصل غير ملموس تم توليده داخلياً أو القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشترى من خلال معاملة غير تبادلية) وتلك التكاليف التي يتم تكبدها لاحقاً للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته.

٢٦ أ. تتعامل الفقرات من ٣٢-٣٩ مع تطبيق معايير الاعتراف بالأصول غير الملموسة التي تم استملاكها بصورة منفصلة، وتتعامل الفقرات من ٣٩ أ-٤١ مع تطبيق تلك المعايير على الأصول غير الملموسة التي تم استملاكها في عملية اندماج للأعمال في القطاع العام. وتتعامل الفقرات ٤٢-٤٣ مع القياس الأولي للأصول غير الملموسة التي تم استملاكها من خلال عملية غير تبادلية، وتتعامل الفقرات ٤٤-٤٥ مع تبادل الأصول غير الملموسة، وتتعامل الفقرات ٤٦-٤٨ مع معالجة الشهرة المبنية داخلياً. وتتعامل الفقرات ٤٩-٦٥ مع الاعتراف الأولي وقياس الأصول غير الملموسة المبنية داخلياً.

٢٧ إن من طبيعة الأصول غير الملموسة أنها، في كثير من الحالات، ليس لها إضافات أو بدائل لجزء منها. وتبعا لذلك، من المرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة أو إمكانية الخدمة المتمثلة في أصل غير ملموس موجود، بدلاً من استيفاء تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعتراف في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، من الصعب عادة أن تُنسب النفقات اللاحقة مباشرة إلى أصل غير ملموس محدد بدلاً من عمليات المنشأة بوصفها وحدة واحدة.

لذلك فمن النادر جداً أن يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة – النفقات التي يتم تكبدها بعد الإعتراف الأولي بأصل غير ملموس مشترى أو بعد إتمام أصل غير ملموس مولد داخلياً. وبالانسجام مع الفقرة ٦١، يتم دائماً الإعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية، وعناوين الصحف الرئيسية، وعناوين النشر، وقوائم مستخدمي الخدمة، والبنود المشابهة في جوهرها (سواءً يتم شرائها خارجياً أو توليدها داخلياً) في الفائض أو العجز عند تكبدها. ويعود سبب هذا إلى أنه لا يمكن تمييز هذه النفقات عن نفقات تطوير عمليات المنشأة كوحدة واحدة.

٢٨ **يجب الإعتراف بالأصل غير الملموس فقط في الحالات التالية:-**

(أ) إذا كان من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي تعزى للأصل ستتدفق المشروع؛ و[١]

(ب) إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته العادلة بشكل موثوق به.

٢٩ **يجب على المشروع تقييم إحتمال المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة بإستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستسود على مدى العمر الإنتاجي للأصل.**

٣٠ يستخدم المشروع الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي تعزى لإستعمال الأصل بناءاً على الأدلة المتوفرة في وقت الإعتراف المبدئي، وإعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

٣١ **يتم قياس الأصل غير الملموس مبدئيا بالتكلفة وفقاً للفترات ٣٢-٤٣. وعندما يتم شراء الأصل غير الملموس من خلال معاملة غير تبادلية، يتم قياس تكلفته المبدئية عند الإستملاك بقيمته العادلة في ذلك التاريخ.**

الإستملاك المنفصل

٣٢ يعكس عادة السعر الذي تدفعه المنشأة لشراء أصل غير ملموس بشكل منفصل التوقعات حول احتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة أو إمكانية الخدمة المتمثلة في الأصل إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، تتوقع المنشأة أن يكون هناك تدفق وارد للمنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة حتى لو كان هناك شكوك حول توقيت أو مبلغ التدفق. لذلك، يعتبر معيار الإعتراف بالاحتمالية في الفقرة ٢٨(أ) على أنه يتم استيفاؤه دائماً بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

٣٣ عادةً، إذا تم امتلاك أصل بشكل منفصل فإن تكلفة الأصل غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق، ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكلٍ نقدي أو أصول نقدية أخرى.

٣٤ تتكون تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه بشكل منفصل مما يلي:-

(أ) سعر الشراء الخاص به، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة، بعد اقتطاع الخصومات والحسومات التجارية؛ و

(ب) أية تكلفة منسوبة مباشرة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود.

٣٥ فيما يلي أمثلة على التكاليف المنسوبة مباشرة:-

(أ) تكاليف منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩) التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية؛

(ب) الرسوم المهنية التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية؛ و

(ج) تكاليف فحص ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح.

٣٦ فيما يلي أمثلة على النفقات التي لا تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس:-

(أ) تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والدعائية)؛

(ب) تكاليف ممارسة العمليات في موقع جديد أو مع فئة جديدة من مستخدمة الخدمة (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و

(ج) التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.

٣٧ يتوقف الإعتراف بالتكاليف في القيمة المسجلة للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادراً على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة. لذلك لا تُشمل التكاليف التي يتم تكبدها في إستخدام أو إعادة إستخدام الأصل غير الملموس في القيمة المسجلة لذلك الأصل. على سبيل المثال، لا تُشمل التكاليف التالية في القيمة المسجلة للأصل غير الملموس:-

(أ) التكاليف التي يتم تكبدها خلال إعداد الأصل، القادر على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، ليتم إستخدامه؛

(ب) العجز التشغيلي الأولي، مثل تلك التكاليف التي يتم تكبدها مع تزايد الطلب على مخرجات الأصل.

٣٨ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتطور الأصل غير الملموس، لكنها غير ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادراً على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة ويمكن أن تحدث هذه العمليات الثانوية قبل أو خلال أنشطة التطوير. ولأن العمليات الثانوية ليست ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادراً على العمل

بالطريقة التي تقصدها الإدارة، يتم الإعتراف بالإيراد والمصاريف ذات العلاقة الخاصة بالعمليات الثانوية فوراً في الفائض أو العجز، ويتم شملها في تصنيفات الإيراد والمصروف الخاصة بها.

٣٩ إذا أجلت دفعة لأصل غير ملموس إلى ما بعد فترة الدفع المعتادة تكون تكلفته معادلة للسعر النقدي، ويتم الإعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الإئتمان إلا إذا تمت رسملته بموجب معاملة الرسملة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *" تكاليف الاقتراض "*.

استملاك أصل غير ملموس كجزء من عملية استملاك (عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام)

٣٩ أ. وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، إذا تم استملاك أصل غير ملموس في عملية استملاك، تكون تكلفة ذلك الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في تاريخ الاستملاك. وتعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس توقعات المشاركين في السوق في تاريخ الاستملاك حول إمكانية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانيات تقديم الخدمات المضمنة في الأصل إلى المنشأة. بمعنى آخر، تتوقع المنشأة أن يكون هناك تدفقاً للمنافع الاقتصادية أو احتمالية تقديم الخدمات، حتى إذا كانت هناك شكوك بشأن توقيت أو حجم هذه التدفقات الواردة. وبالتالي، يتم دائماً الأخذ بعين الاعتبار تلبية متطلبات معايير الاعتراف الاحتمالي في الفقرة ٢٨ (أ) بالنسبة للأصول غير الملموسة المستملكة في عملية استملاك. فإذا كان الأصل المستملك في عملية استملاك قابل للانفصال أو ينشأ عن ترتيبات ملزمة (تشمل الحقوق الناتجة عن عقد أو حقوق قانونية أخرى)، فينبغي وجود قدر كاف من المعلومات لقياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. وبالتالي، عادة ما يتم الأخذ بعين الاعتبار تلبية متطلبات معيار القياس الموثوق في الفقرة ٢٨ (ب) بالنسبة للأصول غير الملموسة المستملكة في عملية استملاك.

٣٩ب. وفقاً لهذا المعيار ولمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤٠، يعترف المستملك في تاريخ الاستملاك، بشكل منفصل عن الشهرة، بالأصول غير الملموسة الخاصة بعملية استملاك، بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف بالأصل من خلال عملية الاستملاك قبل الاستملاك. يعني ذلك أن المستملك يعترف بالأصل بصورة منفصلة عن الشهرة في مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ متعلق بعملية الاستملاك إذا كان المشروع يفي بمتطلبات تعريف الأصل غير الملموس. ويلبي مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ لعملية مستملكة متطلبات تعريف الأصول غير الملموسة في الحالات التالية:

(أ) يلبي متطلبات تعريف الأصل؛ و

(ب) يكون قابل للتحديد، بمعنى أنه قابل للانفصال أو ينشأ عن ترتيبات ملزمة (تشمل الحقوق الناتجة عن عقود أو حقوق قانونية أخرى).

الأصول غير الملموسة المستملكة في عملية استملاك (اندماج الأعمال في القطاع العام)

٣٩ج. إذا كان الأصل غير الملموس المستملك في عملية استملاك هو أصل قابل للانفصال أو ينشأ عن ترتيبات ملزمة (تشمل الحقوق الناتجة عن عقود أو حقوق قانونية أخرى)، ينبغي وجود معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. وبالنسبة للتقديرات المستخدمة في قياس القيمة العادلة

لأصل غير ملموس، يكون هناك مجموعة من النتائج الممكنة باحتمالات مختلفة نتيجة لوجود شكوك حول قياس القيمة العادلة للأصل.

٣٩ د. قد يكون الأصل غير الملموس المستملك في عملية استملاك هو أصل أو التزام قابل للانفصال أو التحديد، ولكن فقط في حال وجود ترتيبات ملزمة ذات علاقة. وفي هذه الحالات، يعترف المستملك بالأصل غير الملموس بصورة منفصلة عن الشهرة، ولكن يعترف به بالارتباط بالعنصر ذو العلاقة.

٣٩هـ. قد تعترف المنشأة القائمة بالشراء بمجموعة من الأصول غير الملموسة التكميلية باعتبارها أصلاً واحداً شريطة أن يكون لهذه الأصول نفس الأعمار الإنتاجية. فعلى سبيل المثال، عادة ما يستخدم مصطلح "العلامة" أو "الاسم التجاري" كمرادفات للعلامات التجارية وعلامات أخرى. وعلى أي حال، عادة ما تستخدم المصطلحات سالفة الذكر والمصطلحات التسويقية العامة للإشارة إلى مجوعة من الأصول التكميلية مثل العلامات التجارية (أو علامات الخدمة) والأسماء التجارية المرتبط بها، والصيغ، والوصفات، والخبرة التكنولوجية.

النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير مُشترى قيد التنفيذ

٤٠ **نفقات البحث أو التطوير التي:-**

(أ) تتعلق بمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ يتم شرائه بشكل منفصل ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس؛ و

(ب) التي يتم تكبدها بعد إستملاك ذلك المشروع.

تتم محاسبة نفقات البحث أو التطوير التالية وفقاً للفقرات ٥٢-٦٠

٤١ إن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٢-٦٠ تعنى أن النفقات اللاحقة على مشروع بحث أو تطوير يتم شرائه بشكل منفصل أو إستملاكها ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس:-

(أ) يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث؛

(ب) يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي معايير الإعتراف كأصل غير ملموس في الفقرة ٥٥؛ و

(ج) تتم إضافتها إلى القيمة المسجلة لمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ مشترى إذا كانت نفقات تطوير تستوفي معايير الإعتراف في الفقرة ٥٥.

الأصول غير الملموسة المشتراة من خلال معاملات غير تبادلية

٤٢ في بعض الحالات، من الممكن امتلاك أصل غير ملموس من خلال معاملة تبادلية. وقد يحدث هذا عندما تقوم منشأة قطاع عام أخرى بتحويل أصول غير ملموسة لمشروع مثل حقوق النزول في مطار، أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، أو تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى موارد أخرى مقيدة إلى منشاة في معاملة غير تبادلية. ويمكن أن يورث مواطن مدني،

مثل فائز بجائزة نوبل، أوراقه الشخصية بما فيها حقوق التأليف لمنشوراته إلى الأرشيف الوطني (منشاة قطاع عام) في معاملة غير تبادلية.

٤٣ في ظل هذه الظروف تكون تكلفة البند هي قيمته العادلة في تاريخ شرائه. ولغايات هذا المعيار، لا يعتبر القياس عند الإعتراف بالأصل غير الملموس من خلال معادلة غير تبادلية بقيمته العادلة المنسجمة مع متطلبات الفقرة ٧٤ على انه إعادة تقييم. وعليه، تنطبق متطلبات إعادة التقييم الواردة في الفقرة ٧٤ والتعليقات المساندة في الفقرات ٧٥-٨٦ فقط عندما تختار المنشأة إعادة تقييم البند غير الملموس في فترات إعداد التقارير اللاحقة.

تبادل الأصول

٤٤ يمكن امتلاك أصل أو أكثر من أصل عن طريق مبادلة أصل غير مالي أو أصول، أو مجموعة من الأصول المالية والغير مالية. يمكن شراء واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل أصل غير نقدي بآخر، لكنه ينطبق أيضاً على كافة عمليات التبادل المذكورة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم يكن من غير الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية. يتم قياس الأصل المشترى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة فوراً إلغاء الإعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالقيمة المسجلة للأصل المتنازل عنه.

٤٥ تحدد الفقرة ٢٨(ب) بأن أحد شروط الإعتراف بالأصل غير الملموس هو أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية. وتكون القيمة العادلة للأصل غير الملموس التي لا يوجد بشأنها معاملات سوق قابلة للمقارنة، قابلة للقياس بموثوقية إذا

(أ) كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس بذي أهمية لذلك الأصل؛ أو

(ب) إذا كان من المعقول تقييم إحتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق وإستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية إما للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، يتم حينها إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحاً.

الشهرة المولدة داخلياً

٤٦ **يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل.**

٤٧ في بعض الحالات، يتم تحمل إنفاق لتوليد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات الخدمة، ولكن لا ينجم عنها خلق أصل غير ملموس يلبي مقاييس الإعتراف في هذا المعيار. وكثيراً ما يوصف هذا الإنفاق بأنه يساهم في الشهرة المولدة داخلياً. ولا يتم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل لأنها مصدر غير قابل للتحديد (لأنه لا يمكن فصله ولا هو ناشئ من ترتيبات ملزمة (بما

فيها الحقوق من العقود أو حقوق قانونية)) تسيطر عليه المنشأة ويمكن قياسه بشكل موثوق بالتكلفة.

٤٨ إن الفروقات بين القيمة السوقية لمشروع والقيمة المسجلة لصافي أصوله القابلة للتحديد في أي محطة زمنية قد تجتذب سلسلة من العوامل التي تؤثر على قيمة المشروع، على أنه، لا يمكن اعتبار هذه الفروقات أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التي تسيطر عليها المشروع.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٤٩ من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يستوفي شروط الإعتراف، وكثيراً ما يكون من الصعب:-

(أ) تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة؛ و

(ب) تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق، وفي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل غير ملموس داخلياً عن تكلفة الاحتفاظ بالشهرة المولدة داخلياً للمشروع أو زيادتها أو إجراء العمليات اليومية.

بناءاً على ذلك، بالإضافة إلى الامتثال للمتطلبات العامة للإعتراف بالأصل غير الملموس، وقياسه مبدئياً فإن المشروع تطبق المتطلبات والإرشادات في الفقرات ٥٠- ٦٥ أدناه على كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

٥٠ لتقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يلبي مقياس الإعتراف يقوم المشروع بتصنيف توليد الأصل إلى ما يلي:-

(أ) مرحلة بحث؛ و

(ب) مرحلة تطوير.

بالرغم من أنه تم تعريف المصطلحين "البحث" و"التطوير"، فإن المصطلحين "مرحلة البحث" و"مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥١ إذا لم يتمكن المشروع من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير لمشروع داخلي لإيجاد أصل غير ملموس، فإن المشروع يعامل الإنفاق على ذلك المشروع كما لو أنه تم تحمله في مرحلة البحث فقط.

مرحلة البحث

٥٢ **يجب عدم الإعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب الإعتراف بالإنفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما يتم تحمله.**

٥٣ يتبنى هذا المعيار الرأي بأنه في مرحلة البحث لمشروع، لا يستطيع المشروع إظهار وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة أو إمكانيات الخدمة. ولذلك، يتم الإعتراف بهذا الإنفاق دائماً على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

٥٤ فيما يلي أمثلة على أنشطة البحث:-

(أ) الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة؛

(ب) البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى وتقييمها وإجراء اختيار نهائي لها؛

(ج) البحث عن بدائل للمواد، الأدوات، المنتجات، العمليات، الأنظمة أو الخدمات؛ و

(د) وضع وتصميم وتقييم وإجراء إختيار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

مرحلة التطوير

٥٥ **يجب الإعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من تطوير (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط إذا تمكن المشروع من بيان ما يلي:-**

(أ) الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للإستعمال أو البيع؛

(ب) نيتها لإكمال الأصل غير الملموس وإستعماله أو بيعه؛

(ج) قدرتها على إستعمال أو بيع الأصل؛

(د) كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة لو إمكانيات الخدمة. ويجب على المشروع بين أشياء أخرى بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو الأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سيتم إستعماله داخلياً فائدة الأصل غير الملموس؛

(هـ) توفر الموارد الفنية والمالية، المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير وإستعمال أو بيع الأصل غير الملموس؛ و

(و) قدرتها على قياس الإنفاق الذي يعزى إلى الأصل غير الملموس أثناء تطوره بشكل موثوق به.

٥٦ أثناء مرحلة تطوير مشروع، يستطيع المشروع في بعض الحالات، تحديد أصل غير ملموس وبيان أن الأصل سيولد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات الخدمة. ويعود ذلك إلى أن مرحلة التطوير لمشروع متقدمة على مرحلة البحث.

٥٧ فيما يلي أمثلة على أنشطة التطوير:-

(أ) تصميم وبناءً وإختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الإستعمال؛

(ب) تصميم الأدوات، وأجهزة التثبيت، والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛

(ج) تصميم وبناءً وتشغيل مصنع أو تشغيل أولي على نطاق ليس مجدياً إقتصادياً للإنتاج التجاري أو الإستخدام في تقديم الخدمات؛ و

(د) تصميم وبناء واختبار بديل تم اختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة.

(هـ) تكاليف الموقع الإلكتروني وتكاليف تطوير البرامج.

٥٨ من أجل بيان كيفية توليد أصل غير ملموس لمنافع إقتصادية مستقبلية محتملة أو إمكانيات الخدمة، يقوم المشروع بتقييم المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي سيتم استلامها من الأصل بإستخدام المبادئ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"* أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"*، حسبما هو ملائم. وإذا كان الأصل سيولد منافع إقتصادية أو إمكانيات الخدمة فقط مجتمعاً مع الأصول الأخرى، تطبق المشروع مفهوم وحدات توليد النقد كما هي واردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦.

٥٩ يمكن إظهار توفر الموارد لإكمال، وإستخدام والحصول على المنافع من أصل غير ملموس، على سبيل المثال من خلال خطة تشغيل تبين الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى اللازمة وقدرة المشروع على ضمان هذه الموارد. وفي حالات معينة تظهر المشروع توفر التمويل الخارجي بالحصول على ما يدل على رغبة المقرض أو الممول في تمويل الخطة.

٦٠ كثيراً ما تستطيع أنظمة التكلفة للمشروع بشكل موثوق قياس تكلفة توليد أصل غير ملموس داخلياً، مثل الرواتب والإنفاق الآخر الذي تم تحمله للحصول على حقوق التأليف أو الرخص أو تطوير برامج الحاسب الآلي.

٦١ **يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً، والبيانات الإدارية، وعناوين النشر وقوائم مستخدمي الخدمة والبنود المشابهة في مادتها لذلك على أنها أصول غير ملموسة.**

٦٢ يتبنى هذا المعيار الرأي بأن الإنفاق على العلامات التجارية المولدة داخلياً، والأنظمة الإدارية، وعناوين النشر، وقوائم مستخدمي الخدمة، والبنود المشابهة في مادتها لذلك لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير عمليات المنشأة ككل. وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بهذه البنود على أنها أصول غير ملموسة.

تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً

٦٣ إن تكلفة الأصل المولد داخلياً لغرض الفقرة ٣١ هي مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي يلبي به الأصل غير الملموس للمرة الأولى مقاييس الإعتراف في الفقرات ٢٨، ٢٩ و٥٥. وتمنع الفقرة ٧٠ إعادة عرض الإنفاق المعترف به كمصروف في البيانات المالية السابقة أو التقارير المالية المرحلية.

٦٤ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً كافة الإنفاق الضرورية لإنشاء أو تصنيع أو إعداد أصل قادر على العمل بالأسلوب المقصود من الإدارة. وأمثلة مباشرة على التكلفة:-

(أ) الإنفاق على المواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس؛

(ب) رواتب وأجور الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار ٣٩) الناشئة مباشرة من توليد الأصل غير الملموس؛

(ج) المصاريف لتسجيل حق قانوني؛ و

(د) إطفاء البراءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل.

ويحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ مقاييساً للإعتراف بالفائدة كجزء مكون لتكلفة أصل يعتبر أصلا مؤهلا.

٦٥ البنود التالية ليست أجزاء مكونة لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً:-

(أ) البيع، والإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة العامة الأخرى إلا إذا كان من الممكن أن تعزى هذه المصروفات مباشرة لإعداد الأصل للإستعمال؛

(ب) عدم الفعالية المحددة بوضوح وعجز التشغيل الأولي التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم؛ و

(ج) الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

الإعتراف بالمصروف

٦٦ **يتم الاعتراف بالنفقة على أصل غير ملموس باعتبارها مصروف عند تكبدها إلا إذا:**

(أ) كانت تشكل جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يفي بمعايير الاعتراف (انظر الفقرات من ٢٦-٦٥)؛ أو

(ب) تم استملاك العنصر في عملية استملاك ولا يمكن الاعتراف به كأصل غير ملموس. وإذا كان الوضع كذلك، فإنه يشكل جزءاً من المبلغ المعترف به كشهرة في تاريخ الاستملاك (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠).

٦٧ في بعض الحالات يتم تكبد نفقات لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات الخدمة للمنشأة، ولكن لا يتم إستملاك أو إنشاء أصل غير ملموس أو أصل آخر يمكن الإعتراف به. وفي حالة تزويد السلع، تعترف المنشأة بمثل هذه النفقات على أنها مصروف عندما يكون لديها حق في الحصول على هذه السلع. وفي حالة تقديم الخدمات، تعترف المنشأة بالنفقات على أنها مصروف عند استلامها للخدمات. فعلى سبيل المثال، يتم الإعتراف بالنفقات المترتبة على البحث على أنها

مصروف عند تكبدها (أنظر الفقرة ٥٢)، إلا عندما يتم الحصول عليها كجزء من عملية إستملاك وتشمل الأمثلة الأخرى للنفقات التي يتم الإعتراف بها على أنها مصروف عند تكبدها:-

(أ) الإنفاق على أنشطة بدء العمل (تكاليف البدء)، إلا إذا تم إدخال هذا الإنفاق ضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. وقد تتكون تكلفة البدء من تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية، وتكاليف أعمال السكرتاريا التي يتم تحملها لتأسيس منشأة قانونية، ونفقات فتح منشأة جديدة أو عمل جديد (تكاليف ما قبل الفتح) أو المصروفات لبدء عمليات جديدة أو إصدار منتجات أو عمليات جديدة (مصاريف ما قبل التشغيل)؛

(ب) الإنفاق على أنشطة التدريب؛

(ج) الإنفاق على أنشطة الإعلان والدعاية (بما في ذلك كتيب الطلب عبر البريد ومنشورات المعلومات)؛ و

(د) الإنفاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم المنشأة بأكملها أو جزء منها.

٦٨ يحق للمنشأة الحصول على السلع عندما تكون مالكة لها. وعلى نحو مشابه يحق لها الحصول على السلع عندما يتم إنتاجها من قبل الجهة المزودة وفقاً لشروط عقد التزويد ويمكن أن تطلب المنشأة تسليمهم مقابل الدفع. ويتم الحصول على الخدمات عند أدائها من قبل الجهة المزودة بموجب عقد لتسليمها إلى المنشأة وليس عندما تقوم المنشأة بإستخدامها لتقديم خدمة أخرى، على سبيل المثال، تقديم معلومات حول الخدمات إلى مستخدمي الخدمة.

٦٩ لا تمنع الفقرة ٦٦ المنشأة من الإعتراف بدفعة مسبقة على أنها أصل عندما يتم الدفع مقابل السلع قبل حصول المنشأة على حق الحصول على تلك السلع. وعلى نحو مماثل لا تمنع الفقرة ٦٦ المنشأة من الإعتراف بدفعة مسبقة على أنها أصل عندما يتم الدفع مقابل الخدمات قبل حصول المنشأة على تلك الخدمات.

المصروفات السابقة التي لا يعترف بها كأصل

٧٠ **الإنفاق على بند غير ملموس الذي تم الإعتراف به مبدئيا بموجب هذا المعيار يجب عدم الإعتراف به كجزء من تكلفة أصل غير ملموس في تاريخ لاحق.**

القياس اللاحق

٧١ **تختار المنشأة إما نموذج التكلفة في الفقرة ٧٣ أو نموذج إعادة التقييم في الفقرة ٧٤ على أنه سياستها المحاسبية. وإذا تم محاسبة أصل غير ملموس بإستخدام نموذج إعادة التقييم، يتم محاسبة جميع الأصول الأخرى في فئته بإستخدام نفس النموذج، ما لم يوجد سوق نشط لتلك الأصول.**

٧٢ تعتبر فئة الأصول غير الملموسة مجموعة من الأصول ذات طبيعة وإستخدام مماثلين في عمليات المنشأة. ويتم إعادة تقييم البنود ضمن فئة الأصول غير الملموسة بشكل متزامن لتجنب إعادة التقييم الانتقائي للأصول وإعداد التقارير حول المبالغ في البيانات المالية التي تمثل خليطاً من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

نموذج التكلفة

٧٣ **بعد الإعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بسعر تكلفته مطروحاً منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة.**

نموذج إعادة التقييم

٧٤ **بعد الإعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بمبلغ تم إعادة تقييمه، بحيث تكون قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي إطفاء متراكم لاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة اللاحقة. ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار، يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق النشط. وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظام معين بحيث لا تختلف القيمة المسجلة للأصل في تاريخ إعداد التقارير بشكل كبير عن قيمته العادلة.**

٧٥ لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلي:-

(أ) إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يتم الإعتراف بها مسبقاً على أنها أصول؛ أو

(ب) الإعتراف الأولي بالأصول غير الملموسة بمبالغ أخرى غير التكلفة.

٧٦ يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم بعد أن يتم الإعتراف الأولي بالأصل بسعر التكلفة. ولكن إذا تم الإعتراف بجزء فقط من تكلفة الأصل غير الملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يحقق معايير الإعتراف إلا من خلال العملية (أنظر الفقرة ٦٣)، يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على كامل ذلك الأصل. ويمكن كذلك تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل غير الملموس الذي تم استلامه عن طريق معاملة غير تبادلية (أنظر الفقرات ٤٢-٤٣).

٧٧ ومن غير المألوف وجود لسوق نشط للأصل غير الملموس، بالرغم من إمكانية حصول ذلك. على سبيل المثال، يمكن، في بعض الإختصاصات، وجود سوق نشط للفئات المتجانسة من التراخيص أو الحصص الإنتاجية القابلة للتحويل بحرية والتي اشترتها المنشأة من منشأة أخرى. ولكن لا يمكن وجود سوق نشط للماركات أو العناوين الرئيسية للصحف أو حقوق نشر الموسيقى والأفلام أو براءات الإختراع أو العلامات التجارية، لأن كل أصل فريد بذاته. وبالرغم أيضاً من بيع وشراء الأصول غير الملموسة، فإنه يتم التفاوض على العقود بين البائعين والمشتريين المختلفين، ولا تتكرر المعاملات بشكل كبير. ولهذه الأسباب، فإن السعر المدفوع مقابل أصل واحد قد لا يقدم دليلاً كافياً على القيمة العادلة لأصل آخر. وزيادة على ذلك، لا تتوفر الأسعار عادة للجمهور.

٧٨ يعتمد تكرار عمليات إعادة التقييم على التقلب في القيم العادلة للأصول غير الملموسة التي يتم إعادة تقييمها. وإذا اختلفت القيمة العادلة لأصل معاد تقييمه بشكل جوهري عن مبلغه المسجل، من الضروري القيام بالمزيد من إعادة التقييم. ويمكن أن تشهد بعض الأصول غير الملموسة تغيرات هامة ومتقلبة في القيمة العادلة، وتستلزم بالتالي إعادة تقييم سنوي. ولا تكون عمليات إعادة التقييم المتكررة ضرورية للأصول غير الملموسة ذات التغيرات غير الهامة في القيمة العادلة فقط.

٧٩ عند إعادة تقييم أصل غير ملموس، يتم تعديل المبلغ المسجل لذلك الأصل إلى المبلغ المعاد تقييمه. وفي تاريخ إعادة التقييم، يُعامل الأصل بإحدى الطرق التالية:

(أ) يتم تعديل المبلغ المسجل الإجمالي بطريقة تتسق مع إعادة تقييم المبلغ المسجل للأصل. على سبيل المثال، يمكن إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بالرجوع إلى بيانات السوق الملحوظة أو يمكن إعادة بيانه بالتناسب مع التغير في المبلغ المسجل. ويتم تعديل الإطفاء المتراكم في تاريخ إعادة التقييم إلى الفرق بين المبلغ المسجل الإجمالي والمبلغ المسجل للأصل بعد الأخذ بعين الاعتبار خسائر انخفاض القيمة المتراكمة؛ أو

(ب) يتم استبعاد الإطفاء المتراكم مقابل المبلغ المسجل الإجمالي للأصل.

يشكّل مبلغ تعديل الإطفاء المتراكم جزءا من الزيادة أو النقصان في المبلغ المسجل الذي يتم محاسبته وفقا للفقرتين ٨٤ و٨٥.

٨٠ **إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة الذي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بسعر تكلفته مطروحاً منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيمة.**

٨١ **إذا لم يعد من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه من خلال الرجوع إلى سوق نشط، تكون القيمة المسجلة للأصل هي مبلغه الذي تم إعادة تقييمه في تاريخ آخر إعادة تقييم بالرجوع إلى السوق النشط مطروحاً منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة لاحقة.**

٨٢ إن حقيقة أنه لم يعد يوجد سوق نشط للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه قد تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة الأصل وضرورة اختباره وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦، حسبما هو ملائم.

٨٣ إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط في تاريخ قياس لاحق، يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم من ذلك التاريخ.

٨٤ **إذا ازدادت القيمة المسجلة للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم تقييد الزيادة تحت بند فائض إعادة التقييم. ولكن يتم الإعتراف بالزيادة في الفائض أو العجز إلى الحد الذي تعكس فيه إنخفاض إعادة التقييم لنفس الأصل المعترف به سابقا في الفائض أو العجز.**

٨٥ **إذا انخفضت القيمة المسجلة للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم الإعتراف بالإنخفاض في حساب الفائض أو العجز. إلا أنه يتم الإعتراف بالإنخفاض مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية إلى الحد الذي يبلغ فيه أي رصيد دائن في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل. تقلل البنود المعترف بها في صافي الأصول / حقوق الملكية المبلغ المتراكم في صافي الأصول / حقوق الملكية تحت بند إعادة تقييم الفائض.**

٨٦ يمكن نقل فائض إعادة التقييم التراكمي المشمول في صافي الأصول / حقوق الملكية مباشرة إلى الفائض أو العجز المتراكم عند تحقيق الفائض. ويمكن تحقيق كامل الفائض عند سحب الأصل من الخدمة أو التصرف به. ولكن يمكن تحقيق بعض الفائض حيث يتم إستخدام الأصل من قبل المنشأة، وفي هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض المتحقق هو الفرق بين الإطفاء المبني على أساس القيمة المسجلة الذي تم إعادة تقييمه للأصل والإطفاء الذي كان من الممكن الإعتراف به على أساس التكلفة التاريخية للأصل. ولا يتم النقل من فائض إعادة التقييم إلى الفائض أو العجز المتراكم من خلال الفائض أو العجز.

العمر الإنتاجي

٨٧ **تُقيَم المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدد أو غير محدد. وإذا كان محدداً، فإنها تُقيَم طول أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تؤلف ذلك العمر الإنتاجي. وتعتبر المنشأة الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، عندما لا يكون هناك حد منظور على الفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية واردة أو توفير إمكانيات الخدمة للمنشأة.**

٨٨ تعتمد محاسبة الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي. يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد (أنظر الفقرات ٩٦-١٠٥)، في حين لا يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (أنظر الفقرات ١٠٦-١٠٩). وتبين الأمثلة التوضيحية المرافقة لهذا المعيار تحديد العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة المختلفة، والمحاسبة اللاحقة لتلك الأصول على أساس عمليات تحديد العمر الإنتاجي.

٨٩ تُؤخذ العديد من العوامل بعين الاعتبار في تحديد العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس، ومنها:-

(أ) الإستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بكفاءة من قبل فريق إدارة آخر؛

(ب) دورات عمر المنتج النموذجية للأصل والمعلومات العامة حول تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المشابهة التي يتم إستخدامها بطريقة مشابهة؛

(ج) التقادم الفني أو التقني أو التجاري أو الأنواع الأخرى من التقادم؛

(د) استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب السوق للمنتجات أو الخدمات الناتجة عن الأصل؛

(هـ) التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛

(و) مستوى نفقات الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة أو إمكانية الخدمة من الأصل، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى؛

(ز) فترة السيطرة على الأصل والقيود القانونية أو القيود المماثلة على إستخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار ذات العلاقة؛ و

(ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى في المنشأة.

٩٠ إن مصطلح "غير محدد" لا يعني "غير نهائي". فالعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوب للمحافظة على الأصل بمعايير أدائه التي يتم تقييمها في وقت تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى. ولا ينبغي أن يعتمد الإستنتاج الذي مفاده بأن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس هو غير محدد على النفقات المستقبلية المخطط لها التي تزيد عن تلك المطلوبة للمحافظة على الأصل بنفس معايير الأداء ذلك.

٩١ ونظراً لتاريخ التغيرات السريعة في التقنية، تخضع برمجيات الحاسوب والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى للتقادم التقني. لذلك، فإنه غالبا ما يكون عمرها الإنتاجي قصير. ويمكن أن تشير التخفيضات المستقبلية المتوقعة في سعر البيع لبند معين تم إنتاجه باستخدام أصل غير ملموس إلى توقع التقادم التكنولوجي أو التجاري للأصل، والذي قد يعكس، بدوره، انخفاضا في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة المجسّدة في الأصل.

٩٢ يمكن أن يكون العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس طويلاً جداً أو حتى غير محدد. وتبرر الشكوك تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أساس عقلاني، ولكنها لا تبرر اختيار عمر قصير بشكل غير واقعي.

٩٣ **لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى فترة هذه الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى، ولكن يمكن أن يكون أقصر اعتمادا على الفترة التي تتوقع المنشأة خلالها أن تستخدم الأصل. وإذا تم نقل الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى لمدة محددة يمكن تجديدها، يتضمن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فترة (فترات) تجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة كبيرة.**

٩٣ أ. العمر الإنتاجي لما يلي:

(أ) ترخيص أو حق مشابه تم منحه من خلال عملية اندماج أعمال إلى عملية اندماج أعمال أخرى تم الاعتراف بها من خلال المنشأة الناتجة عن التوحيد؛ أو

(ب) حق معاد استملاكه تم الاعتراف به كأصل غير ملموس في عملية استملاك وهو عبارة عن الفترة المتبقية في الترتيب الملزم (بما في ذلك الحقوق الناتجة عن عقود أو حقوق قانونية أخرى) التي تم فيها منح الحق والتي لن تحتوي على فترات تجديد.

٩٤ يمكن أن يكون هناك عوامل إقتصادية وسياسية واجتماعية وقانونية أخرى تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الإقتصادية والسياسية والاجتماعية الفترة التي ستستلم فيها المنشأة المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة. ويمكن أن تقيد العوامل القانونية من الفترة التي تسيطر خلالها المنشأة على وسيلة الوصول إلى هذه المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة. ويكون العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من بين الفترات التي تحددها هذه العوامل.

٩٥ يشير وجود العوامل التالية، من بين أشياء أخرى، إلى أن المنشأة يمكن أن تكون قادرة على تجديد هذه الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة كبيرة:-

(أ) يكون هناك دليل، ربما يستند إلى الخبرة، بأنه سيتم تجديد هذه الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى. إذا كان التجديد مشروطاً بموافقة طرف ثالث، فإن هذا يشمل وجود دليل على أن الطرف الثالث سيمنح موافقته؛

(ب) يكون هناك دليل بأنه سيتم تحقيق أي شروط ضرورية للحصول على التجديد؛ و

(ج) تكون تكلفة التجديد على المنشأة ليست كبيرة إذا ما قورنت بالمنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقع تدفقها للمنشأة من التجديد.

وإذا كانت تكلفة التجديد مرتفعة إذا ما قورنت بالمنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقع تدفقها للمنشأة من التجديد، فإن تكلفة "التجديد" تمثل، في جوهرها، تكلفة شراء أصل غير ملموس جديد في تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء

٩٦ **يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. ويبدأ الإطفاء عند توفر الأصل للإستخدام، أي عندما يكون في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تريدها الإدارة. ويتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي المعني المحلي أو الدولي الذي يتعامل مع الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم والعمليات**

المتوقفة والتاريخ الذي يتم فيه إلغاء الإعتراف بالأصل- أيهما يأتي أولاً. وتعكس طريقة الإطفاء المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه أن تستهلك المنشأة المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل. وإذا لم يكن من الممكن تحديد ذلك النمط بشكل موثوق، يتم إستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم الإعتراف بتكلفة الإطفاء لكل فترة في الفائض أو العجز إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار آخر يسمح أو يقتضي شملها في القيمة المسجلة لأصل آخر.

٩٧ يمكن إستخدام مجموعة أساليب إطفاء مختلفة لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل على أساس منتظم على مدة عمره الإنتاجي. وهذه الأساليب تشمل طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. ويتم اختيار الأسلوب المستخدم بناءً على النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة المتضمن في الأصل وتطبيقه باستمرار من فترة لأخرى، إلا إذا كان هناك تغير في النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة.

٩٧أ. هناك فرضية قابلة للدحض تفيد بأن طريقة الإطفاء القائمة على أساس الإيرادات المتحققة عن نشاط يتضمن استخدام أصل غير ملموس هي طريقة غير مناسبة. وتعكس عادةً الإيرادات الناتجة عن نشاط يتضمن استخدام أصل غير ملموس عوامل معينة لا ترتبط مباشرة باستهلاك المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة المجسّدة في الأصل غير الملموس. على سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بالمدخلات والعمليات الأخرى وأنشطة البيع والتغيرات في حجم وأسعار المبيعات. وقد يتأثر عنصر السعر في الإيرادات بنسبة التضخم، التي ليس لها أي تأثير على الطريقة التي يُستهلك فيها الأصل. ويمكن تجاوز هذه الفرضية فقط في الظروف المحدودة التالية:

(أ) حين يُعبّر عن الأصل غير الملموس كمقياس للإيرادات، كما هو موضح في الفقرة ٩٧ج؛ أو

(ب) عندما يكون من الممكن إثبات وجود علاقة وثيقة بين الإيرادات واستهلاك المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة للأصل غير الملموس.

٩٧ب. عند اختيار طريقة الإطفاء المناسبة وفقا للفقرة ٩٧، يمكن أن تحدد المنشأة العامل المهيمن الكامن في الأصل غير الملموس. على سبيل المثال، إن العقد الذي يوضح حقوق المنشأة في استخدامها للأصل غير الملموس يمكن أن يحدد استخدام المنشأة للأصل غير الملموس بعدد محدد مسبقاً من السنوات (أي الزمن) أو عدد من الوحدات المنتجة أو مبلغ إجمالي ثابت من الإيرادات التي ينبغي تحقيقها. ويعتبر تحديد هذا العامل المهيمن بمثابة نقطة الانطلاق لتحديد الأساس المناسب للإطفاء، ولكن قد يتم تطبيق أساس آخر إذا كان يعكس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة بصورة أفضل.

٩٧ج. في الحالة التي يكون فيها العامل المهيمن الكامن في الأصل غير الملموس هو تحقيق حد معين من الإيرادات، يمكن أن تكون الإيرادات التي سيتم تحقيقها أساساً مناسباً للإطفاء. على سبيل المثال، يمكن أن يستند الحق في تشغيل طريق برسم عبور إلى المبلغ الإجمالي الثابت للإيرادات التي سيتم تحقيقها من الرسوم المتراكمة المفروضة (على سبيل المثال، قد يسمح عقد معين بتشغيل طريق برسم عبور إلى أن يصل المبلغ التراكمي للرسوم المتحققة من تشغيل الطريق إلى

ما مجموعه ١٠٠ مليون وحدة عملة). وفي الحالة التي تُحدد فيها الإيرادات كعامل مهيمن في العقد لاستخدام الأصل غير الملموس، يمكن أن تكون الإيرادات التي سيتم تحقيقها أساساً مناسباً لإطفاء الأصل غير الملموس، شريطة أن يحدد العقد مبلغ إجمالي ثابت للإيرادات التي سيتم تحقيقها والتي سيتم بناءً عليها تحديد الإطفاء.

٩٨ يتم الإعتراف عادة بالإطفاء في الفائض أو العجز. على أنه، في بعض الأحيان تستوعب المنشأة المنافع الإقتصادية المتضمنة أو إمكانية الخدمة في أصل عند إنتاج أصول أخرى. بدلاً من أحداث مصروف، وفي هذه الحالات، يشكل مبلغ الإطفاء جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويتم إدخاله قيمته المسجلة. فعلى سبيل المثال، يتم إدخال إطفاء الأصول غير الملموسة المستخدمة في عملية إنتاج ضمن القيمة المسجلة للمخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢).

القيمة المتبقية

٩٩ **يجب أن تفترض القيمة المتبقية لأصل غير ملموس مع العمر الإنتاجي صفراً إلا إذا:-**

(أ) كان هناك إلتزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو

(ب) كان هناك سوق نشط للأصل و:-

(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلى ذلك السوق؛ و

(٢) من المحتمل أن هذا السوق سيكون موجوداً في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

١٠٠ يتم تحديد القيمة القابلة للإستهلاك لأصل مع عمر إنتاجي محدد بعد خصم قيمته المتبقية. والقيمة المتبقية بإستثناء الصفر تعني ضمناً أن المشروع تتوقع أن يستبعد الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الإقتصادي.

١٠١ تقدر القيمة المتبقية بناءاً على المبالغ القابلة للإسترداد من الاستبعاد بإستخدام الأسعار السائدة في تاريخ امتلاك الأصل لبيع أصل مشابه وصل إلى نهاية عمره النافع وعمل في ظل ظروف مشابهة للظروف التي سيستخدم الأصل فيها. والقيمة المتبقية تتم مراجعتها في نهاية كل تاريخ إعداد تقارير. التغير في القيمة المتبقية يحسب على أساس التغيرات في التقديرات المحاسبية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبة والأخطاء"*.

١٠٢ يمكن أن تزداد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس إلى مبلغ يساوي أو يفوق القيمة المسجلة للأصل. وإذا حصل ذلك، تكون تكلفة إطفاء الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض قيمته المتبقية لاحقاً إلى مبلغ أقل من القيمة المسجلة للأصل.

مراجعة فترة وأسلوب الإطفاء

١٠٣ **يجب مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء مع عمر إنتاجي محدد على الأقل في نهاية كل تاريخ إعداد تقارير. وإذا كان العمر الإنتاجي المتبقي للأصل يختلف إلى حد كبير عن التقديرات السابقة، فإنه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعا لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الإقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير أسلوب الإطفاء لإظهار النمط الذي تغير. ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبياً على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣.**

١٠٤ أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يصبح واضحاً أن تقدير عمره النافع ليس مناسباً. فعلى سبيل المثال، فإن الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة قد يدل على أن فترة الإطفاء بحاجة لتغييرها.

١٠٥ على مدى الوقت، قد يتغير نمط المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي يتوقع تدفقها من أصل غير ملموس. فعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح أن أسلوب الرصيد المتناقص للإطفاء مناسب بدلاً من أسلوب القسط الثابت. ومثال آخر على ذلك هو إذا تم تأجيل إستخدام الحقوق التي تمثلها رخصة بإنتظار إتخاذ إجراء بشأن العناصر الأخرى لخطة المنشأة الإستراتيجية. وفي هذه الحالة قد لا يتم استلام المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة التي تتدفق من الأصل حتى فترات لاحقة.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

١٠٦ **الأصول غير الملموسة مع العمر الإنتاجي غير المحدد لا يجب إطفائها.**

١٠٧ بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢١ ومعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٦، تحتاج المنشأة إلى إجراء إختبار إنخفاض القيمة للأصول غير الملموسة مع الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك بمقارنة مبلغ الخدمة القابل للإسترداد أو مبلغها القابل للإسترداد، حسبما هو ملائم، مع القيمة المسجلة:-

(أ) سنوياً، و

(ب) في الحالات التي يكون فيها مؤشر على أن الأصول غير الملموسة سوف تطفأ.

مراجعة تقييم العمر الإنتاجي

١٠٨ **يتم مراجعة العمر النافع للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاؤه في كل فترة إعداد تقارير لتحديد ما إذا كانت تستمر الظروف والأحداث في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. وإن لم تكن كذلك، يتم محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣.**

١٠٩ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ يعتبر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد مؤشراً على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، تقوم المنشأة بإختبار الأصل فيما يخص إنخفاض القيمة من خلال مقارنة مبلغ خدمته القابل للإسترداد أو مبلغه القابل للإسترداد، المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، حسبما هو ملائم، مع قيمته المسجلة، والإعتراف بأي زيادة في القيمة المسجلة عن مبلغ خدمته القابل للإسترداد أو مبلغه القابل للإسترداد، حسبما هو ملائم على أنها خسارة إنخفاض قيمة.

إمكانية إسترداد القيمة المسجلة – خسائر إنخفاض القيمة

١١٠ لتحديد ما إذا كان أصل غير ملموس قد إنخفضت قيمته، تطبق المنشأة إما معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦، حسبما هو ملائم. وتشرح تلك المعايير متى وكيف تتم مراجعة المشروع للمبلغ المرحل لأصوله وكيفية تحديدها مبلغ خدمته القابل للإسترداد أو مبلغه القابل للإسترداد، ومتى تعترف أو تعكس خسارة إنخفاض القيمة.

الإحالة من الخدمة والتصرف

١١١ **يجب عدم الإعتراف بالأصل غير الملموس:-**

(أ) عند التصرف (بما في ذلك التصرف به من خلال معاملة غير تبادلية)؛ أو

(ب) عندما يتوقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات الخدمة من إستعماله أو التصرف به.

١١٢ **المكاسب أو الخسائر الناجمة عن عدم الإعتراف بالأصول غير الملموسة يجب تحديدها على أنها الفرق بين صافي عائدات الإستبعاد، إذا كانت، والقيمة المسجلة للأصل، الإعتراف به في الفائض أو العجز عندما تكون إلغاء الإعتراف بالأصول (إلا إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ خلافاً لذلك عند البيع وإعادة الإستئجار).**

١١٣ يمكن أن يتم التصرف بالأصل غير الملموس بعدة طرق (مثلاً من خلال البيع، أو إبرام عقد إيجار، أو من خلال معاملة غير تبادلية). وفي تحديد تاريخ التصرف بمثل هذا الأصل، تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية"* للإعتراف بالإيرادات من بيع البضائع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ على عملية التصرف من خلال البيع وإعادة الإستئجار.

١١٤ إذا قامت المنشأة، وفقاً لمبدأ الإعتراف في الفقرة ٢٨، بالإعتراف بتكلفة إستبدال جزء من الأصل غير الملموس في القيمة المسجلة للأصل، فإنها تلغي عندئذ الإعتراف بالقيمة المسجلة للجزء المستبدل. وإذا لم يكن من الممكن بالنسبة للمنشأة تحديد القيمة المسجلة للجزء المستبدل، يمكنها إستخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الوقت الذي تم فيه شراؤه أو توليده داخلياً.

١١٤ أ. في الحالات التالية:

(أ) ترخيص أو حق مشابه تم منحه سابقاً من خلال عملية اندماج أعمال إلى عملية اندماج أعمال أخرى تم الاعتراف بها من خلال المنشأة الناتجة عن التوحيد؛ أو

(ب) حق معاد استملاكه وتم الاعتراف به كأصل غير ملموس في عملية استملاك، إذا تمت إعادة إصدار الحق لاحقاً (بيعه) إلى طرف آخر، تستخدم القيمة الدفترية ذات العلاقة، إن وجدت، في تحديد الخسائر أو المكاسب عند إعادة الإصدار.

١١٥ يتم الإعتراف بشكل أولي بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بالأصل غير الملموس بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للأصل غير الملموس، يتم الإعتراف بشكل أولي بالمقابل المستلم بسعر النقد الذي تم إعادته. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل وسعر النقد الذي تم إعادته على أنه إيراد فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ بشكل يعكس العائد الفعلي على المبلغ مستحق القبض.

١١٦ لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد عندما لا يعد الأصل غير الملموس مستخدما، إلا إذا تم إستهلاك الأصل بشكل كامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً لمعيار المحاسبة المحلي أو الدولي ذو العلاقة الذي يتعامل مع الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة.

الإفصاح

عام

١١٧ يجب أن تفصح المنشاة في البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:-

(أ) سواءً كان العمر النافع محدداً أو غير محدداً، إذا كان محدد، الأعمار النافعة أو معدلات الإطفاء المستخدمة؛

(ب) أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار نافعة محددة؛

(ج) إجمالي القيمة المسجلة والإطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛

(د) بند (بنود) السطر لبيان الدخل الأداء المالي الذي يتضمن إطفاء الأصل غير الملموس؛

(هـ) مطابقة القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة التي تبين ما يلي:-

(١) الإضافات، التي تشير بشكلٍ منفصل إلى الإضافات الناتجة عن التطوير الداخلي، وإلى الإضافات التي تم استملاكها بصورة منفصلة، والإضافات التي تم استملاكها من خلال عمليات الاستملاك؛

(٢) التصرفات؛

(٣) الإضافات، مشيرة بشكل منفصل إلى تلك الناجمة من التطور الداخلي، وتلك التي تم شراؤها بشكل منفصل؛

(٤) الأصول المصنفة بأنها محتفظ بها برسم البيع أو موجودة ضمن مجموعة البيع المصنفة بأنها معدة للبيع بما يتفق مع معيار المحاسبة المحلي أو الدولي الذي يتعامل مع الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة وعمليات التصرف الأخرى.

(٥) الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٧٤، ٨٤ و٨٥ (إن وجدت)؛

(٦) خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ (إن وجدت)؛

(٧) خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في الفائض أو العجز خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ (إن وجدت)؛

(٨) أية إطفاء تم الإعتراف به خلال الفترة؛

(٩) صافي فروقات الإنفاق الناجمة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبي من خلال عملة العرض للمنشأة؛ و

(١٠) التغيرات الأخرى في القيمة المسجلة خلال الفترة.

١١٨ إن فئة أصول غير ملموسة هي عبارة عن مجموعة أصول ذات طبيعة وإستعمال متشابهين في عمليات المشروع. ومن الممكن أن تشمل الأمثلة على الفئات المنفصلة ما يلي:-

(أ) أسماء الماركات التجارية؛

(ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر؛

(ج) برامج الحاسب الآلي؛

(د) التراخيص ؛

(هـ) حقوق التأليف، والبراءات وحقوق الملكية الصناعية الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل؛

(و) الوصفات والصيغ والرسوم والنماذج الأولية؛ و

(ز) الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

الفئات المذكورة أعلاه غير مجمعة (مجمعة) إلى فئات أصغر (أكبر) إذا كان سينجم عن ذلك معلومات مناسبة أكثر لمستخدمي البيانات المالية.

١١٩ تفصح المنشأة عن المعلومات حول الأصول غير الملموسة التي إنخفضت قيمتها بموجب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ بالإضافة الى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١١٧(هـ) (٣) إلى (٥).

١٢٠ يحتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي في الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة. وهذا الإفصاح قد ينجم عن تغيرات فيما يلي:-

(أ) تقييم العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة؛
(ب) أسلوب الإطفاء؛ أو
(ج) القيم المتبقية.

١٢١ **يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:-**

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذي يتم تقييمه على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد. وفي تقديم هذه الأسباب، تصف المنشأة العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد أن الأصل ذو عمر إنتاجي غير محدد، وعند إعطاء هذه الأسباب يجب على المشروع بيان العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد العمر النافع للأصل.

(ب) وصف، وبيان بأي أصل فردي غير ملموس مادي للبيانات المالية للمشروع ككل ومبلغه المرحل وفترة الإطفاء المتبقية.

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة التي تم إمتلاكها عن طريق معاملة غير تبادلية ومعترف بها مبدئياً بمقدار قيمتها العادلة (أنظر الفقرات ٤٢-٤٣):

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول؛

(٢) قيمتها المسجلة؛ و

(٣) لو تم قياسها بعد الإعتراف بإستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

(د) وجود الأصول غير الملموسة المقيدة ملكيتها ومبالغها المرحلة وكذلك المبالغ المسجلة للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.

(هـ) مبلغ الإلتزامات لإمتلاك الأصول غير الملموسة.

١٢٢ عندما يبين المشروع العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد العمر النافع لأصل غير ملموس، فإن المشروع يأخذ في الإعتبار قائمة العوامل في الفقرة ٨٩.

الأصول غير الملموسة المقاسة بعد الإعتراف لإستخدامها في نموذج إعادة التقييم

١٢٣ **إذا رحلت الأصول غير الملموسة بمقدار مبالغ أعيد تقييمها فإنه يتم الإفصاح عما يلي:-**

(أ) حسب فئة الأصول غير الملموسة:-

(١) تاريخ نفاذ إعادة التقييم؛

(٢) المبلغ المرحل للأصول غير الملموسة المعاد تقييمه؛ و

(٣) المبلغ المسجل الذي كان من الممكن الإعتراف به لو تم قياس الفئة التي تم إعادة تقييمها من الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف بإستخدام نموذج التكلفة في الفقرة ٧٣؛

(ب) مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير، مبيناً التغيرات خلال فترة إعداد التقارير وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين؛ و

(ج) الطريقة وأي إفتراضات هامة تطبق في تقدير القيمة العادلة للأصول.

١٢٤ قد يكون من الضروري تجميع فئات الأصول المعاد تقييمها الى فئات أكبر لأغراض الإفصاح. على أنه، لا يتم تجميع الفئات إذا كان سينجم عن ذلك دمج فئة أصول غير ملموسة تشمل مبالغ تم قياسها بموجب نموذج التلكفة ونموذج إعادة التقييم.

نفقات البحث والتطوير

١٢٥ **يجب أن تفصح المنشأة عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة.**

١٢٦ يشمل الإنفاق على البحث والتطوير كافة الإنفاق الذي يعزى مباشرة لأنشطة البحث أو التطوير أو (أنظر الفقرتين ٦٤ و٦٥ من أجل الإرشاد الخاص بهذا النوع من الإنفاق الذي سيتم إدخاله لغرض متطلب الإفصاح في الفقرة ١٢٥).

معلومات أخرى

١٢٧ تشجع المنشأة على، ولكن ليس كمطلب، الإفصاح عن المعلومات التالية:-

(أ) بيان بأي أصل غير ملموس تم إطفاؤه كاملاً ولا زال مستعملاً؛ و

(ب) بيان موجز بالأصول غير الملموسة الهامة التي يسيطر عليها المشروع ولكن غير معترف بها كأصول لأنها لم تحقق مقياس الإعتراف في هذا المعيار.

الأحكام الإنتقالية

١٢٨ **تطبق المنشأة التي اعترفت سابقا بالأصول غير الملموسة هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣.**

١٢٩ [تم إلغائها]

١٣٠ [تم إلغائها]

١٣١ [تم إلغائها]

١٣١أ. تم تعديل الفقرة ٧٩ بواسطة التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ الصادرة في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل على كافة عمليات إعادة التقييم المعترف بها في الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد تاريخ التطبيق المبدئي لذلك التعديل وفي الفترة السنوية السابقة مباشرةً.

تاريخ النفاذ

١٣٢. تطبق المنشاة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ ابريل ٢٠١١ أو بعد ذلك. ويشجع على التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار للفترة التي تبدأ قبل ١ إبريل٢٠١١، فعليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ في الوقت نفسه.

١٣٢أ. تم تعديل الفقرة ٦ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ " *ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح*" الصادر في أكتوبر٢٠١١. وينبغي على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على البيانات المالية السنوية التي تغطّي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٤. ويُحبّذ التطبيق المبكر. وفي حال طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٤، فإنه ينبغي عليها الإفصاح عن ذلك وأن تطبق في الوقت ذاته معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ والتعديلات على الفقرتين ٦ و٤٢أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ والتعديلات على الفقرات ٢٥–٢٧ و٨٥ب من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ والتعديلات على الفقرات ٥ و٧ و١٠٧ج من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ والتعديلات على الفقرتين ٢ و١٢٥أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩.

١٣٢ب. تم تعديل الفقرات ٧٩ و٩١ و٩٧ وإضافة الفقرات ٩٧أ و٩٧ب و٩٧ج و١٣١أ بواسطة *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٤* الصادرة في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات بأثر مستقبلي على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٥ أو بعد ذلك. ومن المحبذ تطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٥، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٣٢ج. تم تعديل الفقرات ١٢٩ و١٣٠ و١٣١ و١٣٣ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى* " الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

١٣٢د. أدى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " *البيانات المالية الموحدة* " ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ " *الترتيبات المشتركة* "، الصادران في يناير ٢٠١٥، إلى تعديل الفقرة ٦(د). وينبغي أن تطبق المنشأة ذلك التعديل عند تطبيقها لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٣٥ و٣٧.

١٣٢و. تم حذف الفقرات ٤، و٥ من خلال إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

١٣٢ز. تم تعديل الفقرة ١١٠ من خلال انخفاض الأصول المعاد تقييمها (تعديلات على معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١، و٢٦). تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

١٣٢ح. تم تعديل الفقرات ٦، و٣٥، و٦٤ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩، منافع الموظفين، الصادر في يوليو ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

١٣٢ط. تم تعديل الفقرات ٣، و٦، و١٨، و٢٤، و٤٠، و٤١، و٦٦، و٦٧، و١١٧، وتمت إضافة الفقرات ١٨أ، و٢٦أ، و٣٩أ – ٣٩هـ، و٩٣أ و١١٤أ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام" الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. وبالتالي، لن يتم تعديل المبالغ المعترف بها للأصول غير الملموسة والشهرة في العمليات السابقة لاندماج الأعمال في القطاع العام. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

١٣٢ي. عُدلت فقرة ١٠٩ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨ التي صدرت في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠١٩ فإنها تفصح عن ذلك. وفي نفس الوقت تطبيق انخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، وانخفاض قيمة الأصول غير النقدية ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦، وانخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد).

١٣٣. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزءا لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١.

تكاليف الموقع الإلكتروني

تطبيق ١. يمكن أن تكبد المنشأة نفقات داخلية عند تطوير وتشغيل موقعها الإلكتروني للوصول الداخلي أو الخارجي. ويمكن إستخدام الموقع الإلكتروني المصمم للوصول الخارجي لعدد من الغايات مثل نشر المعلومات زيادة الوعي بالخدمات وطلب التعليق على مسودة التشريعات والترويج والدعاية لخدمات ومنتجات المنشأة وتقديم الخدمات الإلكترونية وبيع الخدمات والمنتجات. ويمكن إستخدام الموقع الإلكتروني المصمم للوصول الداخلي لتخزين سياسات المنشأة وتفاصيل مستخدمي الخدمات والبحث عن المعلومات ذات العلاقة.

تطبيق ٢. يمكن وصف خطوات تطوير الموقع الإلكتروني كما يلي:

(أ) التخطيط – ويشمل القيام بدراسات الجدوى وتحديد الأهداف والمواصفات وتقييم البدائل واختيارات التفضيلات؛

(ب) التطبيق وتطوير البنية التحتية – ويشمل الحصول على إسم مجال وشراء وتطوير المعدات وبرمجيات التشغيل وتركيب البرامج المطورة واختبار التحمل؛

(ج) تطوير التصميم الجرافيكي – ويشمل تصميم مظهر صفحات الموقع الإلكتروني؛ و

(د) تطوير المحتوي – ويشمل إنشاء وشراء وإعداد وتحميل المعلومات النصية أو الرسومية على الموقع الإلكتروني قبل انجاز تطوير الموقع. ويمكن تخزين هذه المعلومات إما في قواعد بيانات منفصلة مدمجة في الموقع الإلكتروني (لو يمكن الوصول إليها عبره) أو مشفرة مباشرة في صفحات الموقع الإلكتروني.

تطبيق ٣. عند انجاز تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ مرحلة التشغيل. وخلال هذه المرحلة، تحافظ المنشأة وتحسن البرامج والبنية التحتية والتصميم الجرافيكي ومحتوى الموقع الإلكتروني.

تطبيق ٤. عند محاسبة النفقات الداخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للمنشأة للوصول الداخلي أو الخارجي؛ فإن المسائل المطروحة هي:

(أ) ما إذا كان الموقع الإلكتروني أصلاً غير ملموس مولد داخلياً خاضعاً لمتطلبات هذا المعيار؛ و

(ب) المعاملة المحاسبية الملائمة لهذه النفقات.

تطبيق ٥. لا تنطبق إرشادات التطبيق هذه على نفقات شراء وتطوير وتشغيل المعدات (مثل، خوادم الموقع الإلكتروني وخوادم المراحل وخوادم الإنتاج ووصلات الإنترنت) الخاصة بالموقع الإلكتروني. وتحاسب هذه النفقات بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. إضافة لذلك، عندما تتكبد المنشأة نفقات على إستضافة مزود خدمة الإنترنت لموقع المنشأة الإلكتروني، يتم الإعتراف بالنفقات كمصروف عند استلام الخدمة.

تطبيق ٦. لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ على الأصول غير الملموسة التي تحتفظ بها المنشاة برسم البيع في سياق الأعمال العادي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢) أو عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٣. وعليه، لا تنطبق إرشادات التطبيق هذه على نفقات شراء وتطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني (أو برمجيات الموقع) لبيعه لمنشاة أخرى. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد إيجار، يطبق المؤجر إرشادات التطبيق هذه. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد تمويل، يطبق المؤجر إرشادات التطبيق هذه بعد الإعتراف الأولي بالأصل المؤجر.

تطبيق ٧. يعتبر الموقع الإلكتروني للمنشاة الناجم عن التطوير والمخصص للوصول الداخلي أو الخارجي أصلاً غير ملموس مولد داخلياً خاضع لمتطلبات هذا المعيار.

تطبيق ٨. يتم الإعتراف بالموقع الإلكتروني الناجم عن التطوير على أنه أصل غير ملموس إذا، وفقط إذا، بالإضافة إلى الإمتثال للمتطلبات العامة المذكورة في الفقرة ٢٨ من هذا المعيار للإعتراف والقياس الأولي، حققت المنشأة المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥ من هذا المعيار. وعلى وجه الخصوص، يمكن أن تكون المنشاة قادرة على تلبية متطلبات إظهار كيفية توليد الموقع الإلكتروني للمنافع الإقتصادي المستقبلية المحتملة أو إمكانية الخدمة وفقاً للفقرة ٥٥(د) من هذا المعيار عندما يكون الموقع مثلاً قادراً على توليد الإيرادات، بما فيها الإيرادات المباشرة من إتاحة تقديم الطلبات أو تقديم الخدمات بإستخدام الموقع الإلكتروني، بدلاً من الموقع المادي عن طريق الموظفين المدنيين. ولا تكون المنشاة قادرة على إظهار كيفية توليد الموقع الإلكتروني المطور خصيصاً وأساسياً للترويج لمنتجاتها وخدماتها والدعاية لها للمنافع الإقتصادية المستقبلية المحتملة أو إمكانية الخدمة، ويتم بالتالي الإعتراف بكافة النفقات على تطوير هذا الموقع الإلكتروني كمصروف عند تكبدها.

تطبيق ٩. يتم محاسبة أي نفقات داخلية لتطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للمنشأة وفقاً لهذا المعيار. ويتم تقييم طبيعة أي نشاط يتم تكبد نفقاته بسببه (مثلاً، تدريب الموظفين وصيانة الموقع الإلكتروني) ومرحلة تطوير أو ما بعد تطوير الموقع الإلكتروني لتحديد المعاملة المحاسبية الملائمة (تم توفير إرشادات اضافية في الجدول الوارد في نهاية الأمثلة التوضيحية). فعلى سبيل المثال:

(أ) تشبه مرحلة التخطيط في طبيعتها مرحلة البحث الواردة في الفقرات ٥٢-٥٤ من هذا المعيار. ويتم الإعتراف بالنفقات المتكبدة في هذه المرحلة كمصروف عند تكبدها؛

(ب) تشبه مرحلة التطبيق وتطوير البنية التحتية ومرحلة التصميم الجرافيكي ومرحلة تطوير المحتوى، بمقدار تطوير المحتوى لغايات أخرى غير الدعاية والترويج لخدمات ومنتجات المنشأة، في طبيعتها مرحلة التطوير الواردة في الفقرات ٥٥-٦٢ من هذا المعيار. وتكون النفقات المتكبدة في هذه المرحلة مشمولة في تكلفة الموقع الإلكتروني المعترف به كأصل غير ملموس وفقاً للفقرة تطبيق ٨ عندما يكون من الممكن نسبة النفقات مباشرة وتكون ضرورية لإنشاء أو إنتاج أو إعداد الموقع الإلكتروني ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تريدها الإدارة. فعلى سبيل المثال، تكون نفقات شراء أو إنشاء محتوى (بإستثناء المحتوى التي يروج لخدمات ومنتجات المنشأة) مخصص للموقع الإلكتروني، أو نفقات التمكين من إستخدام المحتوى (مثلاً، رسوم شراء ترخيص لإعادة الإنتاج) الموجود على الموقع الإلكتروني، مشمولة في تكلفة التطوير عند تحقيق هذا الشرط. لكن، ووفقاً للفقرة ٨٣ من هذا المعيار، لا يتم الإعتراف بالنفقات على الأصل غير الملموس التي تم الإعتراف به مبدئيا كمصروف في البيانات المالية السابقة كجزءٍ من تكلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق (مثلاً، إذا تم إطفاء تكاليف حق التأليف بالكامل وتم توفير المحتوى لاحقاً على الموقع الإلكتروني)؛ و

(ج) يتم الإعتراف بالنفقات المتكبدة في مرحلة تطوير المحتوى، بمقدار تطوير المحتوى للترويج لخدمات ومنتجات المنشأة والدعاية لها (مثلاً، الصور الرقمية للمنتجات)، كمصروف عند تكبدها وفقاً للفقرة ٦٧(ج) من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، عند محاسبة نفقات النفقات على الخدمات المهنية لأخذ الصور الرقمية لمنتجات المنشأة ولتحسين عرضها، يتم الإعتراف بالنفقات كمصروف عند استلام الخدمات المهنية خلال العملية وليس عند عرض الصور الرقمية على الموقع الإلكتروني؛ و

(د) تبدأ مرحلة التشغيل عند إتمام تطوير الموقع الإلكتروني. ويتم الإعتراف بالنفقات المتكبدة في هذه المرحلة كمصروف عند تكبدها ما لم تحقق معايير الإعتراف في الفقرة ٢٨ من هذا المعيار.

تطبيق ١٠. يتم قياس الموقع الإلكتروني الذي تم الإعتراف به كأصل غير ملموس بموجب الفقرة تطبيق ٨ من إرشادات التطبيق هذه بعد الإعتراف الأولي من خلال تطبيق متطلبات الفقرات ٧١–٨٦ من هذا المعيار. ويجب أن يكون أفضل تقدير للعمر الإنتاجي للموقع الإلكتروني قصيرا كما هو وارد في الفقرة ٩١.

تطبيق ١١. لا تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات تطبيق١– تطبيق ١٠ تحديداً على تكاليف تطوير البرمجيات. لكن، يمكن أن تطبق المنشأة المبادئ الواردة في هذه الفقرات.

الملحق ب

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغاءه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ ولكنه لا يشكل جزء منه.

الخلفية

إستنتاج١. يعتبر برنامج المقاربة الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومجلس معايير المحاسبة الدولية عنصراً هاماً في برنامج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتنص سياسة مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مقاربة أساس الإستحقاق في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيثما كان ملائماً لمنشآت القطاع العام.

إستنتاج٢. أبقت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأساس الإستحقاق التي تم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على متطلبات ونص وترتيب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن هناك سبب محدد في القطاع العام لعدم الإلتزام. ويحدث عدم الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المكافئة عندما تكون المتطلبات أو المصطلحات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير ملائمة للقطاع العام، أو عندما تكون إضافة تعليقات أو أمثلة اضافية ضرورية لتوضيح متطلبات معينة في سياق القطاع العام. وتم تحديد الاختلافات بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في *"المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"* المشمولة في كل معيار محاسبة دولي في القطاع العام. وتشير المقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى نسخة ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

النطاق

إستنتاج٣. نظر المجلس فيما إذا كان سيتم تضمين الصلاحيات والحقوق المخولة من خلال التشريعات، أو الدستور أو من خلال وسائل أخرى مكافئة في نطاق هذا المعيار. ولم يشكل المجلس رؤية بخصوص هذا الموضوع وبالتالي، تم استثناء هذه الحقوق والصلاحيات من نطاق هذا المعيار. ويطور المجلس حالياً إطار مفاهيم وسيعيد النظر، إذا اقتضت الضرورة، في قابلية تطبيق هذا المعيار على الصلاحيات والحقوق المخولة من خلال التشريعات أو الدستور أو الوسائل الأخرى المكافئة.

إستنتاج٤. يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ متطلبات وإرشادات متعلقة بالشهرة والأصول غير الملموسة المستملكة في عملية اندماج أعمال. وعند إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان ينبغي إدخال الشهرة والأصول غير الملموسة المستملكة في عملية اندماج للأعمال في نطاق هذا المعيار. لم يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعد معياراً يتعامل مع عمليات اندماج الأعمال حيث رأى أنه على الأرجح ستثار مجموعة من المواضيع الخاصة بالقطاع العام عندما تحدث عمليات الاندماج في القطاع العام. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ذلك الوقت إلى أن الشهرة والأصول غير الملموسة المستملكة في عمليات اندماج الأعمال لا تدخل في نطاق هذا المعيار. ووفقاً للتسلسل الهرمي في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* تم توجيه المستخدمين للمتطلبات الموجودة في المعايير المحلية أو الدولية ذات العلاقة التي تتعامل مع الشهرة والأصول غير الملموسة المستملكة في عمليات اندماج الأعمال.

إستنتاج ٤أ. لاحقاً، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " *عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام* " يحدد معيار المحاسبة الدولي

في القطاع العام ٤٠ المعالجة المحاسبية لعمليات اندماج الأعمال في القطاع العام، بما في ذلك الاعتراف الأولي وقياس الأصول غير الملموسة. لا يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤٠ القياس اللاحق والإفصاح عن الأصول غير الملموسة المعترف بها كجزء من علميات اندماج الأعمال في القطاع العام. وبالتالي، أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النظر فيما إذا كانت الشهرة والأصول غير الملموسة المعترف بها في عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام ستدخل في نطاق هذا المعيار. ووافق المجلس على أن هذه الأصول ينبغي أن تدخل في نطاق هذا المعيار نتيجة لإصدار المجلس لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، وتم تعديل المعيار بناءً على ذلك.

إستنتاج٥. يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على متطلبات حول تبادل الأصول عندما تفتقر معاملة التبادل للجوهر التجاري. ودرس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كانت هذه الإرشادات ضرورية واستنتج أنها ليست كذلك لأنه هذا الموضوع قد عولج في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣.

إستنتاج٦. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تفسير معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الذي يتعامل مع محاسبة تكاليف الموقع الإلكتروني. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الإرشادات الواردة في التفسير ٣٢ ذات صلة بالقطاع العام. وعليه، يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ التعريفات والإرشادات الواردة في التفسير ٣٢ كنوع من إرشادات التطبيق. وتعتبر إرشادات التطبيق هذه جزء أساسياً من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١. وتشمل الأمثلة التوضيحية الملحق الوارد في التفسير ٣٢ الذي يوضح مبادئ المحاسبة ذات العلاقة وكيفية ارتباطها بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١.

إستنتاج٧. لا يتناول المعيار مخططات تداول الانبعاثات. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن مخططات تداول الانبعاثات التي وضعتها الحكومة هي نوع من الصلاحيات والحقوق المخولة من قبل التشريعات أو الدستور أو من خلال وسائل أخرى مكافئة والتي تم استبعادها من نطاق المعيار (انظر فقرة الإستنتاج ٣). قد تحصل الحكومة على تصاريح بموجب مخططات تداول الانبعاثات. وتتم حالياً دراسة هذه التصاريح من خلال بعض الجهات الدولية والمحلية الواضعة للمعايير ولم يتم الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المحاسبية الملائمة. وسينظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في، إذا اقتضت الضرورة، قابلية تطبيق هذا المعيار على مخططات تداول الانبعاثات.

الأصول غير الملموسة المشتراة من خلال معاملات غير تبادلية

إستنتاج٨. يصف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ الإعتراف الأولي والقياس الأولي والإفصاح عن الأصول والإلتزامات الناشئة من معاملات الإيراد غير التبادلية. ويعالج هذا المعيار الظروف التي تم فيها شراء الأصل غير الملموس من خلال معاملة غير تبادلية. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن تطبق المنشأ'، بالنسبة للأصول غير الملموسة الناجمة عن هذه المعاملات، متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ إلى جانب هذا المعيار من اجل القياس الأولي للأصل غير الملموس وبناءً عليه تدرس التكاليف المنسوبة مباشرة في هذا المعيار.

نموذج إعادة التقييم

إستنتاج٩. يعتبر نموذج إعادة التقييم المقترح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ مشابها لذلك الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الذي يقتضي أن تحاسب إعادة التقييم على أساس الأصل تلو الأخر. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* محاسبة إعادة التقييم بناءً على فئة الأصل بدلاً من الأصل المنفرد. ودرس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه الطريقة للأصول غير الملموسة، غير انه استنتج أنها غير ضرورية لأن الأصول غير الملموسة تختلف عن الممتلكات والمصانع والمعدات من حيث أنه من غير المرجح أن تكون متجانسة. ومن الأنواع الرئيسية للأصول غير الملموسة لمنشآت القطاع العام البرمجيات المطورة داخليا والتي تتوفر معلومات مفصلة عنها على أساس الأصل المنفرد. ونتيجة لذلك، استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من الملائم طلب محاسبة الأصول المعاد تقييمها على أساس الأصل تلو الأخر.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ نتيجة *التحسينات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* وتعديلات النطاق المحدود الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣ ومايو ٢٠١٤

إستنتاج١٠. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمراجعة التنقيحات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ والمشمولة في *التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتوضيح الطرق المقبولة للاستهلاك والإطفاء* الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠١٣ ومايو ٢٠١٤ ووافق عموما على أنه لم يكن يوجد أي سبب خاص بالقطاع العام وراء عدم تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ نتيجة للجزء الثاني من *تحسينات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١٥: المواضيع التي أثارتها الأطراف المعنية

إستنتاج١١. أشارت الأطراف المعنية إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد أشارت بشكل غير متسق إلى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ومجموعات التصرف. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، " *الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*" قد يكون ملائماً فقط للقطاع العام في ظروف معينة، للأسباب التالية:

(أ) بيع الأصول في القطاع العام يمكن أن لا يتم خلال سنة واحدة بسبب مستويات الاعتماد المطلوبة. ويثير ذلك تساؤلات حول ملائمة واتساق المعلومات التي يتم تقديمها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية٥. وبشكل خاص، يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلى أنه بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لا يتم استهلاك الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع. ولدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مخاوف فيما يخص عدم استهلاك الأصول لفترات طويلة من الوقت ويرى أن ذلك قد يكون غير ملائم.

(ب) يتم التصرف في كثير من الأصول في القطاع العام من خلال التحويل أو التوزيع بدون مقابل أو في نظير مقابل اسمي. ولأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

يتعامل بالمبيعات بالقيمة العادلة، فإن متطلبات الإفصاح والقياس يمكن أن لا تقدم معلومات ذات علاقة عن هذه التحويلات. وعلى أي حال، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات الإفصاح والقياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ قد تكون ملائمة عندما يكون من المستهدف أن تتم المبيعات وفقاً للقيمة العادلة.

(ج) كثير من العمليات المتوقفة في القطاع العام هي عمليات قدمت قبل ذلك خدمات بدون مقابل أو بمقابل اسمي. وفي حين أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يتعامل مع العمليات المتوقفة التي كانت إما وحدات مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد قبل التصرف أو قبل أن يتم تصنيفها باعتبار أنها محتفظ بها للبيع، إلا أن متطلبات الإفصاح يمكن أن لا تقدم معلومات ذات علاقة بالعمليات المتوقفة في القطاع العام. وعلى أي حال، يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات الاعتراف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ قد تكون ملائمة عندما تكون العمليات المتوقفة قد كانت سابقاً إما وحدات مولدة للنقد أو واحدة أو أكثر من مجموعة الوحدات المولدة للنقد.

ولأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد خلص إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ سيكون ملائماً في القطاع العام فقط في ظروف محددة، فقد وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إزالة الإشارة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية التي تتعامل مع الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة. ولدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مخاوف بشأن الاحتفاظ بهذه الإشارات الذي قد تؤدي أن تتبني المنشآت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في ظروف غير ملائمة. وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*" يقدم إرشادات بشأن اختيار السياسات المحاسبية للعمليات التي لا يتم تناولها بشكل خاص من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يسمح هذا الإرشاد للمنشآت بتطبيق سياسة محاسبية متسقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ عندما ترى المنشأة أن ذلك ملائماً.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج١٢. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة *بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ كنتيجة للتحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨

إستنتاج١٣. عُدلت فقرة ١٠٩ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨ التي صدرت في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠١٩ فإنها تفصح عن ذلك. وفي نفس الوقت تطبيق انخفاض قيمة الأصول المعاد تقييمها (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *" وانخفاض قيمة الأصول غير النقدية "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" وانخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"*).

الأمثلة التوضيحية

المحتويات

	الفقرة
الإعتراف والقياس بالأصل غير الملموس المولد داخلياً.....	مثال ١- ٥
مثال: تطبيق الفقرة ٦٣ من هذا المعيار.....	مثال ١- ٤
مثال: تطبيق الفقرات ٥٥-٦٥ من هذا المعيار.....	مثال ٥
تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة.....	مثال ٦- ٢١
براءة مشتراة ذات عمر إنتاجي محدد.....	مثال ٨- ٩
براءة مشتراة ذات عمر إنتاجي غير محدد.....	مثال ١٠- ١١
حقوق تأليف ذات عمر قانوني متبقي مدته ٥٠ عاماً.....	مثال ١٢- ١٣
ترخيص بث مشترى ينتهي خلال خمس سنوات – الجزء أ.....	مثال ١٤- ١٥
ترخيص بث مشترى ينتهي خلال خمس سنوات – الجزء ب.....	مثال ١٦- ١٧
حق مشترى لتشغيل خط عام للنقل بالعبور بين مدينتين ينتهي خلال ثلاثة أعوام.....	مثال ١٨- ١٩
قائمة مشتراة بممتلكات المالكين.....	مثال ٢٠- ٢١
أمثلة توضح إرشادات التطبيق.....	مثال ٢٢

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ ولكنها لا تشكل جزء منه.

الإعتراف والقياس بالأصل غير الملموس المولد داخلياً

مثال: تطبيق الفقرة ٣٦ من هذا المعيار

مثال١ طور منشأة ما نظاما جديدا لجدولة قضايا المحاكم بشكل أكثر فاعلية سيؤدي إلى زيادة في تقديم خدمات. وخلال السنة المالية المنتهية في٣١ مارس ٨×٢٠، كانت النفقات المتكبدة لتطوير النظام١,٠٠٠ وحدة عملة[٢]، تم تكبد٩٠٠ وحدة عملة منها قبل ١ مارس ٨×٢٠ و١٠٠ وحدة عملة بين١ مارس ٨×٢٠ و٣١ مارس ٨×٢٠. وتتمتع المنشأة بالقدرة على إظهار أن النظام المطور حديثا، في ١ مارس ٨×٢٠، حقق معايير الإعتراف بالأصل غير الملموس. وتم تقدير مبلغ الخدمة القابل للإسترداد للنظام (بما في ذلك التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة لإتمام التطوير قبل توره للإستخدام) بـ ٥٠٠ وحدة عملة.

مثال٢ في نهاية السنة المالية، يتم الإعتراف بالنظام المطور كأصل غير ملموس بتكلفة ١٠٠ وحدة عملة (النفقات المتكبدة منذ تاريخ تحقيق معايير الإعتراف، أي من ١ مارس ٨×٢٠). ويتم الإعتراف بنفقات ٩٠٠ وحدة عملة التي تم تكبدها قبل ١ مارس ٨×٢٠ كمصروف لان معايير الإعتراف لم تحقق حتى ١ مارس ٨×٢٠. ولا تشمل النفقات جزء من تكلفة النظام المعترف به في بيان المركز المالي.

مثال٣ خلال السنة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٩×٢٠، بلغت النفقات المتكبدة ٢,٠٠٠ وحدة عملة. وفي نهاية السنة المالية، تم تقدير مبلغ الخدمة القابل للإسترداد للنظام (بما في ذلك التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة لإتمام التطوير قبل توره للإستخدام) بـ ١,٩٠٠ وحدة عملة.

مثال٤ كما من ١ مارس ٩×٢٠، بلغت تكلفة النظام المطور٢,١٠٠ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة هي النفقات المعترف بها في نهاية ٨×٢٠ إضافة إلى ٢٠٠ وحدة عملة معترف بها في السنة المالية ٩×٢٠). وتعترف المنشأة بخسارة إنخفاض القيمة بقيمة ٢٠٠ وحدة عملة لتعديل القيمة المسجلة للنظام المطور قبل خسارة إنخفاض القيمة (٢,١٠٠ وحدة عملة) إلى مبلغ خدمته القابل للإسترداد (١,٩٠٠ وحدة عملة). وسيتم عكس خسارة إنخفاض القيمة هذه في فترة لاحقة في حال تحقيق متطلبات عكس خسارة إنخفاض القيمة الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

مثال: تطبيق الفقرات ٥٥–٦٥ من هذا المعيار

مثال٥ تقوم المنشأة بتطوير نظام ينتج تقارير إحصائية لإستخدامها الداخلي وللبيع لأطراف ثالثة. ويعتبر النظام مجدياً من الناحية الفنية، وتدرك المنشأة أن هناك طلبا على هذا النوع من

[٢] في هذا المعيار، تبين المبالغ النقدية بوحدات العملة.

التقارير والتي يكون الطرف الثالث مستعداً للدفع مقابل المنتج وبالتالي سيولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة. ويمكن تحديد النفقات المنسوبة إلى تطوير هذا النظام وقياسها بموثوقية.

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

مثال٦ توفر الإرشادات التالية أمثلة على تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وفقاً لهذا المعيار.

مثال٧ كل من الأمثلة التالية تصف أصلا غير ملموس مشترى والحقائق والظروف المحيطة بتحديد عمره الإنتاجي والمحاسبة اللاحقة بناءً على التحديد.

براءة مشتراة ذات عمر إنتاجي محدد

مثال٨ تشتري المنشأة (أ) براءة لصيغة لقاح من المنشأة (ب) لضمان قدرة المنشأة (أ) على توفير لقاحات مجانية لأفرادها. ومن المتوقع أن يكون اللقاح المحمي بموجب براءة مصدرا لإمكانيات الخدمة لما لا يقل عن ١٥ عاما. ولدى المنشأة (أ) إلتزام من المنشأة (ج) بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة في تاريخ شرائها وتنوي المنشأة (أ) بيع البراءة خلال ٥ سنوات.

مثال٩ يتم إطفاء البراءة خلال عمرها الإنتاجي البالغ ٥ سنوات بالنسبة للمنشأة (أ)، مع قيمة متبقية تساوي ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة في تاريخ شرائها. وسيتم أيضا مراجعة البراءة لإنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

براءة مشتراة ذات عمر إنتاجي غير محدد

مثال١٠ تشتري المنشأة (أ) أصلا وهو براءة لصيغة لقاح، من المنشأة (ب) لضمان قدرة المنشأة (أ) على توفير لقاحات مجانية لأفرادها. ومن المتوقع أن تكون الصيغة بحاجة إلى تعديل بسيط كل ١٠ سنوات للحفاظ على فاعليتها. وهناك دليل لدعم التجديد المستمر للبراءة. وينص العقد من المنشأة (ب) على أن تحافظ المنشأة (ب) على فاعلية الصيغة بشكل مستمر ويدعم الدليل قدرتها على القيام بذلك. ومن المتوقع أن تكون تكاليف تجديد البراءة والمحافظة على فاعلية الصيغة غير هامة وستدفع إلى المنشاة (ب) عند عمل التحسينات.

مثال١١ ويوفر تحليل دراسات دورة حياة المنتج والتوجهات الديموغرافية والبيئة دليلا على أن البراءة ستوفر إمكانيات خدمة للمنشاة (أ) من خلال تمكينها من تقديم برنامج اللقاحات الخاص بها لفترة غير محدودة. وعليه، سيتم معاملة البراءة على انه لها عمرا إنتاجيا غير محدد. لذلك، لا يتم إطفاء البراءة إلى إذا تقرر أن عمرها الإنتاجي محدد. ويتم اختبار البراءة لإنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

حقوق تأليف ذات عمر قانوني متبقي مدته ٥٠ عاماً

مثال١٢ تشتري المنشأة (أ) حقوق التأليف من المنشأة (ب) لتمكينها من إعادة إنتاج وبيع المواد المحمية بحقوق التأليف على أساس إسترداد التكلفة إلى أعضائها. ويوفر تحليل عادات أعضاء المنشاة والتوجهات الأخرى دليلا على أن المواد المحمية بحقوق التأليف ستولد صافي تدفقات نقديو واردة لمدة ٣٠ عاما فقط.

مثال١٣ يتم إطفاء حقوق التأليف خلال ٣٠ عاما وهي العمر الإنتاجي المتوقع لها. ويتم أيضاً مراجعة حقوق التأليف لإنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

ترخيص بث مشترى ينتهي خلال خمس سنوات – الجزء أ

مثال١٤ تشتري المنشأة (أ) ترخيص بث من المنشأة (ب). وتنوي المنشأة (ب) إلى تقديم خدمات بث مجانية إلى المجتمع. ويكون ترخيص البث قابلا للتجديد كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة (أ) بتقديم مستوى متوسط من الخدمة على الأقل إلى مستخدمي خدمتها والتزمت بالمتطلبات التشريعية ذات العلاقة. ويمكن تجديد الترخيص بصورة غير محدودة وبتكلفة قليلة وقد تم تجديدها مرتين قبل آخر إستملاك. وتنوي المنشأة (أ) تجديد الترخيص بصورة غير محدودة وتدعم الأدلة قدرتها على القيام بذلك. من الناحية التاريخية، لم يكن هناك أي اعتراض فعلي على تجديد الترخيص. ومن غير المتوقع استبدال التقنية المستخدمة في البث بتقنية أخرى في أي وقت في المستقبل المنظور. لذلك، من المتوقع أن يساهم الترخيص في قدرة المنشأة (أ) على توفير خدمات البث المجانية بصورة غير محدودة.

مثال١٥ لا تعترف المنشأة (ب) بصلاحيتها لمنح ترخيص البث على انه اصل غير ملموس. وتعامل المنشأة (أ) ترخيص البث على انه له عمرا إنتاجيا غير محدد لأنه من المتوقع مساهمته في قدرة المنشأة على توفير خدمات البث المجانية بصورة غير محدودة. لذلك لا يتم إطفاء الترخيص إلى أن يتمن تحديد عمره الإنتاجي على انه محدد. ويتم اختبار الترخيص لإنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

ترخيص بث مشترى ينتهي خلال خمس سنوات – الجزء ب

مثال١٦ تقرر هيئة الترخيص لاحقا أنها لن تجدد ترخيص البث ولكنها ستطرحه في المزاد العلني. وفي وقت اتخاذ قرار هيئة الترخيص، فإن أمام ترخيص البث الخاص بالمنشأة (أ) ٣ سنوات حتى ينتهي. وتتوقع المنشأة (أ) أن يستمر الترخيص بتوفير إمكانيات خدمة إلى أن ينتهي الترخيص.

مثال١٧ لأنه لم يعد من الممكن تجديد ترخيص البث، فإن عمره الإنتاجي لم يعد غير محدد. وبالتالي، تقوم المنشأة (أ) بإطفاء الترخيص المشترى خلال عمره الإنتاجي المتبقي البلاغ ٣ سنوات وتختبره فورا لإنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١.

حق مشترى لتشغيل خط عام للنقل بالعبور بين مدينتين ينتهي خلال ثلاثة أعوام

مثال١٨ تشتري المنشأة (أ) من المنشأة (ب) حق تشغيل خط عام للنقل بالعبور بين مدينتين يولد إيرادات. ويمكن تجديد خط النقل بالعبور كل ٥ سنوات وتنوي المنشأة (أ) الإلتزام بالقواعد والأنظمة المعمول بها بشأن التجديد. ويمنح تجديد خط النقل بالعبور عادة بأقل تكلفة وتم تجديده تاريخيا عندما تلتزم المنشأة التي تحتفظ بالحقوق في الخط بالقواعد والأنظمة المعمول بها. وتتوقع المنشأة (أ) توفير خدمات النقل بالعبور على الخط بصورة غير محددة. ويدعم تحليل الطلب والتدفقات النقدية تلك الإفتراضات.

مثال١٩ لان الحقائق والظروف تدعم توفير الخط العام للنقل بالعبور للتدفقات النقدية إلى المنشأة (أ) لفترة غير محددة من الزمن، يتم معاملة الأصل غير الملموس المتعلق بخط النقل بالعبور على أن له عمر إنتاجيا غير محدد. لذلك، لا يتم إطفاء الأصل غير الملموس إلى أن يتم تحديد عمره الإنتاجي على انه محدد. ويتم اختباره لإنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ سنويا وحيثما كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته.

قائمة مشتراة بممتلكات المالكين

مثال٢٠ تشتري هيئة محلية (المنشأة (أ)) قائمة بممتلكات المالكين من منشاة قطاع عام أخرى هي المسؤولة عن تسجيل صكوك الملكية (المنشأة (ب)). وتقع المنشأة (ب) في مستوى حكومي مختلف وهي ليست جزء من المنشاة المعدة للتقارير التابعة للمنشأة (أ). وتنوي المنشأة (أ) إستخدام القائمة لتوليد أرباح ضريبية وتتوقع المنشأة (أ) أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات حول القائمة المشتراة[٣] لعام واحد على الأقل ولكن بما لا يزيد على٣ أعوام.

مثال٢١ يتم إطفاء قائمة مالكي الممتلكات خلال أفضل تقدير للمنشأة (أ) لعمرها الإنتاجي، ولنقل ١٨ شهرا. وبالرغم من أن المنشأة (ب) تنوي إضافة أسماء مالكي الممتلكات والمعلومات الأخرى إلى القائمة في المستقبل، فإن المنافع المتوقعة للمنشأة (أ) من القائمة المشتراة تتعلق فقط بمالكي الممتلكات على القائمة في تاريخ شراء المنشأة (أ) للقائمة. ويتم مراجعة قائمة مالكي الممتلكات لإنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ من خلال التقييم السنوي وحيثما كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها.

[٣] بالرغم من أن الهيئة المحلية تنوي إضافة أسماء مالكي الممتلكات والمعلومات الأخرى إلى قاعدة البيانات في المستقبل، فإن المنافع المتوقعة من قاعدة البيانات المشتراة تتعلق فقط بمالكي الممتلكات على قاعدة البيانات في تاريخ شرائها. وتعتبر الإضافات اللاحقة أصولا غير ملموسة مطورة داخليا وتحاسب وفقا لهذا المعيار.

أمثلة توضح إرشادات التطبيق

مثال٢٢ إن الهدف من الجدول هو توضيح أمثلة النفقات التي تحدث خلال كل مرحلة مذكورة في الفقرات تطبيق٢- تطبيق٣ وتوضح تطبيق الفقرات تطبيق٤- تطبيق١١ للمساعدة في توضيح معانيها. وهو لا يهدف إلى أن يكون قائمة تحقق شاملة للنفقات التي يمكن تكبدها.

المرحلة / طبيعة النفقات	المعاملة المحاسبية
التخطيط	
• عمل دراسات الجدوى؛ و • تعريف المعدات والبرمجيات؛ و • تقييم المنتجات والموردين البدلاء؛ و • إختيار التفضيلات.	الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها وفقاً للفقرة ٥٢ من هذا المعيار.
التطبيق وتطوير البنية التحتية	
• شراء أو تطوير المعدات؛ و • الحصول على إسم مجال؛ و • تطوير برامج التشغيل (مثلا، نظام التشغيل وبرمجيات الخادم)؛ و • تطوير شيفرة للتطبيق؛ و • تثبيت البرامج المطورة على خادم الشبكة؛ و • اختبار التحمل.	تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها، ما لم يكن من الممكن نسبة النفقات مباشرة إلى تجهيز الموقع الإلكتروني للعمل بالطريقة التي تريدها الإدارة ويحقق الموقع الإلكتروني معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٢٨ و[٤]٥٥ من هذا المعيار.
تطوير التصميم الجرافيكي	
• تصميم مظهر (تخطيط وألوان) صفحات الموقع الإلكتروني.	الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها، ما لم يكن من الممكن نسبة النفقات مباشرة إلى تجهيز الموقع الإلكتروني للعمل بالطريقة التي تريدها الإدارة ويحقق الموقع الإلكتروني معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٢٨ و[٥]٥٥ من هذا المعيار.
تطوير المحتوى	
• إنشاء وشراء وإعداد (مثلا، عمل الروابط وتحديد المرفقات) وتحميل المعلومات النصية أو الرسومية على الموقع الإلكتروني قبل انجاز تطوير الموقع. وتشمل الأمثلة على المحتوي المعلومات حول المنشأة أو الخدمات أو المنتجات والمواضيع التي يصل إليها المشتركون.	الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها وفقاً للفقرة ٦٧(ج) من هذا المعيار بمقدار تطوير المحتوى للترويج لخدمات ومنتجات المنشأة والدعاية لها (مثلا، الصور الرقمية للمنتجات). خلافا لذلك، الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها، ما لم يكن من الممكن نسبة النفقات مباشرة إلى تجهيز الموقع الإلكتروني للعمل بالطريقة التي

[٤] تم الاعتراف بكافة النفقات لتطوير الموقع الالكتروني خصيصا وأساسيا للترويج لمنتجاتها وخدماتها والدعاية لها أو توفير معلومات إلى الجمهور العام فيما يخص منتجات وخدمات المنشأة كمصروف عند تكبدها وفقا للفقرة ٦٦ من هذا المعيار.

[٥] انظر الملاحظة الهامشية ٣.

	تريدها الإدارة ويحقق الموقع الإلكتروني معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٢٨ و٥٥[١] من هذا المعيار.
التشغيل	
• تطوير الرسوم الجرافيكي ومراجعة المحتوى؛ و • إضافة وظائف وسمات ومحتوى جديدة؛ و • تسجيل الموقع الإلكتروني لدى محركات البحث؛ و • دعم البيانات؛ و • مراجعة امن إمكانية الوصول؛ و • تحليل إستخدام الموقع الإلكتروني.	تقييم ما إذا كان يلبي تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعتراف المحدد في الفقرة ٢٨ من هذا المعيار، وفي تلك الحالة يتم الإعتراف بالنفقات في القيمة المسجلة لأصل الموقع الإلكتروني.
أخرى	
• نفقات البيع والنفقات الإدارية والنفقات العامة غير المباشرة الأخرى ما لم يكن من الممكن نسبة النفقات مباشرة إلى تجهيز الموقع الإلكتروني للعمل بالطريقة التي تريدها الإدارة؛ • العيوب المحددة بوضوح وعجز التشغيل الأولي المتكبد قبل تحقيق الموقع الإلكتروني للأداء المخطط له (مثلا، اختبار التشغيل الخاطئ)	الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها وفقاً للفقرة ٦٣-٦٩ من هذا المعيار

[١] أنظر الملاحظة الهامشية ٤.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨

يستند معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *"الأصول غير الملموسة"* بشكل أساسي إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"* (كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨). والاختلافات الرئيسية بين المعيارين هي كما يلي:

- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ إستثناء من النطاق للصلاحيات والحقوق الممنوحة بموجب التشريع أو الدستور أو ما يكافئها.
- يدمج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ الإرشادات الواردة في تفسير لجنة لتفسيرات ٣٢ "الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني" كإرشادات تطبيق لتوضيح مبادئ المحاسبة ذات العلاقة.
- لا يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو يحظر الإعتراف بأصول الإرث غير الملموسة. ويتعين على المنشأة التي تعترف بأصول الإرث غير الملموسة الإلتزام بمتطلبات الإفصاح في هذا المعيار فيما يتعلق بأصول الإرث غير الملموسة التي تم الإعتراف بها ويمكن، ولكن ليس مطلوبا، الإلتزام بالمتطلبات الأخرى في هذا المعيار بالنسبة لأصول الإرث غير الملموسة. ولا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على مثل هذه الإرشادات.
- يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على إرشادات حول الأصول غير الملموسة المشتراة عن طريق منحة حكومية. وتعدل الفقرات٣١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ هذه الإرشادات ليشير إلى الأصول غير الملموسة المشتراة من خلال معاملات غير تبادلية. وينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ على أنه عند شراء الأصل غير الملموس عن طريق معاملة غير تبادلية، تكون التكلفة عي قيمته العادلة كما في تاريخ شرائه.
- يوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إرشادات حول عمليات تبادل الأصول في معاملة تبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري. ولا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ مثل هذه الإرشادات.
- تم تعديل الأمثلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لتعالج بصورة أفضل ظروف القطاع العام.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ مصطلحات مختلفة، في حالات معينة، عن معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وأكثر الأمثلة أهمية هي إستخدام مصطلحات "الإيراد" و"بيان الأداء المالي" و"الفائض أو العجز" و"المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة" و"الفائض أو العجز المتراكم" و"التشغيل" و"الحقوق من الترتيبات الملزمة (بما فيها الحقوق من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى)" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية" في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١. والمصطلحات المقابلة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هي "الدخل" و"بيان الدخل الشامل" و"الربح أو الخسارة" و"المنافع الإقتصادية المستقبلية" و"الأرباح المستبقاة" "والأعمال" و"الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى" و"حقوق الملكية".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح

شكر وتقدير

يوضح هذا المعيار المتطلبات المحاسبية فيما يخص المانح في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وقد تم أخذ هذا المعيار وتعديله من التفسير ١٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* الذي وضعته لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ونشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. وينص التفسير ١٢ على المتطلبات المحاسبية للمشغّل في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وكذلك يتضمن هذا المعيار مقتطفات من التفسير ٢٩ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: الإفصاحات"* الذي تم صياغته من قبل لجنة التفسيرات الدائمة ونشره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية. تم دمج المقتطفات الواردة في التفسير ١٢ والتفسير ٢٩ ضمن هذا الإصدار الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary London Wharf, E14 4HD, United Kingdom.

البريد الإلكتروني: publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح

تاريخ المعيار

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تم إصدارها حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح"* في أكتوبر ٢٠١١.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:-

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ " الأدوات المالية "(الصادر في أغسطس ٢٠١٨)
- إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥ (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى على أساس الإستحقاق "* (الصادر في يناير ٢٠١٥)

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٣	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٣	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٢	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٣	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٥	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٣٥أ	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٥ب	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٣٦أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
٣٦ب	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٦ج	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٦د	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٣٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تطبيق ٢٠	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
تطبيق ٣٥	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
تطبيق ٣٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٤٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٥٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٥٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق٦٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٦٩	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تطبيق ٧٠	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تطبيق ٧١	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تطبيق ٧٢	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تطبيق ٧٣	إلغاء	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ يناير ٢٠١٥
تنفيذ٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

أكتوبر ٢٠١١

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢

" ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح "

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٧
التعريفات	٨
الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات وقياسه	٩-١٣
الإعتراف بالإلتزامات وقياسها	١٤-٢٨
نموذج الإلتزام المالي	١٨-٢٣
نموذج منح حق معين إلى المشغّل	٢٤-٢٦
تقسيم الترتيب	٢٧-٢٨
إلتزامات أخرى وتعهدات وإلتزامات محتملة وأصول محتملة أخرى	٢٩
إيرادات أخرى	٣٠
العرض والإفصاح	٣١-٣٣
الإنتقال	٣٤-٣٥
تاريخ النفاذ	٣٦-٣٧
الملحق أ: إرشادات التطبيق	
الملحق ب: التعديلات على معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام	
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
الأمثلة التوضيحية	

يحتوي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح"* على الفقرات ١-٣٧. وتتمتع جميع الفقرات بنفس التأثير والمرجعية. يجب قراءة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات و*مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* " وإطار المفاهيم الخاص بإعدادالتقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الصريحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، الذي يكون عبارة عن منشأة قطاع عام.

النطاق (أنظر فقرات التطبيق١-٢)

٢. **يجب على المنشأة[١] التي تعدّ وتعرض البيانات المالية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي تطبيق هذا المعيار في محاسبة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات.**

٣. [تم إلغائها]

٤. [تم إلغائها]

٥. تتضمن الترتيبات الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار تزويد المشغّل للخدمات العامة ذات العلاقة بأصل إمتياز تقديم الخدمات بالنيابة عن المانح.

٦. إن الترتيبات الواقعة خارج نطاق هذا المعيار هي تلك الترتيبات التي لا تتضمن تقديم خدمات عامة والترتيبات التي تتضمن عناصر الخدمة والإدارة عندما لا يتم السيطرة على الأصل من قبل المانح (على سبيل المثال، الاستعانة بمصادر خارجية، عقود الخدمة، الخصخصة).

٧. لا يحدد هذا المعيار المحاسبة من قبل المشغّلين (يُمكن ايجاد الإرشادات حول محاسبة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من قبل المشغّل في معيار المحاسبة الدولي أو الوطني الذي يتناول ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات).

التعريفات (أنظر فقرات التطبيق٣-٤)

٨. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة أدناه:-**

<u>الترتيب الملزم</u> (Binding arrangement) لأغراض هذا المعيار، يصف العقود والترتيبات الأخرى التي تمنح حقوقاً وإلتزامات مماثلة لأطرافها كما لو كانت على شكل عقد.

<u>المانح</u> (Grantor) لأغراض هذا المعيار، هو المنشأة التي تمنح الحق باستخدام أصل إمتياز تقديم الخدمات إلى المشغّل.

<u>المشغّل</u> (Operator) لأغراض هذا المعيار، هو المنشأة التي تستخدم أصل إمتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة خاضعة لسيطرة المانح على الأصل.

<u>ترتيب إمتياز تقديم الخدمات</u> (Service concession arrangement) هو ترتيب ملزم بين المانح والمشغّل:-

[١] يُشار إلى المنشأة لأغراض هذا المعيار بالمانح.

(أ) يستخدم فيه المشغّل أصل إمتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح لفترة زمنية محددة؛ و

(ب) يتم فيه تعويض المشغّل عن خدماته خلال فترة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

أصل إمتياز تقديم الخدمات (Service concession asset) هو الأصل المستخدم لتقديم الخدمات العامة في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات الذي:

(أ) يقدمه المشغّل:

(١) ويقوم المشغّل بإنشائه أو تطويره أو استملاكه من طرف ثالث؛ أو

(٢) يكون أصل قائم لدى المشغّل؛ أو

(ب) يقدمه المانح:

(١) ويكون أصل قائم لدى المانح؛ أو

(٢) يكون نسخة مطوّرة من أصل قائم لدى المانح.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ضمن هذا المعيار بنفس المعنى الذي يكون لها في تلك المعايير، كما ترد في *قائمة المصطلحات المعرّفة* المنشورة بشكل منفصل.

الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات وقياسه (أنظر فقرات التطبيق٥-٣٥)

٩. ينبغي على المانح الإعتراف بالأصل الذي يقدمه المشغّل وبالتطوير الحاصل على الأصل القائم الخاص بالمانح على أنه أصل إمتياز تقديم الخدمات وذلك في حال:

(أ) يسيطر المانح أو ينظّم الخدمات التي ينبغي على المشغّل توفيرها مع الأصل وإلى من ينبغي أن يوّفرها وبأي سعر؛ و

(ب) يسيطر المانح – من خلال الملكية أو الحق الانتفاعي أو غير ذلك– على أي حصة متبقية هامة في الأصل وذلك في نهاية مدة الترتيب.

١٠. ينطبق هذا المعيار على الأصل المستخدم في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات طوال عمره الانتاجي (أصل ذو "مدة مكتملة") في حال تم استيفاء الشروط المذكورة في الفقرة ٩(أ).

١١. ينبغي أن يقيس المانح مبدئيا أصل إمتياز تقديم الخدمات المعترف به وفقاً للفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي "مدة مكتملة") بقيمته العادلة، بإستثناء ما ذُكر في الفقرة ١٢.

**١٢. عندما يستوفي الأصل القائم الخاص بالمانح الشروط المنصوص عليها في الفقرة ٩(أ) و٩(ب) (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي "مدة مكتملة")، ينبغي على المانح إعادة تصنيف ذلك الأصل القائم على أنه أصل إمتياز تقديم الخدمات. كما ينبغي محاسبة أصل إمتياز تقديم الخدمات المُعاد تصنيفه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *"الممتلكات والمصانع*

والمعدات" أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ "الأصول غير الملموسة"، حسبما يكون مناسباً.

١٣. ينبغي محاسبة أصول إمتياز تقديم الخدمات، بعد الإعتراف المبدئي أو إعادة التصنيف بما يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أو ٣١، حسبما يكون مناسباً.

الإعتراف بالإلتزامات وقياسها (أنظر فقرات التطبيق ٣٦ –٥٠)

١٤. ينبغي على المانح حيثما يعترف بأصل إمتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي "مدة مكتملة")، الإعتراف أيضا بالإلتزام. وينبغي أن لا يعترف المانح بالإلتزام عندما تتم إعادة تصنيف الأصل القائم الخاص بالمانح على أنه أصل إمتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة ١٢، بإستثناء الحالات التي يولي فيها المشغّل اهتماماً إضافياً كما هو مذكور في الفقرة ١٥.

١٥. ينبغي قياس الإلتزام المعترف به وفقاً للفقرة ١٤ بنفس المبلغ الذي يقاس به أصل إمتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة ١١، والذي يتم تعديله بمقدار أي عوض نقدي آخر (على سبيل المثال، نقد) من المانح إلى المشغّل أو من المشغّل إلى المانح.

١٦. تعتمد طبيعة الإلتزام المعترف به على طبيعة العوض النقدي المتبادل بين المانح والمشغّل. ويتم تحديد طبيعة العوض النقدي المقدم من المانح إلى المشغّل من خلال الرجوع إلى شروط الترتيب الملزم وإلى قانون العقد، إن كان ملائماً.

١٧. مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات، يُمكن للمانح أن يعوض المشغّل عن الأصل، بأي مما يلي:–

(أ) تقديم دفعات إلى المشغّل (نموذج "الإلتزام المالي")؛

(ب) تعويضه من خلال طرق أخرى (نموذج "منح حق معين للمشغّل") مثل؛

(١) إعطاء المشغل الحق بكسب إيرادات من مستخدمين آخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات؛ أو

(٢) منح المشغّل امكانية الوصول إلى أصل آخر موّلد للإيرادات لاستخدامه الخاص (على سبيل المثال، جناح خاص من مستشفى حيث أنه يتم استخدام بقية المستشفى من قبل المانح لمعالجة المرضى من الجمهور العام أو مرفق خاص لاصطفاف السيارات مجاور لمنشأة عامة).

نموذج الإلتزام المالي (أنظر الفقرات "تطبيق ٣٧ – تطبيق ٤٦")

١٨. ينبغي على المانح، عند تمتعه بإلتزام غير مشروط بالدفع نقداً أو بأي أصل مالي آخر إلى المشغّل مقابل إنشاء أو تطوير أو استملاك أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات، محاسبة الإلتزام المعترف به وفقاً للفقرة ١٤ على أنه إلتزام مالي.

١٩. يترتب على المانح إلتزام غير مشروط بالدفع نقداً في حال ضمانه للمشغّل بدفع:

(أ) مبالغ محددة أو قابلة للتحديد؛ أو

(ب) النقص، إن وجد، بين المبالغ التي يستلمها المشغّل من مستخدمي الخدمات العامة وأي مبالغ محددة أو قابلة للتحديد مشار إليها في الفقرة ١٩(أ)، حتى وإن كان الدفع متوقف على أن يضمن المشغّل استيفاء أصل إمتياز تقديم الخدمات لمتطلبات محددة تتعلق بالجودة أو الكفاءة.

٢٠. ينطبق كل من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *"الأدوات المالية: العرض"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ *" الأدوات المالية : الإفصاح"* ومتطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* على الإلتزام المالي المعترف به بموجب الفقرة ١٤ بإستثناء الحالات التي ينص فيها هذا المعيار على متطلبات وإرشادات معينة.

٢١. ينبغي عى المانح تخصيص الدفعات للمشغّل ومحاسبتها بناءً على جوهرها كتخفيض في الإلتزام المعترف به وفقاً للفقرة ١٤، ومصاريف تمويل ورسوم مقابل الخدمات التي يقدمها المشغّل.

٢٢. ينبغي محاسبة مصاريف التمويل والرسوم المدفوعة مقابل الخدمات التي يقدمها المشغّل في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات المحددة وفقاً للفقرة ٢١ على اعتبار أنها تكاليف.

٢٣. ينبغي تخصيص عناصر الخدمة في الدفعات المسددة من المانح إلى المشغّل بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية لأصل إمتياز تقديم الخدمات والخدمات ذات الصلة عندما تكون عناصر الخدمة والأصل في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات قابلة للتحديد بشكل منفصل. أما عندما تكون غير قابلة للتحديد بشكل منفصل، حينها يتم تحديد عناصر الخدمة في الدفعات المسددة من المانح إلى المشغّل باستخدام أساليب التقدير.

نموذج منح حق معين إلى المشغّل (أنظر الفقرات "تطبيق ٤٧ – تطبيق ٤٩")

٢٤. ينبغي على المانح، عند تمتعه بإلتزام غير مشروط بالدفع نقداً أو بأي أصل مالي آخر إلى المشغّل مقابل إنشاء أو تطوير أو استملاك أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات، وعند منحه المشغل حق كسب الإيرادات من مستخدمين آخرين أو أصل آخر مولد للإيرادات، محاسبة

الإلتزام المعترف به وفقاً للفقرة ١٤ على أنه الجزء غير المكتسب من الإيرادات الناتجة عن تبادل الأصول بين المانح والمشغّل.

٢٥. ينبغي على المانح الإعتراف بالإيرادات وتخفيض الإلتزام المعترف به وفقاً للفقرة ٢٤ بالاعتماد على الجوهر الإقتصادي لترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

٢٦. يتم النظر في التبادل على أنه معاملة موّلدة للإيرادات عند قيام المانح بتعويض المشغّل مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات ومقابل تقديم الخدمات من خلال منحه الحق بكسب الإيرادات من المستخدمين الآخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات أو أصل آخر موّلد للإيرادات. ولا يعترف المانح بالإيرادات الناتجة عن التبادل على الفور وذلك لأن الحق الذي يُمنح للمشغّل يكون نافذ المفعول طوال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وبدلا من ذلك، يتم الإعتراف بإلتزام معين لأي جزء من الإيرادات لم يُكتسب بعد. ويتم الإعتراف بالإيرادات بناءً على الجوهر الإقتصادي لترتيب إمتياز تقديم الخدمات، ويتم تخفيض الإلتزام عند الإعتراف بالإيرادات.

تقسيم الترتيب (أنظر الفقرة "تطبيق ٥٠")

٢٧. في حال دفع المانح مقابل إنشاء أو تطوير أو استملاك أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات بشكل جزئي من خلال تكبد إلتزام مالي وبشكل جزئي من خلال منح حق معين للمشغّل، يصبح من الضروري محاسبة كل جزء من إجمالي الإلتزام على حدا وفقاً للفقرة ١٤. وينبغي أن يكون المبلغ المعترف به مبدئياً لإجمالي الإلتزام هو المبلغ ذاته المحدد في الفقرة ١٥.

٢٨. ينبغي على المانح محاسبة كل جزء من الإلتزام المشار إليه في الفقرة ٢٧ وفقاً للفقرات ١٨ – ٢٦.

الإلتزامات والتعهدات والإلتزامات والأصول المحتملة (أنظر الفقرات "تطبيق ٥١ – تطبيق ٥٤")

٢٩. ينبغي على المانح محاسبة الإلتزامات والتعهدات والإلتزامات والأصول المحتملة الأخرى الناتجة عن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٨ و ٣٠ و٤١.

الإيرادات الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق ٥٥ – تطبيق ٦٤")

٣٠. ينبغي على المانح محاسبة الإيرادات الناتجة عن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات، بإستثناء ما تم تحديده في الفقرات ٢٤ – ٢٦، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ "الإيرادات من المعاملات التبادلية".

العرض والإفصاح (أنظر الفقرات "تطبيق ٦٥ – تطبيق ٦٧")

٣١. ينبغي على المانح عرض المعلومات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

٣٢. ينبغي مراعاة جميع جوانب ترتيب إمتياز تقديم الخدمات أثناء تحديد الإفصاحات المناسبة في الايضاحات. كما وينبغي على المانح الإفصاح عن المعلومات التالية المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمات في كل فترة لإعداد التقارير:

(أ) وصف الترتيب؛

(ب) مصطلحات هامة خاصة بالترتيبات والتي يمكن أن تؤثر على مبلغ وتوقيت وتأكيد التدفقات النقدية المستقبلية (على سبيل المثال، مدة الامتياز وتواريخ إعادة التسعير والأساس المعتمد في تحديد إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛

(ج) طبيعة ونطاق ما يلي (على سبيل المثال، الكمية أو الفترة الزمنية أو مقدار، حسبما يكون مناسباً):

(١) حقوق استخدام أصول محددة؛

(٢) حقوق توقع أن يقدم المشغّل خدمات معينة ذات صلة بترتيب إمتياز تقديم الخدمات؛

(٣) القيمة المرحلة لأصول إمتياز تقديم الخدمات المعترف بها على أنها أصول خلال فترة إعداد التقارير، ومن ضمنها الأصول القائمة الخاصة بالمانح والمعاد تصنيفها على أنها أصول إمتياز تقديم الخدمات.

(٤) حقوق استلام أصول معينة في نهاية ترتيب إمتياز تقديم الخدمات؛

(٥) خيارات التجديد والإنهاء؛

(٦) حقوق وإلتزامات أخرى (على سبيل المثال، فحص رئيسي لأصول إمتياز تقديم الخدمات)؛ و

(٧) إلتزامات لمنح المشغّل امكانية الوصول إلى أصول إمتياز تقديم الخدمات أو أصول أخرى موّلدة للإيرادات؛

(د) تغيرات على الترتيب الحاصل خلال فترة إعداد التقارير.

٣٣. يتم تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً للفقرة ٣٢ بصورة فردية لكل ترتيب مادي من ترتيبات تقديم الخدمات أو بصورة مجمعة لترتيبات تقديم الخدمات التي تضم الخدمات التي لها نفس الطبيعة (مثل جمع الرسوم، والاتصالات أو خدمات معالجة المياه). هذا الإفصاح يأتي إضافة إلى الإفصاحات المطلوبة من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ و/أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ لكل فئة من فئات الأصول. وقد تشكل أصول امتياز تقديم الخدمات ضمن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات ذات الطبيعة المشابهة التي يتم إعداد التقارير بشأنها بصورة مجمعة مجموعة فرعية من الأصول التي يتم الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ و/أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ أو قد تدخل في فئة أو أكثر من الأصول المفصح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ و/أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١. فعلى سبيل المثال، لأغراض خاصة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ قد يتم تضمين رسوم جسر في نفس فئة الجسور الأخرى. ولأغراض خاصة بهذه الفقرة، قد يتم تضمين رسوم الجسر في ترتيبات تقديم الخدمات التي يتم الإبلاغ عنها بشكل مجمع على اعتبار أنها رسوم طريق.

أحكام إنتقالية

٣٤. ينبغي على المانح الذي سبق وأن اعترف بأصول إمتياز تقديم الخدمات والإلتزامات والإيرادات والتكاليف ذات العلاقة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي بما يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

٣٥. [تم إلغائها]

٣٥ أ. تم تعديل الفقرات ١٣، و٣٢، و٣٣، والتنفيذ ٣٥ بواسطة التحسينات *على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥*، التي صدرت في إبريل ٢٠١٦. وتعيد المنشأة التي طبقت سابقاً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ تقييم تصنيف أصول امتياز الخدمات وفقاً للفقرة ١٣. وتعرض المنشأة أصول امتياز تقديم الخدمات في التصنيف المراجع بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣.

٣٥ب. عند إعادة تصنيف أصول امتيازات تقديم الخدمات وفقاً للفقرة ٣٥أ، فإن المنشأة تعد المعالجة المحاسبية لأصول امتيازات تقديم الخدمات على النحو التالي:

(أ) إذا تم سابقاً قياس أصول امتيازات تقديم الخدمات باستخدام نموذج التكلفة، وتم قياس فئة الأصول التي تم نسب هذه الأصول إليها بعد إعادة التصنيف باستخدام نموذج التكلفة، فإن المنشأة تستمر في تطبيق نموذج التكلفة. ترحل المنشأة تكلفة أصول امتيازات تقديم الخدمات، إضافة إلى أي استهلاك متراكم أو إطفاء وأية خسائر انخفاض متراكمة.

(ب) إذا تم سابقاً قياس أصول امتياز تقديم الخدمات باستخدام نموذج تكلفة، وتم قياس فئة الأصول التي تم نسب هذه الأصول إليها بعد إعادة التصنيف باستخدام نموذج إعادة تقييم، فإن المنشأة تقوم بتطبيق أحد الخيارين التاليين:

(١) تعيد تقييم أصول امتياز تقديم الخدمات؛ و

(٢) فقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ الذي يتعامل مع التغيرات في السياسات المحاسبية، تطبق المنشأة بأثر رجعي نموذج التكلفة على الأصول المتبقية في فئة الأصول التي تم نسب هذه الأصول الخاصة بامتياز تقديم الخدمات إليها بعد إعادة التصنيف. وعندما تكون المعلومات المتعلقة بتكلفة الأصل غير متوفرة، قد تستخدم المنشأة القيمة الدفترية للأصول باعتبارها التكلفة المفترضة.

(ج) إذا تم مسبقاً قياس أصول امتياز تقديم الخدمات باستخدام نموذج إعادة التقييم، وتم قياس فئة الأصول التي تم نسب هذه الأصول إليها بعد إعادة التصنيف باستخدام نموذج التكلفة، فإن المنشأة تختار إحدى الخيارين التاليين:

(١) تطبق بأثر رجعي نموذج التكلفة على أصول امتياز تقديم الخدمات. وعندما تكون المعلومات المتعلقة بتكلفة الأصول غير متوفرة، قد تستخدم المنشأة القيمة الدفترية لأصول امتياز تقديم الخدمات باعتبارها التكلفة المفترضة؛ أو

(٢) وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣ الذي يتعامل مع التغيرات في السياسات المحاسبية، تعيد تقييم الأصول المتبقية في فئة الأصول التي تم نسب هذه الأصول إليها بعد إعادة التصنيف.

(د) إذا تم مسبقاً قياس أصول امتياز تقديم الخدمات باستخدام نموذج إعادة التقييم، وتم قياس فئة الأصول التي تم نسب أصول امتياز الخدمات إليها بعد إعادة التصنيف من خلال نموذج إعادة التقييم، تعدل المنشأة فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بكل فئة من الأصول. عندما يتم الاعتراف بانخفاضات إعادة التقييم السابقة فيما يتعلق إما بأصل امتياز تقديم الخدمات أو أصل أو أكثر في الفئة التي تم إليها نقل أصل امتياز تقديم الخدمات، تنظر المنشأة في إذا كان من المطلوب القيام بتحويلات بين فائض إعادة التقييم والفوائض المتراكمة أو العجز.

تاريخ النفاذ

٣٦. ينبغي على المنشاة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٤. ويُحبّذ التطبيق المبكر. وفي حال طبقّت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٤، فعليها أن تفصح عن ذلك وأن تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *"تكاليف الإقتراض"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *"عقود الإيجار"* ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٧ و٢٩ و٣١ في الوقت ذاته.

٣٦أ. تم تعديل الفقرتين ٣٥ و٣٧ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* الصادر في يناير ٢٠١٥. وينبغي أن تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويُسمح بتطبيقها في وقت مبكر. وفي حال طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنه ينبغي أيضاً تطبيق التعديلات لتلك الفترة السابقة.

٣٦ب. تم تعديل الفقرات ١٣، و٣٢، و٣٣، والتنفيذ ٣٥ وتمت إضافة الفقرات ٣٥أ، و٣٥ب بواسطة التحسينات *على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١٥، التي صدرت في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها تفصح عن ذلك.

٣٦ج. تم حذف الفقرات ٣، و٤ من خلال *إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦* . تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

٣٦د. عدلت الفقرات ٢٠ و٢٩ وفقرات التنفيذ ٣٧ و٤٥ و٥٢ و٥٣ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٣٧. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق "أ"

إرشادات التطبيق

يشكل هذا الملحق جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢.

النطاق (أنظر الفقرات ٢– ٧)

تطبيق ١ يُفترض بهذا المعيار أن "يشابه" التفسير ١٢ التابع للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* (التفسير ١٢) والذي ينص على المتطلبات المحاسبية لمشغّل القطاع الخاص في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. ولتحقيق ذلك، يكون النطاق ومبادئ الإعتراف بالأصل والمصطلحات على اتساق مع الإرشادات القابلة للتطبيق في التفسير ١٢. لكن لأن هذا المعيار يتعامل مع القضايا المحاسبية الخاصة بالمانح، فإنه يعالج الأمور المشار إليها في التفسير ١٢ من وجهة نظر المانح، كما يلي:

(أ) يعترف المانح بالإلتزام المالي عندما يُفرض عليه تقديم سلسلة من الدفعات إلى المشغّل مقابل تقديم أصل إمتياز تقديم الخدمات (على سبيل المثال، بعد ان يتم إنشائه او تطويره أو استملاكه أو تحسينه). يعترف المشغّل، لدى استخدامه لمتطلبات القياس الموضحّة في هذا المعيار بموجب الفقرات ١٢ و١٤ و٢٠ من التفسير ١٢، بالإيرادات الناتجة عن الإنشاء والتطوير والإستملاك والتحسين والخدمات التشغيلية التي يوفرها. يقوم المشغّل بموجب الفقرة ٨ من التفسير ١٢ بإلغاء الإعتراف بالأصل الذي يحتفظ به ويعترف به على أنه ممتلكات ومصانع ومعدات قبل إبرام ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

(ب) يعترف المانح بالإلتزام عند منحه المشغّل الحق بكسب الإيرادات من مستخدمين آخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات أو أصل آخر موّلد للإيرادات. ويعترف المشغّل بالأصل غير الملموس بموجب الفقرة ٢٦ من التفسير ١٢.

(ج) يلغي المانح إعترافه بالأصل الذي يمنحه للمشغّل والذي لم يعد يملك السيطرة عليه. ويعترف المشغّل بموجب الفقرة ٢٧ من التفسير ١٢ بأصل وإلتزام معين فيما يخص أي إلتزامات يتحملها في مبادلة الأصل.

تطبيق ٢ تحدد الفقرة ٩ من هذا المعيار الشروط التي يندرج بموجبها الأصل، بإستثناء الأصل ذو المدة المكتملة، ضمن نطاق هذا المعيار. وتوضح الفقرة ١٠ من هذا المعيار الشرط الذي تندرج بموجبه الأصول مكتملة المدة ضمن نطاق هذا المعيار.

التعريفات (أنظر الفقرة ٨)

تطبيق ٣ تعرّف الفقرة ٨ ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وفيما يلي الخصائص المشتركة لترتيب إمتياز تقديم الخدمات:

(أ) المانح هو عبارة عن منشأة قطاع عام؛

(ب) يكون المشغّل مسؤولاً عن جزء على الأقل من إدارة أصل إمتياز تقديم الخدمات والخدمات ذات العلاقة ولا يتصرف فقط بصفته وكيلاً بالنيابة عن المانح؛

(ج) يحدد الترتيب الأسعار المبدئية التي سيفرضها المشغّل وينظّم كذلك تغيرات الأسعار خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات؛

(د) يكون المشغّل ملزماً بتسليم أصل إمتياز تقديم الخدمات إلى المانح في وضع معين في نهاية مدة الترتيب، مقابل عوض نقدي ضئيل أو غير متزايد وبغض النظر عن الطرف الذي قام بتمويله مبدئياً؛ و

(هـ) يخضع هذا الترتيب للترتيب الملزم الذي يوضح معايير الأداء وآليات تعديل الأسعار وترتيبات فضّ النزاعات.

تطبيق ٤ تعرّف الفقرة ٨ أصل إمتياز تقديم الخدمات. ومن الأمثلة على ذلك: الطرق والجسور والأنفاق والسجون والمستشفيات والمطارات ومرافق توزيع المياه وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصال والتجهيزات الدائمة للجيش والعمليات الأخرى وأصول أخرى غير متداولة ملموسة أو غير ملموسة تُستخدم لأغراض إدارية في تقديم الخدمات العامة.

الإعتراف والقياس المبدئي لأصل إمتياز تقديم الخدمات (أنظر الفقرات ٩– ١٣)

الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات

تطبيق ٥ يعتمد تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي "مدة مكتملة") على أساس جميع الحقائق والظروف الخاصة بالترتيب.

تطبيق ٦ قد تكون السيطرة أو التنظيم المشار إليه في الفقرة ٩(أ) ترتيباً ملزما أو غير ذلك (كأن تكون من خلال منظم طرف ثالث الذي يقوم بتنظيم المنشآت الأخرى التي تعمل في المجال أو القطاع ذاته الذي يعمل به المانح)، ويشمل الحالات التي يشتري فيها المانح جميع المخرجات بالإضافة إلى المخرجات التي يتم شراء جزء منها أو جميعها من قبل مستخدمين آخرين. وتعد القدرة على إستثناء أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع أصل ما عنصراً هاماً للسيطرة بحيث أنه يميز أصول المنشأة عن السلع العامة التي يمكن لجميع المنشآت الحصول عليها والاستفادة منها. ينص الترتيب الملزم على الأسعار المبدئية التي سيتم فرضها من قبل المشغّل كما ينظّم تعديلات الأسعار خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. يحقق الأصل الشرط المذكور في الفقرة ٩(أ) فيما يخص السيطرة المتعلقة بأولئك الذين ينبغي للمشغّل تقديم الخدمات لهم، عندما ينقل الترتيب الملزم حق السيطرة على استخدام أصل إمتياز تقديم الخدمات إلى المانح.

تطبيق ٧ لأغراض الفقرة ٩(أ)، ليس من الضروري أن يمتلك المانح سيطرة كاملة على السعر: يكفي أن يتم ضبط السعر من قبل المانح أو بواسطة ترتيب ملزم أو منظم طرف ثالث ينظم المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس المجال أو القطاع (على سبيل المثال، مستشفيات أو مدارس أو جامعات) الذي يعمل به المانح (على سبيل المثال، من خلال آلية تعيين الحد الأعلى). غير أن الشرط ينطبق على جوهر الاتفاقية، ويتم تجاهل الخصائص غير الجوهرية كالحد الأعلى الذي ينطبق فقط على الحالات بعيدة الاحتمال. وعلى نحو معاكس، إذا منح الترتيب على سبيل المثال المشغّل حرية تحديد الأسعار لكن مع إعادة الأرباح الزائدة إلى المانح، حينها يتم تحديد سقف عائدات المشغّل ويتم استيفاء عنصر السعر في اختبار السيطرة.

تطبيق ٨ تمتلك العديد من الحكومات السلطة لتنظيم سلوك المنشآت التي تعمل في قطاعات معينة من الإقتصاد إما بشكل مباشر أو من خلال وكالات يتم إنشائها بشكل محدد. ولأغراض الفقرة ٩(أ)، فإن السلطات التنظيمية الواسعة المبينة أعلاه لا تشكّل سيطرة. وفي هذا المعيار، ينبغي تطبيق مصطلح "تنظيم" فقط في سياق الشروط والبنود المحددة لترتيب إمتياز تقديم الخدمات. على سبيل المثال، قد يحدد منظّم خدمات السكك الحديدية النسب التي تنطبق على صناعة السكك الحديدية ككل. وبالاعتماد على الإطار القانوني في اختصاص معين، فقد تكون تلك النسب ضمنية في ترتيب ملزم يحكم ترتيب إمتياز تقديم الخدمات الذي يتضمن بنداً يخصّ النقل بواسطة السكك الحديدية أو قد يتم الإشارة إليها بشكل محدد في ذلك الترتيب. غير أنه في كلا الحالتين تُستمد السيطرة على أصل إمتياز تقديم الخدمات إما من العقد أو من ترتيب ملزم مشابه أو من قانون معيّن قابل للتطبيق على خدمات السكك الحديدية وليس من واقع أن المانح هو عبارة عن منشأة قطاع عام ذات صلة بمنظّم خدمات السكك الحديدية.

تطبيق ٩ لأغراض الفقرة ٩(ب)، فإن سيطرة المانح على أي من الحصص المتبقية الهامة ينبغي أن تقيد قدرة المشغّل العملية على بيع أو رهن الأصل وأن تعطي المانح حقا مستمرا للاستخدام طوال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. إن الحصة المتبقية في الأصل هي القيمة الحالية المتوقعة للأصل كما لو أنه كان بالعمر والوضع المتوقعين في نهاية مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

تطبيق ١٠ ينبغي تمييز السيطرة عن الإدارة. وفي حال حافظ المانح على درجة السيطرة المنصوص عليها في الفقرة ٩(أ) وعلى أي من الحصص المتبقية الهامة في الأصل، فحينها يتولى المشغّل فقط إدارة الأصل بالنيابة عن المانح– على الرغم من أنه في العديد من الحالات يتمتع بحرية تصرف واسعة في الإدارة.

تطبيق ١١ تحدد الشروط المذكورة في كلا الفقرتين ٩(أ) و٩(ب) متى يتم السيطرة على الأصل، بما في ذلك أي عمليات استبدال مطلوبة، من قبل المانح على مدى عمره الإقتصادي. على سبيل المثال، إذا كان يتوجب على المشغّل إستبدال جزء من الأصل خلال مدة الترتيب (على سبيل المثال، الطبقة العليا من الطريق أو سطح بناية ما) حينها يُنظر في الأصل

ككل. ولذلك، يتم تحقيق الشرط المذكور في الفقرة ٩(ب) للأصل ككل، بما في ذلك الجزء الذي يتم استبداله، في حال سيطر المانح على أي من الحصص المتبقية الهامة في الاستبدال الأخير لذلك الجزء.

تطبيق ١٢ في بعض الأحيان، يكون استخدام أصل إمتياز تقديم الخدمات منظم وغير منظم بشكل جزئي بالأسلوب المنصوص عليه في الفقرة ٩(أ). غير أن هذه الترتيبات تأتي على عدة أشكال:

(أ) يتم تحليل أي أصل يمكن فصله بشكل فعلي ويمكن تشغيله بشكل مستقل ويحقق تعريف وحدة توليد النقد كما هو معرّف في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *"إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"*، بشكل منفصل لتحديد ما إذا كان الشرط المذكور في الفقرة ٩(أ) قد تم تحقيقه إذا أُستخدم بالكامل لأغراض غير منظمة (على سبيل المثال، يمكن تطبيق هذا على جناح خاص في مستشفى، حيث يتم استخدام ما تبقى من المستشفى من قبل المانح لعلاج مرضى الجمهور)؛ و

(ب) عندما تكون الأنشطة الملحقة (مثل متاجر المستشفى) غير منظمة، يتم تطبيق اختبارات السيطرة كما لو لم تكن تلك الخدمات متوفرة، ويعود ذلك إلى أنه في بعض الحالات التي يسيطر فيها المانح على الخدمات بالأسلوب المنصوص عليه في الفقرة ٩(أ)، فإن توافر الخدمات الملحقة لا تُنقص من سيطرة المانح على أصل إمتياز تقديم الخدمات.

تطبيق ١٣ قد يكون للمشغّل حق استخدام الأصل القابل للفصل المذكور في الفقرة "تطبيق ١٢(أ)" أو المرافق المستخدمة لتوفير الخدمات الملحقة غير المنظمّة المذكورة في الفقرة "تطبيق ١٢(ب)". وفي كلتا الحالتين، قد يكون هناك بشكل جوهري عقد إيجار من المانح إلى المشغّل وإن صحّ ذلك فإنه تتم محاسبته وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣.

الأصل القائم لدى المانح

تطبيق ١٤ قد يتضمن الترتيب أصلاً قائماً لدى المانح:

(أ) الذي يعطي المانح المشغّل امكانية الوصول له لغرض ترتيب إمتياز تقديم الخدمات؛ أو

(ب) الذي يعطي المانح المشغّل امكانية الوصول له لغرض توليد الإيرادات كتعويض عن أصل إمتياز تقديم الخدمات.

تطبيق ١٥ يقتضي المتطلب المذكور في الفقرة ١١ قياس الأصول المعترف بها وفقاً للفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة) مبدئياً بالقيمة العادلة. وتتم إعادة تصنيف الأصول القائمة للمانح والمستخدمة في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات بدلا من الإعتراف بها بموجب هذا المعيار. حيث أنه يُعترف فقط بالتطوير الحاصل على الأصل القائم للمانح (على سبيل المثال، الذي يزيد من قدرته) على أنه أصل إمتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة ٩ أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة.

تطبيق ١٦ ليس بالضرورة أن ينظر المانح، أثناء تطبيقه لإختبارات انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ حسبما يكون مناسباً، إلى منح إمتياز تقديم الخدمات إلى المشغّل على أنه ظرف ينتج عنه انخفاض القيمة، ما لم يطرأ تغيّر في استخدام الأصل يؤثر على منافعه الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات خدماته. يرجع المانح إلى المعيار ٢١ *"إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"* أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ حسبما يكون مناسباً لتحديد ما إذا تمت استثارة أي من مؤشرات إنخفاض القيمة في تلك الحالات.

تطبيق ١٧ في حال لم يعد الأصل يحقق شروط الإعتراف المذكورة في الفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة)، حينها يعتمد المانح على مبادئ إلغاء الإعتراف المذكورة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أو ٣١ حسبما يكون مناسباً. على سبيل المثال، في حال تم نقل الأصل إلى المشغّل بشكل دائم، يُلغى الإعتراف. وفي حال تم نقل الاصل بشكل مؤقت حينها يأخذ المانح بعين الاعتبار جوهر هذا الشرط من ترتيب إمتياز تقديم الخدمات لتحديد ما إذا كان ينبغي إلغاء الإعتراف بالأصل. وفي تلك الحالات، ينظر المانح في ما إذا كان الترتيب هو عبارة عن معاملة إيجار أو معاملة بيع وإعادة الإستئجار ينبغي محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣.

تطبيق ١٨ عندما يتضمن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات حدوث تطوير على الأصل القائم لدى المانح بحيث تزداد المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة التي يوفرها الأصل، يتم تقييم التطوير لتحديد ما إذا كان يحقق شرط الإعتراف المذكور في الفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة). في حال تم تحقيق تلك الشروط، يتم الإعتراف بالتطوير وقياسه وفقاً لهذا المعيار.

الأصل القائم لدى المشغّل

تطبيق ١٩ يمكن أن يقدم المشغّل أصل معين ليتم استخدامه في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات من الأصول التي لم يقم بإنشائها أو تطويرها أو استملاكها. وفي حال تضمن الترتيب أصل قائم للمشغّل يستخدمه لغرض ترتيب إمتياز تقديم الخدمات، حينها يحدد المانح ما إذا كان الأصل يحقق الشروط المذكورة في الفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة). وفي حال تم تحقيق شروط الإعتراف، يعترف المانح بالأصل على أنه أصل إمتياز تقديم الخدمات ويقوم بمحاسبته وفقاً لهذا المعيار.

الأصل الذي يتم إنشائه أو تطويره

تطبيق ٢٠ عندما يحقق الأصل الذي يتم إنشائه أو تطويره الشروط المذكورة في الفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة)، يعترف المانح بالأصل ويقيسه وفقاً لهذا المعيار. ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أو ٣١ حسبما يكون مناسباً على المعايير المتعلقة بتحديد متى ينبغي الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات. يتطلب كلا معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٧ و٣١ الإعتراف بالأصل في حال وفقط في حال:

(أ) إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو امكانيات الخدمة المرتبطة بالبند إلى المنشأة؛ و

(ب) إمكانية قياس تكلفة البند أو قيمته العادلة بشكل موثوق. [٢]

تطبيق ٢١ من الضروري مراعاة تلك المعايير بالإضافة إلى البنود والشروط المحددة للترتيب الملزم في تحديد ما إذا كان ينبغي الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات خلال الفترة التي يتم فيها إنشاء أو تطوير الأصل. يُمكن تحقيق معايير الإعتراف لكل من الممتلكات والمصانع والمعدات بالإضافة إلى الأصول غير الملموسة خلال فترة الإنشاء أو التطوير، وإن صحّ ذلك يعترف المانح عادة بأصل إمتياز تقديم الخدمات خلال تلك الفترة.

تطبيق ٢٢ يتطلب معيار الإعتراف الأول تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة إلى المانح. ومن وجهة نظر المانح، فإن الغرض الأساسي وراء أصل إمتياز تقديم الخدمات يكمن في توفير إمكانيات الخدمة بالنيابة عن مانح القطاع العام. وعلى نحو مشابه للأصل الذي يقوم المانح بإنشائه أو تطويره لاستخدامه الخاص، يقيّم المانح في وقت تحمل تكاليف الإنشاء أو التطوير بنود الترتيب الملزم لتحديد ما إذا كانت إمكانيات الخدمة لأصل إمتياز تقديم الخدمات تتدفق إلى المانح في ذلك الوقت.

تطبيق ٢٣ يتطلب معيار الإعتراف الثاني قياس التكلفة المبدئية أو القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق. وعليه، ينبغي على المانح امتلاك معلومات موثوقة حول تكلفة الأصل أو قيمته العادلة أثناء إنشائه أو تطويره، لتحقيق معايير الإعتراف المذكورة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أو ٣١ حسبما يكون مناسباً. على سبيل المثال، في حال تطلّب ترتيب إمتياز تقديم الخدمات من المشغّل تقديم تقارير حول سير الأمور إلى المانح خلال إنشاء أو تطوير الأصل، حينها يُمكن قياس التكاليف المتكبّدة وبالتالي تحقيق مبدأ الإعتراف المذكور في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ للأصول التي يتم إنشائها أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ للأصول التي يتم تطويرها. وكذلك يتم الإعتراف بالتكاليف مع إحراز التقدم في سير الأعمال لاستكمال الأصل، عندما يمتلك المانح قدرة محدودة لتجنب قبول الأصل الذي يتم إنشائه أو تطويره لتحقيق مواصفات العقد أو أي ترتيب ملزم مشابه. وبالتالي يعترف المانح بأصل إمتياز تقديم الخدمات وإلتزام ذي صلة.

قياس أصول إمتياز تقديم الخدمات

تطبيق ٢٤ تتطلب الفقرة١١ قياس أصول إمتياز تقديم الخدمات المعترف بها وفقاً للفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة) مبدئيا بالقيمة العادلة. وعلى وجه أخص، تُستخدم القيمة العادلة لتحديد تكلفة أصل إمتياز تقديم الخدمات الذي يتم إنشائه أو تطويره أو تكلفة أي من التطوّرات الحاصلة على الأصول القائمة عند الإعتراف المبدئي. لا ينطبق المتطلب المذكور في الفقرة١١ على الأصول القائمة للمانح والتي تمت إعادة تصنيفها على أنها أصول إمتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة ١٢ من هذا المعيار. لا يشكّل استخدام القيمة

[٢] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

العادلة عند الإعتراف المبدئي إعادة تقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أو ٣١.

تطبيق ٢٥ يؤثر نوع التعويض المتبادل بين المانح والمشغّل على كيفية تحديد القيمة العادلة لأصل إمتياز تقديم الخدمات عند الإعتراف المبدئي. وتوضح الفقرات التالية كيفية تحديد القيمة العادلة للأصل عند الإعتراف المبدئي بالإعتماد على نوع التعويض المتبادل:

(أ) عند تقديم المانح الدفعات إلى المشغّل، حينها تمثل القيمة العادلة عند الإعتراف المبدئي للأصل جزء الدفعات المسدد إلى المشغّل مقابل الأصل.

(ب) عندما لا يقدم المانح الدفعات إلى المشغّل مقابل الأصل، حينها تتم محاسبة الأصل بالطريقة التي تتم فيها محاسبة تبادل الأصول غير النقدية كما هو مذكور في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٧ و٣١.

أنواع التعويضات

تطبيق ٢٦ نادراً ما تتشابه ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات إن لم يكن دائماً، وكذلك تتنوع المتطلبات الفنية حسب القطاعات والإختصاصات. وإضافة إلى ذلك، قد تعتمد بنود الترتيب أيضاً على السمات المحددة لمجمل الإطار القانوني لإختصاص محدد. وقد تتضمن قوانين العقود حيثما تواجدت بنوداً لا ينبغي تكرارها في العقود المختلفة.

تطبيق ٢٧ بالإعتماد على بنود ترتيب إمتياز تقديم الخدمات، قد يقوم المانح بتعويض المشغّل عن أصل إمتياز تقديم الخدمات وتقديم الخدمة بأي مزيج مما يلي:

(أ) تقديم الدفعات (على سبيل المثال، النقد) إلى المشغّل؛

(ب) تعويض المشغّل باستخدام طرق أخرى، مثل:

(١) منح المشغّل حق كسب الإيرادات من مستخدمين آخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات؛ أو

(٢) منح المشغّل امكانية الوصول إلى أصل آخر موّلد للإيرادات لاستخدامه الخاص.

تطبيق ٢٨ عندما يعوّض المانح المشغّل مقابل الحصول على أصل إمتياز تقديم الخدمات عن طريق تسديد دفعات إلى المشغل، يمكن أن تكون عناصر الأصل والخدمة في الدفعات قابلة للفصل (على سبيل المثال، يحدد الترتيب الملزم مبلغ مجموعة الدفعات المحددة مسبقا والتي سيتم تخصيصها لأصل إمتياز تقديم الخدمات) أو غير قابلة للفصل.

الدفعات القابلة للفصل

تطبيق ٢٩ هنالك حالات متنوعة قد يكون فيها ترتيب إمتياز تقديم الخدمات قابلاً للفصل، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

(أ) يتم تحديد جزء من سلسلة الدفعات الذي يتنوع وفقاً لتوّفر أصل إمتياز تقديم الخدمات بحد ذاته وجزء آخر يتنوع وفقاً للاستخدام أو أداء خدمات معينة؛

(ب) تنطبق العناصر المختلفة لترتيب إمتياز تقديم الخدمات على فترات مختلفة أو يمكن إنهاؤها بشكلٍ منفصل. على سبيل المثال، يمكن إنهاء عنصر خدمة فردي دون أن يؤثر على استمرار بقية الترتيب؛ أو

(ج) يمكن إعادة التفاوض حول العناصر المختلفة لترتيب إمتياز تقديم الخدمات بشكل منفصل. على سبيل المثال، يتم اختبار عنصر الخدمة في السوق ويتم نقل بعض أو جميع زيادات أو تخفيضات التكلفة إلى المانح بطريقة يمكن من خلالها تحديد جزء الدفعة التي يقدمها المانح والمرتبطة بتلك الخدمة بشكل محدد.

تطبيق ٣٠ يتطلب معياراً المحاسبة الدوليان في القطاع العام ١٧ و٣١ قياساً مبدئياً للأصل المستملك في معاملة التبادل بسعر التكلفة، وهو سعر النقد المساوي للأصل. وفيما يخص معاملات التبادل، يعتبر سعر المعاملة بأنه القيمة العادلة ما لم يُشار إلى غير ذلك. وعندما تكون عناصر الأصل والخدمة قابلة للفصل، يكون سعر النقد المساوي لأصل إمتياز تقديم الخدمات هو القيمة الحالية لعنصر أصل إمتياز تقديم الخدمات الخاص من الدفعات. غير أنه في حال كانت القيمة الحالية لجزء الأصل من الدفعات أكبر من القيمة العادلة، حينها يتم قياس أصل إمتياز تقديم الخدمات مبدئياً بالقيمة العادلة.

الدفعات الغير قابلة للفصل

تطبيق ٣١ يتم تحديد القيمة العادلة في الفقرة ١١ باستخدام أساليب التقدير عندما تكون عناصر الأصل والخدمة في الدفعات المقدمة من المانح إلى المشغّل غير قابلة للفصل.

تطبيق ٣٢ لأغراض تطبيق متطلبات هذا المعيار، يتم توزيع الدفعات والتعويضات الأخرى التي يتطلبها الترتيب في بداية الترتيب أو عند إعادة تقييم الترتيب على البنود التي تخصّ أصل إمتياز تقديم الخدمات والبنود التي تخص عناصر أخرى لترتيب إمتياز تقديم الخدمات (على سبيل المثال، خدمات الصيانة والتشغيل) وذلك على أساس قيمها العادلة النسبية. وتتضمن القيمة العادلة لأصل إمتياز تقديم الخدمات المبالغ ذات الصلة بالأصل فقط وتستثني مبالغ العناصر الأخرى من ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وفي بعض الحالات، قد يُطلب من المانح عند تخصيص دفعات الأصل من دفعات العناصر الأخرى لترتيب إمتياز تقديم الخدمات استخدام أسلوب تقدير معين. على سبيل المثال، قد يقدّر المانح الدفعات ذات الصلة بالأصل من خلال الرجوع إلى القيمة العادلة لأصل مشابه في اتفاقية لا تتضمن عناصر أخرى، أو من خلال تقدير دفعات العناصر الأخرى في ترتيب إمتياز

تقديم الخدمات عبر الرجوع إلى ترتيبات مشابهة ومن ثم اقتطاع هذه الدفعات من مجموع الدفعات بموجب الترتيب.

يستلم المشغّل أشكال أخرى من التعويض

تطبيق ٣٣ تعدّ أنواع المعاملات التي تشير إليها الفقرة ١٧(ب) هي معاملات تبادل غير النقدية. وتقدم الفقرة ٣٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ والفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣١ إرشادات حول هذه الظروف، حسبما يكون مناسباً.

تطبيق ٣٤ عندما يُعطى المشغل حق كسب الإيرادات من مستخدمين آخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات أو أصل آخر موّلد للإيرادات، أو عندما يستلم تعويض غير نقدي من المانح، فإن المانح لا يتحمل تكلفة بشكل مباشر لإستملاكه أصل إمتياز تقديم الخدمات. والهدف من أشكال التعويض هذه المقدمة إلى المشغّل هو تعويضه عن تكلفة أصل إمتياز تقديم الخدمات وعن تشغيله خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وبالتالي يحتاج المانح إلى قياس عنصر الأصل مبدئياً بأسلوب يتسق مع الفقرة ١١.

القياس اللاحق

تطبيق ٣٥ يُطبّق المانح بعد الإعتراف المبدئي معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ١٧ و٣١ على القياس وإلغاء الإعتراف اللاحقين بأصل إمتياز تقديم الخدمات. وكذلك يتم تطبيق معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١ و٢٦ في بحث ما إذا كان هنالك أي مؤشر يدّل على انخفاض قيمة أصل إمتياز تقديم الخدمات. تنطبق جميع المتطلبات الواردة في هذه المعايير على جميع الأصول المعترف بها أو المُعاد تصنيفها على أنها أصول إمتياز تقديم الخدمات وفقاً لهذا المعيار.

الإعتراف بالإلتزامات وقياسها (أنظر الفقرات ١٤– ٢٨)

تطبيق ٣٦ يعترف المانح بالإلتزام وفقاً للفقرة ١٤ فقط في حال تم الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة). وتختلف طبيعة الإلتزام المعترف به وفقاً للفقرة ١٤ في كل من الحالات التي تم وصفها في الفقرة "تطبيق ٢٥" وفقاً لجوهره.

نموذج الإلتزام المالي (أنظر الفقرات ١٨ – ٢٣)

تطبيق ٣٧ عندما يتمتع المانح بإلتزام غير مشروط لتسديد مجموعة من الدفعات المحددة مسبقاً إلى المشغّل، حينها يكون الإلتزام هو عبارة عن إلتزام مالي كما هو معرّف في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. ويترتب على المانح إلتزام غير مشروط في حال كان لديه خيار محدود، إن وجد، لتجنب الإلتزام، والذي ينتج عادةً عن وجوب إنفاذ الترتيب الملزم مع المشغّل بموجب القانون.

تطبيق ٣٨ عند تقديم المانح تعويضاً إلى المشغّل مقابل تكلفة أصل إمتياز تقديم الخدمات ومقابل تقديم الخدمات على شكل مجموعة محددة مسبقاً من الدفعات، فإنه يعترف بالمبلغ الذي

يعكس جزءاً من مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً والتي تخصّ الأصل على أنه إلتزام وفقاً للفقرة ١٤. لا يتضمن هذا الإلتزام مصاريف التمويل وعناصر الخدمة في الدفعات المحددة في الفقرة ٢١.

تطبيق ٣٩ عندما يسدد المانح أي دفعات إلى المشغل قبل الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات، يقوم المانح بمحاسبة هذه الدفعات على أنها دفعات مسبقة.

تطبيق ٤٠ يتم تحديد مصاريف التمويل المنصوص عليها في الفقرة ٢١ بالإعتماد على تكلفة رأس مال المشغّل التي تخصّ أصل إمتياز تقديم الخدمات، إذا ما كانت قابلة للتحديد.

تطبيق ٤١ وفي حال لم يكن من الممكن تحديد تكلفة رأس مال المشغّل التي تخصّ أصل إمتياز تقديم الخدمات، يتم استخدام السعر الضمني في الترتيب الذي يخصّ أصل إمتياز تقديم الخدمات أو معدل الإقتراض المتزايد للمانح أو أي سعر آخر موائم لبنود وشروط الترتيب.

تطبيق ٤٢ يُمكن تقدير المعدل المستخدم لتحديد مصاريف التمويل، عند عدم توفر معلومات كافية، من خلال الرجوع إلى السعر المتوقع لإستملاك أصل مشابه (على سبيل المثال، عقد ايجار أصل مشابه في موقع مشابه ولمدة مشابهة). ينبغي مراجعة تقدير السعر بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) القيمة الحالية للدفعات؛

(ب) القيمة العادلة المفترضة للأصل؛ و

(ج) القيمة المتبقية المفترضة، لضمان أن تكون جميع الأرقام معقولة ومتسقة بشكل متبادل.

تطبيق ٤٣ في الحالات التي يشارك فيها المانح في التمويل (على سبيل المثال، عن طريق إقراض المشغّل الأموال اللازمة لإنشاء أو تطوير أو إستملاك أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات أو من خلال ضمانات)، قد يكون من المناسب استخدام معدل الإقتراض المتزايد للمانح لتحديد مصاريف التمويل.

تطبيق ٤٤ قد لا يُسمح بتغيير سعر الفائدة المستخدم لتحديد مصاريف التمويل في وقت لاحق ما لم تتم إعادة التفاوض حول عنصر الأصل أو مجمل الترتيب.

تطبيق ٤٥ تُعرض مصاريف التمويل المتعلقة بالإلتزام في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات بشكل متسق مع مصاريف التمويل الأخرى وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٨ و٣٠ و٤١.

تطبيق ٤٦ عادةً ما يتم الإعتراف بعنصر الخدمة في الدفعات المحددة وفقاً للفقرة ٢١ على نحو متساوي خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات وذلك لأن نمط الإعتراف هذا يتوافق مع تقديم الخدمات بأفضل شكل. وفي الحالات التي يُطلب فيها تعويض المصاريف المحددة بشكل منفصل ويكون توقيتها معلوما، فإنه يُعترف بهذه المصاريف عند تكبدها.

نموذج منح حق معين إلى المشغّل (أنظر الفقرات ٢٤ – ٢٦)

تطبيق ٤٧ عند تعويض المانح المشغّل مقابل الحصول على أصل إمتياز تقديم الخدمات ومقابل تقديم الخدمات من خلال منح المشغل حق كسب الإيرادات من مستخدمين آخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات، فإن المشغّل يُمنح حق كسب الإيرادات خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وعلى نحو مشابه، يكسب المانح المنافع المرتبطة بالأصل المستلم في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات مقابل الحق الممنوح للمشغّل خلال مدة الترتيب. وبالتالي، لا يتم الإعتراف بالإيرادات على الفور، وبدلاً من ذلك يتم الإعتراف بإلتزام معين لأي جزء من الإيرادات لم يُكتسب بعد. يتم الإعتراف بالإيرادات وتخفيض الإلتزام وفقاً للفقرة ٢٥ وبالاعتماد على الجوهر الإقتصادي لترتيب إمتياز تقديم الخدمات، عادة عندما يُمنح المشغّل امكانية الوصول إلى أصل إمتياز تقديم الخدمات خلال مدة الترتيب. وكما هو مذكور في الفقرة "تطبيق ٢٧"، قد يقوم المانح بتعويض المشغّل من خلال مجموعة من الدفعات ومنح حق كسب الإيرادات مباشرة من المستخدمين الآخرين. وفي تلك الحالات، إذا كان حق المشغّل بكسب الإيرادات من الطرف الثالث يخفّض بشكل كبير أو يزيل مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً المقدمة من المانح إلى المشغّل، حينها يمكن اعتماد أساس أكثر ملائمة لتخفيض الإلتزام (على سبيل المثال، المدة اللازمة التي يتم خلالها تخفيض أو إنهاء مجموعة الدفعات المستقبلية المحددة مسبقاً للمانح).

تطبيق ٤٨ عند تعويض المانح المشغّل مقابل الحصول على أصل إمتياز تقديم الخدمات ومقابل تقديم الخدمة من خلال تقديم الأصل المولّد للإيرادات بدلاً من أصل إمتياز تقديم الخدمات، فإنه يتم الإعتراف بالإيرادات وتخفيض الإلتزام المعترف به وفقاً للفقرة ٢٤ بأسلوب مشابه لما هو موصوف في الفقرة "تطبيق ٤٧". وفي تلك الحالات، يراعي المانح أيضاً متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أو ٣١، حسبما يكون مناسباً.

تطبيق ٤٩ في بعض الحالات وبموجب نموذج منح حق معين إلى المشغل، قد تُفرض "رسوم صورية". وتُدفع بعض هذه الرسوم الصورية لإنشاء أو تطوير أو استملاك أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات وتشغيله من قبل المشغّل. وفي الحالات التي يدفع فيها المانح للمشغل وحده مقابل استخدام أصل إمتياز تقديم الخدمات من قبل المستخدمين الآخرين، تعتبر هذه الدفعة بأنها تعويض مقابل الاستخدام وليس مقابل استملاك ذلك الأصل. وبالتالي، لا ترتبط تلك الدفعات بالإلتزام المحدد في الفقرة "تطبيق ٤٨". ويعوّض المانح المشغّل فقط مقابل استخدام أصل إمتياز تقديم الخدمات ويقوم بمحاسبة تلك الدفعات على أنها مصاريف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

تقسيم الترتيب (أنظر الفقرات ٢٧– ٢٨)

تطبيق ٥٠ في حال تم تعويض المشغّل مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات بشكلٍ جزئي من خلال مجموعة دفعات محددة مسبقاً وبشكل جزئي من خلال استلام حق كسب الإيرادات من استخدام الطرف الثالث إما لأصل إمتياز تقديم الخدمات أو لأصل آخر مولّد للإيرادات،

فإنه من الضروري محاسبة كل جزء من الإلتزام متعلق بالعوض النقدي الخاص بالمانح بشكل منفصل. وفي تلك الحالات، يتم تقسيم العوض النقدي المقدّم إلى المشغّل إلى جزء إلتزام مالي لمجموعة الدفعات المحددة مسبقاً وجزء إلتزام آخر للحق الممنوح للمشغل لكسب الإيرادات من استخدام الطرف الثالث لأصل إمتياز تقديم الخدمات أو لأصل آخر موّلد للإيرادات. ويتم الإعتراف بكل جزء من الإلتزام مبدئياً بالقيمة العادلة للعوض النقدي المدفوع أو مستحق الدفع.

إلتزامات وتعهدات أخرى وإلتزامات وأصول محتملة (أنظر الفقرة ٢٩)

تطبيق ٥١ قد تتضمن ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات أشكال مختلفة للضمانات المالية (على سبيل المثال، كفالة أو ضمان أو تعويض مرتبط بالدين الذي يتكبده المشغّل لتمويل إنشاء أو تطوير أو استملاك أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات) أو ضمانات حسن الأداء (على سبيل المثال، ضمان الحد الأدنى من الإيرادات، بما في ذلك التعويض عن النقص).

تطبيق ٥٢ قد تحقق بعض الضمانات التي يقدمها المانح مفهوم عقد الضمان المالي. ويحدد المانح ما إذا كانت تلك الضمانات التي يقدمها المانح كجزء من ترتيب إمتياز تقديم الخدمات تحقق مفهوم عقد الضمان المالي وتطبّق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٨ و٣٠ و٤١ في محاسبة الضمان. ويمكن أن يختار المانح تطبيق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة والذي يتناول عقود التأمين، عندما يكون ذلك الضمان هو عقد تأمين. أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ والفقرات "تطبيق ٣ – تطبيق ٩" لمزيد من الإرشادات.

تطبيق ٥٣ تتم محاسبة الضمانات والإلتزامات التي لا تحقق المتطلبات الواردة في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢٨ و٤١ فيما يتعلق بعقود الضمان المالي أو التي لا تكون عبارة عن عقود تأمين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

تطبيق ٥٤ يمكن أن تنشأ الأصول أو الإلتزامات المحتملة من النزاعات المتعلقة بشروط تريب إمتياز تقديم الخدمات. ويتم محاسبة تلك البنود المحتملة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

إيرادات أخرى (أنظر الفقرة ٣٠)

تطبيق ٥٥ يمكن للمشغّل تعويض المانح مقابل الوصول إلى أصل إمتياز تقديم الخدمات من خلال تزويد المانح بمجموعة محددة مسبقاً من تدفقات الموارد الواردة ومن ضمنها ما يلي:

(أ) دفعة مقدمة أو مجموعة من الدفعات؛

(ب) مخصصات المشاركة بالإيرادات؛

(ج) تخفيض في مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً التي يُطلب من المانح تقديمها إلى المشغّل؛ و

(د) دفعات الإيجار لتزويد المشغّل بفرصة الوصول إلى الأصل المولّد للإيرادات.

تطبيق ٥٦ عند تقديم المشغّل دفعة مقدمة أو مجموعة من الدفعات أو عوض نقدي آخر إلى المانح مقابل حق استخدام أصل إمتياز تقديم الخدمات خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات، يقوم المانح بمحاسبة تلك الدفعات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩. ويتم تحديد توقيت الإعتراف بالإيرادات بالإعتماد على بنود وشروط ترتيب إمتياز تقديم الخدمات التي تحدد إلتزام المانح بتزويد المشغّل بفرصة الوصول إلى أصل إمتياز تقديم الخدمات.

تطبيق ٥٧ عند تقديم المشغّل دفعة مقدمة أو مجموعة من الدفعات أو عوض نقدي آخر إلى المانح بالإضافة إلى أصل إمتياز تقديم الخدمات مقابل الحصول على حق كسب الإيرادات الناتج عن استخدام طرف ثالث لأصل إمتياز تقديم الخدمات أو أصل آخر موّلد للإيرادات، يتم الإعتراف بأي جزء من الدفعات المستلمة من المشغّل والتي لم تُكتسب خلال فترة المحاسبة على أنه إلتزام لحين تحقيق شروط الإعتراف بالإيرادات.

تطبيق ٥٨ تحقيق شروط الإعتراف بالإيرادات، يتم تخفيض الإلتزام عند الإعتراف بالإيرادات وفقاً للفقرة ٣٠.

تطبيق ٥٩ غير أنه نظراً للطبيعة المتنوعة لأنواع الأصول التي قد تُستخدم في ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات وعدد السنوات التي تكون فيها تلك الترتيبات نافذة، فقد يكون هنالك طرق بديلة أكثر ملائمة للإعتراف بالإيرادات المرتبطة بالتدفقات الواردة المحددة في الترتيب الملزم والتي تعكس بشكل أفضل إستهلاك المشغّل الإقتصادي لإمكانية الوصول إلى أصل إمتياز تقديم الخدمات و/أو القيمة الزمنية للأموال. على سبيل المثال، قد تكون طريقة الدفعة الدورية السنوية التي تطبّق عامل الفائدة المركبة الذي يعترف بالإيرادات بتساوي أكبر على أساس مخصوم، على عكس الأساس الإسمي، أكثر ملائمة لترتيب إمتياز تقديم الخدمات مع فترة تمتد إلى عقود عدة.

تطبيق ٦٠ عند استلام دفعة مقدمة من المشغّل، يتم الإعتراف بالإيرادات بطريقة تعكس إستهلاكه الإقتصادي لإمكانية الوصول إلى أصل إمتياز تقديم الخدمات و/أو القيمة الزمنية للأموال بأفضل شكل. على سبيل المثال، عندما يُطلب من المشغّل تسديد أقساط سنوية خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات أو دفع مبالغ محددة مسبقاً خلال سنوات محددة، يتم الإعتراف بالإيرادات خلال المدة المحددة.

تطبيق ٦١ أما بالنسبة إلى ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات التي يُمنح المشغّل بموجبها حق كسب الإيرادات من مستخدمين آخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات، ترتبط الإيرادات بالتدفقات الواردة من المنافع الإقتصادية المستلمة عند تقديم الخدمات وبالتالي يُعترف بها على الأساس ذاته المعتمد عند تخفيض الإلتزام. غالبا ما يفاوض المانح في تلك الحالات لإضافة بند مشاركة الإيرادات إلى الترتيب المنعقد مع المشغّل. وقد تستند مشاركة الإيرادات كجزء من ترتيب إمتياز تقديم الخدمات إلى جميع الإيرادات المكتسبة من قبل

المشغّل أو الإيرادات التي تتجاوز حد معين أو الإيرادات التي تفوق احتياجات المشغّل لتحقيق معدل عائد محدد.

تطبيق ٦٢ يعترف المانح بالإيرادات المولّدة من مخصصات مشاركة الإيرادات في ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات عند توليدها وفقاً لجوهر الإتفاقية ذات الصلة، بعد اعتبار وقوع أي حدث محتمل (على سبيل المثال، تحقيق حد معين من الإيرادات). يطبّق المانح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ لتحديد ما إذا كان الحدث المحتمل قد وقع.

تطبيق ٦٣ إن حدوث تخفيض في مجموعة الدفعات المستقبلية المحددة مسبقاً والتي يطلب من المانح تسديدها إلى المشغل إنما يزود المانح بعضو غير نقدي مقدماً. ويتم الإعتراف بتلك الإيرادات عند تخفيض الإلتزام.

تطبيق ٦٤ عندما يدفع المشغّل ايجاراً اسمياً مقابل الوصول إلى أصل موّلد للإيرادات، فإنه يتم الإعتراف بإيرادات الإيجار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *"الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"*.

العرض والإفصاح (أنظر الفقرات ٣١ – ٣٣)

تطبيق ٦٥ يمكن معالجة الإفصاحات المتعلقة بجوانب مختلفة من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات في المعايير القائمة. يتناول هذا المعيار الإفصاحات الإضافية ذات الصلة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمات فقط. وحيث يتم التطرق إلى محاسبة جانب معين من ترتيب إمتياز تقديم الخدمات في معيار آخر، يتبع المانح متطلبات الإفصاح المذكورة في ذلك المعيار بالإضافة إلى تلك المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٣٢.

تطبيق ٦٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ عرض تكاليف التمويل في بيان الأداء المالي بشكل منفصل. وتتم إضافة مصاريف التمويل المحددة وفقاً للفقرة ٢١ في هذا البند.

تطبيق ٦٧ إضافة إلى الإفصاحات الموضحة في الفقرات ٣١– ٣٣، يطبّق المانح أيضا متطلبات العرض والإفصاح ذات الصلة المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى المتعلقة بالأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف المعترف بها بموجب هذا المعيار.

الإنتقال (أنظر الفقرات ٣٤ – ٣٥)

تطبيق ٦٨ – تطبيق ٧٣ [تم إلغائها]

الملحق ب

تعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغائه]

أساس الإستنتاجات

إن أساس الإستنتاجات مرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٢، لكن لا يشكّل جزءا منه.

الهدف

إستنتاج١. في حال غياب معيار محاسبة دولي في القطاع العام يُعنى بترتيبات إمتياز تقديم الخدمات، يتم توجيه منشآت القطاع العام في المعيار ١ *"عرض البيانات المالية"* للنظر في معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية الأخرى. وفي حال الترتيبات التي تتضمن مشاركة القطاع الخاص، حينها سيحاولون تطبيق المبادئ المذكورة في التفسير ١٢ الخاص بلجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (التفسير١٢) *"ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"* التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية. غير أن التفسير١٢ يتناول موضوع المحاسبة من قبل المشغّل وبالتالي لا يزوّد المانح بأي إرشادات في ذلك الخصوص. ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هذا المعيار يحفّز الاتساق والمقارنة في كيفية ابلاغ منشآت القطاع العام عن ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات.

النطاق

إستنتاج٢. بعد النظر في الأنواع المختلفة من الترتيبات التي تتضمن منشآت القطاع العام والخاص التي تم تحديدها أثناء صياغة ورقة التشاور لشهر مارس ٢٠٠٨ *"محاسبة وإعداد التقارير المالية لترتيبات إمتياز تقديم الخدمات"*، خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن نطاق هذا المعيار ينبغي أن يعكس التفسير١٢ وبالأخص الشروط التي يعترف المانح بموجبها بأصل إمتياز تقديم الخدمات (أنظر الفقرات "إستنتاج١١– إستنتاج ١٦"). بُني هذا القرار على مبدأ أن هذا المنهج يتطلب من كلا أطراف الترتيب ذاته تطبيق المبادئ ذاتها في تحديد أي من الأطراف ينبغي أن يعترف بالأصل المستخدم في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وبالتالي، فإن الترتيبات التي لم يتم فيها تحقيق معايير الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات المذكورة في الفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة) تقع خارج نطاق هذا المعيار. كما ويرى المجلس أن هذا المنهج يقلل من احتمالية محاسبة الأصل من قبل كلا الطرفين أو لا أحد منهما.

إستنتاج٣. اعترف المجلس أن المعيار ينبغي أن يوّفر إرشادات تنفيذ فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات الصلة التي تنطبق على الترتيبات التي تقع خارج نطاق المعيار. تتضمن إرشادات التنفيذ مخططاً يوضح تطبيق هذا المعيار بالإضافة إلى جدول بالإشارات إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات الصلة فيما يخص الأنواع الأخرى من الترتيبات التي تقع خارج نطاق هذا المعيار.

إستنتاج٤. استنتج المجلس أنه من الضروري توفير إرشادات حول محاسبة العوض النقدي الذي يُعطيه المانح إلى المشغّل مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات. وقد يمنح العوض النقدي المشغّل حقوقاً في مجموعة دفعات قابلة للتحديد من النقد أو النقد المعادل أو حقاً بكسب الإيرادات من مستخدمين آخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات أو أصل آخر موّلد للإيرادات لاستخدامه الخاص أو كلا النوعين من العوض النقدي. ينتج عن كل نوع من أنواع العوض النقدي قضايا محاسبية معينة يوفر لها المجلس إرشادات محددة لتسهيل التطبيق المتسق للمعيار.

إستنتاج٥. وكذلك استنتج المجلس أن الإرشادات كانت ضرورية لتطبيق مبادئ الإعتراف بالإيرادات العامة المذكورة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *"الإيراد من المعاملات التبادلية"* على ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات وذلك بسبب الخصائص الفريدة لبعض الترتيبات (على سبيل المثال، أحكام مشاركة الإيرادات).

إستنتاج٦. لا يحدد هذا المعيار المعالجة المحاسبية التي تتم بواسطة المشغلين، لأنه قد تم تناولها من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢. في كثير من الحالات يكون المشغل هو منشأة قطاع خاص، ولم يتم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبق على منشآت القطاع الخاص. وقد يكون المشغل أو المانح أيضاً من (مؤسسات الأعمال الحكومية) (المصطلح بين الأقواس لم يعد مستخدماً بموجب إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦). عندما صدر هذا المعيار، لم تكن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصممة لتطبق على مؤسسات الأعمال الحكومية. وتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على منشآت القطاع الخاص وعلى مؤسسات الأعمال الحكومية.

إستنتاج٧. اقترح بعض المجاوبون على مسودة العرض ٤٣ أن نطاق المعيار المقترح ينبغي أن يُوّسع ليتضمن ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات "من الجهات العامة إلى الجهات العامة". وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن بحث موضوع محاسبة تلك الترتيبات لم يكن الغرض الرئيسي وراء المشروع بل كان لبحث الحالات التي يكون فيها المانح منشأة قطاع عام تتبع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق. وأشار المجلس إلى أن تطبيق هذا المعيار من خلال التماثل سيكون ملائماً حسب الفقرات ١٢–١٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* لمانح القطاع العام وأنه قد يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني الذي يتناول ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من قبل مشغّل القطاع العام.

التعريفات

إستنتاج٨. لم تقدّم مسودة العرض ٤٣ أية تعريفات لأن التفسير١٢ لم يقدمها أيضاً. ونتيجة لذلك قدمت مسودة العرض٤٣ إرشادات حول مصطلحات معينة. وقد اقترح المجاوبون على مسودة العرض٤٣ ذلك انطلاقاً من أن هذا معيار وليس تفسير. وقد كان من المهم إضافة التعريفات بغرض الاتساق في تطبيق المعيار. ووافق المجلس على أن هذا المعيار ينبغي ان يتضمن تعريفات معينة.

إستنتاج٩. وافق المجلس على عدم استخدام مصطلح "البنية التحتية" للإشارة إلى الأصل المستخدم في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات على الرغم من أن التفسير ١٢ يستخدم ذلك المصطلح. كما أشار المجلس إلى أن المصطلح يُستخدم في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بطرق قد لا تكون على وفاق تام مع هذا المعيار. وإضافة إلى ذلك، يكون للمصطلح معنى معين في بعض الإختصاصات يختلف عما تم استخدامه في التفسير١٢. ولضمان أن الأصل المشار إليه هو الأصل المعترف به على أساس شروط الإعتراف المذكورة في الفقرة ٩ من هذا المعيار (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة)، يُشار إلى الأصل في هذا المعيار

على أنه أصل إمتياز تقديم خدمات. ويفترض بهذا المصطلح تغطية الأنواع ذاتها من الأصول كما هو مذكور في التفسير ١٢.

إستنتاج١٠. لم يسبق وأن تم تعريف مصطلح "الترتيب الملزم" من قبل، ولكن تم استخدامه في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى لوصف الترتيبات التي تمنح حقوقاً وإلتزامات مشابهة لأطرافها كما لو كانت على شكل عقد. واستنتج المجلس أنه ولأغراض هذا المعيار ينبغي تعريف هذا المصطلح لضمان اتساق تطبيق المعيار.

الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات

إستنتاج١١. تكمن المسألة المحاسبية الرئيسية في موضوع ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات فيما إذا كان ينبغي على المانح الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات.

إستنتاج١٢. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام محاسن المخاطر والمكافئات والمنهج المبني على السيطرة لتقييم ما إذا كان ينبغي على المانح الإعتراف بالأصل. يركز منهج المخاطر والمكافئات على الجوانب الإقتصادية للبنود والشروط الواردة في الترتيبات. غير أن المجلس لم يرى أن هذا المنهج ملائما لترتيبات إمتياز تقديم الخدمات لأنه من وجهة نظر المانح، يكمن الغرض الرئيسي وراء أصل إمتياز تقديم الخدمات في توفير خدمات عامة محددة بالنيابة عن المانح باستخدام أصل إمتياز تقديم الخدمات وليس توفير منافع إقتصادية مثل الإيرادات المولّدة من قبل تلك الأصول (على سبيل المثال، من رسوم المستخدمين). لذلك، تستحقّ إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل للمانح. ومن المرجح أن تنتج المنافع الإقتصادية عن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات في الحالات التي يُمنح فيها المشغّل الحق بكسب الإيرادات من مستخدمين آخرين إما لأصل إمتياز تقديم الخدمات أو أصل آخر مولّد للإيرادات. ويركز المنهج المبني على السيطرة على ممارسة السيطرة على المنافع الإقتصادية وإمكانيات الخدمة لأصل إمتياز تقديم الخدمات.

إستنتاج١٣. حيث أنه يتم في الغالب إبرام ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات لمشاركة المخاطر بين المانح والمشغّل، غير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تساءل ما إذا كان من الممكن وضع شروط موضوعية بشكل كافي لتقييم المخاطر والمكافئات بغرض تحديد نتائج متسقة. وإضافة إلى ذلك، اعتبر أن ترجيح المخاطر والمكافئات يشكّل معضلة. ولذلك استنتج أن منهج المخاطر والمكافئات غير ملائم.

إستنتاج١٤. بحث المجلس أيضاً فيما إذا كان منهج الحقوق والإلتزامات كان منهجاً ملائماً. على الرغم من أن هذا المنهج كان يمكن أن يتمتع بميزة تعاقدية، إلا أن المجلس يرى أنه يمثل تغيراً هاماً في محاسبة وإعداد تقارير أصول وإلتزامات منشآت القطاع العام التي قد يكون لها مدلولات ضمنية تتجاوز ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. نظراً لقرار المجلس المتعلق بتكملة التفسير ١٢ الذي يستخدم المنهج المبني على السيطرة، وافق المجلس على أن منهج الحقوق والإلتزامات غير ملائم لهذا المعيار.

إستنتاج١٥. استنتج المجلس أن المنهج المبني على السيطرة هو أكثر الطرق فعالية في تحديد ما إذا كان ينبغي على المانح الإعتراف بالأصل. كما واستنتج أنه ينبغي للمنهج المبني على السيطرة الاتساق مع التفسير ١٢ في حال تم استخدامه وذلك لنفس الأسباب المذكورة في الفقرة "إستنتاج ٢". ونتيجة لذلك، يعالج هذا المعيار فقط الترتيبات التي يتولى فيها المانح: (أ) السيطرة على أو تنظيم الخدمات التي يزوّدها المشغّل و(ب) السيطرة على أي من الحصص المتبقية في أصل إمتياز تقديم الخدمات في نهاية مدة الترتيب. وبالإتساق مع التفسير ١٢، وفي حالة الأصول ذات المدة المكتملة، يجب تحقيق الشرط (أ) فقط للإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات. وكذلك استنتج أنه كان من الضروري التشديد على أن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو ترتيب ملزم . وبالتالي يتم تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات على أساس جميع حقائق وظروف الترتيب.

إستنتاج١٦. تتسق الفقرة ٩(أ) من هذا المعيار مع الفقرة ٥ من التفسير ١٢. إذ يجب تطبيقها فقط على التنظيم الخاص بترتيب إمتياز تقديم الخدمات وليس على الفهم الواسع لصلاحيات القطاع العام التنظيمية من وجهة نظر المانح. يكون التنظيم المشار إليه في في الفقرة ٩(أ) من هذا المعيار إما من خلال عقد أو جهة منظّمة. تهدف الإرشادات المذكورة في الفقرة "تطبيق ٦" حول تطبيق المصطلح "ينظّم" في الفقرة ٩(أ) إلى تحديد ما إذا كان ينبغي على المانح الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات. وأكّد بعض المجاوبون على مسودة العرض ٤٣ على أن تقديم هذه الإرشادات الإضافية يؤدي إلى عدم اتساق مع التفسير ١٢ نظراً لعدم وجود أي إرشادات إضافية حول معنى هذا المصطلح. يرى المجلس أن الإرشادات الإضافية التي توفرها الفقرة "تطبيق ٦" ضرورية لضمان الإتساق بين تطبيق مانح القطاع العام ومشغّل القطاع الخاص لشرط "التنظيم" في تحديد ما إذا كان ينبغي الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات، حيث أن القطاع العام قد يكون قد بحث هذا المصطلح في سياق الصلاحيات التنظيمية الواسعة للحكومات.

الإعتراف بالإلتزام

إستنتاج١٧. وصفت مسودة العرض ٤٣ حالتين ينشأ عنهما إلتزام معين عندما يعترف المانح بأصل إمتياز تقديم الخدمات، بناء على طبيعة العوض النقدي المستحق للمشغّل مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات.

إستنتاج١٨. اقترحت مسودة العرض ٤٣ أنه ينبغي الإعتراف بالإلتزام عند إعتراف المانح بأصل إمتياز تقديم الخدمات. كما أشارت المسودة إلى إمكانية أن يكون هذا الإلتزام عبارة عن إلتزام مالي وإلتزام حسن أداء. وكذلك اقترحت المسودة أن الإلتزام المالي ينشأ عند امتلاك المانح مجموعة دفعات قابلة للتحديد من النقد أو النقد المعادل التي يقدمها إلى المشغّل، في حين ينشأ إلتزام حسن الأداء عند تعويض المانح المشغّل من خلال منحه حق فرض رسوم على مستخدمي أصل إمتياز تقديم الخدمات أو من خلال منح المشغّل فرصة الوصول إلى أصل آخر موّلد للإيرادات لاستخدامه الخاص. واقترحت المسودة أيضاُ أن يقوم المانح

بمحاسبة إلتزام حسن الأداء وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *"المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"*.

إستنتاج١٩. طالب المجاوبون على مسودة العرض ٤٣ بتوضيح هذه المسألة، وبالأخصّ فيما يتعلق "بإلتزام حسن الأداء" المحدد في المسودة. وفيما يلي أدناه ملخص مخاوف المجاوبين.

(أ) اعتبر بعض المجاوبون أن حق فرض رسوم على مستخدمي أصل إمتياز تقديم الخدمات أو من خلال منح المشغّل فرصة الوصول إلى أصل آخر مولد للإيرادات هو أمراً مستقل عن التعويض مقابل الأصل. وشدد أولئك المجاوبون على أن متطلب توفير فرصة الوصول هو سمة من سمات أغلب ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات وفي حال كان ينبغي الإعتراف بذلك، فينبغي أن لا يعتمد ذلك الإعتراف على عدم تسديد المانح الدفعات إلى المشغّل.

(ب) وبينما وُصف على أنه إلتزام حسن أداء، فإنه لا يوجد إلتزام بحدوث تدفق صادر من الموارد الإقتصادية من المانح في الفترات المستقبلية. وبالتالي يتساءل أولئك المجاوبون فيما إذا يمكن عرض الإلتزام كما هو معرّف في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ أو المخصص كما هو معرّف في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ بشكل منصف.

إستنتاج٢٠. وإضافة إلى ما سبق، طالب عدد من المجاوبين الآخرين نتيجة المخاوف المذكورة أعلاه، توضيحاً لمعنى "إلتزام حسن الأداء" في مسودة العرض. وتساءل بعض من هؤلاء المجاوبين فيما إذا كان جوهر طبيعة "بند التوازن" هذا هو عبارة عن إيرادات مؤجلة.

إستنتاج٢١. أيّد المجلس أن توضيح هذه المسألة كان أمراً مطلوباً. وأشار كذلك إلى أن استخدام مصطلح "إلتزام حسن الأداء" قد يخلق التباسا نظراً لاستخدامه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"* فيما يتعلق بالمعاملات غير التبادلية. وأشار أيضاً إلى أن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو معاملة تبادلية وليس معاملة غير تبادلية وبالتالي فإنه من الأفضل استخدام مصطلح إلتزام حسن الأداء فيما يتعلق بالمعاملات التبادلية.

إستنتاج٢٢. في التفسير١٢، عندما لا يسيطر المشغّل على أصل إمتياز تقديم الخدمات، فإنه يعترف إما بأصل إمتياز تقديم الخدمات أو بأصل غير ملموس وذلك بالاعتماد على الجهة التي تتحمل مخاطر الطلب. وأيّد المجلس أنه ينبغي تبني المنهج ذاته للمانح وذلك لغرض الحفاظ على الاتساق مع التفسير١٢. وبالتالي، يتم تحديد نموذجان لمحاسبة الائتمان عند إعتراف المانح بأصل إمتياز تقديم الخدمات وفقاً لهذا المعيار: نموذج الإلتزام المالي ونموذج منح حق معين إلى المشغّل (الذي يحل محل "إلتزام حسن الأداء").

إستنتاج٢٣. إن قرار المجلس بتعديل المصطلحات المستخدمة في مسودة العرض ٤٣ من "إلتزام حسن الأداء" إلى استخدام المعيار مصطلح "الإلتزام" لا يغيّر معالجة المانح المحاسبية لترتيب إمتياز تقديم الخدمات عن ما هو مقترح في مسودة العرض ٤٣.

نموذج الإلتزام المالي

إستنتاج٢٤. عندما يعوّض المانح المشغّل من خلال التسديد نقدا أو بأي أصل مالي آخر مقابل سيطرته على أصل إمتياز تقديم الخدمات، يصنّف التفسير ١٢ هذا النوع من الترتيب على أنه "نموذج الأصل المالي" لأن المشغّل يستلم أصل مالي. ويشير هذا المعيار إلى هذا النوع من الترتيب على أنه "نموذج الإلتزام المالي" لأن المانح يستلم إلتزام مالي.

إستنتاج٢٥. ينشأ الإلتزام المالي في الحالات التي يكون فيها المانح ملزماً بتسديد مجموعة من الدفعات القابلة للتحديد إلى المشغّل لأنه نتيجة للترتيب الملزم فإن المانح ملتزم بالتسديد نقداً أو بأي أصل مالي آخر إلى المنشأة الأخرى (المشغّل). وقد استنتج المجلس أنه عند وجود مجموعة دفعات قابلة للتحديد من النقد أو النقد المعادل، ينبغي تخصيص الدفعات على أنها تخفيض للإلتزام ومصاريف تمويل ضمنية ورسوم مقابل الخدمات التي يوفرها المشغّل بموجب ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

إستنتاج٢٦. تُبرم ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات من خلال ترتيب ملزم قد يتضمن عقوداً أو ترتيبات مشابهة تمنح حقوقا وإلتزامات مشابهة لأطرافها كما لو كانت على شكل عقد. واستنتج المجلس أنه في حال وجود ترتيبات مشابهة تمنح نفس الحقوق والإلتزامات لأي من الأطراف كما لو كانت على شكل عقد، حينها ينبغي تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *"الأدوات المالية: العرض"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ *"الأدوات المالية: العرض "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية"* على نحو مشابه لتلك الترتيبات، وينبغي تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* قياساً بتلك الترتيبات.

إستنتاج٢٧. خلال بحثه في أي حياد عن هذا الجانب المحدد من التفسير١٢، أشار المجلس إلى أن السمات الرئيسية لهذا التفسير والتي كانت موضوع منهج "المرآة" في صياغة هذا المعيار قد اقتصرت على نطاق الترتيبات التي ستتم إضافتها ومتطلبات الإعتراف والإفصاح.

إستنتاج٢٨. يتطلب التفسير ١٢ محاسبة الأصل المالي وفقاً للمعيار الذي يخصّ الأدوات المالية. ويوّفر هذا المعيار إرشادات لتحديد سعر الفائدة الذي سيتم استخدامه لتحديد مصاريف التمويل بموجب نموذج الإلتزام المالي. واعتبر المجلس أن المانح عادةً لا يمتلك معلومات كافية لتحديد سعر السوق. ونتيجة لذلك، تتطلب الإرشادات استخدام التكلفة الرأسمالية للمشغّل في حال كانت قابلة للتحديد. وكذلك يسمح المجلس باستخدام أسعار أخرى مناسبة للبنود والشروط المحددة في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

نموذج منح حق معين إلى المشغّل

إستنتاج٢٩. واستجابة للمسائل التي أثارها المجاوبون على مسودة العرض ٤٣، أعاد المجلس النظر في طبيعة العوض النقدي المقدم من قبل المانح مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات حيث يسترجع المشغّل سعر الأصل من الإيرادات المكتسبة من المستخدمين الآخرين لأصل إمتياز تقديم

الخدمات أو أصل آخر موّلد للإيرادات. وأشار المجلس إلى أنه في هذه الحالة لا يتم تحقيق العوض النقدي المدفوع مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، بل من قبل مستخدمي أصل إمتياز تقديم الخدمات أو أصل آخر موّلد للإيرادات. ويؤدي الجوهر الإقتصادي لهذا الترتيب إلى زيادة صافي الأصول المُعطاة إلى المانح وبالتالي تستحقّ الإيرادات وينبغي الإعتراف بها. وحيث أن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو معاملة تبادلية، رجع المجلس إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ عند البحث في طبيعة الإيرادات وتوقيت الإعتراف بها.

إستنتاج٣٠. في حال تحمّل المشغّل مخاطر الطلب، فإن المانح يعوّضه من خلال منحه حق معين (على سبيل المثال، ترخيص معين) لفرض رسوم على مستخدمي الخدمات العامة المتعلقة بأصل إمتياز تقديم الخدمات أو أصل آخر موّلد للإيرادات. وكذلك يزوّد المانح المشغّل فرصة الوصول إلى الأصل حتى يتم تعويضه مقابل إنشاء أو تطوير أو استملاك أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات. يصنّف التفسير١٢ هذا النوع من الترتيب على أنه "نموذج الأصل غير الملموس". ويشير هذا المعيار إلى هذا النوع من الترتيب على أنه "نموذج منح حق معين إلى المشغّل".

إستنتاج٣١. لذلك بحث المجلس فيما إذا كان ينبغي محاسبة الإئتمان على أنه إلتزام أو على أنه زيادة مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية أو على أنه إيرادات.

إستنتاج٣٢. تم الاتفاق على أنه في هذه الحالة لا يمتلك المانح إلتزاماً وذلك لأن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو عبارة عن تبادل أصول، مع الحصول على أصل إمتياز تقديم الخدمات من قبل المانح مقابل نقل الحقوق إلى المشغّل لكسب الإيرادات من مستخدمين آخرين للأصول خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

إستنتاج٣٣. أشار بعض المجاوبون على مسودة العرض٤٣ إلى أنه ينبغي معاملة الائتمان على أنه صافي أصول/ حقوق ملكية، بالإتساق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١، الأمر الذي يحدد صافي الأصول/ حقوق الملكية على أنها الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع إلتزاماتها. ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١ على أربعة عناصر لصافي الأصول/حقوق الملكية، كما هو موضح فيما يلي:

(أ) رأس المال المساهم به، على اعتباره الإجمالي المتراكم في تاريخ الإبلاغ عن المساهمات من قبل المالكين مطروحا منها التوزيعات على المالكين؛

(ب) الفائض أو العجز المتراكم؛

(ج) الإحتياطات، بما في ذلك وصف طبيعة وغرض كل احتياطي ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و

(د) حصص غير مسيطر عليها.

إستنتاج٣٤. استنتج المجلس أن الائتمان لا يمثل زيادة مباشرة في صافي أصول/ حقوق ملكية المانح وذلك لأن الائتمان ليس واحد من عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية المحددة في الفقرة "إستنتاج ٣٣" وذلك للأسباب المُشار إليها أدناه:

(أ) تعرّف المساهمات من المالكين على أنها "منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات خدمة تمت المساهمة بها في المنشأة من قبل أطراف خارجية، بإستثناء تلك التي ينتج عنها إلتزامات المنشأة والتي تثبت وجود حصة مالية في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة التي: (أ) تنقل الحق في كل من: (١) توزيعات المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة من قبل المنشأة خلال مدتها، على اعتبار أن تلك التوزيعات تقع تحت تصرّف المالكين أو ممثليهم، و(٢) توزيعات أي زيادة في الأصول عن الإلتزامات في حال تصفية المنشأة؛ و/أو (ب) يمكن بيعها أو تبادلها أو نقلها أو استعادتها." لا يحقق الائتمان المرتبط بالإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات هذا التعريف نظراً لعدم تقديم المشغّل أي مساهمة إلى المانح تنتج عنها حصة مالية في المنشأة كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

(ب) الفائض/ العجز المتراكم هو تراكم لفائض وعجز المنشأة. يمثل الائتمان المرتبط بالإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات معاملة مفردة وليس تراكماً.

(ج) تنتج الاحتياطات عموما عن بنود معترف بها بشكل مباشر في صافي الأصول/ حقوق الملكية كما هو محدد في متطلبات معينة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وقد تتضمن على سبيل المثال الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول (على سبيل المثال، الممتلكات والمصانع والمعدات). ولا يمثل الائتمان المرتبط بالإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات أو إعادة تصنيفه ربح أو خسارة محددة على أنه يتم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية لأنه يتضمن معاملة تبادلية وليس إعادة تقييم الأصل القائم للمانح. تتم إعادة تصنيف الأصول القائمة الخاصة بالمانح، عندما يتم استخدامها في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات وتستمر في تحقيق معايير السيطرة المذكورة في هذا المعيار، وبالتالي لا يتم إجراء أي إعادة تقييم.

(د) تُعرّف حصص الأقلية على أنها "ذلك الجزء من الفائض أو العجز وصافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة المسيطر عليها المنسوب إلى صافي الأصول/ حقوق الملكية غير المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل منشأة مسيطرة من خلال المنشآت المسيطر عليها". وقد تنشأ حصص الأقلية على سبيل المثال عندما تقوم المنشأة الإقتصادية، على مستوى كامل الحكومة، بدمج منشأة قطاع عام تجارية تم خصخصتها بشكل جزئي. ونتيجة لذلك، قد يظهر مساهمين خاصّين يملكون حصصاً مالية في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة. غير أن الائتمان المرتبط بالإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات لا يحقق هذا التعريف نظراً لعدم امتلاك المشغّل مثل هذه الحصة المالية في المانح.

إستنتاج٣٥. وافق المجلس على أن الائتمان يمثّل إيرادات. وعلى اعتبار أن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو معاملة تبادلية، رجع المجلس إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ عند البحث في طبيعة الإيرادات وتوقيت الإعتراف بها. ووفقاً للمعيار ٩، تعتبر العملية التبادلية عند بيع البضائع أو تقديم الخدمات مقابل بضائع أو خدمات مختلفة بأنها معاملة تولّد الإيرادات حيث انها تؤدي إلى زيادة في صافي أصول المانح. وفي هذه الحالة، استلم المانح أصل إمتياز تقديم الخدمات مقابل منح المشغّل حق (ترخيص) فرض الرسوم على المستخدمين الآخرين للخدمة العامة التي يوفرها بالنيابة عن المانح. ويختلف أصل إمتياز تقديم الخدمات المعترف

به من قبل المانح عن الحق (الأصل غير الملموس) المعترف به من قبل المشغّل. غير أنه لحين استيفاء شرط الإعتراف بالإيرادات، يُعترف بالإئتمان على أنه إلتزام.

إستنتاج٣٦. أشار المجلس إلى أنه في هذه الحالة لا يوجد تدفق نقدي وارد يساوي الإيرادات المعترف بها. وتتوافق هذه النتيجة مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ حيث تقدم المنشأة بموجبه بضائع أو خدمات مقابل أصل آخر مختلف يُستخدم لاحقاً لتوليد إيرادات نقدية.

إستنتاج٣٧. يتم قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة، والمعدّلة بمبلغ أي نقد أو نقد معادل منقول. وفي حال لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة بشكل موثوق، تقاس الإيرادات بالقيمة العادلة للبضائع أو الخدمات التي يتم التنازل عنها والمعدّلة بمبلغ أي نقد أو نقد معادل منقول.

إستنتاج٣٨. يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ ثلاثة أنواع من المعاملات التي ينتج عنها إيرادات: تقديم الخدمات وبيع البضائع (أو أصول أخرى) والإيرادات الناتجة عن استخدام الآخرين لأصول وفوائد وحقوق انتفاع وأرباح أسهم المنشأة. وقد بحث المجلس هذه الأنواع من المعاملات بشكل منفصل أثناء النظر في طبيعة الإيرادات.

إستنتاج٣٩. بحث المجلس المناهج المستخدمة في الإعتراف بالإيرادات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ فيما يتعلق بنموذج "منح حق معين إلى المشغّل" واستنتج أنه لا يوجد أي منهج يحقق ظروف هذا النموذج. غير أن المجلس أشار إلى أن توقيت الإعتراف بالإيرادات بموجب كل منهج يتم خلال مدة الترتيب وليس على الفور. كما حدد أن ذلك النمط من الإعتراف بالإيرادات كان أيضا مناسباً للإعتراف بالإيرادات الناتجة عن الإلتزام المرتبط بهذا النموذج. ونتيجة لذلك، فإنه لحين استيفاء معايير الإعتراف بالإيرادات، يُعترف بالائتمان على أنه إلتزام.

إستنتاج٤٠. بحث المجلس فيما إذا كان ينبغي على المانح الإعتراف بالمصاريف التشغيلية في الحالات الموصوفة في الفقرة "إستنتاج ٣٠" فيما يخص نموذج منح حق معين إلى المشغّل. وأشار المجلس إلى أن إلتزام المانح المعترف به يرتبط فقط بأصل إمتياز تقديم الخدمات الذي يستلمه المانح. وفي حال تم الإعتراف بمصاريف الخدمة، ينبغي على المانح الإعتراف بالإيرادات الضمنية المساوية للمصاريف السنوية بشكل سنوي. غير أن المجلس لا يعتقد أن هذا النوع من المحاسبة كفيل بتوفير معلومات مفيدة نظراً لأن الإيرادات والمصاريف ذات المبالغ المتساوية يُعترف بها سنوياً. وأشار المجلس إضافة إلى ما سبق إلى أنه قد لا تتوفر معلومات موثوقة حول مصاريف المشغّل في أي حال من الأحوال. وبالتالي، استنتج المجلس أنه لا ينبغي على المانح الإعتراف بالمصاريف التشغيلية المرتبطة بترتيب إمتياز تقديم الخدمات في الظروف الموصوفة في الفقرة "إستنتاج ٣٠".

الأمور المحاسبية الأخرى التي تمت معالجتها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إستنتاج٤١. نظراً لتعقيد العديد من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات، قد تكون هنالك أمور محاسبية إضافية مرتبطة ببعض البنود في العقد أو في ترتيب ملزم مشابه (على سبيل المثال، الإيرادات، المصاريف، الضمانات، البنود المحتملة). وافق المجلس على أنه من غير الضروري تكرار تلك الإرشادات القائمة في هذا المعيار. ونتيجة لذلك، عندما يحدد معيار قائم المحاسبة وإعداد التقارير لأحد عناصر ترتيب إمتياز تقديم الخدمات، فإنه يُشار إلى ذلك المعيار ضمن هذا المعيار دون تقديم أية إرشادات إضافية. غير أن المجلس أشار إلى بعض الحالات (على سبيل المثال، الإعتراف بالإيرادات) التي يصعب فيها تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بسبب بعض الصفات النادرة في ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. وقدّم المجلس بعض الإرشادات حول كيفية تطبيق المبادئ المنصوص عليها في معايير أخرى لضمان اتساق تطبيق هذا المعيار.

الإنتقال

إستنتاج٤٢. يتطلب هذا المعيار من المنشأة التي سبق وأن اعترفت بأصول إمتياز تقديم الخدمات والإلتزامات والإيرادات والمصاريف ذات العلاقة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣. كما يتطلب هذا المعيار من المنشأة التي لم يسبق وأن اعترفت بأصول إمتياز تقديم الخدمات والإلتزامات والإيرادات والمصاريف ذات العلاقة وتستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي تطبيق هذا المعيار إما بأثر رجعي أو بأثر مستقبلي باستخدام التكلفة المفترضة من بداية أقرب فترة تُعرض فيها المعلومات المقارنة في البيانات المالية.

إستنتاج٤٣. يقتضي الشرط العام في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣ ضرورة محاسبة التغيرات بأثر رجعي بإستثناء عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير ممكن. وأشار المجلس إلى وجود جانبين في التحديد بأثر رجعي: إعادة التصنيف وإعادة القياس. وكان رأي المجلس انه يكون من الممكن عادةً تحديد التصنيف الملائم بأثر رجعي لجميع المبالغ المُضافة سابقاً إلى بيان المركز المالي الخاص بالمانح، لكن إعادة قياس أصول إمتياز تقديم الخدمات بأثر رجعي لا يكون دائما أمرا ممكنا، وبالأخص عند عدم إعتراف المنشأة سابقاً بأصول إمتياز تقديم الخدمات والإلتزامات والإيرادات والمصاريف ذات العلاقة.

إستنتاج٤٤. أشار المجلس، أنه عندما يكون إعادة البيان بأثر رجعي هو أمر غير ممكن، يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣ التطبيق بأثر مستقبلي من أقرب تاريخ ممكن والذي يُحتمل أن يكون بداية فترة إعداد التقارير الحالية.

إستنتاج٤٥. تم تعديل الأحكام الإنتقالية في هذا المعيار للمنشآت التي لم يسبق وأن اعترفت بأصول إمتياز تقديم الخدمات من مسودة العرض٤٣ وذلك لأن بعض المجاوبون على تلك المسودة تساءلوا عن سبب عدم ملائمة الشرط العام في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ للمنشأة التي لم يسبق وأن اعترفت بترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. وقد اقتضت مسودة العرض ٤٣ التطبيق بأثر مستقبلي في مثل تلك الحالات لكنها سمحت بالتطبيق بأثر رجعي.

إستنتاج٤٦. أعرب المجلس عن بعض من مخاوفه أثناء صياغة مسودة العرض ٤٣ إزاء الجدوى من تحديد قياس أصل إمتياز تقديم الخدمات، وارتأى أنه من المحتمل أن يؤدي هذا الأمر إلى معالجة غير متسقة للترتيبات التي تم إبرامها فيما مضى. وكان هذا الأمر مشابه لأمر آخر نتج أثناء الصياغة النهائية لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *"الاصول غير الملموسة"*. وبناءً على ذلك الأساس، يرى المجلس أنه من الملائم اقتراح أحكام انتقالية في مسودة العرض ٤٣ بحيث تكون على اتساق مع تلك الأحكام المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١.

إستنتاج٤٧. غير أن المجلس أشار إلى أن الظروف التي تحيط بالأصول غير الملموسة تختلف عن تلك التي تتضمنها ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. تتضمن ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات عموماً ترتيبات ملزمة طويلة الأجل حيث أنه من المرجح أن تكون المعلومات المطلوبة لصياغة معلومات القيمة العادلة والتكلفة متوفرة بسهولة أكثر مما هو الحال بالنسبة للأصول غير الملموسة التي تم استملاكها أو تطويرها في الماضي، حتى في الحالات التي لم يسبق وأن اعترفت المنشأة فيها بأصول إمتياز تقديم الخدمات.

إستنتاج٤٨. غير أن المجلس أقر أنه قد يكون من الصعب التطبيق بأثر رجعي بشكل كامل نظراً لاحتمالية أن تكون العديد من هذه الترتيبات قد تم إبرامها فيما مضى. ونتيجة لذلك، ارتأى المجلس امكانية استخدام "التكلفة المفترضة" للإعتراف بأصول إمتياز تقديم الخدمات وقياسها.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ نتيجة للجزء الثاني من *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١٥: المواضيع التي أثارتها الأطراف المعنية

إستنتاج٤٩. تم توجيه نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لاحتمال وجود عدم اتساق بين متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١. ويمكن النظر إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ باعتبارها أصول امتياز تقديم خدمات مطلوب عرضها كفئة واحدة من فئات الأصول، حتى وإن كان لها طبيعة ووظيفة مختلفة. وحيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لا يهدف إلى طلب إعداد تقارير بشأن الأصول غير المتشابهة كما لو كانت متشابهة، قرر المجلس أن يتقدم بتوضيحات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ ليوضح نواياه. ونظر المجلس فيما إذا كانت تلك التغيرات ستحد من حجم المعلومات المتاحة للمستخدمين، ولكن كان المجلس راضياً عن متطلبات الإفصاح الحالية، خاصة الواردة في الفقرة ٣٢، حيث إنها تمثل إفصاحات ذات جودة عالية بشأن الأصول التي تخضع لترتيبات امتياز تقديم الخدمات.

إستنتاج٥٠. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن إعادة تصنيف أصول ترتيبات تقديم الخدمات قد تتطلب تغييراً في أساس القياس لبعض المنشآت. فعلى سبيل المثال، بعض أصول ترتيبات تقديم الخدمات التي يتم قياسها باستخدام نموذج إعادة التقييم، قد يتم إعادة تصنيفها إلى فئة من الأصول باستخدام نموذج التكلفة. وبشكلٍ مماثل، قد تتم إعادة تصنيف بعض أصول امتياز ترتيب الخدمات التي تم قياسها باستخدام نموذج التكلفة

إلى فئة من الأصول التي يتم قياسها باستخدام نموذج إعادة التقييم. ولأن التوازن بين أصول امتياز تقديم الخدمات والأصول الأخرى في الفئة سيختلف من منشأة لأخرى، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على السماح للمنشآت باختيار أساس القياس الذي يطبق عند هذه النقطة من إعادة التصنيف. وأشار المجلس أيضاً إلى أن المعلومات المطلوبة لتطبيق نموذج التكلفة بأثر رجعي يمكن أن لا تكون متاحة بسهولة. وبالتالي، وافق المجلس على السماح للمنشآت باستخدام القيم الدفترية التي تم تحديدها وفقاً لنموذج إعادة التقييم باعتبارها التكلفة المفترضة عند نقطة إعادة التصنيف عندما تختار المنشأة أن تقيس فئة من الأصول باستخدام نموذج التكلفة.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج٥١. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصدار بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام غير مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

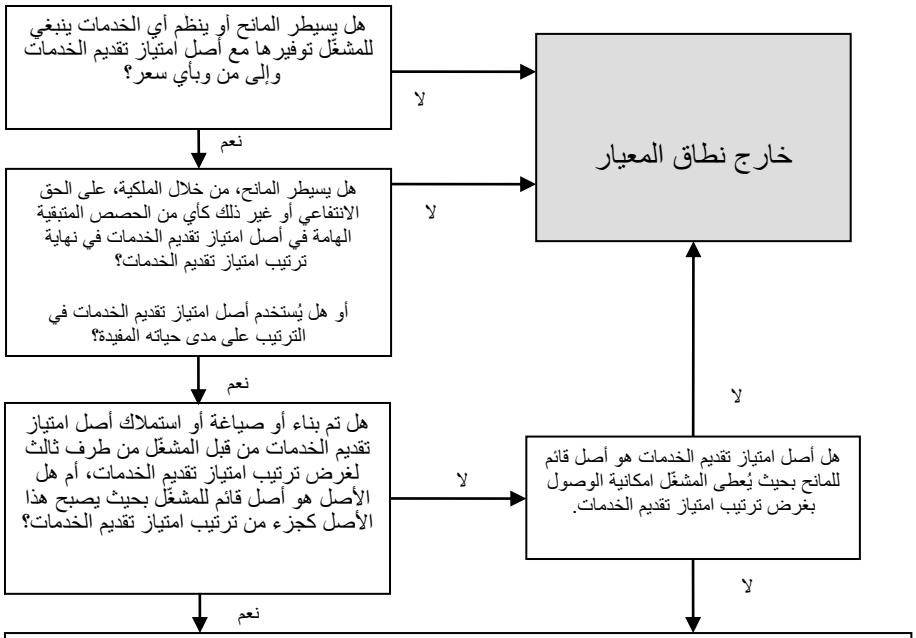
إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ لكنها لا تشكّل جزءاً منه.

تنفيذ ١. تهدف إرشادات التنفيذ هذه إلى توضيح جوانب معينة من متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢.

الإطار المحاسبي لترتيبات إمتياز تقديم الخدمات

تنفيذ ٢. يلخّص الرسم البياني أدناه محاسبة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢.



الإشارات إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تنطبق على الأنواع النموذجية من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات التي تتضمن أصل معين إلى جانب تقديم الخدمة

تنفيذ ٣. يبين الجدول الأنواع النموذجية لترتيبات مشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات القطاع العام ويقدّم إشارات إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تُطبّق على تلك الترتيبات. غير أن قائمة أنواع الترتيبات لا تعتبر شاملة. والغرض من هذا الجدول هو للتشديد على استمرارية الترتيبات. ولم تكن في نية المجلس نقل الانطباع بأن هنالك فروق بين متطلبات المحاسبة لمختلف أنواع الترتيبات.

تنفيذ ٤. توضح النصوص المظلله الترتيبات التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢.

الفئة	المستأجر	مزوّد الخدمة			المالك	
أنواع الترتيبات النمطية	عقد الإيجار (على سبيل المثال، إستئجار المشغّل أصل معين من المانح)	عقد الخدمة و/أو الصيانة (مهام محددة، على سبيل المثال، تحصيل الديون، إدارة المرافق)	الإصلاح–التشغيل–النقل	البناء–التشغيل–النقل	البناء–الامتلاك–التشغيل	١٠٠% سحب الاستثمار/ خصخصة/ تعاون
ملكية الأصل			المانح		المشغّل	
استثمار رأس المال		المانح	المشغّل			
مخاطر الطلب	مشتركة	المانح	المانح و/أو المشغّل		المشغّل	
المدة النموذجية	٨ – ٢٠ سنة	١ – ٥ سنوات	٢٥ – ٣٠ سنة		غير محدد (أو محدد من خلال ترتيب ملزم أو ترخيص معين)	
الحصة المتبقية		المانح			المشغّل	
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات الصلة	المعيار ١٣	المعيار ١	هذا المعيار /المعيار ١٧/المعيار ٣١		المعيار ١٧/ المعيار ٣١ (إلغاء الإعتراف) المعيار ٩ (الإعتراف بالإيرادات)	

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ لكنها لا تشكّل جزءاً منه.

مثال ١. تتطرق هذه الأمثلة لثلاث أنواع فقط من عدة أنواع محتملة من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. وتهدف هذه الأمثلة إلى توضيح المعالجة المحاسبية لبعض السمات الشائعة في المهنة. ولإيضاح هذه التوضيحات بأكبر قدر ممكن، تم الإفتراض أن مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هي ١٠ سنوات فقط وأن مقبوضات المشغّل السنوية تستمر على طول تلك الفترة. وفي الواقع، قد تكون الفترات أطول وقد تزداد الإيرادات السنوية مع مرور الوقت.

بنود الترتيب (مشتركة بين جميع الأمثلة الثلاث)

مثال ٢. يُعبّر عن المبالغ النقدية في هذه الأمثلة "بوحدات العملة".

مثال ٣. هذه البنود مشتركة بين الأمثلة الثلاث التالية:

مثال ٤. تتطلب بنود الترتيب من المشغّل بناء طريق– واستكمال الأعمال الإنشائية خلال سنتين– وصيانة وتشغيل الطريق لمدة قياسية قدرها ثماني سنوات (أي ٣ –١٠ سنوات). يقع الترتيب ضمن نطاق هذا المعيار ويحقق الطريق شروط الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات في الفقرة ٩ (أو الفقرة ١٠ بالنسبة لأصل ذي مدة مكتملة).

مثال ٥. وكذلك تتطلب بنود الترتيب من المشغّل إعادة تغطية سطح الطريق في حال تم إتلاف الطريق الرئيسي إلى ما دون وضع محدد. ويقدّر المشغّل أنه سيقوم بإعادة تغطية سطح الطريق في نهاية السنة الثامنة بقيمة عادلة تبلغ ١١٠ وحدة عملة. ويتم إضافة تعويض المشغّل مقابل هذه الخدمة إلى مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً و/أو الإيرادات التي يحق للمشغّل كسبها من أصل إمتياز تقديم الخدمات أو من أصل آخر موّلد للإيرادات مقدّم من المانح إلى المشغّل.

مثال ٦. من المفترض أن سطح الطريق الأصلي هو عنصر منفصل من أصل إمتياز تقديم الخدمات وأنه يحقق شروط الإعتراف المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ عند الإعتراف المبدئي بأصل إمتياز تقديم الخدمات. ويُفترض أيضا وجود تأكيد كافي فيما يخص توقيت ومقدار عمل إعادة تغطية السطح حتى يتم الإعتراف به كعنصر منفصل عند حدوث إعادة تغطية السطح[٣]. ويُفترض أنه يمكن استخدام التكلفة المتوقعة لإعادة تغطية السطح في تقدير التكلفة المبدئية لطبقات السطح المعترف بها على أنها عنصر منفصل من أصل إمتياز تقديم الخدمات. وبالتالي يتم الإعتراف بسطح الطريق على أنه عنصر منفصل من القيمة العادلة المبدئية لأصل إمتياز تقديم الخدمات ويتم قياسه بالقيمة العادلة المقدّرة لإعادة تغطية

[٣] إذا لم يكن هذا هو الحال (مثلا، احتمالية ان يقوم المشغل بإعادة تغطية السطح مستقبلا، أو احتمالية أن يتكبد مصاريف صيانة إضافية خلال مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات)، فإنه قد لا يكون من المناسب الاعتراف بأي عنصر معين.

السطح ويتم إستهلاكه خلال ٣– ٨ سنوات. وتكون فترة الإستهلاك هذه أقصر من فترة إستهلاك قاعدة الطريق، وتأخذ بعين الاعتبار أن إعادة تغطية السطح يحدث عادةً خلال ست سنوات وليس ٢٥ سنة. وخلال مرحلة الإنشاء، يُفترض أنه يتم إنشاء قاعدة الطريق فقط في السنة الأولى، ويكون الطريق جاهزا للاستخدام فقط في نهاية السنة الثانية.

مثال ٧. إن الإعتراف بعنصر استبدال سطح الطريق كعنصر منفصل من أصل إمتياز تقديم الخدمات في السنة الثامنة ينتج عنه زيادة في الإلتزام المعترف به من قبل المانح. وحيث يرتبط الإلتزام بنموذج منح حق معين إلى المشغل، يُعترف بالإيرادات الإضافية فيما يخص هذه الزيادة بشكل متساوي خلال مدة الترتيب. لكن إذا مثّلت النفقات تحسنا في إمكانيات الخدمة مثل طريق سير جديد بدلا من استعادة قدرة الخدمة الأصلية، فإنه يكون من المناسب بدلا من ذلك الإعتراف بالإيرادات المتعلقة بذلك التحسن فقط عند حدوثه.

مثال ٨. في بداية السنة الثالثة، بلغ إجمالي القيمة العادلة للطريق ١,٠٥٠ وحدة عملة تتكون من ٩٤٠ وحدة عملة متعلقة بإنشاء طبقات الأساس و١١٠ وحدة عملة متعلقة بإنشاء طبقات السطح. وتُستخدم القيمة العادلة لطبقات السطح لتقدير القيمة العادلة لإعادة تغطية السطح (والتي تُعامل كعنصر استبدال وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧). ويُستخدم أيضا العمر المقدر لطبقات السطح (أي ست سنوات) لتقدير إستهلاك عنصر الإستبدال في السنتين التاسعة والعاشرة. ويكون إجمالي القيمة العادلة المبدئية للطريق أقل من القيمة الحالية لمجموعة الدفعات المحددة مسبقا المتعلقة بالأصل، حيث أمكن.

مثال ٩. يكون العمر الإقتصادي لقاعدة الطريق هو ٢٥ سنة. ويأخذ المانح الإستهلاك السنوي على أساس القسط الثابت. وهو يبلغ بالتالي ٣٨ وحدة عملة (٢٥/٩٤٠) لطبقات الأساس. وتُستهلك طبقات السطح على مدى ٦ سنوات (السنوات ٣–٨) للعنصر الأصلي ويبدأ في السنة التاسعة لعنصر الاستبدال). يبلغ الإستهلاك السنوي المرتبط بطبقات السطح ما مجموعه ١٨ وحدة عملة (١١٠ وحدة عملة/٦). ولا يوجد إنخفاض في قيمة الطريق خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

مثال ١٠. من غير الممكن تحديد تكلفة رأس المال المشغّل. وتبلغ النسبة الضمنية في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات الخاص بالأصل ٦,١٨%.

مثال ١١. يُفترض أن تحصل جميع التدفقات النقدية في نهاية السنة.

مثال ١٢. من المفترض أن القيمة الزمنية للأموال هي قيمة غير كبيرة. وتنص الفقرة "تطبيق ٥٩" على إرشادات حول الطرق التي قد تكون مناسبة عندما تكون القيمة الزمنية للأموال هي قيمة كبيرة.

مثال ١٣. تنتهي صلاحية الترتيب في نهاية السنة العاشرة. وعند حدوث ذلك، ينقل المشغّل عملية تشغيل الطريق إلى المانح.

مثال ١٤. يشمل إجمالي التعويض المقدّم إلى المشغّل وفقاً لكل واحد من الأمثلة الثلاث عناصر ترتيب إمتياز تقديم الخدمات ويعكس القيم العادلة لكل من الخدمات الموضحة في الملحق ١.

مثال ١٥. تتلخص السياسة المحاسبية للمانح فيما يخص الممتلكات والمصانع والمعدات في الإعتراف بتلك الأصول بإستخدام نموذج التكلفة المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

الملحق ١: القيم العادلة لعناصر الترتيب (بوحدات العملة)

عنصر الترتيب	القيمة العادلة
الطريق– طبقات الأساس	٩٤٠
الطريق– طبقات السطح الأصلية	١١٠
إجمالي القيمة العادلة للطريق	١,٠٥٠
عنصر الخدمة السنوي	١٢
سعر الفائدة الفعلي	%٦,١٨

المثال ١: يقدّم المانح مجموعة دفعات محددة مسبقاً إلى المشغّل

بنود إضافية

مثال ١٦. تتطلب بنود الترتيب من المانح دفع ٢٠٠ وحدة عملة إلى المشغّل عن كل سنة خلال السنوات ٣–١٠ مقابل تجهيز الطريق لإستخدام الجمهور العام. يعكس إجمالي العوض النقدي (دفعة ٢٠٠ وحدة عملة في كل من السنوات ٣–١٠) القيمة العادلة لكل من الخدمات المشار إليها في الملحق ١. يُفترض بهذه الدفعات تغطية تكلفة إنشاء الطريق وتكاليف التشغيل السنوية البالغة ١٢ وحدة عملة، وتعويض المشغل عن إعادة تغطية سطح الطريق البالغة ١١٠ وحدة عملة في السنة الثامنة.

تأثير البيان المالي

مثال ١٧. يعترف المانح مبدئياً بأصل إمتياز تقديم الخدمات على أنه ممتلكات ومصانع ومعدات بقيمته العادلة (إجمالي ١,٠٥٠ وحدة عملة، تتكون من ٩٤٠ وحدة عملة متعلقة بإنشاء طبقات الأساس و١١٠ وحدة عملة متعلقة بإنشاء طبقات السطح الأصلية). ويتم الإعتراف بالأصل عند إنشائه (٥٢٥ وحدة عملة في السنة الأولى و٥٢٥ وحدة عملة في السنة الثانية). ويتم الإستهلاك سنوياً (٥٦ وحدة عملة مكونة من ٣٨ وحدة عملة لطبقات الأساس و١٨ وحدة عملة لطبقات السطح) ابتداءً من السنة الثالثة.

مثال ١٨. يعترف المانح مبدئياً بالإلتزام المالي بالقيمة العادلة المساوية للقيمة العادلة الخاصة بالأصل قيد الإنشاء في نهاية السنة الأولى (٥٢٥ وحدة عملة). يزداد الإلتزام في نهاية السنة الثانية ليعكس كل من القيمة العادلة للأعمال الإنشائية الإضافية (٥٢٥ وحدة عملة) ومصاريف التمويل

المترتبة على الإلتزام المالي القائم. ونظراً لكون مبلغ الدفعة المحددة مسبقاً المرتبط بعنصر الخدمة من ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو مبلغ معلوم، فإن المانح قادر على تحديد مبلغ الدفعة الذي يخفّض الإلتزام. يتم الإعتراف بمصاريف التمويل بالنسبة الضمنية البالغة ٦,١٨% سنوياً. ويُقاس الإلتزام لاحقاً بالتكلفة المطفأة، أي المبلغ المعترف به مبدئياً إضافة إلى مصاريف التمويل المترتبة على ذلك المبلغ والمحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ناقص التسديدات.

مثال ١٩. يتم إضافة التعويض مقابل إعادة تغطية سطح الطريق إلى مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً. وعلى الرغم من عدم وجود تأثير مباشر ناتج عن التدفقات النقدية مرتبط بإعادة تغطية سطح الطريق، إلا أن المانح يعترف بإعادة تغطية سطح الطريق على أنه أصل عند تنفيذ العمل، كما يعترف بمصاريف الإستهلاك البالغة ٦/١١٠ وحدة عملة = ١٨ وحدة عملة ابتداءً من السنة التاسعة.

مثال ٢٠. تتم إضافة التعويض مقابل صيانة وتشغيل الطريق (١٢ وحدة عملة) إلى مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً. وعلى الرغم من عدم وجود تأثير ناتج عن التدفقات النقدية مرتبط بمصاريف هذه الخدمة، إلا أن المانح يعترف بالمصاريف بشكل سنوي.

مثال ٢١. تتم محاسبة تكاليف الخدمات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

نظرة عامة على التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي وبيان المركز المالي

مثال ٢٢. تكون التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي وبيان المركز المالي الخاصة بالمانح خلال مدة الترتيب كما هو موّضح في الجداول ١.١ –٣.١. وإضافة إلى ذلك، يوّضح الجدول ٤.١ التغيرات في الإلتزام المالي.

الجدول ١.١ التدفقات النقدية (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	**المجموع**
مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً	–	–	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(١,٦٠٠)
صافي التدفقات الواردة/(التدفقات الصادرة)	–	–	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(١,٦٠٠)

الجدول ٢.١ بيان الأداء المالي (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	**المجموع**
مصروف الخدمة	–	–	(١٢)	(١٢)	(١٢)	(١٢)	(١٢)	(١٢)	(١٢)	(١٢)	(٩٦)
مصاريف التمويل	–	(٣٢)	(٦٧)	(٥٩)	(٥١)	(٤٣)	(٣٤)	(٢٥)	(٢٢)	(١١)	(٣٤٤)
الإستهلاك – طبقات الأساس	–	–	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٠٤)
الإستهلاك – طبقة السطح الأصلية	–	–	(١٨)	(١٩)	(١٨)	(١٨)	(١٩)	(١٨)	–	–	(١١٠)
الإستهلاك – طبقة السطح البديلة	–	–	–	–	–	–	–	–	(١٨)	(١٩)	(٣٧)
مجموع الإستهلاك	–	–	(٥٦)	(٥٧)	(٥٦)	(٥٦)	(٥٧)	(٥٦)	(٥٦)	(٥٧)	(٤٥١)
الفائض/(العجز) السنوي	–	(٣٢)	(١٣٥)	(١٢٨)	(١١٩)	(١١١)	(١٠٣)	(٩٣)	(٩٠)	(٨٠)	(٨٩١)

ملاحظات:

١. يعكس الإستهلاك خلال السنوات ٣ – ٨ إستهلاك سطح الطريق الذي تم إنشائه مبدئياً. حيث يتم إستهلاكه بالكامل خلال تلك الفترة. بينما يعكس الإستهلاك خلال السنوات ٩–١٠ إستهلاك عنصر أصل إمتياز تقديم الخدمات الجديد (السطح) المعترف به في السنة الثامنة.

٢. على الرغم من استخدام هذه الأمثلة التوضيحية لطريقة القسط الثابت في حساب الإستهلاك إلا أنه لا يُفترض استخدام هذه الطريقة في جميع الحالات. وتتطلب الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام١٧ "أن تعكس طريقة الإستهلاك النمطي الذي يتوقع من خلاله إستهلاك المنشأة للمنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل أو امكانيات الخدمة الخاصة بالأصل". وعلى وجه مشابه، تتطلب الفقرة ٩٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ بالنسبة للأصول غير الملموسة "أن يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدود على أساس منتظم طوال عمره الإنتاجي".

الجدول ٣.١ بيان المركز المالي (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
أصل إمتياز تقديم الخدمات – طبقات الأساس	٥٢٥	٩٤٠	٩٠٢	٨٦٤	٨٢٦	٧٨٨	٧٥٠	٧١٢	٦٧٤	٦٣٦
أصل إمتياز تقديم الخدمات– طبقة السطح الأصلية	–	١١٠	٩٢	٧٣	٥٥	٣٧	١٨	–	–	–
أصل إمتياز تقديم الخدمات – طبقة السطح البديلة	–	–	–	–	–	–	–	١١٠	٩٢	٧٣
مجموع أصل إمتياز تقديم الخدمات	٥٢٥	١،٠٥٠	٩٩٤	٩٣٧	٨٨١	٨٢٥	٧٦٨	٨٢٢	٧٦٦	٧٠٩
نقد	–	–	(٢٠٠)	(٤٠٠)	(٦٠٠)	(٨٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٢٠٠)	(١,٤٠٠)	(١,٦٠٠)
الإلتزام المالي	(٥٢٥)	(١,٠٨٢)	(٩٦١)	(٨٣٢)	(٦٩٥)	(٥٥٠)	(٣٩٦)	(٣٤٣)	(١٧٧)	–
الفائض/ العجز التراكمي	–	٣٢	١٦٧	٢٩٥	٤١٤	٥٢٥	٦٢٨	٧٢١	٨١١	٨٩١

ملاحظات:

١. في هذا المثال، تحدث إعادة تغطية السطح كما هو متوقع في السنة الثامنة عندما يتم إستهلاك سطح الطريق المبني مبدئياً بالكامل. وفي حال حدوث إعادة تغطية السطح في وقت مبكر، لا يتم إستهلاك سطح الطريق المبني مبدئياً بالكامل ويجب حينها إلغاء الإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ قبل الإعتراف بالعنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة تغطية السطح.

٢. يتم الإعتراف بالعنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة تغطية السطح في السنة الثامنة. تعكس السنوات ٩ – ١٠ إستهلاك هذا العنصر الإضافي (الجدول ٢.١).

٣. يرتفع الإلتزام المالي في السنة الثامنة للإعتراف بالعنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات.

الجدول ٤.١ التغيرات في الإلتزام المالي (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
الرصيد المرحّل	–	٥٢٥	١,٠٨٢	٩٦١	٨٣٢	٦٩٥	٥٥٠	٣٩٦	٣٤٣	١٧٧
الإلتزام المعترف به مع أصل إمتياز تقديم الخدمات المبدئي	٥٢٥	٥٢٥	–	–	–	–	–	–	–	–
مصاريف التمويل المضافة إلى الإلتزام قبل تسديد الدفعات	–	٣٢	–	–	–	–	–	–	–	–
جزء من مجموعة الدفعات المحددة مسبقا والذي يخفّض الإلتزام	–	–	(١٢١)	(١٢٩)	(١٣٧)	(١٤٥)	(١٥٤)	(١٦٣)	(١٦٦)	(١٧٧)
الإلتزام المعترف به مع طبقات السطح البديل	–	–	–	–	–	–	–	١١٠	–	–
الرصيد المرحّل	٥٢٥	١,٠٨٢	٩٦١	٨٣٢	٦٩٥	٥٥٠	٣٩٦	٣٤٣	١٧٧	–

المثال ٢: المانح يُعطي المشغّل حق فرض رسوم على إستخدام الطريق

بنود الترتيب الإضافية

مثال ٢٣. تسمح بنود الترتيب للمشغل بتحصيل رسوم معينة من السائقين الذين يستخدمون الطريق. ويتوقع المشغّل أن تبقى أعداد المركبات ثابتة خلال فترة الترتيب وأنه سوف يستلم رسوم تبلغ قيمتها ٢٠٠ وحدة عملة في كل من السنوات ٣–١٠. يعكس مجموع العوض النقدي (الرسوم البالغة قيمتها ٢٠٠ وحدة عملة في كل سنة من السنوات ٣ –١٠) القيم العادلة لكل من الخدمات المشار إليها في الملحق ١، والتي يُفترض أن تغطي تكلفة بناءً الطريق بالإضافة إلى التكاليف التشغيلية السنوية البالغة ١٢ وحدة عملة وتعويض المشغّل عن إعادة تغطية سطح الطريق في السنة الثامنة والبالغ قيمته ١١٠ وحدة عملة.

تأثير البيان المالي

مثال ٢٤. يعترف المانح مبدئياً بأصل إمتياز تقديم الخدمات على أنه ممتلكات ومصانع ومعدات بقيمته العادلة (إجمالي ١,٠٥٠ وحدة عملة، تتألف من٩٤٠ وحدة عملة متعلقة بإنشاء طبقات الأساس و١١٠ وحدة عملة متعلقة بإنشاء طبقات السطح الأصلية). يتم الإعتراف بالأصل عند إنشائه (٥٢٥ وحدة عملة في السنة الأولى و٥٢٥ وحدة عملة في السنة الثانية). يتم أخذ الإستهلاك سنوياً (٥٦ وحدة عملة تتكون من٣٨ وحدة عملة لطبقات الأساس و١٨ وحدة عملة لطبقات السطح ابتداءً من السنة الثالثة).

مثال ٢٥. وكعوض نقدي مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات، يعترف المانح بالإلتزام بموجب نموذج منح حق معين إلى المشغّل وذلك لمنح المشغل حق تحصيل الرسوم البالغة قيمتها ٢٠٠ وحدة عملة في السنوات ٣ – ١٠. ويتم الإعتراف بالإلتزام عند الإعتراف بالأصل.

مثال ٢٦. يتم تخفيض الإلتزام خلال السنوات ٣ –١٠، ويعترف المانح بالإيرادات على ذلك الأساس لأنه يُتوقع توفير فرصة الوصول إلى أصل إمتياز تقديم الخدمات بشكل متكافئ خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات وذلك من اللحظة التي يكون فيها الأصل قادرا على توفير منافع إقتصادية.

مثال ٢٧. يتم إضافة التعويض مقابل إعادة تغطية سطح الطريق إلى الرسوم التي يتوقع المشغّل كسبها خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وعلى الرغم من أنه ليس هنالك تأثير مباشر للتدفقات النقدية المرتبطة بإعادة تغطية سطح الطريق إلا أن المانح يعترف بإعادة تغطية سطح الطريق على أنه أصل عند تنفيذ العمل كما يعترف بمصاريف الإستهلاك البالغة ٦/١١٠ وحدة عملة = ١٨ وحدة عملة، ابتداءً من السنة التاسعة.

مثال ٢٨. يُضاف التعويض بدل صيانة وتشغيل الطريق (١٢ وحدة عملة) إلى الرسوم التي يتوقع المشغّل كسبها خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وليس هنالك تأثير للبيان المالي مرتبط بمصاريف هذه الخدمة. كما أنه لا يؤثر على التدفقات النقدية لأن المانح ليس لديه أي تدفق نقدي صادر. ولا يتم الإعتراف به على أنه مصاريف تشغيلية وذلك لأن القيمة العادلة للأصل والإلتزام المعترف بهما مبدئياً لا تشمل أي من تكاليف الخدمة التي قد يتحمّلها المشغّل.

نظرة عامة على التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي وبيان المركز المالي

مثال ٢٩. تكون التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي وبيان المركز المالي الخاصة بالمانح خلال مدة الترتيب كما هي موّضحة في الجدوال ١.٢ –٢.٢. وإضافة إلى ذلك، يوّضح الجدول ٣.٢ التغيّرات في الإلتزام.

التدفقات النقدية

مثال ٣٠. حيث أنه لم يتم تسديد أي دفعات إلى المشغّل، فإنه لا يوجد آثار للتدفقات النقدية في هذا المثال.

الجدول ١.٢ بيان الأداء المالي (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	المجموع
الإيرادات (تخفيض الإلتزام)	–	–	١٤٥	١٤٥	١٤٥	١٤٥	١٤٥	١٤٥	١٤٥	١٤٥	١١٦٠
الإستهلاك – طبقات الأساس	–	–	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٠٤)
الإستهلاك– طبقة السطح الأصلية	–	–	(١٨)	(١٩)	(١٨)	(١٨)	(١٩)	(١٨)	–	–	(١١٠)
الإستهلاك– طبقة السطح البديلة	–	–	–	–	–	–	–	–	(١٨)	(١٩)	(٣٧)
مجموع الإستهلاك	–	–	(٥٦)	(٥٧)	(٥٦)	(٥٦)	(٥٧)	(٥٦)	(٥٦)	(٥٧)	(٤٥١)
الفائض/(العجز) السنوي	–	–	٨٩	٨٨	٨٩	٨٩	٨٨	٨٩	٨٩	٨٨	٧٠٩

ملاحظات:

١. يعكس الإستهلاك خلال السنوات ٣ – ٨ إستهلاك سطح الطريق المبني مبدئياً. حيث يتم إستهلاكه بالكامل خلال تلك الفترة.

٢. يعكس الإستهلاك خلال السنوات ٩ – ١٠ إستهلاك العنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات (السطح) المعترف به في السنة الثامنة.

٣. تشمل الإيرادات (تخفيض الإلتزام) الإيرادات الناتجة عن الإلتزام الإضافي (الجدول ٣.٢).

٤. يتم الإعتراف بجميع الإيرادات على نحو متساوي خلال مدة الترتيب.

الجدول ٢.٢ بيان المركز المالي (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
أصل إمتياز تقديم الخدمات– طبقات الأساس	٥٢٥	٩٤٠	٩٠٢	٨٦٤	٨٢٦	٧٨٨	٧٥٠	٧١٢	٦٧٤	٦٣٦
أصل إمتياز تقديم الخدمات– طبقات السطح الأصلية	–	١١٠	٩٢	٧٣	٥٥	٣٧	١٨	–	–	–
أصل إمتياز تقديم الخدمات– طبقة السطح البديلة	–	–	–	–	–	–	–	١١٠	٩٢	٧٣
مجموع أصل إمتياز تقديم الخدمات	٥٢٥	١,٠٥٠	٩٩٤	٩٣٧	٨٨١	٨٢٥	٧٦٨	٨٢٢	٧٦٦	٧٠٩
النقد	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
الإلتزام	(٥٢٥)	(١,٠٥٠)	(٩٠٥)	(٧٦٠)	(٦١٥)	(٤٧٠)	(٣٢٥)	(٢٩٠)	(١٤٥)	–
الفائض/ العجز التراكمي	–	–	(٨٩)	(١٧٧)	(٢٦٦)	(٣٥٥)	(٤٤٣)	(٥٣٢)	(٦٢١)	(٧٠٩)

ملاحظات:

١. في هذا المثال، تحدث إعادة تغطية سطح الطريق كما هو متوقع في السنة الثامنة عندما يتم إستهلاك سطح الطريق المبني مبدئياً بالكامل. وإذا حدثت إعادة تغطية سطح الطريق قبل ذلك الوقت، لا يتم إستهلاك سطح الطريق المبني مبدئياً بشكل كامل، وينبغي إلغاء الإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ قبل الإعتراف بالعنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة تغطية سطح الطريق.

٢. يتم الإعتراف بالعنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة تغطية سطح الطريق في السنة الثامنة. تعكس السنوات ٩ – ١٠ إستهلاك هذا العنصر الإضافي (الجدول ٢.٢).

٣. تتم زيادة الإلتزام في السنة الثامنة للإعتراف بالعنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات.

الجدول ٣.٢ التغيرات في الإلتزام (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
الرصيد المرحّل	–	٥٢٥	١,٠٥٠	٩٠٥	٧٦٠	٦١٥	٤٧٠	٣٢٥	٢٩٠	١٤٥
الإلتزام المعترف به مع أصل إمتياز تقديم الخدمات المبدئي	٥٢٥	٥٢٥	–	–	–	–	–	–	–	–
الإيرادات (تخفيض الإلتزام)	–	–	(١٤٥)	(١٤٥)	(١٤٥)	(١٤٥)	(١٤٥)	(١٤٥)	(١٤٥)	(١٤٥)
الإلتزام المعترف به مع طبقات السطح البديلة	–	–	–	–	–	–	–	١١٠	–	–
الرصيد المرحّل	٥٢٥	١,٠٥٠	٩٠٥	٧٦٠	٦١٥	٤٧٠	٣٢٥	٢٩٠	١٤٥	–

المثال ٣: المانح يقدم مجموعة من الدفعات المحددة مسبقاً إلى المشغّل ويمنحه أيضاً حق فرض رسوم معينة على مستخدمي الطريق

بنود الترتيب الإضافية

مثال ٣١. تسمح بنود الترتيب للمشغّل بتحصيل الرسوم من السائقين الذين يستخدمون الطريق. ويتوقع المشغّل أن تبقى أعداد المركبات ثابتة خلال فترة الترتيب وأنه سوف يستلم رسوم تبلغ قيمتها ١٠٠ وحدة عملة في كل من السنوات ٣ –١٠. ويتطلب الترتيب أيضاً من المانح تقديم مجموعة من الدفعات المحددة مسبقاً إلى المشغّل سنوياً بقيمة ١٠٠ وحدة عملة. ويُنظر في القيمة العادلة لحق تحصيل الرسوم ومجموعة الدفعات المحددة مسبقاً من أجل تعويض المشغّل بشكل متساوي (أي ٥٠% من كل شكل من أشكال التعويض المقدم إلى المشغّل).

تأثير البيان المالي

مثال ٣٢. يعترف المانح مبدئياً بأصل إمتياز تقديم الخدمات على أنه ممتلكات ومصانع ومعدات بقيمته العادلة (إجمالي ١,٠٥٠ وحدة عملة، تتألف من ٩٤٠ وحدة عملة مرتبطة بإنشاء طبقات الأساس و١١٠ وحدة عملة بإنشاء طبقات السطح الأصلية). يتم الإعتراف بالأصل عند إنشائه (٥٢٥ وحدة عملة في السنة الأولى و٥٢٥ وحدة عملة في السنة الثانية). ويُؤخذ الإستهلاك سنوياً (٥٦ وحدة عملة تتألف من ٣٨ وحدة عملة لطبقات الأساس و١٨ وحدة عملة لطبقات السطح).

مثال ٣٣. كعوض نقدي مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات، يعترف المانح بالإلتزام بموجب نموذج منح حق معين إلى المشغّل لمنح المشغّل حق تحصيل الرسوم البالغة قيمتها ١٠٠ وحدة عملة في السنوات ٣–١٠ كما يعترف بالإلتزام المالي الذي يفرض عليه تسديد دفعات بقيمة ١٠٠ وحدة عملة في السنوات ٣ –١٠ . ويتم الإعتراف بالإلتزام والإلتزام المالي عند الإعتراف بالأصل في نهاية السنة الأولى (٥٢٥ وحدة عملة). وتتم زيادة الإلتزام والإلتزام المالي في نهاية السنة الثانية لتعكس كل من القيمة العادلة للعمليات الإنشائية الإضافية (٥٢٥ وحدة عملة) ومصاريف التمويل على الإلتزام المالي غير المسدد.

مثال ٣٤. يعتبر إلتزام المانح المرتبط بالحق الممنوح إلى المشغّل لفرض رسوم معينة ومجموعة الدفعات المحددة مسبقاً على أنهما بندان منفصلان. وبالتالي، فإنه من الضروري في هذا الترتيب تقسيم العوض النقدي الذي يقدمه المانح إلى المشغّل إلى جزأين– إلتزام وإلتزام مالي.

مثال ٣٥. يتم تخفيض الإلتزام البالغ قيمته ٥٢٥ وحدة عملة (معترف به بشكل متساوي في نهاية السنتين الأولى والثانية) خلال السنوات ٣ –١٠، ويعترف المانح بالإيرادات على الأساس ذاته لأنه من المتوقع كسب الرسوم بشكل متساوي خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم من اللحظة التي يكون فيها الأصل قادرا على توفير منافع إقتصادية.

مثال ٣٦. يعترف المانح مبدئياً بالإلتزام المالي بالقيمة العادلة المساوية لنصف القيمة العادلة للأصل (٥٢٥ وحدة عملة) والمعترف به بشكلٍ متساوي في نهاية السنتين الأولى والثانية. ويتم الإعتراف بإلتزام معين بموجب نموذج منح حق معين إلى المشغّل بقيمة مساوية للنصف الآخر من القيمة العادلة للأصل. وكذلك تتم زيادة الإلتزام المالي في نهاية السنة الثانية من خلال مصاريف التمويل على الإلتزام المالي غير المسدد. وحيث أن مبلغ مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً المرتبطة بعنصر الخدمة من ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو مبلغ معلوم، يكون المانح قادر على تحديد مبلغ الدفعات الذي يخفّض الإلتزام. ويتم الإعتراف بمصاريف التمويل بنسبة ضمنية تبلغ ٦,١٨% سنوياً. ويتم قياس الإلتزام لاحقاً بالتكلفة المطفأة، أي المبلغ المعترف به مبدئياً بالإضافة إلى مصاريف التمويل على المبلغ الذي تم حسابه باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ناقص التسديدات.

مثال ٣٧. يتم تعويض المشغّل بدل إعادة تغطية سطح الطريق (١١٠ وحدة عملة) بشكل متساوي من خلال الرسوم التي يتوقع المشغّل كسبها خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات ومجموعة الدفعات المحددة مسبقاً (أي ٥٠% من كل منها). وعلى الرغم من أنه ليس هنالك تأثير مباشر للتدفقات النقدية المرتبطة بإعادة تغطية سطح الطريق إلا أن المانح يعترف بإعادة تغطية سطح الطريق على أنه أصل عند تنفيذ العمل كما يعترف بمصاريف الإستهلاك البالغة ٦/١١٠ وحدة عملة = ١٨ وحدة عملة، ابتداءً من السنة التاسعة.

مثال ٣٨. يتم تعويض المشغّل بدل صيانة وتشغيل الطريق (١٢ وحدة عملة) بشكل متساوي من خلال الرسوم التي يتوقع المشغّل كسبها خلال مدة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات ومجموعة الدفعات المحددة مسبقاً (أي ٥٠% من كل منها). وليس هنالك تأثير للبيان المالي مرتبط بمصاريف هذه الخدمة لأن المانح ليس لديه أي تدفق نقدي صادر. إلا أن المانح يعترف بالمصاريف سنويا لجزء من التعويض المرتبط بمجموعة الدفعات المحددة مسبقاً (٦ وحدات عملة). وليس هنالك تأثير للبيان المالي فيما يخص المبلغ المتبقي ٦ وحدات عملة من مصاريف الخدمة هذه. ولا يتم الإعتراف به على أنه مصاريف تشغيلية وذلك لأن القيمة العادلة للأصل والإلتزام المعترف بهما مبدئياً لا تشمل أي من تكاليف الخدمة التي قد يتحمّلها المشغّل.

مثال ٣٩. تكون التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي وبيان المركز المالي الخاصة بالمانح خلال مدة الترتيب كما هي موّضحة في الجداول ١.٣-٣.٣. وإضافة إلى ذلك، يوّضح الجدول ٤.٣ التغيّرات في الإلتزام ويوضح الجدول ٥.٣ التغيرات في الإلتزام المالي.

نظرة عامة على التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي وبيان المركز المالي

الجدول ١.٣ التدفقات النقدية (بوحدات العملة)

السنة	**١**	**٢**	**٣**	**٤**	**٥**	**٦**	**٧**	**٨**	**٩**	**١٠**	**مجموع**
مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً	–	–	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(٨٠٠)
صافي تدفق وارد/ (تدفق صادر)	–	–	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(١٠٠)	(٨٠٠)

الجدول ٢.٣ بيان الأداء المالي (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	مجموع
الإيرادات (تخفيض الإلتزام)	–	–	٧٣	٧٢	٧٣	٧٢	٧٣	٧٢	٧٣	٧٢	٥٨٠
مصاريف الخدمة	–	–	(٦)	(٦)	(٦)	(٦)	(٦)	(٦)	(٦)	(٦)	(٤٨)
مصاريف التمويل	–	(١٦)	(٣٣)	(٣٠)	(٢٦)	(٢٢)	(١٧)	(١٢)	(١١)	(٥)	(١٧٢)
الإستهلاك – طبقات الأساس	–	–	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٨)	(٣٠٤)
الإستهلاك – طبقة السطح الأصلية	–	–	(١٨)	(١٩)	(١٨)	(١٨)	(١٩)	(١٨)	–	–	(١١٠)
الإستهلاك – طبقة السطح البديلة	–	–	–	–	–	–	–	–	(١٨)	(١٩)	(٣٧)
مجموع الإستهلاك	–	–	(٥٦)	(٥٧)	(٥٦)	(٥٦)	(٥٧)	(٥٦)	(٥٦)	(٥٧)	(٤٥١)
الفائض/ العجز السنوي	–	(١٦)	(٢٢)	(٢١)	(١٥)	(١٢)	(٧)	(٢)	–	٤	(٩١)

ملاحظات :

١. يعكس الإستهلاك خلال السنوات ٣ – ٨ إستهلاك سطح الطريق المبني مبدئياً. حيث يتم إستهلاكه بالكامل خلال تلك الفترة.

٢. يعكس الإستهلاك خلال السنوات ٩ – ١٠ إستهلاك العنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات المعترف به في السنة الثامنة.

٣. تشمل الإيرادات (تخفيض الإلتزام) الإيرادات الناتجة عن الإلتزام الإضافي (الجدول ٣.٣).

٤. يتم الإعتراف بجميع الإيرادات على نحو متساوي خلال مدة الترتيب.

الجدول ٣.٣ بيان المركز المالي (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
أصل إمتياز تقديم الخدمات – طبقات الأساس	٥٢٥	٩٤٠	٩٠٢	٨٦٤	٨٢٦	٧٨٨	٧٥٠	٧١٢	٦٧٤	٦٣٦
أصل إمتياز تقديم الخدمات– طبقة السطح	–	١١٠	٩٢	٧٣	٥٥	٣٧	١٨	–	–	–
أصل إمتياز تقديم الخدمات – طبقة السطح البديلة	–	–	–	–	–	–	–	١١٠	٩٢	٧٣
مجموع أصل إمتياز تقديم الخدمات	٥٢٥	١,٠٥٠	٩٩٤	٩٣٧	٨٨١	٨٢٥	٧٦٨	٨٢٢	٧٦٦	٧٠٩
نقد	–	–	(١٠٠)	(٢٠٠)	(٣٠٠)	(٤٠٠)	(٥٠٠)	(٦٠٠)	(٧٠٠)	(٨٠٠)
الإلتزام	(٢٦٢)	(٥٢٥)	(٤٥٢)	(٣٨٠)	(٣٠٧)	(٢٣٥)	(١٦٢)	(١٤٥)	(٧٢)	–
الإلتزام المالي	(٢٦٣)	(٥٤١)	(٤٨٠)	(٤١٦)	(٣٤٨)	(٢٧٦)	(١٩٩)	(١٧٢)	(٨٩)	–
الفائض/ العجز التراكمي	–	١٦	٣٨	٥٩	٧٤	٨٦	٩٣	٩٥	٩٥	٩١

ملاحظات :

١. في هذا المثال، تحدث إعادة تغطية سطح الطريق كما هو متوقع في السنة الثامنة عندما يتم إستهلاك سطح الطريق المبني مبدئياً بالكامل. وإذا حدثت إعادة تغطية سطح الطريق قبل ذلك الوقت، لا يتم إستهلاك سطح الطريق المبني مبدئياً بشكل كامل، وينبغي إلغاء الإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ قبل الإعتراف بالعنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة تغطية سطح الطريق.

٢. يتم الإعتراف بالعنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات المرتبط بإعادة تغطية سطح الطريق في السنة الثامنة. تعكس السنوات ٩ – ١٠ إستهلاك هذا العنصر الإضافي (الجدول ٢.٣).

٣. تتم زيادة الإلتزام في السنة الثامنة للإعتراف بنسبة ٥٠% من العنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات.

٤. تتم زيادة الإلتزام المالي في السنة الثامنة للإعتراف بنسبة ٥٠% من العنصر الجديد من أصل إمتياز تقديم الخدمات.

الجدول ٤.٣ التغيرات في الإلتزام (بوحدات العملة)

العام	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
الرصيد المرحل	–	٢٦٢	٥٢٥	٤٥٢	٣٨٠	٣٠٧	٢٣٥	١٦٢	١٤٥	٧٢
الإلتزام المعترف به مع أصل إمتياز تقديم الخدمات المبدئي	٢٦٢	٢٦٣	–	–	–	–	–	–	–	–
الإيرادات (تخفيض الإلتزام)	–	–	(٧٣)	(٧٢)	(٧٣)	(٧٢)	(٧٣)	(٧٢)	(٧٣)	(٧٢)
الإلتزام المعترف به مع طبقات السطح البديلة	–	–	–	–	–	–	–	٥٥	–	–
الرصيد المرحل	٢٦٢	٥٢٥	٤٥٢	٣٨٠	٣٠٧	٢٣٥	١٦٢	١٤٥	٧٢	–

الجدول ٥.٣ التغيرات في الإلتزام المالي (بوحدات العملة)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
الرصيد المرحل	–	٢٦٣	٥٤١	٤٨٠	٤١٦	٣٤٨	٢٧٦	١٩٩	١٧٢	٨٩
الإلتزام المعترف به مع أصل إمتياز تقديم الخدمات المبدئي	٢٦٣	٢٦٢	–	–	–	–	–	–	–	–
مصاريف التمويل المضافة إلى الإلتزام قبل تسديد الدفعات	–	١٦	–	–	–	–	–	–	–	–
جزء مجموعة الدفعات المحددة مسبقاً الذي يخفّض الإلتزام	–	–	(٦١)	(٦٤)	(٦٨)	(٧٢)	(٧٧)	(٨٢)	(٨٣)	(٨٩)
الإلتزام المعترف به مع طبقات السطح البديلة	–	–	–	–	–	–	–	٥٥	–	–
الرصيد المرحل	٢٦٣	٥٤١	٤٨٠	٤١٦	٣٤٨	٢٧٦	١٩٩	١٧٢	٨٩	–

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣- تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتضمن هذا الإصدار التعديلات الناجمة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* في يناير ٢٠١٥.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩* (الصادرة في يناير ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *"المنافع الاجتماعية"* الصادر في يناير ٢٠١٩).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية"* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ٤٠ *"عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "* (الصادر في يوليو ٢٠١٦)
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٥* (الصادرة في إبريل ٢٠١٦).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٧	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٨	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٣٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٣٩	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٦٢ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٦٢ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٦٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨
٧٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨
٧٨	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٧٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٨٥أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٨٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٠٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٠٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٠٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٠٦	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٠٧	حذف	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ١١٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٣أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
١١٤	حذف	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
١١٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٩أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٩ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١١٩ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٩د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٢أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٢ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٢ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ١٢٢د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٢د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٣	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٢٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٣٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٣٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ١٣٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١٣٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١٣٤ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٩
١٤٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٥٤أ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٥٤ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
١٥٤ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
١٥٤د	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
١٥٤هـ	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٥٤و	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٥٤ز	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
١٥٤ح	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
تنفيذ ٢٩	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
تنفيذ ٣٥	تعديل	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
تنفيذ ٣٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
العنوان الرئيسي أعلى فقرة تنفيذ ٦٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨
تنفيذ ٦٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨
تنفيذ ٦٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨
تنفيذ ٦٩	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨
تنفيذ ٧٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨
تنفيذ ٧١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨
تنفيذ ٧٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨
تنفيذ ٩١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يناير ٢٠١٨ التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ يناير ٢٠١٨
الملحق	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

يناير ٢٠١٥

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣

تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى

جدول المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٨
تعريفات	٩-١٤
تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	١٠
البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	١١
أساس المحاسبة السابق	١٢
البيانات المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	١٣-١٤
الإعتراف والقياس	١٥-٢٢
البيان الإفتتاحي للمركز المالي عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	١٥
السياسات المحاسبية	١٦-٢٢
الإستثناءات من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأثر رجعي	٢٣-٢٦
العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	٢٧-٣٢
الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق خلال فترة الإنتقال	٣٣-٦٢
فترة الإعفاء الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات وقياسها	٣٦-٦٢
الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق خلال فترة التبني	٦٣-١٣٤
إستخدام التكلفة المفترضة لقياس الأصول و/أو الإلتزامات	٦٤-٧٠
إستخدام التكلفة المفترضة لقياس الأصول المستملكة من خلال معاملة غير تبادلية	٧١
إستخدام التكلفة المفترضة للإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤)	٧٢-٧٣
التاريخ الذي يمكن فيه تحديد التكلفة المفترضة	٧٤-٧٦
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ "عرض البيانات المالية"	٧٧-٨٤
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"	٨٥-٨٧
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ " تكاليف الإقتراض "	٨٨-٩٠
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ " إعداد التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع "	٩١-٩٤
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ " عقود الإيجار"	٩٥-٩٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ " تقديم التقارير حول القطاعات"..... ٩٧
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المحاسبية الدولية ٢١ " إنخفاض قيمة
الأصول غير المولدة للنقد "..... ٩٨-١٠٠
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ " منافع الموظفين "..... ١٠١-١٠٧
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ " إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
"..... ١٠٨-١١٠
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ " الأدوات المالية: العرض " ١١١-١١٢
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ " الأدوات المالية..... ١١٣-١٢٢
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ " الأدوات المالية: الإفصاحات "..... ١٢٣-١٢٤
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ " الأصول غير الملموسة "..... ١٢٥-١٢٦
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ " ترتيبات امتياز الخدمات "..... ١٢٧-١٢٨
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٤ "البيانات المالية المنفصلة"، و٣٥ "
البيانات المالية الموحدة "، ٣٦ " الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع
المشتركة "..... ١٢٩-١٣٠
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " البيانات المالية الموحدة "..... ١٣١
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ " الترتيبات المشتركة "..... ١٣٢-١٣٤
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٣ " منافع الموظفين"..... ١٣٤أ-١٣٤ب
الإفصاحات..... ١٣٥-١٥٢
توضيح الإنتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام..... ١٤١
عمليات المطابقة..... ١٤٢-١٤٧
الإفصاحات حيث تُستخدم التكلفة المفترضة للمخزون أو العقارات الإستثمارية أو
الممتلكات والمصانع والمعدات أو الأصول غير الملموسة أو الأدوات المالية أو أصول
امتياز الخدمات..... ١٤٨
الإفصاحات حيث تُستخدم التكلفة المفترضة للإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها
أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة..... ١٤٩-١٥٠
الإعفاءات من متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلال
فترة الإنتقال..... ١٥١-١٥٢
الأحكام الإنتقالية..... ١٥٣
تاريخ النفاذ..... ١٥٤
ملحق "أ": التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى
أساس الإستنتاجات
إرشادات التنفيذ

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *"تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى"* موضح في الفقرات ١-١٥٤. وتتمتع كافة الفقرات بنفس الصلاحية والنفاذ. وينبغي قراءة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات و" *المقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*". ويوفر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الصريحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، من أجل تقديم معلومات ذات جودة عالية:

(أ) توفر تقارير شفافة حول إنتقال المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق؛

(ب) توفر نقطة انطلاق مناسبة للمحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بغض النظر عن أساس المحاسبة الذي استخدمته المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قبل تاريخ تبني المعايير؛ و

(ج) حيث من المتوقع أن تتجاوز المنافع المتحققة التكاليف.

النطاق

٢. **ينبغي أن تطبق المنشأة** هذا **المعيار عندما تعّد وتعرض بياناتها المالية السنوية عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وخلال الإنتقال لتلك المعايير.**

٣. يُطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة للمرة الأولى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق وخلال الفترة الإنتقالية المسموح بها في هذا المعيار. ولا يُطبق هذا المعيار، على سبيل المثال، في الحالات التي تقوم فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بما يلي:

(أ) وقف عرض البيانات المالية وفقاً للمتطلبات المقررة، بعد عرضها مسبقاً إلى جانب مجموعة أخرى من البيانات المالية التي تتضمن بياناً صريحاً وغير متحفظ بالإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق؛

(ب) عرض البيانات المالية في فترة إعداد التقارير السابقة وفقاً للمتطلبات المقررة واحتواء هذه البيانات المالية على بيان صريح وغير متحفظ يفيد بالإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق؛ أو

(ج) عرض البيانات المالية في فترة إعداد التقارير السابقة التي تحتوي على بيان صريح وغير متحفظ يفيد بالإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، حتى لو قام المدققون بتعديل تقرير التدقيق الخاص بهم حول تلك البيانات المالية.

٤. ينبغي تطبيق هذا المعيار بدءاً من التاريخ الذي تعتمد فيه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق وخلال الفترة الإنتقالية. يسمح هذا المعيار للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى بتطبيق الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي يمكن أن تؤثر على العرض العادل. وحيث يتم تطبيق هذه الإعفاءات والأحكام الإنتقالية، يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإفصاح عن معلومات حول الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي يتم تبنيها، وحول التقدم المحرز نحو تحقيق العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

٥. في نهاية الفترة الإنتقالية، يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تمتثل لمتطلبات الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام المبنية على أساس الإستحقاق من أجل تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق كما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ "*عرض البيانات المالية*".

٦. لا يُطبق هذا المعيار على التغيرات في السياسات المحاسبية التي تجريها المنشأة التي تطبق فعليا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتتعلق هذه التغييرات بما يلي:

(أ) المتطلبات الخاصة بالتغيرات في السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"؛ و

(ب) المتطلبات الإنتقالية المحددة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى. وتُطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى فقط على التغيرات في السياسات المحاسبية التي تجريها المنشأة التي تطبق فعلياً معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق؛ وهي لا تُطبق على إنتقال المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بإستثناء ما هو محدد في هذا المعيار.

٧. [تم إلغائها]

٨. [تم إلغائها]

تعريفات

٩. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:

<u>تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام</u>: (Date of adoption of IPSASs) هو التاريخ الذي تتبنى فيه المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى، وهو بداية فترة إعداد التقارير التي تتبنى فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والتي تعرض المنشأة فيما يخص ذلك بياناتها المالية الإنتقالية أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

<u>التكلفة المفترضة</u>: (Deemed cost) هو المبلغ المستخدم كبديل عن تكلفة الإستملاك أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين.

<u>البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام</u>: (First IPSAS financial statements) هي البيانات المالية السنوية الأولى التي تمتثل فيها المنشأة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق ويمكنها تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بالإمتثال لتلك المعايير لأنها تبنت واحدة أو أكثر من الإعفاءات الإنتقالية الواردة في هذا المعيار والتي لا تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية ولا تؤثر على قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

<u>المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى</u>: (First-time adopter) هي المنشأة التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى وتعرض بياناتها المالية الإنتقالية الأولى أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

<u>البيان الإفتتاحي للمركز المالي</u>:(Opening statement of financial position) هو بيان المركز المالي للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الفترة الإنتقالية:(Period of transition) هي الفترة التي تطبق فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى واحدة أو أكثر من الإعفاءات الواردة في هذا المعيار قبل أن تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وقبل أن تكون قادرة على تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

أساس المحاسبة السابق: (Previous basis of accounting) هو أساس المحاسبة الذي تستخدمه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى مباشرةً قبل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

البيانات المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: (Transitional IPSAS financial statements) هي البيانات المالية المعدّة وفقاً لهذا المعيار حيث لا يكون بإمكان المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى لأنها تبنت واحدة أو أكثر من الإعفاءات الإنتقالية الواردة في هذا المعيار والتي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وتؤثر على قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ضمن هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في تلك المعايير، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرّفة* الذي يُنشر بشكل منفصل.

تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

١٠. يكون تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو التاريخ الذي تتبنى فيه المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى. وهو بداية فترة إعداد التقارير التي تتبنى فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والتي تعرض فيما يخص ذلك بياناتها المالية الإنتقالية الأولى أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي حال استفادت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات الواردة في هذا المعيار والتي تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق (أنظر الفقرات ٣٦-٦٢) في إنتاج بياناتها المالية الإنتقالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فإنه يمكنها تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق عند انتهاء أجل الإعفاءات المقدمة و/أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة وقياسها و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيها أقرب). ولا ينبغي وصف البيانات المالية بأنها تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما لم تمتثل لجميع متطلبات كافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها.

البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

١١. البيانات المالية الأولى للمنشأة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي البيانات المالية السنوية الأولى التي بإمكان المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقدم فيها بيانا صريحا وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وفي حال لم تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاءات الواردة في هذا المعيار التي تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق (أنظر الفقرات ٣٦-٦٢)، فإن بياناتها المالية الأولى بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق ستكون أيضاً هي بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

أساس المحاسبة السابق

١٢. إن أساس المحاسبة السابق هو أساس المحاسبة الذي تستخدمه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى مباشرةً قبل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وقد يكون هذا هو أساس النقد المحاسبي أو أساس الإستحقاق المحاسبي أو نسخة معدلة من الأساس النقدي أو أساس الإستحقاق المحاسبي أو أي أساس آخر محدد.

البيانات المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

١٣. إن البيانات المالية الإنتقالية للمنشأة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي البيانات المالية السنوية التي تنتقل فيها المنشأة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق وتتبنى بعض الإستثناءات الواردة في هذا المعيار التي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وفي حال اعتمدت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاءات الواردة في هذا المعيار والتي تؤثر على العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق (أنظر الفقرات ٣٦-٦٢)، فإنها لن تكون قادرة على تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى على أساس الإستحقاق إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة في هذا المعيار و/أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة وقياسها و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب). ولا ينبغي أن توصف البيانات المالية بأنها تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما لم تمتثل لجميع متطلبات كافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها.

١٤. إن البيانات المالية الإنتقالية للمنشأة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي تلك البيانات المالية، التي تنتقل فيها المنشأة من أساس محاسبي آخر، مثلا عندما:

(أ) تعّد أحدث بياناتها المالية السابقة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام *"إعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي"*.

(ب) تعرض أحدث بياناتها المالية السابقة:

(١) وفقاً للمتطلبات المقررة التي لا تتفق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في جميع النواحي؛

(٢) بالانسجام مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في جميع النواحي، بإستثناء أن البيانات المالية لم تتضمن بيانا صريحا وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

(٣) التي تتضمن بيانا صريحا يفيد بإمتثالها لبعض، لكن ليس جميع، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بما في ذلك تبني الإعفاءات المنصوص عليها في هذا المعيار والتي تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق (أنظر الفقرات ٣٦-٦٢)؛

(٤) وفقاً للمتطلبات المقررة التي لا تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بإستخدام بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المختلفة لمحاسبة البنود التي لا توجد متطلبات مقررة بشأنها؛ أو

(٥) وفقاً للمتطلبات المقررة، مع إجراء مطابقة لبعض المبالغ مع المبالغ المحددة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

(ج) تعّد البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للإستخدام الداخلي فقط، دون إتاحتها للمستخدمين الخارجيين؛

(د) تعّد مجموعة تقارير وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١؛ أو

(هـ) لم تعرض البيانات المالية للفترات السابقة.

الإعتراف والقياس

البيان الإفتتاحي للمركز المالي عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

١٥. ينبغي أن تعّد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وأن تعرض بيان إفتتاحي للمركز المالي في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتعتبر هذه هي نقطة الانطلاق للمحاسبة الخاصة بها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

السياسات المحاسبية

١٦. في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأثر رجعي إلا إذا كان ذلك مطلوبا، أو مجازا بخلاف ذلك، في هذا المعيار.

١٧. ينبغي أن تستخدم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى نفس السياسات المحاسبية في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي وخلال جميع الفترات المعروضة، بإستثناء ما هو محدد في الفقرات ٣٦-١٣٤. ويجب أن تمتثل السياسات المحاسبية لكل معيار نافذ المفعول من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تاريخ تبني تلك المعايير، بإستثناء ما هو محدد في الفقرات ٣٦-١٣٤.

١٨. يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والتي تستفيد من الإعفاءات الواردة في الفقرات ٣٦-١٣٤ أن تعدل سياساتها المحاسبية بعد انتهاء أجل الإعفاءات المقدمة و/أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة وقياسها و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

١٩. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الإستحقاق والتي تكون نافذة المفعول في تاريخ تبني تلك المعايير. ويمكن أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعايير الجديدة التي لم تصبح إلزامية بعد إذا كانت تلك المعايير تسمح بالتطبيق المبكر. وينبغي تطبيق أي معايير محاسبة دولية جديدة في القطاع العام تصبح نافذة المفعول خلال الفترة الإنتقالية من قبل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بدءاً من التاريخ الذي تصبح فيه نافذة المفعول.

٢٠. وبإستثناء ما ورد في الفقرات ٣٦-١٣٤، يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي:

(أ) أن تعترف بجميع الأصول والإلتزامات التي يكون الإعتراف بها واجباً وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

(ب) ألا تعترف بالبنود على أنها أصول أو إلتزامات إذا لم تسمح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بذلك الإعتراف؛

(ج) أن تعيد تصنيف البنود التي اعترفت بها بموجب أساس المحاسبة السابق على أنها نوع واحد من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية، لكنها نوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و

(د) أن تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في قياس جميع الأصول والإلتزامات المعترف بها.

٢١. قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في البيانات المالية عن تلك التي استخدمتها في نهاية الفترة المقارنة بموجب أساسها المحاسبي السابق. وتنشأ التعديلات الناتجة عن المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. لذلك، يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بتلك التعديلات على الرصيد الإفتتاحي للفائض أو العجز المتراكم في الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالبنود و/أو قياسها (أو، حيث يكون مناسبا، فئة أخرى من صافي الأصول/حقوق الملكية). وينبغي أن تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بهذه التعديلات في أقرب فترة معروضة.

٢٢. تُطبق الإعفاءات والأحكام الإنتقالية الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى على التغيرات في السياسات المحاسبية التي تجريها المنشأة التي تطبق فعليا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وتُطبق الإعفاءات والأحكام الإنتقالية الواردة في هذا المعيار على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التي تعّد وتعرض بياناتها المالية السنوية عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وخلال فترة الإنتقال إلى تلك المعايير.

الإستثناءات من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأثر رجعي

٢٣. إن التقديرات التي تجريها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تاريخ تبني تلك المعايير، يجب أن تكون متسقة مع التقديرات التي تتم بموجب أساس المحاسبة السابق (بعد إجراء أي تعديلات لبيان أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم تكن هناك أدلة موضوعية تثبت بأن تلك التقديرات كانت غير متسقة مع المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٢٤. يحظر هذا المعيار تطبيق بعض جوانب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بأثر رجعي. يمكن أن تحصل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على معلومات بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول التقديرات التي أجرتها بموجب أساسها المحاسبي السابق. ووفقا للفقرة ٢٣، يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعالج استلام تلك المعلومات بنفس الطريقة التي تعالج فيها الأحداث غير المعدلة بعد فترة إعداد التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*".

٢٥. قد تحتاج المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى إجراء تقديرات معينة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تاريخ تبني تلك المعايير أو خلال الفترة الإنتقالية والتي لم تكن مطلوبة في ذلك التاريخ بموجب أساس المحاسبة السابق. ولتحقيق الاتساق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤، يجب أن تعكس تلك التقديرات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الظروف التي كانت سائدة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو في التاريخ أثناء الفترة الإنتقالية. وتحديداً، يجب أن تعكس التقديرات التي تُحدد في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو خلال الفترة الإنتقالية فيما يخص أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار صرف العملات الأجنبية ظروف وأوضاع السوق في ذلك التاريخ. وبالنسبة للأصول غير المالية، مثل الممتلكات والمصانع والمعدات، تعكس التقديرات الخاصة بالعمر الإنتاجي للأصل أو قيمته المتبقية أو وضعه توقعات وأحكام الإدارة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو التاريخ أثناء الفترة الإنتقالية.

٢٦. تُطبق الفقرات ٢٣-٢٥ على البيان الإفتتاحي للمركز المالي. كما تُطبق أيضاً على الفترة المقارنة التي تختار فيها المنشأة عرض المعلومات المقارنة وفقاً للفقرة ٧٨، وفي هذه الحالة يتم استبدال الإشارات إلى تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بإشارات إلى نهاية تلك الفترة المقارنة.

العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

٢٧. ينبغي أن تعرض البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الخاصة بالمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بصورة عادلة المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً للتعريفات ومعايير الإعتراف بالأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي حال استفادت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات الواردة في الفقرات ٣٦-٦٢، سوف تؤثر هذه الإعفاءات على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرة المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة و/أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

٢٨. ينبغي أن تطالب المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالإمتثال الكامل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقط عند إمتثالها لجميع متطلبات تلك المعايير المعمول بها والتي تكون نافذة المفعول في ذلك التاريخ، مع مراعاة الفقرة ١١. وفي حال اعتمدت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى واحدة أو أكثر من الإعفاءات الواردة في الفقرات ٣٦-٦٢، سوف يتأثر العرض العادل للبيانات المالية كما سوف تتأثر قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ويتعين على المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تقدم بيانا صريحا وغير متحفظ يفيد بإمتثالها في الإيضاحات. ولا ينبغي أن توصف البيانات المالية بأنها تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما لم تمتثل لجميع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وينبغي أن توصف بأنها بيانات مالية تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

٢٩. وفقاً للفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١، يتحقق العرض العادل في جميع الظروف تقريبا من خلال الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها. ولكي تطالب المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالإمتثال الكامل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ينبغي الإمتثال لجميع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها لضمان عرض تلك المعلومات بطريقة تلبي الخصائص النوعية، مع مراعاة الفقرة ١١.

٣٠. توفر الإعفاءات الواردة في الفقرات ٣٦-٦٢ إعفاءاً من متطلبات الإعتراف و/أو القياس و/أو العرض و/أو الإفصاح المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تاريخ تبني تلك المعايير وخلال الفترة الإنتقالية. وقد تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى اعتماد هذه الإعفاءات، لكنها ستعتبر بأن تطبيق هذه الإعفاءات سوف يؤثر على العرض العادل لبياناتها المالية وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق وفقاً للفقرتين ٢٧ و٢٨ إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة و/أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة وقياسها و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب). وقبل الاستفادة من هذه الإعفاءات، يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تأخذ في اعتبارها جميع الحقائق والظروف ذات الصلة والتأثير المحتمل على بياناتها المالية.

٣١. ينبغي أن تقيّم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ما إذا كانت الإعفاءات الإنتقالية التي تم تبنيها تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرة المنشأة على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

٣٢. على سبيل المثال، تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فترة الإعفاء الإنتقالية البالغة ثلاث سنوات من أجل الإعتراف بالمخالفات المرورية وقياسها لأنه لا يتوفر سوى بيانات غير كافية حول قيمة الغرامات الصادرة والغرامات المشطوبة والتسويات التي تم التوصل إليها مع المخالفين وما إلى ذلك. لا تُطبق فترة الإعفاء على أي فئة أخرى من الإيرادات غير التبادلية. ولا تعتبر الإيرادات المتحققة من الغرامات كبيرة فيما يتعلق بالبيانات المالية ككل. وتستنتج المنشأة أنه، من خلال تبني الإعفاءات والأحكام الإنتقالية، لن يتأثر العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ونتيجة لذلك، فإن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى سوف تبقى قادرة على تحقيق العرض العادل وتأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في تاريخ تبني تلك المعايير أو خلال الفترة الإنتقالية.

الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق خلال الفترة الإنتقالية

٣٣. يمكن أن تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاءات الواردة في الفقرات ٣٦-٦٢. وتؤثر هذه الإعفاءات على العرض العادل للبيانات المالية المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق خلال الفترة الإنتقالية وفقاً للفقرتين ٢٧ و٢٨ خلال تطبيقها. ولا ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذه الإعفاءات قياساً بالبنود الأخرى.

٣٤. وعلى الرغم من الإعفاءات المنصوص عليها في الفقرات ٣٦-٦٢، من المحبذ أن تمتثل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بشكل كامل لجميع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها في أقرب وقت ممكن.

٣٥. وإلى الحد الذي تطبق فيه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاءات الواردة في الفقرات ٣٦-٦٢، لا يُطلب منها تطبيق أي متطلبات ذات صلة خاصة بالعرض و/أو الإفصاح في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

فترة الإعفاء الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات و/أو قياسها

الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات و/أو قياسها

٣٦. في حال لم تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالأصول و/أو الإلتزامات بموجب أساسها المحاسبي السابق، فإنه لا يُطلب منها أن تعترف و/أو تقيس الأصول و/أو الإلتزامات التالية فيما يخص فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

(أ) المخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ "*المخزون*")؛
(ب) العقارات الإستثمارية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ "*العقارات الإستثمارية*")؛
(ج) الممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ "*الممتلكات والمصانع والمعدات*")؛
(د) خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*")؛
(هـ) الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ "*الزراعة*")؛
(و) الأصول غير الملموسة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ "*الأصول غير الملموسة*")؛
(ز) أصول امتياز الخدمات والإلتزامات ذات العلاقة، سواء بموجب نموذج الإلتزام المالي أو نموذج منح الحق للمشغل (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ "*ترتيبات امتياز الخدمات: المانح*")؛ و
(ح) الأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "*الأدوات المالية*").
(ط) المنافع الاجتماعية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "*المنافع الاجتماعية*").

٣٧. وحيث تُطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاء الوارد في الفقرة ٣٦(د)، فإنه يتوجب عليها الإعتراف بالإلتزام وأي أصول خطة ذات علاقة في الوقت نفسه.

٣٨. وحيث تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالأصول و/أو الإلتزامات المدرجة في الفقرة ٣٦ بموجب أساسها المحاسبي السابق، فإنه لا يتوجب عليها تغيير سياستها (سياساتها) المحاسبية فيما يخص قياس هذه الأصول و/أو الإلتزامات في فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٣٩. ومع مراعاة الفقرتين ٣٦ و٣٨، لا يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تغير سياستها (سياساتها) المحاسبية فيما يخص الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات و/أو قياسها في فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. والغرض من الإعفاءات الإنتقالية الواردة في الفقرتين ٣٦ و٣٨ هو إتاحة فترة معينة للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى لوضع نماذج موثوقة[١] للإعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات و/أو قياسها خلال الفترة الإنتقالية. ويمكن أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى السياسات المحاسبية لقياس و/أو الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات التي لا تتوافق مع أحكام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى.

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

٤٠. ومع مراعاة أحكام الفقرتين ٣٦ و٣٨، يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تغير فقط سياساتها المحاسبية خلال الفترة الإنتقالية لتتوافق بشكل أفضل مع السياسات المحاسبية المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الإستحقاق، ويمكن أن تُبقي على سياساتها المحاسبية الحالية إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب). ويمكن أن تغير المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى سياستها المحاسبية فيما يخص الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات و/أو قياسها على أساس كل فئة أو كل صنف على حدة حيث يكون إستخدام الفئات أو الأصناف مجازاً في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها.

٤١. وإلى الحد الذي تطبق فيه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاءات الواردة في الفقرتين ٣٦ و٣٨ التي تسمح بفترة إعفاءإنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأصول المالية و/أو قياسها، فإنه لا يتوجب عليها الإعتراف بأي إيرادات ذات علاقة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ "*الإيرادات من المعاملات التبادلية*" أو أي ذمم مدينة أخرى يتم تسويتها نقدا أو بأصول مالية أخرى وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ "*الإيرادات من المعاملات غير التبادلية*" (الضرائب والتحويلات).

الإعتراف بالإيرادات غير التبادلية و/أو قياسها

٤٢. لا يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تغير سياستها المحاسبية فيما يخص الإعتراف بالإيرادات غير التبادلية وقياسها في فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويمكن أن تغير المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى سياستها المحاسبية فيما يخص الإيرادات من المعاملات غير التبادلية على أساس كل فئة على حدة.

٤٣. إن الغرض من الحكم الإنتقالي الوارد في الفقرة ٤٢ هو إتاحة فترة معينة للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى لوضع نماذج موثوقة للإعتراف بالإيرادات المتحققة من المعاملات غير التبادلية وقياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ "*الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*" خلال الفترة الإنتقالية. ويمكن أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى السياسات المحاسبية لقياس و/أو الإعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية التي لا تتوافق مع أحكام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣. ويسمح الحكم الإنتقالي في الفقرة ٤٢ للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى بتطبيق المعيار ٢٣ تدريجيا على الفئات المختلفة من الإيرادات المتحققة من المعاملات غير التبادلية. على سبيل المثال، قد تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قادرة على قياس والإعتراف بضرائب الممتلكات وبعض الفئات الأخرى من التحويلات وفقاً للمعيار ٢٣ بدءاً من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لكنها قد تشترط مدة ثلاث سنوات لوضع نموذج موثوق وكامل للإعتراف بإيرادات ضريبة الدخل وقياسها.

الإعفاءات الأخرى

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ "*تكاليف الإقتراض*"

٤٤. حيث تُطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاء الوارد في الفقرة ٣٦ الذي يسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأصول و/أو قياسها، وحيث تختار محاسبة تكاليف الإقتراض بموجب المعالجة البديلة المسموح بها، فإنه لا يتوجب عليها رسملة أي تكاليف إقتراض في الأصول المؤهلة التي يسبق تاريخ بدء الرسملة فيها تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

على أساس الإستحقاق، إلى أن ينتهي أجل الإعفاء المقدم و/أو عند الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

٤٥. تسمح الفقرة ٣٦ للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى بأن لا تقيس و/أو تعترف بالأصول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٦ و١٧ و٢٧ و٣١ و٣٢ لمدة تصل إلى ثلاث سنوات من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. خلال هذه الفترة، قد تحتاج المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لبحث متطلبات تلك المعايير في نفس الوقت الذي يتم فيه رسملة تكاليف الإقتراض والتي تطبق فيها الطريقة البديلة المسموح بها. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من فترة الإعفاء الإنتقالية للإعتراف بالأصول و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٦ و١٧ و٢٧ و٣١ و٣٢، فإنه لا يتوجب عليها رسملة تكاليف الإقتراض المتكبدة في الأصول المؤهلة قبل الفترة الإنتقالية أو خلالها. وفقط عند انتهاء أجل الإعفاءات المقدمة و/أو عند الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب)، سيُسمح حينها للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى برسملة تكاليف الإقتراض المتكبدة في الأصول المؤهلة وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *" عقود الإيجار"*

٤٦. حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الوارد في الفقرة ٣٦ الذي يسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأصول، فإنه لا يتوجب عليها تطبيق المتطلبات المتعلقة بعقود الإيجار التمويلية إلى أن ينتهي أجل الإعفاء المقدم و/أو عند الإعتراف بالأصول ذات الصلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

٤٧. يسمح هذا المعيار للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى بمدة تصل إلى ثلاث سنوات من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لعدم الإعتراف بالأصول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٦ و١٧ و٢٧ و٣١ و٣٢. وخلال هذه الفترة، قد تحتاج المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى بحث متطلبات الإعتراف الواردة في تلك المعايير في نفس الوقت الذي يتم فيه بحث الإعتراف بعقود الإيجار التمويلي في هذا المعيار. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٦ و١٧ و٢٧ و٣١ و٣٢، فإنه لا يُطلب منها الإعتراف بأصول و/أو إلتزامات الإيجار التمويلي إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة و/أو عند الإعتراف بالأصول ذات الصلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة "*

٤٨. حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الوارد في الفقرة ٣٦ الذي يسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات و/أو قياسها، فإنه لا يتوجب عليها قياس و/أو الإعتراف بالإلتزام المتعلق بالتقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الذي يقع عليه إلى أن ينتهي أجل الإعفاء المنصوص عليه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، و/أو عند الإعتراف بالأصل ذي الصلة و/أو قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ (أيهما أقرب).

٤٩. يسمح هذا المعيار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بمدة تصل إلى ثلاث سنوات من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لعدم الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات و/أو قياسها. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ من المنشأة أن تُدرج كجزء من تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الذي يقع عليه. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات و/أو قياسها، فإنه لا يتوجب عليها تطبيق المتطلبات المتعلقة بالتقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الذي يقع عليه إلى أن ينتهي أجل الإعفاء المقدم و/أو عند الإعتراف بالأصل ذي الصلة و/أو قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ (أيهما أقرب). وينبغي قياس الإلتزام في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصل و/أو قياسه، وهو التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء المقدم و/أو الذي يتم فيه الإعتراف بالأصل و/أو قياسه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها.

٥٠. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الوارد في الفقرة ٤٨، يجب عليها أن تعترف بالإلتزام وأي أصول ذات علاقة و/أو تقيسها في الوقت نفسه.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ *" الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة "*

٥١. لا يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإفصاح عن علاقات الأطراف ذات العلاقة، ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، ومعلومات عن موظفي الإدارة الرئيسيين في فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٥٢. على الرغم من الحكم الإنتقالي المنصوص عليه في الفقرة ٥١، من المحبذ أن تفصح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن معلومات حول علاقات الأطراف ذات العلاقة، ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، ومعلومات عن موظفي الإدارة الرئيسيين التي تكون معلومة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ *" البيانات المالية المنفصلة "*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " البيانات المالية الموحدة "، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *"الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.*

٥٣. في حال لم تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بحصصها في المنشآت المسيطر عليها أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بموجب أساسها المحاسبي السابق، فإنه لا يتوجب عليها قياس و/أو الإعتراف بحصصها في المنشآت الأخرى على أنها منشأة مسيطر عليها أو شركة زميلة أو مشروع مشترك في فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

٥٤. ومع مراعاة الفقرة ٥٣، لا يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تغير سياستها المحاسبية فيما يخص قياس و/أو الإعتراف بحصصها في المنشآت المسيطر عليها أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة في فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. والغرض من الإعفاء الإنتقالي الوارد في الفقرة ٥٣ هو السماح للمنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى بفترة معينة لتحديد وتصنيف حصصها بشكل مناسب في المنشآت الأخرى إما كمنشآت مسيطر عليها أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة خلال الفترة الإنتقالية. ويمكن أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى السياسات المحاسبية لقياس و/أو الإعتراف بحصصها

في المنشآت المسيطر عليها أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة التي لا تتوافق مع أحكام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "*

٥٥. مع مراعاة الفقرة ٥٣، ينبغي أن تعرض المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى البيانات المالية الموحدة بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ومع ذلك، لا يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والتي تعرض البيانات المالية الموحدة أن تستبعد جميع الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت ضمن المنشأة الإقتصادية في فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٥٦. عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قد يكون لدى المنشأة منشآت مسيطر عليها مع عدد كبير من المعاملات بين المنشآت الخاضعة للسيطرة. وتبعاً لذلك، قد يكون من الصعب تحديد بعض المعاملات والأرصدة التي يتعين استبعادها لغرض إعداد البيانات المالية الموحدة للمنشأة الإقتصادية. لهذا السبب، توفر الفقرة ٥٥ إعفاءً لمدة تصل إلى ثلاث سنوات لاستبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت ضمن المنشأة الإقتصادية بشكل كامل.

٥٧. وعلى الرغم من الإعفاء الإنتقالي الوارد في الفقرة ٥٥، من المحبذ أن تستبعد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تلك الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف التي تكون معلومة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل الإمتثال لأحكام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ بشكل كامل في أقرب وقت ممكن.

٥٨. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الإنتقالي الوارد في الفقرة ٥٣ و/أو الفقرة ٥٥، فإنها لا ينبغي أن تعرض البيانات المالية كبيانات مالية موحدة إلى أن:

(أ) ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة؛ و

(ب) عند الإعتراف بحصصها في المنشآت الأخرى و/أو قياسها بشكل مناسب كمنشآت مسيطر عليها أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة؛ أو

(ج) استبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت ضمن المنشأة الإقتصادية بشكل كامل (أيهما أقرب).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "*

٥٩. عندما تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى طريقة حقوق الملكية عند تبني معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، لا يُطلب من المستثمر استبعاد حصته في الفائض والعجز الناتج عن المعاملات التصاعدية والتنازلية بين المستثمر والشركة الزميلة أو المشروع المشترك التابع له في فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٦٠. عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قد تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هي مستثمر في واحدة أو أكثر من الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة مع عدد كبير من المعاملات التصاعدية والتنازلية بين المستثمر والجهة المستثمر بها. وتبعاً لذلك، قد يكون من الصعب تحديد بعض

المعاملات التصاعدية و/أو التنازلية التي يتعين فيها استبعاد حصة المستثمر في فائض أو عجز الشركة الزميلة أو المشروع المشترك في تطبيق طريقة حقوق الملكية. لهذا السبب، توفر الفقرة ٥٩ إعفاءً للمستثمر لمدة تصل إلى ثلاث سنوات لاستبعاد حصته كاملةً في فائض أو عجز الشركة الزميلة أو المشروع المشترك الناتج عن المعاملات التصاعدية و/أو التنازلية.

٦١. وعلى الرغم من الإعفاء الإنتقالي الوارد في الفقرة ٥٩، من المحبذ أن تستبعد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى حصتها في فائض وعجز الشركة الزميلة والمشروع المشترك الناتج عن المعاملات التصاعدية والتنازلية التي تكون معلومة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، من أجل الإمتثال بشكل كامل لأحكام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ في أقرب وقت ممكن.

٦٢. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الإنتقالي الوارد في الفقرة ٥٣ و/أو الفقرة ٥٩، فإنه لا يتعين عليها عرض البيانات المالية التي يتم فيها محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بإستخدام طريقة حقوق الملكية إلى أن:

(أ) ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة؛ و

(ب) عند الإعتراف بالحصة في المنشآت الأخرى و/أو قياسها بشكل مناسب كشركة زميلة أو مشروع مشترك؛ أو

(ج) استبعاد حصتها في فائض وعجز الشركة الزميلة الناتج عن المعاملات التصاعدية والتنازلية بين المستثمر والجهة المستثمر بها (أيهما أقرب).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"

٦٢ أ. عندما تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى الإعفاء الوارد في الفقرة ٣٦ والذي يسمح بثلاث سنوات فترة سماح انتقالية لعدم الاعتراف و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات، وقد تكون المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى هي طرف من أطراف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام خلال فترة السماح لثلاث سنوات. وليس من المطلوب من المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى أن تعترف و/أو تقيس الأصول و/أو الالتزامات المرتبطة بإندماج الأعمال في القطاع العام، إلا بعد انقضاء الاستثناء الذي سمح بفترة الإعفاء و/أو عندما يتم الاعتراف بالأصول و/أو الالتزامات ذات العلاقة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام القابل للتطبيق (أيهما أسبق).

٦٢ب. عندما تطبق المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى الإعفاء الوارد في الفقرة ٦٢أ فإنها لا تعترف بالشهرة فيما يتعلق بالاستملاك. وتعترف المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى بالاختلاف بين (أ) و(ب) فيما يلي فيما يتعلق بصافي الأصول/ حقوق الملكية:

(أ) مجموع ما يلي:

(١) أي عوض مالي منقول؛

(٢) أية حصص غير مسيطرة في عملية مستملكة؛ و

(٣) أية حصص حقوق ملكية محتفظ بها مسبقاً في عملية مستملكة.

(ب) صافي مبالغ أية أصول مستملكة قابلة للتحديد والالتزامات المفترضة.

٦٢ج. يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ بأثر مستقبلي. وبالتالي لا تعدل المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى أية مبالغ خاصة بالشهرة المعترف بها نتيجة لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي وقعت قبل تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق خلال فترة التبني

٦٣. يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، أو يمكن أن تختار، تبني الإعفاءات الواردة في الفقرات ٦٤-١٣٤. ولن تؤثر هذه الإعفاءات على العرض العادل للبيانات المالية للمنشأة وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق خلال الفترة الإنتقالية وفقاً للفقرتين ٢٧ و٢٨ خلال تطبيقها. ولا ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذه الإعفاءات قياساً بالبنود الأخرى.

إستخدام التكلفة المفترضة لقياس الأصول و/أو الإلتزامات

٦٤. يمكن أن تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس الأصول و/أو الإلتزامات التالية بقيمتها العادلة حين لا تتوفر معلومات تكلفة موثوق بها عن الأصول والإلتزامات، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها تكلفة مفترضة لما يلي:

(أ) المخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢)؛

(ب) العقارات الإستثمارية، إذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إستخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦؛

(ج) الممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧)؛

(د) الأصول غير الملموسة، بإستثناء الأصول غير الملموسة المولّدة داخلياً (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١) التي تلبي:

(١) معايير الإعتراف ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ (بإستثناء معيار القياس الموثوق)؛ و

(٢) معايير إعادة التقييم ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ (بما في ذلك وجود سوق نشط)؛

(هـ) الأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)؛ أو

(و) أصول امتياز الخدمات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢).

٦٥. يمكن تحديد التكلفة المفترضة فقط حيث لا تتوفر تكلفة إستملاك الأصل و/أو الإلتزام. تفترض التكلفة المفترضة بأن المنشأة قد اعترفت مبدئيا بالأصل و/أو الإلتزام في تاريخ معين. ويستند الإستهلاك أو الإطفاء اللاحق إلى تلك التكلفة المفترضة على أساس أن تكلفة الإستملاك تساوي التكلفة المفترضة. على سبيل المثال، قد تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة المفترضة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لأن معلومات التكلفة حول بند الممتلكات والمصانع والمعدات لم تكن متوفرة في ذلك التاريخ، ويمكن أن تستخدم القيمة العادلة على أنها

تكلفته المفترضة في ذلك التاريخ. ويستند أي إستهلاك لاحق إلى القيمة العادلة التي يتم تحديدها في ذلك التاريخ ويبدأ من التاريخ الذي تم فيه تحديد التكلفة المفترضة.

٦٦. لا يعتبر إستخدام التكلفة المفترضة إعادة تقييم أو تطبيق لنموذج القيمة العادلة بخصوص القياس اللاحق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى.

٦٧. يمكن أن تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إستخدام مبلغ إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب أساسها المحاسبي السابق كتكلفة مفترضة إذا كان إعادة التقييم، في تاريخ إعادة التقييم، قابل للمقارنة على نطاق واسع مع:

(أ) القيمة العادلة؛ أو

(ب) التكلفة أو التكلفة المستهلكة، حيث يكون مناسبا، وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي يتم تعديلها لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر الأسعار العام أو الخاص.

٦٨. يمكن أن تضع المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تكلفة مفترضة للممتلكات والمصانع والمعدات وفقاً لأساسها المحاسبي السابق من خلال قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ معين بسبب حدث محدد:

(أ) إذا كان تاريخ القياس يصادف أو يسبق تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قد تستخدم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياسات القيمة العادلة المبنية على أساس الأحداث كتكلفة مفترضة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تاريخ ذلك القياس.

(ب) إذا كان تاريخ القياس يلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لكنه يقع خلال الفترة الإنتقالية التي تستفيد فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو عدم قياسها، يمكن إستخدام قياسات القيمة العادلة المبنية على أساس الأحداث كتكلفة مفترضة عند وقوع الحدث. وينبغي أن تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالتعديلات الناجمة مباشرةً في الفائض أو العجز المتراكم عند الإعتراف بالأصل و/أو قياسه.

٦٩. عند تحديد القيمة العادلة وفقاً للفقرة ٦٧، ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعريف القيمة العادلة وأن تطبق الإرشادات الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى المعمول بها في تحديد القيمة العادلة للأصل المعني. ويجب أن تعكس القيمة العادلة الظروف التي كانت سائدة في التاريخ الذي تم تحديدها فيه.

٧٠. في حال لم تتوفر أدلة موثوقة مبنية على السوق للقيمة العادلة للمخزون أو للعقارات الإستثمارية ذات الطبيعة الخاصة، يمكن أن تأخذ المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في اعتبارها بدائل القياس التالية في تحديد التكلفة المفترضة:

(أ) بالنسبة للمخزون، تكلفة الاستبدال الحالية؛ و

(ب) بالنسبة للعقارات الإستثمارية ذات الطبيعة المتخصصة، تكلفة الاستبدال المستهلكة.

إستخدام التكلفة المفترضة لقياس الأصول المستملكة من خلال معاملة غير تبادلية

٧١. يمكن أن تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس الأصل الذي يتم إستملاكه من خلال معاملة غير تبادلية بقيمته العادلة في حال عدم توفر معلومات تكلفة موثوق بها عن الأصل، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المفترضة.

إستخدام التكلفة المفترضة للإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤)

٧٢. حيث تقيس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة بسعر التكلفة ضمن بياناتها المالية المنفصلة، فإنها يمكن أن تختار بدءا من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قياس ذلك الإستثمار بأحد المبالغ التالية في بيانها الإفتتاحي المنفصل للمركز المالي:

(أ) التكلفة؛ أو

(ب) التكلفة المفترضة. ينبغي أن تكون التكلفة المفترضة لهذا الإستثمار هي قيمته العادلة (التي تُحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الخاص بالمنشأة ضمن بياناتها المالية المنفصلة.

٧٣. يمكن أن تضع المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تكلفة مفترضة للإستثمار في منشأة مسيطر عليها أو مشروع مشترك أو شركة زميلة بموجب أساسها المحاسبي السابق من خلال قياسه بقيمته العادلة في تاريخ معين بسبب حدث محدد. في هذه الحالات، تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الفقرة ٧٢(أ) و(ب).

التاريخ الذي يمكن فيه تحديد التكلفة المفترضة

٧٤. يمكن أن يختلف التاريخ الذي تُحدد فيه التكلفة المفترضة تبعاً لما إذا كانت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تستفيد من الإعفاءات التي توفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم قياس و/أو عدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو الإلتزامات. وعندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء، يمكن تحديد التكلفة المفترضة في أي تاريخ خلال هذه الفترة، أو في التاريخ الذي ينتهي فيه الإعفاء (أيهما أقرب)، وينبغي الإعتراف بها وفقاً للفقرة ٧٦. وفي حال لم تتبع المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاء، ينبغي أن تُحدد التكلفة المفترضة في بداية أول فترة تعرض فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٧٥. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم قياس و/أو عدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو الإلتزامات، فإنه يمكنها أن تحدد تكلفة مفترضة لذلك الأصل و/أو الإلتزام في أي لحظة زمنية ضمن فترة الإعفاء الإنتقالي الممتدة لثلاث سنوات.

٧٦. عند تحديد التكلفة المفترضة خلال الفترة التي تستفيد فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم قياس و/أو عدم الإعتراف بأصل و/أو إلتزام معين، ينبغي أن تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالتعديل

مقابل الفائض أو العجز المتراكم في بداية السنة التي يتم فيها قياس و/أو الإعتراف بالأصل و/أو الإلتزام.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ " عرض البيانات المالية "

المعلومات المقارنة

٧٧. من المحبذ أن تقوم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يتوجب عليها، عرض المعلومات المقارنة في بياناتها المالية الإنتقالية الأولى أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعروضة وفقاً لهذا المعيار. عندما تعرض المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعلومات المقارنة، ينبغي عرضها وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

٧٨. عندما تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض المعلومات المقارنة، ينبغي أن تتضمن البيانات المالية الإنتقالية الاولى أو البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعروضة وفقاً لهذا المعيار ما يلي:

(أ) بيان واحد للمركز المالي مع معلومات مقارنة للفترة السابقة، وبيان إفتتاحي للمركز المالي كما في بداية فترة إعداد التقارير قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق؛

(ب) بيان واحد للأداء المالي مع معلومات مقارنة للفترة السابقة؛

(ج) بيان واحد للتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية مع معلومات مقارنة للفترة السابقة؛

(د) بيان واحد للتدفقات النقدية مع معلومات مقارنة للفترة السابقة؛

(هـ) مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للسنة الحالية كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود في الموازنة ضمن البيانات المالية إذا أتاحت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى موازنتها المعتمدة للجمهور العام؛ و

(و) الإيضاحات ذات الصلة بما في ذلك المعلومات المقارنة، والإفصاح عن المعلومات السردية حول التعديلات الهامة على النحو المطلوب بموجب الفقرة ١٤٢.

٧٩. حيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عدم عرض المعلومات المقارنة، ينبغي أن تتضمن بياناتها المالية الإنتقالية الاولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعد تبني تلك المعايير المبنية على أساس الإستحقاق أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعروضة وفقاً لهذا المعيار ما يلي:

(أ) بيان واحد للمركز المالي، وبيان إفتتاحي للمركز المالي في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق؛

(ب) بيان واحد للأداء المالي؛

(ج) بيان واحد للتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية؛

(د) بيان واحد للتدفقات النقدية؛

(هـ) مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للسنة الحالية كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود في الموازنة ضمن البيانات المالية إذا أتاحت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى موازنتها المعتمدة للجمهور العام؛ و

(و) الإيضاحات ذات الصلة والإفصاح عن المعلومات السردية حول التعديلات الهامة على النحو المطلوب بموجب الفقرة ١٤٢.

٨٠. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات الواردة في الفقرات ٣٦-٦٢ التي تسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببند معين و/أو عدم قياسه، ينبغي تعديل المعلومات المقارنة للسنة التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقط عند توفر معلومات حول البنود بعد الإعتراف بها و/أو قياسها خلال فترة الإعفاء.

٨١. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ من المنشأة عرض معلومات مقارنة فيما يخص الفترة السابقة لجميع المبالغ المدرجة في البيانات المالية. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يقدم فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببند معين و/أو عدم قياسه، فإنها ينبغي أن تعرض خلال الفترة الإنتقالية معلومات مقارنة للبند المعترف به و/أو المقاس خلال تلك الفترة فقط، إذا توفرت معلومات حول البند في الفترة المقارنة. وينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المتطلبات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ بعد أن تعدل بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المعلومات المقارنة غير القائمة على أساس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

٨٢. يمكن أن تعرض المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معلومات مقارنة بموجب أساسها المحاسبي السابق. وفي أي بيانات مالية تتضمن معلومات مقارنة وفقاً لأساس المحاسبة السابق، ينبغي أن تشير المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى المعلومات المعدّة بإستخدام أساس المحاسبة السابق على أنها لم تُعّد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وأن تفصح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي قد تُطلب من أجل الإمتثال لتلك المعايير.

٨٣. حيث تعرض المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معلومات مقارنة غير قائمة على أساس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضمن بياناتها المالية الأولى أو بياناتها المالية الإنتقالية الأولى بعد تبني تلك المعايير المبنية على أساس الإستحقاق، لا ينبغي أن تُطبق الإعفاءات والأحكام الإنتقالية المنصوص عليها في هذا المعيار على المعلومات المقارنة غير القائمة على أساس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعروضة في البيانات المالية الأولى أو البيانات المالية الإنتقالية الأولى وفق تلك المعايير.

الملخصات التاريخية غير القائمة على أساس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

٨٤. يمكن أن تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض الملخصات التاريخية لبيانات مختارة للفترات التي تسبق الفترة الأولى التي تعرض فيها البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ولا يتطلب هذا المعيار بأن تتوافق هذه الملخصات مع متطلبات الإعتراف والقياس الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي أي بيانات مالية تتضمن ملخصات تاريخية بموجب أساس المحاسبة السابق، يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإشارة إلى

معلومات أساس المحاسبة السابق بشكل بارز بأنها لم تُعّد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وأن تفصح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي قد تُطلب من أجل الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ولا تحتاج المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى تحديد حجم تلك التعديلات.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ *" آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية "*

٨٥. في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لا تحتاج المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى الإمتثال للمتطلبات الخاصة بفروقات التحويل التراكمية القائمة في ذلك التاريخ. وإذا استخدمت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الإعفاء:

(أ) تعتبر فروقات التحويل التراكمية لجميع العمليات الأجنبية بقيمة الصفر في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و

(ب) ينبغي أن يستبعد الربح أو الخسارة من التصرف اللاحق بأي عملية أجنبية فروقات التحويل التي نشأت قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وأن يتضمن فروقات التحويل اللاحقة.

٨٥أ. لا تحتاج المنشأة التي تتبنى المعيار للمرة الأولى أن تطبق الملحق أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ على الأصول والإيرادات التي تقع ضمن نطاق الملحق أ والتي تم الاعتراف بها أولياً قبل تاريخ تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية.

٨٦. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المتطلب المتعلق بمعالجة أي شهرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤٠) ناتجة عن إستملاك عملية أجنبية وأي تعديلات للقيمة العادلة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات الناتجة عن إستملاك تلك العملية الأجنبية، كأصول وإلتزامات للعملية الأجنبية بأثر مستقبلي من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٨٧. عند تطبيق الإعفاء الإنتقالي الوارد في الفقرة ٨٥، لا ينبغي أن تعيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بيان السنوات السابقة لإستملاك عملية أجنبية قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وينبغي تبعا لذلك، حيث يكون مناسباً، أن تعالج الشهرة وتعديلات القيمة العادلة الناتجة عن الإستملاك كأصول وإلتزامات للمنشأة وليس كأصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. لذلك، تكون تلك الشهرة وتعديلات القيمة العادلة هي إما معبّر عنها فعلا بالعملة الوظيفية للمنشأة أو هي بنود عملة أجنبية غير نقدية، يتم الإبلاغ عنها بإستخدام سعر الصرف في تاريخ الإستملاك.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *" تكاليف الإقتراض"*

٨٨. من المحبذ أن تقوم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يتوجب عليها، تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ بأثر رجعي حيث تتبنى أو تغير سياستها المحاسبية إلى المعالجة القياسية.

٨٩. حيث تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أو تغير سياستها المحاسبية إلى المعالجة القياسية، يُسمح لها بتعيين أي تاريخ يسبق تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

وتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ بأثر مستقبلي في أو بعد ذلك التاريخ الذي تم تعيينه.

٩٠. حيث تغير المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى سياستها المحاسبية إلى المعالجة البديلة المسموح بها، يتعين الإعتراف بأي تكاليف إقتراض، تُتكبد قبل وبعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الأصول المؤهلة التي يسبق تاريخ بدء الرسملة فيها تاريخ تبني تلك المعايير، بأثر رجعي وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ *" التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع "*

التضخم المرتفع الحاد

٩١. إذا كان لدى المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عملة وظيفية كانت، أو هي، عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع، فإنها يجب أن تحدد ما إذا كانت قد خضعت لتضخم مرتفع حاد قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٩٢. تخضع عملة الإقتصاد ذي التضخم المرتفع إلى تضخم حاد إذا اتصفت بكلتا الخاصيتين التاليتين:
(أ) لا يتوفر مؤشر موثوق وعام للأسعار لجميع المنشآت التي لديها معاملات وأرصدة بالعملة؛ و
(ب) لا توجد إمكانية للتبادل بين العملة والعملة الأجنبية المستقرة نسبيا.

٩٣. يتوقف خضوع العملة الوظيفية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للتضخم الحاد في تاريخ تطبيع العملة الوظيفية. وهو التاريخ الذي لا تتسم فيه العملة الوظيفية بعد الآن بأي أو كلتا الخاصيتين المذكورتين في الفقرة ٩٢ أو عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى عملة لا تخضع للتضخم الحاد.

٩٤. عندما يقع تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الخاص بالمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في، أو بعد، تاريخ تطبيع العملة الوظيفية، يمكن أن تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس جميع الأصول والإلتزامات المحتفظ بها قبل تاريخ تطبيع العملة الوظيفية بالقيمة العادلة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويمكن أن تستخدم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تلك القيمة العادلة كتكلفة مفترضة لتلك الأصول والإلتزامات في البيان الإفتتاحي للمركز المالي.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *" عقود الإيجار "*

٩٥. يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تصنيف جميع عقود الإيجار القائمة كعقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بناءً على الظروف القائمة في بداية عقد الإيجار، إلى الحد الذي تكون فيه هذه العقود معلومة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٩٦. لكن إذا اتفق المستأجر والمؤجر على تغيير أحكام عقد الإيجار بين تاريخ بدء عقد الإيجار وتاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بطريقة قد تؤدي إلى تصنيف مختلف لعقد الإيجار في تاريخ التبني، يعتبر الاتفاق المنقّح بأنه اتفاق جديد. ويتوجب على المنشأة

التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تأخذ في اعتبارها أحكام الاتفاق الجديد في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ "*إعداد التقارير حول القطاعات*"

٩٧. لا يُطلب من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض معلومات عن القطاعات في فترات إعداد التقارير التي تبدأ في تاريخ معين خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ "*إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد*"

٩٨. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ بأثر مستقبلي من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلا فيما يتعلق بتلك الأصول التي تستفيد فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الوارد في الفقرة ٣٦ والذي يسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأصول و/أو عدم قياسها. وعندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٦ و١٧ و٢٧ و٣١ و٣٢، فإنها تطبق المعيار ٢١ عند إنتهاء أجل الإعفاء المقدم و/أو عند الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

٩٩. في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء الإنتقالي الذي ينطوي على منح فترة إعفاء معينة، و/أو يتم فيه الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أقرب)، يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيّم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد التي تم الإعتراف بها و/أو قياسها. وينبغي الإعتراف بأي خسارة لإنخفاض القيمة ضمن الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو ضمن الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في فترة إعداد التقارير التي ينتهي فيها أجل الإعفاء الإنتقالي و/أو يتم فيها الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها (أيهما أقرب).

١٠٠. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع ٢١ بأثر مستقبلي. وهذا يعني أنه في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، أو إذا اعتمدت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاء الإنتقالي المتعلق بقياس الأصول و/أو الإعتراف بها، وفقط عند انتهاء أجل الإعفاء الإنتقالي الممتد لثلاث سنوات، و/أو عند الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أقرب)، سيتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة أي أصول غير مولدة للنقد مدرجة في البيان الإفتتاحي للمركز المالي.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*"

١٠١. ينبغي أن تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى و/أو أن تقيس جميع منافع الموظفين في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بإستثناء خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل حيث تستفيد من الإعفاء الوارد في الفقرة ٣٦.

خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

١٠٢. في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الإنتقالي لمدة ثلاث سنوات، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء، أو الذي يتم فيه الإعتراف بالإلتزامات ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أقرب)، ينبغي أن تحدد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلتزامها الأولي لخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل في ذلك التاريخ على أنه:

(أ) القيمة الحالية للإلتزام في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من فترة الإعفاء الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء، أو الذي يتم فيه الإعتراف بالإلتزامات ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أقرب)، بإستخدام طريقة وحدة الائتمان المقدرة؛ و

(ب) مطروحاً منه القيمة العادلة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من فترة الإعفاء الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء، أو الذي يتم فيه الإعتراف بالإلتزامات ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أقرب) فيما يخص أصول الخطة (إن وجدت) والتي يتم تسوية الإلتزامات منها بشكل مباشر؛ و

(ج) [تم إلغائها]

١٠٣. إذا كان الإلتزام الأولي وفقاً للفقرة ١٠٢ هو أكثر أو أقل من الإلتزام الذي تم الإعتراف به و/أو قياسه في نهاية الفترة المقارنة بموجب أساس المحاسبة السابق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، فإنه يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بتلك الزيادة/النقص في الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالبنود و/أو قياسها.

١٠٤. يتضمن تأثير التغير في السياسة المحاسبية ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ إعادة القياس إن وجدت، في فترات سابقة، وبموجب أساسها المحاسبي السابق، قد لا تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأي إلتزام و/أو قد لا تقيسه، وفي هذه الحالة ستمثل الزيادة في الإلتزام المبلغ الكامل للإلتزام مطروحاً منه القيمة العادلة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من فترة الإعفاء الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء أو الذي يتم فيه الإعتراف بالإلتزامات ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أقرب)، فيما يخص أي أصول خطة وفقاً للفقرة ١٠٢(ب). ويتم الإعتراف بهذا الإلتزام الذي ارتفعت قيمته ضمن الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالبنود و/أو قياسها.

١٠٥. تعترف المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى بجميع إعادات القياس المتراكمة في الفائض أو العجز الافتتاحي في الفترة التي يتم فيها الاعتراف و/أو قياس العناصر.

١٠٦. [تم إلغائها]

١٠٧. [تم إلغائها]

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ " *إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد* "

١٠٨. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ بأثر مستقبلي من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلا فيما يتعلق بتلك الأصول التي تستفيد فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الوارد في الفقرة ٣٦ الذي يسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأصول و/أو عدم قياسها. عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٦ و١٧ و٢٧ و٣١ و٣٢، فإنها تطبق المعيار ٢٦ عندما ينتهي أجل الإعفاء و/أو عند الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

١٠٩. وفي التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء الإنتقالي المقدم، و/أو عند الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أقرب)، ينبغي أن تقيّم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد التي تم الإعتراف بها و/أو قياسها. وينبغي الإعتراف بأي خسارة لإنخفاض القيمة ضمن الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو ضمن الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في فترة إعداد التقارير التي ينتهي فيها أجل الإعفاء الإنتقالي، و/أو يتم فيها الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها (أيهما أقرب).

١١٠. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ بأثر مستقبلي. وهذا يعني أنه في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، أو إذا اعتمدت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاء الإنتقالي المتعلق بقياس الأصول و/أو الإعتراف بها، وفقط عند انتهاء الإعفاء الإنتقالي الممتد لثلاث سنوات، و/أو عندما يتم الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أقرب)، سيتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيّم ما إذا كان هناك مؤشر على إنخفاض قيمة أي أصول مولدة للنقد مدرجة في البيان الإفتتاحي للمركز المالي.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ " *الأدوات المالية: العرض* "

١١١. في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ينبغي أن تقيّم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن مكوّن إلتزام ومكوّن صافي الأصول/حقوق الملكية. إذا لم يعد مكوّن الإلتزام قائما في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فلا تحتاج المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى فصل الأداة المالية المركبة إلى مكوّن إلتزام ومكوّن صافي الأصول/حقوق الملكية.

١١٢. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ من المنشأة تقسيم الأداة المالية المركبة في بداية العقد إلى مكوّن إلتزام ومكوّن صافي الأصول/حقوق الملكية بحيث يكونا منفصلان عن بعضهما البعض. إذا لم يعد مكون الإلتزام قائما، ينطوي تطبيق المعيار ٢٨ بأثر رجعي على فصل جزئين من صافي الأصول/حقوق الملكية. الجزء الأول هو في الفائض والعجز المتراكم ويمثل الفوائد المتراكمة على مكوّن الإلتزام. ويمثل الجزء الآخر المكوّن الأصلي لصافي الأصول/حقوق الملكية. ومع ذلك، يسمح هذا

المعيار للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بعدم فصل هذين الجزأين إذا لم يعد مكوّن الإلتزام قائما في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "*

تحديد الأدوات المالية في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو خلال الفترة الإنتقالية

١١٣. يمكن أن تحدد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أصل مالي أو إلتزام مالي على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز ويلبي معايير التحديد الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، وفقاً للفقرة ١١٣أ. وينبغي أن تفصح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية التي تُحدد ضمن كل فئة في تاريخ التحديد وعن تصنيفها ومبلغها المسجل.

١١٣أ. يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بتخصيص الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الاعتراف الأولي (شريطة تلبية معيار معين) باعتباره أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً كما بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وبغض النظر عن هذا المطلب، يطبق الاستثناء عندما يسمح للمنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى بتخصيص، في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أي أصول مالية أو التزامات مالية كما بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز شريطة أن يلبي الأصل المعيار الوارد في الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أو أن يلبي الالتزام المعيار الوارد في الفقرة ٤٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في ذلك التاريخ.

١١٤. [تم إلغائها]

١١٤أ. يمكن للمنشأة أن تحدد استثماراً في أداة حقوق ملكية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١٠٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على أساس الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية

١١٥. بإستثناء ما تسمح به الفقرة ١١٦، يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بأثر مستقبلي فيما يخص المعاملات التي تحدث في أو بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات بعدم الإعتراف بالأدوات المالية، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاءات المقدمة و/أو الذي يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية (أيهما أقرب). على سبيل المثال، إذا ألغت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بأصول مالية غير مشتقة أو إلتزامات مالية غير مشتقة بموجب أساسها المحاسبي السابق نتيجة معاملة وقعت قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فإنه لا ينبغي أن تعترف بتلك الأصول والإلتزامات وفقاً للمعيار ٢٩، إلا إذا كانت مؤهلة للإعتراف بها نتيجة معاملة أو حدث لاحق.

١١٦. وعلى الرغم مما ورد في الفقرة ١١٥، يمكن أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بأثر رجعي من التاريخ الذي تختاره المنشأة، شريطة الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق المعيار ٤١ على الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها نتيجة المعاملات السابقة في وقت محاسبة هذه المعاملات بشكل مبدئي.

محاسبة التحوط

١١٧. بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأدوات المالية و/أو عدم قياسها، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء المقدم و/أو الذي يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب)، القيام بما يلي:

(أ) قياس جميع المشتقات بالقيمة العادلة؛ و

(ب) استبعاد جميع الخسائر والأرباح المؤجلة الناتجة عن المشتقات التي تم الإبلاغ عنها بموجب أساسها المحاسبي السابق كما لو كانت عبارة عن أصول أو إلتزامات.

١١٨. لا تعكس المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى في بيانها الافتتاحي للمركز المالي علاقة التحوط من النوع الذي لا يصلح لمحاسبة التحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (على سبيل المثال، كثير من علاقات التحوط تمثل فيها أدوات التحوط عقد خيار لبيع الأوراق المالية مستقل بذاته؛ أو يكون فيها البند المتحوط له هو صافي المركز في تحوط للتدفقات النقدية من خطر آخر بخلاف خطر العملة الأجنبية). ومع ذلك، إذا خصصت المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى مركز صافي باعتباره بند متحوط له وفقاً للأساس المحاسبي الذي كانت تطبقه سابقاً، فيمكنها أن تخصص عنصراً مفرداً بداخل المركز الصافي باعتباره البند المتحوط له، أو صافي المركز إذا كان ذلك يلبي المتطلبات الواردة في الفقرة ١٤٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، شريطة أن تقوم المنشأة بذلك قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو عندما تستفيد من الإعفاء الذي يقدم فترة إنتقالية لثلاث سنوات لا تعترف فيها المنشأة و/ أو تقيس الأدوات المالية، وتاريخ انتهاء الإعفاء الذي تُنمح بموجبه فترة الثلاث سنوات، و/أو الأدوات المالية ذات العلاقة التي يتم الاعتراف بها أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أسبق).

١١٩. إذا حددت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأدوات المالية و/أو عدم قياسها، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء المقدم، و/أو الذي يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب)، معاملة معينة كتحوط لكن التحوط لا يستوفي شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع

العام ٤١، فإنه يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق الفقرتين ١٣٥ و١٣٦ من المعيار ٤١ من أجل وقف محاسبة التحوط. إن المعاملات التي يتم إبرامها قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأدوات المالية و/أو عدم قياسها، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء الإنتقالي، و/أو الذي يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب)، لا يمكن تحديدها بأثر رجعي كعمليات تحوط.

تصنيف الأدوات المالية وقياسها

١١٩أ. تقيم المنشأة ما إذا كان الأصل المالي يلبي الشروط الواردة في الفقرة ٤٠ أو الشروط الواردة في الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

١١٩ب. إذا كان من غير العلمي أن يتم تقييم بند معدل للقيمة الزمنية للنقود وفقاً لفقرات التنفيذ ٦٨-٧٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الانتقال لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تقيم المنشأة خصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق المعايير. دون النظر في المتطلبات المتعلقة بتعديلات بند القيمة الزمنية للنقود الواردة في فقرات التنفيذ ٦٨-٧٠ من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٤١. (وفي تلك الحالة، تطبق المنشأة أيضاً الفقرة ٤٩ي من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ ولكن تُقرأ الإشارات المرجعية إلى الفقرة ١٦١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على أنها تعني هذه الفقرة والإشارات إلى "الاعتراف الأولي بالأصل المالي" على أنها تعني "في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".)

١١٩ج. إذا كان من غير العملي تقييم ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة الدفع المسبق غير مؤثرة وفقاً لفقرة التنفيذ ٧٤(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تُقيم المنشأة خصائص التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المالي على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دون النظر في استثناء مميزات الدفع المسبق الوارد في فقرة التنفيذ ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. (في هذه الحالة، تطبق المنشأة الفقرة ٤٩ك من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ ولكن تُقرأ الإشارات إلى الفقرة ١٦٢ من المعيار ٤١ على أنها هذه الفقرة والإشارات إلى "الاعتراف الأولي بالأصل المالي" على أنها "تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".)

١١٩د. إذا كان من غير العملي بالنسبة للمنشأة (وفقاً لما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣) أن تطبق بأثر رجعي طريقة الفائدة الفعلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تكون القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ تطبيق المعايير هي إجمالي المبلغ المسجل الجديد لذلك الأصل المالي أو التكلفة المطفأة الجديدة لذلك الالتزام المالي في تاريخ تبني المعايير.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

١٢٠. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى متطلبات إنخفاض القيمة بأثر مستقبلي من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلا فيما يتعلق بتلك الأصول المالية التي تستفيد فيها من الإعفاءات الواردة في الفقرات ٣٦ و٣٨ و٤٢ التي تسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأدوات المالية و/أو عدم قياسها. وعندما تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فترة الإعفاء الإنتقالية التي تمتد لثلاث سنوات، فإنها تطبق أحكام إنخفاض القيمة عند انتهاء أجل الإعفاء المقدم، و/أو عند الإعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (أيهما أقرب).

١٢١. يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عند انتهاء أجل الإعفاءات المقدمة، و/أو عند الإعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها، وعند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيها أقرب)، أن تقيّم في ذلك التاريخ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأداة المالية المعترف بها و/أو المقاسة في بيان المركز المالي. وينبغي الإعتراف بأي خسارة لإنخفاض القيمة تم تكبدها ضمن الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالأداة المالية و/أو قياسها.

١٢٢. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى متطلبات إنخفاض القيمة بأثر مستقبلي. وهذا يعني أنه في تاريخ تبني معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، عندما ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة، و/أو عند الإعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها، يُشترط على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيّم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأداة المالية. وينبغي الإعتراف بأي خسارة لإنخفاض القيمة ضمن الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو ضمن الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في فترة إعداد التقارير التي ينتهي فيها أجل الإعفاءات المقدمة، و/أو التي يتم فيها الإعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها (أيهما أقرب).

١٢٢أ. في تاريخ تبني معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، وعند انتهاء صلاحية الإعفاء الذي يتم بموجبه منح فترة السماح، و/أو عندما يتم الاعتراف بالأدوات المالية ذات العلاقة و/أو قياسها، تستخدم المنشاة التي تطبق المعايير للمرة الأولى معلومات منطقية وداعمة تكون متاحة دون بذل تكاليف أو جهود غير ضرورية لتحديد مخاطر الإئتمان في تاريخ الاعتراف الأولي بالأدوات المالية. (أو بالنسبة لالتزامات القروض وعقود الضمانات المالية في التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة طرفاً في التزام لا رجعة فيه وفقاً للفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) وتقارن ذلك بالمخاطر الإئتمانية في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (انظر أيضاً فقرات التنفيذ ٣٥٠-٣٥١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١).

١٢٢ب. عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الإئتمان منذ الاعتراف الأولي، يمكن أن تطبق المنشأة ما يلي:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرة ٨٢ وفقرات التنفيذ ١٧٩-١٨٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ و

(ب) الافتراض القابل للدحض الوارد في الفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بالنسبة للمدفوعات التعاقدية التي مر على استحقاقها أكثر من ثلاثين يوماً إذا كانت المنشأة ستطبق متطلبات الانخفاض من خلال تحديد الزيادات الكبرى في مخاطر الإئتمان منذ الاعتراف الأولي بتلك الأدوات المالية على أساس المعلومات المتأخرة.

١٢٢ج. إذا، في تاريخ اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كان تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الإئتمان، منذ الاعتراف الأولي بالأداة المالية سيتطلب بذل جهود وتكاليف غير ضرورية، تعترف المنشأة ببدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني في كل تاريخ من تواريخ التقرير حتى يتم إلغاء الاعتراف بتلك الأداة المالية (ما لم يكن للأداة المالية مخاطر إئتمانية متدنية في تاريخ التقرير، وهي الحالة التي تطبق فيها الفقرة ١٢٢ب(أ)).

المشتقات المدمجة

١٢٢هـ. تقيم المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى ما إذا كان من المطلوب أن يتم فصل المشتق المدمج عن العقد الأصلي ويتم التعامل معه محاسبياً كمشتق على أساس الشروط القائمة في التاريخ الذي أصبح فيه المشتق جزءاً من العقد وتاريخ إعادة التقييم أيهما أبعد، وهو الأمر المطلوب بموجب فقرة التنفيذ ١٠٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ *" الأدوات المالية: الإفصاحات "*

١٢٣. حيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض المعلومات المقارنة وفقاً للفقرة ٧٨، فإنه لا يتوجب عليها عرض معلومات حول طبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية في الفترة المقارنة ضمن بياناتها المالية الإنتقالية الأولى أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

١٢٤. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ بأثر مستقبلي من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة، و/أو عندما يتم الإعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (أيهما أقرب).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *" الأصول غير الملموسة "*

١٢٥. ينبغي أن تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا و/أو أن تقيسها في حال استوفت تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعتراف المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، حتى وإن كانت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد سجلت تلك التكاليف كمصاريف بموجب أساسها المحاسبي السابق. وقد لا يتم تحديد التكلفة المفترضة للأصول غير الملموسة المولّدة داخليا.

١٢٦. وكما هو مطلوب بموجب الفقرة ٢٠، يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بجميع الأصول التي يكون الإعتراف بها مطلوبا وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. لذلك ينبغي أن تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأي أصول غير ملموسة مولدة داخليا في حال استوفت تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعتراف الواردة في معيار

المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، بغض النظر عما إذا تم تسجيل هذه التكاليف كمصاريف بموجب أساسها المحاسبي السابق.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ *" ترتيبات امتياز الخدمات "*

القياس الأولي للإلتزام ذي العلاقة

١٢٧. وحيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس أصول امتياز الخدمات بإستخدام التكلفة المفترضة، يتوجب قياس الإلتزامات ذات العلاقة على النحو التالي:

(أ) فيما يخص الإلتزام بموجب نموذج الإلتزام المالي، التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية المحددة في الترتيب الملزم والمعدل المنصوص عليه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢؛ أو

(ب) فيما يخص الإلتزام بموجب نموذج منح الحق للمشغل، القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها أي إلتزامات مالية، والتي يتم تعديلها لبيان الفترة المتبقية من ترتيب امتياز الخدمات.

١٢٨. ينبغي أن تقيس و/أو أن تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأي فرق بين قيمة أصل امتياز الخدمات والإلتزام المالي وفقاً لنموذج الإلتزام المالي في الفقرة ١٢٧ ضمن الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالبنود و/أو قياسها.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ *" البيانات المالية المنفصلة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *"الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "*

١٢٩. إذا أصبحت المنشأة المسيطر عليها هي منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت أبعد من منشأتها المسيطرة، بإستثناء المنشأة المسيطر عليها التابعة لمنشأة إستثمارية، فإنه يتعين على المنشأة المسيطر عليها، في بياناتها المالية، أن تقيس أصولها وإلتزاماتها إما:

(أ) بالمبالغ المسجلة المحددة وفقاً لهذا المعيار التي سيتم إدراجها في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة، بناءً على تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمنشأة المسيطر عليها، في حال لم يتم إجراء أي تعديلات فيما يخص إجراءات التوحيد وفيما يخص آثار إندماج القطاع الحكومي التي تستملك فيها المنشأة المسيطرة المنشأة الخاضعة للسيطرة؛ أو

(ب) المبالغ المسجلة التي يتطلبها بقية هذا المعيار، بناءً على تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمنشأة المسيطر عليها. ويمكن أن تختلف هذه المبالغ المسجلة عن تلك المذكورة في الفقرة (أ):

(١) عندما تؤدي الإعفاءات في هذا المعيار إلى قياسات تعتمد على تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

(٢) عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية للمنشأة المسيطر عليها عن تلك الواردة في البيانات المالية الموحدة. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة المسيطر عليها كسياسة محاسبية لها نموذج التكلفة الوارد في

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، حيث يمكن أن تستخدم المنشأة الإقتصادية نموذج إعادة التقييم.

ويتوفر خيار مشابه للشركة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يصبح عبارة عن منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت أبعد من المنشأة التي يكون لها تأثير كبير أو سيطرة مشتركة عليه.

١٣٠. ومع ذلك، إذا أصبحت المنشأة المسيطرة عبارة عن منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت أبعد من منشأتها المسيطر عليها (أو من الشركة الزميلة أو المشروع المشترك)، فإنه يتعين على المنشأة المسيطرة، في بياناتها المالية الموحدة، أن تقيس الأصول والإلتزامات للمنشأة المسيطر عليها (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك) بنفس المبالغ المسجلة الواردة في البيانات المالية للمنشأة المسيطر عليها (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك)، بعد التعديل فيما يخص التوحيد وتعديلات محاسبة حقوق الملكية وفيما يخص الآثار المترتبة على إندماج قطاع الأعمال الذي تستملك فيه المنشأة المسيطرة المنشأة الخاضعة للسيطرة (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك)، مع مراعاة الإستثناءات التي قد يتم اعتمادها فيما يخص هذا المعيار. وبصورة مماثلة، إذا أصبحت المنشأة المسيطر عليها عبارة عن منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في بياناتها المالية المنفصلة قبل أو بعد أن تصبح كذلك في بياناتها المالية الموحدة، فإنه يتوجب عليها أن تقيس أصولها وإلتزاماتها بنفس المبالغ الواردة في كلتا البيانات المالية، مع مراعاة الإستثناءات التي قد يتم اعتمادها فيما يخص هذا المعيار، بإستثناء تعديلات التوحيد.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "*

١٣١. ينبغي أن تقيّم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، والتي تكون عبارة عن منشأة خاضعة للسيطرة، ما إذا كانت عبارة عن منشأة إستثمارية على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وأن تقيس إستثماراتها في كل منشأة مسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "*

١٣٢. حيث تقوم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بمحاسبة إستثمارها في المشروع المشترك بموجب أساسها المحاسبي السابق بإستخدام التوحيد التناسبي، يتوجب قياس الإستثمار في المشروع المشترك في تاريخ التبني على أنه إجمالي المبلغ المسجل للأصول والإلتزامات التي قامت المنشأة سابقا بتوحيدها بشكل تناسبي، بما في ذلك أي شهرة مشتراة ناجمة عن معاملات الإستملاك (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠).

١٣٣. يعتبر الرصيد الإفتتاحي للإستثمار المحدد وفقاً للفقرة ١٣٢ بأنه تكلفة مفترضة للإستثمار عند الإعتراف المبدئي. وينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تختبر الإستثمار فيما يخص إنخفاض القيمة في تاريخ التبني، بغض النظر عما إذا كان يوجد أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الإستثمار. وينبغي تعديل أي خسائر لإنخفاض القيمة إلى الفائض أو العجز المتراكم في تاريخ التبني.

١٣٤. إذا أدى تجميع كافة الأصول والإلتزامات الموحّدة سابقا بشكل تناسبي إلى صافي أصول سلبية، ينبغي أن تقيّم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ما إذا كان يترتب عليها إلتزامات قانونية أو

نافعة فيما يتعلق بصافي الأصول السلبية، وإن كان كذلك، ينبغي أن تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإلتزام مقابل. إذا استنتجت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أنه لا يترتب عليها إلتزامات قانونية أو نافعة فيما يتعلق بصافي الأصول السلبية، فإنها لا ينبغي أن تعترف بإلتزام مقابل لكنها ينبغي أن تعدل الفائض أو العجز المتراكم في تاريخ التبني. وينبغي أن تفصح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن هذه الحقيقة، إلى جانب حصتها التراكمية غير المعترف بها من الخسائر لمشاريعها المشتركة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*"

١٣٤أ. في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى من فترة الإعفاء المقدرة بثلاث سنوات، أو في تاريخ انتهاء الإعفاء، أو عندما يتم الاعتراف بالالتزامات ذات العلاقة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أسبق)، تحدد المنشأة التي تطبق المعايير للمرة لأولى التزامها الأولي بخطط المنافع الاجتماعية في ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢.

١٣٤ب. إذا كان الالتزام الأولي وفقاً للفقرة ١٣٤أ أكثر أو أقل من الالتزام الذي تم الاعتراف به و/أو قياسه في نهاية الفترة المقارنة وفقاً للأساس المحاسبي السابق الذي كانت تتبعه المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى، تعترف المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى بالزيادة/ النقص في الفائض أو العجز التراكمي الافتتاحي في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالعناصر و/أو قياسها.

الإفصاحات

١٣٥. إن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والتي تمتثل لمتطلبات هذا المعيار بينما تستفيد من الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي تؤثر على العرض العادل وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، يجب أن تقدم بيانا صريحا وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لهذا المعيار ضمن الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية. ويجب إرفاق هذا البيان ببيان آخر يفيد بأن البيانات المالية لا تمتثل تماما لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

١٣٦. حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات الإنتقالية الواردة في هذا المعيار، فإنها يجب أن تفصح عما يلي:

(أ) مدى استفادتها من الإعفاءات الإنتقالية التي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق؛ و/أو

(ب) مدى استفادتها من الإعفاءات الإنتقالية التي لا تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

١٣٧. وإلى الحد الذي تستفيد فيه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات والأحكام الإنتقالية في هذا المعيار التي تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام على أساس الإستحقاق فيما يتعلق بالأصول و/أو الإلتزامات و/أو الإيرادات و/أو المصاريف، فإنه يتوجب عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) التقدم المحرز نحو الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات و/أو الإيرادات و/أو المصاريف وقياسها وعرضها و/أو الإفصاح عنها وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها؛

(ب) الأصول و/أو الإلتزامات و/أو الإيرادات و/أو المصاريف التي تم الإعتراف بها وقياسها بموجب سياسة محاسبية لا تتسق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها؛

(ج) الأصول و/أو الإلتزامات و/أو الإيرادات و/أو المصاريف التي لم يتم قياسها و/أو عرضها و/أو الإفصاح عنها في فترة إعداد التقارير السابقة، لكن التي تم الآن الإعتراف بها و/أو قياسها و/أو عرضها و/أو الإفصاح عنها؛

(د) طبيعة ومقدار أي تعديلات معترف بها خلال فترة إعداد التقارير؛ و

(هـ) إشارة إلى الكيفية والوقت الذي تعتزم فيه الإمتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها بشكل كامل.

١٣٨. حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الإنتقالي المتعلق بعدم استبعاد بعض الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف، و/أو حيث تطبق الإعفاء الإنتقالي لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بحصتها في المنشآت المسيطر عليها أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة و/أو قياسها في الفقرة ٥٥، فإنها يجب أن تفصح عن طبيعة الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف و/أو المعاملات التصاعدية أو التنازلية التي تم استبعادها خلال فترة إعداد التقارير.

١٣٩. حيث لا تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قادرة على عرض البيانات المالية الموحدة بسبب الإعفاءات والأحكام الإنتقالية المعتمدة في الفقرة ٥٨ أو ٦٢، فإنها يتوجب أن تفصح عما يلي:

(أ) السبب وراء عدم عرض البيانات المالية، أو الإستثمارات في الشركات الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة كبيانات مالية موحدة؛ و

(ب) إشارة إلى الأحوال التي تكون فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قادرة على عرض البيانات المالية الموحدة.

١٤٠. تساعد متطلبات الاعتراف الواردة في الفقرات ١٣٥ و١٣٩ المستخدمين على متابعة التقدم الذي تحرزه المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى من حيث مطابقة سياساتها المحاسبية مع المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام محل التطبيق خلال الفترة الانتقالية.

توضيح الإنتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

١٤١. ينبغي أن تفصح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عما يلي:

(أ) تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و

(ب) معلومات وتفسيرات حول الكيفية التي يؤثر فيها الإنتقال من أساس المحاسبة السابق إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المركز المالي المبلغ عنه، وحيثما يكون مناسباً، على أدائها المالي وتدفقاتها النقدية المعلن عنها.

عمليات المطابقة

١٤٢. ينبغي أن تعرض المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ضمن الإيضاحات المرفقة ببياناتها المالية الإنتقالية الأولى أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما يلي:

(أ) مطابقة لرصيد لصافي الأصول/حقوق الملكية الخاصة بها بموجب أساسها المحاسبي السابق مع رصيدها الإفتتاحي لصافي الأصول/حقوق الملكية في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و

(ب) مطابقة لمتراكم للفائض أو العجز بموجب أساسها المحاسبي السابق مع متراكم للفائض أو العجز في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

لا يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التي كانت قد طبقت أساس النقد المحاسبي في بياناتها المالية السابقة عرض هذه المطابقات.

١٤٣. يجب أن توفر المطابقة المعروضة وفقاً للفقرة ١٤٢ تفاصيل كافية، كمية ونوعية، لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات الهامة التي تتم على البيان الإفتتاحي للمركز المالي، وحيث أمكن، على البيان المقارن المعاد بيانه للأداء المالي المعروض وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وحيث يتم إدراج تفسيرات سردية في الوثائق العامة الأخرى الصادرة بإلتزامن مع البيانات المالية، فإنه ينبغي إدراج إشارة مرجعية إلى تلك الوثائق ضمن الإيضاحات.

١٤٤. إذا اطّلعت المنشأة على أي أخطاء أُرتكبت بموجب أساسها المحاسبي السابق، فإن المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٢ ينبغي أن تميز بين تصحيح هذه الأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية.

١٤٥. إذا لم تعرض المنشأة بيانات مالية للفترات السابقة، فإن بياناتها المالية الإنتقالية أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٤٦. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات الواردة في الفقرات ٣٦-٤٣ التي تسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالبنود و/أو عدم قياسها، فإنها يجب أن تعرض كجزء من الإيضاحات، مطابقة للبنود التي تم الإعتراف بها و/أو قياسها خلال فترة إعداد التقارير عندما لم تكن هذه البنود مدرجة في البيانات المالية السابقة. وينبغي عرض المطابقة في كل فترة يتم فيها الإعتراف ببنود جديدة و/أو قياسها وفقاً لهذا المعيار.

١٤٧. توفر المطابقة المعروضة وفقاً للفقرة ١٤٦ تفاصيل كافية لتمكين المستخدمين من فهم ماهية البنود التي تم الإعتراف بها و/أو قياسها خلال فترة إعداد التقارير حيث تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى واحدة أو أكثر من الإعفاءات التي توفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالبنود و/أو عدم قياسها. توضح المطابقة التعديلات التي تتم على البيان المعلن سابقا للمركز المالي، وحيث أمكن، على البيان المعلن سابقا للأداء المالي في كل فترة يتم فيها الإعتراف ببنود جديدة و/أو قياسها وفقاً لهذا المعيار.

الافصاحات حيث تُستخدم التكلفة المفترضة للمخزون أو الإستثمارات العقارية أو الممتلكات والمصانع والمعدات أو الأصول غير الملموسة أو الأدوات المالية أو أصول امتياز الخدمات

١٤٨. إذا استخدمت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى القيمة العادلة، أو البديل المذكور في الفقرات ٦٤ أو ٦٧ أو ٧٠، كتكلفة مفترضة للمخزون أو الإستثمارات العقارية أو الممتلكات والمصانع والمعدات أو الأصول غير الملموسة أو الأدوات المالية أو أصول امتياز الخدمات، ينبغي أن تفصح بياناتها المالية عما يلي:

(أ) مجموع تلك القيم العادلة أو بدائل القياس الأخرى التي تم أخذها بعين الاعتبار في تحديد التكلفة المفترضة؛

(ب) التعديل الإجمالي على المبالغ المسجلة المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق؛ و

(ج) ما إذا تم تحديد التكلفة المفترضة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو خلال الفترة الإنتقالية.

الافصاحات حيث تُستخدم التكلفة المفترضة للإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة

١٤٩. إذا استخدمت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى القيمة العادلة كتكلفة مفترضة في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي فيما يخص إستثمار معين في منشأة مسيطر عليها أو مشروع مشترك أو شركة زميلة ضمن بياناتها المالية المنفصلة، ينبغي أن تفصح بياناتها المالية المنفصلة عما يلي:

(أ) إجمالي التكلفة المفترضة لتلك الإستثمارات التي تعتبر فيها التكلفة المفترضة هي القيمة العادلة؛ و

(ب) التعديل الإجمالي على المبالغ المسجلة المعلنة بموجب أساس المحاسبة السابق.

١٥٠. يجب الإفصاح عن متطلبات الإفصاح المطلوبة في الفقرتين ١٤٨ و١٤٩ في كل فترة يتم فيها الإعتراف بالبنود الجديدة و/أو قياسها إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة و/أو عندما يتم الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

الإعفاء من متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلال الفترة الإنتقالية

١٥١. إلى الحد الذي تستفيد فيه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالبنود و/أو عدم قياسها، لا يتوجب عليها أن تطبق أي متطلبات خاصة بالعرض و/أو الإفصاح متعلقة بتلك البنود كما هو مطلوب في المعيار ١ و/أو المعيار ١٨ و/أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها إلى أن يحين الوقت الذي ينتهي فيه أجل الإعفاءات المقدمة و/أو عندما يتم الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

١٥٢. على الرغم من الحكم الإنتقالي الوارد في الفقرة ١٥١، من المحبذ أن تفصح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن المعلومات التي يتطلبها المعيار ١ و/أو المعيار ١٨ و/أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها في أقرب وقت ممكن.

الأحكام الإنتقالية

١٥٣. وحيث تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الأحكام الإنتقالية الحالية الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى المبنية على أساس الإستحقاق، يتوجب عليها أن تستمر في تطبيق تلك الأحكام الإنتقالية إلى أن ينتهي أجلها و/أو إلى أن يتم الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو يتم قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب). وإذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى اعتماد الإعفاءات الإنتقالية في هذا المعيار، فإن فترة الإعفاء المطبقة في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق لا ينبغي أن تكون أطول من فترة الإعفاء المنصوص عليها في هذا المعيار.

تاريخ النفاذ

١٥٤. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا المعيار إذا كانت بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تخص الفترة التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ويُسمح بالتطبيق المبكّر.

١٥٤أ. تم حذف الفقرات ٧، و٨ من خلال إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

١٥٤ب. تم تعديل الفقرات ٣٦، و١٠٢، و١٠٤، و١٠٥ وحذف الفقرات ١٠٦، و١٠٧ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*" الصادر في يوليو ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

١٥٤ج. تم تعديل الفقرات ٨٦، و١٢٩، و١٣٠، و١٣٢ وإضافة الفقرات ٦٢أ – ٦٢ج بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ "*عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*" الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

١٥٤د. عُدلت الفقرات ٣٦ و٦٤ و٧٢ و١١٣ و١١٤ و١١٥ و١١٦ و١١٧ و١١٨ و١١٩ و١٢٠ و١٢١ و١٢٢ و١٢٤ وأضيفت الفقرات ١١٤أ و١١٩أ و١١٩ب و١١٩ج و١١٩د و١٢٢أ و١٢٢ب و١٢٢د بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

١٥٤هـ. عدلت الفقرات ٧٨ و٧٩ و١٢٣ و١٤٢ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر.

١٥٤و. عُدلت الفقرة ٨٥أ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠١٩ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ المدرجة في *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* في نفس الوقت.

١٥٤ز. عُدلت الفقرة ٣٦ وأضيفت الفقرتان ١٣٤أ و١٣٤ب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ "*المنافع الاجتماعية*"، الصادر في يناير ٢٠١٩. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ في نفس الوقت.

١٥٤ح. عُدلت الفقرة ١١٣، وأضيفت الفقرة ١١٣أ وألغيت الفقرة ١١٤ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩* التي صدرت في يناير ٢٠٢٠. تطبق المنشأة هذة التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك، يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٢٣، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، في نفس الوقت.

ملحق أ

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغائه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، لكنه لا يعتبر جزءاً منه.

خلفية

إستنتاج ١. قبل وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، لم يكن يوجد معيار يعالج القضايا الناشئة عن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى. ونتيجةً لذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مشروع في يونيو ٢٠١١ لوضع مجموعة شاملة من المبادئ لغرض استخدامها من قبل المنشآت عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الإستحقاق (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

إستنتاج ٢. وفي حين يشتمل هذا المعيار على إرشادات تنفيذ، فإنه لا يندرج ضمن نطاق هذا المشروع لوضع إرشادات عملية أكثر تفصيلاً بشأن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه بسبب إمكانية إختلاف القضايا المحددة المتعلقة بتبني المعايير للمرة الأولى من إختصاص إلى آخر، ولأن نقطة الانطلاق للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تختلف مع إختلاف أساسها المحاسبي السابق، ينبغي أن تقوم الإختصاصات المختلفة بدور معين في وضع إرشادات تنفيذ إضافية لمساعدة المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في عملية إنتقالها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

إستنتاج ٣. يتناول هذا المعيار الإنتقال من الأساس النقدي، أو أساس الإستحقاق بموجب إطار آخر لإعداد التقارير، أو نسخة معدلة من الأساس النقدي أو أساس الإستحقاق المحاسبي. ونتيجة لذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن المشروع هو ليس مشروع لتحقيق المقاربة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٤. ومع ذلك فقد بحث المجلس الإعفاءات الإنتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "*تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*"، وكذلك الأحكام الإنتقالية المدرجة في المجموعة الحالية من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عند صياغة هذا المعيار.

إستنتاج ٥. وعند صياغة هذا المعيار، وافق المجلس على ضرورة إدراج جميع الأحكام الإنتقالية والإعفاءات ضمن بيان واحد، لأن هذا المعيار هو ليس مشروع لتحقيق المقاربة. وبالمقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، وافق المجلس على أنه لا ينبغي إدراج الأحكام الإنتقالية والإعفاءات كملاحق، إذ أن هذا يمكن أن يكون أمراً مربكاً لمعدّي البيانات المالية في حال تم توزيع الأحكام والإعفاءات في جميع أنحاء المعيار.

إستنتاج ٦. سوف تحل الإعفاءات الإنتقالية المنصوص عليها في هذا المعيار محل العديد من الأحكام الإنتقالية الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما أن يتم تطبيقها.

إستنتاج ٧. عندما يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بيانات جديدة، فإنه سيناقش إدراج أحكام إنتقالية محددة ضمن هذا المعيار والتي من شأنها أن توفر إعفاءاً للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى. وسيتم إدراج الأحكام الإنتقالية للمنشآت التي تطبق فعلا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق ضمن البيانات الجديدة التي يتم تطويرها.

النطاق

إستنتاج ٨. يُطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى وخلال الفترة التي تنتقل فيها إلى تلك المعايير إلى الحد الذي تتبنى فيه واحد أو أكثر من الإعفاءات والأحكام الإنتقالية الواردة في هذا المعيار. يوفر هذا المعيار إعفاءاً للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في عرض بياناتها المالية، ويسمح لها ببعض الإعفاءات الطوعية خلال الفترة الإنتقالية.

إستنتاج ٩. يتطلب هذا المعيار من المنشأة الإمتثال لكل معيار نافذ المفعول في تاريخ التبني، لكنه يمنح إعفاءات محدودة من المتطلبات في مجالات معينة تكون فيها المنافع المتحققة لمستخدمي البيانات المالية هي أقل من تكلفة الإمتثال لهذه المتطلبات. ويُحظر تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأثر رجعي، خصوصاً حين تتطلب إصدار أحكام معينة من قبل الإدارة بشأن الظروف السابقة.

إستنتاج ١٠. إن الإعفاءات المنصوص عليها في هذا المعيار قد تتجاوز بعض المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحالية المبنية على أساس الإستحقاق خلال الإنتقال إلى تلك المعايير على أساس الإستحقاق.

إستنتاج ١١. يكون تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق هو بداية فترة إعداد التقارير التي تختار فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وإذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، تطبيق واحد أو أكثر من الإعفاءات أو الأحكام الطوعية التي تؤثر على العرض العادل وعلى قدرة المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على تأكيد إمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، فإنه يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض البيانات المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلال الفترة الإنتقالية. وفي نهاية الفترة الإنتقالية، يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإمتثال لمتطلبات الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى على أساس الإستحقاق من أجل تأكيد الإمتثال لتلك المعايير كما هو مطلوب في المعيار ١ *" عرض البيانات المالية "* ، على الرغم من أن تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى على أساس الإستحقاق قد يكون قد صادف قبل ذلك.

إستنتاج ١٢. لكن إذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، عدم تطبيق واحد أو أكثر من الإعفاءات أو الأحكام التي تؤثر على العرض العادل وعلى القدرة على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، فإنه بإمكان المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعرض البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلال الفترة الإنتقالية. والبيانات المالية وفق تلك المعايير هي البيانات المالية التي بإمكان المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فيها أن تقدم بياناً صريحاً وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وفي حال لم تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاءات الواردة في هذا المعيار التي تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، فإن بياناتها المالية الأولى التي تلي تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق يمكن أيضاً أن تكون هي بياناتها المالية الأولى وفق تلك المعايير.

وضع معايير لتطوير وتقييم الإعفاءات الإنتقالية

إستنتاج ١٣. عند صياغة الإعفاءات الإنتقالية في هذا المعيار، وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مجموعة من المعايير بناءً على الماهية المحتملة لاحتياجات المستخدمين من المعلومات عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والإنتقال إليها على النحو المبين في الفصل ٢ من إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام (إطار المفاهيم). وقد أُستخدمت هذه المعايير لتقييم هذه الأحكام الإنتقالية، إلى جانب تقييم الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات

المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام على النحو المبين في الفصل ٣ من إطار المفاهيم. وترد نتائج هذه التقييمات ضمن الفقرات "إستنتاج ١٤-إستنتاج ١٩".

إستنتاج ١٤. عند وضع المتطلبات الخاصة بالبيان الإفتتاحي للمركز المالي للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وعند بحث الإعفاءات الإنتقالية، رجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى الهدف من البيانات المالية، حسبما هو موضح في الفصل ٢ من إطار المفاهيم.

إستنتاج ١٥. ينص الفصل ٢ من إطار المفاهيم على أن الهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة والتي تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين في توفير المعلومات لأغراض المساءلة وصنع القرار.

إستنتاج ١٦. يحدد أيضاً الفصل ٣ من إطار المفاهيم الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام. وهذه الخصائص النوعية هي الملائمة والتمثيل الصادق وسهولة الفهم وحُسن التوقيت وقابلية المقارنة وإمكانية التحقق. أما القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام فهي الأهمية النسبية والتكاليف - المنافع.

المعايير المستخدمة لتطوير الإعفاءات الإنتقالية

العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إستنتاج ١٧. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ من المنشأة التي تتوافق بياناتها المالية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تقدم بياناً صريحاً وغير متحفظ بهذا الإمتثال ضمن الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية. ولا ينبغي أن توصف البيانات المالية بأنها تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما لم تمتثل لجميع متطلبات تلك المعايير. ونظرا لتعقيد القضايا المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن الإعفاء ينبغي توفيره في حالات معينة. لكنه أقّر بأن بعض الإعفاءات سوف تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية الخاصة بالمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وعلى القدرة على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

إستنتاج ١٨. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي أن يكون هناك تمييز بين تلك الإعفاءات الإنتقالية التي لا تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، وتلك التي لا تؤثر عليه. أقّر المجلس أيضاً بأن تنظيم المعيار بهذه الطريقة سوف يمنح المعدّين فهماً أفضل لتأثير الأحكام والإعفاءات الإنتقالية المختلفة على بياناتها المالية خلال الفترة الإنتقالية. وبعد ذلك التمييز، وافق المجلس على أنه ينبغي تنبيه المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لحقيقة أنها لن تكون قادرة على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق كما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ في حال تبنت بعض الإعفاءات المنصوص عليها في هذا المعيار.

إستنتاج ١٩. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، فإنها لن تكون قادرة على تقديم بيان غير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق إلى أن يحين الوقت الذي ينتهي فيه أجل الإعفاءات المقدمة، أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة

و/أو قياسها و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيها أقرب).

إستنتاج ٢٠. بعد التعليقات التي تم تلقيها حول المعيار المقترح بشأن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى، وافق المجلس على توضيح أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى يج أن تطبق الأحكام في تقييم مدى تأثير الإعفاءات والأحكام الإنتقالية على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرة المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وحيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق واحد أو أكثر من الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، فإن المنشأة لا تزال ستستنتج بأن العرض العادل يتحقق لأن الإعتراف بالبند أو المعاملة أو الحدث المعفي و/أو قياسه لا يكون كبيرا فيما يتعلق بالبيانات المالية ككل. كما أن تطبيق الأحكام لتقييم أهمية الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي تم اعتمادها فيما يتعلق بالبيانات المالية ككل ينبغي تقييمه على أساس الظروف المحددة للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

إستنتاج ٢١. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن البيانات المالية المعروضة في نهاية فترة إعداد التقارير الأولى التي تستفيد فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من واحدة أو أكثر من الإعفاءات الإنتقالية التي تؤثر على عرضها العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، يجب أن يُشار إليها على أنها البيانات المالية الإنتقالية وفق تلك المعايير. وذلك لأن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لن تكون قادرة على تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أثناء تطبيق الإعفاءات الواردة في هذا المعيار التي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرة المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

إستنتاج ٢٢. من أجل تقديم معلومات ذات صلة خلال فترة الإنتقال إلى إفصاحات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق لإبلاغ المستخدمين عن الإعفاءات الإنتقالية التي اعتمدتها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، وعن كيفية إنتقالها من أساسها المحاسبي السابق إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

إستنتاج ٢٣. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كجزء من إنتقال المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى محاسبة الإستحقاق، أنه ينبغي وضع خطة تنفيذ من أجل تقييم إعداد التقارير حول التقدم المحرز من قبل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. كما أن الإفصاحات عن التقدم المحرز نحو الإعتراف بالأصول والإلتزام والإيرادات و/أو المصاريف وقياسها وعرضها و/أو الإفصاح عنها وفقاً لهذه الخطة توفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية في فهم كيف ومتى تنوي المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإمتثال بشكل كامل لمتطلبات جميع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها.

عرض معلومات عن تبني المعايير للمرة الأولى

عرض المعلومات المقارنة بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق

إستنتاج ٢٤. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن تُطلب المعلومات المقارنة بشأن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أن الأحكام الإنتقالية الحالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١" *عرض البيانات المالية* " لا تتطلب معلومات مقارنة فيما يتعلق

بالبيانات المالية التي يتم فيها تبني محاسبة الإستحقاق للمرة الأولى وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج ٢٥. عند دراسة معيار التكاليف والمنافع، أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن المنهج الحالي الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ لعرض المعلومات المقارنة ينبغي الابقاء عليه من أجل تشجيع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. لذلك يشجع هذا المعيار فقط توفير المعلومات المقارنة، دون أي متطلب يشترط على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن توفر معلومات مقارنة في بياناتها المالية الإنتقالية الأولى أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج ٢٦. حيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عدم تقديم معلومات مقارنة، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كحد أدنى، على أن البيانات المالية الإنتقالية الأولى للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ينبغي أن تتضمن بيانا واحدا للمركز المالي وبيان إفتتاحي للمركز المالي في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

إستنتاج ٢٧. حيث تختار المنشأة تقديم معلومات مقارنة، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ينبغي أن تعرض بيانا واحدا للمركز المالي مع معلومات مقارنة للفترة السابقة وبيان إفتتاحي للمركز المالي في بداية فترة إعداد التقارير التي تسبق تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

إستنتاج ٢٨. وحيث يؤثر أيضاً تبني فترة الإعفاء الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات على عرض المعلومات المقارنة، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من أي من فترات الإعفاء الإنتقالية المسموح بها، فإنها ينبغي أن تعدل فقط المعلومات المقارنة للسنة التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق عندما تتوفر معلومات حول البنود التي تم الإعتراف بها و/أو قياسها خلال تلك الفترة. وبذلك سيتم فقط تعديل المعلومات المقارنة بأثر رجعي بقدر توفر المعلومات.

إستنتاج ٢٩. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات المقارنة بعد أن تعرض بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

عرض المطابقة بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق

إستنتاج ٣٠. عند النظر في ماهية المعلومات التي ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ضرورة عرض مطابقة معينة في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الإنتقالية أو البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. إذ يوفر عرض المطابقة حلقة وصل هامة بين المعلومات المعروضة مسبقاً بموجب أساس المحاسبة السابق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، والمعلومات المعدّة بإستخدام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. والغرض من المطابقة هو توضيح التعديلات اللازمة لتحقيق التوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وكيف أثّر الإنتقال من أساس المحاسبة السابق إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المركز المالي المعلن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وهذه المعلومات سوف تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج ٣١. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوعين من المطابقات التي يمكن عرضها- الأولى تطابق بين الأرصدة الإفتتاحية في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والثانية تطابق نهاية آخر فترة معروضة في البيانات المالية السنوية الأحدث للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب أساسها المحاسبي السابق.

إستنتاج ٣٢. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الخيار الأخير سيكون مرهقا جدا وأن تكلفة عرض المطابقة تفوق المنافع المتحققة. كما استنتج أيضاً بأن المستخدمين لن يستفيدوا على الأرجح من هذه المطابقات وأن المعلومات لن يكون لها قيمة تنبؤية.

إستنتاج ٣٣. ونتيجةً لذلك، تم الإتفاق على أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ينبغي أن تعرض فقط مطابقة لأرصدتها الختامية المعلن عنها بموجب أساسها المحاسبي السابق، مع صافي الأصول/ حقوق الملكية الخاصة بها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يخص البيان الإفتتاحي للمركز المالي. وينبغي أن تُعرض المعلومات في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الإنتقالية أو البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج ٣٤. إذا طبقت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى سابقاً أساس النقد المحاسبي، فإنها لن تعرض صافي الأصول/ حقوق الملكية. لذلك وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه إذا كان أساس المحاسبة السابق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هو النقد، فإنه لا يُطلب منها عرض أي مطابقة.

إستنتاج ٣٥. لتلبية الخصائص النوعية المتمثلة في الملائمة وسهولة الفهم وإمكانية المقارنة أثناء الفترة الإنتقالية التي تستفيد فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر إعفاءاً من الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزام و/أو قياسها، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن يُطلب من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض مطابقة معينة في مراحل مختلفة خلال إنتقالها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

إستنتاج ٣٦. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من أي من فترات الإعفاء الإنتقالية المسموح بها، فإنه يتوجب عليها عرض مطابقة للبنود التي تم الإعتراف بها و/أو قياسها خلال فترة إعداد التقارير عندما لم يُعترف بهذه البنود و/أو لم تقاس في البيانات المالية السابقة المعلن عنها. وينبغي عرض هذه المطابقة بالإضافة إلى المطابقة التي تُعرض لتوضيح الإختلافات بين أساس المحاسبة السابق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وتلك البنود التي يتم الإعتراف بها و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في البيان الإفتتاحي للمركز المالي.

عرض مقارنة بين الموازنة والمعلومات الفعلية ضمن البيانات المالية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى

إستنتاج ٣٧. ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن يُطلب من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض مقارنة بين الموازنة والمعلومات الفعلية بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وما إذا كانت هذه المعلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج ٣٨. اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه إذا أعدّت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى موازنتها وفق أساس النقد المحاسبي بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، سيكون عرض هذه المقارنة في بياناتها المالية الإنتقالية أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أمراً مرهقا. ومع ذلك، وافق المجلس على ضرورة إدراج هذه المقارنة ضمن البيانات المالية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، إذ أن المقارنة تعتبر ميزة استثنائية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كما تعزز المساءلة وصنع القرار.

عرض بيان التدفقات النقدية ضمن البيانات المالية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى

إستنتاج ٣٩. طالب المجاوبون، خلال فترة التعليق، من مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقديم إعفاءات وأحكام إنتقالية في إعداد بيان التدفقات النقدية حين تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى اعتماد فترة الإعفاء لمدة ثلاث سنوات فيما يخص الإعتراف ببعض الأصول و/أو الإلتزام و/أو قياسها. وأشار المجاوبون أنه لا يبدو من المناسب عرض بيان التدفقات النقدية عندما لا يكون بيان المركز المالي مكتملاً.

إستنتاج ٤٠. أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على قراره السابق بعدم تقديم أي إعفاء إنتقالي لأن المستخدمين، خلال الفترة الإنتقالية، لا يزالون بحاجة إلى معلومات التدفقات النقدية حول: (أ) مصادر التدفقات النقدية الواردة؛ (ب) البنود التي تم صرف النقد عليها خلال فترة إعداد التقارير؛ و(ج) الرصيد النقدي في نهاية فترة إعداد التقارير.

التوافق بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق وتقارير الإحصاء المالي الحكومي

إستنتاج ٤١. حيث أن الهدف من هذا المعيار هو توفير نقطة انطلاق مناسبة للمحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية على أساس الإستحقاق، فهو لا يوفر إرشادات محددة للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بشأن التوافق بين تقارير الإحصاء المالي الحكومي ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ويناقش المجلس في ورقته الإستشارية بعنوان "إرشادات حول التوافق بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتقارير الإحصاء المالي الحكومي: تسوية الخلافات من خلال التقارب والإدارة"، الحالات التي يتم فيها معالجة الإرشادات المتعلقة بخيارات التوافق مع تقارير الإحصاء المالي الحكومي ضمن مجموعة بيانات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع بأفضل شكل. ومن خلال اختيار خيارات السياسة المتوافقة لتقارير الإحصاء المالي الحكومي عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى، يمكن أن تسهّل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إنتاج بيانات عالية الجودة في الوقت المناسب لإدراجها ضمن تقارير الإحصاء المالي الحكومي الخاصة بها.

الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق

الإعفاءات الإنتقالية المتعلقة بالإعتراف بالأصول غير المالية وقياسها وتصنيفها

إستنتاج ٤٢. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى، فقد لا يكون لديها معلومات شاملة حول وجود كافة الأصول الخاضعة لسيطرتها، وربما تحتاج إلى فترة من الزمن للحصول على سجلات ملائمة وجمعها لمحاسبة تلك الأصول. وحيث أن هذا الأمر ذو صلة بالمنشآت التي لم تطبق مسبقاً أساس الإستحقاق المحاسبي، فمن المرجح أن تتطلب هذه المنشآت جهودا كبيرة للإعتراف بأصولها وقياسها و/أو تصنيفها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج ٤٣. عند بحث الإعفاء الذي ينبغي توفيره للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للإعتراف بأصولها، بحث المجلس فترة الإعفاء لخمس سنوات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. ومن أجل تشجيع المنشآت على التحضير لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قبل إعداد بياناتها المالية الإنتقالية أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وافق المجلس على ضرورة السماح بمهلة لا تزيد على ثلاث سنوات. وحيث يتعين على المنشآت التحضير بشكل جيد قبل إنتقالها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق وعدم الاعتماد فقط على فترة الإعفاء المنصوص عليها في هذا المعيار، فإن المجلس يعتقد بأن الفترة الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات هي أكثر مرونة، وتقلص من الفترة التي تكون المنشآت خلالها غير قادرة على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج ٤٤. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تحديد فترة إعفاء في هذا المعيار، بدلاً من السماح لكل إختصاص بتحديد فترته الإنتقالية الخاصة به، يقلل من أوجه التضارب بين الإختصاصات. كما سيتم أيضاً تعزيز مصداقية وإمكانية مقارنة البيانات المالية خلال الفترة الإنتقالية.

إستنتاج ٤٥. أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن الإعفاء المقدم في هذا المعيار لا ينبغي أن يُنظر إليه كخارطة طريق كاملة لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، بل كمرحلة نهاية لعملية التبني. وتهدف فترة الإعفاء لمدة ثلاث سنوات المنصوص عليها في هذا المعيار إلى تقديم إعفاء للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للمساعدة في التحول النهائي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وقبل تبني هذا المعيار، ينبغي أن تتحضر المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بشكل كافي لتحولها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ويعتمد تعقيد وطول المرحلة الإنتقالية على أساسها المحاسبي السابق. ولا ينبغي أن يُنظر إلى فترة الإعفاء لمدة ثلاث سنوات على أنها المرحلة الكاملة للتبني.

إستنتاج ٤٦. يمكن أن تساعد الإرشادات الواردة في الدراسة ١٤ بعنوان *" الإنتقال إلى أساس الإستحقاق المحاسبي: إرشادات للحكومات والمنشآت الحكومية صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "* المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في التخطيط لتحولها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، قبل تبني هذا المعيار.

إستنتاج ٤٧. اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضرورة تقديم فترة الإعفاء من ثلاث سنوات للأصول التالية:

(أ) العقارات الإستثمارية؛
(ب) الممتلكات والمصانع والمعدات؛
(ج) الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية؛
(د) الأصول غير الملموسة؛ و
(ه) أصول امتياز الخدمات.

إستنتاج ٤٨. بعد التعليقات التي وردت على هذا المعيار المقترح، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على السماح أيضاً بفترة إعفاء للإعتراف بالمخزون و/أو قياسه. وأقّر المجلس أنه على الرغم من أن المخزون هو عبارة عن أصل متداول يتم تحقيقه أو إستهلاكه أو بيعه أو استخدامه في الدورة التشغيلية للمنشأة، إلا أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد تحتاج إلى وقت معين لتحديد وتصنيف أصولها بشكل مناسب بين المخزون أو العقارات الإستثمارية أو الممتلكات والمصانع والمعدات، وخاصةً فيما يتعلق بالأرض. يمكن أن يشمل المخزون أيضاً الأصول المتخصصة أو الكميات الكبيرة من المواد، على سبيل المثال، الإمدادات الطبية، التي قد يكون هناك حاجة إلى مزيد من الوقت لتصنيفها بشكل مناسب.

إستنتاج ٤٩. عند بحث ما إذا كان ينبغي السماح بفترة إعفاء للإعتراف بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية، أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذه الأصول والأنشطة قد تكون محدودة في بعض الإختصاصات في حين أنها قد تكون أكثر أهمية في إختصاصات أخرى، على سبيل المثال، في البلدان النامية. وبشكلٍ عام، وافق المجلس على توفير فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية لمساعدة تلك الإختصاصات حين يكون هذا أمراً هاما.

إستنتاج ٥٠. يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إما تبني المعالجة القياسية أو المعالجة البديلة المسموح بها في محاسبة تكاليف الإقتراض المتكبدة في الأصول المؤهلة. عندما تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعالجة البديلة المسموح بها، قد يكون هناك فارق توقيت بين رسملة تكاليف الإقتراض في الأصول المؤهلة حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول. ولمعالجة فارق التوقيت هذا، ولأنه قد لا يكون من العملي الحصول على معلومات حول تكاليف الإقتراض المتكبدة قبل الإعتراف بالأصل حين تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من فترة الإعفاء الإنتقالي لمدة ثلاث سنوات، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه لا ينبغي أن يُطلب من المنشأة رسملة أي تكاليف إقتراض على الأصول المؤهلة التي يكون تاريخ بدء الرسملة فيها هو قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وبناءً على التعليقات الواردة من المجاوبين على مسودة العرض المقترحة، أقّر المجلس أيضاً بأنه لا ينبغي رسملة أي تكاليف إقتراض متكبدة خلال الفترة الإنتقالية إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة و/أو عندما يتم الإعتراف بالأصول ذات الصلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

إستنتاج ٥١. بعد تلقي التعليقات على المعيار المقترح، أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بأن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد تغير سياستها المحاسبية فيما يتعلق بالإعتراف بالأصول و/أو الإلتزام و/أو قياسها على أساس كل فئة أو كل صنف على حدة حيث يكون استخدام الفئات أو الأصناف مسموحا به في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها.

الإعفاءات الإنتقالية المتعلقة بقياس الأصول غير المالية

إستنتاج ٥٢. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن بعض المنشآت قد اعترفت بالأصول غير المالية بموجب أساسها المحاسبي السابق. ولذلك وافق المجلس على أنه ينبغي السماح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لقياس جميع الأصول غير المالية التي تم الإعتراف بها من قبل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب أساسها المحاسبي السابق. وخلال هذه الفترة الإنتقالية، ستكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قادرة على وضع نماذج موثوقة لتطبيق المبادئ الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ولن يُطلب من المنشأة التي

تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى خلال الفترة الإنتقالية أن تغير سياستها المحاسبية فيما يتعلق بقياس هذه الأصول.

الإعفاءات الإنتقالية المتعلقة بالإعتراف بالإلتزام

التفاعل بين معايير الأصول ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

إستنتاج ٥٣. حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من واحدة أو أكثر من الإعفاءات الإنتقالية المتعلقة بالإعتراف بالأصول، فإنها تحلل كجزءٍ من هذه العملية سندات الملكية والعقود والترتيبات الأخرى المماثلة، بما في ذلك ترتيبات عقد الإيجار، في تحديد الأصول التي ينبغي محاسبتها وقياسها. ونتيجةً لذلك، قد لا تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وضع يمكنّها من محاسبة إلتزام عقد الإيجار التمويلي المتعلقة بأصول عقد الإيجار التمويلي إلى أن يحين الوقت الذي تنتهي فيه فترة الإعفاء الإنتقالي المقدم و/أو يتم الإعتراف بالأصول ذات الصلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

إستنتاج ٥٤. وعلى نحو مماثل، حين تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تبني الإعفاء الإنتقالي المقدم للإعتراف بأصول امتياز الخدمات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢، فإنها لن تكون في وضع يمكنّها من محاسبة الإلتزام ذي الصلة إما بموجب نموذج الإلتزام المالي أو نموذج منح الحق للمشغل إلى أن يحين الوقت الذي تنتهي فيه فترة الإعفاء الإنتقالي المقدم و/أو يتم الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ (أيهما أقرب).

إستنتاج ٥٥. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن الإعتراف بإلتزام الإيجار التمويلي والإعتراف بالإلتزام المتعلقة بأصول امتياز الخدمات و/أو قياسها ينبغي أيضاً تأخيره حتى انتهاء فترة الإعفاء المتعلقة بالأصول ذات الصلة و/أو الإعتراف بالأصول المطبقة و/أو قياسها.

الإعتراف بالمخصصات المشمولة في التكلفة الأولية *" للممتلكات والمصانع والمعدات "*

إستنتاج ٥٦. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لا ينبغي تقديم فترة إعفاء إنتقالية للمخصصات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ وأن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ينبغي أن تحاسب جميع إلتزامها في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ومع ذلك، أقر المجلس بأن التأخير في قياس الممتلكات والمصانع والمعدات و/أو الإعتراف بها يؤثر على قياس بعض المخصصات المشمولة في تكلفة هذه الأصول و/أو الإعتراف بها.

إستنتاج ٥٧. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ من المنشأة أن تشمل، كجزء من تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الذي يقع عليه، والإلتزام الذي تتكبده المنشأة عند امتلاك البند، أو نتيجة استخدام البند خلال فترة معينة لأغراض أخرى غير إنتاج المخزون خلال تلك الفترة. ويتطلب المعيار ١٧ بأن يتم قياس والإعتراف بإلتزام معين عن التكاليف التي يتم محاسبتها وفقاً للمعيار ١٧ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

إستنتاج ٥٨. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه لن يكون من الممكن الإعتراف بالمخصصات و/أو قياسها فيما يخص التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الذي يقع عليه إلى أن يحين الوقت الذي يتم فيه الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات ذي الصلة و/أو قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. لذلك تم أيضاً تقديم فترة إعفاء إنتقالية للإعتراف بالمخصصات و/أو قياسها لمعالجة فارق التوقيت.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "*

إستنتاج ٥٩. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن قياس و/أو الإعتراف بإلتزام محددة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ سوف يكون أمراً صعباً بالنسبة للعديد من منشآت القطاع العام حيث قد تُطلب أنظمة جديدة و/أو قد تحتاج الأنظمة القائمة إلى تحسين وتطوير. لذلك وافق المجلس على منح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات لقياس و/أو الإعتراف بالأصول والإلتزام المتعلقة بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل. ولتجنب بيان مشوه للمركز المالي، وافق المجلس كذلك على أنه ينبغي الإعتراف بأي أصول خطة و/أو قياسها في نفس الوقت الذي يتم فيه الإعتراف بالإلتزام و/أو قياسها. وينبغي الإعتراف بجميع منافع الموظفين الأخرى و/أو قياسها في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج ٦٠. [تم إلغائها]

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية "*

إستنتاج٦٠أ. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية "*، في يناير ٢٠١٩. وأقر المجلس بأن الإعتراف و/أو قياس الإلتزامات المتعلقة بالمنافع الإجتماعية قد يكون صعباً بالنسبة لبعض منشآت القطاع العام، ولذا وافق المجلس على منح المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى ثلاث سنوات إنتقالية للإعتراف و/أو قياس الإلتزامات المتعلقة بالإعانات الإجتماعية.

الإعفاءات الإنتقالية المتعلقة بقياس الأصول و/أو الإلتزام النقدية والإعتراف بها

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "*

إستنتاج ٦١. لا توفر الأحكام الإنتقالية الحالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أي إعفاء للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها. ولأن العديد من منشآت القطاع العام سوف تحتاج إلى بعض الوقت لتحديد وتصنيف أدواتها المالية بشكل مناسب، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ضرورة توفير فترة إعفاء إنتقالية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها. وقد تم منح فترة الإعفاء الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات تماشياً مع فترة الإعفاء المقدم للإعتراف بالبنود الأخرى و/أو قياسها.

إستنتاج ٦٢. ومع ذلك، أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه ينبغي التمييز بين تلك المنشآت التي اعترفت سابقاً بالأدوات المالية وتلك التي لم تفعل. وكان المجلس يعتقد بأن العديد من الأدوات المالية الأساسية مثل النقد والمدينين والدائنين هي معترف بها سابقاً من قبل منشآت القطاع العام. لذلك تم تقديم فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأدوات المالية التي لم يُعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

إستنتاج ٦٣. وكما هو الحال مع الأصول غير النقدية، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ضرورة تطبيق نفس المبدأ على الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزام النقدية و/أو قياسها، أي إلى الحد الذي تعترف فيه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالأدوات المالية بموجب أساسها المحاسبي السابق، ووافق المجلس على منح فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات لقياس وتصنيف الأدوات المالية بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. خلال هذه الفترة الإنتقالية، ستكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قادرة على وضع نماذج موثوقة لتطبيق المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. وسيُسمح أيضاً بتطبيق السياسات المحاسبية لقياس الأدوات المالية التي تختلف عن المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ خلال الفترة الإنتقالية.

الإعفاءات الإنتقالية المتعلقة بقياس الإيرادات غير التبادلية والإعتراف بها

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *" الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) "*

إستنتاج ٦٤. تسمح الأحكام الإنتقالية الحالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأن لا تغير سياستها المحاسبية فيما يخص الإعتراف بإيرادات الضرائب لمدة خمس سنوات وقياسها. يسمح أيضاً المعيار الدولي ٢٣ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأن لا تغير سياستها المحاسبية فيما يتعلق بقياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية والإعتراف بها، بإستثناء الإيرادات الضريبية، لمدة ثلاث سنوات. كما يتطلب أيضاً إجراء التغيرات في السياسات المحاسبية فقط لتتوافق بشكل أفضل مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣.

إستنتاج ٦٥. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه سيكون من الصعب بالنسبة للعديد من منشآت القطاع العام أن تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ حيث قد تُطلب أنظمة جديدة و/أو قد تحتاج الأنظمة الحالية للتحسين والتطوير. وبسبب هذه التحديات العملية، وافق المجلس على ضرورة تقديم فترة إعفاء إنتقالية. لكنه اعترف بأن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى يجب أن تضع نماذج معينة للمساعدة في الإنتقال إلى محاسبة الإستحقاق قبل تبني أساس الإستحقاق. وتماشيا مع فترة الإعفاء لمدة ثلاث سنوات المقدمة للإعتراف بالأصول و/أو الإلتزام في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى، وبما يتماشى مع فترة الإعفاء الإنتقالية الحالية لمدة ثلاث سنوات المقدمة للإيرادات الأخرى غير التبادلية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣، تم الإتفاق على ضرورة تقديم فترة إعفاء لثلاث سنوات للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لوضع نماذج موثوقة للإعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية وقياسها. وقد وافق المجلس على أن الفترة الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات هي فترة مرنة، وتقلص من الفترة التي سوف تكون المنشأة خلالها غير قادرة على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وخلال الفترة الإنتقالية، سوف يُسمح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة

الأولى بتطبيق السياسات المحاسبية للإعتراف بمعاملات الإيرادات غير التبادلية التي لا تتوافق مع الأحكام الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣.

الإعفاء من متطلبات العرض و/أو الإفصاح حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر فترة إعفاء إنتقالية لثلاث سنوات

إستنتاج ٦٦. اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وأقّر بأن الإعفاء المقدم لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول و/أو الإلتزام و/أو قياسها يعني أيضاً أن متطلبات العرض و/أو الإفصاح ذات الصلة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها لا تحتاج لأن يتم الإمتثال لها لأن المعلومات لن تكون متاحة. وأقّر المجلس بأنه ليست هناك حاجة لتقديم المعلومات إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة أو عندما يتم الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزام ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

إستنتاج ٦٧. ولنفس السبب، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه لا ينبغي أن يُطلب من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تقديم أي متطلبات إفصاح ذات علاقة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *" عرض البيانات المالية "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ *" إعداد التقارير حول القطاعات "*.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ " تكاليف الإقتراض "

إستنتاج ٦٨. شجعت الأحكام الإنتقالية الحالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على تعديل بياناتها المالية بأثر رجعي في حال لم تعترف بتكاليف الإقتراض بموجب أساسها المحاسبي السابق. وأقّر المجلس أنه لا يريد تقديم إعفاءات أكثر إلى المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من تلك المنشآت التي تطبق بالفعل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لا سيما عندما تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تبني المعالجة البديلة المسموح بها والتي يتم بموجبها رسملة تكاليف الإقتراض التي تُنسب مباشرة إلى إستملاك أو بناءً أو إنتاج الأصل المؤهل كجزء من تكلفة الأصل.

إستنتاج ٦٩. ونتيجةً لذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه يتوجب تشجيع المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فقط على تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ بأثر رجعي حيث تتبنى أو تغير سياستها المحاسبية إلى المعالجة القياسية. وأُعتبر تقديم هذا الإعفاء ضروري لأن الحصول على معلومات بأثر رجعي قد يكون أمراً مكلفا وقد تكون هناك حاجة لبذل جهود كبيرة للحصول على هذه المعلومات.

إستنتاج ٧٠. ومع ذلك، أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن بعض المعلومات قد تكون متاحة للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بناءً على أساسها المحاسبي السابق. وبالتالي تم الإتفاق على أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والتي اعتمدت أو غيرت سياستها المحاسبية إلى المعالجة القياسية ينبغي أن تطبق المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ بأثر مستقبلي، لكنها قد تحدد تاريخ معين قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عند تطبيق المعيار الدولي ٥. ويمكن تبني هذا الإعفاء فقط إلى الحد الذي تتوفر فيه المعلومات.

إستنتاج ٧١. لا يريد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تشجيع المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على تبني المعالجة البديلة المسموح بها. لذلك تم الإتفاق على أنه حين تغير المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى سياستها المحاسبية إلى المعالجة البديلة المسموح بها، ينبغي الإعتراف بأي تكاليف إقتراض يتم تكبدها في الأصول المؤهلة قبل وبعد تاريخ تبني معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام، التي يسبق فيها تاريخ بدء الرسملة تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بأثر رجعي حيث لا تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الإنتقالي لعدم الإعتراف بالأصول و/أو عدم قياسها لمدة ثلاث سنوات.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ *" البيانات المالية المنفصلة "* ، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* ، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "*

إستنتاج ٧٢. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان ينبغي أن يقدم إعفاءا إنتقاليا يسمح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأن لا تعرض البيانات المالية الموحدة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وعند النظر في هذا الاقتراح، نوقش بأن توفير مثل هذا الإعفاء يتناقض مع مفهوم المنشأة المعدّة للتقارير ولن ينتج عنه عرض عادل.

إستنتاج ٧٣. لذلك، أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه لا ينبغي تقديم فترة إعفاء من أجل عدم عرض البيانات المالية الموحدة، بل ينبغي بدلا من ذلك منح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فترة إعفاء لثلاث سنوات من إستبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت داخل المنشأة الإقتصادية.

إستنتاج ٧٤. وحيث أن بعض الأرصدة والإيرادات والمعاملات والمصاريف قد تكون معلومة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يتم تشجيع المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على إستبعاد تلك الأرصدة والإيرادات والمعاملات والمصاريف المعلومة فقط.

إستنتاج ٧٥. ولنفس السبب، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ضرورة تقديم إعفاء مماثل أيضاً حيث يكون لدى المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى واحدة أو أكثر من المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨، وحيث يكون لديها واحدة أو أكثر من الشركات الزميلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧.

توفير إعفاء لمدة ثلاث سنوات لقياس الحصص في المنشآت الأخرى و/أو الإعتراف بها بصورة أوليّة

إستنتاج ٧٦. بعد التعليقات التي وردت على مسودة العرض، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه ينبغي توفير الإعفاء للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من أجل الإعتراف بحصصها في المنشآت الأخرى و/أو قياسها بشكل أولي. ويسمح هذا الإعفاء للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والتي لم تجمع المعلومات اللازمة في تاريخ تبني المعايير، المزيد من الوقت لتصنيف وقياس حصصها في المنشآت الأخرى بشكل مناسب. ويتوافق الإعفاء المقدم مع ذلك الإعفاء المقدم بخصوص الأدوات المالية.

عرض البيانات المالية الموحدة حين يُعتمد الإعفاء لمدة ثلاث سنوات من أجل الإعتراف بالحصص في المنشآت الأخرى و/أو قياسها بشكل أولي و/أو من أجل عدم إستبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت

إستنتاج ٧٧. أعرب بعض المجاوبون على مسودة العرض عن وجهة نظر مفادها أنه ينبغي تقديم إعفاء من إعداد البيانات المالية الموحدة حيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عدم إستبعاد بعض، أو جميع، الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت داخل المنشأة الإقتصادية. واستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن البيانات المالية التي تُعرض حين تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء لمدة ثلاث

سنوات من أجل الإعتراف بالحصص في المنشآت الأخرى /أو قياسها بشكل أولي، و/أو حيث تختار عدم إستبعاد بعض، أو جميع، الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت، لا يمكن عرضها كبيانات مالية موحدة، إلى أن (أ) ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة، و/أو (ب) يتم إستبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت، و/أو (ج) عند الإعتراف بحصصها في المنشآت الأخرى و/أو قياسها بشكل مناسب. ووافق المجلس على أنه ينبغي إضافة متطلبات الإفصاح ليوضح للمستخدمين السبب وراء عدم عرض البيانات المالية كبيانات مالية موحدة.

إستنتاج ٧٨. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تقديم هذا التوضيح ضروري، لأنه إذا لم تقم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإستبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت كما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، فإن إعداد البيانات المالية الموحدة سيكون مجرد تجميع للأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت داخل المنشأة الإقتصادية. ولن تكون مثل هذه البيانات مفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرار.

إستنتاج ٧٩. وعلى نحو مماثل، فإن إستبعاد المبلغ المسجل للإستثمار في المنشأة المسيطر عليها كما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ قد لا يكون أمراً ممكناً إذا لم تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بحصصها في المنشآت الأخرى و/أو تقيسها كما هو مطلوب في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ " عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "

إستنتاج٧٩أ. عند تطوير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام* " نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان ينبغي إتاحة فترة سماح انتقالية تسمح للمنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى بعدم الاعتراف و/أو قياس جميع الأصول و/أو الالتزامات المرتبطة بإندماج الأعمال في القطاع العام. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في المستقبل، وبالتالي لن يتطلب تطبيقه من المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى أن تعدل من معالجتها المحاسبية لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي حدثت قبل تطبيق المعيار. وعلى أي حال، قد تحدث عمليات إندماج أعمال في القطاع العام خلال فترة السماح الانتقالية المقدرة بثلاث سنوات التي تتمتع بها المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى. ورأى المجلس أن مطالبة المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى بأن تعترف وتقيس جميع الأصول والالتزامات المرتبطة بعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام دون أن يطلب منها الاعتراف وقياس جميع الأصول والالتزامات المشابهة لن يقدم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج٧٩ب. وبالتالي، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على منح فترة السماح الانتقالية التي تسمح للمنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى بعدم الاعتراف و/أو قياس جميع الأصول و/أو الالتزامات المرتبطة بعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام كجزء من هذا المعيار. ووافق المجلس أيضاً على ألاّ تعترف المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى بالشهرة إذا لم تعترف و/أو تقيس جميع الأصول و/أو الالتزامات المرتبطة بعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام.

الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق

التكلفة المفترضة

التكلفة المفترضة للأصول و/أو الإلتزام

إستنتاج٨٠. تستند بعض القياسات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تراكم التكاليف السابقة أو بيانات المعاملات الأخرى. وفي حال لم تجمع المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعلومات اللازمة سابقاً، فإن جمعها أو تقديرها بأثر رجعي قد يكون أمراً مكلفاً و/أو غير عملي. ولتجنب التكاليف الباهظة، يسمح هذا المعيار للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإستخدام القيمة العادلة كبديل عن التكلفة الأولية للمخزون، والعقارات الإستثمارية حيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى استخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ *" الممتلكات والمصانع والمعدات "*، والأدوات المالية وأصول امتياز الخدمات في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو عدم قياسها، تكون القيمة العادلة هي التكلفة المفترضة في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالأصل و/أو قياسه خلال الفترة الإنتقالية.

إستنتاج٨١. وفي حين أنه يمكن القول بأن استخدام القيمة العادلة قد يؤدي إلى نقص في إمكانية المقارنة، أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن التكلفة تعادل عموما القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. ولذلك، فإن استخدام القيمة العادلة كتكلفة مفترضة للأصل يعني أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعلن عن نفس بيانات التكلفة كما لو أنها قد امتلكت أصل بنفس القيمة أو بنفس إمكانيات الخدمة المتبقية في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وإذا كان هناك أي نقص في إمكانية المقارنة، فإنه ينشأ من تجميع التكاليف المتكبدة في تواريخ مختلفة، وليس من استخدام القيمة العادلة كتكلفة مفترضة لبعض الأصول في تاريخ معين. ومن وجهة نظر المجلس، يسهل استخدام التكلفة المفترضة إستحداث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بطريقة متدنية التكاليف.

إستنتاج٨٢. بموجب نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، إذا أعادت المنشأة تقييم أصل ما، فإنها يجب أن تعيد تقييم جميع الأصول في تلك الفئة. ويمنع هذا القيد إعادة التقييم الانتقائي لتلك الأصول فقط الذي يؤدي إعادة تقييمها إلى نتيجة محددة. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي إدراج قيد مماثل في تحديد التكلفة المفترضة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *" إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد "* اختبار إنخفاض القيمة إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصل. وبالتالي، إذا استخدمت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى القيمة العادلة كتكلفة مفترضة للأصول التي من المرجح أن تكون قيمتها العادلة أعلى من التكلفة، فإنه لا يمكنها تجاهل المؤشرات التي تدل على أن المبلغ القابل للإسترداد أو مبلغ الخدمة القابل للإسترداد للأصول الأخرى قد انخفض إلى ما دون مبلغها المسجل.

إستنتاج٨٣. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً الظروف التي ينبغي أن يُسمح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجبها تحديد التكلفة المفترضة عند تبني المعايير بشكل أولي، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو عدم قياسها. وبحث المجلس ما إذا كان استخدام التكلفة المفترضة ينبغي أن يقتصر على تلك الحالات التي تكون فيها معلومات التكلفة غير متاحة للأصول، أو ما إذا كان ينبغي السماح له في جميع الأحوال، بغض النظر عما إذا كانت معلومات التكلفة متاحة في

تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالأصل و/أو قياسه حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو عدم قياسها.

إستنتاج٨٤. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه، لتفادي التقييم الانتقائي للأصول، ينبغي أن يقتصر استخدام التكلفة المفترضة على تلك الظروف التي لا تتوفر فيها معلومات موثوقة عن التكلفة التاريخية للأصل.

التكلفة المفترضة للإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة

إستنتاج٨٥. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بأن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد تختار قياس الإستثمار في منشأة مسيطر عليها أو مشروع مشترك أو شركة زميلة بسعر التكلفة في بياناتها المالية المنفصلة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إما بسعر التكلفة كما هو محدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ أو بالتكلفة المفترضة. ويتم تحديد التكلفة المفترضة كقيمة عادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية"*.

التكلفة المفترضة للأصول غير الملموسة

إستنتاج٨٦. عند النظر فيما إذا كان ينبغي السماح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتحديد التكلفة المفترضة للأصول غير الملموسة، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأحكام الإنتقالية الحالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١. ويسمح المعيار ٣١ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإستخدام إعادة تقييم سابق للأصول غير الملموسة في، أو قبل، تاريخ الإنتقال كتكلفة مفترضة في تاريخ إعادة التقييم إذا كان إعادة التقييم قابل للمقارنة على نطاق واسع مع القيمة العادلة أو التكلفة أو التكلفة المستهلكة التي يتم تعديلها لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر أسعار عام أو خاص. ومع ذلك، يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ فقط للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتحديد التكلفة المفترضة إذا تم استيفاء معايير الإعتراف في المعيار الدولي ٣١ (بما في ذلك القياس الموثوق للتكلفة الأصلية)، ومعايير إعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط).

إستنتاج٨٧. ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كانت منشآت القطاع العام من المرجح أن تحقق المعيار الثاني عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل أولي، أي وجود سوق نشط. وأقّر المجلس أنه قد يكون من غير المألوف وجود سوق نشط في القطاع العام للأصول غير الملموسة، ونتيجة لذلك، من المرجح أن يكون استخدام منهج التكلفة المفترضة مقيدا إلى حد كبير. وتبعاً لذلك، قد لا تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قادرة على تحديد التكلفة المفترضة لبعض الأصول غير الملموسة مثل أنظمة تكنولوجيا المعلومات التي يتم تطويرها داخلياً.

إستنتاج٨٨. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان القياس الموثوق للتكلفة الأصلية ينبغي أن يُطلب للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والتي طبقت مسبقاً أساس النقد المحاسبي، إذ أن بعض المنشآت قد تجد أنه من الصعب تحديد التكلفة الأصلية لأصولها غير الملموسة. ونوقش أيضاً أنه حيث تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أساس الإستحقاق المحاسبي مسبقاً وتستملك أصولاً غير ملموسة من خلال معاملة غير تبادلية، فإنها قد لا تكون قادرة على قياس التكلفة الأصلية بشكل موثوق.

إستنتاج٨٩. وبناء على هذه الاعتبارات، استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه ينبغي إستبعاد القياس الموثوق للتكلفة الأصلية كمعيار لتطبيق منهج التكلفة المفترضة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى.

إستنتاج٩٠. لذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على السماح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتحديد التكلفة المفترضة للأصول غير الملموسة حيث تلبي تلك التكاليف المفترضة: (أ) معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ (بإستثناء معيار القياس الموثوق) و(ب) المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ لإعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط).

إستنتاج ٩١. عند النظر فيما إذا كان ينبغي السماح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتحديد التكلفة المفترضة للأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً، استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه سيكون من الصعب تقييم احتمالية المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة أو إمكانيات الخدمة بأثر رجعي من خلال فرضيات معقولة ومدعومة إذ أن الإدارة لن تكون قادرة على تطبيق الإدراك المتأخر في الحصول على هذه المعلومات. ونظرا لعدم وجود معلومات موثوقة عن تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فقد تم الإتفاق بالتالي على أن التكلفة المفترضة قد لا يتم تحديدها للأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً.

أسس القياس البديلة عن القيمة العادلة في تحديد التكلفة المفترضة

إستنتاج٩٢. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كانت بعض عمليات إعادة التقييم وفقاً للأساس المحاسبي السابق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هي أكثر ملاءمة للمستخدمين من التكلفة الأصلية. وخلص إلى أنه لن يكون من المعقول أن يشترط تقديرا باهظا ويستغرق وقتاً طويلاً للتكلفة، إذا كان إعادة التقييم السابق يمتثل بالفعل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. لذلك، يسمح هذا المعيار للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإستخدام إعادة التقييم بموجب أساسها المحاسبي السابق فيما يخص الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يُحدد كتكلفة مفترضة في أو قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويمكن استخدام هذا إذا كان إعادة التقييم، في تاريخ إعادة التقييم، قابل للمقارنة على نطاق واسع مع:

(أ) القيمة العادلة؛ أو

(ب) التكلفة أو التكلفة المستهلكة، حيثما كان ذلك مناسباً، وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي يتم تعديلها لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر أسعار عام أو خاص.

إستنتاج٩٣. عند تحديد " القيمة العادلة "، تُؤخذ الإرشادات الواردة في كل معيار مطبق من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الاعتبار، حيث يتم توفير مثل هذه الإرشادات. وقد أُشير في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ إلى أنه يتم عادةً تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى الأدلة المبنية على السوق، وفي كثير من الأحيان عن طريق التقييم. وينص المعيار الدولي ١٧ أيضاً على أنه إذا لم تتوفر أدلة مبنية على السوق لقياس بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه بإمكان المنشأة أن تقدر القيمة العادلة بإستخدام تكلفة الإستبدال أو تكلفة إعادة الإنتاج أو منهج وحدات الخدمة.

إستنتاج٩٤. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن إرشادات القيمة العادلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ تتناول فقط القيمة المبنية على السوق، وأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ يتضمن إرشادات محدودة في تحديد القيمة العادلة. واستنتج المجلس أنه بسبب الصعوبات التي تواجهها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في تحديد

القيمة العادلة المبنية على أساس السوق لجميع العقارات الإستثمارية وكافة المخزون، فقد تكون هناك حاجة لبحث بدائل قياس أخرى في تحديد التكلفة المفترضة للمخزون أو العقارات الإستثمارية.

إستنتاج٩٥. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى يمكن أن تبحث بدائل القياس التالية في تحديد التكلفة المفترضة إذا كانت الأدلة الموثوقة القائمة على أساس السوق للقيمة العادلة غير متوفرة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالأصول و/أو قياسها حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو عدم قياسها:

(أ) بالنسبة للمخزون، تكلفة الإستبدال الحالية؛ و
(ب) بالنسبة للعقارات الإستثمارية ذات الطبيعة المتخصصة، تكلفة الإستبدال المستهلكة.

تحديد التكلفة المفترضة حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من فترة الإعفاء الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات

إستنتاج٩٦. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه، إلى الحد الذي تختار فيه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى واحدة أو أكثر من الإعفاءات الإنتقالية التي توفر إعفاءاً للإعتراف بالأصول و/أو قياسها، فإنها قد لا تكون قادرة على تعديل قيمة الأصل بأثر رجعي إلى تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. إذ يتطلب تعديل قيمة الأصل بأثر رجعي النظر في سعر الأصل وعوامل السوق الأخرى التي كانت قائمة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، بما في ذلك ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصل.

إستنتاج٩٧. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذا الأمر لن يكون فعالاً من حيث التكاليف. وبالتالي تم الإتفاق على أنه حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يسمح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بأصل ما و/أو عدم قياسه، فإنها قد تحدد التكلفة المفترضة لذلك الأصل في أي وقت خلال فترة الإعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات. ويتم الإعتراف بأي تعديلات ناجمة عن الإعتراف بالأصل مقابل الفائض أو العجز المتراكم في بداية السنة التي يتم فيها الإعتراف بالأصل و/أو قياسه.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ *" إعداد التقارير حول القطاعات "*

إستنتاج٩٨. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي توفير الإعفاء إلى المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لعرض المعلومات القطاعية. وأقّر المجلس أنه على الرغم من حقيقة أن عرض المعلومات القطاعية قد يكون أمراً مفيدا، إلا أنه ينبغي منح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فترة إعفاء معينة، حيث أن المعلومات المستخدمة في عرض المعلومات القطاعية ينبغي أن تستند إلى المعلومات الموجودة في البيانات المالية.

إستنتاج٩٩. وحيث وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على السماح بفترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول والإلتزام و/أو قياسها، قد تتوفر المعلومات اللازمة لعرض المعلومات القطاعية فقط عند انتهاء أجل الإعفاءات المقدمة، أو عندما يتم الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب). قد لا تكون المعلومات ذات الصلة والموثوقة متاحة لتقديم تقرير مفيد عن قطاع معين خلال الفترة

الإنتقالية، ولأن تقديم تقرير قطاعي قد لا تكون أولوية بالنسبة للمستخدمين أثناء الإنتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، فقد تم الإتفاق على ضرورة توفير فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات لعرض المعلومات القطاعية.

إستنتاج١٠٠. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً أنه بسبب اعتبار المعلومات القطاعية هي جزء مضاف إلى المعلومات المطلوبة في العناصر المعروضة في البيانات المالية، فإن السماح بهذا الإعفاء يعتبر أمراً مناسباً.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ *" إفصاحات الأطراف ذات العلاقة "*

إستنتاج١٠١. عند إتاحة الوقت الكافي للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لبناء معلومات عن شراكاتها ومعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وعن معلومات عن موظفي الإدارة العليا ينبغي معاملته بنفس الطريقة التي تُعامل بها العمليات المطلوبة لإستبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٦-٨.

إستنتاج١٠٢. لذلك يوفر هذا المعيار إعفاءاً إنتقالياً لمدة ثلاث سنوات للإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وعن معلومات عن موظفي الإدارة العليا.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *" إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد "*

إستنتاج١٠٣. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد طبقت سياسة محاسبية للإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وعكسها والتي تختلف عن المتطلبات في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١ و٢٦، أو أنها لم تأخذ باعتبارها إنخفاض القيمة على الإطلاق. وعند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فإنه قد يكون من الصعب تحديد مقدار التعديلات الناجمة عن تطبيق التغير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعي، حيث يتطلب هذا استخدام الإدراك المتأخر.

إستنتاج١٠٤. ونتيجةً لذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه ينبغي تطبيق معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١ و٢٦ بأثر مستقبلي، لكن يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيّم ما إذا كان يوجد مؤشر على إنخفاض قيمة أصولها المولدة للنقد وغير المولدة للنقد في البيان الإفتتاحي للمركز المالي.

إستنتاج١٠٥. عند الإعتراف بتأثير خسارة إنخفاض القيمة عند تبني معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أو ٢٦ للمرة الأولى، بحث المجلس خيارين اثنين. الخيار الأول كان قياس هذه الأصول بمبلغها القابل للإسترداد، أو بمبلغ الخدمة القابل للإسترداد واستخدام ذلك كتكلفة مفترضة. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن تأثير تطبيق هذا الخيار قد يعني أن خسائر إنخفاض القيمة لا يمكن عكسها في المستقبل. لذلك لم يُعتبر هذا الخيار بأنه مناسب.

إستنتاج١٠٦. أما الخيار الثاني الذي يوفر معلومات أكثر ملائمة فهو قياس الأصول بمبلغها القابل للإسترداد أو بمبلغ الخدمة القابلة للإسترداد، والإبلاغ عن التأثير المحدد في صافي الأصول/حقوق الملكية. وقد أيّد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذا الخيار.

توقيت اختبار إنخفاض القيمة للأصول حيث تتبنى المنشأة فترة الإعفاء للإعتراف بالأصول

إستنتاج١٠٧. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء للإعتراف بالأصول و/أو قياسها، فإنه قد يكون من الصعب تعديل قيمة الأصل بأثر رجعي إلى تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وقد تجد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أنه من الصعب تحديد مقدار التعديلات التي ستكون مطلوبة بناءً على إنخفاض القيمة الذي قد يكون أو لا يكون قائماً في تاريخ الإنتقال.

إستنتاج١٠٨. لذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه ينبغي تطبيق معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١ و٢٦ بأثر مستقبلي بدءا من التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاءات الإنتقالية التي قدمت الإعفاء، أو عندما يتم الإعتراف بالأصل ذي الصلة و/أو قياسه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ " منافع الموظفين "

إستنتاج١٠٩. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً على تطوير معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٣ عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تقدم فترة إعفاء للإعتراف بالإلتزام و/أو قياسها، فإنها يجب أن تقدم معلومات حول مبالغ القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في الفترات السنوية الأربعة الحالية والسابقة، والقيمة العادلة لأصول الخطة، والفائض أو العجز في الخطة والتعديلات كما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ بأثر مستقبلي. من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ بأثر مستقبلي. صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩، منافع الموظفين، في يوليو ٢٠١٦. وألغى المعيار ٣٩ الفقرة ١٠٧ من هذا المعيار لأن متطلبات الفقرة ١٤١(ع) من المعيار ٢٥ للإفصاح عن معلومات عن تعديلات التجربة لم تطبق في المعيار ٣٩.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ " الأدوات المالية: العرض "

إستنتاج١١٠. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ من المنشأة تقسيم الأداة المالية المركبة في بداية الإتفاق إلى مكونات منفصلة للإلتزام وحقوق الملكية. وقد أُستنتج بأن فصل هذين الجزأين سيكون مكلفا ولن يوفر معلومات ملائمة لمستخدمي البيانات المالية إذا لم يعد مكوّن الإلتزام في الأداة المركبة قائماً في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ونتيجة لذلك، يتطلب هذا المعيار أنه إذا لم يعد مكوّن الإلتزام قائماً في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فلا تحتاج المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى فصل الفوائد المتراكمة على مكوّن الإلتزام عن صافي الأصول/حقوق الملكية.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ " الأدوات المالية "

إستنتاج١١١. وحيث أنه من غير الممكن في معظم الأحوال تطبيق مبادئ إنخفاض القيمة بأثر رجعي، استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي تطبيق إنخفاض قيمة الأدوات المالية بأثر

مستقبلي. وينسجم هذا الإعفاء مع الإعفاء المنصوص عليه للأصول غير المولدة للنقد والأصول المولدة للنقد وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢١ و٢٦.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ *" الأدوات المالية: الإفصاحات "*

إستنتاج١١٢. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه إذا لم تفصح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن معلومات تتعلق بالأدوات المالية، وعن طبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية بموجب أساسها المحاسبي السابق، فإن الحصول على مثل هذه المعلومات قد يكون أمراً مكلفاً وبالتالي غير ممكن.

إستنتاج١١٣. لذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه ينبغي تطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية بأثر مستقبلي من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأصول المالية و/أو عدم قياسها، عندما تنتهي الإعفاءات، أو عندما يتم الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

إستنتاج١١٤. وإلى الحد الذي تختار فيه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض معلومات مقارنة، تم الإتفاق على أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لا تحتاج لعرض المعلومات المقارنة للإفصاحات المتعلقة بطبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية للفترة المقارنة لأن الحصول على مثل هذه المعلومات قد يكون أمراً مكلفاً، وبالتالي غير مجدي.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ " الأصول غير الملموسة "

إستنتاج١١٥. عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى، سوف يُطلب من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف بجميع الأصول والإلتزام التي يكون الإعتراف بها مطلوبا بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويشترط معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ بأن النفقات السابقة على أصل غير ملموس تم الإعتراف به بشكل أولي لا يتوجب الإعتراف بها كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق.

إستنتاج١١٦. استنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه، بسبب قيام المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بقيد التكاليف المتكبدة في الأصول غير الملموسة كمصاريف بموجب أساسها المحاسبي السابق قبل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ينبغي السماح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالإعتراف بجميع الأصول غير الملموسة التي تلبي معايير الإعتراف والمعايير الأخرى في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ (أي السيطرة القابلة للتحديد على الأصل وأن المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة التي تُنسب إلى الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة)، حتى وإن تم قيد تلك التكاليف كمصاريف قبل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ومع ذلك، تم التأكيد على أن هذه الأصول يجب أن يُعترف بها فقط كأصول غير ملموسة إذا توفرت معلومات موثوقة عن التكلفة وكان يوجد سوق نشط لذلك الأصل في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الحصص في المنشآت الأخرى

إستنتاج١١٧. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن يشير المعيار الدولي في القطاع العام ٣٣ إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ *" البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*

" ، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ *" الإستثمارات في الشركات الزميلة "* ، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ *" الحصص في المشاريع المشتركة "* ، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ *" البيانات المالية المنفصلة "* ، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* ، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "* ، التي نُشرت في يناير ٢٠١٥ مع تاريخ نفاذ في ١ يناير ٢٠١٧، مع السماح بتبنيها في مرحلة مبكرة. وأوضح المجلس أنه طالما نُشر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ في يناير ٢٠١٥، فإن المنشأة التي تتبني معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ وتختار تطبيق الإعفاءات الممتدة لثلاث سنوات، يتوجب عليها تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٤-٣٦ مع انتهاء الفترة الإنتقالية. وقد أبدى المجلس رأياً مفاده أنه من المستبعد أن تعتمد المنشآت التي تتبنى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، قبل ١ يناير ٢٠١٧، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٦-٨ لأن هذا يتطلب تحولا آخر للمعايير الدولية ٣٤-٣٦ بعد ذلك بوقت قصير. لذلك، خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لا ينبغي أن يتضمن أحكاماً تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٦-٨.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج١١٨. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*، ٢٠١٨

إستنتاج١١٩. بعد إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، أصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على دراية بأن الأطراف المعنية تشككت فيما إذا كان الإعفاء من تقديم معلومات مقارنة قد طبق على أول بيانات مالية صادرة بعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق، أم على البيانات المالية الصادرة خلال الفترة الانتقالية. تشير الفقرة ٧٧ إلى انتقال المنشأة "لإعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى" في حين أشارت الفقرات الأخرى إلى "انتقال المنشأة إلى البيانات المالية الانتقالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام". ووافق المجلس على تعديل الفقرات الأخرى ليوضح أن الإعفاء لا يطبق إلا على البيانات المالية التي تصدر للمرة الأولى بعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

إستنتاج١٢٠. راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المتطلبات التي وردت في إصدار لجنة المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٢ "*معاملات العملة الأجنبية والدفع أو القبض مقدماً*"، الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠١٩، وراجع كذلك الاعتبارات التي أخذتها لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالحسبان للتوصل إلى توافق في الآراء وفقاً لما هو موضح في أسس الاستنتاج. واتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه لا يوجد سبب خاص متعلق بالقطاع العام يحول دون دمج تلك المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "*أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*"، ولذا وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على دمج متطلبات لجنة تفسير المعايير المالية لإعداد التقارير المالية ٢٢ في الملحق أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤. وأشار المجلس إلى أنه يُسمح للمنشآت بتطبيق متطلبات الملحق أ بأثر مستقبلي، وبالتالي وافق على عدم حاجة المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى إلى تطبيق المتطلبات على الأصول والمصاريف والإيرادات التي تقع في نطاق الملحق أ والتي تم الاعتراف بها أولياً قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ نتيجة للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ٢٠١٩

إستنتاج١٢١. تُحدث التعديلات على الفقرة ١١٣ و١١٣أ و١١٤ إرشادات تصنيف الأدوات المالية عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي للمرة الأولى نتيجة للمعيار ٤١ "*الأدوات المالية*"، والتي حُذفت دون قصد عند إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إدراج تلك التعديلات الطفيفة في *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ٢٠١٩*.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ جرّاء فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ

إستنتاج١٢٢ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *تحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩* وذلك في يناير ٢٠٢٠، ويشمل تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣: *تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي للمرة الأولى*. وعند وضع اللمسات النهائية على تلك التعديلات، قرر المجلس أنه على المنشأة أن تطبقها على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير أو بعد ذلك.

إستنتاج١٢٣ في يونيو/ حزيران ٢٠٢٠، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أثر جائحة الكورونا على إعداد التقارير المالية، وأشار المجلس إلى أن الجائحة قد خلقت ضغطاً كبيراً على الموارد التي كانت منشآت القطاع العام ستوظفها لتطبيق تلك التعديلات لولا وقوع الجائحة.

استنتاج١٢٤ وخلُص المجلس إلى أن التأجيل في أوقات الإضطرابات الجسيمة سيتيح فترة سماح تشغيلية تحتاجها منشآت القطاع العام بشدة، وبالتالي قرر المجلس أن يقترح التأجيل لمدة عام واحد لتاريخ نفاذ تلك التعديلات.

إستنتاج١٢٥ لم يقترح المجلس أي تغييرات على التعديلات بخلاف تأجيل تاريخ النفاذ، ويستمر السماح بالتطبيق المبكر للتعديلات.

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، لكنها لا تعتبر جزءا منه.

تنفيذ١. إن الغرض من هذه الإرشادات هو توضيح بعض الجوانب في متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣.

تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تنفيذ٢. يكون تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو التاريخ الذي تتبنى فيه المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى في إعداد بياناتها المالية.

تنفيذ٣. قبل تبني هذا المعيار، ينبغي أن تحضّر المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بشكل كافي لتحولها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ويمكن أن تساعد الإرشادات الواردة في الدراسة ١٤ بعنوان *" الإنتقال إلى أساس الإستحقاق المحاسبي: إرشادات للحكومات والمنشآت الحكومية"*، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في التخطيط لتحولها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. لذلك لا ينبغي النظر إلى الإعفاء المقدم في هذا المعيار بمثابة خارطة طريق كاملة لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، بل مرحلة النهاية لعملية التبني.

تنفيذ٤. لذلك يكون تاريخ التبني بالنسبة للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هو بداية فترة إعداد التقارير التي تختار فيها تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق والتي تعرض فيما يخص ذلك بياناتها المالية الإنتقالية أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. على سبيل المثال، تختار المنشأة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بدءاً من ١ يناير ٢٠×١ فيما يخص فترة إعداد التقارير المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. ويكون تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو ١ يناير ٢٠×١.

البيانات المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تنفيذ٥. في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يمكن أن تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تبني واحد أو أكثر من الإعفاءات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى". تؤثر بعض الإعفاءات الواردة في المعيار الدولي ٣٣ على العرض العادل للبيانات المالية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق (يتضمن المرفق "أ" الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيقها و/أو أن تختار تطبيقها عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق ويوضح ما إذا كان سيتأثر العرض العادل وقدرة المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على تأكيد إمتثالها للمعايير المذكورة).

تنفيذ٦. حيث لا تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قادرة على تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بعد تبني الإعفاءات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، تتم الإشارة إلى البيانات المالية المعروضة لفترة إعداد التقارير الأولى بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق باسم "البيانات المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".

تنفيذ٧. على سبيل المثال، إذا اعتمدت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاء الإنتقالي الذي يوفر إعفاءاً للإعتراف ببعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بتاريخ ١ يناير ٢٠×١، فإنها لن تكون قادرة على تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في نهاية فترة إعداد التقارير الأولى، أي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. لذلك، تتم الإشارة إلى البيانات المالية المعدّة في فترة إعداد التقارير الأولى باسم *" البيانات المالية الإنتقالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "*.

تنفيذ٨. إن البيانات المالية المعروضة خلال الفترة الإنتقالية إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات التي قدمت الإعفاء، و/أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو قياسها في البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها، سوف يشار إليها باسم *" البيانات المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "*.

أساس الإعداد عند إعداد البيانات المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تنفيذ٩. وكما ذُكر في الفقرة ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، قد لا تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، والتي تختار تبني واحد أو أكثر من الإعفاءات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، قادرة على تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق كما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١. وخلال الفترة الإنتقالية، يجب إبراز هذه الحقيقة لمستخدمي البيانات المالية في عرض " أساس الإعداد " في البيانات المالية.

تنفيذ١٠. وتوضيحاً لذلك، إذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى اعتماد الإعفاء الإنتقالي الذي يسمح لها بمدة ثلاث سنوات للإعتراف خلالها بالعقارات الإستثمارية و/أو قياسها، يمكن تقديم الشرح التالي في فقرة "أساس الإعداد" ضمن البيانات المالية خلال الفترة الإنتقالية:

أساس الإعداد

تم إعداد البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ويسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بمدة تصل إلى ثلاث سنوات للإعتراف ببعض الأصول و/أو الإلتزام و/أو قياسها.

وخلال إنتقالها إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، استفادت منشأة القطاع العام × من هذا الإعفاء الإنتقالي فيما يخص العقارات الإستثمارية. ونتيجةً لذلك، فإنها لم تكن قادرة على تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في إعداد بياناتها المالية الإنتقالية لفترة إعداد التقارير هذه. وتنوي منشأة القطاع العام × الإعتراف بعقاراتها الإستثمارية و/أو قياسها بحلول عام ٢٠×٣.

البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تنفيذ١١. تكون البيانات المالية الأولى للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هي أول مجموعة من البيانات المالية التي تعرضها والتي تقدم فيها بياناً صريحاً وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

تنفيذ١٢. لن تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قادرة على إعداد بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع ٣٣ التي قدمت الإعفاء والتي أثّرت على العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما يتم الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو قياسها، و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيها أقرب).

تنفيذ١٣. وبناءً على المثال الوارد في "تنفيذ٥"، تنتهي الإعفاءات الإنتقالية التي قدمت الإعفاء للإعتراف ببعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بعد ثلاث سنوات، أي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣. وإذا أُفترض أن المنشأة لم تعتمد أي إعفاءات إنتقالية أخرى في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ تؤثر على العرض العادل والإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وأنها تقيس و/أو تعترف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات خلال الفترة الإنتقالية، فإن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى سوف تعرض بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣.

تنفيذ١٤. وإذا لم تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أي من الإعفاءات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ التي تؤثر على العرض العادل وعلى قدرتها على المطالبة بالإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، فإن بياناتها المالية الأولى على أساس الإستحقاق سوف تكون أيضاً هي بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

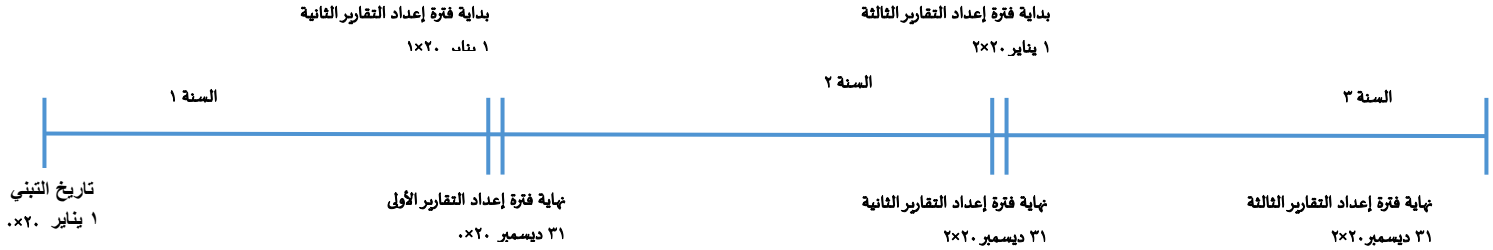
للتوضيح:

الجدول الزمني- تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى (على افتراض أن المنشأة تختار تطبيق الإعفاء الإنتقالي لمدة ثلاث سنوات للإعتراف ببعض الأصول و/أو قياسها)

تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بتاريخ ١ يناير ٢٠×٠ من خلال تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "*

تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق الإعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات. لنفترض أنها لا تتبنى أي فترات إعفاء أخرى. وهي تختار أيضاً عدم عرض المعلومات المقارنة.

تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بجميع الممتلكات والمصانع والمعدات بحلول ٣١ ديسمبر ٢٠×٢.



السنة٣ (التي تنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣)- البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمكن تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

عرض البيانات التالية في كل من ٢٠×١٢/٣١ و٢٠×٢ و٢٠×١

- **بيان المركز المالي**
- **بيان الأداء المالي**
- **بيان التغيرات في صافي الأصول**
- **بيان التدفقات النقدية**

عرض بيان مقارنة معلومات الموازنة مع المعلومات الفعلية في ٢٠×٢/٢١/٣١ فقط

(إعتماداً على السياسة المختارة لعرض المعلومات، يمكن أن تضيف المنشأة عموداً إضافيا في البيانات المالية السنوية)

عرض التالي ضمن الإيضاحات:-

*** مطابقة التعديلات التي تمت للإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات**

السنة٢ (التي تنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١)- البيانات المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمكن تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

عرض البيانات التالية في كل من ٢٠×١٢/٣١ و٢٠×٠

- **بيان المركز المالي**
- **بيان الأداء المالي**
- **بيان التغيرات في صافي الأصول**
- **بيان التدفقات النقدية**

عرض بيان مقارنة معلومات الموازنة مع المعلومات الفعلية في ٢٠×١٢/٣١ فقط

(إعتمادا على السياسة المختارة لعرض المعلومات، يمكن أن تضيف المنشأة عموداً إضافيا في البيانات المالية السنوية)

السنة ١ (التي تنتهي في٣١ ديسمبر٢٠×٠)- البيانات المالية الإنتقالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمكن تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق

عرض البيانات التالية:-

- **البيان الإفتتاحي للمركز المالي في ٢٠×١/١/١.**
- **بيان المركز المالي في ٢٠×١٢/٣١.**
- **بيان الأداء المالي في ٢٠×١٢/٣١.**
- **بيان التغيرات في صافي الأصول في ٢٠×١٢/٣١.**
- **بيان التدفقات النقدية في ٢٠×١٢/٣١.**
- **بيان مقارنة معلومات الموازنة مع المعلومات الفعلية في ٢٠×١٢/٣١.**

(إعتمادا على السياسة المختارة لعرض المعلومات، يمكن أن تضيف المنشأة عموداً إضافيا في البيانات المالية السنوية)

عرض التالي ضمن الإيضاحات:-

- **مطابقة التغيرات عن أساسها المحاسبي السابق (إظهار التعديلات المتعلقة بتبني جميع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى جانب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧)**

ملاحظة: إذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض المعلومات المقارنة، ينبغي عرض البيانات التالية:-

- **البيان الافتتاحي للمركز المالي في٢٠×١/١/١.**
- **بيان المركز المالي في٢٠×١٢/٣١. و٢٠×١٢/٣١.**
- **بيان الأداء المالي في٢٠×١٠/١٢/٣١ و٢٠×١٢/٣١.**
- **بيان التغيرات في صافي الأصول في ٢٠×١٩/١٢/٣١ و٢٠×١٢/٣١.**
- **بيان التدفقات النقدية في٢٠×١٩/١٢/٣١ و ٢٠×١٢/٣١.**

التقديرات

تنفيذ١٥. تشترط الفقرة ٢٣ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ بأن تكون تقديرات المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تاريخ تبني تلك المعايير متسقة مع التقديرات التي تتم في نهاية فترتها المقارنة وفقاً لأساس المحاسبة السابق (بعد التعديلات لتوضيح أي إختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي يثبت خطأ تلك التقديرات. يمكن أن تتلقى المنشأة معلومات بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول التقديرات التي أجرتها بموجب أساس المحاسبة السابق. ووفقا للفقرة ٢٤، ينبغي أن تعامل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى استلام تلك المعلومات بنفس الطريقة التي تُعامل بها الأحداث غير المعدلة بعد فترة إعداد التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *" الأحداث بعد فترة إعداد التقارير "*.

تنفيذ١٦. على سبيل المثال، افترض أن تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هو ١ يناير ٢٠×٤ وتتطلب المعلومات الجديدة في ١٥ يوليو ٢٠×٤ إعادة النظر في التقدير الذي تم وفقاً لأساس المحاسبة السابق في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ لن تعكس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تلك المعلومات الجديدة في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي (ما لم تتطلب التقديرات إجراء تعديل فيما يخص الإختلافات في السياسات المحاسبية أو ما لم يكن هناك دليل موضوعي يثبت خطأ التقديرات). وبدلا من ذلك، يجب أن تعكس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تلك المعلومات الجديدة ضمن الفائض أو العجز للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤.

الإعفاءات الإنتقالية التي توفر فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول و/أو الإلتزام و/أو قياسها

تنفيذ١٧. يوفر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فترة إعفاء تصل إلى ثلاث سنوات يُسمح لها خلالها بعدم الإعتراف ببعض الأصول والإلتزام و/أو عدم قياسها. وحيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من هذا الإعفاء، فإنه يتوجب عليها دراسة وتحليل سندات الملكية والعقود والترتيبات المماثلة الأخرى في محاسبة وتصنيف هذه الأصول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها.

تنفيذ١٨. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تسيطر على مجموعة واسعة من الممتلكات والمصانع والمعدات عندما تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بتاريخ ١ يناير ٢٠×١. إذا استفادت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات و/أو عدم قياسها، فإنها يمكن أن تعترف بالممتلكات والمصانع والمعدات و/أو أن تقيسها خلال الفترة الإنتقالية من ١ يناير ٢٠×١ حتى ٣١ ديسمبر ٢٠×٣. وإذا تم الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات على سبيل المثال، في ١ أبريل ٢٠×٢، ينبغي أن تعدل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في١ يناير ٢٠×٢. وكما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٤٢ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، ينبغي أن تقدم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، كجزء من الإيضاحات المرفقة بالبيانات

المالية، مطابقة مع الفائض أو العجز المتراكم كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ (أي رصيد بداية الفترة في ١ يناير ٢٠×٢) للممتلكات والمصانع والمعدات التي تم الإعتراف بها في ١ أبريل ٢٠×٢.

تنفيذ١٩. حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من فترة الإعفاء لمدة ثلاث سنوات، لا ينبغي أن تلغي الإعتراف بأي من الأصول و/أو الإلتزام التي تم الإعتراف بها بموجب أساسها المحاسبي السابق ما لم تنوي الإمتثال لأحد متطلبات المعيار. وينبغي تعديل أي تعديلات على الأصول و/أو الإلتزام المعترف بها بموجب أساسها المحاسبي السابق خلال الفترة الإنتقالية مقابل الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في الفترة التي يتم فيها إجراء التعديل.

محاسبة أصول وإلتزام عقود الإيجار التمويلي

تنفيذ٢٠. حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بأصول الإيجار التمويلي الخاصة بها، فإنها لن تكون قادرة أيضاً على الإمتثال لمتطلبات الإعتراف المتعلقة بإلتزام الإيجار التمويلي، إلى أن ينتهي أجل الإعفاءات الإنتقالية المتعلقة بأصول الإيجار التمويلي، أو إلى أن يتم الإعتراف بأصول الإيجار التمويلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣.

تنفيذ٢١. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تمتلك مركبة تخضع لإتفاقية إيجار تمويلي في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في ١ يناير ٢٠×١. تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالمركبة. يتم الإعتراف بالمركبة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ عند انتهاء الإعفاء. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعتراف فقط بإلتزام مقابل للإيجار التمويلي للمركبة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٣، أي في التاريخ الذي يتم في الإعتراف بأصل الإيجار التمويلي (المركبة).

الإعتراف بالمخصصات المشمولة في التكلفة الأولية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات

تنفيذ٢٢. يقّر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ أنه في بعض الحالات، يؤدي بناء أو تفكيك بند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى إلتزام على المنشأة لتفكيك أو إزالة بند الممتلكات والمصانع والمعدات واستعادة الموقع الذي يقع الأصل عليه. ويتوجب على المنشأة أن تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة "* في قياس والإعتراف بالمخصص الناجم الذي ينبغي إدراجه في التكلفة الأولية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات.

تنفيذ٢٣. يوفر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ إعفاءاً بخصوص الإعتراف بهذا الإلتزام. ويُسمح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بعدم قياس و/أو عدم الإعتراف بالإلتزام المتعلق بالتقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الذي يقع عليه، إلى أن يحين الوقت الذي ينتهي فيه الإعفاء الخاص بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ و/أو يتم الإعتراف بالأصول ذات الصلة و/أو قياسها، و/أو يتم عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ (أيها أقرب).

تنفيذ٢٤. على سبيل المثال، تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بتاريخ ١ يناير ٢٠×١وتستفيد من الإعفاء الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بمحطة طاقة نووية مملوكة للحكومة. وتحدد المنشأة تكلفة مفترضة للأصل في ٣٠ يونيو ٢٠×٣ وتعترف بالأصل في ذلك التاريخ بمقدار مليون وحدة عملة. وتحدد المنشأة بأنه يترتب عليها إلتزام إزالة بموجب المعيار الدولي ١٩ بقية ٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتبلغ قيمة الإلتزام ٥٥٠٠٠٠ وحدة عملة في٣٠ يونيو ٢٠×٣ عندما يتم الإعتراف بالأصل.

تنفيذ٢٥. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيس و/أو تعترف فقط بإلتزامها المتعلق بتفكيك وإعادة الموقع في ٣٠ يونيو ٢٠×٣، أي التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالأصل. وسيتم قياس الإلتزام بمقدار ٥٥٠٠٠٠ وحدة عملة وهو ما يعكس إلتزام المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالأصل. ويجب أن تقدم المنشأة، كجزء من الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، مطابقة مع الفائض أو العجز المتراكم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ (أي الرصيد الإفتتاحي في ١ يناير ٢٠×٣) للإعتراف بالإلتزام والأصل ذي العلاقة الذي تم الإعتراف به في ٣٠ يونيو ٢٠×٢.

تكاليف الإقتراض المتكبدة في الأصول المؤهلة

تنفيذ٢٦. تتطلب الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ أنه، حيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى محاسبة تكاليف الإقتراض وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها، فإنه يتوجب عليها تطبيق المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *" تكاليف الإقتراض"* بأثر رجعي، فيما يخص أي تكاليف إقتراض يتم تكبدها في الأصول المؤهلة قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تنفيذ٢٧. توفر الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ إعفاءا من هذا المتطلب من خلال السماح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ببدء رسملة تكاليف الإقتراض المتكبدة في الأصول المؤهلة بعد الإعتراف بأصل معين حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يقدم فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول.

تنفيذ٢٨. على سبيل المثال، تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعالجة البديلة المسموح بها في محاسبة تكاليف الإقتراض المتكبدة في الأصول المؤهلة. ويكون تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو ١ يناير ٢٠×١. تحدد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تكلفة الإقتراض المتكبدة قبل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ١ يناير ٢٠×١ بما مجموعه ٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة وأن تكاليف الإقتراض المتكبدة في نهاية الفترتين التاليتين لإعداد التقارير تبلغ ٢٠٠٠٠ وحدة عملة و ٣٠٠٠٠ وحدة عملة. بالإضافة إلى ذلك، تتبنى المنشأة الإعفاء الذي يوفر إعفاءاً إنتقالياً لمدة ثلاث سنوات من الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات، ونتيجة لذلك، تعترف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية فترة إعداد التقارير الثانية بقيمة ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة.

في نهاية عام ٢٠×٢ سيبلغ بند الممتلكات والمصانع والمعدات المعترف به في بيان المركز المالي ما قيمته ١٠٣٠٠٠٠ وحدة عملة (١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة + ٣٠٠٠٠ وحدة عملة). ولا ينبغي إدراج تكاليف الإقتراض المتكبدة قبل الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات، أي ٥٠٠٠٠ وحدة عملة و٢٠٠٠٠ وحدة عملة، كجزء من تكلفة الأصل المؤهل.

عرض المعلومات المقارنة

تنفيذ٢٩. تشجع الفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣٣، لكنها لا تشترط على المنشأة، عرض المعلومات المقارنة في بياناتها المالية الإنتقالية الأولى أو بياناتها المالية الأولى وفقاً لهذا المعيار. ويؤثر قرار عرض المعلومات المقارنة ليس فقط على نطاق المعلومات المعروضة، ولكن يؤثر أيضاً على تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تنفيذ٣٠. للتوضيح: تكون نهاية أول فترة لإعداد التقارير وفق أساس الإستحقاق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هو ٣١ ديسمبر٢٠×٥. تقرر المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض المعلومات المقارنة في تلك البيانات المالية لسنة واحدة فقط (أنظر الفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣). وبالتالي، يكون تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو بداية الفترة المقارنة، أي ١ يناير٢٠×٤ (أو ٣١ ديسمبر٢٠×٣).

المعلومات المعروضة عندما تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعداد المعلومات المقارنة

تنفيذ٣١. حيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعداد المعلومات المقارنة، يتوجب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق التي تكون نافذة المفعول للفترات المنتهية في ٣١ ديسمبر٢٠×٥ في:

(أ) إعداد وعرض بيانها الإفتتاحي للمركز المالي على أساس الإستحقاق في ١ يناير٢٠×٤ و
(ب) إعداد وعرض:
(١) بيان المركز المالي في ٣١ ديسمبر٢٠×٥ (بما في ذلك المبالغ المقارنة لسنة٢٠×٤)؛
(٢) بيان الأداء المالي (بما في ذلك المبالغ المقارنة لسنة ٢٠×٤)؛
(٣) بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية في ٣١ ديسمبر٢٠×٥ (بما في ذلك المبالغ المقارنة لسنة ٢٠×٤)؛
(٤) بيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر٢٠×٥ (بما في ذلك المبالغ المقارنة لسنة ٢٠×٤)؛
(٥) الإفصاحات (بما في ذلك المعلومات المقارنة لسنة ٢٠×٤)؛
(٦) مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر٢٠×٥؛ و
(٧) المطابقات وفقاً للفقرة ١٤٢.

تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عدم إعداد المعلومات المقارنة

تنفيذ٣٢. حيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عدم إعداد المعلومات المقارنة، فإنه يتوجب عليها تطبيق أساس إستحقاق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفعلي للفترات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥:

(أ) إعداد وعرض بيانها الإفتتاحي للمركز المالي وفق أساس الإستحقاق في ١ يناير ٢٠×٥؛ و

(ب) إعداد وعرض:

(١) بيان المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥؛

(٢) بيان الأداء المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥؛

(٣) بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥؛

(٤) بيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥؛

(٥) الإفصاحات؛

(٦) مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥؛ و

(٧) المطابقات وفقاً للفقرة ١٤٢.

تبني فترة الإعفاء الإنتقالية لمدة ثلاث سنوات

تنفيذ٣٣. حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تقدم إعفاءاً من الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزام و/أو قياسها، يشترط عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ أن تعدل فقط المعلومات المقارنة لفترات إعداد التقارير التي تلي تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى الحد الذي تتوفر فيه معلومات موثوقة وملائمة حول البنود التي تم الإعتراف بها و/أو قياسها.

تنفيذ٣٤. للتوضيح: تكون نهاية أول فترة لإعداد التقارير على أساس الإستحقاق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هو ٣١ ديسمبر ٢٠×٢. وتعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ١ يناير ٢٠×١ الإعفاء الإنتقالي الذي يوفر فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالعقارات الإستثمارية. وفي نهاية٢٠×٣، اعترفت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالعقارات الإستثمارية، والتي تندرج ضمن بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣. وفقط في حال توفر معلومات موثوقة وملائمة حول قيمة العقارات الإستثمارية المعترف بها خلال عام ٢٠×٣، سوف تعدل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعلومات المقارنة المعروضة (أي للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢).

عرض عمليات المطابقة

تنفيذ٣٥. تتطلب الفقرة ١٤٢ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض مطابقة لأرصدتها الختامية المبلغ عنها بموجب أساسها المحاسبي السابق، مع صافي الأصول/حقوق الملكية الخاصة بها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عن بياناتها المالية الإنتقالية أو بياناتها المالية الأولى وفق تلك المعايير. أيضاً يُعرض متراكم مطابقة الفائض أو العجز الخاص بها بموجب أساسها المحاسبي السابق مع رصيدها المتراكم للفائض أو العجز في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تنفيذ٣٦. على سبيل المثال، تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، والتي طبقت مسبقاً أساس الإستحقاق المحاسبي المعدل، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بتاريخ ١ يناير ٢٠×٤ وتختار عرض المعلومات المقارنة على النحو المسموح به في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣. وينبغي أن تعرض المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، وفقاً للفقرتين ١٤٢ و١٤٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، مطابقة معينة في الإيضاحات المرفقة ببياناتها المالية الإنتقالية التي توفر تفاصيلاً كافية لمساعدة المستخدمين على فهم التعديلات الهامة التي تتم على البيان الإفتتاحي للمركز المالي في ١ يناير ٢٠×٤، والبيان المعاد صياغته للأداء المالي، حيث أمكن.

تنفيذ٣٧. كما تتطلب الفقرة ١٤٦ أيضاً من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والتي تستفيد من الإعفاءات التي توفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالبنود و/أو عدم قياسها، عرض مطابقة البنود التي تم الإعتراف بها و/أو قياسها خلال فترة إعداد التقارير والتي لم يُعترف بها و/أو لم تُقاس في البيانات المالية السابقة.

تنفيذ٣٨. وبناءً على المثال الوارد في "تنفيذ٢٩"، تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاء الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ الذي يتيح لها عدم الإعتراف بالعقارات الإستثمارية لمدة ثلاث سنوات. وتطبق المنشأة هذا الإعفاء وتعترف فقط بالعقارات الإستثمارية في نهاية السنة الثالثة، أي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤. وحيث يتم إجراء تعديل على الرصيد الإفتتاحي للفائض أو العجز المتراكم في ١ يناير ٢٠×٤ في الإعتراف بالعقارات الإستثمارية، تتطلب الفقرة ١٤٦ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعرض المطابقة في إيضاحاتها المرفقة بالبيانات المالية للسنة المنتهية في٣١ ديسمبر ٢٠×٤ للسماح للمستخدمين بفهم التعديل الذي تم إجرائه بعد الإعتراف بالعقارات الإستثمارية.

التكلفة المفترضة

تنفيذ٣٩. يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتحديد التكلفة المفترضة كبديل عن تكلفة الإستملاك أو التكلفة المستهلكة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو الإلتزام و/أو عدم قياسها. لكن يمكن تحديد التكلفة المفترضة فقط إذا لم تتوفر أي معلومات عن التكلفة التاريخية للأصل و/أو الإلتزام. عندما تقيس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذه الأصول بشكل أولي في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما ينتهي أجل الإعفاءات الإنتقالية التي أتاحت للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو عدم قياسها، تعترف بالأثر مباشرة في الفائض أو العجز التراكمي في البيان الافتتاحي للمركز المالي في الفترة التي يتم فيها تحديد التكلفة المفترضة.

للتوضيح: اعتمدت منشأة القطاع العام × معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق بتاريخ ١ يناير ٢٠×٤ وطبقت التكلفة المفترضة لقياس العقارات الإستثمارية. وعند تطبيق التكلفة المفترضة، بلغت قيمة العقارات الإستثمارية ما مجموعه ١٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة في تاريخ تبني المعايير. واختارت منشأة القطاع العام × عدم عرض المعلومات المقارنة.

بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤

	منسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة		إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية
	الفائض/العجز المتراكم وحدة عملة	احتياطات أخرى وحدة عملة	وحدة عملة
الأرصدة الإفتتاحية في ١ يناير ٢٠×٤	٢١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠
قياس العقارات الإستثمارية بالتكلفة المفترضة وفقاً للمعيار الدولي٣٣ (أنظر الإيضاح ٣٤)	١,٥٠٠,٠٠٠		١,٥٠٠,٠٠٠
الرصيد الإفتتاحي المعاد بيانه في ١ يناير ٢٠×٤	١,٧١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١,٧١٠,٠٠٠
الفائض للفترة	٥٠٠٠		٥,٠٠٠
الأرصدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤	١,٧١٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١,٧٢٥,٠٠٠

الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية لمنشأة القطاع العام × في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤:

الإيضاح ٣٤ ـ العقارات الإستثمارية

	٣١ ديسمبر ٢٠×٤ وحدة عملة
الرصيد الإفتتاحي للعقارات الإستثمارية المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق	٣٠٠,٠٠٠
العقارات الإستثمارية المقاسة بالتكلفة المفترضة في المعيار الدولي ٣٣ بتاريخ ١ يناير ٢٠×٤	١,٥٠٠,٠٠٠
الرصيد الإفتتاحي المعاد بيانه للعقارات الإستثمارية بتاريخ ١ يناير ٢٠×٤	١,٨٠٠,٠٠٠
الإضافات	.....

الإعفاءات الإنتقالية المعتمدة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع على أساس الإستحقاق

اعتمدت منشأة القطاع العام × معايير المحاسبة الدولية في القطاع على أساس الإستحقاق في ١ يناير ٢٠×٤ وطبقت التكلفة المفترضة في قياس العقارات الإستثمارية إذ لم يكن تتوفر معلومات موثوقة عن تكلفة بعض العقارات الإستثمارية. ونتيجة لذلك، أعادت منشأة القطاع العام × بيان رصيدها الإفتتاحي للعقارات الإستثمارية مع قيمة إضافية قدرها ١٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة في ١ يناير ٢٠×٤.

الإيضاح ٥٤- مطابقة صافي الأصول/ حقوق الملكية والفائض أو العجز في ١ يناير ٢٠×٤.

مطابقة صافي الأصول/حقوق الملكية كما في ١ يناير ٢٠×٤.

	صافي الأصول/ حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠×٤.
	وحدة عملة
الرصيد الإفتتاحي لصافي الأصول/حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠×٤. المعلن عنه بموجب أساس المحاسبة السابق	٢٢٠,٠٠٠
الإعتراف بالعقارات الإستثمارية بالتكلفة المفترضة (أنظر الإيضاح ٣٤)	١,٥٠٠,٠٠٠
الرصيد الإفتتاحي المعاد بيانه لصافي الأصول/ حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠×٤.	١,٧٢٠,٠٠٠

مطابقة الفائض أو العجز في ١ يناير ٢٠×٤.

	الفائض أو العجز في ١ يناير ٢٠×٤.
	وحدة عملة
الفائض أو العجز في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ المعلن عنه بموجب أساس المحاسبة السابق	٢٢٠,٠٠٠
الإعتراف بالعقارات الإستثمارية بالتكلفة المفترضة (أنظر الإيضاح ٣٤)	١,٥٠٠,٠٠٠
الفائض أو العجز المعاد بيانه في ١ يناير ٢٠×٤.	١,٧١٠,٠٠٠

تحديد التكلفة المفترضة خلال الفترة الإنتقالية

تنفيذ٤٠. إذا استفادت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأصول و/أو عدم قياسها، تشترط معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يمكنها تحديد التكلفة المفترضة لذلك الأصل في أي وقت خلال فترة الإعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات.

تنفيذ٤١. يستند الإستهلاك والإطفاء اللاحقان، إن وجدا، إلى تلك التكلفة المفترضة ويبدآن من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عند انتهاء أجل الإعفاءات الإنتقالية، أو عند الإعتراف بالبنود ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيها أقرب).

تنفيذ٤٢. على سبيل المثال، تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ١ يناير ٢٠×١ وتعتمد الإعفاء الذي يقدم فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالعقارات الإستثمارية. ولأن المنشأة لا تمتلك معلومات موثوقة عن التكلفة التاريخية للعقارات الإستثمارية في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فإنها تقرر تحديد التكلفة المفترضة للعقارات الإستثمارية. ويتم تحديد التكلفة المفترضة للعقارات الإستثمارية خلال فترة إعداد التقارير الثانية (أي ٢٠×٢) التي تطبق فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعفاء. ويسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأن تستخدم التكلفة المفترضة المحددة خلال عام ٢٠×٢ في الإعتراف بالعقارات الإستثمارية من خلال تعديل الفائض أو العجز الإفتتاحي المتراكم في ١ يناير ٢٠×٢. وسوف تُستخدم التكلفة المفترضة المحددة في ١ يناير ٢٠×٢ في تحديد الإستهلاك اللاحق وفي تقييم إنخفاض القيمة حيث تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق نموذج التكلفة كأساس قياسها اللاحق عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ *" تكاليف الإقتراض "*

تنفيذ٤٣. تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في ١ يناير ٢٠×٣ وتتبنى المعالجة البديلة المسموح بها في محاسبة تكاليف الإقتراض. تبلغ تكاليف الإقتراض التي تُنسب مباشرة إلى إستملاك الأصل ما مجموعه ٥٢٥٠٠٠ وحدة عملة، تم تكبد ٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة منها قبل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، في حين تم تكبد ٢٥٠٠٠ وحدة عملة في فترة إعداد التقارير الأولى المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣. تتطلب الفقرة ٩٠ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بأثر رجعي بأي تكاليف إقتراض متكبدة قبل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق عندما تتبنى الطريقة البديلة المسموح بها. لذلك، يجب رسملة ٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة إلى تكلفة الأصل المعترف به في البيان الإفتتاحي للمركز المالي كما في ١ يناير ٢٠×٣.

تنفيذ٤٤. إذا اختارت المنشأة تطبيق المعالجة القياسية، تشجع الفقرة ٨٨ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، لكنها لا تشترط، المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على تطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعي. وإذا اختارت المنشأة تطبيق سياستها المحاسبية بأثر مستقبلي، فإنها تسجل مبلغ ٢٥٠٠٠ وحدة عملة فقط كمصاريف في بيان الأداء المالي للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *" الإيرادات من المعاملات التبادلية "*

تنفيذ٤٥. إذا قبضت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى مبالغاً غير مؤهلة للإعتراف بها كإيرادات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ (على سبيل المثال، عوائد البيع التي ليست مؤهلة للإعتراف بها كإيرادات)، تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالمبالغ المقبوضة كإلتزام في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي وتقيس ذلك الإلتزام بالمبلغ المقبوض. وينبغي أن تلغي الإعتراف بالإلتزام وأن تعترف بالإيرادات في بيان أدائها المالي عند استيفاء معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ *" التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع "*

تنفيذ٤٦. تمتثل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ *" آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي "* في تحديد عملتها الوظيفية وعملة العرض الخاصة بها. عندما تقوم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإعداد بيانها الإفتتاحي للمركز المالي، فإنها تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ *" الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع "* على أي فترات يكون فيها إقتصاد العملة الوظيفية أو عملة العرض هو إقتصاد ذو تضخم مرتفع.

تنفيذ٤٧. إذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى استخدام الإعفاءات الواردة في الفقرات ٦٤-٧٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، فإنها تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ على الفترات التي تلي التاريخ الذي تم فيه تحديد المبلغ المعاد تقييمه أو القيمة العادلة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *" الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير "*

تنفيذ٤٨. بإستثناء ما هو موضح في الفقرة "تنفيذ٤٩"، تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ *" الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير "* في تحديد ما إذا كان:

(أ) بيانها الإفتتاحي للمركز المالي يعكس حدثاً وقع بعد تاريخ الإنتقال؛ و

(ب) المبالغ المقارنة في بياناتها المالية الإنتقالية أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعكس، حيث أمكن، حدثاً وقع بعد نهاية تلك الفترة المقارنة.

تنفيذ٤٩. تتطلب الفقرات ٢٣-٢٦ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ إجراء بعض التعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ عندما تحدد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ما إذا كانت التغيرات في التقديرات هي أحداث موجبة للتعديل أو غير موجبة للتعديل في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (أو، حيث أمكن، نهاية الفترة المقارنة). توضح الحالتان ١ و٢ أدناه تلك التعديلات. وفي الحالة ٣ أدناه، لا تتطلب الفقرات ٢٣-٢٦ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ إجراء تعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤.

(أ) الحالة ١- إذا كان أساس المحاسبة السابق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى يتطلب تقديرات بنود مماثلة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وذلك بإستخدام سياسة محاسبية تنسجم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. في هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متسقة مع التقديرات التي تتم في ذلك التاريخ وفقاً لأساس المحاسبة السابق، ما لم يكن هناك دليل موضوعي يثبت خطأ تلك التقديرات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "*). وتقوم المنشأة بالإبلاغ عن التنقيحات اللاحقة على تلك التقديرات كأحداث في الفترة التي تُجري فيها التنقيحات، وليس كأحداث معدلة ناتجة عن استلام المزيد من الأدلة حول الظروف التي كانت قائمة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

(ب) الحالة ٢- تطلب أساس المحاسبة السابق إجراء تقديرات لبنود مماثلة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لكن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أجرت تلك التقديرات بإستخدام سياسات محاسبية لا تتفق مع سياساتها المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. في هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متسقة مع التقديرات المطلوبة وفقاً لأساس المحاسبة السابق في ذلك التاريخ (ما لم يكن هناك دليل موضوعي يثبت خطأ تلك التقديرات)، بعد إجراء تعديل بخصوص الإختلاف في السياسات المحاسبية. يعكس البيان الإفتتاحي للمركز المالي تلك التعديلات فيما يخص الإختلاف في السياسات المحاسبية. وكما هو الوضع في الحالة ١، تقوم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالإبلاغ عن التنقيحات اللاحقة على تلك التقديرات كأحداث في الفترة التي تُجري فيها التنقيحات.

على سبيل المثال، قد يتطلب أساس المحاسبة السابق من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيس وتعترف بالمخصصات وفق أساس يتفق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات، والإلتزام المحتملة والأصول المحتملة"*، إلا أن القياس وفق أساس المحاسبة السابق كان على أساس غير مخصوم. في هذا المثال، تستخدم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التقديرات بموجب أساسها المحاسبي

السابق كمدخلات في إجراء القياس المخصوم الذي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩.

(ج) الحالة ٣- لم يتطلب أساس المحاسبة السابق إجراء تقديرات لبنود مماثلة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتعكس التقديرات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ذلك التاريخ الظروف القائمة في ذلك التاريخ. وتحديداً، تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار صرف العملات الأجنبية في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ظروف السوق في ذلك التاريخ. وهذا يتفق مع التمييز الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ بين الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقارير والأحداث غير المعدلة بعد فترة إعداد التقارير.

تنفيذ٥٠. للتوضيح: إن البيانات المالية الإنتقالية الأولى للمنشأة "أ" تخص الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر٢٠×٥، وتختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض المعلومات المقارنة. ووفقا لأساسها المحاسبي السابق، تتم الإشارة إلى المعاملات والأحداث التالية في البيانات المالية للمنشأة "أ" في ٣١ ديسمبر٢٠×٣ و٢٠×٤.:

(أ) تم إجراء تقديرات المصاريف والمخصصات المستحقة في تلك التواريخ؛

(ب) قامت المنشأة بمحاسبة خطة منافع التقاعد المحددة وفق الأساس النقدي؛ و

(ج) لم يتم الإعتراف بأي مخصص لدعوى قضائية ناجمة عن الأحداث التي وقعت في سبتمبر ٢٠×٤. وعند انتهاء الدعوى القضائية في٣٠ يونيو٢٠×٥، كان يتوجب على المنشأة "أ" أن تدفع ١٠٠٠ وحدة عملة وقد سددته في ١٠ يوليو٢٠×٥.

في إعداد بياناتها المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تعتقد المنشأة بأن تقديراتها وفقاً لأساس المحاسبة السابق للمصاريف والمخصصات المستحقة في ٣١ ديسمبر٢٠×٣ و٢٠×٤ قد أُجريت وفق أساس يتفق مع سياساتها المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ورغم أن بعض المستحقات والمخصصات تبين أنها عبارة عن تقديرات مبالغ بها وتبينت أخرى بأنها مقدرة بأقل من حقيقتها، إلا أن المنشأة استنتجت بأن تقديراتها كانت معقولة، وأنه لم يحدث بالتالي أي خطأ. ونتيجة لذلك، تنطوي محاسبة التقديرات المبالغ بها والتقديرات بأقل من القيمة الحقيقية على التعديل الروتيني للتقديرات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣" *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* ".

تطبيق المتطلبات

في إعداد بيانها الإفتتاحي للمركز المالي في ١ يناير ٢٠×٤ وفي بيانها المقارن للمركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤، إن المنشأة "أ":

(أ) لا تعدل التقديرات السابقة للمصاريف والمخصصات المستحقة؛ و

(ب) تجري التقديرات اللازمة (على شكل فرضيات إكتوارية) لمحاسبة خطة التقاعد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*". لا تعكس الفرضيات الإكتوارية في ١ يناير ٢٠×٤ و٣١ ديسمبر ٢٠×٤ الظروف التي نشأت بعد تلك التواريخ. على سبيل المثال:

(١) تعكس معدلات الخصم للمنشأة "أ" في ١ يناير ٢٠×٤ و٣١ ديسمبر ٢٠×٤ فيما يخص خطة التقاعد والمخصصات ظروف السوق في تلك التواريخ؛ و

(٢) لا تعكس الفرضيات الإكتوارية في ١ يناير ٢٠×٤ و٣١ ديسمبر ٢٠×٤ بخصوص معدلات دوران الموظفين في المستقبل الظروف التي نشأت بعد تلك التواريخ - مثل الإرتفاع الكبير في معدلات دوران الموظفين المقدرة نتيجة لتقليص خطة التقاعد في عام ٢٠×٥.

تعتمد معالجة قضية المحكمة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤ على السبب وراء عدم إعتراف المنشأة بمخصص معين وفقاً لأساسها المحاسبي السابق في ذلك التاريخ.

الفرضية الأولى- كان أساس المحاسبة السابق متسقاً مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ "*المخصصات، الأصول والإلتزام المحتملة*". إستنتجت المنشأة "أ" بأن معايير الإعتراف لم تتحقق. في هذه الحالة، تكون فرضيات المنشأة "أ" وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متسقة مع فرضياتها وفقاً لأساس المحاسبة السابق. لذلك، لا تعترف المنشأة بمخصص معين في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤.

الفرضية الثانية- لم يكن أساس المحاسبة السابق للمنشأة "أ" متسقاً مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩. لذلك، وضعت المنشأة تقديرات وفقاً للمعيار الدولي ١٩. وبموجب المعيار الدولي ١٩، تحدد المنشأة ما إذا كان الإلتزام قائماً في نهاية فترة إعداد التقارير من خلال الأخذ بعين الاعتبار كافة الأدلة المتاحة، بما في ذلك أي أدلة إضافية تتوفر من الأحداث بعد فترة إعداد التقارير. وعلى نحو مماثل، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ "*الأحداث بعد فترة إعداد التقارير*"، يعتبر تسوية قضية المحكمة بعد فترة إعداد التقارير هو حدث معدل بعد فترة إعداد التقارير إذا تم التأكيد بأن المنشأة يترتب عليها إلتزام حالي في ذلك التاريخ. في هذه الحالة، تؤكد تسوية قضية المحكمة أنه يترتب على المنشأة "أ" إلتزام معين في سبتمبر ٢٠×٤ (عند وقوع الأحداث التي أدت إلى نشوء قضية المحكمة). لذلك، تعترف المنشأة "أ" بمخصص معين في٣١ ديسمبر ٢٠×٤. وتقيس المنشأة "أ" ذلك المخصص عن طريق خصم مبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة المدفوع في١٠ يوليو ٢٠×٥ إلى قيمته الحالية، وذلك بإستخدام معدل خصم يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ ويعكس ظروف السوق في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤.

تنفيذ٥١. لا تتجاوز الفقرات ٢٣-٢٦ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ المتطلبات المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى التي تبني التصنيفات أو القياسات على أساس الظروف القائمة في تاريخ معين. ومن الأمثلة على ذلك:-

(أ) التمييز بين عقود الإيجار التمويلي وعقود الإيجار التشغيلي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *" عقود الإيجار "*)؛ و

(ب) التمييز بين الإلتزام المالية وأدوات حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *" الأدوات المالية: العرض "*).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ *" عقود الإيجار "*

تنفيذ٥٢. وفقاً للفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ والفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣، يقوم المستأجر أو المؤجر بتصنيف عقود الإيجار كعقود إيجار تشغيلي أو عقود إيجار تمويلي على أساس الظروف القائمة في بداية عقد الإيجار، وذلك في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. في بعض الحالات، يمكن أن يتفق كل من المستأجر والمؤجر على تغيير أحكام عقد الإيجار، بطرق أخرى غير تجديد عقد الإيجار، وبطريقة تؤدي إلى تصنيف مختلف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ لو كانت الشروط المتغيرة نافذة المفعول في بداية عقد الإيجار. وإن كان الأمر كذلك، يعتبر الإتفاق المنقح إتفاق جديد خلال مدة وجودها من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ومع ذلك، فإن التغيرات في التقديرات (على سبيل المثال، التغيرات في تقديرات العمر الإقتصادي أو القيمة المتبقية للعقار المؤجر) أو التغيرات في الظروف (على سبيل المثال، التخلف في السداد من قبل المستأجر) لا تؤدي إلى تصنيف جديد لعقد الإيجار.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *" الممتلكات والمصانع والمعدات "*

تنفيذ٥٣. إذا كانت طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وفقاً لأساسها المحاسبي السابق هي طرق ومعدلات مقبولة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تقوم المنشأة بمحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نمط الإستهلاك بأثر مستقبلي من تاريخ إجرائها ذلك التغيير في التقدير (الفقرتان ٢٢ و٢٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ والفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧. لكن، في بعض الحالات، يمكن أن تختلف طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وفقاً لأساسها المحاسبي السابق عن تلك الطرق والمعدلات التي تعتبر مقبولة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (على سبيل المثال، إذا كانت لا تعكس تقدير معقول للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كان لتلك الإختلافات تأثير جوهري على البيانات المالية، تعدّل المنشأة الإستهلاك المتراكم في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي بأثر رجعي بحيث يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تنفيذ٥٤. يمكن أن تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى استخدام أحد المبالغ التالية كتكلفة مفترضة للممتلكات والمصانع والمعدات:

(أ) القيمة العادلة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الفقرة ٦٧ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣)، وفي هذه الحالة تقدم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣؛ أو

(ب) إعادة التقييم وفقاً لأساسها المحاسبي السابق الذي يلبي المعايير الواردة في الفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣.

تنفيذ٥٥. يستند الإستهلاك اللاحق إلى تلك التكلفة المفترضة ويبدأ من التاريخ الذي حددت فيه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التكلفة المفترضة، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بأصول معينة، عند انتهاء أجل الإعفاءات، أو عند الإعتراف بالأصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ (أيهما أقرب).

تنفيذ٥٦. إذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى كسياسة محاسبية لها نموذج إعادة التقييم الوارد في المعيار الدولي ١٧ لبعض أو جميع فئات الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنها تعرض فائض إعادة التقييم التراكمي كبند منفصل في صافي الأصول/حقوق الملكية. ويستند فائض إعادة التقييم في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى مقارنة المبلغ المسجل للأصل في ذلك التاريخ مع تكلفته أو تكلفته المفترضة. إذا كانت التكلفة المفترضة هي القيمة العادلة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو عدم قياسها، عند انتهاء أجل الإعفاءات المقدمة، أو عند الإعتراف بالأصول و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ (أيهما أقرب)، تقدم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣.

تنفيذ٥٧. إذا لم تستوفي عمليات إعادة التقييم وفقاً للأساس المحاسبي السابق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعايير الواردة في الفقرة ٦٧ أو ٦٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، تقيس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الأصول المعاد تقييمها في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي وفق أحد الأسس التالية:

(أ) التكلفة (أو التكلفة المفترضة) مطروحا منها أي إستهلاك متراكم وأي خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة بموجب نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

(ب) التكلفة المفترضة، كونها القيمة العادلة أو بديل معين عندما لا تتوفر أدلة مبنية على السوق حول القيمة العادلة، في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يقدم فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو عدم قياسها، أو في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالأصول و/أو قياسها خلال الفترة الإنتقالية، أو عند انتهاء أجل الإعفاءات الإنتقالية (أيها أقرب)؛ أو

(ج) المبلغ المعاد تقييمه، إذا تبنت المنشأة نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ كسياسة محاسبية لها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لجميع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في نفس الفئة.

تنفيذ٥٨. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ إستهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات، الذي تكون تكلفته كبيرة بالنسبة إلى التكلفة الإجمالية للبند، بشكل منفصل. ومع ذلك، لم يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ وحدة القياس للإعتراف للأصل، أي ما يشكل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. وبالتالي، لا بد من إصدار أحكام معينة في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف الخاصة بالمنشأة (الفقرتان ١٨ و٥٩).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "*

تنفيذ٥٩. في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في قياس خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، وتعترف بكافة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية المتراكمة منذ بداية الخطة وحتى تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات من الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات أو يتم فيه قياس و/أو الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ (أيهما أقرب).

تنفيذ٦٠. إن الفرضيات الإكتوارية الخاصة بالمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تنطوي على إعفاء من الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات أو يتم فيه قياس و/أو الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ (أيهما أقرب)، تتفق مع الفرضيات الإكتوارية التي تتم في نهاية فترتها المقارنة (إذا اختارت المنشأة عرض المعلومات المقارنة وفقاً للفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣) وفقاً لأساسها المحاسبي السابق (بعد التعديلات لإظهار أي إختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي يثبت خطأ تلك الفرضيات (الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣). وتعتبر أي تنقيحات لاحقة على هذه الفرضيات هي ربح أو خسارة إكتوارية للفترة التي تجري فيها المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التنقيحات.

تنفيذ٦١. قد تحتاج المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى وضع فرضيات إكتوارية في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تنطوي على إعفاء من الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات أو يتم فيه قياس و/أو الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ (أيهما أقرب)، والتي لم تكن ضرورية وفقاً لأساسها المحاسبي. لا تعكس هذه الفرضيات الإكتوارية الظروف التي نشأت بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تنطوي على إعفاء من الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات أو يتم فيه قياس و/أو الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ (أيهما أقرب). وتحديداً، تعكس معدلات الخصم والقيمة العادلة لأصول الخطة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تنطوي على إعفاء من الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى

طويلة الأجل، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات أو يتم فيه قياس و/أو الإعتراف بالإلتزام وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ (أيهما أقرب)، ظروف السوق في ذلك التاريخ. وعلى نحو مماثل، فإن الفرضيات الإكتوارية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تنطوي على إعفاء من الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات أو يتم فيه قياس و/أو الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ (أيهما أقرب)، فيما يخص معدلات دوران الموظفين في المستقبل لا تعكس الإرتفاع الكبير في معدلات دوران الموظفين المقدرة نتيجةً لتقليص خطة التقاعد التي وقعت بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تنطوي على إعفاء من الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات أو يتم فيه قياس و/أو الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ (أيهما أقرب) (الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣).

تنفيذ٦٢. في كثير من الحالات، تعكس البيانات المالية الإنتقالية أو البيانات المالية الأولى للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى القياسات الخاصة بإلتزام منافع الموظفين في ثلاثة تواريخ (حيث تختار المنشأة عرض المعلومات المقارنة وفقاً للفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣): نهاية فترة إعداد التقارير الأولى، وتاريخ البيان المقارن للمركز المالي (حيث تختار المنشأة عرض المعلومات المقارنة) وتاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي تنطوي على إعفاء من الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات أو يتم فيه قياس و/أو الإعتراف بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ (أيهما أقرب). ويشجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على إشراك خبير إكتواري مؤهل في قياس جميع إلتزام المنافع الهامة ما بعد التوظيف. وللحد من التكاليف، يمكن أن تطلب المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى خبيرا إكتواريا مؤهلا لإجراء تقييم إكتواري مفصّل في واحد أو اثنين من هذه التواريخ وتقديم أو تأخير التقييم (التقييمات) إلى تاريخ آخر (تواريخ أخرى). ويعكس هذا التقديم أو التأخير أي معاملات هامة وأحداث هامة أخرى (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) بين تلك التواريخ (الفقرة ٦١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ "*إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد*" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ "*إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد*"

تنفيذ٦٣. تتطلب الفقرتان ٩٨ و١٠٨ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ بأثر مستقبلي من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف بالأصول و/أو عدم قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأصول و/أو قياسها. على سبيل المثال، إذا تبنت المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في ١ يناير ٢٠×١ وكانت تستفيد من فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم قياس و/أو عدم الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه لا يتوجب عليها تقييم بند الممتلكات والمصانع والمعدات فيما يخص إنخفاض القيمة حتى (أ) ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ (أي التاريخ الذي ينتهي فيه الإعفاء الإنتقالي) أو (ب) التاريخ الذي يلي الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا تم الإعتراف به و/أو قياسه خلال الفترة الإنتقالية (أيهما أقرب).

تنفيذ٦٤. إن التقديرات المستخدمة لتحديد ما إذا كانت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعترف بخسارة إنخفاض القيمة (وتقيس خسارة إنخفاض القيمة هذه) في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأصول، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأصول و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب)، تتفق مع التقديرات التي تتم في نهاية فترتها المقارنة (إذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عرض المعلومات المقارنة وفقاً للفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣) وفقاً لأساس المحاسبة السابق للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى (بعد التعديلات لإظهار أي إختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي يثبت خطأ تلك التقديرات (الفقرتان ٢٣ و٢٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣). وتقوم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالإبلاغ عن أية تنقيحات لاحقة على تلك التقديرات على أنها أحداث في الفترة التي تجري فيها التنقيحات.

تنفيذ٦٥. في تقييم ما إذا كانت تحتاج إلى الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة (وفي قياس أي خسارة لإنخفاض القيمة) في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأصول، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأصول و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب)، قد تحتاج المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى إجراء تقديرات في ذلك التاريخ لم تكن ضرورية وفقاً لأساسها المحاسبي السابق. لا تعكس هذه التقديرات والفرضيات الظروف التي نشأت بعد تاريخ الإنتقال، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأصول، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو

يتم فيه الإعتراف بالأصول و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب) (الفقرة ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ *" الأدوات المالية: العرض "*

تنفيذ٦٦. في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي، تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ لتصنيف الأدوات المالية الصادرة (أو مكونات الأدوات المركبة الصادرة) كإلتزام مالية أو كصافي أصول/أدوات حقوق ملكية وفقاً لجوهر الترتيب التعاقدي عندما تستوفي الأداة لأول مرة معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ (الفقرتان ١٣ و٣٥)، دون النظر في الأحداث التي تقع بعد ذلك التاريخ (بإستثناء التغيرات في شروط الأدوات).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية"*

الإعتراف

تنفيذ٦٧. تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بجميع الأصول والإلتزام المالية (بما في ذلك جميع المشتقات) المؤهلة للإعتراف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ والتي لم تصبح مؤهلة بعد لإلغاء الإعتراف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، بإستثناء الأصول المالية غير المشتقة والإلتزام المالية غير المشتقة التي تم إلغاء الإعتراف بعا وفقاً لأساسها المحاسبي السابق قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأدوات المالية، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب)، والتي لا تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق الفقرة ١١٦ من المعيار الدولي ٣٣ عليها (أنظر الفقرتين ١١٥ و١١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣).

تنفيذ٦٨. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والتي لا تطبق الفقرة ١١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ لا تعترف بالأصول المنقولة في عملية التوريق أو النقل أو غيرها من معاملات إلغاء الإعتراف التي وقعت قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إذا كانت تلك المعاملات مؤهلة لإلغاء الإعتراف وفقاً لأساسها المحاسبي السابق. ومع ذلك، إذا استخدمت المنشأة نفس ترتيب التوريق أو ترتيب آخر لإلغاء الإعتراف في عمليات النقل الأخرى بعد تاريخ الإنتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب)، تكون عمليات النقل الأخرى هذه مؤهلة لإلغاء الإعتراف فقط إذا كانت تستوفي معايير إلغاء الإعتراف المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩.

المشتقات الضمنية

تنفيذ٦٩. عندما يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فصل المشتقة الضمنية عن العقد الأساسي، تعكس المبالغ المسجلة الأولية للمكونات في التاريخ الذي تستوفي فيه الأداة للمرة الأولى معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ الظروف السائدة في ذلك التاريخ (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الفقرة ٤٩). وإذا لم يكن باستطاعة المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تحديد المبالغ المسجلة الأولية للمشتقة الضمنية والعقد الأساسي بشكل موثوق، فإنها تقيس العقد بمجمله بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الفقرة ٥٢).

القياس

تنفيذ٧٠. في إعداد بيانها الإفتتاحي للمركز المالي، تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ لتحديد تلك الأصول المالية والإلتزام المالية التي تقاس بالقيمة العادلة وتلك التي تقاس بالتكلفة المطفأة.

تعديل المبلغ المسجل للأدوات المالية في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق أو خلال الفترة الإنتقالية

تنفيذ٧١. ينبغي أن تعامل المنشأة التعديل على المبلغ المسجل للأصل المالي أو الإلتزام المالي كتعديل يجب الإعتراف به في الرصيد الإفتتاحي للفائض أو العجز المتراكم في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب)، وفقط إلى الحد الذي تنتج فيه من تبني معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. ولأن جميع المشتقات، بإستثناء تلك التي هي عقود ضمان مالي أو أدوات تحوط محددة وفعالة، تُصنف على أنها محتفظ بها للمتاجرة، يتم الإعتراف بالفروق بين المبلغ المسجل السابق (الذي قد يكون بقيمة صفر) والقيمة العادلة للمشتقات كتعديل على رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية السنة المالية التي طُبّق خلالها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بصورة أولية، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب).

محاسبة التحوط

تنفيذ٧٢. تتناول الفقرات ١١٧- ١١٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ محاسبة التحوط. وينبغي استكمال تحديد وتوثيق علاقة التحوط في أو قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب) إذا كانت علاقة التحوط مؤهلة لمحاسبة التحوط

بدءا من ذلك التاريخ. يمكن تطبيق محاسبة التحوط بأثر مستقبلي فقط من التاريخ الذي يتم فيه تحديد وتوثيق علاقة التحوط بشكل كامل.

تنفيذ٧٣. يمكن أن تأجل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، وفقاً لأساسها المحاسبي السابق، الأرباح والخسائر في تحوط القيمة العادلة للبند المحوط الذي لا يقاس بالقيمة العادلة أو يمكن ألا تعترف بها. وفيما يخص تحوط القيمة العادلة هذا، تعدل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المبلغ المسجل للبند المحوط في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأدوات المالية، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب). ويكون التعديل هو المبلغ الأقل من أي مما يلي:

(أ) ذلك الجزء من التغير المتراكم في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يعكس المخاطر المحددة المحوطة والذي لم يُعترف به وفقاً لأساسها المحاسبي السابق؛ و

(ب) ذلك الجزء من التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط الذي يعكس المخاطر المحددة المحوطة والذي، وفقاً لأساسها المحاسبي السابق، إما (ط) لم يتم الإعتراف به أو (ب) تم تأجيله في بيان المركز المالي كأصل أو إلتزام.

تنفيذ٧٤. يمكن أن تأجل المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، وفقاً لأساسها المحاسبي السابق، الأرباح والخسائر المؤجلة في تحوط التدفق النقدي لمعاملة تنبؤية. وإذا استفادت المنشأة، في تاريخ تبني هذا المعيار، أو حيث تستفيد المنشأة من الإعفاء الذي يوفر إعفاءا من الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب)، لا تكون المعاملة التنبؤية المحوطة محتملة للغاية، لكنها من المتوقع أن تحدث، ويتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر المؤجلة كاملةً في صافي الأصول/حقوق الملكية. إن أي أرباح أو خسائر صافية متراكمة تم إعادة تصنيفها إلى صافي الأصول/حقوق الملكية عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب)، تبقى في صافي الأصول/حقوق الملكية إلى أن (أ) تؤدي المعاملة التنبؤية لاحقا إلى الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، أو (ب) تؤثر المعاملة التنبؤية على الفائض أو العجز، أو (ج) تتغير الظروف لاحقا ولا يعد من المتوقع حدوث المعاملة التنبؤية، وفي هذه الحالة يتم إعادة تصنيف أي أرباح أو خسائر تراكمية صافية ذات علاقة من صافي الأصول/حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز. وإذا كان لا يزال يُحتفظ بأداة التحوط، لكن التحوط ليس مؤهلا كتحوط للتدفقات النقدية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، لا تعد محاسبة التحوط مناسبة بدءاً من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأدوات المالية

و/أو قياسها، من التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ *" الأصول غير الملموسة "*

تنفيذ٧٥. يستثني البيان الإفتتاحي للمركز المالي الخاص بالمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى جميع الأصول غير الملموسة والبنود غير الملموسة الأخرى التي لا تستوفي معايير الإعتراف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ في تاريخ تبني هذا المعيار، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأصول غير الملموسة، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأصول غير الملموسة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب)، ويشمل جميع الأصول غير الملموسة التي تستوفي معايير الإعتراف المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ في ذلك التاريخ.

تنفيذ٧٦. تتطلب المعايير المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ من المنشأة أن تعترف بأصل غير ملموس إذا، وفقط إذا:

(أ) كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تُنسب إلى الأصل إلى المنشأة؛ و

(ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

ويضيف المعيار الدولي٣١ إلى هذين المعيارين معايير أخرى أكثر تحديداً للأصول غير الملموسة المولّدة داخلياً.

تنفيذ٧٧. وفقاً للفقرتين ٦٣ و٦٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، تقوم المنشأة برسملة تكاليف الأصول غير الملموسة المولّدة داخلياً بأثر مستقبلي من تاريخ استيفاء معايير الإعتراف. ويسمح المعيار الدولي٣٣ للمنشأة بالإعتراف بالأصول غير الملموسة التي تم قيدها مسبقاً كمصاريف إلى الحد الذي يستوفي فيه البند تعريف الأصل غير الملموس، ومعايير الإعتراف المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١. لذلك، إذا كان الأصل غير الملموس المولّد داخلياً مؤهلا للإعتراف به في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءا من الإعتراف بالأصول غير الملموسة، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الإعتراف بالأصول غير الملموسة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المطبق (أيهما أقرب)، تقيس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى و/أو تعترف بالأصل في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي حتى وإن كانت قد اعترفت بالنفقات ذات العلاقة كمصاريف وفقاً لأساسها المحاسبي السابق.

تنفيذ٧٨. إذا لم يكن الأصل مؤهلاً للإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ حتى تاريخ لاحق، تكون تكلفته هي مجموع النفقات المتكبدة بدءا من ذلك التاريخ اللاحق.

تنفيذ٧٩. تُطبق أيضاً المعايير الواردة في الفقرة "تنفيذ٧٦" على الأصول غير الملموسة التي يتم إستملاكها بشكل منفصل. وفي كثير من الحالات، تتضمن الوثائق المتزامنة المعدّة لدعم قرار إستملاك الأصل تقييماً للمنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانيات الخدمة. وعلاوةً على ذلك، وكما هو موضح في الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، يمكن في العادة قياس تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم إستملاكه على حدة بشكلٍ موثوق.

تنفيذ٨٠. يمكن أن تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى استخدام واحد من المبالغ التالية كتكلفة مفترضة للأصول غير الملموسة (بإستثناء الأصول غير الملموسة المولّدة داخلياً):

(أ) القيمة العادلة في تاريخ الإنتقال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو حيث تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الإعتراف ببعض الأصول و/أو عدم قياسها، في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالأصل و/أو قياسه و/أو تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة (أيهما أقرب) (الفقرة ٦٧ من المعيار الدولي ٣٣)، وفي هذه الحالة تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣؛ أو

(ب) إعادة التقييم وفقاً لأساسها المحاسبي السابق الذي يستوفي المعايير الواردة في الفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣.

تنفيذ٨١. إذا كانت طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وفقاً لأساسها المحاسبي السابق هي طرق ومعدلات مقبولة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تقوم المنشأة بمحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نمط الإطفاء بأثر مستقبلي من تاريخ إجرائها ذلك التغيير في التقدير (الفقرتان ٢٢ و٢٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ والفقرة ١٠٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧). لكن، في بعض الحالات، يمكن أن تختلف طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى وفقاً لأساسها المحاسبي السابق عن تلك الطرق والمعدلات التي تعتبر مقبولة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (على سبيل المثال، إذا كانت لا تعكس تقديرا معقولا للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كان لتلك الإختلافات تأثير جوهري على البيانات المالية، تعدّل المنشأة الإطفاء المتراكم في بيانها الإفتتاحي للمركز المالي بأثر رجعي بحيث يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "*البيانات المالية الموحدة*"

تنفيذ٨٢. إذا لم توحد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المنشأة الخاضعة للسيطرة وفقاً لأساسها المحاسبي السابق، فإنها تقيس ضمن بياناتها المالية الموحدة أصول وإلتزام المنشأة الخاضعة للسيطرة بنفس المبالغ المسجلة الواردة في البيانات المالية على أساس الإستحقاق الخاصة بالمنشأة الخاضعة للسيطرة بعد تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وبعد التعديل فيما يخص إجراءات التوحيد والآثار المترتبة داخلياً على القطاع العام الذي استملكت

فيه المنشأة الخاضعة للسيطرة (الفقرة ١٣٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣). وإذا لم تعتمد المنشأة الخاضعة للسيطرة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في بياناتها المالية، تكون المبالغ المسجلة الموضحة في الجملة السابقة هي تلك التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تلك البيانات المالية.

المنشأة المسيطرة تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق قبل المنشأة الخاضعة للسيطرة

خلفية

تنفيذ٨٣. تعرض المنشأة المسيطرة "أ" بياناتها الأولى (الموحدة) وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في عام ٢٠×٥. وتقوم المنشأة الخاضعة للسيطرة "ب"، المملوكة بالكامل للمنشأة المسيطرة "أ" منذ تأسيسها، بإعداد المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق لأغراض التوحيد الداخلي بدءاً من ذلك التاريخ، لكن المنشأة الخاضعة للسيطرة "ب" لا تعرض بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حتى عام ٢٠×٧.

تطبيق المتطلبات

تنفيذ٨٤. إذا طبقت المنشأة الخاضعة للسيطرة "ب" الفقرة ١٢٩(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، تكون المبالغ المسجلة لأصولها وإلتزامها هي نفس المبالغ الواردة في كل من بيانها الإفتتاحي للمركز المالي في ١ يناير ٢٠×٦ والبيان الموحد للمركز المالي للمنشأة المسيطرة "أ" (بإستثناء التعديلات بخصوص إجراءات التوحيد) وتقوم على أساس تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل المنشأة الخاضعة للسيطرة "ب".

تنفيذ٨٥. وكخيار بديل، تقيس المنشأة الخاضعة للسيطرة "ب"، وفقاً للفقرة ١٢٩(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، جميع أصولها أو إلتزامها على أساس التاريخ الخاص بها لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (يناير ٢٠×٦). لكن حقيقة أن المنشأة الخاضعة للسيطرة "ب" قد أصبحت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في عام٢٠×٧ لا تغير من المبالغ المسجلة لأصولها وإلتزامها في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة "أ".

المنشأة الخاضعة للسيطرة تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق قبل المنشأة المسيطرة

خلفية

تنفيذ٨٦. تعرض المنشأة المسيطرة "ج" بياناتها المالية الإنتقالية (الموحدة) وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في عام ٢٠×٧. وتقوم المنشأة الخاضعة للسيطرة "د"، المملوكة بالكامل للمنشأة المسيطرة "ج" منذ تأسيسها، بعرض بياناتها المالية الإنتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في عام ٢٠×٧. وحتى عام ٢٠×٧، قامت المنشأة الخاضعة للسيطرة "د" بإعداد المعلومات لأغراض التوحيد الداخلي وفقاً للأساس المحاسبي السابقة للمنشأة المسيطرة "ج".

تطبيق المتطلبات

تنفيذ٨٧. تكون المبالغ المسجلة لأصول وإلتزام المنشأة الخاضعة للسيطرة "د" في ١ يناير ٢٠×٦ هي نفس المبالغ الواردة في كل من البيان الإفتتاحي للمركز المالي (الموحد) وفق أساس الإستحقاق للمنشأة المسيطرة "ج" والبيانات المالية للمنشأة الخاضعة للسيطرة "د" (بإستثناء التعديلات بخصوص إجراءات التوحيد) وتقوم على أساس تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل المنشأة الخاضعة للسيطرة "د". وإن حقيقة أن المنشأة المسيطرة "ج" قد أصبحت منشأة تتبنى المعايير

الدولية للمرة الأولى في عام ٢٠×٧ لا تغير من تلك المبالغ المسجلة (الفقرة ١٢٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣).

تنفيذ٨٨. لا تتجاوز الفقرتان ١٢٩ و١٣٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ المتطلبات التالية:

(أ) بقية معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ في قياس جميع الأصول والإلتزام التي لا تتعلق بها الفقرتان ١٢٩ و١٣٠ من المعيار الدولي ٣٣.

(ب) تقديم جميع الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار اعتبارا من تاريخ إنتقال المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تنفيذ٨٩. تُطبق الفقرة ١٢٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ إذا أصبحت المنشأة الخاضعة للسيطرة هي منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت أبعد من المنشأة المسيطرة، على سبيل المثال إذا أعدّت المنشأة المسيطرة سابقاً مجموعة تقارير وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق لأغراض التوحيد لكنها لم تعرض مجموعة كاملة من البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وقد يكون هذا مناسبا ليس فقط عندما تتوافق مجموعة التقارير للمنشأة المسيطرة بشكل كامل مع متطلبات الإعتراف والقياس الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ولكن أيضاً عندما يتم تعديلها بشكل مركزي بخصوص مسائل معينة مثل مراجعة الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير والتخصيص المركزي لتكاليف التقاعد. ومع ذلك، لا تسمح الفقرة ١٢٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ للمنشأة الخاضعة للسيطرة بتجاهل الأخطاء التي تعتبر غير هامة بالنسبة البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة لكن التي تعتبر هامة بالنسبة لبياناتها المالية.

العرض والإفصاح

تنفيذ٩٠. تتطلب الفقرات ١٣٥-١٤٠ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإفصاح عن معلومات معينة عندما تستفيد من الإعفاءات والأحكام الإنتقالية في تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

للتوضيح:

الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢

الإيضاح ٤٨- تبني الإعفاءات والأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣

تبنت منشأة القطاع العام × معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في ١ يناير ٢٠×١، واختارت تبني الإعفاء الإنتقالي في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ الذي يسمح لها بتطبيق التكلفة المفترضة وبفترة تصل إلى ثلاث سنوات لقياس الأراضي والمباني والعقارات الإستثمارية.

استفادت منشأة القطاع العام × من هذه الإعفاءات في تحديد التكلفة المفترضة، وفي قياس الأراضي والمباني والعقارات الإستثمارية. ونتيجة لتبني هذه الإعفاءات والأحكام الإنتقالية، لا تستطيع المنشأة تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بإمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، حيث يؤثر تبني هذه الإعفاءات الإنتقالية على العرض العادل للبيانات المالية لمنشأة القطاع العام × وعلى قدرتها على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

لم يتم تبني أو تطبيق أي إعفاءات إنتقالية أخرى تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق خلال الفترة الإنتقالية على أي أصول و/أو إلتزام أخرى.

خلال الفترة قيد المراجعة، أعادت منشأة القطاع العام × بيان رصيدها الإفتتاحي للعقارات الإستثمارية بقيمة إضافية قدرها ١٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة بعد تحديد التكلفة المفترضة في ٣٠ يونيو ٢٠×٢ للعقارات الإستثمارية الخاضعة لسيطرتها.

وفي نهاية السنة، لم تحدد منشأة القطاع العام × بعد التكلفة المفترضة للأراضي والمباني ولم تقيس بعد هذه الأصول في بياناتها المالية. تعكس الأراضي والمباني رصيد إقفال قيمته ٢٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢. وقد تم تحديد هذه القيمة بموجب أساس المحاسبة السابق لمنشأة القطاع العام ×.

تخطط منشأة القطاع العام × لتطبيق إعفاء إنتقالي مدته ثلاث سنوات لقياس أراضيها ومبانيها وفي تحديد التكلفة المفترضة لهذه الأصول.

لقد عينت منشأة القطاع العام × مقيّما لتقييم الأرض ووضعت نموذجا لقياس المباني. ويتوافق التقدم المحرز في تحديد تقييمات الأراضي والمباني مع خطة تنفيذها.

ملخص الإعفاءات والأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *"تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى"*

تنفيذ٩١. يلخص المخطط أدناه الإعفاءات والأحكام الإنتقالية الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى على أساس الإستحقاق.

ملخص الإعفاءات الانتقالية والأحكام المدرجة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى* "

تنفيذ ٩٢ . يلخص الشكل التالي الإعفاءات الانتقالية والأحكام المدرجة في المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	**الإعفاء الإنتقالي المقدم**							
	لا	**نعم**						
		التكلفة المفترضة	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح**	**إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف**	**أخرى**
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ "*عرض البيانات المالية*".						√ إلى الحد الذي يتم فيه تبني فترة الإعفاء لمدة ٣ سنوات.		• من المحبذ عرض معلومات مقارنة.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢ "*بيان التدفق النقدي*".	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣" *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* .	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤" *آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي* ".								• إعفاء للإمتثال لمتطلبات التحويل التراكمي. • غير مطلوب تطبيق الملحق (أ) على البنود المعترف بها مبدئياً قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥" *تكاليف الإقتراض* ".			√ عند اختيار البديل المسموح به كسياسة محاسبية.					• من المحبذ تطبيق المعالجة القياسية بأثر رجعي. • يجب تطبيق المعالجة المسموح بها بأثر رجعي.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الإنتقالي المقدم							
	لا	نعم						
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح	إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ *" الإيرادات من المعاملات التبادلية ".*	√				√ إلى الحد الذي يتم فيه تبني فترة الإعفاء لمدة ٣ سنوات للأصول و/أو الإلتزام.			
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ *" التقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع ".*								• أحكام حول التضخم المرتفع.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١١ *" عقود الإنشاء ".*	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *" المخزون ".*		√	√ المخزون غير المعترف به بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ المخزون المعترف به بموجب أساس المحاسبة السابق.				

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الإنتقالي المقدم							
	لا	نعم						
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح	إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ " *عقود الإيجار* ".			√ الأصول و/أو الإلتزامات المؤجرة وغير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق	√ الأصول و/أو الإلتزامات المؤجرة وغير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٤ " *الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير* ".	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ " *العقارات الإستثمارية* ".		√	√ العقارات الإستثمارية غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ العقارات الإستثمارية المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ " *الممتلكات والمصانع والمعدات* ".		√	√ الممتلكات والمصانع والمعدات غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ الممتلكات والمصانع والمعدات المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.				

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الإنتقالي المقدم							
	لا	نعم						
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح	إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ " *إعداد التقارير حول القطاعات* ".	√ لا يُقدم تقرير حول القطاعات إلى الحد الذي يتم فيه تبني مدة إعفاء لثلاث سنوات							

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الإنتقالي المقدم						
	لا	نعم					
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح	إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ " *المخصصات، الأصول والإلتزام المحتملة* "			√ فقط الإلتزام المتعلقة بالأصول غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق التي سيتم إدراجها في التقدير الأولي لتكلفة تفكيك/إزالة البند/استعادة الموقع.	√ فقط الإلتزام المتعلقة بالأصول المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق التي سيتم إدراجها في التقدير الأولي لتكلفة تفكيك/إزالة البند/استعادة الموقع.				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ " *إفصاحات الأطراف ذات العلاقة* ".						√		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ " *إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد* ".								• التطبيق بأثر مستقبلي.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الإنتقالي المقدم							
	لا	نعم						
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح	إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ *" الإفصاح عن معلومات حول القطاع الحكومي العام".*	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ *" الإيرادات من المعاملات غير التبادلية ." (الضرائب والتحويلات)*			√ جميع الإيرادات غير التبادلية غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ جميع الإيرادات غير التبادلية المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ إلى الحد الذي يتم فيه تبني فترة الإعفاء لمدة ٣ سنوات للأصول و/أو الإلتزام.			

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الإنتقالي المقدم							
	لا	نعم						
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح	إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٤ *" عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية "*	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد "*.			√					• التطبيق بأثر مستقبلي.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ *" الزراعة "*.			√ الأنشطة البيولوجية والزراعية غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ الأنشطة البيولوجية والزراعية المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.				

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الإنتقالي المقدم						
	لا	نعم					
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح	إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ "*الأدوات المالية: العرض*".								• أحكام حول عدم فصل مكونات الإلتزام وصافي. الأصول/حقوق الملكية في ظروف محددة
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ "*الأدوات المالية: الإفصاح*".								• عدم وجود معلومات مقارنة حول طبيعة ونطاق المخاطر.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ "*الأصول غير الملموسة*".		√ الأصول غير الملموسة بإستثناء الأصول المولدة داخلياً.	√ الأصول غير الملموسة غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ الأصول غير الملموسة المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.				• أحكام للإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والمقيدة مسبقا كمصاريف.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الإنتقالي المقدم						
	لا	نعم					
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح	إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ " *ترتيبات امتياز الخدمات: المانح* ".		√ أصل امتياز الخدمات.	√ أصل امتياز الخدمات والإلتزام ذو العلاقة غير المعترف بهما بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ أصل امتياز الخدمات والإلتزام ذو العلاقة المعترف بهما بموجب أساس المحاسبة السابق.				• أحكام حول كيفية الإعتراف بالإلتزام ذي العلاقة.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " *البيانات المالية الموحدة* "		√			√ لتصنيف وتحديد الحصص في المنشآت الأخرى بشكل ملائم		√	• الأحكام عندما تتبنى المنشأة المسيطرة و/أو المنشأة المسيطر عليها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أوقات مختلفة. • الإعفاء من إعداد البيانات المالية على أنها بيانات مالية موحدة. • (تقييم ما إذا كانت المنشأة مستثمرة في تاريخ تبني المعايير والقياس بالقيمة العادلة في ذلك التاريخ)

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام		الإعفاء الإنتقالي المقدم						
		نعم						
	لا	التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح	إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *"الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"*		√			√ لتصنيف وتحديد الحصص في المنشآت الأخرى بشكل ملائم		√	• الأحكام عندما تتبنى المنشأة المسيطرة والمنشآت التابعة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أوقات مختلفة • الإعفاء من إدارج الاستثمار في المنشأة التابعة في البيانات المالية الموحدة
		√			√ لتصنيف وتحديد الحصص في المنشآت الأخرى بشكل ملائم		√	• الأحكام عند تبني المنشأة المسيطرة والمنشأة التابعة والمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أوقات مختلفة • الإعفاء من إدراج الحصص في المشاريع المشتركة في البيانات المالية الموحدة

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام		**الإعفاء الإنتقالي المقدم**						
		نعم						
	لا	**التكلفة المفترضة**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح**	**إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف**	**أخرى**
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ " *الترتيبات المشتركة* "								• أحكام عن كيفية قياس الاستثمار في المشاريع المشتركة التي تمت المحاسبة عنها مسبقاً باستخدام التوحيد النسبي.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ " منافع الموظفين "			√ خطط المنافع المحددة وغيرها من المنافع طويلة الأجل للموظفين غير المعترف بها وفقاً لأساس محاسبي سابق	√ للمنافع المحددة وغيرها من المنافع طويلة الأجل للموظفين المعترف بها وفقاً لأساس محاسبي سابق				• أحكام عن كيفية تحديد الالتزام الأولي • أحكام عن عدم فصل المكاسب والخسائر الاكتوارية المتراكمة

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام		**الإعفاء الإنتقالي المقدم**						
		نعم						
	لا	**التكلفة المفترضة**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للقياس**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإعتراف و/أو القياس**	**إعفاء إنتقالي مدته ٣ سنوات للإفصاح**	**إستبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف**	**أخرى**
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "*		√	√ للأدوات المالية غير المعترف بها وفقاً لأساس محاسبي سابق	√ للأدوات المالية المعترف بها وفقاً لأساس محاسبي سابق				• الأحكام المتعلقة بالتخصيص/ إلغاء الاعتراف/ محاسبة التحوط • تطبيق مبادئ الانخفاض بأثر مستقبلي
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٢ *" المنافع الاجتماعية "*			√ التزامات المنافع الاجتماعية غير المعترف بها وفقاً لأساس محاسبي سابق	√ التزامات المنافع الاجتماعية المعترف بها وفقاً لأساس محاسبي سابق				

ملحق

التمييز بين الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيقها و/أو يمكن أن تختار تطبيقها عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق

يلخص هذا الملحق الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي يتوجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيقها بموجب هذا المعيار، وتلك التي تختار المنشأة تطبيقها عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

وحيث أن الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي قد يتم اختيارها يمكن أن تؤثر أيضاً على العرض العادل وعلى قدرة المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى على تأكيد إمتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق كما هو موضح في الفقرات ٢٧-٣٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، يميز الملحق بين تلك الإعفاءات والأحكام الإنتقالية التي تؤثر على العرض العادل وعلى القدرة على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وتلك التي لا تؤثر.

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	**الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها**	**الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها**	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ • عرض المعلومات المقارنة.		√	
• معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ • فروقات التحويل التراكمية في تاريخ تبني المعايير. • غير مطلوب تطبيق الملحق أ على العناصر التي تم الاعتراف بها أولياً قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام		√	

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٥ • المعالجة البديلة المسموح بها والاستفادة من فترة الإعفاء. • تبني المعالجة البديلة المسموح بها في تاريخ التبني- التطبيق بأثر رجعي. • تبني المعالجة القياسية في تاريخ التبني- التطبيق بأثر رجعي للتكاليف المتكبدة قبل وبعد تاريخ التبني.	√	√	√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ • إعفاء لقياس و/أو الإعتراف بالإيرادات المتعلقة بتبني فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها.			√

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ • تحديد ما إذا كان الإقتصاد ذو التضخم المرتفع خاضع لتضخم حاد في تاريخ التبني.	√		
• قياس الأصول والإلتزام إذا كان تاريخ التبني في أو بعد تاريخ المعايرة.	√		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ • إعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول و/أو قياسها وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول .			√

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	**الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها**	**الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها**	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ • عدم قياس و/أو عدم الإعتراف بإلتزام وأصول عقد الإيجار التمويلي إذا تم تبني فترة إعفاء للإعتراف بالأصول و/أو قياسها. • تصنيف عقد الإيجار بناءً على الظروف السائدة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	√		√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ • إعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول و/أو قياسها وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول.			√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ • إعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول و/أو قياسها وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول.			√

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	**الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها**	**الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها**	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ • عدم إعداد تقرير حول القطاعات خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبني.		√	
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ • عدم قياس وعدم الإعتراف بالإلتزام المتعلق بالتقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند إذا تم تبني الإعفاء للإعتراف بالأصول و/أو قياسها.			√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ • عدم الإفصاح عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة وعن المعلومات حول موظفي الإدارة العليا.			√

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ • تطبيق أحكام إنخفاض القيمة بأثر مستقبلي في تاريخ التبني أو عند الإعتراف بالأصول عندما يتم تطبيق فترة الإعفاء.	√		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ • تطبيق أحكام إنخفاض القيمة بأثر مستقبلي في تاريخ التبني أو عند الإعتراف بالأصول عندما يتم تطبيق فترة الإعفاء.	√		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٧ • إعفاء لمدة ثلاث سنوات للإعتراف بالأصول و/أو قياسها وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول.			√

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ • حدد ما إذا كانت الأداة المالية تشتمل على مكون إلتزام ومكون صافي أصول/حقوق ملكية في تاريخ التبني. • عدم فصل الأداة المالية المركبة إن لم يكن يوجد إلتزام في تاريخ التبني.	√ √		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ • *عدم الإفصاح عن معلومات حول طبيعة ونطاق المخاطر.*		√	
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ • *إعفاء لمدة ثلاث سنوات لقياس و/أو الإعتراف بالأصول وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول .* • *الإعتراف بكافة الأصول غير الملموسة المولّدة داخلياً.*	√		√

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٢ • إعفاء لمدة ثلاث سنوات لقياس و/أو الإعتراف بالأصول و/أو الإلتزام وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول و/أو الإلتزام. • قياس الإلتزام إما وفقاً لنموذج الإلتزام المالي أو نموذج منح الحق للمشغل في تاريخ التبني أو عند الإعتراف بالأصل إذا تم تطبيق فترة الإعفاء.	√		√
تطبيق التكلفة المفترضة على الأصول و/أو الإلتزام.		√	
تطبيق التكلفة المفترضة على الأصول التي تُستملك في معاملة غير تبادلية.		√	
استخدام التكلفة المفترضة للإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والشركات الزميلة.		√	
إعداد المطابقات خلال الفترة الإنتقالية.	√		

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ • الإعفاء من الاعتراف و/أو قياس الحصص في المنشآت المسيطر عليها. • اختيار عدم حذف الأرصدة، والمعاملات، والإيرادات، والمصاريف البينية. • تصبح المنشآت المسيطر عليها منشآت متبنية للمعايير للمرة الأولى بعد أو قبل منشأتها المسيطرة. • عدم عرض البيانات المالية باعتبارها بيانات مالية موحدة إذا تم تبني خيار الإعفاء المقدر بثلاث سنوات من الاعتراف و/أو القياس و/أو الحذف. • تقييم ما إذا كانت المنشأة الاقتصادية في تاريخ تبني المعايير وتحديد القيمة العادلة في ذلك التاريخ.	√	√	√ √ √

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ • إعفاء من الاعتراف و/أو قياس الحصص في المنشآت الزميلة. • اختيار عدم حذف الحصة في فائض وعجز المنشأة الزميلة. • تصبح المنشأة الزميلة منشأة متبنية للمعايير للمرة الأولى قبل أو بعد المنشأة المسيطرة.			✓ ✓

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
• عدم عرض الاستثمارات في المنشآت الزميلة في البيانات المالية الموحدة إذا تم اختيار تطبيق فترة الإعفاء، المقدرة بثلاث سنوات، من الاعتراف و/أو القياس و/أو الحذف.	✓		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ • *قياس الاستثمارات في المشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها سابقاً باستخدام التوحيد الملائم*	✓		

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩			
• فترة سماح مدتها ثلاث سنوات من الاعتراف و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات والتغيرات التي تطرأ على السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس الأصول و/أو الالتزامات.	✓		✓
• تحديد الالتزام الأولي للمنافع المحددة وخطط منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل في تاريخ تبني المعايير أو عند انتهاء فترة السماح	✓		
• الاعتراف بالزيادة/الانخفاض في الأرصدة الافتتاحية للفائض/العجز التراكمي وذلك في تاريخ تبني المعايير أو عند انتهاء فترة السماح.			
• الزيادة/ النقص المعترف بها في تاريخ التطبيق أو عند انتهاء فترة الإعفاء في الحساب الافتتاحي للفائض/ العجز التراكمي			

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	**الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها**	**الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها**	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ • فترة سماح مدتها ثلاث سنوات من الاعتراف و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات والتغيرات التي تطرأ على السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس الأصول و/أو الالتزامات. *التخصيص* • تخصيص الأصل أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في تاريخ تبني المعايير *الانخفاض* • تطبيق أحكام الانخفاض بأثر مستقبلي في تاريخ تبني المعايير	✓ ✓	✓	✓

الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
إلغاء الاعتراف • تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر مستقبلي في تاريخ تبني المعايير • تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر رجعي إذا كانت المعلومات متاحة كما في تاريخ المحاسبة الأولية. محاسبة التحوط • قياس المشتقات بالقيمة العادلة. • إلغاء جميع الخسائر والمكاسب المؤجلة. • تعكس فقط التحوطات المؤهلة لمحاسبة التحوط في تاريخ التبني. • إيقاف معاملة التحوط إذا لم يتم استيفاء شروط محاسبة التحوط في تاريخ التبني.	✓ ✓ ✓ ✓ ✓		

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤- البيانات المالية المنفصلة

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٧ "*البيانات المالية المنفصلة*" الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary London Wharf, E14 4HD, United Kingdom.

بريد إلكتروني: publications@ifrs.org

موقع على الإنترنت: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS" و "IAS" و "IASB" و "IFRS Foundation" و "International Accounting Standards" و International Financial Reporting Standards هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤

البيانات المالية المنفصلة

تاريخ المعيار

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

وتم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ *" البيانات المالية المنفصلة"* في يناير ٢٠١٥.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٤	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨ التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨ التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨ التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٣٢أ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٣ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٣ج	جديد	التحسينات السنوية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨

يناير ٢٠١٥

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤
البيانات المالية المنفصلة

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٥
تعريفات	٦-١٠
إعداد البيانات المالية المنفصلة	١١-١٨
الإفصاح	١٩-٢٣
الأحكام الإنتقالية	٢٤-٣١
تاريخ النفاذ	٣٢-٣٣
سحب وإستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ (ديسمبر ٢٠٠٦)	٣٤
أساس الإستنتاجات	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدّل في عام ٢٠١١)	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ *"البيانات المالية المنفصلة"* مبين في الفقرات ١-٣٤. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" "* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد البيانات المالية المنفصلة.

النطاق

٢. يتعين على المنشأة التي تعّد وتعرض البيانات المالية وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة الإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تختار، أو يتوجب عليها بموجب الأنظمة، عرض البيانات المالية المنفصلة.

٣. لا يشترط هذا المعيار ماهية المنشآت التي تنتج البيانات المالية المنفصلة. فهو يُطبق عندما تعّد المنشأة البيانات المالية المنفصلة التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

٤. [تم إلغائها]

٥. [تم إلغائها]

تعريفات

٦. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة أدناه:

البيانات المالية الموحدة (Consolidated financial statements) هي البيانات المالية للمنشأة الإقتصادية التي تُعرض فيها الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة ومنشآتها الخاضعة للسيطرة على أنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.

البيانات المالية المنفصلة (Separate financial statements) هي تلك البيانات التي تعرضها المنشأة، والتي يمكن أن تختار فيها المنشأة، مع مراعاة المتطلبات الواردة في هذا المعيار، محاسبة إستثماراتها في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة إما بسعر التكلفة، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" أو بإستخدام طريقة حقوق الملكية كما هي موضحة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*".

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ضمن هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في تلك المعايير، ويعاد ذكرها في قائمة المصطلحات المعرفة والمنشورة بشكل منفصل. تُعرّف المصطلحات التالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ "*البيانات المالية الموحدة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة*": الشركة الزميلة، السيطرة، المنشأة الخاضعة للسيطرة، المنشأة المسيطرة، المنشأة الإقتصادية، طريقة حقوق الملكية، المنشأة الإستثمارية، السيطرة المشتركة، العملية المشتركة، المشروع المشترك، المشارك في مشروع مشترك، التأثير الهام.

٧. إن البيانات المالية المنفصلة هي تلك البيانات التي تُعرض إلى جانب البيانات المالية الموحدة أو إلى جانب البيانات المالية للمستثمر الذي ليس لديه منشآت خاضعة للسيطرة لكن لديه إستثمارات في

شركات زميلة أو مشاريع مشتركة يتوجب فيها محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ بإستخدام طريقة حقوق الملكية، بإستثناء الظروف المبينة في الفقرات ٩-١٠.

٨. أما البيانات المالية للمنشأة التي ليس لديها منشأة خاضعة للسيطرة أو شركة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك فهي لا تعتبر بيانات مالية منفصلة.

٩. بإمكان المنشأة المعفاة وفقاً للفقرة ٥ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ من التوحيد أو وفقاً للفقرة ٢٣ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ من تطبيق طريقة حقوق الملكية، أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

١٠. تعرض المنشأة الإستثمارية التي يتوجب عليها، خلال الفترة الحالية وخلال جميع الفترات المقارنة المعروضة، أن تقيس إستثماراتها في جميع منشآتها الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ٥٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية المنفصلة "* على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

إعداد البيانات المالية المنفصلة

١١. ينبغي إعداد البيانات المالية المنفصلة وفقاً لكافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المطبقة، بإستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١٢.

١٢. عندما تعّد المنشأة البيانات المالية المنفصلة، ينبغي أن تقوم بمحاسبة الإستثمارات المماثلة في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة إما:

(أ) بسعر التكلفة؛

(ب) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ أو

(ج) بإستخدام طريقة حقوق الملكية كما هي موضحة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦.

١٣. إذا اختارت المنشأة، وفقاً للفقرة ٢٤ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، أن تقيس إستثماراتها في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، فإنها يجب أيضا أن تقوم بمحاسبة تلك الإستثمارات بنفس الطريقة في بياناتها المالية المنفصلة.

١٤. إذا كان المطلوب هو المنشأة المسيطرة، وفقاً للفقرة ٥٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، أن تقيس استثماراتها في المنشأة المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ (أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ عندما تطبق المنشأة المعيار)، فعليها أيضاً أن تتعامل محاسبياً مع تلك الاستثمارات بنفس الطريقة في بيناتها المالية المنفصلة. وتقيس المنشأة المسيطرة التي لا تمثل منشأة استثمارية في حد ذاتها استثماراتها في المنشأة الاستثمارية المسيطر عليها وفقاً للفقرة ١٢ في بياناتها المالية المنفصلة.

١٥. عندما تتوقف المنشأة المسيطرة عن كونها منشأة إستثمارية، أو عندما تصبح عبارة عن منشأة إستثمارية، فإنها يجب أن تقوم بمحاسبة التغيير بدءا من التاريخ الذي حدث فيه التغيير في الوضع، على النحو التالي:

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة إستثمارية، يجب أن تحاسب المنشأة الإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة وفقاً للفقرة ١٢. ويكون تاريخ تغيير الوضع هو تاريخ الإستملاك المفترض. وينبغي أن تمثل القيمة العادلة للمنشأة الخاضعة للسيطرة في تاريخ الإستملاك المفترض العوض النقدي المفترض المنقول عند محاسبة الإستثمار وفقاً للفقرة ١٢.

(ب) عندما تصبح المنشأة هي منشأة إستثمارية، ينبغي أن تحاسب الإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. وينبغي الإعتراف بالفرق بين المبلغ المسجل السابق للمنشأة الخاضعة للسيطرة وقيمتها العادلة في تاريخ تغيير وضع المستثمر كربح أو خسارة ضمن الفائض أو العجز. وينبغي أن يُعامل المبلغ التراكمي لأي ربح أو خسارة معترف بها سابقا وبشكل مباشر ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية فيما يتعلق بتلك المنشآت الخاضعة للسيطرة كما لو أن المنشأة الإستثمارية قد تصرفت بتلك المنشآت الخاضعة للسيطرة في تاريخ تغيير الوضع.

١٦. يتم الإعتراف بأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة من المنشأة الخاضعة للسيطرة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة عندما يكون حق المنشأة في الحصول على أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة هو حق قائم. ويتم الإعتراف بأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة ضمن الفائض أو العجز ما لم تختار المنشأة إستخدام طريقة حقوق الملكية، وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة كتخفيض من المبلغ المسجل للإستثمار.

١٧. عندما تعيد المنشأة المسيطرة تنظيم هيكل منشأتها الإقتصادية من خلال تأسيس منشأة جديدة كمنشأة مسيطرة تابعة لها بطريقة تلبي المعايير التالية:

(أ) تكتسب المنشأة المسيطرة الجديدة السيطرة على المنشأة المسيطرة الأصلية إما (١) من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية مقابل أدوات حقوق الملكية القائمة للمنشأة المسيطرة الأصلية أو (٢) من خلال آلية أخرى تؤدي إلى إمتلاك المنشأة المسيطرة الجديدة لحصص ملكية مسيطرة في المنشأة المسيطرة الأصلية؛

(ب) تكون الأصول والإلتزامات للمنشأة الإقتصادية الجديدة والمنشأة الإقتصادية الأصلية هي نفس الأصول والإلتزامات مباشرةً قبل وبعد إعادة التنظيم؛ و

(ج) يكون لمالكي المنشأة المسيطرة الأصلية قبل إعادة التنظيم نفس الحصص المطلقة والنسبية في الأصول الصافية للمنشأة الإقتصادية الأصلية والمنشأة الإقتصادية الجديدة مباشرةً قبل وبعد إعادة التنظيم؛

وتقوم المنشأة المسيطرة الجديدة بمحاسبة إستثمارها في المنشأة المسيطرة الأصلية وفقاً للفقرة ١٢(أ) ضمن بياناتها المالية المنفصلة، وينبغي أن تقيس المنشأة المسيطرة الجديدة التكلفة بالمبلغ المسجل لحصتها في صافي الأصول/ حقوق الملكية المعروضة في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة المسيطرة الأصلية في تاريخ إعادة التنظيم.

١٨. وبصورة مماثلة، بإمكان المنشأة التي هي ليست منشأة مسيطرة أن تؤسس منشأة جديدة كمنشأة مسيطرة تابعة لها بطريقة تلبي المعايير الواردة في الفقرة ١٧. وتُطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٧ بشكلٍ متساوي على عمليات إعادة التنظيم. في مثل هذه الحالات، تكون الإشارات إلى "المنشأة المسيطرة الأصلية" و " المنشأة الإقتصادية الأصلية " هي إشارات إلى "المنشأة الأصلية".

الإفصاح

١٩. ينبغي أن تطبق المنشأة كافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها عند تقديم الإفصاحات في بياناتها المالية المنفصلة، بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٠-٢٣.

٢٠. عندما تختار المنشأة المسيطرة، وفقاً للفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، عدم إعداد البيانات المالية الموحدة وتعّد بدلاً من ذلك البيانات المالية المنفصلة، فإنها يجب أن تفصح في تلك البيانات المالية المنفصلة عما يلي:

(أ) حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة؛ وأنه تم إستخدام الإعفاء من التوحيد؛ واسم المنشأة التي تم إعداد بياناتها المالية الموحدة المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لغرض الإستخدام العام؛ والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة.

(ب) قائمة الإستثمارات الهامة في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك:

(١) أسماء تلك المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

(٢) الإختصاص الذي تعمل فيه تلك المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة (إن كان مختلفا عن إختصاص المنشأة المسيطرة).

(٣) نسبتها من حصص الملكية المحتفظ بها في تلك المنشآت ووصف لكيفية تحديد حصص الملكية تلك.

(ج) وصف الطريقة المستخدمة لمحاسبة المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة المدرجة تحت البند (ب).

٢١. عندما تعّد المنشأة الإستثمارية التي هي عبارة عن منشأة مسيطرة (عدا عن المنشأة المسيطرة المشمولة في الفقرة ٢٠)، وفقاً للفقرة ١٠، البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة، فإنها يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة. وينبغي أن تعرض المنشأة الإستثمارية أيضا الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الإستثمارية التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ "*الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى*".

٢٢. إذا كان المطلوب من المنشأة المسيطرة التي لا تمثل منشأة استثمارية في حد ذاتها أن تطبق متطلبات الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، فإنها تفصح عن اختيارها للسياسة المحاسبية المتبعة لقياس استثماراتها في المنشأة الاستثمارية في بياناتها المالية المنفصلة، وتعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية والمطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨.

٢٣. عندما تقوم المنشأة المسيطرة (عدا عن المنشأة المسيطرة المشمولة في الفقرات ٢٠-٢١) أو المستثمر الذي يمتلك سيطرة مشتركة، أو تأثير هام، على المنشأة المستثمر بها بإعداد بيانات مالية منفصلة، فإنه يجب على المنشأة المسيطرة أو المستثمر أن يحدد البيانات المالية المعدّة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ التي ترتبط بها. ويتعين على المنشأة المسيطرة أو المستثمر الإفصاح أيضا في بياناته المالية المنفصلة عما يلي:

(أ) حقيقة أن البيانات هي بيانات مالية منفصلة والأسباب وراء إعداد هذه البيانات، إن لم تكن مطلوبة بموجب أي تشريع أو سلطة أخرى.

(ب) قائمة بالمنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة الهامة، بما في ذلك:

(١) أسماء تلك المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

(٢) الإختصاص الذي تعمل فيه تلك المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة (إن كان مختلفا عن إختصاص المنشأة المسيطرة).

(٣) نسبتها من حصص الملكية المحتفظ بها في تلك المنشآت ووصف لكيفية تحديد حصص الملكية تلك.

(ج) وصف الطريقة المستخدمة لمحاسبة المنشآت الخاضعة للسيطرة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة المدرجة تحت البند (ب).

الأحكام الإنتقالية

٢٤. في تاريخ التطبيق الأولي، يتعين على المنشأة الإستثمارية التي قاست مسبقا إستثمارها في المنشأة الخاضعة للسيطرة بسعر التكلفة أن تقيس ذلك الإستثمار بدلاً من ذلك بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز كما لو كانت متطلبات هذا المعيار نافذة المفعول دائما. وينبغي أن تعدّل المنشأة

الإستثمارية بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي كما ينبغي أن تعدّل الفائض/العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة مباشرةً فيما يخص أي فرق بين:

(أ) المبلغ المسجل السابق للإستثمار؛ و

(ب) القيمة العادلة لإستثمارات المستثمر في المنشأة الخاضعة للسيطرة.

٢٥. في تاريخ التطبيق الأولي، يتعين على المنشأة الإستثمارية التي قاست مسبقا إستثمارها في المنشأة الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة مباشرة إلى صافي الأصول/ حقوق الملكية أن تستمر في قياس ذلك الإستثمار بالقيمة العادلة. وينبغي أن يُنقل المبلغ التراكمي لأي تعديل للقيمة العادلة معترف به سابقا ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض/ العجز المتراكم في بداية الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي.

٢٦. في تاريخ التطبيق الأولي، لا ينبغي أن تجري المنشأة الإستثمارية أي تعديلات على المحاسبة السابقة للحصص في المنشأة الخاضعة للسيطرة التي إختارت مسبقا قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، كما هو مسموح به في الفقرة ١٢.

٢٧. ينبغي أن تستخدم المنشأة الإستثمارية مبالغ القيمة العادلة المعلنة سابقا للمستثمرين أو للإدارة.

٢٨. إذا كان قياس الإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة وفقاً للفقرات ٢٤-٢٧ هو أمر غير ممكن (كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "*)، ينبغي أن تطبق المنشأة الإستثمارية متطلبات هذا المعيار في بداية أقرب فترة يكون فيها تطبيق الفقرات ٢٤-٢٧ أمراً ممكناً، والتي قد تكون هي الفترة الحالية. وينبغي أن يعدل المستثمر بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أقرب فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة ممكناً هي الفترة الحالية. عندما يكون التاريخ الذي تتمكن فيه المنشأة الإستثمارية من قياس القيمة العادلة للمنشأة الخاضعة للسيطرة هو قبل بداية الفترة السابقة مباشرةً، يجب على المستثمر أن يعدل صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً فيما يخص أي فرق بين:

(أ) المبلغ المسجل السابق للإستثمار؛ و

(ب) القيمة العادلة لإستثمارات المستثمر في المنشأة الخاضعة للسيطرة.

إذا كانت أقرب فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة أمراً ممكناً هي الفترة الحالية، ينبغي الإعتراف بالتعديل على صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

٢٩. إذا تصرفت المنشأة الإستثمارية بالإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة، أو فقدت السيطرة عليه، قبل تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار، فإنه لا يتوجب على المنشأة الإستثمارية إجراء أي تعديلات على المحاسبة السابقة لذلك الإستثمار.

٣٠. في تاريخ التطبيق الأولي، تستخدم المنشأة المسيطرة التي لا تمثل منشأة استثمارية في حد ذاتها ولكن من المطلوب منها، وفقاً للفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، أن تقيس استثماراتها في المنشأة المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، فإنها تستخدم الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرات ٢٤-٢٩ لمحاسبة استثماراتها في المنشأة الاستثمارية المسيطر عليها في بياناتها المالية المنفصلة.

٣١. يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *"الترتيبات المشتركة"* أحكاماً إنتقالية بخصوص التغيرات في المحاسبة ضمن البيانات المالية المنفصلة للمنشأة فيما يتعلق بحصتها في عملية مشتركة.

تاريخ النفاذ

٣٢. ينبغي أن تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ويُحبّذ تطبيقه في مرحلة مبكرة. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ في الوقت نفسه.

٣٢أ. تم إلغاء الفقرات ٤ و٥ بواسطة قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة في إبريل ٢٠١٦. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٨. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذه التعديلات للفترات التي بدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨ يجب على المنشأة الإفصاح عن ذلك.

٣٢ب. عُدلت الفقرات ٦ و١٢ و١٣ و١٤ و١٥ و٢٢ و٢٦ و٣٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٣٣ج. عُدلت الفقرات ١٤ و٢٢ و٣٠ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك.

٣٣. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق وفق تعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *"تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى"* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ (ديسمبر ٢٠٠٦)

٣٤. يتم إصدار هذا المعيار بالتزامن مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥. ويحل المعياران معاً محل معيار **المحاسبة** الدولي في القطاع العام ٦ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" (ديسمبر ٢٠٠٦). ويبقى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ مطبقاً إلى أن يتم تطبيق معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٣٤ و٣٥ أو إلى أن يصبحا نافذين، أيهما يحدث أولا.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤، لكنه لا يشكّل جزءا منه.

الهدف

إستنتاج١. يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في التوصل إلى الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤. وحيث يستند هذا المعيار إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *" البيانات المالية المنفصلة"* (المعدّل في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤)، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يوضح أساس الإستنتاجات فقط تلك المجالات التي يحيد فيها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ عن المتطلبات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدّل في عام ٢٠١١)، أو حيث يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في اعتباره مثل هذه الإستثناءات.

نظرة عامة

إستنتاج٢. في عام ٢٠١٢، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام العمل على مشروع لتحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تطرقت إلى محاسبة الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. وفي أكتوبر ٢٠١٣، أصدر المجلس مسودات العرض ٤٨-٥٢ التي أُشير إليها مجتمعةً بالحصص في المنشآت الأخرى. وقد استندت مسودة العرض ٤٨ *" البيانات المالية المنفصلة "* إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *" البيانات المالية المنفصلة "* (المعدّل في عام ٢٠١١)، مع مراعاة تعديلات القطاع العام ذات الصلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ *" البيانات المالية الموحدة والمنفصلة "*. وفي يناير ٢٠١٥، أصدر المجلس خمسة معايير دولية جديدة، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤. تحل هذه المعايير الدولية الجديدة محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ *" الإستثمارات في الشركات الزميلة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ *" الحصص في المشاريع المشتركة "* .

إستخدام طريقة حقوق الملكية في البيانات المنفصلة

إستنتاج٣. أجاز معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ للمنشأة، في بياناتها المالية المنفصلة، أن تقيس الإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمنشآت المسيطر عليها بشكلٍ مشترك والشركات الزميلة:

(أ) بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(ب) بسعر التكلفة؛ أو

(ج) كأداة مالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

إستنتاج٤. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه في عام ٢٠٠٣ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتقييد خيارات القياس للإستثمارات المعروضة في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة عن طريق إلغاء خيار إستخدام طريقة حقوق الملكية. وأوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الأسباب التي قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية وراء إجراء هذا التغيير شملت ما يلي:

(أ) أن التركيز في البيانات المالية المنفصلة هو على أداء الأصول كإستثمارات. ويمكن أن توفر التكلفة والقيمة العادلة معلومات ذات صلة بذلك؛ و

(ب) إلى الحد الذي توفر فيه طريقة حقوق الملكية معلومات حول أرباح وخسائر الشركة التابعة أو الشركة الزميلة، تتاح تلك المعلومات في البيانات المالية الموحدة.

إستنتاج٥. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضا، أنه في الوقت الذي أصدر فيه مسودة العرض ٤٨، ألمح مجلس معايير المحاسبة الدولية عن نيته إعادة النظر في إستخدام طريقة حقوق الملكية في البيانات المالية المنفصلة. وفي اتخاذ قراره إعادة النظر في هذه المسألة، أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن قانون الشركات في بعض البلدان يتطلب إستخدام طريقة حقوق الملكية لقياس بعض الإستثمارات عند عرض البيانات المالية المنفصلة.

إستنتاج٦. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإستمرار في السماح بإستخدام طريقة حقوق الملكية في البيانات المالية المنفصلة للأسباب التالية:

(أ) طريقة حقوق الملكية هي طريقة راسخة لمحاسبة بعض الإستثمارات في القطاع العام. وفي كثير من الحالات التي يُحتفظ فيها بالإستثمارات من قبل منشآت القطاع العام، يمكن أن توفر طريقة حقوق الملكية معلومات موثوقة[١] ومفيدة، وربما بتكلفة أقل من طريقة التكلفة أو طريقة القيمة العادلة. وفي القطاع العام، غالبا ما تُستخدم المنشآت الإستثمارية بشكل أكبر "كأدوات" للمساعدة في تقديم الخدمات، وليس لغرض الإمتلاك للأغراض الإستثمارية، كما هو الحال عموماً في القطاع الخاص. لذلك، تعتبر طريقة حقوق الملكية، في بعض الظروف، أكثر ملاءمة لتلبية احتياجات المستخدمين في القطاع العام، حيث أنها تسمح للبيانات المالية بوصف التقلبات في حقوق الملكية الخاصة بالإستثمار مع مرور الوقت ووصف التقلبات في أداء الإستثمار، بطريقة متدنية التكاليف وسهلة الفهم.

(ب) على الرغم من أن تطبيق طريقة التكلفة في كثير من الأحيان هو أمر واضح نسبيا، حيث يتم الإحتفاظ بالإستثمارات لبعض الوقت، إلا أن إستخدام طريقة التكلفة قد يؤدي إلى معلومات قديمة وأقل ملائمة، وفي هذه الحالة، لن تلبي احتياجات المستخدمين.

(ج) من المرجح في القطاع العام وجود نسبة كبيرة من الإستثمارات التي لا توجد أسواق نشطة لها والتي لا يمكن ملاحظة قيمها العادلة بسهولة. على الرغم من أن الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يمكن إستخدامها لاستخلاص قيمة معينة لمثل هذه الإستثمارات، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اعتبر أن هذا المنهج يؤدي عموماً إلى معلومات لا تمثل الظروف الأساسية بصورة صادقة.

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

إستنتاج٧. دعم غالبية المجاوبون على مسودة العرض ٤٨ الإقتراح الذي يسمح بإستخدام طريقة حقوق الملكية في البيانات المالية المنفصلة. ودعمت مجموعة أخرى من المجاوبين أيضاً هذا الإقتراح، مع مراعاة تفعيل مجلس معايير المحاسبة الدولية لإستخدام طريقة حقوق الملكية في البيانات المالية المنفصلة. في أغسطس ٢٠١٤، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية طريقة حقوق الملكية في البيانات المالية المنفصلة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٧)، والتي أعادت تفعيل طريقة حقوق الملكية كخيار في البيانات المالية المنفصلة. لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الدعم الذي حظي به هذا المقترح وإعادة تفعيل طريقة حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، ووافق على الإستمرار في السماح بإستخدام طريقة حقوق الملكية في البيانات المالية المنفصلة.

البيانات المالية المنفصلة للمنشآت الإستثمارية

إستنتاج٨. لدى وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إستحداث مفهوم المنشآت الإستثمارية والإشتراط على المنشأة المسيطرة التي هي منشأة إستثمارية أن تقيس إستثماراتها في معظم المنشآت الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. وتبعاً لذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الاشتراط على المنشأة الإستثمارية قياس إستثماراتها في المنشآت الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في بياناتها المالية المنفصلة. كما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بأن المنشأة الإستثمارية التي تعّد البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة، يجب أيضا أن تقدم الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ بشأن حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة.

إستنتاج٩. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً أن يطلب من المنشأة المسيطرة على المنشأة الإستثمارية التي هي ليست نفسها منشأة إستثمارية عرض البيانات المالية الموحدة التي (١) تقيس فيها إستثمارات المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ و(٢) توحد فيها الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف الأخرى للمنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة. وتبعاً لذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الاشتراط على المنشأة المسيطرة غير الإستثمارية أن تقيس إستثمارها في المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة بنفس الطريقة في بياناتها المالية المنفصلة.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*

إستنتاج٩أ. بعد إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤، أدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هناك حاجة لتعديل متطلبات الفقرات ١٤ و٣٠ (التيّ أشارتا إلى توحيد أرصدة معينة للمنشأة الاستثمارية المسيطر عليها في البيانات المالية المنفصلة)، لأن المنشأة المسيطرة لا توحد العناصر في بياناتها المالية المنفصلة. وقرر المجلس أن يسمح للمنشأة المسيطرة التي لا تمثل منشأة استثمارية في حد ذاتها أن تقيس استثماراتها في المنشأة الاستثمارية المسيطر عليها وفقاً للفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ في بياناتها المالية المنفصلة.

وفعّل المجلس هذه التعديلات في مشروع التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج١٠. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧
(المعدّل في عام ٢٠١١)

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ "*البيانات المالية المنفصلة*" مستمد بشكل أساسي من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية المنفصلة*" (المعدّل في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤). وفي وقت إصدار هذا المعيار، لم يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في قابلية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩ "*الأدوات المالية*" على منشآت القطاع العام. لذلك تم استبدال الإشارات إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩ الواردة في المعيار الأساسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بالإشارات إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتناول الأدوات المالية.

والاختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ هي كما يلي:

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤، في بعض الحالات، مصطلحات تختلف عن معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعدّل في عام ٢٠١١). وأهم الأمثلة على ذلك هو إستخدام المصطلحات "صافي الأصول/ حقوق الملكية"، "المنشأة الإقتصادية"، "المنشأة المسيطرة"، "المنشأة الخاضعة للسيطرة"، "الإيرادات". والمصطلحات المقابلة لها في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فهي "حقوق الملكية"، "المجموعة"، "الشركة الأم"، "الشركة التابعة"، "الدخل".
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ متطلبات محددة للمنشأة المسيطرة التي هي ليست نفسها منشأة إستثمارية لكنها تملك استثمارا في منشأة إستثمارية خاضعة للسيطرة. ولا يحدد معيار المحاسبة الدولي ٢٧ متطلبات مختلفة لهذه المنشآت المسيطرة لأنها تتطلب توحيد تلك الإستثمارات.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥- البيانات المالية الموحدة

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٠ "*البيانات المالية الموحدة*" الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, E14 4HD, United Kingdom.

بريد إلكتروني: publications@ifrs.org

موقع على الإنترنت: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS" و"IAS" و"IASB" و"IFRS Foundation" و"International Accounting Standards" و International Financial Reporting Standards هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥- البيانات المالية الموحدة

تاريخ المعيار

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

وتم إصـــدار معيار المحاســـبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* في يناير ٢٠١٥.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية"* (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" إندماجات قطاع الأعمال"* (الصادر في يناير ٢٠١٧)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *" منافع الموظفين"* (الصادر في يوليو ٢٠١٦)
- *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٨	تعديل	قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١١	حذف	قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٢	حذف	قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
١٣	حذف	قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٥٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٥٢أ	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٥٥أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٥٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٥٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٦٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٧٩أ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧٩ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العالم ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٧٩ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٧٩د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٧٩هـ	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
تطبيق١٠٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

يناير ٢٠١٥

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥
البيانات المالية الموحدة

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١-٢
النطاق	٣-١٣
عمليات الإندماج في القطاع العام	٤
عرض البيانات المالية الموحدة	٥-١٠
مؤسسات الأعمال الحكومية	١١-١٣
تعريفات	١٤-١٧
الترتيب الملزم	١٥
المنشأة الإقتصادية	١٦-١٧
السيطرة	١٨-٣٧
السلطة	٢٣-٢٩
المنافع	٣٠-٣٤
العلاقة بين السلطة والمنافع	٣٥-٣٧
المتطلبات المحاسبية	٣٨-٥٥
إجراءات التوحيد	٤٠
السياسات المحاسبية الموحدة	٤١
القياس	٤٢
حقوق التصويت المحتملة	٤٣-٤٥
تواريخ إعداد التقارير	٤٦
الحصص غير المسيطرة	٤٧-٥١
فقدان السيطرة	٥٢-٥٥
المنشآت الإستثمارية: متطلب القيمة العادلة	٥٦-٦٤
تحديد ما إذا كانت المنشأة هي منشأة إستثمارية	٥٩-٦٠
الأحكام والفرضيات	٦١-٦٢
محاسبة التغير في وضع المنشأة الإستثمارية	٦٣-٦٤
الأحكام الإنتقالية	٦٥-٧٨
تاريخ النفاذ	٧٩-٨٠
سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ (ديسمبر ٢٠٠٦)	٨١
ملحق "أ": إرشادات التطبيق	
ملحق "ب": تعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى	

أساس الإستنتاجات
إرشادات التنفيذ
الأمثلة التوضيحية
مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠

إن معيار المحاســبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* مبين في الفقرات ١-٨١. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" "* وإطار المفاهيم الخاص بإعدادالتقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشـــآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى إرساء مبادئ معينة لعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.

٢. ولتحقيق الهدف المذكور في الفقرة ١، هذا المعيار:

(أ) يتطلب من المنشأة (المنشأة المسيطرة) التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى (المنشآت الخاضعة للسيطرة) عرض البيانات المالية الموحدة؛

(ب) يعرّف مبدأ السيطرة، ويحدد السيطرة كأساس للتوحيد؛

(ج) يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إذا كانت المنشأة تسيطر على منشأة أخرى وما إذا يتعين عليها بالتالي أن توحد تلك المنشأة؛

(د) يوضح المتطلبات المحاسبية لإعداد البيانات المالية الموحدة؛ و

(هـ) يعرّف المنشأة الإستثمارية وينص على إستثناء من توحيد منشآت محددة خاضعة للسيطرة للمنشأة الإستثمارية.

النطاق

٣. يتعين على المنشأة التي تعّد وتعرض البيانات المالية وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشأة الإقتصادية.

عمليات الإندماج في القطاع العام

٤. لا يتناول هذا المعيار المتطلبات المحاسبية لعمليات الإندماج في القطاع العام وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة عن عملية إندماج في القطاع العام (أنظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتطرق لعمليات الإندماج في القطاع العام).

عرض البيانات المالية الموحدة

٥. ينبغي أن تعرض المنشأة التي هي عبارة عن منشأة مسيطرة البيانات المالية الموحدة. يُطبق هذا المعيار على جميع المنشآت، بإستثناء أن المنشأة المسيطرة لا تحتاج لعرض البيانات المالية الموحدة إذا استوفت جميع الشروط التالية:

(أ) هي نفسها منشأة خاضعة للسيطرة ويتم تلبية إحتياجات المستخدمين من المعلومات عبر البيانات المالية الموحدة لمنشأتها المسيطرة، وفي حال المنشأة الخاضعة للسيطرة المملوكة جزئياً، يتم إبلاغ جميع مالكيها، بمن فيهم أولئك غير المخول لهم بالتصويت بطريقة أخرى، عن عدم قيام المنشأة بعرض البيانات المالية الموحدة، ولا يبدي المالكون أي اعتراض على ذلك.

(ب) لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عامة (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق غير مباشر، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(ج) لم تودع، وليست في طور إيداع، بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في السوق العامة؛ و

(د) تنتج منشأتها المسيطرة النهائية أو الوسيطة بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وتمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث يتم توحيد المنشآت الخاضعة للسيطرة أو يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لهذا المعيار.

٦. لا يُطبق هذا المعيار على خطط المنافع ما بعد التوظيف أو خطط منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل التي يُطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "*.

٧. لا ينبغي أن تعرض المنشأة المسيطرة التي هي عبارة عن منشأة إستثمارية البيانات المالية الموحدة إذا كان يتوجب عليها، وفقاً للفقرة ٥٦ من هذا المعيار، قياس جميع منشآتها الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

٨. لا تُستثنى المنشأة الخاضعة للسيطرة من التوحيد لأن أنشطتها تختلف عن أنشطة المنشآت الأخرى ضمن المنشأة الإقتصادية، على سبيل المثال، توحيد منشآت القطاع العام التجارية مع المنشآت في قطاع الموازنة. ويتم تقديم معلومات ذات صلة عن طريق توحيد هذه المنشآت الخاضعة للسيطرة والإفصاح عن معلومات إضافية في البيانات المالية الموحدة عن الأنشطة المختلفة للمنشآت الخاضعة للسيطرة. على سبيل المثال، تساعد الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٨ *" إعداد التقارير حول القطاعات "* في توضيح أهمية الأنشطة المختلفة داخل المنشأة الإقتصادية.

٩. إن الإعفاء من إعداد البيانات المالية الموحدة في الفقرة ٥ لا يُطبق حين لا يتم تلبية احتياجات مستخدمي المنشأة الخاضعة للسيطرة من المعلومات عبر البيانات المالية الموحدة لمنشأتها المسيطرة. على سبيل المثال، قد لا تلبي البيانات المالية الموحدة على مستوى الحكومة ككل احتياجات المستخدمين من المعلومات فيما يتعلق بالقطاعات أو الأنشطة الرئيسية لحكومة ما. وفي العديد من الإختصاصات، هناك متطلبات مشرّعة تتعلق بإعداد التقارير المالية وتهدف إلى تلبية احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات.

١٠. قد يتوجب على المنشأة (على سبيل المثال، بموجب تشريع معين، أو من قبل المستخدمين الخارجيين) إعداد بيانات مالية مجمّعة تخص منشأة إقتصادية تختلف عن تلك التي يتطلبها هذا المعيار. وعلى الرغم من أن هذه البيانات المالية تقع خارج نطاق هذا المعيار ولا تمتثل للمتطلبات الواردة في هذا المعيار، إلا أن المنشأة يمكن أن تستخدم الإرشادات الواردة في هذا المعيار في إعداد هذه البيانات المالية المجمّعة.

مؤسسات الأعمال الحكومية

١١. [تم إلغائها]

١٢. [تم إلغائها]

١٣. [تم إلغائها]

تعريفات

١٤. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

المنافع (Benefits) هي المزايا التي تحصل عليها المنشأة من مشاركتها مع المنشآت الأخرى. يمكن أن تكون المنافع مالية أو غير مالية. وقد يكون للأثر الفعلي لمشاركة المنشأة مع منشأة أخرى جوانب إيجابية أو سلبية.

الترتيب الملزم (Binding arrangement) لأغراض هذا المعيار، الترتيب الملزم هو ترتيب يمنح حقوقاً وإلتزامات قابلة للإنفاذ لأطرافه كما لو كان على شكل عقد. وهو يشمل الحقوق من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى.

البيانات المالية الموحدة (Consolidated financial statements) هي البيانات المالية للمنشأة الإقتصادية التي تُعرض فيها الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة ومنشآتها الخاضعة للسيطرة على أنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.

السيطرة (Control) تسيطر المنشأة على منشأة أخرى عندما تتعرض المنشأة للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو يكون لديها حقوق فيها، وتكون المنشأة قادرة على التأثير على طبيعة أو مقدار هذه المنافع من خلال سلطتها على المنشأة الأخرى.

المنشأة الخاضعة للسيطرة (A controlled entity) هي المنشأة التي تسيطر عليها منشأة أخرى.

المنشأة المسيطرة (A controlling entity) هي المنشأة التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت.

صانع القرار (A decision-maker) هي منشأة تتمتع بحقوق صنع القرار التي إما أن تكون موكل أو وكيل لأطراف أخرى.

المنشأة الإقتصادية (An economic entity) هي عبارة عن منشأة مسيطرة ومنشآتها الخاضعة للسيطرة.

المنشأة الإستثمارية (An investment entity) هي منشأة:

(أ) تحصل على أموال من واحد أو أكثر من المستثمرين لغرض تزويد ذلك المستثمر (المستثمرين) بخدمات إدارة الإستثمار؛

(ب) يكون غرضها إستثمار الأموال فقط للحصول على عوائد من زيادة رأس المال أو من الإيرادات الإستثمارية أو من كليهما؛ و

(ج) تقيس وتقيّم أداء كافة إستثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.

الحصص غير المسيطر عليها (A non-controlling interest) هي صافي الأصول/ حقوق الملكية في المنشأة الخاضعة للسيطرة التي لا تُنسب، بشكل مباشر أو غير مباشر، إلى المنشأة المسيطرة.

السلطة (Power) تتألف من الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة لمنشأة أخرى.

حقوق الحماية (Protective rights) هي الحقوق المصممة لحماية مصالح الطرف الذي يمتلك تلك الحقوق دون أن تمنحه السلطة على المنشأة التي تتعلق بها تلك الحقوق.

الأنشطة ذات الصلة (Relevant activities) لأغراض هذا المعيار، الأنشطة ذات الصلة هي أنشطة المنشأة التي من المحتمل أن تخضع للسيطرة والتي تؤثر بشكل كبير على طبيعة أو مقدار المنافع التي تتلقاها المنشأة من مشاركتها مع تلك المنشأة الأخرى.

حقوق الإزالة (Removal rights) هي حقوق لحرمان صانع القرار من صلاحياته في صنع القرارات.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ضمن هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في تلك المعايير، ويعاد ذكرها في قائمة المصطلحات المعرفة والمنشورة بشكل منفصل. تُعرّف المصطلحات التالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ " *الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ " *الترتيبات المشتركة* " أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ " *الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى* " الشركة الزميلة، حصة في منشأة أخرى، المشروع المشترك، التأثير الهام.

الترتيب الملزم

١٥. يمكن إثبات الترتيبات الملزمة بعدة طرق. يكون الترتيب الملزم في كثير من الأحيان، لكن ليس دائماً، خطياً على شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الطرفين. ويمكن أن تؤدي الآليات القانونية أيضاً مثل السلطة التشريعية أو التنفيذية إلى نشوء ترتيبات قابلة للإنفاذ، على غرار الترتيبات التعاقدية، إما بصورة مستقلة أو إلى جانب العقود المبرمة بين الطرفين.

المنشأة الإقتصادية

١٦. يُستخدم مصطلح المنشأة الإقتصادية في هذا المعيار لتحديد مجموعة من المنشآت التي تكوّن المنشأة المسيطرة وأية منشآت خاضعة للسيطرة، وذلك لأغراض إعداد التقارير المالية. تشمل المصطلحات الأخرى التي تُستخدم أحيانا للإشارة إلى المنشأة الإقتصادية المنشأة الإدارية والمنشأة المالية والمنشأة الموحدة والمجموعة. يمكن أن تشمل المنشأة الإقتصادية منشآت لها أهداف تجارية وأهداف خاصة بالسياسة الاجتماعية.

١٧. ينبغي تحديد المنشأة الإقتصادية مع مراعاة الترتيبات الدستورية في اختصاص معين، وخصوصاً الطرق التي تكون فيها سلطة الحكومة محدودة ومخصصة، وكيفية إنشاء النظام الحكومي وكيفية عمله. على سبيل المثال، في الإختصاصات التي توجد فيها سلطات تنفيذية وتشريعية وقضائية، يمكن أن تشكّل هذه مجتمعةً المنشأة الإقتصادية التي يحتاج المستخدم فيها إلى الحصول على البيانات المالية الموحدة. ويشار إلى هذه البيانات المالية الموحدة عادةً بالبيانات المالية للحكومة ككل.

السيطرة (أنظر الفقرات تطبيق٢ – تطبيق٨٧)

١٨. ينبغي أن تحدد المنشأة، بغض النظر عن طبيعة مشاركتها مع المنشأة الأخرى، ما إذا كانت عبارة عن منشأة مسيطرة من خلال تقييم ما إذا كانت تسيطر على المنشأة الأخرى.

١٩. تسيطر المنشأة على منشأة أخرى عندما تتعرض للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو يكون لديها حقوق فيها، وتكون المنشأة قادرة على التأثير على طبيعة أو مقدار هذه المنافع من خلال سلطتها على المنشأة الأخرى.

٢٠. وبالتالي، تسيطر المنشأة على منشأة أخرى إذا وفقط إذا كان لدى المنشأة جميع ما يلي:

(أ) سلطة على المنشأة الأخرى (أنظر الفقرات ٢٣-٢٩)؛

(ب) تتعرض للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو يكون لديها حقوق في المنشأة الأخرى، (أنظر الفقرات ٣٠-٣٤)؛ و

(ج) القدرة على إستخدام سلطتها على المنشأة الأخرى للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع من مشاركتها مع المنشأة الأخرى (أنظر الفقرات ٣٥-٣٧).

٢١. يجب أن تأخذ المنشأة بعين الإعتبار كافة الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى. وينبغي أن تعيد المنشأة تقييم ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى إذا كانت الحقائق والظروف تشير إلى حدوث تغييرات في واحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المدرجة في الفقرة ٢٠ (أنظر الفقرات " تطبيق٨٢- تطبيق٨٧").

٢٢. تسيطر إثنان أو أكثر من المنشآت بشكلٍ جماعي على منشأة أخرى عندما يتوجب عليها العمل معاً لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. في مثل هذه الحالات، ولأنه لا يوجد منشأة واحدة يمكنها توجيه الأنشطة دون تعاون المنشآت الأخرى، لا تسيطر أي منشأة على المنشأة الأخرى. تقوم كل منشأة بمحاسبة حصتها في المنشأة الأخرى وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات الصلة، مثل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ أو ٣٧، أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتناول الأدوات المالية (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام٣٠ *" الأدوات المالية: الإفصاحات" و٤١* " الأدوات المالية").

السلطة

٢٣. تتمتع المنشأة بسلطة على منشأة أخرى عندما يكون لدى المنشأة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، أي الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى. ويشير الحق في توجيه السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى إلى أن المنشأة لديها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة لمنشأة أخرى وهي غالبا الطريقة التي تتجلى بها السلطة في القطاع العام.

٢٤. تنشأ السلطة من الحقوق. في بعض الحالات، تكون السلطة واضحة ومباشرة، كما هو الحال عندما يتم الحصول على السلطة على منشأة أخرى بشكل مباشر وحصري من حقوق التصويت الممنوحة بواسطة أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم، ويمكن تقييمها من خلال بحث حقوق التصويت من تلك الأسهم. ومع ذلك، غالبا ما تحصل منشآت القطاع العام على السلطة على منشأة أخرى من حقوق أخرى غير حقوق التصويت. ويمكن أن تحصل أيضاً على السلطة على المنشأة الأخرى دون امتلاك أداة حق ملكية توفر دليلا على وجود إستثمار مالي. يمكن أن تمتلك المنشأة حقوقاً مُنحت لها عبر ترتيبات ملزمة. وهذه الحقوق يمكن أن تمنح المنشأة السلطة لتطلب من المنشأة الأخرى إستخدام الأصول أو تكبد الإلتزامات بطريقة تؤثر على طبيعة أو مقدار المنافع التي تحصل عليها المنشأة المذكورة لأول مرة. وإن تقييم ما إذا كانت هذه الحقوق تؤدي إلى منح السلطة على منشأة أخرى يمكن أن يكون تقييما معقدا وقد يتطلب أخذ أكثر من عامل واحد بعين الإعتبار.

٢٥. يمكن أن تملك المنشأة سلطة على منشأة أخرى حتى وإن لم تكن مسؤولة عن الأعمال اليومية للمنشأة الأخرى أو عن الطريقة التي يتم بها تنفيذ المهام المحددة من قبل تلك المنشأة الأخرى. وقد يمنح التشريع الهيئات القانونية أو مأموري الضبط القانوني صلاحيات وسلطات معينة لتنفيذ مهامهم بشكل مستقل عن الحكومة. على سبيل المثال، عادةً ما يتمتع المدقق العام والإحصائي الحكومي بسلطات قانونية للحصول على المعلومات ونشر التقارير دون اللجوء إلى الحكومة كما تتمتع السلطة القضائية في كثير من الأحيان بصلاحيات خاصة لتفعيل مفهوم استقلال القضاء. وقد ينص التشريع أيضاً على ثوابت واسعة يتوجب على الهيئة القانونية العمل ضمنها، وتكون نتيجتها أن تعمل الهيئة القانونية بطريقة تتفق مع الأهداف المحددة من قبل البرلمان أو هيئة مماثلة. إن وجود السلطات القانونية للعمل بشكل مستقل لا يمنع، بحد ذاته، المنشأة القادرة على توجيه السياسات التشغيلية والمالية لمنشأة أخرى تتمتع بسلطات قانونية وذلك للحصول على المنافع. على سبيل المثال، إن إستقلالية البنك المركزي فيما يخص السياسة النقدية لا يحول دون إمكانية السيطرة على البنك المركزي. ولا يزال هناك حاجة لأخذ كافة الحقائق والظروف بعين الإعتبار.

٢٦. إن وجود حقوق في منشأة أخرى لا يؤدي بالضرورة إلى امتلاك السلطة لأغراض هذا المعيار. ولا تمتلك المنشأة أي سلطة على المنشأة الأخرى فقط بسبب وجود:

(أ) سيطرة تنظيمية (أنظر الفقرة "تطبيق١٢")؛ أو

(ب) تبعية إقتصادية (أنظر الفقرات "تطبيق٤١ – تطبيق٤٢").

٢٧. إن المنشأة التي لديها قدرة حالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة تتمتع بالسلطة حتى لو لم يتم بعد ممارسة حقوقها في التوجيه. كما أن الأدلة التي تثبت قيام المنشأة بتوجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة التي تخضع للتقييم فيما يخص السيطرة يمكن أن تساعد في تحديد ما إذا كانت المنشأة تتمتع بالسلطة، لكن هذه الأدلة ليست حاسمة، بحد ذاتها، في تحديد ما إذا كانت المنشأة تتمتع بالسلطة على المنشأة التي يجري تقييمها فيما يخص السيطرة. وفي حال تأسيس منشأة مع أنشطة محددة مسبقاً، قد تتم ممارسة الحق في توجيه الأنشطة ذات الصلة في الوقت الذي أُسّست فيه المنشأة.

٢٨. إذا كان اثنتان أو أكثر من المنشآت تمتلك حقوقاً قائمة تمنحهم قدرة فردية على توجيه الأنشطة المختلفة ذات الصلة، فإن المنشأة التي لديها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكلٍ كبير على طبيعة أو مقدار المنافع من تلك المنشأة تتمتع بالسلطة على تلك المنشأة الأخرى.

٢٩. يمكن أن يكون لدى المنشأة سلطة على المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة حتى إذا كان لدى المنشآت الأخرى حقوقاً قائمة تمنحها القدرة الحالية على المشاركة في توجيه الأنشطة ذات الصلة، على سبيل المثال عندما تمتلك منشأة أخرى تأثيراً هاماً. ومع ذلك، فإن المنشأة التي تمتلك حقوق حماية فقط لا تتمتع بأي سلطة على منشأة أخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٢٩ – تطبيق٣١")، ولا تسيطر بالتالي على المنشأة الأخرى.

المنافع

٣٠. تتعرض المنشأة للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة، أو يكون لديها حقوق في تلك المنشأة، عندما يكون من الممكن أن تختلف المنافع التي تسعى لتحقيقها من مشاركتها نتيجة أداء المنشأة الأخرى. وتشارك المنشآت مع المنشآت الأخرى لتوقع الحصول على منافع مالية أو غير مالية إيجابية مع مرور الوقت. ومع ذلك، وفي فترة محددة لإعداد التقارير، يمكن أن يكون الأثر الفعلي لمشاركة المنشأة مع المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة إيجابياً فقط أو سلبياً فقط أو مزيج من الإثنين معاً.

٣١. ويمكن أن تكون منافع المنشأة المتحققة من مشاركتها مع المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة مالية فقط أو غير مالية فقط أو مالية وغير مالية. تشمل المنافع المالية العائد على الإستثمار مثل أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة ويُشار إليها أحيانا بإسم "العوائد". وتشمل المنافع غير المالية المزايا الناجمة عن الموارد النادرة التي لا تقاس من الناحية المالية والمنافع الإقتصادية التي يستلمها مباشرةً متلقو الخدمة لدى المنشأة. يمكن أن تحدث المنافع غير المالية عندما تكون أنشطة المنشأة الأخرى منسجمة مع، (أي أنها تتفق مع)، أهداف المنشأة وتدعم المنشأة في تحقيق أهدافها. على سبيل المثال، يمكن أن تحصل المنشأة على المنافع عندما توفر المنشأة الأخرى ذات الأنشطة المتوافقة الخدمات التي تكون المنشأة الأولى ملزمة بخلاف ذلك لتقديمها. يمكن تنفيذ الأنشطة المتوافقة طوعاً أو قد تتمتع المنشأة بصلاحية توجيه المنشأة الأخرى لتنفيذ تلك الأنشطة. يمكن أن تحدث المنافع غير المالية أيضاً عندما يكون لدى منشأتين إثنتين أهدافاً تكميلية (أي أن أهداف المنشأة تكمّل أهداف المنشأة الأخرى، وتجعلها أكثر إكتمالاً).

٣٢. توضح الأمثلة التالية المنافع المالية التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة من مشاركتها مع منشأة أخرى:

(أ) أرباح الأسهم، والفائدة المتغيرة على الأوراق المالية للديون، والتوزيعات الأخرى للمنافع الإقتصادية؛

(ب) التعرض للزيادة أو النقصان في قيمة الإستثمار في المنشأة الأخرى؛

(ج) التعرض للخسارة من الإتفاقيات لتوفير الدعم المالي، بما في ذلك الدعم المالي للمشاريع الكبرى؛

(د) الوفورات في التكاليف (على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة ستحقق مزايا في التكاليف أو علاقات تعاون من خلال دمج عمليات أو أصول المنشأة الأخرى مع عملياتها أو أصولها)؛

(هـ) الحصص المتبقية في أصول وإلتزامات المنشأة الأخرى عند تصفية تلك المنشأة الأخرى؛ و

(و) التعرضات الأخرى للمنافع المتغيرة التي لا تتوفر للمنشآت الأخرى.

٣٣. تشمل الأمثلة على المنافع غير المالية ما يلي:

(أ) القدرة على الإستفادة من المعرفة المتخصصة للمنشأة الأخرى؛

(ب) قيمة المنشأة الأخرى التي تنفذ الأنشطة التي تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها؛

(ج) النتائج المحسّنة؛

(د) تحقيق النتائج بكفاءة أكبر؛

(هـ) إنتاج وتوصيل السلع أو الخدمات بكفاءة أو فعالية أكبر؛

(و) إتاحة الأصل والخدمات ذات العلاقة في وقت أبكر مما سيكون عليه الحال؛ و

(ز) إمتلاك مستوى أعلى من جودة الخدمة بخلاف ما سيكون عليه الحال.

٣٤. على الرغم من أن منشأة واحدة فقط يمكنها السيطرة على منشأة أخرى، إلا أنه بإمكان أكثر من طرف واحد أن يشترك في منافع تلك المنشأة الأخرى. على سبيل المثال، يمكن أن يشترك مالكو الحصص غير المسيطرة في المنافع المالية مثل الفوائض أو التوزيعات من المنشأة أو المنافع غير المالية مثل توافق الأنشطة مع النتائج المرجوة.

العلاقة بين السلطة والمنافع

٣٥. تسيطر المنشأة على منشأة أخرى إذا كانت المنشأة ليس لديها فقط السلطة على المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة وتعرض أو حقوق في المنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، بل لديها أيضاً القدرة على إستخدام سلطتها للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من مشاركتها مع المنشأة التي يجري تقييمها فيما يخص السيطرة.

٣٦. إن وجود أهداف متوافقة فقط هو أمر غير كافي للمنشأة للإستنتاج بأنها تسيطر على منشأة أخرى. ومن أجل إمتلاك السيطرة، ستحتاج المنشأة أيضاً إلى إمتلاك القدرة على إستخدام سلطتها على المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة لتوجيه تلك المنشأة الأخرى للعمل معها في تعزيز أهدافها.

٣٧. يتعين على المنشأة التي تتمتع بحقوق صنع القرار أن تحدد ما إذا كانت عبارة عن موكل أو وكيل. وينبغي أن تحدد المنشأة أيضاً ما إذا كانت منشأة أخرى تتمتع بحقوق صنع القرار تعمل كوكيل للمنشأة. والوكيل هو طرف يتم تكليفه بشكل رئيسي للعمل نيابة عن ولصالح طرف آخر أو أطراف أخرى (الموكل (الموكلون)) ولا يسيطر بالتالي على المنشأة الأخرى عندما تمارس سلطتها في إتخاذ القرارات. لذلك، يمكن أحيانا أن يمتلك الوكيل سلطة الموكل وأن يمارسها، لكن نيابةً عن الموكل.

متطلبات المحاسبة

٣٨. يجب أن تعّد المنشأة المسيطرة البيانات المالية الموحدة بإستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المتماثلة والأحداث الأخرى في ظروف مماثلة.

٣٩. يجب أن يبدأ توحيد المنشأة الخاضعة للسيطرة من تاريخ اكتساب المنشأة السيطرة على المنشأة الأخرى وأن يتوقف عندما تفقد المنشأة السيطرة على المنشأة الأخرى.

إجراءات التوحيد

٤٠. إن البيانات المالية الموحدة:

(أ) تدمج بنود الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة مع تلك البنود الخاصة بمنشآتها الخاضعة للسيطرة.

(ب) تعادل (تستبعد) المبلغ المسجل لإستثمار المنشأة المسيطرة في كل منشأة خاضعة للسيطرة وجزء صافي الأصول/ حقوق الملكية الخاص بالمنشأة المسيطرة في كل منشأة خاضعة للسيطرة (يوضح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ كيفية محاسبة أي شهرة ذات علاقة).

(ج) استبعاد الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية داخل المنشأة الإقتصادية المتعلقة بالمعاملات بين المنشآت في المنشأة الإقتصادية بشكل كامل (يتم استبعاد الفائض أو العجز الناتج عن المعاملات داخل المنشأة الإقتصادية المعترف بها في الأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة بشكل كامل). ويمكن أن تشير الخسائر داخل المنشأة الإقتصادية إلى إنخفاض القيمة الذي يتطلب الإعتراف به في البيانات المالية الموحدة.

السياسات المحاسبية الموحدة

٤١. إذا استخدم أحد أعضاء المنشأة الإقتصادية سياسات محاسبية غير تلك التي تم اعتمادها في البيانات المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المشابهة في الظروف المماثلة، يتم إجراء تعديلات

مناسبة على البيانات المالية للعضو في إعداد البيانات المالية الموحدة للتأكد من توافقها مع السياسات المحاسبية للمنشأة الإقتصادية.

القياس

٤٢. تقوم المنشأة بإدراج إيرادات ومصاريف المنشأة الخاضعة للسيطرة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ حصولها على السيطرة وحتى تاريخ توقف المنشأة عن السيطرة على المنشأة الخاضعة للسيطرة. وتستند إيرادات ومصاريف المنشأة الخاضعة للسيطرة إلى مبالغ الأصول والإلتزامات المعترف بها في البيانات المالية الموحدة في تاريخ الإستملاك. على سبيل المثال، تستند مصاريف الاستهلاك المعترف بها في البيان الموحد للأداء المالي بعد تاريخ الإستملاك إلى قيم الأصول المستهلكة ذات الصلة المعترف بها في البيانات المالية الموحدة في تاريخ الإستملاك.

حقوق التصويت المحتملة

٤٣. عندما تكون حقوق التصويت المحتملة، أو المشتقات الأخرى التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة، قائمة، يتم تحديد نسبة الفائض أو العجز والتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية المخصصة للمنشأة المسيطرة والحصص غير المسيطرة في إعداد البيانات المالية الموحدة فقط على أساس حصص الملكية القائمة ولا يعكس الممارسة المحتملة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى، ما لم تُطبق الفقرة ٤٤.

٤٤. في بعض الظروف، يكون لدى المنشأة بشكل أساسي حصة ملكية قائمة نتيجة معاملة تمنح المنشأة حاليا حق الوصول إلى المنافع المرتبطة بحصة الملكية. وفي هذه الظروف، تُحدد النسبة المخصصة للمنشأة المسيطرة والحصص غير المسيطرة في إعداد البيانات المالية الموحدة عن طريق الأخذ بعين الإعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة تلك والمشتقات الأخرى التي تمنح المنشأة حالياً حق الوصول للمنافع.

٤٥. لا يُطبق معيارا المحاسبة الدوليان في القطاع العام ٢٨ و٤١ على الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة التي يتم توحيدها. وعندما تمنح الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة بشكل أساسي وفي الوقت الحالي حق الحصول على المنافع المرتبطة بحصة الملكية في المنشأة الخاضعة للسيطرة، فإن الأدوات لا تخضع لمتطلبات معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢٨ و٤١. في جميع الحالات الأخرى، تتم محاسبة الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة في المنشأة الخاضعة للسيطرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

تواريخ إعداد التقارير

٤٦. ينبغي إعداد البيانات المالية للمنشأة المسيطرة ومنشآتها الخاضعة للسيطرة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة في نفس تاريخ إعداد التقارير. عندما تختلف نهاية فترة إعداد التقارير للمنشأة المسيطرة عن المنشأة الخاضعة للسيطرة، فإن المنشأة المسيطرة إما:

(أ) تحصل، لأغراض التوحيد، على معلومات مالية إضافية اعتبارا من نفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة المسيطرة؛ أو

(ب) تستخدم أحدث البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للسيطرة التي يتم تعديلها فيما يخص آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ تلك البيانات المالية وتاريخ البيانات المالية الموحدة.

الحصص غير المسيطرة

٤٧. ينبغي أن تعرض المنشأة المسيطرة الحصص غير المسيطرة في البيان الموحد للمركز المالي ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، بشكل منفصل عن صافي الأصول/حقوق الملكية لمالكي المنشأة المسيطرة.

٤٨. إن التغيرات في حصة المنشأة المسيطرة في المنشأة الخاضعة للسيطرة والتي لا تؤدي إلى فقدان المنشأة المسيطرة لسيطرتها على المنشأة الخاضعة للسيطرة هي عبارة عن **معاملات مع المالكين بصفتهم مالكين.**

٤٩. ينبغي أن تنسب المنشأة الفائض أو العجز وكل ربح أو خسارة معترف بها مباشرةً في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى مالكي المنشأة المسيطرة وإلى الحصص غير المسيطرة. ويجب أن تنسب المنشأة أيضاً المبلغ الإجمالي المعترف به في بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية إلى مالكي المنشأة المسيطرة وإلى الحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى رصيد عجز للحصص غير المسيطرة.

٥٠. إذا كانت المنشأة الخاضعة للسيطرة تمتلك أسهما ممتازة متراكمة ومتداولة تُصنف على أنها أدوات حقوق ملكية ويتم الإحتفاظ بها بواسطة الحصص غير المسيطرة، يجب أن تحتسب المنشأة حصتها من الفائض أو العجز بعد التعديل فيما يخص أرباح هذه الأسهم، سواء تم الإعلان عن أرباح الأسهم هذه أم لا.

التغيرات في النسبة المحتفظ بها بواسطة الحصص غير المسيطرة

٥١. عندما تتغير حصة صافي الأصول/حقوق الملكية المحتفظ بها بواسطة الحصص غير المسيطرة، يجب أن تعدل المنشأة المبالغ المسجلة للحصص المسيطرة وغير المسيطرة لتعكس التغيرات في حصصها النسبية في المنشأة الخاضعة للسيطرة. ويجب أن تعترف المنشأة مباشرةً في صافي الأصول/ حقوق الملكية بأي فرق بين مبلغ تعديل الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة للعوض النقدي المدفوع أو المقبوض، وأن تنسبه إلى مالكي المنشأة المسيطرة.

فقدان السيطرة

٥٢. إذا فقدت المنشأة المسيطرة سيطرتها على المنشأة الخاضعة للسيطرة، فإن المنشأة المسيطرة:

(أ) تلغي الإعتراف بأصول وإلتزامات المنشأة الخاضعة للسيطرة السابقة من البيان الموحد للمركز المالي.

(ب) تعترف المنشأة بأية استثمارات محتفظ بها في المنشأة السابقة المسيطر عليها وتعد حساباتها لاحقاً عن هذه الاستثمارات وعن أية مبالغ أخرى مدينة أو دائنة للمنشأة السابقة المسيطر عليها وفقاً للمعيار الملائم من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. يعاد قياس الفائدة المحتفظ بها، وفقاً لما ورد في الفقرات ٥٤(ب) (٣) و٥٥أ. ويتم التعامل مع القيمة المعاد قياسها في تاريخ فقدان السيطرة باعتبارها القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أو وفقاً للتكلفة عند الاعتراف الأولي بالاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، إذا كان ذلك قابلاً للتطبيق إذا كان ذلك ممكنا؛ و

(ج) الاعتراف بالخسائر أو الأرباح المرتبط بفقدان السيطرة الذي يعزى للحصة المسيطرة السابقة، كما حددتها الفقرات ٥٤-٥٥أ.

٥٣. يمكن أن تفقد المنشأة المسيطرة سيطرتها على المنشأة الخاضعة للسيطرة في اثنين أو أكثر من الترتيبات (المعاملات). ومع ذلك، تشير الظروف أحيانا إلى ضرورة محاسبة الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي محاسبة الترتيبات كمعاملة واحدة، يجب على المنشأة المسيطرة أن تأخذ بعين الإعتبار جميع بنود وشروط الترتيبات وآثارها الإقتصادية. ويشير واحد أو أكثر من الأسباب التالية إلى أن المنشأة المسيطرة يجب أن تحاسب الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة:

(أ) يتم إبرامها في نفس الوقت أو في توقع معاملة لأخرى.

(ب) أنها تشكّل معاملة واحدة تهدف إلى تحقيق أثر تجاري شامل.

(ج) يعتمد حدوث ترتيب واحد على حدوث ترتيب آخر واحد على الأقل.

(د) إن أي ترتيب يُؤخذ بعين الإعتبار بشكل مستقل لا يكون مبرراً من الناحية الإقتصادية، لكنه يكون مبرراً من الناحية الإقتصادية عند أخذه بعين الإعتبار إلى جانب ترتيبات أخرى. مثال على ذلك هو عندما يتم تسعير التصرف بالإستثمار بأقل من سعر السوق ويتم تعويضه عن طريق التصرف اللاحق بأسعار أعلى من سعر السوق.

٥٤. إذا فقدت المنشأة المسيطرة سيطرتها على المنشأة الخاضعة للسيطرة، يجب عليها:

(أ) إلغاء الإعتراف بما يلي:

(١) أصول (بما في ذلك أي شهرة) وإلتزامات المنشأة الخاضعة للسيطرة بمبالغها المسجلة في تاريخ فقدان السيطرة؛ و

(٢) المبلغ المسجل لأي حصص غير مسيطرة في المنشأة الخاضعة للسيطرة السابقة في تاريخ فقدان السيطرة (بما في ذلك أي ربح أو خسارة معترف بها مباشرةً في صافي الأصول/حقوق الملكية المنسوبة لها).

(ب) الإعتراف بما يلي:

(١) القيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض، إن وجد، من المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة؛

(٢) إن كانت المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة تتضمن توزيعاً لأسهم المنشأة الخاضعة للسيطرة على المالكين بصفتهم مالكين، أن تعترف بذلك التوزيع؛ و

(٣) أي إستثمار محتفظ به في المنشأة الخاضعة للسيطرة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة.

(ج) أن تنقل مباشرةً إلى الفائض/العجز المتراكم، إن كان ذلك مطلوبا بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى، المبالغ المعترف بها مباشرةً في صافي الأصول/حقوق الملكية فيما يتعلق بالمنشأة الخاضعة للسيطرة وفق الأساس المبين في الفقرة ٥٥.

(د) أن تعترف بأي فرق ناتج كربح أو خسارة في الفائض أو العجز يمكن أن يُنسب إلى المنشأة المسيطرة.

٥٥. إذا فقدت المنشأة المسيطرة سيطرتها على المنشأة الخاضعة للسيطرة، يجب على المنشأة المسيطرة أن تقوم بمحاسبة جميع المبالغ المعترف بها سابقاً وبشكل مباشر في صافي الأصول/حقوق الملكية فيما يتعلق بتلك المنشأة الخاضعة للسيطرة وفق نفس الأساس الذي كان سوف يُطلب لو كانت المنشأة المسيطرة قد تصرفت مباشرةً بالأصول أو الإلتزامات ذات العلاقة. وإذا تم نقل فائض إعادة التقييم المعترف به سابقا وبشكل مباشر في صافي الأصول/حقوق الملكية مباشرةً إلى الفائض/العجز المتراكم عند التصرف بالأصل، يجب على المنشأة المسيطرة أن تنقل فائض إعادة التقييم مباشرةً إلى الفائض/العجز المتراكم عندما تفقد سيطرتها على المنشأة الخاضعة للسيطرة.

٥٥أ. إذا فقدت منشأة مسيطرة السيطرة على منشأة مسيطر عليها لا تشمل عملاً، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، نتيجة لمعاملة تدخل فيها منشأة زميلة أو مشروع مشترك تتم محاسبتهما باستخدام طريقة حقوق الملكية، تحدد المنشأة المسيطرة الخسائر أو الأرباح وفقاً لما ورد في الفقرات ٥٤-٥٥. يتم الاعتراف بالخسائر أو الأرباح الناتج عن المعاملة في فائض أو عجز المنشأة المسيطرة فقط ضمن حدود حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. يتم إلغاء الجزء المتبقي من المكسب

مقابل القيمة الدفترية للاستثمار في هذه المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. علاوة على ذلك، إذا احتفظت المنشأة المسيطرة بالاستثمار في المنشأة التي كانت تخضع للسيطرة وتلك المنشأة هي الآن منشأة زميلة أو مشروع مشترك تتم محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية، تعترف المنشأة المسيطرة بالجزء من الخسائر أو الأرباح الناتجة عن إعادة القياس باستخدام القيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في المنشأة المسيطر علياً أولاً في الفائض أو العجز الخاص بها فقط ضمن حدود حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة الجديدة أو المشروع المشترك الجديد. ويتم إلغاء الجزء المتبقي من هذا المكسب مقابل القيمة الدفترية للاستثمار المحتفظ به في المنشأة السابقة المسيطر عليها. إذا احتفظت المنشأة المسيطرة باستثمار في المنشأة السابقة المسيطر عليها التي تتم محاسبتها الآن وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، يتم الاعتراف بالجزء من المكسب أو الخسارة الناتجين عن إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في المنشأة السابقة المسيطر عليها بالكامل في فائض أو عجز المنشأة المسيطرة.

المنشآت الإستثمارية: متطلب القيمة العادلة

٥٦. بإستثناء ما هو مبين في الفقرة ٥٧، يجب ألاّ توحد المنشأة الإستثمارية منشآتها الخاضعة للسيطرة أو تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام عندما يحصل على السيطرة على منشأة أخرى. بل يجب على المنشأة الإستثمارية، بدلا من ذلك، أن تقيس الإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٥٧. بالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ٥٦، إذا كان لدى المنشأة الإستثمارية منشأة خاضعة للسيطرة هي ليست نفسها منشأة إستثمارية ويكون غرضها الرئيسي وأنشطتها الرئيسية هي تقديم الخدمات التي تتعلق بالأنشطة الإستثمارية للمنشأة الإستثمارية (أنظر الفقرات "تطبيق٩٨ – تطبيق ١٠٠")، فإنها يجب أن توحد تلك المنشأة الخاضعة للسيطرة وفقاً للفقرات ٣٨-٥٥ من هذا المعيار، وتطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ لإمتلاك أي منشأة خاضعة للرقابة.

٥٨. يتعين على المنشأة المسيطرة على المنشأة الإستثمارية التي هي ليست نفسها منشأة إستثمارية أن تعرض البيانات المالية الموحدة التي (١) تقيس فيها إستثمارات المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ و(٢) توحد فيها الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف الأخرى للمنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة وفقاً للفقرات ٣٨-٥٥ من هذا المعيار.

تحديد ما إذا كانت المنشأة هي منشأة إستثمارية

٥٩. يجب أن تأخذ المنشأة بعين الإعتبار كافة الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كانت هي منشأة إستثمارية، بما في ذلك غرضها وتصميمها. تصف الفقرات "تطبيق٨٩ – تطبيق١٠٦" جوانباً معينة من تعريف المنشأة الإستثمارية بمزيد من التفاصيل. إذا كانت الحقائق والظروف تشير

إلى وجود تغييرات في واحد أو أكثر من العناصر الثلاثة التي تكوّن تعريف المنشأة الإستثمارية، يجب على المنشأة المسيطرة أن تعيد تقييم ما إذا كانت هي عبارة عن منشأة إستثمارية.

٦٠. يتعين على المنشأة المسيطرة التي تتوقف عن كونها منشأة إستثمارية أو تصبح منشأة إستثمارية أن تحاسب التغير في وضعها بأثر مستقبلي من التاريخ الذي حدث فيه تغيير الوضع (أنظر الفقرات ٦٣-٦٤).

الأحكام والفرضيات

٦١. ينبغي أن تفصح المنشأة الإستثمارية عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ حول الأحكام والفرضيات الهامة التي تصدر في تحديد أنها منشأة إستثمارية ما لم تتسم بكافة الخصائص التالية:

(أ) أنها حصلت على أموال من أكثر من مستثمر واحد (أنظر الفقرات "تطبيق٨٩ – تطبيق٩٠")؛

(ب) أنها تملك حصص ملكية على شكل حصص حقوق ملكية أو حصص مشابهة (أنظر الفقرات "تطبيق٩١ – تطبيق٩٢")؛ و

(ج) لديها أكثر من إستثمار واحد (أنظر الفقرات "تطبيق٩٦ – تطبيق٩٧").

٦٢. إن غياب أي من هذه الخصائص لا يحرم المنشأة بالضرورة من تصنيفها كمنشأة إستثمارية. ومع ذلك، فإن غياب أي من هذه الخصائص يعني أنه يتوجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات حول الأحكام والفرضيات الهامة التي صدرت في تحديد أنها منشأة إستثمارية.

محاسبة التغير في وضع المنشأة الإستثمارية

٦٣. عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة إستثمارية، يجب عليها أن تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ على أي منشأة خاضعة للسيطرة تم قياسها مسبقاً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ٥٦. ويجب أن يكون تاريخ تغيير الوضع هو تاريخ الإستملاك المفترض. وينبغي أن تمثل القيمة العادلة للمنشأة الخاضعة للسيطرة في تاريخ الإستملاك المفترض العوض النقدي المفترض والمنقول عند قياس أي شهرة أو ربح من شراء بأسعار منخفضة ينشأ عن الإستملاك المفترض. ويجب توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة وفقاً للفقرات ٣٨-٥١ من هذا المعيار بدءا من تاريخ تغيير الوضع.

٦٤. عندما تصبح المنشأة هي منشأة إستثمارية، فإنها يجب أن تتوقف عن توحيد منشآتها الخاضعة للسيطرة في تاريخ تغيير الوضع، بإستثناء أي منشأة خاضعة للسيطرة ينبغي أن يستمر توحيدها وفقاً للفقرة ٥٧. ويجب أن تطبق المنشأة الإستثمارية متطلبات الفقرتين ٥٢ و ٥٣ على تلك المنشآت الخاضعة للسيطرة التي تتوقف عن توحيدها كما لو كانت المنشأة الإستثمارية قد فقدت السيطرة على تلك المنشآت الخاضعة للسيطرة في ذلك التاريخ.

الأحكام الإنتقالية

٦٥. ينبغي أن تطبق على المنشأة هذا المعيار بأثر رجعي، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، بإستثناء ما هو محدد في الفقرات ٦٦-٧٨.

٦٦. على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، تحتاج المنشأة فقط إلى عرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٣٣(و) في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ للفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار ("الفترة السابقة مباشرةً"). يمكن أن تعرض المنشأة أيضاً هذه المعلومات للفترة الحالية أو للفترات المقارنة السابقة، لكن لا يتوجب عليها القيام بذلك.

٦٧. لأغراض هذا المعيار، يكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة إعداد التقارير السنوية التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

٦٨. في تاريخ التطبيق الأولي، لا يُطلب من المنشأة إجراء تعديلات على المحاسبة السابقة لمشاركتها مع إما:

(أ) المنشآت التي يتم توحيدها في ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، والتي لا يزال يتم توحيدها وفقاً لهذا المعيار؛ أو

(ب) المنشآت التي لا يتم توحيدها في ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦، والتي لا يتم توحيدها وفقاً لهذا المعيار.

٦٩. في تاريخ التطبيق الأولي، يجب أن تقيّم المنشأة ما إذا كانت عبارة عن منشأة إستثمارية بناءً على الحقائق والظروف القائمة في ذلك التاريخ. وإذا استنتجت المنشأة، في تاريخ التطبيق الأولي، بأنها منشأة إستثمارية، يجب عليها تطبيق متطلبات الفقرات ٧٠-٧٣ بدلا من الفقرات ٧٧-٧٨.

٧٠. وبإستثناء أي منشأة خاضعة للسيطرة يتم توحيدها وفقاً للفقرة ٥٧ (تُطبق عليها الفقرة ٦٨ أو الفقرات ٧٧-٧٨، أيهما ملائم وذو صلة)، يجب على المنشأة الإستثمارية أن تقيس إستثماراتها في كل منشأة خاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز كما لو كانت متطلبات هذا المعيار نافذة المفعول دائماً. وينبغي أن تعدل المنشأة الإستثمارية بأثر رجعي كلا من الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي وصافي الأصول/حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً فيما يخص أي فرق بين:

(أ) المبلغ المسجل السابق للمنشأة الخاضعة للسيطرة؛ و

(ب) القيمة العادلة لإستثمار المنشأة الإستثمارية في المنشأة الخاضعة للسيطرة.

وينبغي نقل المبلغ التراكمي لأي تعديلات للقيمة العادلة معترف بها سابقاً وبشكل مباشر في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض/ العجز المتراكم في بداية الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي.

٧١. ينبغي أن تستخدم المنشأة الإستثمارية مبالغ القيمة العادلة التي تم الإبلاغ عنها مسبقا للمستثمرين أو الإدارة.

٧٢. إذا كان قياس الإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة وفقاً للفقرة ٧٠ هو أمر غير ممكن (كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣)، يجب على المنشأة الإستثمارية أن تطبق متطلبات هذا المعيار في بداية أقرب فترة يكون فيها تطبيق الفقرة ٧٠ أمراً ممكناً، التي قد تكون هي الفترة الحالية. وينبغي أن يعدل المستثمر بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أقرب فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة ممكناً هي الفترة الحالية. وإن كان هذا هو الحال، ينبغي الإعتراف بالتعديل على صافي الأصول/حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

٧٣. إذا تصرفت المنشأة الإستثمارية بإستثمار معين في المنشأة الخاضعة للسيطرة، أو فقدت السيطرة عليه، قبل تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار، لا يُطلب من المنشأة الإستثمارية إجراء تعديلات على المحاسبة السابقة لتلك المنشأة الخاضعة للسيطرة.

٧٤. إذا استنتجت المنشأة، في تاريخ التطبيق الأولي، أنه يتعين عليها توحيد منشأة أخرى لم يتم توحيدها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦، يجب على المنشأة أن تقيس الأصول والإلتزامات والحصص غير المسيطرة في تلك المنشأة غير الموحدة سابقا كما لو كان قد تم توحيد تلك المنشأة الأخرى من تاريخ اكتساب المنشأة السيطرة على تلك المنشأة الأخرى وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. ينبغي أن تعدل المنشأة بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي. عندما يكون التاريخ الذي تم فيه الحصول على السيطرة هو قبل بداية الفترة السابقة مباشرةً، يجب أن تعترف المنشأة، كتعديل على صافي الأصول/حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً، بأي فرق بين:

(أ) مبلغ الأصول والإلتزامات والحصص غير المسيطرة المعترف بها؛ و

(ب) المبلغ المسجل السابق لمشاركة المنشأة مع المنشأة الأخرى.

٧٥. إذا كان قياس أصول وإلتزامات والحصص غير المسيطرة للمنشأة الخاضعة للسيطرة وفقاً للفقرة ٧٤(أ) أو (ب) هو أمر غير ممكن (على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣)، ينبغي أن تقيس المنشأة الأصول والإلتزامات والحصص غير المسيطرة في تلك المنشأة غير الموحدة سابقاً كما لو كان قد تم توحيد تلك المنشأة بدءا من تاريخ الإستملاك المفترض.

ويكون تاريخ الإستملاك المفترض هو بداية أقرب فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة ممكناً، والتي قد تكون الفترة الحالية.

٧٦. ينبغي أن تعدل المنشأة بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أقرب فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة ممكناً هي الفترة الحالية. عندما يكون تاريخ الإستملاك المفترض هو قبل بداية الفترة السابقة مباشرةً، يجب أن تعترف المنشأة، كتعديل على صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة، بأي فرق بين:

(أ) مبلغ الأصول والإلتزامات والحصص غير المسيطرة المعترف بها؛ و

(ب) المبلغ المسجل السابق لمشاركة المنشأة مع المنشأة الأخرى.

إذا كانت أقرب فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة ممكناً هي الفترة الحالية، يتم الإعتراف بالتعديل على صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

٧٧. إذا استنتجت المنشأة، في تاريخ التطبيق الأولي، أنها لن توحد بعد الآن المنشأة التي تم توحيدها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦، يجب أن تقيس المنشأة حصتها في المنشأة الأخرى بالمبلغ الذي يمكن قياسها به لو كانت متطلبات هذا المعيار نافذة المفعول عند مشاركة المنشأة مع المنشأة الاخرى، أو عند فقدانها السيطرة على المنشأة الأخرى. وينبغي أن تعدل المنشأة بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي. عندما يكون التاريخ الذي تشارك فيه المنشأة مع المنشأة الأخرى (لكنها لم تتمكن من الحصول على السيطرة وفقاً لهذا المعيار)، أو الذي تفقد فيه السيطرة على المنشأة الأخرى هو قبل بداية الفترة السابقة مباشرة، يجب أن تعترف المنشأة، كتعديل على صافي الأصول/حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة، بأي فرق بين:

(أ) المبلغ المسجل السابق للأصول والإلتزامات والحصص غير المسيطرة؛ و

(ب) المبلغ المعترف به لحصة المنشأة في المنشأة الأخرى.

٧٨. إذا كان قياس الحصة في المنشأة الأخرى وفقاً للفقرة ٧٧ هو أمر غير ممكن (كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣)، ينبغي أن تطبق المنشأة متطلبات هذا المعيار في بداية أقرب فترة يكون فيها تطبيق الفقرة ٧٧ أمراً ممكناً، والتي قد تكون هي الفترة الحالية. وينبغي أن تعدل المنشأة بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أقرب فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة ممكناً هي الفترة الحالية. عندما يكون التاريخ الذي تشارك فيه المنشأة مع المنشأة الأخرى (لكنها لم تتمكن من الحصول على السيطرة وفقاً لهذا المعيار)، أو الذي تفقد فيه السيطرة على المنشأة الأخرى هو قبل بداية الفترة السابقة مباشرة، يجب أن تعترف المنشأة، كتعديل على صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة، بأي فرق بين:

(أ) المبلغ المسجل السابق للأصول والإلتزامات والحصص غير المسيطرة؛ و

(ب) المبلغ المعترف به لحصة المنشأة في المنشأة الأخرى.

إذا كانت أقرب فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة ممكناً هي الفترة الحالية، يتم الإعتراف بالتعديل على صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

تاريخ النفاذ

٧٩. ينبغي أن تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير٢٠١٧. ويُحبذ تطبيقه في مرحلة مبكرة. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ *" البيانات المالية المنفصلة "*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ في الوقت نفسه.

٧٩أ. تم حذف الفقرات ١١، و١٢، و١٣ وتعديل الفقرة ٨ من *خلال إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية* في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٧٩ب. تم تعديل الفقرة ٦ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*" الصادر في يوليو ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

٧٩ج. تم تعديل الفقرات ٤، و٤٠، و٥٦، و٥٧، و٦٣ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"* الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٧٩د. تم تعديل الفقرة ٥٢، وإضافة الفقرة ٥٥أ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، *"عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"* الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات مستقبلاً على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ معين سيحدده مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة مبكرة، فإنها تفصح عن ذلك، وإذا لم تكن المنشأة قد طبقت تلك التعديلات بالفعل، فإنها تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٧٩هـ. عُدلت الفقرات ٢٢ و٤٥ و٥٢ و٥٥أ و٥٦ و٥٨ وفقرة التنفيذ ١٠٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٨٠. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى"* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ (ديسمبر ٢٠٠٦)

٨١. يتم إصدار هذا المعيار بإلتزامن مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤. ويحل المعياران معاً محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ (ديسمبر ٢٠٠٦). ويبقى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ مطبقاً إلى أن يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ أو إلى أن يصبحا نافذي المفعول، أيهما يحدث أولاً.

ملحق "أ"

إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥.

تطبيق١. توضح الأمثلة في هذا الملحق الحالات الافتراضية. وعلى الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة في أنماط الوقائع الفعلية، إلا أنه يتوجب تقييم كافة الحقائق والظروف لنمط وقائع محدد عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *"البيانات المالية الموحدة"*.

تقييم السيطرة

تطبيق٢. لتحديد ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى، يجب أن تقيّم المنشأة ما إذا كان لديها كل ما يلي:

(أ) سلطة على المنشأة الأخرى.

(ب) التعرض للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو حقوق في تلك المنافع المتغيرة؛ و

(ج) القدرة على إستخدام سلطتها على المنشأة الأخرى للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى.

تطبيق٣. يمكن أن يساعد بحث العوامل التالية في إجراء ذلك التحديد:

(أ) غرض وتصميم المنشأة الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٥ – تطبيق٨")؛

(ب) ماهية الأنشطة ذات الصلة وكيفية إتخاذ القرارات حول تلك الأنشطة (أنظر الفقرات "تطبيق١٣– تطبيق١٥")؛

(ج) ما إذا كانت حقوق المنشأة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق١٦ – تطبيق٥٦")؛

(د) ما إذا كانت المنشأة تتعرض للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو تملك حقوقا فيها (أنظر الفقرة "تطبيق٥٧ – تطبيق٥٨")؛ و

(هـ) ما إذا كانت المنشأة قادرة على إستخدام سلطتها على المنشأة الاخرى للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٦٠ – تطبيق٧٤").

تطبيق٤. عند تقييم ما إذا كان تسيطر على منشأة أخرى، يجب أن تأخذ المنشأة بعين الإعتبار طبيعة علاقتها مع الأطراف الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٧٥– تطبيق٧٦").

غرض وتصميم المنشأة الأخرى

تطبيق٥. يجب أن تأخذ المنشأة في اعتبارها غرض وتصميم المنشأة التي يجري تقييمها فيما يخص السيطرة بهدف تحديد الأنشطة ذات الصلة، وكيفية إتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة، ومن لديه القدرة الحالية على توجيه تلك الأنشطة ومن المستفيد من تلك الأنشطة.

تطبيق٦. عند بحث غرض وتصميم المنشأة التي يجري تقييمها فيما يخص السيطرة، قد يكون من الواضح أن المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة تخضع للسيطرة بواسطة أدوات حقوق الملكية التي تمنح حاملها حقوق تصويت متناسبة، مثل الأسهم العادية. في هذه الحالة، وفي غياب أي ترتيبات إضافية من شأنها أن تغير عملية صنع القرار، يركز تقييم السيطرة على الطرف الذي يكون قادر، إن وجد، على ممارسة حقوق تصويت كافية لتحديد السياسات التشغيلية والمالية للمنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة (أنظر الفقرات "تطبيق٣٢ – تطبيق٥٢"). وفي الحالة الأكثر وضوحا، تسيطر المنشأة التي تمتلك غالبية حقوق التصويت تلك، في غياب أي عوامل أخرى، على المنشأة الأخرى.

تطبيق٧. ولتحديد ما إذا كانت المنشأة تسيطر على منشأة أخرى في الحالات الأكثر تعقيدا، قد يكون من الضروري بحث بعض أو جميع العوامل الأخرى الواردة في الفقرة "تطبيق٣".

تطبيق٨. قد لا تكون حقوق التصويت هي العامل المهيمن في تحديد المنشأة التي تسيطر على المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة. وفي حال وجود حقوق تصويت، فقد تكون ذات نطاق محدود. يمكن توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة عبر الترتيبات أو الأحكام الملزمة في الوثائق التأسيسية مثل النظام الأساسي أو دستور ما. في مثل هذه الحالات، تشمل أيضاً دراسة المنشأة لغرض وتصميم المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة دراسة المخاطر التي تم تصميم المنشأة الأخرى للتعرض لها والمخاطر التي صُممت لنقلها إلى الأطراف المعنية وما إذا كانت المنشأة معرضة إلى بعض أو جميع تلك المخاطر. تشمل دراسة المخاطر ليس فقط مخاطرة الخسائر، بل تشمل أيضاً احتمالية الأرباح.

السلطة

تطبيق٩. من أجل إمتلاك السلطة على منشأة أخرى، يجب أن يكون لدى المنشأة حقوقاً قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. ولغرض تقييم السلطة، يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار فقط الحقوق الجوهرية والحقوق التي هي ليست حقوق حماية (أنظر الفقرات "تطبيق٢٥ – تطبيق٣١").

تطبيق١٠. إن تحديد ما إذا كانت المنشأة تتمتع بالسلطة يعتمد على الأنشطة ذات الصلة، والطريقة التي تُتخذ فيها القرارات حول الأنشطة ذات الصلة وحقوق المنشأة والمنشآت الأخرى فيما يتعلق بالمنشأة الخاضعة للسيطرة بشكل محتمل.

تطبيق١١. تمتلك المنشأة عادةً السلطة على منشأة قامت بتأسيسها عندما تحدد وثيقة التأسيس أو التشريع المطبق الأنشطة التشغيلية والمالية التي سيتم تنفيذها من قبل تلك المنشأة. ومع ذلك، يتم تقييم

أثر وثيقة التأسيس أو التشريع المطبق في ضوء الظروف السائدة الأخرى، حيث ينبغي أن تُؤخذ كافة الحقائق والظروف بعين الإعتبار عند تقييم ما إذا كانت المنشأة تمتلك سلطة على المنشأة الأخرى. على سبيل المثال، قد لا تملك الحكومة أي سلطة على شركة بحث وتطوير تعمل بتفويض منصوص عليه ومحدد في تشريع معين إذا كان ذلك التشريع أو تشريع آخر ينص على إيكال السلطة بتوجيه الأنشطة ذات الصلة إلى المنشآت الأخرى التي لا تخضع لسيطرة الحكومة.

السيطرة التنظيمية

تطبيق١٢. لا تؤدي عادةً السيطرة التنظيمية إلى امتلاك سلطة على المنشأة لأغراض هذا المعيار. وقد تتمتع الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى، بما في ذلك الهيئات الوطنية، بصلاحيات واسعة لوضع إطار تنظيمي تعمل المنشآت ضمنه، لفرض شروط أو عقوبات على عملياتها ولإنفاذ تلك الشروط أو العقوبات. على سبيل المثال، يمكن أن تسّن الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى أنظمة لحماية صحة وسلامة المجتمع، أو قد تفرض قيودا على بيع أو إستخدام البضائع الخطرة أو تحدد سياسات التسعير للاحتكارات. لكن عندما تكون الأنظمة صارمة جدا بحيث تملي على نحو فعال كيفية تنفيذ المنشأة لأعمالها، فقد يكون من الضروري حينها بحث ما إذا كان غرض وتصميم المنشأة هو من النوع الذي يخضع لسيطرة المنشأة التنظيمية.

الأنشطة ذات الصلة وتوجيه الأنشطة ذات الصلة

تطبيق١٣. بالنسبة للعديد من المنشآت، تؤثر مجموعة من الأنشطة التشغيلية والتمويلية بشكل كبير على المنافع التي تحققها. وأي نشاط يساعد في تحقيق أو تعزيز أهداف المنشأة الخاضعة للسيطرة يمكن أن يؤثر على المنافع التي تعود على المنشأة المسيطرة. وتشمل الأمثلة على الأنشطة التي يمكن أن تكون أنشطة ذات صلة، تبعاً للظروف، ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) إستخدام الأصول وتكبد الإلتزامات بغية تقديم الخدمات إلى متلقي الخدمة؛

(ب) توزيع الأموال على أفراد أو مجموعات محددة؛

(ج) جمع الإيرادات من خلال المعاملات غير التبادلية؛

(د) بيع وشراء السلع أو الخدمات؛

(هـ) إدارة الأصول المادية؛

(و) إدارة الأصول المالية خلال عمرها (بما في ذلك عند التخلف عن السداد)؛

(ز) اختيار الأصول أو إستملاكها أو التصرف بها؛

(ح) إدارة محفظة الإلتزامات؛

(ط) بحث وتطوير منتجات أو عمليات جديدة؛ و

(ي) تحديد هيكل التمويل أو الحصول على تمويل.

تطبيق١٤. تشمل الأمثلة على القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) إتخاذ القرارات التشغيلية والرأسمالية للمنشأة، بما في ذلك الموازنات؛ و

(ب) تعيين ومكافأة موظفي الإدارة العليا في المنشأة أو مقدمي الخدمات وإنهاء خدماتهم.

تطبيق١٥. في بعض الحالات، يمكن أن تعتبر الأنشطة قبل وبعد نشوء مجموعة معينة من الظروف أو قبل وبعد وقوع حدث معين، هي أنشطة ذات صلة. عندما تمتلك اثنين أو أكثر من المنشآت القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة وتحدث هذه الأنشطة في أوقات مختلفة، يجب أن تحدد تلك المنشآت المنشأة القادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر التأثير الأكبر على تلك المنافع بالانسجام مع معالجة حقوق صنع القرار المتزامنة (أنظر الفقرة ٢٨). ويتوجب على المنشآت المعنية أن تعيد النظر في هذا التقييم مع مرور الوقت في حال تغير الحقائق أو الظروف ذات الصلة.

الحقوق التي تمنح المنشأة سلطة على منشأة أخرى

تطبيق١٦. تنشأ السلطة من الحقوق. ومن أجل إمتلاك سلطة على منشأة أخرى، يجب أن يكون لدى المنشأة حقوقاً قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة الأخرى. ويمكن أن تختلف الحقوق التي تمنح المنشأة السلطة.

تطبيق١٧. تشمل الأمثلة على الحقوق التي يمكن أن تمنح، إما منفردةً أو مجتمعةً، المنشأة السلطة ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) حقوق إعطاء توجيهات متعلقة بالسياسة إلى الهيئة الإدارية للمنشأة الأخرى التي تعطي حاملها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة الأخرى؛

(ب) حقوق على شكل حقوق تصويت (أو حقوق تصويت محتملة) للمنشأة الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٣٢ – تطبيق٥٢)؛

(ج) حقوق تعيين أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء من موظفي الإدارة العليا للمنشأة الأخرى الذين لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(د) حقوق تعيين أو عزل منشأة أخرى توجّه الأنشطة ذات الصلة؛

(هـ) حقوق إقرار الموازنات التشغيلية والرأسمالية المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة للمنشأة الأخرى أو الإعتراض عليها؛

(و) حقوق توجيه المنشأة الأخرى للدخول في معاملات لمنفعة المنشأة، أو الاعتراض على أي تغييرات في تلك المعاملات؛

(ز) حقوق الاعتراض على التغييرات الرئيسية في المنشأة الأخرى، مثل بيع أصل رئيسي أو بيع المنشأة الأخرى بمجملها؛ و

(ح) حقوق أخرى (مثل حقوق صنع القرار المحددة في عقد الإدارة) تعطي حاملها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

تطبيق١٨. عند الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت تتمتع بأي سلطة، سوف تحتاج المنشأة إلى بحث الترتيبات الملزمة القائمة والآلية (الآليات) التي حصلت بموجبها على السلطة. وتشمل الطرق التي يمكن أن تحصل المنشأة بواسطتها على السلطة، سواء بشكل فردي أو إلى جانب ترتيبات أخرى، ما يلي:

(أ) السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية؛

(ب) الترتيبات الإدارية؛

(ج) الترتيبات التعاقدية؛

(د) الوثائق التأسيسية (على سبيل المثال، النظام الأساسي)؛ و

(هـ) حقوق التصويت أو حقوق مماثلة.

تطبيق١٩. ولتحديد ما إذا كان لدى المنشأة حقوقاً كافية لمنحها السلطة، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار أيضاً غرض وتصميم المنشأة الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٥ – تطبيق٨") والمتطلبات الواردة في الفقرات "تطبيق٥٣ – تطبيق٥٦" إلى جانب الفقرات "تطبيق٢٠ – تطبيق٢٢".

تطبيق٢٠. قد يكون من الصعب في بعض الظروف تحديد ما إذا كانت حقوق المنشأة كافية لمنحها السلطة على منشأة أخرى. في هذه الحالات، وللمساعدة على تقييم السلطة، يجب أن تأخذ المنشأة بعين الإعتبار الأدلة التي تثبت ما إذا كان لديها القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل فردي. وتتم دراسة العوامل التالية، على سبيل المثال لا الحصر، التي يمكن أن توفر عند أخذها بعين الإعتبار إلى جانب الحقوق والمؤشرات الواردة في الفقرتين "تطبيق٢١" و "تطبيق٢٢"، أدلة على أن حقوق المنشأة هي حقوق كافية لمنحها السلطة على المنشأة الأخرى:

(أ) بإمكان المنشأة، دون أن يكون لها حقاً تعاقدياً للقيام بذلك، أن تعين أو توافق على موظفي الإدارة العليا للمنشأة الأخرى الذين لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(ب) بإمكان المنشأة، دون أن يكون لها حقاً تعاقدياً للقيام بذلك، أن توجّه المنشأة الأخرى للدخول في معاملات هامة لمنفعة المنشأة، أو أن تعترض على أي تغييرات في تلك المعاملات الهامة؛

(ج) بإمكان المنشأة أن تهيمن على عملية الترشيح لانتخاب أعضاء الهيئة الإدارية في المنشأة الأخرى أو على عملية الحصول على وكالات من المالكين الآخرين لحقوق التصويت؛

(د) يكون موظفو الإدارة العليا في المنشأة الأخرى هم أطراف ذات علاقة بالمنشأة (على سبيل المثال، يكون المدير التنفيذي الرئيسي للمنشأة الأخرى والمدير التنفيذي الرئيسي للمنشأة هما نفس الشخص)؛ أو

(هـ) تكون الغالبية العظمى من أعضاء الهيئة الإدارية في المنشأة الأخرى هم أطراف ذات علاقة بالمنشأة.

تطبيق٢١. يكون هناك أحيانا مؤشرات على أن المنشأة لديها علاقة خاصة مع المنشأة الأخرى، وهو ما يشير إلى أن المنشأة لديها أكثر من حصة سلبية في المنشأة الأخرى. وإن وجود أي مؤشر فردي، أو مجموعة معينة من المؤشرات، لا يعني بالضرورة أن معيار السلطة قد تم استيفائه. ومع ذلك، إذا كان لدى المنشأة أكثر من حصة سلبية في المنشأة الأخرى، فقد يشير هذا إلى أن المنشأة لديها حقوق أخرى ذات صلة وكافية لمنحها السلطة أو لتقديم أدلة على السلطة القائمة على منشأة أخرى. على سبيل المثال، يشير التالي إلى أن المنشأة تملك أكثر من حصة سلبية في المنشأة الأخرى وقد يشير، إلى جانب حقوق أخرى، إلى السلطة:

(أ) إن العلاقة بين عمليات المنشأة وعمليات المنشأة الأخرى هي علاقة تبعية، كالحالات التالية:

(١) تمول المنشأة جزءاً كبيراً من عمليات المنشأة الأخرى وتعتمد المنشأة الأخرى على ذلك.

(٢) تضمن المنشأة جزءاً كبيراً من إلتزامات المنشأة الأخرى، وتعتمد المنشأة الأخرى على ذلك.

(٣) تقدم المنشأة الخدمات الأساسية أو التكنولوجيا أو المستلزمات أو المواد الخام إلى المنشأة الأخرى، وتعتمد المنشأة الأخرى على ذلك.

(٤) تسيطر المنشأة على الأصول مثل التراخيص أو العلامات التجارية التي تعتبر أساسية في عمليات المنشأة الأخرى وتعتمد المنشأة الأخرى على ذلك.

(٥) توفر المنشأة موظفي الإدارة العليا للمنشأة الأخرى (على سبيل المثال، عندما يمتلك موظفو المنشأة معرفة متخصصة بعمليات المنشأة الأخرى) وتعتمد المنشأة الأخرى على ذلك.

(ب) ينطوي جزء كبير من أنشطة المنشأة الأخرى على المنشأة أو تُنفذ بالنيابة عنها.

(ج) إن تعرض المنشأة للمنافع المتحققة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو حقوق المنشأة في تلك المنافع، هو أكبر بشكل غير متناسب من حقوق التصويت الخاصة بها أو الحقوق الأخرى المشابهة. على سبيل المثال، قد يكون هناك وضع تكون فيه المنشأة مخولة للحصول على أكثر من نصف منافع المنشأة الأخرى لكنها تمتلك أقل من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

تطبيق٢٢. غالبا ما يكون لدى منشآت القطاع العام علاقات خاصة مع الأطراف الأخرى نتيجة المؤشرات الواردة في الفقرة "تطبيق٢١". وغالبا ما تمول منشآت القطاع العام أنشطة المنشآت الأخرى. تناقش الفقرات "تطبيق٤١ – تطبيق٤٢" قضية التبعية الإقتصادية.

تطبيق٢٣. كلما كان تعرض المنشأة لتغير المنافع المتحققة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو كلما كانت حقوق المنشأة في تلك المنافع المتغيرة أكبر، كلما زاد حافز المنشأة للحصول على حقوق كافية لمنحها السلطة. وبالتالي، فإن التعرض الكبير لتغير المنافع هو مؤشر على أن المنشأة قد يكون لديها سلطة. ومع ذلك، لا يحدد نطاق تعرض المنشأة، بحد ذاته، ما إذا كانت المنشأة تتمتع بسلطة على المنشأة الأخرى.

تطبيق٢٤. عند بحث العوامل المبينة في الفقرة "تطبيق٢٠" والمؤشرات الواردة في الفقرات "تطبيق٢١–تطبيق٢٣" إلى جانب حقوق المنشأة، ينبغي إيلاء أهمية أكبر لأدلة السلطة الموصوفة في الفقرة "تطبيق٢٠".

الحقوق الجوهرية

تطبيق٢٥. تأخذ المنشأة في اعتبارها، عند تقييم ما إذا كانت لديها السلطة، الحقوق الجوهرية المتعلقة بالمنشأة الأخرى فقط (التي تمتلكها المنشأة وآخرون). وحتى يكون الحق جوهرياً، يجب أن يكون صاحب الحق لديه القدرة العملية على ممارسة ذلك الحق.

تطبيق٢٦. يتطلب تحديد ما إذا كانت الحقوق جوهرية إصدار أحكام معينة، مع مراعاة جميع الحقائق والظروف. وتشمل العوامل التي يتعين مراعاتها في إجراء ذلك التحديد ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) ما إذا كانت هناك أية عوائق (إقتصادية أو غير ذلك) تمنع صاحب الحق (أو أصحاب الحق) من ممارسة حقوقهم. وتشمل الأمثلة على هذه العوائق ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(١) العقوبات والحوافز المالية التي تمنع (أو تردع) صاحب الحق عن ممارسة حقوقه.

(٢) سعر الممارسة أو التحويل الذي يخلق عائقا ماليا يمنع (أو يردع) صاحب الحق عن ممارسة حقوقه.

(٣) البنود والشروط التي تجعل ممارسة الحقوق هو أمر غير محتمل، على سبيل المثال، الشروط التي تحّد من توقيت ممارستها.

(٤) عدم وجود آلية واضحة ومعقولة في الوثائق التأسيسية للمنشأة الأخرى أو في القوانين أو الأنظمة المعمول بها التي تسمح لصاحب الحق بممارسة حقوقه.

(٥) عدم قدرة صاحب الحق على الحصول على المعلومات اللازمة لممارسة حقوقه.

(٦) العوائق التشغيلية أو الحوافز التي تمنع (أو تردع) صاحب الحق عن ممارسة حقوقه (على سبيل المثال، عدم وجود مدراء آخرين لديهم الرغبة أو القدرة على تقديم خدمات متخصصة أو تقديم الخدمات واستملاك حصص أخرى محتفظ بها من قبل المدير الحالي).

(٧) المتطلبات القانونية أو التنظيمية التي تحّد من الطريقة التي يمكن بها ممارسة الحقوق أو التي تمنع صاحب الحق من ممارسة حقوقه (على سبيل المثال، حيث تتمتع المنشأة الأخرى بصلاحيات قانونية تسمح لها بالعمل بشكل مستقل عن الحكومة أو حيث يُحظر على المنشأة الأجنبية ممارسة حقوقها).

(ب) الحالات التي تتطلب فيها ممارسة الحقوق موافقة أكثر من طرف واحد، أو التي تُمتلك فيها الحقوق من قبل أكثر من طرف واحد، سواء كانت توجد آلية توفر لتلك الأطراف القدرة العملية على ممارسة حقوقها مجتمعةً إذا اختارت القيام بذلك. وإن عدم وجود مثل هذه الآلية يعتبر مؤشرا على أن الحقوق قد لا تكون جوهرية. وكلما كان عدد الأطراف المطلوب منهم الموافقة على ممارسة الحقوق أكبر، كلما كان الاحتمال أقل بأن تكون تلك الحقوق جوهرية. ومع ذلك، يعتبر مجلس الإدارة (أو هيئة إدارية أخرى) الذي يكون أعضائه مستقلون عن صانع القرار بمثابة آلية للعديد من المنشآت (أو الأطراف الأخرى) للعمل بشكل جماعي في ممارستهم لحقوقهم. وبالتالي، من المرجح أن تكون حقوق الإزالة التي يمكن ممارستها من قبل مجلس إدارة مستقل (أو هيئة إدارية أخرى) هي حقوق جوهرية بشكل أكبر مما لو كانت نفس الحقوق قابلة للممارسة بشكل فردي من قبل عدد كبير من المنشآت (أو أطراف أخرى).

(ج) ما إذا كان بإمكان الطرف أو الأطراف التي تملك الحقوق أن تستفيد من ممارسة تلك الحقوق. على سبيل المثال، يجب على صاحب حقوق التصويت المحتملة في المنشأة الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٤٩– تطبيق٥٢") أن يراعي سعر الممارسة أو التحويل للأداة. ومن المرجح أن تكون بنود وشروط حقوق التصويت المحتملة هي شروط جوهرية عندما يكون سعر الأداة أقل من سعر السوق أو عندما تستفيد المنشأة لأسباب أخرى (على سبيل المثال، عن طريق إيجاد علاقات تعاون بين المنشأة والمنشأة الأخرى) من ممارسة أو تحويل الأداة.

تطبيق٢٧. ولكي تكون الحقوق جوهرية، فإنها يجب أن تكون قابلة للممارسة عند الحاجة لإتخاذ قرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة. ولكي تكون الحقوق جوهرية في العادة، ينبغي أن تكون الحقوق قابلة للممارسة في الوقت الحالي. ومع ذلك، يمكن أن تكون الحقوق جوهرية في بعض الأحيان، رغم أن الحقوق ليست قابلة للممارسة في الوقت الحالي.

تطبيق٢٨. إن الحقوق الجوهرية القابلة للممارسة من قبل أطراف أخرى يمكن أن تمنع المنشأة من السيطرة على المنشأة التي يجري تقييمها فيما يخص السيطرة، والتي تتعلق بها تلك الحقوق. لا تتطلب هذه الحقوق الجوهرية من أصحابها أن يكون لديهم القدرة على إتخاذ القرارات. وطالما أن الحقوق هي ليست حقوق حماية (أنظر الفقرات "تطبيق٢٩ – تطبيق٣١")، يمكن أن تمنع الحقوق الجوهرية التي تمتلكها أطراف أخرى المنشأة من السيطرة على المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة حتى وإن كانت الحقوق تمنح أصحابها فقط القدرة الحالية على إقرار أو رفض القرارات التي تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.

حقوق الحماية

تطبيق٢٩. عند تقييم ما إذا كانت الحقوق تمنح المنشأة السلطة على منشأة أخرى، ينبغي أن تقيّم المنشأة ما إذا كانت حقوقها، والحقوق التي يمتلكها آخرون، هي حقوق حماية. ترتبط حقوق الحماية بالتغيرات الأساسية في أنشطة المنشأة الأخرى أو تُطبق في الظروف الاستثنائية. ومع ذلك، فإن ليس جميع الحقوق التي تُطبق في الظروف الاستثنائية أو المشروطة بالأحداث هي حقوق حماية (أنظر الفقرتين "تطبيق١٥" و "تطبيق٥٥").

تطبيق٣٠. ولأن حقوق الحماية مصممة لحماية مصالح أصحابها دون إعطاء ذلك الطرف السلطة على المنشأة التي ترتبط بها تلك الحقوق، فإن المنشأة التي تمتلك فقط حقوق الحماية لا يمكن أن تمتلك السلطة أو تمنع طرف آخر من امتلاكه السلطة على المنشأة التي ترتبط بها تلك الحقوق (أنظر الفقرة ٢٩).

تطبيق٣١. تشمل الأمثلة على حقوق الحماية ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) حق المقرض في الحد من قيام المقترض بتنفيذ الأنشطة التي يمكن أن تغير بشكل كبير من المخاطر الإئتمانية للمقترض بما يُلحق الضرر بالمقرض.

(ب) حق الطرف الذي يمتلك حصصا غير مسيطرة في المنشأة بالموافقة على النفقات الرأسمالية التي تزيد عما هو مطلوب في سياق الأعمال العادية، أو بالموافقة على إصدار أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين.

(ج) حق المقرض في الاستيلاء على أصول المقترض إذا تخلف المقترض عن الوفاء بشروط سداد القرض المحددة.

(د) حق الجهة المنظمة في تقليص أو إغلاق عمليات المنشآت التي لا تمتثل للأنظمة أو المتطلبات الأخرى. على سبيل المثال، تكون سلطة مراقبة التلوث قادرة على إغلاق أنشطة المنشأة التي تخالف الأنظمة البيئية.

(هـ) الحق في عزل أعضاء الهيئة الإدارية للمنشأة الأخرى تحت ظروف محددة. على سبيل المثال، تكون حكومة الولاية قادرة على عزل أو تعليق عمل رئيس البلدية وتعيين وصي آخر إذا كانت البلدية غير قادرة على إتخاذ قرارات معينة بشأن السياسات الرئيسية في الوقت المناسب.

(و) حق الحكومة في إلغاء خصم الضرائب عن الاشتراكات للمنشأة غير الربحية إذا غيّرت المنشأة أهدافها أو أنشطتها بشكل ملحوظ.

(ز) حق المنشأة التي توفر الموارد لجمعية خيرية في المطالبة، في حال كان سيتم تصفية الجمعية الخيرية، بأن يتم توزيع صافي أصول الجمعية الخيرية على مؤسسة تقوم بأنشطة مماثلة. (ومع ذلك، إذا كانت المنشأة تتمتع بالسلطة لتحدد بشكل خاص الجهة التي ستُوزّع عليها صافي أصول الجمعية الخيرية عند التصفية، فإنه يكون لدى المنشأة حقوقاً جوهرية فيما يتعلق بالجمعية الخيرية).

حقوق التصويت

تطبيق٣٢. حيث تملك المنشأة حقوق تصويت أو حقوقا مماثلة فيما يتعلق بالمنشأة الأخرى، يجب على المنشأة أن تأخذ في اعتبارها ما إذا كانت تلك الحقوق تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة الأخرى. وتراعي المنشأة المتطلبات الواردة في هذا القسم (الفقرات "تطبيق٣٣ – تطبيق٥٢") عند إجراء ذلك التقييم.

السلطة مع أغلبية حقوق التصويت

تطبيق٣٣. يكون لدى المنشأة التي تملك أكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى السلطة في الحالات التالية، ما لم تُطبق الفقرة "تطبيق٣٤" أو الفقرة "تطبيق٣٥":

(أ) يتم توجيه الأنشطة ذات الصلة عبر تصويت من صاحب أغلبية حقوق التصويت؛ أو

(ب) يتم تعيين أغلبية أعضاء الهيئة الإدارية التي توجّه الأنشطة ذات الصلة عبر تصويت من صاحب أغلبية حقوق التصويت.

أغلبية حقوق التصويت لكن لا توجد سلطة

تطبيق٣٤. ولكي يكون لدى المنشأة، التي تملك أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة أخرى، السلطة على المنشأة الأخرى، يجب أن تكون حقوق التصويت للمنشأة هي حقوق جوهرية، وفقاً للفقرات "تطبيق٢٥– تطبيق٢٨"، ويجب أن توفر للمنشأة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، والتي غالبا ما تكون من خلال تحديد السياسات التشغيلية والمالية. وفي حال كانت المنشأة الأخرى تملك حقوقا قائمة توفر لتلك المنشأة الحق في توجيه الأنشطة ذات الصلة ولم تكن تلك المنشأة هي وكيل للمنشأة التي تقيّم السيطرة، فإن المنشأة التي تقيّم السيطرة ليس لديها أي سلطة على المنشأة الأخرى.

تطبيق٣٥. لا تملك المنشأة أي سلطة على المنشأة الأخرى، على الرغم من أن المنشأة تملك أغلبية حقوق التصويت في المنشأة الأخرى، عندما تكون حقوق التصويت تلك ليست حقوقاً جوهرية. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تملك أكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى لا يمكن أن يكون لديها السلطة إذا كانت الأنشطة ذات الصلة تخضع لتوجيهات الحكومة أو المحكمة أو الوصي أو الحارس القضائي أو المصّفي أو جهة تنظيمية.

السلطة دون أغلبية حقوق التصويت

تطبيق٣٦. يمكن أن تملك المنشأة السلطة حتى لو كانت تمتلك أقل من أغلبية حقوق التصويت في منشأة أخرى. ويمكن أن يكون لدى المنشأة السلطة في حين تملك أقل من أغلبية حقوق التصويت في منشأة أخرى، على سبيل المثال، من خلال:

(أ) القدرة على تعيين أو عزل غالبية أعضاء مجلس الإدارة (أو هيئة إدارية أخرى)، والسيطرة على المنشأة الأخرى من قبل ذلك المجلس أو تلك الهيئة (أنظر الفقرة "تطبيق٣٨")؛

(ب) الترتيب الملزم بين المنشأة وأصحاب الأصوات الآخرين (أنظر الفقرة "تطبيق٣٩")؛

(ج) الحقوق الناجمة عن الترتيبات الملزمة الأخرى (أنظر الفقرة "تطبيق٤٠")؛

(د) حقوق التصويت الخاصة بالمنشأة (أنظر الفقرات "تطبيق٣٧" و "تطبيق٤٣ – تطبيق٤٨")؛

(هـ) حقوق التصويت المحتملة (أنظر الفقرات "تطبيق٤٩ – أج ٥٢)؛ أو

(و) مزيج من البنود (أ) – (هـ).

حقوق التصويت الخاصة المرفقة بحصص الملكية (الأسهم الذهبية)

تطبيق٣٧. يمكن أن يكون لدى المنشأة حق التصويت الحاسم، ولها بالتالي أن تعترض على جميع حقوق التصويت الأخرى للمنشأة الأخرى. يُشار إلى هذا النوع من الحقوق أحيانا باسم "الأسهم الذهبية". ويمكن أن تؤدي حقوق التصويت الخاصة تلك إلى السلطة. يتم عادةً توثيق هذه الحقوق في الوثائق التأسيسية للمنشأة الأخرى (مثل النظام الأساسي)، وتهدف إلى الحد من مستوى حقوق التصويت أو الحقوق الأخرى التي قد تحتفظ بها أطراف معينة. كما يمكن أن تمنح المنشأة صلاحيات الإعتراض على أي تغيير رئيسي في المنشأة الأخرى، مثل بيع أصل رئيسي أو بيع المنشأة الأخرى كلها.

السيطرة على المجلس أو هيئة إدارية أخرى

تطبيق٣٨. يمكن أن يكون لدى المنشأة السلطة لتعيين أو عزل غالبية أعضاء مجلس الإدارة (أو هيئة إدارية أخرى) نتيجة الترتيبات الملزمة (بما في ذلك التشريعات القائمة أو السلطة التنفيذية أو الأنظمة أو الترتيبات التعاقدية أو الترتيبات الأخرى).

الترتيب الملزم مع أصحاب الأصوات الآخرين

تطبيق٣٩. إن الترتيب الملزم بين المنشأة وأصحاب الأصوات الآخرين يمكن أن يمنح المنشأة الحق في ممارسة حقوق تصويت كافية لمنحها السلطة، حتى إذا لم يكن لدى المنشأة حقوق تصويت كافية لمنحها السلطة بدون الترتيب الملزم. ومع ذلك، يمكن أن يضمن الترتيب الملزم بأن المنشأة يمكنها توجيه أصحاب الأصوات الآخرين بشكل كافي حول كيفية التصويت لتمكين المنشأة من إتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة.

الحقوق من الترتيبات الملزمة الأخرى

تطبيق٤٠. يمكن لحقوق صنع القرار الأخرى، إلى جانب حقوق التصويت، أن تمنح المنشأة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. على سبيل المثال، يمكن أن تمنح الحقوق المحددة في الترتيب الملزم إلى جانب حقوق التصويت للمنشأة القدرة الحالية على توجيه السياسات التشغيلية أو المالية أو الأنشطة الرئيسية الأخرى للمنشأة الأخرى التي تؤثر بشكل كبير على المنافع التي تحصل عليها المنشأة. ومع ذلك، لا تسيطر المنشأة على المنشأة الأخرى إذا كانت تلك المنشأة الأخرى قادرة على تحديد سياستها أو برنامجها إلى حد كبير، (على سبيل

المثال، من خلال عدم الامتثال للترتيب الملزم وقبول عواقب ذلك، أو من خلال تغيير دستورها أو تصفية نفسها).

التبعية الإقتصادية

تطبيق٤١. لا تؤدي التبعية الإقتصادية وحدها إلى امتلاك سلطة على المنشأة لأغراض هذا المعيار. يمكن أن تحدث التبعية الإقتصادية عندما:

(أ) يكون لدى المنشأة عميل رئيسي واحد ويمكن أن تؤثر خسارة ذلك العميل على وجود عمليات المنشأة؛ أو

(ب) يتم تمويل أنشطة المنشأة بشكل رئيسي عبر المنح والتبرعات وتتلقى معظم تمويلها من منشأة واحدة.

تطبيق٤٢. يمكن أن تكون المنشأة قادرة على التأثير في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى التي تعتمد عليها للحصول على التمويل. ومع ذلك، ينبغي مراعاة مجموعة من العوامل لتحديد ما إذا كانت التبعية الإقتصادية تعني أن المنشأة التابعة إقتصادياً لم يعد لديها السلطة المطلقة لإدارة سياساتها المالية أو التشغيلية. وفي حال احتفظت المنشأة التابعة إقتصادياً بحرية التصرف فيما إذا كانت سوف تحصل على التمويل من منشأة ما، أو تنفذ أعمالا تجارية مع المنشأة؛ فإن المنشأة التابعة إقتصادياً لا يزال لديها السلطة المطلقة لإدارة سياساتها المالية أو التشغيلية. على سبيل المثال، المدرسة الخاصة التي تحصل على التمويل من الحكومة لكن هيئتها الإدارية تحتفظ بحرية التصرف فيما يتعلق بقبول الأموال أو الطريقة التي سوف تُستخدم بها تلك الأموال، لا يزال لديها السلطة المطلقة لإدارة سياساتها المالية أو التشغيلية. قد يكون الأمر كذلك حتى لو كانت المنح الحكومية المقدمة لتلك المنشأة تتطلب منها الإمتثال لشروط محددة. وعلى الرغم من أن المنشأة قد تتلقى منحاً حكومية لبناء الأصول الرأسمالية، إلا أن هيئاتها الإدارية سيكون لها القرار في نهاية المطاف حول كيفية إستخدام الأصول؛ لذلك تسيطر المنشأة على سياساتها المالية والتشغيلية. ومن المهم أيضاً التمييز بين عمليات المنشأة وبين المنشأة نفسها. ويمكن أن يؤثر فقدان عميل رئيسي على استمرارية عمليات المنشأة لكن ليس على وجود المنشأة نفسها.

حقوق التصويت الخاصة بالمنشأة

تطبيق٤٣. يكون لدى المنشأة التي تملك أقل من أغلبية حقوق التصويت حقوقاً كافية لمنحها السلطة عندما يكون لديها القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل فردي.

تطبيق٤٤. عند تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت الخاصة بالمنشأة هي حقوق كافية لمنحها السلطة، تأخذ المنشأة بعين الإعتبار كافة الحقائق والظروف، بما في ذلك:

(أ) حجم ملكية المنشأة في حقوق التصويت مقارنةً مع حجم وتوزيع ملكية أصحاب الأصوات الآخرين، مع الإشارة إلى ما يلي:

(١) كلما كانت حقوق التصويت التي تمتلكها المنشأة أكثر، كلما كان من المرجح أكثر أن يكون لدى المنشأة حقوقا قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(٢) كلما كانت حقوق التصويت التي تمتلكها المنشأة أكثر مقارنة مع أصحاب الأصوات الآخرين، كلما كان من المرجح أكثر أن يكون لدى المنشأة حقوقا قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(٣) كلما كان عدد الأطراف الذين يتعين عليهن العمل معا لتجاوز عدد الأصوات المنشأة أكبر، كلما كان من المرجح أكثر أن يكون لدى المنشأة حقوقا قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(ب) حقوق التصويت المحتملة التي تملكها المنشأة أو أصحاب الأصوات الآخرين أو الأطراف الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٤٩ – تطبيق٥٢")؛

(ج) الحقوق الناجمة عن الترتيبات الملزمة الأخرى (أنظر الفقرة "تطبيق٤٠")؛ و

(د) أي حقائق وظروف إضافية تشير إلى أن المنشأة لديها، أو ليس لديها، القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة في الوقت الذي يجب فيه إتخاذ القرارات، بما في ذلك أنماط التصويت في اجتماعات المساهمين السابقة.

تطبيق٤٥. عندما يُحدد توجه الأنشطة ذات الصلة عبر صوت الأغلبية وتملك المنشأة حقوق تصويت أكثر من أي صاحب صوت آخر أو مجموعة منظمة من أصحاب الأصوات، وكانت حصص الملكية الأخرى موزعة على نطاق واسع، فقد يكون من الواضح بعد مراعاة العوامل المذكورة في الفقرة "تطبيق٤٤ (أ)–(ج)" وحدها أن المنشأة لديها سلطة على المنشأة الأخرى.

تطبيق٤٦. في حالات أخرى، قد يكون من الواضح بعد مراعاة العوامل المذكورة في الفقرة "تطبيق٤٤(أ)–(ج)" وحدها أن المنشأة لم يكن لديها سلطة.

تطبيق٤٧. ومع ذلك، فإن العوامل المذكورة في الفقرة "تطبيق٤٤(أ)–(ج)" وحدها قد لا تكون نهائية. وفي حال لم تتثبت المنشأة، بعد بحثها تلك العوامل، مما إذا كانت لديها السلطة، فعليها أن تأخذ بعين الإعتبار الحقائق والظروف الإضافية، مثلا ما إذا كان المساهمون الآخرون سلبيون بطبيعتهم كما هو موضح في أنماط التصويت في اجتماعات المساهمين السابقة. وهذا يشمل تقييم العوامل المبينة في الفقرة "تطبيق٢٠" والمؤشرات الواردة في الفقرات "تطبيق٢١– تطبيق٢٣". وكلما كانت حقوق التصويت التي تملكها المنشأة أقل، وكلما كان عدد الأطراف التي تحتاج إلى العمل معا لتجاوز عدد أصوات المنشأة أقل، كلما كان الاعتماد أكبر على الحقائق والظروف الإضافية لتقييم ما إذا كانت حقوق المنشأة كافية لمنحها السلطة. وعند النظر في الحقائق والظروف الواردة في الفقرات "تطبيق٢٠ – تطبيق٢٣" إلى جانب حقوق المنشأة، ينبغي إيلاء أهمية أكبر لأدلة السلطة المدرجة في الفقرة "تطبيق٢٠" من مؤشرات السلطة المدرجة في الفقرات "تطبيق٢١ – تطبيق٢٣".

تطبيق٤٨. إذا لم يكن من الواضح، بعد مراعاة العوامل المذكورة في الفقرة "تطبيق٤٤(أ)–(ج)"، أن المنشأة لديها السلطة، فإن المنشأة لا تسيطر على المنشأة الأخرى.

حقوق التصويت المحتملة

تطبيق٤٩. عند تقييم السيطرة، تأخذ المنشأة بعين الإعتبار حقوق التصويت المحتملة الخاصة بها، وكذلك حقوق التصويت المحتملة التي تمتلكها أطراف أخرى، لتحديد ما إذا كانت تمتلك السلطة. وحقوق التصويت المحتملة هي حقوق الحصول على حقوق تصويت لمنشأة أخرى، مثل تلك الناتجة عن الأدوات أو الخيارات القابلة للتحويل، بما في ذلك العقود الآجلة. وتُؤخذ حقوق التصويت المحتملة هذه بعين الإعتبار فقط إذا كانت الحقوق جوهرية (أنظر الفقرات "تطبيق٢٥ – تطبيق٢٨").

تطبيق٥٠. عند مراعاة حقوق التصويت المحتملة، يجب أن تبحث المنشأة في غرض وتصميم الأداة، بالإضافة إلى غرض وتصميم أي مشاركة أخرى للمنشأة مع المنشأة الأخرى. وهذا يشمل تقييم الأحكام والشروط المختلفة للأداة والتوقعات الواضحة للمنشأة، ودوافعها وأسبابها للموافقة على تلك الأحكام والشروط.

تطبيق٥١. إذا كان لدى المنشأة أيضاً حقوق تصويت أو حقوق أخرى لاتخاذ القرارات المتعلقة بأنشطة المنشأة الأخرى، تقيّم المنشأة ما إذا كانت تلك الحقوق، إلى جانب حقوق التصويت المحتملة، تمنحها السلطة.

تطبيق٥٢. يمكن لحقوق التصويت المحتملة الجوهرية وحدها، أو إلى جانب الحقوق الأخرى، أن تمنح المنشأة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. على سبيل المثال، من المرجح أن يكون هذا هو الحال عندما تملك المنشأة ٤٠% من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى، ووفقا للفقرة "تطبيق٢٦"، تملك الحقوق الجوهرية الناجمة عن خيارات استملاك نسبة أخرى بواقع ٢٠% من حقوق التصويت.

السلطة عندما لا يكون لحقوق التصويت أو الحقوق المماثلة تأثيرا هاما على المنافع

تطبيق٥٣. عند تقييم غرض وتصميم المنشأة الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٥ – تطبيق٨")، يجب على المنشأة أن تدرس المشاركة والقرارات التي أُتخذت في بداية أعمال المنشأة الأخرى كجزء من تصميمها وأن تقيّم ما إذا كانت شروط وسمات المشاركة توفر للمنشأة حقوقا كافية لمنحها السلطة. ولا تعتبر المشاركة في تصميم المنشأة الأخرى وحدها كافية لمنح المنشأة السيطرة على تلك المنشأة الأخرى. ومع ذلك، يمكن أن تشير المشاركة في تصميم المنشأة الأخرى إلى أن المنشأة قد أُتيحت لها الفرصة للحصول على حقوق كافية لمنحها السلطة على المنشأة الأخرى وبالتالي فإن القدرة على تحديد غرض وتصميم المنشأة يمكن أن تؤدي إلى السلطة. وفي حال تأسيس منشأة تكون معظم (أو جميع) أنشطتها ذات الصلة محددة مسبقا منذ البداية، فإن القدرة على تحديد غرض وتصميم المنشأة يمكن أن يكون أكثر ملائمة في تقييم السيطرة من أية حقوق مستمرة لصنع القرار.

تطبيق٥٤. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تأخذ المنشأة في اعتبارها الحقوق الناجمة عن الترتيبات الملزمة مثل حقوق الشراء وحقوق البيع وحقوق التصفية والحقوق الناجمة عن السلطة التشريعية أو التنفيذية التي أُنشئت في بداية أعمال المنشأة الأخرى. عندما تشتمل الترتيبات الملزمة على أنشطة مرتبطة بالمنشأة الأخرى على نحو وثيق، تعتبر هذه الأنشطة، بشكل أساسي، جزءا

لا يتجزأ من الأنشطة العامة للمنشأة الأخرى، على الرغم من أنها قد تحدث خارج الحدود القانونية للمنشأة الأخرى. لذلك، ينبغي إعتبار حقوق صنع القرار الصريحة أو الضمنية المشمولة في الترتيبات الملزمة التي ترتبط ارتباطا وثيقا بالمنشأة الأخرى بأنها أنشطة ذات صلة عند تحديد السلطة على المنشأة الأخرى.

تطبيق٥٥. بالنسبة لبعض المنشآت الأخرى، تحدث الأنشطة ذات الصلة فقط عندما تنشأ ظروف معينة أو تقع أحداث معينة. يمكن تصميم المنشأة الأخرى بحيث يكون توجه أنشطتها والمنافع من تلك الأنشطة محددة مسبقا ما لم وحتى تنشأ تلك الظروف المحددة أو تقع تلك الأحداث المحددة. في هذه الحالة، تكون فقط القرارات المتعلقة بأنشطة المنشأة الأخرى عندما تقع تلك الظروف أو الأحداث هي التي تؤثر بشكل كبير على منافعها وتكون بالتالي أنشطة ذات صلة. وليس من الضروري أن تقع الظروف أو الأحداث لكي تكون المنشأة القادرة على إتخاذ هذه القرارات تتمتع بالسلطة. كما أن حقيقة أن الحق في إتخاذ القرارات يتوقف على الظروف الناشئة أو وقوع الحدث لا تجعل، بحد ذاتها، تلك الحقوق هي حقوق حماية.

تطبيق٥٦. قد يترتب على المنشأة إلتزام صريح أو ضمني لضمان أن تستمر المنشأة الأخرى في العمل كما هو مصمم لها. وقد يزيد هذا الإلتزام من تعرض المنشأة لتغير المنافع ويزيد بالتالي من حافز المنشأة للحصول على حقوق كافية لمنحها السلطة. لذلك، فإن الإلتزام لضمان عمل المنشأة الأخرى كما هو مصمم لها يمكن أن يعتبر مؤشرا على أن المنشأة لديها السلطة، لكنه لا يمنحها، بحد ذاته، السلطة ولا يمنع طرف آخر من امتلاك السلطة.

التعرض للمنافع المتغيرة من منشأة أخرى، أو الحقوق في تلك المنافع المتغيرة

تطبيق٥٧. عند تقييم ما إذا كانت المنشأة تملك سيطرة على المنشأة الأخرى، تحدد المنشأة ما إذا كانت تتعرض للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو ما إذا كان لديها حقوق في تلك المنافع المتغيرة.

تطبيق٥٨. المنافع المتغيرة هي المنافع التي ليست ثابتة والتي يمكن أن تتغير نتيجة أداء المنشأة الأخرى. يمكن أن تكون المنافع المتغيرة إيجابية فقط أو سلبية فقط أو إيجابية وسلبية معاً (أنظر الفقرة ٣٠). تقيّم المنشأة ما إذا كانت المنافع من المنشأة الأخرى متغيرة ومدى تغير تلك المنافع على أساس جوهر الترتيب وبغض النظر عن الشكل القانوني للمنافع. على سبيل المثال:

(أ) في سياق المنافع غير المالية، يمكن أن تحصل المنشأة على منافع معينة نتيجة أنشطة المنشأة الأخرى التي تعزز أهدافها. يمكن أن تكون المنافع هي منافع متغيرة لغرض هذا المعيار لأنها قد تعرّض المنشأة لمخاطر أداء المنشأة الأخرى. إذا كانت المنشاة الأخرى غير قادرة على تأدية هذه الأنشطة، فإن المنشأة قد تتكبد تكاليفا إضافية، إما من خلال تنفيذ الأنشطة بنفسها أو من خلال توفير أموال إضافية أو أشكال أخرى من المساعدة لتمكين المنشأة الأخرى من الاستمرار في تقديم تلك الأنشطة.

(ب) في سياق المنافع المالية، يمكن أن تمتلك المنشأة سندا ذو دفعات فائدة ثابتة. وتعتبر دفعات الفائدة الثابتة هي منافع متغيرة لغرض هذا المعيار لأنها تخضع لمخاطر التخلف عن السداد وتعرّض المنشأة للمخاطر الائتمانية لمُصدر السند. ويعتمد مقدار التغير (أي مدى تغير تلك المنافع) على المخاطر الائتمانية للسند. وبصورة مماثلة، تعتبر رسوم الأداء الثابتة لإدارة أصول المنشأة الأخرى هي منافع متغيرة لأنها تعرّض المنشأة لمخاطر أداء المنشأة الأخرى. ويعتمد مقدار التغير على قدرة المنشأة الأخرى على تحقيق إيرادات كافية لدفع الرسوم.

تطبيق٥٩. لا يكون لدى المصفي عادةً حقوقا للحصول على المنافع المتغيرة من مشاركته مع المنشأة التي يجري تصفيتها.

العلاقة بين السلطة والمنافع

تفويض السلطة

تطبيق٦٠. من الشائع بالنسبة لمنشآت القطاع العام أن تكون مسؤولة عن تنفيذ السياسة الحكومية. في بعض الحالات، قد تتمتع هذه المنشآت بصلاحية التصرف بشكل مستقل، وقد تعمل في حالات أخرى كوكيل عن وزير أو منشأة أخرى. على سبيل المثال:

(أ) يمكن أن تعمل دائرة حكومية، تم تفويضها من قبل وزير معين للتصرف بالنيابة عنه، كوكيل عن الوزير المسؤول فيما يتعلق بالمنشأة الأخرى. في مثل هذه الحالات، لا تسيطر الدائرة على المنشأة الأخرى ولا توحدها.

(ب) يمكن أن تعمل دائرة حكومية بموجب تفويض للسلطات من قبل الوزير. وتستخدم الدائرة تقديرها الخاص في إتخاذ القرارات والإجراءات ولا تخضع لتوجيهات من الوزير. في مثل هذه الحالات، تعمل الدائرة بشكل مستقل ويجب أن تطبق المتطلبات الأخرى في هذا المعيار لتحديد ما إذا كانت تسيطر على المنشأة الأخرى. يعتبر نطاق سلطة صنع القرار التي تملكها الدائرة على المنشأة الأخرى عاملا مهما في تمييز ما إذا كانت تعمل بصفتها وكيل أو موكل.

(ج) يمكن أن تُؤسس المنشأة صندوق ائتمان لتنفيذ أنشطة محددة وتعيّن وصي. ويكون الوصي مسؤولاً عن إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة المالية والتشغيلية لصندوق الائتمان وفقاً لسند ملكية الصندوق. وإذا كان بإمكان المنشأة أن تستبدل الوصي وفق تقديرها، فإنها سوف تحتاج إلى تقييم ما إذا كانت تسيطر على صندوق الائتمان علما بأنها، على سبيل المثال، قد تتعرض للمنافع المتغيرة، أو يكون لديها حقوق فيها، وذلك فيما يتعلق بمدى تحقيق أو تعزيز أهدافها من خلال أنشطة صندوق الائتمان.

تطبيق٦١. يمكن أن تفوض المنشأة سلطاتها في إتخاذ القرارات إلى وكيل في بعض القضايا المحددة أو في جميع الأنشطة ذات الصلة. وعند تقييم ما إذا كانت تسيطر على المنشأة الاخرى، يجب أن تعالج المنشأة حقوق صنع القرار المفوضة إلى وكيلها على أنها مملوكة للمنشأة بصورة مباشرة. وفي الحالات التي يوجد فيها أكثر من موكل واحد، يجب على كل موكل أن يقيّم ما إذا كان لديه سلطة على المنشأة الأخرى من خلال بحث المتطلبات الواردة في الفقرات "تطبيق٥ – تطبيق٥٦". وتنص الفقرات "تطبيق٦٢ – تطبيق٧٤" على إرشادات حول تحديد ما إذا كان صانع القرار هو وكيل أو موكل.

تطبيق٦٢. يجب أن يأخذ صانع القرار في إعتباره العلاقة الكلية بينه وبين المنشأة الأخرى التي يتم إدارتها (وتقييمها فيما يخص السيطرة) والأطراف الأخرى المشاركة مع تلك المنشأة. ويجب على صانع القرار تحديداً أن يبحث جميع العوامل أدناه في تحديد ما إذا كان عبارة عن وكيل:

(أ) نطاق سلطته في إتخاذ القرارات على المنشأة الأخرى (الفقرتان "تطبيق٦٤" و "تطبيق٦٥")؛
(ب) الحقوق التي تملكها أطراف أخرى ("تطبيق٦٦ – تطبيق٦٩")؛
(ج) الأجر الذي يحق له الحصول عليه وفقاً لاتفاق (اتفاقيات) التعويض ("تطبيق٧٠ – تطبيق٧٢")؛ و
(د) تعرض صانع القرار لتغير المنافع من الحصص الأخرى التي يمتلكها في المنشأة الأخرى (الفقرتان "تطبيق٧٣" و "تطبيق٧٤").

ينبغي تطبيق أوزان مختلفة على كل من العوامل بناءً على الحقائق والظروف المحددة.

تطبيق٦٣. يتطلب تحديد ما إذا كان صانع القرار هو عبارة عن وكيل تقييم جميع العوامل المذكورة في الفقرة "تطبيق٦٢" ما لم يكن هناك طرف واحد يمتلك حقوقا جوهرية لعزل صانع القرار (حقوق العزل) ويمكنه عزل صانع القرار دون أي سبب (أنظر الفقرة "تطبيق٦٧").

نطاق سلطة صنع القرار

تطبيق٦٤. يتم تقييم نطاق سلطة صنع القرار الخاصة بصانع القرار من خلال بحث:

(أ) الأنشطة المسموح بها وفقاً لإتفاق (إتفاقيات) صنع القرار والمحددة بموجب القانون، و
(ب) تقدير صانع القرار في اتخاذه قرارات بشأن تلك الأنشطة.

تطبيق٦٥. يجب أن يأخذ صانع القرار في اعتباره غرض وتصميم المنشأة الأخرى، والمخاطر التي صُممت المنشأة الأخرى للتعرض لها، والمخاطر التي صُممت لنقلها إلى الأطراف المشاركة، ومستوى مشاركة صانع القرار في تصميم المنشأة الأخرى. على سبيل المثال، إذا شارك صانع القرار بشكل كبير في تصميم المنشأة الأخرى (بما في ذلك في تحديد نطاق سلطة صنع القرار)، يمكن أن تشير تلك المشاركة إلى أن صانع القرار قد أُتيحت له الفرصة والحافز للحصول على حقوق تؤدي إلى إمتلاكه القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

الحقوق المملوكة لأطراف أخرى

تطبيق٦٦. يمكن أن تؤثر الحقوق الجوهرية المملوكة لأطراف أخرى على قدرة صانع القرار على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة الأخرى. ويمكن أن تشير حقوق الإزالة الجوهرية أو الحقوق الأخرى إلى أن صانع القرار هو وكيل.

تطبيق٦٧. عندما يمتلك طرف واحد حقوق الإزالة الجوهرية وعندما يكون بإمكانه عزل صانع القرار دون أي سبب، يعتبر هذا وحده كافيا للإستنتاج بأن صانع القرار هو وكيل. وإذا امتلك أكثر من طرف واحد هذه الحقوق (ولا يستطيع أي طرف لوحده عزل صانع القرار دون موافقة الأطراف الأخرى)، فلا تعتبر هذه الحقوق وحدها حاسمة في تحديد أن صانع القرار يعمل بشكل رئيسي بالنيابة عن الغير ولصالح الغير. بالإضافة إلى ذلك، كلما كان عدد الأطراف المطلوب منهم العمل معاً لممارسة الحقوق في عزل صانع القرار أكبر وكلما كانت الحصص الإقتصادية الأخرى لصانع القرار (أي الأتعاب والحصص الأخرى) والتغيرات المرتبطة بها أكبر، كلما كانت أهمية هذا العامل أقل.

تطبيق٦٨. ينبغي بحث الحقوق الجوهرية المملوكة لأطراف أخرى والتي تحّد من حرية تصرف صانع القرار بطريقة مماثلة لحقوق الإزالة عند تقييم ما إذا كان صانع القرار هو الوكيل. على سبيل المثال، يكون صانع القرار الذي يُطلب منه الحصول على موافقة من عدد صغير من الأطراف الأخرى على أعماله هو بشكل عام وكيل. (أنظر الفقرات "تطبيق٢٥ – تطبيق٢٨" لمزيد من الإرشادات حول الحقوق وما إذا كانت جوهرية).

تطبيق٦٩. يجب أن يشمل بحث الحقوق المملوكة لأطراف أخرى تقييم أي حقوق يمكن ممارستها من قبل مجلس إدارة المنشأة الأخرى (أو هيئة إدارية أخرى) وتأثيرها على سلطة إتخاذ القرار (أنظر الفقرة "تطبيق٢٦(ب)).

الأتعاب

تطبيق٧٠. كلما كانت أتعاب صانع القرار مقارنة بالمنافع المتوقعة من أنشطة المنشأة الأخرى مرتفعة وكلما كانت التغيرات المرتبطة بها كبيرة، كلما كان من المرجح أكثر أن يكون صانع القرار هو الموكل.

تطبيق٧١. في تحديد ما إذا كان عبارة عن موكل أو وكيل، يجب أن يدرس صانع القرار أيضاً ما إذا كانت إتفاقية الأتعاب تشمل فقط البنود أو الشروط أو المبالغ التي تكون موجودة عادةً في الترتيبات الخاصة بخدمات مماثلة ومستوى المهارات التي يتم مفاوضتها وفق أساس تجاري.

تطبيق٧٢. لا يستطيع صانع القرار أن يكون وكيلا ما لم تكن الشروط المنصوص عليها في الفقرة "تطبيق٧٤(أ)" و (ب) قائمة. ومع ذلك، فإن تلبية تلك الشروط وحدها ليس كافيا للإستنتاج بأن صانع القرار هو وكيل.

التعرض للتغير في المنافع من الحصص الأخرى

تطبيق٧٣. إن صانع القرار الذي يمتلك حصصا أخرى في منشأة أخرى (على سبيل المثال، الإستثمارات في المنشأة الأخرى أو تقديم ضمانات فيما يتعلق بأداء المنشأة الأخرى)، يجب أن يأخذ في الإعتبار تعرضه لتغير المنافع من تلك الحصص في تقييم ما إذا كان عبارة عن وكيل. ويشير امتلاك حصص أخرى في المنشأة الأخرى إلى أن صانع القرار قد يكون هو الموكل.

تطبيق٧٤. عند تقييم تعرضه لتغير المنافع من الحصص الأخرى في المنشأة الأخرى، يجب على صانع القرار مراعاة ما يلي:

(أ) كلما كانت حصصه الإقتصادية مقارنة بأتعابه وإجمالي الحصص الأخرى مرتفعة وكلما كانت التغيرات المرتبطة بها كبيرة، كلما كان من المرجح أكثر أن يكون صانع القرار هو الموكل.

(ب) ما إذا كان تعرضه لتغير المنافع يختلف عن تعرض المنشآت الأخرى التي تحصل على منافع من المنشأة التي يجري تقييمها فيما يخص السيطرة، وإن كان الأمر كذلك، ما إذا كان يمكن أن يؤثر هذا على أعماله. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال عندما يمتلك صانع القرار حصصاً ثانوية في منشأة أخرى، أو عندما يقدم أشكالاً أخرى من تعزيز الائتمان إلى منشأة أخرى.

ينبغي أن يقيّم صانع القرار مدى تعرضه مقارنة بالتغير الإجمالي في منافع المنشأة الأخرى. يجري هذا التقييم بشكل رئيسي على أساس المنافع المتوقعة من أنشطة المنشأة الأخرى ولكن لا يجب أن يتجاهل الحد الأقصى لتعرض صانع القرار لتغير المنافع الخاصة بالمنشأة الأخرى من خلال الحصص الأخرى التي يملكها صانع القرار.

العلاقة مع الأطراف الأخرى

تطبيق٧٥. عند تقييم السيطرة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الإعتبار طبيعة علاقتها مع الأطراف الأخرى وما إذا كانت تلك الأطراف الأخرى تعمل بالنيابة عن المنشأة (أي أنهم "وكلاء فعليون"). وإن تحديد ما إذا كانت الأطراف الأخرى تعمل كوكلاء فعليين يتطلب إصدار أحكام معينة، مع مراعاة ليس فقط طبيعة العلاقة بل أيضاً كيفية تفاعل تلك الأطراف مع بعضها البعض ومع المنشأة.

تطبيق٧٦. ليس من الضروري أن تشتمل مثل هذه العلاقة على ترتيب ملزم. ويمكن أن تنشأ هذه العلاقات أيضاً من السلطة التشريعية أو التنفيذية التي لا تستوفي تعريف الترتيب الملزم. ويكون الطرف هو وكيل فعلي عندما يكون لدى المنشأة، أو يكون لدى أولئك الذين يوجهون أنشطة المنشأة، القدرة على توجيه ذلك الطرف للتصرف بالنيابة عن المنشأة. في هذه الظروف، يجب أن تأخذ المنشأة في الإعتبار حقوق وكيلها الفعلي في صنع القرار وتعرضها غير المباشر للمنافع المتغيرة من خلال الوكيل الفعلي، أو حقوقها في تلك المنافع المتغيرة، إلى جانب الحقوق الخاصة بها عند تقييم السيطرة على المنشأة الأخرى.

تطبيق٧٧. فيما يلي أمثلة على هذه الأطراف الأخرى التي يمكن أن تعمل، حسب طبيعة علاقتها، كوكلاء فعليين للمنشأة:

(أ) الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

(ب) الطرف الذي يحصل على حصته في المنشأة الأخرى كمساهمة أو قرض من المنشأة التي تقيّم السيطرة.

(ج) الطرف الذي وافق على عدم بيع أو نقل أو رهن حصصه في المنشأة الأخرى دون الحصول على موافقة مسبقة من المنشأة (بإستثناء الحالات التي تكون فيها لدى المنشأة والطرف الآخر الحق في الموافقة المسبقة وتستند الحقوق فيها إلى شروط متفق عليها بشكل مشترك من قبل أطراف مستقلة وراغبة).

(د) الطرف الذي لا يستطيع تمويل عملياته دون دعم مالي ثانوي من المنشأة.

(هـ) المنشأة الأخرى التي تكون غالبية أعضاء الهيئة الإدارية فيها أو موظفي الإدارة الرئيسيين فيها هم نفس أولئك الأفراد في المنشأة.

(و) الطرف الذي يتمتع بعلاقة تجارية وثيقة مع المنشأة، مثل العلاقة بين مزود الخدمة المهني وأحد عملاؤه المهمين.

السيطرة على أصول محددة

تطبيق٧٨. ينبغي أن تبحث المنشأة فيما إذا كان تعامل جزء من المنشأة الأخرى كمنشأة منفصلة مفترضة، وإن كان الأمر كذلك، ما إذا كانت تسيطر على المنشأة المنفصلة المفترضة.

تطبيق٧٩. ينبغي أن تعامل المنشأة جزء من المنشأة الأخرى كمنشأة منفصلة مفترضة إذا وفقط إذا تم إستيفاء الشرط التالي:

تكون الأصول المحددة في المنشاة الأخرى (والتعزيزات الائتمانية ذات الصلة، إن وجدت) هي المصدر الوحيد لدفع الإلتزامات المحددة للمنشأة الأخرى، أو الحصص الأخرى المحددة في المنشأة الأخرى. ولا يكون للأطراف خلاف أولئك الذين يترتب عليهم إلتزام محدد أي حقوق أو إلتزامات متعلقة بالأصول المحددة أو بالتدفقات النقدية المتبقية من تلك الأصول. ولا يمكن جوهرياً إستخدام أيا من المنافع المتحققة من الأصول المحددة بواسطة الجزء المتبقي من المنشأة الأخرى، ولا تُسدد أي من الإلتزامات المترتبة على المنشأة المنفصلة المفترضة من أصول الجزء المتبقي من المنشأة الأخرى. وبالتالي، يتم سداد جميع الأصول والإلتزامات وأدوات حقوق الملكية لتلك المنشأة المنفصلة المفترضة من المنشأة الأخرى مجملها. وغالبا ما تسمى تلك المنشأة المنفصلة المفترضة بـ"الصومعة".

تطبيق٨٠. عند إستيفاء الشرط الوارد في الفقرة "تطبيق٧٩"، ينبغي أن تحدد المنشأة الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على منافع المنشأة المنفصلة المفترضة وكيفية توجيه هذه الأنشطة من أجل تقييم ما إذا كان لديها سلطة على ذلك الجزء من المنشأة الأخرى. وعند تقييم السيطرة على المنشأة المنفصلة المفترضة، يجب أن تبحث المنشأة أيضاً فيما إذا كانت تتعرض للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع تلك المنشأة المنفصلة المفترضة أو فيما إذا كان لديها حقوق في تلك المنافع

المتغيرة وما إذا كان لديها القدرة على إستخدام سلطتها على ذلك الجزء من المنشأة الأخرى للتأثير على مقدار المنافع من تلك المنشأة.

تطبيق٨١. إذا كانت المنشأة تسيطر على المنشأة المنفصلة المفترضة، يجب أن توحد المنشأة ذلك الجزء من المنشأة الأخرى. وفي هذه الحالة، تستثني الأطراف الأخرى ذلك الجزء من المنشأة الأخرى عند تقييم السيطرة عليها وعند توحيدها.

التقييم المستمر

تطبيق٨٢. ينبغي أن تعيد المنشأة تقييم ما إذا كانت تسيطر على المنشأة الاخرى في حال أشارت الحقائق والظروف إلى وجود تغييرات في واحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة الواردة في الفقرة ٢٠.

تطبيق٨٣. في حال وجود تغيير في كيفية ممارسة السلطة على المنشأة الأخرى، يجب أن ينعكس هذا التغيير في كيفية تقييم المنشأة لسلطتها على المنشأة الأخرى. على سبيل المثال، يمكن للتغييرات في حقوق صنع القرار أن تعني أن الأنشطة ذات الصلة لم تعد موجهة من خلال حقوق التصويت، بل أن الاتفاقيات الأخرى، مثل العقود، تمنح الطرف الآخر أو الأطراف الأخرى القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

تطبيق٨٤. يمكن أن يؤدي أي حدث إلى إكتساب أو فقدان المنشأة لسلطتها على المنشأة الأخرى دون أن تشارك المنشأة في ذلك الحدث. على سبيل المثال، يمكن أن تكتسب المنشأة السلطة على منشأة أخرى لأن حقوق صنع القرار التي يملكها طرف آخر أو أطراف أخرى والتي منعت المنشأة سابقا من السيطرة على المنشأة الأخرى قد انتهت.

تطبيق٨٥. تأخذ المنشأة أيضاً بعين الإعتبار التغيرات التي تؤثر على تعرضها للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو التي تؤثر على حقوقها في تلك المنافع. على سبيل المثال، يمكن للمنشأة التي لديها سلطة على المنشأة الاخرى أن تفقد السيطرة على تلك المنشأة الأخرى إذا لم يعد يحق للمنشأة أو لم تعد قادرة على الحصول على المنافع أو تحمل الإلتزامات، لأن المنشأة لا تستوفي الفقرة ٢٠(ب) (على سبيل المثال، إذا تم إنهاء العقد الذي ينص على قبض رسوم تتعلق بالأداء).

تطبيق٨٦. ينبغي أن تبحث المنشأة فيما إذا كان تقييمها لما إذا كانت تعمل كوكيل أو موكل قد تغير. ويمكن للتغييرات في العلاقة الكلية بين المنشأة والأطراف الأخرى أن تعني بأن المنشأة لم تعد تعمل كوكيل، على الرغم من أنها قد عملت كوكيل في السابق، والعكس صحيح. على سبيل المثال، إذا حدثت تغييرات في حقوق المنشأة، أو في حقوق الأطراف الأخرى، يجب على المنشأة أن تعيد النظر في وضعها كوكيل أو موكل.

تطبيق٨٧. لا يتغير تقييم المنشأة الأولي للسيطرة كما لا يتغير وضعها كموكل أو وكيل ببساطة بسبب أي تغيير في ظروف السوق (على سبيل المثال، التغيير في منافع المنشأة الأخرى بسبب

ظروف السوق)، إلا إذا كان التغيير في ظروف السوق يغير واحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة من الواردة في الفقرة ٢٠ أو يغير العلاقة الكلية بين الموكل والوكيل.

تحديد ما إذا كانت المنشأة هي منشأة إستثمارية

تطبيق٨٨. يجب أن تبحث المنشأة كافة الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كانت عبارة عن منشأة إستثمارية، بما في ذلك غرضها وتصميمها. تصف الفقرات "تطبيق٨٩ – تطبيق١٠٦" جوانب معينة من تعريف المنشأة الإستثمارية بتفصيل أكبر.

عدد المستثمرين

تطبيق٨٩. يتطلب تعريف المنشأة الإستثمارية أن يكون لدى المنشأة واحد أو أكثر من المستثمرين. وقد يكون لدى المنشأة الإستثمارية العديد من المستثمرين الذين يجمعون أموالهم للوصول إلى خدمات إدارة الإستثمار والفرص الإستثمارية التي لا يمكنهم الوصول إليها بشكل فردي. إن وجود العديد من المستثمرين يعني أنه من الأقل احتمالا أن تحصل المنشأة، أو الأعضاء الآخرين في المنشأة الإقتصادية التي تشتمل على المنشأة، على منافع أخرى عدا عن الزيادة في رأس المال أو الإيرادات الإستثمارية.

تطبيق٩٠ ومع ذلك، فإنه من الشائع أيضاً في القطاع العام أن يتم تأسيس المنشأة الإستثمارية من قبل، أو لصالح، منشأة مسيطرة واحدة تمثل أو تدعم مصالح مجموعة واسعة من المستثمرين (على سبيل المثال، صندوق تقاعد أو صندوق إستثمار حكومي أو صندوق ائتمان).

حصص الملكية

تطبيق٩١. المنشأة الإستثمارية هي عادةً منشأة مستقلة قانوناً، لكن لا يُطلب منها أن تكون كذلك. يملك المستثمرون في المنشأة الإستثمارية في الغالب، لكن ليس دائما، حصص ملكية على شكل حقوق ملكية أو حصص مماثلة (مثل حصص الشراكة)، والتي تُنسب إليها أسهما متناسبة من صافي أصول المنشأة الإستثمارية. لا يحدد تعريف المنشأة الإستثمارية بأنه يجب على جميع المستثمرين أن يملكوا نفس الحقوق. كما أن وجود فئات مختلفة من المستثمرين، الذين يملك بعضهم فقط حقوق في إستثمار معين أو مجموعات من الإستثمارات أو الذين يملكون أسهم متناسبة مختلفة من صافي الأصول، لا يمنع المنشأة من أن تكون منشأة إستثمارية.

تطبيق٩٢. لا يحدد تعريف المنشأة الإستثمارية ضرورة أن يكون لدى المستثمرين حصة ملكية تلبي تعريف صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى المعمول بها. إن المنشأة التي تملك حصص ملكية كبيرة على شكل ديون لا تلبي تعريف صافي الأصول/ حقوق الملكية لا تزال مؤهلة كمنشأة إستثمارية، شريطة أن يتعرض أصحاب الديون للعوائد المتغيرة من التغيرات في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة.

الغرض

تطبيق٩٣. يتطلب تعريف المنشأة الإستثمارية بأن يكون غرض المنشأة هو الإستثمار فقط من أجل الحصول على عوائد من زيادة رأس المال أو الحصول على إيرادات إستثمارية (مثل أرباح الأسهم أو توزيعات مماثلة أو الفائدة أو إيرادات الإيجار)، أو كليهما. وتوفر عادةً الوثائق

التي تشير إلى ماهية الأهداف الإستثمارية للمنشأة، مثل تفويض المنشأة ودستورها ووثيقة الإكتتاب والمنشورات الموزعة من قبل المنشأة ووثائق الشركة أو الشراكة الأخرى، أدلة تثبت غرض المنشأة الإستثمارية. يمكن أن تشمل الأدلة الأخرى الطريقة التي تقدم بها المنشأة نفسها أمام الأطراف الأخرى؛ على سبيل المثال، يمكن أن توضح المنشأة بأن هدفها يكمن في توفير إستثمارات متوسطة الأجل لزيادة رأس المال.

تطبيق٩٤. إن المنشأة التي لديها أهدافا إضافية تتعارض مع غرض المنشأة الإستثمارية لا تستوفي تعريف المنشأة الإستثمارية. وفيما يلي أمثلة على الحالات التي قد يحدث فيها ذلك:

(أ) المستثمر الذي يهدف إلى تطوير أو إنتاج أو تسويق المنتجات بشكل مشترك مع الجهات المستثمر فيها. تحصل المنشأة على عوائد من نشاط التطوير أو الإنتاج أو التسويق وكذلك من إستثماراتها؛

(ب) المستثمر الذي تتطلب أهدافه التوافق مع السياسات الإقتصادية أو الاجتماعية أو البيئية للمنشأة الأخرى. على سبيل المثال، إذا كان يتوجب على المنشأة مواءمة سياساتها الإستثمارية مع أهداف أخرى مثل امتلاك بعض الشركات أو تحسين نتائج العمل في إختصاص معين؛ و

(ج) المستثمر الذي يتوجب الموافقة أو المصادقة على قراراته الإستثمارية الفردية من قبل المنشأة المسيطرة أو الذي يتوجب عليه اتباع توجه المنشأة المسيطرة. ومن المرجح أن تكون هذه الموافقات أو المصادقات أو القرارات متسقة مع غرض المنشأة الإستثمارية.

تطبيق٩٥. يمكن أن يتغير غرض المنشأة مع مرور الوقت. وعند تقييم ما إذا كانت لا تزال تستوفي تعريف المنشأة الإستثمارية، ستحتاج المنشأة لأن تأخذ في اعتبارها أي تغييرات في البيئة التي تعمل فيها وتأثير هذه التغييرات على إستراتيجيتها الإستثمارية.

توضيح الغرض من خلال الإحتفاظ بأكثر من إستثمار واحد

تطبيق٩٦. قد يكون لدى المنشأة الإستثمارية عدة طرق يمكن من خلالها أن توضح بأن غرضها هو إستثمار الأموال لزيادة رأس المال أو الحصول على إيرادات إستثمارية أو كليهما. تكمن إحدى الطرق في الإحتفاظ بالعديد من الإستثمارات لتنويع المخاطر وزيادة العوائد. يمكن أن تمتلك المنشأة محفظة إستثمارات بصورة مباشرة أو غير مباشرة، على سبيل المثال من خلال الإحتفاظ بإستثمار واحد في منشأة إستثمارية أخرى تملك هي نفسها العديد من الإستثمارات.

تطبيق٩٧. قد تكون هناك أوقات تحتفظ فيها المنشأة بإستثمار واحد. ومع ذلك، فإن الإحتفاظ بإستثمار واحد لا يمنع بالضرورة المنشأة من تلبية تعريف المنشأة الإستثمارية. على سبيل المثال، يمكن أن تحتفظ المنشأة الإستثمارية بإستثمار واحد فقط عندما تكون المنشأة:

(أ) في فترة بداية أعمالها ولم تحدد بعد أي إستثمارات مناسبة، وبالتالي لم تنفذ خطتها الإستثمارية لإستملاك العديد من الإستثمارات؛

(ب) لم تنفذ بعد أي إستثمارات أخرى لتحل محل تلك التي تم التصرف بها؛

(ج) تم تأسيسها لجمع أموال المستثمرين للإستثمار في إستثمار واحد عندما يكون من غير الممكن الحصول على ذلك الإستثمار من قبل المستثمرين الأفراد (على سبيل المثال، عندما يكون الحد الأدنى من الإستثمار المطلوب مرتفع جدا بالنسبة لمستثمر فردي)؛ أو

(د) في طور التصفية والانحلال.

الخدمات والأنشطة ذات الصلة بالإستثمار

تطبيق٩٨. يمكن أن تقدم المنشأة الإستثمارية خدمات ذات صلة بالإستثمار (على سبيل المثال، الخدمات الاستشارية الإستثمارية وإدارة الإستثمار ودعم الإستثمار والخدمات الإدارية)، إما بشكل مباشر أو من خلال المنشأة الخاضعة للسيطرة، إلى أطراف ثالثة وأيضاً إلى منشأتها المسيطرة أو إلى مستثمرين آخرين، حتى لو كانت هذه الأنشطة مهمة بالنسبة للمنشأة، شريطة أن تستمر المنشأة في استيفاء تعريف المنشأة الإستثمارية.

تطبيق٩٩. يمكن أن تشارك المنشأة الإستثمارية أيضاً في الأنشطة التالية ذات الصلة بالإستثمار، إما بشكل مباشر أو من خلال منشأة خاضعة للسيطرة، إذا تم تنفيذ هذه الأنشطة لزيادة العائد على الإستثمار (زيادة رأس المال أو الإيرادات الإستثمارية) من الجهات المستثمر فيها ولم تكن تمثل نشاطا جوهرياً منفصلاً أو مصدراً جوهرياً منفصلاً للإيرادات بالنسبة للمنشأة الإستثمارية:

(أ) تقديم خدمات الإدارة والمشورة الإستراتيجية إلى الجهة المستثمر فيها؛ و

(ب) تقديم الدعم المالي إلى الجهة المستثمر فيها، مثل القروض أو الإلتزامات الرأسمالية أو الضمانات.

تطبيق١٠٠. إذا كان لدى المنشأة الإستثمارية منشأة خاضعة للسيطرة هي ليست نفسها منشأة إستثمارية وكان غرضها الرئيسي وأنشطتها الرئيسية هي تقديم خدمات أو أنشطة ذات صلة بالإستثمار وترتبط بالأنشطة الإستثمارية للمنشأة الإستثمارية، مثل تلك الموضحة في الفقرات "تطبيق٩٨ – تطبيق٩٩"، للمنشأة أو لأطراف أخرى، وجب عليها أن توحد تلك المنشأة الخاضعة للسيطرة وفقاً للفقرة ٥٧. أما إذا كانت المنشأة الخاضعة للسيطرة التي تقدم الخدمات أو الأنشطة ذات الصلة بالإستثمار هي نفسها منشأة إستثمارية، فإن المنشأة الإستثمارية المسيطرة يجب أن تقيس تلك المنشأة الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ٥٦.

إستراتيجيات الخروج

تطبيق١٠١. توفر أيضاً الخطط الإستثمارية للمنشأة أدلة على الغرض الخاص بها. وإحدى الميزات التي تميز المنشأة الإستثمارية عن المنشآت الأخرى هي أن المنشأة الإستثمارية لا تخطط للإحتفاظ بإستثماراتها إلى أجل غير مسمى؛ بل أنها تحتفظ بها لفترة محددة. ولأنه يمكن الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وإستثمارات الأصول غير المالية لأجل غير مسمى، يجب أن يكون لدى المنشأة

الإستثمارية إستراتيجية للخروج توثق كيف تخطط المنشأة لتحقيق زيادة رأس المال من جميع إستثماراتها في أدوات حقوق الملكية وإستثماراتها في الأصول غير المالية. يجب أن يكون لدى المنشأة الإستثمارية أيضاً إستراتيجية للخروج فيما يخص أي أدوات دين يمكن الإحتفاظ بها لأجل غير مسمى، على سبيل المثال إستثمارات الديون الدائمة. ولا تحتاج المنشأة إلى توثيق إستراتيجيات الخروج المحددة لكل إستثمار فردي لكن يجب أن تحدد الإستراتيجيات المحتملة المختلفة للأنواع أو المحافظ المختلفة من الإستثمارات، بما في ذلك جدول زمني محدد للخروج من الإستثمارات. ولا تعتبر آليات الخروج التي تتوفر فقط في أحداث التخلف عن السداد، مثل خرق العقد أو عدم الأداء، هي إستراتيجيات خروج لغرض هذا التقييم.

تطبيق١٠٢. يمكن أن تختلف إستراتيجيات الخروج وفقاً لنوع الإستثمار. فبالنسبة للإستثمارات في الأوراق المالية الخاصة، تشمل الأمثلة على إستراتيجيات الخروج الإكتتاب العام الأولي، والإكتتاب الخاص، والبيع التجاري لمؤسسة أعمال، وتوزيعات حصص الملكية في الجهات المستثمر فيها (على المستثمرين) ومبيعات الأصول (بما في ذلك بيع أصول الجهة المستثمر فيها متبوعاً بتصفية الجهة المستثمر فيها). أما بالنسبة لأدوات حقوق الملكية التي يتم تداولها في سوق عامة، تشمل الأمثلة على إستراتيجيات الخروج بيع الإستثمار في إكتتاب خاص أو في سوق عامة. وبالنسبة للإستثمارات العقارية، تشمل الأمثلة على إستراتيجيات الخروج بيع العقارات من خلال وكلاء عقار مختصين أو من خلال السوق المفتوحة.

تطبيق١٠٣. يمكن أن يكون لدى المنشأة الإستثمارية إستثمار في منشأة إستثمارية أخرى تم تشكيلها فيما يخص المنشأة لأسباب قانونية أو تنظيمية أو ضريبية أو لأسباب تجارية مشابهة. في هذه الحالة، لا يحتاج المستثمر لأن يكون لديه إستراتيجية للخروج من ذلك الإستثمار، شريطة أن تكون الجهة المستثمر فيها لديها إستراتيجيات خروج ملائمة لإستثماراتها.

قياس القيمة العادلة

تطبيق١٠٤. من العناصر الأساسية في تعريف المنشأة الإستثمارية هو أنها تقيس وتقيّم أداء كافة إستثماراتها على أساس القيمة العادلة، لأن إستخدام القيمة العادلة يؤدي إلى معلومات أكثر ملائمة، مثلاً، من توحيد منشآتها الخاضعة للسيطرة أو إستخدام طريقة حقوق الملكية لحصصها في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة. ومن أجل إثبات أنها تلبي هذا العنصر من التعريف، فإن المنشأة الإستثمارية:

(أ) توفر للمستثمرين معلومات القيمة العادلة وتقيس بشكل جوهري كافة إستثماراتها بالقيمة العادلة في بياناتها المالية كلما كانت القيمة العادلة مطلوبة أو مسموح بها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و

(ب) ترفع تقاريرها حول معلومات القيمة العادلة داخليا إلى موظفي الإدارة العليا في المنشأة (على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ "*إفصاحات*

الأطراف ذات العلاقة")، الذين يستخدمون القيمة العادلة كخاصية قياس رئيسية لتقييم أداء جميع إستثماراتها واتخاذ القرارات الإستثمارية.

تطبيق١٠٥. من أجل تلبية المتطلب المنصوص عليه في الفقرة "تطبيق١٠٤(أ)"، فإن المنشأة الإستثمارية:

(أ) تختار محاسبة أي عقارات إستثمارية بإستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ "*العقارات الإستثمارية*".

(ب) تختار الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ فيما يخص إستثماراتها في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة؛ و

(ج) تقيس أصولها المالية بالقيمة العادلة بإستخدام المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩.

تطبيق١٠٦. يمكن أن يكون لدى المنشأة الإستثمارية بعض الأصول غير الإستثمارية، مثل عقار المكتب الرئيسي والمعدات ذات العلاقة، وقد يترتب عليها أيضاً إلتزامات مالية. ويُطبق عنصر قياس القيمة العادلة من تعريف المنشأة الإستثمارية على إستثمارات المنشأة الإستثمارية. وتبعاً لذلك، لا تحتاج المنشأة الإستثمارية لقياس أصولها غير الإستثمارية أو إلتزاماتها بالقيمة العادلة.

ملحق "ب"

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغائه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، لكنه لا يعتبر جزءاً منه.

الهدف

إستنتاج١. يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلال توصله إلى الإستنتاجات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥. وحيث يستند هذا المعيار إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يوضح أساس الإستنتاجات فقط تلك المجالات التي يحيد فيها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ عن المتطلبات الرئيسية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠، أو حيث يبحث المجلس في حالات الحياد تلك.

نظرة عامة

إستنتاج٢. في عام ٢٠١٢، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام العمل على مشروع لتحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تطرقت إلى محاسبة الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. وفي أكتوبر ٢٠١٣، أصدر المجلس مسودات العرض ٤٨ إلى ٥٢ التي كان يشار إليها مجتمعةً *بالحصص في المنشآت الأخرى*. استندت مسودة العرض ٤٩ *" البيانات المالية الموحدة "* إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ *" البيانات المالية الموحدة"*، مع مراعاة تعديلات القطاع العام ذات الصلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ *" البيانات المالية الموحدة والمنفصلة "*. في يناير ٢٠١٥، أصدر المجلس خمسة معايير جديدة، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥. وتحل هذه المعايير الجديدة محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ *" الإستثمارات في الشركات الزميلة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ *" الحصص في المشاريع المشتركة "*.

العملية

إستنتاج٣. وقد بحث المجلس، لدى صياغة هذا المعيار، جوانب محددة من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ التي تم وضعها خصيصاً لمعالجة قضايا أو ظروف القطاع العام الأكثر انتشارا في القطاع العام مقارنة بالقطاعات الأخرى. وقد ركز مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على معالجة هذه القضايا في المعيار. كما بحث المجلس أيضاً الإرشادات بشأن تقييم ما إذا كانت المنشأة خاضعة للسيطرة لأغراض دليل الإحصاءات المالية الحكومية لعام ٢٠١٤ (GFSM ٢٠١٤) بهدف تجنب الفروقات غير الضرورية. وعند وضع الأمثلة الإضافية التي أوضحت بيئة القطاع العام، بحث المجلس أيضاً الإرشادات التي صيغت من قبل واضعي المعايير الوطنية أو من قبل الهيئات التي تضطلع بمسؤوليات الرقابة على القطاعات الحكومية.

التوافق مع الإحصاءات المالية الحكومية

إستنتاج٤. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، في وقت صياغة مسودة العرض ٤٩ وكجزء من عملية استكمال المعيار بصيغته النهائية، تحليلا لأوجه الشبه والإختلاف بين تعريف السيطرة، إلى جانب المؤشرات والإرشادات ذات الصلة في دليل الإحصاءات المالية الحكومية ٢٠١٤ (ونظام الحسابات الوطنية (SNA ٢٠٠٨) الذي تم موائمة دليل الإحصاءات المالية

الحكومية ٢٠١٤ معه) والمعيار المقترح. وأشار المجلس بأن بعض الإختلافات بين دليل الإحصاءات المالية الحكومية والتقارير المالية تُعزى إلى طبيعتها وأهدافها المختلفة. على سبيل المثال، سيبقى تصنيف الوحدات المؤسسية إلى قطاعات بناءً على طبيعتها الإقتصادية كونها وحدات حكومية هو إختلاف كبير بين التقارير الإحصائية المتعلقة بالإقتصاد الكلي والمحاسبة وإعداد التقارير المالية. وعلاوةً على ذلك، فإن التمييز بين المنتجين السوقيين والمنتجين غير السوقيين في إحصاءات الإقتصاد الكلي لا يزال يؤدي إلى إختلاف في التصنيف إما إلى القطاع الحكومي العام أو قطاع الشركات العامة، وبالتالي التصنيف الكلي في القطاع العام، حتى لو كان هناك تماما نفس المبدأ ونفس إرشادات المفاهيم حول مفهوم السيطرة.

إستنتاج٥. بذل المجلس خلال صياغة المعيار العديد من الجهود للتوافق بشكل أكبر مع الإرشادات الواردة في دليل الإحصاءات المالية الحكومية لعام ٢٠١٤ أو لبيان طبيعة الخلافات بشكل أكثر وضوحا. وقد تضمنت القضايا التي بحث المجلس فيما يخصها تحديدا متطلبات دليل الإحصاءات المالية الحكومية ما يلي:

(أ) ما إذا كان ينبغي اشتراط توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة، مقابل إعداد التقارير من قبل القطاعات الحكومية؛

(ب) التشابه بين مفهوم السيطرة في المعيار والمنهج المتبع في دليل الإحصاءات المالية الحكومية لعام ٢٠١٤، بما في ذلك دراسة مؤشرات السيطرة على المؤسسات غير الربحية والشركات في نظام الحسابات الوطنية لعام ٢٠٠٨؛

(ج) الإختلافات بين السيطرة التنظيمية والسيطرة لأغراض إعداد التقارير المالية؛ و

(د) الحقوق المرتبطة بالأسهم الذهبية.

تُناقش بعض هذه الأمور بمزيد من التفصيل في الأقسام اللاحقة من أساس الإستنتاجات هذا.

النطاق (الفقرات ٣-١١)

المنشآت المسيطرة المملوكة بالكامل والمملوكة جزئياً

إستنتاج٦. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه، بما يتفق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠، لا يتعين على المنشآت المسيطرة المملوكة بالكامل أو المملوكة جزئياً التي تلبي شروطا محددة، كما لا يتعين على خطط منافع ما بعد التوظيف أو منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى أن تعرض بيانات مالية موحدة. وقرر المجلس بأن المنشأة المسيطرة التي هي نفسها منشأة خاضعة للسيطرة لا يجب أن يُطلب منها عرض البيانات المالية الموحدة فقط إذا كان "من غير المحتمل أن يوجد مستخدمين لتلك البيانات المالية أو إذا تم تلبية إحتياجاتهم من المعلومات بواسطة البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة ". والمقصود من هذا القيد هو حماية المستخدمين حيث تمثل هذه المنشآت المسيطرة قطاعات أو أنشطة رئيسية للحكومة وحيث يكون هناك مستخدمين بحاجة إلى البيانات المالية الموحدة لأغراض المساءلة أو صنع القرار.

تطبيق متطلبات التوحيد على جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة

إستنتاج٧. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى المبدأ العام في كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ الذي ينص على أن المنشأة المسيطرة يجب أن توحد، على أساس كل سطر على حدة، جميع منشآتها الخاضعة للسيطرة. كما أشار المجلس أنه خلال السنوات الأخيرة ازداد النطاق والتعقيد المحتملان لمشاركة منشأة القطاع العام مع المنشآت الأخرى (وخاصة العلاقات بين الحكومة والمنشآت الأخرى). وقد كان للتدخلات الحكومية دوراً كبيراً في حصول الحكومات (ومنشآت القطاع العام الأخرى) على مجموعة واسعة من الحصص في منشآت أخرى، والتي كان يمكن أن يؤدي بعضها إلى السيطرة على النحو المحدد في هذا المعيار. كما أن الآثار المترتبة على التوحيد عندما كان لدى الحكومة عددا كبيراً من المنشآت الخاضعة للسيطرة، وعندما كانت المنشآت الخاضعة للسيطرة تنفذ أنشطة كانت تعتبر سابقا بأنها أنشطة للقطاع الخاص فقط، وفي حال المنشآت الخاضعة للسيطرة حيث تكون السيطرة مؤقتة، قد دفع البعض إلى التساؤل عما إذا كان توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة هو أمر مبرر، مع مراعاة تكاليف ومنافع القيام بذلك.

إستنتاج٨. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل واسع مسألة ما إذا كان ينبغي توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة، مع مراعاة احتياجات المستخدمين. وقد ركز المجلس على المعلومات المقدمة بواسطة البيانات المالية الموحدة، مع الإشارة إلى أنه يمكن أيضاً تلبية احتياجات المستخدمين من خلال البيانات والتقارير الأخرى مثل (١) البيانات المالية المنفصلة لكل من المنشآت المسيطرة والمنشآت الخاضعة للسيطرة؛ و(٢) تقارير الأداء؛ و(٣) التقارير الإحصائية. وعلى الرغم من أن بعض مناقشات المجلس كانت ذات صلة بأحد أنواع منشآت القطاع العام التي هي منشأة مسيطرة، إلا أن العديد من المسائل المبحوثة كانت أكثر ملائمة على مستوى الحكومة ككل. وقد أخذ المجلس في إعتباره الآراء حول جدوى التوحيد فيما يتعلق بالأنواع التالية من المنشآت الخاضعة للسيطرة (مع الإشارة إلى أن هذه الفئات الواسعة لن تكون قابلة للتطبيق عالميا):

(أ) الدوائر والوزارات؛
(ب) الوكالات الحكومية؛
(ج) (مؤسسات الأعمال الحكومية) (المصطلح بين الأقواس لم يعد مستخدماً بموجب إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦)؛
(د) المؤسسات المالية (بإستثناء المؤسسات التي ترعاها الحكومة)؛ و
(هـ) الإستثمارات الأخرى (بما في ذلك الإستثمارات المقصودة والإستثمارات العرضية والمنشآت الإستثمارية). وقد أُستخدم مصطلح "الإستثمارات العرضية" للإشارة إلى الحصص المستملكة في سياق تحقيق هدف آخر، مثل منع انهيار منشأة في القطاع الخاص.

إستنتاج٩. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه على الرغم من وجود إتفاق عام على أن توحيد الدوائر والوزارات والوكالات الحكومية الخاضعة للسيطرة هو أمر مناسب،

إلا أن بعض الأعضاء كانوا أقل تيقناً من أن تكلفة إعداد المعلومات المالية الموحدة هو أمر مبرر للفئات الأخرى من المنشآت الخاضعة للسيطرة.

إستنتاج ١٠. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعض الحجج التي تدعم اشتراط توحيد جميع المنشآت الخاضعة لسيطرة الحكومة، بما في ذلك ما يلي:

(أ) توفر البيانات المالية الموحدة نظرة شاملة على أنشطة الحكومة وعلى مركزها المالي الحالي. وتضمن هذه النظرة الشاملة بأن لا يغفل المستخدمون المخاطر المرتبطة بقطاعات معينة. وهي تُظهر أداء الحكومة ككل.

(ب) يمكن أن يكون تحديد فئات المنشآت التي لا ينبغي توحيدها أمراً صعباً. وقد تؤدي مثل هذه المحاولات إلى معايير مبنية على أساس القواعد. على سبيل المثال، قد تكون هناك صعوبات في التحديد المنفصل للمنشآت التي تم إنقاذها من ضائقة مالية وفق أساس ثابت عبر الإختصاصات ومع مرور الوقت. يمكن أن تنشأ قضايا مماثلة فيما يتعلق بأي مقترحات منفصلة بخصوص مؤسسات الأعمال الحكومية. وعلى الرغم من أن مصطلح مؤسسة الأعمال الحكومية هو مصطلح معرّف ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلا أن المجلس أشار إلى وجود إختلافات في طريقة تطبيق هذا التعريف من الناحية العملية في مختلف الإختصاصات. وبالإضافة إلى مسألة التحديد الواضح لأي مجموعة من المنشآت التي تناسبها متطلبات محاسبية مختلفة، أشار المجلس إلى أنه يمكن تنفيذ أنشطة مماثلة من قبل مجموعة مختلفة من أنواع المنشآت داخل وعبر الإختصاصات. لذلك، وعلى الرغم من أن مقترحات المعالجة المحاسبية المختلفة قد تؤدي إلى معالجة متسقة لمجموعة من المنشآت ضمن إختصاص معين، إلا أنها قد لا تؤدي إلى محاسبة مشابهة للأنشطة المماثلة.

(ج) إن توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة هو مثال على البنود المماثلة التي تتم محاسبتها بطرق مماثلة. وتقلل إستثناءات التوحيد من إتساق البيانات المالية. ونظرا إلى أنه يمكن أن يكون هناك عدد من المنشآت التي يمكن أن تعتبر بأنها تضمن معالجة منفصلة أو إفصاحا منفصلاً، يمكن أن يؤثر هذا سلبا على إتساق البيانات المالية الموحدة.

(د) يكون للبيانات المالية للحكومة ككل منظور مختلف عن البيانات المالية المنفصلة. وتقدم البيانات المالية المنفصلة معلومات عن أنشطة الحكومة الأساسية.

إستنتاج١١. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً الحجج التي أُثيرت في معارضة توحيد منشآت محددة خاضعة لسيطرة الحكومة، بما في ذلك ما يلي:

(أ) يمكن لتوحيد المنشآت التي تختلف أنشطتها عن أنشطة الحكومة الأساسية أن تحجب عرض النتائج ووضع الحكومة نفسها. أُثيرت هذه الحجة فيما يتعلق بمجموعة متنوعة من المنشآت الخاضعة للسيطرة بما في ذلك الأنشطة التصنيعية والمؤسسات المالية الكبيرة والمنشآت الخاضعة للسيطرة بشكل مؤقت والمنشآت ذات الأهداف المالية مقارنة بالأهداف الإجتماعية.

(ب) يعتبر البعض بأن محاسبة حقوق الملكية لفئات معينة من المنشآت الخاضعة للسيطرة توفر معلومات مناسبة حول الأداء المالي بعد الاستملاك دون تكبد تكاليف عالية أو حجب المعلومات عن الحكومة الأساسية.

(ج) يعتبر البعض أنه من غير المناسب توحيد المنشآت التي تم انقاذها من ضائقة مالية لأنها لا تمثل أنشطة حكومية أساسية وليس المقصود منها أن تكون إستثمارات طويلة الأجل.

(د) حيث يكون لدى الحكومات أعدادا كبيرة من المنشآت الخاضعة للسيطرة، تكون تكاليف عملية التوحيد مرتفعة وقد تُعتبر بأنها تفوق منافع توحيد تلك المنشآت على أساس كل سطر على حدة.

إستنتاج١٢. وبعد مناقشة هذه الحجج المؤيدة والمعارضة لضرورة توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة، أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إعتباره ما يلي:

(أ) *أهداف إعداد التقارير المالية، على النحو المبين في إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام (إطار المفاهيم)*؛

(ب) محدودية توافر أدلة حول احتياجات المستخدمين وفائدة المعلومات المالية الموحدة (وخاصةً بشأن فائدة المعلومات المالية الموحدة فيما يتعلق بأنواع محددة من المنشآت الخاضعة للسيطرة)؛

(ج) السياق الذي يتم فيه إعداد البيانات المالية الموحدة للحكومة بأكملها؛

(د) التفاعل بين تعريف السيطرة ومتطلبات التوحيد في المعيار المقترح؛ و

(هـ) دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بإعتباره جهة لوضع معايير المحاسبة الدولية.

إستنتاج١٣. فيما يتعلق بأهداف إعداد التقارير المالية، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الفصل ٢ من *إطار المفاهيم* يحدد أهداف التقارير المالية في أنها توفر معلومات مفيدة لأغراض المساءلة ولأغراض صنع القرار. وبسبب أهمية الموازنة في القطاع العام (وأهمية إثبات الإمتثال للموازنة)، بحث المجلس حجة تفيد بأن البيانات المالية الموحدة

يجب أن توحد فقط تلك المنشآت التي تشمل منشأة الموازنة للحكومة. ومع ذلك، وافق المجلس على أن منهج منشأة الموازنة لن يكون مناسبا لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام للأسباب التالية:

(أ) يمكن أن تستند القرارات حول ماهية المنشآت التي يتم تضمينها في موازنة الحكومة إلى عوامل أخرى غير درجة إستقلالية المنشأة والحد الذي توفر فيه بضائع للسوق و تحقق عائداً تجارياً.

(ب) غالبا ما ترتبط القرارات حول ماهية المنشآت التي يتم تضمينها في موازنة الحكومة بما إذا كان نشاط المنشأة يهدف لأن يكون ذاتي التمويل. كما أن استبعاد المنشآت ذاتية التمويل من موازنة الحكومة يسمح أساساً بمقاصة الإيرادات والمصاريف لتلك الأنشطة ويعني بأن معلومات قطاع الموازنة لا تعكس جوهر جميع المعاملات التي تسيطر عليها الحكومة.

(ج) إن حدود الموازنة لإختصاص معين تكون محددة ضمن الاختصاص. وفي حال استندت التقارير المالية إلى قطاعات الموازنة، فلن يكون هناك تقاريرا مالية موحدة وقابلة للمقارنة من قبل الحكومات في سياق دولي.

إستنتاج١٤. اشترط معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة بغض النظر عن المنشآت الخاضعة للسيطرة التي يتوفر فيها أدلة على أن (أ) السيطرة كان يُقصد منها أن تكون مؤقتة لأن المنشأة الخاضعة للسيطرة كانت مملوكة بشكل حصري لغرض التصرف بها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الإستملاك و(ب) كانت الإدارة تبحث عن مشتري بشكل نشط. وكان يتوجب محاسبة هذه المنشآت الخاضعة للسيطرة بشكل مؤقت كأدوات مالية. وقد بحث المجلس ما إذا كان ينبغي أن تُشترط هذه المعالجة للمنشآت الخاضعة للسيطرة بشكل مؤقت في المعيار المقترح أيضاً. وقد أشار المجلس إلى عدد من المخاوف بشأن متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦. وقد شملت هذه ما يلي:

(أ) صعوبة تحديد المنشآت الخاضعة للسيطرة بشكل مؤقت؛

(ب) صعوبة تبرير معالجة محاسبية مختلفة للمنشآت الخاضعة للسيطرة التي يُحتفظ بها لأكثر من سنتين (والتي يمكن أن تحدث مع بعض المنشآت التي تُعتبر مبدئياً أنها خاضعة للسيطرة بشكل مؤقت)؛

(ج) صعوبة التصرف بالإستثمار بشكله الحالي. فقد تحتاج منشأة القطاع العام إلى الحفاظ على مسؤوليتها عن مخاطر محددة من أجل التصرف بإستثمارها في منشأة خاضعة للسيطرة بشكل مؤقت. وتوفر محاسبة هذه المنشآت كأدوات مالية تمثيلا جزئياً فقط للمخاطر المرتبطة للإستثمار؛

(د) إذا تعرضت منشأة القطاع العام للمخاطر الناجمة عن الإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة "بشكل مؤقت"، يجب الإبلاغ عن هذه المخاطر باستمرار مع التعرض للمخاطر من المنشآت الأخرى الخاضعة للسيطرة؛ و

(هـ) إن توفير تفسيرات إضافية من قبل المنشأة المعدّة للتقارير يمكن أن يعالج بعض القضايا التي تنشأ عند توحيد المنشآت الكبيرة الخاضعة للسيطرة بشكل مؤقت.

إستنتاج١٥. لذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدم اشتراط معالجة محاسبية مختلفة للمنشآت الخاضعة للسيطرة بشكل مؤقت. وقد اتفق المجاوبون على مسودة العرض ٤٩ بشكل عام مع هذا الإقتراح، لأسباب مماثلة لأسباب المجلس. ولدى مناقشة تعليقات المجاوبين، أقّر المجلس بالحجج التي أدلى بها أولئك الذين يعتبرون أنه ينبغي أن يكون هناك إعفاء من التوحيد للمنشآت الخاضعة للسيطرة بشكل مؤقت، ولا سيما تلك التي تستملكها الحكومة لحماية مصالح المواطنين. ومع ذلك، أشار المجلس أيضاً إلى تجربة الإختصاصات المختلفة في المحاسبة عن مثل هذه الحالات وأن توحيد هذه المنشآت قد حدث في بعض الإختصاصات. وبحث المجلس أيضاً مقدار الدعم لإزالة الإعفاء. ولاحظ المجاوبون بأن هذه الإستثمارات يمكن الاحتفاظ بها بشكل أساسي لفترات أطول مما كان متوقعا في الأصل. وشجع بعض المجاوبون المجلس على بحث مسألة اشتراط إفصاحات إضافية فيما يتعلق بالمنشآت المستملكة بهدف التصرف بها. وقد وافق المجلس على اشتراط الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى المحتفظ بها برسم البيع في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"*.

إستنتاج١٦. وعند مناقشة وجود الأبحاث بشأن جدوى البيانات المالية الموحدة في تلبية احتياجات المستخدمين، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه على الرغم من أن عددا متزايدا من الحكومات تطبق أساس الإستحقاق المحاسبي، إلا أن هذا كان اتجاها حديثا نسبيا وغالبا ما يتم تنفيذ التوحيد على مراحل، مع توحيد الأنشطة الحكومية الأساسية أولا، يليها توحيد فئات أخرى من المنشآت حسبما يسمح به الوقت والموارد. ونتيجة لذلك، هناك عدد قليل من الإختصاصات التي تعرض حاليا بيانات مالية موحدة للحكومة ككل، ولطالما كانت الأبحاث التجريبية بشأن جدوى البيانات المالية الموحدة للحكومة ككل محدودة. وقد اتجهت الأبحاث حتى الآن للتركيز على الجهة التي تستخدم البيانات المالية الموحدة والمنافع الكلية للبيانات المالية الموحدة، مقابل جدوى توحيد أنواع معينة من المنشآت الخاضعة للسيطرة أو محاسبتها بطريقة بديلة. وكجزء من مداولاته، بحث المجلس طرقاً بديلة لمحاسبة مجموعات فرعية من المنشآت الخاضعة للسيطرة مثل المنشآت الخاضعة للسيطرة بشكل مؤقت ولعرض معلومات حولها. كما أشار المجلس إلى الصعوبات في التحديد المستمر لفئات المنشآت الخاضعة للسيطرة التي يمكن محاسبتها بشكل مختلف أو التي تخضع لإفصاحات إضافية.

إستنتاج١٧. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد ركز على احتياجات المستخدمين، عند وضع متطلباته للمنشآت الإستثمارية. وتتم مناقشة المسائل التي بحثها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يتعلق بالمنشآت الإستثمارية لاحقا في أساس الإستنتاجات هذا.

إستنتاج١٨. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن العديد من الحكومات أعدّت تقاريرا إحصائية تعرض معلومات مالية موحدة بمنهج قطاعي، تنقسم بين القطاعات الحكومية العامة وقطاعات الشركات العامة (المالية وغير المالية). ويتم جمع هذه المعلومات وفقاً للإرشادات الإحصائية في نظام الحسابات الوطنية لعام ٢٠٠٨، والتي تتسق، بدورها، مع الإرشادات الواردة في دليل الإحصاءات المالية الحكومية لعام ٢٠١٤ ونظام الحسابات الأوروبي (ESA ٢٠١٠). وقد بحث المجلس فيما إذا كان يمكن إعتبار مثل هذا المنهج الإحصائي بديلا عن جمع حسابات الحكومة بأكملها بناءً على منهج معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وأوضح المجلس بأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ *"الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام"* يوفر إرشادات حول عرض هذه المعلومات الإحصائية في البيانات المالية الموحدة. ومع ذلك، لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ توفير هذه المعلومات في البيانات المالية الموحدة، ولا يسمح بعرض هذه المعلومات كبديل عن توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة. وعلى الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد أوضح بأن التقارير الإحصائية تقوم بدور هام وتوفر معلومات قابلة للمقارنة عبر البلدان، إلا أنه أقّر بأن هذه المعلومات لديها هدفا مختلف ولم تحقق دور البيانات المالية الموحدة في إعطاء لمحة عامة عن مجمل نشاط الحكومة. أوضح المجلس أيضاً بأن تكليف حكومات غير الحكومات الوطنية بتقديم معلومات القطاع الإحصائي قد يكون أمراً صعباً. لذلك وافق المجلس على أن أي تغييرات تتم على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٢ لا ينبغي أن تشكل جزءا من مشروعها لتحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٦ إلى ٨. وعلى الرغم من أن المجلس قرر عدم تقديم إرشادات في هذا المعيار حول عرض المعلومات بشأن القطاعات الإحصائية، إلا أنه أوضح بأن الحكومات يمكن أن تعرض البيانات المالية الموحدة التي يتم تجزئتها حسب القطاع الإحصائي.

إستنتاج١٩. لذلك اقترحت مسودة العرض ٤٩ توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة، عدا عن الإستثناء (الإستثناءات) من التوحيد المتعلقة بالمنشآت الإستثمارية (التي تُناقش بشكل منفصل في أساس الإستنتاجات هذا). وقد سعى المجلس إلى الحصول على وجهات نظر الأطراف المعنية حول ما إذا كان هناك أي فئات من المنشآت لا ينبغي توحيدها، مع تبرير أي مقترحات بعدم التوحيد مع مراعاة إحتياجات المستخدمين. وقد أيّد المجاوبون عموماً هذا المقترح، رغم أن عددا من المجاوبين أبرزوا صعوبات في التنفيذ (على سبيل المثال، التكاليف المرتبطة بتوحيد عدد كبير من المنشآت الخاضعة للسيطرة). علّق بعض المجاوبون أيضاً على وجود المنشآت المعدّة للتقارير التي تم تأسيسها عبر وسائل قانونية أو إدارية وأشاروا إلى أنها قد تختلف عن المنشأة المعدّة للتقارير التي تم تحديدها وفقاً للمعيار المقترح. وقد وافق المجلس، ضمن المعيار، على الإعتراف بوجود المنشآت المعدّة للتقارير التي تم تأسيسها عبر وسائل قانونية أو إدارية.

المنشآت الإستثمارية

إستنتاج٢٠. في أكتوبر ٢٠١٢، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية *المنشآت الإستثمارية* (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧). ونتيجةً لهذه التعديلات، يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ بأن تقوم المنشأة المسيطرة التي هي منشأة إستثمارية بمحاسبة معظم إستثماراتها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مقابل توحيدها. وقد بحث المجلس مدى ملاءمة المتطلبات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ للمنشآت المماثلة في القطاع العام. وقد تطرق المجلس أولا إلى المنشآت التي قد تتأثر بهذه المتطلبات. تشمل المنشآت التي يمكن أن تستوفي تعريف المنشأة الإستثمارية بعض صناديق الثروة السيادية وبعض صناديق التقاعد وبعض الصناديق التي تملك حصصاً مسيطرة في مشاريع الشراكة بين القطاعين العام والخاص أو مبادرات التمويل الخاصة. وأوضح المجلس بأن أي متطلبات قابلة للتطبيق فقط على المنشآت الإستثمارية قد تنطبق على عدد قليل نسبياً من منشآت القطاع العام (مع مراعاة أنواع المنشآت التي يمكن أن تكون منشآت إستثمارية وحقيقة أن هذه المنشآت يمكن أن يُطلب منها تقديم تقرير وفقاً لمجموعة من المعايير المحاسبية، بما في ذلك المعايير المحلية).

إستنتاج٢١. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى التعليقات التي أدلى بها المجاوبون على مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بمقترحات المنشأة الإستثمارية وارتأى أنه تُطبق حججا مماثلة في القطاع العام. وفي الواقع، لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن بعض أنواع المنشآت المحددة بشكل خاص من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية كمنشآت إستثمارية محتملة (على سبيل المثال، صناديق الثروة السيادية) يمكن أن تكون منشآت في القطاع العام تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تركيز مجلس معايير المحاسبة الدولية على احتياجات المستخدمين في مداولاته حول المنشآت الإستثمارية. كما أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه، تبعاً لإطار إعداد التقارير في الإختصاص الذي تعمل فيه، يمكن أن يُطلب من المنشأة الإستثمارية في القطاع العام إعداد تقاريرها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير المحلية. وأقّر المجلس بأن متطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ الذي يقضي من المنشأة الإستثمارية محاسبة إستثماراتها بالقيمة العادلة بدا أنه أمر مناسب في القطاع العام. أشار المجلس أيضاً إلى أن المتطلبات المتسقة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من شأنها أن تقلل أي فرصة للمراجحة المحاسبية عند تحديد معايير المحاسبة التي يتوجب على المنشأة الإستثمارية تطبيقها.

إستنتاج٢٢. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان تعريف المنشأة الإستثمارية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ مناسباً في القطاع العام. وقد أقّر المجلس بأن التعريف كان ملائماً إلى حد كبير رغم أنه أشار إلى أن المنشأة الإستثمارية يكون لديها في الغالب تفويض خارجي يحدد الغرض منها (مقابل تأكيد المنشأة على غرضها تجاه المستثمرين) وقام بتعديل التعريف وفقاً لذلك. واعتبر المجلس أنه سيكون من المفيد إعطاء أمثلة إضافية

تخص القطاع العام على السيناريوهات التي تكون فيها المنشأة هي ليست منشأة إستثمارية بسبب وجود أهداف إضافية لها.

إستنتاج٢٣. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كانت الخصائص النموذجية للمنشأة الإستثمارية ملائمة للتطبيق في القطاع العام. وأشار المجلس بأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ يسمح باحتمالية أن تكون المنشأة هي منشأة إستثمارية، على الرغم من عدم إستيفاء جميع الخصائص النموذجية. في هذه الحالات، يتوجب على المنشأة أن توضح لماذا تعتبر هي منشأة إستثمارية، على الرغم من عدم تمتعها بكافة الخصائص النموذجية للمنشأة الإستثمارية. واعتبر المجلس بأن الخصائص النموذجية التي تم تحديدها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ليس من المرجح أن تكون خصائص نموذجية في سياق القطاع العام. على سبيل المثال، يمكن لصندوق الثروة السيادية:

(أ) أن يكون لديه مستثمر واحد (عبارة عن وزير أو منشأة قطاع عام). يمكن أن يناقش الصندوق أنه يستثمر الأموال نيابة عن أو لصالح المواطنين. وتشير الفقرة "إستنتاج٢٥٩" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ بشكل صريح إلى صناديق الإستثمار المملوكة للحكومة والصناديق المملوكة بالكامل لخطط التقاعد والأوقاف عند توضيح السبب وراء قرار المجلس جعل هذا خاصية نموذجية لتعريف المنشأة الإستثمارية وليس جزءا أساسيا منها.

(ب) أن يكون لديه مستثمرين هم أطراف ذات علاقة. ومع ذلك، بإمكان الصندوق الذي يشتمل على طرف مستثمر ذي علاقة أن يتصرف بالنيابة عن العديد من المستثمرين المستفيدين من غير ذوي العلاقة.

(ج) أن يكون لديه حصص ملكية بشكل آخر غير حقوق الملكية أو حصص مماثلة. وأشار المجلس إلى أن شكل حصص الملكية في صناديق الثروة السيادية يمكن أن تختلف، وأن الفقرة "إستنتاج٢٦٤" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ تشير تحديدا إلى صناديق التقاعد وصناديق الثروة السيادية عند توضيح السبب وراء قرار المجلس جعل هذا خاصية نموذجية لتعريف المنشأة الإستثمارية وليس جزءا أساسيا منها. إذ تنص الفقرة "إستنتاج٢٦٤" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ على ما يلي "على سبيل المثال، إن صندوق التقاعد أو صندوق الثروة السيادية الذي لديه مستثمر مباشر واحد يمكن أن يشتمل على مستفيدين يملكون حقا في صافي أصول صندوق الإستثمار، لكن ليس لديهم أي وحدات ملكية.

إستنتاج٢٤. وبسبب الإختلافات بين القطاعين العام والخاص، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدم تحديد الخصائص النموذجية بشكلٍ منفصل عن تعريف المنشأة الإستثمارية. وأوضح المجلس بأن الكثير من النقاش في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ بشأن الخصائص النموذجية للمنشآت الإستثمارية قد أوضح طرقا يمكن للمنشأة من خلالها أن تثبت أنها استوفت تعريف المنشأة الإستثمارية. لذلك قرر المجلس الإبقاء على هذه الإرشادات، لكن إلى جانب الإرشادات الأخرى حول تعريف المنشأة الإستثمارية. وأقّر المجلس بأن الخاصية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ والتي تفيد بما يلي "إن الأفراد أو المنشآت التي تقدم الأموال إلى المنشأة هي ليست أطرافا ذات علاقة بالمنشأة" لا تعكس سياق القطاع العام وقد وافق على حذف الإرشادات حول تلك الخاصية.

إستنتاج٢٥. على الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد قرر عدم تحديد الخصائص النموذجية بشكل منفصل عن تعريف المنشأة الإستثمارية، إلا أنه اعتبر بأن معظم منشآت القطاع العام التي تُصنف نفسها كمنشآت إستثمارية يجب أن يُطلب منها الإفصاح عن معلومات حول الأحكام والفرضيات الصادرة. واعتبر المجلس بأن الإفصاح عن هذه الأحكام والفرضيات هو أمر هام لتحقيق الشفافية وتشجيع الاستخدام الملائم لمتطلبات محاسبة المنشأة الإستثمارية.

إستنتاج٢٦. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه بالمقارنة مع منشآت القطاع الخاص التي تميل لأن يكون لديها أهداف مالية واضحة، يمكن أن يكون لدى منشآت القطاع العام مجموعة واسعة من الأهداف، ويمكن أن تتغير هذه الأهداف مع مرور الوقت. يمكن أيضاً أن تتغير أهداف منشآت القطاع العام نتيجة التغيرات في السياسة الحكومية ويمكن أن تؤدي التغييرات إلى أن المنشأة التي كانت قد استوفت سابقاً تعريف المنشأة الإستثمارية بشكل رسمي لم تعد كذلك. ومع مراعاة احتمالية تغير الأهداف، وافق المجلس بالتالي على إبراز حاجة المنشأة لإعادة تقييم وضعها بشكل منتظم.

إستنتاج٢٧. لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات المنشأة الإستثمارية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ تُطبق على البيانات المالية للمنشأة الإستثمارية نفسها– إذ لا يمكن تطبيقها من قبل المنشأة المسيطرة على أي منشأة إستثمارية. ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ بأن تعرض المنشأة المسيطرة التي هي ليست نفسها منشأة إستثمارية البيانات المالية الموحدة التي يتم فيها توحيد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة على أساس كل سطر على حدة. وقد بحث المجلس ما إذا كان سياق القطاع العام سوف يدفعه للتركيز بشكل أكبر أو أقل على الحجج التي أخذها مجلس معايير المحاسبة الدولية في إعتباره فيما يتعلق بهذه المسألة، وما إذا كانت هناك أي خصائص للقطاع العام من شأنها أن تدعم المعالجة المحاسبية المختلفة من قبل المنشأة المسيطرة للمنشأة الإستثمارية.

إستنتاج٢٨. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنه كان لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية مخاوف من أنه إذا كان يتوجب على المنشأة المسيطرة غير الإستثمارية الإبقاء على معالجة القيمة العادلة التي استخدمتها منشآتها الإستثمارية الخاضعة للسيطرة، فإنها يمكن أن تحقق نتائج محاسبية مختلفة عن طريق امتلاك منشآت خاضعة للسيطرة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشأة إستثمارية خاضعة للسيطرة. واعتبر المجلس بأن هذا الأمر كان أقل أهمية في سياق القطاع العام. وأوضح المجلس تحديدا بأن حصص الملكية من خلال الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى هي أقل شيوعا في القطاع العام. ونتيجة لذلك، فإنه من غير المرجح أن تمتلك المنشآت داخل المنشأة الإقتصادية في القطاع العام إستثمارات ملكية في المنشأة المسيطرة الأساسية ومن غير المرجح أن يكون لديها إستثمارات ملكية في المنشآت الأخرى داخل المنشأة الإقتصادية.

إستنتاج٢٩. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نوع المعلومات التي سيجد المستخدمون أنها أكثر فائدة حول المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة. واعتبر المجلس بأن المستخدمين سيجدوا أنه من المفيد أكثر إذا تم توسيع نطاق محاسبة الإستثمارات المطبقة في البيانات المالية للمنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة لتشمل البيانات المالية للمنشأة المسيطرة. لذلك اقترح المجلس بأن

المنشأة المسيطرة التي تنطوي على منشأة إستثمارية خاضعة للسيطرة يجب أن يُطلب منها عرض البيانات المالية الموحدة التي (١) تقيس فيها إستثمارات المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ و (٢) توحد فيها الأصول والإلتزامات الأخرى وإيرادات ومصاريف المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة وفقاً لسياسات محاسبة التوحيد المعتادة التي يتطلبها المعيار. واعتبر المجلس أن مقترحاته تعكس حقيقة أن المنشأة المسيطرة لا تدير المنشأة الإستثمارية نفسها على أساس القيمة العادلة. بل تدير إستثمارات المنشأة الإستثمارية على أساس القيمة العادلة. ويتسق هذا المنهج أيضاً مع محاسبة المنشأة الإستثمارية لإستثماراتها في المنشآت الأخرى.

إستنتاج٣٠. في وقت صياغة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية توضيح جوانب معينة في تطبيق متطلبات المنشأة الإستثمارية. وأصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية *المنشآت الإستثمارية: تطبيق إستثناء التوحيد* (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨) في ديسمبر ٢٠١٤. واعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذه التوضيحات كانت مفيدة في معالجة قضايا التنفيذ المحددة من قبل المنشآت التي تبنت متطلبات المنشأة الإستثمارية التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في مرحلة مبكرة وقام بإدراج تلك الجوانب من التعديلات التي كانت ذات صلة بهذا المعيار.

السيطرة (الفقرات ١٨-٣٧)

إستنتاج٣١. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن متطلبات السيطرة الثلاثة المبينة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ مناسبة عموماً في القطاع العام. وأوضح المجلس بأن متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ فيما يخص السلطة والعوائد والعلاقة بين السلطة والعوائد مشابه للمنهج الذي اتخذه المجلس سابقاً في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦، على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ اشترط وجود كل من السلطة والمنافع. وانسجاما مع المصطلحات المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن مصطلح "المنافع" كان أكثر ملاءمة عموماً من مصطلح "العوائد" في سياق القطاع العام (كما نوقش تحت العنوان الفرعي أدناه "المصطلحات"). ومع ذلك، استمر استخدام مصطلح "العوائد" في سياق المنشآت الإستثمارية.

إستنتاج٣٢. أحاط مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام علماً بالمنهج المتبع في الإحصاءات المالية الحكومية فيما يتعلق بالسيطرة على المنشأة. ويشمل نظام الحسابات الوطنية لعام ٢٠٠٨، في الفقرة ٤.٨٠، ثمانية مؤشرات للسيطرة على الشركات وخمسة مؤشرات للسيطرة على المؤسسات غير الربحية ويوضح التالي "على الرغم من أن مؤشر واحد قد يكون كافيا لفرض السيطرة، إلا أنه يمكن في حالات أخرى أن يشير عددا من المؤشرات بشكل جماعي إلى السيطرة". وبشكل عام، تتجه المؤشرات الإحصائية في نفس اتجاه المنهج المتبع في هذا المعيار ومن المرجح بالتالي أن تتزامن النتائج العملية للتحليلات المختلفة إلى حد كبير. وبعض المؤشرات الواردة في الإحصاءات المالية الحكومية مذكورة في الفقرات التالية.

السلطة (الفقرات ٢٣-٢٩)

إستنتاج٣٣. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ من أجل:

(أ) تسليط الضوء على مجموعة من الأنشطة ذات الصلة التي يمكن أن تحدث في القطاع العام والتأكيد على أن السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية يمكن أن تثبت وجود سلطة على الأنشطة ذات الصلة؛

(ب) التوضيح بأن السيطرة التنظيمية والتبعية الإقتصادية لا يؤديان إلى نشوء سلطة لأغراض المعيار؛ و

(ج) مناقشة السلطات المحددة التي يمكن أن تؤدي إلى السيطرة في القطاع العام، بما في ذلك الأسهم الذهبية، والحق في تعيين غالبية أعضاء المجلس في منشأة أخرى، والسلطات التي يتم الحصول عليها بموجب التشريع أو وثائق التفويض.

السيطرة التنظيمية

إستنتاج٣٤. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الإرشادات السابقة حول السيطرة التنظيمية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ ينبغي إدراجها ضمن المعيار. وأوضح المجلس بأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ قد وُضع للتطبيق من قبل المنشآت الربحية، والتي يتمتع عدد قليل منها بسلطات معينة لسّن أو إنفاذ التشريعات أو الأنظمة. وفي المقابل، تعني طبيعة الحكومة أن السلطة التنظيمية تحدث في كثير من الأحيان في القطاع العام.

إستنتاج٣٥. عند بحث كيفية دمج الارشادات حول السيطرة التنظيمية ضمن المعيار، أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن (١) مناقشة السلطة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ تركز على القدرة على التأثير على "الأنشطة ذات الصلة" للجهة المستثمر فيها، و (٢) أن السلطة ليست سوى واحدة من العناصر الثلاثة المطلوبة حتى تكون السيطرة قائمة. وقد قرر المجلس وضع مناقشة السيطرة التنظيمية إلى جانب مناقشة السلطة والأنشطة ذات الصلة.

إستنتاج٣٦. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن مناقشة التنظيم والسيطرة في نظام الحسابات الوطنية لعام ٢٠٠٨ مشابهة لتلك المناقشة السابقة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦. إذ ينص نظام الحسابات الوطنية لعام ٢٠٠٨ على ما يلي:

> **التنظيم والسيطرة.** إن الخط الفاصل بين التنظيم الذي يُطبق على جميع المنشآت ضمن فئة أو مجموعة صناعة معينة والسيطرة على شركة فردية هو أمر من الصعب تقديره. هناك أمثلة كثيرة على مشاركة الحكومة من خلال التنظيم، وتحديداً في مجالات معينة مثل الاحتكارات والمرافق المخصخصة. فمن المحتمل وجود مشاركة تنظيمية في مجالات هامة، مثل تحديد الأسعار، دون تنازل المنشأة عن سيطرتها على السياسة العامة للشركة. وإن اختيار الدخول في أو مواصلة العمل في بيئة منظمة للغاية يشير إلى أن المنشأة لا تخضع للسيطرة. وعندما يكون التنظيم صارم جدا بحيث يحدد بفعالية كيفية تنفيذ المنشأة لأعمالها، فإن ذلك قد يكون شكلا من أشكال السيطرة. وفي حال كانت المنشأة تتمتع بحرية التصرف من جانب واحد فيما إذا كانت ستحصل على التمويل من، أو تتفاعل تجاريا مع، أو تتعامل بخلاف ذلك مع منشأة القطاع العام، فإن المنشأة تكون لديها القدرة الأساسية لتحديد السياسة الخاصة بها ولا تخضع للسيطرة من قبل منشأة القطاع العام.

إستنتاج٣٧. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن نظام الحسابات الوطنية لعام ٢٠٠٨ يناقش السيطرة التي يمارسها العميل المهيمن. وهو ينص على ما يلي:

"بشكل عام، إذا كان هناك أدلة واضحة على أن المؤسسة لا يمكن أن تختار التعامل مع عملاء من غير القطاع العام بسبب تأثير القطاع العام، فإنه توجد إشارة ضمنية إلى وجود سيطرة عامة."

التبعية الإقتصادية

إستنتاج٣٨. ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ في الفقرة ب٤٠ على أنه "... في غياب أية حقوق أخرى، لا تؤدي تبعية الجهة المستثمر فيها للمستثمر من الناحية الإقتصادية (مثل علاقات المورد مع عميله الرئيسي) إلى إمتلاك المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها." وعلى الرغم من إقرار المجلس بأن التبعية الإقتصادية، بحد ذاتها، لا تؤدي إلى نشوء السيطرة، إلا أنه أقّر بأن التبعية الإقتصادية، في القطاع العام، يمكن أن تحدث إلى جانب حقوق أخرى. ويتعين تقييم هذه الحقوق الأخرى لتحديد ما إذا كانت تؤدي إلى نشوء السيطرة.

إستنتاج٣٩. وبسبب انتشار التبعية الإقتصادية في القطاع العام، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من المناسب مناقشة الطرق التي يمكن أن تنشأ من خلالها التبعية الإقتصادية وإدراج أمثلة على التبعية الإقتصادية.

حقوق التصويت الخاصة المرافقة لحصص الملكية (الأسهم الذهبية)

إستنتاج٤٠. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن المعيار ينبغي أن يعترف بأن حقوق التصويت الخاصة التي ترافق حصص الملكية (التي غالبا ما يُشار إليها باسم "الأسهم الذهبية") سوف تؤثر على تقييم السيطرة. وأوضح المجلس بأن هذه الحقوق معترف بها أيضاً في دليل الإحصاءات المالية الحكومية لعام ٢٠١٤.

الحقوق الجوهرية

إستنتاج٤١. تعتبر الإستقلالية القانونية أمراً شائعاً في القطاع العام. وقد وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على توضيح الطرق التي يمكن أن تؤثر من خلالها الإستقلالية القانونية على تقييم المستثمر للحقوق. ويشير المعيار إلى أن وجود الإستقلالية القانونية للجهة المستثمر فيها يمكن إعتباره كعائق أمام ممارسة المستثمر لحقوقه (الفقرة "تطبيق٢٦"). ويشير أيضاً إلى أن وجود السلطات القانونية للعمل بشكل مستقل لا يمنع، بحد ذاته، المنشأة من الخضوع لسيطرة منشأة أخرى (الفقرة ٢٥).

المصطلحات

إستنتاج٤٢. بالإضافة إلى إجراء تغييرات لعكس المصطلحات الموحدة ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن بعض التغييرات الأخرى في المصطلحات ضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ كانت تغييرات مناسبة. وما لم يُذكر خلاف ذلك في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعتبر هذا النقاش للمصطلحات ذو صلة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٤ –٣٨.

المستثمر/ الجهة المستثمر فيها

إستنتاج٤٣. يستخدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ مصطلح "المستثمر" و "الجهة المستثمر فيها" للدلالة على (١) المنشأة المسيطرة المحتملة، كونها المنشأة التي تطبق هذا المعيار لتقييم ما إذا

كانت السيطرة موجودة و (٢) المنشأة الخاضعة للسيطرة المحتملة. واعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذه المصطلحات كانت غير مناسبة في معظم أجزاء هذا المعيار لأنها يمكن أن تُقرأ على أنها تعني ضمنيا وجود أداة مالية تمثل حصص ملكية. ولا تتضمن معظم تقييمات السيطرة في القطاع العام مثل هذه الأدوات المالية.

إستنتاج٤٤. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصطلحات أخرى يمكن استخدامها لوصف المستثمرين والجهات المستثمر فيها في سياق المعيار. وكان أحد الخيارات هو الإشارة إلى المستثمر "كمنشأة مسيطرة محتملة" والإشارة إلى الجهة المستثمر فيها "كمنشأة محتملة خاضعة للسيطرة". واعتبر المجلس بأن هذه العبارات، بينما هي واضحة في المعنى، إلا أنها ستكون صعبة الاستخدام في جميع أنحاء المعيار. وأوضح المجلس بأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تشير عموما إلى المنشأة التي تطبق المعيار بـ"المنشأة". وفي حالة هذا المعيار، تكون المنشأة التي تطبق هذا المعيار هي المنشأة التي تقيّم ما إذا كانت تسيطر أو لا تسيطر على منشأة أخرى (المشار إليها باسم المستثمر في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠). والمنشأة التي تطبق هذا المعيار تقوم بذلك من أجل تحديد ما إذا كانت تسيطر على المنشأة الأخرى. لذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإشارة إلى المستثمر، تبعاً للسياق، بأنه "المنشأة" والإشارة إلى الجهة المستثمر فيها بأنها "المنشأة الأخرى" أو "المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة".

إستنتاج٤٥. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الحفاظ على استخدام مصطلح "المستثمرين" حيث يشير المعيار إلى إستثمار محدد وحيث يُستخدم هذا المصطلح وفقاً لمعناه المعتاد. وكان هذا ملائم بشكل خاص في أجزاء المعيار التي تتطرق للمنشآت الإستثمارية.

إستنتاج٤٦. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً بأن مصطلحي "المستثمر" و "الجهة المستثمر فيها" هما مصطلحان مناسبان عند الإشارة إلى الحصص في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

الترتيبات الملزمة

إستنتاج٤٧. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على استبدال معظم الإشارات إلى "الترتيبات التعاقدية" في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ بإشارات إلى مصطلح "الترتيبات الملزمة". يعترف هذا التغيير بأنه في بعض الإختصاصات، قد لا يكون لدى المنشآت التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة إبرام العقود ولكنها مع ذلك قد يكون لديها السلطة للدخول في ترتيبات ملزمة. بالإضافة إلى ذلك، أقّر المجلس بأن الترتيبات الملزمة ينبغي أن تشمل، لغرض هذا المعيار، الحقوق التي تنشأ من السلطة التشريعية أو التنفيذية. كما أن تعريف الترتيبات الملزمة المستخدم في هذا المعيار أوسع بشكل مقصود من ذلك التعريف المستخدم في معايير الأدوات المالية، حيث يتم استخدامه فيما يتعلق بالحقوق المشابهة للعقود وفيما يتعلق بالأطراف الراغبة.

المنافع

إستنتاج٤٨. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن مصطلح "المنافع" هو أكثر ملاءمة من مصطلح "العوائد" في القطاع العام، وتحديداً في ضوء وجود علاقات السيطرة في غياب الإستثمار المالي في المنشأة الخاضعة للسيطرة. وارتأى المجلس بأن مصطلح "العوائد" يمكن أن يُعتبر بأنه يؤكد بشكل غير مناسب على العوائد المالية، في حين أن المنافع في القطاع العام من المرجح أن تكون غير مالية أكثر من كونها مالية. وقد تم الإبقاء على مصطلح "العوائد" في سياق المنشآت الإستثمارية.

إستنتاج٤٩. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ من أجل:

(أ) تسليط الضوء على أن العديد من تقييمات السيطرة في القطاع العام تنطوي على تقييمات للمنافع غير المالية؛

(ب) الإشارة إلى أن المنافع يمكن أن يكون لديها جوانب إيجابية أو سلبية؛ و

(ج) إدراج أمثلة على المنافع في سياق القطاع العام.

إستنتاج٥٠. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تحديد موقع الأمثلة على المنافع في متن المعيار إذ أنه اعتبر بأن الأمثلة ستكون مفيدة تحديدا للمنشأة التي تجري تقييماً أولياً لما إذا كان يمكنها أن تسيطر على المنشآت الأخرى.

إستنتاج٥١. يشير تعريف السيطرة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ إلى "المنافع المتغيرة" ويشار إلى هذا المفهوم في جميع أنحاء المعيار. وقد بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كيفية تطبيق المعيار على المنافع التي تبدو أنها ثابتة أو مستمرة. وأوضح المجلس بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد تدارس هذا الموضوع بشكل صريح وقدّم أمثلة تبين أن المنافع التي تبدو بأنها ثابتة يمكن في الواقع أن تكون متغيرة، لأنها تعرّض المنشأة لمخاطر الأداء. وأوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن أمثلة مجلس معايير المحاسبة الدولية تتعلق بالمنافع المالية ووافق على إدراج مثال على المنافع غير المالية في الفقرة "تطبيق٥٨".

تواريخ إعداد التقارير الموحدة

إستنتاج٥٢. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي فرض مهلة زمنية على الفرق بين نهاية فترة إعداد التقارير للمنشأة المسيطرة ومنشآتها الخاضعة للسيطرة. وأوضح المجلس بأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ يتطلب بأن يكون لدى البيانات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة نفس تاريخ إعداد التقارير، أو حيث لا يكون ذلك ممكناً، يتطلب إجراء تعديلات على أحدث البيانات المالية للمنشآت الخاضعة للسيطرة. وبالإضافة إلى ذلك، يقلص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ الفرق في التواريخ لثلاثة أشهر. ولاحظ المجلس أنه قد تكون هناك حالات في القطاع العام يكون فيها لدى المنشآت تواريخ مختلفة لإعداد التقارير وأنه قد لا يكون من الممكن تغيير تلك التواريخ. وقد وافق المجلس على عدم فرض حد الثلاثة أشهر على الفرق في التواريخ.

قضايا التنفيذ

إستنتاج٥٣. علّق عدد من المجاوبين على صعوبة إعداد البيانات المالية الموحدة، وخصوصاً عندما يكون هناك عدد كبير من المنشآت الخاضعة للسيطرة، كما هو الحال في البيانات المالية للحكومة ككل. واعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهذه الصعوبات العملية، مع الإشارة إلى أن معظم الإختصاصات التي تعرض البيانات المالية الموحدة قد واجهت صعوبات مماثلة. في هذه الاختصاصات، استخدمت المنشآت الموحدة استراتيجيات بسيطة للتعامل مع تعقيدات وصعوبات التوحيد. تشمل هذه الاستراتيجيات ما يلي:

(أ) تقييم وجود السيطرة لفئات مختلفة من المنشآت على مراحل، مع التركيز مبدئياً على المنشآت التي من المحتمل أن تكون هامة.

(ب) عدم توحيد (أو تأجيل توحيد) المنشآت الخاضعة للسيطرة التي من المحتمل أن تكون غير هامة.
(ج) تحديد طرق متدنية التكلفة للحصول على معلومات حول الأرصدة والمعاملات بين المنشآت.
(د) عدم استبعاد المعاملات والأرصدة غير الهامة بين المنشآت.
(هـ) بحث ما إذا كان يتوجب تقديم جميع الإفصاحات فيما يتعلق بجميع المنشآت.

إستنتاج٥٤. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن يقدم إرشادات محددة حول تطبيق الأهمية النسبية عند إعداد البيانات المالية الموحدة لكنه استنتج بأن هذا لن يكون أمراً مناسباً في معيار إعداد التقارير المالية.

بيع أو مساهمة الأصول بين المستثمر والشركة الزميلة أو المشروع المشترك التابع له

إستنتاج٥٥. في الوقت الذي كان يُصاغ فيه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، كان مجلس معايير المحاسبة الدولية في طور البحث عن ردود فعل بشأن مقترحات تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ بحيث أن متطلبات الإعتراف بالأرباح أو الخسائر الجزئية للمعاملات بين المستثمر والشركة الزميلة أو المشروع المشترك التابع له تُطبق فقط على الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع أو مساهمة الأصول *التي لا تشكّل مؤسسة أعمال*، على النحو المحدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*". وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية *بيع أو مساهمة الأصول بين المستثمر والشركة الزميلة أو المشروع المشترك التابع له* (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨) في سبتمبر ٢٠١٤. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على عدم إدراج المتطلبات التي استحدثتها هذه التعديلات ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*"، على أساس أنه سيكون من المناسب أكثر بحث الإعتراف بالأرباح والخسائر الكاملة أو الجزئية في سياق صياغة المتطلبات على مستوى المعايير فيما يخص عمليات الإندماج في القطاع العام.

إستنتاج٥٦. عند وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمسودة العرض ٦٠ "*عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام*" أعاد المجلس النظر فيما إذا كان سيضع إرشادات حول كيفية المحاسبة في حالة فقدان السيطرة على المنشأة السابقة المسيطر عليها لصالح منشأة زميلة أو مشروع مشترك خاصة بمستثمر. أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النظر في الإرشادات التي صدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية بخصوص *بيع أو مساهمة الأصول بين المستثمر ومنشأته الزميلة أو مشروعه المشترك* (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨). سيكون أثر إدخال التعديلات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ هو أنه سيتم فقط تطبيق المكسب أو الخسارة الجزئية الناتجة عن المعاملات بين المستثمر ومشروعه المشترك أو منشأته الزميلة على المكسب أو الخسارة الناتجين عن فقدان السيطرة على المنشأة السابقة المسيطر عليها *التي لا تشمل عملاً*. لم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أي سبب خاص بالقطاع العام يدعو لعدم تبني منهج مجلس معايير المحاسبة الدولية وبالتالي، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إدخال هذه الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٣٥ (التي تم تعديلها لتلائم المصطلحات والتعريفات الواردة في مسودة العرض ٦٠).

إستنتاج٥٧. في ديسمبر ٢٠١٥، أجّل مجلس معايير المحاسبة الدولية تطبيق الإرشادات بشأن *بيع أو مساهمة الأصول بين المستثمر ومنشأته الزميلة أو مشروعه المشترك* (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨). أتى هذا التأجيل لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية كان يقوم بمزيد من البحث في هذا المجال كجزء من مشروعه حول محاسبة حقوق الملكية، ولم يكن يريد أن يطلب من المنشآت أن تغير من طريقة محاسبتها مرتين في فترة قصيرة. ومع تأجيل تاريخ النفاذ، استمر مجلس معايير المحاسبة الدولية في السماح بالتطبيق المبكر للإرشادات حيث إنه لم يكن يرغب في منع تطبيق إعداد التقارير المالية بصورة أفضل. وراجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قرار مجلس معايير المحاسبة بتأجيل تطبيق هذه الإرشادات. ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أي سبب خاص بالقطاع العام يدعو لعدم تبني منهج مجلس معايير المحاسبة الدولية. وبالتالي، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تضمين هذه الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ (المعدلة لتلائم المصطلحات والتعريفات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠)، بحيث يتم تطبيق تلك الإرشادات بداية من التاريخ الذي سوف يحدده مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج٨٥. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

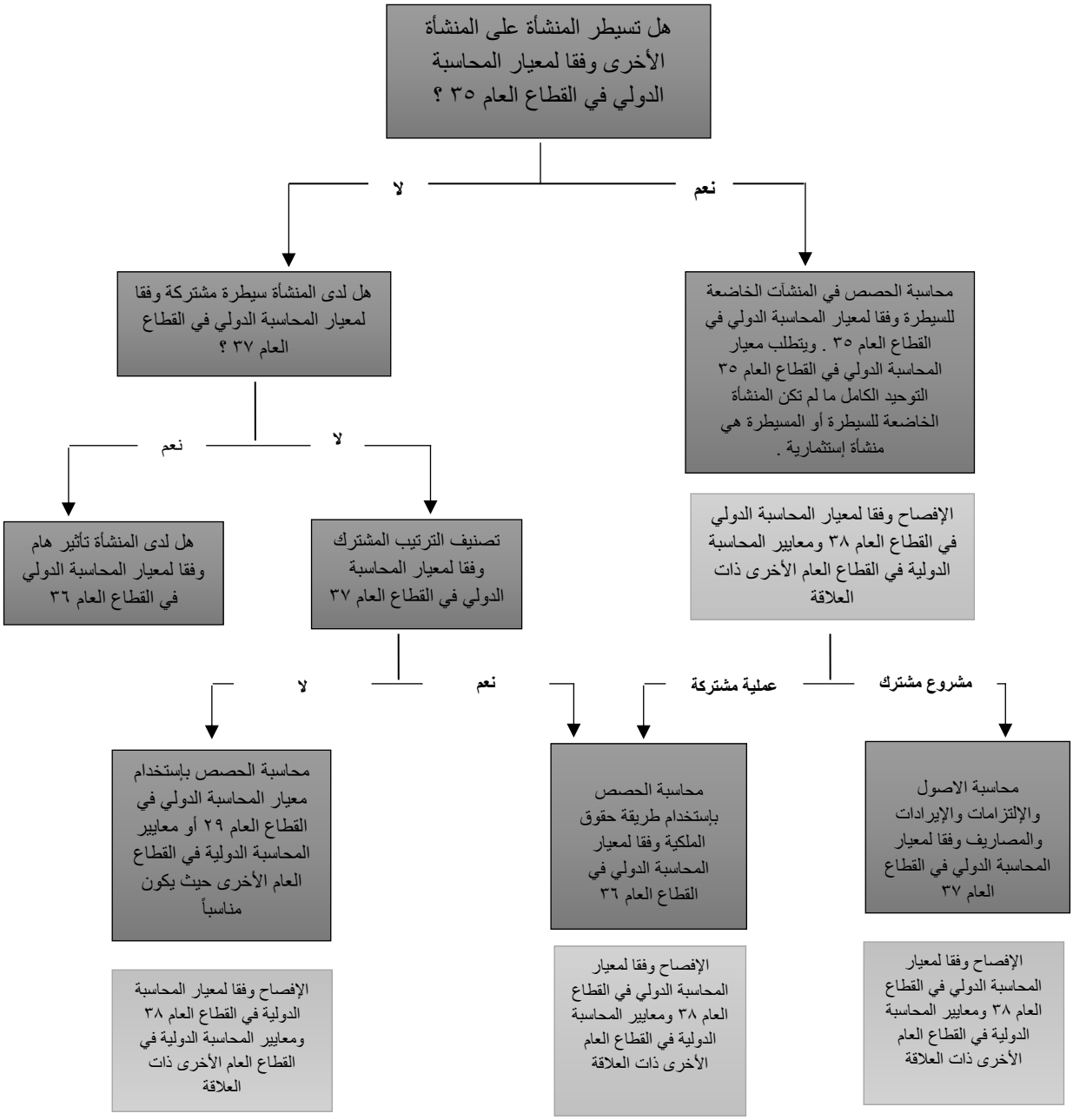
إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، لكنها لا تعتبر جزءاً منه.

طبيعة العلاقة مع المنشأة الأخرى

تنفيذ ١. يلخص الرسم البياني أدناه محاسبة أنواع مختلفة من المشاركة مع المنشأة الأخرى.

الرسم البياني ١: أشكال المشاركة مع الأطراف الأخرى



أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، لكنها لا تعتبر جزءا منه.

مثال١. تصف الأمثلة في هذا الملحق الحالات الافتراضية. وعلى الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة في أنماط الوقائع الفعلية، إلا أنه ينبغي تقييم كافة الحقائق والظروف في نمط محدد من الوقائع عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥.

السلطة (الفقرات تطبيق٩ – تطبيق٥٦)

مثال٢. يوضح المثال التالي تقييم ما إذا كانت السلطة موجودة لأغراض هذا المعيار.

مثال ١

تمول حكومة الولاية أنشطة الحكومة المحلية بشكلٍ جزئي. ويتوجب إنفاق بعض هذا التمويل على أنشطة محددة. لدى الحكومة المحلية مجلس يتم انتخابه كل أربع سنوات من قبل المجتمع المحلي. ويقرر المجلس كيفية استخدام موارد الحكومة المحلية لصالح المجتمع المحلي. وتعتبر أنشطة الحكومة المحلية متنوعة وتشمل خدمات المكتبة، وتقديم المرافق الترفيهية، وإدارة النفايات ومياه الصرف الصحي، وإنفاذ لوائح البناء والتشييد وأنظمة الصحة والسلامة. هذه الأنشطة هي الأنشطة ذات الصلة في الحكومة المحلية. وتتلاقى العديد من هذه الأنشطة أيضاً مع مصالح حكومة الولاية.

على الرغم من تمويلها الجزئي لأنشطة الحكومة المحلية، لا تملك حكومة الولاية السلطة لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للحكومة المحلية. كما أن حقوق الحكومة المحلية في الأنشطة ذات الصلة تمنع حكومة الولاية من إمتلاك السيطرة.

السيطرة التنظيمية (الفقرة " تطبيق١٢")

مثال٣. توضح الأمثلة التالية الأشكال المختلفة من السيطرة التنظيمية. ولا يؤدي أي شكل من أشكال السيطرة التنظيمية هذه إلى السلطة على الأنشطة ذات الصلة لأغراض هذا المعيار. لكن هذه الأمثلة لا تستبعد أنه قد يكون هناك حالات تُستمد فيها السلطة على الأنشطة ذات الصلة لأغراض هذا المعيار من السيطرة التنظيمية.

مثال ٢ تمتلك هيئة مكافحة التلوث السلطة لإغلاق عمليات المنشآت التي لا تمتثل للأنظمة البيئية. وإن وجود هذه السلطة لا يشكل سلطة على الأنشطة ذات الصلة.
مثال ٣ تمتلك مدينة ما السلطة لسّن قوانين تقسيم المناطق للحد من مواقع محلات الوجبات السريعة أو حظرها تماماً. وإن وجود هذه السلطة لا يشكل سلطة على الأنشطة ذات الصلة لمطاعم الوجبات السريعة.

مثال ٤

تمتلك الحكومة المركزية السلطة لفرض السيطرة التنظيمية على الاحتكارات. وتملك الوكالة الحكومية المملوكة بالكامل السلطة لتنظيم الاحتكارات التي تخضع لهذه السيطرة التنظيمية وقد حددت سقف للأسعار للمنشآت التي تقوم بتوزيع الطاقة الكهربائية. ليس لدى الحكومة المركزية حصة ملكية في جهات توزيع الكهرباء ولا تتلقى منافعا مالية من جهات توزيع الكهرباء. وليس لدى الحكومة المركزية ولا الوكالة الحكومية أي سيطرة نتيجة سلطة فرض السيطرة التنظيمية. وينبغي تقييم أي سلطات أخرى بشكل منفصل.

مثال ٥

إن مجلس مراقبة القمار (GCB) هي وكالة حكومية تنظم الكازينوهات وأنواع أخرى من المقامرة في الدولة، وتطبق تشريعات الولاية فيما يخص المقامرة. والمجلس مسؤول عن إصدار القوانين والأنظمة التي تحكم سلوك أنشطة المقامرة في الدولة. تتبع القواعد واللوائح من التشريعات. تم إقرار التشريع من قبل السلطة التشريعية وهو ينص على السياسة الواسعة للولاية فيما يتعلق بالمقامرة. في حين توفر القواعد واللوائح المتطلبات التفصيلية التي يجب استيفائها من قبل مؤسسات المقامرة ومالكيها وموظفيها وبائعيها. تغطي القواعد واللوائح مجموعة واسعة من الأنشطة، بما في ذلك الترخيص والأنظمة المحاسبية وقواعد المقامرة في الكازينوهات والتدقيق.

يملك مجلس مراقبة القمار أيضاً سلطة منح أو رفض منح التراخيص لمؤسسات القمار ومالكيها وموظفيها وبائعيها. ومن أجل الحصول على الترخيص، يجب على مقدم الطلب أن يثبت بأنه يتمتع بحسن الخلق والصدق والنزاهة. تتطلب نماذج طلب التراخيص عادةً معلومات شخصية مفصّلة. وبناء على نوع الترخيص المنشود، يمكن أن يُطلب أيضاً من صاحب الطلب الإفصاح عن تفاصيل بشأن علاقات الأعمال السابقة وتاريخ العمل والسجلات الجنائية والاستقرار المالي.

وعلى الرغم من أن القواعد واللوائح لها تأثير على الطريقة التي تعمل بها مؤسسات المقامرة، إلا أن مجلس مراقبة القمار لا يمتلك أي سلطة على الأنشطة ذات الصلة (على النحو المحدد في هذا المعيار) لمؤسسات المقامرة. تُطبق اللوائح على جميع مؤسسات المقامرة وكل مؤسسة لديها خيار ما إذا كانت ترغب في المشاركة في القمار أم لا. والغرض من تشريعات ولوائح القمار هو حماية الجمهور العام، وليس إنشاء حصة مسيطرة في مؤسسات المقامرة.

الأنشطة ذات الصلة وتوجه الأنشطة ذات الصلة (الفقرات تطبيق١٣ – تطبيق١٥)

مثال٤. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كان لدى المنشأة السلطة لتوجيه الأنشطة ذات الصلة لمنشأة أخرى لأغراض هذا المعيار.

مثال ٦

تشكل المنشأتان "أ" و "ب" منشأة أخرى، هي المنشأة "ج"، لتطوير وتسويق منتجاً طبياً. تكون المنشأة "أ" مسؤولة عن تطوير المنتج الطبي والحصول على الموافقة التنظيمية عليه – وتشمل تلك المسؤولية القدرة الفردية على إتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتطوير المنتج والحصول على الموافقة التنظيمية. وما أن توافق الجهة التنظيمية على المنتج، سوف تقوم المنشأة "ب" بتصنيعه وتسويقه – وللمنشأة "ب" القدرة الفردية على إتخاذ جميع القرارات بشأن تصنيع وتسويق المنتج. إذا كانت جميع الأنشطة– تطوير المنتج الطبي والحصول على الموافقة التنظيمية عليه وتصنيعه وتسويقه– هي أنشطة ذات صلة، تحتاج كل من المنشأة "أ" والمنشأة "ب" لتحديد ما إذا كانتا قادرتين على توجيه الأنشطة التي تؤثر التأثير الأكبر على المنافع المتحققة من المنشأة "ج". وتبعاً لذلك، تحتاج كل من المنشأة "أ" والمنشأة "ب" إلى بحث ما إذا كان تطوير المنتج الطبي والحصول على الموافقة التنظيمية عليه أو تصنيعه وتسويقه هو النشاط الذي يؤثر بشكل هام على المنافع المتحققة من المنشأة "ج" وما إذا كانت قادرة على توجيه ذلك النشاط. وعند تحديد المنشأة التي تمتلك السلطة، تأخذ المنشأتان "أ" و"ب" ما يلي في إعتبارهما:

(أ) غرض وتصميم المنشأة "ج"؛

(ب) العوامل التي تحدد الفائض والإيرادات وقيمة المنشأة "ج" بالإضافة إلى قيمة المنتج الطبي؛

(ج) تأثير سلطتهما في إتخاذ القرارات على أداء المنشأة "ج" فيما يخص العوامل المذكورة في البند (ب)؛ و

(د) تعرضهما لتغير المنافع من المنشأة "ج".

في هذا المثال المحدد، تبحث المنشآت أيضاً فيما يلي:

(أ) الشكوك المتعلقة بالحصول على الموافقة التنظيمية، والجهود المطلوبة في ذلك (مع مراعاة سجلهما الناجح في تطوير المنتجات الطبية والحصول على الموافقة التنظيمية عليها)؛ و

(ب) ماهية المنشأة التي تسيطر على المنتج الطبي ما أن يتم إنجاز مرحلة التطوير بنجاح.

مثال ٧

يتم إنشاء أداة إستثمارية وتمويلها عبر أداة دين تحتفظ بها المنشأة (مستثمر الديون) وأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها من قبل عدد من المستثمرين الآخرين. وقد صُممت شريحة حقوق الملكية لاستيعاب الخسائر الأولى والحصول على أي منافع متبقية من الأداة الإستثمارية. وأحد المستثمرين في حقوق الملكية الذي يمتلك ٣٠ في المائة من أدوات حقوق الملكية هو أيضاً مدير الأصول. تستخدم الأداة الإستثمارية عوائدها لشراء محفظة من الأصول المالية، وهو ما يعرض الأداة الإستثمارية لمخاطر الائتمان المرتبطة بالتخلف المحتمل عن سداد المبلغ الأساسي ودفعات الفائدة على الأصول. يتم تسويق هذه المعاملة لمستثمر الديون كإستثمار ينطوي على الحد الأدنى من التعرض لمخاطر الائتمان المرتبطة بالتخلف المحتمل عن سداد الأصول في المحفظة بسبب طبيعة هذه الأصول ولأن شريحة حقوق الملكية مصممة لاستيعاب الخسائر الأولى من الأداة الإستثمارية. تتأثر المنافع المتحققة من الأداة الإستثمارية بشكل كبير بإدارة محفظة الأصول للأداة الإستثمارية، والتي تشمل قرارات حول اختيار واستملاك الأصول والتصرف بها في إطار إرشادات المحفظة والإدارة عند التخلف عن سداد أي من أصول المحفظة. وتدار جميع هذه الأنشطة من قبل مدير الأصول إلى أن تصل حالات التخلف عن السداد إلى نسبة محددة من قيمة المحفظة (أي عندما تكون قيمة المحفظة تشير إلى أن شريحة حقوق الملكية للأداة الإستثمارية قد تم إستهلاكها). وبدءا من ذلك الوقت، يدير وصي آخر الأصول وفقاً لتعليمات مستثمر الديون. وتعتبر إدارة محفظة الأصول للأداة الإستثمارية هي نشاط ذي صلة للأداة الإستثمارية. يملك مدير الأصول القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة إلى أن تبلغ الأصول المتعثرة نسبة محددة من قيمة المحفظة؛ ويملك مستثمر الديون القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة عندما تتجاوز قيمة الأصول المتعثرة تلك النسبة المحددة من قيمة المحفظة. يحتاج كل من مدير الأصل ومستثمر الديون لتحديد ما إذا كانوا قادرين على توجيه الأنشطة التي تؤثر التأثير الأكبر على المنافع من الأداة الإستثمارية، بما في ذلك دراسة غرض وتصميم الأداة الإستثمارية وكذلك تعرض كل طرف إلى تغير المنافع.

الحقوق التي تمنح المنشأة السلطة على منشأة أخرى (الفقرات تطبيق١٦ – تطبيق ٢٨)

مثال٥. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كان لدى المنشأة السلطة لتوجيه الأنشطة ذات الصلة لمنشأة أخرى لأغراض هذا المعيار.

مثال ٨

تُنشِأ وكالة إسكان حكومية برنامجاً سكنياً مجتمعياً يوفر مساكن متدنية التكلفة. يتم تشغيل البرنامج بموجب إتفاق مع جمعية محدودة. النشاط الوحيد للجمعية هو إدارة المرافق السكنية المجتمعية. وليس لدى الجمعية أي أدوات حقوق ملكية.

تشمل الأنشطة ذات الصلة للجمعية ما يلي:

- مراجعة واختيار المتقدمين للحصول على إسكان؛
- التشغيل اليومي لبرنامج الإسكان؛
- صيانة المنازل والمرافق العامة؛ و
- تحسين وتوسيع المرافق السكنية.

يضم مجلس المحافظين في الجمعية ١٦ عضوا، يتم تعيين ثمانية منهم (ويكونوا خاضعين للعزل من قبل) وكالة الإسكان الحكومية. ويتم تعيين الرئيس من قبل المجلس من بين المعينين في وكالة الإسكان الحكومية، ويكون لها الصوت الحاسم الذي تتم ممارسته في حالات نادرة. يجتمع المجلس بانتظام ويراجع التقارير الواردة من إدارة الجمعية. وبناء على هذه التقارير، يمكن أن يؤكد المجلس القرارات الإدارية أو يلغيها. وبالإضافة إلى ذلك، يتخذ المجلس قرارات بشأن القضايا الرئيسية مثل الصيانة الهامة وإستثمار المزيد من رؤوس الأموال لبناء مساكن إضافية، بعد مراجعة مستويات الشغور وحجم الطلب على المساكن.

تمتلك وكالة الإسكان الحكومية الأرض التي تقوم عليها المرافق السكنية وقد ساهمت برأس المال والأموال التشغيلية للجمعية منذ تأسيسها. وتمتلك الجمعية المرافق السكنية.

تحتفظ الجمعية بأي فائض ناتج عن تشغيل المرافق وتكون غير قادرة بموجب دستورها على توفير عوائد مالية مباشرة إلى وكالة الإسكان الحكومية. يُطبق نمط الوقائع أعلاه على المثالين ٨أ و٨ب الموضحين أدناه. ويُدرس كل مثال على حدة.

مثال ٨أ

بناءً على الحقائق والظروف المبينة أعلاه، تسيطر وكالة الإسكان الحكومية على الجمعية.

تملك وكالة الإسكان الحكومة حقوقاً تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للجمعية، بغض النظر عما إذا تختار ممارسة تلك الحقوق.

تعين وكالة الإسكان الحكومية ثمانية أعضاء في مجلس المحافظين، واحد منهم سيصبح رئيسا ويكون له الصوت المرجح. ونتيجة لذلك، تمتلك وكالة الإسكان الحكومة السلطة على الجمعية من خلال حقوق جوهرية تمنحها القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للجمعية، بغض النظر عما إذا كانت وكالة الإسكان الحكومية تختار ممارسة تلك الحقوق الجوهرية.

تتعرض وكالة الإسكان الحكومية أيضاً للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع الجمعية أو تمتلك حقوقا في تلك المنافع المتغيرة. وتحصل وكالة الإسكان الحكومية على المنافع غير المالية من خلال تعزيز الجمعية لهدفها الإجتماعي الكامن في تلبية الحاجة لمجتمع سكني متدني التكلفة. وعلى الرغم أنها غير قادرة على الحصول على منافع مالية مباشرة، إلا أن وكالة الإسكان الحكومية تحصل على منافع غير مباشرة من خلال قدرتها على توجيه كيفية استخدام العوائد المالية في البرنامج الإسكاني المجتمعي.

تستوفي وكالة الإسكان الحكومية أيضاً معيار السيطرة النهائي. ومن خلال أفرادها المعينين في المجلس، يكون لدى وكالة الإسكان الحكومية القدرة على استخدام سلطتها للتأثير على طبيعة ومقدار المنافع المتحققة من الجمعية.

تستوفي وكالة الإسكان الحكومية جميع معايير السيطرة الثلاثة وتسيطر بالتالي على الجمعية.

مثال ٨ب

في هذا المثال، تُطبق حقائق المثال ٨أ، بإستثناء ما يلي:

(أ) يتم انتخاب مجلس محافظي الجمعية من خلال ترشيح عام وعملية تصويت لا تمنح أي حقوق لوكالة الإسكان الحكومية في تعيين أعضاء المجلس؛ و

(ب) تتم مراجعة القرارات المتخذة من قبل مجلس الجمعية بواسطة وكالة الإسكان الحكومية، التي يمكن أن تقدم المشورة للجمعية.

بناءً على الحقائق والظروف المنقحة والمذكورة أعلاه، لا تملك وكالة الإسكان الحكومية أي حقوق جوهرية متعلقة بالجمعية ولا تمتلك بالتالي أي سلطة على الجمعية.

ولا يزال يتم تحقيق الأهداف الإجتماعية لوكالة الإسكان الحكومية فيما يتعلق بالمجتمع الإسكاني متدني التكلفة وسوف تستمر بالتالي في الحصول على المنافع غير المالية المباشرة. ومع ذلك، فإن توافق الأهداف وحده ليس كافياً للإستنتاج بأن منشأة واحدة تسيطر على منشأة أخرى (راجع الفقرة ٣٦).

لا تملك وكالة الإسكان الحكومية السلطة ولا تملك بالتالي القدرة على استخدام السلطة للتأثير على طبيعة أو مقدار منافع الوكالة. كما أن وكالة الإسكان الحكومية غير قادرة على إستيفاء اثنين من معايير السيطرة الثلاثة ولا تسيطر بالتالي على الجمعية.

مثال ٩

تملك الحكومة الحق في تعيين وعزل غالبية أعضاء المجلس القانوني. وقد أُستخدمت هذه السلطة من قبل الحكومات السابقة. ولم تقم الحكومة الحالية بذلك لأنها لا ترغب، لأسباب سياسية، بأن يُنظر إليها بأنها تتدخل في أنشطة المجلس القانوني. في هذه الحالة، لا تزال الحكومة تمتلك حقوقاً جوهرية، على الرغم من أنها اختارت عدم استخدامها.

مثال ١٠

لدى الحكومة المحلية سياسة تقضي بأنه حين يكون لديها أرض زائدة عن متطلباتها، يجب دراسة مسألة إتاحة الأرض لبناء مساكن عليها بأسعار معقولة. تضع الحكومة المحلية أحكاما وشروط لضمان أن يبقى السكن المقدم بأسعار معقولة ومتاح لتلبية احتياجات الإسكان المحلية.

وفقاً لهذه السياسة، باعت الحكومة المحلية جزءا من موقع معين إلى جمعية إسكانية مقابل ١ وحدة عملة لتوفير ٢٠ منزلا بأسعار معقولة. تم بيع ما تبقى من الموقع بالقيمة السوقية المفتوحة لمطور في القطاع الخاص.

يحدد العقد بين الحكومة المحلية والجمعية الإسكانية الاستخدامات الممكنة للأرض، ونوعية التطويرات الإسكانية، ومتطلبات تقديم التقارير المستمرة وإدارة الأداء، وعملية إعادة الأراضي غير المستخدمة، وتسوية النزاعات. يجب أن تُستخدم الأرض بطريقة تتفق مع سياسة الحكومة المحلية المتمثلة في توفير مساكن بأسعار معقولة.

ينص الاتفاق أيضاً على متطلبات متعلقة بعمليات ضمان الجودة والإدارة المالية للجمعية الإسكانية. إذ يجب أن تثبت الجمعية الإسكانية بأن لديها القدرة والسلطة لتنفيذ المشروع التطويري. كما يجب أن تُظهر القيمة المضافة التي يمكن تحقيقها من خلال ضم موارد الحكومة المحلية مع موارد الجمعية الإسكانية لتلبية احتياجات مجموعة عملاء محددين بطريقة مستدامة.

يتم تعيين مجلس الجمعية الإسكانية من قبل أعضائها. ولا تملك الحكومة المحلية ممثلا في المجلس.

وبناءً على الحقائق والظروف المبينة أعلاه، لا تمتلك وكالة الإسكان الحكومية سلطة كافية على الجمعية لتوجيه أنشطتها ذات الصلة ولا تسيطر بالتالي على الجمعية. يمكن أن تتلقى الحكومة المحلية منافع غير مباشرة وغير مالية من الجمعية حيث يتم تعزيز الأهداف الإجتماعية للحكومة المحلية فيما يتعلق بالمجتمع الإسكاني متدني التكلفة عبر أنشطة الجمعية الإسكانية. ومع ذلك، فإن توافق الأهداف وحدها ليس كافيا للإستنتاج بأن منشأة واحدة تسيطر على منشأة أخرى (أنظر الفقرة ٣٦). ومن أجل اكتساب السلطة على الجمعية الإسكانية، ستحتاج الحكومة المحلية لأن تكون قادرة على توجيه الجمعية الإسكانية للعمل معها لتعزيز أهداف الحكومات المحلية.

المثال ١١

تعقد المنشأة التي يجري تقييمها فيما يخص السيطرة اجتماعات سنوية للمساهمين تُتخذ فيها القرارات لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. سيُعقد اجتماع المساهمين المقرر المقبل في غضون ثمانية أشهر. ومع ذلك، فإن المساهمين الذين يملكون بشكل فردي أو جماعي ما نسبته خمسة في المائة على الأقل من حقوق التصويت بإمكانهم الدعوة إلى عقد اجتماع خاص لتغيير السياسات القائمة حول الأنشطة ذات الصلة، ولكن المتطلب الذي يقضي بتقديم إشعار للمساهمين الآخرين يعني أن هذا الاجتماع لا يمكن عقده لمدة ٣٠ يوما على الأقل. يمكن تغيير السياسات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة فقط في اجتماعات المساهمين الخاصة أو المقررة. ويشمل هذا الموافقة على المبيعات الهامة للأصول بالإضافة إلى تنفيذ الإستثمارات الكبيرة أو التصرف بها.

يُطبق نمط الوقائع أعلاه على الأمثلة ١١أ – ١١د الموصوفة أدناه. ويتم دراسة كل مثال على حدة.

مثال ١١أ

تمتلك المنشأة أغلبية حقوق التصويت في المنشأة الأخرى. وحقوق التصويت الخاصة بالمنشأة هي حقوق جوهرية لأن المنشأة قادرة على إتخاذ قرارات بشأن اتجاه الأنشطة ذات الصلة عندما يكون هناك حاجة لإتخاذها. إن حقيقة أن الأمر يستغرق ٣٠ يوما قبل أن تتمكن المنشأة من ممارسة حقها في التصويت لا تمنع المنشأة من إمتلاك القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة بدءا من اللحظة التي تمتلك فيها المنشأة الأسهم.

مثال ١١ب

المنشأة هي طرف في عقد آجل لامتلاك غالبية الأسهم في المنشأة الأخرى. ويكون تاريخ تسوية العقد الآجل خلال ٢٥ يوماً. ولا يكون المساهمين الحاليين قادرين على تغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة لأنه لا يمكن عقد اجتماع خاص حتى انقضاء ٣٠ يوما على الأقل، وسيكون في هذه المرحلة قد تم تسوية العقد الآجل. وبالتالي، تملك المنشأة حقوقاً تعادل بشكل أساسي أغلبية الأسهم في المثال ١١أ أعلاه (أي أن المنشأة التي تمتلك العقد الآجل يمكنها إتخاذ قرارات بشأن اتجاه الأنشطة ذات الصلة عند الحاجة لإتخاذها). والعقد الآجل للمنشأة هو حق جوهري يمنح المنشأة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة حتى قبل تسوية العقد الآجل.

مثال ١١ج

تمتلك المنشأة خياراً جوهرياً لإستملاك غالبية الأسهم في المنشأة الأخرى التي يمكن ممارستها في غضون ٢٥ يوما وتكون أسعارها أقل بكثير من أسعار السوق. ويتم التوصل إلى نفس النتيجة كما في المثال ١١ب.

المثال ١١د

المنشأة هي طرف في عقد آجل لإمتلاك غالبية الأسهم في المنشأة الأخرى، مع عدم وجود حقوق أخرى ذات علاقة على المنشأة الأخرى. ويكون تاريخ تسوية العقد الآجل خلال فترة ستة أشهر. وبخلاف الأمثلة أعلاه، لا يكون لدى المنشأة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. ويكون لدى المساهمين الحاليين القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة لأنه بإمكانهم تغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة قبل تسوية العقد الآجل.

السلطة بدون أغلبية حقوق التصويت وحقوق التصويت الخاصة المرافقة لحصص الملكية (الفقرات تطبيق٣٦ – تطبيق٣٧)

مثال٦. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت الخاصة المرافقة لحصص الملكية في منشأة أخرى تؤدي إلى السلطة لأغراض هذا المعيار.

المثال ١٢

قامت حكومة مركزية بخصخصة الشركة، ومن أجل حماية مصالحها الوطنية، إستخدمت آلية "الأسهم الذهبية". لا توجد أي قيمة "للأسهم الذهبية" ولا تمنح أي حقوق بنسبة مئوية في رأس مال الشركة. وتشير الأسهم الذهبية إلى أن السيطرة على الشركة، أو نسبة ملكية بواقع ٢٤% في الشركة لا يمكن بيعها دون الحصول على تصريح بذلك من الحكومة المركزية.

تملك الحكومة المركزية حقوق حماية، وليس حقوقاً جوهرية.

مثال ١٣

باعت الحكومة المركزية جميع أسهمها في الشركة، لكنها أبقت على سهم ذهبي (قيمته الاسمية ١ وحدة عملة). منح السهم الذهبي وزير الخارجية (كونه صاحب السهم) حصة أسهم بنسبة ١٥% في الشركة، وبالتالي القدرة على منع أي استيلاء محتمل على الأعمال. كما اشترط أيضاً بأن يكون رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي من مواطني الدولة. يكمن الأساس المنطقي للسهم الذهبي في حماية الشركة من عمليات الاستملاك الخارجية، وفق أسباب تتعلق بالأمن الوطني بشكل أساسي.

تملك الحكومة المركزية حقوق حماية، وليس حقوقا الجوهرية.

مثال ١٤

لا تملك الحكومة المركزية أي أسهم في شركات الدفاع. ومع ذلك فقد سنّت تشريع ينص على أنه فيما يتعلق بالشركات التي تنفذ أنشطة إستراتيجية لمنظومة الدفاع والأمن الوطني، وفي حال إمكانية حدوث أي تأثير كبير على المصالح الأساسية للدفاع أو الأمن القومي، يمكن للحكومة:

(أ) أن تفرض شروطاً معينة على شراء الحصص في أي من هذه الشركات– من قبل أي شخص– تتعلق بأمن المشتريات والمعلومات ونقل التكنولوجيا وضوابط التصدير؛

(ب) أن تعترض على شراء أي شخص– بخلاف الدولة (سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، أو بشكل فردي أو جماعي)– لحصة في رأس مال أسهم التصويت في أي من هذه الشركات التي، نظراً لحجمها، قد تهدد الدفاع أو الأمن القومي؛ و

(ج) أن تعترض على إعتماد القرارات من قبل مساهمي أو مجلس إدارة أي من هذه الشركات فيما يتعلق ببعض المعاملات غير العادية (مثل عمليات الدمج، وعمليات فك الإندماج، وعمليات التصرف بالأصول، والتصفية، وتعديلات النظام الأساسي المتعلقة بغرض الشركة أو الحدود العليا لحصص حقوق الملكية في بعض الشركات التي تسيطر عليها الدولة).

تملك الحكومة المركزية حقوق حماية، وليس حقوقا جوهرية، فيما يتعلق بهذه الشركات.

السيطرة على المجلس أو هيئة إدارية أخرى (الفقرة "تطبيق٣٨")

مثال٧. يوضح المثال التالي تقييم ما إذا كان لدى المنشأة سيطرة على المجلس أو الهيئة الإدارية لمنشأة أخرى لأغراض هذا المعيار. ويمكن لوجود هذه السيطرة أن يوفر أدلة على أن المنشأة تملك حقوقاً كافية لإمتلاك السلطة على المنشأة الأخرى.

مثال ١٥

يدار المتحف الوطني من قبل مجلس أمناء يتم اختيارهم من قبل الدائرة الحكومية المسؤولة عن تمويل المتحف. وللأمناء حرية إتخاذ القرارات بشأن تشغيل المتحف.

تمتلك الدائرة السلطة لتعيين غالبية أمناء المتحف. كما تمتلك الدائرة الإمكانيات لممارسة السلطة على المتحف.

التبعية الإقتصادية (الفقرات "تطبيق٤١ – تطبيق٤٢")

مثال٨. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كان الاعتماد على التمويل من منشأة أخرى يؤدي إلى السلطة في سياق هذا المعيار.

مثال ١٦

مؤسسة الأبحاث هي واحدة من عدة مؤسسات تتلقى معظم تمويلها من الحكومة المركزية. تقدم المؤسسات عروضا معينة ويُوزع التمويل عبر طرح مناقصة. تحتفظ مؤسسة الأبحاث بحقها في قبول أو رفض التمويل.

لا تسيطر الحكومة المركزية على مؤسسة الأبحاث لأن المؤسسة يمكن أن تختار رفض التمويل من الحكومة، أو البحث عن مصادر بديلة للتمويل، أو التوقف عن العمل.

مثال ١٧

لدى شركة تموين ترتيبا ملزما لتوريد الطعام لمدرسة تملكها الحكومة. الترتيب هو بين الشركة والمدرسة. تحقق عقود المدرسة غالبية إيرادات شركة التموين. وهناك متطلبات عامة، منصوص عليها في اللوائح، تُطبق على جميع هذه الترتيبات بما في ذلك المعايير والسياسات الغذائية في مجال المشتريات. على سبيل المثال، تحدد الترتيبات مقدار المنتجات التي يجب شراؤها محليا. الترتيبات الحالية هي لمدة خمس سنوات. في نهاية هذه الفترة، إذا رغبت شركة التموين في مواصلة توفير الوجبات المدرسية فإنه يتوجب عليها الدخول في عملية مناقصة والتنافس مع المنشآت الأخرى على هذه الأعمال.

لا تسيطر المدرسة على شركة التموين لأن الشركة تستطيع أن تختار وقف توريد الوجبات المدرسية، أو البحث عن عمل آخر، أو التوقف عن العمل.

مثال ١٨

تمول جهة مانحة دولية مشروعا محددا في بلدٍ نامٍ. وتستخدم الجهة المانحة وكالة محلية صغيرة في البلد لإدارة المشروع. تملك الوكالة المحلية مجلس إدارة خاص بها ولكنها تعتمد اعتمادا كبيراً على الجهة المانحة في التمويل. تحتفظ الوكالة بسلطتها في رفض التمويل من الجهة المانحة. لا تسيطر الجهة المانحة الدولية على الوكالة المحلية لأن الوكالة يمكن أن تختار عدم قبول التمويل من الجهة المانحة والبحث عن مصادر بديلة للتمويل، أو التوقف عن العمل.

حقوق التصويت (الفقرات "تطبيق٤٣ – تطبيق٤٨")

مثال٩. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كان لدى المنشأة التي تملك أقل من غالبية حقوق التصويت في منشأة أخرى القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة من جانب واحد، وما إذا كانت حقوقها كافية لمنحها السلطة على تلك المنشأة الأخرى لأغراض هذا المعيار.

مثال ١٩

تمتلك المنشأة ٤٨% من حقوق التصويت في منشأة أخرى. ويُحتفظ بحقوق التصويت المتبقية من قبل الآلاف من المساهمين، الذي لا يمتلك أي أحد منهم بشكل فردي أكثر من ١% من حقوق التصويت. ولا يملك أي أحد من المساهمين ترتيبات لإستشارية آخرين أو إتخاذ قرارات جماعية. عند تقييم نسبة حقوق التصويت التي سيتم امتلاكها، على أساس الحجم النسبي للأسهم الأخرى، حددت المنشأة أن حصة ٤٨% ستكون كافية لمنحها السيطرة. في هذه الحالة، وبناءً على الحجم المطلق لملكيتها والحجم النسبي للأسهم الأخرى، تستنتج المنشأة أنها تملك حصة تصويت مهيمنة بشكلٍ كافي لتلبية معيار السلطة دون الحاجة للنظر في أية أدلة أخرى على السلطة.

مثال ٢٠

تملك المنشأة "أ" ٤٠% من حقوق التصويت في منشأة أخرى، ويملك كل مستثمر من اثني عشر مستثمراً آخراً ٥% من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى. يمنح إتفاق المساهمين المنشأة "أ" الحق في تعيين وعزل الإدارة المسؤولة عن توجيه الأنشطة ذات الصلة وتحديد أتعابها. ولتغيير الاتفاق، تُطلب أغلبية ثلثي أصوات المساهمين. في هذه الحالة، تستنتج المنشأة "أ" بأن الحجم المطلق لملكيتها والحجم النسبي للأسهم الأخرى فقط ليس أمرا حاسماً في تحديد ما إذا كانت تملك حقوقا كافية لمنحها السلطة. ومع ذلك، تحدد المنشأة "أ" بأن حقها التعاقدي في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة كافياً للإستنتاج بأنها تملك السلطة على المنشأة الأخرى. كما أن حقيقة أن المنشأة "أ" قد لا تمارس هذا الحق أو احتمالية أن تمارس المنشأة "أ" حقها في اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة لا يُؤخذ بعين الإعتبار عند تقييم ما إذا كانت المنشأة "أ" تملك السلطة.

مثال ٢١

تمتلك المنشأة "أ" ٤٥% من حقوق التصويت في منشأة أخرى. ويمتلك كل واحد من المستثمرين الاثنين الآخرين ٢٦% من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى. وتُمتلك حقوق التصويت المتبقية من قبل ثلاثة مساهمين آخرين، يملك كل واحد منهم ١%. لا توجد ترتيبات أخرى تؤثر على عملية صنع القرار. في هذه الحالة، يعتبر حجم حصة تصويت المنشأة "أ" وحجمها مقارنة بالأسهم الأخرى كافيا للإستنتاج بأن المنشأة "أ" لا تملك السلطة. يحتاج اثنان فقط من المستثمرين الآخرين للتعاون حتى يكونا قادرين على منع المنشأة "أ" من توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة الأخرى.

مثال ٢٢

تمتلك المنشأة ٣٥% من حقوق التصويت في منشأة أخرى. ويمتلك كل واحد من المساهمين الثلاثة الآخرين ٥% من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى. تُمتلك حقوق التصويت المتبقية من قبل العديد من المساهمين الآخرين، والذي لا يملك أي أحد منهم بشكل فردي أكثر من ١% من حقوق التصويت. لا يملك أي من المساهمين ترتيبات لإستشارية الآخرين أو إتخاذ قرارات جماعية. تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة للمنشأة الأخرى الحصول على موافقة أغلبية الأصوات التي يتم الإدلاء بها في اجتماعات المساهمين ذات العلاقة– إذ تم الإدلاء بما نسبته ٧٥% من حقوق التصويت للمنشأة الأخرى في اجتماعات المساهمين الأخيرة ذات العلاقة". في هذه الحالة، تشير المشاركة النشطة للمساهمين الآخرين في اجتماعات المساهمين الأخيرة إلى أن المنشأة لن يكون لديها القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة من جانب واحد، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة قد وجهت الأنشطة ذات الصلة بسبب تصويت عدد كافي من المساهمين الآخرين بنفس الطريقة التي صوتت بها المنشأة.

حقوق التصويت المحتملة (الفقرات "تطبيق٤٩ – تطبيق٥٢")

مثال١٠. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة هي حقوق جوهرية لأغراض هذا المعيار.

مثال ٢٣

تمتلك المنشأة "أ" ٧٠% من حقوق التصويت في منشأة أخرى. وتمتلك المنشأة "ب" ٣٠% من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى إلى جانب خيار لإستملاك نصف حقوق التصويت في المنشأة "أ". يمكن ممارسة الخيار خلال السنتين المقبلتين بسعر ثابت أعلى من سعر السوق (ومن المتوقع أن يبقى كذلك خلال فترة السنتين). تمارس المنشأة "أ" التصويت وتوجّه بشكل نشط الأنشطة ذات الصلة للمنشأة الأخرى. في مثل هذه الحالة، من المرجح أن تستوفي المنشأة "أ" معيار السلطة لأنه يبدو أن لديها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. وعلى الرغم من أن المنشأة "ب" لديها خيارات قابلة للممارسة حالياً لشراء حقوق تصويت إضافية (التي تمنحها، في حال ممارستها، أغلبية حقوق التصويت في المنشأة الأخرى)، إلا أن البنود والشروط المرتبطة بتلك الخيارات تنص على أن تلك الخيارات لا تعتبر جوهرية.

مثال ٢٤

تمتلك كل من المنشأة "أ" واثنان من المستثمرين الآخرين ثلث حقوق التصويت في المنشأة الأخرى. يرتبط نشاط الأعمال للمنشأة الأخرى بالمنشأة "أ" على نحو وثيق. وبالإضافة إلى أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، تملك المنشأة "أ" أيضاً أدوات دين قابلة للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة الأخرى في أي وقت بسعر ثابت أعلى من سعر السوق (لكن ليس أعلى بكثير من سعر السوق). إذا تم تحويل الديون، ستمتلك المنشأة "أ" ٦٠% من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى. وسوف تستفيد المنشأة "أ" من علاقات التعاون والتشارك إذا تم تحويل أدوات الدين إلى أسهم عادية. تملك المنشأة "أ" السلطة على المنشأة الأخرى لأنها تملك حقوق تصويت في المنشأة الأخرى إلى جانب حقوق التصويت المحتملة الجوهرية التي تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

السلطة عندما لا يكون لحقوق التصويت أو الحقوق المماثلة تأثيرا كبيراً على المنافع (الفقرات "تطبيق٥٣ – تطبيق٥٦")

مثال١١. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كان لدى المنشأة السلطة في غياب حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة لأغراض هذا المعيار.

مثال ٢٥

لدى الحكومة المركزية تشريعا يحكم إنشاء المجالس الثقافية والتراثية. ولهذه المجالس وضع قانوني مستقل وهي ذات مسؤولية محدودة. يتم تحديد سلطات وأهداف المجالس، إلى جانب متطلبات إعداد التقارير الخاصة بها، من قبل التشريع. الوظيفة الرئيسية لكل مجلس هي إدارة أصول المجلس، وبشكل أساسي الممتلكات، لما فيه المصلحة العامة للمستفيدين. يُسمح للمجالس بإنفاق المال على تعزيز الصحة والتعليم والتدريب المهني والرفاه الإجتماعي والإقتصادي للمستفيدين. وهي تملك سلطة محدودة لإنفاق المال ما لم يكن لغرض منصوص عليه تحديداً في التشريع. يجب أن يقدم كل مجلس تقريراً مالياً سنوياً للحكومة. ينتخب المستفيدون (الذين يحددهم كل مجلس والذين يضموا أشخاصا من مجال محدد) أعضاء المجلس. ويتم تعيين الأمناء لمدة ثلاث سنوات من خلال تصويت المستفيدين في الاجتماع العام السنوي. يحدد كل مجلس سياساته المالية والتشغيلية والإستراتيجية الخاصة به. والأنشطة التي يكون لها الأثر الأكبر على تحقيق أهداف المجالس هي إدارة الممتلكات وتوزيع الأموال على المستفيدين.

لا تسيطر الحكومة المركزية على المجالس. لقد شاركت الحكومة في وضع التشريع الذي يحكم أنشطة المجالس، لكنها لا تملك حقوقاً في الأنشطة ذات الصلة للمجالس.

مثال ٢٦

تُنشئ خمسة سلطات محلية شركة مستقلة لتقديم الخدمات المشتركة للسلطات المشاركة. تعمل الشركة بموجب عقد مع هذه السلطات المحلية. الهدف الرئيسي للشركة هو تقديم الخدمات لهذه السلطات المحلية.

تعود ملكية الشركة لجميع السلطات المحلية المشاركة حيث تملك كل سلطة سهماً واحداً ويُسمح لها بصوت واحد. يُسمح للرئيس التنفيذي لكل حكومة محلية بأن يكون عضواً في مجلس إدارة الشركة. ويكون مجلس الشركة مسؤولاً عن التوجيه الإستراتيجي والموافقة على القضايا التجارية ومراقبة الأداء.

يوجد لكل نشاط مشترك مجموعة إستشارية مسؤولة عن إدارة العمليات وإتخاذ القرارات فيما يتعلق بذلك النشاط. وتتكون كل مجموعة إستشارية من ممثل واحد من كل حكومة محلية. وفيما يلي منافع ترتيب الخدمات المشتركة:

- تحسين مستويات وجودة الخدمة؛
- اتباع منهج منسق ومتسق في تقديم الخدمات؛
- خفض تكاليف خدمات الدعم والخدمات الإدارية؛
- إتاحة الفرص لتطوير مبادرات جديدة؛ و
- وفورات الحجم الناتجة عن قيام منشأة واحدة بتمثيل العديد من المجالس في الشراء.

إذا تم تأسيس المزيد من أنشطة الخدمات المشتركة التي تؤدي إلى الحاجة إلى رأسمال إضافي، ستقوم الشركة إما بإصدار فئة جديدة من أدوات حقوق الملكية أو تأسيس منشأة خاضعة للسيطرة لإمتلاك الحصص في الأصول الجديدة.

تغطي الشركة تكاليفها بطريقتين. فهي تحتفظ بنسبة من الوفورات من أنشطة الشراء بالجملة وتفرض تكاليف معاملة إدارية على الخدمات المقدمة إلى السلطات المحلية.

لا تسيطر أي من السلطات المحلية بشكل فردي على الشركة. وعند تحديد كيفية محاسبة حصتها في الشركة، ستحتاج كل سلطة محلية أيضاً إلى النظر فيما إذا كانت طرفا في الترتيب المشترك على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة*".

مثال ٢٧

تم إنشاء صندوق ترفيهي كمؤسسة خيرية، محدودة الضمان، لتشغيل وإدارة المرافق الرياضية والترفيهية نيابة عن الحكومة المحلية. بموجب شروط الاتفاق مع الحكومة المحلية، يكون الصندوق الترفيهي مسؤولا عن إدارة عمليات وتسليم وتطوير المرافق الرياضية والترفيهية في المدينة. ويُطلب من الصندوق الترفيهي تشغيل المرافق الترفيهية الحالية للحكومة المحلية. ويتم تحديد مستوى الخدمة المطلوبة، بما في ذلك ساعات العمل ومستويات التوظيف، من قبل الحكومة المحلية. يجب أن تكون أنشطة الصندوق الترفيهي متوافقة مع الخطة طويلة الأجل للحكومة المحلية ويتم تمويل جزء كبير من أنشطة الصندوق من قبل الحكومة المحلية. ولا يجوز للصندوق الترفيهي أن ينشأ مرافق جديدة ولا أن يشارك في أي أنشطة أخرى دون الحصول على موافقة من الحكومة المحلية.

إذا توقف الصندوق الترفيهي عن العمل، يجب توزيع العوائد على مؤسسة خيرية أخرى ذات أغراض مماثلة. ولا تكون الحكومة المحلية مسؤولة عن ديون الصندوق الترفيهي (إذ تقتصر مسؤوليتها على وحدة عملة واحدة).

تسيطر الحكومة المحلية على الصندوق الترفيهي. ومن خلال التحديد المفصّل للطريقة التي يتوجب على الصندوق الترفيهي العمل فيها، تحدد الحكومة المحلية مسبقاً أنشطة الصندوق وطبيعة المنافع التي تعود عليها.

مثال ٢٨

تنقل الحكومة المحلية مراكزها الترفيهية ومكتباتها ومسارحها إلى صندوق خيري.

وعند إنشاء الصندوق، تتوقع الحكومة المحلية الإستفادة من وفورات التكلفة، والاستخدام المتزايد للمرافق من قبل الجمهور العام، والمعالجة الضريبية الأكثر ملاءمة، وفرصة الوصول الأفضل للتمويل الذي يقتصر على المؤسسات الخيرية. يمكن أن يحدد الصندوق طبيعة ونطاق التسهيلات التي سيتم تقديمها ويمكن أن يشارك في أي أغراض خيرية أخرى. يتم انتخاب مجلس الصندوق من قبل المجتمع. ويحق للحكومة المحلية الحصول على ممثل واحد في المجلس. يتوجب على الصندوق الاحتفاظ بأي فائض واستخدامه لتحقيق أهدافه.
تستفيد الحكومة المحلية من أنشطة الصندوق لكنها لا تسيطر عليه. ولا يكون بإمكان الحكومة المحلية أن توجه كيفية استخدام الصندوق لموارده.

مثال ٢٩

يعزز الصندوق "أ" ويدعم وينفذ برامج وإجراءات ومبادرات لتجميل المدينة "أ". ويحصل على التمويل من الحكومة المحلية لخدمات متنوعة، بما في ذلك إزالة الكتابة على الجدران ومشاريع تجميل المدينة وإدارة الفعاليات البيئية. ويقدم الصندوق تقاريره إلى الحكومة المحلية حول أداؤه في تقديم هذه الخدمات. وفي حال لم يكن الصندوق قائماً، كانت ستحتاج الحكومة المحلية إلى إيجاد طريقة أخرى لتقديم هذه الخدمات. يحصل الصندوق أيضاً على المساعدة من خلال التبرعات والعمل التطوعي من قبل المجتمع المحلي بما في ذلك الشركات المحلية والمدارس ومختلف فئات المجتمع والأفراد.

تم إنشاء الصندوق في الأصل بواسطة مسؤول رسمي في الحكومة المحلية.

تعين الهيئة الإدارية في الحكومة المحلية جميع الأمناء (مع مراعاة متطلبات معينة مثل التوازن بين الجنسين وموقع الأمناء). هناك ما بين ٥ و١٢ من الأمناء. ويقوم الأمناء بتعيين المسؤولين.

يجب الموافقة على أي تغييرات في ميثاق الصندوق من قبل الأمناء والهيئة الإدارية للسلطة المحلية.

وفي حال تصفية الصندوق، يجب أن تُنقل الأصول الفائضة لهيئة خيرية مماثلة في نفس المنطقة الجغرافية. ويخضع هذا النقل للأصول لموافقة الحكومة المحلية.

تملك الحكومة المحلية مزيجاً من الحقوق في الصندوق بما في ذلك الحق في:

(أ) تعيين أو إعادة تعيين أو عزل موظفي الإدارة العليا في الصندوق الذين لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

(ب) إقرار أو رفض الموازنات التشغيلية والرأسمالية المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة للصندوق؛ و

(ج) الاعتراض على التغيرات الرئيسية في الصندوق، مثل بيع أحد الأصول الرئيسية أو بيع الصندوق ككل.

إن الحكومة المحلية قادرة على توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة (الخدمات) من خلال ترتيباتها بطريقة تصبح معها قادرة على التأثير على تكاليف وجودة الخدمات المقدمة. تتعرض الحكومة المحلية لعوائد متغيرة (الآثار الإقتصادية للخدمة وجودة الخدمة). وحيث تستخدم سلطتها للتأثير على هذه العوائد، تسيطر الحكومة المحلية على الصندوق.

مثال ٣٠

المنشأة "أ" هي هيئة قطاع عام تشجع على بناء مساكن جديدة، وإصلاح وتحديث المنازل الموجودة، وتحسين ظروف السكن والمعيشة. كما أنها تسهل الوصول إلى التمويل الإسكاني وتشجع المنافسة والكفاءة في توفير التمويل الإسكاني.

أسست المنشأة "أ" صندوقا مستقلا ذي أهداف محددة بدقة. وظائف الصندوق هي استملاك حصص في القروض السكنية المؤهلة وإصدار سندات رهن عقاري. تضمن المنشأة "أ" السندات الصادرة عن الصندوق لكنها لا توفر تمويلا مستمرا– حيث يمول الصندوق أنشطته عبر الإيرادات المتحققة من إستثماراته. وفي حال تصفية الصندوق، ينبغي توزيع أصول الصندوق على واحدة أو أكثر من المؤسسات الخيرية. ولا تملك المنشأة "أ" حقوقا مستمرة لصنع القرار فيما يخص أنشطة الصندوق.

تملك المنشأة "أ" السلطة في الأنشطة ذات الصلة للصندوق لأنها قد حددت تلك الأنشطة عندما قامت بإنشاء الصندوق. تتعرض المنشأة "أ" أيضاً للمنافع المتغيرة سواء من خلال تعرضها للسندات المضمونة أو لأن أنشطة الصندوق، المحددة من قبل المنشأة "أ" عند انشاء الصندوق، تساعد المنشأة "أ" على تحقيق أهدافها.

مثال ٣١

تم إنشاء وكالة تمويل بموجب تشريع معين. وهي مملوكة لعشرة سلطات محلية وللحكومة المركزية. وهي تعمل على أساس ربحي. سوف تجمع الوكالة تمويل الديون وتقدم ذلك التمويل إلى السلطات المحلية المشاركة. وغرضها الأساسي هو توفير تكاليف تمويل أكثر كفاءة ومصادر تمويل متنوعة للسلطات المحلية. ويمكن أن تنفذ أي أنشطة أخرى يعتبر المجلس أنها تتعلق بشكل معقول بتلك الأعمال أو تتبع لها أو تخصها.

تتلخص المنافع الرئيسية للسلطات المحلية المشاركة في خفض تكاليف الاقتراض. يمكن أن يقرر مجلس وكالة التمويل دفع أرباح أسهم لكن من المتوقع أن تكون هذه الأرباح متدنية.

يكون المجلس مسؤولا عن التوجه الاستراتيجي لأنشطة وكالة التمويل ومسؤولا عن مراقبتها. وسوف يضم المجلس ما بين أربعة وسبعة مدراء مع غالبية من المدراء المستقلين.

هناك أيضاً مجلس للمساهمين يضم عشرة مساهمين معينين (بما في ذلك شخص يتم تعيينه من الحكومة المركزية). يتلخص دور مجلس المساهمين فيما يلي:

- مراجعة أداء وكالة التمويل والمجلس، ورفع التقارير إلى المساهمين بخصوص ذلك الأداء؛
- تقديم توصيات للمساهمين بشأن تعيين وعزل واستبدال ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة؛ و
- تنسيق قرارات إدارة المساهمين.

تشتري وكالة التمويل أوراق مالية للديون وفقاً لسياسات الإقراض و/ أو السياسات الإستثمارية الخاصة بها، والتي أقرها مجلس الإدارة و/ أو المساهمون.

وللمشاركة في وكالة التمويل كسلطة مساهمة رئيسية، قامت كل حكومة محلية بإستثمار رأسمالي أولي بقيمة ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة، وقدمت ضمانة ضد الضرائب العقارية المستقبلية ووافقت على اقتراض جزء من احتياجاتها من وكالة التمويل لمدة ثلاث سنوات.

لا تسيطر الحكومة المركزية ولا السلطات المحلية المشاركة على وكالة التمويل. وعند تحديد كيفية محاسبة حصصهم في وكالة التمويل، ستحتاج الحكومة المركزية والسلطات المحلية المشاركة أيضاً إلى النظر فيما إذا كانوا أطرافا في الترتيب المشترك على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧.

مثال ٣٢

إن النشاط التجاري الوحيد للمنشأة "أ"، كما هو محدد في وثائق تأسيسها، هو شراء الذمم المدينة والحفاظ عليها بشكل يومي لصالح المنشأة "ب". ويشمل الحفاظ اليومي تحصيل ونقل المبلغ الأساسي ودفعات الفائدة عند إستحقاقها. وعند التخلف عن سداد الذمم المدينة، تبيع المنشأة "أ" الذمم المدينة تلقائياً للمنشأة "ب" على النحو المتفق عليه بشكل منفصل في اتفاقية البيع بين المنشأة "أ" والمنشأة "ب". والنشاط الوحيد ذو الصلة هو إدارة الذمم المدينة عند التخلف عن السداد لأنه النشاط الوحيد الذي يمكن أن يؤثر بشكل كبير على الأداء المالي للمنشأة "أ". ولا تعتبر إدارة الذمم المدينة قبل التخلف عن السداد هو نشاط ذو صلة لأنه لا يتطلب إتخاذ قرارات جوهرية يمكن أن تأثر بشكل كبير على الأداء المالي للمنشأة "أ"– تكون الأنشطة قبل التخلف عن السداد محددة سلفا وتعادل فقط جمع التدفقات النقدية عند إستحقاقها ونقلها إلى المنشأة "ب". لذلك، ينبغي فقط مراعاة حق المنشأة "ب" في إدارة الأصول بعد التخلف عن السداد عند تقييم الأنشطة الكلية للمنشأة "أ" التي تؤثر بشكل كبير على الأداء المالي للمنشأة "أ". في هذا المثال، يضمن تصميم المنشأة "أ" بأن لدى المنشأة "ب" سلطة إتخاذ القرارات في الأنشطة التي تؤثر تأثيرا كبيراً على الأداء المالي فقط في الوقت الذي تُطلب فيه تلك السلطة. وتعتبر شروط اتفاقية البيع جزءاً لا يتجزأ من المعاملة الكلية وتأسيس المنشأة "أ". لذلك، تؤدي بنود اتفاقية البيع إلى جانب الوثائق التأسيسية للمنشأة "أ" إلى إستنتاج مفاده أن المنشأة "ب" تمتلك سلطة على المنشأة "أ" على الرغم من أن المنشأة "ب" تمتلك الذمم المدينة فقط عند التخلف عن السداد وتدير الذمم المدينة المتعثر سدادها خارج الحدود القانونية للمنشأة "أ".

التعرض للمنافع المتغيرة من منشأة أخرى، أو الحقوق في تلك المنافع المتغيرة (الفقرة "تطبيق٥٧")

مثال١٢. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كانت المنشأة تتلقى منافعا متغيرة من منشأة أخرى لأغراض هذا المعيار.

مثال ٣٣

أظهرت الأبحاث أن السياسات الصديقة للأسرة في الجامعات، والتي تشمل تقديم خدمات تعليمية عالية الجودة حول الطفولة المبكرة، تعتبر بالغة الأهمية في اجتذاب الطلاب والموظفين والحفاظ عليهم. وهذا مهم بشكل خاص لجذب الموظفين رفيعي المستوى وطلاب الدراسات العليا، الذين يساعدون بدورهم في دعم سمعة الجامعة وقدرتها على الحصول على تمويل للبحوث.

تعتبر المعلومات الأساسية أعلاه ذات صلة بالمثالين ٣٣أ و ٣٣ب الموضحين أدناه. ويتم دراسة كل مثال على حدة.

مثال ٣٣أ

أقامت الجامعة "أ" سبعة مراكز لرعاية الأطفال (ورغم أن الجامعة تحصل على تمويل من الحكومة لبرامجها التعليمية، إلا أنه تم إنشاء مراكز رعاية الأطفال من قبل الجامعة وليس من قبل الحكومة). تعمل المراكز في مباني تملكها الجامعة. وكل مركز له مديره الخاص وموظفيه وموازنته. يمكن استخدام المراكز من قبل موظفي وطلاب الجامعة فقط. والجامعة هي المزود المرخص لخدمات رعاية الأطفال. تمتلك الجامعة الحق في إغلاق المراكز أو نقلها إلى عقارات أخرى. ولأن مركز رعاية الأطفال موجود ضمن ممتلكات الجامعة، يُطلب من الموظفين والآباء والأمهات الإمتثال لسياسات الصحة والسلامة لدى الجامعة. ويكون فريق إدارة مركز رعاية الطفل قادر على تحديد جميع السياسات التشغيلية الأخرى.

تحصل الجامعة "أ" على منافع غير مالية من توفير خدمات رعاية الأطفال في الحرم الجامعي. وعلى الرغم من أن الجامعة "أ" ليست مشاركة في الإدارة اليومية لهذه المراكز، إلا أن لديها القدرة على إغلاق المراكز أو تغيير ساعات عملها.
تسيطر الجامعة "أ" على مراكز رعاية الأطفال.

مثال ٣٣ب

وفرت الجامعة "ب" مبنى معين مجانا لتقديم خدمات رعاية الأطفال ضمن أراضي الجامعة. ويتم توفير خدمات رعاية الأطفال من قبل جمعية تم تأسيسها. وجميع الآباء والأمهات الذين يستخدمون مركز رعاية الأطفال هم أعضاء في المجتمع. يعين الأعضاء مجلس الجمعية وهم مسؤولون عن السياسات التشغيلية والمالية لمركز رعاية الأطفال. يمكن استخدام المركز من قبل الموظفين والطلاب وعامة الناس، مع امتلاك الطلاب الأولوية في الاستخدام. ولأن مركز رعاية الأطفال موجود ضمن ممتلكات الجامعة، يُطلب من الموظفين والآباء والأمهات الإمتثال لسياسات الصحة والسلامة لدى الجامعة. وتكون الجمعية هي المزود المرخص لخدمات رعاية الأطفال. وإذا توقفت الجمعية عن العمل، يجب أن تُوزّع مواردها على منظمة غير ربحية مماثلة. يمكن أن تختار الجمعية عدم استخدام مباني الجامعة في تقديم خدماتها.

ورغم أن الجامعة تحصل على منافع غير مالية من توفير خدمات رعاية الأطفال في الحرم الجامعي، إلا أنها لا تملك السلطة لتوجيه الأنشطة ذات الصلة الخاصة بالجمعية. في حين يملك أعضاء الجمعية، كونهم أولياء أمور الأطفال، السلطة لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للجمعية. ولا تسيطر الجامعة على الجمعية.

العلاقة بين السلطة والمنافع

تفويض السلطة (الفقرات "تطبيق٦٠ – تطبيق٦٣")

مثال١٣. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كانت المنشأة تتصرف كموكل أو وكيل لأغراض هذا المعيار.

مثال ٣٤

يمكن أن تكون دائرة حكومية مسؤولة عن مراقبة أداء منشأة أخرى في القطاع العام. ويكمن دور قسم المراقبة في التأكد من أن منهج المنشأة الأخرى يتسق مع أهداف الحكومة، ويوفر للوزراء ضمان جودة بشأن التسليم والنتائج ويبلغ الوزير بأية مخاطر ويقيّمها. لدى الدائرة إتفاق صريح مع الوزير يحدد مسؤولياتها الرقابية. وتملك الدائرة السلطة لطلب المعلومات من المنشأة الاخرى وتقدم المشورة للوزير حول أي طلبات تمويل تقدمها تلك المنشأة. كما تقدم الدائرة المشورة للوزير حول ما إذا كان ينبغي السماح للمنشأة الاخرى بتنفيذ أنشطة معينة. تعمل الدائرة كوكيل عن الوزير.

مثال ٣٥

تُنشئ الحكومة المحلية صندوقاً لتنسيق جهود جمع التبرعات لصالح البرامج الصحية والمبادرات الصحية الأخرى في المنطقة. يستثمر الصندوق أيضاً أموال التبرعات المحددة ويديرها. وتُستخدم الأموال التي يتم جمعها في المستشفيات المملوكة للحكومة ومرافق رعاية المسنين في المنطقة. تعين الحكومة المحلية جميع الأمناء في مجلس الصندوق وتمول التكاليف التشغيلية للصندوق. الصندوق هو مؤسسة خيرية مسجلة ومعفاة من ضريبة الدخل.

بناءً على التحليل التالي، تسيطر الحكومة المحلية على الصندوق:

(أ) يمكن للحكومة المحلية أن تعطي توجيهات إلى الأمناء، ويكون لدى الأمناء القدرة الحالية على توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة. يملك الأمناء السلطة على الصندوق وبإمكان الحكومة المحلية أن تستبدل الأمناء وفق تقديرها الخاص. كما أن الإلتزام الإئتماني للأمناء الذي يقتضي منهم العمل لصالح المستفيدين لا يمنع الحكومة المحلية من امتلاك السلطة على الصندوق؛

(ب) تتعرض الحكومة المحلية للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع الصندوق، وتملك حقوقا في تلك المنافع المتغيرة؛

(ج) يمكن أن تستخدم الحكومة المحلية سلطتها على الصندوق لتؤثر على طبيعة أو ومقدار منافع الصندوق؛ و

(د) تعتبر أنشطة الصندوق مكمّلة لأنشطة الحكومة المحلية.

مثال ٣٦

يتم إنشاء هيئة قانونية بموجب تشريع معين لتقديم الخدمات إلى المجتمع. لدى الهيئة القانونية مجلس إداري يشرف على عمليات الهيئة ومسؤول عن عملياتها اليومية. يعين وزير الصحة في الحكومة المحلية مجلس إدارة الهيئة القانونية ويعين المجلس، شريطة موافقة الوزير، الرئيس التنفيذي للهيئة.

تعمل دائرة الصحة في الحكومة المحلية "كمدير" لنظام الصحة العامة المحلي. يشمل هذا الدور:

(أ) القيادة الإستراتيجية، مثل وضع خطط الخدمات الصحية على مستوى المحافظات والأقاليم؛
(ب) التعليمات المتعلقة بتقديم الخدمات الصحية، مثل إبرام اتفاقيات الخدمة، والموافقة على الأعمال الرأسمالية وإدارة العلاقات الصناعية على مستوى المحافظات والأقاليم، بما في ذلك شروط عمل موظفي الهيئة القانونية؛ و
(ج) مراقبة الأداء (على سبيل المثال، جودة الخدمات الصحية والبيانات المالية) وإتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما لا يستوفي الأداء معايير الأداء المحدد.

تُطلب موافقة الوزير تحديداً للقرارات الرئيسية التالية:

(أ) الدخول في اتفاقيات الخدمة مع الهيئة؛
(ب) إصدار توجيهات ملزمة بشأن الخدمات الصحية؛
(ج) استكمال خطط الخدمات الصحية وتخطيط الأعمال الرأسمالية؛ و
(د) توظيف وتعويض الموظفين التنفيذين في الهيئة القانونية.

تحصل دائرة الصحة على مجمل تمويلها التشغيلي والرأسمالي من الحكومة المحلية.

وبناءً على الحقائق والظروف المبينة أعلاه، تعمل دائرة الصحة عموما كوكيل عن الوزير فيما يتعلق بالهيئة القانونية. ويتجلى هذا في سلطة إتخاذ القرارات المقيدة التي تتمتع بها الدائرة. لا تسيطر دائرة الصحة على الهيئة القانونية.

وحيث يعين الوزير مجلس إداري للهيئة القانونية ويوافق على القرارات الرئيسية التي تؤثر على أنشطة الهيئة، فإنه يتمتع أيضاً بسلطة توجيه الأنشطة ذات الصلة للهيئة. وعلى افتراض أنه تم استيفاء معايير السيطرة الأخرى (العوائد المتغيرة والعلاقة بين السلطة والمنافع)، كما هو متوقع، حينها يسيطر الوزير على الهيئة القانونية. ونتيجة لذلك، يتم توحيد الهيئة القانونية في البيانات المالية ذات الأغراض العامة للحكومة المحلية ككل.

مثال ٣٧

الحقائق في هذا المثال هي نفس الحقائق الواردة في المثال ٣٦ بإستثناء ما يلي:

(أ) أوكل الوزير سلطة تعيين أعضاء المجلس الاداري للهيئة القانونية إلى رئيس دائرة الصحة؛
(ب) إن تعيين الرئيس التنفيذي للهيئة القانونية من قبل المجلس الاداري لا يتطلب موافقة الوزير ؛
(ج) أوكل الوزير سلطة الموافقة على القرارات الرئيسية إلى رئيس دائرة الصحة؛ و
(د) يشمل تقييم أداء دائرة الصحة أداء الهيئة القانونية.

لا يزال بإمكان الوزير أن يمارس الصلاحيات التي تم تفويضها لرئيس دائرة الصحة، لكنه من غير المرجح فعلياً أن يقوم بذلك.

في هذا المثال، اتّسع نطاق سلطة إتخاذ القرارات التي تملكها دائرة الصحة بشكل كبير نتيجة قيام الوزير بتفويض السلطات إلى رئيس دائرة الصحة. وحيث تعمل دائرة الصحة كموكل بموجب التفويضات، فإنها تملك القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للهيئة القانونية وذلك لتحقيق أهداف الخدمات الصحية لدائرة الصحة. وحيث تكون دائرة الصحة أيضاً قادرة على استخدام سلطتها لتؤثر على طبيعة ومقدار منافع الدائرة، فإنها تسيطر كذلك على الهيئة القانونية.

مثال ٣٨

تم تعيين رئيس الدائرة الحكومية المتعلقة بالتمويل والضرائب (الخزينة) بموجب القانون كوصي على عدد من صناديق الإستثمار. ويتم تمويل صناديق الإستثمار عبر الضرائب المحددة وتُستخدم لتقديم برامج الرعاية الإجتماعية الفدرالية. تجمع الخزينة معظم الإيرادات الضريبية المحددة التي ترتبط بهذه الصناديق. وتجمع وكالات أخرى أيضاً بعض الإيرادات وترسلها إلى الخزينة.

تم تفويض وزارة المالية بمسؤولية إدارة الصناديق. وبالنسبة لكل صندوق من الصناديق، تستثمر الخزينة مباشرةً جميع المقبوضات المقيدة في حساب الصندوق، وتحافظ على الأصول المستثمرة في صندوق الائتمان المحدد إلى أن تنشأ الحاجة إلى المال من قبل الوكالة ذات الصلة.

عندما تحدد الوكالات ذات الصلة أن هناك حاجة إلى المال، تسترد الخزينة الأوراق المالية من الأرصدة الإستثمارية للصناديق، وتنقل العوائد النقدية، بما في ذلك الفوائد المكتسبة على الإستثمارات، إلى حسابات البرنامج لصرفها من قبل الوكالة. تقدم الخزينة تقاريرا شهرية وأخرى دورية لكل وكالة. وتفرض الخزينة رسوم إدارة على خدماتها.
لا تسيطر الخزينة على الصناديق.

مثال ٣٩

تدير الحكومة المحلية عشرة صناديق، يتعلق كل منها بمنطقة محددة. تحتفظ الصناديق بأصول محددة (مثل الأراضي والممتلكات والإستثمارات) التي تنتمي إلى المناطق التي سبق أن كان لديها حكومتها المحلية الخاصة، ولكنها منذ ذلك الحين تم دمجها مع مناطق أخرى. تتلقى الصناديق الإيرادات المرتبطة بالأصول وبعض الضرائب مثل ضرائب العقارات في تلك المنطقة. وينص التشريع على حقوق الصناديق في امتلاك هذه الأصول المحددة وقبض الإيرادات المحددة. يمكن استخدام أصول وإيرادات الصندوق فقط لصالح سكان المناطق السابقة.

لدى الحكومة المحلية سلطة واسعة على إنفاق الأموال. يجب استخدام الصناديق لصالح المجتمع باستخدام الأحكام المعقولة التي تعتبرها الحكومة المحلية مناسبة ومع مراعاة مصالح سكان المناطق السابقة. ويجب أن تستخدم الحكومة المحلية الأموال في مجالات الإنفاق التي لا تغطيها ضرائب المجلس. يجب أن تكون النفقات المحمّلة على الصندوق هي لأغراض يسمح بها القانون.
تخضع الصناديق لسيطرة الحكومة المحلية.

مثال ٤٠

صندوق الثروة السيادية (الصندوق) هو صندوق دائم تم إنشائه بموجب الدستور، وتتم إدارته بواسطة مؤسسة حكومية. وينص التشريع على أنه يحق للصندوق الحصول على ٢٥٪ على الأقل من عوائد مبيعات النفط. ويخصص الصندوق حصة معينة من هذه الإيرادات لصالح الأجيال الحالية والقادمة من المواطنين.

تدير الشركة أصول كلا من الصندوق وبعض الإستثمارات الأخرى للولاية ويتم تعويضها عن ذلك. وقد لا تنفق الشركة إيرادات الصندوق. وتُتخذ القرارات بشأن إنفاق إيرادات الصندوق من قبل البرلمان. وفي كل سنة، تُقسّم إيرادات الصندوق بين المصاريف التشغيلية ودفع مبلغ سنوي للمقيمين الذين يستوفون معاييرا محددة في التشريع.

لا تسيطر الشركة على صندوق الثروة السيادية. بل هي تعمل فقط بصفتها وكيلا.

مثال ٤١

يُنشئ صانع القرار (مدير الصندوق) أسواقاً ويدير صندوقاً منظماً يتم تداوله بشكل عام وفقاً لمعايير محددة بدقة ومنصوص عليها في تفويض الإستثمار حسبما هو مطلوب بموجب القوانين والأنظمة المحلية. تم تسويق الصندوق للمستثمرين كإستثمار في محفظة متنوعة من الأوراق المالية التي تخص منشآت متداولة بشكل عام. يملك مدير الصندوق، ضمن المعايير المحددة، حرية التصرف بشأن الأصول التي سيتم الإستثمار فيها. أجرى مدير الصندوق إستثمارا بنسبة ١٠% في الصندوق وهو يحصل على رسوم مبنية على السوق عن خدماته تعادل ١% من صافي أصول الصندوق. وتعتبر الرسوم متناسبة مع الخدمات المقدمة. لا يترتب على مدير الصندوق أي إلتزام لتمويل خسائر تتجاوز إستثماره البالغة نسبته ١٠%. لا يُطلب من الصندوق أن يُنشئ، ولم يقم بإنشاء، مجلس إدارة مستقل. لا يملك المستثمرون أي حقوق جوهرية يمكن أن تؤثر على سلطة إتخاذ القرار لمدير الصندوق، لكن يمكنهم استرداد حصصهم ضمن حدود معينة يضعها الصندوق.

ورغم عمل مدير الصندوق ضمن المعايير المنصوص عليها في تفويض الإستثمار ووفقا للمتطلبات التنظيمية، إلا أنه يملك حقوق صنع القرار التي تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للصندوق– ولا يملك المستثمرون حقوقا جوهرية يمكن أن تؤثر على سلطة إتخاذ القرارات لمدير الصندوق. يتلقى مدير الصندوق رسوما مبنية على السوق عن خدماته بما يتناسب مع الخدمات المقدمة كما أنه استثمر في الصندوق. ويؤدي التعويض وإستثماره إلى تعريض مدير الصندوق لتغير المنافع من أنشطة الصندوق دون خلق أي تعرض هام من شأنه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل.

في هذا المثال، يشير تعرض مدير الصندوق إلى تغير المنافع من الصندوق إلى جانب سلطة صنع القرار ضمن المعايير المقيدة إلى أن مدير الصندوق هو وكيل. لذلك، يستنتج مدير الصندوق بأنه لا يسيطر على الصندوق.

مثال ٤٢

يُنشئ صانع القرار أسواقاً ويدير صندوق يوفر فرصا إستثمارية لعدد من المستثمرين. يجب على صانع القرار (مدير الصندوق) أن يتخذ قرارات تكون في مصلحة جميع المستثمرين وفقاً لاتفاقيات إدارة الصندوق. ومع ذلك، يتمتع مدير الصندوق بحرية تصرف واسعة في إتخاذ القرارات. ويتلقى مدير الصندوق رسوما مبنية على السوق عن خدماته تعادل ١% من الأصول قيد الإدارة، و ٢٠% من إجمالي فائض الصندوق إذا تم تحقيق مستوى محدد من الفائض. وتعتبر الرسوم متناسبة مع الخدمات المقدمة.

ورغم أنه يتوجب على مدير الصندوق إتخاذ قرارات في مصلحة جميع المستثمرين، إلا أنه يملك سلطة واسعة لإتخاذ القرارات لتوجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة. يُدفع لمدير الصندوق رسوم ثابتة متعلقة بالأداء تتناسب مع الخدمات المقدمة. بالإضافة إلى ذلك، يسهم التعويض في موائمة مصالح مدير الصندوق مع مصالح المستثمرين الآخرين لزيادة قيمة الصندوق، دون خلق تعرض لتغير المنافع من أنشطة الصندوق يكون على قدر من الأهمية بحيث قد يشير التعويض، عند بحثه بمعزل، إلى أن مدير الصندوق هو الموكل.

يُطبق نمط الوقائع والتحليل أعلاه على الأمثلة ٤٢أ–٤٢ج الموصوفة أدناه. ويتم دراسة كل مثال على حدة.

مثال ٤٢أ

يملك مدير الصندوق أيضاً إستثمارا بنسبة ٢% في الصندوق يسهم في موائمة مصالحه مع مصالح المستثمرين الآخرين. لا يترتب على مدير الصندوق أي إلتزام لتمويل الخسائر التي تتجاوز إستثماره البالغ نسبته ٢%. بإمكان المستثمرين عزل مدير الصندوق بأغلبية بسيطة، ولكن فقط عند إخلاله بالعقد.

إن إستثمار مدير الصندوق البالغ نسبته ٢% يزيد من تعرضه لتغير المنافع من أنشطة الصندوق دون خلق تعرض هام من شأنه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. تعتبر حقوق المستثمرين الآخرين في عزل مدير الصندوق هي حقوق حماية لأنه من الممكن ممارستها فقط عند الإخلال بالعقد. في هذا المثال، على الرغم من أن مدير الصندوق لديه سلطة واسعة في إتخاذ القرارات ورغم تعرضه لتغير المنافع من حصصه وتعويضه، إلا أن تعرض مدير الصندوق يشير إلى أنه يعمل بصفة وكيل. لذلك، يستنتج مدير الصندوق أنه لا يسيطر على الصندوق.

مثال ٢ ٤ب

يملك مدير الصندوق إستثماراً متناسباً أكبر في الصندوق، لكن لا يترتب عليه أي إلتزام لتمويل الخسائر التي تتجاوز ذلك الإستثمار. وبإمكان المستثمرين عزل مدير الصندوق بأغلبية بسيطة، لكن فقط عند إخلاله بالعقد.

في هذا المثال، تعتبر حقوق المستثمرين الآخرين في عزل مدير الصندوق هي حقوق حماية لأنه من الممكن ممارستها فقط عند الإخلال بالعقد. ورغم أنه يُدفع لمدير الصندوق رسوماً ثابتة متعلقة بالأداء تتناسب مع الخدمات المقدمة، إلا أن الجمع بين إستثمار مدير الصندوق وتعويضه قد يؤدي إلى خلق تعرض لتغير المنافع من أنشطة الصندوق يكون على قدر من الأهمية بحيث يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. كلما كانت الحصص الإقتصادية لمدير الصندوق أكبر وكلما كانت التغيرات المرتبطة بها أكبر (مع مراعاة تعويضه وحصصه الأخرى إجمالاً)، كلما كان التركيز الذي يوليه مدير الصندوق لتلك الحصص الإقتصادية في التحليل أكبر، وكلما كان من المرجح أكثر أن مدير الصندوق هو الموكل.

فعلى سبيل المثال، بعد النظر في تعويضه والعوامل الأخرى، يمكن أن يرى مدير الصندوق أن إستثماراً بنسبة ٢٠% سيكون كافيا لكي يسيطر على الصندوق. ولكن، في ظروف مختلفة (أي، في حال اختلاف التعويض والعوامل الأخرى) يمكن أن تبرز السيطرة عند اختلاف مستوى الإستثمار.

مثال ٤٢ج

يملك مدير الصندوق إستثمارا بنسبة ٢٠% في الصندوق، لكن لا يترتب عليه أي إلتزام لتمويل الخسائر التي تتجاوز إستثماره البالغ نسبته ٢٠%. لدى الصندوق مجلس إدارة، جميع أعضائه مستقلون عن مدير الصندوق ويتم تعيينهم من قبل مستثمرين آخرين. يعين المجلس مدير الصندوق بشكل سنوي. وإذا قرر المجلس عدم تجديد عقد مدير الصندوق، فإنه يمكن تأدية الخدمات التي يؤديها مدير الصندوق من قبل مدراء آخرين في الصناعة.

ورغم أنه يُدفع لمدير الصندوق رسوماً ثابتة متعلقة بالأداء تتناسب مع الخدمات المقدمة، إلا أن الجمع بين إستثمار مدير الصندوق بنسبة ٢٠% وتعويضه قد يؤدي إلى خلق تعرض لتغير المنافع من أنشطة الصندوق يكون على قدر من الأهمية بحيث يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. ومع ذلك، يملك المستثمرون حقوقا جوهرية لعزل مدير الصندوق– حيث يوفر مجلس الإدارة آلية للتأكد من أن المستثمرين يمكنهم عزل مدير الصندوق إذا قرروا القيام بذلك.

في هذا المثال، يركز مدير الصندوق بشكل أكبر على حقوق العزل الجوهرية في التحليل. لذلك، وعلى الرغم من أن مدير الصندوق يتمتع بسلطة واسعة في إتخاذ القرارات ورغم تعرضه لتغير منافع الصندوق المتحققة من تعويضه وإستثماره، إلا أن الحقوق الجوهرية المحتفظ بها من قبل مستثمرين آخرين تشير إلى أن مدير الصندوق يعمل بصفة وكيل. لذلك، يستنتج مدير الصندوق أنه لا يسيطر على الصندوق.

مثال ٤٣

تم تأسيس المنشأة "أ" لشراء محفظة أوراق مالية مدعومة بالأصول ذات السعر الثابت، ويتم تمويلها بواسطة أدوات الدين وأدوات حقوق الملكية ذات السعر الثابت. تم تصميم أدوات حقوق الملكية لتوفير حماية من الخسائر الأولى إلى مستثمري الديون والحصول على أي منافع متبقية من المنشأة "أ". تم تسويق المعاملة لمستثمري الديون المحتملين كإستثمار في محفظة الأوراق المالية المدعومة بالأصول مع التعرض لمخاطر الائتمان المرتبطة بالتعثر المحتمل من قبل مصدري الأوراق المالية المدعومة بالأصول في المحفظة ومخاطر أسعار الفائدة المرتبطة بإدارة المحفظة. وعند التأسيس، تمثل أدوات حقوق الملكية ١٠% من قيمة الأصول المشتراه. يدير صانع القرار (مدير الأصول) محفظة الأصول النشطة من خلال إتخاذ القرارات الإستثمارية ضمن المعايير المحددة في نشرة اكتتاب المنشأة "أ". وبالنسبة لهذه الخدمات، يتلقى مدير الأصول رسوما ثابتة مبنية على السوق (أي ١% من الأصول قيد الإدارة) ورسوما متعلقة بالأداء (أي ١٠% من الفائض) إذا تجاوزت فوائض المنشأة "أ" مستوىً محدد. وتعتبر الرسوم متناسبة مع الخدمات المقدمة. يملك مدير الأصول ٣٥% من أدوات حقوق الملكية في المنشأة "أ". في حين تُمتلك النسبة المتبقية بواقع ٦٥% من أدوات حقوق الملكية، وجميع أدوات الدين الخاصة بالمنشأة "أ"، من قبل عدد كبير من المستثمرين الآخرين من غير ذوي العلاقة الموزعين على نطاق واسع. يمكن عزل مدير الأصول، دون سبب، بقرار أغلبية بسيطة من المستثمرين الآخرين.

يُدفع لمدير الأصل رسوم ثابتة ومتعلقة بالأداء تتناسب مع الخدمات المقدمة. ويوائم التعويض بين مصالح مدير الصندوق ومصالح المستثمرين الآخرين لزيادة قيمة الصندوق. يتعرض مدير الأصول للتغير في العوائد المتحققة من أنشطة الصندوق لأنه يملك ٣٥% من أدوات حقوق الملكية ومن تعويضه.

ورغم عمل مدير الأصول ضمن المعايير المحددة في نشرة اكتتاب المنشأة "أ"، إلا أنه يملك القدرة الحالية لإتخاذ القرارات الإستثمارية التي تؤثر بشكل كبير على منافع المنشأة "أ" التي تتخذ شكل العوائد – ويكون لحقوق الإزالة التي يملكها مستثمرون آخرون أهمية ضئيلة في التحليل لأن هذه الحقوق محتفظ بها من قبل عدد كبير من المستثمرين الموزعين على نطاق واسع. في هذا المثال، يركز مدير الأصول بشكل أكبر على تعرضه لتغير عوائد الصندوق من صافي أصوله/ أدوات حقوق الملكية الخاصة به، التي تتبع لأدوات الدين. ويؤدي امتلاك ٣٥% من أدوات حقوق الملكية إلى خلق تعرض الثانوي للخسائر وللحقوق في عوائد المنشأة "أ"، والذي يكون على قدر من الأهمية بحيث يشير إلى أن مدير الأصول هو الموكل. لذلك، يستنتج مدير الأصول بأنه يسيطر على المنشأة "أ".

مثال ٤٤

يرعى صانع القرار (الكفيل) منشأة إستثمارية متعددة البائعين تصدر أدوات دين قصيرة الأجل لمستثمرين آخرين من غير ذوي العلاقة. تم تسويق المعاملة للمستثمرين المحتملين كإستثمار في محفظة أصول متوسطة الأجل ذات أسعار عالية مع الحد الأدنى من التعرض لمخاطر الائتمان المرتبطة بالتعثر المحتمل من قبل الشركات المصدرة للأصول في المحفظة. يبيع الناقلون المختلفون محافظ أصول متوسطة الأجل ذات أسعار مرتفعة إلى المنشأة. ويحافظ كل ناقل على محفظة الأصول التي يبيعها للمنشأة ويقوم بإدارة الذمم المدينة عند التعثر عن السداد مقابل رسوم خدمة مبنية على السوق. كما يوفر كل ناقل حماية من الخسائر الائتمانية الناجمة عن محفظة أصوله من خلال ضمان الأصول المنقولة إلى المنشأة. يحدد الكفيل شروط المنشأة الإستثمارية ويدير عملياتها مقابل رسوم مبنية على السوق. وتتناسب الرسوم مع الخدمات المقدمة. ويوافق الكفيل على البائعين الذين يُسمح لهم بالبيع إلى المنشأة الإستثمارية، ويوافق على الأصول التي سيتم شراؤها من قبل المنشأة الإستثمارية ويتخذ القرارات حول تمويل المنشأة الإستثمارية. يجب أن يعمل الكفيل بما يصب في مصلحة جميع المستثمرين.

يحق للكفيل الحصول على أي منفعة متبقية من المنشأة الإستثمارية ويوفر أيضاً تعزيزات ائتمانية وتسهيلات السيولة للمنشأة الإستثمارية. وتستوعب التعزيزات الائتمانية الممنوحة من قبل الكفيل خسائر تصل إلى ٥% من جميع أصول المنشأة الإستثمارية، بعد أن يتم إستيعاب الخسائر من قبل الناقلين. لا تُقدم تسهيلات السيولة مقابل الأصول المتعثرة. ولا يملك المستثمرون حقوقا جوهرية يمكن أن تؤثر على سلطة الكفيل في صنع القرار.

ورغم أنه يُدفع للكفيل رسوماً مبنية على السوق مقابل خدماته بما يتناسب مع الخدمات المقدمة، إلا أنه يتعرض لتغير المنافع من أنشطة المنشأة الإستثمارية بسبب حقوقه في أية منافع متبقية من المنشأة وبسبب توفير التعزيزات الائتمانية وتسهيلات السيولة (أي تتعرض المنشأة الإستثمارية لمخاطر السيولة عن طريق استخدام أدوات دين قصيرة الأجل لتمويل الأصول متوسطة الأجل). وعلى الرغم من أن كل ناقل من الناقلين يتمتع بحقوق صنع القرار التي تؤثر على قيمة أصول المنشأة الإستثمارية، إلا أن الكفيل يملك سلطة واسعة لإتخاذ القرارات تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على المنافع المتحققة من المنشأة الإستثمارية (أي أن الكفيل يحدد شروط المنشأة الإستثمارية، ويحق له إتخاذ القرارات بشأن الأصول (الموافقة على الأصول المشتراه وعلى ناقلي تلك الأصول) وتمويل المنشأة الإستثمارية (التي لا بد من إيجاد إستثمارات جديدة لها بشكل منتظم)). كما أن الحق في الحصول على المنافع المتبقية من المنشأة الإستثمارية وتوفير التعزيزات الائتمانية وتسهيلات السيولة يعرض الكفيل إلى تغير المنافع من أنشطة المنشأة الإستثمارية التي تختلف عن تغير المنافع للمستثمرين للآخرين. وتبعاً لذلك، يشير التعرض إلى أن الكفيل هو الموكل وبالتالي يستنتج الكفيل بأنه يسيطر على المنشأة الإستثمارية. كما أن إلتزام الكفيل بالعمل في مصلحة جميع المستثمرين لا يمنع كونه موكلا.

المتطلبات المحاسبية : فقدان السيطرة (الفقرات ٥٢–٥٥أ)

مثال ١٣أ. يشرح المثال التالي معالجة بيع حصة في منشأة مسيطر عليها لا تشمل عملاً

المثال ٤٤أ

تملك منشأة مسيطرة ١٠٠% من الحصص في منشأة مسيطر عليها لا تشمل عملاً. تبيع المنشأة المسيطرة ٧٠% من حصتها في المنشأة المسيطر عليها إلى منشأة زميلة تمتلك فيها حصة بنسبة ٢٠%. ونتيجة لهذه المعاملة، تفقد المنشأة المسيطرة السيطرة على المنشأة المسيطر عليها. القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة التابعة هي ١٠٠ وحدة عملة والقيمة الدفترية للحصة المباعة هي ٧٠ وحدة عملة (٧٠ وحدة عملة = ١٠٠ وحدة عملة X ٧٠%). القيمة العادلة للمقابل المالي المستلم هي ٢١٠ وحدة عملة، وهي أيضاً القيمة العادلة للحصة المباعة. الاستثمار المحتفظ به في المنشأة السابقة المسيطر عليها هو منشأة زميلة تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية وقيمته العادلة هي ٩٠ وحدة عملة. والمكسب الذي تم تحديده وفقاً للفقرات ٥٤ – ٥٥، قبل الحذف المطلوب بناءً على الفقرة ٥٥أ، هو ٢٠٠ وحدة عملة (٢٠٠ وحدة عملة = ٢١٠ وحدة عملة + ٩٠ وحدة عملة – ١٠٠ وحدة عملة). يتكون هذا المكسب من جزئين:

(أ) المكسب (١٤٠ وحدة عملة) الناتج عن بيع ٧٠% من الحصة في المنشأة المسيطر عليها إلى المنشأة الزميلة. هذا المكسب هو الفرق بين القيمة العادلة للمقابل المالي المستلم (٢١٠ وحدة عملة) والقيمة الدفترية للحصة المباعة (٧٠ وحدة عملة).

وفقاً للفقرة ٥٥أ، تعترف المنشأة المسيطرة في الفائض أو العجز الخاص بها بمبلغ المكسب المنسوب لحصة المستثمرين من غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة القائمة. يشكل ذلك ٨٠% من هذا المكسب، ما يمثل ١١٢ وحدة عملة (١١٢ وحدة عملة = ١٤٠ وحدة عملة X ٨٠%). ويتم حذف نسبة ٢٠% المتبقية من المكسب (٢٨ وحدة عملة = ١٤٠ وحدة عملة X ٢٠%) مقابل القيمة الدفترية للاستثمار في المنشأة القائمة.

(ب) ينتج المكسب (٦٠ وحدة عملة) عن إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به مباشرة في المنشأة السابقة المسيطر عليها. هذا المكسب هو الفرق بين القيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في المنشأة السابقة المسيطر عليها (٩٠ وحدة عملة) و٣٠% من القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة المسيطر عليها (٣٠ وحدة عملة = ١٠٠ وحدة عملة X ٣٠%). وفقاً للفقرة ٥٥أ، تعترف المنشأة المسيطرة في الفائض أو العجز الخاص بها بمبلغ المكسب المنسوب لحصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة الجديدة. يشكل ذلك ٥٦% (٧٠% X ٨٠%) من المكسب، وهو عبارة عن ٣٤ وحدة عملة (٣٤ وحدة عملة = ٦٠ وحدة عملة X ٤٤%) ويتم حذفه في مقابل القيمة الدفترية للاستثمار المحتفظ به في المنشأة السابقة المسيطر عليها.

المنشآت الإستثمارية (الفقرات " تطبيق٨٨ – تطبيق١٠٦")

مثال ١٤. توضح الأمثلة التالية تقييم ما إذا كانت المنشأة هي منشأة إستثمارية لأغراض هذا المعيار.

مثال ٤٥

يتم تأسيس منشأة، وهي شراكة محدودة، في عام ٢٠X١ كشراكة محدودة مدتها ١٠ سنين. تنص مذكرة العرض على أن غرض الشراكة المحدودة هو الإستثمار في المنشآت التي تتمتع بإمكانات نمو سريع، وذلك بهدف زيادة رأس المال خلال عمرها. تقدم المنشأة GP (الشريك العام للشراكة المحدودة) ما نسبته ١% من رأس المال إلى الشراكة المحدودة وتكون مسؤولة عن تحديد الإستثمارات المناسبة للشراكة. في حين يقدم ما يقارب ٧٥ شريكا محدودا، الذين ليس لهم علاقة بالمنشأة GP، ما نسبته ٩٩% من رأس المال لتلك الشراكة.

تبدأ الشراكة المحدودة أنشطتها الإستثمارية في عام ٢٠X١. ومع ذلك، لا يتم تحديد أي إستثمارات مناسبة بحلول نهاية ٢٠X١. وفي عام ٢٠X٢ تستملك الشراكة المحدودة حصة مسيطرة في منشاة واحدة، هي شركة ABC. الشراكة المحدودة غير قادرة على إقفال معاملة إستثمارية أخرى حتى عام ٢٠X٣، وهو الوقت الذي تستملك فيه حصص حقوق ملكية في خمس شركات عاملة إضافية. وعدا عن إستملاك حصص الملكية هذه، لا تنفذ الشراكة المحدودة أي أنشطة أخرى. تقيس الشراكة المحدودة وتقيّم إستثماراتها على أساس القيمة العادلة ويتم توفير هذه المعلومات إلى المنشأة GP والمستثمرين الخارجيين.

لدى الشراكة المحدودة خططاً للتصرف بحصصها في كل من الجهات المستثمر بها خلال عمر الشراكة الممتد لعشر سنوات. تشمل عمليات التصرف هذه البيع المباشر مقابل النقد، وتوزيع الأوراق المالية القابلة للتسويق للمستثمرين بعد الطرح العام الناجح للأوراق المالية للجهات المستثمر فيها والتصرف بالإستثمارات إلى المنشآت العامة أو منشآت أخرى ليست ذات علاقة.

وبناءً على المعلومات المقدمة، تلبي الشراكة المحدودة تعريف المنشأة الإستثمارية منذ تأسيسها في عام ٢٠X١ وحتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٣ لأن الشروط التالية قائمة:

(أ) حصلت الشراكة المحدودة على الأموال من الشركاء المحدودين وتزود أولئك الشركاء بخدمات إدارة الإستثمار؛

(ب) النشاط الوحيد للشراكة المحدودة هو استملاك حصص حقوق الملكية في الشركات العاملة بهدف زيادة رأس المال خلال عمر الإستثمارات. وقد حددت الشراكة المحدودة ووثقت استراتيجيات الخروج لإستثماراتها، وجميعها هي إستثمارات في حقوق الملكية؛ و

(ج) تقيس الشراكة المحدودة وتقيّم إستثماراتها على أساس القيمة العادلة وتبلغ هذه المعلومات المالية لمستثمريها.

بالإضافة إلى ذلك، توضح الشراكة المحدودة الخصائص التالية التي تعتبر ملائمة في تقييم ما إذا كانت تلبي تعريف المنشأة الإستثمارية:

(أ) يتم تمويل الشراكة المحدودة من قبل العديد من المستثمرين؛ و

(ب) يتم تمثيل الملكية في الشراكة المحدودة بواسطة وحدات حصص الشراكة التي تُستملك من خلال المساهمات الرأسمالية.

لا تحتفظ الشراكة المحدودة بأكثر من إستثمار واحد طوال الفترة. وذلك لأنها لا تزال في فترة بداية أعمالها ولم تحدد الفرص الإستثمارية المناسبة.

مثال ٤٦

تم تأسيس صندوق التكنولوجيا العالية من قبل شركة تكنولوجيا للإستثمار في شركات التكنولوجيا المبتدئة لزيادة رأس المال. تمتلك شركة التكنولوجيا حصة بنسبة ٧٠% في صندوق التكنولوجيا العالية وتسيطر على صندوق التكنولوجيا العالية؛ وتعود حصة الملكية الأخرى بواقع ٣٠% في صندوق التكنولوجيا العالية لعشرة مستثمرين. تمتلك شركة التكنولوجيا خيارات لامتلاك إستثمارات محتفظ بها من قبل صندوق التكنولوجيا العالية، بقيمتها العادلة، والتي سيتم ممارستها إذا كانت التكنولوجيا التي طورتها الجهات المستثمر فيها سوف تعود بالنفع على عمليات شركة التكنولوجيا. لم يتم تحديد أي خطط للخروج من الإستثمارات بواسطة صندوق التكنولوجيا العالية. تتم إدارة صندوق التكنولوجيا العالية من قبل مستشار إستثماري يعمل كوكيل عن المستثمرين في صندوق التكنولوجيا العالية.

على الرغم من أن غرض صندوق التكنولوجيا العالية هو الإستثمار لزيادة رأس المال ورغم أنه يوفر خدمات إدارة الإستثمار لمستثمريه، إلا أن الصندوق لا يعتبر منشأة إستثمارية بسبب الترتيبات والظروف التالية:

(أ) تملك شركة التكنولوجيا، وهي المنشأة المسيطرة على صندوق التكنولوجيا العالية، خيارات لامتلاك استثمارات في الإستثمارات المحتفظ بها من قبل صندوق التكنولوجيا العالية إذا كانت الاصول التي طورتها تلك المنشآت سوف تعود بالنفع على عمليات شركة التكنولوجيا. ومن شأن هذا أن يوفر منافع بالإضافة إلى زيادة رأس المال أو الإيرادات الإستثمارية؛ و

(ب) لا تتضمن الخطط الإستثمارية لصندوق التكنولوجيا العالية استراتيجيات خروج لإستثماراتها، والتي هي إستثمارات في حقوق الملكية. ولا تخضع الخيارات المحتفظ بها من قبل شركة التكنولوجيا لسيطرة صندوق التكنولوجيا العالية ولا تشكل إستراتيجية خروج.

مثال ٤٧

تم تأسيس المنشأة العقارية لتطوير وامتلاك وتشغيل الممتلكات العقارية والمكتبية والتجارية الأخرى. تحتف المنشأة العقارية عادةً بممتلكاتها في منشآت منفصلة خاضعة للسيطرة ومملوكة بشكل كامل، التي لا تمتلك أي أصول أو إلتزامات جوهرية أخرى عدا عن الإقتراضات المستخدمة لتمويل العقارات الإستثمارية ذات العلاقة. تسجل المنشأة العقارية وكل منشأة من منشآتها الخاضعة للسيطرة عقاراتها الإستثمارية بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦ *"العقارات الإستثمارية"*. وليس لدى المنشأة العقارية إطار زمني محدد للتصرف بإستثماراتها العقارية، لكنها تستخدم القيمة العادلة للمساعدة في تحديد الوقت الأمثل للتصرف بها. على الرغم من أن القيمة العادلة هي من مؤشرات الأداء، إلا أن المنشأة العقارية ومستثمريها يستخدمون مقاييساً أخرى، بما في ذلك معلومات عن التدفقات النقدية المتوقعة وإيرادات ومصاريف الإيجار، لتقييم الأداء وإتخاذ القرارات الإستثمارية. ولا يعتبر موظفو الإدارة العليا في المنشأة العقارية أن معلومات القيمة العادلة هي سمة القياس الرئيسية لتقييم أداء إستثماراتها وإنما هي جزء من مجموعة من مؤشرات الأداء الرئيسية ذات الصلة.

تنفذ المنشأة العقارية أنشطة واسعة في إدارة الممتلكات والأصول، بما في ذلك صيانة الممتلكات، والنفقات الرأسمالية، وإعادة التطوير، والتسويق واختيار المستأجرين، والتي توكل تنفيذ بعضها إلى أطراف خارجية. يشمل هذا اختيار العقارات المعروضة للتجديد والتطوير والتفاوض مع الموردين بشأن أعمال التصميم والبناء التي يتعين القيام بها لتطوير هذه العقارات. يشكّل نشاط التطوير هذا جزءا جوهريا منفصلا من أنشطة المنشأة العقارية.

لا تستوفي المنشأة العقارية تعريف المنشأة الإستثمارية للأسباب التالية:

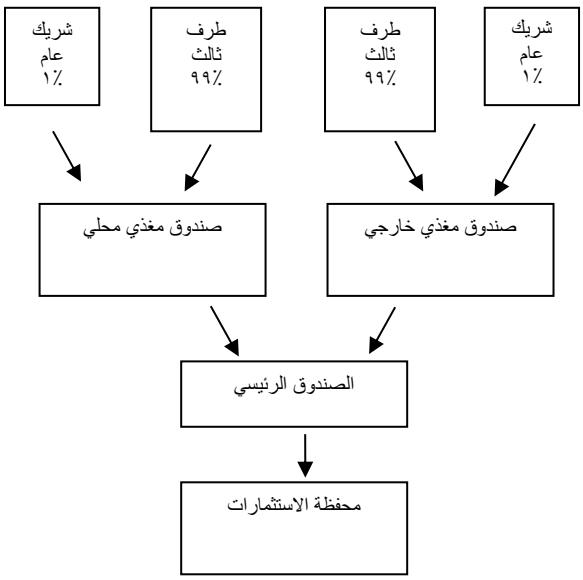
(أ) تملك المنشأة العقارية نشاطاً جوهرياً مستقلاً ينطوي على الإدارة النشطة لمحفظة ممتلكاتها، بما في ذلك مفاوضات عقد الإيجار، وأنشطة التجديد والتطوير، وتسويق الممتلكات لتوفير منافع أخرى غير زيادة رأس المال أو الإيرادات الإستثمارية، أو كليهما؛

(ب) لا تتضمن الخطط الإستثمارية للمنشأة العقارية استراتيجيات خروج محددة لإستثماراتها. ونتيجة لذلك، تخطط المنشأة العقارية للإحتفاظ بتلك الإستثمارات العقارية إلى أجل غير مسمى؛ و

(ج) على الرغم من أن المنشأة العقارية تسجل عقاراتها الإستثمارية بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٦، إلا أن القيمة العادلة هي ليست سمة القياس الرئيسية المستخدمة من قبل الإدارة لتقييم أداء إستثماراتها. إذ تُستخدم مؤشرات أداء أخرى لتقييم الأداء وإتخاذ القرارات الإستثمارية.

مثال ٤٨

يتم تأسيس منشأة، وهي صندوق رئيسي، في عام ١X٢٠ مدته عشر سنوات. يتم الاحتفاظ بحقوق ملكية الصندوق الرئيسي من قبل اثنين من الصناديق المغذية ذات العلاقة. يتم إنشاء الصناديق المغذية فيما يخص بعضها البعض لتلبية المتطلبات القانونية أو التنظيمية أو الضريبية أو المتطلبات المماثلة. ويتم رسملة الصناديق المغذية بإستثمار نسبته ١% من الشريك العام و ٩٩% من مستثمري حقوق الملكية الذين ليس لهم علاقة بالشريك العام (مع عدم وجود أي طرف يملك حصة مالية مسيطرة).



الغرض من الصندوق الرئيسي هو امتلاك محفظة من الإستثمارات بهدف زيادة رأس المال والحصول على إيرادات إستثمارية (مثل أرباح الأسهم أو الفوائد أو إيرادات الإيجار). إن الهدف الإستثماري المعلن عنه للمستثمرين هو أن الغرض الوحيد لهيكل صندوق التغذية الرئيسي هو إتاحة فرص إستثمارية للمستثمرين في أسواق متخصصة مستقلة للإستثمار في مجموعة كبيرة من الأصول. وقد حدد الصندوق الرئيسي ووثّق استراتيجيات الخروج لإستثمارات حقوق الملكية والإستثمارات غير المالية التي يملكها. يمتلك الصندوق الرئيسي محفظة من إستثمارات الديون قصيرة ومتوسطة الأجل، إذ يتم الإحتفاظ ببعض هذه الإستثمارات حتى تاريخ الإستحقاق ويتم تداول بعضها الآخر لكن الصندوق الرئيسي لم يحدد بشكل خاص الإستثمارات التي سيتم الإحتفاظ بها والإستثمارات التي سيتم تداولها. يقيس الصندوق الرئيسي ويقيّم كافة إستثماراته تقريبا، بما في ذلك إستثمارات الديون الخاصة به، على أساس القيمة العادلة. وبالإضافة إلى ذلك، يتلقى المستثمرون المعلومات المالية الدورية، على أساس القيمة العادلة، من الصناديق المغذية. ويتم تمثيل الملكية في كل من الصندوق الرئيسي والصناديق المغذية عبر وحدات حقوق الملكية.

يستوفي كل من الصندوق الرئيسي والصناديق المغذية تعريف المنشأة الإستثمارية. وتكون الشروط التالية قائمة:

(أ) يحصل كل من الصندوق الرئيسي والصناديق المغذية على الأموال لغرض تزويد المستثمرين بخدمات إدارة الإستثمار؛

(ب) إن غرض هيكل صندوق التغذية الرئيسي، الذي تم إبلاغه مباشرة إلى المستثمرين في الصناديق المغذية، هو الإستثمار فقط لزيادة رأس المال والحصول على الإيرادات الإستثمارية وقد حدد الصندوق الرئيسي ووثق استراتيجيات الخروج المحتملة لإستثمارات حقوق الملكية الخاصة به وإستثماراته غير المالية.

(ج) على الرغم من أن الصناديق المغذية ليس لديها إستراتيجية خروج فيما يخص حصصها في الصندوق الرئيسي، إلا أنه يمكن الإعتبار بأن لديها إستراتيجية خروج لإستثماراتها لأن الصندوق الرئيسي قد تم تأسيسه فيما يخص الصناديق المغذية وهو يملك إستثمارات بالنيابة عن الصناديق المغذية؛ و

(د) يتم قياس وتقييم الإستثمارات المحتفظ بها من قبل الصندوق الرئيسي على أساس القيمة العادلة ويتم تقديم معلومات عن الإستثمارات التي يقوم بها الصندوق الرئيسي إلى المستثمرين على أساس القيمة العادلة من خلال الصناديق المغذية.

تم إنشاء الصندوق الرئيسي والصناديق المغذية فيما يخص بعضها البعض لتلبية المتطلبات القانونية أو التنظيمية أو الضريبية أو المتطلبات المماثلة. وعند أخذها مجتمعةً بعين الإعتبار، فهي تعرض الخصائص التالية:

(أ) تمتلك الصناديق المغذية بشكل غير مباشر أكثر من إستثمار واحد لأن الصندوق الرئيسي يمتلك محفظة من الإستثمارات؛

(ب) على الرغم من أن الصندوق الرئيسي تتم رسملته بالكامل من قبل الصناديق المغذية، إلا أنه يتم تمويل الصناديق المغذية من قبل العديد من المستثمرين الذين ليس لهم علاقة بالصناديق المغذية (والشريك العام)؛ و

(ج) يتم تمثيل الملكية في الصناديق المغذية عبر وحدات حصص حقوق الملكية التي تُستملك من خلال المساهمات الرأسمالية.

مثال ٤٩

تأسست الشركة الحكومية "أ" بنشاط رئيسي هو توفير تمويل حقوق الملكية لكل من المشاريع القائمة والجديدة. ويتلخص هدفها الإستثماري في السعي لزيادة رأس المال والعوائد. وتجري جميع عمليات الاستملاك وفق ذلك الأساس. أما إستراتيجية الشركة فهي زيادة القيمة العادلة للإستثمارات من أجل تحقيق أرباح من التصرف بها. تقيّم الإدارة وتراقب القيمة العادلة للإستثمارات بصورة منتظمة. وتتصرف الشركة بالإستثمارات بشكل منتظم عندما تصل إلى مرحلة معينة من الإستحقاق وذلك لتوفير الأموال للفرص الإستثمارية المستمرة. يتم توزيع أي فائض على الحكومة على شكل أرباح أسهم.

كما تقدم الشركة الخدمات المتعلقة بالإستثمار للحكومة بشأن سياسات الحكومة الخاصة بمساعدة المنشآت التي تواجه ضائقة مالية. تعمل الشركة بصفة وكيل في إدارة وتنفيذ بعض برامج حوافز الأعمال التابعة للحكومة. ولا تتعرض الشركة لأي خسائر أو مخاطر نتيجة مشاركتها مع هذه البرامج.

الشركة هي منشأة إستثمارية. وهي تستوفي كافة الجوانب الثلاثة من تعريف المنشأة الإستثمارية.

مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "* مستمد بشكل أساسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ *" البيانات المالية الموحدة "* (الصادر في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤). وفي وقت إصدار هذا المعيار، لم يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في قابلية تطبيق بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المشار إليها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ على منشآت القطاع العام. وتشمل هذه المعايير:

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة "*؛ و
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩ *" الأدوات المالية "*.

والإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ هي كما يلي:

- تم إدراج تفسيرات إضافية غير تلك الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ لتوضيح قابلية تطبيق المعيار على المحاسبة المستخدمة من قبل منشآت القطاع العام.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، في بعض الحالات، مصطلحات تختلف عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠. وأهم الأمثلة على ذلك هو استخدام مصطلحات "المنشأة الإقتصادية"، "المنشأة المسيطرة"، "المنشأة الخاضعة للسيطرة". والمصطلحات المقابلة لها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ هي "المجموعة"، "الشركة الأم"، "الشركة التابعة". وفي العديد من الحالات، يتم استبدال مصطلحي "المستثمر" و "الجهة المستثمر فيها" المستخدمان في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ بإشارات إلى "المنشأة" أو "المنشأة الأخرى" أو "المنشأة التي يجري تقييمها بخصوص السيطرة". وقد تم الإبقاء على مصطلحي "المستثمر" و "الجهة المستثمر فيها" ضمن إرشادات التطبيق حول المنشآت الإستثمارية لأنهما مناسبان في ذلك السياق.
- يُعرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ مصطلح "الترتيب الملزم". وهذا المصطلح أوسع من مصطلح "الترتيب التعاقدي"، الذي يُستخدم في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠.
- يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ الخصائص النموذجية للمنشأة الإستثمارية بشكل منفصل عن تعريف المنشأة الإستثمارية. ولا يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ هذه الخصائص النموذجية. ومع ذلك، فإنه يناقش بعض هذه الخصائص في سياق تعريف المنشأة الإستثمارية.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ إرشادات أكثر حول المنافع غير المالية.
- لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ من المنشأة المسيطرة، التي هي ليست نفسها منشأة إستثمارية، أن توحد جميع المنشآت الخاضعة للسيطرة. بل يشترط على هذه المنشأة المسيطرة أن تعرض البيانات المالية الموحدة التي (١) تقيس فيها إستثمارات المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ و(٢) توحد فيها الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف الأخرى للمنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ أمثلة توضيحية إضافية تعكس سياق القطاع العام.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦– الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ "*الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*" الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary London Wharf, E14 4HD, United Kingdom.

بريد إلكتروني: publications@ifrs.org

موقع على الإنترنت: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS" و"IAS" و"IASB" و"IFRS Foundation" و"International Accounting Standards" و International Financial Reporting Standards هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦- الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

تاريخ المعيار

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

وتم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*" في يناير ٢٠١٥.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- *الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩) *ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)
- التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في أكتوبر ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "*الأدوات المالية*" (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ "*عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*" (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* ٢٠١٥ (الصادرة في إبريل ٢٠١٦).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٤	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠١٠
٦	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٧	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢٠أ	جديد	*الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦) *ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) يناير ٢٠١٩٦
٢٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨ التحسينات على معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
٢٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٢٦	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٣٤ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٤٣	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٤	حذف	*الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦) *ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) يناير ٢٠١٩
٤٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٤ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٤ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٥١أ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٥١ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٥١ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٥١د	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٥١هـ	تعديل	*فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* نوفمبر ٢٠٢٠

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٥١ و	جديد	*الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦) *ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) يناير ٢٠١٩.
٥١ ز	جديد	*الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦) *ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) يناير ٢٠١٩.
٥١ ح	جديد	*الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦) *ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) يناير ٢٠١٩.
٥١ ط	جديد	*الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦) *ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) يناير ٢٠١٩.
الأمثلة التوضيحية	جديد	*الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦) *ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) يناير ٢٠١٩.

يناير ٢٠١٥

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦
الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٧
تعريفات	٨-٩
الترتيب الملزم	٩
التأثير الهام	١٠-١٥
طريقة حقوق الملكية	١٦-٢١
تطبيق طريقة حقوق الملكية	٢٢-٤٨
الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية	٢٣-٢٥
وقف إستخدام طريقة حقوق الملكية	٢٦-٢٧
التغيرات في حصص الملكية	٢٨
إجراءات طريقة حقوق الملكية	٢٩-٤٢
خسائر إنخفاض القيمة	٤٣-٤٨
البيانات المالية المنفصلة	٤٩
الأحكام الإنتقالية	٥٠
تاريخ النفاذ والانتقال	٥١-٥٢
سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ (ديسمبر ٢٠٠٦)	٥٣
أساس الإستنتاجات	
مثال توضيحي – الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة	
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدّل في عام ٢٠١١)	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "* مبين في الفقرات ١-٥٣. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" وإطار المفاهيم الخاص للبيانات المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام*. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وبيان المتطلبات الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

النطاق

٢. **يتعين على المنشأة التي تعّد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.**

٣. **يجب أن يُطبّق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي تكون عبارة عن جهات مستثمرة ذات تأثير هام، أو سيطرة مشتركة، على الجهة المستثمر فيها حيث يؤدي الإستثمار إلى امتلاك حصص ملكية قابلة للقياس كمّياً.**

٤. يوفر هذا المعيار الأساس لمحاسبة حصص الملكية في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. أي أن الاستثمار في المنشأة الأخرى يمنح المنشأة المخاطر والمكافآت العرضية لحصص الملكية. يُطبق هذا المعيار فقط على حصص الملكية القابلة للقياس الكمي. ويتضمن هذا حصص الملكية الناتجة عن الاستثمارات في هيكل حقوق الملكية الرسمي بمنشأة أخرى. يشير هيكل حقوق الملكية الرسمي إلى رأسمال الأسهم أو أي شكل معادل من رأس المال، مثل الوحدات في صندوق عقاري. يمكن أن تشمل أيضا حصص الملكية القابلة للقياس كمياً حصص ملكية ناتجة عن الاستثمارات الأخرى التي يمكن أن تُقاس فيها حصص ملكية المنشأة بشكلٍ موثوق[١] (على سبيل المثال، الحصص في شراكة معينة). وحيث يكون هيكل حقوق الملكية في المنشأة الأخرى محدد بشكلٍ ضعيف، فإنه يمكن أن لا يكون من الممكن الحصول على مقياس موثوق لحصص الملكية.

٥. يمكن الإشارة إلى بعض المساهمات التي تقدمها منشآت القطاع العام "كاستثمار"، لكنها يمكن أن لا تؤدي إلى حصص ملكية. على سبيل المثال، يمكن أن تنفذ منشأة القطاع العام استثمارا كبيرا في تطوير مستشفى تملكها وتديرها مؤسسة خيرية. وفي حين أن هذه المساهمات غير تبادلية بطبيعتها، إلا أنها تسمح لمنشأة القطاع العام بالمشاركة في تشغيل المستشفى، وتكون المؤسسة الخيرية مسؤولة تجاه منشأة القطاع العام عن استخدامها للأموال العامة. ومع ذلك، لا تشكّل المساهمات التي تقدمها منشأة القطاع العام حصص ملكية، إذ يمكن أن تبحث المؤسسة الخيرية عن تمويل بديل وتمنع بالتالي منشأة القطاع العام من المشاركة في تشغيل المستشفى. وتبعاً لذلك، لا تتعرض منشأة القطاع العام للمخاطر كما أنها لا تتمتع بالمكافآت التي تتبع لحصص الملكية.

٦. [تم إلغائها]

٧. [تم إلغائها]

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة الإستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

تعريفات

٨. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:**
الشركة الزميلة: (Associate) هي منشأة يمارس المستثمر عليها تأثيراً هاماً.

الترتيب الملزم: (Binding arrangement) لأغراض هذا المعيار، الترتيب الملزم هو ترتيب يمنح حقوقا والتزامات قابلة للإنفاذ لأطرافه كما لو كان يتخذ شكل العقد. وهو يشمل الحقوق الناجمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى.

البيانات المالية الموحدة :(Consolidated financial statements) هي البيانات المالية للمنشأة الإقتصادية التي تُعرض فيها الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة ومنشآتها الخاضعة للسيطرة على أنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.

طريقة حقوق الملكية : (The equity method) هي طريقة محاسبية يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار مبدئيا بسعر التكلفة ويتم تعديلها بعد ذلك فيما يخص التغير بعد الإستملاك في حصة المستثمر من صافي الأصول/ حقوق الملكية الخاصة بالجهة المستثمر بها في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك. يشمل فائض أو عجز المستثمر حصته من فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها ويشمل صافي الأصول/ حقوق الملكية للمستثمر حصته من التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة المستثمر فيها التي لم يتم الإعتراف بها ضمن فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها.

الترتيب المشترك : (A joint arrangement) هو ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة :(Joint control) هي المشاركة المتفق عليها للسيطرة على ترتيب معين عبر ترتيب ملزم، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يتشاركون السيطرة.

المشروع المشترك: (A joint venture) هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي تمارسسيطرة مشتركة على الترتيب حقوقا في صافي أصول الترتيب.
المشارك في مشروع مشترك: (A joint venture) هو طرف في مشروع مشترك يمارس سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

التأثير الهام: (Significant influence) هو صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى لكنها ليست سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ضمن هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في تلك المعايير، ويعاد ذكرها في قائمة المصطلحات المعرفة والمنشورة بشكلٍ منفصل. تُعرّف المصطلحات التالية إمّا في معيار المحاسبة الدولي في القطاع

العام ٣٤ "*البيانات المالية المنفصلة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ "*البيانات المالية الموحدة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة*": المنافع، السيطرة، المنشأة الخاضعة للسيطرة، المنشأة المسيطرة، المنشأة الإقتصادية، المنشأة الإستثمارية، العملية المشتركة، السلطة، البيانات المالية المنفصلة.

الترتيب الملزم

٩. يمكن إثبات الترتيبات الملزمة بعدة طرق. ويتخذ الترتيب الملزم في كثير من الأحيان، لكن ليس دائما، شكلا خطيا، مثل العقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. يمكن أن تؤدي الآليات القانونية أيضا مثل السلطة التشريعية أو التنفيذية إلى نشوء ترتيبات قابلة للإنفاذ، على غرار الترتيبات التعاقدية، إما بصورة مستقلة، أو إلى جانب العقود المبرمة بين الأطراف.

التأثير الهام

١٠. إن تحديد ما إذا كان لدى المستثمر تأثيرا هاما على الجهة المستثمر فيها هي مسألة تقديرية تستند إلى طبيعة العلاقة بين المستثمر والجهة المستثمر فيها، وإلى تعريف التأثير الهام في هذا المعيار. يُطبق هذا المعيار فقط على تلك الشركات الزميلة التي تملك فيها المنشأة حصص ملكية قابلة للقياس كمياً إما على شكل أسهم أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر أو أي شكل آخر يمكن فيه قياس حصص المنشأة بشكلٍ موثوق.

١١. إذا كانت المنشأة تملك حصص ملكية قابلة للقياس كمياً وتملك، بشكلٍ مباشر أو غير مباشر (على سبيل المثال، من خلال المنشآت الخاضعة للسيطرة)، ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها، فإنه يُفترض أن المنشأة تتمتع بتأثير هام، إلا إذا كان من الممكن إثبات خلاف ذلك بشكلٍ واضح. وبالعكس، إذا كانت المنشأة تملك، بشكلٍ مباشر أو غير مباشر (على سبيل المثال، من خلال المنشآت الخاضعة للسيطرة) أقل من ٢٠% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها، فإنه يُفترض أن المنشأة لا تتمتع بأي تأثير هام، إلا إذا كان من الممكن إثبات ذلك التأثير بشكلٍ واضح. وإن الملكية الكبيرة أو ملكية الأغلبية من قبل مستثمر آخر لا تمنع بالضرورة المنشأة من أن يكون لديها تأثيرا هاما.

١٢. يمكن عادةً إثبات وجود التأثير الهام من قبل المنشأة عبر واحدة أو أكثر من الطرق التالية:
(أ) التمثيل في مجلس الإدارة أو الهيئة الإدارية المقابلة في الجهة المستثمر فيها؛
(ب) المشاركة في عمليات صنع القرار، بما في ذلك المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة؛
(ج) المعاملات الهامة بين المنشأة والجهة المستثمر فيها؛
(د) تبادل الموظفين الإداريين؛ أو
(هـ) تقديم المعلومات الفنية الأساسية.

١٣. يمكن أن تملك المنشأة صكوك أسهم أو خيارات شراء أسهم أو أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو أدوات مشابهة أخرى يمكن، في حال تم ممارستها أو تحويلها، أن تمنح المنشأة سلطة تصويت إضافية أو أن تحّد من سلطة تصويت طرف آخر على السياسات

المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى (أي حقوق التصويت المحتملة). ويُؤخذ بعين الاعتبار وجود وتأثير حقوق التصويت المحتملة التي يمكن ممارستها أو تحويلها في الوقت الحالي، بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها المنشآت الأخرى، عند تقييم ما إذا كانت المنشأة تتمتع بتأثير هام. ولا تكون حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو التحويل في الوقت الحالي عندما لا يكون من الممكن، على سبيل المثال، ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث في المستقبل.

١٤. عند تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تسهم في التأثير الهام، تدرس المنشأة كافة الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأية ترتيبات ملزمة أخرى يتم بحثها منفردةً أو مجتمعةً) التي تؤثر على الحقوق المحتملة، بإستثناء نوايا الإدارة والقدرة المالية على ممارسة أو تحويل تلك الحقوق المحتملة.

١٥. تفقد المنشأة تأثيرها الهام على الجهة المستثمر فيها عندما تفقد سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك الجهة المستثمر فيها. يمكن أن يحدث فقدان التأثير الهام مع أو بدون التغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. ويمكن أن يحدث، على سبيل المثال، عندما تصبح الشركة الزميلة خاضعة لسيطرة حكومة أخرى أو محكمة أو وصي. ويمكن أن يحدث أيضا نتيجة ترتيب ملزم.

طريقة حقوق الملكية

١٦. بموجب طريقة حقوق الملكية، يتم عند الإعتراف المبدئي الإعتراف بالإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بسعر التكلفة ويتم زيادة أو تخفيض المبلغ المسجل للإعتراف بحصة المستثمر من فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها بعد تاريخ الإستملاك. ويتم الإعتراف بحصة المستثمر في فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها ضمن فائض أو عجز المستثمر. تخفض التوزيعات المستلمة من الجهة المستثمر فيها المبلغ المسجل للإستثمار. قد تكون أيضا التعديلات على المبلغ المسجل ضرورية لتعكس التغيرات في الحصص التناسبية للمستثمر في الجهة المستثمر فيها الناتجة عن التغيرات في حقوق ملكية الجهة المستثمر فيها التي لم يتم الإعتراف بها ضمن فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها. تشمل هذه التغيرات تلك الناتجة عن إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومن فروقات تحويل الصرف الأجنبي. يتم الإعتراف بحصة المستثمر من تلك التغيرات ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية للمستثمر.

١٧. إن الإعتراف بالإيرادات على أساس التوزيعات المقبوضة قد لا يكون مقياساً كافياً للإيرادات التي يكتسبها المستثمر من الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك لأن التوزيعات المقبوضة قد تنطوي على علاقة ضئيلة بأداء الشركة الزميلة أو المشروع المشترك. ولأن المستثمر يتمتع بسيطرة مشتركة، أو تأثير هام، على الجهة المستثمر فيها، فإن المستثمر يملك حصة في أداء الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، ويملك نتيجة لذلك حصة في العائد على إستثمارها. يقوم المستثمر بمحاسبة هذه الحصة من خلال توسيع نطاق بياناته المالية لتشمل حصته من فائض أو عجز تلك الجهة المستثمر فيها. ونتيجةً لذلك، يوفر تطبيق طريقة حقوق الملكية تقاريرا مفيدة أكثر عن صافي أصول/ حقوق ملكية المستثمر وعن الفائض أو العجز.

١٨. في حال وجود حقوق تصويت محتملة أو مشتقات أخرى تشتمل على حقوق تصويت محتملة، تُحدد حصة المنشأة في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك فقط على أساس حصص الملكية القائمة ولا تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت المحتملة والأدوات المشتقة الأخرى، ما لم تُطبق الفقرة ١٩.

١٩. في بعض الظروف، تملك المنشأة فعلياً حصة ملكية قائمة نتيجة معاملة تمنحها حاليا فرصة الحصول على المنافع المرتبطة بحصص الملكية. في مثل هذه الظروف، يتم تحديد النسبة المخصصة للمنشأة من خلال مراعاة الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة تلك والأدوات المشتقة الأخرى التي تمنح المنشأة حاليا فرصة الحصول على المنافع.

٢٠. لا يُطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* على الحصص في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية. عندما تمنح الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة في الوقت الحالي فرصة الحصول على المنافع المرتبطة بحصة ملكية في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن الأدوات لا تخضع لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. في جميع الحالات الأخرى، تتم محاسبة الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

٢٠أ. تطبق المنشأة أيضاً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على الأدوات المالية الأخرى في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة التي لا تُطبق عليها طريقة حقوق الملكية. وتشمل الحصص طويلة الأجل التي تشكل في جوهرها جزءاً من صافي استثمارات المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك (انظر الفقرة ٤١). تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على تلك الحصص طويلة الأجل قبل تطبيقها للفقرة ٤١ والفقرات ٤٣–٤٨ من هذا المعيار. وعند تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ لا تنظر المنشأة في أي تعديلات على المبلغ المسجل للحصص طويلة الأجل التي تنشأ عن تطبيق هذا المعيار.

٢١. ينبغي تصنيف الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك الذي تتم محاسبته بإستخدام طريقة حقوق الملكية كأصل غير متداول.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

٢٢. يتعين على المنشأة التي تتمتع بسيطرة مشتركة، أو تأثير هام، على الجهة المستثمر فيها أن تحاسب إستثمارها في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بإستخدام طريقة حقوق الملكية إلا عندما يكون ذلك الإستثمار مؤهلا للإعفاء وفقاً للفقرات ٢٣–٢٥.

الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية

٢٣. لا تحتاج المنشأة إلى تطبيق طريقة حقوق الملكية على إستثمارها في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك إذا كانت المنشأة هي منشأة مسيطرة ومعفاة من إعداد البيانات المالية الموحدة بواسطة إستثناء النطاق في الفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ أو إذا تم استيفاء كل ما يلي:

(أ) المنشأة نفسها هي منشأة خاضعة للسيطرة ويتم تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات بواسطة البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة، وفي حال المنشأة المملوكة بشكلٍ جزئي، يتم إطلاع كافة مالكيها الآخرين، بمن فيهم أولئك الذين لا يحق لهم التصويت، على حقيقة أن المنشأة لا تطبق طريقة حقوق الملكية، ولا يبدي أي منهم أي اعتراض على ذلك.

(ب) لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في سوق عامة (سوق بورصة محلية أو أجنبية أو سوق غير مباشر، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

(ج) لم تودع المنشأة، وليست في طور إيداع، بياناتها المالية لدى لجنة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في السوق العام.

(د) تنتج المنشأة المسيطرة النهائية أو أي منشأة مسيطرة وسيطة تتبع للمنشأة بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وتمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يتم فيها توحيد المنشآت الخاضعة للسيطرة أو يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥.

٢٤. عندما يتم الاحتفاظ بالاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، أو يتم الاحتفاظ بالاستثمار بصورة غير مباشرة، من قبل المنشأة التي تمثل منظمة مانحة لرأس مال استثماري، أو صندوق تمويل المشترك، أو وحدة ائتمانية وما يماثل ذلك من منشآت بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، قد تختار المنشأة أن تقيس الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.[١] تقوم المنشأة بهذا الاختيار بصورة منفصلة بالنسبة لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك، عند الاعتراف الأولي بالمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وتقوم المنشأة الاستثمارية، وفقاً لتعريفها، بهذا الاختيار بالنسبة لاستثماراتها.

٢٥. عندما تملك المنشأة إستثمارا في شركة زميلة، يكون جزء منه مملوك بشكلٍ غير مباشر عبر مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوق مشترك وصندوق ائتمان ومنشآت مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار، يمكن أن تختار المنشأة قياس ذلك الجزء من الإستثمار في الشركة الزميلة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بغض النظر عما إذا كانت المؤسسة ذات رأس المال المخاطر، أو الصندوق المشترك وصندوق الائتمان والمنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار، تتمتع بتأثير هام على ذلك الجزء من الإستثمار. وإذا اتخذت المنشأة ذلك الخيار، فإنها يجب أن تطبق طريقة حقوق الملكية على أي جزء متبقي من إستثمارها في الشركة الزميلة الذي لا يُحتفظ به من خلال مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوق مشترك وصندوق ائتمان ومنشآت مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار. عندما تملك المنشأة إستثمارا في شركة زميلة، يكون جزء منه مملوك بشكلٍ غير مباشر عبر منشأة إستثمارية، فإنه يجب على المنشأة قياس ذلك الجزء من الإستثمار بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

[١] أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*"، إذا كانت المنشأة لم تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بعد.

وقف إستخدام طريقة حقوق الملكية

٢٦. يجب أن تتوقف المنشأة عن إستخدام طريقة حقوق الملكية بدءا من التاريخ الذي يتوقف فيه إستثمارها عن كونه إستثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك على النحو التالي:

(أ) إذا أصبح الإستثمار هو منشأة خاضعة للسيطرة، يجب على المنشأة أن تحاسب إستثمارها وفقاً للبيان الوطني أو الدولي ذي الصلة الذي يتناول عمليات الاندماج في القطاع العام ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤٠ " *عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥.

(ب) إذا كانت الحصة المحتفظ بها في الشركة الزميلة السابقة أو المشروع المشترك السابق هي أصل مالي، يجب أن تقيس المنشأة الحصة المحتفظ بها بالقيمة العادلة. والقيمة العادلة للحصة المحتفظ بها يجب أن تعتبر قيمتها العادلة عند الإعتراف المبدئي بها كأصل مالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١. ويجب أن تعترف المنشأة ضمن الفائض أو العجز بأي فرق بين:

(١) القيمة العادلة (أو، حيث يكون ملائما، المبلغ المسجل) لأي حصة محتفظ بها وأي عوائد من التصرف بحصة جزئية في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك؛ و

(٢) المبلغ المسجل للإستثمار في التاريخ الذي تم فيه وقف إستخدام طريقة حقوق الملكية.

(ج) عندما تتوقف المنشأة عن إستخدام طريقة حقوق الملكية، يجب أن تقوم المنشأة بمحاسبة جميع المبالغ المعترف بها سابقا بشكلٍ مباشر في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة فيما يتعلق بذلك الإستثمار وفق نفس الأساس الذي كان سيُطلب إستخدامه لو كانت الجهة المستثمر فيها قد تصرفت بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة بشكلٍ مباشر.

٢٧. إذا أصبح الإستثمار في شركة زميلة هو إستثمار في مشروع مشترك أو إذا أصبح الإستثمار في مشروع مشترك هو إستثمار في شركة زميلة، تستمر المنشأة بتطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المحتفظ بها.

التغيرات في حصص الملكية

٢٨. إذا تم خفض حصص ملكية المنشأة في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، لكن لا يزال يُصنّف الإستثمار إما كشركة زميلة أو مشروع مشترك على التوالي، يجب أن تنقل المنشأة مباشرةً إلى الفائض أو العجز المتراكم نسبة الأرباح أو الخسائر التي تم الإعتراف بها سابقا في صافي الأصول/حقوق الملكية المتعلقة بذلك التخفيض في حصص الملكية إذا كان يتوجب نقل تلك الأرباح أو الخسائر بشكلٍ مباشر إلى الفائض أو العجز المتراكم عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

إجراءات طريقة حقوق الملكية

٢٩. إن العديد من الإجراءات الملائمة لتطبيق طريقة حقوق الملكية هي إجراءات مشابهة لإجراءات التوحيد الموصوفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥. وعلاوةً على ذلك، فإن المفاهيم التي تنطوي عليها الإجراءات المستخدمة في محاسبة استملاك المنشأة الخاضعة للسيطرة هي أيضا مفاهيم معتمدة في محاسبة استملاك الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك.

٣٠. إن حصة المنشأة الإقتصادية في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك هي عبارة عن الملكية الإجمالية في تلك الشركة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل المنشأة المسيطرة ومنشآتها الخاضعة للسيطرة. ويتم تجاهل ملكية الشركات الزميلة الأخرى أو المشاريع المشتركة الأخرى التابعة للمنشأة الإقتصادية لهذا الغرض. عندما يكون لدى الشركة الزميلة أو المشروع المشترك منشآت خاضعة للسيطرة أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، فإن الفائض أو العجز وصافي الأصول المأخوذة بعين الاعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك التي يتم الإعتراف بها في البيانات المالية للشركة الزميلة أو للمشروع المشترك (بما في ذلك حصة الشركة الزميلة أو المشروع المشترك من الفائض أو العجز وصافي الأصول لشركاتها الزميلة ومشاريعها المشتركة)، بعد أي تعديلات ضرورية لإنفاذ السياسات المحاسبية الموحدة (انظر الفقرات ٣٧-٣٩).

٣١. يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات "التصاعدية " و"التنازلية " التي تدخل فيها الأصول التي لا تشكل عملاً، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، بين المنشأة (بما في ذلك منشآتها الموحدة الخاضعة للسيطرة) وشركتها الزميلة أو مشروعها المشترك ضمن البيانات المالية للمنشأة فقط بمقدار حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك. والمعاملات "التصاعدية" هي، على سبيل المثال، مبيعات الأصول من الشركة الزميلة أو المشروع المشترك إلى المستثمر. أما المعاملات "التنازلية" فهي، على سبيل المثال، مبيعات أو مساهمات الأصول من المستثمر إلى شركته الزميلة أو مشروعه المشترك. ويتم استبعاد حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشروع المشترك الناتجة عن هذه المعاملات.

٣٢. عندما توفر المعاملات التنازلية أدلة على وجود إنخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم بيعها أو المساهمة بها، أو أدلة على خسارة إنخفاض القيمة لتلك الأصول، يجب الإعتراف بتلك الخسائر بالكامل من قبل المستثمر. وعندما توفر المعاملات التصاعدية أدلة على وجود إنخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم شراؤها أو أدلة على خسارة إنخفاض القيمة لتلك الأصول، فإنه يجب على المستثمر أن يعترف بحصته في تلك الخسائر.

٣٣. تتم محاسبة الخسارة أو المكاسب الناتجة عن مساهمة الأصول غير النقدية التي لا تشكل عملاً، كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، إلى شركة زميلة أو مشروع مشترك مقابل حصة حقوق ملكية في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً للفقرة ٣١، باستثناء الحالة التي تفتقر فيها المساهمة إلى جوهر تجاري، وهذا المصطلح موضح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ " الممتلكات والمصانع والمعدات ". إذا كانت هذه المساهمة تفتقر إلى جوهر تجاري، تعتبر الأرباح أو الخسائر غير محققة ولا يتم الاعتراف بها ما لم تُطبق الفقرة ٣٤ أيضاً. يجب استبعاد هذه الأرباح والخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار الذي تتم محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية ولا يجب أن تُعرض كأرباح أو خسائر مؤجلة في بيان المركز المالي الموحد للمنشأة أو في بيان المركز المالي للمنشأة الذي يتم فيه محاسبة الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية.

٣٤. إذا حصلت المنشأة، بالإضافة إلى حصولها على حصة حقوق ملكية في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، على أصول نقدية أو غير نقدية، تعترف المنشأة ضمن الفائض أو العجز بالجزء الكامل من الأرباح أو الخسائر عند استلام المساهمة المتعلقة بالأصول النقدية أو غير النقدية.

٣٤أ. يتم الاعتراف بكامل الخسائر أو الأرباح الناتجة عن معاملة تنازلية تدخل فيها الأصول التي تشكل عملاً، كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، بين منشأة (بما في ذلك منشآتها الموحدة المسيطر عليها) ومنشآتها الزميلة ومشاريعها المشتركة في البيانات المالية للمستثمر.

٣٤ب. قد تبيع المنشأة أو تساهم بأصول في ترتيبين أو أكثر (معاملات). وعند تحديد إذا كانت الأصول التي تم بيعها أو المساهمة بها تشكل عملاً، كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، فإن المنشأة تأخذ بعين الاعتبار إذا كان بيع هذه الأصول أو المساهمة بها هو جزء من ترتيبات متعددة تتم محاسبتها باعتبارها معاملة واحدة وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة ٥٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥.

٣٥. تتم محاسبة الإستثمار بإستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه شركة زميلة أو مشروع مشترك. وعند استملاك الإستثمار، يتم محاسبة أي فرق بين تكلفة الإستثمار وحصة المنشأة من صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للجهة المستثمر فيها على النحو التالي:

(أ) عندما تُدرج المنشأة شهرة متعلقة بالشركة الزميلة أو المشروع المشترك ضمن المبلغ المسجل للإستثمار، لا يُسمح بإطفاء تلك الشهرة.

(ب) يتم إدراج أي زيادة في حصة المنشأة في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للجهة المستثمر فيها عن تكلفة الإستثمار كإيرادات في تحديد حصة المنشأة من فائض أو عجز الشركة الزميلة أو المشروع المشترك في الفترة التي يتم فيها استملاك الإستثمار.

يتم إجراء تعديلات مناسبة على حصة المنشأة في فائض أو عجز الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بعد الاستملاك من أجل محاسبة، على سبيل المثال، إستهلاك الأصول القابلة للاستهلاك على أساس قيمها العادلة في تاريخ الاستملاك. وعلى نحو مماثل، يتم إجراء تعديلات مناسبة على حصة المنشأة في فائض أو عجز الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بعد الاستملاك فيما يخص خسائر إنخفاض القيمة مثل الممتلكات والمصانع والمعدات أو، حيث يكون ملائما، الشهرة.

٣٦. تُستخدم أحدث البيانات المالية المتاحة للشركة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل المنشأة في تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تكون نهاية فترة إعداد التقارير للمنشأة تختلف عن نهاية فترة إعداد التقارير للشركة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن المنشأة إما:

(أ) أن تحصل، لغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية، على معلومات مالية إضافية اعتبارا من نفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة؛ أو

(ب) تستخدم أحدث البيانات المالية للشركة الزميلة أو المشروع المشترك التي يتم تعديلها فيما يخص آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ تلك البيانات المالية وتاريخ البيانات المالية للمنشأة.

٣٧. يجب إعداد البيانات المالية للمنشأة بإستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات والأحداث المشابهة في ظروف مشابهة.

٣٨. وبإستثناء ما ورد في الفقرة ٣٩، إذا استخدمت الشركة الزميلة أو المشروع المشترك سياسات محاسبية تختلف عن تلك التي تستخدمها المنشأة للمعاملات والأحداث المشابهة في ظروف مشابهة، يجب إجراء تعديلات معينة لجعل السياسات المحاسبية للشركة الزميلة أو المشروع المشترك متوافقة مع سياسات المنشأة عندما تُستخدم البيانات المالية للشركة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل المنشأة في تطبيق طريقة حقوق الملكية.

٣٩. على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٨، إذا كانت المنشأة تملك حصة في شركة زميلة أو مشروع مشترك هو عبارة عن منشأة إستثمارية، فإنه يجب على المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية الابقاء على قياس القيمة العادلة الذي تطبقه تلك الشركة الزميلة أو المشروع المشترك على حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة.

٤٠. إذا كان لدى الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أسهما ممتازة تراكمية ومتداولة يحتفظ بها أطراف غير المنشأة وتُصنّف كحقوق ملكية، فإن المنشأة تحتسب حصتها من الفائض أو العجز بعد التعديل فيما يخص أرباح هذه الأسهم، سواء تم أو لم يتم الإعلان عن أرباح الأسهم.

٤١. إذا كانت حصة المنشأة من عجز الشركة الزميلة أو المشروع المشترك تعادل أو تتجاوز حصتها في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، توقف المنشأة الإعتراف بحصتها في العجوزات الأخرى. وتكون الحصة في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك هي المبلغ المسجل للإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يُحدد بإستخدام طريقة حقوق الملكية إلى جانب أي حصص طويلة الأجل تشكّل بصورة أساسية جزءا من صافي إستثمار المنشأة في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك. على سبيل المثال، إن البند الذي لم يُخطط لتسويته والذي من غير المتوقع حدوثه في المستقبل المنظور هو أساساً امتداد لإستثمار المنشأة في تلك الشركة الزميلة أو المشروع المشترك. يمكن أن تشمل مثل هذه البنود الأسهم الممتازة والذمم المدينة أو القروض طويلة الأجل، لكنها لا تشمل الذمم المدينة التجارية أو الذمم الدائنة التجارية أو أية ذمم مدينة طويلة الأجل توجد لها ضمانات كافية، مثل القروض المضمونة. تُطبق العجوزات المعترف بها بإستخدام طريقة حقوق الملكية فيما يزيد عن إستثمار المنشأة في الأسهم العادية على المكونات الأخرى في حصة المنشأة من الشركة الزميلة أو المشروع المشترك وفق الترتيب العكسي لأقدميتها (أي الأولوية في التصفية).

٤٢. بعد تخفيض حصة المنشأة إلى الصفر، تُقدم عجوزات إضافية ويتم الإعتراف بالتزام معين، فقط بقدر ما قد تكبدت المنشأة التزامات قانونية أو نافعة أو سددت دفعات نيابةً عن الشركة الزميلة أو المشروع المشترك. وإذا أعلنت الشركة الزميلة أو المشروع المشترك عن فوائض في وقت لاحق، تواصل المنشأة الإعتراف بحصتها في تلك الفوائض فقط بعد أن تعادل حصتها من الفوائض حصة العجوزات غير المعترف بها.

خسائر إنخفاض القيمة

٤٣. بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، ويشمل ذلك الاعتراف بعجز المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة وفقاً للفقرة ٤١، تطبق المنشأة الفقرات ٤٤أ – ٤٤ج لتحدد ما إذا كان هناك أي دليل موضوعي على أنه قد تم خفض صافي استثماراتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

٤٤. [تم إلغائها]

٤٤أ. يتم خفض صافي الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك ولا يتم تكبد خسائر الانخفاض إلا في حال وجود دليل موضوعي على أن الانخفاض قد وقع نتيجة لحدث أو أكثر من الأحداث التي وقعت بعد الاعتراف الأولي بصافي الاستثمار ("حدث خسارة") وكان لحدث (أو أحداث) الخسارة أثر على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من صافي الاستثمار الذي يمكن قياسه بموثوقية. قد لا يكون من الممكن تحديد وجود حدث وحيد منفصل باعتباره سبب الانخفاض. ولكن قد يكون التأثير المجمع لعدة أحداث هو السبب في الانخفاض. ولا يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة للأحداث المستقبلية، بغض النظر عن احتمالية وقوعها. وتشمل الأدلة الموضوعية على حدوث انخفاض في صافي الاستثمار البيانات الملحوظة التي تلفت انتباه المنشأة لأحداث الخسارة التالية:

(أ) الصعوبات المالية الكبرى التي تواجهها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛

(ب) انتهاك التعاقد، مثل التعثر أو التأخر في الدفع الذي تقع فيه المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة؛

(ج) تمنح المنشأة، نتيجة لأسباب اقتصادية أو قانونية متعلقة بمواجهة المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة لصعوبات مالية، للمنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة امتيازاً ما كانت المنشأة لتنمحه لهم في ظروف أخرى.

(د) إذا كان إفلاس المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك محتملاً أو إذا كانت ستقوم بإعادة تنظيم مالي أو غير ذلك من عمليات إعادة التنظيم؛ أو

(هـ) اختفاء السوق النشط لصافي الاستثمار جراء الصعوبات المالية التي تواجهها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

٤٤ب. اختفاء السوق النشط نتيجة لعدم تداول حقوق الملكية أو الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ليس دليلاً على الانخفاض. فتخفيض التصنيف الإئتماني للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك أو انخفاض القيمة العادلة لهما، ليس في حد ذاته دليلاً على الانخفاض، رغم أن ذلك قد يكون دليلاً على الانخفاض عندما يُنظر إليه في ضوء المعلومات الأخرى المتاحة.

٤٤ج. إضافة إلى أنواع الأحداث الواردة في الفقرة ٤٤أ، تشمل الأدلة الموضوعية على انخفاض صافي الاستثمار في أدوات حقوق الملكية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك معلومات عن التغيرات الكبرى ذات الآثار السلبية التي حدثت في البيئة التقنية أو في السوق أو البيئة الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، وتشير إلى أن تكلفة الاستثمار في أدوات حقوق الملكية قد لا تسترد. والانخفاض الكبير أو المستمر في القيمة العادلة لاستثمار ما

في أداة حقوق ملكية لأقل من تكلفتها هو أيضاً دليل موضوعي على الانخفاض.

٤٥. عندما يشير تطبيق الفقرات٤٤أ–٤٤ج إلى أن الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك قد تنخفض قيمته، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد*"، وربما معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ *إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد*".

٤٦. يوجه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ المنشأة لتحديد قيمة إستخدام الإستثمار المولد للنقد. وعند تحديد قيمة إستخدام الإستثمار المولد للنقد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦، تقدّر المنشأة:

(أ) حصتها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع توليدها من قبل الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، بما في ذلك التدفقات النقدية من عمليات الشركة الزميلة أو المشروع المشترك والعوائد من التصرف النهائي بالإستثمار؛ أو

(ب) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع أن تنشأ من أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة التي سيتم قبضها من الإستثمار، ومن التصرف النهائي به.

(ج) تعطي كلتا الطريقتان نفس النتيجة بإستخدام الفرضيات المناسبة.

٤٧. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١ أنه إذا كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد للأصل أقل من مبلغه المسجل، يتم تخفيض المبلغ المسجل إلى مبلغ الخدمة القابل للاسترداد. ويكون مبلغ الخدمة القابل للاسترداد هو القيمة العادلة للأصل مطروحا منه تكاليف البيع وقيمة إستخدامه، أيهما أعلى. تُعرّف قيمة إستخدام الأصول غير المولدة للنقد على أنها القيمة الحالية لإمكانات الخدمة المتبقية للأصل. يمكن تقييم القيمة الحالية لإمكانات الخدمة المتبقية بإستخدام منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة أو منهج تكلفة التجديد والترميم أو منهج وحدات الخدمة، حسبما يكون مناسباً.

٤٨. يجب تقييم المبلغ القابل للاسترداد للإستثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك فيما يخص كل شركة زميلة أو مشروع مشترك، ما لم تحقق الشركة الزميلة أو المشروع المشترك تدفقات نقدية واردة من الإستخدام المستمر تعتبر مستقلة بشكلٍ كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى للمنشأة.

البيانات المالية المنفصلة

٤٩. يجب محاسبة الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك ضمن البيانات المالية المنفصلة للمنشأة وفقاً للفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ "*البيانات المالية المنفصلة*".

الأحكام الإنتقالية

٥٠. ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ على الأحكام الإنتقالية للتغيير من التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية، أو من طريقة حقوق الملكية إلى محاسبة الأصول والالتزامات فيما يتعلق بعملية مشتركة.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٥١. ينبغي أن تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ومن المحبذ تطبيقه في وقت مبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ " *الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى*"، في الوقت نفسه.

٥١أ. تم حذف الفقرات ٦، و٧ من خلال إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٥١ب. تم تعديل الفقرة ٢٦ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ "*عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*" الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك الحدث وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٥١ج. تم تعديل الفقرات ٣١، و٣٣ وإضافة الفقرات ٣٤ أ، و٣٤ ب، بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ "*عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*" الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات مستقبلاً على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات في تاريخ سوف يحدده مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة مبكرة، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٥١د. عُدلت الفقرات ٢٠ و٢٤ و٢٥ و٢٦ و٤٣ و٤٤ و٤٥ وأضيفت الفقرات ٤٤أ و٤٤ب و٤٤ج بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٥١هـ. عُدلت الفقرة ٢٤ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك.

٥١و. أضيفت الفقرة ٢٠أ وألغيت الفقرة ٤٤ بموجب التعديلات بعنوات *الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦) والتعديلات

بعنوان *مميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)، التي صدرت في يناير ٢٠١٩. تطبق المنشأة هذه التعديلات بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، *السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*، على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ٥١ز – ٥١ط. يُسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٥١ز. تطبق المنشأة التي تطبق التعديلات الواردة في الفقرة ٥١ لأول مرة في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، تطبق أيضاً المتطلبات الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على الحصص طويلة الأجل التي ورد وصفها في الفقرة ٢٠أ.

٥١ح. المنشأة التي تطبق التعديلات الواردة في الفقرة ٥١و لأول مرة بعد تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤١ للمرة الأولى تطبق أيضاً المتطلبات الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ واللازمة لتطبيق المتطلبات الموضحة في الفقرة ٢٠أ على الحصص طويلة الأجل. ولهذا الغرض، تُقرأ الإشارات إلى تاريخ التطبيق الأولي الواردة في المعيار ٤١ باعتبارها إشارات إلى بداية الفترة السنوية لإعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة للمرة الأولى التعديلات (تاريخ التطبيق الأولي للتعديلات). لا يطلب من المنشأة أن تعيد صياغة الفترات السابقة لتعكس تطبيق التعديلات. وقد تعيد المنشأة صياغة الفترات السابقة فقط إذا كان القيام بذلك ممكناً دون الحاجة للاستناد إلى الإدارك المتأخر للأحداث بعد وقوعها.

٥١ط. إذا لم تعد المنشأة صياغة الفترات السابقة مطبقة للفقرة ٥١ح، فإنها تعترف في تاريخ التطبيق الأولي للتعديلات في الرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز التراكمي (أو في مكون آخر من مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية) بأي فروقات بين:

(أ) المبلغ المسجل السابق للحصص طويلة الأجل الذي ورد وصفه في الفقرة ٢٠أ في ذلك التاريخ؛ و

(ب) مبلغ تسجيل تلك الحصص طويلة الأجل في ذلك التاريخ.

٥٢. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى" لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ (ديسمبر ٢٠٠٦)

٥٣. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ *الإستثمارات في الشركات الزميلة*" (ديسمبر ٢٠٠٦). ويبقى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ مطبقاً إلى أن يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ أو يصبح نافذ المفعول، أيهما أسبق.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، لكنه لا يشكّل جزءا منه.

الهدف

إستنتاج١. يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في التوصل إلى إستنتاجاته حول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦. وحيث يستند هذا المعيار إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*" (المعدّل في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يوضح أساس الإستنتاجات فقط تلك المجالات التي يحيد فيها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ عن المتطلبات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدل في عام ٢٠١١)، أو حيث يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في اعتباره مثل هذه الإستثناءات.

نظرة عامة

إستنتاج٢. في عام ٢٠١٢، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام العمل على مشروع لتحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تطرقت إلى محاسبة الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. وفي أكتوبر ٢٠١٣، أصدر المجلس مسودات العرض ٤٨ – ٥٢ التي أُشير إليها مجتمعةً بالحصص في المنشآت الأخرى. وقد استندت مسودة العرض ٥٠ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*" إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدّل في عام ٢٠١١)، مع مراعاة تعديلات القطاع العام ذات الصلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ "الإستثمارات في الشركات الزميلة" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ "الحصص في المشاريع المشتركة". وفي يناير ٢٠١٥، أصدر المجلس خمسة معايير دولية جديدة، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦. تحل هذه المعايير الدولية الجديدة محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨.

إستنتاج٣. ونتيجة الجمع بين محاسبة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، تم تغيير عنوان المعيار إلى الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

إستنتاج٤. عند صياغة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، لم يعد المجلس النظر في جميع متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة*". وقد نتجت التغييرات الأهم من قرار اشتراط إستخدام طريقة حقوق الملكية لمحاسبة الإستثمارات في المشاريع المشتركة وبالتالي الجمع بين محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في معيار واحد. وتُناقش آراء المجلس بشأن إستخدام طريقة حقوق الملكية لمحاسبة الإستثمارات في المشاريع المشتركة ضمن أساس الإستنتاجات حول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧.

النطاق

حصص الملكية القابلة للقياس الكمي

إستنتاج٥. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ قد اقتصر على الإستثمارات في الشركات الزميلة "حيث يؤدي الإستثمار في الشركة الزميلة إلى امتلاك حصة ملكية على شكل مساهمة أو هيكل رسمي آخر لحقوق الملكية". وعند وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧، أوضح المجلس أنه من غير المرجح تطبيق محاسبة حقوق الملكية ما لم يكن

لدى الشركة الزميلة هيكل رسمي أو هيكل آخر لحقوق الملكية يمكن قياسه بموثوقية. وقد بحث المجلس النية من وراء هذا التعديل وخلص إلى أنه كان يهدف إلى منع التطبيق غير المناسب لذلك المعيار على الحصص بإستثناء حصص الملكية.

إستنتاج٦. على عكس معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧، يُطبق هذا المعيار على كل من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. ولأن المشاريع المشتركة يمكن أن تتخذ أشكالا عديدة، بما في ذلك ترتيبات الشراكة التي لا تنطوي على هياكل رسمية لحقوق الملكية، لم يكن قيد النطاق الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ مناسبا. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن نطاق هذا المعيار ينبغي أن يقتصر على "حصص الملكية القابلة للقياس الكمي". أيّد المجاوبون هذا الاقتراح، لكنهم اعتبروا أن الافصاح عن معلومات حول حصص ملكية المنشأة التي لا يمكن قياسها كمّياً في المنشآت الأخرى سيكون أمرا مناسبا. ووافق المجلس على أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *" الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى "* ينبغي أن يتطلب الافصاح عن حصص الملكية التي لا يمكن قياسها كمّياً.

السيطرة المشتركة المؤقتة والتأثير الهام

إستنتاج٧. لا يتطلب معيارا المحاسبة الدوليان في القطاع العام ٧ و٨ *" الحصص في المشاريع المشتركة "*، تطبيق طريقة حقوق الملكية أو التوحيد النسبي عندما يُقصد من السيطرة المشتركة، أو التأثير الهام، على منشأة أخرى أن تكون سيطرة مؤقتة. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد ألغى هذه الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المقابلة في عام ٢٠٠٣، نتيجةً لإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة "*.

إستنتاج٨. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه عند وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة "*، قام ببحث القضية ذات الصلة المتمثلة فيما إذا كان ينبغي إدراج إعفاء السيطرة المؤقت في هذا المعيار، وقد وافق على عدم القيام بذلك. وتبعاً لذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدم تقديم الإعفاءات على أساس السيطرة المشتركة المؤقتة أو التأثير الهام المؤقت في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦.

التأثير الهام

إستنتاج٩. ينص هذا المعيار على فرضية تفيد بأنه يكون لدى المنشأة تأثير هام على الجهة المستثمر فيها إذا كانت المنشأة تحتفظ بحصة ملكية على شكل مساهمة أو هيكل رسمي آخر لحقوق الملكية، وتمتلك بشكلٍ مباشر أو غير مباشر (على سبيل المثال، من خلال المنشآت الخاضعة للسيطرة) ٢٠% أو أكثر من حق التصويت في الجهة المستثمر فيها. وأوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن إستخدام ٢٠% في وضع فرضية التأثير الهام قد أُستمدت مبدئيا من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ وأُستخدمت أيضا في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ (ديسمبر ٢٠٠٦). وفي اتخاذ قرار حول الإبقاء على هذه الفرضية في المعيار، أوضح المجلس بأنه لم يطلع على أي سبب متعلق بالقطاع العام لإستخدام مبلغ آخر غير نسبة ٢٠%.

تواريخ إعداد التقارير الموحدة

إستنتاج١٠. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي فرض حد زمني على الفرق بين نهاية فترة إعداد التقارير للمنشأة ونهاية فترة إعداد التقارير للشركة الزميلة أو المشروع المشترك

التابع للمنشأة. وأوضح المجلس بأن معيار المحاسبة الدولي ٢٨ يتطلب إستخدام أحدث البيانات المالية المتاحة للشركة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل المنشأة في تطبيق طريقة حقوق الملكية كما يتطلب إجراء تعديلات عندما لا تكون التواريخ هي نفسها. بالإضافة إلى ذلك، يحّد معيار المحاسبة الدولي ٢٨ من الفرق في التواريخ لمدة ثلاثة أشهر. وأشار المجلس إلى أنه قد تكون هناك حالات في القطاع العام يكون فيها لدى المنشآت تواريخ مختلفة لإعداد التقارير وقد لا يكون من الممكن تغيير تلك التواريخ. وقد وافق المجلس على عدم فرض حد الثلاثة أشهر على الفرق في التواريخ.

المنشآت الإستثمارية

إستنتاج١١. طلب بعض المجاوبون على مسودة العرض ٥٠ بأن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتوضيح تطبيق طريقة حقوق الملكية من قبل المنشآت الإستثمارية ومن قبل المستثمرين الذين يملكون إستثمارات في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك التي هي منشأة إستثمارية. وتبعاً لذلك، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

(أ) أوضح أن المنشأة الإستثمارية سوف تختار، بحكم تعريفها، محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٤١ و

(ب) اشترط على المنشأة التي تملك حصة في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك التي هي منشأة إستثمارية، عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، أن تُبقي على قياس القيمة العادلة الذي تطبقه تلك الشركة الزميلة أو المشروع المشترك التي هي منشأة إستثمارية على حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة.

إستنتاج١٢. لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الأطراف المعنية في مجلس معايير المحاسبة الدولية قد سعت أيضا للحصول على توضيح لبعض الجوانب في محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تكون عبارة عن منشآت إستثمارية. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة العرض ٢/٢٠١٤ "المنشآت الإستثمارية– تطبيق إستثناء التوحيد" (تعديلات مقترحة على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨) في يونيو ٢٠١٤ وأصدر بعد ذلك "المنشآت الإستثمارية: تطبيق إستثناء التوحيد" (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨) في ديسمبر ٢٠١٤. وقد اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذه التوضيحات كانت مفيدة في معالجة قضايا التنفيذ التي حددتها الجهات التي تبنت متطلبات المنشأة الإستثمارية الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية في مرحلة مبكرة وقد أدرج تلك الجوانب من التعديلات التي كانت لها صلة بهذا المعيار.

بيع أو مساهمة الأصول بين المستثمر وشركته الزميلة أو مشروعه المشترك

إستنتاج١٣. في الوقت الذي كان يتم فيه وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ بحيث أن متطلبات الإعتراف بالأرباح أو الخسائر الجزئية من المعاملات بين المستثمر وشركته الزميلة أو مشروعه المشترك تُطبق فقط على الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع أو مساهمة الأصول التي لا تشكّل مؤسسة أعمال، على النحو المحدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال". وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية "بيع أو مساهمة الأصول بين المستثمر وشركته الزميلة أو مشروعه المشترك" (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨)

في سبتمبر ٢٠١٤. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على عدم ادراج المتطلبات التي استحدثتها هذه التعديلات ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ على أساس أنه سيكون من المناسب أكثر بحث الإعتراف بالأرباح والخسائر الكاملة أو الجزئية في سياق صياغة المتطلبات الخاصة بعمليات الاندماج في القطاع العام على مستوى المعايير.

إستنتاج١٤. عند وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمسودة العرض ٦٠، "*عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*"، أعاد المجلس النظر في تضمين إرشادات حول كيفية محاسبة بيع مساهمة الأصول بين المستثمر ومنشأته الزميلة أو مشروعه المشترك. وراجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإرشادات التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن *بيع أو مساهمة الأصول بين المستثمر ومنشأته الزميلة أو مشروعه المشترك* (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨). وسيكون تأثير إدخال التعديلات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ هو أنه سيتم فقط تطبيق الخسائر أو الأرباح الجزئية بين المستثمر ومنشأته الزميلة أو مشروعه المشترك على المكاسب أو الخسائر الناتجة عن بيع أو المساهمة بالأسهم *التي لا تشكل عملاً*. ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أي سبب خاص بالقطاع العام يحول دون تطبيق منهج مجلس معايير المحاسبة الدولية. وبالتالي، وافق المجلس على تضمين هذه الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ (التي تم تعديلها لتلائم المصطلحات والتعريفات الواردة في مسودة العرض ٦٠).

إستنتاج١٥. في ديسمبر ٢٠١٥، أجّل مجلس معايير المحاسبة الدولية تطبيق الإرشادات بشأن *بيع أو مساهمة الأصول بين المستثمر ومنشأته الزميلة أو مشروعه المشترك* (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨). يرجع ذلك لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية كان يقوم بمزيد من البحث في هذا المجال كجزء من مشروعه حول محاسبة حقوق الملكية، ولم يرغب في أن يطلب من المنشآت أن تغير من طريقة محاسبتها مرتين في فترة قصيرة. وبتأجيل تاريخ النفاذ، استمر مجلس معايير المحاسبة الدولية في السماح بالتطبيق المبكر للإرشادات حيث إنه لم يرغب في منع تطبيق إعداد التقارير المالية بصورة أفضل. وراجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قرار مجلس معايير المحاسبة الدولية بتأجيل تطبيق هذه الإرشادات. ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أي سبب خاص بالقطاع العام يحول دون تطبيق منهج مجلس معاير المحاسبة الدولية. وبالتالي، وافق المجلس على تضمين هذه الإرشادات (التي تم تعديلها لتلائم المصطلحات والتعريفات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠) في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، بحيث يتم تطبيقها بداية من تاريخ سيتم تحديده من مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ نتيجة لإصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام *لقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦*.

إستنتاج١٦. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار المراجع في جميع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) إلغاء الفقرات الموحدة في المعاييرعن قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "المنشآت التجارية العامة"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من *المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من خلال تقديم وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

أسباب هذه التغيرات موضحة في أسس الاستنتاج الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ نتيجة لإصدار *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*

إستنتاج١٧. استعرض مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المراجعات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"، والتي أدرجت في التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير دورة ٢٠١٤ – ٢٠١٦ التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠١٦. الأساس المنطقي الذي استند إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإدخال تلك التعديلات موضح في أسس الاستنتاج. توضح تلك التعديلات أنه بإمكان المنشأة الاختيار بين تطبيق طريقة حقوق الملكية أو قياس الاستثمار بالقيمة العادلة لكل استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

إستنتاج١٨. فيما يتعلق بالاستثمار في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة المحتفظ به، أو المحتفظ به بصورة غير مباشرة، من قبل منشأة هي في حد ذاتها منظمة مانحة لرأس مال استثماري، أو صندوق تمويل مشترك أو وحدة إئتمانية وما يماثلها من منشآت بما في ذلك صناديق الاستثمار المرتبطة بالاستثمار، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل عام على أنه لا يوجد سبب معين خاص بالقطاع العم يحول دون تبني التعديلات.

إستنتاج١٩. ومع ذلك، فيما يخص الحصص في المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة التي تمثل في حد ذاتها منشآت استثمارية، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالفعل، بموافقته على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ (وبالتناقض مع المنهج المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٢٨) استخدام القياس بالقيمة العادلة. وبالتالي، لم يتبنَ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التعديلات التي أدخلت على معيار المحاسبة الدولي ٢٨، الفقرة ٣٦أ.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ نتيجة للإصدار بعنوان *الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩) وبعنوان *مميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١)

إستنتاج٢٠. استعرض مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المراجعات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *" الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"* ، (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٨) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في أكتوبر ٢٠١٧. والأساس المنطقي الذي استند إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإدخال تلك التعديلات منصوص عليه في أسس الاستنتاج، واتفق على أنه لا يوجد سبب معين خاص بالقطاع العام يحول دون تبني التعديلات.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ جرّاء فيروس كورونا المستجد: *تأجيل تواريخ النفاذ*

إستنتاج٢١. نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان *الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١) في يناير ٢٠١٩ وعند وضع اللمسات النهائية على تلك التعديلات، قرر المجلس أنه على المنشأة أن تطبقها على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك.

إستنتاج٢٢. في يونيو ٢٠٢٠، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أثر جائحة الكورونا على إعداد التقارير المالية، وأشار المجلس إلى أن الجائحة قد خلقت ضغطاً كبيراً على الموارد التي كانت منشآت القطاع العام ستخصصها لتطبيق تلك التعديلات لولا وقوع الجائحة.

إستنتاج٢٣. وخلُص المجلس إلى أن التأجيل في أوقات الإضطرابات الجسيمة سيتيح فترة سماح تشغيلية تحتاجها منشآت القطاع العام بشدة، وبالتالي قرر المجلس أن يقترح التأجيل لمدة عام واحد لتاريخ نفاذ تلك التعديلات.

إستنتاج٢٤. لم يقترح المجلس أي تغييرات على التعديلات بخلاف تأجيل تاريخ النفاذ، ويستمر السماح بالتطبيق المبكر للتعديلات.

مثال توضيحي – الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة

يأتي هذا المثال مرافقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ ولكنه ليس جزءاً منه.

يصور هذا المثال حالة افتراضية تشرح كيفية قيام المنشأة (مستثمر) بمحاسبة الحصص طويلة الأجل التي تشكل في جوهرها جزءاً من صافي استثمارات المنشأة في المنشأة الزميلة (الحصص طويلة الأجل) بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "*الأدوات المالية*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ بناءً على الافتراضات المعروضة. تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ لمحاسبة الحصص طويلة الأجل. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ على صافي استثماراتها في المنشأة الزميلة، والتي تشمل حصصاً طويلة الأجل. لا يهدف التحليل الوارد في هذا المثال إلى عرض الأسلوب الوحيد الذي يمكن اتباعه لتنفيذ متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦.

افتراضات:

يمتلك المستثمر الأنواع الثلاثة التالية من الحصص في المنشأة الزميلة:

(أ) الأسهم (س) – أسهم اعتيادية تمثل ٤٠% من حصة الملكية والتي يطبق عليها المستثمر طريقة حقوق الملكية. هذه الحصة هي الأحدث بين الحصص الثلاث، بناءً على أولويتها النسبية في السيولة.

(ب) الأسهم (ع) – أسهم ممتازة غير تراكمية تشكل جزءاً من صافي الاستثمارات في المنشأة الزميلة ويقيسها المستثمر بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

(ج) قرض طويل الأجل – القرض طويل الأجل الذي يشكل جزءاً من صافي الاستثمارات في المنشأة الزميلة والتي يقيسها المستثمر بالتكلفة المطفأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ بسعر فائدة معلن وسعر فائدة فعال ٥% في السنة. تدفع المنشأة الزميلة سنوياً للمستثمر مدفوعات متعلقة بالحصص فقط. القرض طويل الأجل هو الحصة الأقدم بين الحصص الثلاث.

القرض طويل الأجل ليس قرضاً ناشئاً مُخفض إئتمانياً. وخلال السنوات الوارد شرحها، لم يكن هناك أي أدلة موضوعية على أن صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة قد تم خفضه بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، ولم يصبح القرض طويل الأجل مخفض إئتمانياً بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

لا تمتلك المنشأة الزميلة أي أسهم ممتازة تراكمية معلقة مصنفة باعتبارها حقوق ملكية، وفقاً للوصف الوارد في الفقرة ٤٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦. وخلال السنوات الوارد شرحها، لا تعلن المنشأة الزميلة ولا تدفع توزيعات على الأسهم الاعتيادية أو لأسهم الممتازة.

لم يتكبد المستثمر أي التزامات قانونية أو تقديرية، ولم يسدد أي مدفوعات نيابة عن المنشأة الزميلة، وفقاً للوصف الوراد في الفقرة ٤٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦. وبالتالي، لا يعترف المستثمر بحصته في عجز المنشأة الزميلة بمجرد تقليل المبلغ المسجل لصافي استثماراته في المنشأة الزميلة إلى صفر.

مبلغ الاستثمار الأولي الخاص بالمستثمر في الاستثمار الأولي في الأسهم الاعتيادية هو ٢٠٠ وحدة عملة،[٢] وفي لأسهم الممتازة ١٠٠ وحدة عملة وفي القرض طويل الأجل ١٠٠ وحدة عملة. وعند استملاك الاستثمار، تكون تلكفة الاستثمار مساوية لحصة المستثمر في صافي القيمة العادلة في الأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة

[٢] في هذا المثال التوضيحي، المبالغ المالية مقومة بوحدات العملة.

الزميلة.

يلخص هذا الجدول المبلغ المسجل في نهاية كل سنة بالنسبة للأسهم الممتازة والقرض طويل الأجل بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ ولكن قبل تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، والفائض (العجز) للمنشأة الزميلة لكل سنة. مبالغ القرض طويل الأجل موضح بعد طرح بدل الخسارة (صافي).

في نهاية السنة:	الأسهم الممتازة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (بالقيمة العادلة)	القرض طويل الأجل بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١(التكلفة المطفأة)	الفائض (العجز) للمنشأة الزميلة
السنة ١	١١٠ وحدة عملة	٩٠ وحدة عملة	٥٠ وحدة عملة
السنة ٢	٩٠ وحدة عملة	٧٠ وحدة عملة	(٢٠٠) وحدة عملة
السنة ٣	٥٠ وحدة عملة	٥٠ وحدة عملة	(٥٠٠) وحدة عملة
السنة ٤	٤٠ وحدة عملة	٥٠ وحدة عملة	(١٥٠) وحدة عملة
السنة ٥	٦٠ وحدة عملة	٦٠ وحدة عملة	–
السنة ٦	٨٠ وحدة عملة	٧٠ وحدة عملة	٥٠٠ وحدة عملة
السنة ٧	١١٠ وحدة عملة	٩٠ وحدة عملة	٥٠٠ وحدة عملة

تحليل – *السنة ١*

يعترف المستثمر بما يلي في السنة ١:

الاستثمارات في المنشأة الزميلة:

مدين/ أسهم اعتيادلة	٢٠٠ وحدة عملة	
مدين/ أسهم ممتازة	١٠٠ وحدة عملة	
مدين/ قرض طويل الأجل	١٠٠ وحدة عملة	
دائن/ النقد		٤٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بالاستثمار الأولي في المنشأة الزميلة

مدين/ الأسهم الممتازة	١٠ وحدة عملة	
دائن/ الفائض أو العجز		١٠ وحدة عملة

للاعتراف بالتغيير في القيمة العادلة (١١٠ وحدة عملة – ١١٠ وحدة عملة)

مدين/ الفائض أو العجز	١٠ وحدة عملة	
دائن/ بدل خسارة (قرض طويل الأجل)		١٠ وحدة عملة

للاعتراف بالزيادة في بدل الخسارة (٩٠ وحدة عملة – ١٠٠ وحدة عملة)

مدين/ أسهم اعتيادية	١٢٠ وحدة عملة	
دائن/ الفائض أو العجز		٢٠ وحدة عملة

للاعتراف بحصة المستثمر في فائض المنشأة الزميلة (٥٠ وحدة عملة × ٤٠%)

بنهاية السنة ١، يكون المبلغ المسجل للأسهم الاعتيادية هو ٢٢٠ وحدة عملة، والأسهم الممتازة ١١٠ وحدة عملة والقرض طويل الأجل (مطروح منه بدل الخسارة) هو ٩٠ وحدة عملة.

السنة ٢ : يعترف المستثمر بما يلي في السنة ٢:

مدين/ الفائض أو العجز	٢٠ وحدة عملة	
دائن/ أسهم ممتازة		٢٠ وحدة عملة
للاعتراف بالتغيير في القيمة العادلة (٩٠ وحدة عملة – ١١٠ وحدة عملة)		
مدين/ الفائض أو العجز	٢٠ وحدة عملة	
دائن/ بدل الخسارة (للقرض طويل الأجل)		٢٠ وحدة عملة
للاعتراف بالزيادة في بدل الخسارة (٧٠ وحدة عملة – ٩٠ وحدة عملة)		
مدين/ الفائض أو العجز	٨٠ وحدة عملة	
دائن/ الأسهم الاعتيادية		٨٠ وحدة عملة
للاعتراف بحصة المستثمر في عجز المنشأة الزميلة (٢٠٠ وحدة عملة × ٤٠%)		

بنهاية السنة الثانية، المبلغ المسجل للأسهم الاعتيادية هو ١٤٠ وحدة عملة، والأسهم الممتازة ٩٠ وحدة عملة والقرض طويل الأجل (مطروح منه بدل الخسارة) هو ٧٠ وحدة عملة.

السنة ٣

بتطبيق الفقرة ٢٠أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، يطبق المستثمر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على الأسهم الممتازة والقرض طويل الأجل قبل تطبيق الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦. وبالتالي، يعترف المستثمر بما يلي في السنة ٣:

مدين/ الفائض أو العجز	٤٠ وحدة عملة	
دائن/ الأسهم الممتازة		٤٠ وحدة عملة
للاعتراف بالتغير في القيمة العادلة (٥٠ وحدة عملة – ٩٠ وحدة عملة)		
مدين/ الفائض أو العجز	٢٠ وحدة عملة	
دائن/ بدل الخسارة (القرض طويل الأجل)		٢٠ وحدة عملة
للاعتراف بزيادة في بدل الخسارة (٥٠ وحدة عملة – ٧٠ وحدة عملة)		
مدين/ الفائض أو العجز	٢٠٠ وحدة عملة	
دائن/ أسهم اعتيادية		١٤٠ وحدة عملة
دائن/ اسهم ممتازة		٥٠ وحدة عملة
دائن/ قرض طويل الأجل		١٠ وحدة عملة
للاعتراف بأسهم المستثمر في عجز المنشأة الزميلة بترتيب معكوس للأقدمية وفقاً لما هو محدد في الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ (٥٠٠ وحدة عملة × ٤٠%)		

بنهاية السنة ٣، يكون المبلغ المسجل للأسهم العادية هو صفر، ومبلغ الأسهم الممتازة صفر ومبلغ القرض طويل

الأجل (مطروح منه بدل الخسارة) هو ٤٠ وحدة عملة.

السنة ٤

بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على حصصه في المنشأة الزميلة، يعترف المستثمر بما يلي في السنة ٤:

مدين/ الفائض أو العجز	١٠ وحدة عملة	
دائن/ الأسهم الممتازة		١٠ وحدة عملة

للاعتراف بالتغيير في القيمة العادلة (٤٠ وحدة عملة – ٥٠ وحدة عملة)

ينتج عن الاعتراف بالتغيير في القيمة العادلة بمبلغ ١٠ وحدة عملة في السنة ٤ إلى أن يطرح من المبلغ المسجل للأسهم الممتازة ١٠ وحدة عملة. وبالتالي، يعترف المستثمر بما يلي ليتم عكس نسبة عجز المنشأة الزميلة الذي تم تخصيصه مسبقاً للأسهم الممتازة:

مدين/ الأسهم الممتازة	١٠ وحدة عملة	
دائن/ الفائض أو العجز		١٠ وحدة عملة

ليتم عكس نسبة من عجز المنشأة الزميلة الذي تم تخصيصه مسبقاً للأسهم الممتازة

بتطبيق الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، يقصر المستثمر الاعتراف بعجز المنشأة الزميلة على مبلغ ٤٠ وحدة عملة لأن المبلغ المسجل لصافي الاستثمار في المنشأة الزميلة كان صفراً آنذاك. وبالتالي، يعترف المستثمر بما يلي:

مدين/ الفائض أو العجز	٤٠ وحدة عملة	
دائن/ قرض طويل الأجل		٤٠ وحدة عملة

للاعتراف بحصة المستثمر في عجز المنشأة الزميلة

بنهاية السنة ٤، يكون المبلغ المسجل للأسهم العادية صفراً، ومبلغ الأسهم الممتازة صفراً ومبلغ القرض طويل الأجل (مطروحاً منه بدل الخسارة) صفراً. وهناك أيضاً حصة غير معترف بها في عجز المنشأة الزميلة بمبلغ ٣٠ وحدة عملة (حصة المستثمر في العجز التراكمي للمنشأة الزميلة بمبلغ ٣٤٠ وحدة عملة – ٣٢٠ وحدة عملة عجز معترف به تراكمياً + ١٠ وحدة عملة عجز معكوس).

السنة ٥

بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على حصصه في المنشأة الزميلة، يعترف المستثمر بما يلي في السنة ٥:

مدين/ الأسهم الممتازة	٢٠ وحدة عملة	
دائن/ الفائض أو العجز		٢٠ وحدة عملة

للاعتراف بالتغير في القيمة العادلة (٦٠ وحدة عملة – ٦٠ وحدة عملة)

مدين/ بدل الخسارة (قرض طويل الأجل)	١٠ وحدة عملة	
دائن/ الفائض أو العجز		١٠ وحدة عملة

للاعتراف بانخفاض في بدل الخسارة (٦٠ وحدة عملة – ٥٠ وحدة عملة)

بعد تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على الأسهم الممتازة والقرض طويل الأجل، توجد حصص ذات مبالغ مسجلة إيجابية. وبالتالي، يخصص المستثمر الحصة التي لم يتم الاعتراف بها مسبقاً في عجز المنشأة الزميلة بمبلغ ٣٠ وحدة عملة لتلك الحصص.

مدين/ الفائض أو العجز	٣٠ وحدة عملة	
دائن/ الأسهم الممتازة		٢٠ وحدة عملة
دائن/ قرض طويل الأجل		١٠ وحدة عملة

للاعتراف بالأسهم التي لم يتم الاعتراف بها سابقاً في عجز المنشأة الزميلة

في نهاية السنة ٥، يكون المبلغ المسجل للأسهم العادية هو صفر، ومبلغ الأسهم الممتازة هو صفر، ومبلغ القرض طويل الأجل (مطروحاً منه بدل الخسارة) هو صفر.

السنة ٦

بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ على حصصه في المنشأة الزميلة، يعترف المستثمر بما يلي في السنة ٦:

مدين/ الأسهم الممتازة	٢٠ وحدة عملة	
دائن/ الفائض أو العجز		٢٠ وحدة عملة

للاعتراف بالتغير في القيمة العادلة (٨٠ وحدة عملة – ٦٠ وحدة عملة)

مدين/ بدل الخسارة (القرض طويل الأجل)	١٠ وحدة عملة	
دائن/ الفائض أو العجز		١٠ وحدة عملة

للاعتراف بانخفاض في بدل الخسارة (٧٠ وحدة عملة – ٦٠ وحدة عملة)

يخصص المستثمر فائض المنشأة الزميلة لكل حصة بترتيب الأقدمية. ويقصر المستثمر مبلغ فائض المنشأة الزميلة الذي يخصصه للأسهم الممتازة والقرض طويل الأجل على مبلغ عجز طريقة حقوق الملكية الذي تم تخصيصه مسبقاً لتلك الحصص، وهو مبلغ ٦٠ وحدة عملة في هذا المثال بالنسبة للحصتين.

مدين/ الأسهم الاعتيادية	٨٠ وحدة عملة	
مدين/ الأسهم الممتازة	٦٠ وحدة عملة	
مدين/ القرض طويل الأجل	٦٠ وحدة عملة	
دائن/ الفائض أو العجز		٢٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بأسهم المستثمر في فائض المنشأة الزميلة (٥٠٠ وحدة عملة × ٤٠%)

بنهاية السنة ٦، يكون المبلغ المسجل للأسهم الاعتيادية هو ٨٠ وحدة عملة، ومبلغ الأسهم الممتازة ٨٠ وحدة عملة، ومبلغ القرض طويل الأجل (مطروحاً منه بدل الخسارة) هو ٧٠ وحدة عملة.

السنة ٧: يعترف المستثمر بما يلي للسنة ٧:

مدين/ الأسهم الممتازة	٣٠ وحدة عملة	
دائن/ الفائض أو العجز		٣٠ وحدة عملة

للاعتراف بالتغير في القيمة العادلة (١١٠ وحدة عملة – ٨٠ وحدة عملة)

مدين/ بدل الخسارة (القرض طويل الأجل) ٢٠ وحدة عملة

دائن/ الفائض أو العجز ٢٠ وحدة عملة

للاعتراف بانخفاض في مخصص الخسارة (٩٠ وحدة عملة – ٧٠ وحدة عملة)

مدين/ الأسهم العادية ٢٠٠ وحدة عملة

دائن/ الفائض أو العجز ٢٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بحصة المستثمر في فائض المنشأة الزميلة (٥٠٠ وحدة عملة × ٤٠%)

بنهاية السنة ٧، يكون مبلغ الأسهم العادية هو ٢٨٠ وحدة عملة، ومبلغ الأسهم الممتازة هو ١١٠ وحدة عملة، ومبلغ القرض طويل الأجل (مطروحاً منه بدل الخسارة) هو ٢٩٠ وحدة عملة.

السنوات ١–٧

عند الاعتراف بإيراد الفائدة عن القرض طويل الأجل في كل سنة، لا يحسب المستثمر أي تغيرات في المبلغ المسجل للقرض طويل الأجل الذي نشأ عن تطبيق معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٦ (الفقرة ٢٠أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦). وبالتالي، يعترف المستثمر بما يلي عن كل سنة:

مدين/ النقد ٥ وحدة عملة

دائن/ الفائض أو العجز ٥ وحدة عملة

للاعتراف بإيراد الفائدة عن القرض طويل الأجل بناءً على سعر الفائدة الفعلي بنسبة ٥%

ملخص المبالغ المعترف بها في الفائض أو العجز

يلخص هذا الجدول المبالغ المعترف بها في الفائض أو العجز الخاص بالمستثمر

العناصر المعترف بها خلال	**الانخفاض (الخسائر)، بما في ذلك عمليات العكس، بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١**	**المكاسب (الخسائر) للأسهم الممتازة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١**	**نصيب الفائض (العجز) للمنشأة الزميلة المعترف به بتطبيق طريقة حقوق الملكية**	**إيراد الفائدة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١**
السنة ١	١٠ وحدة عملة	١٠ وحدة عملة	٢٠ وحدة عملة	٥ وحدة عملة
السنة ٢	(٢٠) وحدة عملة	(٢٠) وحدة عملة	(٨٠) وحدة عملة	٥ وحدة عملة
السنة ٣	(٢٠) وحدة عملة	(٤٠) وحدة عملة	(٢٠٠) وحدة عملة	٥ وحدة عملة
السنة ٤	–	(١٠) وحدة عملة	(٣٠) وحدة عملة	٥ وحدة عملة
السنة ٥	١٠ وحدة عملة	٢٠ وحدة عملة	(٣٠) وحدة عملة	٥ وحدة عملة
السنة ٦	١٠ وحدة عملة	٢٠ وحدة عملة	٢٠٠ وحدة عملة	٥ وحدة عملة
السنة ٧	٢٠ وحدة عملة	٣٠ وحدة عملة	٢٠٠ وحدة عملة	٥ وحدة عملة

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدل في عام ٢٠١١)

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*" مستمد بشكلٍ أساسي من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*" (المعدّل في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤). وفي وقت إصدار هذا المعيار، لم يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في قابلية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩ "*الأدوات المالية*" على منشآت القطاع العام. لذلك، تم استبدال الإشارات إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ بإشارات إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتناول الأدوات المالية.

والإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ هي كما يلي:

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦، في بعض الحالات، مصطلحات تختلف عن معيار المحاسبة الدولي ٢٨. وأهم الأمثلة على ذلك هو إستخدام مصطلحات "صافي الأصول/ حقوق الملكية"، "المنشأة الإقتصادية"، "المنشأة المسيطرة"، " المنشأة الخاضعة للسيطرة"، "الإيرادات". والمصطلحات المقابلة لها في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدّل في عام ٢٠١١) هي "حقوق الملكية"، "المجموعة"، "الشركة الأم"، "الشركة التابعة"، "الدخل".
- يُطبّق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ على جميع الإستثمارات التي يملك فيها المستثمر حصص ملكية قابلة للقياس كمّياً. ولا يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدّل في عام ٢٠١١) على شرط مماثل. ومع ذلك، فإنه من غير المرجح أن يكون بالإمكان تطبيق محاسبة حقوق الملكية ما لم يكن هناك حصص ملكية قابلة للقياس كمّياً.
- حيث يُحظر على المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ قياس الحصة المحتفظ بها في شركة زميلة سابقة أو مشروع مشترك سابق بالقيمة العادلة، يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ للمنشأة بإستخدام المبلغ المسجل كتكلفة للأصل المالي عند الإعتراف المبدئي. في حين يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدّل في عام ٢٠١١) قياس الحصة المحتفظ بها بالقيمة العادلة.
- يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ من المنشأة التي تملك حصة في شركة زميلة أو مشروع مشترك هي عبارة عن منشأة إستثمارية أن تُبقي، عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، على قياس القيمة العادلة الذي تطبقه تلك الشركة الزميلة أو المشروع المشترك التي هي منشأة إستثمارية على حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة. في حين يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدّل في عام ٢٠١١) للمنشأة التي تملك حصة في شركة زميلة أو مشروع مشترك هي عبارة عن منشأة إستثمارية الإبقاء على قياس القيمة العادلة الذي تطبقه تلك الشركة الزميلة أو المشروع المشترك التي هي منشأة إستثمارية.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧- الترتيبات المشتركة

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١١ "*الترتيبات المشتركة*" الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary London Wharf, E14 4HD, United Kingdom.

بريد إلكتروني: publications@ifrs.org

موقع على الإنترنت: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS" و"IAS" و"IASB" و"IFRS Foundation" و"International Accounting Standards" و"International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧- الترتيبات المشتركة

تاريخ المعيار

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

وتم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *"الترتيبات المشتركة"* في يناير ٢٠١٥.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:-

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨ (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ " الأدوات المالية (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام "* (الصادر في يناير ٢٠١٧).
- قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل ٢٠١٦).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٥	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٢٤أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٢٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٣٢	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٤١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤١أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٤٢أ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٤٢ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
٤٢ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢٤د	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
٢٤هـ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
تطبيق ١١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
تطبيق ٣٣أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
تطبيق ٣٣ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
تطبيق ٣٣ج	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧
تطبيق ٣٣ج أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
تطبيق ٣٣د	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يناير ٢٠١٧

يناير ٢٠١٥

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧
الترتيبات المشتركة

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١-٢
النطاق	٣-٦
تعريفات	٧-٨
الترتيب الملزم	٨
الترتيبات المشتركة	٩-٢٢
السيطرة المشتركة	١٢-١٨
أنواع الترتيب المشترك	١٩-٢٢
البيانات المالية لأطراف الترتيب المشترك	٢٣-٢٨
العمليات المشتركة	٢٣-٢٦
المشاريع المشتركة	٢٧-٢٨
البيانات المالية المنفصلة	٢٩-٣٠
الأحكام الإنتقالية	٣١-٤١
المشاريع المشتركة- الإنتقال من التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية	٣٢-٣٦
العمليات المشتركة- الإنتقال من طريقة حقوق الملكية إلى محاسبة الأصول والإلتزامات	٣٧-٤٠
الأحكام الإنتقالية في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة	٤١
محاسبة استملاك الحصص في العمليات المشتركة	٤١أ
تاريخ النفاذ	٤٢-٤٣
سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ (ديسمبر ٢٠٠٦)	٤٤
ملحق "أ": إرشادات التطبيق	
ملحق "ب": تعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى	
أساس الإستنتاجات	
الأمثلة التوضيحية	
مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١	

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة"* مبين في الفقرات ١-٤٤. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام*. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف هذا المعيار لوضع مبادئ إعداد التقارير المالية بواسطة المنشآت التي تملك حصصاً في الترتيبات التي تخضع لسيطرة مشتركة (أي الترتيبات المشتركة).

٢. ولتحقيق الهدف المذكور في الفقرة ١، يعرّف هذا المعيار السيطرة المشتركة ويشترط على المنشأة التي هي طرف في الترتيب المشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقييم حقوقها وإلتزاماتها ومحاسبة تلك الحقوق والإلتزامات وفقاً لذلك النوع من الترتيب المشترك.

النطاق

٣. يتعين على المنشأة التي تعّد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه وفي محاسبة حقوق وإلتزامات الترتيب المشترك.

٤. يجب أن يُطبّق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي هي طرف في الترتيب المشترك.

٥. [تم إلغائها]

٦. [تم إلغائها]

تعريفات

٧. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:

الترتيب الملزم (Binding arrangement) لأغراض هذا المعيار، الترتيب الملزم هو ترتيب يمنح أطرافه حقوقا وإلتزامات قابلة للإنفاذ كما لو كان على شكل عقد. وهو يشمل الحقوق الناجمة عن العقود أو الحقوق القانونية الأخرى.

الترتيب المشترك (A joint arrangement) هو ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة (Joint control) هي المشاركة المتفق عليها للسيطرة على ترتيب معين عبر ترتيب ملزم، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يتشاركون السيطرة.

العملية المشتركة (A joint operation) هي ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذي يمارسون سيطرة مشتركة على الترتيب حقوقا معينة في الأصول، وتعهدات تخص الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب.

المشغل المشترك (A joint operator) هو أحد أطراف العملية المشتركة الذي يمارس سيطرة مشتركة على تلك العملية المشتركة.

المشروع المشترك (A joint venture) هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة على الترتيب حقوقا في صافي أصول الترتيب.

المشارك في مشروع مشترك (A party to a joint arrangement) هو طرف في مشروع مشترك يمارس سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

طرف في ترتيب مشترك (A party to a joint arrangement) هو منشأة تشارك في الترتيب المشترك، بغض النظر عما إذا كانت تلك المنشأة تملك سيطرة مشتركة على الترتيب.

الأداة المنفصلة (A separate vehicle) هي هيكل مالي قابل للتحديد بشكل منفصل، بما في ذلك المنشآت القانونية المنفصلة أو المنشآت المعترف بها قانونا، بغض النظر عما إذا كانت تلك المنشآت ذات شخصية اعتبارية.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ضمن هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في تلك المعايير، ويعاد ذكرها في قائمة المصطلحات المعرفة والمنشورة بشكل منفصل. تُعرّف المصطلحات التالية إمّا في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ "*البيانات المالية المنفصلة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ "*البيانات المالية الموحدة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*": المنافع، السيطرة، طريقة حقوق الملكية، السلطة، حقوق الحماية، الأنشطة ذات الصلة، البيانات المالية المنفصلة، التأثير الهام.

الترتيب الملزم

٨. يمكن إثبات الترتيبات الملزمة بعدة طرق. ويتخذ الترتيب الملزم في كثير من الأحيان، لكن ليس دائما، شكلا خطيا، مثل العقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. يمكن أن تؤدي الآليات القانونية أيضا مثل السلطة التشريعية أو التنفيذية إلى نشوء ترتيبات قابلة للإنفاذ، على غرار الترتيبات التعاقدية، إما بصورة مستقلة، أو إلى جانب العقود المبرمة بين الأطراف.

الترتيبات المشتركة (أنظر الفقرات "تطبيق٢ – تطبيق٣٣")

٩. الترتيب المشترك هو ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.

١٠. يتسم الترتيب المشترك بالخصائص التالية:

(أ) تكون الأطراف ملزمة بترتيب ملزم (أنظر الفقرات "تطبيق٢ – تطبيق٤").

(ب) يمنح الترتيب الملزم اثنين أو أكثر من تلك الأطراف سيطرة مشتركة على الترتيب (أنظر الفقرات ١٢-١٨).

١١. الترتيب المشترك هو إما عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

السيطرة المشتركة

١٢. السيطرة المشتركة هي تشارك السيطرة على ترتيب معين، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يتشاركون السيطرة. وقد يتم الإتفاق على تشارك السيطرة عبر ترتيب ملزم.

١٣. يتعين على المنشأة التي تكون طرفا في ترتيب معين أن تقيّم ما إذا كان الترتيب الملزم يعطي جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، السيطرة على الترتيب بشكل جماعي. تسيطر جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، على الترتيب بشكل جماعي عندما يتوجب عليها العمل معا لتوجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على المنافع المتحققة من الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة).

١٤. وبمجرد أن يتحدد بأن جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، تسيطر على الترتيب بشكل جماعي، تكون السيطرة المشتركة قائمة فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر على الترتيب بشكل جماعي.

١٥. في الترتيب المشترك، لا يسيطر أي طرف على الترتيب من تلقاء نفسه. وبإمكان الطرف الذي يملك سيطرة مشتركة على الترتيب أن يمنع أي طرف من الأطراف الأخرى، أو مجموعة من الأطراف، من السيطرة على الترتيب.

١٦. يمكن أن يكون الترتيب هو ترتيب مشترك على الرغم من أن ليس جميع أطرافه يملكون سيطرة مشتركة على الترتيب. يميز هذا المعيار بين الأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك (المشغلون المشتركون أو المشاركون في المشاريع المشتركة) والأطراف التي تشارك في الترتيب المشترك، لكنها لا تمارس سيطرة مشتركة عليه.

١٧. سوف تحتاج المنشأة إلى تطبيق الأحكام والتقدير عند تقييم ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، لديها سيطرة مشتركة على ترتيب معين. ويجب أن تجري المنشأة هذا التقييم من خلال بحث كافة الحقائق والظروف (أنظر الفقرات "تطبيق٥ – تطبيق١١").

١٨. في حال تغيرت الحقائق والظروف، يتعين على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان لا يزال لديها سيطرة مشتركة على الترتيب.

أنواع الترتيب المشترك

١٩. يجب أن تحدد المنشأة نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك كعملية مشتركة أو مشروع مشترك على حقوق وإلتزامات أطراف الترتيب.

٢٠. تطبق المنشأة الأحكام والتقدير عند تقييم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويجب أن تحدد المنشأة نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال مراعاة حقوقها وإلتزاماتها الناجمة عن الترتيب. وتقيّم المنشأة حقوقها وإلتزاماتها من خلال بحث هيكل الترتيب وشكله القانوني، والشروط المتفق عليها من قبل الأطراف أو التي تم وضعها بواسطة السلطة التشريعية أو التنفيذية، وحيث يكون ملائماً، الحقائق والظروف الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق١٢ – تطبيق٣٣").

٢١. في بعض الأحيان، تكون الأطراف ملزمة بإتفاقية إطارية تنص على الشروط العامة لتنفيذ واحد أو أكثر من الأنشطة. وقد تبين الإتفاقية الإطارية بأن الأطراف تضع ترتيبات مشتركة مختلفة للتعامل مع الأنشطة المحددة التي تشكل جزءا من الإتفاق. وعلى الرغم من أن تلك الترتيبات المشتركة تتعلق بالإتفاقية الإطارية نفسها، إلا أنه من الممكن أن يختلف نوعها في حال اختلفت حقوق والتزامات الأطراف عند تنفيذ الأنشطة المختلفة التي تتناولها الإتفاقية الإطارية. وتبعاً لذلك، يمكن أن تتواجد العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة معاً عندما تقوم الأطراف بأنشطة مختلفة تشكل جزءا من الإتفاقية الإطارية نفسها.

٢٢. وفي حال تغيرت الحقائق والظروف، يجب أن تعيد المنشأة تقييم ما إذا كان قد تغير نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه.

البيانات المالية لأطراف الترتيب المشترك (أنظر الفقرات "تطبيق٣٣أ – تطبيق٣٧") العمليات المشتركة

٢٣. يجب أن يعترف المشغل المشترك بما يلي فيما يخص حصصه في العملية المشتركة:

(أ) أصوله، بما في ذلك حصته من أي أصول محتفظ بها بشكل مشترك؛

(ب) إلتزاماته، بما في ذلك حصته من أي إلتزامات يتم تكبدها بشكل مشترك؛

(ج) ايراداته من بيع حصته في المنتجات الناجمة عن العملية المشتركة؛

(د) حصته من الإيرادات المتحققة من بيع المنتجات بواسطة العملية المشتركة؛ و

(هـ) مصاريفه، بما في ذلك حصته من أي مصاريف يتم تكبدها بشكل مشترك.

٢٤. يتعين على المشغل المشترك محاسبة الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف المتعلقة بحصصه في العملية المشتركة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المطبقة على الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف المحددة.

٢٤أ. عندما تحصل المنشأة على فائدة من عملية مشتركة التي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملية ما– كما هو محدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" إندماج الأعمال في القطاع العام"* فإنها تُطبق (بمقدار حصتها ووفقاً للفقرة ٢٣) جميع المبادئ على محاسبة الإستملاك في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى، التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة بهذا المعيار، وتفصح عن المعلومات المطلوبة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يتعلق بعمليات الإستملاك. وينطبق هذا على استملاك كلاً من الفائدة الأولية والفوائد الإضافية في عملية مشتركة والتي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملية ما. تم تحديد بيان المحاسبة المتعلقة باستملاك فائدة في مثل هذه العملية المشتركة في فقرات التطبيق ٣٣أ حتى ٣٣د.

٢٥. تنص الفقرات "تطبيق٣٤ – تطبيق٣٧" على محاسبة معاملات معينة مثل بيع الأصول أو الإسهام بها أو شرائها بين المنشأة والعملية المشتركة التي تكون فيها المنشأة هي المشغل المشترك.

٢٦. يتعين أيضاً على الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، لكنه لا يمارس سيطرة مشتركة عليها، أن يقوم بمحاسبة حصصه في الترتيب وفقاً للفقرات ٢٣-٢٥ إذا كان ذلك الطرف يملك حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، المتعلقة بالعملية المشتركة. وإذا كان الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، لكنه لا يمارس سيطرة مشتركة عليها، لا يملك حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة، فإنه يتعين عليه محاسبة حصصه في العملية المشتركة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تُطبق على تلك الحصص.

المشاريع المشتركة

٢٧. يتعين على المشارك في مشروع مشترك أن يعترف بحصصه في المشروع المشترك كإستثمار وأن يحاسب ذلك الإستثمار بإستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*"، ما لم يتم إعفاء المنشأة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو محدد في ذلك المعيار.

٢٨. يتعين على الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك، لكنه لا يمارس سيطرة مشتركة عليه، أن يقوم بمحاسبة حصصه في الترتيب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتناول الأدوات المالية، وهي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ "*الأدوات المالية: العرض*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٠ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*" *ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "الأدوات المالية"*، إلاّ إذا كان له تأثير هام على المشروع المشترك، وفي هذه الحالة يجب أن يقوم بمحاسبة حصصه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦.

البيانات المالية المنفصلة

٢٩. في بياناته المالية المنفصلة، يجب على المشغل المشترك أو المشارك في المشروع المشترك أن يحاسب حصصه في:

(أ) العملية المشتركة وفقاً للفقرات ٢٣- ٢٥؛ و

(ب) المشروع المشترك وفقاً للفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤.

٣٠. في بياناته المالية المنفصلة، يجب على الطرف الذي يشارك في ترتيب مشترك، لكنه لا يمارس سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب حصصه في:

(أ) العملية المشتركة وفقاً للفقرة ٢٦؛ و

(ب) المشروع المشترك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، إلا إذا كان لدى المنشأة تأثيراً هاماً هاماً على المشروع المشترك، وفي هذه الحالة يجب أن يطبق الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤.

الأحكام الإنتقالية

٣١. على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"، عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، تحتاج المنشأة فقط إلى عرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٣٣(و) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، للفترة السنوية التي تسبق مباشرةً الفترة السنوية الأولى التي يُطبق فيها هذا المعيار ("الفترة السابقة مباشرةً"). يمكن أن تعرض المنشأة أيضاً هذه المعلومات للفترة الحالية أو للفترات المقارنة السابقة، لكن لا يتوجب عليها القيام بذلك.

المشاريع المشتركة – الإنتقال من التوحيد النسبي إلى طريقة حقوق الملكية

٣٢. عند التغير من التوحيد النسبي إلى طريقة حقوق الملكية، يجب أن تعترف المنشأة بإستثمارها في المشروع المشترك في بداية الفترة السابقة مباشرةً. ويجب أن يقاس ذلك الإستثمار الأولي بإجمالي المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات التي قامت المنشأة مسبقاً بتوحيدها بشكل تناسبي، بما في ذلك أية شهرة مشتراة ناجمة عن معاملات الإستملاك.

إذا كانت الشهرة تنتمي سابقاً لوحدة كبيرة مولدة للنقد، أو لمجموعة من الوحدات المولدة للنقد، فإن المنشأة تخصص الشهرة للمشروع المشترك على أساس القيم الدفترية النسبية للمشروع المشترك والوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التي كانت تنتمي لها الشهرة.

٣٣. يعتبر الرصيد الإفتتاحي للإستثمار المحدد وفقاً للفقرة ٣٢ تكلفة مفترضة للإستثمار عند الإعتراف المبدئي. ويجب أن تطبق المنشأة الفقرات ٤٣-٤٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ على الرصيد الإفتتاحي للإستثمار لتقييم ما إذا كان الإستثمار قد انخفضت قيمته ويجب أن تعترف بأي خسائر لإنخفاض القيمة كتعديل على الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة مباشرةً.

٣٤. في حال نتج عن تجميع كافة الأصول والإلتزامات الموحدة سابقا بشكل تناسبي أصولا سلبية صافية، يجب أن تقيّم المنشأة ما إذا كان يترتب عليها إلتزامات قانونية أو نافعة تتعلق بالأصول السلبية الصافية، وإن كان كذلك، يجب أن تعترف المنشأة بالإلتزام المقابل. إذا استنتجت المنشأة أنه لا يترتب عليها إلتزامات قانونية أو نافعة فيما يتعلق بالأصول السلبية الصافية، فإنها لا يجب أن تعترف بالإلتزام المقابل بل يجب أن تعدل الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة مباشرةً. كما يتوجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة، إلى جانب حصتها التراكمية غير المعترف بها من خسائر مشاريعها المشتركة في بداية الفترة السابقة مباشرةً وفي التاريخ الذي يُطبّق فيه هذا المعيار للمرة الأولى.

٣٥. يجب أن تفصح المنشأة عن تحليل الأصول والإلتزامات التي تم تجميعها ضمن رصيد إستثمار واحد في بداية الفترة السابقة مباشرةً. وينبغي إعداد ذلك الافصاح بطريقة مجمّعة لكافة المشاريع المشتركة التي تطبق فيها المنشأة متطلبات الإنتقال المشار إليها في الفقرات ٣٢-٣٦ .

٣٦. بعد الإعتراف المبدئي، يتوجب على المنشأة محاسبة إستثمارها في المشروع المشترك بإستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦.

العمليات المشتركة– الإنتقال من طريقة حقوق الملكية إلى محاسبة الأصول والإلتزامات

٣٧. عند التغير من طريقة حقوق الملكية إلى محاسبة الأصول والإلتزامات فيما يتعلق بحصصها في العملية المشتركة، يجب على المنشأة، في بداية الفترة السابقة مباشرةً، الغاء الإعتراف بالإستثمار الذي تم محاسبته سابقاً بإستخدام طريقة حقوق الملكية وأي بنود أخرى تشكّل جزءا من صافي إستثمار المنشأة في الترتيب وفقاً للفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ والإعتراف بحصتها في كل من الأصول والإلتزامات المتعلقة بحصصها في العملية المشتركة، بما في ذلك أي شهرة قد تشكّل جزءاً من المبلغ المسجل للإستثمار.

٣٨. يجب أن تحدد المنشأة حصصها في الأصول والإلتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة على أساس حقوقها وإلتزاماتها بنسبة محددة وفقاً للترتيب الملزم. تقيس المنشأة المبالغ المسجلة الأولية للأصول والإلتزامات عن طريق فصلها عن المبلغ المسجل للإستثمار في بداية الفترة السابقة مباشرةً بناءً على المعلومات التي تستخدمها المنشأة في تطبيق طريقة حقوق الملكية.

٣٩. إن أي فرق ناجم عن الإستثمار الذي تم محاسبته سابقاً بإستخدام طريقة حقوق الملكية إلى جانب أي بنود أخرى تشكل جزءا من صافي إستثمار المنشأة في الترتيب وفقاً للفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ والمبلغ الصافي للأصول والإلتزامات المعترف بها، بما في ذلك أي شهرة، يجب أن يتم:

(أ) مقاصته مقابل أي شهرة متعلقة بالإستثمار مع أي فرق متبقي يتم تعديله مقابل الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة مباشرةً، إذا كان المبلغ الصافي للأصول والإلتزامات المعترف بها، بما في ذلك أي شهرة، أعلى من الإستثمار (وأي بنود أخرى تشكّل جزءا من صافي إستثمار المنشأة) الذي تم إلغاء الإعتراف به.

(ب) تعديله مقابل الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة مباشرةً، إذا كان المبلغ الصافي للأصول والإلتزامات المعترف بها، بما في ذلك أي شهرة، أقل من الإستثمار (وأي بنود أخرى تشكّل جزءا من صافي إستثمار المنشأة) الذي تم إلغاء الإعتراف به.

٤٠. يتعين على المنشأة التي تغير من طريقة حقوق الملكية إلى محاسبة الأصول والإلتزامات أن تقدم مطابقة بين الإستثمار الذي تم إلغاء الإعتراف به، وبين الأصول والإلتزامات المعترف بها، إلى جانب أي فرق متبقي يتم تعديله مقابل الفائض أو العجز المتراكم، في بداية الفترة السابقة مباشرةً.

الأحكام الإنتقالية في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة

٤١. يتعين على المنشأة، وفقاً للفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"*، التي كانت تقوم سابقا ضمن بياناتها المالية المنفصلة بمحاسبة حصصها في العملية المشتركة كإستثمار بإستخدام طريقة حقوق الملكية، بسعر التكلفة أو وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أن:

(أ) تلغي الإعتراف بالإستثمار وأن تعترف بالأصول والإلتزامات فيما يتعلق بحصصها في العملية المشتركة بالمبالغ المحددة وفقاً للفقرات ٣٧-٣٩.

(ب) تقدم مطابقة بين الإستثمار الذي تم إلغاء الإعتراف به، وبين الأصول والإلتزامات المعترف بها، إلى جانب أي فرق متبقي يتم تعديله في الفائض أو العجز المتراكم، في بداية الفترة السابقة مباشرةً.

محاسبة استملاك الحصص في العمليات المشتركة

٤١أ. تمت إضافة الفقرات ٢٤ أ، و٤٢ ب، وفقرات التطبيق ٣٣أ –٣٣ د، بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"* الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات مستقبلاً على عمليات استملاك الحصص في العمليات المشتركة التي تشكل فيها العمليات المشتركة عمليات، كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، بالنسبة لعمليات الاستملاك التي تحدث منذ بداية الفترة الأولى التي تطبق فيها المنشأة هذه التعديلات. وبالتالي، لن يتم تعديل المبالغ المعترف بها لعمليات استملاك الحصص في العمليات المشتركة التي تحدث في الفترات السابقة.

تاريخ النفاذ

٤٢. يجب أن تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ومن المحبذ تطبيقه في مرحلة مبكرة. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٧، فإنها يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٣٤ و٣٥ و٣٦ و٣٨ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"* في الوقت نفسه.

٤٢أ. تم حذف الفقرات ٥، و٦ من خلال إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.

٤٢ب. تمت إضافة الفقرات ٢٤أ، و٤١أ، وفقرات التطبيق ٣٣أ –٣٣د، بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *"عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"* الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات مستقبلاً على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٤٢ج. تم تعديل الفقرة ٣٢ بواسطة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"* الصادر في يناير ٢٠١٧. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في نفس الوقت.

٤٢د. عُدلت الفقرات ٢٨ و٣٠ و٤١ وفقرات التنفيذ ١١ و٣٣أ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٤٢هـ. أضيفت فقرة التنفيذ ٣٣ج.أ بموجب التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على المعاملات التي تحصل فيها على سيطرة مشتركة في بداية أو بعد البيانات السنوية الأولى التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك.

٤٣. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى "* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ (ديسمبر ٢٠٠٦)

٤٤. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ *" الحصص في المشاريع المشتركة"* (ديسمبر ٢٠٠٦). يبقى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ مطبقاً إلى أن يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ أو يصبح نافذ المفعول، أيهما أسبق.

ملحق "أ"

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧.

تطبيق١. توضح الأمثلة في هذا الملحق الحالات الافتراضية. وعلى الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة في أنماط الوقائع الفعلية، إلا أنه يتوجب تقييم كافة الحقائق والظروف ذات الصلة لنمط وقائع محدد عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧.

الترتيبات المشتركة

الترتيب الملزم (الفقرة ٨)

تطبيق٢. انسجاماً مع تعريف الترتيبات الملزمة في هذا المعيار، تعتبر هذه المناقشة للترتيبات الملزمة ملائمة أيضاً للترتيبات القابلة للإنفاذ التي تم وضعها عبر السلطة التشريعية أو التنفيذية.

تطبيق٣. عند تنظيم الترتيبات المشتركة عبر أداة منفصلة (أنظر الفقرات "تطبيق١٩–تطبيق٣٣")، سيتم في بعض الحالات إدراج الترتيب الملزم، أو بعض جوانب الترتيب الملزم، ضمن نظام الأداة المنفصلة أو ميثاقها أو لائحتها الداخلية.

تطبيق٤. ينص الترتيب الملزم على الشروط التي تشارك بموجبها الأطراف في النشاط الذي هو موضوع الترتيب. ويتناول الترتيب الملزم عموماً مسائل معينة كالتالي:

(أ) غرض ونشاط ومدة الترتيب المشترك.

(ب) كيفية تعيين أعضاء مجلس الإدارة، أو الهيئة الإدارية المقابلة في الترتيب المشترك.

(ج) عملية صنع القرار: الأمور التي تتطلب اتخاذ قرارات من الأطراف وحقوق الأطراف في التصويت ومستوى الدعم المطلوب لهذه الأمور. تؤدي عملية صنع القرار المتجلية في الترتيب الملزم إلى ممارسة سيطرة مشتركة على الترتيب (أنظر الفقرات "تطبيق٥ – تطبيق١١").

(د) رأس المال أو المساهمات الأخرى المطلوبة من الأطراف.

(هـ) الكيفية التي يتشارك فيها الأطراف في الأصول أو الإلتزامات أو الإيرادات أو المصاريف أو الفائض أو العجز المتعلقة بالترتيب المشترك.

السيطرة المشتركة (الفقرات ١٢–١٨)

تطبيق٥. عند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة سيطرة مشتركة على ترتيب معين، يجب أن تقيّم المنشأة أولاً ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، تسيطر على الترتيب. يعرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ "البيانات المالية الموحدة" السيطرة ويجب أن يُستخدم لتحديد ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، تتعرض للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع الترتيب أو لديها حقوق في تلك المنافع المتغيرة وما إذا كانت قادرة على التأثير على تلك المنافع من خلال سلطتها على الترتيب. عندما تكون جميع الأطراف، أو

مجموعة من الأطراف، التي تُؤخذ مجتمعةً بعين الاعتبار، قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على المنافع المتحققة من الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة)، فإن الأطراف تسيطر على الترتيب بشكل جماعي.

تطبيق٦. بعد الإستنتاج بأن جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، تسيطر على الترتيب بشكل جماعي، يجب أن تقيّم المنشأة ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الترتيب. وتكون السيطرة المشتركة قائمة فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر على الترتيب بشكل جماعي. ويتطلب تقييم ما إذا كان الترتيب يخضع لسيطرة مشتركة من قبل جميع أطرافه، أو من قبل مجموعة معينة من الأطراف، أو يخضع لسيطرة طرف واحد فقط من أطرافه، إصدار أحكام معينة.

تطبيق٧. في بعض الأحيان، تؤدي ضمناً عملية صنع القرار التي يتم الإتفاق عليها من قبل الأطراف في الترتيب الملزم إلى نشوء سيطرة مشتركة. على سبيل المثال، افترض قيام طرفان بوضع ترتيب معين يملك كل منهما فيه ٥٠% من حقوق التصويت ويحدد الترتيب الملزم بينهما بأن ٥١% على الأقل من حقوق التصويت يتوجب فيها اتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة. في هذه الحالة، يوافق الطرفان ضمناً على أن لديهما سيطرة مشتركة على الترتيب لأنه لا يمكن اتخاذ قرارات حول الأنشطة ذات الصلة دون موافقة كلا الطرفين.

تطبيق٨. في ظروف أخرى، يتطلب الترتيب الملزم نسبة دنيا من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات حول الأنشطة ذات الصلة. وعندما يكون بالإمكان تحقيق النسبة الدنيا المطلوبة من حقوق التصويت عن طريق موافقة أكثر من مجموعة معينة من الأطراف، لا يكون ذلك الترتيب هو ترتيب مشترك ما لم يحدد الترتيب الملزم الأطراف (أو مجموعة الأطراف) التي يجب أن توافق بالإجماع على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة في الترتيب.

أمثلة على التطبيق

مثال ١

نفترض أن ثلاثة أطراف قاموا بوضع ترتيب معين: يملك الطرف "أ" ٥٠% من حقوق التصويت في الترتيب، ويملك الطرف "ب" ٣٠% في حين يملك الطرف "ج" ٢٠%. يحدد الترتيب الملزم بين الأطراف "أ" و "ب" و "ج" بأن ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت يتوجب فيها اتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة في الترتيب. وعلى الرغم من أن الطرف "أ" يمكنه منع أي قرار، إلا أنه لا يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج إلى موافقة الطرف "ب". وتوضح شروط الترتيب الملزم الذي يتطلب ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بأن الطرفين "أ" و "ب" يملكان سيطرة مشتركة على الترتيب لأنه لا يمكن اتخاذ قرارات حول الأنشطة ذات الصلة في الترتيب دون موافقة كل من الطرفين "أ" و "ب".

مثال ٢

نفترض وجود ثلاث أطراف في ترتيب معين: يملك الطرف "أ" ٥٠% من حقوق التصويت في الترتيب، في حين يملك كل من الطرفين "ب" و "ج" ٢٥%. يحدد الترتيب الملزم بين الأطراف "أ" و "ب" و "ج" بأن ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت يتوجب فيها اتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة في الترتيب. وعلى الرغم من أن الطرف "أ" يمكنه منع أي قرار، إلا أنه لا يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج إلى موافقة الطرف "ب" أو الطرف "ج". في هذا المثال، تسيطر الأطراف "أ" و "ب" و "ج" بشكل جماعي على الترتيب. ومع ذلك، هناك أكثر من مجموعة واحدة من الأطراف التي يمكن أن توافق على الوصول إلى ما نسبته ٧٥% من حقوق التصويت (إما الطرفان "أ" و "ب" أو الطرفان "أ" و "ج"). في هذه الحالة، وحتى يكون الترتيب الملزم هو ترتيب مشترك، ينبغي أن يحدد الترتيب الملزم بين الأطراف مجموعة الأطراف التي يجب أن توافق بالإجماع على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة في الترتيب.

مثال ٣

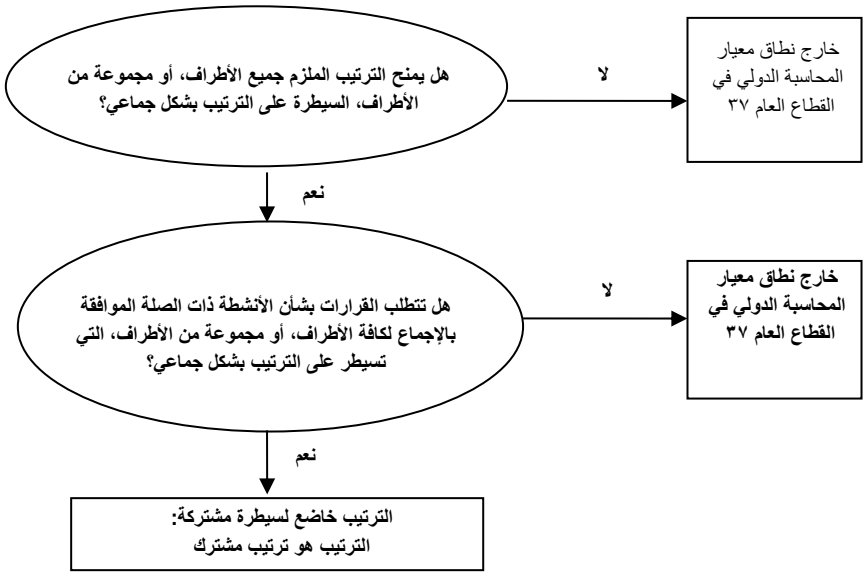
نفترض وجود ترتيب يملك فيه كل من الطرفين "أ" و "ب" ٣٥% من حقوق التصويت في الترتيب مع توزيع النسبة المتبقية وهي ٣٠% على نطاق واسع. تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة أغلبية حقوق التصويت. يملك الطرفان "أ" و "ب" سيطرة مشتركة على الترتيب فقط إذا حدد الترتيب الملزم بأن القرارات حول الأنشطة ذات الصلة في الترتيب تتطلب موافقة كل من الطرفين "أ" و "ب".

تطبيق٩. إن متطلب الموافقة بالإجماع يعني أن أي طرف لديه سيطرة مشتركة على الترتيب يمكن أن يمنع أي طرف من الأطراف الأخرى، أو مجموعة من الأطراف، من اتخاذ قرارات من جانب واحد (بخصوص الأنشطة ذات الصلة) دون الحصول على موافقته. وإذا كان متطلب الحصول

على الموافقة بالإجماع يتعلق فقط بالقرارات التي تعطي طرف معين حقوق حماية ولا يتعلق بالقرارات حول الأنشطة ذات الصلة في الترتيب، لا يكون الطرف هو طرف يملك سيطرة مشتركة على الترتيب.

تطبيق١٠. يمكن أن يشتمل الترتيب الملزم على نصوص معينة حول تسوية النزاعات، مثل التحكيم. قد تسمح هذه الأحكام باتخاذ قرارات في حال عدم وجود موافقة بالإجماع بين الأطراف التي تملك سيطرة مشتركة. ولا يمنع وجود مثل هذه الأحكام من أن يكون الترتيب خاضع لسيطرة مشتركة، ولا يمنع بالتالي الترتيب من أن يكون ترتيب مشترك.

تقييم السيطرة المشتركة



تطبيق١١. عندما يكون الترتيب خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "*، تقوم المنشأة بمحاسبة حصتها في الترتيب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات الصلة، مثل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *" الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "*، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية "*.

أنواع الترتيب المشترك (الفقرات ١٩-٢٢)

تطبيق١٢. توضع الترتيبات المشتركة لمجموعة متنوعة من الأغراض (على سبيل المثال، كوسيلة لكي تتشارك الأطراف في التكاليف والمخاطر، أو كوسيلة لتزويد الأطراف بإمكانية الوصول إلى تكنولوجيا جديدة أو أسواق جديدة)، ويمكن إنشائها بإستخدام هياكل وأشكال قانونية مختلفة.

تطبيق١٣. لا تتطلب بعض الترتيبات تنفيذ النشاط الذي هو موضوع الترتيب عبر أداة منفصلة. ومع ذلك، تنطوي ترتيبات أخرى على إنشاء أداة منفصلة.

تطبيق١٤. يعتمد تصنيف الترتيبات المشتركة التي يتطلبها هذا المعيار على حقوق وإلتزامات الأطراف الناجمة عن الترتيب في السياق المعتاد للعمليات. يُصنف هذا المعيار الترتيبات المشتركة إما كعمليات مشتركة أو مشاريع مشتركة. وعندما يكون لدى المنشأة حقوقاً في الأصول، وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب، يكون الترتيب هو مشروع مشترك. وعندما يكون لدى المنشأة حقوقا في صافي أصول الترتيب، يكون الترتيب هو مشروع مشترك. توضح الفقرات "تطبيق١٦ – تطبيق٣٦" التقييم الذي تجريه المنشأة لتحديد ما إذا كانت تملك حصة في عملية مشتركة أو حصة في مشروع مشترك.

تصنيف الترتيب المشترك

تطبيق١٥. وكما ذُكر في الفقرة "تطبيق١٤"، يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من الأطراف تقييم حقوقها وإلتزاماتها الناجمة عن الترتيب. وعند إجراء ذلك التقييم، يجب على المنشأة مراعاة ما يلي:

(أ) هيكل الترتيب المشترك (أنظر الفقرات "تطبيق١٦ – تطبيق٢١").

(ب) عندما يتم هيكلة الترتيب المشترك من خلال أداة منفصلة:

(١) الشكل القانوني للأداة المنفصلة (أنظر الفقرات "تطبيق٢٢ – تطبيق٢٤")؛

(٢) شروط الترتيب الملزم (أنظر الفقرات "تطبيق٢٥ – تطبيق٢٨")؛ و

(٣) حيث يكون ملائماً، الحقائق والظروف الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٢٩ – تطبيق٣٣").

هيكل الترتيب المشترك

الترتيبات المشتركة التي لا يتم هيكلتها عبر أداة منفصلة

تطبيق١٦. يكون الترتيب المشترك الذي لا تتم هيكلته عبر أداة منفصلة هو عبارة عن عملية مشتركة. في مثل هذه الحالات، ينص الترتيب الملزم على حقوق الأطراف في الأصول وعلى تعهدات الأطراف عن الإلتزامات فيما يتعلق بالترتيب، وحقوق الأطراف في الإيرادات المقابلة وإلتزاماتهم عن المصاريف المقابلة.

تطبيق١٧. يصف الترتيب الملزم في الغالب طبيعة الأنشطة التي هي موضوع الترتيب وكيف تنوي الأطراف القيام بهذه الأنشطة معاً. على سبيل المثال، يمكن أن تتفق أطراف الترتيب المشترك على تقديم الخدمات أو تصنيع منتج معين معا، حيث يكون كل طرف مسؤول عن مجالات محددة ويستخدم كل طرف أصوله الخاصة ويتكبد الإلتزامات الخاصة به. يمكن أن يحدد الترتيب الملزم أيضا كيف يمكن تقاسم الإيرادات والمصاريف التي تشترك فيها الأطراف فيما

بينهم. في هذه الحالة، يعترف كل مشغل مشترك في بياناته المالية بالأصول والإلتزامات المستخدمة لمهمة محددة، ويعترف بحصته من الإيرادات والمصاريف وفقاً للترتيب الملزم.

تطبيق١٨. في حالات أخرى، يمكن أن توافق أطراف الترتيب المشترك، على سبيل المثال، على مشاركة وتشغيل الأصل معاً. في مثل هذه الحالة، ينص الترتيب الملزم على حقوق الأطراف في الأصل الذي يتم تشغيله بشكل مشترك، وعلى كيفية تقاسم الانتاج أو الإيرادات من الأصل والتكاليف التشغيلية بين الأطراف. يقوم كل مشغل مشترك بمحاسبة حصته من الأصول المشتركة والحصة المتفق عليها في أي إلتزامات، ويعترف بحصته من الانتاج والإيرادات والمصاريف وفقاً للترتيب الملزم.

الترتيبات المشتركة التي تُنظّم عبر أداة إستثمارية منفصلة

تطبيق١٩. إن الترتيب المشترك الذي يُحتفظ فيه بالأصول والإلتزامات المتعلقة بالترتيب ضمن أداة إستثمارية منفصلة قد يكون إما مشروع مشترك أو عملية مشتركة.

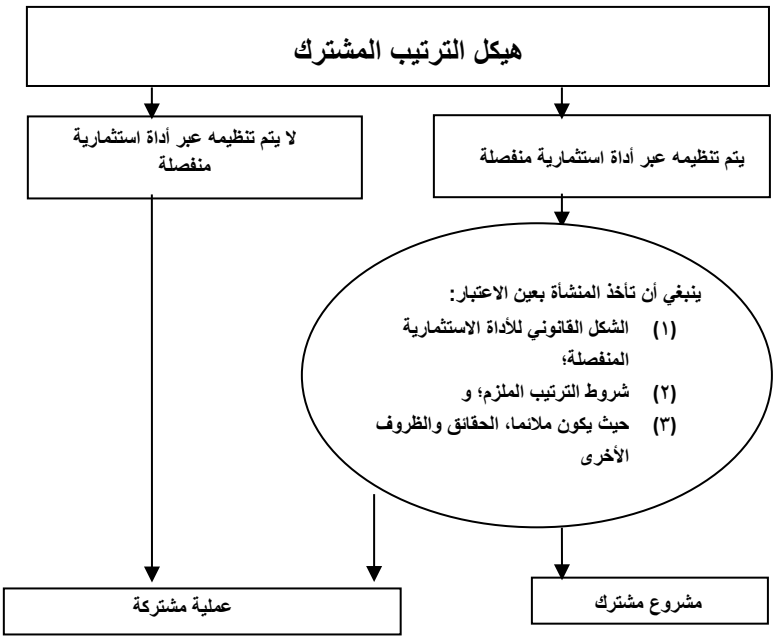
تطبيق٢٠. إن تحديد ما إذا كان طرف معين هو مشغل مشترك أو مشارك في مشروع مشترك يعتمد على حقوق الطرف في الأصول وتعهدات الطرف عن الإلتزامات، المتعلقة بالترتيب، التي يُحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة.

تطبيق٢١. وكما ذُكر في الفقرة "تطبيق١٥"، عندما ينظم الطرفان ترتيبا مشتركا في أداة إستثمارية منفصلة، يحتاج الأطراف إلى تقييم ما إذا كان الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة، وشروط الترتيب الملزم، وحيث يكون ملائما، أي حقائق وظروف أخرى تمنحها:

(أ) حقوقاً في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، تتعلق بالترتيب (أي أن الترتيب هو عملية مشتركة)؛ أو

(ب) حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الترتيب هو مشروع مشترك).

تصنيف الترتيب المشترك: تقييم حقوق وإلتزامات الأطراف الناجمة عن الترتيب



الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة

تطبيق٢٢. يكون الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة أمرا ذو صلة في تقييم نوع الترتيب المشترك. ويساعد الشكل القانوني في التقييم الأولي لحقوق الأطراف في الأصول وتعهدات الأطراف عن الإلتزامات التي يُحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة، على سبيل المثال ما إذا كانت الأصول الأطراف تملك حصصا في الأصول المحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة وما إذا كانت مسؤولة عن الإلتزامات المحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة.

تطبيق٢٣. على سبيل المثال، يمكن أن تنفذ الأطراف الترتيب المشترك من خلال أداة إستثمارية منفصلة، والذي يؤدي شكلها القانوني إلى بحث الأداة الإستثمارية المنفصلة بشكل مستقل (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة هي أصول وإلتزامات الأداة الإستثمارية المنفصلة وليس أصول وإلتزامات الأطراف). في مثل هذه الحالة، يشير تقييم الحقوق والإلتزامات الممنوحة للأطراف بواسطة الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك. ومع ذلك، يمكن للشروط المتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم الملزم (أنظر الفقرات "تطبيق٢٥– تطبيق٢٨")، وحيث يكون ملائما، الحقائق والظروف الأخرى (أنظر الفقرات "تطبيق٢٩– تطبيق٣٣") أن تلغي تقييم الحقوق والإلتزامات الممنوحة للأطراف بواسطة الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة.

تطبيق٢٤. يعتبر تقييم الحقوق والإلتزامات الممنوحة للأطراف بواسطة الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة كافيا للإستنتاج بأن الترتيب هو عملية مشتركة فقط في حال نفذت الأطراف الترتيب المشترك في أداة إستثمارية منفصلة لا يؤدي شكلها القانوني إلى الفصل بين الأطراف والأداة الإستثمارية المنفصلة (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة هي أصول وإلتزامات الأطراف).

تقييم شروط الترتيب الملزم

تطبيق٢٥. في العديد من الحالات، تكون الحقوق والإلتزامات المتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيباتهم الملزمة متسقة، أو لا تتعارض، مع الحقوق والإلتزامات الممنوحة للأطراف بواسطة الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة التي تم ضمنها هيكلة الترتيب.

تطبيق٢٦. في حالات أخرى، تستخدم الأطراف الترتيب الملزم لإبطال أو تعديل الحقوق والإلتزامات الممنوحة بواسطة الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة التي تم ضمنها هيكلة الترتيب.

مثال للتطبيق

مثال ٤

افترض قيام طرفان بهيكلة ترتيب مشترك في منشأة متحدة. يملك كل طرف حصة ملكية بنسبة ٥٠% في المنشأة المتحدة. وهذا الاتحاد يساعد على فصل المنشأة عن مالكيها ونتيجةً لذلك تكون الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في المنشأة هي أصول وإلتزامات المنشأة المتحدة. في مثل هذه الحالة، يشير تقييم الحقوق والإلتزامات الممنوحة للأطراف بواسطة الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة إلى أن الأطراف تملك حقوقاً في صافي أصول الترتيب.

ومع ذلك، يعدّل الأطراف صفات الشركة من خلال ترتيبها الملزم بحيث يملك كل طرف حصة في أصول المنشأة المتحدة ويكون كل طرف مسؤولا عن إلتزامات المنشأة المتحدة بنسبة محددة. وهذه التعديلات الملزمة على صفات الشركة يمكن أن تتسبب في أن يصبح هذا الترتيب هو عملية مشتركة.

تطبيق٢٧. يقارن الجدول التالي الشروط الشائعة في الترتيبات الملزمة لأطراف العملية المشتركة مع الشروط الشائعة في الترتيبات الملزمة لأطراف المشروع المشترك. ولا تعتبر الأمثلة على الشروط الملزمة الواردة في الجدول التالي هي أمثلة شاملة.

تقييم شروط الترتيب الملزم		
	عملية مشتركة	**مشروع مشترك**
شروط الترتيب الملزم	يوفر الترتيب الملزم للأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب.	يوفر الترتيب الملزم للأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الأداة الإستثمارية المنفصلة، وليست الأطراف، هي التي تملك حقوقاً في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب).
الحقوق في الأصول	ينص الترتيب الملزم على أن أطراف الترتيب المشترك يتشاركون في جميع الحصص (على سبيل المثال، الحقوق أو الملكية) في الأصول المتعلقة بالترتيب بنسبة محددة (على سبيل المثال، بالتناسب مع حصة ملكية الأطراف في الترتيب أو بالتناسب مع النشاط الذي يُنفّذ من خلال الترتيب الذي يُنسب إليهم مباشرة).	ينص الترتيب الملزم على أن الأصول التي تم إدراجها ضمن الترتيب أو التي تم لاحقا إستملاكها من قبل الترتيب المشترك هي أصول الترتيب. ولا تملك الأطراف أي حصص (أي لا حقوق أو ملكية) في أصول الترتيب.
التعهدات عن الإلتزامات	ينص الترتيب الملزم على أن أطراف الترتيب المشترك يتشاركون في جميع الإلتزامات والتعهدات والتكاليف والمصاريف بنسبة محددة (على سبيل المثال، بالتناسب مع حصة ملكية الأطراف في الترتيب أو بالتناسب مع النشاط الذي يُنفّذ من خلال الترتيب الذي يُنسب إليهم مباشرة).	ينص الترتيب الملزم على أن الترتيب المشترك يكون مسؤول عن ديون وإلتزامات الترتيب. ينص الترتيب الملزم على أن الأطراف في الترتيب المشترك هم مسؤولون عن الترتيب فقط بمقدار إستثماراتهم في الترتيب أو بمقدار إلتزاماتهم للمساهمة بأي رأسمال غير مدفوع أو إضافي في الترتيب، أو كليهما.

تقييم شروط الترتيب الملزم		
	عملية مشتركة	**مشروع مشترك**
	ينص الترتيب الملزم على أن الأطراف في الترتيب المشترك مسؤولون عن المطالبات التي تقدمها أطراف ثالثة.	ينص الترتيب الملزم على أن دائني الترتيب المشترك لا يملكون حق الرجوع على أي طرف فيما يتعلق بديون أو إلتزامات الترتيب.

تقييم شروط الترتيب الملزم		
	عملية مشتركة	**مشروع مشترك**
الإيرادات والمصاريف والفائض أو العجز	ينص الترتيب الملزم على توزيع الإيرادات والمصاريف على أساس الأداء النسبي لكل طرف في الترتيب المشترك. على سبيل المثال، قد ينص الترتيب الملزم على تخصيص الإيرادات والمصاريف بناءً على القدرة التي يستخدمها كل طرف في مصنع يتم تشغيله بشكل مشترك، والتي يمكن أن تختلف عن حصة ملكيتها في الترتيب المشترك. وفي حالات أخرى، قد تتفق الأطراف على تشارك الفائض أو العجز المتعلق بالترتيب على أساس نسبة محددة مثل حصة ملكية الأطراف في الترتيب. وهذا لا يمنع الترتيب من أن يكون عملية مشتركة إذا كانت الأطراف تملك حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب.	ينص الترتيب الملزم على حصة كل طرف في الفائض أو العجز المتعلق بأنشطة الترتيب.

تقييم شروط الترتيب الملزم		
	عملية مشتركة	**مشروع مشترك**
الضمانات	يُطلب في الغالب من أطراف الترتيبات المشتركة تقديم ضمانات لأطراف ثالثة تحصل، مثلا، على خدمة من، أو تقدم تمويلا إلى، الترتيب المشترك. وإن تقديم هذه الضمانات، أو إلتزام الأطراف بتقديمها، لا يشير بحد ذاته، إلى أن الترتيب المشترك هو عملية مشتركة. وتكمن الميزة التي تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك فيما إذا كان يترتب على الأطراف تعهدات عن الإلتزامات المتعلقة الترتيب (والتي تكون الأطراف قد قدمت أو لم تقدم ضمانات في بعضها).	

تطبيق٢٨. عندما يحدد الترتيب الملزم بأن الأطراف تملك حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب، فإنها تكون أطرافا في عملية مشتركة وليست بحاجة لبحث الوقائع والظروف الأخرى (الفقرات "تطبيق٢٩-تطبيق٣٣") لأغراض تصنيف الترتيب المشترك.

تقييم الوقائع والظروف الأخرى

تطبيق٢٩. عندما لا تحدد شروط الترتيب الملزم بأن الأطراف تملك حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب، يتعين على الأطراف بحث الوقائع والظروف الأخرى لتقييم ما إذا كان الترتيب هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

تطبيق٣٠. يمكن هيكلة الترتيب المشترك في أداة إستثمارية منفصلة يتيح شكلها القانوني فرصة الفصل بين الأطراف والأداة الإستثمارية المنفصلة. وقد لا تحدد الشروط الملزمة التي يتم الإتفاق عليها بين الأطراف حقوق الأطراف في الأصول وتعهدات الأطراف عن الإلتزامات، إلا أن بحث الحقائق والظروف الأخرى يمكن أن يؤدي إلى تصنيف هذا الترتيب كعملية مشتركة. وسيكون هذا هو الحال عندما تمنح الوقائع والظروف الأخرى الأطراف حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب.

تطبيق٣١. عند تصميم أنشطة الترتيب بشكل رئيسي من أجل تقديم منتجات إلى الأطراف، يدل هذا على أن الأطراف تملك حقوقا في كافة إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية لأصول الترتيب. ويضمن أطراف هذه الترتيبات في كثير من الأحيان حصولهم على المنتجات التي يقدمها الترتيب عن طريق منع الترتيب من بيع المنتجات إلى أطراف أخرى.

تطبيق٣٢. يكمن تأثير الترتيب الذي يكون له مثل هذا التصميم والغرض في استيفاء الإلتزامات التي يتكبدها الترتيب بشكل جوهري عبر التدفقات النقدية المقبوضة من الأطراف من خلال مشترياتهم للإنتاج. وعندما تكون الأطراف إلى حد كبير هي المصدر الوحيد للتدفقات النقدية التي تسهم في استمرارية عمليات الترتيب، فإن هذا يشير إلى تحمل الأطراف لتعهد عن الإلتزامات المتعلقة بالترتيب.

مثال للتطبيق

مثال ٥

افترض قيام طرفان بهيكلة ترتيب مشترك في منشأة متحدة (المنشأة "ج") يملك فيها كل طرف حصة ملكية بنسبة ٥٠%. الغرض من الترتيب هو تصنيع مواد يحتاجها الطرفان في عمليات التصنيع المختلفة الخاصة بهما. يضمن الترتيب بأن يشغّل الطرفان المعمل الذي ينتج المواد بالكمية والنوعية التي يحددها الطرفان.

يشير الشكل القانوني للمنشأة "ج" (المنشأة المتحدة) التي يتم من خلالها تنفيذ الأنشطة مبدئياً إلى أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في المنشأة "ج" هي أصول وإلتزامات المنشأة "ج". لا يحدد الترتيب الملزم بين الطرفين بأنهما يملكان حقوقا في الأصول أو تعهدات عن الإلتزامات في المنشأة "ج". وبناء على ذلك، يشير الشكل القانوني للمنشأة "ج" وشروط الترتيب الملزم بأن الترتيب هو مشروع مشترك.

ومع ذلك، يراعي الطرفان أيضا الجوانب التالية من الترتيب:

- اتفق الطرفان على شراء مجمل الإنتاج الذي تنتجه المنشأة "ج" بنسبة ٥٠:٥٠. وليس بإمكان المنشأة "ج" بيع أي من المنتجات إلى أطراف ثالثة، ما لم تتم الموافقة على ذلك من قبل كلا طرفي الترتيب. ولأن الغرض من الترتيب هو تزويد الطرفين بالإنتاج الذي يحتاجون إليه، فإنه من المتوقع أن تكون هذه المبيعات إلى الأطراف الأخرى هو أمر غير مألوف وغير هام.
- يتم تحديد سعر المنتجات التي تباع إلى الأطراف من قبل كلا الطرفين وفق مستوى مصمم لتغطية تكاليف الإنتاج والمصاريف الإدارية التي تتكبدها المنشأة "ج". وعلى أساس هذا النموذج التشغيلي، ينبغي إدارة الترتيب وفق مستوى التعادل.

وبناءً على نمط الحقائق أعلاه، تعتبر الحقائق والظروف التالية ملائمة:

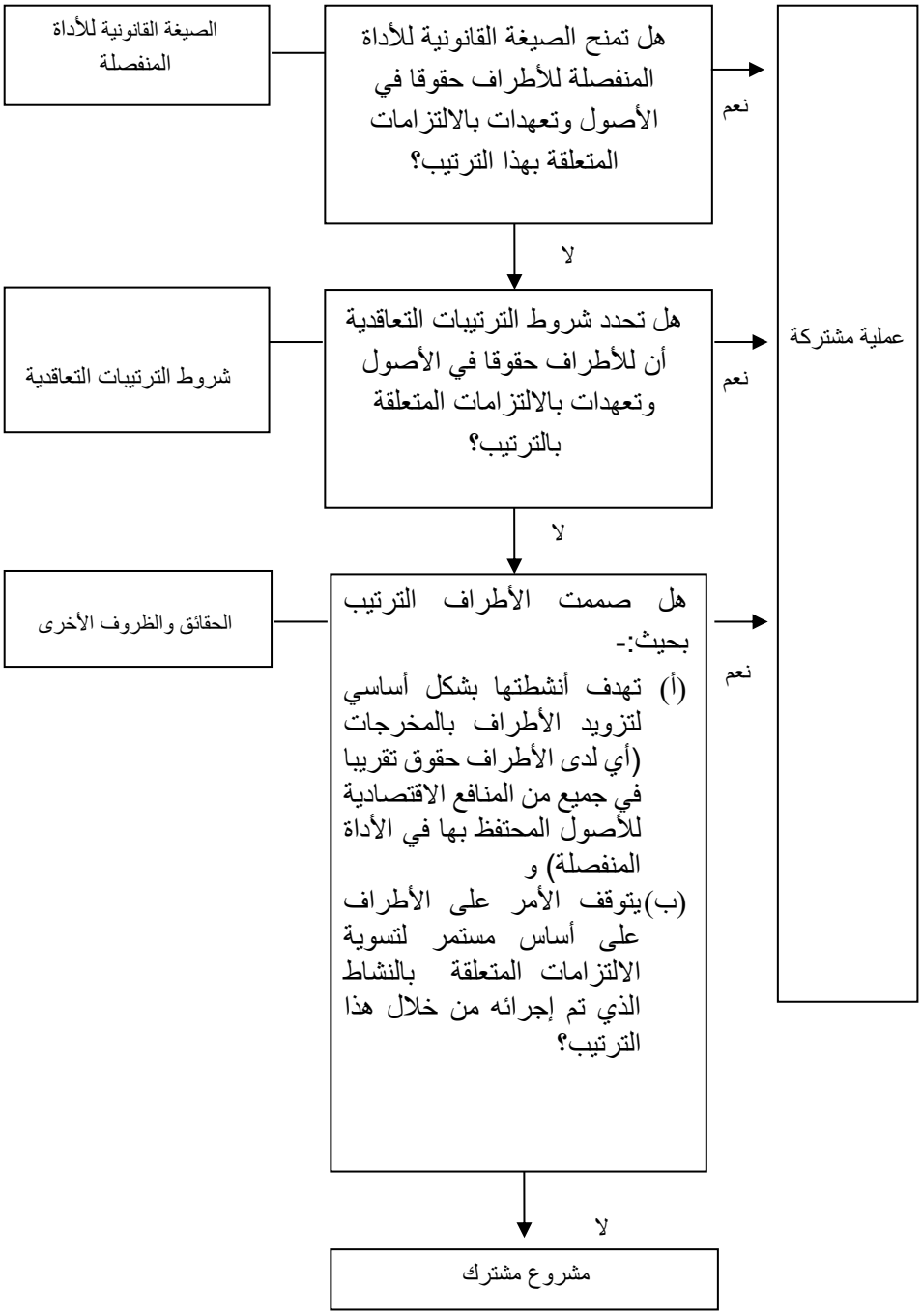
- يعكس إلتزام الطرفان لشراء مجمل الإنتاج الذي تنتجه المنشأة "ج" الاعتماد الحصري للمنشأة "ج" على الطرفين لتوليد التدفقات النقدية، وبالتالي، يترتب على الأطراف إلتزاما لتمويل تسوية إلتزامات المنشأة "ج".
- إن حقيقة أن الطرفين يملكون حقوقا في مجمل الإنتاج الذي تنتجه المنشأة "ج" يعني أن الطرفين يستهلكون كافة إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية لأصول المنشأة "ج"، ويملكون بالتالي حقوقا فيها.

تشير هذه الحقائق والظروف إلى أن الترتيب هو عملية مشتركة. ولا يتغير الإستنتاج الخاص بتصنيف الترتيب المشترك في هذه الظروف إذا باع الطرفان حصتهما من الانتاج لأطراف ثالثة، بدلا من إستخدام حصتهما من الإنتاج في عملية تصنيع لاحقة.

وفي حال غيرت الأطراف شروط الترتيب الملزم بحيث يصبح الترتيب قادر على بيع الإنتاج إلى أطراف ثالثة، فإن هذا يؤدي إلى تعرض المنشأة "ج" لمخاطر الطلب والمخزون والائتمان. في ذلك السيناريو، يتطلب مثل هذا التغيير في الحقائق والظروف إعادة تقييم لتصنيف الترتيب المشترك. وقد تشير تلك الحقائق والظروف إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك.

تطبيق٣٣. يعكس الشكل التالي التقييم الذي تتبعه المنشأة لتصنيف الترتيب عند هيكلة الترتيب المشترك من خلال أداة إستثمارية منفصلة:

تصنيف الترتيب المشترك الذي تم تنظيمه من خلال أداة منفصلة



البيانات المالية لأطراف الترتيب المشترك

(الفقرات من ٢٣ – ٢٨)

محاسبة استملاك الحصص في العمليات المشتركة

تطبيق٣٣أ. عندما تستملك منشأة حصة في عملية مشتركة يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملاً، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، فإنها تطبق وضمن حدود حصتها وفقاً للفقرة ٢٣، جميع مبادئ محاسبة الاستملاك الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ والواردة في المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام، التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار وتفصح عن المعلومات المطلوبة من خلال هذه المعايير فيما يتعلق بالاستملاك. وتشمل مبادئ محاسبة الاستملاك التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:-

(أ) قياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد بالقيمة العادلة، بخلاف العناصر المستثناة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى؛

(ب) الاعتراف بالتكاليف المتعلقة بالاستملاك كمصروفات في الفترات التي تم فيها تكبد هذه التكاليف وتم فيها الحصول على الخدمات، باستثناء تكاليف إصدار الأوراق المالية للدين أو حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛

(ج) الاعتراف بالفائض في المقابل المالي المنقول عن صافي المبالغ في تاريخ الاستملاك للأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المفترضة، إن وجدت، كشهرة؛ و

(د) إجراء اختبار الانخفاض للوحدة المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها مرة واحدة سنوياً على الأقل، وإجراء اختبار الانخفاض كلما كانت هناك إشارة إلى إمكانية انخفاض الوحدة، كما هو مطلوب وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ *" انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"* للشهرة المستملكة في عملية استملاك.

تطبيق٣٣ب. تطبق الفقرات ٢٤ أ والتطبيق ٣٣أ على تشكيل عملية مشتركة إذا، وفقط في تلك الحالة، كانت العملية القائمة، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، تساهم في العملية المشتركة عند تشكيلها من قبل أحد الأطراف التي تشارك في العملية المشتركة. وعلى أي حال، لا تطبق هذه الفقرات على تشكيل العملية المشتركة إذا ساهمت فقط جميع الأطراف المشاركة في العملية المشتركة بالأصول أو مجموعة الأصول التي لا تشكل أعمالاً متعلقة بالعملية المشتركة عند تشكيلها.

تطبيق٣٣ج. قد يقوم المشغل المشترك بزيادة حصصه في عملية مشتركة يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملاً، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، من خلال استملاك حصة إضافية في العملية المشتركة. وفي هذه الحالات، لا تتم إعادة

قياس الحصص المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة إذا احتفظ المشغل المشترك بالسيطرة المشتركة.

تطبيق٣٣ج.أ. الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن لا تكون له سيطرة مشتركة عليها، قد يحصل على سيطرة مشتركة على العملية المشتركة التي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملية بموجب التعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠. وفي تلك الحالات، لا تتم إعادة قياس الحصص المحتفظ بها مسبقاً في العملية المشتركة.

تطبيق٣٣ د. لا تطبق الفقرات ٢٤أ وفقرات التطبيق ٣٣أ–٣٣ج على استملاك حصة في عملية مشتركة عندما تخضع الأطراف المتشاركة في السيطرة، بما في ذلك المنشأة التي تستملك حصة في العملية المشتركة، لسيطرة مشتركة من نفس الطرف أو الأطراف النهائية قبل وبعد الاستملاك، وتكون السيطرة غير قابلة للنقل.

المحاسبة عن المبيعات أو مساهمات الأصول في عملية مشترك

تطبيق٣٤. عندما تدخل المنشأة في معاملة مع عملية مشتركة تكون فيها مشغل مشترك، مثل بيع الأصول أو المساهمة بها، فإنها تجري المعاملة مع أطراف أخرى في العملية المشتركة، وبناء على ذلك يجب على المشغل المشترك الإعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن هذه المعاملة بما لا يتعارض مع مصالح الأطراف الأخرى في العملية المشتركة.

تطبيق٣٥. عندما تقدم هذه المعاملات دليلا على وجود إنخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم بيعها أو الإسهام بها في العملية المشتركة، أو دليلا على الخسارة من إنخفاض قيمة تلك الأصول، فإنه يجب أن يُعترف بتلك الخسائر بالكامل من قبل المشغل المشترك.

محاسبة مشتريات الأصول من العملية المشتركة

تطبيق٣٦. عندما تدخل المنشأة في معاملة مع عملية مشتركة تكون فيها هي المشغل المشترك، مثل شراء الأصول، فإنها لا ينبغي أن تعترف بحصتها من الأرباح والخسائر إلى أن تعيد بيع تلك الأصول إلى طرف ثالث.

تطبيق٣٧. عندما تقدم هذه المعاملات دليلا على وجود إنخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم شرائها أو دليلا على الخسارة من إنخفاض قيمة تلك الأصول، فإنه يجب على المشغل المشترك أن يعترف بحصته من تلك الخسائر.

ملحق "ب"

تعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغاءه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧، لكنه لا يشكّل جزءاً منه.

الهدف

إستنتاج١. يلخص أساس الإستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧. وحيث يستند هذا المعيار إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ *" الترتيبات المشتركة"* (الصادر في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤)، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يوضح أساس الإستنتاجات فقط تلك المجالات التي يحيد فيها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ عن المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١.

نظرة عامة

إستنتاج٢. في عام ٢٠١٢، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام العمل على مشروع لتحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تطرقت إلى محاسبة الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. وفي أكتوبر ٢٠١٣، أصدر المجلس مسودات العرض ٤٨-٥٢ التي أُشير إليها مجتمعةً بالحصص في المنشآت الأخرى. وقد استندت مسودة العرض ٥١ *" الترتيبات المشتركة "* إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ *" الترتيبات المشتركة "*، مع مراعاة تعديلات القطاع العام ذات الصلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ *" الحصص في المشاريع المشتركة "*. وفي يناير ٢٠١٥، أصدر المجلس خمسة معايير دولية جديدة، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧. تحل هذه المعايير الدولية الجديدة محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ *" البيانات المالية الموحدة والمنفصلة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ *" الإستثمارات في الشركات الزميلة "* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨.

تصنيف الترتيبات المشتركة

إستنتاج٣. يُصنف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة "* كمشاريع مشتركة أو عمليات مشتركة بناءً على ما إذا كانت المنشأة تملك (١) حقوقاً في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، أو (٢) حقوقاً في صافي الأصول. وهذا يختلف عن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ الذي أشار إلى ثلاثة أنواع من الترتيبات، وهي المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والعمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة والأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة. وأقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تصنيف الترتيبات المشتركة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ ينبغي أن يكون متسقاً مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١.

إستبعاد خيار المحاسبة

إستنتاج٤. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ أن يقوم المشارك في المشروع المشترك بمحاسبة حصته في المشروع المشترك بإستخدام طريقة حقوق الملكية. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ مسبقاً بمحاسبة المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة بإستخدام إما طريقة حقوق الملكية أو التوحيد التناسبي. كما أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالأسباب المنطقية التي أبداها مجلس معايير المحاسبة الدولية لإلغاء التوحيد التناسبي كطريقة لمحاسبة الحصص في المشاريع المشتركة واتفقوا على أن المعالجات المحاسبية المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ ينبغي أن تكون متسقة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١.

إستنتاج٥. شملت أسباب مجلس معايير المحاسبة الدولية وراء إلغاء التوحيد التناسبي كطريقة لمحاسبة الحصص في المشاريع المشتركة ما يلي:

(أ) طريقة حقوق الملكية هي الطريقة الأنسب لمحاسبة المشاريع المشتركة لأنها طريقة تحاسب حصة المنشأة في صافي أصول الجهة المستثمر فيها.

(ب) يتوافق المنهج الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ مع رأي مجلس معايير المحاسبة الدولية حيال ما يشكّل الجوهر الإقتصادي لحصص المنشأة في الترتيبات المشتركة.

(ج) يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ محاسبة متسقة للترتيبات التي تنطوي على حقوق مماثلة.

(د) لم يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن إلغاء التوحيد التناسبي يمكن أن يتسبب في فقدان المعلومات بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية (مع مراعاة متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ *" الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"*).

إستنتاج٦. وقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة نظر مفادها أنه لم تكن هناك إختلافات في القطاع العام تبرر إتباع منهج مختلف عن ذلك المنهج المتبع من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

إستملاك حصة في العملية المشتركة

إستنتاج٧. في الوقت الذي تم فيه صياغة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧، سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية للحصول على ردود الأفعال حول مقترحات تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ من خلال إضافة إرشادات جديدة حول كيفية محاسبة إستملاك الحصص في العملية المشتركة التي تشكل مؤسسة أعمال، على النحو المحدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *" إندماج الأعمال "*. وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية "محاسبة إستملاك الحصص في العمليات المشتركة" (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١) في مايو ٢٠١٤. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على عدم إدراج هذه الإرشادات ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ على أساس أنه سيكون من المناسب أكثر بحث هذه الإرشادات في سياق صياغة المتطلبات الخاصة بإندماج الأعمال في القطاع العام على مستوى المعايير.

إستنتاج ٨. عند تطوير مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام "* أعاد المجلس النظر في تضمين إرشادات حول كيفية محاسبة استملاك حصة في عملية مشتركة تشكل عملاً. وراجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإرشادات التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن محاسبة استملاك الحصص في العمليات المشتركة (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١) ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام أي سبب خاص بالقطاع العام يحول دون تطبيق الإرشادات. وبالتالي، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تضمين هذه الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ (تم تعديلها لتلائم المصطلحات والتعريفات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠).

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج ٩. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أبريل ٢٠١٦. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تم توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*

إستنتاج١٠. استعرض مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المراجعات التي تمت على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١"*الترتيبات المشتركة*"، والتي أدرجت في *التحسينات السنوية* على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دورة ٢٠١٥-٢٠١٧ التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠١٧، والأساس المنطقي الذي استند إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإدخال تلك التعديلات منصوص عليه في أسس الاستنتاج، واتفق بشكل عام على أنه لا يوجد سبب معين خاص بالقطاع العام يحول دون تبني التعديلات.

الأمثلة التوضيحية

المحتويات

	الفقرة
الخدمات الإنشائية.....	مثال٢- ٨
تشغيل مركز خدمة بشكلٍ مشترك.....	مثال٩- ١٣
التقديم المشترك لخدمات المساعدة المعيشية.....	مثال١٤- ٢٠
التصنيع والتوزيع المشتركان لمنتج معين.....	مثال٢١- ٣٥
تشغيل بنك بشكلٍ مشترك.....	مثال٣٦- ٤٠
أنشطة التنقيب عن النفط والغاز وتطويره وإنتاجه.....	مثال٤١- ٥٠
ترتيب الغاز الطبيعي المسال.....	مثال٥١- ٥٩
المساهمة بحق استخدام الخبرة الفنية في العملية المشتركة التي يشكل فيها النشاط عملاً.....	مثال٦٠- ٦٩
المساهمة بحق استخدام الخبرة الفنية في العملية المشتركة التي يشكل فيها النشاط عملاً.....	مثال٧٠- ٨٠

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧، لكنها لا تشكّل جزءا منه.

مثال١. توضح هذه الأمثلة الحالات الافتراضية التي تبين الأحكام التي يمكن إستخدامها عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ في أوضاع مختلفة. على الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة في أنماط الوقائع الفعلية، إلا أنه ينبغي تقييم كافة الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧.

مثال ١– الخدمات الإنشائية

مثال٢. المنشأتان "أ" و"ب" (الطرفان) هما منشأتان تتلخص أنشطتهما في تقديم أنواع عديدة من الخدمات الإنشائية العامة والخاصة. المنشأة "أ" هي منشأة في القطاع الخاص. والمنشأة "ب" هي منشأة مملوكة للحكومة. أبرمت المنشأتان ترتيبا ملزما للعمل معا من أجل إنجاز عقد مع الحكومة لتصميم وإنشاء طريق بين مدينتين. يحدد الترتيب الملزم حصص المشاركة للمنشأتين "أ" و "ب" وينص على السيطرة المشتركة على الترتيب، والذي يكمن موضوعه في تسليم الطريق. ولن يكون للترتيب المشترك أي دور آخر ما أن يتم الانتهاء من الطريق. سيتم تحويل الطريق إلى الحكومة في تلك المرحلة.

مثال٣. يقوم الطرفان بإنشاء أداة إستثمارية منفصلة (المنشأة Z) يمكن من خلالها تنفيذ الترتيب. تدخل المنشأة Z، نيابة عن المنشأتين "أ" و"ب"، في عقد مع الحكومة. وبالإضافة إلى ذلك، تكون الأصول والإلتزامات المتعلقة بالترتيب محتفظ بها في المنشأة Z. والميزة الرئيسية للشكل القانوني للمنشأة Z هو أن الطرفين، وليس المنشأة Z، يملكان حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات في المنشأة.

مثال٤. ينص الترتيب الملزم بين المنشأتين "أ" و "ب" بالإضافة إلى ذلك على ما يلي:

(أ) يتشارك الطرفان في الحقوق القائمة في جميع الأصول اللازمة لتنفيذ أنشطة الترتيب على أساس أسهم مشاركتهم في الترتيب؛

(ب) يكون الطرفان مسؤولان بالتضامن والتكافل عن جميع الإلتزامات التشغيلية والمالية المتعلقة بأنشطة الترتيب على أساس أسهم مشاركتهم في الترتيب؛ و

(ج) يتشارك الطرفان "أ" و "ب" الفائض أو العجز الناتج عن أنشطة الترتيب على أساس أسهم مشاركتهم في الترتيب.

مثال٥. لأغراض تنسيق الأنشطة والإشراف عليها، تعين المنشأتان "أ" و "ب" مديرا للمشروع، الذي سيكون موظف لدى أحد الطرفين. بعد فترة زمنية محددة، يتم التناوب على دور مدير المشروع من قبل موظفي الطرف الآخر. توافق المنشأتان "أ" و "ب" على تنفيذ الأنشطة من قبل الموظفين على أساس "عدم تحقيق أرباح أو خسائر".

مثال٦. وفقاً للشروط المحددة في العقد المبرم مع الحكومة، تصدر المنشأة Z فواتيرا عن الخدمات الإنشائية المقدمة للحكومة نيابةً عن الأطراف.

التحليل

مثال٧. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال أداة إستثمارية منفصلة لا يتيح شكلها القانوني إمكانية الفصل بين الطرفين والأداة الإستثمارية المنفصلة (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في المنشأة Z هي أصول وإلتزامات الطرفين). ويتم تعزيز ذلك عبر الشروط المتفق عليها من قبل الطرفين في الترتيب الملزم، والتي تنص على أن المنشأتين "أ" و "ب" تملكان حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، المتعلقة بالترتيب الذي يُنفّذ من خلال المنشأة Z. الترتيب المشترك هو عملية مشتركة. وليس ترتيبا لامتياز الخدمات.

مثال٨. تعترف كل من المنشأتين "أ" و "ب" في بياناتها المالية بحصتها من الأصول (على سبيل المثال، الممتلكات والمصانع والمعدات، والذمم المدينة) وحصتها من أية إلتزامات ناتجة عن الترتيب (على سبيل المثال، الذمم الدائنة لأطراف ثالثة) على أساس حصة مشاركتها المتفق عليها. وتعترف كل منشأة أيضا بحصتها من الإيرادات والمصاريف الناجمة عن الخدمات الإنشائية المقدمة للحكومة من خلال المنشأة Z.

مثال ٢ – تشغيل مركز خدمة بشكل مشترك

مثال٩. تقوم منشأتان (الطرفان) بإنشاء أداة إستثمارية منفصلة (المنشأة X) لغرض إنشاء وتشغيل مركز خدمة مشترك. وينص الترتيب الملزم بين الطرفين على السيطرة المشتركة على الأنشطة التي تُنفّذ في المنشأة X. تكمن الميزة الرئيسية للشكل القانوني للمنشأة X في أن المنشأة، وليس الطرفان، تملك حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، تتعلق بالترتيب. وتشمل هذه الأنشطة تخصيص مساحات مكتبية للخدمات، وإدارة مواقف السيارات، وصيانة المركز ومعداته، مثل المصاعد، وبناء سمعة المركز، وإدارة قاعدة عملاء المركز.

مثال١٠. وفيما يلي شروط الترتيب الملزم:

(أ) تملك المنشأة X مركز الخدمة. ولا يحدد الترتيب الملزم بأن الطرفين يملكان حقوقاً في مركز الخدمة.

(ب) لا يكون الطرفان مسؤولان عن ديون أو إلتزامات أو تعهدات المنشأة X. وفي حال لم تتمكن المنشأة X من سداد أي من ديونها أو أي إلتزامات أخرى أو لم تتمكن من الوفاء بإلتزاماتها تجاه الأطراف الثالثة، فإن مسؤولية كل طرف تجاه أي طرف ثالث سوف تقتصر على المبلغ غير المدفوع من المساهمة الرأسمالية لذلك الطرف.

(ج) يحق للطرفان بيع أو رهن حصصها في المنشأة X.

(د) يدفع كل طرف حصته من مصاريف تشغيل الخدمة وفقاً لحصته في المنشأة X.

التحليل

مثال١١. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال أداة إستثمارية منفصلة يؤدي شكلها القانوني إلى بحث الأداة الإستثمارية المنفصلة بشكل مستقل (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة هي أصول وإلتزامات الأداة الإستثمارية المنفصلة وليس أصول وإلتزامات الطرفين). بالإضافة إلى ذلك، لا تحدد شروط الترتيب الملزم بأن الطرفين يملكان حقوقا في الأصول أو تعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب. وبدلا من ذلك، تنص شروط الترتيب الملزم على أن الطرفين يملكان حقوقا في صافي أصول المنشأة X.

مثال١٢. بناءً على الوصف أعلاه، لا توجد أي حقائق وظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقا في كافة إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية للأصول المتعلقة بالترتيب، وأنه يترتب على الطرفين تعهدا عن الإلتزامات المتعلقة بالترتيب. الترتيب المشترك هو مشروع مشترك.

مثال١٣. يعترف الطرفان بحقوقهما في صافي أصول المنشأة X كإستثمارات ويقومان بمحاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٣ – التقديم المشترك لخدمات المساعدة المعيشية

مثال١٤. يقوم مزود رعاية صحية في القطاع العام (المنشأة X) ومطور عقاري كبير (المنشأة Y) بإبرام إتفاق للعمل معا لتقديم خدمات المساعدة المعيشية للمسنين. تقوم المنشأتان X وY بتأسيس شركة منفصلة (المنشأة Z). يمنح الشكل القانوني للشركة حقوقاً في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات للشركة نفسها. ويقضي الإتفاق بين المنشأتين X وY باتخاذ كافة القرارات بشكل مشترك. ويؤكد الإتفاق أيضا على ما يلي:

(أ) تقدم المنشأة X خدمات المساعدة المعيشية. وتقوم المنشأة Y بتشييد المبنى.

(ب) تعود ملكية أصول الترتيب للمنشأة Z، أي الشركة. ولن يكون أي طرف قادرا على بيع أو رهن أو نقل أصول المنشأة Z.

(ج) تقتصر مسؤولية الطرفين على أي رأسمال غير مدفوع للمنشأة Z.

(د) يدفع كل طرف حصته من مصاريف تشغيل الخدمة وفقاً لحصته في المنشأة Z.

(هـ) سيتم توزيع أرباح المنشأة Z على المنشأتين X وY بنسبة ٦٠:٤٠، لأنها حصص الأطراف المعنية في الترتيب.

التحليل

مثال١٥. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال أداة إستثمارية منفصلة يؤدي شكلها القانوني إلى بحث الأداة الإستثمارية المنفصلة بشكل مستقل (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة هي أصول وإلتزامات الأداة الإستثمارية المنفصلة وليس أصول وإلتزامات الطرفين). بالإضافة إلى ذلك، لا تحدد شروط الترتيب الملزم بأن الطرفين يملكان حقوقا في الأصول أو تعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالترتيب. وبدلا من ذلك، تنص شروط الترتيب الملزم على أن الطرفين يملكان حقوقا في صافي أصول المنشأة Z.

مثال١٦. بناءً على الوصف أعلاه، لا توجد أي حقائق وظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقا في كافة إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية للأصول المتعلقة بالترتيب، أو أنه يترتب على الطرفين تعهدا عن الإلتزامات المتعلقة بالترتيب. الترتيب المشترك هو مشروع مشترك.

مثال١٧. يعترف الطرفان بحقوقهما في صافي أصول المنشأة Z كإستثمارات ويقومان بمحاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

التباين

مثال١٨. يقوم مزود رعاية صحية في القطاع العام (المنشأة X) ومطور عقاري كبير (المنشأة Y) بإبرام إتفاق للعمل معا لتقديم خدمات المساعدة المعيشية للمسنين. يقضي الإتفاق بين المنشأتين X وY باتخاذ كافة القرارات بشكل مشترك. ويؤكد الإتفاق أيضا على ما يلي:

(أ) تقدم المنشأة X الأصول التشغيلية بما في ذلك المعدات المكتبية والسيارات والأثاث والتجهيزات لمباني المساعدة المعيشية.

(ب) تقوم المنشأة Y بتشييد المبنى وسوف تستمر في امتلاك المبنى. وتكون المنشأة Y مسؤولة عن الصيانة المستمرة للمبنى. ولا يكون بإمكان المنشأة Y بيع المبنى دون أن تعرض أولاً على المنشأة X الحق في شراء المبنى. يحق للمنشأة Y الحصول على ١٠٠٪ من أي أرباح عند بيع المبنى بشكل نهائي.

(ج) يتم تسليم الخدمات عبر منشأة جديدة، هي المنشأة Z، التي يتم إنشائها لهذا الغرض.

(د) يدفع كل طرف ٥٠٪ من مصاريف تشغيل الخدمات.

(هـ) تتم مشاركة أي أرباح من تقديم خدمات المساعدة المعيشية بالتساوي بين المنشأتين X و Y.

(و) تكون المنشأة X مسؤولة عن إدارة الموظفين وعن أي إلتزامات ناجمة عن مطالبات التظلم الشخصي وقضايا الصحة والسلامة.

(ز) تكون المنشأة Y مسؤولة عن أي إلتزامات لإصلاح أية عيوب في المبنى أو إجراء التعديلات المطلوبة على المبنى لتلبية قواعد الصحة والسلامة والتغيرات في هذه القواعد.

تحليل التباين

مثال١٩. على الرغم من أنه يتم تسليم الخدمات عبر أداة إستثمارية منفصلة، تستمر المنشأتان X وY في امتلاك الأصول المستخدمة لتقديم الخدمات. الترتيب المشترك هو عملية مشتركة.

مثال٢٠. تعترف كل من المنشأتين X وY في بياناتها المالية بالأصول والإلتزامات الخاصة بها. كما تعترف بحصتها من الإيرادات والمصاريف الناتجة عن تقديم خدمات المساعدة المعيشية من خلال المنشأة Z.

مثال ٤ – التصنيع والتوزيع المشتركان لمنتج معين

مثال٢١. أبرمت المنشأتان "أ" و "ب" (الطرفان) إتفاق إستراتيجي وتشغيلي (الإتفاق الإطاري) اتفقا بموجبه على الشروط التي سيعملان وفقاً لها بتصنيع وتوزيع منتج معين (المنتج P) في الأسواق المختلفة.

مثال٢٢. اتفق الطرفان على القيام بأنشطة التصنيع والتوزيع من خلال إنشاء ترتيبات مشتركة، كما هو موضح أدناه:

(أ) النشاط الصناعي: اتفق الطرفان على تنفيذ النشاط الصناعي من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التصنيع). وتتم هيكلة ترتيب التصنيع في أداة إستثمارية منفصلة (المنشأة M) التي يؤدي شكلها القانوني إلى بحث الأداة الإستثمارية المنفصلة بصورة مستقلة (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في المنشأة M هي أصول وإلتزامات المنشأة M وليس أصول وإلتزامات الطرفين). وبموجب الإتفاق الإطاري، التزم الطرفان بشراء الإنتاج الكامل من المنتجات P المصنّعة عبر ترتيب التصنيع وفقاً لحصص ملكيتها في المنشأة M. باع الطرفان في وقت لاحق المنتج P إلى ترتيب آخر، يخضع لسيطرة الطرفين ذاتهما بشكل مشترك، والذي تم إنشائه خصيصا لتوزيع المنتج P كما هو موضح أدناه. ولا يحدد الإتفاق الإطاري ولا الترتيب الملزم بين المنشأتين "أ" و "ب" الذي يتناول النشاط الصناعي بأن الطرفين يملكان حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالنشاط الصناعي.

(ب) نشاط التوزيع: اتفق الطرفان على تنفيذ نشاط التوزيع من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التوزيع). قام الطرفان بهيكلة ترتيب التوزيع في أداة إستثمارية منفصلة (المنشأة D) التي يؤدي شكلها القانوني إلى بحث الأداة الإستثمارية المنفصلة بصورة مستقلة (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في المنشأة D هي أصول وإلتزامات المنشأة D وليس أصول وإلتزامات الطرفين). وبموجب الإتفاق الإطاري، يقوم ترتيب التوزيع بتنظيم متطلباته من المنتج P من الأطراف وفقاً لاحتياجات الأسواق المختلفة التي يبيع فيها ترتيب التوزيع المنتج. ولا يحدد الإتفاق الإطاري ولا الترتيب الملزم بين المنشأتين "أ" و

"ب" الذي يتناول نشاط التوزيع بأن الطرفين يملكان حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بنشاط التوزيع.

مثال٢٣. بالإضافة إلى ذلك، ينص الإتفاق الإطاري على ما يلي:

(أ) أن ترتيب التصنيع سوف ينتج المنتج P لتلبية المتطلبات على المنتج P التي يضعها ترتيب التوزيع على الطرفين؛

(ب) الشروط التجارية المتعلقة ببيع المنتج P بواسطة ترتيب التصنيع إلى الأطراف. وسوف يبيع ترتيب التصنيع المنتج P إلى الأطراف بالسعر المتفق عليه من قبل المنشأتين "أ" و "ب" والذي يغطي جميع تكاليف الإنتاج المتكبدة. وفي وقت لاحق، يبيع الطرفان المنتج إلى ترتيب التوزيع بسعر متفق عليه من قبل المنشأتين "أ" و "ب".

(ج) أن أي نقص في النقد يمكن أن يتكبده ترتيب التصنيع سيتم تمويله من قبل الطرفين وفقاً لحصص ملكيتهما في المنشأة M.

التحليل

مثال٢٤. ينص الإتفاق الإطاري على الشروط التي ستقوم بموجبها المنشأتين "أ" و "ب" بتصنيع وتوزيع المنتج P. ويتم تنفيذ هذه الأنشطة من خلال الترتيبات المشتركة التي تهدف إما لتصنيع أو توزيع المنتج P.

مثال٢٥. ينفذ الطرفان ترتيب التصنيع من خلال المنشأة M التي يتيح شكلها القانوني إمكانية الفصل بين الطرفين والمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، لا يحدد الإتفاق الإطاري ولا الترتيب الملزم الذي يتناول نشاط التصنيع بأن الطرفين يملكان حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بنشاط التصنيع. ومع ذلك، عند النظر في الحقائق والظروف التالية استنتج الطرفان بأن ترتيب التصنيع هو عملية مشتركة:

(أ) التزم الطرفان بشراء الانتاج الكامل من المنتجات P المصنعة بواسطة ترتيب التصنيع. ونتيجة لذلك، تملك المنشأتان "أ" و "ب" حقوقاً في كافة إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية للأصول في ترتيب التصنيع.

(ب) يقوم ترتيب التصنيع بصناعة المنتج P لتلبية الاحتياجات الكمية والنوعية للطرفين حتى يتمكنوا من تلبية الطلب على المنتج P من قبل ترتيب التوزيع. كما أن الاعتماد الحصري لترتيب التصنيع على الطرفين لتوليد التدفقات النقدية وإلتزامات الطرفين بتوفير الأموال عندما يتكبد ترتيب التصنيع أي نقص نقدي يشير إلى وجود تعهد على الأطراف عن

إلتزامات ترتيب التصنيع، لأنه سيتم تسوية هذه الإلتزامات عن طريق مشتريات الطرفين من المنتج P أو من خلال التقديم المباشر للأموال من قبل الطرفين.

مثال٢٦. ينفذ الطرفان أنشطة التوزيع من خلال المنشأة D، التي يتيح شكلها القانوني إمكانية الفصل بين الطرفين والمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، لا يحدد الإتفاق الإطاري ولا الترتيب الملزم الذي يتناول نشاط التوزيع بأن الطرفين يملكان حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات، فيما يتعلق بنشاط التوزيع.

مثال٢٧. لا توجد أي حقائق وظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقا في كافة إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية للأصول المتعلقة بترتيب التوزيع أو أنه يترتب على الطرفين تعهدا عن الإلتزامات المتعلقة بذلك الترتيب. الترتيب المشترك هو مشروع مشترك.

مثال٢٨. تعترف كل من المنشأتين "أ" و "ب" في بياناتها المالية بحصتها من الأصول (على سبيل المثال، الممتلكات والمصانع والمعدات، والنقد) وحصتها من أية إلتزامات ناتجة عن ترتيب التصنيع (على سبيل المثال، الذمم الدائنة لأطراف ثالثة) على أساس حصة ملكيتها في المنشأة M. وتعترف كل منشأة أيضا بحصتها من المصاريف الناجمة عن تصنيع المنتج P التي يتكبدها ترتيب التصنيع وحصتها من الإيرادات المتعلقة بمبيعات المنتج P إلى ترتيب التوزيع.

مثال٢٩. يعترف الطرفان بحقوقهما في صافي أصول ترتيب التوزيع كإستثمارات ويقومان بمحاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

التباين

مثال٣٠. افترض أن الطرفان اتفقا على أن ترتيب التصنيع الموضح أعلاه يكون مسؤول ليس فقط عن تصنيع المنتج P، ولكن أيضا عن توزيعه على عملاء الأطراف الأخرى.

مثال٣١. يتفق الطرفان أيضا على إبرام ترتيب توزيع معين مثل ذلك المذكور أعلاه لتوزيع المنتج P بشكل حصري للمساعدة في توسيع نطاق توزيع المنتج P في أسواق محددة إضافية.

مثال٣٢. يبيع ترتيب التصنيع أيضاً المنتج P بشكل مباشر إلى ترتيب التوزيع. ولا يتم الإلتزام بشراء نسبة ثابتة من إنتاج ترتيب التصنيع من قبل ترتيب التوزيع، كما لا يتم الإلتزام بالاحتفاظ بنسبة ثابتة لترتيب التوزيع.

تحليل التباين

مثال٣٣. لم يؤثر التباين على الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة التي يُنفّذ فيها النشاط الصناعي ولم يؤثر أيضا على الشروط الملزمة المتعلقة بحقوق الأطراف في الأصول وتعهداتهم عن الإلتزامات، فيما يتعلق بالنشاط الصناعي. ومع ذلك، فإنه يؤدي إلى أن يكون ترتيب التصنيع هو ترتيب ذاتي التمويل لأنه قادر على المتاجرة بصورة مستقلة، وتوزيع المنتج P على عملاء الأطراف الأخرى، وبالتالي مواجهة مخاطر الطلب والمخزون والائتمان. على الرغم من أن ترتيب التصنيع يمكن أيضا أن يبيع المنتج P إلى ترتيب التوزيع، إلا أنه في هذا السيناريو لا يعتمد ترتيب التصنيع على الطرفين ليتمكن من تنفيذ أنشطته بصورة مستمرة. في هذه الحالة، يكون ترتيب التصنيع هو مشروع مشترك.

مثال٣٤. لا يؤثر التباين على تصنيف ترتيب التوزيع كمشروع مشترك.

مثال٣٥. يعترف الطرفان بحقوقهما في صافي أصول ترتيب التصنيع وحقوقهما في صافي أصول ترتيب التوزيع كإستثمارات ويقومان بمحاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٥ – تشغيل بنك بشكل مشترك

مثال٣٦. اتفق البنك "أ"، وهو بنك مملوك للحكومة، والبنك "ب"، وهو بنك مملوك للقطاع الخاص، (الطرفان) على الجمع بين بعض الشركات والخدمات المصرفية الإستثمارية وإدارة الأصول وأنشطة الخدمات عن طريق إنشاء أداة إستثمارية منفصلة (البنك "ج"). ويتوقع كلا الطرفين أن يحقق الترتيب منافع لهما بطرق مختلفة. يعتقد البنك "أ" بأن الترتيب يمكن أن يساعده في تحقيق خططه الإستراتيجية لتحسين الربحية عن طريق طرح المنتجات والخدمات على نطاق موسع. ويتوقع البنك "ب" بأن الترتيب سوف يعزز عروضه في تحقيق وفورات مالية وتسويق المنتجات.

مثال٣٧. تكمن السمة الرئيسية للشكل القانوني للبنك "ج" في أنه يؤدي إلى بحث الأداة الإستثمارية المنفصلة بشكل مستقل (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة هي أصول وإلتزامات الأداة الإستثمارية المنفصلة وليس أصول وإلتزامات الطرفين). يملك كل من البنكين "أ" و "ب" حصة ملكية بنسبة ٤٠% في البنك "ج"، مع إدراج النسبة المتبقية وهي ٢٠% وامتلاكها على نطاق واسع. ينص الإتفاق بين البنك "أ" والبنك "ب" على السيطرة المشتركة على أنشطة البنك "ج".

مثال٣٨. بالإضافة إلى ذلك، أبرم البنكان "أ" و "ب" إتفاقا غير قابل للنقض يتفق بموجبه كلا البنكان، حتى في حال وجود نزاع، على توفير الأموال اللازمة بمبلغ مساوي، وإن لزم الأمر، أن يعملا بالتكافل والتضامن على ضمان أن يمتثل البنك "ج" للتشريعات واللوائح المصرفية المعمول بها، واستيفاء أي إلتزامات تُقدّم إلى السلطات المصرفية. يمثل هذا الإلتزام تحمل كل طرف لما نسبته ٥٠% من أي أموال لازمة لضمان امتثال البنك "ج" للتشريعات واللوائح المصرفية.

التحليل

مثال٣٩. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال أداة إستثمارية منفصلة يتيح شكلها القانوني إمكانية الفصل بين الطرفين والأداة الإستثمارية المنفصلة. لا تحدد شروط الترتيب الملزم بأن الطرفين يملكان حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات في البنك "ج"، لكنه ينص على أن الطرفين يملكان حقوقا في صافي أصول البنك "ج". وإن إلتزام الطرفين بتقديم الدعم إذا لم يكن البنك "ج" قادرا على الامتثال للتشريعات واللوائح المصرفية المعمول بها لا يعتبر في حد ذاته عاملا محددا بأنه يترتب على الطرفين تعهدا عن إلتزامات البنك "ج". لا توجد أي حقائق وظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقا في كافة المنافع الإقتصادية لأصول البنك "ج" أو أنه يترتب على الطرفين تعهدا عن إلتزامات البنك "ج". الترتيب المشترك هو مشروع مشترك.

مثال٤٠. يعترف البنكان "أ" و "ب" بحقوقهما في صافي أصول البنك "ج" كإستثمارات ويقومان بمحاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٦ – أنشطة التنقيب عن النفط والغاز وتطويره وإنتاجه

مثال٤١. تقوم المنشأتان "أ" و "ب" (الطرفان) بإنشاء أداة إستثمارية منفصلة (المنشأة H) وإبرام إتفاقية تشغيل مشترك (JOA) للقيام بأنشطة التنقيب عن النفط والغاز وتطويره وإنتاجه في البلد O. تكمن السمة الرئيسية للشكل القانوني للمنشأة "H" في أنه يؤدي إلى بحث الأداة الإستثمارية المنفصلة بشكل مستقل (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة هي أصول وإلتزامات الأداة الإستثمارية المنفصلة وليس أصول وإلتزامات الطرفين).

مثال٤٢. منحت البلد O المنشأة H تصاريحا لتنفيذ أنشطة التنقيب عن النفط والغاز وتطويره وإنتاجه في قطعة أرض محددة (الحقول).

مثال٤٣. وينص الإتفاق وإتفاقية التشغيل المشترك المتفق عليها من قبل الطرفين على حقوقهما وإلتزاماتهما المتعلقة بتلك الأنشطة. وفيما يلي ملخص الشروط الرئيسية لتلك الإتفاقيات.

الإتفاق

مثال٤٤. يضم مجلس المنشأة H مدير من كل طرف. ويملك كل طرف ٥٠% من المنشأة H. ويتوجب الموافقة بالإجماع من قبل المدراء لإصدار أي قرار.

إتفاقية التشغيل المشترك (JOA)

مثال٤٥. تنص إتفاقية التشغيل المشترك على تشكيل لجنة تشغيلية. وتتكون هذه اللجنة من ممثل واحد من كل طرف. ويملك كل طرف حصة مشاركة بنسبة ٥٠% في اللجنة التشغيلية.

مثال٤٦. توافق اللجنة التشغيلية على الموازنات وبرامج العمل المتعلقة بالأنشطة، والتي تتطلب أيضا موافقة بالإجماع من ممثلي كل طرف. يتم تعيين أحد الطرفين كمشغل ويكون مسؤول عن إدارة وتنفيذ برامج العمل المعتمدة.

مثال٤٧. تنص إتفاقية التشغيل المشترك على تشارك الحقوق والإلتزامات الناجمة عن أنشطة التنقيب والتطوير والإنتاج بين الطرفين بالتناسب مع ملكية كل طرف في المنشأة "H". وتنص الإتفاقية تحديدا على أن يتشارك الطرفان:

(أ) الحقوق والإلتزامات الناجمة عن رخص التنقيب والتطوير الممنوحة للمنشأة H (على سبيل المثال، التصاريح، والتزامات إعادة التأهيل، وأي أتاوات وضرائب مستحقة الدفع)؛

(ب) الإنتاج الذي يتم الحصول عليه؛ و

(ج) جميع التكاليف المرتبطة بكافة برامج العمل.

مثال٤٨. تتم تغطية التكاليف المتكبدة فيما يتعلق بكافة برامج العمل عبر طلبات السداد النقدي من الأطراف. إذا فشل أي من الطرفين في تلبية إلتزاماته النقدية، يُطلب من الطرف الآخر دفع المبلغ المتأخر إلى المنشأة H. ويعتبر المبلغ المتأخر بمثابة دين مستحق على الطرف المتأخر في السداد للطرف الآخر.

التحليل

مثال٤٩. ينفذ الطرفان الترتيب المشترك من خلال أداة إستثمارية منفصلة يتيح شكلها القانوني إمكانية الفصل بين الطرفين والأداة الإستثمارية المنفصلة. وقد تمكن الطرفان من عكس التقييم الأولي لحقوقهما وإلتزاماتهما الناجمة عن الشكل القانوني للأداة الإستثمارية المنفصلة التي تم تنفيذ الترتيب فيها. وقد أنجزا ذلك عبر الموافقة على الشروط الواردة في إتفاقية التشغيل المشترك التي تخولهم الحصول على حقوق في الأصول (على سبيل المثال، تصاريح التنقيب والتطوير، والإنتاج، وأية أصول أخرى ناجمة عن الأنشطة) وتعهدات عن الإلتزامات (على سبيل المثال، جميع التكاليف والإلتزامات الناجمة عن برامج العمل) التي يُحتفظ بها في المنشأة H. الترتيب المشترك هو عملية مشتركة.

مثال٥٠. تعترف كل من المنشأتين "أ" و "ب" في بياناتهما المالية بحصتهما من الأصول ومن أية إلتزامات ناجمة عن الترتيب على أساس حصص مشاركتهما المتفق عليها. ووفق ذلك الأساس، يعترف كل طرف أيضا بحصته من الإيرادات (من بيع حصته من الإنتاج) وحصته من المصاريف.

مثال ٧ – ترتيب الغاز الطبيعي المسال

مثال٥١. تملك المنشأة "أ" حقل غاز غير مطوّر يحتوي على موارد الغاز بكميات كبيرة. وتحدد المنشأة "أ" بأن حقل الغاز سيكون مجدي إقتصاديا فقط إذا تم بيع الغاز للعملاء في الأسواق الخارجية. وللقيام بذلك، يجب بناء منشأة للغاز الطبيعي المسال لتسييل الغاز بحيث يكون من الممكن نقله بواسطة السفن إلى الأسواق الخارجية.

مثال٥٢. تدخل المنشأة "أ" في ترتيب مشترك مع المنشأة "ب" من أجل تطوير وتشغيل حقل الغاز ومنشأة الغاز الطبيعي المسال. وبموجب ذلك الترتيب، تتفق المنشأتان "أ" و "ب" (الطرفان) على الإسهام بحقل الغاز والنقد، على التوالي، إلى أداة إستثمارية جديدة منفصلة، هي المنشأة "ج". وفي مقابل تلك المساهمات، يأخذ كل طرف حصة ملكية بنسبة ٥٠% في المنشأة "ج". تكمن السمة الرئيسية للشكل القانوني للمنشأة "ج" في أنه يؤدي إلى بحث الأداة الإستثمارية المنفصلة بشكل مستقل (أي أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها في الأداة الإستثمارية المنفصلة هي أصول وإلتزامات الأداة الإستثمارية المنفصلة وليس أصول وإلتزامات الطرفين).

مثال٥٣. ينص الترتيب الملزم بين الطرفين على ما يلي:

(أ) يجب على أن تعين كل من المنشأتين "أ" و "ب" عضوين في مجلس إدارة المنشأة "ج". ويجب أن يوافق مجلس الإدارة بالإجماع على إستراتيجية المنشأة "ج" والإستثمارات التي تقوم بها.

(ب) يقوم موظفو المنشأة "ب" بأعمال الإدارة اليومية لحقل الغاز ومنشأة الغاز الطبيعي المسال، بما في ذلك أنشطة التطوير والبناء، وفقاً للتوجيهات المتفق عليها بشكل مشترك من قبل الطرفين. وتعوض المنشأة "ج" المنشأة "ب" عن التكاليف التي تتكبدها في إدارة حقل الغاز ومنشأة الغاز الطبيعي المسال.

(ج) تكون المنشأة "ج" مسؤولة عن الضرائب والأتاوات على إنتاج وبيع الغاز الطبيعي المسال وكذلك عن الإلتزامات الأخرى التي يتم تكبدها في سياق الأعمال العادية، مثل الذمم الدائنة وإلتزامات ترميم الموقع وإزالته.

(د) تملك المنشأتان "أ" و "ب" حصصا متساوية في الفائض من الأنشطة التي نُفذّت في الترتيب، ويحق لها بالتالي الحصول على حصص متساوية في أي أرباح أسهم أو توزيعات مماثلة تقدمها المنشأة "ج".

مثال٥٤. لا يحدد الترتيب الملزم بأن أي من الطرفين يملك حقوقا في الأصول، أو تعهدات عن الإلتزامات، في المنشأة "ج".

مثال٥٥. يقرر مجلس المنشأة "ج" الدخول في ترتيب تمويل مع مجموعة من المقرضين للمساعدة في تمويل تطوير حقل الغاز وبناء منشأة الغاز الطبيعي المسال. تبلغ التكلفة الإجمالية المقدرة للتطوير والبناء ما مجموعه ١,٠٠٠ مليون وحدة عملة.[١]

[١] في هذا المثال، تُعرض المبالغ النقدية بوحدات العملة (CU).

مثال٥٦. يقدم اتحاد المقرضين إلى المنشأة "ج" قرضا قيمته ٧٠٠ مليون وحدة عملة. يحدد الترتيب بأنه يحق لاتحاد المقرضين الرجوع على المنشأتين "أ" و "ب" فقط إذا تخلفت المنشأة "ج" عن السداد في ترتيب القرض خلال تطوير الحقل وبناء منشأة الغاز الطبيعي المسال. وافق اتحاد المقرضين على أنه لن يطالب المنشأتين "أ" و "ب" بالسداد ما أن تبدأ منشأة الغاز الطبيعي المسال بالإنتاج لأنه قدّر بأن التدفقات النقدية الواردة التي يتعين على المنشأة "ج" توليدها من مبيعات الغاز الطبيعي المسال ستكون كافية لسداد القروض. وعلى الرغم أنه في هذا الوقت لا يحق للمقرضين الرجوع على المنشأتين "أ" و "ب"، إلا أن اتحاد المقرضين يحافظ على الحماية ضد التخلف عن السداد من قبل المنشأة "ج" من خلال رهن منشأة الغاز الطبيعي المسال.

التحليل

مثال٥٧. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال أداة إستثمارية منفصلة يتيح شكلها القانوني إمكانية الفصل بين الطرفين والأداة الإستثمارية المنفصلة. ولا تحدد شروط الترتيب الملزم بأن الطرفين يملكان حقوقا في الأصول وتعهدات عن الإلتزامات في المنشأة "ج"، لكنه ينص على أن الطرفين يملكان حقوقا في صافي أصول المنشأة "ج". وإن طبيعة المطالبة بالسداد في ترتيب التمويل خلال تطوير حقل الغاز وبناءً منشأة الغاز الطبيعي المسال لا تفرض بحد ذاتها على الطرفين تعهدا عن إلتزامات المنشأة "ج" (أي أن القرض هو إلتزام على المنشأة "ج"). يترتب على المنشأتين "أ" و "ب" إلتزامات منفصلة، وهي ضماناتهما لسداد ذلك القرض إذا تخلفت المنشأة "ج" عن السداد خلال مرحلة التطوير والبناء.

مثال٥٨. لا توجد أي حقائق وظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقا في كافة إمكانيات الخدمة أو المنافع الإقتصادية لأصول المنشأة "ج" وأنه يترتب على الطرفين تعهدا عن إلتزامات المنشأة "ج". الترتيب المشترك هو مشروع مشترك.

مثال٥٩. يعترف الطرفان بحقوقهما في صافي أصول المنشأة "ج" كإستثمارات ويقوما بمحاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال٨ – محاسبة استملاك الحصص في العمليات المشتركة التي تشكل فيها الأنشطة عملاً

مثال٦٠. البلديات أ، وب، وج لديها سيطرة مشتركة على العملية المشتركة د التي تشكل أنشطتها عملاً، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *"عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام"*.

مثال٦١. تستملك البلدية **هـ** حصة البلدية *أ* التي تشكل ٤٠% من الملكية في العملية المشتركة **ج** بتكلفة ٣٠٠ وحدة عملة وتتكبد تكاليف متعلقة بالاستملاك بمبلغ ٥٠ وحدة عملة.

مثال٦٢. يؤسس الترتيب المشترك بين الأطراف التي انضمت إليها البلدية **هـ** كجزء من الاستملاك لوجود اختلاف في حصص البلدية **هـ** في عديد من الأصول والالتزامات عن ملكيتها لحصص في

العملية المشتركة *د*. ويوضح الجدول التالي حصة البلدية *هـ* في الأصول والالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة *د* كما هو محدد في الترتيب المشترك بين الأطراف:

	حصة البلدية هـ في الأصول والالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة د
الممتلكات والمصانع والمعدات	%٤٨
الأصول غير الملموسة (باستثناء الشهرة)	%٩٠
الذمم المدينة	%٤٠
المخزون	%٤٠
تعهدات منافع التقاعد	%١٥
الذمم الدائنة	%٤٠
الالتزامات المحتملة	%٥٦

تحليل

مثال٦٣. تعترف المنشأة *هـ* في بياناتها المالية بحصتها من الأصول والالتزامات الناتجة عن الترتيب الملزم (انظر الفقرة ٢٣).

مثال٦٤. تطبق البلدية *هـ* مبادئ محاسبة الاستملاك الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ وفي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى لتحديد، والاعتراف، وقياس وتصنيف الأصول المستملكة، والالتزامات المفترضة، عند استملاك الحصة في العملية المشتركة *د*. وذلك لأن البلدية *هـ* قد استملكت حصة في العملية المشتركة التي تشكل أنشطتها عملاً (انظر الفقرة ٢٤ أ).

مثال٦٥. وعلى أي حال، لا تطبق البلدية *هـ* مبادئ محاسبة الاستملاك الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ والواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى التي تتعارض مع الإرشادات الخاصة بهذا المعيار. وبالتالي ووفقاً للفقرة ٢٣، تعترف البلدية *هـ*، وبالتالي تقيس، بالارتباط بالعملية المشتركة *د*، فقط حصتها في كل أصل من الأصول المحتفظ بها بصورة مشتركة وفي كل التزام من الالتزامات التي تم تكبدها بصورة مشتركة، كما هو منصوص عليه في الترتيب المشترك. ولا تدخل البلدية *هـ* في أصولها والتزاماتها حصص الأطراف الأخرى في العملية المشتركة *د*.

مثال٦٦. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ أن تقيس المنشأة القائمة بشراء الأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المفترضة في تاريخ استملاكها بالقيمة العادلة باستثناءات محدودة؛ على سبيل المثال، يتم قياس الحق المعاد استملاكه المعترف به كأصل غير ملموس على أساس الفترة المتبقية في الترتيب الملزم ذو العلاقة بغض النظر عما إذا كان المشاركين

في السوق سيأخذون بعين الاعتبار وجود تجديدات محتملة للترتيبات الملزمة عند قياس قيمها العادلة. لا يتعارض ذلك القياس مع هذا المعيار وبالتالي يتم تطبيق هذه المتطلبات.

مثال٦٧. بالتالي، تحدد البلدية **هـ** القيمة العادلة، أو الإجراءات الأخرى المحددة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، لحصتها في الأصول والالتزامات القابلة للتحديد المرتبطة بالعملية المشتركة **د**. يوضح الجدول التالي القيمة العادلة أو الإجراءات الأخرى المحددة من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ لحصص البلدية **هـ** في الأصول والالتزامات القابلة للتحديد المرتبطة بالعملية المشتركة **د**:

	القيمة العادلة أو مقياس آخر محدد من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ بالنسبة لحصص البلدية هـ في الأصول والالتزامات القابلة للتحديد في العملية المشتركة د (وحدة عملة)
الممتلكات والمصانع والمعدات	١٣٨
الأصول غير الملموسة (باستثناء الشهر)	٧٢
الذمم المدينة	٨٤
المخزون	٧٠
تعهدات منافع التقاعد	(١٢)
الذمم الدائنة	(٤٨)
الالتزامات المحتملة	(٥٢)
التزام ضرائب مؤجلة (انظر المعيار الدولي أو المحلي الذي يتعامل مع الضرائب على الدخل)	(٢٤)
إجمالي	**٢٨٨**

مثال٦٨. وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، يتم الاعتراف بفائض المقابل المالي المنقول عن المبلغ المخصص لحصص البلدية **هـ** في صافي الأصول القابلة للتحديد كشهرة:

المقابل المالي المنقول	٣٠٠ وحدة عملة
حصص البلدية ***هـ*** في الأصول والالتزامات القابلة للتحديد والمرتبطة بحصصها في العملية المشتركة	٢٢٨ وحدة عملة
الشهرة	**٧٢ وحدة عملة**

مثال٦٩. لا تعد التكاليف المرتبطة بالاستملاك وهي ٥٠ وحدة عملة جزءً من المقابل المالي المنقول نظير الحصة في العملية المشتركة. يتم الاعتراف بها كمصروفات في الفائض أو العجز في الفترة التي تم فيها تكبد التكلفة والحصول على الخدمة (انظر الفقرة ١١١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠).

مثال٩ – المساهمة بحق استخدام الخبرة الفنية في العملية المشتركة التي يشكل فيها النشاط عملاً

مثال ٧٠. المنشأتين ***أ، وب*** هما منشأتين تشكل أنشطتهما بناء بطاريات ذات أداء عالي تستخدم في تطبيقات متنوعة.

مثال٧١. لتطوير بطاريات تستخدم في المركبات الالكترونية، وضعت المنشأتان ترتيباً ملزماً (العملية المشتركة Z) ليعملا معاً. تتشارك المنشأتان أ، وب في السيطرة على العملية Z. هذا الترتيب هو عبارة عن عملية مشتركة يشكل فيها النشاط عملاً، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال٧٢. بعد مرور عدة سنوات، خلص المشغلان المشتركان (المنشأتان أ، وب) إلى أن هناك جدوى لتطوير بطاريات للمركبات الكهربائية باستخدام الخامة M. وعلى أي حال، تتطلب معالجة الخامة M معرفة متخصصة وبالتالي، تم فقط استخدام الخامة M في توليد الكهرباء.

مثال٧٣. بهدف الوصول إلى المعرفة التخصصية الحالية لمعالجة الخامة M، رتبت المنشأتان أ، وب أن تنضم إليهما المنشأة ج باعتبارها مشغل مشترك آخر من خلال استملاك حصة في العملية المشتركة Z من المنشأتين أ، وب وبذلك تصبح المنشأة ج طرفاً في الترتيب الملزم.

المثال٧٤. تنحصر أنشطة المنشأة ج حتى الآن في توليد الكهرباء فقط. فلديها باع طويل ومعرفة عميقة بمعالجة المادة الخام M.

مثال٧٥. ونظير حصتها في العملية المشتركة Z، تدفع المنشأة ***ج*** نقداً للمنشأتين ***أ، وب*** وتضمن حق استخدام معرفتها التخصصية في معالجة الخامة M لأغراض العملية المشتركة Z. علاوة على ذلك، تخصص المنشأة ج بعض موظفيها من ذوي الخبرة في معالجة المادة M للعملية المشتركة Z. وعلى أي حال، لا تنقل المنشأة ج سيطرتها على المعرفة التخصصية إلى المنشأتين أ، وب أو إلى العملية المشتركة Z لأنها تحتفظ بجميع الحقوق المتعلقة بهذه المعرفة. وبشكل خاص، من حق المنشأة ج أن تسحب موظفيها دون أي قيود ودون أية تعويضات للمنشأتين أ، وب أو للعملية المشتركة Z إذا أوقفت مشاركتها في العملية المشتركة Z.

مثال٧٦. القيمة العادلة للمعرفة التخصصية للمنشأة **ج** في تاريخ استملاك الحصة في العملية المشتركة هي ١,٠٠٠ وحدة عملة. وقبل الاستملاك مباشرة، كانت القيمة الدفترية للمعرفة التخصصية في البيانات المالية للمنشأة ج هي ٣٠٠ وحدة عملة.

التحليل

مثال٧٧. استملكت المنشأة ج حصة في العملية المشتركة Z حيث يشكل نشاط العملية المشتركة عملاً، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال٧٨. عند محاسبة الاستملاك لحصتها في العملية المشتركة، تطبق المنشأة **ج** جميع المبادئ المتعلقة بمحاسبة الاستملاك الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ والواردة في المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام والتي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرة ٢٤أ). وبالتالي تعترف المنشأة ج في بياناتها المالية بحصتها في الأصول والالتزامات الناشئة عن الترتيب الملزم (انظر الفقرة ٢٣).

مثال٧٩. منحت المنشأة ج حق استخدام معرفتها التخصصية في معالجة الخامة M للعملية المشتركة Z كجزء من الانضمام إلى العملية المشتركة Z باعتبارها مشغلاً مشتركاً. وعلى أي حال، تحتفظ المنشأة ج بالسيطرة على هذا الحق لأنه من حقها أن تسحب حق استخدام معرفتها التخصصية في معالجة الخامة M علاوة على سحب موظفيها من العملية دون قيود ودون أية تعويضات للمنشأتين أ، وب أو للعملية المشتركة Z إذا توقفت عن المشاركة في العملية المشتركة Z.

مثال٨٠. وبالتالي، تستمر المنشأة ج في الاعتراف بالمعرفة التخصصية في معالجة الخامة M بعد استملاك حصة في العملية المشتركة Z لأنها تحتفظ بجميع حقوقها المتعلقة بتلك المعرفة. يعني ذلك أن المنشأة ج ستستمر في الاعتراف بالمعرفة المتخصصة اعتماداً على قيمتها الدفترية بمبلغ ٣٠٠ وحدة عملة. وكنتيجة للاحتفاظ بالسيطرة على حق استخدام المعرفة التخصصية التي منحته للعملية المشتركة، فقد منحت المنشأة ج لنفسها حق استخدام المعرفة التخصصية. وبالتالي، لا تعيد المنشأة ج قياس المعرفة التخصصية، ولا تعترف بربح أو خسارة عن منحها.

مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ *" الترتيبات المشتركة"* مستمد بشكل أساسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ *"الترتيبات المشتركة "* (الصادر في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤). وفي وقت إصدار هذا المعيار، لم يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في قابلية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩ *" الأدوات المالية"* على منشآت القطاع العام. لذلك، تُستبدل الإشارات إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩ ضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ بإشارات إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتناول الأدوات المالية.

والإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ هي كما يلي:

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧، في بعض الحالات، مصطلحات تختلف عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١. وأهم الأمثلة على ذلك هو إستخدام مصطلحات "المنشأة المسيطرة"، "الفائض أو العجز"، "الفائض أو العجز المتراكم" ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧. والمصطلحات المقابلة لها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١ هي "الشركة الأم"، "الأرباح أو الخسائر"، "الأرباح المستبقاة".
- يُعرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ مصطلح "الترتيب الملزم". وهذا المصطلح أوسع من مصطلح "الترتيب التعاقدي"، الذي يُستخدم في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١١.
- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ أمثلة توضيحية إضافية تعكس سياق القطاع العام.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨
الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

شكر وتقدير

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٢ *"الإفصاحات عن الحصص في المنشآت الأخرى"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها في Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary London Wharf, E14 4HD, United Kingdom,

بريد إلكتروني: publications@ifrs.org

موقع على الإنترنت: http://www.ifrs.org

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS" و"IAS" و "IASB" و "IFRS Foundation" و "International Accounting Standards" و International Financial Reporting Standards هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨
الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى
تاريخ المعيار

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

وتم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"* في يناير ٢٠١٥.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية"* (الصادر في أغسطس ١٤، ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "* (الصادر في يوليو٢٠١٦).
- *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادر في إبريل ٢٠١٦).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٤	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٥	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦	حذف	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦١أ	جديد	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إبريل ٢٠١٦
٦١ب	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ يوليو ٢٠١٦
٦١ ج	تعديل	*فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* نوفمبر ٢٠٢٠

يناير ٢٠١٥

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨
الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٦
تعريفات	٧-٨
الترتيب الملزم	٨
الإفصاح عن معلومات حول الحصص في المنشآت الأخرى	٩-١١
الأحكام والفرضيات الهامة	١٢-١٤
وضع المنشأة الإستثمارية	١٥-١٦
الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة	١٧-٢٦
الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة المنشأة الإقتصادية وتدفقاتها النقدية	١٩
طبيعة ونطاق القيود الهامة	٢٠
طبيعة المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المنشآت المنظمة والموحدة	٢١-٢٤
نتائج التغييرات في حصة ملكية المنشأة المسيطرة في المنشأة الخاضعة للسيطرة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة	٢٥
نتائج فقدان السيطرة على المنشأة الخاضعة للسيطرة خلال فترة إعداد التقارير	٢٦
الحصص في المنشآت غير الموحدة والخاضعة للسيطرة (المنشآت الإستثمارية)	٢٧-٣٤
الحصص في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة	٣٥-٣٩
طبيعة ونطاق حصص المنشأة في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة وآثارها المالية	٣٦-٣٨
المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة	٣٩
الحصص في المنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها	٤٠-٤٨
طبيعة الحصص	٤٣-٤٥

طبيعة المخاطر..... ٤٦-٤٨

حصص الملكية التي لا يمكن قياسها كمياً..... ٤٩-٥٠

الحصص المسيطرة التي تُستملك بنية التصرف بها..... ٥١-٥٧

الأحكام الإنتقالية..... ٥٨-٦٠

تاريخ النفاذ..... ٦١-٦٢

ملحق "أ": إرشادات التطبيق

ملحق "ب": تعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

أساس الإستنتاجات

مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"* مبين في الفقرات ١-٦٢. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و *"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"*. وإطار المفاهيم الخاصبإعدادالتقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. إن الهدف من هذا المعيار هو الاشتراط على المنشأة الإفصاح عن معلومات تساعد مستخدمي بياناتها المالية على تقييم ما يلي:

(أ) طبيعة حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة، والمنشآتغير الموحدة الخاضعة للسيطرة،والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، والمنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها،والمخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛ و

(ب) آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

النطاق

٢. يتعين على المنشأة التي تعّد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في الإفصاح عن معلومات حول حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة، والمنشآت غير الموحدة الخاضعة للسيطرة، والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، والمنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها.

٣. ينبغي أن يُطبّق هذا المعيار من قبل المنشأة التي تملكحصة في أي مما يلي:

(أ) المنشآت الخاضعة للسيطرة؛

(ب) الترتيبات المشتركة (أي العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)؛

(ج) الشركات الزميلة؛ أو

(د) المنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها.

٤. لا يُطبق هذا المعيار علىما يلي:

(أ) خطط منافع ما بعد التوظيف أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل التي يُطبّق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣٩ *"منافع الموظفين"*.

(ب) البيانات المالية المنفصلة للمنشأة التي يُطبّق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ "*البيانات المالية المنفصلة*". ومع ذلك:

(١) إذا كانتالمنشأة تملك حصصا في المنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها وتقوم بإعداد بيانات مالية منفصلةعلى أنها بياناتها المالية الوحيدة، فإنها يجب أن تطبقالمتطلبات الواردة في الفقرات٤٠-٤٨ عند إعداد تلكالبيانات المالية المنفصلة.

(٢) إن المنشأة الإستثمارية التي تعّد البيانات المالية التي تقاس فيها جميع منشآتهاالخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ٥٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ ينبغي أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الإستثمارية التي يتطلبها هذا المعيار.

(ج) الحصة التي تملكها المنشأة التي تشارك في، لكن ليس لديها سيطرة مشتركة على، الترتيب المشترك ما لم تؤدي تلك الحصة إلى ممارسة تأثير هام على الترتيب أو كانت حصة في منشأة منظمة.

(د) حصة في منشأة أخرى يتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *"الأدوات المالية"*. ومع ذلك، يجب أن تطبق المنشأة هذا المعيار:

(١) عندما تكون تلك الحصة هي حصة في شركة زميلة أو مشروع مشترك تقاس، وفقاًلمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣٦ *"الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة"* بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ أو

(٢) عندما تكون تلك الحصة هي حصة في المنشأةالمنظمة التي لم يتم توحيدها.

٥. [تم إلغائها]

٦. [تم إلغائها]

تعريفات

٧. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:**

الترتيب الملزم:(Binding arrangement) لأغراض هذا المعيار، يكون الترتيب الملزم هو الترتيب الذي يمنح أطرافه حقوقا وإلتزامات قابلة للإنفاذ كما لو كان يتخذ شكل العقد. وهو يشمل الحقوق الناجمة عن العقود أو الحقوق القانونية الأخرى.

تشير الحصص في المنشأة الأخرى: (An interest in another entity) لغرض هذا المعيار، إلى المشاركة عبر الترتيبات الملزمة أو غير ذلك التي تعرّض المنشأة لتغير المنافع المتحققة من أداء المنشأة الأخرى. ومن الممكن إثبات الحصص في المنشأة الأخرى، على سبيل المثال لا الحصر، من خلال امتلاك أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين، إلى جانب أشكال أخرى من المشاركة مثل توفير التمويل ودعم السيولة وتعزيز الائتمان والضمانات. وتشمل الوسائل التي تمارس من خلالها المنشأة السيطرة أو السيطرة المشتركة، أو التأثير الهام، على المنشأة الأخرى. ولا تملك المنشأة بالضرورة حصة في منشأة أخرى لمجرد وجود علاقة نموذجية بين الممول/ المتلقي أو العميل/ المورد.

توفر الفقرات "تطبيق٧ – تطبيق٩" مزيدا من المعلومات حول الحصص في المنشآت الأخرى.

توضح الفقرات " تطبيق٥٧ – تطبيق٥٩" من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ " *البيانات المالية الموحدة*" تغير المنافع.

تشمل الإيرادات من المنشأة المنظمة: (Revenue from a structured) لغرض هذا المعيار، على سبيل المثال لا الحصر، الرسوم المتكررة وغير المتكررة والفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة، والأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة قياس أو إلغاء الإعتراف

بالحصص في المنشآت المنظمة والأرباح أو الخسائر الناجمة عن نقل الأصول والإلتزامات إلى المنشأة المنظمة.

المنشأة المنظمة: (A structured entity) هي:-

(أ) في حالة المنشآت التي تكون فيها الترتيبات الإدارية أو التشريعات هي عادةً العوامل المهيمنة في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، المنشأةالتي تُصمّم بحيث لا تكون فيهاالترتيبات الإدارية أو التشريعات هي العوامل المهيمنة في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، مثلاً عندما تكون الترتيبات الملزمة هامة لتحديد السيطرة على المنشأة ويتم توجيه الأنشطة ذات الصلة عبر الترتيبات الملزمة؛ أو

(ب) في حالة المنشآت التي تكون فيها حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي عادةً العامل المهيمن في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، المنشأة التي تُصمّم بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، مثلا عندما ترتبط أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات الصلة عبر الترتيبات الملزمة.

تقدم الفقرات"تطبيق٢٠ – تطبيق٢٣"مزيداً من المعلومات حول المنشآت المنظمة.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ضمن هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في تلك المعايير، ويعاد ذكرها في قائمة المصطلحات المعرفة والمنشورة بشكل منفصل. تُعرّف المصطلحات التالية إمّا في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٤ "*البيانات المالية المنفصلة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ "*البيانات المالية الموحدة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة*": الشركة الزميلة، البيانات المالية الموحدة، السيطرة، المنشأة الخاضعة للسيطرة، المنشأة المسيطرة، المنشأة الإقتصادية، طريقة حقوق الملكية، المنشأة الإستثمارية، الترتيب المشترك، السيطرة المشتركة، العملية المشتركة، المشروع المشترك، الحصص غير المسيطرة، الأنشطة ذات الصلة، البيانات المالية المنفصلة، الأداة الإستثمارية المنفصلة، التأثير الهام.

الترتيب الملزم

٨. يمكن إثبات الترتيبات الملزمة بعدة طرق. ويتخذ الترتيب الملزم في كثير من الأحيان، لكن ليس دائما، شكلا خطيا، مثل العقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. يمكن أن تؤدي الآليات القانونية أيضاً مثل السلطة التشريعية أو التنفيذية إلى نشوء ترتيبات قابلة للإنفاذ، على غرار الترتيبات التعاقدية، إما بصورة مستقلة، أو إلى جانب العقود المبرمة بين الأطراف.

الإفصاح عن معلومات حول الحصص في المنشآت الأخرى

٩. لتحقيق الهدف المذكور في الفقرة ١، يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) الأحكام والفرضيات الهامةالتي اعتمدتها في تحديد:

(١) طبيعة حصتها في منشأة أخرى أو ترتيب آخر؛

(٢) نوع الترتيب المشترك الذي تملك فيه حصة معينة (الفقرات ١٢-١٤)؛ و

(٣) أنها تستوفي تعريف المنشأة الإستثمارية، إن أمكن (الفقرة ١٥)؛ و

(ب)معلومات عن حصصها في:

(١) المنشآت الخاضعة للسيطرة (الفقرات ١٧-٢٦)؛

(٢) الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة (الفقرات ٣٥-٣٩)؛

(٣) المنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها (الفقرات ٤٠-٤٨)؛

(٤) حصص الملكية التي لا يمكن قياسها كمياً (الفقرات ٤٩-٥٠)؛ و

(٥) الحصص المسيطرة التي تُستملك بنية التصرف بها (الفقرات ٥١-٥٧).

١٠. إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار، إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى، الهدف المذكور في الفقرة ١، فإنه يجب علىالمنشأة أن تفصح عن أي معلومات إضافية تعتبر ضرورية لتحقيق ذلك الهدف.

١١. ينبغي أن تبحث المنشأة في مستوى التفاصيل اللازمة لتحقيق هدف الإفصاح المذكور في الفقرة١ ومدى التأكيد الذي يجب أن توليهلكل من المتطلبات المنصوص عليها في هذا المعيار. ويتعين عليها أن تجمع أو تجزّأ الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة إما من خلال إدراج كم كبير من التفاصيل غير الهامة أو تجميع البنود التي تتسم بخصائص مختلفة (أنظر الفقرات "تطبيق٢ – تطبيق٦").

الأحكام والفرضيات الهامة

١٢. ينبغي أن تفصح المنشأة عن المنهجية المستخدمة لتحديد ما يلي:

(أ) أنها تتمتعبالسيطرة على منشأة أخرى كما هو موضح في الفقرتين ١٨ و٢٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥؛

(ب) أنها تتمتع بالسيطرة المشتركة على الترتيب أو تمارس تأثيرا هاما على منشأة أخرى؛ و

(ج) نوع الترتيب المشترك (أي عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم الترتيب من خلال أداة إستثمارية منفصلة.

١٣. ينبغي أن تُقدّم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٢ إما في البيانات المالية أو يتم إدراجهاعبر إشارة مرجعية من البيانات المالية لبيان آخرمتاح لمستخدمي البيانات المالية وفق نفس شروط البيانات المالية وفي نفس الوقت. وبدون المعلومات المدرجة عبر الإشارة المرجعية، تعتبر البيانات المالية غير مكتملة. وقد يخضع استخدام هذه الإشارة المرجعية لقيود الإختصاصات.

١٤. ومن أجل الإمتثال للفقرة ١٢، يجب أن تفصح المنشأة، على سبيل المثال، عن العوامل المأخوذة بعين الاعتبار عند تحديد ما يلي:

(أ) أنها تسيطر على منشأة محددة (أو فئة مشابهة من المنشآت) حيث لا يتم إثبات الحصة في المنشأة الأخرى من خلال الاحتفاظ بأدوات حقوق ملكية أو أدوات دين؛

(ب) أنها لا تسيطر على منشأة أخرى (أو فئة من المنشآت) رغم أنها تمتلك أكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة (أو المنشآت) الأخرى؛

(ج) أنها تسيطر على منشأة أخرى (أو فئة من المنشآت) رغم أنها تمتلك أقل من نصف حقوق التصويت في المنشأة (أو المنشآت) الأخرى؛

(د) أنها وكيل أو موكل (أنظر الفقرات "تطبيق٦٠ – تطبيق٧٤" من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣٥)؛

(هـ) أنها لا تملك تأثيراً هاماًرغم أنها تملك ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى؛ و

(و) أنها تملك تأثيرا هامارغم أنها تملك ما يقل عن ٢٠% من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

وضع المنشأة الإستثمارية

١٥. عندما تحدد المنشأة المسيطرة أنها منشأة إستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣٥، ينبغي أن تفصح المنشأة الإستثمارية عن معلومات حول الأحكام والفرضيات الهامة التي اعتمدتها في تحديد أنها منشأة إستثمارية. ولا يتوجب على المنشأة الإستثمارية الإفصاح عن هذه المعلومات إذا كانت تتسم بجميع الخصائص الواردة في الفقرة ٦١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥.

١٦. عندما تصبح المنشأة هي منشأة إستثمارية، أو تتوقف عن كونها منشأة إستثمارية، فإنها يجب أن تفصح عن التغيير في وضع المنشأة الإستثمارية وأسباب التغيير. بالإضافة إلى ذلك، يتعين على المنشأة التي تصبح منشأة إستثمارية أن تفصح عن تأثير التغير في الوضع على البيانات المالية للفترة المعروضة، بما في ذلك:

(أ) إجمالي القيمة العادلة، من تاريخ التغير في الوضع، للمنشآت الخاضعة للسيطرة التي توقفت عن كونها موحدة؛

(ب) اجمالي الأرباح أو الخسائر، إن وجدت، التي تُحتسب وفقاً للفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥؛ و

(ج) بند (بنود) السطر في الفائض أو العجز التي يتم ضمنها الإعتراف بالربح أو الخسارة (في حال لم تُعرض بشكل منفصل).

الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة

١٧. يجب أن تفصح المنشأة عن معلومات تساعد مستخدمي بياناتها المالية الموحدة:

(أ) على فهم ما يلي:

(١) تكوين المنشأة الإقتصادية؛ و

(٢) الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة المنشأة الإقتصادية وتدفقاتها النقدية (الفقرة ١٩)؛ و

(ب) على تقييم ما يلي:

(١) طبيعة ونطاق القيود الهامة المفروضة على قدرتها للحصول على الأصول أو استخدامها، وتسوية الإلتزامات، للمنشأة الإقتصادية (الفقرة ٢٠)؛

(٢) طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المنظمة والموحدة، والتغيرات في تلك المخاطر (الفقرات ٢١-٢٤)؛

(٣) النتائج المترتبة على التغيرات في حصص ملكيتها في المنشأة الخاضعة للسيطرة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة (الفقرة ٢٥)؛ و

(٤) النتائج المترتبة على فقدان السيطرة على المنشأة الخاضعة للسيطرة خلال فترة إعداد التقارير (الفقرة ٢٦).

١٨. عندما تكون البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للسيطرة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة قد صدرت في تاريخ أو في فترة تختلف عن تاريخ أو فترة البيانات المالية الموحدة (أنظر الفقرة ٤٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥)، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) تاريخ نهاية فترة إعداد التقارير للبيانات المالية لتلك المنشأة الخاضعة للسيطرة؛ و

(ب) سبب استخدام تاريخ مختلف أو فترة مختلفة.

الحصة التي تملكهاالحصص غير المسيطرة في أنشطة المنشأة الإقتصادية وتدفقاتها النقدية

١٩. ينبغي أن تفصح المنشأة لكل من منشآتها الخاضعة للسيطرة التي تملك حصصاً غير مسيطرة تعتبر هامة للمنشأة المعدّة للتقارير عما يلي:

(أ) إسم المنشأة الخاضعة للسيطرة؛

(ب) محل الإقامة والشكل القانوني للمنشأة الخاضعة للسيطرة والإختصاص الذي تعمل فيه؛

(ج) نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة؛

(د) نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة، إن كانت مختلفة عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها؛

(هـ) الفائض أو العجز المخصص للحصص غير المسيطرة للمنشأة الخاضعة للسيطرة خلال فترة إعداد التقارير؛

(و) الحصص غير المسيطرة المتراكمة للمنشأة الخاضعة للسيطرة في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(ز) المعلومات المالية الملخصة حول المنشأة الخاضعة للسيطرة (أنظر الفقرة "تطبيق١٠").

طبيعة ونطاق القيود الهامة

٢٠. يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) القيود الهامة في الترتيبات الملزمة (على سبيل المثال، القيود القانونية والتعاقدية والتنظيمية) على قدرتها على الوصول إلى الأصول أو استخدامها وتسوية الإلتزامات المترتبة على المنشأة الإقتصادية، مثل:

(١) تلك التي تحّد من قدرة المنشأة المسيطرة أو منشآتها الخاضعة للسيطرة على نقل النقد أو الأصول الأخرى إلى (أو من) المنشآت الأخرى داخل المنشأة الإقتصادية.

(٢) الضمانات أو المتطلبات الأخرى التي قد تحّد من أرباح الأسهم والتوزيعات الرأسمالية الأخرى التي تُدفع، أو القروض والسلف التي يتم تقديمها أو سدادها، إلى (أو من) المنشآت الأخرى داخل المنشأة الإقتصادية.

(ب) طبيعة حقوق الحماية الخاصة بالحصص غير المسيطرة ومدى تأثيرها على قدرة المنشأة على الوصول إلى الأصول أو استخدامها وتسوية إلتزامات المنشأة الإقتصادية (مثلا عندما تكون المنشأة المسيطرة ملزمة بتسوية الإلتزامات للمنشأة الخاضعة للسيطرة قبل تسوية الإلتزامات الخاصة بها، أو عندما تكون الموافقة على الحصص غير المسيطرة مطلوبة إما للوصول إلى الأصول أو لتسوية الإلتزامات الخاصة بالمنشأة الخاضعة للسيطرة).

(ج) المبالغ المسجلة في البيانات المالية الموحدة للأصول والإلتزامات التي تُطبق عليها تلك القيود.

(د) طبيعة المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المنشآت المنظمة الموحدة.

طبيعة المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المنشآت المنظمة والموحدة

٢١. ينبغي أن تفصح المنشأة عن شروط أي ترتيبات ملزمة يمكن أن تتطلب من المنشأة المسيطرة أو منشآتها الخاضعة للسيطرة تقديم دعم مالي للمنشأة المنظمة الموحدة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرّض المنشأة المعدّة للتقارير لخسارة معينة (على سبيل المثال، ترتيبات السيولة أو عوامل تصنيف الائتمان المرتبطة بإلتزامات شراء أصول المنشأة المنظمة أو تقديم الدعم المالي).

٢٢. إذا قدمت المنشأة المسيطرة أو أي من منشآتها الخاضعة للسيطرة، خلال فترة إعداد التقارير، دون أن يترتب عليها أي إلتزام بموجب ترتيب ملزم للقيام بذلك، دعماً مالياً أو دعماً آخراً إلى المنشأة المنظمة الموحدة (على سبيل المثال، شراء أصول المنشأة المنظمة، أو شراء الأدوات الصادرة عنها)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) نوع ومقدار الدعم المقدم، بما في ذلك الحالات التي تكون فيها المنشأة المسيطرة أو منشآتها الخاضعة للسيطرة قد ساعدت المنشأة المنظمة في الحصول على الدعم المالي؛ و

(ب) أسباب تقديم الدعم.

٢٣. إذا قدمت المنشأة المسيطرة أو أي من منشآتها الخاضعة للسيطرة، خلال فترة إعداد التقارير، دون أن يترتب عليها أي إلتزام بموجب ترتيب ملزم للقيام بذلك، دعما ماليا أو دعما آخرا إلى المنشأة المنظمة غير الموحدة سابقا ونتج عن تقديم ذلك الدعم سيطرة المنشأة على المنشأة المنظمة، فإنه يتعين على المنشأة الإفصاح عن توضيحللعوامل ذات الصلة في التوصل إلى ذلك القرار.

٢٤. ينبغي أن تفصح المنشأة عن أي نوايا حالية لتقديم الدعم المالي أو دعم آخر إلى المنشأة المنظمة الموحدة، بما في ذلك أي نوايا لمساعدة المنشأة المنظمة في الحصول على الدعم المالي.

نتائج التغييرات في حصة ملكية المنشأة المسيطرة في المنشأة الخاضعة للسيطرة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة

٢٥. ينبغي أن تعرض المنشأة جدولاً يبين الآثار على صافي الأصول/ حقوق الملكية التي تُنسب إلى مالكي المنشأة المسيطرة والناجمة عن أي تغييرات في حصة ملكيتها في المنشأة الخاضعة للسيطرة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.

نتائج فقدان السيطرة على المنشأة الخاضعة للسيطرة خلال فترة إعداد التقارير

٢٦. ينبغيأن تفصح المنشأة عن الأرباح أو الخسائر، إن وجدت، التي تُحتسب وفقاً للفقرة ٥٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣٥ و:

(أ) جزء من تلك الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى قياس أي إستثمار محتفظ به في المنشأة السابقة الخاضعة للسيطرة بقيمته العادلة في التاريخ الذي يتم فيه فقدان السيطرة؛ و

(ب) بند (بنود) السطر في الفائض أو العجز التي يتم فيها الإعتراف بالربح أو الخسارة (في حال لم تُعرض بشكل منفصل).

الحصص في المنشآت غير الموحدة والخاضعة للسيطرة (المنشآت الإستثمارية)

٢٧. يتعين على المنشأة الإستثمارية التي يتوجب عليها، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٣٥، تطبيق إستثناءالتوحيد والقيام بدلا من ذلك بمحاسبة إستثمارها في المنشأة الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٢٨. وفيما يخص كل منشأة غير موحدة خاضعة للسيطرة، ينبغي أن تفصح المنشأة الإستثمارية عما يلي:

(أ) إسم المنشأة الخاضعة للسيطرة؛ و

(ب) محل الاقامة والشكل القانوني للمنشأة الخاضعة للسيطرة والإختصاص الذي تعمل فيه؛ و

(ج) نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل المنشأة الإستثمارية، وفي حال كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها.

٢٩. إذا كانت المنشأة الإستثمارية هي المنشأة المسيطرة على منشأة إستثمارية أخرى، يجب أن تقدم المنشأة المسيطرة أيضاً الإفصاحات الواردة في الفقرات ٢٨(أ)-(ج) فيما يخص الإستثمارات التي تخضع لسيطرة منشأتها الإستثمارية الخاضعة للسيطرة. يمكن تقديم الإفصاح من خلال إدراج البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للسيطرة (أو المنشآت الخاضعة للسيطرة) التي تتضمن المعلومات أعلاه ضمن البيانات المالية للمنشأة المسيطرة.

٣٠. وينبغي أن تفصح المنشأة الإستثمارية عما يلي:

(أ) طبيعة ونطاق أي قيود هامة ناجمة عن الترتيبات الملزمة (على سبيل المثال، الناتجة عن ترتيبات الاقتراض أو المتطلبات التنظيمية أو الترتيبات التعاقدية) على قدرة المنشأة الخاضعة للسيطرة غير الموحدة على تحويل الأموال إلى المنشأة الإستثمارية على شكل أرباح أسهم نقدية أو توزيعات مماثلة، أو قدرتها على سداد القروض أو السلف المقدمة إلى المنشأة الخاضعة للسيطرة غير الموحدة من قبل المنشأة الإستثمارية؛ و

(ب) أي إلتزامات أو نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو دعم آخر إلى المنشأة الخاضعة للسيطرة غير الموحدة، بما في ذلك أي إلتزامات أو نوايا لمساعدة المنشأة الخاضعة للسيطرة في الحصول على الدعم المالي.

٣١. إذا قدمت المنشأة الإستثمارية أو أي من منشآتها الخاضعة للسيطرة، خلال فترة إعداد التقارير، دون أن يترتب عليها أي إلتزام ناجم عن ترتيب ملزم للقيام بذلك، دعما ماليا أو دعما آخرا إلى المنشأة الخاضعة للسيطرة غير الموحدة (على سبيل المثال، شراء أصول المنشأة الخاضعة للسيطرة أو شراء الأدوات الصادرة عنها، أو مساعدة المنشأة الخاضعة للسيطرة في الحصول على الدعم المالي)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) نوع ومقدار الدعم المقدم لكل منشأة خاضعة للسيطرة غير موحدة؛ و

(ب) أسباب تقديم الدعم.

٣٢. ينبغي أن تفصح المنشأة الإستثمارية عن شروط أي ترتيبات ملزمة يمكن أن تتطلب من المنشأة أو منشآتها الخاضعة للسيطرة غير الموحدة تقديم دعم مالي لمنشأة منظمة وخاضعة للسيطرة وغير موحدة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرّض المنشأة المعدّة للتقارير لخسارة معينة (على سبيل المثال، ترتيبات السيولة أو عوامل تصنيف الائتمان المرتبطة بإلتزامات شراء أصول المنشأة المنظمة أو تقديم الدعم المالي).

٣٣. إذا قدمت المنشأة الإستثمارية أو أي من منشآتها الخاضعة للسيطرة غير الموحدة، خلال فترة إعداد التقارير، دون أن يترتب عليها أي إلتزام ناجم عن ترتيب ملزم للقيام بذلك، دعما ماليا أو دعما آخرا إلى المنشأة المنظمة غير الموحدة التي لم تسيطر عليها المنشأة الإستثمارية، وإذا نتج عن تقديم ذلك الدعم سيطرة المنشأة الإستثمارية على المنشأة المنظمة، فإنه يتعين على المنشأة الإستثمارية الإفصاح عن توضيح للعوامل ذات الصلة في التوصل إلى قرار تقديم ذلك الدعم.

٣٤. يتعين على المنشأة المسيطرة التي تسيطر على المنشأة الإستثمارية ولا تكون بحد ذاتها هي منشأة إستثمارية، أن تفصح في بياناتها المالية الموحدة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٢٧-٣٣ فيما يتعلق بالمنشآت الخاضعة للسيطرة غير الموحدة.

الحصص في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

٣٥. ينبغي أن تفصح المنشأة عن معلومات تساعد مستخدمي بياناتها المالية على تقييم ما يلي:

(أ) طبيعة ونطاق حصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة وآثارها المالية، بما في ذلك طبيعة وآثار علاقتها مع المستثمرين الآخرين الذين يملكون سيطرة مشتركة، أو تأثيرا هاما، على الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة (الفقرتان ٣٦ و٣٨)؛ و

(ب) طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة، والتغيرات في تلك المخاطر (الفقرة ٣٩).

طبيعة ونطاق حصص المنشأة في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة وآثارها المالية

٣٦. يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) بالنسبة لكل ترتيب مشترك وشركة زميلة تعتبر هامة للمنشأة المعدة للتقارير:

(١) إسم الترتيب المشترك أو الشركة الزميلة؛

(٢) طبيعة علاقة المنشأة مع الترتيب المشترك أو الشركة الزميلة (على سبيل المثال، من خلال وصف طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو الشركة الزميلة وما إذا كانت أنشطة استراتيجية لأنشطة المنشأة)؛

(٣) محل الاقامة والشكل القانوني للترتيب المشترك أو الشركة الزميلة والإختصاص الذي تعمل فيه؛ و

(٤) نسبة حصص الملكية أو حصص المشاركة المحتفظ بها من قبل المنشأة، وفي حال كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها (إن أمكن).

(ب) بالنسبة لكل مشروع مشترك وشركة زميلة تعتبر هامة للمنشأة المعدة للتقارير:

(١) ما إذا كان يتم قياس الإستثمار في المشروع المشترك أو الشركة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة؛

(٢) المعلومات المالية الملخصة حول المشروع المشترك أو الشركة الزميلة كما هو محدد في الفقرتين"تطبيق١٢ و"تطبيق١٣"؛ و

(٣) إذا تم محاسبة المشروع المشترك أو الشركة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية، القيمة العادلة لإستثمارها في المشروع المشترك أو الشركة الزميلة، إذا كان هناك سعر سوق معلن للإستثمار.

(ج) المعلومات المالية على النحو المحدد في الفقرة "تطبيق١٦" حول إستثمارات المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة التي لا تعتبر هامة بشكل فردي:

(١) بالإجمال لكافة المشاريع المشتركة التي تعتبر غير هامة بشكل فردي؛ و

(٢) بالإجمال لكافة الشركات الزميلة التي تعتبر غير هامة بشكل فردي. ويتوجب الإفصاح عن هذه المعلومات المجمعة بصورة منفصلة عن المعلومات المجمعة حول المشاريع المشتركة.

٣٧. لا تحتاج المنشأة الإستثمارية إلى تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٦(ب)-٣٦(ج).

٣٨. ينبغي أن تفصح المنشأة أيضاً عما يلي:

(أ) طبيعة ونطاق أي قيود هامة (على سبيل المثال، ناجمة عن ترتيبات الاقتراض أو المتطلبات التنظيمية أو الترتيبات الملزمة بين المستثمرين الذين يملكون سيطرة مشتركة، أو تأثيرا هاما، على المشروع المشترك أو الشركة الزميلة) على قدرة المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة لتحويل الأموال إلى المنشأة على شكل أرباح أسهم نقدية أو توزيعات مماثلة، أو قدرتها على سداد القروض أو السلف المقدمة من قبل المنشأة.

(ب) عندما تكون البيانات المالية للمشروع المشترك أو الشركة الزميلة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية قد صدرت في تاريخ أو في فترة تختلف عن تاريخ أو فترة المنشأة:

(١) تاريخ نهاية فترة إعداد التقارير للبيانات المالية لذلك المشروع المشترك أو الشركة الزميلة؛ و

(٢) سبب استخدام تاريخ مختلف أو فترة مختلفة.

(ج) الحصة غير المعترف بها من خسائر المشروع المشترك أو الشركة الزميلة، في فترة إعداد التقارير وبشكل تراكمي، إذا توقفت المنشأة عن الإعتراف بحصتها من خسائر المشروع المشترك أو الشركة الزميلة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة

٣٩. ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) إلتزاماتها المتعلقة بمشاريعها المشتركة بشكل منفصل عن مبلغ الإلتزامات الأخرى على النحو المحدد في الفقرات" تطبيق١٧– تطبيق١٩"؛ و

(ب) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ "*المخصصات، الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة*"، ما لم تكن احتمالية الخسارة هي احتمالية بعيدة، الإلتزامات المحتملة التي يتم تكبدها فيما يتعلق بحصصها في المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة (بما في ذلك حصتها من الإلتزامات المحتملة المتكبدة بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين الذين يملكون سيطرة مشتركة، أو تأثيراً هاماً، على المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة)، بشكل منفصل عن مبلغ الإلتزامات المحتملة الأخرى.

الحصص في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها

٤٠. ينبغيأن تفصح المنشأة عن معلومات تساعد مستخدمي بياناتها المالية على:

(أ) فهم طبيعة ونطاق حصصها في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها (الفقرات ٤٣–٤٥)؛ و

(ب) تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها، والتغيرات في تلك المخاطر (الفقرات ٤٦–٤٨).

٤١. تشمل المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٤٠(ب) معلومات عن تعرض المنشأة للمخاطر الناجمة عن مشاركتها مع المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها في الفترات السابقة (على سبيل المثال، دعم المنشأة المنظمة)، حتى لو لم يعد لدى المنشأة أي مشاركة بموجب الترتيب الملزم مع المنشأة المنظمة في تاريخ إعداد التقارير.

٤٢. لا تحتاج المنشأة الإستثمارية إلى تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٤٠ للمنشأة المنظمة التي تسيطر عليها لكنها غير موحدة، والتي تعرض فيما يخصها الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٢٧-٣٣.

طبيعة الحصص

٤٣. ينبغيأن تفصح المنشأة عن معلومات نوعية وكمية حول حصصها في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها، بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، طبيعة وغرض وحجم وأنشطة المنشأة المنظمة وكيفية تمويل المنشأة المنظمة.

٤٤. إذا قامت المنشأة بدعم منشأة منظمة غير موحدة لا تقدم فيما يخصها المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٤٦ (على سبيل المثال، لأنها لا تملك حصة في المنشأة في تاريخ إعداد التقارير)، يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) الكيفية التي حددت فيهاالمنشآت المنظمة التي قامت بدعمها؛

(ب) الإيرادات من تلك المنشآت المنظمة خلال فترة إعداد التقارير، بما في ذلك وصف لأنواع الإيرادات المعروضة؛ و

(ج) المبلغ المسجل (في وقت النقل) لجميع الأصول المنقولة إلى تلك المنشآت المنظمة خلال فترة إعداد التقارير.

٤٥. يجب أن تعرض المنشأة المعلومات الواردة في الفقرة ٤٤(ب) و(ج) على شكل جداول، ما لم يكن شكل آخر هو أكثر ملاءمة، وأن تصنف أنشطتها الداعمة إلى فئات ذات صلة (أنظر الفقرات " تطبيق٢ – تطبيق ٦").

طبيعة المخاطر

٤٦. ينبغي أن تفصح المنشأة عن ملخص لما يلي على شكل جدول، ما لم يكن شكل آخر هو أكثر ملاءمة:

(أ) المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المعترف بها في بياناتها المالية المتعلقة بحصصها في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها؛

(ب) بنود السطر في بيان المركز المالي التي يتم فيها إدراج تلك الأصول والإلتزامات؛

(ج) المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسائر من حصصها في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها، بما في ذلك كيفية تحديد التعرض الأقصى إلى

الخسائر. وإذا لم يكن بإمكان المنشأة أن تحدد تعرضها الأقصى للخسائر من حصصها في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها، فإنه يتعين عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب؛ و

(د) مقارنة المبالغ المسجلة لأصول وإلتزامات المنشأة التي تتعلق بحصصها في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها والحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسائر من تلك المنشآت.

٤٧. اذا قدمت المنشأة، خلال فترة إعداد التقارير، دون أن يترتب عليها أي إلتزام بموجب ترتيب ملزم للقيام بذلك، دعما ماليا أو دعما آخرا إلى منشأة منظمة غير موحدة كانت قد امتلكت فيها سابقا أو تمتلك فيها حاليا حصة معينة (على سبيل المثال، شراء أصول المنشأة المنظمة أو شراء الأدوات الصادرة عنها)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) نوع ومقدار الدعم المقدم، بما في ذلك الحالات التي تقوم فيها المنشأة بمساعدة المنشأة المنظمة في الحصول على الدعم المالي؛ و

(ب) أسباب تقديم الدعم.

٤٨. يجب أن تفصح المنشأة عن أي نوايا حالية لتقديم الدعم المالي أو دعم آخر إلى المنشأة المنظمة التي لا يتم توحيدها، بما في ذلك أي نوايا لمساعدة المنشأة المنظمة في الحصول على الدعم المالي. تشمل هذه النوايا الحالية نوايا لتقديم الدعم نتيجة الإلتزامات بموجب الترتيبات الملزمة ونوايا تقديم الدعم حيث لا يترتب على المنشأة أي إلتزام بموجب الترتيب الملزم.

حصص الملكية التي لا يمكن قياسها كمياً

٤٩. ينبغي أن تفصح المنشأة عن معلومات تساعد مستخدمي بياناتها المالية على فهم طبيعة ونطاق أي حصص ملكية لا يمكن قياسها كمياً في المنشآت الأخرى.

٥٠. وإلى الحد الذي لا تُقدم فيه هذه المعلومات فعلياً وفقاً لهذا المعيار، ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي فيما يتعلق بكل حصة ملكية لا يمكن قياسها كمياًوتعتبر هامة بالنسبة للمنشأة المعدّة للتقارير:

(أ) إسم المنشأة التي تملك فيها حصة ملكية؛ و

(ب) طبيعة حصة ملكيتها في المنشأة.

الحصص المسيطرة التي تُستملك بنية التصرف بها

٥١. ينبغي أن تفصح المنشأة، بخلاف المنشأة الإستثمارية، عن معلومات حول حصصها في المنشأة الخاضعة للسيطرة عندما يكون لدى المنشأة، في المرحلة التي تنشأ فيها السيطرة، نية التصرف بتلك الحصص، في تاريخ إعداد التقارير، ولديها نية حقيقية للتصرف بتلك للحصص.

٥٢. هناك عدد من الحالات يمكن أن تكتسبفيها منشأة القطاع العام السيطرة على منشأة أخرى، لكن يكون لدى المنشأة نية حقيقية للتصرف بكامل أو بعض حصصها المسيطرة في المستقبل القريب.

٥٣. بسبب المسؤولية الواسعة للحكومة عن الرفاهية الإقتصادية لأي إختصاص، فإنها يمكن أن تتدخل لمنع عواقب فشل المنشأة، مثل المؤسسة المالية. قد تؤدي هذه التدخلات إلى حصول الحكومة على السيطرة على المنشأة الأخرى، رغم أنه لا توجد لديها نية للحفاظ على السيطرة على تلك المنشأة. وبدلا من ذلك، فإنها قد تنوي بيع حصتها في المنشأة الخاضعة للسيطرة أو التصرف بها. إذا كانت المنشأة الأخرى تحتاج إلى إعادة هيكلة لتسهيل عملية التصرف، يمكن أن تحدث عملية إعادة الهيكلة على مدى سنة واحدة أو أكثر وقد تحتفظ الحكومة ببعض الأصول أو الإلتزامات المتبقية في نهاية العملية. وإن توحيد هذه المنشآت الخاضعة للسيطرة في فترات إعداد التقارير التي تكون فيها السيطرة قائمة قد يكون له تأثير هام على البيانات المالية الموحدة. ومن المحتمل جدا الحصول على السيطرة نتيجة التدخلات لمنع الفشل في سياق الحكومات، ويمكن أن يحدث أيضاً في حال منشآت القطاع العام المختلفة.

٥٤. يمكن أن تستملك منشأة القطاع العام أيضاً حصة مسيطرة في منشأة أخرى، بقصد التصرف بكاملهذه الحصة أو جزء منها، في تنفيذ أهداف السياسة لحكومة ما. على سبيل المثال، يمكن أن توجه الحكومة المنشأة لإستملاك حصص محددة في المنشآت الأخرى لغرض إعادة توزيعها.

٥٥. ينبغي أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية ضمن الإيضاحات فيما يتعلق بكل منشأة خاضعة للسيطرة مشار إليها في الفقرة ٥١:

(أ) إسم المنشأة الخاضعة للسيطرة ووصف لأنشطتها الرئيسية؛

(ب) الأسس المنطقية لإستملاك الحصة المسيطرة والعوامل المأخوذة بعين الاعتبار عند تحديد وجود السيطرة؛

(ج) أثر توحيد المنشأة الخاضعة للسيطرة على البيانات المالية الموحدة بما في ذلك التأثير على الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف وصافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و

(د) الوضع الحالي لمنهج التصرف، بما في ذلك الطريقة المتوقعة للتصرف وتوقيته.

٥٦. يجب تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٥٥ في كل تاريخ لإعداد التقارير إلى أن تتصرف المنشأة بالحصة المسيطرة أو حين لا يعد لديها أي نية للتصرف بتلك الحصة. وفي الفترة التي تتصرف فيها المنشأة بالحصة المسيطرة أو لا يعد لديها أي نية للتصرف بالحصة المسيطرة، فإنها يجب أن تفصح عما يلي:

(أ) حقيقة أنه كان هناك تصرف أو تغيير في النية؛ و

(ب) تأثير التصرف أو تغير النية على البيانات المالية الموحدة.

٥٧. حين تقدم الإفصاحات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى معلومات ذات صلة بالفقرة ٥٥ أو ٥٦، ينبغي تقديم إشارة مرجعية إلى تلك الإفصاحات الأخرى.

الأحكام الإنتقالية

٥٨. من المحبذ أن تقدم المنشأة المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار قبل حلول الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ولا يؤدي تقديم بعض الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى إلزام المنشأة بالامتثال لجميع متطلبات هذا المعيار أو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام٣٤ و٣٥ و٣٦ و٣٧ في وقت مبكر.

٥٩. لا ينبغي أن تُطبق متطلبات الإفصاحفي هذا المعيار على أي فترة معروضة تبدأ قبل الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً الفترة السنوية الأولى التي يُطبق فيها هذا المعيار.

٦٠. لا ينبغي أن تُطبق متطلبات الإفصاحالواردة في الفقرات٤٠-٥٦ والإرشادات المقابلة لها في الفقرات "تطبيق٢٠ – تطبيق٢٥"على أي فترة معروضة تبدأ قبل الفترة السنوية الأولى التي يُطبق فيها هذا المعيار.

تاريخ النفاذ

٦١. ينبغي أن تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ومن المحبذ تطبيقه في وقتمبكر.

٦١أ. تم حذف الفقرات ٥، و٦ من خلال إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك الحدث.

٦١ ب. تم تعديل الفقرة ٤ من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ " *منافع الموظفين*" الصادر في يوليو ٢٠١٦. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت

المنشأة التعديلات في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ في نفس الوقت.

٦ج. عدلت الفقرة ٤ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

٦٢. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الإستحقاق المحاسبي على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ *"تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى"* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ هذا، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبنيمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

ملحق أ

إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨.

تطبيق١. توضح الأمثلة في هذا الملحق الحالات الإفتراضية. وعلى الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة في أنماط الوقائع الفعلية، إلا أنه ينبغي تقييم كافة الحقائق والظروف ذات الصلة لنمط وقائع محدد عند تطبيق هذا المعيار.

التجميع (الفقرة ١١)

تطبيق٢. يجب أن تقرر المنشأة، في ضوء ظروفها، مقدار التفاصيل التي ستقدمها لتلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات ومدى التركيز الذي يجب أن توليه لجوانب مختلفة من المتطلبات وكيف تقوم بتجميع المعلومات. ومن الضروري تحقيق التوازن بين البيانات المالية التي تشتمل على تفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية والمعلومات الغامضة نتيجة الكثير من التجميع.

تطبيق٣. يمكن أن تجمع المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار فيما يخص الحصص في المنشآت المماثلة إذا كان التجميع يتفق مع هدف الإفصاح والمتطلب الوارد في الفقرة "تطبيق٤"، ولا يحجب المعلومات المقدمة. وينبغي أن تفصح المنشأة عن الكيفية التي قامت فيها بتجميع حصصها في المنشآت المماثلة.

تطبيق٤. يجب أن تعرض المنشأة المعلومات بشكلٍ منفصل فيما يخص الحصص في:

(أ) المنشآت الخاضعة للسيطرة؛

(ب) المشاريع المشتركة؛

(ج) العمليات المشتركة؛

(د) الشركات الزميلة؛ و

(هـ) المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها.

تطبيق٥. عند تحديد ما إذا كان ينبغي تجميع المعلومات، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار المعلومات الكمية والنوعية حول خصائص المخاطر والمنافع المختلفة لكل منشأة تدرس تجميعها وأهمية كل منشأة من تلك المنشآت بالنسبة للمنشأة المعدة للتقارير. وينبغي أن تعرض المنشأة الإفصاحات بطريقة تفسر بوضوح لمستخدمي البيانات المالية طبيعة ونطاق حصصها في تلك المنشآت الأخرى.

تطبيق٦. فيما يلي أمثلة على مستويات التجميع ضمن فئات المنشآت الموضحة في الفقرة "تطبيق٤" والتي يمكن أن تكون ملائمة:

(أ) طبيعة الأنشطة (على سبيل المثال، منشأة بحث وتطوير، منشأة تدوير بطاقات الائتمان المتجدد).

(ب) تصنيف الصناعة.
(ج) الجغرافيا (على سبيل المثال، البلد أو المنطقة).

الحصص في المنشآت الأخرى

تطبيق٧. تشير الحصص في المنشأة الأخرى إلى المشاركة عبر الترتيبات الملزمة أو خلاف ذلك التي تعرّض المنشأة المعدّة للتقارير إلى تغير المنافع المتحققة من أداء المنشأة الأخرى. وإن دراسة غرض وتصميم المنشأة الأخرى يمكن أن يساعد المنشأة المعدّة للتقارير عند تقييم ما إذا كانت تملك أي حصص في تلك المنشأة، وبالتالي ما إذا كان يتوجب عليها تقديم الإفصاحات في هذا المعيار. يجب أن يتضمن ذلك التقييم بحث المخاطر التي تم تصميم المنشأة الأخرى لإيجادها والمخاطر التي تم تصميم المنشأة الأخربلنقلها إلى المنشأة المعدة للتقارير وإلى الأطراف الأخرى.

تطبيق٨. عادةً ما تتعرض المنشأة المعدّة للتقارير إلى تغير المنافع المتحققة من أداء المنشأة الأخرى من خلال امتلاك أدوات معينة (مثل أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الصادرة عن المنشأة الأخرى) أو من خلال مشاركة أخرى تستوعب التغيرات. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة المنظمة تمتلك محفظة قروض. تحصل المنشأة المنظمة على مبادلة تعثر الائتمان من منشأة أخرى (المنشأة المعدّة للتقارير) لحماية نفسها من التخلف عن سداد دفعات الفائدة والمبلغ الأساسي على القروض. إن مشاركة المنشأة المعدّة للتقارير تعرضها لتغير المنافع من أداء المنشأة المنظمة لأن مبادلة تعثر الائتمان تستوعب تغير المنافع، على شكل عوائد للمنشأة المنظمة.

تطبيق٩. تُصمّم بعض الأدوات لنقل المخاطر من المنشأة المعدة للتقارير إلى منشأة أخرى. تسبب هذه الأدوات تغيرا في المنافع بالنسبة للمنشأة الاخرى لكنها لا تعرض المنشأة المعدة للتقارير عادةً إلى تغير المنافع من أداء المنشأة الأخرى. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة المنظمة يتم تأسيسها لتوفير فرصا إستثمارية للمستثمرين الذين يرغبون في التعرض للمخاطر الائتمانية للمنشأة Z (المنشأة Z ليست لها علاقة بأي طرف مشارك في الترتيب). تحصل المنشأة المنظمة على التمويل عن طريق إصدار كمبيالات لأولئك المستثمرين ترتبط بالمخاطر الائتمانية للمنشأة Z (الكمبيالات المرتبطة بالائتمان) وتستخدم العوائد للإستثمار في محفظة أصول مالية خالية من المخاطر. تتعرض المنشأة المنظمة للمخاطر الائتمانية للمنشأة Z من خلال الدخول في مبادلة تعثر الائتمان مع طرف مقابل. تنقل مبادلة تعثر الإئتمان المخاطر الائتمانية للمنشأة Z إلى المنشأة المنظمة مقابل رسوم يدفعها الطرف المقابل في المبادلة. ويحصل المستثمرون في المنشأة المنظمة على منافع أعلى تعكس كلا من عوائد المنشأة المنظمة من محفظة الأصول الخاصة بها ورسوم مبادلة تعثر الإئتمان. لا يكون لدى الطرف المقابل في المبادلة مشاركة مع المنشأة المنظمة تعرّضه لتغير المنافع من أداء المنشأة المنظمة لأن مبادلة تعثر الإئتمان تنقل تغير المنافع إلى المنشأة المنظمة، بدلا من استيعاب تغير منافع المنشأة المنظمة.

المعلومات المالية الملخصة للمنشآت الخاضعة للسيطرةوالمشاريع المشتركة والشركات الزميلة (الفقرتان ١٩ و٣٦)

تطبيق١٠. بالنسبة لكل منشأة خاضعة للسيطرة تملك حصصاً غير مسيطرة تعتبر هامة للمنشأة المعدة للتقارير، ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة التي دُفعت إلى الحصص غير المسيطرة؛ و

(ب) المعلومات المالية الملخصة حول الأصول والإلتزامات والفائض أو العجز والتدفقات النقدية للمنشأة الخاضعة للسيطرة التي تساعد المستخدمين على فهم الحصة التي تملكهاالحصص غير المسيطرة في أنشطة المنشأة الإقتصادية وتدفقاتها النقدية. يمكن أن تشمل تلك المعلومات، على سبيل المثال لا الحصر، الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والإلتزامات المتداولة والإلتزامات غير المتداولة والإيرادات والفائض أو العجز.

تطبيق١١. تكون المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة "تطبيق١٠(ب)"هي المبالغ قبل عمليات الاستبعاد بين المنشآت.

تطبيق١٢. بالنسبة لكل مشروع مشترك وشركة زميلة تعتبر هامة للمنشأة المعدة للتقارير، يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقبوضة من المشروع المشترك أو الشركة الزميلة؛ و

(ب) المعلومات المالية الملخصة للمشروع المشترك أو الشركة الزميلة (أنظر الفقرتين"تطبيق١٤" و "تطبيق١٥") بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر:

(١) الأصول المتداولة؛

(٢) الأصول غير المتداولة؛

(٣) الإلتزامات المتداولة؛

(٤) الإلتزامات غير المتداولة؛

(٥) الإيرادات؛

(٦) مصاريف الضريبة؛

(٧) الأرباح أو الخسائر ما قبل الضريبة المعترف بها عند التصرف بالأصول أو تسوية الإلتزامات التي تُنسب إلى العمليات المتوقفة؛ و

(٨) الفائض أو العجز.

تطبيق١٣. بالإضافة إلى المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة "تطبيق١٢"، ينبغي أن تفصح المنشأة عن مبلغ ما يلي لكل مشروع مشترك يعتبر هاما للمنشأة المعدة للتقارير:

(أ) النقد والنقد المعادل الوارد في الفقرة "تطبيق١٢(ب)(١)"؛

(ب) الإلتزامات المالية المتداولة (بإستثناء الضرائب والتحويلات مستحقة الدفع، والذمم الدائنةبموجب معاملات وأحكام التبادل) الواردة في الفقرة "تطبيق١٢(ب)(٣)"؛

(ج) الإلتزامات المالية غير المتداولة (بإستثناء الضرائب والتحويلات مستحقة الدفع، والذمم الدائنة بموجب معاملات وأحكام التبادل) الواردة في الفقرة "تطبيق١٢(ب)(٥)"؛
(د) الإستهلاك والإطفاء؛
(هـ) إيرادات الفائدة؛
(و) مصاريف الفائدة؛ و
(ز) مصاريف ضريبة الدخل.

تطبيق١٤. ينبغي أن تكون المعلومات المالية الملخصة والمعروضة وفقاً لفقرتين"تطبيق١٢"و"تطبيق١٣"هي المبالغ المدرجة في البيانات المالية للمشروع المشترك أو الشركة الزميلة القائمة على أساس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (وليست حصة المنشأة من تلك المبالغ). إذا قامت المنشأة بمحاسبة حصصها في المشروع المشترك أو الشركة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية:

(أ) ينبغي تعديل المبالغ المشمولة في البيانات المالية للمشروع المشترك أو الشركة الزميلة القائمة على أساس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتعكس التعديلات التي أجرتها المنشأة عند استخدام طريقة حقوق الملكية، مثل تعديلات القيمة العادلة التي تجري في وقت الإستملاك والتعديلات الخاصة بالاختلافات بينالسياسات المحاسبية.
(ب) يجب أن تقدم المنشأة مطابقة للمعلومات المالية الملخصة مع المبلغ المسجل لحصتها في المشروع المشترك أو الشركة الزميلة.

تطبيق١٥. يمكن أن تعرض المنشأة المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرتين "تطبيق١٢" و"تطبيق١٣" على أساس البيانات المالية للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة إذا:

(أ) قاست المنشأة حصصها في المشروع المشترك أو الشركة الزميلة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦؛ و
(ب) لم يعّد المشروع المشترك أو الشركة الزميلة البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وكان الإعداد وفق ذلك الأساس غير ممكن أو أدى إلى تكاليف لا داعي لها.
(ج) في تلك الحالة، ينبغي أن تفصح المنشأة عن الأساس الذي تم وفقاً له إعداد المعلومات المالية الملخصة.

تطبيق١٦. ينبغي أن تفصح المنشأة، بالإجمال، عن المبلغ المسجل لحصصها في جميع المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة التي لا تعتبر هامة بشكل فردي والتي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية. وينبغي أن تفصح المنشأة بشكل منفصل عن المبلغ الإجمالي لحصتها مما يلي فيما يخص المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة:

(أ) الإيرادات.
(ب) مصاريف الضريبة.

(ج) الأرباح أو الخسائر ما قبل الضريبة المعترف بها عند التصرف بالأصول أو تسوية الإلتزامات التي تُنسب إلى العمليات المتوقفة.
(د) الفائض أو العجز.
(هـ) تقدم المنشأة الإفصاحات بشكلٍ منفصل فيما يخص المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

إلتزامات المشاريع المشتركة (الفقرة ٣٩(أ))

تطبيق١٧. ينبغي أن تفصح المنشأة عن إجمالي الإلتزامات التي قدمتها لكن لم يتم الإعتراف بها في تاريخ إعداد التقارير (بما في ذلك حصتها من الإلتزامات المقدمة بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين الذين يملكون سيطرة مشتركة على المشروع المشترك) المتعلقة بحصصها في المشاريع المشتركة. والإلتزامات هي تلك التي يمكن أن تؤدي إلى تدفق مستقبلي صادر للنقد أو الموارد الأخرى.

تطبيق١٨. تشمل الإلتزامات غير المعترف بها التي يمكن أن تؤدي إلى تدفق مستقبلي صادر للنقد أو الموارد الأخرى ما يلي:

(أ) الإلتزامات غير المعترف بها للمساهمة في التمويل أو الموارد نتيجة ما يلي، على سبيل المثال:
(١) النظام الأساسي أو اتفاقيات الإستملاك الخاصة بالمشروع المشترك (التي تتطلب، على سبيل المثال، من المنشأة المساهمة بالأموال خلال فترة محددة).
(٢) المشاريع التي تتطلب رأسمال كبير والمنفذة من قبل المشروع المشترك.
(٣) إلتزامات الشراء غير المشروطة، التي تضم شراء المعدات أو المخزون أو الخدمات التي تلتزم المنشأة بشرائها من، أو بالنيابة عن، المشروع المشترك.
(٤) الإلتزامات غير المعترف بها لتقديم قروض أو دعم مالي آخر للمشروع المشترك.
(٥) الإلتزامات غير المعترف بها للمساهمة بالموارد في المشروع المشترك، مثل الأصول أو الخدمات.
(٦) الإلتزامات الأخرى غير المعترف بها وغير القابلة للإلغاءالتي تتعلق بالمشروع المشترك.

(ب) الإلتزامات غير المعترف بها لإستملاك حصص ملكية طرف آخر (أو جزء من حصص الملكية تلك) في المشروع المشترك في حالوقوع حدث معين أو عدم وقوعه في المستقبل.

تطبيق١٩. توضح المتطلبات والأمثلة الواردة في الفقرتين"تطبيق١٧" و "تطبيق١٨" بعض أنواع الإفصاح المطلوبة بموجب الفقرة ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ " *إفصاحات الأطراف ذات العلاقة*".

الحصص في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها (الفقرات ٤٠-٤٨)

المنشآت المنظمة

تطبيق٢٠. المنشأة المنظمة هي منشأة تُصمّم بحيث لا تكون الطرق التقليدية التي تخضع فيها المنشأة للسيطرة هي العوامل السائدة في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة. في حال المنشآت

الأخرى مثل الإدارات أو الوزارات التي غالبا ما تكون فيها الترتيبات الإدارية أو التشريعات هي العوامل السائدة في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، تكون المنشأة المنظمة هي المنشأة التي تُصمّم بحيث لا تكون الترتيبات الإدارية أو التشريعات هي العوامل السائدة في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة. وفي حال المنشآت التي تكون فيها حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة هي عادة العامل السائد في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة (والذي قد يكون صحيحا بالنسبة لبعض المنشآت التي لها أهداف ربحية)، تكون المنشأة المنظمة هي المنشأة التي تُصمّم بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة هي العامل السائد في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة. على الرغم من أن الترتيبات الملزمة تحدث في كثير من الأحيان بين منشآت القطاع العام، إلا أن الترتيبات الملزمة هي ليست عادةً العامل السائد في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة. وبالتالي فإن استخدام الترتيبات الملزمة لتحديد الأنشطة ذات الصلة للمنشأة قد يشير إلى وجود منشأة منظمة. وتبعاً للسياق المحدد، يمكن أن تكون المنشأة المنظمة هي (١) منشأة تكون فيها معظم الأنشطة محددة مسبقاً، مع محدودية نطاق الأنشطة ذات الصلة التي يتم توجيهها من خلال الترتيبات الملزمة أو هي (ب) منشأة ترتبط فيها حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال الترتيبات الملزمة.

تطبيق٢١. تتسم المنشأة المنظمة في كثير من الأحيانببعض أو جميع الميزات أو الصفات التالية:

(أ) الأنشطة المقيدة.

(ب) هدف ذو نطاق محدود ومحدد بشكل جيد، مثل تنفيذ أنشطة البحث والتطوير، أو توفير مصدر لرأس المال أو التمويل للمنشأة أو توفير فرصاإستثمارية للمستثمرين عن طريق نقل المخاطر والمكافآت المرتبطة بأصول المنشأة المنظمة إلى المستثمرين.

(ج) صافي الأصول/ حقوق الملكية غير الكافية للسماح للمنشأة المنظمة بتمويل أنشطتها دون دعم مالي ثانوي.

(د) التمويل على شكل أدوات متعددة مترابطة تعاقديا للمستثمرين والذي يؤدي إلى تركيزات من المخاطر الائتمانية أو مخاطر أخرى (شرائح).

تطبيق٢٢. تشمل الأمثلة على المنشآت التي تعتبر منشآت منظمة، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

(أ) شراكة بين الحكومة ومنشأة في القطاع الخاص هي ليست مشروع مشترك، كونها شراكة يتم تأسيسها وتوجيهها من خلال الترتيبات الملزمة.

(ب) أدوات التوريق المالي.

(ج) عمليات التمويل المدعومة بالأصول.

(د) بعض صناديق الإستثمار.

تطبيق٢٣. إن الحقيقة المجردة التي تتلخص في أن الحكومة توفر التمويل لمنشأة أخرى لا تجعل من تلك المنشأة هي منشأة منظمة. ولا تكون المنشأة الخاضعة لسيطرة حقوق التصويت هي منشأة منظمة ببساطة لأنها تتلقى، على سبيل المثال، التمويل من أطراف ثالثة بعد إعادة الهيكلة.

طبيعة المخاطر من الحصص في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها (الفقرات ٤٦-٤٨)

تطبيق٢٤. بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٤٦-٤٨، ينبغي أن تفصح المنشأة عن معلومات إضافية تعتبر ضرورية لتحقيق هدف الإفصاح الوارد في الفقرة ٤٠(ب).

تطبيق٢٥. فيما يلي أمثلة على المعلومات الإضافية التي قد تكون، تبعاً للظروف، ذات صلة بتقييم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة عندما يكون لديها حصص في المنشأة المنظمة التي لا يتم توحيدها:

(أ) شروط الترتيب الذي قد يتطلب من المنشأة تقديم الدعم المالي للمنشأة المنظمةالتي لا يتم توحيدها (على سبيل المثال، ترتيبات السيولة أو عوامل تصنيف الائتمان المرتبطة بإلتزامات شراء أصول المنشأة المنظمة أو تقديم الدعم المالي)، بما في ذلك:

(١) وصف الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرّض المنشأة المعدة للتقارير إلى خسائر معينة.

(٢) ما إذا كان هناك أي شروط من شأنها أن تحّد من الإلتزام.

(٣) ما إذا كان هناك أي أطراف أخرى تقدم الدعم المالي، وإن كان كذلك، كيفية تصنيف إلتزام المنشأة المعدة للتقارير مقارنة بإلتزامات الأطراف الأخرى.

(ب) الخسائر المتكبدة من قبل المنشأة خلال فترة إعداد التقاريرف يما يتعلق بحصصها في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها.

(ج) أنواع الإيرادات التي حصلت عليها المنشأة خلال فترة إعداد التقارير من حصصها في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها.

(د) ما إذا كان يتوجب على المنشأة استيعاب خسائر المنشأة المنظمة التي لا يتم توحيدها قبل الأطراف الأخرى، والحد الأقصى لهذه الخسائر بالنسبة للمنشأة، و(حيث يكون ملائما) تصنيف ومبالغ الخسائر المحتملة التي تتكبدها الأطراف التي تحتل حصصها مرتبة أدنى من حصصالمنشأة في المنشأة المنظمة التي لا يتم توحيدها.

(هـ) معلومات عن أي ترتيبات سيولة أو ضمانات أو إلتزامات أخرى مع أطراف ثالثة أخرى يمكن أن تؤثر على القيمة العادلة أو مخاطر حصص المنشأة في المنشآت المنظمة التي لا يتم توحيدها.

(و) أي صعوبات تواجهها المنشأة المنظمة التي لا يتم توحيدها في تمويل أنشطتها خلال فترة إعداد التقارير.

(ز) فيما يتعلق بتمويل المنشأة المنظمة التي لا يتم توحيدها، أشكال التمويل (على سبيل المثال، الأوراق التجارية أو الكمبيالات متوسطة الأجل) والمتوسط المرجح لعمرها. يمكن أن تشمل تلك المعلومات تحليلات إستحقاق الأصول وتمويل المنشأة المنظمة إذا كانت المنشأة المنظمة تملك أصولا طويلة الأجل يتم تمويلها عبر تمويل قصير الأجل.

ملحق ب

[تم إلغائه]

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، لكنه لا يعتبر جزءا منه.

الهدف

إستنتاج١. يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في التوصل إلى الإستنتاجات الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨. وحيث يستند هذا المعيار إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"* (الصادر في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤)، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يوضح أساس الإستنتاجات فقط تلك المجالات التي يحيد فيهامعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ عن المتطلبات الرئيسية في المعيار الدولي لإعداد لتقارير المالية ١٢.

نظرة عامة

إستنتاج٢. في عام ٢٠١٢، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام العمل على مشروع لتحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تطرقت إلى محاسبة الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. وفي أكتوبر ٢٠١٣، أصدر المجلس مسودات العرض ٤٨ – ٥٢ التي أُشير إليها مجتمعةً بالحصص في المنشآت الأخرى. وقد استندت مسودة العرض ٥٢ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"* إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"*، مع مراعاة تعديلات القطاع العام ذات الصلة على متطلبات الإفصاحفي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ *"الإستثمارات في الشركات الزميلة"*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*. وفي يناير ٢٠١٥، أصدر المجلس خمسة معايير دولية جديدة، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨. تحل هذه المعايير الدولية الجديدة محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٧ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٨.

الأحكام والفرضيات الهامة (الفقرات ١٢-١٤)

إستنتاج٣. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الفقرة ٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ تشترط على المنشأة أن تفصح عن معلومات حول الأحكام والفرضيات الهامة التي اعتمدتها في تحديد طبيعة حصصها في المنشأة الأخرى (على سبيل المثال، السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام). وعلى الرغم من أن المجلس قد أقّر بأن المستخدمين يحتاجون للمعلومات حول كيفية إصدار المنشأة لهذه الأحكام، إلا أنه أشار بأنه يمكن أن يُطلب من منشأة القطاع العام إصدار العديد من الأحكام والفرضيات فيما يتعلق بالمنشآت المحددة، وأن الإفصاح عن هذه الأحكام والفرضيات والتغيرات في هذه الأحكام من فترة إلى أخرى يمكن أن يؤدي إلى تفاصيل غير ضرورية. أوضح المجلس أيضاً أنه، في القطاع العام، يمكن اتخاذ قرارات حول المنشأة المعدة للتقارير مع مراعاة الأطر الموضوعة بالاشتراك مع أطراف أخرى مثل الهيئات

التشريعية أو لجان الرقابة. ويمكن تسجيل التقييمات التي تجري فيما يتعلق بتصنيف أنواع معينة من المنشآت كمنشآت خاضعة للسيطرة أو منشآت خاضعة للسيطرة بشكل مشترك أو منشآت خاضعة لتأثير هام في الوثائق العامة الأخرى غير البيانات المالية. لذلك وافق المجلس على أن يشترطعلى المنشأة أن تفصح عن المنهجية المتبعة في تحديد وجود أو غياب السيطرة أو السيطرة المشتركة على ترتيب معين أو التأثير الهام، سواء في البيانات المالية نفسها أو عن طريق الإشارة إلى وثيقة أخرى متاحة للجمهور العام.

تعريف المنشأة المنظمة (الفقرات ٧ و"تطبيق٢٠" إلى "تطبيق٢٣")

إستنتاج٤. أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تعريف "المنشأة المنظمة" في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ يركز على حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة، والتي تميل إلى أن تحدث بشكل أقل تكرارا أو أقل أهمية في القطاع العام منها في القطاع الخاص. ومع ذلك، وافق المجلس علىأنه لا يزال من المناسب الإشارة إلى حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة في تعريف المنشأة المنظمة لأن حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة قد تكون الطريقة السائدة التي تمارس من خلالها منشأة القطاع العام السيطرة على المنشأة الأخرى. وقد قرر المجلس تعديل تعريف المنشأة المنظمة ليوضحبأنها تحدث عندما لا تكون الطرق التقليدية التي تخضع فيها المنشأة للسيطرة هي العوامل السائدة في تحديد من يسيطر على المنشأة وعندما تشمل مجموعة واسعة من الظروف التي تحدث في القطاع العام.

إستنتاج٥. حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الترتيبات الإدارية والأحكام القانونية (التشريعات) كوسائل مشتركة يمكن من خلالها تحديد السيطرة فيما يخص العديد من منشآت القطاع العام. وتبعاًلذلك، تبنىالمجلس رأيا مفاده أن الإشارة إلى "الحقوق المماثلة" في تعريف المنشأة المنظمة ينبغي أن تشمل الترتيبات الإدارية والأحكام القانونية. لذلك، اقترحت مسودة العرض أن المنشآت التي تكون فيها الترتيبات الإدارية أو الأحكام القانونية هي العوامل السائدة في تحديد السيطرة على المنشأة هي ليست منشآت منظمة. ويعتبرالمجلس بأن الإفصاحات المطلوبة من المنشآت المنظمة هي إفصاحات مناسبة، لكن لكي تكون مفيدة فإنها ينبغي أن تركز على فئة محدودة من المنشآت (بما يتفق مع القصد من متطلبات مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالمنشآت التي تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢).

إستنتاج٦. أبدى بعض المجاوبون على مسودة العرض ٥٢ قلقهم من أن تعريف المنشأة المنظمة يمكن أن يُقرأ على أنه يشير إلى أن المنشأة كانت تعمل بطريقة غير مصرح بها أو بما يخالف القوانين. وأوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هذا لم يكن نيته وراجع تعريف المنشآت المنظمة لمعرفة ما إذا كان من الضروري إدراج أي توضيح. كما أوضح المجلس بأن التعريف لا يشير إلى أنه لا يتعينعلى المنشأة المنظمة الامتثال للقوانين ذات الصلة أو الترتيبات الإدارية. بل أن التعريف يسمح باحتمالية تأسيس مجموعة صغيرة من المنشآت بموجب ترتيبات تختلفعن الترتيبات التي تُستخدم بشكل شائع في تأسيس منشآت مماثلة.

المنشآت الإستثمارية (الفقرات ٢٧-٣٤)

إستنتاج٧. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إفصاحات المنشأة الإستثمارية المطلوبة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ واستنتج بأن تلك الإفصاحات كانت مناسبة بشكل خاص في سياق القطاع العام. وأوضح المجلس أنه، نتيجةً للمتطلبات المنصوص عليها

فيمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، سيُطلب من معظم منشآت القطاع العام التي تشتمل على منشآت إستثمارية تقديم هذه الإفصاحات.

إستنتاج٨. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان ينبغي اشتراط محاسبة المنشأة المسيطرة غير الإستثمارية للمنشآت الإستثمارية بالقيمة العادلة من أجل تقديم أي إفصاحات إضافية. واعتبر المجلس بأن الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بالمنشآت الإستثمارية كانت إفصاحات مناسبة ويجب أن تُقدم أيضاً في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة التي تشتمل على منشآت إستثمارية.

حصص الملكية التي لا يمكن قياسها كمياً (الفقرتان ٤٩ و٥٠)

إستنتاج٩. يقتصر نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٦ *"الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة"* على "حصص الملكية التي يمكن قياسها كمياً". وأوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن المجاوبين قد أيدوا هذا الإقتراح، لكنهم اعتبروا أن الإفصاح عن معلومات حول حصص ملكية المنشأة التي لا يمكن قياسها كمياً في منشآت أخرى سيكون إفصاحاًمناسباً. ووافق المجلس، في هذا المعيار، على اشتراط الإفصاح عن معلومات حول حصص الملكية التي لا يمكن قياسها كمياً.

الحصص المسيطرة التي تُستملك بنية التصرف بها (الفقرات ٥٠-٥٧)

إستنتاج١٠. اقترح بعض المجاوبون على مسودة العرض ٥٢ بأن يشترط مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقديم إفصاحات حول السيطرة المؤقتة (إما عن طريق وضع معيار على أساس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ *"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"*، أو عن طريق إضافة إفصاحات إلى هذا المعيار). وقد بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فكرة اشتراط الإفصاح عن جميع الإستثمارات الخاضعة للسيطرة والمحتفظ بها برسم البيع على أساس أنها فكرة واسعة جدا، لكنه رفضها. ومع ذلك، أقّر المجلس بأن بعض الإفصاحات عن الحصص المسيطرة التي سيتم الاحتفاظ بها لفترة محدودة يمكن أن تكون ذات فائدة للمستخدمين. على سبيل المثال، اعتبر المجلس بأن المستخدمين سوف يكونوا مهتمين في الحصول على معلومات حول التدخلات لمنع العواقب المترتبة على فشل المنشأة، أو عمليات إستملاك المنشآت التي سيتم إعادة توزيعها لاحقا لتحقيق أهداف السياسة. وأقّر المجلس بأن هدفه كان اشتراط الإفصاح عن معلومات حول الحصص المسيطرة حين كانت هناك نية حقيقية للتصرف بالحصص، سواء في وقت الإستملاك أو في تاريخ إعداد التقارير.

إستنتاج١١. وعند بحث المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن المتطلبات ينبغي أن تكون عامة بطبيعتها. وأقّر المجلس بأن الظروف التي يتم فيها إستملاك الحصص المسيطرة أو التصرف بها يمكن أن تختلف على نطاق واسع (على سبيل المثال، يمكن إستملاك الحصص المسيطرة عبر توفير الضمانات). وبالإضافة إلى ذلك، قد ترغب المنشآت في تقديم معلومات عن المعاملات أو الأحداث التي تؤدي إلى نشوء تلك الحصص المسيطرة، ولم يرغب مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أن يكون تقييدي بصورة مفرطة بشأن نوع المعلومات التي ينبغي تقديمها. لذلك وافق المجلس على طلب الإفصاحات لمساعدة المستخدمين على فهم أثر توحيد هذه الحصص المسيطرة على البيانات المالية الموحدة بالرجوع إلى التأثير المترتب على الجوانب الرئيسية للبيانات المالية.

إستنتاج١٢. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الطريقة المتوقعة للتصرف قد تكون قيد البحث في تاريخ إعداد التقارير وأن الخطط من الممكن أن تتغير من فترة إلى أخرى. كما اعترف أيضاً بأن التصرف قد يحدث على مراحل. لذلك وافق المجلس على طلب الإفصاحعن "الوضع الحالي لمنهج التصرف".

إستنتاج١٣. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن تقتصر الإفصاحات على الحالات التي من المتوقع أن توجد فيها السيطرة لفترة زمنية محددة، مثل سنة أو سنتين. وقرر المجلس عدم تحديد فترة زمنية. واعتبر أن الحد من الإفصاحات بحيث تقتصرعلى الحصص المسيطرة والحالات التي لا يزال يوجد فيها نية حقيقية للتصرف بالحصص سوف يؤدي إلى إفصاحات غنية بالمعلومات دون وجود أغلبية ساحقة من القراء مع الكثير من التفاصيل.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦

إستنتاج١٤. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بياناً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل ٢٠١٦. يقوم هذا البيان بتعديل مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) حذف الفقرات في المعايير المتعلقة بقابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على "منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية" من قسم النطاق من كل معيار؛

(ب) استبدال مصطلح "مؤسسات الأعمال الحكومية" بمصطلح "منشآت القطاع العام التجارية"، متى كان ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة ١٠ من المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال توفير وصف إيجابي لمنشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

توضيح أسباب هذه التغييرات في أسس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ١.

مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"* مستمد بشكل أساسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ *"الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"* (الصادر في عام ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤). وفي وقت إصدار هذا المعيار، لم يبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في قابلية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩ *"الأدوات المالية"* على منشآت القطاع العام. لذلك، تُستبدل الإشارات إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٩ ضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ بإشارات إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتناول الأدوات المالية.

والإختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ هي كما يلي:

- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨، في بعض الحالات، مصطلحات تختلف عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢. وأهم الأمثلة على ذلك هو استخدام مصطلحات "صافي الأصول/حقوق الملكية"، "المنشأة الإقتصادية"، "المنشأة المسيطرة"، "المنشأة الخاضعة للسيطرة"، "الإيرادات" ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨. والمصطلحات المقابلة لها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ هي "حقوق الملكية"، "المجموعة"، "الشركة الأم"، "الشركة التابعة"، "الدخل".
- يقّر تعريف المنشأة المنظمة الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ بالطرق المختلفة التي يمكن الحصول من خلالها على السيطرة في القطاع العام.
- يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ من المنشأة المسيطرة التي تسيطر على المنشأة الإستثمارية، وهي ليست بحد ذاتها منشأة إستثمارية، الإفصاح عن معلومات فيما يتعلق بالمنشآت الإستثمارية غير الموحدة. ولا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ تقديم هذه الإفصاحات من قبل المنشأة المسيطرة التي تسيطر على المنشأة الإستثمارية، والتيليست بحد ذاتها منشأة إستثمارية لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٠ يتطلب بأن تقوم هذه المنشأة المسيطرة بتوحيد المنشآت الإستثمارية الخاضعة للسيطرة.
- يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٨ الإفصاح عن معلومات حول حصص الملكية التي لا يمكن قياسها كمياً. ولا يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٢ هذه الإفصاحات.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩

منافع الموظفين

شكر وتقدير

إن هذا المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام مأخوذة بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ *"منافع الموظفين"* الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي ١٩ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها في Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary London Wharf, E14 4HD, United Kingdom,

بريد إلكتروني: publications@ifrs.org

موقع على الإنترنت: http://www.ifrs.org

إنَّ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذهِ المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩
" منافع الموظفين "
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تشمل هذه النسخة التعديلات الناتجة عن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١ .

صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *" منافع الموظفين "* في يوليو ٢٠١٦.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ من خلال معايير القطاع العام التالية:

- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨* (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٥٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٠١	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٠٣أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٢٢	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة ١٢٤أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٢٤أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٢٥	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٢٥أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٢٧	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٢٨	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٥٩	تعديل	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١٧٦أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨

يوليو ٢٠١٦

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩

منافع الموظفين

المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢ – ٧
تعريفات	٨
منافع الموظفين قصيرة الأجل	٩ – ٢٥
الإعتراف والقياس	١١ – ٢٤
الإفصاح	٢٥
منافع ما بعد التوظيف – التمييز بين خطط المساهمة المحددة وخطط المنفعة المحددة	٢٦ – ٥١
الخطط متعددة أصحاب العمل	٣٢ – ٣٩
خطط المنافع المحددة عندما تكون المنشآت المشاركة خاضعة للسيطرة مشتركة	٤٠ – ٤٣
خطط الدولة	٤٤ – ٤٧
المنافع المؤمنة	٤٨ – ٥١
منافع ما بعد التوظيف – خطط المساهمة المحددة	٥٢ – ٥٦
الإعتراف والقياس	٥٣ – ٥٤
الإفصاح	٥٥ – ٥٦
منافع ما بعد التوظيف – خطط المنفعة المحددة	٥٧–١٥٤
الإعتراف والقياس	٥٨–٦٧
الإعتراف والقياس: القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية	٦٨–١٠٠
الإعتراف والقياس – القيمة الحالية لتكلفة الخدمة المحددة السابقة والأرباح والخسائر عند التسوية	١٠١–١١٤
الإعتراف والقياس – أصول الخطة	١١٥ – ١٢١
مكونات تكلفة المنفعة المحددة	١٢٢ – ١٣٢
العرض	١٣٣ – ١٣٦
الإفصاح	١٣٧ – ١٥٤
منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل	١٥٥ – ١٦١
الإعتراف والقياس	١٥٨ – ١٦٠

الإفصاح..... ١٦١
منافع نهاية الخدمة..... ١٦٢ – ١٧٤
الإعتراف..... ١٦٨ – ١٧١
القياس..... ١٧٢ – ١٧٣
الإفصاح..... ١٧٤
أحكام إنتقالية..... ١٧٥
تاريخ النفاذ..... ١٧٦ – ١٧٧
سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ (٢٠٠٨)..... ١٧٨
ملحق أ: إرشادات التطبيق
ملحق ب: تعديلات على المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام
أساس الإستنتاج
المقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٩

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ *"منافع الموظفين"* مبين في الفقرات ١–١٧٨. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة منافع الموظفين والإفصاح عنها. ويتطلب المعيار من المنشأة الإعتراف بما يلي:

(أ) إلتزام معين عندما يقدم الموظف الخدمة مقابل منافع الموظفين التي ستُدفع مستقبلاً؛ و

(ب) مصروف معين عندما تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية أو احتمال تقديم الخدمات الناجمة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل منافع الموظفين.

النطاق

٢ **ينبغي تطبيق هذا المعيار من قبل صاحب العمل في محاسبة جميع منافع الموظفين، بإستثناء معاملات الدفع على أساس الأسهم (أنظر المعيار المحاسبي المحلي أو الدولي الملائم الذي يتناول معاملات الدفع على أساس الأسهم).**

٣ لا يتناول هذا المعيار إعداد التقارير من قبل برامج منافع التقاعد ((أنظر المعيار المحاسبي المحلي أو الدولي الملائم الذي يتناول خطط منافع تقاعد الموظفين). لا يتناول هذا المعيار المنافع المقدمة من خلال برامج الضمان الإجتماعي المركب التي لا تعتبر متبادلة نظير الخدمات المقدمة من قبل الموظفين أو الموظفين السابقين في منشآت القطاع العام.

٤ تشمل منافع الموظفين التي ينطبق عليها هذا المعيار المنافع المقدمة:

(أ) بموجب خطط رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين المنشأة ومختلف الموظفين أو مجموعات الموظفين أو ممثليهم؛

(ب) بموجب متطلبات تشريعية، أو من خلال ترتيبات الصناعة، التي يتعين على المنشآت بموجبها الإسهام في الخطط الوطنية أو خطط الدولة أو خطط الصناعة أو الخطط متعددة أصحاب العمل، أو عندما يكون مطلوب من المنشآت أن تساهم في برامج الضمان الإجتماعي المركب؛ أو

(ج) بموجب الممارسات غير الرسمية التي تؤدي إلى نشوء إلتزام إستدلالي. تؤدي الممارسات غير الرسمية إلى نشوء إلتزام إستدلالي عندما لا يكون لدى المنشأة بديل واقعي سوى دفع منافع الموظفين. ومن الأمثلة على الإلتزام الإستدلالي هو عندما ينتج عن تغيير الممارسات غير الرسمية للمنشأة أضرار غير مقبولة لعلاقتها مع الموظفين.

٥ تشمل منافع الموظفين ما يلي:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، كما في الآتي، إذا كان من المتوقع تسويتها بشكل كامل قبل ١٢ شهرا بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمات ذات العلاقة:

(١) الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي؛
(٢) الإجازات السنوية والمرضية المدفوعة؛
(٣) مشاركة الأرباح والمكافآت؛ و
(٤) المنافع غير النقدية (مثل الرعاية الصحية والإسكان والسيارات والسلع أو الخدمات الحرة أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف، مثل ما يلي:
(١) منافع التقاعد (مثل مدفوعات معاشات التقاعد والمبالغ المقطوعة عند التقاعد)؛ و
(٢) منافع أخرى ما بعد التوظيف، مثل التأمين على الحياة بعد التوظيف والرعاية الصحية بعد التوظيف؛

(ج) منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، مثل ما يلي:
(١) الإجازات طويلة الأجل المدفوعة مثل الإجازة المستحقة بعد الخدمة الطويلة أو الإجازة الدراسية؛
(٢) العطل أو منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى؛ و
(٣) منافع العجز طويلة الأجل؛

(د) منافع نهاية الخدمة.

٦ تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة إما للموظفين أو معاليهم، وقد يتم تسويتها بدفعات (أو تقديم السلع أو الخدمات) تُسدد إما مباشرة إلى الموظفين وأزواجهم وأطفالهم أو معاليهم أو غيرهم، مثل شركات التأمين.

٧ يمكن للموظف تقديم خدمات للمنشأة بدوام كامل أو جزئي وعلى أساس دائم أو غير منتظم أو مؤقت. ولغرض هذا المعيار، يشمل الموظفون موظفو الإدارة الرئيسيون وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠، *الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة*.

تعريفات

٨ **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بمعانيها المحددة على النحو الآتي:**

تعريفات منافع الموظفين

منافع الموظفين (Employee benefits) هي جميع أشكال العوض النقدي التي تقدمها المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون أو مقابل نهاية الخدمة.

منافع الموظفين قصيرة الأجل (Short-term employee benefits) هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع نهاية الخدمة) التي تستحق تسويتها بشكل كامل قبل ١٢ شهرا بعد نهاية فترة إعداد التقارير التي يقدم فيها الموظفون الخدمات ذات العلاقة.

منافع ما بعد التوظيف (Post-employment benefits) هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع نهاية الخدمة ومنافع الموظفين قصيرة الأجل) التي تكون مستحقة الدفع بعد إكمال مدة الخدمة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل (Other long-term employee benefits) هي جميع منافع الموظفين بإستثناء منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف ومنافع نهاية الخدمة.

منافع نهاية الخدمة (Termination benefits) هي منافع الموظفين المقدمة مقابل إنهاء خدمة الموظف نتيجة إمّا:

(أ) قرار المنشأة إنهاء خدمات الموظف قبل حلول تاريخ التقاعد الاعتيادي؛ أو

(ب) قرار الموظف قبول عرض منافع مقابل إنهاء خدماته.

تعريفات متعلقة بتصنيف الخطط

خطط منافع ما بعد التوظيف (Post-employment benefits) هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقدّم بموجبها المنشأة منافع ما بعد التوظيف لواحد أو أكثر من الموظفين.

خطط المساهمات المحددة (Defined contribution plans) هي خطط منافع ما بعد التوظيف التي تدفع بموجبها المنشأة مساهمات ثابتة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يترتب عليها أي إلتزام قانوني أو إستدلالي لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يمتلك الصندوق أصولا كافية لدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

خطط المنافع المحددة (Defined benefit plans) هي خطط منافع ما بعد التوظيف بإستثناء خطط المساهمات المحددة.

الخطط متعددة أصحاب العمل (Multi-employer benefit plans) هي خطط المساهمات المحددة (بإستثناء خطط الدولة) أو خطط المنافع المحددة (بإستثناء خطط الدولة) التي:

(أ) تجمع الأصول التي تساهم بها منشآت مختلفة غير خاضعة لسيطرة مشتركة؛ و

(ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم منافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة، على أساس أنّه يتم تحديد مستويات المساهمات والمنافع دون النظر في هوية المنشأة التي تعين الموظفين لديها.

خطط الدولة (State plans) هي الخطط التي يتم وضعها بموجب التشريعات التي تعمل باعتبارها خطط متعددة أصحاب العمل في الفئات الاقتصادية التي يوضحها التشريع.

تعريفات متعلقة بصافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة

إن صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (Defind benefit liability) هو العجز أو الفائض الذي يتم تعديله فيما يخص أي تأثير ناتج عن تحديد صافي أصل المنافع المحددة بسقف الأصل.

والعجز أو الفائض (Deficit or suplus) هو عبارة عن:

(أ) القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة مطروحاً منه؛ و

(ب) القيمة العادلة لأصول الخطة (إن وجدت).

سقف الأصل (The asset ceiling) هو القيمة الحالية لأي منافع اقتصادية متاحة على شكل رديات من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية في الخطة.

القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة (The present value of a defined benefit obligation) هي القيمة الحالية، دون اقتطاع أي من أصول الخطة، للدفعات المستقبلية المتوقعة اللازمة لتسوية الإلتزام الناتج عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

تشمل أصول الخطة (Plan assets) ما يلي:

(أ) أصول محتفظ بها في صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل؛ و

(ب) بوالص التأمين المؤهلة.

الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل (Assets held by a long-term employee benfit fund are) هي الأصول (بإستثناء الأدوات المالية القابلة للنقل والصادرة عن المنشأة المعدة للتقارير) التي:

(أ) تحتفظ بها منشأة ما (صندوق) معين منفصلة قانوناً عن المنشأة المعدة للتقارير وتوجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛ و

(ب) تكون متاحة للاستخدام فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، ولا تكون متاحة للدائنين التابعين للمنشأة المعدة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إرجاعها إلى المنشأة المعدة للتقارير، ما لم:

(١) تكون الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية جميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة التابعة للخطة أو للمنشأة المعدة للتقارير؛ أو

(٢) يتم إرجاع الأصول إلى المنشأة المعدة للتقارير لردّها إلى منافع الموظفين المدفوعة مسبقاً.

بوليصة التأمين المؤهلة (A qualifying insurance policy) هي بوليصة[1] تأمين صادرة عن مؤمّن لا يكون عبارة عن طرف ذي علاقة (حسبما يرد تعريفه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ " الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة") بالمنشأة المعدة للتقارير، إذا كانت عوائد البوليصة:

(أ) يمكن استخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين وفقاً لخطة المنافع المحددة؛ و

(ب) لا تكون متاحة للدائنين التابعين للمنشأة المعدة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة المعدة للتقارير، ما لم:

(١) تمثّل العوائد أصول فائضة لا حاجة لها كي تلبي البوليصة جميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة؛ أو

(٢) يتم إرجاع العوائد إلى المنشأة المعدة للتقارير لردّها إلى منافع الموظفين المدفوعة مسبقاً.

تعريفات متعلقة بتكلفة المنافع المحددة

تشمل تكلفة الخدمة (Service cost) ما يلي:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية (current service cost) هي الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناجمة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية؛

(ب) تكلفة الخدمة السابقة (past service cost) هو التغير في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لخدمة الموظف في الفترات السابقة، والذي ينجم عن تعديل الخطة (استحداث خطة منافع محددة أو سحبها أو إجراء تغييرات عليها) أو تقليص الخطة (قيام المنشأة بتخفيض عدد الموظفين المشمولين بالخطة)؛ و

(ج) أي ربح أو خسارة من التسوية.

الفائدة الصافية على صافي إلتزام (أصل) (Net interet on the net defined benefit liability (asset) المنافع المحددة" هو التغير خلال الفترة في صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة التي تنشأ مع مرور الوقت.

تشمل عمليات إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) (Remeasurements of the net defined benefit liability) المنافع المحددة ما يلي:

(أ) الأرباح والخسائر الأكتوارية؛

(ب) العائد على أصول الخطة، بإستثناء المبالغ المشمولة في الفائدة الصافية على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة؛ و

[1] إن بوليصة التأمين المؤهلة هي ليست بالضرورة عقد تأمين، (انظر المعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول عقود التأمين)

(ج) أي تغيّر في تأثير سقف الأصل، بإستثناء المبالغ المشمولة في الفائدة الصافية على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة.

الأرباح والخسائر الأكتوارية (Actuarial gains and losses) هي التغيرات في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناتجة عن:

(أ) التعديلات المتعلقة بالخبرة (آثار الفروقات بين الإفتراضات الأكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛ و

(ب) آثار التغيرات في الإفتراضات الأكتوارية.

العائد على أصول الخطة (The return on plan assest) هي الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والإيراد الآخر المستمد من أصول الخطة، بالإضافة إلى الأرباح أو الخسائر المحققة وغير المحققة من أصول الخطة، مطروحا منها:

(أ) أي تكاليف لإدارة أصول الخطة؛ و

(ب) أي ضرائب مستحقة الدفع من الخطة ذاتها، بإستثناء الضرائب المشمولة في الإفتراضات الأكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.

التسوية (A settlements) هي معاملة تلغي جميع الإلتزامات القانونية أو الإستدلالية الأخرى لبعض أو جميع المنافع المقدمة وفقاً لخطة المنافع المحددة، بإستثناء دفع المنافع إلى الموظفين أو بالنيابة عنهم والمنصوص عليها في شروط الخطة والمشمولة في الإفتراضات الأكتوارية.

منافع الموظفين قصيرة الأجل

٩ تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل بنوداً كالتالي، إذا كان من المتوقع تسويتها بشكل كامل قبل ١٢ شهراً بعد نهاية فترة إعداد التقارير التي يقدم فيها الموظفون الخدمات ذات العلاقة:

(أ) الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الإجتماعي؛

(ب) الإجازات السنوية والمرضية المدفوعة؛

(ج) مشاركة الأرباح والمكافآت؛ و

(د) المنافع غير النقدية (مثل الرعاية الصحية والإسكان والسيارات والسلع أو الخدمات الحرة أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

١٠ لا تحتاج المنشأة إلى إعادة تصنيف منافع الموظفين قصيرة الأجل إذا كانت توقعات المنشأة بشأن توقيت التسوية تتغير بشكل مؤقت. لكن إذا تغيرت خصائص المنفعة (مثل التغير من منفعة غير تراكمية إلى منفعة تراكمية) أو إذا كان التغير في توقعات توقيت التسوية هو تغير غير مؤقت، عندها تنظر المنشأة فيما إذا كانت المنفعة لا تزال تستوفي تعريف منافع الموظفين قصيرة الأجل.

الإعتراف والقياس

جميع منافع الموظفين قصيرة الأجل

١١ **عندما يقدّم الموظف خدمة ما للمنشأة خلال فترة محاسبية، تعترف المنشأة بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع دفعها مقابل تلك الخدمة:**

(أ) على أنه إلتزام (مصروف مستحق)، بعد اقتطاع أي مبلغ مدفوع مسبقاً. إذا تجاوز المبلغ المدفوع مسبقاً المبلغ غير المخصوم للمنافع، تعترف المنشأة بتلك الزيادة كأصل (مصروف مدفوع مسبقاً) إلى الحد الذي يؤدي فيه الدفع المسبق، على سبيل المثال، إلى تخفيض في المدفوعات المستقبلية أو إلى استرداد نقدي.

(ب) على أنه مصروف، إذا لم يتطلب أو يسمح معيار آخر بتضمين المنافع في تكلفة الأصل (أنظر، على سبيل المثال، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ *" المخزون"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *" الممتلكات والمصانع والمعدات"*).

١٢ **توضح الفقرات ١٣ و١٦ و١٩ كيفية تطبيق المنشأة للفقرة ١١ على منافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل إجازات مدفوعة وخطط لمشاركة الأرباح والمكافآت.**

الإجازات المدفوعة قصيرة الأجل

١٣ **تعترف المنشأة بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل إجازات مدفوعة وفقاً للفقرة ١١ كالآتي:**

(أ) في حال الإجازات المدفوعة المتراكمة، عندما يقدّم الموظفون خدمة تزيد من استحقاقهم للإجازات المستقبلية المدفوعة؛ و

(ب) في حال الإجازات المدفوعة غير المتراكمة، عند أخذ هذه الإجازات.

١٤ يمكن أن تدفع المنشأة للموظفين عن إجازاتهم لأسباب مختلفة بما في ذلك العطل وفي حالات المرض والعجز قصير الأجل والأمومة أو الأبوة والعمل في هيئة محلفين والخدمة العسكرية. ويقع استحقاق الإجازات المدفوعة ضمن فئتين:

(أ) المتراكمة؛ و

(ب) غير متراكمة.

١٥ إن الإجازات المدفوعة المتراكمة هي تلك التي ترحّل ويمكن استخدامها في فترات مستقبلية إذا لم يُستهلك استحقاق الفترة الحالية بشكل كامل. وقد تكون الإجازات المدفوعة المتراكمة إما مستحقة (بعبارة أخرى، يحق للموظفين الحصول على دفعة نقدية مقابل الاستحقاق غير المستهلك عند تركهم العمل) أو غير مستحقة (حيث لا يحق للموظفين الحصول على دفعة نقدية مقابل الاستحقاق غير المستهلك عند تركهم

العمل). وينشأ إلتزام معين عند تقديم الموظفين لخدمة تزيد من استحقاقهم في الإجازات المستقبلية المدفوعة. ويكون الإلتزام قائماً ويُعترف به حتى في حال عدم استحقاق الإجازات المدفوعة، على الرغم من أن احتمالية ترك الموظفين العمل قبل استهلاكهم الإجازات المتراكمة غير المستحقة يؤثر على قياس ذلك الإلتزام.

١٦ **تقيس المنشأة التكلفة المتوقعة للإجازات المدفوعة المتراكمة كمبلغ إضافي يتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة الإجازات غير المستهلكة التي تراكمت في نهاية فترة إعداد التقارير.**

١٧ تقيس الطريقة المحددة في الفقرة السابقة الإلتزام بمبلغ الدفعات الإضافية التي يُتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة تراكم المنافع. وفي كثير من الحالات، قد لا تحتاج المنشأة لإجراء حسابات تفصيلية لتقدير عدم وجود إلتزام هام للإجازات المدفوعة غير المستخدمة. على سبيل المثال، من المرجح أن يكون إلتزام الإجازة المرضية هاماً فقط إذا كان هنالك تفاهم رسمي أو غير رسمي بإمكانية اعتبار الإجازة المرضية المدفوعة غير المستخدمة بأنها إجازة سنوية مدفوعة.

١٨ لا تُرحّل الإجازات غير المتراكمة المدفوعة: تنقضي هذه الإجازات إذا لم يتم استهلاك الإجازات المستحقة في الفترة الحالية بشكل كامل وإذا لم تخوّل الموظفين الحصول على دفعة نقدية مقابل الإجازات المستحقة غير المستهلكة عند تركهم العمل. ويكون هذا هو الحال عادة فيما يخص الإجازات المرضية المدفوعة (إلى الحد الذي لا يزيد فيه استحقاق الإجازات السابقة غير المستهلكة من استحقاق الإجازات المستقبلية) وإجازات الأمومة أو الأبوة والإجازات المدفوعة عن الخدمة في هيئة المحلفين أو الخدمة العسكرية. ولا تعترف المنشأة بأي إلتزام أو مصروف حتى موعد الحصول على إجازة، لأن خدمة الموظف لا تزيد من مبلغ المنافع.

خطط مشاركة الأرباح والمكافآت

١٩ **تعترف المنشأة بالتكلفة المتوقعة لمشاركة الأرباح ودفعات المكافآت وفقاً للفقرة ١١ فقط عندما:**

(أ) يترتب على المنشأة إلتزاماً حالياً أو إستدلالياً بتسديد تلك الدفعات نتيجة أحداث سابقة؛ و

(ب) يكون من الممكن إجراء تقدير موثوق للإلتزام.

يكون الإلتزام الحالي قائماً فقط عندما لا يكون أمام المنشأة بديل واقعي سوى تسديد الدفعات.

٢٠ في القطاع العام، يكون لدى بعض المنشآت خطط مكافآت مرتبطة بأهداف تقديم الخدمات أو جوانب الأداء المالي. وبموجب تلك الخطط، يحصل الموظفون على مبالغ معينة، وفقاً لتقييم مساهمتهم في تحقيق أهداف المنشأة أو قطاع من المنشأة. وفي بعض الحالات، قد تكون تلك الخطط خاصة بمجموعة من الموظفين، مثل أن يتم تقييم أداء بعض أو كل الموظفين في قطاع معين، وليس على أساس فردي. ونتيجة لطبيعة أهداف منشآت القطاع العام، فإن خطط المشاركة في الأرباح ليست شائعة في القطاع

العام مقارنة بالمنشآت الموجهة للربح. وعلى أي حال، على الأرجح تكون خطط المكافآت من مظاهر مكافأة الموظفين في قطاعات منشآت القطاع العام التي تعمل على أساس تجاري. قد لا تفعل بعض منشآت القطاع العام خطط مشاركة الأرباح، ولكنها قد تقييم الأداء مقارنة بمعايير قائمة على أساس مالي مثل توليد إيرادات مستمرة وتحقيق أهداف الميزانية. قد تتطلب بعض خطط المكافأة أن يتم دفع دفعات لجميع الموظفين الذين قدموا خدماتهم خلال فترة إعداد التقارير، حتى لو كانوا قد تركوا المنشأة قبل انتهاء فترة إعداد التقارير. وعلى أي حال، وبموجب خطط أخرى للمكافآت، يحصل الموظفون على دفعات فقط إذا استمروا في العمل في المنشأة لفترة معينة، على سبيل المثال، مطلب أن يقدم الموظفون خدماتهم على مدار فترة كاملة من فترات إعداد التقارير. وينشأ عن تلك الخطط إلتزاماً إستدلالياً حيث يقدم الموظفون خدمة تزيد من المبلغ الذي سيُدفع في حال استمروا في العمل حتى نهاية الفترة المحددة. ويعكس قياس تلك الإلتزامات الإستدلالية إمكانية ترك بعض الموظفين العمل دون استلام دفعات مشاركة الأرباح. وتنص الفقرة ٢٢ على ظروف إضافية تنبغي تلبيتها قبل أن تتمكن المنشأة من الإعتراف بالتكاليف المتوقعة المترتبة على الدفعات المعتمدة على الأداء، ودفعات المكافآت، ودفعات مشاركة الأرباح.

٢١ لا يترتب على المنشأة أي إلتزام قانوني لدفع المكافآت. ومع ذلك، تقوم المنشأة في بعض الحالات بدفع مكافآت. وفي هذه الحالات، يترتب على المنشأة إلتزاماً إستدلالياً حيث لا يكون أمامها بديل واقعي سوى دفع المكافآت. ويعكس قياس الإلتزام الإستدلالي إمكانية ترك بعض الموظفين عملهم دون استلام مكافأة.

٢٢ يمكن للمنشأة إجراء تقدير موثوق لإلتزامها القانوني أو الإستدلالي بموجب خطة الدفع المتعلقة بالأداء الوظيفي، أو خطة المكافآت، أو خطة مشاركة الأرباح أو فقط عندما:

(أ) تحتوي الشروط الرسمية للخطة صيغة معينة لتحديد مبلغ المنفعة؛

(ب) تحدد المنشأة المبالغ التي سيتم دفعها قبل التفويض بإصدار البيانات المالية؛ أو

(ج) تعطي الممارسات السابقة دليلاً واضحاً على مبلغ الإلتزام الإستدلالي للمنشأة.

٢٣ ينتج الإلتزام بموجب خطط مشاركة الأرباح وخطط المكافآت من خدمة الموظف وليس من معاملة معينة مع مالكي المنشأة. لذلك، تعترف المنشأة بتكلفة خطط مشاركة الأرباح وخطط المكافآت ليس كتوزيع للأرباح بل كمصاريف.

٢٤ إذا لم يُتوقع أن يتم تسوية دفعات مشاركة الأرباح ودفعات المكافآت بشكل كامل قبل ١٢ شهراً بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدّم فيها الموظفون الخدمات ذات العلاقة، تكون تلك الدفعات هي عبارة عن منافع موظفين أخرى طويلة الأجل (أنظر الفقرات ١٥٥ – ١٦١).

الإفصاح

٢٥ على الرغم من أنّ هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة حول منافع الموظفين قصيرة الأجل، قد تتطلب معايير أخرى إجراء إفصاحات معينة. على سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ إفصاحات حول إجمالي مكافآت أفراد الإدارة الرئيسيين. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"* الإفصاح عن معلومات عن مصروف منافع الموظفين.

منافع ما بعد التوظيف: الفرق بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة

٢٦ تشمل منافع ما بعد التوظيف بنود معينة كالتالي:

(أ) منافع التقاعد (مثل معاشات التقاعد ودفعات المبالغ المقطوعة عند التقاعد)؛ و

(ب) منافع أخرى ما بعد التوظيف مثل التأمين على الحياة بعد التوظيف والرعاية الصحية بعد التوظيف.

تعدّ الترتيبات التي تقدّم بموجبها المنشأة منافع ما بعد التوظيف هي خطط منافع ما بعد التوظيف. وتطبّق المنشأة هذا المعيار على جميع الترتيبات سواءً تلك التي تنطوي أو لا تنطوي على تأسيس منشأة منفصلة، مثل خطة معاشات التقاعد، وخطط التقاعد، أو خطط منافع التقاعد لاستلام المساهمات ودفع المنافع.

٢٧ تُصنّف خطط منافع ما بعد التوظيف إمّا كخطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، بالاعتماد على الجوهر الاقتصادي للخطة حسبما هو مستمد من بنودها وشروطها الرئيسية.

٢٨ وفقاً لخطط المساهمات المحددة، يقتصر الإلتزام القانوني أو الإستدلالي للمنشأة على المبلغ الذي توافق على المساهمة به في الصندوق. لذلك، يتم تحديد مبلغ منافع ما بعد التوظيف التي يستلمها الموظف بمقدار المساهمات التي تدفعها المنشأة (وربما كذلك الموظف) في خطة منافع ما بعد التوظيف أو شركة التأمين، بالإضافة إلى عائدات الاستثمار الناشئة من المساهمات. وبالتالي، تقع المخاطرة الأكتوارية (أن تكون المنافع أقل من المتوقع) ومخاطر الاستثمار (أن تكون الأصول المستثمرة غير كافية لتلبية المنافع المتوقعة)، من حيث المضمون، على الموظفين.

٢٩ ومن الأمثلة على الحالات التي لا يقتصر فيها إلتزام المنشأة على المبلغ الذي توافق على المساهمة به في الصندوق هو عندما يترتب على المنشأة إلتزام قانوني أو إستدلالي من خلال:

(أ) صيغة منافع الخطة التي لا ترتبط فقط بمبلغ المساهمات وتتطلب من المنشأة تقديم مزيد من المساهمات إذا كانت الأصول غير كافية لتلبية المنافع في صيغة منافع الخطة؛

(ب) ضمان، إما بشكل غير مباشر عبر خطة معينة أو بشكل مباشر، لتحقق عائد محدد على المساهمات؛ أو

(ج) تلك الممارسات غير الرسمية التي تؤدي إلى نشوء الإلتزام الإستدلالي. على سبيل المثال، قد ينشأ إلتزام إستدلالي حيث يكون للمنشأة تاريخ من زيادة المنافع للموظفين السابقين لمواكبة التضخم حتى في حال عدم وجود إلتزام قانوني للقيام بذلك.

٣٠ بموجب خطط المنافع المحددة:

(أ) تلتزم المنشأة بتوفير المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين؛ و

(ب) تقع المخاطر الأكتوارية (أن تكون تكلفة المنافع أكثر من المتوقع) ومخاطر الاستثمار، من حيث المضمون، على المنشأة. إذا كانت الخبرة الأكتوارية أو الاستثمارية أسوأ من المتوقع، فإنه يمكن زيادة إلتزام المنشأة.

٣١ توضّح الفقرات ٣٢–٥١ الفرق بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة في سياق الخطط متعددة أصحاب العمل وخطط المنافع المحددة التي تتقاسم المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة وخطط الدولة والمنافع المؤمَّنة.

الخطط متعددة أصحاب العمل

٣٢ تصنّف المنشأة خطة متعددة أصحاب العمل كخطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة وفقاً لشروط الخطة (بما في ذلك أي إلتزام إستدلالي يتجاوز نطاق الشروط الرسمية).

٣٣ إذا شاركت المنشأة في خطة منافع محددة متعددة أصحاب العمل، ما لم تنطبق الفقرة ٣٤، فإنه يتعين عليها:

(أ) محاسبة حصتها التناسبية من إلتزام المنافع المحددة وأصول الخطة والتكاليف المرتبطة بالخطة بنفس الطريقة التي يتم فيها محاسبة خطة المنافع الأخرى المحددة؛ و

(ب) الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرات ١٣٧ – ١٥٠ (بإستثناء الفقرة ١٥٠(د)).

٣٤ عندما لا تكون المعلومات الكافية متاحة لاستخدام محاسبة المنافع المحددة فيما يخص خطة المنافع المحددة متعددة أصحاب العمل، ينبغي على المنشأة:

(أ) محاسبة الخطة وفقاً للفقرتين ٥٣، و٥٤ كما لو كانت عبارة عن خطة مساهمات محددة؛ و

(ب) الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ١٥٠.

٣٥ فيما يلي مثال على خطة المنافع المحددة متعددة أصحاب العمل:

(أ) عندما يتم تمويل الخطة على أساس الاستحقاق الفوري: تحدّد المساهمات عند مستوى معين يُتوقع أن يكون كافياً لدفع المنافع التي تستحق في نفس الفترة؛ وتُدفع المنافع المستقبلية التي تُكتسب خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية؛ و

(ب) تُحدد منافع الموظفين بطول فترة خدمتهم ولا يكون أمام المنشآت المشاركة أي وسائل واقعية للانسحاب من الخطة دون دفع مساهمة عن المنافع التي يكتسبها الموظفون حتى تاريخ الانسحاب. وينتج عن تلك الخطة مخاطر أكتوارية بالنسبة للمنشأة: إذا كانت التكلفة النهائية للمنافع التي تمّ اكتسابها مسبقاً في نهاية فترة إعداد التقارير أكثر من المتوقع، يتعين على المنشأة إما زيادة مساهماتها أو اقناع الموظفين بقبول تخفيض المنافع. لذلك، تكون تلك الخطة هي عبارة عن خطة منافع محددة.

٣٦ عندما تكون المعلومات الكافية متوفّرة حول خطة المنافع المحددة متعددة أصحاب العمل، تقوم المنشأة بمحاسبة حصتها التناسبية من إلتزام المنافع المحددة وأصول الخطة وتكلفة ومنافع ما بعد التوظيف المرتبطة بالخطة بنفس الطريقة التي يتم فيها محاسبة أي خطة أخرى للمنافع المحددة. إلا أن المنشأة قد لا تكون قادرة على تحديد حصتها في المركز المالي والأداء المالي الأساسيين للخطة بموثوقية كافية لأغراض المحاسبة. وقد يحدث هذا في حال:

(أ) عرّضت الخطة المنشآت المشاركة للمخاطر الأكتوارية المرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين في المنشآت الأخرى، وتكون النتيجة غياب أساس ثابت وموثوق به لتخصيص الإلتزام وأصول خطة والتكاليف للمنشآت الفردية المشاركة في الخطة؛ أو

(ب) لم يكن لدى المنشأة فرصة الوصول إلى معلومات كافية حول الخطة تلبي متطلبات هذا المعيار.

في تلك الحالات، تقوم المنشأة بمحاسبة الخطة كما لو كانت خطة مساهمات محددة وتفصح عن المعلومات الإضافية التي تقتضيها الفقرة ١٥٠.

٣٧ قد يحصل اتفاق تعاقدي بين الخطة متعددة أصحاب العمل والمشاركين فيها تحدد كيفية توزيع الفائض في الخطة على المشاركين (أو العجز الممول). ويعترف المشارك في الخطة متعددة أصحاب العمل، والتي تنطوي على اتفاقية تحاسب الخطة على أنها خطة مساهمات محددة وفقاً للفقرة ٣٤، بالأصل أو الإلتزام الذي ينشأ من الاتفاقية التعاقدية والإيراد أو المصروف الناتج في حساب الفائض أو العجز.

٣٨ تختلف الخطط متعددة أصحاب العمل عن خطط إدارة المجموعة، حيث أن خطة إدارة المجموعة هي مجرد عملية تجميع لخطط أصحاب العمل الفردية للسماح لأصحاب العمل المشاركين بجمع أصولهم لأغراض الاستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الاستثمار، ولكن يتم فصل مطالبات أصحاب العمل المختلفين لتحقيق المنافع الفردية لموظفيهم. ولا تفرض خطط إدارة المجموعة مشكلات محاسبية معيّنة لأن المعلومات متوفرة بسهولة للتعامل معها بنفس الطريقة كأي خطة أخرى لصاحب عمل منفرد ولأن تلك الخطط لا تعرّض المنشآت المشاركة لمخاطر أكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والمستقبليين في المنشآت الأخرى. وتتطلّب التعريفات في هذا المعيار من المنشأة تصنيف خطة إدارة المجموعة كخطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة وفقاً لبنود الخطة (بما في ذلك أي إلتزام إستدلالي يتجاوز نطاق البنود الرسمية).

٣٩ **عند تحديد متى يُعترف بإلتزام يتعلق بتصفية خطة المنافع المحددة متعددة أصحاب العمل وعند** تحديد **كيفية قياس ذلك الإلتزام، أو عند انسحاب المنشأة من خطة المنافع المحددة متعددة أصحاب العمل، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ " *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة* ".**

خطط المنافع المحددة التي تشارك المخاطر بين المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة

٤٠ لا تعتبر خطط المنافع المحددة التي تشارك المخاطر بين المنشآت المختلفة الخاضعة للسيطرة المشتركة، مثل المنشآت المسيطرة والمنشآت المسيطر عليها، من بين الخطط متعددة أصحاب العمل.

٤١ تحصل المنشأة المشاركة في تلك الخطة على معلومات حول الخطة ككل، المقاسة وفقاً لهذا المعيار على أساس الإفتراضات المنطبقة على الخطة ككل. وفي حال كان هنالك ترتيب ملزم أو سياسة معلنة لتحميل صافي تكلفة المنافع المحددة للخطة ككل التي يتم قياسها وفقاً لهذا المعيار على المنشآت الفردية بداخل المنشأة الاقتصادية، تعترف المنشأة في بياناتها المالية المنفصلة أو الموحدة بصافي تكلفة المنافع المحددة التي يتم تحميلها. وفي حال لم يكن هنالك مثل ذلك الترتيب أو السياسة، يتم الإعتراف بصافي تكلفة المنافع المحددة في البيانات المالية المنفصلة أو الموحدة لمنشأة المجموعة التي تكون قانونياً هي صاحب العمل الراعي للخطة. وتعترف منشآت المجموعة الأخرى في بياناتها المالية الموحدة أو المنفصلة بتكلفة مساوية لمساهمتها مستحقة الدفع للفترة.

٤٢ توجد حالات في القطاع العام التي تشارك فيها المنشآت المسيطرة واحدة أو أكثر من المنشآت المسيطر عليها في خطط المنفعة المحددة. بإستثناء الحالات التي يكون فيها اتفاق تعاقدي، أو ترتيب ملزم، أو سياسة معلنة، وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة ٤١، تعد المنشأة المسيطر عليها معالجتها المحاسبية على أساس مساهمات محددة وتعد المنشأة المسيطرة معالجتها المحاسبية على أساس المنافع المحددة وذلك في بياناتها المالية الموحدة. وتفصح المنشأة المسيطر عليها أيضاً عن أنها تعد معالجتها المحاسبية على أساس المساهمات المحددة في بياناتها المالية المنفصلة. وتقدم المنشأة المسيطر عليها التي تعد معالجتها المحاسبية على أساس المساهمات المحددة تفاصيلاً عن المنشأة المسيطر عليها، وتصرح بأنه، في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة، تتم المحاسبة على أساس المنفعة المحددة. وتفصح المنشأة المسيطر عليها أيضاً عن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٥١.

٤٣ **تعتبر المشاركة في تلك الخطة هي معاملة طرف ذو العلاقة لكل منشأة مجموعة فردية. لذلك تفصح المنشأة في بياناتها المالية المنفصلة أو الموحدة عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة ١٥١.**

خطط الدولة

٤٤ **تقوم المنشأة بمحاسبة خطة الدولة بنفس الطريقة التي تُحاسب فيها الخطة متعددة أصحاب العمل (أنظر الفقرات ٣٢ و٣٩).**

٤٥ توضع خطط الدولة من خلال تشريعات بحيث تغطي جميع المنشآت (أو جميع المنشآت في فئة معينة، على سبيل المثال، صناعة محددة) وتُدار من قبل حكومة الدولة أو الحكومة المحلية أو من قبل هيئة أخرى (على سبيل المثال، وكالة يتم إنشاؤها خصيصاً لهذا الغرض). يتناول هذا المعيار فقط منافع موظفي المنشأة، ولا يتناول المعالجة المحاسبية لأي إلتزام بموجب خطط الدولة متعلق بالموظفين الحاليين والسابقين في المنشآت التي لا تكون خاضعة لسيطرة المنشأة المعدّة للتقارير. وحيث إن الحكومات قد تضع خطط للدولة وتقدم منافع لموظفي منشآت القطاع الخاص و/أو الأفراد الذين يعملون لحسابهم الخاص، إلا أن هذا المعيار لا يتناول الإلتزامات التي تنتج فيما يتعلق بتلك الخطط. وتقدم بعض الخطط التي تطورها المنشأة منافع إلزامية، كبديل عن المنافع التي يمكن تغطيتها بطريقة أخرى وفقا لخطة الدولة ومنافع تطوعية إضافية. ولا تكون تلك الخطط هي خطط تابعة للدولة.

٤٦ تُموّل الكثير من خطط الدولة على أساس الاستحقاق الفوري: تُحدد المساهمات بمستوى معيين يُتوقع أن يكون كافياً لدفع المنافع المطلوبة التي تستحق في نفس الفترة؛ وتُدفع المنافع المستقبلية المكتسبة خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية، وتعد المنشآت التي تغطيها خطط الدولة معالجتها المحاسبية عن تلك الخطط إما كخطط مساهمة محددة أو خطط منفعة محددة. وتعتمد المعالجة المحاسبية على ما إذا كان على المنشأة أية إلتزامات قانونية أو إستدلالية لدفع المنافع المستقبلية: إلتزام إذا كان الإلتزام الوحيد على المنشأة هو دفع المساهمات عند استحقاقها، وإذا لم يكن على المنشأة إلتزام بدفع منافع مستقبلية، فإنها تحاسب عن خطط الدولة باعتبارها خطة مساهمة محددة.

٤٧ قد تصنف منشأة مسيطر عليها خطة الدولة كخطة مساهمة محددة. وعلى الرغم من ذلك، فإن وصف خطة الدولة بأنها خطة منافع محددة من قبل المنشأة المسيطرة هو إفتراض قابل للدحض. وعند دحض ذلك الإفتراض تتم المعالجة المحاسبية عن خطة الدولة باعتبارها خطة مساهمة محددة.

المنافع المؤمنة

٤٨ **قد تدفع المنشأة أقساط تأمين لتمويل خطة منافع ما بعد التوظيف. وتعامل المنشأة تلك الخطة كخطة مساهمات محددة ما لم يترتب على المنشأة (إمّا بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة) إلتزام قانوني أو إستدلالي:**

(أ) لدفع منافع الموظفين مباشرة عندما تصبح مستحقة؛ أو

(ب) لدفع مزيد من المبالغ إذا لم تدفع شركة التأمين جميع منافع الموظفين المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.

إذا احتفظت المنشأة بذلك الإلتزام القانوني أو الإستدلالي، تعامل المنشأة الخطة على أنها خطة منافع محددة.

٤٩ لا تحتاج المنافع المؤمَّنة وفق بوليصة تأمين أن يكون لها علاقة مباشرة أو تلقائية مع إلتزام المنشأة المتعلق بمنافع الموظفين. تخضع خطط منافع ما بعد التوظيف التي تتضمن بوالص تأمين لنفس التمييز بين المحاسبة والتمويل حالها حال الخطط المموّلة الأخرى.

٥٠ عندما تموّل المنشأة إلتزام منافع ما بعد التوظيف من خلال مساهمتها في بوليصة تأمين تحتفظ المنشأة بموجبها (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة، أو عبر آلية لتحديد أقساط مستقبلية أو عبر علاقة الطرف ذو العلاقة مع المؤمَّن عليه) بإلتزام قانوني أو إستدلالي، لا يعتبر دفع الأقساط هو ترتيب مساهمات محددة. ويتبع ذلك أنّ المنشأة:

(أ) تقوم بمحاسبة بوليصة التأمين المؤهّلة كواحد من أصول الخطة (أنظر الفقرة ٨)؛ و

(ب) تعترف ببوالص التأمين الأخرى كحقوق استعاضة (إذا كانت البوالص تلبّي المعايير الواردة في الفقرة ١١٨).

٥١ عندما تكون بوليصة التأمين باسم مشارك محدد في الخطة أو مجموعة من المشاركين فيها ولا يترتب على المنشأة أي إلتزام قانوني أو إستدلالي لتغطية أي خسارة من البوليصة، لا تلتزم المنشأة بدفع منافع للموظفين وتكون شركة التأمين مسؤولة وحدها عن دفع المنافع. ويكون دفع الأقساط الثابتة وفقاً لتلك العقود، من حيث المضمون، هو تسوية لإلتزامات منافع الموظفين وليس استثمارا لتلبية الإلتزام. وتبعا لذلك، لم تعد تمتلك المنشأة أصل أو إلتزام. لذلك، تعامل المنشأة تلك المدفوعات كمساهمات في خطة المساهمات المحددة.

منافع ما بعد التوظيف: خطط المساهمات المحددة

٥٢ تكون محاسبة خطط المساهمات المحددة واضحة ومباشرة وذلك لأن إلتزام المنشأة المعدّة للتقارير لكل فترة يتحدد بالمبالغ التي سيتم المساهمة بها لتلك الفترة. وتبعا لذلك، لا تكون الإفتراضات الأكتوارية مطلوبة لقياس الإلتزام أو المصروف. تبعا لذلك، لا تُطلب إفتراضات أكتوارية لقياس الإلتزام أو المصروف ولا توجد احتمالية لتحقق أرباح أو خسائر أكتوارية. وعلاوة على ذلك، تُقاس الإلتزامات على أساس غير مخصوم، بإستثناء ألا يكون من المتوقع تسويتها بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير التي يقدّم فيها الموظفون الخدمات ذات العلاقة.

الإعتراف والقياس

٥٣ **عندما يقدّم الموظف خدماته لمنشأة خلال فترة معينة، تعترف المنشأة بالمساهمة مستحقة الدفع في خطة المساهمات المحددة مقابل تلك الخدمة:**

(أ) كإلتزام (مصروف مستحق)، بعد اقتطاع أي مساهمة مدفوعة مسبقاً. إذا تجاوزت المساهمة المدفوعة مسبقاً المساهمة المستحقة مقابل الخدمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير، تعترف المنشأة بتلك الزيادة كأصل (مصروف مدفوع مسبقاً) إلى الحد الذي يؤدي فيه الدفع المسبق، على سبيل المثال، إلى تخفيض المدفوعات المستقبلية أو إلى رديات نقدية؛ و

(ب) كمصروف، ما لم يتطلب أو يسمح معيار آخر بدمج المساهمة في تكلفة الأصل (أنظر، على سبيل المثال، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧).

٥٤ **عندما لا يُتوقّع أن يتم تسوية المساهمات في خطة المساهمات المحددة بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدّم فيها الموظفون الخدمات ذات العلاقة، فإنه يتم خصمها باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة ٨٥.**

الإفصاح

٥٥ **تفصح المنشأة عن المبلغ المعترف به كمصروف لخطط المساهمات المحددة.**

٥٦ حيث يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠، تفصح المنشأة عن معلومات حول المساهمات في خطط المساهمات المحددة لموظفي الإدارة الرئيسيين.

منافع ما بعد التوظيف: خطط المنافع المحددة

٥٧ تعدّ محاسبة خطط المنافع المحددة محاسبة معقدة لأنه يتوجب استخدام الإفتراضات الأكتوارية لقياس الإلتزام والمصروف، وهناك احتمالية بتحقق أرباح وخسائر أكتوارية. علاوةً على ذلك، تُقاس الإلتزامات على أساس الخصم بسبب إمكانية تسويتها بعد سنوات عدة من تقديم الموظفين للخدمات ذات العلاقة.

الإعتراف والقياس

٥٨ قد تكون خطط المنافع المحددة غير مموّلة أو قد تكون مموّلة بشكل كامل أو جزئي عن طريق مساهمات المنشأة، وموظفيها في بعض الأحيان، في منشأة أو صندوق يكون منفصل قانونياً عن المنشأة المعدّة للتقارير والذي يُدفع منه منافع الموظفين. يعتمد دفع المنافع الممولة عند استحقاقها ليس فقط على المركز المالي والأداء الاستثماري للصندوق ولكن أيضاً على قدرة المنشأة واستعدادها لتعويض أي نقص في أصول الصندوق. لذلك تقوم المنشأة، جوهرياً، بمواجهة المخاطر الأكتوارية والاستثمارية المرتبطة بالخطة. وتبعا لذلك، لا يكون المصروف المعترف به في خطة المنافع المحددة هو بالضرورة مبلغ المساهمة المستحقة للفترة.

٥٩ تتضمن محاسبة المنشأة لخطة المنافع المحددة الخطوات التالية:

(أ) تحديد العجز أو الفائض. وهذا يتضمن:

(١) استخدام اسلوب أكتواري وطريقة ائتمان الوحدة المقدرة لإجراء تقدير موثوق للتكلفة النهائية لمنافع المنشأة التي يحصل عليها الموظفون مقابل خدماتهم في الفترات الحالية والسابقة (أنظر الفقرة ٧١). ويتطلب هذا من المنشأة تحديد مقدار المنافع المنسوبة إلى الفترات الحالية والسابقة (أنظر الفقرات ٧٢ – ٧٦ وإجراء تقديرات (إفتراضات أكتوارية) حول المتغيرات الديموغرافية (مثل معدل دوران ووفيات الموظفين) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي سوف تؤثر على تكلفة المنافع (أنظر الفقرات ٧٧ – ١٠٠)؛

(٢) خصم تلك المنافع بهدف تحديد القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية (أنظر الفقرات ٧١، و٨٥ – ٨٨)؛

(٣) اقتطاع القيمة العادلة لأي أصول خطة (أنظر الفقرات ١١٥ – ١١٧) من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.

(ب) تحديد مبلغ صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة على أنه مبلغ العجز أو الفائض المحدّد في البند (أ)، والمعدّل فيما يخص أي أثر لتحديد صافي أصل المنافع المحددة بسقف الأصل (أنظر الفقرة ٦٦).

(ج) تحديد المبالغ التي سيُعترف بها في حساب الفائض أو العجز:

(١) تكلفة الخدمة الحالية (أنظر الفقرات ٧٢ – ٧٦ والفقرة ١٢٤أ).

(٢) أي تكلفة خدمة سابقة وأرباح أو خسائر من التسوية (أنظر الفقرات ١٠١ – ١١٤).

(٣) صافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (أنظر الفقرات ١٢٥ – ١٢٨).

(د) تحديد إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة الذي يُعترف به في صافي الأصول/حقوق الملكية، ويشتمل على:

(١) الأرباح والخسائر الأكتوارية (أنظر الفقرتان ١٣٠ و١٣١)؛

(٢) العائد على أصول الخطة، بإستثناء المبالغ المشمولة في صافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (أنظر الفقرة ١٣٢)؛ و

(٣) أي تغيّر في تأثير سقف الأصل (أنظر الفقرة ٦٦)، بإستثناء المبالغ المشمولة في صافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة.

وحيث يكون للمنشأة أكثر من خطة منافع محددة واحدة، تطبّق المنشأة هذه الإجراءات لكل خطة مهمة على نحو منفصل.

٦٠ **تحدد المنشأة صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة بانتظام كافي بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية بشكل كبير عن المبالغ التي يتم تحديدها في نهاية فترة إعداد التقارير.**

٦١ يشجّع هذا المعيار، ولكنه لا يلزم، المنشأة على إشراك خبير أكتواري مؤهل في عملية قياس جميع إلتزامات منافع ما بعد التوظيف الهامة. ولأسباب عملية، قد تطلب المنشأة من خبير أكتواري مؤهل إجراء تقييم مفصّل للإلتزام قبل نهاية فترة إعداد التقارير. ومع ذلك، يتم تحديث نتائج ذلك التقييم فيما يخص أي معاملات هامة وتغيرات هامة أخرى في الظروف (بما في ذلك، التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى نهاية فترة إعداد التقارير.

٦٢ وفي بعض الحالات، قد توفّر التقديرات والمعدلات والاختصارات الحسابية تقريب موثوق للحسابات التفصيلية المبيّنة في هذا المعيار.

محاسبة الإلتزام الإستدلالي

٦٣ **تقوم المنشأة بمحاسبة ليس فقط إلتزامها القانوني وفقاً للبنود الرسمية لخطة المنافع المحددة ولكن أيضاً أي إلتزام إستدلالي ينشأ عن الممارسات غير الرسمية للمنشأة. وتؤدي الممارسات غير الرسمية إلى نشوء إلتزام إستدلالي حيث لا يكون أمام المنشأة بديل واقعي سوى دفع منافع الموظفين. ومن الأمثلة على الإلتزام الإستدلالي هو عندما يسبب حدوث تغيّر في الممارسات غير الرسمية للمنشأة ضرراً غير مقبول في علاقتها مع موظفيها.**

٦٤ قد تسمح البنود الرسمية لخطة المنافع المحددة للمنشأة بإنهاء إلتزاماتها وفقاً للخطة. ومع ذلك، غالباً ما يكون من الصعب على المنشأة إنهاء إلتزاماتها بموجب أي خطة (دون دفع) في حال تقرّر الإبقاء على الموظفين. ولذلك، في غياب الأدلة التي تثبت خلاف ذلك، تفترض محاسبة منافع ما بعد التوظيف أنّ المنشأة التي تعد حالياً بتقديم تلك المنافع ستستمر بالقيام بذلك على مدى حياة الموظفين المتبقية في العمل.

بيان المركز المالي

٦٥ **تعترف المنشأة بصافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة في بيان المركز المالي.**

٦٦ **عندما يكون لدى المنشأة فائض في خطة المنافع المحددة، فإنها تقوم بقياس صافي أصل المنافع المحددة بأي من المبلغين التاليين، أيهما أقل:**

(أ) الفائض في خطة المنافع المحددة؛ و

(ب) سقف الأصل، المقرّر باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة ٨٥.

٦٧ قد ينشأ صافي أصل المنافع المحددة عندما يتم الإفراط في تمويل خطة المنافع المحددة أو عند تحقق أرباح أكتوارية. وتعترف المنشأة بصافي أصل المنافع المحددة في تلك الحالات لأن:

(أ) المنشأة تسيطر على أحد الموارد، وهي قدرة استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية؛

(ب) تلك السيطرة تكون نتيجة أحداث سابقة (المساهمات التي تدفعها المنشأة والخدمات التي يقدّمها الموظفون)؛ و

(ج) المنافع الاقتصادية المستقبلية تكون متاحة للمنشأة على شكل تخفيض في المساهمات المستقبلية أو رديات نقدية، إما بشكل مباشر للمنشأة أو بشكلٍ غير مباشر لخطة أخرى تشتمل على عجز. ويكون سقف الأصل هو القيمة الحالية لتلك المنافع المستقبلية.

الإعتراف والقياس: القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

٦٨ قد **تتأثّر** التكلفة النهائية لخطة المنافع المحددة بمتغيّرات كثيرة مثل الرواتب النهائية ومعدل دوران ووفيات الموظفين ومساهماتهم واتجاهات التكاليف الطبية. وتكون التكلفة النهائية للخطة غير مؤكدة ومن المرجح أن يستمر عدم التأكيد هذا على مدى فترة طويلة من الزمن. ومن أجل قياس القيمة الحالية لإلتزامات منافع ما بعد التوظيف وتكلفة الخدمة الحالية ذات العلاقة، من الضروري:

(أ) تطبيق طريقة تقييم أكتواري (أنظر الفقرة ٦٩–٧١)؛

(ب) إسناد المنافع لفترات الخدمة (أنظر الفقرات ٧٢ – ٧٦)؛ و

(ج) إجراء إفتراضات أكتوارية (أنظر الفقرات ٧٧ – ١٠٠).

طريقة التقييم الأكتواري

٦٩ **تستخدم المنشأة طريقة وحدة الائتمان المقدرة لتحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية ذات العلاقة، وحيث أمكن، تكلفة الخدمة السابقة.**

٧٠ تنظر طريقة وحدة الائتمان المقدرة (التي تُعرف أحياناً بطريقة المنافع المستحقة الموزعة بالتناسب مع الخدمة أو طريقة المنفعة/ سنوات الخدمة) إلى كل فترة من فترات الخدمة باعتبارها تؤدي إلى نشوء وحدة إضافية من استحقاق المنافع (أنظر الفقرات ٧٢ – ٧٦) وتقيس كل وحدة على نحوٍ منفصل لبناء الإلتزام النهائي (٧٧ – ١٠٠).

٧١ تخصم المنشأة مجمل إلتزام منافع ما بعد التوظيف، حتى وإن كان من المتوقع تسوية جزء من الإلتزام قبل ١٢ شهر بعد فترة إعداد التقارير.

نسب المنافع إلى فترات الخدمة

٧٢ **عند تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية ذات العلاقة، وحيث أمكن، تكلفة الخدمة السابقة، تنسب المنشأة المنافع لفترات الخدمة وفقاً لصيغة منافع الخطة.**

لكن إذا أدّى تقديم الموظفين لخدماتهم في السنوات اللاحقة إلى تحقيق مستوى أعلى بشكل كبير من المنافع في السنوات الأولى، تنسب المنشأة المنافع على أساس القسط الثابت بدءً من:

(أ) التاريخ الذي يؤدّي فيه تقديم الموظف للخدمة بداية إلى تحقيق منافع وفقاً للخطة (سواءً كانت أم لم تكن المنافع مشروطة بتقديم مزيد من الخدمات) وحتى

(ب) التاريخ الذي يؤدي فيه تقديم الموظف لمزيد من الخدمات إلى عدم تحقيق مقدار إضافي كبير من المنافع وفقاً للخطة، بإستثناء المنافع المحققة من زيادات الراتب الإضافية.

٧٣ تتطلّب طريقة وحدة الائتمان المقدرة من المنشأة نسب المنافع إلى الفترة الحالية (بهدف تحديد تكلفة الخدمة الحالية) والفترات الحالية والسابقة (بهدف تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة). وتنسب **المنشأة** المنافع إلى الفترات التي ينشأ فيها إلتزام معين لتقديم منافع ما بعد التوظيف. وينشأ ذلك الإلتزام عند تقديم الموظفين خدماتهم مقابل منافع ما بعد التوظيف التي يُتوقع أن تدفعها المنشأة في فترات إعداد التقارير المستقبلية. وتسمح الأساليب الأكتوارية للمنشأة قياس ذلك الإلتزام بموثوقية كافية لتبرير الإعتراف به.

٧٤ تؤدي خدمات الموظفين إلى نشوء إلتزام معين وفقاً لخطة المنافع المحددة حتى وإن كانت المنافع مشروطة بعمليات التوظيف المستقبلية (بعبارةً أخرى، ليست مستحقة). كما تؤدي خدمات الموظفين قبل تاريخ الاستحقاق إلى نشوء إلتزام إستدلالي وذلك لأنه يتم تقليص مقدار الخدمة المستقبلية التي يتعين على الموظف تقديمها قبل استحقاقه للمنفعة في نهاية كل فترة متتابعة لإعداد التقارير. وعند قياس إلتزام المنافع المحددة الخاص بها، تأخذ المنشأة بعين الاعتبار احتمالية عدم تلبية بعض الموظفين لأي من متطلبات الاستحقاق. وعلى نحو مشابه، ورغم أن بعض منافع ما بعد التوظيف، مثل المنافع الطبية ما بعد التوظيف، تصبح مستحقة الدفع فقط في حال وقوع حدث محدد عندما يصبح الموظف عاطل عن العمل، ينشأ إلتزام معين عندما يقدم الموظف خدمة تضمن استحقاق المنافع في حال وقوع الحدث المحدد. وتؤثّر احتمالية وقوع الحدث المحدد على قياس الإلتزام، دون تحديد فيما إذا كان ذلك الإلتزام قائماً.

٧٥ يزداد الإلتزام حتى التاريخ الذي لا يؤدي فيه تقديم الموظفين لمزيد من الخدمات إلى مقدار هام من المنافع الإضافية. لذلك، تُنسب جميع المنافع للفترات التي تنتهي في أو قبل ذلك التاريخ. وتُنسب المنافع إلى فترات المحاسبة المختلفة وفقاً لصيغة منافع الخطة. ومع ذلك، إذا أدت خدمات الموظفين في السنوات الأخيرة إلى تحقيق مستوى أعلى بشكل كبير من المنافع مقارنة بالسنوات الأولى، تنسب المنشأة المنافع على أساس القسط الثابت حتى التاريخ الذي لا يؤدي فيه تقديم الموظفين لمزيد من الخدمات إلى مقدار هام من المنافع الإضافية. ويُعزى ذلك لكون الخدمات التي يقدّمها الموظفون خلال مجمل الفترة تؤدّي بشكل نهائي إلى تحقيق منافع بذلك المستوى المرتفع.

٧٦ حيث يكون مقدار المنافع هي نسبة ثابتة من الراتب النهائي عن كل سنة خدمة، تؤثّر زيادة الرواتب مستقبلاً على المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام القائم فيما يخص الخدمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير، ولكنّها لا تؤدي إلى نشوء إلتزامات إضافية. لذلك:

(أ) لغرض الفقرة ٧٢(ب)، لا تؤدّي زيادة الراتب إلى تحصيل مزيد من المنافع، بالرغم من اعتماد مقدار المنافع على الراتب النهائي؛ و

(ب) يكون مقدار المنافع المنسوبة لكل فترة هي نسبة ثابتة من الراتب الذي ترتبط به المنافع.

الإفتراضات الأكتوارية

٧٧ **تكون الإفتراضات الأكتوارية غير متحيّزة ومتوافقة بشكل متبادل.**

٧٨ إن الإفتراضات الأكتوارية هي عبارة عن أفضل تقديرات المنشأة للمتغيّرات التي ستحدّد التكاليف النهائية لتقديم منافع ما بعد التوظيف. وتشمل الإفتراضات الأكتوارية:

(أ) إفتراضات ديموغرافية حول الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومعاليهم) الذين يكونون مؤهّلين للحصول على المنافع. تتناول الإفتراضات الديموغرافية مواضيع معينة مثل:

(١) نسبة الوفيات (أنظر الفقرتين ٨٣ و٨٤)؛

(٢) معدلات دوران الموظفين والعجز والتقاعد المبكّر؛

(٣) نسبة أعضاء الخطة ومعاليهم المؤهلون للحصول على المنافع

(٤) نسبة أعضاء الخطة الذين سيختارون كل شكل من خيارات الدفع المتاحة وفقاً لبنود الخطة؛ و

(٥) معدلات المطالبات وفقاً للخطط الطبية.

(ب) الإفتراضات المالية التي تتعامل مع بنود مثل:

(١) معدل الخصم (أنظر الفقرات ٨٥ – ٨٨)؛

(٢) مستويات المنافع، بإستثناء أي تكاليف للمنافع يجمعها الموظفون والرواتب المستقبلية (أنظر الفقرات ٨٩ – ٩٧)؛

(٣) في حال المنافع الطبية والتكاليف الطبية المستقبلية بما في ذلك تكاليف معالجة المطالبات (أي التكاليف المتكبّدة عند معالجة وحل المطالبات، بما في ذلك الرسوم القانونية ورسوم وكيل المطالبات) أنظر الفقرات ٩٨–١٠٠)؛ و

(٤) الضرائب مستحقة الدفع من قبل الخطة على المساهمات المتعلقة بتقديم الخدمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير أو على المنافع الناتجة عن تلك الخدمة.

٧٩ تكون الإفتراضات الأكتوارية غير متحيّزة في حال كانت حكيمة أو غير متحفظة بإفراط.

٨٠ تكون الإفتراضات الأكتوارية متوافقة بشكل متبادل إذا كانت تعكس العلاقات الاقتصادية بين العوامل مثل التضخّم ومعدلات زيادة الراتب ومعدلات الخصم. على سبيل المثال، تفترض جميع الإفتراضات التي تعتمد على مستوى تضخّم معيّن (مثل الإفتراضات حول أسعار الفائدة وزيادات الراتب والمنافع) في أي فترة مستقبلية مستوى التضخّم ذاته في تلك الفترة.

٨١ تحدّد المنشأة معدل الخصم والإفتراضات المالية الأخرى ببنود اسمية (معلنة)، ما لم تكن التقديرات ببنود حقيقية (معدلة فيما يخص التضخم) أكثر موثوقية، على سبيل المثال، في اقتصاد ذي تضخّم مفرط (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٠ *"التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخّم المرتفع"*)، أو عندما تكون المنافع مرتبطة بمؤشرات وتتوفّر أسواق عميقة للسندات المرتبطة بمؤشرات بنفس العملة والمدة.

٨٢ **ترتكز الإفتراضات المالية على توقعات السوق، في نهاية فترة إعداد التقارير، للفترة التي ينبغي فيها تسوية الإلتزامات.**

الإفتراضات الأكتوارية: نسبة الوفيات

٨٣ **تحدد المنشأة إفتراضاتها المتعلقة بنسبة الوفيات بالرجوع إلى أفضل تقديرات نسبة الوفيات بين أعضاء الخطة أثناء وبعد التوظيف.**

٨٤ من أجل تقدير التكلفة النهائية للمنافع، تأخذ المنشأة بعين الاعتبار التغيّرات المتوقعة في نسبة الوفيات، على سبيل المثال عن طريق تعديل جداول الوفيات القياسية مع تحسين تقديرات نسبة الوفيات.

الإفتراضات الأكتوارية: معدل الخصم

٨٥ **يعكس المعدل المستخدم لخصم إلتزامات منافع ما بعد التوظيف (المموّلة وغير المموّلة) القيمة الزمنية للنقود. وينبغي أن تكون عملة ومدة الأدوات المالية التي يتم اختيارها لتعكس القيمة الزمنية للنقود متوافقة مع عملة إلتزامات منافع ما بعد التوظيف ومدتها المقدرة.**

٨٦ ويكون أحد الإفتراضات الأكتوارية التي لها تأثير هام هو معدل الخصم. ويعكس معدل الخصم القيمة الزمنية للنقود وليس المخاطر الأكتوارية أو الاستثمارية. علاوة على ذلك، لا يعكس معدل الخصم المخاطر الائتمانية الخاصة بالمنشأة التي يواجهها دائنو المنشأة، كما لا يعكس مخاطر احتمالية اختلاف التجارب المستقبلية عن الإفتراضات الأكتوارية.

٨٧ يعكس معدل الخصم التوقيت المقدّر لمدفوعات المنافع. وعملياً، غالباً ما تحقق المنشأة هذا من خلال تطبيق معدل خصم متوسط مرجّح واحد يعكس التوقيت والمبلغ المقدرين لمدفوعات المنافع والعملة التي يتم من خلالها دفع المنافع.

٨٨ تحدد المنشأة من خلال حكم إذا كان معدل الخصم الذي يعكس القيمة الزمنية للنقود هو المعدل التقريبي الأفضل من خلال الرجوع في نهاية فترة إعداد التقارير إلى عوائد السوق على السندات الحكومية، وسندات الشركات عالية الجودة، أو من خلال أدوات مالية أخرى. وفي بعض دوائر الاختصاص، تقدم عوائد السوق على السندات الحكومية في نهاية فترة إعداد التقارير أفضل تقريب للقيمة الزمنية للنقود. وعلى أي حال، قد لا يكون الوضع كذلك في بعض دوائر الاختصاص، على سبيل المثال، دوائر الاختصاص التي لا توجد فيها سوق عميقة للسندات الحكومية، أو التي لا تعكس فيها عوائد السوق على السندات الحكومية في نهاية فترة إعداد التقارير القيمة الوقتية للنقود. وفي تلك الحالات، تحدد المنشأة المعدة للتقارير المعدل بواسطة طريقة أخرى، مثل الرجوع إلى عوائد السوق على سندات الشركات عالية الجودة. قد يكون هناك ظروف لا يكون فيها سوق عميق للسندات الحكومية أو لسندات الشركات عالية الجودة ذات الاستحقاق الطويل بما يكفي لملائمة الاستحقاقات المقدّرة لجميع مدفوعات المنافع. وفي تلك الظروف، تستخدم المنشأة معدلات السوق الحالية للفترة الملائمة لخصم المدفوعات قصيرة الأجل، كما تقدّر معدل الخصم للاستحقاقات الطويلة من خلال استقراء معدلات السوق الحالية على طول منحنى العائد. ويكون من غير المرجح أن تكون القيمة الحالية الإجمالية لإلتزام المنافع المحددة حساسة على وجه الخصوص تجاه معدل الخصم المطبّق على جزء من المنافع التي تكون مستحقة الدفع بعد الاستحقاق النهائي للأدوات المالية المتاحة مثل سندات الشركات أو السندات الحكومية.

الإفتراضات الأكتوارية: الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

٨٩ **تقيس المنشأة إلتزامات المنافع المحددة الخاصة بها وفقاً لأساس يعكس:**

(أ) المنافع المنصوص عليها في بنود الخطة (أو الناتجة عن أي إلتزام إستدلالي يتجاوز نطاق تلك البنود) في نهاية فترة إعداد التقارير؛

(ب) أي زيادة مستقبلية مقدرة في الرواتب تؤثّر على المنافع مستحقة الدفع؛

(ج) تأثير أي تحديد لحصة صاحب العمل في تكلفة المنافع المستقبلية؛

(د) المساهمات التي يقدمها الموظفون أو الأطراف الثالثة والتي تقلّل التكلفة النهائية لتلك المنافع بالنسبة للمنشأة؛ و

(هـ) التغيّرات المستقبلية المقدّرة في مستوى أي منافع للدولة تؤثّر على المنافع مستحقة الدفع وفقاً لخطة المنافع المحددة، فقط في حال:

(١) تنفيذ تلك التغيّرات قبل نهاية فترة إعداد التقارير؛ أو

(٢) أشارت البيانات التاريخية، أو أدلة موثوقة أخرى، إلى أنّ منافع الدولة تلك ستتغيّر بطريقة ما متنبأ بها، على سبيل المثال، بالتوافق مع التغيّرات المستقبلية في مستويات الأسعار العامة أو مستويات الرواتب العامة.

٩٠ تعكس الإفتراضات الأكتوارية التغيّرات المستقبلية في المنافع المبيّنة في البنود الرسمية للخطة (أو الإلتزام الإستدلالي الذي يتجاوز نطاق تلك البنود) في نهاية فترة إعداد التقارير. ويكون هذا هو الحال إذا، على سبيل المثال:

(أ) كان للمنشأة تاريخ من المنافع المتزايدة، على سبيل المثال، لتخفيف تأثيرات التضخّم، ولا لم يكن هنالك مؤشّر على تغيّر هذه الممارسة في المستقبل؛

(ب) كانت المنشأة ملزمة سواء بموجب البنود الرسمية للخطة (أو الإلتزام الإستدلالي الذي يتجاوز نطاق تلك البنود) أو التشريعات، باستخدام أي فائض في الخطة لمصلحة المشاركين فيها (أنظر الفقرة ١١٠ (ج))؛ أو

(ج) تنوعت المنافع استجابة لهدف الأداء أو معايير أخرى. على سبيل المثال، قد تنص بنود الخطة على أنها تدفع منافع مخفّضة أو تطلّب مساهمات إضافية من الموظفين في حال كانت أصول الخطة غير كافية. ويعكس قياس الإلتزام أفضل تقدير لأثر هدف الأداء أو المعايير الأخرى.

٩١ لا تعكس الإفتراضات الأكتوارية التغيرات المستقبلية في المنافع غير المبيّنة في البنود الرسمية للخطة (أو الإلتزام الإستدلالي) في نهاية فترة إعداد التقارير. وينتج عن تلك الاختلافات:

(أ) تكلفة خدمة سابقة، إلى الحد الذي تغير فيه من منافع الخدمة قبل التغيير؛ و

(ب) تكلفة خدمة حالية للفترات بعد التغيير، إلى الحد الذي تغير فيه من منافع الخدمة بعد التغيير.

٩٢ يُؤخذ بعين الاعتبار عند تقدير الزيادات المستقبلية في الرواتب معدلات التضخّم والأقدمية والترقية وعوامل أخرى ذات علاقة مثل العرض والطلب في سوق العمل.

٩٣ تحدّد بعض خطط المنافع المحددة المساهمات التي يُطلّب من المنشأة دفعها. وتأخذ التكلفة النهائية للمنافع بعين الاعتبار أثر تحديد المساهمات. ويُحدد أثر تحديد المساهمات خلال:

(أ) العمر المقدّر للمنشأة؛ أو

(ب) العمر المقدّر للخطة، أيهما أقصر.

٩٤ تتطلّب بعض خطط المنافع المحددة من الموظفين أو الأطراف الثالثة المساهمة في تكاليف الخطة. وتقلّل مساهمات الموظفين من تكاليف المنافع بالنسبة للمنشأة. وتنظر المنشأة فيما إذا كانت مساهمات الأطراف الثالثة تقلّل من تكاليف المنافع بالنسبة للمنشأة، أو تكون عبارة عن حق تعويض كما هو موضّح في الفقرة ١١٨. وتكون مساهمات الموظفين أو الأطراف الثالثة إما مبيّنة في البنود الرسمية للخطة (أو تنشأ من إلتزام إستدلالي يتجاوز نطاق تلك البنود) أو تكون تقديرية. وتقلل المساهمات التقديرية للموظفين أو الأطراف الثالثة من تكلفة الخدمة عند دفع هذه المساهمات في الخطة.

٩٥ إن المساهمات المقدمة من الموظفين أو أطراف أخرى والمنصوص عليها في البنود والشروط الرسمية للخطة تؤدي إلى تقليص تكاليف الخدمة (في حال ارتبطت بالخدمة) أو تؤثر على عمليات إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (في حال عدم ارتباطها بالخدمة). من الأمثلة على المساهمات غير المرتبطة بالخدمة هو عندما تكون المساهمات مطلوبة لتقليص عجر ناجم عن الخسائر من أصول الخطة أو من الخسائر الأكتوارية. إذا كانت المساهمات المقدمة من الموظفين أو أطراف أخرى مرتبطة بالخدمة، تقلل تلك المساهمات من تكاليف الخدمة على النحو التالي:

(أ) إذا كان مبلغ المساهمات يستند إلى عدد سنوات الخدمة، فإنه يتعين على المنشأة أن تنسب المساهمات لفترات الخدمة باستخدام نفس الأسلوب الذي تقتضيه الفقرة ٧٢ فيما يخص المنافع الإجمالية (أي باستخدام معادلة المساهمات الخاصة بالخطة أو وفق أساس القسط الثابت)؛ أو

(ب) إذا كان مبلغ المساهمات مستقل عن عدد سنوات الخدمة، فإنه يُسمح للمنشأة الإعتراف بهذه المساهمات كتخفيض لتكلفة الخدمة في الفترة التي تُقدم فيها الخدمة ذات العلاقة. تشمل الأمثلة على المساهمات المستقلة عن عدد سنوات الخدمة تلك المساهمات التي تكون نسبة ثابتة من راتب الموظف أو مبلغ ثابت طوال فترة الخدمة أو مساهمات تعتمد على عمر الموظف.

تنص فقرة التطبيق ١٣ على إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

٩٦ فيما يخص المساهمات المقدمة من الموظفين أو أطراف أخرى والتي تُنسب إلى فترات الخدمة وفقاً للفقرة ٩٥(أ)، ينتج عن التغيرات في المساهمات ما يلي:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية والسابقة (في حال لم تكن التغيرات مبيّنة في البنود الرسمية للخطة ولا تنشأ عن إلتزام إستدلالي)؛ أو

(ب) أرباح وخسائر أكتوارية (إذا كانت التغيرات مبيّنة في البنود الرسمية للخطة أو تنشأ عن إلتزام إستدلالي).

٩٧ ترتبط بعض منافع ما بعد التوظيف بمتغيّرات معينة مثل مستوى استحقاقات المنافع من معاشات الضمان الإجتماعي أو الرعاية الطبية في الدولة. ويعكس قياس تلك المنافع أفضل تقدير لتلك المتغيرات، استناداً إلى البيانات التاريخية والأدلة الموثوقة الأخرى.

٩٨ **تأخذ الإفتراضات المتعلقة بالتكاليف الطبية بعين الاعتبار التغيرات المستقبلية المقدرة في تكلفة الخدمات الطبية، الناتجة عن كلّ من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.**

٩٩ يتطلب قياس المنافع الطبية لما بعد التوظيف إجراء إفتراضات حول مستوى ومدى تكرار المطالبات المستقبلية وتكلفة استيفاء تلك المطالبات. وتقدّر المنشأة التكاليف الطبية المستقبلية على أساس البيانات التاريخية حول خبرة المنشأة، المدعومة عند الضرورة بالبيانات التاريخية من منشآت أخرى وشركات التأمين ومزوّدي الرعاية الطبية أو مصادر أخرى. وتأخذ تقديرات التكاليف الطبية المستقبلية في الحسبان تأثير التقدّم التكنولوجي والتغيّرات في استخدام الرعاية الصحية أو أنماط التقديم والتغيرات في الوضع الصحي للمشاركين في الخطة.

١٠٠ يكون مستوى ومدى تكرار المطالبات حساساً بوجه خاص تجاه العمر والوضع الصحي ونوع الموظفين (ومعاليهم) وقد يكون حساساً لعوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي. لذلك، يتم تعديل البيانات التاريخية إلى الحد الذي يختلف فيه الخليط الديموغرافي للسكان عن الخليط الديموغرافي للسكان المستخدم كأساس للبيانات. كما يتم تعديلها أيضاً عند وجود دليل موثوق يثبت عدم استمرار الاتجاهات التاريخية.

تكلفة الخدمة السابقة وأرباح وخسائر التسوية

١٠١ عند تحديد تكلفة الخدمة السابقة، أو الخسائر أو المكاسب عند التسوية، تعيد المنشأة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة باستخدام القيمة العادلة الحالية لأصول الخطة والافتراضات الاكتوارية الحالية (بما في ذلك معدلات الفائدة الحالية في السوق والأسعار الأخرى في السوق الحالية)، لتعكس:

(أ) المنافع المعروضة بموجب الخطة وأصول الخطة قبل تعديلها، أو تقليصها أو تسويتها؛ و

(ب) المنافع المعروضة بموجب الخطة وأصول الخطة بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها.

١٠٢ لا تحتاج المنشأة إلى التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل الخطة وتكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن التقليص وأرباح أو خسائر في التسوية في حال وقعت تلك المعاملات جنباً إلى جنب. وفي بعض الحالات، يحدث تعديل الخطة قبل التسوية، مثلاً عندما تغيّر المنشأة المنافع وفقاً للخطة وتقوم بتسوية المنافع المعدّلة في وقت لاحق. وفي تلك الحالات، تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة قبل حصول أي أرباح أو خسائر من التسوية.

١٠٣ تحدث التسوية جنباً إلى جنب مع عملية تعديل وتقليص الخطة في حال تمّ إنهاء الخطة وكانت النتيجة تسوية الإلتزام وإلغاء الخطة. ومع ذلك، لا يعدّ إنهاء الخطة هي عملية تسوية في حال تمّ استبدال الخطة بخطة جديدة تقدم نفس المنافع من حيث المضمون.

١٠٣أ. عند حدوث تعديل أو تقليص أو تسوية للخطة، تعترف المنشأة وتقيس أي تكلفة للخدمة الماضية، أو مكسب أو خسارة عند التسوية، وفقاً للفقرات ١٠١ – ١٠٣ والفقرات ١٠٤ – ١١٤. وبقيامها بذلك، لن تنظر المنشأة في أثر الحدود القصوى للأصل (السقف). ومن ثم تحدد المنشأة أثر الحد الأقصى للأصل بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها وتعترف بأي تغيير في ذلك الأثر وفقاً للفقرة ٥٩(د).

تكلفة الخدمة السابقة

١٠٤ تكلفة الخدمة السابقة هي التغيّر في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناتج عن تعديل أو تقليص الخطة.

١٠٥ **تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة كمصروف في أحد التواريخ التالية، أيهما يأتي أولاً:**

(أ) عندما يحدث تعديل أو تقليص الخطة؛ و

(ب) عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة ذات العلاقة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩) أو منافع نهاية الخدمة (أنظر الفقرة ١٦٨).

١٠٦ يحدث تعديل الخطة عندما تقدّم المنشأة أو تسحب خطة المنافع المحددة أو تغيّر المنافع مستحقة الدفع وفقاً لخطة المنافع المحددة القائمة.

١٠٧ يحدث التقليص عندما تقلل المنشأة بشكل كبير من عدد الموظفين الذين تغطّيهم الخطة. وقد تنشأ عمليات التقليص من حدث معزول، مثل إغلاق مصنع ما أو إيقاف عملية معينة أو إنهاء أو تعليق خطة معينة.

١٠٨ قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (عندما يتم عرض المنافع أو تغييرها بحيث ترتفع القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة) أو سلبية (عندما يتم سحب المنافع أو تغييرها بحيث تنخفض القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة).

١٠٩ عندما تقلّل المنشأة المنافع مستحقة الدفع بموجب خطة المنافع المحددة القائمة، وتزيد في الوقت ذاته المنافع الأخرى مستحقة الدفع لنفس الموظفين وفقاً للخطة، تتعامل المنشأة مع التغير كتغيّر صافي فردي.

١١٠ تستثني تكلفة الخدمة السابقة:

(أ) أثر الاختلافات بين زيادة الرواتب الفعلية وزيادة الرواتب المفترضة مسبقاً على إلتزام دفع منافع الخدمة في السنوات السابقة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الإفتراضات الأكتوارية تسمح بالرواتب المقدرة)؛

(ب) التقديرات المتدنية والمرتفعة لزيادة المعاشات التقديرية عندما يترتب على المنشأة إلتزام إستدلالي بمنح تلك الزيادات (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الإفتراضات الأكتوارية تسمح بتلك الزيادات)؛

(ج) تقدير تحسينات المنافع التي تنتج عن الأرباح الأكتوارية أو عن العائد على أصول الخطة الذي تمّ الإعتراف به في البيانات المالية في حال كانت المنشأة ملزمة، سواءً بموجب البنود الرسمية للخطة (أو بموجب إلتزام إستدلالي يتجاوز نطاق تلك البنود) أو التشريعات، باستخدام أي فائض

في الخطة لتحقيق منافع للمشاركين في الخطة، حتى إذا لم يتم بعد منح زيادة المنافع رسمياً (لا توجد تكلفة خدمة سابقة كون الزيادة الناتجة في الإلتزام هي خسارة أكتوارية، أنظر الفقرة ٩٠)؛ و

(د) الزيادة في المنافع المستحقة (أي المنافع غير المشروطة بوظيفة مستقبلية، أنظر الفقرة ٧٤) عندما يستوفي الموظفون، في غياب المنافع الجديدة أو المحسّنة، متطلبات الاستحقاق (لا توجد تكلفة خدمة سابقة بسبب إعتراف المنشأة بالتكلفة المقدّرة للمنافع كتكلفة خدمة حالية عند تقديم تلك الخدمات).

أرباح وخسائر التسوية

١١١ إن أرباح أو خسائر التسوية هي عبارة عن الفرق بين:

(أ) القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الذي يتم تسويته، حسبما يتم تحديدها في تاريخ التسوية؛ و

(ب) سعر التسوية، بما في ذلك أي أصول خطة منقولة وأي دفعات تقوم بها المنشأة مباشرة فيما يتّصل بالتسوية.

١١٢ **تعترف المنشأة بأرباح أو خسائر التسوية لخطة المنافع المحددة عندما تحصل التسوية.**

١١٣ تحدث التسوية عندما تدخل المنشأة في معاملة تلغي جميع الإلتزامات القانونية أو الإستدلالية الإضافية لبعض أو جميع المنافع المقدّمة وفقاً لخطة المنافع المحددة (بإستثناء دفع المنافع إلى، أو بالنيابة عن، الموظفين وفقاً لبنود الخطة والمشمولة في الإفتراضات الأكتوارية). على سبيل المثال، يعتبر نقل الإلتزامات الهامة لصاحب العمل لمرة واحدة وفقاً للخطة إلى شركة تأمين من خلال شراء بوليصة تأمين هي عملية تسوية؛ في حين لا تعتبر الدفعة النقدية المقطوعة وفقاً لبنود الخطة والمقدمة إلى المشاركين في الخطة مقابل حقوقهم في استلام منافع ما بعد التوظيف المحددة هي عملية تسوية.

١١٤ وفي بعض الحالات، تمتلك المنشأة بوليصة تأمين لتمويل بعض أو جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة. ولا يُعدّ امتلاك تلك البوليصة عملية تسوية إذا احتفظت المنشأة بإلتزام قانوني أو إستدلالي (أنظر الفقرة ٤٨) لدفع مبالغ إضافية إذا لم تدفع شركة التأمين منافع الموظفين المحددة في بوليصة التأمين. وتتناول الفقرات ١١٨ – ١٢١ قياس حقوق الاستعاضة والإعتراف بها وفقاً لبوالص التأمين التي لا تعدّ أصول خطة.

الإعتراف والقياس: أصول الخطة

القيمة العادلة لأصول الخطة

١١٥ تُقتطع القيمة العادلة لأي أصول خطة من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في تحديد العجز أو الفائض.

١١٦ تستثني أصول الخطة المساهمات غير المدفوعة والمستحقة من المنشأة المعدة للتقارير إلى الصندوق، بالإضافة إلى أي أدوات مالية غير قابلة للنقل صادرة عن المنشأة ويحتفظ بها الصندوق. ويتم تخفيض

أصول الخطة من خلال أي إلتزامات للصندوق لا ترتبط بمنافع الموظفين، على سبيل المثال، الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى والإلتزامات الناتجة عن الأدوات المالية المشتقة.

١١٧ عندما تشتمل أصول الخطة على بوالص تأمين مؤهلة تطابق تماماً مقدار وتوقيت بعض أو جميع المنافع مستحقة الدفع وفقاً للخطة، تُعتبر القيمة العادلة لبوالص التأمين تلك هي القيمة الحالية للإلتزامات ذات العلاقة (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ مستحقة القبض بموجب بوالص التأمين غير مستردة بالكامل).

الاستعاضات

١١٨ **عندما، وفقط عندما، يكون من المؤكد فعليا بأن طرف آخر سوف يعوض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية إلتزام المنافع المحددة، يكون على المنشأة:**

(أ) الإعتراف بحقّها في التعويض كأصل منفصل. تقيس المنشأة الأصل بالقيمة العادلة.

(ب) تقسيم والإعتراف بالتغيّرات في القيمة العادلة لحقها في التعويض بنفس الطريقة المتبعة فيما يخص التغيّرات في القيمة العادلة لأصول الخطة (أنظر الفقرتين ١٢٦ و١٢٨). وقد يتم الإعتراف بمكونات تكلفة المنافع المحددة وفقاً للفقرة ١٢٢ مطروحا منها المبالغ المتعلقة بالتغيّرات في المبلغ المسجّل لحق التعويض.

١١٩ وفي بعض الأحيان، تستطيع المنشأة البحث عن طرف آخر، مثل شركة تأمين معينة، لدفع بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية إلتزام المنافع المحددة. وتعتبر بوالص التأمين المؤهلة كما هي محددة في الفقرة ٨ أصول خطة. وتقوم المنشأة بمحاسبة بوالص التأمين المؤهلة بنفس الطريقة المتعلقة بجميع أصول الخطة الأخرى ولا تكون الفقرة ١١٨ ذات صلة (أنظر الفقرات ٤٨-٥١ و١١٧).

١٢٠ وعندما لا تكون بوليصة التأمين التي تحتفظ بها المنشأة هي بوليصة تأمين مؤهلة، لا تكون بوليصة التأمين تلك هي من أصول الخطة. وتكون الفقرة ١١٨ ذات صلة بتلك الحالات: تعترف المنشأة بحقها في التعويض بموجب بوليصة التأمين كأصل منفصل وليس كاقتطاع في تحديد عجز أو فائض المنافع المحددة. وتتطلب الفقرة ١٤٢(ب) من المنشأة الإفصاح عن وصف موجز للرابط بين حق التعويض والإلتزام ذو العلاقة.

١٢١ إذا نشأ حق التعويض بموجب بوليصة التأمين أو اتفاقية ملزمة قانوناً تتوافق تماماً مع مقدار وتوقيت بعض أو جميع المنافع مستحقة الدفع وفقاً لخطة المنافع المحددة، تعتبر القيمة العادلة لحق التعويض هي القيمة الحالية للإلتزام ذي العلاقة (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب في حال لم يتم استعادة التعويض بالكامل).

مكونات تكلفة المنافع المحددة

١٢٢ **تعترف المنشأة بمكونات تكلفة المنافع المحددة، بإستثناء إلى الحد الذي تتطلب فيها المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام أو تسمح بدمجها في تكلفة الأصل على النحو التالي:**

(أ) تكلفة الخدمة (أنظر الفقرات ٦٨-١١٤ والفقرة ١٢٤أ) في حساب الفائض أو العجز؛
(ب) صافي الفوائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (أنظر الفقرات ١٢٥ - ١٢٨) في حساب الفائض أو العجز؛ و
(ج) عمليات إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (أنظر الفقرات ١٢٩ - ١٣٢) في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

١٢٣ تتطلب المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام دمج بعض تكاليف منافع الموظفين ضمن تكلفة الأصول مثل المخزون والممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٢ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧). تتضمّن أي تكاليف لمنافع ما بعد التوظيف المشمولة في تكلفة تلك الأصول النسبة الملائمة للمكونات المدرجة في الفقرة ١٢٢.

١٢٤ ينبغي عدم إعادة تصنيف عمليات إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى حساب الفائض أو العجز في الفترة اللاحقة. ومع ذلك، قد تقوم المنشأة بنقل تلك المبالغ المعترف بها في صافي الأصول/حقوق الملكية ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية.

تكلفة الخدمة الحالية

١٢٤أ. تحدد المنشأة تكلفة الخدمة الحالية باستخدام الافتراضات الاكتوارية التي تم تحديدها في بداية الفترة السنوية لإعداد التقارير. ومع ذلك، إذا أعادت المنشأة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ١٠١، فإنها تحدد تكلفة الخدمة الحالية بالنسبة للمتبقي من فترة إعداد التقارير السنوية بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها باستخدام الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لإعادة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ١٠١ (ب).

صافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة

١٢٥ تحدد المنشأة صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة من خلال ضرب صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة في معدل الخصم المحدد في الفقرة ٨٥.

١٢٥أ لتحديد صافي الفائدة وفقاً للفقرة ١٢٥، تستخدم المنشأة صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة ومعدل الخصم الذي تم تحديده في بداية فترة إعداد التقارير السنوية. ومع ذلك، إذا أعادت المنشأة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ١٠١، تحدد المنشأة صافي الفائدة للفترة المتبقية من الفترة السنوية لإعداد التقارير بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها باستخدام ما يلي:

(أ) صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة المحدد وفقاً للفقرة ١٠١ (ب)؛ و
(ب) معدل الخصم المستخدم لإعادة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ١٠١

(ب).

(ج) بتطبيق الفقرة ١٢٥أ، تأخذ المنشأة أيضاً بعين الاعتبار أي تغيرات في صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة خلال الفترة الناتجة عن المساهمات أو مدفوعات المنفعة.

١٢٦ يمكن أن يُنظر إلى صافي الفوائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة بأنها تشتمل على إيراد الفائدة على أصول الخطة وتكلفة الفائدة على إلتزام المنافع المحددة والفائدة على تأثير سقف الأصل المذكور في الفقرة ٦٦.

١٢٧ إيراد الفائدة على أصول الخطة هو عنصر من العائد على أصول الخطة، ويتم تحديده من خلال ضرب القيمة العادلة لأصول الخطة في معدل الخصم المحدد في الفقرة ١٢٥أ. تحدد المنشأة القيمة العادلة لأصول الخطة في بداية فترة إعداد التقارير. ومع ذلك، إذا أعادت المنشأة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ١٠١، فإنها تحدد إيراد الفائدة للفترة المتبقية في الفترة السنوية لإعداد التقارير بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها باستخدام أصول الخطة المستخدمة في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ١٠١(ب). وعند تطبيق الفقرة ١٢٧، تأخذ المنشأة بعين الاعتبار أي تغيرات في أصول الخطة المحتفظ بها خلال الفترة والناتجة عن المساهمات أو مدفوعات الخطة. ويدرج الفرق بين إيراد الفائدة على أصول الخطة والعائد على أصول الخطة في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة.

١٢٨ الفائدة على تأثير الحد الأقصى للأصل هي جزء من إجمالي التغيير في أثر الحد الأقصى للأصل، وتُحدد من خلال ضرب أثر الحد الأقصى للأصل في معدل الخصم المحدد في الفقرة ١٢٥أ. وتحدد المنشأة أثر الحد الأقصى للأصل في بداية فترة إعداد التقارير السنوية. ومع ذلك، إذا أعادت المنشأة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ١٠١، فإنها تحدد الفائدة بناءً على تأثير الحد الأقصى للأصل بالنسبة للمتبقي من الفترة السنوية لإعداد التقارير بعد تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها مع الأخذ بعين الاعتبار أي تغيير في أثر سقف الأصل يتم تحديده وفقاً للفقرة ١٠٣أ. ويدرج الفرق بين الفائدة على إثر تفعيل الحد الأقصى للأصل وإجمالي التغيير في أثر الحد الأقصى للأصل في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنفعة المحددة.

إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة

١٢٩ يشتمل إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة على ما يلي:

(أ) الأرباح والخسائر الأكتوارية (أنظر الفقرتين ١٣٠ و١٣١)؛

(ب) العائد على أصول الخطة (أنظر الفقرة ١٣٢)، بإستثناء المبالغ المشمولة في صافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (أنظر الفقرة ١٢٧)؛ و

(ج) أي تغيّر في تأثير سقف الأصل، بإستثناء المبالغ المشمولة في صافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (أنظر الفقرة ١٢٨).

١٣٠ تنتج الأرباح والخسائر الأكتوارية من الارتفاع أو الانخفاض في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة بسبب التغيّرات في الإفتراضات الأكتوارية وتعديلات الخبرة. وتتضمّن أسباب الأرباح والخسائر الأكتوارية، على سبيل المثال:

(أ) معدلات مرتفعة أو منخفضة غير متوقعة لدوران الموظفين والتقاعد المبكّر أو نسبة الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمنافع (إذا نصت البنود الرسمية أو الإستدلالية للخطة على زيادات تضخّمية في المنافع) أو التكاليف الطبية؛

(ب) أثر التغيّرات في الإفتراضات المتعلّقة بخيارات دفع المنافع؛

(ج) أثر التغيّرات في تقديرات معدل دوران الموظفين مستقبلا أو التقاعد المبكّر أو نسبة الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمنافع (إذا نصت البنود الرسمية أو الإستدلالية للخطة على زيادات تضخّمية في المنافع) أو التكاليف الطبية؛ و

(د) أثر التغيّرات في معدل الخصم.

١٣١ لا تتضمّن الأرباح والخسائر الأكتوارية تغيّرات في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة بسبب استحداث أو تعديل أو تقليص أو تسوية خطة المنافع المحددة، أو تغيّرات في المنافع مستحقة الدفع وفقاً لخطة المنافع المحددة. وينتج عن تلك التغيّرات تكلفة خدمة سابقة أو أرباح أو خسائر من التسوية.

١٣٢ عند تحديد العائد على أصول الخطة، تقتطع المنشأة تكاليف إدارة أصول الخطة وأي ضرائب مستحقة الدفع من قبل الخطة ذاتها، بإستثناء الضرائب المشمولة في الإفتراضات الأكتوارية المستخدمة لقياس **إلتزامات** المنافع المحددة (الفقرة ٧٨). ولا تُقتطع التكاليف الإدارية الأخرى من العائد على أصول الخطة.

العرض

المقاصة

١٣٣ تقوم المنشأة بمقاصة الأصل المتعلّق بخطة ما مقابل الإلتزام المتعلق بخطة أخرى عندما، وفقط عندما، يكون للمنشأة:

(أ) حق نافذ قانونياً باستخدام الفائض في خطة ما لتسوية الإلتزامات بموجب خطة أخرى؛ و

(ب) عندما تنوي المنشأة إمّا تسوية الإلتزامات على أساس الصافي، أو تحقيق الفائض في خطة ما وتسوية إلتزاماها بموجب خطة أخرى في نفس الوقت.

١٣٤ تكون معايير المقاصة مشابهة لتلك المعايير التي توضع للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ "*الأدوات المالية: العرض*".

التمييز ما بين المتداول/ غير المتداول

١٣٥ تميّز بعض المنشآت الأصول الإلتزامات المتداولة عن الأصول الإلتزامات غير المتداولة. ولا يحدّد هذا المعيار ما إذا كان على المنشأة التفريق بين الأجزاء المتداولة وغير المتداولة للأصول الإلتزامات الناشئة عن منافع ما بعد التوظيف.

مكوّنات تكلفة المنافع المحددة

١٣٦ تتطلب الفقرة ١٢٢ من المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة وصافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة في حساب الفائض أو العجز. لا يحدّد هذا المعيار كيف ينبغي للمنشأة عرض تكلفة الخدمة وصافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة. وتعرض المنشأة تلك المكوّنات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

الإفصاح

١٣٧ **تفصح المنشأة عن معلومات:**

(أ) توضّح خصائص خطط المنافع المحددة الخاصة بها والمخاطر المرتبطة بها (أنظر الفقرة ١٤١)؛

(ب) تحدّد وتوضّح المبالغ في البيانات المالية الخاصة بها الناشئة عن خطط المنافع المحددة الخاصة بها (أنظر الفقرات ١٤٢ – ١٤٦)؛ و

(ج) تصف كيف يمكن لخطط المنافع المحددة الخاصة بها أن تؤثر على مقدار وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة (أنظر الفقرات ١٤٧– ١٤٩).

١٣٨ لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في الفقرة ١٣٧، تأخذ المنشأة ما يلي بعين الاعتبار:

(أ) مستوى التفاصيل الضرورية لتلبية متطلبات الإفصاح؛

(ب) مدى التأكيد على كلّ من المتطلبات المتنوعة؛

(ج) مدى التجميع أو التقسيم الذي ينبغي إجراؤه؛ و

(د) ما إذا كان مستخدمو البيانات المالية بحاجة إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الكمية المفصح عنها.

١٣٩ إذا كانت الإفصاحات المقدّمة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار والمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام غير كافية لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في الفقرة ١٣٧، ينبغي على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الإضافية الضرورية لتحقيق تلك الأهداف. على سبيل المثال، قد تقدّم المنشأة تحليلاً للقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة يميز طبيعة وخصائص ومخاطر الإلتزام. ويمكن لذلك الإفصاح أن يميز:

(أ) بين المبالغ مستحقة الدفع للأعضاء الفاعلين والأعضاء المؤجّلين والمتقاعدين.

(ب) بين المنافع المستحقة والمتراكمة وليس المنافع المستحقة.

(ج) بين المنافع المشروطة والمبالغ المنسوبة إلى الزيادات المستقبلية في الرواتب والمنافع الأخرى.

١٤٠ تقيّم المنشأة ما إذا كان ينبغي تقسيم جميع أو بعض الإفصاحات للتفريق بين الخطط أو مجموعات الخطط التي تنطوي على مخاطر مختلفة بشكل كبير. على سبيل المثال، قد تقسّم المنشأة عمليات الإفصاح عن الخطط، مبيّنةً واحدة أو أكثر من الخصائص التالية:

(أ) مواقع جغرافية مختلفة.

(ب) خصائص مختلفة مثل خطط التقاعد للرواتب الثابتة أو خطط التقاعد للرواتب النهائية أو الخطط الطبية لما بعد التوظيف.

(ج) بيئات تنظيمية مختلفة.

(د) قطاعات مختلفة لإعداد تقارير.

(هـ) ترتيبات تمويل مختلفة (مثلاً، غير مموّلة بشكل كامل أو مموّلة كلياً أو جزئياً).

خصائص خطط المنافع المحددة والمخاطر المرتبطة بها

١٤١ تفصح المنشأة عن:

(أ) معلومات حول خصائص خطط المنافع المحددة بما في ذلك:

(١) طبيعة المنافع التي تقدمها الخطة (مثل خطة المنافع المحددة للراتب النهائي أو الخطة القائمة على أساس المساهمات مع وجود ضمانات).

(٢) وصف للإطار التنظيمي الذي تعمل فيه الخطة، على سبيل المثال مستوى أي متطلبات تمويل في حدّها الأدنى وأي تأثير للإطار التنظيمي على الخطة مثل سقف الأصل (أنظر الفقرة ٦٦).

(٣) وصف لأي مسؤوليات أخرى للمنشأة في إدارة الخطة، على سبيل المثال مسؤوليات الأمناء أو الإدارة في الخطة.

(ب) وصف للمخاطر التي تتعرّض لها المنشأة من جانب الخطة، مع التركيز على أي مخاطر غير عادية وخاصة بالمنشأة أو مخاطر خاصة بالخطة، ووصف لأي تركيزات كبيرة من المخاطر. على سبيل المثال، إذا تمّ استثمار أصول الخطة بشكل رئيسي في فئة واحدة من الاستثمارات مثل الممتلكات، قد تُعرّض الخطة المنشأة لتركيز من مخاطر سوق الممتلكات.

(ج) وصف لأي تعديلات وتقليصات وتسويات في الخطة.

(د) الأساس الذي بناءً عليه تم تحديد معدل الخصم.

توضيح المبالغ في البيانات المالية

١٤٢ تقدّم المنشأة مطابقة من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي لكل من الآتي، إن أمكن:

(أ) صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة، موضحا مطابقات منفصلة لما يلي:

(١) أصول الخط

(٢) القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.

(٣) تأثير سقف الأصل.

(ب) أي حقوق استعاضة. يتعيّن على المنشأة أيضاً وصف العلاقة بين أي حقوق استعاضة والإلتزام ذو العلاقة.

١٤٣ تبيّن كل مطابقة مدرجة في الفقرة ١٤٢ كل من الآتي، إن أمكن:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية.

(ب) إيراد أو مصروف الفائدة.

(ج) إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة، الذي يبيّن على نحوٍ منفصل:

(١) العائد على أصول الخطة، بإستثناء المبالغ المشمولة في الفائدة في البند (ب).

(٢) الأرباح والخسائر الأكتوارية التي تنشأ عن التغيّرات في الإفتراضات الديموغرافية (أنظر الفقرة ٧٨(أ)).

(٣) الأرباح والخسائر الأكتوارية التي تنشأ عن التغيّرات في الإفتراضات المالية (أنظر الفقرة ٧٨(ب)).

(٤) التغيّرات في أثر تحديد صافي أصل المنافع المحددة بسقف الأصل، بإستثناء المبالغ المشمولة في الفائدة في البند (ب). وكذلك، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن كيفية تحديدها للحد الأعلى للمنافع الاقتصادية المتوفرة، أي ما إذا كانت تلك المنافع على شكل رديات أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية أو كليهما.

(د) تكلفة الخدمة السابقة والأرباح والخسائر الناشئة عن عمليات التسوية. وكما هو مجاز في الفقرة ١٠٢، لا حاجة للتمييز بين تكلفة الخدمة السابقة والأرباح والخسائر الناشئة عن عمليات التسوية إذا حدثت معاً.

(هـ) تأثير التغيّرات في أسعار الصرف الأجنبية.

(و) المساهمات في الخطة، التي تبين بشكل منفصل تلك التي تُسدد من قبل صاحب العمل والمشاركين في الخطة.

(ز) المدفوعات من الخطة، التي تبيّن على نحوٍ منفصل المبالغ المدفوعة فيما يتعلق بأي عمليات تسوية.

(ح) آثار عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام والتصرف.

١٤٤ تقسم المنشأة القيمة العادلة لأصول الخطة إلى فئات تميّز بين طبيعة ومخاطر تلك الأصول، وتقسّم كل فئة من أصول الخطة إلى فئات فرعية يكون لها أسعار سوق معلنة في سوق نشط وفئات لا يكون لها تلك الأسعار. على سبيل المثال، وبالنّظر إلى مستوى الإفصاح الذي نوقش في الفقرة ١٣٨، يمكن أن تميّز المنشأة بين:

(أ) النقد والنقد المعادل؛

(ب) أدوات حقوق الملكية (المقسمة حسب نوع الصناعة وحجم الشركة والموقع الجغرافي. إلخ)؛

(ج) أدوات الدين (المقسمة حسب نوع المُصدِر وجودة الائتمان والموقع الجغرافي. إلخ)؛

(د) العقارات (المقسمة حسب الموقع الجغرافي. إلخ)؛

(هـ) المشتقات (المقسمة حسب نوع المخاطر الكامنة في العقد، على سبيل المثال، عقود أسعار الفائدة وعقود الصرف الأجنبي وعقود حقوق الملكية وعقود الائتمان والمبادلات طويلة الأمد. إلخ)؛

(و) صناديق الاستثمار (المقسمة حسب نوع الصندوق)؛

(ز) الأوراق المالية المدعومة بالأصول؛ و

(ح) الديون المنظّمة.

١٤٥ تفصح المنشأة عن القيمة العادلة للأدوات المالية القابلة للنقل التي تخص المنشأة المحتفظ بها كأصول خطة، والقيمة العادلة لأصول الخطة التي تملكها المنشأة أو الأصول الأخرى التي تستخدمها المنشأة.

١٤٦ تفصح المنشأة عن الإفتراضات الأكتوارية الرئيسية المستخدمة لتحديد القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة (أنظر الفقرة ٧٨). وينبغي أن يتم هذا الإفصاح ببنود مطلقة (مثل النسبة المطلقة وليس فقط كهامش بين النسب المختلفة والمتغيّرات الأخرى). عندما تقدّم المنشأة إفصاحات كلية عن مجموعة من الخطط، ينبغي عليها تقديم تلك الإفصاحات على شكل متوسطات مرجحة أو نطاقات ضيّقة نسبياً.

مبلغ ووقت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية

١٤٧ تفصح المنشأة عن:

(أ) تحليل حساسية لكل من الإفتراضات الأكتوارية الرئيسية (كما هو مفصح عنه وفقاً للفقرة ١٤٦) في نهاية فترة إعداد التقارير، مع تبيان كيف يتأثّر إلتزام المنافع المحددة بالتغيّرات في الإفتراضات الأكتوارية ذات العلاقة التي كانت محتملة بشكل معقول في ذلك الوقت.

(ب) الطرق والإفتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية المطلوبة في البند (أ) وقيود تلك الطرق.

(ج) التغيّرات عن الفترة السابقة في الطرق والإفتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية وأسباب تلك التغيّرات.

١٤٨ تفصح المنشأة عن وصف لأي استراتيجيات لمطابقة الأصول والإلتزامات تستخدمها الخطة أو المنشأة، بما في ذلك استخدام الدخل السنوي وأساليب أخرى مثل المبادلات طويلة الأمد لإدارة المخاطر.

١٤٩ من أجل تقديم مؤشر حول تأثير خطة المنافع المحددة على التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، تفصح المنشأة عن:

(أ) وصف لأي ترتيبات تمويل وسياسة التمويل التي تؤثّر على المساهمات المستقبلية.

(ب) المساهمات المتوقعة في الخطة لفترة إعداد التقارير السنوية التالية.

(ج) معلومات حول استحقاق إلتزام المنافع المحددة. وتشمل هذه مدة المتوسط المرجح لإلتزام المنافع المحددة وقد تشمل معلومات أخرى حول توزيع توقيت دفعات المنافع، مثل تحليل الاستحقاق لدفعات المنافع.

الخطط متعددة أصحاب العمل

١٥٠ إذا شاركت المنشأة في خطة منافع محددة متعددة أصحاب العمل، فإنّها تفصح عن:

(أ) وصف لترتيبات التمويل، بما في ذلك الطريقة المستخدمة لتحديد معدل مساهمات المنشأة وأي متطلبات تمويل في حدّها الأدنى.

(ب) وصف لمدى مسؤولية المنشأة تجاه الخطة عن الإلتزامات الأخرى للمنشآت وفقاً لبنود وشروط الخطة متعددة أصحاب العمل.

(ج) وصف لأي توزيع متفق عليه للعجز أو الفائض في:

(١) تصفية الخطة؛ أو

(٢) انسحاب المنشأة من الخطة.

(د) إذا قامت المنشأة بمحاسبة تلك الخطة كما لو كانت خطة مساهمات محددة وفقاً للفقرة ٣٤، فإنّ عليها أن تفصح عن الآتي، بالإضافة إلى المعلومات التي تقتضيها البنود (أ)–(ج) وبدلاً من المعلومات التي تقتضيها الفقرات ١٤١ – ١٤٩؛

(١)حقيقة أنّ الخطة هي خطة منافع محددة.

(٢) السبب وراء عدم توفّر معلومات كافية لتمكين المنشأة من محاسبة الخطة كخطة منافع محددة.

(٣) المساهمات المتوقعة في الخطة لفترة إعداد التقارير السنوية التالية.

(٤) معلومات حول أي عجز أو فائض في الخطة قد يؤثّر على مبلغ المساهمات المستقبلية، بما في ذلك الأساس المستخدم لتحديد ذلك العجز أو الفائض وانعكاساته، إن وجدت، على المنشأة.

(٥) إشارة إلى مستوى مشاركة المنشأة في الخطة مقارنة مع المنشآت المشاركة الأخرى. وتتضمن الأمثلة على المقاييس التي قد توفّر تلك الإشارة نسبة المنشأة من المساهمات الكلية في الخطة أو نسبة المنشأة من العدد الكلي للأعضاء النشطين والمتقاعدين بالإضافة إلى الأعضاء السابقين الذين يحق لهم الحصول على منافع، في حال توفّرت تلك المعلومات.

خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة

١٥١ إذا شاركت المنشأة في خطة منافع محددة تتشارك في المخاطر بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة، فإنّها تفصح عن:

(أ) الاتفاقية التعاقدية أو السياسة المعلنة لتحميل صافي تكلفة المنافع المحددة أو حقيقة عدم وجود مثل تلك السياسة.

(ب) سياسة تحديد المساهمات التي تدفعها المنشأة.

(ج) إذا قامت المنشأة بمحاسبة مخصص صافي تكلفة المنافع المحددة كما يشار في الفقرة ٤١، جميع المعلومات حول الخطة ككل التي تقتضيها الفقرات ١٣٧ – ١٤٩.

(د) إذا قامت المنشأة بمحاسبة المساهمات مستحقة الدفع للفترة كما يشار في الفقرة ٤١، معلومات حول الخطة ككل التي تقتضيها الفقرات ١٣٧، و١٣٩، و١٤١، و١٤٦، و١٤٩(أ) و(ب)).

١٥٢ يمكن الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة ١٥١(ج) و(د) بالإشارة المرجعية إلى الإفصاحات في البيانات المالية الأخرى لمنشأة المجموعة في حال:

(أ) كانت البيانات المالية للمنشأة تحدّد وتفصح بشكل منفصل عن المعلومات المطلوبة حول الخطة؛ و

(ب) كانت البيانات المالية للمنشأة متاحة لمستخدمي البيانات المالية وفق نفس بنود البيانات المالية للمنشأة وفي نفس وقت البيانات المالية للمنشأة، أو في وقت يسبق ذلك.

متطلبات الإفصاح في المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام

١٥٣ حيث يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠، تفصح المنشأة عن معلومات حول:

(أ) معاملات الأطراف ذات العلاقة مع خطط منافع ما بعد التوظيف؛ و

(ب) منافع ما بعد التوظيف لموظفي الإدارة الرئيسيين.

١٥٤ حيث يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩، تفصح المنشأة عن معلومات حول الإلتزامات المحتملة الناتجة عن إلتزام منافع ما بعد التوظيف.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

١٥٥ تتضمن منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بنود معينة كالتالي، إذا كان من غير المتوقع تسويتها بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدّم فيها الموظفون الخدمات ذات العلاقة:

(أ) الإجازات المدفوعة طويلة الأجل مثل الخدمة الطويلة أو إجازات التفرغ؛

(ب) منافع الخدمة الطويلة الأخرى؛

(ج) منافع العجز طويلة الأجل؛

(د) مشاركة الأرباح والمكافآت؛

(هـ) الأجور المؤجّلة؛ و

(و) التعويضات المستحقة من قبل المنشأة حتى يتم توظيف الفرد في وظيفة جديدة

١٥٦ لا يكون قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل خاضعاً في الغالب لنفس درجة الشكوك التي يخضع لها قياس منافع ما بعد التوظيف. لهذا السبب، يتطلب هذا المعيار طريقة محاسبة بسيطة لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل. وخلافاً للمحاسبة المطلوبة فيما يخص منافع ما بعد التوظيف، لا تعترف هذه الطريقة بعمليات إعادة القياس في صافي الأصول/حقوق الملكية.

١٥٧ يشمل هذا المعيار إفتراض قابل للدحض بأن دفعات العجز طويل الأمد لا تخضع عادة لنفس درجة التشكك التي يخضع لها قياس منافع ما بعد الوظيف. وعند دحض هذا الإفتراض، تنظر المنشأة فيما إذا كان ينبغي إعداد المعالجة المحاسبية عن كل دفعات العجز طويل الأمد وفقاً للفقرات ٥٧ – ١٥٤.

الإعتراف والقياس

١٥٨ **عند قياس والإعتراف بالفائض أو العجز في خطة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، تطبّق المنشأة الفقرات ٥٨ – ١٠٠ و١١٧ وتطبّق المنشأة الفقرات ١١٨ – ١٢١ عند الإعتراف بأي حق استعاضة وقياسه.**

١٥٩ **بالنسبة لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، تعترف المنشأة بالمجموع الصافي للمبالغ التالية في حساب الفائض أو العجز، فيما عدا إلى الحد الذي يتطلب أو يجيز معيار دولي آخر في المحاسبة الدولية في القطاع العام تضمينها في تكلفة الأصل:**

(أ) تكلفة الخدمة (أنظر الفقرات ٦٨ – ١١٤ والفقرة ١٢٤أ)؛

(ب) صافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (أنظر الفقرات ١٢٥ – ١٢٨)؛ و

(ج) إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (أنظر الفقرات ١٢٩ – ١٣٢).

١٦٠ من أشكال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هي منافع العجز طويلة الأجل. إذا كان مستوى المنافع يعتمد على طول الخدمة، ينشأ إلتزام معين عند تقديم الخدمة. ويعكس قياس ذلك الإلتزام احتمالية طلب تسديد الدفعة وطول المدة الزمنية الذي يتوقع أن يتم تسديد الدفعة لها. وإذا كان مستوى المنافع هو نفس المستوى لأي موظف عاجز بغض النظر عن سنوات الخدمة، يتم الإعتراف بالتكاليف المتوقعة لتلك المنافع عند وقوع حدث ينتج عنه الإصابة بعجز طويل الأجل.

الإفصاح

١٦١ على الرغم من أنّ هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة حول منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، إلا أن المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام قد تتطلب إفصاحات. على سبيل المثال، يتطلّب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ إفصاحات حول منافع الموظفين لموظفي الإدارة الرئيسيين. في حين يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ إفصاحات حول مصاريف منافع الموظفين.

منافع نهاية الخدمة

١٦٢ يتناول هذا المعيار منافع نهاية الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى لأن الحدث الذي يؤدي إلى نشوء إلتزام معين هو إنهاء خدمات الموظف وليس خدمة الموظف. وتنتج منافع نهاية الخدمة إمّا عن قرار المنشأة بإنهاء خدمة الموظف أو قرار الموظف قبول عرض المنشأة لمنافع معينة مقابل إنهاء خدماته.

١٦٣ لا تتضمّن منافع نهاية الخدمة منافع الموظفين الناتجة عن إنهاء خدمات الموظف بناءً على طلب الموظف دون عرض المنشأة، أو نتيجة متطلبات التقاعد الإلزامي، لأن تلك المنافع هي منافع ما بعد التوظيف. وتقدّم بعض المنشآت مستوى متدني من المنافع مقابل إنهاء خدمة الموظف بناءً على طلبه (جوهرياً، منافع ما بعد التوظيف) وليس مقابل إنهاء خدمة الموظف بناءً على طلب المنشأة. ويكون الاختلاف بين المنافع المقدّمة مقابل إنهاء خدمة الموظف بناءً على طلب الموظف والمنافع الأكبر المقدمة بناءً على طلب المنشأة هو منافع نهاية الخدمة.

١٦٤ لا يحدّد شكل منافع الموظفين ما إذا كانت مقدمة مقابل تقديم خدمة أو مقابل إنهاء خدمة الموظف. وتكون منافع نهاية الخدمة هي مدفوعات بمبالغ مقطوعة، ولكنها تتضمّن في بعض الأحيان:

(أ) تعزيزاً لمنافع ما بعد التوظيف، سواء بشكل غير مباشر عبر خطة منافع الموظفين أو بشكل مباشر.

(ب) رواتب حتى نهاية فترة إشعار محدد في حال لم يقدّم الموظف أي خدمات إضافية توفّر منافع اقتصادية للمنشأة.

١٦٥ تتضمّن المؤشرات التي تدل على تقديم منافع الموظفين مقابل الخدمات ما يلي:

(أ) تكون المنافع مشروطة بتقديم خدمات مستقبلية (بما في ذلك المنافع التي تزيد في حال تقديم خدمات إضافية).

(ب) تُقدّم المنافع فقاً لبنود خطة منافع الموظفين.

١٦٦ تُقدّم بعض منافع نهاية الخدمة وفقاً لبنود خطة منافع الموظفين القائمة. على سبيل المثال، قد تُحدد تلك المنافع بموجب قانون أو عقد توظيف أو اتفاقية نقابة، أو قد يُشار لها ضمناً نتيجة الممارسة السابقة لصاحب العمل في تقديم منافع مشابهة. وكمثال آخر، إذا قدّمت المنشأة عرض منافع متاحة لأكثر من فترة زمنية قصيرة، أو كان هنالك أكثر من فترة زمنية قصيرة بين العرض والتاريخ المتوقع لإنهاء الخدمات بشكل فعلي، تنظر المنشأة فيما إذا كانت قد وضعت خطة منافع موظفين جديدة وما إذا كانت بالتالي المنافع المعروضة وفقاً لتلك الخطة هي منافع نهاية خدمة أو منافع ما بعد التوظيف. وتكون منافع الموظفين المقدّمة وفقاً لبنود خطة منافع الموظفين هي منافع نهاية خدمة إذا نتجت عن قرار المنشأة إنهاء خدمة الموظف ولم تكن مشروطة بتقديم خدمات مستقبلية.

١٦٧ تقدّم بعض منافع الموظفين بغض النظر عن سبب مغادرة الموظفين. ويكون دفع تلك المنافع حتمياً (مع مراعاة أي متطلبات استحقاق أو متطلبات الحد الأدنى للخدمة) ولكن يكون توقيت دفعها غير مؤكّداً. وعلى الرغم من أنّ تلك المنافع توصف في بعض المناطق على أنها تعويضات نهاية خدمة أو مكافآت نهاية خدمة، إلا أنها تعتبر منافع ما بعد توظيف وليس منافع نهاية خدمة، وتقوم المنشأة بمحاسبتها كمنافع ما بعد توظيف.

الإعتراف

١٦٨ **تعترف المنشأة بإلتزام ومصروف لمنافع نهاية الخدمة في أحد التاريخين التاليين، أيهما يصادف أولا:**

(أ) عندما لا يعد بإمكان المنشأة سحب عرض تلك المنافع؛ و

(ب) عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة التي تكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ والتي تتضمّن دفع منافع نهاية الخدمة.

١٦٩ بالنسبة لمنافع نهاية الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار الموظف قبول عرض المنافع مقابل إنهاء خدماته، يكون الوقت الذي لا يعد فيه بإمكان المنشأة سحب عرض منافع نهاية الخدمة هو:

(أ) عند قبول الموظف العرض؛ أو

(ب) عند نفاذ أي قيد (مثل متطلّب قانوني أو تنظيمي أو تعاقدي أو قيود أخرى) على قدرة المنشأة سحب العرض. ويكون هذا في حال تقديم العرض، إذا كان القيد قائماً في وقت العرض، أيهما يحدث أولاً.

١٧٠ بالنسبة لمنافع نهاية الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار المنشأة إنهاء خدمات الموظف، لا يعد بإمكان المنشأة سحب العرض عندما تكون قد أبلغت الموظفين المتأثّرين بخطة إنهاء الخدمة التي تلبّي جميع المعايير الآتية:

(أ) تشير الإجراءات المطلوبة لاستكمال الخطة إلى أنه من غير المرجّح القيام بتغييرات أساسية في الخطة.

(ب) تحدد الخطة عدد الموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم وتصنيفاتهم أو مهامهم الوظيفية ومواقعهم (لكن لا تحتاج الخطة إلى تعريف كل موظّف بشكل فردي) وتاريخ الاستكمال المتوقع.

(ج) تنص الخطة بتفاصيل كافية على منافع نهاية الخدمة التي سيتلقّاها الموظفون بحيث يستطيعون تحديد نوع ومقدار المنافع التي سيستلمونها عند إنهاء خدماتهم.

١٧١ عندما تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة، قد يتعين عليها كذلك محاسبة تعديل الخطة أو تقليص منافع الموظفين الأخرى (أنظر الفقرة ١٠٥).

القياس

١٧٢ **تقيس المنشأة منافع نهاية الخدمة عند الإعتراف المبدئي، كما تقيس وتعترف بالتغيّرات اللاحقة وفقاً لطبيعة منافع الموظفين، شريطة أنّه إذا كانت منافع نهاية الخدمة هي تعزيز لمنافع ما بعد التوظيف، تطبّق المنشأة المتطلبات الخاصة بمنافع ما بعد التوظيف. وإلا:**

(أ) إذا كان من المتوقع تسوية منافع نهاية الخدمة بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يتم فيها الإعتراف بمنافع نهاية الخدمة، تطبّق المنشأة المتطلبات الخاصة بمنافع التوظيف قصيرة الأجل.

(ب) إذا كان من غير المتوقع تسوية منافع نهاية الخدمة بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية، تطبّق المنشأة المتطلبات الخاصة بمنافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل.

١٧٣ نظراً لعدم تقديم منافع نهاية الخدمة مقابل الخدمات، لا تكون الفقرات ٧٢ – ٧٦ المتعلقة بنسب المنافع لفترات الخدمة ذات صلة.

الإفصاح

١٧٤ على الرغم من أنّ هذا المعيار لا يتطلّب إفصاحات محددة حول منافع نهاية الخدمة، إلا أن المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام قد تتطلّب إفصاحات معينة. على سبيل المثال، يتطلّب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٠ إفصاحات حول منافع الموظفين الخاصة بموظفي الإدارة الرئيسيين. ويتطلّب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ إفصاحات عن مصروف منافع الموظفين.

أحكام إنتقالية

١٧٥ **تطبّق المنشأة هذا المعيار بأثر رجعي، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيّرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، بإستثناء:**

(أ) عدم حاجة المنشأة لتعديل المبلغ المسجل للأصول خارج نطاق هذا المعيار فيما يخص التغيّرات في تكاليف منافع الموظفين التي كانت مشمولة في المبلغ المسجل قبل تاريخ التطبيق المبدئي. ويكون تاريخ التطبيق المبدئي هو بداية أول فترة معروضة في البيانات المالية الأولى التي تتبنّى فيها المنشأة هذا المعيار.

(ب) في البيانات المالية للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، لا تكون المنشأة بحاجة لعرض معلومات مقارنة للإفصاحات المطلوبة في الفقرة ١٤٧ حول حساسية إلتزام المنافع المحددة.

تاريخ النفاذ

١٧٦ **تطبق منشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك، ويشجع التبني المبكر. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار في فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٨، فإنها تفصح عن ذلك.**

١٧٦أ عُدلت الفقرات ٥٩ و١٠١ و١٢٢ و١٢٥ و١٢٧ و١٢٨ و١٥٩ وأضيفت الفقرات ١٠٣أ و١٢٤أ و١٢٥أ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك.

١٧٧ عندما تطبق المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*، لأغراض خاصة بإعداد التقارير المالية بعد هذا التاريخ للنفاذ، يطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

سحب واستبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ (٢٠٠٨)

١٧٨ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥، منافع الموظفين (٢٠٠٨). ويظل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ قابلاً للتطبيق حتى يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ أو حتى يصبح نافذاً، أيهما أسبق.

ملحق أ

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩.

مثال يشرح تطبيق الفقرة ١٩: محاسبة خطة المكافآت المعتمدة على الأداء

تطبيق ١. تتطلب خطة المكافآت المعتمدة على الأداء أن تدفع وحدة طباعة حكومية نسبة محددة من فائضها عن السنة السابقة للموظفين الذين حققوا أهداف الأداء المحددة مسبقاً والذين قدموا خدماتهم على مدار العام. بمعنى، أنهم كانوا يشغلون مناصبهم في أول وآخر يوم من فترة إعداد التقارير. وإذا لم يترك أي موظف العمل خلال العام، سيكون إجمالي مدفوعات المكافآت عن السنة هو ٣% من الفائض الفعلي. تحدد المنشأة أن الاستغناء عن الموظفين سيخفض المدفوعات لتصبح ٢,٥% من الفائض الفعلي.

تعترف المنشأة بإلتزام ومصروف بمقدار ٢,٥% من الفائض الفعلي

مثال يشرح الفقرة ٣٧: محاسبة الخطة متعددة أصحاب العمل

تطبيق ٢. تشارك الحكومة المحلية أ، وكذلك الحال بالنسبة للمنشآت المماثلة لها في الدولة، في خطة منافع محددة متعددة أصحاب العمل. ولأن الخطة تعرض المنشآت المشاركة فيها لمخاطر أكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين في وحدات الحكومة المحلية المشاركة في الخطة، لا يوجد معيار متسق وثابت لتخصيص الإلتزام، أو أصول الخطة، أو التكلفة التي تتحملها كل وحدة من وحدات الحكومة المحلية التي تشارك في الخطة. وبالتالي تحاسب وحدة الحكومة المحلية أ عن الخطة كما لو كانت خطة منافع محددة. وأسفر تقييم التمويل، غير المأخوذ عن أساس الإفتراضات المتوافقة مع متطلبات هذا المعيار، عن عجز بمقدار ٤٨٠ مليون وحدة عملة(أ) في الخطة. ووافقت الخطة، بموجب ترتيب ملزم، على جدول للمساهمات مع أصحاب العمل المشاركين في الخطة والذي سيؤدي إلى التخلص من العجز على مدار السنوات الخمس القادمة. وإجمالي مساهمات الوحدة أ بموجب العقد هو ٤٠ مليون وحدة عملة.

تعترف المنشأة بإلتزام عن المساهمات معدل وفقاً للقيمة الزمنية للنقود وبمصروف مساوٍ في حساب الفائض أو العجز.

(أ) في هذا المعيار تتم الإشارة إلى المبالغ النقدية "بوحدة العملة".

مثال يشرح الفقرة ٧٠: طريقة ائتمان الوحدة المقدرة

تطبيق ٣. هناك مبلغ مقطوع كمنفعة مستحقة عند انتهاء الخدمة يساوي ١% من آخر راتب عن كل سنة من سنوات الخدمة. كان الراتب في السنة الأولى ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، ومن المفترض أن يزيد بنسبة ٧% (مركبة) سنوياً. معدل الخصم المستخدم هو ١٠% سنوياً. يوضح الجدول

التالي كيفية تراكم الإلتزام بالنسبة للموظف الذي من المتوقع أن يترك العمل بنهاية السنة الخامسة، بإفتراض عدم وجود تغييرات في الإفتراضات الأكتوارية. وللتسهيل، يتجاهل هذا المثال التعديلات الإضافية اللازمة لعكس احتمالية أن الموظف قد يترك العمل في تاريخ سابق أو لاحق للتاريخ المفترض.

السنة					
المنافع التي تعزى إلى					
– السنوات السابقة	٠	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤
– السنة الحالية (١% من آخر راتب)	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١
– السنة الحالية والسنوات السابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥
السنة	١	٢	٣	٤	٥
الإلتزام الافتتاحي	–	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦
الفائدة بنسبة ١٠%	–	٩	٢٠	٣٣	٤٨
تكلفة الخدمة الحالية	٨٩	٩٨	١٠٨	١١٩	١٣١
الإلتزام الختامي	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦	٦٥٥

ملحوظة

١. *الإلتزام الافتتاحي هو القيمة الحالية للمنافع التي تعزى للسنوات السابقة.*
٢. *تكاليف الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للمنفعة التي تعزى للسنة الحالية.*
٣. *الإلتزام الختامي هو القيمة الحالية للمنفعة التي تعزى للسنة الحالية والسنوات السابقة.*

أمثلة تشرح الفقرة ٧٣: نسب المنافع لسنوات الخدمة

تطبيق ٤. تقدم خطة منافع محددة مبلغ مقطوع يساوي ١٠٠ وحدة عملة كمنافع مستحقة عند التقاعد عن كل سنة من سنوات الخدمة.

ويتم نسب مبلغ ١٠٠ وحدة عملة كمنفعة لكل سنة من سنوات الخدمة. وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة هو القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ وحدة عملة، مضروباً في عدد سنوات الخدمة حتى نهاية فترة إعداد التقارير.

فإذا كانت الفائدة مستحقة بشكل فوري عندما يترك الموظف المنشأة، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة التاريخ الذي من المتوقع أن يترك فيه الموظف العمل. وبالتالي، ونتيجة لتأثير الخصم، تكون أقل من المبالغ التي كان سيتم تحديدها إذا ترك الموظف المنشأة في نهاية فترة إعداد التقارير.

تطبيق ٥. تقدم خطة معاش تقاعد شهري بنسبة ٠,٢% من آخر راتب عن كل سنة من سنوات الخدمة. يستحق دفع معاش التقاعد عند بلوغ الموظف سن ٦٥ سنة.

وتعزى منافع القيمة الحالية لمعاش شهري يساوي، في تاريخ التقاعد المتوقع، نسبة ٠,٢% من الراتب الأخير المقدر والمستحق بداية من التاريخ المتوقع للتقاعد وحتى التاريخ المتوقع للوفاة إلى كل سنة من سنوات الخدمة. وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لتلك المنفعة. والقيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة هي القيمة الحالية لدفعات المعاش الشهرية التي تمثل ٠,٢% من آخر راتب، مضروبة في عدد سنوات الخدمة حتى نهاية فترة إعداد التقارير. ويتم خصم تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة، لأن مدفوعات معاش التقاعد ستبدأ عند سن ٦٥ سنة.

أمثلة تشرح الفقرة ٧٤: المنافع المستحقة والمنافع غير المستحقة

تطبيق٦. تدفع خطة منافع بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة عن كل سنة من سنوات الخدمة. تستحق المنافع بعد مرور عشر سنوات على الخدمة.

وتعزى المنافع بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة لكل سنة من سنوات الخدمة. وفي كل سنة من السنوات العشر الأولى، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام احتمالية ألا يكمل الموظف السنوات العشر من الخدمة.

تطبيق٧. تدفع خطة منافع بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة عن كل سنة من سنوات الخدمة، بإستثناء الخدمات المقدمة قبل سن ٢٥سنة. وتستحق المنافع فورياً.

لا تعزى أي منافع للخدمات قبل عمر ٢٥ سنة لأن الخدمات قبل هذا التاريخ لا تؤدي إلى منافع (مشروطة أو غير مشروطة). وتعزى منفعة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة لكل سنة لاحقة.

أمثلة تشرح الفقرة ٧٥: نسب المنافع للفترات المحاسبية

تطبيق٨. تدفع *خطة* مبلغ منفعة مقطوع يساوي ١٠٠ وحدة عملة تستحق بعد عشر سنوات من الخدمة. لا تقدم الخطة منافع أخرى عن الخدمات اللاحقة.

وتعزى المنفعة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة (١,٠٠٠ وحدة عملة مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى. وتعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة من تلك السنوات العشر احتمالية ألا يكمل الموظف السنوات العشر من الخدمة. لا تعزى أي منفعة للسنوات اللاحقة.

تطبيق٩. تدفع خطة منفعة تقاعد مبلغ ٢,٠٠٠ وحدة كمبلغ مقطوع لجميع الموظفين الذين مازالوا يعملون في عمر ٥٥ سنة بعد ٢٠ سنة من تقديم الخدمات، أو الذين مازالوا يعلمون حتى عمر ٦٥ سنة، بغض النظر عن المدة التي أمضوها في العمل.

بالنسبة للموظفين الذين انضموا للعمل قبل سن ٣٥ سنة، تؤدي الخدمة أولاً إلى الحصول على منافع بموجب الخطة في عمر ٣٥ سنة (يمكن للموظف أن يترك العمل في عمر ٣٠ سنة ثم يعود في عمر ٣٣، دون أن يؤثر ذلك على مبلغ أو توقيت المنفعة). هذه المنافع مشروطة بتقديم مزيد من الخدمات. وأيضاً، لا يؤدي تقديم الخدمات بعد سن ٥٥ سنة إلى وجود منافع مادية متعلقة بمزيد من المنافع. بالنسبة لهؤلاء الموظفون، تعزي المنشأة مبلغ ١٠٠ وحدة عملة كمنفعة (٢,٠٠٠ وحدة عملة مقسومة على ٢٠) لكل سنة من بداية من ٣٥ سنة وحتى ٥٥ سنة.

بالنسبة للموظفين الذين ينضمون للعمل في أعمار تتراوح بين ٣٥ و٤٥ سنة، لا يؤدي تقديم الخدمة لأكثر من عشرين عاماً إلى وجود مبالغ مادية متعلقة بمزيد من المنافع. بالنسبة لهؤلاء الموظفين، تعزي المنشأة منفعة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة (٢,٠٠٠ وحدة عملة مقسومة على ٢٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى.

بالنسبة للموظف الذي ينضم إلى العمل في عمر ٥٥ سنة، لا تؤدي الخدمة لأكثر من عشر سنوات إلى وجود مبلغ مادي خاص بمزيد من المنافع. بالنسبة لهذا الموظف، تعزي المنشأة مبلغ ٢٠٠ وحدة عملة كمنفعة (٢,٠٠٠ وحدة عملة مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى.

بالنسبة لجميع الموظفين، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام احتمالية ألا يكمل الموظف الفترة اللازمة للخدمة.

تطبيق١٠. تسدد خطة تقديم رعاية صحية بعد نهاية الخدمة ٤٠% من تكاليف الرعاية الصحية للموظف بعد نهاية الخدمة إذا ترك الموظف العمل بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من ٢٠ سنة من الخدمة، و٥٠% من هذه التكاليف إذا ترك الموظف العمل بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

وبموجب صيغة منافع الخطة، تعزي المنشأة ٤% من القيمة الحالية للتكاليف المتوقعة للرعاية الصحية (٤٠% مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى و١% (١٠% مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الثانية. تعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة احتمالية ألا يكمل الموظف المدة اللازمة في الخدمة ليكون مستحقاً لجزء أو كل المنافع. بالنسبة للموظفين الذين من المتوقع أن يتركوا العمل في خلال عشر سنوات، لا يتم نسب أي منفعة.

تطبيق١١. تسدد خطة رعاية صحية لما بعد انتهاء الخدمة ١٠% من تكاليف تقديم الرعاية الصحية لما بعد انتهاء الخدمة إذا ترك الموظف العمل بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من ٢٠ سنة من الخدمة، و٥٠% من تلك التكاليف إذا ترك الموظف العمل بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تؤدي الخدمة في السنوات التالية إلى مستوى أعلى مادياً من المنفعة مقارنة بالسنوات الأولى، وبالتالي، بالنسبة للموظفين الذين من المتوقع أن يتركوا العمل بعد ٢٠ سنة أو أكثر، تنسب المنشأة منفعة على أساس قسط ثابت بموجب الفقرة ٧٣. لا يؤدي تقديم الخدمة لأكثر من ٢٠ عاماً إلى وجود مبالغ مادية متعلقة بمزيد من المنفعة. وبالتالي، فإن المنفعة التي تعزى لكل سنة من السنوات العشرين الأولى هي ٢,٥% من القيمة الحالية من التكاليف المتوقعة للرعاية الصحية (٥٠% مقسومة على ٢٠).

بالنسبة للموظفين الذين من المتوقع أن يتركوا العمل بعد فترة تتراوح ما بين ١٠ و٢٠ سنة، فإن المنفعة التي تعزى لكل سنة من السنوات العشر الأولى هي ١% من القيمة الحالية للتكاليف المتوقعة للرعاية الصحية. وبالنسبة لهؤلاء الموظفون، لا تعزى أي منفعة للخدمات التي تقدم بين نهاية السنة العاشرة والتاريخ المقدر لترك العمل.

وبالنسبة للموظفين الذين من المتوقع أن يتركوا العمل في خلال عشر سنوات، لا يتم نسب أي منفعة.

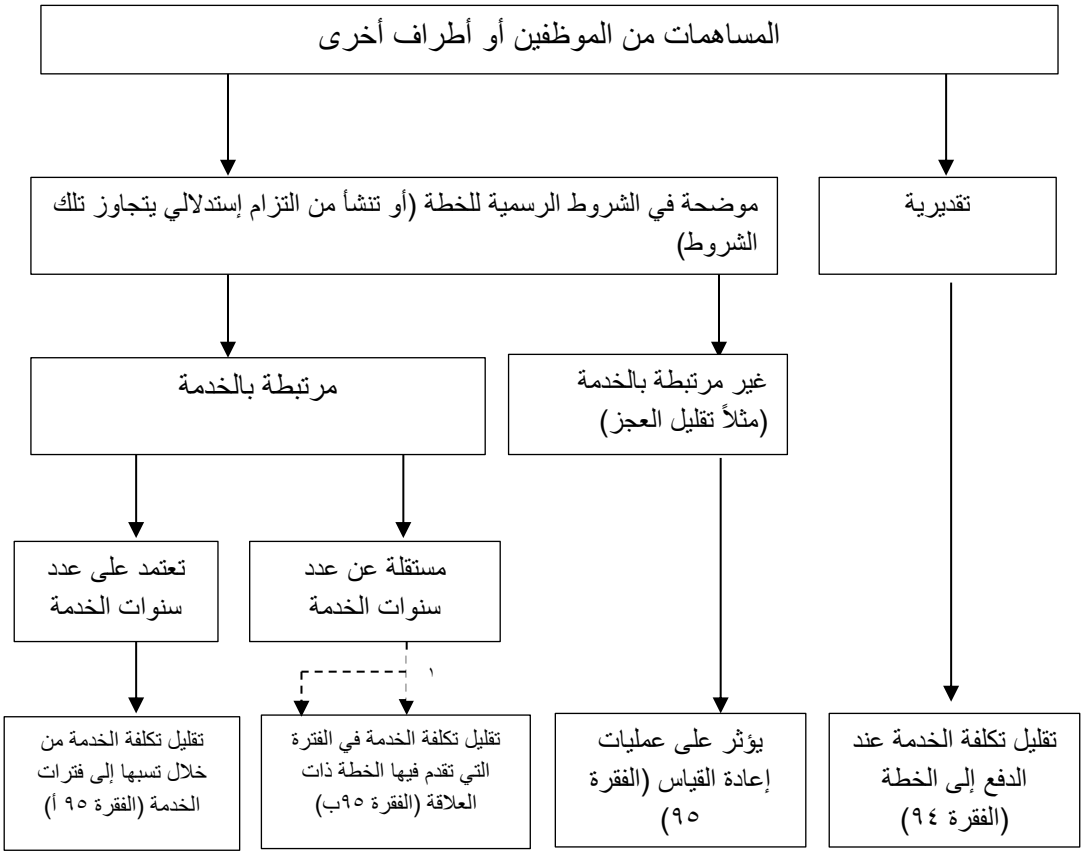
مثال يشرح الفقرة ٧٦: نسب المنافع للفترات المحاسبية

تطبيق١٢. يستحق الموظفون منفعة بنسبة ٣% من الراتب الأخير عن كل سنة من الخدمات قبل عمر ٥٥ سنة.

تعزى منفعة بنسبة ٣% من الراتب الأخير المقدر لكل سنة حتى عمر ٥٥ سنة. هذا هو التاريخ الذي لا يؤدي فيه تقديم الموظف لمزيد من الخدمات إلى وجود مبلغ مادي إضافي كمنفعة بموجب الخطة. لا تعزى أي منفعة للخدمات بعد هذا العمر.

مثال يشرح الفقرات ٩٤ و٩٥: المساهمات من الموظفين أو أطراف أخرى

تطبيق١٣. يوضح الشكل أدناه المتطلبات المحاسبية للمساهمات المقدمة من الموظفين أو أطراف أخرى.



(١) هذا السهم المنقط يعني أنه يسمح للمنشأة باختيار أي من طريقتي المحاسبة.

مثال يشرح الفقرات ١٦٢ – ١٧٣: منافع إنهاء الخدمة

تطبيق ١٤. خلفية

نتيجة لاستملاك حديث، تخطط المنشأة أن تغلق مصنعاً خلال ١٠ أشهر، وفي خلال ذلك الوقت، تنهي عمل جميع الموظفين المتبقين في المصنع. ولأن المنشأة تحتاج إلى خبرة موظفي المصنع لاستكمال العقد، تعلن المنشأة عن خطة إنهاء العمل كالتالي.

يحصل كل موظف يبقى في العمل ويقدم خدمات حتى إغلاق المصنع في تاريخ إنهاء العمل على دفعة نقدية بمبلغ ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة. أما الموظفون الذين يتركون العمل في المصنع قبل الإغلاق فسيحصلون على ١٠,٠٠٠ وحدة عملة.

يعمل في المصنع ١٢٠ موظفاً. وفي وقت إعلان الخطة، تتوقع المنشأة أن هناك ٢٠ موظفاً سيتركون العمل قبل إغلاقه. وبالتالي، فإن إجمالي التدفقات النقدية الصادرة بموجب الخطة هي ٣,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٢٠×١٠,٠٠٠ وحدة عملة + ١٠٠×٣٠,٠٠٠ وحدة عملة). ووفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة ١٦٣، تحاسب المنشأة عن المنافع المقدمة لإنهاء خدمة الموظفين باعتبارها منافع إنهاء خدمة وتحاسب عن المنافع المقدمة نظير الخدمات باعتبارها منافع موظفين قصيرة الأجل.

منافع إنهاء الخدمة

المنافع التي يتم تقديمها لإنهاء التوظيف هي ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. هذا هو المبلغ الذي ستضطر المنشأة لدفعه لإنهاء الخدمة بغض النظر عن بقاء الموظفين وتقديمهم للخدمات حتى تاريخ إغلاق المصنع أو تركهم للعمل قبل إغلاق المصنع. ورغم أن الموظفين بإمكانهم ترك المصنع قبل إغلاقه، إلا أن إنهاء توظيف جميع الموظفين هو نتيجة لقرار المنشأة بإغلاق المصنع وإنهاء عمل موظفيها (بمعنى أن جميع الموظفين سيتركون العمل عند إغلاق المصنع). بالتالي، تعترف المنشأة بإلتزام بمبلغ ١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (١٢٠×١٠,٠٠٠ وحدة عملة) كمنافع لإنهاء الخدمة المقدمة وفقاً لخطة منافع التوظيف عندما يتم الإعلان عن خطة إنهاء الخدمة أو عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بإغلاق المصنع، أيهما أسبق.

المنافع المقدمة نظير خدمات

المنافع الإضافية التي سيحصل عليها الموظفون إذا قدموا خدمات عن كامل فترة الشهور العشرة هي نظير الخدمات المقدمة خلال تلك الفترة. تحاسب المنشأة عنها باعتبارها منافع توظيف قصيرة الأجل لأن المنشأة تتوقع أن تقوم بتسويتها قبل ١٢ شهراً بعد انتهاء فترة إعداد التقارير. وفي هذا المثال، الخصم غير مطلوب، وبذلك يتم الإعتراف بمصروف بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة ÷ ١٠) عن كل شهر خلال فترة الخدمة المقدرة بعشرة أشهر، مع زيادة مقابلة في المبلغ الدفتري للإلتزام.

الملحق ب

التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

[تم إلغاءه]

أساس الإستنتاجات

يرافق هذا الأساس للإستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ ولكنه ليس جزءاً منه

الهدف

إستنتاج١. تم أخذ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (٢٠٠٨) بشكل أساسي عن معيار المحاسبة الدولي ١٩ (٢٠٠٤) " منافع الموظفين"، صدر معيار المحاسبة الدولي ١٩ من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي. وقام مجلس معايير المحاسبة الدولي ببعض التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ في الفترة ٢٠١١– ٢٠١٥.

إستنتاج٢. لتحديث معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مراجعة محدودة النطاق لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ ليحدث تقارب بينه وبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ المراجع. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ألا يعيد فتح المتطلبات الخاصة المتعلقة بالقطاع العام في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥، بإستثناء القسم الخاص ببرامج الضمان الإجتماعي المركب (أنظر فقرات الإستنتاج ٥ و٦ فيما يلي).

إستنتاج٣. في يناير ٢٠١٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسودة العرض ٥٩، تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ *" منافع الموظفين"*. تقترح مسودة العرض ٥٩ تعديلات تسمح بالحفاظ على التقارب مع معيار المحاسبة الدولي ١٩. أدت التعديلات المقترحة إلى حدوث عديد من التغيرات على نص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥. وعبر عدد من المجاوبين عن تحفظهم على أن حجم تلك التغيرات يخفض من قابلية فهم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥. وبالتالي قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن يصدر معياراً جديداً وهو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩، منافع الموظفين، بدلاً من إصداره لإصدار مراجع من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥، وذلك لمساعدة معدي البيانات المالية.

إستنتاج٤. يلخص هذا الأساس للإستنتاج الاعتبارات التي نظر فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للتوصل إلى الإستنتاجات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩، *منافع الموظفين*. وبإستثناء برامج الضمان الإجتماعي المركب، تنظر أسس الإستنتاج فقط في المجالات التي يختلف فيها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ عن المتطلبات الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ (الذي تم تعديله في ٢٠١١ وبعد ذلك)، أو عندما يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تلك الاختلافات بعين الاعتبار.

برامج الضمان الإجتماعي المركب

إستنتاج٥. تشير مسودة العرض ٥٩ إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كان ينظر في إلغاء قسم برامج الضمان الإجتماعي المركب، لأن المجلس لم يكن على دراية بأنه قد تم تطبيقه من قبل أية دائرة من دوائر الاختصاص. وطلب المجلس بشكل خاص الحصول على تعليقات بهذا الشأن.

إستنتاج٦. لم يحدد أي مجاوب على مسودة العرض ٥٩ دائرة اختصاص قامت فيها المنشآت بتطبيق تلك المتطلبات. ودعم معظم المجاوبين إلغاء قسم برامج الضمان الإجتماعي المركب. حيث لم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سبب جديد وملح للاحتفاظ بالقسم، وقرر المجلس ألا يدخل هذا القسم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩.

خطط الدولة

إستنتاج٧. يحتفظ هذا المعيار بالمطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٩ بأن تحاسب المنشأة عن خطط الدولة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن الخطط متعددة أصحاب العمل. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه ينبغي أن يقدم مزيداً من الشرح ليحدد منهج المحاسبة لخطط الدولة من قبل منشآت القطاع العام كما في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥. تنص الفقرة ٤٧ على إفتراض قابل للدحض بأنه سيتم وصف خطط الدولة باعتبارها خطة منفعة محددة من قبل المنشأة المسيطرة. وفقط عند دحض الإفتراض تتم محاسبة خطط الدولة باعتبارها خطة مساهمة محددة.

خطط المنفعة المحددة مع المنشآت المشاركة التي تخضع لسيطرة مشتركة

إستنتاج٨. في القطاع العام، على الأرجح ستكون هناك حالات كثيرة تشارك فيها المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة في خطط المنفعة المحددة. يشمل معيار المحاسبة الدولي ١٩ شرحاً بشأن خطط المنفعة المحددة التي تتشارك في المخاطر بين المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة. ورأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ هي متطلبات ملائمة للقطاع العام. ورأى المجلس أيضاً أنه من الملائم أن يتم التأكيد على أنه، بالنسبة للمنشآت المسيطر عليها، لا يكون من المناسب أن تعد معالجتها المحاسبية وفقاً لأساس المنفعة المحددة كما في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥، إلا إذا كان هناك اتفاق تعاقدي، أو ترتيب ملزم، أو سياسة دولة تفرض أن تتحمل منشأة فردية صافي تكلفة المنفعة المحددة بالكامل. وفي هذه الحالات، تحاسب المنشأة المسيطرة عن مثل تلك الخطط على أساس المنفعة المحددة في بياناتها المالية الموحدة. تعد المنشأة المسيطر عليها معالجتها المحاسبية (أ) على أساس المساهمة المحددة، (ب) تحدد المنشأة المسيطرة، و(ج) تفصح عن أن المنشأة المسيطرة تعد معالجتها المحاسبية على أساس المنفعة المحددة في بياناتها المالية الموحدة. تعكس الفقرة ٤٢ ذلك، وتفصح المنشآت المسيطر عليها أيضاً عن الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٥١.

معدلات الخصم

إستنتاج٩. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ تطبيق معدل خصم معتمد على عوائد السوق على أسهم الشركات عالية الجودة في نهاية فترة إعداد التقارير. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن معدل الخصم ينبغي أن يعكس القيمة الزمنية للنقود، ورأى أنه ينبغي ترك حرية الاختيار للمنشآت لتحدد المعدل الذي يحقق بأفضل شكل ذلك الهدف بنفس الطريقة الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥. ورأى المجلس أنه يمكن عكس القيمة الزمنية للنقود بأفضل شكل من خلال الرجوع لعائدات السوق على السندات الحكومية، أو سندات الشركات عالية الجودة، أو أي أداة مالية أخرى. وليس الهدف من معدل الخصم المستخدم هو دمج المخاطر المرتبطة بتعهدات المنفعة المحددة أو مخاطر الائتمان الخاصة بالمنشآت. هناك متطلبات إفصاح إضافية في الفقرة ١٤١(ب) لإعلام مستخدمي البيانات المالية بالأساس المستخدم في تحديد معدل الخصم.المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩.

إستنتاج١٠. ونظر مجلس معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام فيما إذا كان سيقدم إرشادات لدعم المنشآت التي تعمل في دوائر اختصاص لا يكون فيها سوق عميق للسندات الحكومية ولا سوق عميق لسندات الشركات عالية الجودة لتحدد معدل خصم يعكس القيمة الزمنية للنقود. وأقر المجلس بأن تحديد معدل خصم ملائم هو على الأرجح الأمر الأصعب بالنسبة للمنشآت التي تعمل في هذه الدوائر للاختصاص، وأن تلك المنشآت قد تكون تعمل على الإنتقال، أو أنها انتقلت مؤخراً، للمحاسبة على أساس الاستحقاق. وعلى أي حال، خلص المجلس إلى أنه ليس ذلك الأمر لا ينطبق فقط على القطاع العام، وأنه لا يوجد سبب محدد وكافي خاص بالقطاع العام يؤدي إلى تقديم تلك الإرشادات.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل: منافع العجز طويلة الأجل

إستنتاج١١. يدرج معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع العجز طويلة الأجل كمثال على "منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل". وينص معيار المحاسبة الدولي ١٩ على أن "قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل لا يخضع عادة لنفس درجة التشكك مثل قياس منافع ما بعد التوظيف." وفي القطاع العام، فإن منافع العجز المرتبطة بمجالات معينة من تقديم الخدمات، مثل الخدمة العسكرية، قد تكون أكثر ارتفاعاً من الناحية المالية بشكل كبير، وتكون الأرباح أو الخسائر الأكتوارية المرتبطة بها متقلبة.

إستنتاج١٢. وبالتالي، يحتفظ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ بالإفتراض القابل للدحض المدرج في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥ بأن مدفوعات العجز طويل الأجل لا تخضع عادة لنفس درجة التشكك مثل قياس منافع ما بعد التوظيف. وعندما يتم دحض ذلك الإفتراض، تنظر المنشأة فيما إذا كانت تنبغي محاسبة جميع أو بعض مدفوعات العجز طويل الأجل باستخدام نفس المتطلبات الخاصة بمنافع ما بعد التوظيف.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل: التعويضات مستحقة الدفع من قبل المنشأة المعدة للتقارير لحين دخول الفرد في وظيفة جديدة

إستنتاج١٣. رغم أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يرى أن تلك الظروف على الأرجح غير شائعة، إلا أنه أقر باحتمالية وجود حالات تكون فيها المنشأة المعدة للتقارير مرتبطة تعاقدياً بدفع دفعات تعويضية بشكل منفصل عن منافع إنهاء الخدمة لموظف سابق حتى يلتحق/تلتحق بوظيفة جديدة. وبالتالي تم تعديل قائمة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل الواردة في الفقرة ١٥٥ لتشمل مثل هذه الظروف، كما في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٥.

عمليات إعادة القياس

إستنتاج١٤. يعترف معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل في ٢٠١١) بعمليات إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنفعة في الدخل الشامل الآخر وليس في الأرباح أو الخسائر. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن *إطار مفاهيم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام* لا يقر "بالدخل الشامل الآخر"، وأن "الدخل الشامل الآخر" ليس مصطلحاً محدداً في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ " *عرض البيانات المالية*". ورأى المجلس أن الإعتراف بعمليات إعادة القياس في صافي الأصول/حقوق الملكية سيكون له نفس النتائج المحاسبية لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ في عدم التأثير على الفائض أو العجز بمكونات تكلفة المنفعة المحددة التي لها قيم تنبؤية مختلفة. وبالتالي، قرر المجلس أن يعترف بعمليات إعادة القياس في صافي الأصول/حقوق الملكية وليس في الفائض أو العجز.

إستنتاج١٥. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الفقرة ٤٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ تتطلب من المنشأة أن تعرض كل فئة مادية من العناصر المتشابهة بشكل

منفصل في البيانات المالية. ويتم عرض العناصر ذات الطبيعة أو الوظيفة غير المتشابهة بشكل منفصل، إلا إذا كانت غير مادية. وبالتالي، رأى المجلس أن العرض المنفصل لعمليات إعادة قياس منافع ما بعد التوظيف قد يكون مطلوباً في بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، إذا كانت مادية.

متطلبات إرشادات الإحصائيات المالية الحكومية

إستنتاج١٦. نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في متطلبات إرشادات الإحصائيات المالية الحكومية حول التصنيف، والعرض، والإعتراف، والإفصاح عن منافع الموظفين وحدد بعض الاختلافات في كل من معيار المحاسبة الدولي ١٩ المراجع ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩.

إستنتاج١٧. لا تطبق إرشادات الإحصائيات المالية الحكومية منهج صافي الفائدة، ولكنها تعترف بعائدات أصول الصناديق والفوائد على إلتزامات الصناديق وفقاً للطبيعة الاقتصادية لتلك الإيرادات والمصروفات. تعزي الإحصائيات المالية الحكومية بعد ذلك دخل العقارات والزيادة في إلتزام مستحقات المنفعة نتيجة لمرور الوقت من خلال مدخل في "مصروف العقارات لمدفوعات دخل الاستثمار". يتم عرض مدخلات مشابهة في حساب الفائض أو العجز في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩.

إستنتاج١٨. بالنسبة للصناديق المستقلة التي تم الإعتراف بها خارج حسابات الموظفين، تعترف الإحصائيات المالية الحكومية بمطالبة صندوق المعاشات لمدير المعاشات عن العجز في صندوق المعاشات وذلك في ظروف معينة. وفي مثل هذه الحالات، لا تتطلب الإحصائيات المالية الحكومية الإعتراف بمصروف فائدة في حسابات الموظفين نتيجة لمرور الوقت عند الإعتراف بتلك المطالبة.

إستنتاج١٩. في الإحصائيات المالية الحكومية، يتم بشكل عام قياس أصول الخطة على نفس أساس قياس الأصول الأخرى، وعادة ما يكون ذلك الأساس هو القيمة السوقية. وبالتالي، وعلى عكس معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩، لا توجد ضرورة للقيام بحساب إضافي لإدراج معدل الخصم في جميع أصول الخطة لتقدير القيمة العادلة. وعلى أي حال، لا يتم في الإحصائيات المالية الحكومية قياس بعض الأصول بالقيمة السوقية. قد يؤدي ذلك إلى نشوء تقييمات مختلفة بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ والإحصائيات المالية الحكومية (على سبيل المثال: يتم قياس القروض بالقيمة الاسمية في الإحصائيات المالية الحكومية وعادة ما يتم قياسها بتكلفة الإطفاء في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

إستنتاج٢٠. في الإحصائيات المالية الحكومية، يتم تسجيل أية تغييرات في حجم أو قيمة الأصول التي لا تنتج عن معاملات في بيان تدفقات الدخل الأخرى، والذي يشمل أثر مرور الوقت. وفي الإحصائيات المالية الحكومية، يسجل صندوق المعاشات فقط الإيراد الحقيقي من معاملات مثل الفائدة، والتوزيعات، والإيجارات في بيان العمليات.

إستنتاج٢١. لا تقسم الإحصائيات المالية الحكومية منافع الموظفين إلى منافع موظفين طويلة وقصيرة الأجل ولا تتطلب إفصاحات معينة عن منافع الموظفين، بإستثناء الجدول المكمل عن خطط المعاشات في الضمان الإجتماعي المحدد في نظام الحسابات القومية ٢٠٠٨.

إستنتاج٢٢. خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن تلك الاختلافات ناتجة عن الأهداف المختلفة وأطر عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والإحصائيات المالية الحكومية. وهي لا تشكل أسباب معينة خاصة بالقطاع العام تبرر عدم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٩.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ نتيجة *للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*

إستنتاج٢٣ استعرض مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المراجعات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي ١٩ ″ *منافع الموظفين*″، التي أدرجت في تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة في فبراير ٢٠١٨، والأساس المنطقي الذي استند إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإدخال تلك التعديلات منصوص عليه في أسس الاستنتاج، واتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه لا يوجد سبب معين خاص بالقطاع العام يحول دون تبني التعديلات.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ١٩

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ هو مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي ١٩ (الصادر في ٢٠١١، بما في ذلك التعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨). الاختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ١٩ هي كالتالي:

- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ إرشادات إضافية عن خطط المكافآت في القطاع العام.
- بالنسبة لخصم تعهدات ما بعد الخدمة، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ تطبيق معدل الخصم بناءً على العوائد على سندات الشركات عالية الجودة المتسقة مع العملة والفترة المقدرة لتعهدات منافع ما بعد التوظيف. أما المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ فهي أن تطبق المنشآت معدلاً يعكس القيمة الزمنية للنقود. ويشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ كذلك مطلباً بأن تفصح المنشآت عن الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد معدل الخصم.
- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ إفتراضاً قابلاً للدحض بأن مدفوعات العجز طويل الأجل لا تخضع عادة لنفس درجة التشكك التي يخضع لها قياس منافع ما بعد التوظيف. وعند دحض ذلك الإفتراض، تنظر المنشأة فيما إذا كانت تنبغي محاسبة جميع مدفوعات العجز طويل الأجل بنفس طريقة منافع ما بعد التوظيف. لا يشمل معيار المحاسبة الدولي ١٩ مثل ذلك الإفتراض القابل للدحض.
- يعترف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام بعمليات إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنفعة المحددة في صافي الأصول/حقوق الملكية. ويعترف معيار المحاسبة الدولي ١٩ بها في الدخل الشامل الآخر.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ مصطلحات مختلفة، في بعض الحالات، عن معيار المحاسبة الدولي ١٩. والأمثلة الأكثر وضوحاً هي استخدام مصطلحات "العائد"، و"المنشآت المسيطرة والمسيطر عليها". والمصطلحات المكافئة لها في معيار المحاسبة الدولي ١٩ هي "الدخل"، و"الشركة الأم" و"الشركة التابعة".

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠
عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام

شكر وتقدير

متطلبات محاسبة الإستملاك الخاصة بهذا المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام مأخوذة بشكل رئيسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *" إندماج الأعمال"*، الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وذلك بتصريح من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة خدمة العملاء، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها في Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary London Wharf, E14 4HD, United Kingdom,

بريد إلكتروني: publications@ifrs.org

موقع على الإنترنت: http://www.ifrs.org

إنَّ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن "IFRS," "IAS," "IASB," "IFRS Foundation," "International Accounting Standards," and "International Financial Reporting Standards" هي علامات تجارية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يسمح باستخدامها بدون موافقة هذهِ المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام

تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تشمل هذه النسخة التعديلات الناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى ٣١ يناير ٢٠٢١.

صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"* في يناير ٢٠١٧.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:-

- *فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ* (الصادر في نوفمبر ٢٠٢٠).
- *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (الصادرة في يناير ٢٠٢٠).
- التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨ (الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨).
- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ " الأدوات المالية" (الصادر في أغسطس ٢٠١٨).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
٢٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٤٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
٧٠	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٠٠أ	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
١١١	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٥	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١١٧	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٦أ	جديد	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨
١٢٦ب	تعديل	فيروس كورونا المستجد: تأجيل تواريخ النفاذ نوفمبر ٢٠٢٠
١٢٦ج	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يناير ٢٠٢٠
١٢٦د	جديد	التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أكتوبر ٢٠١٨
تطبيق ٨٨	تعديل	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ أغسطس ٢٠١٨

يناير ٢٠١٧

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠
عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام
المحتويات

	الفقرة
الهدف	١
النطاق	٢-٤
تعريفات	٥
تعريف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام	٦
تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام	٧-١٤
المؤشرات التي قد تعطي دليل على أن الإندماج هو توحيد	١٢-١٤
محاسبة التوحيد	١٥
الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص	١٦-٥٧
تعريف المنشأة الناتجة	١٧-١٨
تحديد تاريخ التوحيد	١٩-٢٠
الإعتراف وقياس الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد والحصص المسيطرة في عمليات الإندماج	٢١-٣٥
الإعتراف وقياس مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية الناتجة عن التوحيد	٣٦-٣٩
فترة القياس	٤٠-٤٤
التكاليف المرتبطة بالتوحيد	٤٥
المحاسبة والقياس اللاحق	٤٦-٤٩
عرض البيانات المالية	٥٠-٥٢
الإفصاحات	٥٣-٥٧
محاسبة الإستملاك	٥٨
طريقة محاسبة الإستملاك	٥٩-١٢٥
تعريف المنشأة المستملِكة	٦٠-٦١
تحديد تاريخ الإستملاك	٦٢-٦٣
الإعتراف وقياس الأصول المستلمة القابلة للتحديد، والإلتزامات المضمونة، وأية حصص غير مسيطرة في العملية المستملكة	٦٤-٨٤
الإعتراف بالشهرة وقياسها أو الربح من الشراء بسعر منخفض	٨٥-٩٨
الإستملاك المحقق على مراحل	٩٩-١٠٠

إرشادات إضافية حول تطبيق طريقة الإستملاك عندما يتم تحقيق الإستملاك من خلال التغيير في حقوق التصويت، أو بالعقود وحدها، والظروف المماثلة التي لا يتم فيها نقل مقابل مالي..... ١٠١-١٠٢
فترة القياس..... ١٠٣-١٠٨
تحديد الأجزاء التي تدخل في عملية الإستملاك..... ١٠٩-١١١
القياس والمحاسبة اللاحقين..... ١١٢-١١٨
الإفصاحات..... ١١٩-١٢٥
تاريخ النفاذ والانتقال..... ١٢٦-١٣٤
تاريخ النفاذ..... ١٢٦
الانتقال..... ١٢٧-١٣٤
الملحق أ: إرشادات التطبيق
الملحق ب: تعديلات على المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام
أسس الاستنتاج
إرشادات التطبيق
أمثلة توضيحية
مقانة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ *"عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"* مبين في الفقرات ١-٦٢. تتساوى جميع الفقرات في التأثير. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ في سياق الهدف منه وفي سياق أساس الإستنتاجات و*"مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"* وإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام من قبل منشآت القطاع العام. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* أساساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشادات الواضحة.

الهدف

١. يهدف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ إلى تحسين الملائمة والعرض العادل والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة المعدة للتقارير في بياناتها المالية حول عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام وتأثيراتها. ولتحقيق هذا الهدف، يعمل هذا المعيار على ترسيخ المبادئ والمتطلبات التالية:

(أ) تصنف المنشأة المعدة للتقارير عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام باعتبارها إما توحيد أو إستملاك؛

(ب) تعترف المنشأة الناتجة وتقيس في بياناتها المالية الأصول المستلمة القابلة للتحديد، والإلتزامات المضمونة وأية حصص غير مسيطرة في التوحيد؛

(ج) تعترف المنشأة الناتجة وتقيس مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية والتعديلات الأخرى المعترف بها في التوحيد.

(د) تعترف المنشأة المستملِكة وتقيس في بياناتها المالية الأصول المشتراه القابلة للتحديد، والإلتزامات المضمونة وأية حصص غير مسيطرة في العملية المستملكة؛

(هـ) تعترف المنشأة المستملِكة وتقيس الشهرة المشتراه في، أو الربح أو الخسارة الناشئين عن، الإستملاك؛ و

(و) تحدد المنشأة المعدة للتقارير المعلومات التي ينبغي أن تفصح عنها لتمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة الآثار المالية لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام.

النطاق

٢. **تطبق المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار عند إعدادها للمعالجة** المحاسبية **لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام.**

٣. **يطبق هذا المعيار على المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تلبي متطلبات تعريف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام**

(أ) محاسبة تكوين الترتيبات المشتركة في البيانات المالية للترتيبات المشتركة نفسها.

(ب) إستملاك أو استلام أصل أو مجموعة من الأصول (وأية إلتزامات مرتبطة بها) والتي لا تشكل عملية. وفي هذه الحالات تحدد المنشأة وتعترف بالأصول الفردية القابلة للتحديد المشتراه أو المستلمة (بما في ذلك تلك الأصول التي تلبي متطلبات تعريف ومعيار الإعتراف بالأصول غير الملموسة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، *الأصول غير الملموسة*) والإلتزامات المضمونة. لا ينتج عن هذه المعاملات أو الأحداث الأخرى شهرة.

(ج) ضمان إلتزام أو مجموعة من الإلتزامات التي لا تشكل عملية. وفي هذه الحالات تحدد المنشأة وتعترف بالإلتزامات الفردية المضمونة.

٤. لا تطبق متطلبات هذا المعيار على الإستملاكات التي تقوم بها المنشآت الإستثمارية، وفقاً لتعريف الإستثمار في المنشآت المسيطر عليها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، *البيانات المالية الموحدة*، والتي يكون من المطلوب قياسها بالقيمة العادلة في العجز أو الفائض.

تعريفات

٥. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها كما يلي:

عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام Public sector combination هي جمع عمليات منفصلة في منشأة قطاع عام واحدة.

تعريفات عامة متعلقة بجميع عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام

لأغراض متعلقة بهذا المعيار، يستخدم مصطلح حصص حقوق الملكية Equity interest على نطاق واسع حيث يعني حصص الملكية للمنشآت التي يمتلكها المستثمرون والمالكون، أو الأعضاء أو الحصص المشتركة في منشآت مشتركة.

يكون الأصل قابلاً للتعريف إذا حقق أحد المتطلبات التالية:

(أ) كان قابلاً للانفصال، بمعنى إمكانية فصله عن المنشأة أو تقسيمة وبيعه، ونقله، أو يمكن منح ترخيص بشأن استخدامه، أو أيجاره، أو تبادله، إما بشكل فردي أو من خلال ترتيب ملزم ذو علاقة، أو أصل أو إلتزام قابلين للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوي ذلك أم لا؛ أو

(ب) ينشأ عن ترتيبات ملزمة (تشمل الحقوق الناشئة عن عقود أو عن حقوق قانونية أخرى)، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو يمكن فصلها عن المنشأة أو عن الحقوق والتعهدات الأخرى.

المنشأة المشتركة A mutual entity هي المنشأة التي، بخلاف المنشآت التي يمتلكها المستثمرون، توزع أرباح على المساهمين، أو تكاليف أقل أو منافع إقتصادية أخرى مباشرة لمالكيها، أو أعضائها أو المشاركين فيها. مثل، شركات التأمين المشترك، أو الاتحادات الإئتمانية أو المنشآت التعاونية فهي جميعاً منشآت مشتركة.

العملية An operation هي مجموعة من الأنشطة المتكاملة والأصول المرتبطة بها و/أو الإلتزامات التي يمكن إجراؤها وإدارتها بغرض تحقيق أهداف المنشأة، من خلال تقديم السلع و/أو الخدمات.

لأغراض خاصة بهذا المعيار، يستخدم مصطلح المالك Owners بشكل واسع النطاق ليشمل أي طرف يمتلك حصص ملكية مؤهلة في عملية. ويشمل ذلك، ولكنه ليس قاصراً على، مالكي حصص حقوق الملكية في المنشآت التي يملكها مستثمرون ومالكون وأعضاء، أو مشاركين، في منشآت مشتركة.

عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام a public sector combination under common control هي عمليات إندماج للأعمال في القطاع العام التي تخضع فيها جميع المنشآت أو العمليات الداخلة في الإندماج للسيطرة النهائية لنفس المنشأة قبل وبعد حدوث عملية إندماج الأعمال في القطاع العام.

تعريفات متعلقة بعمليات التوحيد

تؤدي عملية التوحيد إلى نشوء منشأة ناتجة عن التوحيد وهي إما تكون:

(أ) عملية إندماج للأعمال في القطاع العام حيث لا يحصل أي طرف من الأطراف المشتركة في الإندماج على سيطرة على عملية أو أكثر؛ أو

(ب) عملية إندماج للأعمال في القطاع العام يحصل فيها طرف واحد على السيطرة على عملية أو أكثر، ويكون هناك دليل على أن عملية الإندماج لها الجوهر الإقتصادي للتوحيد.

(تقدم فقرة التطبيق ١ إرشادات إضافية)

تاريخ التوحيد Amalgamation date هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة الناتجة على السيطرة على عمليات الإندماج.

عملية الإندماج A combining operation هي العملية التي تدخل في إندماج مع عملية أخرى أو أكثر لتشكل المنشأة الناتجة في عملية التوحيد.

المنشأة الناتجة A resulting entity هي المنشأة التي تنتج عن عمليتين أو أكثر يتم إندماجهما من خلال عملية توحيد (تقدم فقرة التطبيق ١ مزيداً من الإرشاد).

التعريفات المتعلقة بالإستملاك

العملية المستملكة An acquired operation هي العملية التي تسيطر عليها المنشأة المستمِلكة من خلال إستملاك.

المنشأة المستملكة An acquirer هي المنشأة التي تحصل على السيطرة على عملية أو أكثر في إستملاك.

الإستملاك An acquisition هو عملية إندماج للأعمال في القطاع العام حيث يحصل أحد أطراف الإندماج على السيطرة على عملية أو أكثر، ويكون هناك دليل على أن عملية إندماج الأعمال هي ليست عملية توحيد.

تاريخ الإستملاك An acquisition date هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة المستمِلكة على السيطرة على العملية المستملكة.

المقابل المالي المشروط Contingent consideration هو عادة إلتزام المنشأة المستملِكة بنقل أصول إضافية أو حصص حقوق ملكية إلى مالكي العملية المستملكة السابقين كجزء من التبادل نظير الحصول على السيطرة على العملية المستملكة في حال حدوث أحداث مستقبلية أو تلبية شروط معينة، وبرغم من ذلك قد يمنح المقابل المالي المشروط المنشأة المستملِكة الحق في استعادة المقابل المالي المنقول سابقاً إذا تحققت الشروط المحددة.

الشهرة Goodwill هي أصل يمثل المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تنشأ عن الأصول الأخرى المشتراه في إستملاك والتي لا يمكن تحديدها بشكل فردي أو الإعتراف بها بشكل منفصل.

تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى الذي ترد به في المعايير الأخرى، ويعاد ذكرها في *قائمة المصطلحات المعرفة* التي تم نشرها بشكل مستقل.

تحديد عملية إندماج الأعمال في القطاع العام

٦. تحدد المنشأة إذا كانت المعاملة أو الحدث الآخر هو عملية إندماج أعمال في القطاع العام من خلال تطبيق التعريفات الواردة في هذا المعيار، وهو الأمر الذي يتطلب أن تشكل الأصول والإلتزامات عملية. وإذا لم تشكل الأصول والإلتزامات عملية، فإن المنشأة تقوم بمحاسبة المعاملات أو الأحداث الأخرى وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى. تقدم فقرات التطبيق ٢ –٩ إرشادات بشأن تحديد عملية إندماج الأعمال في القطاع العام.

تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام

٧. إذا لم يحصل أي طرف من الأطراف في عملية إندماج الأعمال في القطاع العام على سيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للإندماج، يتم تصنيف الإندماج باعتباره توحيد. تقدم فقرات التطبيق ١٠–١٨ مزيداً من الإرشاد بشأن تحديد إذا كان طرف من أطراف عملية الإندماج يحصل على سيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للإندماج.

٨. إذا حصل أحد أطراف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للإندماج، فإن المنشأة تأخذ بعين الاعتبار الجوهر الإقتصادي للإندماج عند تصنيفها لعملية الإندماج إما كتوحيد أو كإستملاك. فيتم تصنيف إندماج الأعمال الذي يحصل فيه أحد الأطراف على السيطرة على عملية أو أكثر باعتباره إستملاك، إلا إذا كان لذلك الإندماج الجوهر الإقتصادي للتوحيد.

٩. عند تحديد تصنيف عملية إندماج أعمال في القطاع العام، تأخذ المنشأة بعين الاعتبار إذا كانت المعالجة المحاسبية الناتجة عن عملية الإندماج تقدم معلومات تلبي أهداف إعداد التقارير المالية وتلبي الخصائص النوعية. ولتقييم الجوهر الإقتصادي لعملية الإندماج، تأخذ المنشأة بعين الاعتبار المؤشرات المتعلقة بالمقابل المالي وبعملية اتخاذ القرار الواردة في الفقرات ١٢–١٣. هذه المؤشرات، بشكل فردي أو تجميعي، عادة ما تقدم دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام هو نفس الجوهر الإقتصادي لعملية التوحيد. ولا يحتاج الإندماج إلى تلبية هذين المؤشرين ليتم تصنيفه كعملية توحيد. تقدم فقرات التطبيق ١٩–٣٩ مزيداً من الإرشاد بهذا الشأن.

١٠. عادة ما ينتج تحليل مؤشرات المقابل المالي وعملية اتخاذ القرار الواردة في الفقرات ١٢–١٣ نتيجة حاسمة ودليل إجابي كافي حول الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام لتحديد

ما إذا كانت عملية الإندماج هي عملية توحيد. وفي هذه الحالات، يؤكد التصنيف الناتج والمعالجة المحاسبية المرتبطة به على إمكانية حصول مستخدمي البيانات المالية على المعلومات التي تلبي أهداف إعداد التقارير المالية وتلبي الخصائص النوعية.

١١. في بعض الحالات الاستثنائية، بعد تطبيق المؤشرات الواردة في الفقرات ١٢ – ١٣، قد لا تكون النتائج حاسمة أو قد لا تقدم دليلاً كافياً عن الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام. وفي هذه الحالات، تأخذ المنشأة أيضاً بعين الاعتبار التصنيف الذي سيقدم المعلومات التي تلبي بصورة أفضل أهداف إعداد التقارير المالية وتلبي بشكل أفضل الخصائص النوعية، مع النظر في الفقرة ١٤. تقدم فقرات التطبيق ٤٠–٤١ مزيداً من الإرشادات.

المؤشرات التي قد تقدم دليلاً على أن الإندماج هو توحيد

المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي

١٢. قد تقدم المؤشرات التالية دليلاً على أن إندماج الأعمال في القطاع الإندماج هو عملية توحيد:

(أ) يتم دفع المقابل المالي لأسباب أخرى غير متعلقة بتعويض أولئك الذين لديهم استحقاق في صافي أصول العمليات المنقولة نظير التخلي عن تلك الاستحقاقات (تقدم فقرات التطبيق ٢٧–٢٨ مزيداً من الإرشاد)؛

(ب) لا يتم دفع المقابل المالي لأولئك الذين لهم استحقاق في صافي أصول العملية المنقولة (تقدم فقرات التطبيق ٢٩–٣٠ مزيداً من الإرشاد)؛ أو

(ج) لا يتم دفع المقابل المالي لأنه لا يوجد من (سواء منشأة أو شخص) له استحقاق في صافي أصول المنشأة المنقولة (تقدم فقرة التطبيق ٣١ مزيداً من الإرشاد).

المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار

١٣. قد تقدم المؤشرات التالية دليلاً على أن الإندماج هو عملية توحيد:

(أ) يتم فرض عملية إندماج الأعمال في القطاع العام من قبل طرف آخر دون اشتراك أي طرف من أطراف الإندماج في عملية اتخاذ القرار (تقدم فقرات التطبيق ٣٢–٣٥ مزيداً من الإرشاد)

(ب) تخضع عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لموافقة مواطني كل طرف من الأطراف من خلال الاستفتاءات (تقدم فقرة التطبيق ٣٦ مزيداً من الإرشاد)؛ أو

(ج) تحدث عملية إندماج الأعمال في القطاع العام تحت سيطرة مشتركة (تقدم فقرات التطبيق ٣٧–٣٩ مزيداً من الإرشاد).

هناك بعض الأمور الأخرى التي ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار عندما لا تقدم المؤشرات المرتبطة بالمقابل المادي وعملية اتخاذ القرار دليلاً كافياً لتحديد إذا كان الإندماج هو توحيد.

١٤. قد ينتج تحليل المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار، في حالات استثنائية، نتائج غير حاسمة أو لا تقدم دليلاً كافياً على تحديد إذا كان الإندماج هو توحيد، اعتماداً على الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام والمؤشرات الواردة في الفقرات ١٢-١٣. في مثل هذه الحالات، تنظر المنشأة في التصنيف والمعالجة المحاسبية الناتجة عنه التي ستقدم معلومات تلبي بأفضل شكل أهداف إعداد التقارير المالية. تقدم فقرات التطبيق ٤٢-٤٦ إرشادات إضافية وتأخذ المنشأة أيضاً بعين الاعتبار التصنيف والمعالجة المحاسبية الناتجة عنه التي تقدم معلومات تلبي بأفضل شكل الخصائص النوعية للملائمة، والعرض العادل، والقدرة على الفهم، والتوقيت، وقابلية المقارنة، والتحقق. تقدم فقرات التطبيق ٤٧-٥٠ إرشادات إضافية

محاسبة التوحيد

١٥. تحاسب المنشأة الناتجة كل عملية توحيد من خلال تطبيق الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص.

الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص

١٦. يتطلب تطبيق الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص:

(أ) تعريف المنشأة الناتجة

(ب) تحديد تاريخ التوحيد

(ج) الإعتراف وقياس الأصول المستلمة القابلة للتحديد، والإلتزامات المضمونة وأية حصص غير مسيطرة، وعمليات إندماج الأعمال وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و

(د) الإعتراف وقياس مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية والتعديلات الأخرى الناتجة عن التوحيد.

تعريف المنشأة الناتجة

١٧. في كل عملية توحيد، يتم تحديد منشأة ناتجة.

١٨. تعرف الفقرة ٥ من هذا المعيار المنشأة الناتجة على أنها "المنشأة التي تنتج عن إندماج عمليتين أو أكثر في عملية توحيد." وبالتالي يتم تعريف المنشأة الناتجة باعتبارها المنشأة التي تحصل على السيطرة على عمليات الإندماج نتيجة للتوحيد.

تحديد تاريخ التوحيد

١٩. تحدد المنشأة الناتجة تاريخ التوحيد، وهو التاريخ الذي تحصل فيه على السيطرة على عمليات إندماج الأعمال.

٢٠. قد يكون التاريخ الذي حصلت فيه المنشأة الناتجة على السيطرة على عمليات الإندماج هو التاريخ الذي تستلم فيه المنشأة الناتجة الأصول وتضمن الإلتزامات المترتبة على عملية إندماج الأعمال. ومن الممكن ألا تحصل المنشأة الناتجة على استحقاق في الأصول أو تضمن مسؤولية قانونية عن إلتزامات عملية إندماج الأعمال. في هذه الحالات، تحصل عادة المنشأة الناتجة على السيطرة على الأصول والإلتزامات لعملية إندماج الأعمال في تاريخ تفويض مسؤولية الأصول والإلتزامات رسمياً للمنشأة الجديدة. وعلى الرغم من ذلك، قد تحصل المنشأة الناتجة على السيطرة في تاريخ مختلف. فعلى سبيل المثال، قد ينص التشريع أو الموافقة الكتابية على أن تحصل المنشأة الناتجة على السيطرة على الأصول والإلتزامات الخاصة بعملية إندماج الأعمال في تاريخ محدد. وتأخذ المنشأة الناتجة بعين الاعتبار جميع الحقوق وثيقة الصلة والظروف المتعلقة بتحديد تاريخ عملية التوحيد.

الإعتراف وقياس الأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات المضمونة وأية حصص غير مسيطرة في عمليات إندماج الأعمال

مبدأ الإعتراف

٢١. كما في تاريخ عملية التوحيد، تعترف المنشأة الناتجة بالأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات وأية حصص غير مسيطرة التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام كما في تاريخ عملية التوحيد. توضح الفقرات ٢٢ – ٢٣ ما يتعلق بالإعتراف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات المستلمة التي تخضع للشروط المحددة.

شروط الإعتراف

٢٢. يتم احذف **آثار جميع المعاملات بين عمليات الإندماج عند إعداد البيانات المالية للمنشأة الناتجة (تقدم فقرات التطبيق ٥١-٥٢ مزيداً من الإرشاد).**

٢٣. لتأهيل الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للإعتراف بها كجزء من الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص، فينبغي أن تلبي متطلبات تعريف الأصول والإلتزامات في *إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت القطاع العام* في تاريخ التوحيد. فعلى سبيل المثال، لا تعد التكاليف التي تتوقع المنشأة الناتجة تكبدها، ولكنها غير ملزمة بها، في المستقبل لتفعل خطتها للخروج من نشاط من أنشطة عملية إندماج الأعمال أو لإنهاء توظيف أو لإعادة توزيع موظفي عملية إندماج الأعمال إلتزامات في تاريخ عملية التوحيد. وبالتالي، لا تعترف المنشأة الناتجة بهذه التكاليف كجزء من تطبيق الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص. وبدلاً من ذلك، تعترف المنشأة الناتجة بهذه التكاليف في بياناتها المالية التي تعدها بعد عملية الإندماج وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام.

تصنيف أو تسمية الأصول والإلتزامات في التوحيد

٢٤. في تاريخ عملية التوحيد، تصنف المنشأة الناتجة أو تعين الأصول والإلتزامات المستلمة في عملية التوحيد بواسطة التصنيفات أو عمليات التسمية التي طبقت سابقاً من قبل عمليات الإندماج. ولا تتبنى المنشأة الناتجة تصنيفات أو تسميات مختلفة عند الإعتراف الأولي، حتى لو كان ذلك مسموحاً به من خلال معايير أخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام.

٢٥. في بعض المواقف، تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على معالجة محاسبية مختلفة بناءً على كيفية تصنيف المنشأة أو تسميتها لأصل أو إلتزام معين. وفيما يلي أمثلة على التصنيفات أو التسميات التي تقوم بها المنشأة الناتجة على أسس التصنيفات أو التسميات التي تم تطبيقها مسبقاً من خلال علميات الإندماج التي تشمل ولكنها ليست قاصرة على ما يلي:

(أ) تصنيف أصول وإلتزامات مالية معينة كما تم قياسها بالقيمة العادلة أو بتكلفة الإطفاء، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ *" الأدوات المالية"* ؛

(ب) تسمية أداة مشتقات باعتبارها أداة تحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ و

(ج) ج. تقييم إذا كان ينبغي فصل المشتق المتضمن عن العقد الأساسي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ (وهو أمر متعلق "بالتصنيف" وفقاً لاستخدام هذا المصطلح في هذا المعيار).

مبدأ القياس

٢٦. تقيس المنشأة الناتجة الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد والخاصة بعمليات الإندماج بقيمها الدفترية في البيانات المالية لعمليات الإندماج كما في تاريخ عملية التوحيد، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٧ (تقدم فقرات التطبيق ٥٣-٥٤ مزيداً من إرشادات التطبيق ذات العلاقة).

٢٧. وكما في تاريخ عملية التوحيد، تعدل المنشأة الناتجة القيم الدفترية للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد والخاصة بعمليات الإندماج عندما يطلب منها أن تتفق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة.

٢٨. ينتج عن الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص منشأة مدمجة واحدة. وتطبق تلك المنشأة مجموعة موحدة من السياسات المحاسبية المتسقة مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ويتم تعديل المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد والخاصة بعمليات الإندماج، عندما يكون ذلك مطلوباً، لتتوافق مع تلك السياسات المحاسبية.

٢٩. تقيس المنشأة الناتجة أية حصص غير مسيطرة في عمليات الإندماج بمبالغها الدفترية الواردة في البيانات المالية لتلك العمليات للإندماج كما في تاريخ عملية التوحيد، والمعدلة لتتوافق مع الحصة النسبية للحصص غير المسيطرة من التعديلات التي تمت وفقاً للفقرة ٢٧.

٣٠. تحدد الفقرات ٣٣-٣٥ أنواع الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد التي تشمل العناصر التي ينص هذا المعيار على إستثناءات محدودة بخصوصها فيما يتعلق بمبادئ القياس.

الإستثناءات من مبادئ الإعتراف والقياس

٣١. ينص هذا المعيار على إستثناءات محدودة من مبادئ الإعتراف والقياس الواردة به. تحدد الفقرات ٣٢-٣٥ كلاً من العناصر المحددة المستثناة وطبيعة هذه الإستثناءات. وتعد المنشأة الناتجة المعالجة المحاسبية لهذه العناصر من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٢-٣٥، والتي سينتج عنها أن يكون لبعض العناصر الخصائص التالية:

(أ) يتم الإعتراف بها إما من خلال تطبيق شروط الإعتراف علاوة على الشروط الواردة في الفقرات ٢٢-٢٣ أو من خلال تطبيق متطلبات المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام، والتي ينتج عنها نتائج مختلفة عن نتائج تطبيق مبادئ وشروط الإعتراف.

(ب) يتم قياسها بمبلغ مختلف عن مبالغها الدفترية في تاريخ التوحيد.

إستثناءات مبدأ الإعتراف

التراخيص والحقوق المماثلة التي تم منحها سابقاً من عملية إندماج إلى عملية إندماج أخرى

٣٢. تعترف المنشأة الناتجة بالتراخيص أو الحقوق المماثلة، التي تم منحها سابقاً من عملية إندماج إلى عملية إندماج أخرى وتم الإعتراف بها باعتبارها أصول غير ملموسة من قبل عملية الإندماج المستلمة. ولن تحذف التراخيص والحقوق الأخرى وفقاً للفقرة ٢٢ (تقدم فقرات التطبيق ٥٥-٥٦ مزيداً من الإرشادات ذات العلاقة).

الإستثناءات من كل من مبادئ القياس والإعتراف

الضرائب على الدخل (عندما تنص على ذلك شروط عملية التوحيد)

٣٣. قد ينتج عن عمليات التوحيد التي تدخل فيها منشآت القطاع العام أن تقوم بعض السلطات الضريبية بإعفاء بعض المبالغ من الضرائب المستحقة كجزء من شروط التوحيد. لا تعترف المنشأة الناتجة بأية بنود ضريبية تم إعفاؤها نتيجة لشروط التوحيد (تقدم فقرات التطبيق ٥٧-٥٨ مزيداً من الإرشاد).

٣٤. تعترف المنشأة الناتجة وتقيس أية عناصر ضريبية متبقية متضمنة أو ناشئة عن عملية التوحيد وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول ضرائب الدخل. وتعترف المنشأة الناتجة وتقيس أية إيرادات متبقية من الضرائب المتضمنة أو الناشئة عن عملية التوحيد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣ " *الإيراد من المعاملات غير التبادلية* (*الضرائب والتحويلات*)".

منافع الموظفين

٣٥. تعترف المنشأة الناتجة وتقيس الإلتزامات (أو الأصول إن وجدت) المتعلقة بترتيبات منافع الموظفين الخاصة بعمليات الإندماج وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ " *منافع الموظفين*" .

الإعتراف بمكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية الناتجة عن عملية التوحيد وقياسها

٣٦. لا ينتج عن عملية التوحيد شهرة (تقدم فقرات التطبيق ٥٩-٦٠ إرشادات التطبيق ذات العلاقة).

٣٧. تعترف المنشأة الناتجة في صافي الأصول/حقوق الملكية بالمبالغ المساوية والمقابلة للعناصر التالية:

(أ) المبالغ الدفترية لأصول عمليات الإندماج؛

(ب) المبالغ الدفترية لإلتزامات علميات الإندماج؛ و

(ج) والمبالغ الدفترية للحصص غير المسيطرة لعمليات الإندماج.

٣٨. تعترف المنشأة الناتجة في صافي الأصول/ حقوق الملكية بالتعديلات المقابلة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) حذف التعاملات بين عمليات الإندماج وفقاً للفقرة ٢٢؛

(ب) التعديلات على المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بعمليات الإندماج عندما يطلب أن تتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة، وفقاً للفقرة ٢٧، و

(ج) التعديلات التي تمت فيما يخص الإستثناءات من مبادئ الإعتراف و/أو القياس، وفقاً للفقرات ٣٢-٣٥.

٣٩. قد تعرض المنشأة الناتجة المبالغ المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرات ٣٧ و٣٨ على أنها إما:

(أ) رصيد افتتاحي واحد؛ و

(ب) مكونات منفصلة من صافي الأصول/ حقوق الملكية.

فترة القياس

٤٠. إذا لم تكتمل المحاسبة الأولية للتوحيد بنهاية فترة إعداد التقارير التي يحدث فيها التوحيد، فإن المنشأة الناتجة تدرج في بياناتها المالية المبالغ المؤقتة الخاصة بالعناصر التي لم تكتمل محاسبتها. وفي خلال فترة القياس، تعدل المنشأة الناتجة بأثر رجعي المبالغ المؤقتة التي اعترفت بها في تاريخ التوحيد لتعكس المعلومات الجديدة التي حصلت عليها بشأن الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ التوحيد والتي، إذا كانت معروفة، كانت ستؤثر على قياس المبالغ المعترف بها في ذلك التاريخ. وفي خلال فترة القياس، تعترف المنشأة الناتجة أيضاً بالأصول أو الإلتزامات الإضافية إذا تم الحصول على معلومات إضافية بشأن الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ التوحيد، والتي إذا كانت معروفة، كانت ستؤثر على نتائج الإعتراف بهذه الأصول والإلتزامات في ذلك التاريخ. تنتهي مدة الإعتراف بمجرد أن تستلم المنشأة الناتجة المعلومات التي كانت تسعى للحصول عليها بشأن الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ

التوحيد أو بمجرد علمها بأنه لا يمكنها الحصول على مزيد من المعلومات. وعلى أي حال، لا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ التوحيد.

٤١. فترة القياس هي الفترة اللاحقة لتاريخ التوحيد التي قد تعدل خلالها المنشأة الناتجة المبالغ المؤقتة المعترف بها في عملية التوحيد. تمد فترة القياس المنشأة الناتجة بالوقت الملائم للحصول على المعلومات اللازمة لتحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات وأية حصص غير مسيطرة في عمليات الإندماج كما في تاريخ التوحيد وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. تكون المعلومات اللازمة لتحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات والحصص غير المسيطرة في عمليات الإندماج متاحة بشكل عام في تاريخ التوحيد. وعلى أي حال، قد لا يكون الوضع كذلك عندما يكون قد تم إعداد البيانات المالية لعلميات الإندماج سابقاً بواسطة سياسات محاسبية مختلفة.

٤٢. تعترف المنشأة الناتجة بالزيادة (النقص) في المبالغ المؤقتة المعترف بها للأصول القابلة للتحديد (الإلتزامات) من خلال تعديل مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المعترف بها وفقاً للفقرات ٣٧–٣٨. وعلى أي حال، فإنه قد ينتج في بعض الأحيان عن المعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها في خلال فترة القياس تعديل في المبالغ المؤقتة لأكثر من أصل أو إلتزام. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة الناتجة قد ضمنت إلتزاماً للدفع عن الأضرار المرتبطة بالحوادث في أحد المرافق التابعة لعملية من عمليات الإندماج، وهو الإلتزام الذي تتم تغطيته جزئياً أو كلياً من خلال السياسة التأمينية لعملية الإندماج. إذا حصلت المنشأة الناتجة على معلومات جديدة في خلال فترة القياس عن المبالغ الدفترية للإلتزام، تتم مقاصة التعديل على الربح أو الخسارة الناشئين عن التغيير في المبالغ المؤقتة المعترف بها للإلتزام (بشكل كلي أو جزئي) من خلال تعديل مقابل في الربح أو الخسارة الناتجين عن التغيير في المبالغ المؤقتة المعترف بها نظير المطالبة المستحقة من شركة التأمين.

٤٣. في خلال فترة القياس، تعترف المنشأة الناتجة بالتعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو كانت محاسبة عملية التوحيد قد اكتملت في تاريخ التوحيد. وبالتالي، تراجع المنشأة الناتجة المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة التي تم عرضها في بياناتها المالية عندما تقتضي الضرورة، بما في ذلك إحداث أي تغيير في الاستهلاك أو الإطفاء المعترف به لاكمال المحاسبة الأولية.

٤٤. بعد انتهاء فترة القياس، تراجع المنشأة الناتجة محاسبة عملية التوحيد فقط وذلك لتصحيح أي خطأ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

التكاليف المتعلقة بالتوحيد

٤٥. التكاليف المرتبطة بعملية التوحيد هي التكاليف التي تتكبدها المنشأة الناتجة أو عمليات الإندماج لتفعل التوحيد. تشمل هذه التكاليف التقييمات الإستشارية، والقانونية، والمحاسبية والرسوم المهنية أو الإستشارية الأخرى؛ والتكاليف الإدارية العامة؛ وأية تكاليف لتسجيل أو إصدار الدين والأوراق المالية لحقوق الملكية. تعد المنشأة الناتجة وعمليات الإندماج معالجتها المحاسبية بالنسبة للتكاليف المرتبطة بعمليات التوحيد باعتبارها مصروفات في الفترات التي تم فيها تكبد التكاليف والحصول على الخدمات، بإستثناء واحد. يتم الإعتراف بتكاليف إصدار دين أو الأوراق المالية لحقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨ " *الأدوات المالية: العرض*" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ " *الأدوات المالية* " .

القياس والمحاسبة اللاحقين

٤٦. بشكل عام، تقيس المنشأة الناتجة لاحقاً وتقوم بالمعالجة المحاسبية للأصول والإلتزامات المستلمة وأدوات حقوق الملكية الصادرة في عملية التوحيد وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام القابلة للتطبيق بالنسبة لتلك العناصر، وفقاً لطبيعتها. وعلى أي حال، يقدم هذا المعيار إرشاداً بشأن القياس والمحاسبة اللاحقين بالنسبة لما يلي من الأصول المستلمة والإلتزامات المضمونة أو المتكبدة في عملية توحيد:

(أ) التراخيص والحقوق المماثلة التي منحت سابقاً من خلال عملية إندماج إلى عملية إندماج أخرى.

(ب) التحويلات، والقروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل عملية الإندماج على أساس معايير تتغير نتيجة للتوحيد؛ و

(ج) الضرائب على الدخل (عندما لا تكون متضمنة في شروط عملية التوحيد).

التراخيص والحقوق المماثلة التي منحت سابقاً من خلال عملية إندماج إلى عملية إندماج أخرى

٤٧. يتم إطفاء التراخيص والحقوق المماثلة التي منحت سابقاً من إحدى عمليات الإندماج إلى عملية إندماج أخرى والتي تم الإعتراف بها كأصل غير ملموس على مدى الفترة المتبقية في الترتيب الملزم الذي تم منح الحق من خلاله، وذلك عندما يكون الحق قد منح لمدة محددة. وعندما يتم منح الحق لفترة غير محددة، تختبر المنشأة الناتجة الحق من حيث الانخفاض مرة واحدة سنوياً، وكلما كان هناك مؤشراً على أنه قد يحدث انخفاض للأصل. وتتضمن المنشأة الناتجة التي تقوم ببيع الحق لاحقاً أو تبيع حق مشابه إلى طرف آخر المبلغ الدفتري للأصل غير الملموس عند تحديد الربح أو الخسارة الناتجين من البيع.

التحويلات، والقروض الميسرة والمنافع الأخرى التي تحصل عليها عملية إندماج على أساس المعايير التي قد تتغير نتيجة للتوحيد

٤٨. تتم إعادة التقييم مستقبلاً للتحويلات، أو القروض الميسرة أو المنافع المشابهة، التي حصلت عليها مسبقاً عملية الإندماج على أساس المعايير التي قد تتغير نتيجة لعملية التوحيد وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام (تقدم فقرات التطبيق ٦١-٦٣ إرشادات التطبيق ذات العلاقة).

الضرائب على الدخل (عندما لا تكون متضمنة في شروط التوحيد)

٤٩. قد ينتج عن التوحيد الذي تدخل فيه منشآت قطاع عام إعفاءات ضريبية من قبل سلطات ضريبية على المبالغ الضريبية بعد عملية التوحيد. وتقوم المنشأة الناتجة بمحاسبة الضرائب المعفاة مستقبلاً وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل.

عرض البيانات المالية

٥٠. بإستثناء الحالات التي لا تكون فيها المنشأة الناتجة منشأة جديدة بعد عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تتكون المجموعة الأولى من البيانات المالية للمنشأة الناتجة بعد عملية التوحيد مما يلي:

(أ) بيان افتتاحي للمركز المالي كما في تاريخ التوحيد؛

(ب) بيان المركز المالي كما في تاريخ إعداد التقارير؛

(ج) بيان الأداء المالي عن الفترة بداية من تاريخ التوحيد وحتى تاريخ إعداد التقارير؛

(د) بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية عن الفترة من تاريخ التوحيد إلى تاريخ إعداد التقارير؛

(هـ) بيان تدفق نقدي عن الفترة بداية من تاريخ التوحيد إلى تاريخ إعداد التقارير؛

(و) إذا أتاحت المنشأة للعامة موازناتها المعتمدة، فإنها تتيح مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للفترة بداية من تاريخ التوحيد وحتى تاريخ إعداد التقارير، إما كبيانات مالية إضافية منفصلة أو كعمود للموازنة في البيانات المالية؛ و

(ز) إيضاحات، تتكون من ملخص للسياسات المالية الهامة علاوة على إيضاحات تفسيرية أخرى.

٥١. عندما لا تكون المنشأة الناتجة منشأة جديدة تتبع لعملية إندماج أعمال في القطاع العام، فإن المنشأة الناتجة تفصح عما يلي:

(أ) المبالغ المعترف بها عن كل فئة أساسية من الأصول والإلتزامات، ومكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية من عمليات الإندماج المتضمنة في المنشأة الناتجة؛

(ب) أي تعديلات تمت على مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية عندما يطلب التوافق بين السياسات المحاسبية لعمليات الإندماج وبين السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة؛ و

(ج) أي تعديلات تمت لحذف المعاملات بين عمليات الإندماج.

٥٢. وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرات ٥٤ و٥٦، يسمح للمنشأة الناتجة ولكنه ليس مطلوباً منها أن تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة لتاريخ التوحيد (تقدم فقرات التطبيق ٦٤-٦٥ إرشادات التطبيق ذات العلاقة). عندما تختار منشأة ناتجة أن تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة لتاريخ التوحيد، فإنها تفصح عن المعلومات المطلوبة من خلال الفقرة ٥٤ (ز).

الإفصاحات

٥٣. تفصح المنشأة الناتجة عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة عملية التوحيد والآثار المالية المترتبة عليها.

٥٤. لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ٥٣، تفصح المنشأة الناتجة عن المعلومات التالية لكل عملية توحيد تحدث خلال فترة إعداد التقارير:

(أ) اسم ووصف كل عملية إندماج.

(ب) تاريخ التوحيد.

(ج) الأسباب الأساسية للتوحيد وتشمل، إذا كان ذلك قابلاً للتطبيق، الأساس القانوني للتوحيد.

(د) المبالغ المعترف بها كما في تاريخ التوحيد لكل فئة أساسية من الأصول والإلتزامات المنقولة.

(هـ) التعديلات التي تمت على المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات المسجلة من قبل كل عملية من عمليات الإندماج كما في تاريخ التوحيد:

(١) وذلك لحذف أثر المعاملات بين عمليات الإندماج وفقاً للفقرة ٢٢؛ و

(٢) للتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة وفقاً للفقرة ٢٧.

(و) تحليل لصافي الأصول/ حقوق الملكية، ويشمل أية مكونات يتم عرضها بصورة منفصلة، وأية تعديلات هامة مثل إعادة تقييم الفائض أو العجز، معترف بها وفقاً للفقرات ٣٧-٣٨.

(ز) إذا اختارت المنشأة الناتجة أن تعرض بياناتها المالية عن الفترات السابقة لتاريخ التوحيد وفقاً للفقرة ٥٢، تفصح المنشأة الناتجة عن المعلومات التالية لكل عملية من عمليات الإندماج:

(١) بيان المركز المالي كما في نهاية الفترة/ الفترات السابقة؛

(٢) بيان الأداء المالي عن الفترة/ الفترات السابقة؛

(٣) بيان التغير في صافي الأصول/ حقوق الملكية عن الفترة/الفترات السابقة؛

(٤) بيان تدفق نقدي عن الفترة/ الفترات السابقة؛ و

(٥) إيضاحات، تتكون من ملخص عن السياسات المحاسبية الهامة وإيضاحات تفسيرية أخرى.

(ح) لا تعيد المنشأة الناتجة بيان هذه المعلومات، ولكنها تفصح عن المعلومات على نفس الأساس المستخدم في البيانات المالية لعمليات الإندماج. وتفصح المنشأة الناتجة عن الأساس الذي تم بناءً عليه عرض هذه المعلومات.

(ط) عند اعتماد إصدار البيانات المالية للمنشأة الناتجة، إذا كان آخر تاريخ لإعداد التقارير المالية لأي عملية من عمليات الإندماج لا يسبق مباشرة تاريخ التوحيد، تفصح المنشأة الناتجة عن المعلومات التالية:

(١) مبالغ الإيرادات والمصروفات، والفائض أو العجز لكل عملية إندماج من آخر تاريخ لإعداد التقارير الخاصة بعمليات الإندماج وحتى تاريخ التوحيد. ويتم تحليل مبالغ الإيرادات بأسلوب ملائم لعمليات المنشأة، وفقاً للفقرة ١٠٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"*. ويتم تحليل مبالغ المصاريف باستخدام تصنيف اعتماداً على إما طبيعة المصاريف أو وظيفتها بداخل المنشأة، أيهما يقدم معلومات معروضة عرضاً عادلاً وأكثر ملائمة، وذلك وفقاً للفقرة ١٠٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

(٢) المبالغ المتضمنة في التقارير من قبل كل عملية من عمليات الإندماج مباشرة قبل تاريخ التوحيد عن كل فئة أساسية من الأصول والإلتزامات.

(٣) المبالغ المبلغ عنها في التقارير في صافي الأصول/حقوق الملكية من قبل كل عملية من علميات الإندماج مباشرة قبل تاريخ التوحيد.

ليس مطلوباً من المنشأة الناتجة أن تفصح عن هذه المعلومات عندما تختار أن تعرض البيانات المالية عن الفترات السابقة لتاريخ التوحيد كما تم تحديدها في الفقرة الفرعية (ز) بالأعلى.

٥٥. تفصح المنشأة الناتجة عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في الفترة الحالية لإعداد التقارير المالية والمرتبطة بالتوحيد التي حدثت في فترة أو في فترات سابقة لإعداد التقارير.

٥٦. لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة ٥٥، تفصح المنشأة الناتجة عن المعلومات التالية:

(أ) إذا لم تكتمل المحاسبة الأولية للتوحيد (أنظر الفقرة ٤٠) بالنسبة لأصول أو إلتزامات معينة، وتم بسبب ذلك تحديد المبالغ المعترف بها في البيانات المالية لعملية التوحيد بصورة مؤقتة:

(١) أسباب عدم اكتمال المحاسبة الأولية لعملية التوحيد؛

(٢) الأصول أو الإلتزامات التي لم تكتمل بشأنها عملية المحاسبة؛ و

(٣) طبيعة ومبالغ أية تعديلات في فترة القياس تم الإعتراف بها خلال فترة إعداد التقارير وفقاً للفقرة ٤٣.

(ب) إذا تم إعفاء مبالغ من الضرائب المستحقة نتيجة لشروط التوحيد (أنظر الفقرات ٣٣-٣٤):

(١) مبلغ الضرائب المستحقة التي تم إعفاءها؛ و

(٢) عندما تكون المنشأة الناتجة هي السلطة الضريبية، تفاصيل التعديلات التي تمت على الضرائب المستحقة.

٥٧. إذا كانت الإفصاحات المعينة المطلوبة من خلال هذا المعيار ومن خلال المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام لا تلبي الأهداف الواردة في الفقرات ٥٣ و٥٥، تفصح المنشأة الناتجة عن أية معلومات إضافية ضرورية لتلبية تلك الأهداف.

محاسبة الإستملاك

٥٨. تعد المنشأة المستملِكة المعالجة المحاسبية لكل عملية إستملاك من خلال تطبيق طريقة الإستملاك في المحاسبة.

طريقة محاسبة الإستملاك

٥٩. يتطلب تطبيق طريقة الإستملاك في المحاسبة ما يلي:

(أ) تعريف المنشأة المستملِكة؛

(ب) تحديد *تاريخ الإستملاك*؛

(ج) الإعتراف بالأصول المشتراه القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في العملية المستملكة وقياسها؛ و

(د) الإعتراف وقياس الشهرة أو الربح أو الخسارة من عملية الإستملاك.

تعريف المنشأة المستملِكة

٦٠. في جميع عمليات الإستملاك، يتم تعريف الطرف في عملية إندماج الأعمال الذي يحصل على السيطرة على عملية أو أكثر باعتباره المنشأة المستملِكة.

٦١. الطرف في عملية الإندماج الذي يحصل على السيطرة على عملية أو أكثر يتم تعريفه عند تحديد تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام وفقاً للفقرات ٧، و٨ وفقرات التطبيق ١٠-١٨.

تحديد تاريخ الإستملاك

٦٢. على المنشأة المستملِكة أن تحدد تاريخ الإستملاك، وهو تاريخ إمتلاكها السيطرة على العملية المستملكة.

٦٣. يعتبر التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة المستملِكة على السيطرة على العملية المستملكة عموماً هو التاريخ الذي تقوم المنشأة المستملِكة فيه بنقل المقابل المالي وإستملاك الأصول وضمان إلتزامات العملية المستملكة بشكل قانوني – تاريخ الإقفال. وقد تملك المنشأة المستملِكة السيطرة قبل تاريخ الإقفال أو بعده. فعلى سبيل المثال، يتقدم تاريخ الإستملاك على تاريخ الإقفال إذا اشترطت الاتفاقية الخطية أن تملك المنشأة المستملِكة السيطرة على العملية المستملكة قبل تاريخ الإقفال. وينبغي على المنشأة المستملِكة أن تأخذ بالحسبان كافة الوقائع والظروف المعنية في تحديد تاريخ الإستملاك.

الإعتراف بالأصول المشتراه التي يمكن تحديدها وقياسها والإلتزامات المضمونة والحصة غير المسيطرة في العملية المستملكة

مبدأ الإعتراف

٦٤. تعترف المنشأة المستملِكة اعتبارا من تاريخ الإستملاك، وبشكل منفصل عن أية شهرة معترف بها، بالأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في العملية المستملكة. ويخضع الإعتراف بالأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة للشروط المحددة في الفقرات ٦٥ و٦٦.

شروط الإعتراف

٦٥. لتصبح مؤهلة للإعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الإستملاك، ينبغي أن تلبي الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة متطلبات تعريف الأصول والإلتزامات في *إطار مفاهيم البيانات المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام*، وتصبح قابلة للقياس بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الاعتبار القيود على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام. فعلى سبيل المثال، فإن التكاليف التي تتوقعها المنشأة المستملِكة ولكنها تكون غير ملزمة بتكبدها في المستقبل لتفعل خطتها للتواجد والعمل من خلال العملية المستملكة أو لإنهاء

توظيف أو إعادة توزيع موظفي العملية المستملكة هي ليست إلتزامات في تاريخ الإستملاك. وبالتالي، لا تعترف المنشأة المستملِكة بهذه التكاليف كجزء من تطبيق طريقة الإستملاك. بدلاً من ذلك، تعترف المنشأة المستملِكة بهذه التكاليف في بياناتها المالية عن الفترة اللاحقة لعملية الإندماج وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام.

٦٦. علاوة على ذلك، لتصبح مؤهلة للإعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الإستملاك، يجب أن تكون الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة جزءاً مما تتبادله المنشأة المستملِكة والعملية المستملكة (أو مالكيها السابقين) من خلال عملية الإستملاك وليس نتيجة لعمليات منفصلة. وتطبق المنشأة المستملِكة الإرشادات الواردة في الفقرات ١٠٩-١١١ لتحديد ما هي الأصول المستملكة القابلة للتحديد أو الإلتزامات المضمونة التي تمثل جزءاً من التبادل نظير العملية المستملكة وأيها، إن وجدت، ناتجة عن عمليات منفصلة ليتم إعداد المعالجة المحاسبية الخاصة بها وفقاً لطبيعتها ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القابلة للتطبيق.

٦٧. يتسبب تطبيق المنشأة المستملِكة لمبدأ وشروط الإعتراف بأن تعترف ببعض الأصول والإلتزامات التي لم تعترف العملية المستملكة بها سابقاً كأصول وإلتزامات في بياناتها المالية. فتعترف المنشأة المستملِكة مثلاً بالأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والتي تم إستملاكها مثل براءة الاختراع أو علاقات العملاء، والتي لم تعترف بها العملية المستملكة كأصول في البيانات المالية لأنها أعدتها داخلياً وحملت التكاليف المعنية على المصروف.

٦٨. تقدم فقرات التطبيق ٧٢ – ٨٤ إرشادات تتعلق بالإعتراف بعقود الإيجار التشغيلية والأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات ٧٦-٨٢ أنواع الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات التي تشمل بنوداً يوفر لها هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إستثناءات محددة لمبدأ وشروط الإعتراف.

تصنيف أو تخصيص الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة في إستملاك

٦٩. في تاريخ الإستملاك، ينبغي على المنشأة المستملِكة تصنيف أو تسمية الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة كما يلزم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لاحقاً. وعلى المنشأة المستملِكة تحديد تلك التصنيفات والتسميات على أساس شروط الترتيبات الملزمة (وتشمل الشروط التعاقدية)، والظروف الإقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية وغيرها من الظروف المعنية القائمة في تاريخ الإستملاك.

٧٠. في بعض الحالات، تشترط معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام محاسبة مختلفة بناء على الطريقة التي تصنف المنشأة أو تسمي من خلالها أصلاً أو إلتزاماً معيناً. ومن أمثلة التصنيفات أو التسميات التي ينبغي على المنشأة المستملِكة إجراءها على أساس الظروف المعنية القائمة في تاريخ الإستملاك، تلك التي تشمل ولكنها لا تقتصر على:

(أ) تصنيف الأصول والإلتزامات المالية المحددة على أنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أو بالتكلفة المطفأة أو كأصل مالي مقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛

(ب) تسمية أداة الإشتقاق كأداة للتحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١؛ و

(ج) تقييم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق المتضمن عن العقد الأساسي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١(والذي يعتبر مسألة "تصنيف" وهو المصطلح الذي يستخدمه هذا المعيار).

٧١. يقدم هذا المعيار إستثناءين من المبدأ الوارد في الفقرة ٦٩:

(أ) تصنيف ترتيب الإيجار كإيجار تشغيلي أو كإيجار تمويلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٣ "*عقود الإيجار*"؛ و

(ب) تصنيف العقد كعقد تأمين وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول *عقود التأمين*.

تصنف المنشأة المستملِكة تلك الترتيبات الملزمة على أساس الشروط والعوامل الأخرى في بداية الترتيب الملزم (أو إذا تم تعديل شروط الترتيب الملزم بطريقة تغير تصنيفها في تاريخ ذلك التعديل الذي قد يكون تاريخ الإستملاك).

مبدأ القياس

٧٢. على المنشأة المستملِكة قياس الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة على أساس قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك.

٧٣. لكل عملية إستملاك، ينبغي أن تقيس المنشأة المستملِكة في تاريخ الإستملاك مكونات الحصص غير المسيطرة في العملية المستملكة التي تكون عبارة عن حصص ملكية حالية وتخول أصحابها بالحصول على حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة في حال التصفية إما:

(أ) بالقيمة العادلة أو؛

(ب) الحصة التناسبية لأدوات الملكية الحالية في مبالغ صافي الأصول المحددة والمعترف بها للعملية المستملكة.

يجب قياس جميع المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك، ما لم تقتضي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام استخدام أساس قياس آخر.

٧٤. تحدد الفقرات ٧٨– ٨٤ أنواع الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات التي تشمل بنوداً تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إستثناءات محددة بشأنها لمبدأ القياس.

إستثناءات من مبادئ الإعتراف أو القياس

٧٥. يقدم هذا المعيار إستثناءات محددة من مبادئ الإعتراف به وقياسه. تحدد الفقرات ٧٦–٨٤ البنود الخاصة التي تقدم بشأنها الإستثناءات وطبيعة تلك الإستثناءات. وينبغي على المنشأة المستملِكة

أن تحاسب تلك البنود من خلال تطبيق المتطلبات في الفقرات ٧٦-٨٤ والتي ينتج عنها بعض البنود التي:

(أ) تكون معترفاً بها إما بتطبيق شروط الإعتراف بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرات ٦٥-٦٦ أو عن طريق تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتبعها نتائج تختلف عن تطبيق مبدأ وشروط الإعتراف.

(ب) تقاس بقيمة غير القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك.

إستثناءات مبدأ الإعتراف

إلتزامات محتملة

٧٦. يعرف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ *" المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"* الإلتزام المحتمل على أنها:

(أ) إلتزام محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ويتأكد وجوده فقط من خلال حدوث أو عدم حدوث حدث ما أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع ضمن سيطرة المنشأة بشكل كامل؛ أو

(ب) إلتزام حالي ينشأ عن أحداث ماضية لكنه غير معترف به لأنه:

(١) من غير المحتمل أن تقتضي تسوية الإلتزام تدفق الموارد الصادر المتضمن لمنافع إقتصادية أو احتمال تقديم خدمات؛ أو

(٢) ليس بالإمكان قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

٧٧. لا تنطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ على تحديد أي من الإلتزامات المحتملة التي يعترف بها اعتبارا من تاريخ الإستملاك، ولكن يجب على المنشأة المستملِكة أن تعترف اعتبارا من تاريخ الإستملاك بالإلتزام المضمون المحتمل في عملية الإستملاك التي تم فيها نقل المقابل المالي إذا كان إلتزاماً حاليا ناشئا من أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق[١]. نتيجة ذلك وخلافاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩، تعترف المنشأة المستملِكة بالإلتزام المحتمل في عملية الإستملاك التي تم فيها نقل مقابل مالي في تاريخ الإستملاك حتى لو لم يكن مرجحاً طلب تدفقات المصادر الصادرة المتضمنة للمنافع الإقتصادية أو احتمال تقديم خدمات بغية تسوية الإلتزام، وتقدم الفقرة ١١٥ إرشادات حول المحاسبة اللاحقة للإلتزامات المحتملة.

[١] المعلومات الموثوقة هي المعلومات التي تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين أن يعتمدوا عليها في العرض العادل الذي يرغبون في القيام به أو من المتوقع أن يقوموا به. تناقش فقرة أساس الاستنتاج ١٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ المنهج الانتقالي في تفسير الموثوقية.

إستثناءات من كل من مبادئ الإعتراف والقياس

الضرائب على الدخل (عندما تكون متضمنة في شروط الإستملاك)

٧٨. قد ينتج عن عمليات الإستملاك التي تتم من قبل منشآت القطاع العام أن تعفي سلطة ضريبية مبالغ من الضرائب المستحقة كجزء من شروط الإستملاك. لا تعترف المنشأة المستملِكة بأية بنود ضريبية تم إعفاؤها نتيجة لشروط الإستملاك (تقدم فقرات التطبيق ٨٥-٨٧ إرشادات التطبيق ذات العلاقة).

٧٩. تعترف المنشأة المستملِكة وتقيس باقي البنود الضريبية المتضمنة أو الناتجة عن الإستملاك وفقاً للمعيار المحاسبي المحلي أو الدولي الملائم الذي يتناول ضرائب الدخل. وتعترف المنشأة المستملِكة وتقيس أية إيرادات متبقية من الضرائب متضمنة في أو ناتجة عن الإستملاك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣.

منافع الموظفين

٨٠. تعترف المنشأة المستملِكة وتقيس الإلتزام (أو الأصول، إذا وجدت) المرتبطة بترتيبات منافع الموظفين المتعلقة بالعملية المستملكة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩.

الأصول التعويضية

٨١. يجوز للبائع في الإستملاك أن يعوض المنشأة المستملِكة تعاقدياً عن نتائج الظروف المحتملة أو غير المؤكدة المتعلقة بكافة أصل أو إلتزام معينين أو جزءً منهما. فقد يقوم البائع مثلاً بتعويض المنشأة المستملِكة عن خسائر تفوق مبلغ إلتزام معين ناجم عن إحتمالية معينة، أي أن البائع يتعهد بألا تتعدى إلتزامات المنشأة المستملِكة مبلغاً معيناً، وعلى هذا تحصل المنشأة المستملِكة على أصل تعويضي وتعترف المنشأة المستملِكة بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه ومقياسه على ذات الأساس لذلك البند الذي تم تعويضه وفقاً للحاجة إلى بدل تقييم للمبالغ التي لا يمكن تحصيلها. نتيجة ذلك، إذا ارتبط التعويض بأصل أو إلتزام تم الإعتراف بهما في تاريخ الإستملاك وقياسهما على أساس القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك، تعترف المنشأة المستملِكة بالأصل التعويضي، في تاريخ الإستملاك، الذي تم قياسه بالقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. وفيما يتعلق بالأصل التعويضي المقاس بالقيمة العادلة، فإنه لا يتم إدراج آثار الشكوك حول التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن المقابل المالية القابلة للتحصيل في مقياس القيمة العادلة كما أن وجود بدل تقييم منفصل ليس ضرورياً (تقدم فقرة التطبيق ٨٨ الإرشادات المتعلقة بالتطبيق).

٨٢. يتعلق التعويض في بعض الأحيان بأصل أو إلتزام مستثنى من مبادئ الإعتراف والقياس. فعلى سبيل المثال، قد يتعلق التعويض بإلتزام محتمل غير معترف به في تاريخ الإستملاك لأن القيمة العادلة له غير قابلة للقياس بشكل موثوق في ذلك التاريخ. عوض ذلك، يتعلق التعويض بأصل أو إلتزام إذا كان أحدهما، مثلاً، ناتجاً عن منفعة من منافع الموظفين تم قياسها على أساس غير القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. ويتم الإعتراف في مثل هذه الحالات بالأصل التعويضي

وقياسه باستعمال افتراضات متسقة مع تلك المستعملة في قياس بند التعويض، وفقاً لتقييم الإدارة لقابلية تحصيل الأصل التعويضي وأي قيود تعاقدية على مبلغ التعويض. وتقدم الفقرة ١١٦ إرشادات حول المحاسبة المستقبلية للأصل التعويضي.

إستثناءات مبدأ القياس

الحقوق المعاد إستملاكها

٨٣. تقيس المنشأة المستملِكة قيمة الحق الذي تمت إعادة إستملاكه وتم الإعتراف به كأصل غير ملموس وفقاً للفترة التعاقدية المتبقية من الترتيب الملزم بغض النظر عن نية المشاركين في السوق بإجراء ترتيبات ملزمة جديدة محتملة في تحديد القيمة العادلة. وتقدم فقرات التطبيق ٧٩-٨٠ إرشادات متعلقة بالتطبيق.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

٨٤. تقيس المنشأة المستملِكة الإلتزام أو أداة حق الملكية المرتبطة بمعاملات الدفع على أساس الأسهم للعملية المستملكة أو استبدال معاملات الدفع على أساس الأسهم للعملية المستملكة بمعاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة المستملِكة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي أو الإقليمي الملائم الذي يتناول الدفعات على أساس الأسهم.

الإعتراف بالشهرة والربح من الشراء بسعر منخفض وقياسهما

٨٥. تعترف المنشأة المستملِكة بالشهرة اعتبارا من تاريخ الإستملاك مقاسا على أنه زيادة (أ) أعلى من (ب) أقل من؛ وفقاً لمتطلبات الفقرة ٨٦:

(أ) إجمالي:

(١) المقابل المالي المنقول الذي تم قياسه وفقاً لهذا المعيار، والذي يتطلب عموماً القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك (أنظر الفقرة ٩٥)؛

(٢) مبلغ أي حصة غير مسيطرة في العملية المستملكة ويتم قياسه وفقاً لهذا المعيار؛ و

(٣) في الإستملاك المتحقق على مراحل (أنظر الفقرات ٩٩-١٠٠)، القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك *لحصة حقوق ملكية* المنشأة المستملِكة التي كانت تحتفظ بها في العملية المستملكة سابقاً.

(ب) صافي مبالغ الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة في تاريخ الإستملاك والتي تم قياسها وفقاً لهذا المعيار.

٨٦. تعترف المنشأة المستملِكة بالشهرة فقط في حدود أن يؤدي الإستملاك إلى ما يلي:

(أ) توليد تدفقات نقدية واردة (مثل إستملاك عمليات مولدة للنقد)؛ و/أو

(ب) تقليل التدفقات النقدية الصادرة للمنشأة المستملِكة.

تعترف المنشأة المستملِكة بأية زيادة في (أ) على (ب) في الفقرة ٨٥ بالأعلى كخسارة في الفائض أو العجز. تقدم فقرة التطبيق ٩٣ إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

٨٧. في عملية الإستملاك التي تتبادل فيها المنشأتان المستملِكتان والعملية المستملكة (أو مالكيها السابقين) حصص حقوق الملكية المتبقية، تكون القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية العملية المستملكة في تاريخ الإستملاك قابلة للقياس بموثوقية أكبر من قياس القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية المنشأة المستملِكة في تاريخ الإستملاك. وإن كان الأمر على هذه الصورة، تحدد المنشأة المستملِكة مبلغ الشهرة باستعمال القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية العملية المستملكة في تاريخ الإستملاك بدلاً من القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية المنقولة في تاريخ الإستملاك. ولتحديد مقدار الشهرة في إندماج الأعمال الذي لا يتم فيه نقل مقابل مالي، تستخدم المنشأة المستملِكة القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصص المنشأة المستملِكة في العملية المستملكة بالقيمة العادلة للمقابل المالي المنقول في تاريخ الإستملاك (الفقرة ٨٥(أ) (١)). وتقدم فقرة التطبيق ٩٤ الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

الشراء بأسعار منخفضة

٨٨. تجري المنشأة المستملِكة من حين لآخر في عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تم تصنيفها كإستملاك صفقات شراء بأسعار منخفضة وهي عملية إستملاك يتجاوز فيها المبلغ في الفقرة ٨٥(ب) إجمالي المبالغ المحددة في الفقرة ٨٥(أ)، وفي حال استمرت تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٩٠، تعترف المنشأة المستملِكة بالربح الناتج عن الأرباح في الفائض أو العجز في تاريخ الإستملاك، ويتم نسب الأرباح إلى المنشأة المستملِكة.

٨٩. قد يحدث الشراء بأسعار منخفضة مثلاً في الإستملاك الذي يعد بيعا اضطراريا حيث يكون البائع فيه مكرها على القيام بالبيع بحيث يتصرف وفقاً لحالة من الإكراه الإقتصادي. برغم ذلك قد تتسبب إستثناءات الإعتراف أو قياس بعض البنود المعينة التي نوقشت في الفقرات ٧٦-٨٤، بالإعتراف بالربح (أو تغيير مبلغ الربح المعترف به) في عملية الشراء بأسعار منخفضة.

٩٠. تعيد المنشأة المستملِكة قبل الإعتراف بالربح من الشراء بأسعار منخفضة تقييم ما إذا قامت بتحديد كافة الأصول المستملكة وكافة الإلتزامات المضمونة بشكل صحيح وتعترف بأية أصول أو إلتزامات إضافية تم تحديدها في تلك المراجعة، وتراجع المنشأة المستملِكة بعد ذلك الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا الإعتراف بها في تاريخ الإستملاك لكل مما يلي:

(أ) الأصول المستملكة القابلة للتحديد والإلتزامات المضمونة؛

(ب) الحصة غير المسيطرة في العملية المستملكة، إن وجدت؛
(ج) في الإستملاك المتحقق على مراحل حصة حقوق ملكية المنشأة المستملِكة المحتفظ بها سابقاً في العملية المستملكة؛ و
(د) المقابل المالي المنقول.

وتهدف المراجعة إلى ضمان صحة إظهار المقاييس لمناقشة كافة المعلومات المتوفرة بدءاً من تاريخ الإستملاك.

٩١. في القطاع العام، تحصل المنشأة في بعض الأحيان على السيطرة على عملية في معاملة غير تبادلية حيث تقوم بتحويل مقابل مالي لا يساوي على وجه التقريب القيمة العادلة للعملية المستملكة. تشمل هذه الحالات، ولكنها ليست قاصر على ما يلي:
(أ) المصادرة المعوض عنها للعمليات أو المنشآت، و
(ب) نقل عملية لمنشأة مستملِكة من خلال متبرع نظير مقابل اسمي.

٩٢. عندما يكون الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام هو جوهر الإستملاك، تتم معاملة هذه الإستملاكات غير التبادلية باعتبارها صفقات شراء بسعر منخفض وتتم معالجتها محاسبياً وفقاً للفقرات ٨٨–٩٠.

الإستملاكات غير التبادلية دون نقل مقابل مالي

٩٣. في القطاع العام، تحصل المنشأة في بعض الأحيان على السيطرة على عملية في معاملة غير تبادلية لا تقوم فيها بنقل مقابل مالي. تشمل هذه الحالات، ولكنها ليست قاصرة على ما يلي:
(أ) المصادرات غير المعوض عنها للعمليات أو المنشآت (والتي تعرف أيضاً بالتأميم القسري).
(ب) نقل العملية لمنشأة من خلال متبرع بدون مقابل مثل التحويلات التي قد تأخذ شكل الوصية. و
(ج) نقل العمليات إلى المنشأة عندما يكون على هذه العمليات صافي إلتزامات. قد تقبل المنشأة نقل صافي الإلتزامات لمنع وقف العملية. تعرف هذه المعاملات في بعض الأحيان باعتبارها "عمليات إنقاذ".

٩٤. عندما يكون الجوهر الإقتصادي لعلمية إندماج للأعمال في القطاع العام هو جوهر الإستملاك، لا تعترف المنشأة المستملِكة التي تحصل على السيطرة على عملية مستملكة في معاملة غير تبادلية لا تنقل فيها مقابل مالي بالشهرة. تعترف المنشأة المستملِكة بالربح أو الخسارة في الفائض أو العجز وفقاً للفقرة ٨٦.

المقابل المالي المنقول

٩٥. يتم قياس المقابل المالي المنقول في عملية إستملاك بالقيمة العادلة التي يتم حسابها على أنها مجموع القيم العادلة للأصول التي تنقلها المنشأة المستملِكة في تاريخ الإستملاك، والإلتزامات التي تتحملها المنشأة المستملِكة إلى مالكي العملية المستملكة السابقين بالإضافة إلى حصص حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المستملِكة. (برغم ذلك، يتم قياس أي حصة لدفع مكافآت المنشأة المستملِكة على أساس الأسهم والتي تمت مبادلتها مع المكافآت التي يحتفظ بها موظفو العملية المستملكة والمدرجة في المقابل المالي المنقول في إندماج الأعمال وفقاً للفقرة ٨٤ وليس وفقاً للقيمة العادلة). وتضم الأمثلة المتعلقة بالأشكال الممكنة للمقابل المالي كل من النقد والأصول الأخرى وأعمال المنشأة المستملِكة وشركاتها المسيطر عليها، و*المقابل المالي المشروط* وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة والخيارات وضمانات وحصص أعضاء *المنشآت المشتركة*.

٩٦. يشمل المقابل المالي المنقول أصول أو إلتزامات المنشأة المستملِكة التي لديها قيم مسجلة مختلفة عن قيمها العادلة في تاريخ الإستملاك (على سبيل المثال، الأصول غير النقدية أو عملية خاصة بالمنشأة المستملِكة). وبناء على ذلك، تعيد المنشأة المستملِكة قياس الأصول أو الإلتزامات المنقولة بقيمها العادلة اعتبارا من بدء تاريخ الإستملاك والإعتراف بالمكاسب أو الخسائر، إن وجدت، في الفائض أو العجز. برغم ذلك، تبقى الأصول أو الإلتزامات المنقولة أحياناً بعد الإستملاك ضمن المنشأة المدمجة (على سبيل المثال، بسبب نقل الأصول أو الإلتزامات إلى المنشأة المشتراه وليس مالكيها السابقين) ولذلك تحتفظ المنشأة المستملِكة بالسيطرة عليها. في تلك الحالة، تقيس المنشأة المستملِكة تلك الأصول والإلتزامات بمبالغها المسجلة مباشرة قبل تاريخ الإستملاك ولا تعترف بالربح أو الخسارة في الفائض أو العجز على الأصول أو الإلتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد الإستملاك.

المقابل المالي المشروط

٩٧. يتضمن المقابل المالي الذي تنقله المنشأة المستملِكة لمبادلة العملية المستملكة أي أصل أو إلتزام ناشئ عن ترتيب مقابل مالي محتمل (أنظر الفقرة ٩٥). وتعترف المنشأة المستملِكة بالقيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل في تاريخ الإستملاك كجزء من المقابل المالي المنقول لمبادلة العملية المستملكة.

٩٨. تصنف المنشأة المستملِكة الإلتزام بدفع المقابل المالي المشروط الذي يحقق تعريف الأداة المالية كإلتزام أو مكون من مكونات صافي الأصول/حقوق ملكية على أساس التعريفات الخاصة بأداة حقوق الملكية والإلتزام المالي في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، كما تصنف المنشأة المستملِكة حق إعادة مبلغ مالي منقول سابقاً كأصل إذا تمت تلبية الشروط المحددة. وتبين الفقرة ١١٧ الإرشادات المتعلقة بالمحاسبة اللاحقة للمبلغ المالي المحتمل.

الإستملاك المحقق على مراحل

٩٩. تملك المنشأة المستملِكة السيطرة أحياناً على عملية مشتراه احتفظت فيها بحصة حقوق ملكية قبل تاريخ الإستملاك مباشرة. على سبيل المثال، تحتفظ المنشأة أ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ بنسبة ٣٥%

من حصة حقوق الملكية غير المسيطرة في المنشأة ب. وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حصة إضافية بنسبة ٤٠% في المنشأة ب مما يخولها السيطرة على المنشأة ب. ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها عملية إستملاك متحققة على مراحل، ويشار إليها أحياناً على أنها إستملاك على خطوات.

١٠٠. في الإستملاك الذي يتحقق على مراحل، تعيد المنشأة المستملِكة قياس حصة حقوق ملكيتها المحتفظ بها سابقاً في العملية المستملكة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك وتعترف بالربح أو الخسارة الناتجة، إن وجدت، في الفائض أو العجز أو صافي الأصول/حقوق الملكية، حسب ما هو ملائم. في فترات إعداد التقارير السابقة، ربما تعترف المنشأة المستملِكة بالتغيرات في القيمة العادلة لحصة حقوق ملكيتها في العملية المستملكة في صافي الأصول/حقوق الملكية. وإن كان كذلك، يتم الإعتراف بالمبلغ المعترف به في الدخل الشامل الآخر على نفس الأساس المطلوب فيما لو تصرفت المنشأة المستملِكة مباشرة بحصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقاً.

١٠٠أ. عندما يحصل طرف من أطراف الترتيب المشترك (وفقاً للتعريف الوراد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧ "*الترتيبات المشتركة*") على سيطرة على عملية تعد في حد ذاتها عملية مشتركة (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٧)، وكان لهذا الطرف حقوق في أصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة قبل تاريخ الاستملاك مباشرة، تكون المعاملة هي معاملة استملاك تتم على مراحل. وبالتالي يطبق المستملك متطلبات الاستملاك الذي تحقق على مراحل، وتشمل إعادة قياس حصته السابقة في العملية المشتركة وفقاً للأسلوب الوارد في الفقرة ١٠٠. وبالقيام بذلك، يعيد المستملك قياس حصته المحتفظ بها مسبقاً بالكامل في العملية المشتركة.

مزيد من الإرشادات حول تطبيق طريقة الإستملاك عندما يتحقق الإستملاك من خلال التغيرات في الحقوق التصويتية، من خلال العقد فقط، والظروف المشابهة التي لا يتم فيها نقل مقابل مالي

الإستملاك المتحقق من خلال التغيرات في الحقوق التصويتية، من خلال العقود فقط، والظروف المشابهة التي لا تتطلب نقل مقابل مالي

١٠١. تملك المنشأة المستملِكة السيطرة على العملية المستملكة أحياناً دون نقل المقابل المالي. وتنطبق طريقة الإستملاك في محاسبة الإستملاك على هذه العمليات لإندماج الأعمال في القطاع العام. وتتضمن هذه الظروف:

(أ) أن تعيد العملية المستملكة شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حالي (المنشأة المستملِكة) لإمتلاك السيطرة.

(ب) أن تنتهي حقوق نقض الأقلية التي حالت سابقاً دون إمتلاك المنشأة المستملِكة السيطرة على العملية المستملكة التي احتفظت المنشأة المستملِكة فيها بحقوق تصويت الأغلبية.

(ج) أن تتفق المنشأة المستملِكة والعملية المستملكة على دمج عملياتهما من خلال عقد مستقل. ولا تنقل المنشأة المستملِكة مقابلاً مالياً لمبادلة السيطرة على العملية المستملكة ولا تحتفظ بحصص حقوق الملكية في العملية المستملكة سواءً في تاريخ الإستملاك أو قبله.

١٠٢. في الإستملاك المتحقق بعقد منفصل، تقوم المنشأة المستملِكة بنسب قيمة صافي أصول العملية المستملكة المعترف بها وفقاً لهذا المعيار إلى مالكي العملية المستملكة، أي أن حصص الملكية القابلة للقياس الكمي في العملية المستملكة التي تحتفظ بها جهات غير المنشأة المستملِكة هي حصة غير مسيطرة في البيانات المالية للمنشأة المستملِكة قبل الإندماج حتى لو نتج عن ذلك نسب كافة حقوق الملكية القابلة للقياس الكمي في المنشاة المشتراه إلى حصة غير مسيطرة.

فترة القياس

١٠٣. إذا لم تكتمل المحاسبة المبدئية للإستملاك مع نهاية فترة إعداد التقارير التي يحدث فيها الإستملاك تقوم المنشأة المستملِكة بالإبلاغ عن المبالغ الانتقالية للبنود التي لم تكتمل محاسبتها في بياناتها المالية. وخلال فترة القياس، تعدل المنشأة المستملِكة المبالغ الانتقالية المعترف بها في تاريخ الإستملاك بأثر رجعي لتظهر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف في تاريخ الإستملاك والتي، لو علمت، لأثرت على قياس المبالغ التي تم الإعتراف بها منذ ذلك التاريخ. كما تعترف المنشأة المستملِكة أثناء فترة القياس أيضا بالأصول أو الإلتزامات الإضافية إذا تم إحراز معلومات جديدة تتعلق بالحقائق والظروف في تاريخ الإستملاك والتي، لو تم العلم بها، لتسببت بالإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات منذ ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس حال حصول المنشأة المستملِكة على المعلومات المتعلقة بالحقائق والظروف الحادثة منذ تاريخ الإستملاك أو حال علمها بعدم القدرة على إحراز معلومات أخرى. برغم ذلك، ينبغي ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الإستملاك.

١٠٤. فترة القياس هي فترة ما بعد تاريخ الإستملاك التي تقوم المنشأة المستملِكة خلالها بتعديل المبالغ الانتقالية المعترف بها لصالح الإستملاك. وتوفر فترة القياس وقتاً معقولا للمنشأة المستملِكة بغية الحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي اعتبارا من تاريخ الإستملاك وفقاً لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) الأصول المستملكة القابلة للتحديد، والإلتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في العملية المستملكة؛

(ب) المقابل المالي المنقول إلى العملية المستملكة (أو أي قيمة أخرى مستخدمة في قياس الشهرة)؛

(ج) في الإستملاك المتحقق على مراحل، حصة حقوق الملكية في العملية المستملكة التي احتفظت المنشأة المستملِكة بها مسبقاً؛ و

(د) الشهرة أو الخسارة أو المكسب الناتجين من الشراء بأسعار منخفضة.

١٠٥. تنظر المنشأة المستملِكة في كافة العوامل المتعلقة بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها بعد تاريخ الإستملاك سبباً في تعديل المبالغ الانتقالية المعترف بها أو ما إذا ما نتجت تلك

المعلومات عن أحداث حصلت بعد تاريخ الإستملاك. وتشمل العوامل المعنية تاريخ إحراز المعلومات الإضافية وإذا ما كان بإمكان المنشأة المستملِكة تحديد أي سبب لإجراء تغيير على المبالغ الانتقالية. وعلى الأرجح أن تعكس المعلومات التي تم الحصول عليها بعد وقت قصير من تاريخ الإستملاك الظروف القائمة منذ تاريخ الإستملاك بشكل أفضل من المعلومات التي تم الحصول عليها بعد عدة أشهر. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن يشير بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الإستملاك بقيمة تختلف بشكل ملحوظ عن قيمته العادلة المؤقتة التي تم قياسها في ذلك التاريخ إلى خطأ في المبلغ المرحلي ما لم يتم تحديد الحدث المتدخل الذي تم تغيير قيمته العادلة.

١٠٦. تعترف المنشأة المستملِكة بزيادة (نقصان) في المبلغ الانتقالي المعترف به لأصل (إلتزام) قابل للتحديد من خلال النقصان (الزيادة) في الشهرة. برغم ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها أثناء فترة القياس أحياناً إلى التعديل على المبلغ الانتقالي لأكثر من أصل أو إلتزام. مثلاً، تكون المنشأة المستملِكة قد تحملت إلتزاماً بدفع الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق العملية المستملكة المشمول كلها أو بعضها في بوليصة تأمين العملية المستملكة. وإذا حصلت المنشأة المستملِكة على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة لذلك الإلتزام في تاريخ الإستملاك، فإن التعديل على الشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ الانتقالي المعترف به للإلتزام يكون متعادلاً (كلياً أو جزئياً) مع تعديل موافق للشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ الانتقالي المعترف به للمطالبة بالمستحقات من شركة التأمين.

١٠٧. خلال فترة القياس، تعترف المنشأة المستملِكة بالتعديلات على المبالغ الانتقالية مثل محاسبة الإستملاك المستوفاة في تاريخ الإستملاك. وتراجع المنشأة المستملِكة بالتالي المعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية كما يلزم بما فيها إجراء أي تغيير في الإستهلاك أو الإطفاء أو أي مؤثرات أخرى على الدخل تم الإعتراف بها لاستكمال المحاسبة المبدئية.

١٠٨. تراجع المنشأة المستملِكة بعد انتهاء فترة القياس محاسبة الإستملاك فقط تصحيح أي خطأ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣.

تحديد ما يعتبر جزءً من معاملة إندماج الأعمال

١٠٩. قد تكون العلاقة أو أي ترتيب آخر بين المنشأة المستملِكة والعملية المستملكة قائمة مسبقاً قبل بدء مشاورات الإستملاك، أو قد تبتدئان ترتيبا فيما بينهما خلال المشاورات يكون منفصلا عن الإستملاك. وفي كلتا الحالتين، تحدد المنشأة المستملِكة أية مبالغ ليست جزءً مما تبادلته المنشأة المستملِكة والعملية المستملكة (أو مالكيها السابقين) في الإستملاك، أي المبالغ التي ليست جزءً من مبادلة العملية المستملكة. وتعترف العملية المستملكة فقط بالمقابل المالي المنقول إلى المنشاة المشتراه والأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة في عملية مبادلة المنشاة المشتراه

كجزءً من تطبيق طريقة الإستملاك. وتتم محاسبة المعاملات المنفصلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

١١٠. من المرجح أن تكون المعاملة التي ابتدأتها المنشأة المستملِكة أو ممثليها، أو بدأت أساسا لمنفعة المنشأة المستملِكة أو المنشأة المدمجة وليست لمنفعة العملية المستملكة (أو مالكيها السابقين) قبل الإستملاك معاملة منفصلة. فيما يلي أمثلة على المعاملات المنفصلة التي لا يشملها تطبيق طريقة الإستملاك:

(أ) المعاملة التي تعمل فعلياً على تسوية علاقات قائمة سابقاً بين المنشأة المستملِكة والعملية المستملكة؛

(ب) معاملة دفع مستحقات الموظفين أو مالكي العملية المستملكة السابقين مقابل خدمات مستقبلية؛ و

(ج) معاملة تعيد للمنشأة المستملِكة أو أصحابها السابقين ما دفعته من تكاليف متعلقة بإستملاك العملية المستملكة.

تبين فقرات التطبيق ٩٩-١٠٦ الإرشادات المعنية بالتطبيق.

التكاليف المتعلقة بالإستملاك

١١١. التكاليف المتعلقة بالإستملاك هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المستملِكة لتفعيل الإستملاك. وتشمل تلك التكاليف رسوم الباحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الإستشارية والتكاليف الإدارية العامة بما فيها تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الإستملاك، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية. وتحاسب المنشأة المستملِكة التكاليف المتعلقة بالإستملاك كمصاريف في الفترات التي تم تحمل التكاليف واستلام الخدمات فيها بإستثناء واحد. يتم الإعتراف بتكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٨، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٩.

القياس اللاحق والمحاسبة

١١٢. بشكلٍ عام، تقيس المنشأة المستملِكة وتحاسب لاحقاً الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية الصادرة في الإستملاك وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام المطبقة على تلك البنود وفقاً لطبيعتها. برغم ذلك، يوفر هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بالقياس والمحاسبة اللاحقين لما يلي من لأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية الصادرة في الإستملاك:

(أ) الحقوق المعاد إستملاكها؛

(ب) إلتزامات محتملة تم الإعتراف بها منذ تاريخ الإستملاك؛

(ج) أصول تعويضية؛ و

(د) مبلغ محتمل.

(هـ) الضرائب على الدخل (إذا لم تكن متضمنة في شروط الإستملاك).

بين فقرات التطبيق ١٠٧-١٠٨ الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

الحقوق المعاد إستملاكها

١١٣. يتم إطفاء الحقوق التي تمت إعادة إستملاكها والإعتراف بها كأصل غير ملموس خلال الفترة المتبقية للترتيب الملزم التي تم منح الحق فيه، عندما يكون الحق قد منح لمدة محددة. وعندما يتم منح الحق لفترة غير محددة، تختبر المنشأة الناتجة حق الانخفاض مرة واحدة سنوياً على الأقل، وتجري اختبار الانخفاض كلما كانت هناك إشارة إلى انخفاض الحق. وتدرج المنشأة المستملِكة التي تبيع لاحقاً حقاً أعيد إستملاكه إلى طرف ثالث القيمة المسجلة للأصل غير الملموس لتحديد الكسب أو الخسارة في البيع.

التحويلات، والقروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل المنشأة المستملِكة أو العملية المستملكة على أساس المعايير التي من الممكن أن تتغير نتيجة للإستملاك

١١٤. تتم إعادة تقييم التحويلات، والقروض الميسرة أو المنافع المماثلة، التي استلمتها المنشأة المستملِكة أو العملية المستملكة سابقاً على أساس المعايير التي تتغير نتيجة للإستملاك مستقبلاً وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام (تقدم فقرات التطبيق ١٠٩-١١١ إرشادات التطبيق ذات العلاقة).

الإلتزامات المحتملة

١١٥. بعد الإعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية الإلتزام أو إلغائه أو إذا ما انتهى ذلك الإلتزام، تقيس المنشأة المستملِكة الإلتزام المحتمل الذي تم الإعتراف به في الإستملاك بالحد الأعلى من:

(أ) القيمة التي يتم الإعتراف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩؛ و

(ب) المبلغ المعترف به مبدئياً (إن كان ملائماً) مطروحاً منه مبلغ الإطفاء التراكمي المعترف به وفقاً لمبادئ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٩ " *الإيرادات من العمليات التبادلية* ".

لا يسري هذا المتطلب على العقود التي تمت محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ "الأدوات المالية ".

الأصول التعويضية

١١٦. في نهاية كل فترة لاحقة لإعداد التقارير، تقيس المنشأة المستملِكة كلاً من أصل التعويض الذي تم الإعتراف به في تاريخ الإستملاك على نفس الأسس المطبقة على الإلتزام أو الأصل الذي تم تعويضه وفقاً لأية قيود تعاقدية على قيمته، وأصل التعويض الذي لم يتم قياسه لاحقاً بقيمته العادلة بالإضافة إلى تقييم الإدارة لقابلية تحصيل أصل التعويض. وتلغي المنشأة المستملِكة الإعتراف بأصل التعويض فقط عندما تحصل على الأصل أو تبيعه أو أن تخسر الحق فيه.

المقابل المالي المشروط

١١٧. قد تنتج بعض التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل الذي تعترف به المنشأة المستملِكة بعد تاريخ الإستملاك عن معلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المستملِكة بعد ذلك التاريخ عن حقائق وظروف كانت قائمة في تاريخ الإستملاك. تلك التغيرات هي تعديلات فترة القياس وفقاً للفقرات ١٠٣-١٠٧. برغم ذلك، لا تعتبر التغييرات الناتجة عن أحداث ما بعد تاريخ الإستملاك مثل تحقيق هدف الأرباح والوصول إلى سعر محدد للسهم أو حدث مهم في مشروع البحث والتطوير تعديلات على فترة القياس. كما تقوم المنشأة المستملِكة بمحاسبة التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات فترة القياس كما يلي:

(أ) لا تتم إعادة قياس المقابل المالي المشروط الذي تم تصنيفه باعتباره مكون من صافي الأصول/حقوق الملكية، وتتم محاسبة تسويته اللاحقة ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية.

(ب) المقابل المالي المشروط الآخر الذي:

(١) يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يتم قياسه بالقيمة العادلة في كل تاريخ لإعداد للتقارير ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن حساب الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١.

(٢) لا يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ يتم قياسه بالقيمة العادلة في كل تاريخ لإعداد للتقارير ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن حساب الفائض أو العجز.

الضرائب على الدخل (عندما لا تكون متضمنة في شروط الإستملاك)

١١٨. قد ينتج عن الإستملاكات التي تدخل فيها منشآت القطاع العام أن تعفي سلطة ضريبية مبالغ من الضرائب بعد عملية الإستملاك. وتحاسب المنشأة المستملِكة على الضرائب المعفاة مستقبلاً وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل.

الإفصاحات

١١٩. تفصح المنشأة المستملِكة عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الطبيعة والأثر المالي للإستملاك الذي يحدث إما:

(أ) خلال فترة إعداد التقارير الحالية؛ و

(ب) بعد نهاية فترة إعداد التقارير وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

١٢٠. ليتحقق الغرض من الفقرة ١١٩، تفصح المنشأة المستملِكة عن المعلومات التالية عن كل إستملاك يحدث في خلال فترة إعداد التقارير:

(أ) اسم ووصف العملية المستملكة.

(ب) تاريخ الإستملاك.

(ج) نسبة حصص التصويت لحقوق الملكية أو ما يعادلها من الحقوق المستملكة.

(د) الأسباب الأساسية للإستملاك ووصف كيفية حصول المنشأة المستملِكة على السيطرة على العملية المستملكة بما في ذلك، إذا كان ذلك قابلاً للتطبيق، الأساس القانوني للإستملاك.

(هـ) وصف نوعي للعوامل المكونة للشهرة المعترف بها، مثل حالات التآزر المتوقعة نتيجة لإندماج عمليات العملية المستملكة والمنشأة المستملِكة، والأصول غير الملموسة غير المؤهلة للإعتراف المنفصل أو عوامل أخرى.

(و) القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لإجمالي المقابل المالي المنقول والقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لكل فئة أساسية من المقابل المالي؛ مثل:

(١) النقدية

(٢) الأصول الملموسة وغير الملموسة الأخرى، وتشمل العملية أو المنشأة المسيطر عليها الخاصة بالمنشأة المستملِكة؛

(٣) الإلتزامات المتكبدة، مثل، الإلتزام بالمقابل المالي المشروط؛ و

(٤) حصص حقوق الملكية للمنشأة المستملِكة، وتشمل عدد الأدوات أو الحصص المصدرة أو القابلة للإصدار وطريقة قياس القيمة العادلة لهذه الأدوات أو الحصص.

(ز) بالنسبة لترتيبات المقابل المالي المشروط والأصول التعويضية:

(١) المبالغ المعترف بها كما في تاريخ الإستملاك؛

(٢) وصف للترتيب وأساس تحديد مبالغ الدفعات؛ و

(٣) تقدير لمدى النتائج (غير المخصومة) أو، إذا لم يكن من الممكن حساب المدى، توضيح أسباب عدم القدرة على القيام بتقدير المدى. إذا لم يكن هناك حد أقصى لمبالغ الدفعات، تفصح المنشأة المستملِكة عن ذلك.

(ح) بالنسبة للذمم المدينة المستملكة:

(١) القيمة العادلة للذمم المدينة؛

(٢) المبالغ الإجمالية للمبالغ المستحقة وفقاً للترتيب الملزم؛ و

(٣) التقدير الأفضل في تاريخ الإستملاك للتدفقات النقدية وفقاً للترتيب الملزم التي ليس من المتوقع تحصيلها.

يتم تقديم الإفصاحات عن كل فئة أساسية من المستحقات، مثل القروض، وعقود الإيجار التمويلية المباشرة والفئات الأخرى من الذمم المدينة.

(ط) المبالغ المعترف بها كما في تاريخ الإستملاك لكل فئة أساسية من الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة.

(ي) بالنسبة لكل إلتزام محتمل تم الإعتراف به وفقاً للفقرة ٧٧، المعلومات المطلوبة من خلال الفقرة ٩٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩. إذا لم يتم الإعتراف بإلتزام لعدم التمكن من قياس قيمته العادلة بموثوقية، تفصح المنشأة المستملِكة عما يلي:

(١) المعلومات المطلوبة من خلال الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩؛ و

(٢) أسباب عدم التمكن من قياس الإلتزام بموثوقية.

(ك) المبلغ الإجمالي للشهرة الذي من المتوقع أن يتم خفضه لأسباب متعلقة بالضرائب.

(ل) بالنسبة للمعاملات التي تم الإعتراف بها بشكل منفصل عن إستملاك الأصول وضمان الإلتزامات في الإستملاك وفقاً للفقرة ١٠٩:

(١) وصف لكل معاملة؛

(٢) كيفية محاسبة المنشأة المستملِكة عن كل معاملة؛

(٣) المبلغ المعترف به لكل معاملة وبند السطر في البيانات المالية التي تم فيها الإعتراف بكل مبلغ؛ و

(٤) إذا كانت المعاملة هي التسوية الفعالة لعلاقة سابقة، الطريقة المستخدمة لتحديد مبلغ التسوية.

(م) يشمل الإفصاح عن المعاملات التي تم الإعتراف بها بصورة منفصلة والمطلوبة من خلال (١) مبلغ التكاليف المرتبطة بالإستملاك و، بشكل منفصل، مبالغ تلك التكاليف المعترف بها كمصاريف وبند أو بنود السطر في بيان الأداء المالي الذي تم فيه الإعتراف بتلك المصاريف. ويتم أيضاً الإفصاح عن مبالغ أية تكاليف إصدار غير معترف بها كمصاريف وكيفية الإعتراف بها.

(ن) في الإستملاكات التي يتم فيها الإعتراف بخسارة في الفائض أو العجز (أنظر الفقرة ٨٦):

(١) مبلغ الخسارة المعترف بها وفقاً للفقرة ٨٦ وبند السطر في بيان الأداء المالي الذي تم فيه الإعتراف بالخسارة؛ و

(٢) وصف للأسباب التي أدت إلى تحقيق المعاملة لخسارة.

(س) في الشراء بسعر منخفض (أنظر الفقرات ٨٨–٩٠):

(١) مبلغ أي ربح معترف به وفقاً للفقرة ٨٨ وبند السطر في بيان الأداء المالي الذي تم فيه الإعتراف بالربح؛ و

(٢) وصف للأسباب التي أدت إلى تحقيق المعاملة لربح.

(ع) بالنسبة لكل إستملاك تحتفظ فيه المنشأة المستملِكة بأقل من ١٠٠% من حصص الملكية المؤهلة أو ما يعادلها في العملية المستملكة في تاريخ الإستملاك:

(١) مبالغ الحصص غير المسيطرة في العملية المستملكة المعترف بها في تاريخ الإستملاك وأساس قياس تلك المبالغ؛

(٢) لكل حصة من الحصص غير المسيطرة في العملية المستملكة تم قياسها بالقيمة العادلة، تقنية/تقنيات القياس والمدخلات الهامة المستخدمة في قياس تلك القيمة.

(ف) في الإستملاك المتحقق على مراحل:

(١) القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصة حقوق الملكية في العملية المستملكة المحتفظ بها من قبل المنشأة المستملِكة بشكل مباشر قبل تاريخ الإستملاك؛ و

(٢) مبلغ أي ربح أو خسارة تم الإعتراف بها نتيجة لإعادة القياس للقيمة العادلة لحصة حقوق الملكية في العملية المستملكة المحتفظ بها من قبل المنشأة المستملِكة قبل الإستملاك (أنظر الفقرة ١٠٠) وعنصر السطر في بيان الأداء المالي الذي تم فيه الإعتراف بالربح أو الخسارة.

(ص) المعلومات التالية:

(١) مبالغ الإيرادات والمصاريف، والفائض أو العجز للمنشأة المستملِكة منذ تاريخ الإستملاك المتضمنة في البيان الموحد للأداء المالي لتاريخ إعداد التقارير؛ و

(٢) الإيرادات والمصاريف، والفائض أو العجز للمنشأة المدمجة عن الفترة الحالية لإعداد التقارير كما لو كان تاريخ إستملاك جميع عمليات الإستملاك التي حدثت خلال العام هو في بداية الفترة السنوية لإعداد التقارير.

إذا كان الإفصاح عن أية معلومات مطلوبة من خلال هذه الفقرة الفرعية غير عملي، تفصح المنشأة المستملِكة عن ذلك وتوضح أسباب اعتبار أن الإفصاح غير عملي. يستخدم هذا المعيار مصطلح "غير عملي" بنفس المعنى الذي ورد به المصطلح في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ .

١٢١. بالنسبة للإستملاكات الفردية غير المادية التي تحدث خلال فترة إعداد التقارير والتي تكون مادية بصورة مجمعة، تفصح المنشأة المستملِكة عن المعلومات المجمعة المطلوبة من خلال الفقرة ١٢٠ (هـ) – (ص).

١٢٢. إذا كان تاريخ الإستملاك هو بعد نهاية فترة إعداد التقارير ولكن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية، تفصح المنشأة المستملِكة عن المعلومات المطلوبة بواسطة الفقرة ١٢٠ إلا إذا كانت المحاسبة الأولية للإستملاك غير مكتملة في وقت المصادقة على إصدار البيانات المالية. في هذا

الموقف، تصف المنشأة المستملِكة الإفصاحات التي لم تتمكن من الإفصاح عنها وأسباب عدم تمكنها من ذلك.

١٢٣. تفصح المنشأة المستملِكة عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في فترة إعداد التقارير الحالية والمتصلة بالإستملاك الذي حدث في الفترة أو الفترات السابقة لإعداد التقارير.

١٢٤. لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة ١٢٣، تفصح المنشأة المستملِكة عن المعلومات التالية لكل إستملاك مادي أو بشكل مجمع للإستملاكات الفردية غير المادية والتي تكون مادية بصورة مجمعة:

(أ) إذا لم تكن المحاسبة الأولية للإستملاك مكتملة (أنظر الفقرة ١٠٣) وبالتالي تم تحديد أصول معينة، وإلتزامات، وحصص غير مسيطرة أو عناصر من المقابل المالي والمبالغ المعترف بها في البيانات المالية خاصة بالإستملاك بشكل مؤقت:

(١) أسباب عدم اكتمال المحاسبة الأولية للإستملاك؛

(٢) الأصول، والإلتزامات، وحصص الملكية المؤهلة (أو ما يعادلها) أو عناصر المقابل المالي التي لم تكتمل بشأنها المحاسبة الأولية؛ و

(٣) طبيعة ومبلغ أية تعديلات في فترة القياس تم الإعتراف بها في خلال فترة إعداد التقارير وفقاً للفقرة ١٠٧.

(ب) لكل فترة من فترات إعداد التقارير بعد تاريخ الإستملاك حتى تجمع المنشأة، وتبيع أو بشكل آخر تفقد حق الأصل المحتمل للمقابل المالي، أو حتى تقوم المنشأة بتسوية إلتزام المقابل المالي أو يتم إلغاء أو انتهاء فترة الإلتزام:

(١) أي تغيرات في المبالغ المعترف بها، تشمل أية اختلافات ناتجة عن التسوية؛

(٢) أية تغيرات في مجموعة النتائج (غير المخصومة) وأسباب هذه التغيرات؛ و

(٣) تقنيات التقييم ومدخلات النموذج الرئيسي لقياس المقابل المالي المشروط.

(ج) بالنسبة للإلتزامات المحتملة المعترف بها في إستملاك، تفصح المنشأة المستملِكة عن المعلومات المطلوبة من خلال الفقرة ٩٧ والفقرة ٩٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٩ لكل فئة من المخصص.

(د) مطابقة بين المبلغ الدفتري للشهرة في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير مع التوضيح بشكل منفصل لما يلي:

(١) المبلغ الإجمالي وخسائر الانخفاض المتراكمة في بداية فترة إعداد التقارير.

(٢) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال فترة إعداد التقارير.

(٣) التعديلات الناتجة عن الإعتراف اللاحق بالمبالغ خلال فترة إعداد التقارير وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل.

(٤) الشهرة غير المعترف بها في خلال فترة إعداد التقارير.

(٥) خسائر الانخفاض المعترف بها خلال فترة إعداد التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦" *انخفاض الأصول المولدة للنقد*". (يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ الإفصاح عن معلومات عن المبالغ القابلة للاسترداد وانخفاض الشهرة إضافة إلى هذا المطلب).

(٦) صافي الاختلافات في سعر الصرف الناتجة خلال فترة إعداد التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤ "*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*".

(٧) أية تغيرات أخرى في المبالغ الدفترية في خلال فترة إعداد التقارير.

(٨) المبالغ الإجمالية وخسائر الانخفاض المتراكمة في نهاية فترة إعداد التقارير.

(هـ) مبالغ وتفسير أي ربح أو خسارة معترف بها في فترة إعداد التقارير الحالية التي:

(١) تكون مرتبطة بالأصول المستلمة القابلة للتحديد أو الإلتزامات المضمونة في الإستملاك والتي فُعّلت في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة؛ و

(٢) التي لها حجم وطبيعة أو تأثير يكون فيه الإفصاح ملائماً لفهم البيانات المالية للمنشأة المدمجة.

(و) إذا تم إعفاء مبالغ الضرائب المستحقة نتيجة لشروط الإستملاك (أنظر الفقرات ٧٨-٧٩):

(١) مبالغ الضرائب المستحقة التي تم إعفاؤها؛ و

(٢) عندما تكون المنشأة المستملِكة هي السلطة الضريبية، تفاصيل عن التعديلات التي تمت على الضرائب المستحقة.

١٢٥. إذا لم تلبِ الإفصاحات المعينة التي يقتضيها هذا المعيار والمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام الأغراض المحددة في الفقرات ١١٩ و١٢٣، تفصح المنشأة المستملِكة عن أية معلومات إضافية لازمة لتحقيق تلك الأغراض.

تاريخ النفاذ والانتقال

تاريخ النفاذ

١٢٦. يتم تطبيق هذا المعيار مستقبلاً على عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي يكون فيها تاريخ التوحيد أو تاريخ الإستملاك في يوم أو بعد بداية الفترة الأولى لإعداد التقارير السنوية المبتدئة في أو بعد ١ يناير ٢٠١٩. ويشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تقوم بالإفصاح عن ذلك.

١٢٦أ عُدلت الفقرات ٢٥ و٤٥ و٧٠ و١١١ و١١٥ و١١٧ وفقرة التنفيذ ٨٨ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١، الذي صدر في أغسطس ٢٠١٨. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل ١ يناير ٢٠٢٣ فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤١ في نفس الوقت.

١٢٦ب أضيفت الفقرة ١٠٠أ بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨*، الصادرة في أكتوبر ٢٠١٨. تطبق المنشأة تلك التعديلات على عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام التي يكون فيها تاريخ الاستملاك في بداية أو بعد البيانات المالية السنوية الأولى التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك. يُسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٩، فإنها تفصح عن ذلك.

١٢٦ج. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى (معايير المحاسبة الدولية في اقطاع العام)* لأغراض إعداد التقارير المالية بعد هذا التاريخ للنفاذ، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تتناول الفترات بداية من أو بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

١٢٦د. **عُدلت الفقرة ١٢٦ ج بموجب *التحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٩* التي صدرت في يناير ٢٠٢٠. تطبق المنشأة هذة التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من ١ يناير ٢٠٢١ أو بعد ذلك، ويسمح بالتطبيق المبكر.**

الانتقال

١٢٧. لا يتم تعديل الأصول والإلتزامات الناشئة عن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي سبقت تواريخ إستملاكها أو توحيدها تاريخ تطبيق هذا المعيار إذا ما تم تطبيق هذا المعيار.

١٢٨. لا يتم تعديل أرصدة المقابل المالي المشروط، الناتجة عن الإستملاك التي يسبق تاريخ الإستملاك فيها تاريخ تطبيق هذا المعيار من قبل المنشأة للمرة الأولى، عند تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. ينبغي أن تُطبق الفقرات ١٢٩–١٣٢ في المحاسبة اللاحقة لتلك الأرصدة. في حين لا تطبق تلك الفقرات على محاسبة رصيد المقابل المالي المشروط الناتج عن عمليات الإستملاك التي يكون فيها تاريخ الإستملاك في أو بعد التاريخ الذي بدأت فيه بتطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. في الفقرات ١٢٩–١٣٢، يشير الإستملاك بشكل حصري لعمليات إندماج الأعمال التي يسبق تاريخ الإستملاك فيها تاريخ تطبيق هذا المعيار.

١٢٩. إذا كانت اتفاقية الإستملاك تنص على تعديل تكلفة البنود المحتملة للإندماج على أحداث مستقبلية، فعلى الشركة المستملِكة تضمين مبلغ ذلك التعديل في تكلفة الإستملاك في تاريخ الإستملاك إذا كان التعديل مرجحاً ويمكن قياسه بشكل موثوق.

١٣٠. يمكن أن تسمح اتفاقية الإستملاك بتعديلات على تكلفة الإستملاك التي تعتبر محتملة على واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية. ويمكن أن يكون التعديل مثلا محتملا على مستوى معين من الربح المحافظ عليه أو المتحقق في فترات مستقبلية، أو على سعر السوق للأدوات الصادرة التي يتم المحافظ عليها. ومن المحتمل عادة تقدير مبلغ أي تعديل في وقت المحاسبة الأولية للإستملاك دون التقليل من موثوقية المعلومات، بالرغم من وجود هذه الشكوك. وفي حال عدم وقوع الأحداث المستقبلية أو حاجة التقدير إلى التنقيح، يتم تعديل تكلفة الإستملاك بناءً على ذلك.

١٣١. لكن، عندما تنص اتفاقية الإستملاك على هذا التعديل، فلا يتم شمول هذا التعديل في تكلفة الإستملاك تعديل في وقت المحاسبة الأولية للإستملاك إذا كان من غير المرجح أو غير الممكن قياسه بشكل موثوق. وإذا أصبح هذا التعديل في وقت محتملاً ويمكن قياسه بشكل موثوق، فيجب معاملة المبلغ الإضافي على أنه تعديل على تكلفة الإستملاك.

١٣٢. في بعض الظروف، يمكن أن يتعين على الشركة المستملِكة عمل دفعات لاحقة إلى البائع كتعويض عن تقليل قيمة الأصل المعطى أو أدوات حقوق الملكية الصادرة أو الإلتزامات المتكبدة أو التي تم تحملها من قبل الشركة المستملِكة مقابل السيطرة على العملية المستملكة. وهذه هي الحال مثلا عندما تضمن الشركة المستملِكة سعر السوق لأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الصادرة كجزء من تكلفة الإستملاك ويتعين عليها إصدار أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافية لاستعادة التكلفة المحددة أصلا. وفي هذه الحالة، لا يتم الإعتراف بأي زيادة في تكلفة الإستملاك. وفي حالة أدوات حقوق الملكية، يتم مقاصة القيمة العادلة للدفعات الإضافية بتخفيض مساوي في القيمة المنسوبة إلى الأدوات الصادرة أولياً. وفي حالة أدوات الدين، يتم إعتبار الدفعات الإضافية تخفيضاً في القسط أو زيادة في الخصم على الإصدار الأولي.

١٣٣. تطبق المنشأة أمثال المنشأة المشتركة بنود الانتقال في فقرتي التطبيق ١١٤–١١٥ إذا لم تقم بعد بتطبيق هذا المعيار ولديها عملية إندماج أعمال واحدة في القطاع العام أو أكثر تمت محاسبته/ محاسبتها من خلال طريقة الشراء (التي تتطلب إطفاء الشهرة).

ضرائب الدخل

١٣٤. فيما يتعلق بعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي كان تاريخ الإستملاك أو تاريخ التوحيد فيها قبل تطبيق هذا المعيار، تطبق المنشأة المستملِكة أو المنشأة الناتجة مستقبلا متطلبات المعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل. من تاريخ تطبيق هذا المعيار، تعترف المنشأة المستملِكة، أو المنشأة الناتجة بأية تغيرات مطلوبة من خلال المعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل كتعديل على الفائض أو العجز (أو كما يقتضي المعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل خارج الفائض أو العجز.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

هذا الملحق جزءاً مكملاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

التعريفات (أنظر الفقرة ٥)

تطبيق١. تعرف الفقرة ٥ من هذا المعيار المنشأة الناتجة بإعتبارها " المنشأة التي تنتج عن إندماج عمليتين أو أكثر في عملية توحيد." لا تشكل المنشأة الناتجة أولياً طرفاً من عملية إندماج الأعمال في القطاع العام. قد يكون للمنشأة الناتجة شكلاً قانونياً لمنشأة جديدة، أو قد تحتفظ بالهوية القانونية لأحد عمليات الإندماج. وبالرغم من ذلك، عادة ما يكون للمنشأة الناتجة الجوهر الإقتصادي للمنشأة الجديدة. وفي الإندماج الذي يحصل فيه أحد أطراف الإندماج على السيطرة على عملية أو أكثر، والتي يكون فيها الجوهر الإقتصادي هو جوهر التوحيد، عادة ما تكون طبيعة الإندماج هو أن للمنشأة الناتجة جوهر المنشأة الجديدة.

تعريف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام (أنظر الفقرة ٦)

تطبيق ٢. تعرف الفقرة ٥ من هذ المعيار عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام بإعتبارها "جمع عمليات منفصلة في منشأة قطاع عام واحدة." وقد تكون الإشارة إلى واحدة من منشآت القطاع العام هي إشارة إلى منشأة واحدة أو إلى منشأة إقتصادية. وقد تتطلب بعض عمليات إعادة التنظيم في القطاع العام أكثر من عملية واحدة من عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. وتشمل الظروف التي من الممكن أن تحدث فيها عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام ما يلي:

(أ) من خلال الإتفاق المشترك؛ و

(ب) من خلال الإجبار (على سبيل المثال من خلال التشريعات).

تطبيق ٣. تعرف الفقرة ٥ من هذا المعيار العملية على أنها "مجموعة متكاملة من الأنشطة وما يرتبط بها من الأصول و/أو الإلتزامات التي يمكن إجراؤها وإدارتها بغرض تحقيق أهداف المنشأة، من خلال تقديم السلع و/أو الخدمات."

تطبيق ٤. تتكون العملية من مدخلات وعمليات تنطبق على المدخلات القادرة على تحقيق نتائج. وبرغم من أن العمليات عادة ما تحقق نتائج، إلا أن تلك النتائج لا تتطلب مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الإلتزامات ذات العلاقة للتأهل كعملية. ولأغراض خاصة بهذا المعيار يتم تعريف العناصر الثلاثة المحددة للعمليات كما يلي:

(أ) **المدخلات:** أي مورد إقتصادي يوجد، أو له القدرة على إيجاد نتائج عندما يتم تطبيق عملية أو أكثر عليه.

(ب) **العملية:** أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو ميثاق أو قاعدة تعمل على إيجاد مخرجات إن تم تطبيقها على مدخلات.

(ج) **المخرجات:** نتيجة المدخلات والعمليات التي تم تطبيقها على تلك المدخلات والتي تحقق أو قادرة على تحقيق إيراد، وسلع و/أو خدمات.

وتختلف تعريفات المدخلات والمخرجات عن التعريفات الواردة في إرشادات الممارسة الموصى بها ٣ *" إعداد التقارير عن معلومات أداء الخدمات "*. وذلك لأن إرشادات الممارسة الموصى بها ٣ تركز على المتلقين الخارجيين عن المنشأة؛ وقد يكون للعملية متلقين من داخل المنشأة.

تطبيق٥. تتطلب مجموعة متكاملة من الأعمال والأصول و/أو الإلتزامات لكي يسهل إجراؤها وإدارتها للغايات المحددة عنصرين هامين – مدخلات وعمليات تطبيق على تلك المدخلات ويستعملان معاً في إحداث مخرجات. برغم ذلك، لا تحتاج العملية إلى إدراج كافة المدخلات أو العمليات التي استخدمها البائع في تشغيل العملية إذا كانت المنشأة التي تستقبل العملية أو العمليات قادرة على إستملاك العمليات والإستمرار في تقديم المخرجات، فمثلاً، من خلال توحيد العمليات مع مداخلاتها وعملياتها الخاصة.

تطبيق٦. تختلف طبيعة عناصر العمليات باختلاف القطاع ونظام عمليات المنشأة (الأنشطة)، بما في ذلك مرحلة تأسيس المنشأة. غالباً ما يكون للعمليات المؤسسة بالفعل عدة أنواع من المدخلات والعمليات والمخرجات، بينما غالباً ما يكون للعمليات الجديدة بعض المدخلات والعمليات وأحياناً مخرج واحد (منتج) فقط. ويكون على كافة العمليات إلتزامات تقريباً، إلا أنها قد لا تحتاج إلى إلتزامات.

تطبيق٧. قد لا يكون لدى مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الإلتزامات مخرجات في مرحلة التأسيس. وفي تلك الحالات، تنظر المنشأة التي تستلم العملية في عوامل أخرى لتحديد ما إذا كانت المجموعة تشكل عمليات. تشتمل هذه العوامل ولكنها لا تقتصر على، ما إذا كانت المجموعة:

(أ) قد بدأت أنشطة رئيسية تم التخطيط لها؛
(ب) لديها موظفين، وملكية فكرية ومدخلات أخرى وعمليات يمكن تطبيقها على المدخلات؛
(ج) تطبق خطة معينة لإنتاج مخرجات؛ و
(د) وتكون قادرة على الوصول إلى متلقي الخدمات الذين سيحصلون على المخرجات.

لا يلزم وجود جميع تلك العوامل في مجموعة معينة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الإلتزامات في المرحلة التأسيسية لتصبح تلك المجموعة مؤهلة للتعامل معها كعملية.

تطبيق٨. ينبغي أن تستند عملية تحديد ما إذا كانت مجموعة الأصول و/أو الإلتزامات والأنشطة تمثل عملية أم لا على ما إذا ما كانت المجموعة المتكاملة قادرة على العمل والإدارة كعملية من قبل المشاركين في السوق. وبذلك، لا يتعلق ما إذا قام البائع بتشغيل المجموعة كعملية أو إذا ما هدفت المنشأة المستملِكة إلى تشغيل المجموعة كعملية بتقييم ما إذا كانت المجموعة المعينة عملية أم لا.

تطبيق٩. في غياب الدليل على خلاف ذلك، يتم إعتبار مجموعة الأنشطة والأصول و/أو الإلتزامات التي تظهر الشهرة فيها عمليات. برغم ذلك، لا تحتاج العملية إلى شهرة.

تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام (أنظر الفقرات ٧- ١٤)

تقييم السيطرة (أنظر الفقرات ٧ – ٨)

تطبيق١٠. عندما يحصل أحد أطراف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة لذلك الإندماج، يتم تصنيف الإندماج إما كتوحيد أو إستملاك، اعتماداً على الجوهر الإقتصادي للإندماج. إذا لم يحصل أي طرف من أطراف الإندماج على السيطرة، يتم تصنيف الإندماج كتوحيد. وعند القيام بهذا التقييم تكون الخطوة الأولى هي تحديد إذا كانت إحدى المنشآت التي وجدت قبل عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام قد حصلت على السيطرة على عملية أو أكثر. ولأن هذا التحديد يتم من خلال الإشارة إلى المنشآت التي وجدت قبل عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، فإنه يختلف عن تقييم السيطرة الذي يتم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، البيانات المالية الموحدة، حيث يتم تقييم السيطرة من خلال الإشارة إلى المنشآت التي وجدت بعد حدوث عملية إندماج الأعمال في القطاع العام.

تطبيق١١. عند تحديد إذا كان أحد أطراف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام قد حصل على سيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للإندماج، تطبق المنشأة المبادئ والإرشادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥. وعند تطبيقها للمبادئ والإرشادات، تتم قراءة الإشارة إلى "سيطرة المنشأة" على أنها "تحصل المنشأة على السيطرة" وقراءة الإشارة إلى "المنشأة الأخرى" بإعتبارها "العملية". فعلى سبيل المثال، عند تحديد إذا كان أحد أطراف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام قد حصل على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للإندماج لأغراض خاصة بهذا المعيار، فتنبغي قراءة الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ كما يلي (النص المعدل مكتوب بخط مائل):

> بالتالي، تحصل المنشأة على *السيطرة على عملية* فقط إذا حصلت المنشأة على ما يلي:
> (أ) صلاحية على العملية (أنظر الفقرات ٢٣ – ٢٩)؛
> (ب) التعرض، أو الحقوق، للمنافع المتنوعة الناتجة عن إشتراكها في العملية (أنظر الفقرات ٣٠ – ٣٤)؛
> (ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على العملية لتفعيل طبيعة ومبلغ المنافع الناتجين عن إشتراكها في العملية (أنظر الفقرات ٣٥ – ٣٧).

تطبيق١٢. عند تطبيق المبادئ والإرشادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، تأخذ المنشأة فقرات التطبيق ١٣ – ١٨ بعين الإعتبار.

تطبيق١٣. عادة ما ينتج عن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي يتم تفعيلها بشكل رئيسي من خلال نقل أو تحويل المقابل المالي (بمعنى نقل النقدية أو غيرها من الأصول أو من خلال تحمل الإلتزامات) أن تحصل منشأة على السيطرة على أكثر من عملية.

تطبيق١٤. عادة ما ينتج عن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي يتم تفعيلها بشكل رئيسي من خلال مبادلة حصص حقوق الملكية، أن تحصل منشأة على السيطرة على عملية أو أكثر. أما عمليات إندماج الأعمال التي تتطلب مبادلة حصص الملكية فعادة ما ينتج عنها أن تحصل منشأة على حقوق تصويتية كافية تمكنها من الحصول على السيطرة على عملية أو أكثر. قد يحدث ذلك دون أن يكون للمنشأة أغلبية الحقوق التصويتية في حال كان للمنشأة حصة كبيرة من أصوات الأقلية ولا يوجد مالك آخر أو مجموعة منظمة أخرى من المالكين لديها حصص تصويتية مؤثرة.

تطبيق١٥. قد ينتج عن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تتطلب إصدار حصص حقوق ملكية إستملاك عكسي (أنظر فقرات التطبيق ٦٦ – ٧١). وتنظر المنشأة في هذه الاحتمالية عند تحديد إذا كان أحد أطراف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام قد حصل على السيطرة على العمليات.

تطبيق١٦. في عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تشترك فيها منشآتان أو أكثر، فمن المحتمل بصورة أكبر أن يحصل طرف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام الذي شرع في الإندماج (إن وجد) على سيطرة على العمليات مقارنة بالأطراف الأخرى في الإندماج.

تطبيق١٧. في عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي يتم فيها تشكيل منشأة جديدة لتفعيل الإندماج، قد تحصل هذه المنشأة على السيطرة على العمليات فقط عندما توجد المنشأة قبل حدوث الإندماج. وعندما لا توجد هذه المنشأة قبل حدوث الإندماج، تأخذ المنشأة بعين الإعتبار إذا كان أحد أطراف الإندماج الذي وجد قبل حدوث الإندماج قد حصل على السيطرة على العمليات.

تطبيق١٨. إذا حددت هذه الإرشادات أحد أطراف الإندماج بإعتبار أنه قد حصل على السيطرة على عملية أو أكثر، يتم تصنيف الإندماج إما كتوحيد أو كإستملاك، اعتماداً على الجوهر الإقتصادي للإندماج. وتأخذ المنشأة بعين الإعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩–٥٠ لتحديد أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. وإذا لم يكن تطبيق الإرشادات يحدد أحد أطراف الإندماج بإعتبار أنه حصل على السيطرة على عملية أو أكثر، يتم تصنيف الإندماج كتوحيد.

تقييم تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام (أنظر الفقرات ٩ – ١٤)

تطبيق١٩. إذا حصل أحد أطراف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للإندماج، يتم تصنيف الإندماج إما كتوحيد أو إستملاك، اعتماداً على الجوهر الإقتصادي للإندماج. وعند تقييم إذا كان الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد، تأخذ المنشأة بعين الإعتبار الجوهر الإقتصادي لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام والمؤشرات الواردة في الفقرات ١٢–١٤. ويتم تصنيف الإندماج الذي ليس له الجوهر الإقتصادي للتوحيد كإستملاك. وعند تنفيذ هذا التقييم، تأخذ المنشأة بعين الإعتبار الإرشادات التالية.

الجوهر الإقتصادي (أنظر الفقرة ٩)

تطبيق٢٠. عادة، ينتج عن تحليل المؤشرات الواردة في الفقرات ١٢ – ١٣، وبشكل فردي أو تجميعي، نتائج حاسمة ويقدم التحليل دليلاً كافياً لتحديد إذا كان الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. لا يحتاج الإندماج إلى تلبية كل هذه المؤشرات ليتم تصنيفه كتوحيد.

تطبيق٢١. عندما ينتج عن النظر في المؤشرات الواردة في الفقرات ١١ – ١٣ نتائج غير حاسمة أو عندما لا تقدم تلك المؤشرات دليلاً كافياً لتحديد الجوهر الإقتصادي للإندماج بوضوح، تنظر المنشأة في الأمور الإضافية الواردة في الفقرة ١٤.

تطبيق٢٢. عادة ما يؤدي الجوهر الإقتصادي للتوحيد إلى تكوين منشأة جديدة، بغض النظر عن الشكل القانوني للمنشأة الناتجة. يطبق ذلك بشكل مماثل على الإندماج الذي يحصل فيه أحد الأطراف على السيطرة على عملية أو أكثر. إذا كان الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام ينطوي على إستمرار أحد أطراف الإندماج في التواجد، فقد يقدم ذلك دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر الإستملاك. وعند دمج العمليات تحت سيطرة مشتركة، تحد حقيقة أن المنشأة المسيطرة النهائية تسيطر على العمليات قبل وبعد الإندماج من أهمية هذا العامل.

تطبيق٢٣. يتطلب التوحيد حدوث تكامل بين العمليات التي تمثل جزءاً من عملية إندماج الأعمال في القطاع العام. بمعنى آخر، لا ينتج عن التوحيد نشوء علاقة منشأة مسيطرة/ منشأة مسيطر عليها بين أطراف الإندماج. وإذا، بعد الإندماج، عملت أي عملية من العمليات بإعتبارها منشآت مسيطر عليها من طرف من أطراف الإندماج، فقد يقدم ذلك دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر الإستملاك.

تطبيق٢٤. عادة ما يكون الإستملاك بمثابة إتفاق مشترك بين طرفين أو أكثر، وعادة ما يكون له جوهر تجاري. وبالرغم من ذلك، في القطاع العام، قد يكون أحد طرفي الإندماج قادراً على فرض عملية إندماج للأعمال في القطاع العام على الطرف الآخر في الإندماج. وعندما يؤدي ذلك إلى حصول المنشأة على منافع إقتصادية أو احتمال تقديم خدمات مشابهة لتلك المنافع التي كان يمكنها الحصول عليها من خلال الإتفاق المشترك، يكون من المحتمل أن يكون الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام هو جوهر الإستملاك. فعلى سبيل المثال، قد تقوم حكومة مركزية بمركزة خدمة كانت تقدم تمويلاً لها، من خلال طلبها من منشآت الحكومات المحلية أن تنقل العمليات إلى الحكومة المركزية بغرض الاستفادة من إقتصاديات الحجم. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تحصل على المنافع الإقتصادية أو احتمال تقديم الخدمات المشابهة لتلك التي كان يمكنها أن تحصل عليها في المعاملات التطوعية، يكون من المحتمل أن يكون الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام هو الجوهر الإقتصادي للتوحيد.

تطبيق٢٥. بعد أخذ مؤشرات وطبيعة عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام بعين الإعتبار، وعندما لا يكون هناك دليل كافٍ على أن لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام الجوهر الإقتصادي للتوحيد، يتم تصنيف الإندماج كإستملاك.

المؤشرات المتعلقة بالمقابل المالي (أنظر الفقرة ١٢)

تطبيق٢٦. عادة لا يتطلب التوحيد دفع مقابل مالي لتعويض البائع عن التخلي عن استحقاقه في أصول عملية ما. وعلى النقيض، عادة ما يتطلب الإستملاك حدوث تبادل للمقابل المالي بين من يحصلون على السيطرة على العمليات ومن يفقدون السيطرة على العمليات.

تطبيق٢٧. قد يقدم دفع المقابل المالي بهدف تعويض من لهم استحقاق في صافي أصول العملية المنقولة نظير تخليهم عن ذلك الاستحقاق دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام هو جوهر الإستملاك. وفي هذه الحالات، يتم تصنيف الإندماج كإستملاك.

تطبيق٢٨. قد يقدم دفع المقابل المالي ليس بهدف تعويض البائع عن تخليه عن استحقاقه في صافي أصول العملية، ولكن على سبيل المثال، بهدف سداد التكاليف التي تكبدها البائع لتفعيل عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

تطبيق٢٩. قد تحدث عمليات الإستملاك دون تبادل مقابل مالي، على سبيل المثال عندما يوصي فرد بمنح عملية لمنشأة حكومية. وبالتالي، لا يقدم عدم وجود المقابل المالي بحد ذاته دليلاً على الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام. وعند تقييم المقابل المالي، تأخذ المنشأة أيضاً بعين الإعتبار أسباب دفع أو عدم دفع المقابل المالي.

تطبيق٣٠. عندما لا تشمل عملية إندماج الأعمال في القطاع العام دفع مقابل مالي، تنظر المنشأة في أسباب عدم دفع مقابل مالي. فإذا كان المالك السابق قد تخلى عن استحقاقه في صافي أصول العملية، أو تم استبعاد استحقاقه القانوني بالإكراه (على سبيل المثال، في حالات المصادرة غير المعوض عنها)، قد يكون هناك دليلاً على أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام هي إستملاك.

تطبيق٣١. عندما لا تشمل عملية إندماج الأعمال في القطاع العام دفع مقابل مالي لأنه لا يوجد طرف يملك استحقاق في صافي أصول العملية، عادة ما يكون الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. يتطلب الإستملاك نقل العملية من مالكها السابق إلى مالكها الجديد. فإذا لم يكن هناك طرفاً مستحقاً لصافي أصول العملية، بمعنى أنه ليس هناك مالك سابق لها، عادة ما لا يكون الإندماج إستملاكاً. يحدث هذا السيناريو فقط عندما يتم نقل منشأة كاملة؛ أو عندما يتم نقل عملية فردية، أو عندما تكون المنشأة الناقلة للعملية هي المالك السابق ويكون لها استحقاق في صافي أصول العملية. ومن الأمثلة على المنشآت التي لا يكون لها مالك/ مالكين سابقين، البلديات وبعض المنظمات غير الهادفة للربح.

المؤشرات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار (أنظر الفقرة ١٣)

تطبيق٣٢. عادة ما يتطلب الإستملاك الإشتراك الطوعي لجميع أطراف الإندماج. وبالتالي، عندما يتم فرض عملية إندماج الأعمال في القطاع العام من قبل طرف آخر دون اشراك أي طرف من أطراف الإندماج في عملية اتخاذ القرار، فقد يقدم ذلك دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

تطبيق٣٣. في ظروف أخرى، تكون الأطراف المشتركة في عملية إندماج الأعمال في القطاع العام قادرة على التأثير على شروط الإندماج بدرجة متفاوتة حتى عندما يتم فرض الإندماج من قبل طرف آخر. وعندما تزيد درجة تأثر أطراف الإندماج، خاصة تأثير الطرف الذي يحصل على السيطرة على عملية، تقل احتمالية التوصل إلى قرار بشأن الجوهر الإقتصادي للإندماج.

تطبيق٣٤. على سبيل المثال، قد تقوم جهة تنظيمية بتوجيه أطراف الإندماج نحو تحقيق الإندماج، ولكن قد تسمح تلك الجهة التنظيمية للأطراف بتحديد شروط الإندماج. ومن المحتمل أن يتم تحديد الجوهر الإقتصادي لتلك العملية لإندماج الأعمال في القطاع العام من خلال شروط الإندماج التي وافقت عليها الأطراف وليس من خلال قرار يصدر من الجهة التنظيمية بوجوب إندماج الأطراف.

تطبيق٣٥. عندما يكون أحد أطراف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام الذي حصل على السيطرة على عملية أو أكثر من العمليات قادراً على فرض الإندماج على الطرف الآخر، فإن ذلك لا يقدم دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. على سبيل المثال، قد تقرر حكومة أن تؤمم منشأة قطاع خاص، بما يخالف رغبة المساهمين. وحقيقة أن الحكومة (طرف من أطراف الإندماج) قادرة على فرض التأميم، من خلال التشريع على سبيل المثال، لا تقدم دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو توحيد. فعندما يكون أحد أطراف الإندماج الذي حصل على السيطرة على عملية أو أكثر قادراً على فرض الإندماج على الطرف الآخر، فإن ذلك يعطي دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر الإستملاك.

تطبيق٣٦. عندما تتوقف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام على موافقة مواطني كلا الطرفين من خلال الاستفتاءات، فقد يعطي ذلك دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. ويقدم هذا المطلب دليلاً على أن أطراف الإندماج ليس لديهم حرية التأثير الطوعي على الإندماج وأن القرار النهائي بشأن حدوث الإندماج من عدمه يتم اتخاذه من قبل أطراف أخرى. وبالرغم من ذلك، يكون من المحتمل أن يوافق المواطنون، من خلال الاستفتاء، على الإندماج الذي تكون شروطه هي شروط إستملاك.

تطبيق٣٧. عندما تحدث عملية إندماج الأعمال في القطاع العام بين طرفين يخضعان لسيطرة مشتركة، فقد يقدم ذلك دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. فعادة ما تشجع المنشأة المسيطرة أو من ينوب عنها على القيام بعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تخضع لسيطرة مشتركة، ودائماً ما تحدد المنشأة المسيطرة شروط الإندماج. على سبيل المثال، قد تقرر حكومة أن تدمج وزارتين لأسباب إدارية أو سياسية، وتحدد شروط الإندماج. وفي هذه الحالات، تحدد المنشأة المسيطرة القرار النهائي بشأن حدوث الإندماج، وشروط الإندماج. ويقدم ذلك دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

تطبيق٣٨. في بعض الحالات، قد توافق عمليتان تحت سيطرة مشتركة على الإندماج طوعاً. وبالرغم من ذلك، عادة ما يخضع هذا القرار لموافقة المنشأة المسيطرة، سواءً كانت تلك الموافقة تمنح صراحةً أو ضمناً. وعندما تكون موافقة المنشأة المسيطرة مطلوبة، فإن ذلك يقدم دليلاً على أن القرار النهائي بحدوث الإندماج من عدمه، وشروط الإندماج هي أمور تحددها المنشأة المسيطرة. وبالتالي، فإن ذلك يقدم دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

تطبيق٣٩. فقط عندما لا يكون هناك دليل على أن المنشأة المسيطرة مشتركة في عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، إما من خلال التشجيع على الإندماج، أو من خلال تحديد شروط الإندماج، أو الموافقة على الإندماج (ضمناً أو صراحة)، لن يكون هناك دليلاً على أن الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. وفي هذه الحالات، تنظر المنشأة في جميع العوامل عند تحديدها لتصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام.

أمور إضافية ينبغي أخذها بعين الإعتبار عندما لا تقدم المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار دليلاً كافياً على تحديد إذا كان الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد (أنظر الفقرة ١٤)

تطبيق٤٠. عندما ينتج تحليل المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار نتائج غير حاسمة أو لا يقدم دليلاً كافياً لتحديد إذا كان الجوهر الإقتصادي للإندماج هو الجوهر الإقتصادي للتوحيد، فإن المنشأة تنظر في اختيار التصنيف والمعالجة المحاسبية المترتبة عليه والتي تقدم المعلومات التي:

(أ) تحقق بشكل أفضل أهداف إعداد التقارير المالية؛ و

(ب) تحقق الخصائص النوعية بشكل أفضل.

تطبيق٤١. عادة ما ينتج تحليل العوامل المرتبطة بالمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار نتائج حاسمة ودليلاً كافياً لتحديد إذا كان الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. وذلك لأن المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار ستقدم دليلاً على جميع عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام باستثناء الحالات الإستثنائية. ونتيجة لذلك، عندما يكون واضحاً أن المؤشرات قد تمت تلبيتها، لن يتم النظر في الأمور الإضافية الموضحة في الفقرة ١٤ عند تحديد التصنيف.

تطبيق٤٢. عندما يقدم تحليل المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار نتائج غير حاسمة أو لا يقدم دليلاً كافياً لتحديد إذا كان الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد، تنظر المنشأة في اختيار التصنيف الذي يقدم معلومات تحقق بأفضل صورة أهداف إعداد التقارير المالية. وقد يؤثر تحديد إذا كان قد تم تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك أو توحيد بشكل كبير على إعداد التقارير المالية للإندماج. وبالتالي، من الهام النظر في المعلومات التي تقدمها كل طريقة وفي النظر في المستخدمين الرئيسيين للمعلومات.

تطبيق٤٣. تعرض الطريقة المعدلة لتجميع الحصص الإندماج من منظور كل من عمليات الإندماج ومالكيها ومكونيها الذين يوحدون حصصهم في المنشأة الناتجة. وباستخدام الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص، تقيس عمليات الإندماج الأصول والإلتزامات المدرجة في التقارير بقيمها الدفترية في البيانات المالية لعمليات الإندماج كما في تاريخ التوحيد. قد تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم أداء المنشأة الناتجة اعتماداً على الأصول والإلتزامات التاريخية المدمجة الخاصة بعملية الإندماج في تاريخ التوحيد وتساعدهم على مقارنة نتائج التشغيل مع الفترات السابقة. ورغم ذلك، قد تقل هذه القابلية للمقارنة عندما يكون من المطلوب إحداث تعديلات للوصول إلى سياسات محاسبية متسقة. فهي لا تشمل معلومات عن توقعات السوق لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصول والإلتزامات، بخلاف الأصول والإلتزامات المسجلة بالقيمة العادلة قبل تاريخ التوحيد.

تطبيق٤٤. تعرض طريقة الإستملاك الإندماج من منظور المنشأة المستملِكة – المنشأة التي تحصل على السيطرة على العمليات الأخرى. تشتري المنشأة المستملِكة وفي حالات أخرى تحصل على السيطرة على صافي الأصول وتعيد تنظيم الاصول المستلمة والإلتزامات المضمونة في بياناتها المالية، بما في ذلك الأصول والإلتزامات التي لم يتم الاعتراف بها مسبقاً من قبل المنشأة المستملِكة. تساعد هذه المعلومات مستخدمي البيانات المالية في تقييم الاستثمارات الأولية التي تمت والأداء اللاحق لهذه الاستثمارات ومقارنتها بأداء المنشآت الأخرى اعتماداً على الاستثمارات التي تجريها المنشأة المستملِكة. وتشمل أيضاً معلومات حول توقعات السوق لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بهذه الأصول والإلتزامات. وعند إعادة تقييمها للأصول

والإلتزامات للعملية المستملكة، فإنها لا تؤثر على تقييم الأصول والإلتزامات المحتفظ بها من قبل المنشأة المستملِكة قبل الإستملاك. وعلاوة على ذلك، واعتماداً على العلاقة بين المبالغ الواردة في الفقرة ٨٥(أ) و٨٥(ب) وعلى عوامل أخرى(مثل، الشراء بسعر منخفض)، قد ينتج عنها اعتراف فوري بالربح أو الخسارة من خلال الفائض أو العجز.

تطبيق٤٥. يلخص الجدول التالي المعلومات التي يقدمها كل منهج

	التوحيد	**الإستملاك**
المنظور	منظور كل عملية من عمليات الإندماج ومالكيها أو مكونيها.	منظور المنشأة المستملِكة
معلومات المستخدمين	تساعد مستخدمي البيانات المالية في تقييم أداء المنشأة الناتجة اعتماداً على الأصول والإلتزامات التاريخية المجمعة لعمليات الإندماج في تاريخ التوحيد وتساعد في مقارنة نتائج التشغيل مع الفترات السابقة	تساعد مستخدمي البيانات المالية في تقييم الاستثمارات الأولية التي تمت والأداء اللاحق لتلك الاستثمارات
أساس القيم المدرجة في التقارير	يقيس الأصول والإلتزامات المدرجة في التقارير بقيمها الدفترية في البيانات المالية لعلميات الإندماج كما في تاريخ التوحيد	يعيد تقييم الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المستملِكة ولكنه لا يؤثر على تقييم الأصول والإلتزامات المحتفظ بها من قبل المنشأة المستملِكة. ويشمل معلومات عن توقعات السوق لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأصول والإلتزامات.

	التوحيد	الإستملاك
قابلية المقارنة مع نتائج التشغيل للفترات السابقة	قد يسهل مقارنة نتائج التشغيل مع الفترات السابقة. وقد تقل قابلية المقارنة عندما يكون من المطلوب القيام بتعديلات لتحقيق سياسات محاسبية متسقة	تصعب مقارنة النتائج التشغيلية مع الفترات السابقة

تطبيق٤٦. يعطي النظر في اختيار التصنيف الذي سيقدم معلومات تلبي بأفضل صورة أهداف إعداد التقارير المالية دليلاً على الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام عندما يعطي تحليل المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار نتائج غير حاسمة أو لا يقدم دليلاً كافياً لتحديد إذا كان الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

تطبيق٤٧. عندما لا يعطي تحليل المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي وبعملية اتخاذ القرار نتائج حاسمة أو لا يقدم دليلاً كافياً لتحديد تصنيف الإندماج، تنظر المنشأة في اختيار التصنيف الذي يقدم معلومات تلبي بأفضل صورة الخصائص النوعية للملائمة، والعرض العادل، والقابلية للفهم، والتوقيت، والقابلية للمقارنة والتحقق. وعند القيام بهذا التقييم، تنظر المنشأة أيضاً في القيود على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام، والتي تشمل المادية، والتكلفة مقابل المنفعة والتوازن بين الخصائص النوعية.

تطبيق٤٨. عند النظر في تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تكون لبعض الخصائص النوعية أهمية خاصة مقارنة بالخصائص الأخرى. فعلى سبيل المثال، يكون التوقيت أقل أهمية مقارنة بقابلية الفهم عند النظر فيما إذا كان الإندماج توحيداً أم إستملاكاً.

تطبيق٤٩. تنظر المنشأة في الخصائص النوعية والقيود على المعلومات من منظور مستخدمي البيانات المالية. ويشمل ذلك النظر في الأسئلة التالية؛ هذه القائمة لا تشمل جميع الأسئلة.

(أ) ما هو التصنيف الذي يعرض الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام عرضاً عادلاً، والذي قد يختلف عن شكلها القانوني؟ وهل يعرض هذا التصنيف أداء المنشأة ومركزها المالي عرضاً عادلاً؟

(ب) ما هو التصنيف الذي سيساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم طبيعة عملية إندماج الأعمال في القطاع العام؟ على سبيل المثال، في التوحيد، يتم الاعتراف بأي اختلاف بين إجمالي الأصول المعترف بها وإجمالي الإلتزامات المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية، في حين أنه في الإستملاك، تعترف المنشأة المستملِكة بالشهرة، أو الربح أو الخسارة في فترة إعداد التقارير. أي المنهجين يساعد بشكل أفضل مستخدمي البيانات المالية على فهم طبيعة الإندماج؟

(ج) تتم تلبية احتياجات المستخدمين بأفضل صورة عندما تكون المعلومات المقدمة فيما يتعلق بالمعاملة قابلة للمقارنة. كيف يتم تصنيف العمليات المتشابهة لإندماج الأعمال في القطاع العام؟

تطبيق٥٠. النظر في اختيار التصنيف سيقدم المعلومات التي تلبي بأفضل صورة متطلبات الخصائص النوعية وتقدم دليلاً على الجوهر الإقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام عندما لا يقدم تحليل العوامل المرتبطة بالمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار نتائج حاسمة أو لا يقدم دليلاً كافياً لتحديد إذا كان الجوهر الإقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

محاسبة عمليات التوحيد

حذف المعاملات بين عمليات الإندماج (أنظر الفقرة ٢٢)

تطبيق٥١. تحذف المنشأة الناتجة آثار جميع المعاملات بين عمليات الإندماج. وفي كثير من المعاملات، تتم عمليات الحذف بصورة تلقائية. على سبيل المثال، تقدم أحد العمليات خدمات مجانية لعملية إندماج أخرى قبل تاريخ التوحيد. ينعكس إيراد عملية الإندماج التي قدمت الخدمة في الفائض أو العجز التراكمي لعلمية الإندماج في تاريخ التوحيد. وتنعكس مصاريف عملية الإندماج التي تتلقى الخدمة في الفائض أو العجز التراكمي لتلك العلمية في تاريخ التوحيد. وتعترف المنشأة الناتجة بكلا المبلغين في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

تطبيق٥٢. قد لا يحدث الحذف بصورة تلقائية عندما تعترف عملية إندماج بأصل، وتعترف عملية إندماج أخرى بالإلتزام المقابل نتيجة للمعاملة بين عمليتي الإندماج. تحذف المنشأة الناتجة كلاً من الأصل والإلتزام، وتعترف بأية فروقات بينهما في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

القيم الدفترية التي سيتم استخدامها (أنظر الفقرات ٢٦ – ٢٧)

تطبيق٥٣. عندما يكون قد تم إستملاك عملية إندماج للأعمال في القطاع العام مسبقاً في إستملاك (بمعنى، أنها كانت سابقاً عملية مستملكة)، فقد تختلف المبالغ الدفترية لأصول وإلتزامات عمليات الإندماج في بياناتها المالية المنفصلة عن المبالغ الدفترية لتلك الأصول والإلتزامات في البيانات المالية للمنشأة المسيطرة. وفي الإستملاك، تقيس المنشأة المسيطرة أصول وإلتزامات عملية الإندماج بقيمها العادلة. وعلى أي حال، عند إستمرار عملية الإندماج (بمعنى العملية المستملكة سابقاً) في إعداد بيانات مالية منفصلة، فإنها تستخدم قيمها الدفترية السابقة. ولا يتم تمرير قياسات القيمة العادلة في البيانات المالية للمنشأة المسيطرة إلى عملية الإندماج.

تطبيق٥٤. لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٦–٢٧، تقيس المنشأة الناتجة الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد لعملية الإندماج بقيمها الدفترية في البيانات المالية لعمليات الإندماج كما في تاريخ التوحيد، وفقاً لمطلب تعديل المبالغ الدفترية للتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة. لا تقيس المنشأة الناتجة الأصول والإلتزامات بمبالغها الدفترية في البيانات المالية للمنشأة المسيطرة.

التراخيص والحقوق المماثلة التي منحت سابقاً من قبل عملية إندماج إلى عملية إندماج أخرى (أنظر الفقرة ٣٢)

تطبيق٥٥. كجزء من التوحيد، قد تحصل المنشأة الناتجة على تراخيص أو حقوق مشابهة تم منحها سابقاً من عملية إندماج إلى عملية إندماج أخرى لاستخدام أصول المانح المعترف بها أو غير المعترف بها. وتشمل الأمثلة على تلك الحقوق حق استخدام التكنولوجيا الخاصة بالمنشأة المستمِلكة بموجب إتفاقية ترخيص التكنولوجيا. تعترف المنشأة الناتجة بهذا الترخيص أو الحقوق المشابهة كأصول ملموسة قابلة للتحديد، وتقيس الأصل غير الملموس بقيمته العادلة في البيانات المالية لعملية الإندماج كما في تاريخ التوحيد. ولأن الترخيص والحق المشابه كانا جزءاً من الترتيب الملزم، يلبي الترخيص معيار قابلية الانفصال ومعيار الترتيب الملزم في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، *الأصول غير الملموسة*. تقدم الفقرة ٤٧ إرشاداً حول المحاسبة اللاحقة للترخيص أو الحق المشابه الذي تم منحه سابقاً من عملية إندماج إلى عملية أخرى.

تطبيق٥٦. تقيم المنشأة الناتجة التراخيص أو الحقوق المماثلة التي منحت سابقاً من عملية إندماج إلى عملية إندماج أخرى، كما تقييم الأصل الأساسي (عندما يكون الأصل الأساسي هو أصل معترف به) للانخفاض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢١، *انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦، *انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد*، في تاريخ التوحيد.

إعفاء مبالغ الضرائب المستحقة في التوحيد (عندما تكون متضمنة في شروط التوحيد) (أنظر الفقرات ٣٣ – ٣٤)

تطبيق ٥٧. لا تعترف المنشأة الناتجة بأية مبالغ فيما يتعلق بالضرائب المستحقة لعملية الإندماج عندما يتم إعفاء تلك المبالغ من قبل سلطة ضريبية كجزء من شروط التوحيد. عندما يحدث الإعفاء الضريبي بعد التوحيد، تطبق المنشأة الناتجة المتطلبات الواردة في الفقرة ٤٩. وعند تطبيق الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص، تعامل المنشأة الناتجة هذه المبالغ المتضمنة في شروط التوحيد كما لو كان قد تم إلغاء الاعتراف بها قبل التوحيد. وتحاسب المنشأة الناتجة عن الضرائب المستحقة لعملية الإندماج التي لم يتم إعفاؤها من قبل سلطة ضريبية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل.

تطبيق٥٨. وعندما تصبح المنشأة الناتجة هي السلطة الضريبية نتيجة للتوحيد، فإنها تلغي الاعتراف بأية مستحقات ضريبية متعلقة بالضرائب المستحقة على عملية الإندماج والتي تم إعفاؤها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣، *الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).*

الاعتراف بالشهرة (أنظر الفقرة ٣٦)

تطبيق٥٩. لا ينتج عن التوحيد شهرة، وبالتالي لا تعترف المنشأة الناتجة بالشهرة الناتجة عن التوحيد. تحدد الفقرات ٣٧ – ٣٨ المعالجة المحاسبية لصافي الأصول/ حقوق الملكية التي تنتج عن التوحيد.

تطبيق٦٠. عندما تكون عملية الإندماج قد اعترفت سابقاً بالشهرة نتيجة لإستملاك سابق، تعترف المنشأة الناتجة بهذه الشهرة في بيان المركز المالي الافتتاحي الخاص بها.

القياس اللاحق للتحويلات، والقروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل عملية الإندماج على أساس المعايير التي قد تتغير نتيجة للتوحيد (أنظر الفقرة ٤٨)

تطبيق٦١. قبل حدوث التوحيد، قد تحصل عملية الإندماج على تحويل من طرف آخر، اعتماداً على معيار معين. على سبيل المثال، قد تقدم حكومة محلية منح للبلديات التي يكون فيها متوسط دخل الأسرة أقل من حد أدنى معين. وقد ينتج عن توحيد بلديتين أن تتلقى إحدى البلديات التي لبت المعيار المنحة، ولا تحصل البلدية الأخرى التي لم تلبِ المعيار على المنحة. وبعد التوحيد، قد يكون متوسط دخل الأسرة في البلدية الجديدة المدمجة إما أعلى أو أقل من الحد المعين، وهو الأمر الذي قد يتطلب من المانح أن يعيد تقييم مبلغ المنحة المعطى.

تطبيق٦٢. لا تحاسب المنشأة الناتجة عن أية مراجعات لمبلغ المنحة كجزء من التوحيد، ولكنها تحاسب عن أية مراجعات عند النقطة التي يفصح فيها المانح عن نواياه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تطبيق٦٣. قد تنشأ ظروف مماثلة فيما يتعلق بالقروض الميسرة والمنافع الأخرى. ولا تحاسب المنشأة الناتجة عن أية مراجعات على هذه المعاملات كجزء من التوحيد، ولكنها تحاسب عن أية مراجعات في النقطة التي يفصح فيها المانح عن نواياه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

عمليات التوحيد التي تحدث خلال فترة إعداد التقارير (أنظر الفقرات ٥٠ – ٥٢)

تطبيق٦٤. لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٠ – ٥٢، ليس من المطلوب من المنشأة الناتجة أن تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة لتاريخ التوحيد، رغم أنه يمكنها أن تختار أن تفعل ذلك من خلال الإفصاحات المحددة في الفقرة ٥٤(ز). وعندما لا تختار المنشأة الناتجة أن تعرض بياناتها المالية عن الفترات السابقة لتاريخ التوحيد، فإنها تلبي احتياجات مستخدمي البيانات المالية في الحصول على معلومات عن عمليات الإندماج قبل التوحيد من خلال:

(أ) عندما يتم إصدار البيانات المالية نيابة عن عمليات الإندماج عن فترة إعداد التقارير التي تنتهي مباشرة قبل تاريخ التوحيد (والتي قد تكون فترة جزئية)، توجه مستخدمي البيانات المالية للبيانات المالية التي صدرت نيابة عن عمليات الإندماج.

(ب) عندما لا يتم إصدار بيانات مالية نيابة عن عمليات الإندماج عن فترة إعداد التقارير التي تنتهي مباشرة قبل تاريخ التوحيد (والتي قد تكون فترة جزئية)، تفصح عن الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٥٤ (ح).

تطبيق٦٥. لتلبية متطلبات المنظم، قد يكون من الضروري لعمليات الإندماج و/أو المنشأة الناتجة أن تعرض أو تفصح عن معلومات إضافة إلى المعلومات المطلوبة من خلال هذا المعيار.

محاسبة الإستملاك

الإستملاك العكسي

تطبيق٦٦. يحدث الإستملاك العكسي عندما يتم تعريف المنشأة التي تصدر أوراق مالية (المنشأة المستملِكة القانونية) على أنها العملية المستملكة لأغراض محاسبية وفقاً للإرشادات المبينة في فقرات التطبيق ١٠– ١٨. ويجب أن تكون المنشأة التي جرى إستملاك حصصها في حقوق الملكية (العملية المستملكة القانونية) هي المنشأة المستملِكة لأغراض محاسبية ليتم إعتبار المعاملة إستملاكاً عكسياً. مثلاً، تحدث الإستملاكات العكسية أحياناً عندما ترغب منشأة من منشآت القطاع العام في أن تصبح منشأة مدرجة لكنها لا ترغب في تسجيل حصص حقوق الملكية. لإنجاز ذلك، على منشأة القطاع العام أن ترتب للمنشأة المدرجة لإستملاك حصص بدل

حصص حق الملكية للمنشأة المدرجة. في هذا المثال، تكون المنشأة المدرجة هي المنشأة المستملِكة القانونية لأنها أصدرت حصص حقوق ملكية وتكون منشأة القطاع العام هي المنشأة المشتراة القانونية لأنه قد تم إستملاك حصصها في حقوق الملكية. برغم ذلك، ينتج عن تطبيق الإرشادات في فقرات التطبيق ١٠ –١٨ ب ينتج عنه تحديد ما يلي:

(أ) المنشأة المدرجة بصفتها العملية المستملكة لأغراض محاسبية (العملية المستملكة التي تقوم بالمحاسبة) – بمعنى أن المنشأة المدرجة لا تحصل على سيطرة على عملية أو أكثر؛ و

(ب) منشأة القطاع العام بإعتبارها المنشأة المستملِكة لأغراض محاسبية (المنشأة المستملِكة التي تقوم بالمحاسبة) – معنى أن منشأة القطاع العام لا تحصل على السيطرة على عملية أو أكثر.

وعلى الشركة المستملِكة التي تجري المحاسبة إستيفاء تعريف العملية لمحاسبة العملية على أنها إستملاك عكسي، وتسري كافة مبادئ الاعتراف والقياس في هذا المعيار، بما فيها متطلبات الاعتراف بالشهرة.

قياس المقابل المالي المنقول

تطبيق٦٧. في الإستملاك العكسي، لا تصدر المنشأة المستملِكة التي تجري المحاسبة عادة أي مقابل مالي للعملية المستملكة. بدلاً من ذلك، تصدر العملية المستملكة عادة أسهم حقوق ملكية لمالكي المنشأة المستملِكة المحاسبية. وعليه، ترتكز القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك على المقابل المالي الذي تنقله المنشأة المستملِكة المحاسبية لصالحها في العملية المستملكة المحاسبية على عدد من حصص حقوق الملكية التي كان على المنشأة المسيطر عليها قانوناً إصدارها وإعطاءها إلى مالكي المنشأة المسيطرة قانوناً بنفس النسبة المئوية لحصة حقوق الملكية في المنشأة المدمجة الناتجة عن الإستملاك العكسي. يمكن استعمال القيمة العادلة لعدد من حصص حقوق الملكية التي احتسبت بتلك الطريقة، على أنها القيمة العادلة للمقابل المالي المنقول في مبادلة العملية المستملكة.

إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة

تطبيق٦٨. تصدر البيانات المالية الموحدة التي تلي الإستملاك العكسي باسم المنشأة المسيطرة القانونية (العملية المستملكة المحاسبة) وتوضح في الملاحظات كإستمرار للبيانات المالية للمنشأة المسيطر عليها (المنشأة المستملِكة المحاسبة)، مع تعديل واحد وهو إجراء تعديل بأثر رجعي على محاسبة رأس المال القانوني للمنشأة المستملِكة لتظهر رأس المال القانوني للعملية المستملكة المحاسبة. ويتم طلب التعديل ليظهر رأس مال المنشأة المسيطرة القانونية (العملية المستملكة المحاسبة). ويتم تعديل المعلومات المقارنة المعروضة في تلك البيانات المالية الموحدة أيضاً بأثر رجعي لتعكس رأس المال القانوني للشركة المسيطرة القانونية (العملية المستملكة المحاسبة).

تطبيق٦٩. لأن البيانات المالية الموحدة تمثل إستمرار البيانات المالية للشركة المسيطر عليها قانوناً باستثناء بنية رأس المال، فإن البيانات المالية الموحدة تعكس:

(أ) أصول وإلتزامات المنشأة المسيطر عليها (المنشأة المستملِكة المحاسبة) المعترف بها والتي تم قياسها بمبالغها المسجلة قبل الإندماج.

(ب) أصول وإلتزامات المنشأة المسيطرة القانونية (العملية المستملكة المحاسبة) المعترف بها قانوناً والتي تم قياسها وفقاً لهذا المعيار.

(ج) الفائض أو العجز التراكمي وأرصدة حقوق الملكية الأخرى للمنشأة المسيطر عليها (المنشأة المستملِكة المحاسبة) قبل الإستملاك.

(د) القيمة التي تم الاعتراف بها كحصص حقوق ملكية صادرة في البيانات المالية الموحدة والتي تم تحديدها بإضافة حصة حقوق الملكية الصادرة للمنشاة المسيطر عليها قانوناً (المنشأة المستملِكة المحاسبة) العالقة قبل الإستملاك مباشرةً بالقيمة العادلة للشركة المسيطرة القانونية (العملية المستملكة المحاسبة). مع ذلك، تعكس بنية حق الملكية (أي عدد ونوع حصص حق الملكية الصادرة) بنية وتركيبة حق الملكية للمنشأة المسيطرة القانونية (العملية المستملكة المحاسبة)، بما في ذلك حصص حق الملكية التي أصدرتها المنشأة المسيطرة لتفعيل الإستملاك. وعليه، يعلن عن بنية وتركيبة حق الملكية للمنشأة المسيطر عليها (محاسبة المنشأة المستملِكة باستعمال معدل التبادل المقرر في إتفاقية الإستملاك ليعكس عدد أسهم المنشأة المسيطرة القانونية (العملية المستملكة المحاسبة) والصادرة في الإستملاك العكسي.

(هـ) السهم التناسبي لحصة غير مسيطرة للمبالغ المسجلة للمنشأة المسيطر عليها (المنشأة المستملِكة المحاسبة) قبل الإستملاك للأرباح المحتفظ بها وحصص حق ملكية أخرى كما نوقش في فقرات التطبيق ٧٠ و٧١.

الحصة غير المسيطرة

تطبيق٧٠. في الإستملاك العكسي، قد لا يبادل بعض أصحاب العمل في العملية المستملكة (المنشأة المستملِكة المحاسبة) حصصهم في حق الملكية مقابل حقوق ملكية المنشأة المسيطرة القانونية (العملية المستملكة). يجري معاملة أصحاب العمل هؤلاء على أنهم حصة غير مسيطرة في البيانات المالية الموحدة بعد الإستملاك العكسي. هذا لأن أصحاب العمل للعملية المستملكة القانونية لا يتبادلون حصصهم في حقوق الملكية مقابل حصص حق الملكية للمنشأة المستملِكة القانونية ولهم إهتمام فقط في النتائج وصافي أصول العملية المستملكة القانونية – وليس في نتائج وصافي أصول المنشأة المدمجة. بالمقابل، رغم أن المنشأة المستملِكة القانونية هي العملية المستملكة لأغراض محاسبية، فإن لأصحاب العمل في المنشأة المستملِكة مصلحة في النتائج وصافي أصول المنشأة المدمجة.

تطبيق٧١. تقاس أصول وإلتزامات العملية المستملكة ويعترف بها في البيانات المالية الموحدة حسب المبالغ المسجلة قبل الإندماج (أنظر فقرة التطبيق ٦٩ (أ)). وعليه، في الإستملاك العكسي، تعكس الحصة غير المسيطرة الحصة النسبية للمساهم غير المسيطر في المبالغ المسجلة قبل إستملاك صافي أصول العملية المستملكة حتى لو قيست الحصص غير المسيطرة في الإستملاكات الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك.

الاعتراف بأصول معينة مستلمة وإلتزامات مضمونة في إستملاك (أنظر الفقرات ٦٤ – ٦٨)

عقود الإيجار التشغيلية

تطبيق٧٢. يجب على المنشأة المستملِكة عدم الاعتراف بالأصول والإلتزامات المتعلقة بعقد الإيجار التشغيلي حيث تكون العملية المستملكة هي المستأجر باستثناء ما يطلب في فقرات التطبيق ٧٣ – ٧٤.

تطبيق٧٣. يجب على المنشأة المستملِكة تحديد ما إذا كانت شروط كل عقد إيجار تشغيلي حيث العملية المستملكة هي المستأجرة هي شروط تفضيلية أم غير تفضيلية. يجب على المنشأة المستملِكة الاعتراف بالأصل غير الملموس إن كانت شروط عقد الإيجار التشغيلي تفضيلية نسبة لشروط السوق، والاعتراف بالإلتزام إن كانت الشروط غير تفضيلية نسبة لشروط السوق. تقدم فقرة التطبيق ٨٩ إرشادات حول قياس القيمة العادلة للأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلية في تاريخ الإستملاك حيث تكون العملية المستملكة هي المؤجر.

تطبيق٧٤. قد يكون الأصل غير الملموس والقابل للتحديد مرتبطاً بعقد إيجار تشغيلي، ويمكن إثباته بالرغبة السوقية للمشاركين في دفع سعر عقد الإيجار حتى لو بالشروط السوقية. مثلاً، عقد إيجار البوابات في مطار ما أو مكان بيع بالتجزئة في منطقة تسوق رئيسية ربما توفر مدخلاً للسوق أو منافع إقتصادية مستقبلية أو احتمال تقديم خدمات تتأهل على أنها أصول غير ملموسة قابلة للتحديد، مثلاً، العلاقة بمستخدمي الخدمات. في ذلك الموقف، يجب على المنشأة المستملِكة الاعتراف بالأصل/ الأصول غير الملموسة المرتبطة القابلة للتحديد وفقاً لفقرة التطبيق ٧٥.

الأصول غير الملموسة

تطبيق٧٥. يجب على المنشأة المستملِكة أن تعترف، بشكل منفصل عن الشهرة، بالأصول المشتراه غير الملموسة القابلة للتحديد في الإستملاك. ويكون الأصل غير الملموس قابلاً للتعريف إذا انطبق عليه معيار قابلية القسمة أو معيار الترتيب الملزم.

تطبيق٧٦. أن الأصل غير الملموس الذي ينطبق عليه معيار الترتيب الملزم هو أصل قابل للتحديد حتى لو كان غير قابل للتحويل أو منفصل عن العملية المستملكة أو عن حقوق أخرى والإلتزامات. على سبيل المثال:

(أ) تؤجر المنشأة المشتراه مرفقاً صناعياً بموجب عقد تشغيلي بشروط مفضلة نسبة لشروط السوق. تمنع شروط عقد الإيجار صراحة نقل عقد الإيجار (بالبيع أو تأجير من

الباطن). يكون المبلغ الذي فيه شروط عقد الإيجار تفضيلية مقارنة مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البند أو ما شابه، هو أصل غير ملموس ينطبق عليه معيار الترتيب الملزم للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى لو لم تستطع المنشأة المستمِلكة بيع أو نقل ترتيب الإيجار.

(ب) تمتلك المنشأة المشتراه وتدير محطة طاقة نووية. رخصة تشغيل محطة الطاقة هي أصل غير ملموس يلبي معيار الترتيب الملزم للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى إذا كانت المنشأة المستمِلكة غير قادرة على البيع أو النقل بشكل منفصل عن محطة الطاقة المشتراه. قد تعترف المنشأة المستمِلكة بالقيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة كأصل وحيد لأغراض إعداد تقارير مالية أن كان العمر الإنتاجي لتلك الأصول متشابها.

(ج) تمتلك العملية المستملكة براءة اختراع تقنية قامت بترخيص البراءة للآخرين لاستعمالهم المطلق خارج السوق المحلي، مع تلقي نسبة معينة من الإيراد الأجنبي في المستقبل مقابل الرخصة. ينطبق على كلٍ من براءة الاختراع وإتفاقية الترخيص معيار الترتيب الملزم للإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة حتى لو كان بيع أو تبادل البراءة والرخصة ذو صلة منفصلة عن بعضها ليس عمليا.

تطبيق٧٧. معيار الانفصالية يعني أن يكون الأصل غير الملموس المستملَك يمكن فصله أو تقسيمه عن الأصل المستملك، المباع، المنقول، المرخص، المؤجر أو المتبادل سواءً فردياً أو معاً بترتيب ملزم ذو صلة، أصل قابل للتحديد أو إلتزام/ يلبي الأصل غير الملموس الذي ستكون معه العملية المستملكة قادرة على بيعه، ترخيصه أو تبادله على نحو آخر بشي آخر ذو قيمة، يلبي معيار الانفصالية حتى لو لم تكن المنشأة المستمِلكة تنوي البيع، الترخيص أو التبادل. يلبي الأصل غير الملموس المستملك معيار الانفصالية إذا توفر دليل معاملات تبادل لذلك النوع من الأصل أو نوع مشابه له حتى لو كانت هذه المعاملات غير مستمرة بغض النظر عن إنشغال المنشأة المستمِلكة بها. مثلاً، قوائم مستخدمي الخدمات والمشتركين ترخص بإستمرار وهي بذلك تفي بمعيار الانفصالية. حتى لو كانت العملية المستملكة تعتقد أن قوائم مستخدمي الخدمات لديها تتمتع بمزايا مختلفة عن القوائم الأخرى، فإن حقيقة أن قوائم العملاء ترخص بإستمرار تعني بشكل عام أن قائمة مستخدمي الخدمات المشتراه تفي بمعيار الانفصالية.

تطبيق٧٨. يفي الأصل غير الملموس غير المنفصل بشكل فردي عن العملية المستملكة أو المدمجة، بمعيار الانفصال إن كان مسبقاً مع الإندماج بترتيب ملزم ذي علاقة، بأصل قابل للتحديد أو إلتزام، مثلاً: تمتلك عملية مشتراه علامة تجارية مسجلة وموثقة لكنها تستعمل خبرة تقنية غير مسجلة البراءة في تصنيع المنتجات ذات العلامة التجارية. لنقل ملكية العلامة التجارية، مطلوب من المالك نقل كل شيء آخر ضروري للمالك الجديد لإنتاج منتج أو خدمة غير مميزة عن المنتج السابق. ولأنه يجب فصل الخبرة التقنية غير المسجلة في براءة اختراع عن العملية المستملكة أو المدمجة وبيعها إذا بيعت العلامة التجارية ذات الصلة، فإنها تلبي معيار الانفصالية.

حقوق معاد إستملاكها

تطبيق٧٩. كجزءً من عملية إستملاك، قد تستعيد المنشأة المستمِلكة حقاً منحته في السابق إلى العملية المستملكة، لاستعمال أصل أو أصول معترف بها أو غير معترف بها للمنشأة المستمِلكة. ومن الأمثلة على مثل هذه الحقوق حق استعمال تقنية المنشأة المستمِلكة بموجب إتفاقية ترخيص تقنية. أن الحق المعاد إستملاكه هو أصل غير ملموس قابل للتحديد تعترف به المنشأة المستمِلكة بشكل منفصل عن الشهرة أو مكسب من الشراء بسعر منخفض. تقدم الفقرة ٨٣ إرشاداً حول قياس الحق المعاد إستملاكه وتقدم الفقرة ١١٣ إرشاداً عن المحاسبة اللاحقة للحق المعاد إستملاكه.

تطبيق٨٠. إذا كانت شروط الترتيب الملزم التي تؤدي إلى حق أعيد إستملاكه تفضيلية أو غير تفضيلية نسبة لشروط معاملات السوق الحالية، يجب على المنشأة المستمِلكة الاعتراف بربح أو خسارة التسوية. تقدم فقرة التطبيق ١٠٠ إرشاداً عن قياس تلك التسوية.

القوى العاملة المجمعة وبنود أخرى غير قابلة للتحديد

تطبيق٨١. تصنف المنشأة المستمِلكة ضمن الشهرة قيمة الأصل غير الملموس المعاد إستملاكه وغير القابل للتحديد إعتبارا من تاريخ الإستملاك. مثلاً، قد تعزو المنشأة المستمِلكة قيمة ما إلى وجود القوى العاملة المجمعة وهي تجميع الموظفين مما يسمح للعمية المشتراه الإستمرار في تشغيل أعمال مستملكة من تاريخ الإستملاك. إن القوى العاملة المجمعة لا تمثل رأس المال الفكري للعمالة الماهرة – الخبرة التي يجلبها الموظفون إلى مواقع العمل (غالبا متخصصين). ولأن العمالة المجمعة ليست أصلا قابلا للتحديد ليتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة أو المكسب من الشراء بسعر منخفض، فإن أي قيمة تعزى إليه تصنف في الشهرة أو في مكسب الشراء بسعر منخفض.

تطبيق٨٢. كما تصنف المنشأة المستملِكة من ضمن الشهرة أو المكسب من الشراء بسعر منخفض أي قيمة تعزى إلى بنود لا تتأهل كالأصول بتاريخ الإستملاك. مثلاً، قد تعزو المنشأة المستملِكة قيمة ما إلى ترتيبات ملزمة محتملة تفاوض عليها العملية المستملكة مع عملاء مستقبليين جدد في تاريخ الإستملاك. ولأن تلك الترتيبات الملزمة المحتملة ليست أصولا بحد ذاتها في تاريخ الإستملاك، فإن المنشأة المستملِكة لا تعترف بها بشكل منفصل عن الشهرة أو المكسب من صفقات الشراء بسعر منخفض. لا ينبغي على المنشأة المستملِكة إعادة تصنيف قيمة تلك الترتيبات الملزمة من الشهرة إلى إحداث تقع بعد تاريخ الإستملاك. لكن على المنشأة المستملِكة تقييم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع بعد الإستملاك بقليل من أجل تحديد ما إذا وجد بشكل منفصل الأصل غير الملموس القابل للإعتراف في تاريخ الإستملاك.

تطبيق٨٣. بعد الاعتراف المبدئي، تعالج المنشأة المستملِكة الأصول غير الملموسة المستملكة في الإستملاك وفقاً لأحكام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، كما في الفقرة ٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، وصفت المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام معالجة بعض الأصول غير الملموسة المستملكة بعد الاعتراف المبدئي.

تطبيق٨٤. تحدد معايير التحديد ما إذا جرى الاعتراف بالأصل غير الملموس مسبقاً عن الشهرة. لكن لا تقدم تلك المعايير إرشاداً لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا تقيد الافتراضات المستعملة في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. مثلاً، تأخذ المنشأة المستملِكة في إعتبارها الافتراضات التي ينظر فيها المشاركون في السوق عند تسعير الأصول غير الملموسة مثل توقعات تجديد الترتيبات الملزمة المستقبلية، في قياس القيمة العادلة. ليس من الضروري للتجديدات نفسها أن تلبي معايير قابلية التحديد. (أنظر الفقرة ٨٣، التي تضع استثناء لمبدأ قياس القيمة العادلة للحقوق المعاد إستملاكها والمعترف بها في الإستملاك). تقدم الفقرات ٣٩د و٣٩هـ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١ إرشاداً عن تحديد ما إذا كان يجب دمج الأصول غير الملموسة في وحدة منفردة من الحساب مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة.

إعفاء مبالغ الضرائب المستحقة في إستملاك (عندما تكون متضمنة في شروط الإستملاك) (أنظر الفقرات ٧٨ – ٧٩)

تطبيق ٨٥. لا تعترف المنشأة المستملِكة بأية مبالغ فيما يتعلق بالضرائب المستحقة الخاصة بعمليات الإندماج عندما يتم إعفاء تلك المبالغ من قبل سلطة ضريبية كجزء من شروط الإستملاك. وعندما يحدث الإعفاء الضريبي بعد الإستملاك، تطبق المنشأة الناتجة المتطلبات الواردة في الفقرة ١١٨. تحاسب المنشأة المستملِكة عن الضرائب المستحقة لعملية الإندماج التي لم يتم إعفاؤها من قبل سلطة ضريبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل.

تطبيق٨٦. إذا كانت المنشأة المستملِكة في حد ذاتها هي السلطة الضريبية، فإنها تلغي الاعتراف بأية ضرائب مستحقة مرتبطة بالضرائب المستحقة على عملية الإندماج التي تم إعفاؤها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣.

تطبيق٨٧. إذا أعفت سلطة ضريبية مبلغ من الضرائب المستحقة على المنشأة المستملِكة، نتيجة لشروط الإستملاك، فإن المنشأة المستملِكة تلغي الاعتراف بهذه المبالغ وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد والحصة غير المسيطرة في العملية المستملكة في إستملاك (أنظر الفقرات ٧٢ – ٧٣)

الأصول التي ليس لها تدفقات نقدية مؤكدة (بدلات التقييم)

تطبيق٨٨. لا تعترف المنشأة المستملِكة ببدل التقييم المنفصل إعتباراً من تاريخ الإستملاك لأصول مستملكة في عملية الإستملاك التي جرى قياسها بالقيمة العادلة من تاريخ الإستملاك، لأن آثار الشك حول التدفقات النقدية المستقبلية مدرجة في مقياس القيمة العادلة. مثلاً لأن هذا المعيار يتطلب من المنشأة المستملِكة قياس الذمم المشتراه، وتشمل القروض بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك، بقيمها العادلة في تاريخ الإستملاك في محاسبة الإستملاك، لا تعترف المنشأة المستملِكة بمخصص تقييم منفصل للتدفقات النقدية للترتيب الملزم التي تعتبر غير قابلة للتحصيل في ذلك التاريخ أو بدل مخصص خسائر الإئتمان المتوقعة.

أصول خاضعة لعقود إيجار تشغيلية تكون فيها العملية المستملكة هي المؤجر

تطبيق٨٩. في قياس القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لأصل ما مثل مبنى خاضع لعقد إيجار تشغيلي تكون فيه العملية المستملكة هي المؤجر، تأخذ المنشأة المستملِكة بعين الإعتبار شروط عقد الإيجار. بمعنى، لا تعترف المنشأة المستملِكة بأصل منفصل أو إلتزام إذا كانت شروط عقد الإيجار إما مفضلة أو غير مفضلة عند مقارنتها بشروط السوق كما تتطلب فقرة التطبيق ٧٣ لعقود الإيجار عندما تكون العملية المستملكة هي المستأجرة.

الأصول التي لا تنوي المنشأة المستملِكة استعمالها أو تنوي استعمالها بطريقة مختلفة عن طريقة المشاركين في السوق

تطبيق٩٠. لحماية مركزها التنافسي، أو لإعتبارات الأمان أو لأسباب أخرى، قد لا تقصد المنشأة المستملِكة استخدام الأصل غير المالي المشترى بشكل فاعل وقد لا تقصد استخدام الأصل وفقاً لأفضل استخدام له. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون هذا هو الحال بالنسبة لأصل البحث والتطوير غير الملموس المشترى الذي تخطط الشركة المستملِكة لاستخدامه بشكل دفاعي من خلال منع الآخرين من استخدامه. لكن، تقيس الشركة المستملِكة القيمة العادلة للأصل غير المالي بافتراض أفضل استخدام له من قبل المشاركين في السوق وفقاً لافتراض التقييم الملائم بشكل أولي وعند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرف لاختبار انخفاض القيمة اللاحق.

حصة غير مسيطرة في العملية المستملكة

تطبيق٩١. يتيح هذا المعيار للعملية المستملكة قياس الحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراه بالقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. أحياناً تكون المنشأة المستملِكة قادرة على قياس القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصة غير مسيطرة على أساس السعر المعلن في السوق الفاعلة لأسهم حقوق الملكية بواسطة المنشأة المستملِكة. وفي مواقف أخرى، تكون الأسعار المعلنة في السوق الفاعلة تلك غير متوفرة. في هذه المواقف، تقيس المنشأة المستملِكة القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة باستعمال تقنيات تقييم أخرى.

تطبيق٩٢. تختلف القيمة العادلة لحصة المنشأة المستملِكة في العملية المستملكة والحصة غير المسيطرة على أساس السهم. من المرجح أن يكون الفرق الرئيسي هو إشراك قسط السيطرة في القيمة العادلة للسهم من حصة المنشأة المستملِكة في العملية المستملكة، وعلى النقيض، إشراك خصم لنقص السيطرة (في القيمة العادلة لكل سهم في الحصة غير المسيطرة إذا أخذ المشاركون في السوق بعين الإعتبار هذه العلاوة أو الخصم عند تسعير الحصة غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو الربح من الشراء بسعر منخفض في الإستملاك (أنظر الفقرات ٨٥ – ٩٨)

العلاقة بين الشهرة والتدفقات النقدية (أنظر لفقرة ٨٦)

تطبيق٩٣. تعترف المنشأة المستملِكة بالشهرة فقط إلى في حدود تقدير المنشأة المستملِكة لوجود تغييرات ملائمة في صافي تدفقاتها النقدية، إما من خلال زيادة التدفقات النقدية الواردة أو انخفاض التدفقات النقدية الصادرة. ولا تعترف المنشأة المستملِكة بالشهرة المرتبطة باحتمال تقديم الخدمات بخلاف التدفقات النقدية.

قياس القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصص المنشأة المستملِكة في العملية المستملكة باستخدام تقنيات التقييم (أنظر الفقرة ٨٧)

تطبيق٩٤. في عمليات الإستملاك المتحققة بدون نقل المقابل المالي، يجب على المنشأة المستملِكة استبدال القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك لحصتها في العملية المستملكة بالقيمة العادلة بتاريخ الإستملاك للإعتبار المنقول لقياس الشهرة أو الربح أو الخسارة في الشراء مخفض السعر (أنظر الفقرات ٨٥ – ٨٧).

إعتبارات خاصة في تطبيق طريقة الإستملاك لإندماج منشآت مشتركة (تطبيق الفقرة ٨٧)

تطبيق٩٥. عندما يتم إندماج منشأتين متبادلتين معا، قد تكون القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية في العملية المستملكة (أو القيمة العادلة للعملية المستملكة) أكثر قابلية للقياس من القيمة العادلة لحصص الأعضاء التي تنقلها المنشأة المستملِكة. في ذلك الوضع، تقتضي الفقرة ٨٧ على المنشأة المستملِكة تحديد مبلغ الشهرة باستعمال القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية العملية المستملكة في تاريخ الإستملاك بدلاً من القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية المنشأة المستملِكة

في تاريخ الإستملاك المنقولة كمقابل مالي. بالإضافة لذلك، تعترف المنشأة المستملِكة في إندماج المنشآت المتبادلة بصافي أصول العملية المستملكة كإضافة مباشرة على رأس المال أو حقوق ملكية بياناتها المالية الخاصة بالمركز المالي وليس كإضافة على الفائض أو العجز التراكمي التي تتسق مع الطريقة التي تطبق أنواع أخرى من المنشآت فيها طريقة الإستملاك.

تطبيق٩٦. على الرغم من تشابهها بعدة طرق مع المنشآت الأخرى، تتمتع المنشأة المشتركة بمزايا خاصة ومميزة تنشأ بشكل رئيسي لأن أعضاءهما هم عملاء وأصحاب عمل معاً. يتوقع أعضاء المنشآت المشتركة بشكل عام تلقي منافع مقابل عضويتهم. غالباً ما تكون على شكل رسوم مخفضة مفروضة على السلع والخدمات أو نسبة عوائد أسهم. تقوم حصة عوائد الأسهم المخصصة لكل عضو على مقدار العمل الذي أنجزه العضو أثناء السنة.

تطبيق٩٧. ينبغي أن يشمل قياس القيمة العادلة في المنشأة المتبادلة افتراضات حول ما يجريه المشاركون في السوق لمصلحة منافع الأعضاء المستقبلية بالإضافة إلى افتراضات أخرى يجريها المشاركون في السوق بخصوص المنشأة المتبادلة. على سبيل المثال، يمكن استخدام تقنية القيمة الحالية في قياس القيمة العادلة للمنشأة المتبادلة. وينبغي أن ترتكز التدفقات النقدية المستخدمة كمخرجات على التدفقات النقدية المتوقعة للمنشاة المتبادلة والتي من المرجح أن تعكس خصومات على منافع الأعضاء مثل الرسوم المخفضة المفروضة على السلع والخدمات.

تحديد ما هو الجزءً من معاملة إندماج الأعمال (تطبيق الفقرة ١٠٩-١١١)

تطبيق٩٨. على المنشأة المستملِكة النظر في العوامل التالية التي ليست مطلقة بشكل مشترك ولا هي شاملة بشكل فردي، لتحديد ما إذا كانت المعاملة جزءً من تبادل العملية المستملكة أو كانت المعاملة منفصلة عن الإستملاك:

(أ) **أسباب المعاملة** – فهم أسباب إبرام الأطراف للإندماج (منشأة مستملِكة وعملية مستملكة وأصحابها المدراء والمدراء العامون – ووكلاؤهم) في معاملة خاصة أو ترتيب خاص قد يوفر بصيرة حول ما إذا كانت جزءً من المقابل المالي المنقول والأصول المستملكة أو الإلتزامات المضمونة. مثلاً، إذا جرى ترتيب المعاملة لمنفعة المنشأة المستملِكة بشكل رئيسي أو لمنفعة المنشأة المدمجة بدلاً من منفعة العملية المستملكة أو أصحابها السابقون قبل الإندماج، فإن تلك الحصة من سعر المعاملة المدفوعة (وأي أصول ذات علاقة أو إلتزامات) من غير المرجح أن تكون جزءاً من تبادل العملية المستملكة. وعليه، تعالج المنشأة المستملِكة محاسبياً ذلك الجزء بشكل منفصل عن الإستملاك.

(ب) **من شرع بالمعاملة** – قد يوفر فهم من شرع بالمعاملة نفاذ بصيرة في ما إذا كانت جزءاً من تبادل العملية المستملكة. مثلاً، ربما تم التوصل إلى المعاملة أو حدث آخر شرعت به المنشأة المستملِكة لأغراض توفير منافع إقتصادية مستقبلية إلى المنشأة المستملِكة أو المنشأة المدمجة مع قليل من المنافع أو عدمها للعملية المستملكة أو لأصحابها السابقين قبل الإندماج. من جانب آخر، من غير المرجح أن تكون المعاملة أو الترتيبات

المعدة من العملية المستملكة أو أصحابها السابقين، لمنفعة المنشأة المستملِكة أو المنشأة المدمجة ومن المرجح أن تكون جزءاً من الإستملاك.

(ج) **توقيت المعاملة.** قد يقدم توقيت المعاملة أيضاً رؤية حول إذا كانت المعاملة تشكل جزءاً من المبادلة بالنسبة للعملية المستملكة. فعلى سبيل المثال، قد يكون قد تم إبرام المبادلة بين المنشأة المستملِكة والعملية المستملكة التي تحدث في خلال المفاوضات على شروط الإستملاك عند دراسة الإستملاك لتقديم منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة المستملِكة أو للمنشأة المدمجة. وإذا كان الأمر كذلك، فمن المحتمل أن تحصل العملية المستملكة أو مالكيها السابقين قبل الإستملاك على منافع محدودة أو قد لا تحصل على أية منافع على الإطلاق من المعاملات باستثناء المنافع التي تحصل عليها كجزء من المنشأة المدمجة.

تسوية فعالة لعلاقة سابقة بين المنشأة المستملِكة والعملية المستملكة في إستملاك (أنظر الفقرة ١١٠أ)

تطبيق٩٩. قد يكون بين كل من المنشأة المستملِكة والعملية المستملكة علاقة وجدت قبل النظر في الإستملاك، يشار إليها "علاقة سابقة". قد تنشأ العلاقة السابقة بين المنشأة المستملِكة والعملية المستملكة عن ترتيب ملزم (مثلاً، مورد وعميل أو مرخص ومرخص له) أو غير ناشئة عن ترتيب ملزم (مثلاً، المدعي والمدعى عليه).

تطبيق١٠٠. إذا عمل الإستملاك الساري على تسوية العلاقة السابقة، تعترف المنشأة المستملِكة بالربح أو الخسارة، وتقاس كما يلي:

(أ) العلاقة السابقة التي تنشأ خارج الترتيب الملزم (مثل قضية)، القيمة العادلة.

(ب) بالنسبة للعلاقة السابقة التي تنشأ عن ترتيب ملزم، الأقل من ١ و٢:

(١) المبلغ الذي يكون فيه الترتيب الملزم مرضياً أو غير مرض من منظور المنشأة المستملِكة عند مقارنته مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو ما يماثلها. (ولا يعتبر الترتيب الملزم مرضياً إذا لم يكن مرضياً وفقاً لشروط السوق الحالية. وليس بالضرورة أن يكون الترتيب الملزم صعب التطبيق إذا كانت تكاليف تلبية الإلتزامات غير المرضية بموجب الترتيب الملزم تفوق المنافع الإقتصادية التي يتوقع الحصول عليها بموجبه).

(٢) مبلغ أي تسوية مذكورة في الترتيب الملزم المتوفر للطرف المقابل الذي يعتبر الترتيب الملزم غير مفضل.

إذا كان ٢ أقل من ١، يدرج الفرق كجزء من محاسبة الإستملاك.

قد يعتمد مبلغ الربح أو الخسارة المعترف به جزئياً على ما إذا كانت المنشأة المستملِكة قد اعترفت سابقاً بأصل ذو صلة أو إلتزام وأن الربح أو الخسارة المعد به تقرير قد يختلف عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات السابقة.

تطبيق١٠١. قد تكون العلاقة السابقة ترتيباً ملزماً تعترف به المنشأة المستملِكة على أنه حق أعيد إستملاكه. إذا اشتمل الترتيب الملزم على شروط مفضلة أو غير مفضلة عند مقارنتها مع تسعيرة معاملات السوق الحالية لنفس البنود، تعترف المنشأة المستملِكة بشكل منفصل عن الإستملاك، بالربح أو الخسارة للتسوية الفعالة للعقد المقاس وفقاً لفقرة التطبيق ١٠٠.

ترتيبات الدفعات المحتملة للموظفين أو بيع المساهمين (أنظر الفقرة ١١٠ (ب))

تطبيق١٠٢. سواءً كانت الترتيبات للدفعات المحتملة للموظفين أو بيع المساهمين، إعتبار محتمل في الإستملاك أو كانت معاملات منفصلة تعتمد على طبيعة الترتيبات. فهم أسباب إشتمال إتفاقية الإستملاك على نص للدفعات المحتملة، من شرع بالترتيب ومتى أبرمت الأطراف الترتيبات، قد يكون مفيداً في تقييم طبيعة الترتيب.

تطبيق١٠٣. إن لم يكن من الواضح إن كان ترتيب الدفعات للموظفين أو بيع المساهمين جزءً من تبادل العملية المستملكة أو إن كان معاملة منفصلة عن الإستملاك، على المنشأة المستملِكة النظر في المؤشرات التالية:

(أ) *إستمرار التوظيف* – يمكن أن تكون شروط إستمرار الوظيفة التي يضعها المساهمون البائعين الذي أصبحوا موظفين أساسيين مؤشراً لجوهر ترتيب المقابل المالي المشروط. ويمكن إدراج الشروط المتعلقة بإستمرار الوظيفة في عقد التوظيف أو إتفاقية إستملاك أو أي وثيقة أخرى. ويعتبر ترتيب المقابل المالي المشروط الذي يتم فيه خصم الدفعات إذا انتهى التوظيف تعويضاً عن خدمات ما بعد الإندماج. وتشير الترتيبات التي لا تتأثر الدفعات المحتملة فيها بإلغاء التوظيف إلى أن الدفعات المحتملة هي مقابل مالي إضافي وليس تعويضاً.

(ب) *فترة الوظيفة المستمرة* – إذا توافقت فترة الوظيفة المطلوبة مع أو كانت أطول من فترة الدفع المحتملة، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن الدفعات المحتملة هي التعويض.

(ج) *مستوى التعويض* – إن المواقف التي يكون فيها تعويض الموظف باستثناء الدفعات المحتملة على مستوى معقول مقارنة مع ذلك التعويض للموظفين الأساسيين في المنشأة المدمجة، قد يشير إلى أن الدفعات المحتملة هي إعتبار إضافي خلاف الأتعاب.

(د) *دفعات متزايدة للموظفين* – إذا كان المساهمون الذي لم يصبحوا موظفين يتلقون دفعات محتملة اقل على أساس السهم من المساهمين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المدمجة، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن المبلغ المتزايد للدفعات المحتملة إلى المساهمين الذين أصبحوا موظفين هو أتعاب.

(هـ) *عدد الأسهم الممتلكة* – قد يكون العدد النسبي للأسهم المملوكة من قبل المساهمين الذين أصبحوا موظفين أساسيين مؤشراً على جوهر ترتيب المقابل المالي المشروط. مثلاً، إذا استمر المساهمون الذين اقتنوا فعلياً كل الأسهم في العملية المستملكة كموظفين أساسيين، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن الترتيب، من حيث الجوهر، هو ترتيب تقاسم الربح يقصد منه تقديم تعويض عن خدمات ما قبل الإندماج. عوض ذلك، إذا امتلك المساهمون البائعون الباقون كموظفين رئيسيين عددا قليلا من الأسهم في العملية المستملكة فقط وحصل كافة المساهمين البائعين على نفس قيمة المقابل المالي المشروط على أساس السهم الواحد، فإن هذا الواقع يشير إلى الدفعات المحتملة هي مقابل مالي إضافي. وينبغي النظر في حصص الملكية ما قبل الإستملاك التي تحتفظ بها أطراف مرتبطة بالمساهمين البائعين الباقين كموظفين رئيسيين مثل أفراد العائلة.

(و) *الصلة مع التقييم* – إذا كان المقابل المالي المبدئي المنقول بتاريخ الإستملاك يقوم على النهاية الدنيا لطائفة مقررة في تقييم العملية المستملكة والمعادلة المحتملة تتعلق بمنهجية ذلك التقييم، فإن تلك الحقيقة تقترح أن الدفعات المحتملة هي إعتبار إضافي. كبديل، إن كانت معادلة الدفعة المحتملة منسجمة مع ترتيبات تقاسم الربح السابقة، فإن تلك الحقيقة تفيد أن جوهر الترتيب هو تقديم تعويض.

(ز) *معادلة تحديد المقابل المالي* – قد تكون المعادلة المستعملة في تحديد الدفعة المحتملة في تقييم جوهر الترتيب. مثلاً، إذا تحددت الدفعة المحتملة على أساس مضاعفات الربح، فإن ذلك يفيد أن الإلتزام هو إعتبار محتمل في الإستملاك وأن المقصود من المعادلة هو تأسيس أو التحقق من القيمة العادلة للعملية المستملكة. وعلى العكس، قد تقترح الدفعة المحتملة وهي نسبة محددة من الأرباح، إن الإلتزام تجاه الموظفين هو ترتيب تقاسم الأرباح من اجل تعويض الموظفين مقابل الخدمات التي قدموها.

(ح) *إتفاقيات ومسائل أخرى* – قد تشير الشروط الأخرى للترتيبات مع المساهمين (مثل إتفاقية عدم المنافسة، عقود إدارية تنفيذية، عقود استشارية، إتفاقيات عقود إيجار عقارات) ومعالجة ضريبة الدخل من الدفعات المحتملة، إلى أن الدفعات المحتملة تعزى إلى شيء آخر غير إعتبار العملية المستملكة. على سبيل المثال، وفيما يتعلق بالإستملاك، قد تبدأ المنشأة المستملِكة مع مساهم بائع مهم ترتيباً لتأجير الملك. وإذا كانت دفعات الإيجار المحددة في الترتيب أقل من السوق بشكل ملحوظ، يكون الدفعة أو كافة الدفعات المحتملة للمؤجر (المساهم البائع) التي يتطلبها ترتيب الدفعات المحتملة في جوهرها دفعات لاستخدام الملك المستأجر الذي ينبغي أن تعترف المنشأة المستملِكة به بشكل منفصل في بياناتها المالية ما بعد الإندماج. وخلاف ذلك، إذا حدد ترتيب الإيجار دفعات تتسق مع شروط السوق للعقارات المؤجرة، يكون ترتيب الدفعات المحتملة للمساهم البائع مقابلاً مالياً محتملاً في الإستملاك.

مكافآت المنشأة المستملِكة للدفع على أساس السهم المتبادلة مقابل مكافآت يحتفظ بها موظفو العملية المستملكة (أنظر الفقرة ١١٠ (ب))

تطبيق١٠٤. قد تبادل المنشأة المستملِكة مكافآت الدفع على أساس السهم مقابل مكافآت يحتفظ بها موظفو العملية المستملكة. تعالج المنشأة المستملِكة محاسبياً التبادلات الخاصة بمكافآت الدفع على أساس السهم الأخرى بالإشتراك مع الإستملاك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتعامل مع الدفع على أساس الأسهم.

تطبيق١٠٥. في الحالات التي تنتهي فيها مكافآت العملية المستملكة نتيجة للإستملاك وإذا استبدلت الشركة المستملِكة تلك المكافآت في الوقت الذي لا يتعين عليها القيام بذلك، تعترف المنشأة المستملِكة بأية تكلفة على أنها تكلفة تعويض في البيانات المالية لما بعد الإندماج وفقا لمعيار المحاسبة الدولي أو المحلي الملائم الذي يتعامل مع الدفعات على أساس الأسهم. ويمكن القول بناءً على ذلك أن أي من القياسات على أساس السوق لتلك المكافآت لن تكون مشمولة في قياس المبلغ المنقول في الإستملاك.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تمت تسويتها بحقوق الملكية للعملية المستملكة

تطبيق١٠٦. يمكن أن يكون لدى العملية المستملكة معاملات دفع على أساس الأسهم غير مسددة ولا تقوم المنشأة المستملِكة باستبدالها بمعاملات الدفع على أساس الأسهم الخاصة بها. وفي حال استحقاقها، تكون معاملات الدفع على أساس الأسهم الخاصة بالعملية المستملكة هي جزء من الحصة غير المسيطرة في العملية المستملكة. وفي حال عدم استحقاقها، فإنها تقاس بقيمتها السوقية كما لو كان تاريخ الإستملاك هو تاريخ المنح. ويتم قياس معاملات الدفع على أساس

الأسهم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي أو المحلي الملائم الذي يتعامل مع الدفعات على أساس الأسهم.

القياس والمحاسبة اللاحقين (أنظر الفقرة ١١٢)

تطبيق١٠٧. تشمل الأمثلة على المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام التي تقدم إرشاداً عن القياس والمحاسبة اللاحقة للأصول الممتلكة والإلتزامات المضمونة أو المتكبدة في الإستملاك:

(أ) يصف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣١، محاسبة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمستملكة في الإستملاك. تقوم المنشأة المستملِكة بقياس الشهرة بالقيمة المعترف فيها بتاريخ الإستملاك مطروحاً منها أي خسائر انخفاض متراكمة. يصف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦ محاسبة خسائر الانخفاض.

(ب) يقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ إرشاداً بشأن محاسبة التغيرات في حصص ملكية المنشأة المسيطرة في المنشأة المسيطر عليها بعد الحصول على السيطرة.

تطبيق١٠٨. ترجع المنشأة المستملِكة للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم للحصول على إرشادات بشأن القياس والمحاسبة اللاحقين لعقود التأمين، والضرائب على الدخل والدفعات على أساس الأسهم.

القياس اللاحق للتحويلات، والقروض الميسرة والمنافع المشابهة التي تحصل عليها المنشأة المستملِكة أو العملية المستملكة على أساس المعايير التي قد تتغير نتيجة للإستملاك (أنظر الفقرة ١١٤)

تطبيق١٠٩. قبل أن يحدث الإستملاك، قد تحصل المنشأة المستملِكة أو العملية المستملكة على تحويل من طرف آخر، اعتماداً على معيار معين. فعلى سبيل المثال، قد تقدم حكومة محلية منح لهذه البلديات التي يكون فيها إيراد البلدية لكل فرد أقل من الحد الأدنى المحدد. وقد يؤدي إستملاك البلدية لعملية مولدة للنقد إلى زيادة الإيراد لكل فرد من السكان في البلدية بحيث يكون أعلى من الحد الأدنى المعين. قد يؤدي ذلك إلى أن تراجع الحكومة المنحة.

تطبيق١١٠. لا تحاسب المنشأة المستملِكة على أية مراجعات لمبالغ المنح كجزء من الإستملاك، ولكنها تحاسب على أية مراجعات عن النقطة التي يفصح فيها المانح عن نواياه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تطبيق١١١. قد تنتج ظروف مشابهة فيما يتعلق بالقروض الميسرة والمنافع الأخرى. ولا تحاسب المنشأة المستملِكة عن أية مراجعات على تلك المعاملات كجزء من الإستملاك، ولكنها تحاسب عن أية مراجعات عند النقطة التي يفضح فيها المانح عن نواياه وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام.

الإستملاكات التي تحدث خلال فترة إعداد التقارير

تطبيق١١٢. تلبي المنشأة الناتجة احتياجات مستخدمي بياناتها المالية في الحصول على معلومات عن العمليات المستملكة قبل الإستملاك من خلال إجراء الإفصاحات الواردة في الفقرة ١٢٠ (ص).

تطبيق١١٣. لتلبية متطلبات الجهة التنظيمية، قد يكون من الضروري أن تعرض المنشأة المستملِكة أو تفصح عن معلومات إضافية علاوة على المعلومات المطلوبة من قبل هذا المعيار.

الأحكام الانتقالية لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تضم فقط المنشآت المتبادلة أو بعقد منفصل (أنظر الفقرة ١٣٣)

تطبيق١١٤. تنص الفقرة ١٢٦ على أن هذا المعيار يطبق مستقبلا على عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي يكون فيها تاريخ الإستملاك أو تاريخ التوحيد في أو بعد بداية أول فترة إعداد تقارير إبتداءً من ١ يناير ٢٠١٩.

تطبيق١١٥. المطلب لتطبيق هذا المعيار مستقبلاً له الآثار التالية على عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تضم المنشآت المشتركة فقط أو بالعقد وحده إذا كان تاريخ الإستملاك أو التوحيد لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام قبل تطبيق هذا المعيار:

(أ) *التصنيف* – على المنشأة أن تستمر في تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام السابق وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة للإندماج

(ب) *الشهرة المعترف بها سابقاً* – عند بداية أول فترة إعداد تقارير سنوية حيث يطبق هذا المعيار، تكون المبالغ المسجلة للشهرة والناشئة عن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام السابقة هي المبالغ المسجلة في ذلك التاريخ وفقاً للسياسات المحاسبية السابقة للمنشأة. وخلال تحديد القيمة، تلغي المنشأة القيمة المسجلة لأي إطفاء متراكم لتلك الشهرة والانخفاض المقابل في الشهرة. ولا يتم إجراء أي تعديلات أخرى على القيمة المسجلة للشهرة.

(ج) *الشهرة المعترف بها سابقاً كخصم من حقوق الملكية* – قد يكون نتج عن السياسات المحاسبية السابقة أن تنشأ الشهرة عن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام السابقة المعترف بها كانخفاض حقوق الملكية. في ذلك الوضع، تعترف المنشأة بالشهرة كأصل في بداية الفترة السنوية الأولى لإعداد التقارير والتي يتم فيها تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وبالإضافة لذلك، لا تعترف المنشأة بأي جزءً من تلك الشهرة في الفائض أو العجز عندما تتصرف بجزءً من أو كافة العمليات الذي تتعلق الشهرة به أو عندما يتم خفض قيمة وحدة توليد النقد التي ترتبط الشهرة بها.

(د) *المحاسبة اللاحقة للشهرة* – من بداية الفترة السنوية الأولى حيث يطبق فيها هذا المعيار، على المنشأة أن توقف إطفاء الشهرة الناشئة عن إندماج الأعمال السابق

وتختبر الشهرة من حيث انخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٦.

(هـ) *الشهرة السلبية المعترف بها سابقاً* – قد تكون المنشأة التي قامت بمحاسبة عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام السابقة من خلال تطبيق طريقة الشراء اعترفت بالرصيد المؤجل لفائض حصتها في صافي القيمة العادلة لأصول العملية المستملكة والإلتزامات على أساس تكلفة تلك الحصة (وتسمى أحياناً الشهرة السلبية). وإذا ما كان ذلك، تلغي المنشأة القيمة المسجلة لذلك الرصيد المؤجل في بداية الفترة السنوية الأولى التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار مع تعديل مقابل على الرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز في ذلك التاريخ.

الملحق ب

التعديلات على المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام

[تم الغائه]

أساس الإستنتاجات

يرافق هذا الأساس للإستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ ولكنه ليس جزءاً منه.

الهدف (الفقرة ١)

إستنتاج ١. في ظل عدم وجود معيار محاسبة دولي في القطاع العام يتعامل مع عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، يتم توجيه منشآت القطاع العام، في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *" عرض البيانات المالية"*، للبحث عن معايير محاسبية دولية أو محلية أخرى. وفي حالة عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، قد تبحث المنشآت في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ *" عمليات إندماج الأعمال"*. وبالرغم من ذلك، يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أن تتم محاسبة جميع عمليات إندماج الأعمال باستخدام محاسبة الإستملاك. وعند تطوير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، إنتهى المجلسان إلى أن "عمليات الدمج الحقيقية" أو "إندماج المنشآت المتكافئة" التي لا تملك أي منشاة مدمجة فيها السيطرة على المنشآت الأخرى نادرة لدرجة إعتبارها غير موجودة فعلاً. ولاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضاً أن المجاوبين وممثلين آخرين لم يتمكنوا من اقتراح حدود واضحة وغير عشوائية للتمييز بين عمليات الإندماج الصحيحة والإندماج بين المنشآت المتكافئة عن عمليات إندماج الأعمال الأخرى وانتهوا إلى أن وضع حدود تشغيلية ليس مجديا. (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، الإستنتاج ٣٥). وبالتالي قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه ليس من الضروري أن توجد متطلبات محاسبية منفصلة لمثل هذه الإندماجات.

إستنتاج ٢. يعتبر الكثيرون أنه في القطاع العام، تكون عمليات الشراء والتوحيد أكثر شيوعاً من عمليات الإندماج. ونتيجة لذلك، قد لا تطبق منشآت القطاع العام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند قيامها بالمعالجة المحاسبية لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. يعني ذلك أنه قد لا يكون هناك إعداد متسق وملائم للتقارير بشأن تلك العمليات للإندماج في التقارير المالية ذات الغرض العام. وبالتالي، قد لا يكون المستخدمون قادرين على الحصول على المعلومات التي يحتاجونها للتعرف على نوع عملية إندماج الأعمال في القطاع العام ومن ثم تقييم طبيعتها وآثارها المالية. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هذا المعيار سيعزز من الاتساق وقابلية المقارنة بشأن كيفية إعداد التقارير المالية حول عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام من قبل منشآت القطاع العام.

العملية

إستنتاج ٣. عند تطوير هذا المعيار نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المناقشات حول السيطرة التي وردت في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ *" البيانات المالية الموحدة"*. ونظر المجلس في الكيفية التي ينبغي أن تؤثر بها السيطرة، وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، على تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام في هذا المعيار. ونظر المجلس أيضاً في الإرشادات حول عمليات الإندماج الواردة في *كتيب الإحصائيات المالية الحكومية ٢٠١٤* بهدف تجنب الاختلافات غير الضرورية. ونظر المجلس أيضاً في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ والإرشادات حول عمليات الإندماج التي طورها واضعو المعايير المحلية.

التوافق مع الإحصائيات المالية الحكومية

إستنتاج ٤. عند تطوير هذا المعيار، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المعالجة المحاسبية لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام الواردة في الإحصائيات المالية الحكومية:

تميز الخطوط الإرشادية للإحصائيات المالية الحكومية بين الإستملاك والتوحيد اعتماداً على مبدأ أنه مع الإستملاك تحدث معاملة، في حين أنه مع التوحيد قد تحدث إعادة تصنيف للوحدات.

تحدث المعاملة عندما يتم تأميم "وحدة سوقية" أو تخصيصها (بمعنى الدخول في سيطرة الحكومة أو الخروج منها)، ويتم تسجيل المبالغ في الإحصائيات المالية الحكومية كمعاملات في حقوق الملكية التي تقابل سعر المعاملة المعلن. ويتم تسجيل أية تغيرات في التقييم – على سبيل المثال، بين الرصيد الإفتتاحي لحصة الملكية الحكومية وبين السعر النهائي للمعاملة – كآثار إعادة تقييم، دون التأثير على صافي الإقراض/الإقتراض الحكومي. وبالنسبة لعمليات التوحيد، يكون التأثير الأساسي على وضع "الوحدات المؤسسية" في قطاعات.

وعندما تنتمي الوحدات قبل التوحيد لنفس القطاع أو القطاع الفرعي للحكومة العامة، لن يكون للتوحيد أثر على بيانات هذا القطاع أو القطاع الفرعي. على سبيل المثال، لن يغير توحيد حكومتين محليتين، عندما يكون قد تم بالفعل تصنيفهما لقطاع حكومة محلية، من النتائج بالنسبة لقطاع الحكومة المحلية.

وعلى الرغم من ذلك، في الحالات التي يتم فيها توحيد وحدة في قطاع مع وحدة في قطاع فرعي آخر، تتم إزالة الوحدات الموحدة من القطاع الذي كانوا ينتمون إليه وتتم إضافتها إلى القطاع الخاص بالوحدة الموحدة الجديدة، من خلال إعادة تصنيف الوحدة (المسجلة في الإحصائيات المالية الحكومية باعتبارها "تغيير آخر في الحجم في الأصول والالتزامات"). فعلى سبيل المثال، إذا تم توحيد وحدة حكومة محلية مع حكومة الولاية، تتم إعادة تصنيف الوحدة من القطاع الفرعي للحكومة المحلية إلى القطاع الفرعي لحكومة الولاية.

إستنتاج ٥. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن المنهج الوارد في الإحصائيات المالية الحكومية لم يكن أساساً ملائماً لتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام في هذا المعيار، وذلك للأسباب التالية:

(أ) يعتمد المنهج الوارد في الإحصائيات المالية الحكومية على مجموعة من المفاهيم التي ليس لها مكافئ في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، على سبيل المثال:

(١) تصنيف الوحدات المؤسسية إلى قطاعات وفقاً لطبيعتها الاقتصادية؛ و

(٢) التمييز بين المنتجين المنتمين للسوق والمنتجين غير المنتمين للسوق.

(ب) قد تنتج عمليات التوحيد في الإحصائيات المالية الحكومية عن إعادة تصنيف الوحدات دون تسجيل معاملة، وهو الأمر غير المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و

(ج) ليس لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام في نفس القطاع أو القطاع الفرعي للحكومة العامة أثر على البيانات الواردة في الإحصائيات المالية الحكومية، في حين أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ستتطلب تغيرات في المنشآت الفردية التي ستتم معالجتها محاسبياً.

إستنتاج ٦. بوصوله إلى هذه النتيجة أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن المناهج المختلفة الواردة في الإحصائيات المالية الحكومية وفي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد تؤدي إلى إجراء نفس المعالجة المحاسبية، على سبيل المثال:

(أ) من المحتمل أن يتم تسجيل عمليات التأميم كإستملاكات وفقاً للمنهجين؛ و

(ب) الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص ستنتج معالجة محاسبية شبيهة بالمعالجة المحاسبية الواردة في منهج إعادة التصنيف في الإحصائيات المالية الحكومية إذا طبقت عمليات الإندماج نفس السياسات المحاسبية.

النطاق (الفقرات ٢–٤)

إستنتاج ٧. ينظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أولياً في تطوير معيارين حول عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، تغطي:

(أ) عمليات إندماج المنشآت التي تنتج عن المعاملات التبادلية – مشروع لا يختلف كثيراً عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣؛ و

(ب) عمليات إندماج الأعمال التي تنتج من المعاملات غير التبادلية – مشروع محدد خاص بالقطاع العام.

إستنتاج ٨. في مايو ٢٠٠٨، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسودة العرض ٤١، *عمليات إندماج* الأعمال *في القطاع العام الناتجة عن المعاملات التبادلية*، والتي كانت مشروعاً لا يختلف كثيراً عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وبعد عملية المشاورة التي تمت بشأن مسودة العرض ٤١، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدم الاستمرار في هذا المنهج للأسباب التالية:

(أ) يشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ الشراء بسعر منخفض في نطاقه. وبالتالي تمكن مناقشة أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ يطبق أيضاً على الأقل بعض العمليات غير التبادلية لإندماج المنشآت. وأقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه قد يكون من الصعب تأسيس تعيين واضح للحدود بين جميع عمليات الإندماج التبادلية وغير التبادلية.

(ب) لم يكن من الواضح إذا كان سيتم تصنيف عملية الإندماج التي لا يحصل فيها أحد الأطراف على سيطرة على الأطراف الأخرى باعتبارها عمليات إندماج منشآت تنتج عن المعاملات التبادلية، وبالتالي تنبغي معالجتها محاسبياً باعتبارها إستملاك وفقاً لمسودة العرض ٤١.

إستنتاج ٩. بالتالي، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تطوير معيار واحد يتعامل مع جميع عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. وتم تضمين هذا النطاق الشامل في الورقة التشاورية، *عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*، الصادرة في يونيو ٢٠١٢. ودعم المجيبون على هذه الورقة التشاورية هذا النطاق الأشمل.

إستنتاج ١٠. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالتالي أنه يجب تطبيق هذا المعيار على جميع عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، فقط باستثناءات محدودة. يعرف هذا المعيار عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام على أنها عمليات الجمع بين عمليات منفصلة في منشأة قطاع عام واحدة. يشير هذا التعريف إلى الجمع بين العمليات وليس بين المنشآت، حيث إن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، وهي في ذلك تشترك مع عمليات إندماج الأعمال، قد تتم فيها إدارة جزء من المنشأة بصورة منفصلة عن باقي المنشأة.

إستنتاج ١١. وفي خضم عملية التوصل لقرار بشأن نطاق هذا المعيار، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إدراج عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام تحت السيطرة المشتركة. في حين أن هذه العمليات مستثناة من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من الهام أن يشمل هذا المعيار جميع عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام في نطاقه.

استثناءات من النطاق

إستنتاج ١٢. افق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن هذا المعيار لا يجب أن يطبق على تكوين الترتيبات المشتركة أو المشاريع المشتركة. ونص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الورقة التشاورية على أن: "المفهوم الأساسي لتكوين المشروع المشترك يختلف عن عمليات الإندماج الأخرى، حيث ينتج تكوين تلك المشاريع عن المنشآت المنفصلة التي تقرر أن تتشارك في السيطرة، بمعنى أنه يكون لتلك المنشآت سيطرة مشتركة على العمليات التي تشكل المشروع المشترك. وقد ينتج عن مفهوم السيطرة المشتركة قضايا تؤثر على كيفية إعداد المعالجة المحاسبية للمشروع المشترك نفسه بغرض تكوينه."

إستنتاج ١٣. عند تطوير هذا المعيار، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إذا كان هذا المنطق ما يزال صالحاً مع العلم أن هذا المعيار يتخذ منهجاً مخالفاً لتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن مفهوم المشروع المشترك لا يعكس المواضيع التي تم تناولها في هذا المعيار، ووافق على استثناء تكوين الترتيبات المشتركة أو المشاريع المشتركة من نطاقه.

إستنتاج ١٤. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن عمليات إندماج ترتيبين مشتركين أو أكثر قد تحدث. ونظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أنه، حين ينتج عن عمليات الإندماج تكوين ترتيبات مشتركة جديدة، فإن ذلك سيكون خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام قد ينتج عنها إستملاك ترتيب مشترك أو أكثر من قبل ترتيب مشترك آخر. وفي هذه الحالات، تتخلى المنشآت التي كان لها سيطرة على الترتيبات المشتركة المستملكة عن تلك السيطرة المشتركة. هذا الإندماج سيكون إستملاك في داخل نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

إستنتاج ١٥. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً على أن يستثني من نطاق هذا المعيار عمليات الإستملاك التي تتم من قبل المنشآت الاستثمارية بشأن الاستثمار في منشأة مسيطر عليها التي من المطلوب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وتعتبر هذه المعاملات استثمارات وليس عمليات إندماج للأعمال في القطاع العام. ويصف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ المتطلبات المحاسبية لمثل هذه المعاملات. الإجابات على مسودة العرض ٦٠، عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام

إستنتاج ١٦. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مقترحاته في مسودة العرض ٦٠، *عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام*، في يناير ٢٠١٦. ودعم المجاوبون على مسودة العرض ٦٠ بشكل عام النطاق المقترح والاستثناءات. ونظر المجلس في الإجابات ووافق على أنه ليس من الضروري إجراء تغييرات على النطاق. وبقيامه بذلك، أشار المجلس إلى أن نطاق المعيار قد شمل عمليات الإندماج التي تتم على أساس مؤقت، مثل عمليات انقاذ منشأة قطاع خاص بنية بيعها بمجرد وصولها إلى مركز مالي معقول. وأشار المجلس إلى أن إدراج مثل هذه العمليات للإندماج في هذا المعيار هو أمر متسق مع القرارات التي تم اتخاذها عند تطوير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ بعدم طلب إجراء معالجة محاسبية مختلفة للمنشآت المسيطر عليها بصورة مؤقتة.

تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام (الفقرات ٧-١٤)

إستنتاج ١٧. خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نتيجة للإجابات التي حصل عليها على مسودة العرض ٤١، إلى أن التمييز بين عمليات إندماج الأعمال التي تنتج من المعاملات التبادلية وعمليات إندماج الأعمال التي تنتج من المعاملات غير التبادلية لا يقدم أساساً ملائماً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي ستصدر مستقبلاً. فالاعتماد على تعريفات "المعاملات التبادلية" في أخلاقيات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يعني أن معظم التدخلات الحكومية في خلال فترات الأزمات الاقتصادية، مثل الأزمة المالية العالمية التي حدثت في ٢٠٠٨، لن تلبي متطلبات تعريف الإستملاك. ورأى المجلس أنه من غير الملائم أن يتم تعريف "عمليات الإنقاذ" باعتبارها عمليات توحيد.

إستنتاج ١٨. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ قد طبق على "الأعمال"، وليس على المنشآت. وبالتطبيق على المنشآت، يمكن أيضاً تطبيق تعريف الأعمال على الجزء من المنشأة الذي تمكن إدارته بصور منفصلة عن باقي المنشأة. ونظر المجلس في هذه المواضيع عند تطوير المنهج الوارد في الورقة التشاورية.

منهج التصنيف المتبع في الورقة التشاورية، عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام

إستنتاج ١٩. المنهج المتبع في الورقة التشاورية كان بغرض التمييز بين عمليات الإندماج التي تخضع فيها أطراف عملية الإندماج لسيطرة مشتركة، وعمليات إندماج الأعمال التي لا تخضع فيها أطراف عملية الإندماج لسيطرة طرف واحد نهائي، بمعنى أنها لا تكون تحت سيطرة مشتركة. وكان هناك تمييز آخر بين عمليات إندماج الأعمال التي يحصل فيها أحد الأطراف على السيطرة على طرف آخر (وهي العمليات التي تم اعتبارها عمليات إستملاك في الورقة التشاورية)، وعمليات

الإندماج التي لا يحصل فيها أحد الأطراف على السيطرة على الأطراف الأخرى في الإندماج (وهي العمليات التي تم اعتبارها عمليات توحيد في الورقة التشاورية).

إستنتاج ٢٠. ورأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن مفهوم السيطرة هو مفهوم هام في تحديد تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. فالسيطرة تشكل جزءاً من أساس كثير من عمليات إعداد التقارير المالية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥ من المنشأة أن توحد تلك المنشآت الأخرى التي تسيطر عليها، وهو الأمر الذي يتطلبه أيضاً المعيار السابق، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٦ "*البيانات المالية المنفصلة والموحدة*". وأشار المجلس أيضاً إلى أن الإحصائيات المالية الحكومية تطبق منهجاً مشابهاً في تناول السيطرة للمنهج الذي يتم اتباعه من خلال معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٣٥، و٦.

إستنتاج ٢١. وعلى نفس المنوال، تشكل السيطرة عاملاً هاماً عند الاعتراف بالأصول، فتعرف الفقرة ٥,٦ من إطار *مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت القطاع العام* (إطار المفاهيم) الأصل باعتباره "المورد الذي يخضع حالياً لسيطرة المنشأة نتيجة لحدث سابق."

إستنتاج ٢٢. وحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بالتالي، أن السيطرة تشكل نقطة بداية جيدة لتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. ونتيجة لذلك، شملت الورقة التشاورية وجهة النظر الأولية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام علاوة على دور السيطرة في تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام:

"المعيار الوحيد المحدد للتمييز بين التوحيد والإستملاك هو أنه، في التوحيد، لا تحصل أي من عمليات الإندماج على السيطرة على العمليات الأخرى."

إستنتاج ٢٣. عند وضع الورقة التشاورية، فسر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن أطراف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام الذين يخضعون لسيطرة مشتركة هم يخضعون لسيطرة نفس المنشأة الأم قبل وبعد الإندماج. يؤدي ذلك إلى وجود اختلافات اقتصادية بين الإندماجات التي تحدث تحت سيطرة مشتركة والإندماجات التي لا تحدث تحت سيطرة مشتركة، وفقاً لما يلي:

(أ) عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تحدث بين المنشآت بداخل منشأة اقتصادية (بمعنى أنها تخضع لسيطرة مشتركة) لا تغير الموارد الاقتصادية الخاصة بتلك المنشأة الاقتصادية؛

(ب) يتم حذف أي فائض أو عجز ناتج عن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام تحت السيطرة المشتركة بالكامل في البيانات المالية ذات الغرض العام الخاصة بالمنشأة المسيطر النهائية؛ و

(ج) يمكن للمنشأة المسيطرة النهائية أن تحدد إذا كان قد تم نقل أي مقابل مالي (وإذا تم نقل مقابل مالي، مبلغ ذلك المقابل المالي) في عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تخضع للسيطرة المشتركة.

(د) قد يكون لتلك الاختلافات تداعيات على المعالجة المحاسبية لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تخضع لسيطرة مشتركة.

إستنتاج ٢٤. عكس المنهج المتبع في الورق التشاورية رؤية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حيث إن:

(أ) الاختلافات الاقتصادية بين عمليات الإندماج التي تحدث تحت سيطرة مشتركة والتي لا تحدث تحت سيطرة مشتركة قد يكون لها آثار على المعالجة المحاسبية لكل منهما؛ و

(ب) ينبغي التمييز بين عمليات الإستملاك وعمليات التوحيد على أساس السيطرة.

إستنتاج ٢٥. تساوى عدد المجاوبين الذين دعموا المقترحات الواردة في الورقة التشاورية مع عدد المجاوبين الذين لم يوافقوا على المقترحات. واقترح المجاوبون الذين لم يوافقوا على المقترحات أن التمييز بين الإستملاك والتوحيد فقط بناءً على السيطرة لا يعكس الظروف الخاصة بالقطاع العام. وأشار هؤلاء المجاوبون بشكل خاص إلى أنه:

(أ) قد تحدث عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام بحيث لا يكون من الممكن أن يتم تحديد المنشأة المستملِكة حتى وإن كان من الممكن تحديد المنشأة التي حصلت على السيطرة على العمليات نتيجة لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. ووفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يمكن تحديد المنشأة المستملِكة من خلال تحليل ملكية الحصص الخاصة بالأطراف المعنية. وبالرغم من ذلك، في القطاع العام قد لا تكون هناك ملكية قابلة للقياس الكمي للحصص في المنشآت، وبالتالي فإن إجراء هذا التحليل لن يكون ممكناً. فقد لا يكون هناك وجود للمنشأة التي حصلت على السيطرة قبل حدوث الإندماج، وإذا لم يكن هناك حصص ملكية قابلة للقياس الكمي في المنشأة، فلن يكون من الممكن تحديد منشأة مستملِكة.

(ب) قد يتم فرض عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام على جميع أطراف الإندماج من قبل مستوى أعلى من الحكومة، على سبيل المثال عندما تقوم الحكومة المركزية بإعادة تنظيم الحكومة المحلية من خلال سن تشريع يخص إندماج البلديات بغض النظر عن رغبة تلك البلديات.

إستنتاج ٢٦. واقترح المجاوبون الذين لم يوافقوا على المقترحات الواردة في الورقة التشاورية عدداً من الأسس البديلة لتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام تشمل ما يلي:

(أ) حالات مختلفة حول حدوث نقل للمقابل المالي:

(١) تم نقل المقابل المالي كجزء من الإندماج؛

(٢) تم نقل مقابل مالي كبير كجزء من الإندماج؛

(٣) تم تفعيل الإندماج بالقيمة السوقية؛

(٤) تمييز الإستملاكات (التي تشمل نقل مقابل مالي) التي لا تخضع لسيطرة مشتركة عن جميع عمليات الإندماج الأخرى؛ و

(٥) التمييز بين عمليات الإندماج تحت السيطرة المشتركة بعد تحديد إذا كان للإندماج جوهر تجاري (التي تشمل نقل مقابل مالي).

(ب) تحديد إذا كان قد تم تفعيل الإندماج طوعاً أو قسراً.

تطوير منهج التصنيف في مسودة العرض ٦٠" عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام"

إستنتاج ٢٧. نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الإجابات التي وردت على الورقة التشاورية. وقبل المجلس فكرة أن منهج التصنيف المتبع في الورقة التشاورية لن يعكس في جميع الحالات الظروف الخاصة بالقطاع العام. وبالتالي، وافق المجلس على إعادة النظر في تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام.

إستنتاج ٢٨. وكجزء من هذه العملية، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان أي من المناهج المقترحة من قبل المجاوبين قد توفر أساساً بديلاً للتصنيف. وخلص المجلس أن هذه المناهج لم تكن مناسبة، وذلك للأسباب التالية:

(أ) وصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى وجهة النظر التي ترى بأن نقل المقابل المالي، في حد ذاته، ليس كافياً للتمييز بين الإستملاك والتوحيد. ووفقاً لما تمت الإشارة إليه في الإستنتاج ١٧ بالأعلى، فإن تعريف الإستملاك كمعاملة تبادلية سيؤدي إلى تعريف عمليات الإنقاذ كتوحيد. وعلى نفس المنوال، إذا تم تعريف إستملاك على أنه يتطلب نقل مقابل مالي من قبل المنشأة المستملِكة، فقد يؤدي ذلك أيضاً إلى تصنيف عمليات الإنقاذ كتوحيد. فتعريف الإستملاك الذي يتطلب نقل مقابل مالي كبير، أو أن تتم عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام وفقاً للقيمة السوقية، لن يتناول مواضيع مثل الشراء بسعر منخفض (التي تمت مناقشتها سابقاً في الإستنتاج ٨(أ)).

(ب) وصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى وجهة نظر ترى بأن تحديد إذا كان قد تم تفعيل الإندماج طوعاً أو قسراً هو أمر لا يقدم، في حد ذاته، معلومات كافية لتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. فالطبيعة الطوعية أو القسرية لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام تقدم معلومات حول عملية الإندماج ولكن ليس حول نتائجه. فقد يكون لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام نتائج اقتصادية مختلفة بغض النظر عما إذا كان لها طبيعة طوعية أو قسرية. ولم يعتبر المجلس أنه من الممكن تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام دون النظر في نتائج الإندماج. وبالتالي، لم يعتبر المجلس أن التصنيف المعتمد فقط على الطبيعة القسرية أو الطوعية للإندماج سيلبي أهداف إعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٢٩. أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النظر في دور السيطرة في تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، وخلص إلى أن السيطرة تظل عاملاً هاماً في تحديد إذا كانت عملية الإندماج هي عملية توحيد أم إستملاك. وبالوصول إلى هذه النتيجة، أشار المجلس إلى أن الإستملاك يمكن فقط أن يحدث عندما يحصل أحد أطراف الإندماج على السيطرة على عملية أو أكثر (تم مناقشة هذا الأمر بمزيد من التفاصيل في الإستنتاج ٢٥ (أ) بالأعلى). وبالتالي، أعاد المجلس النظر في العوامل المقترحة من قبل المجاوبين على الورقة التشاورية لتحديد العوامل التي قد تكمل بشكل جيد مفهوم السيطرة.

إستنتاج ٣٠. ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام العوامل التالية، ووافق على أنها قد تكون مفيدة في إكمال مفهوم السيطرة عند تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام:

(أ) المقابل المالي. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن يعتبر أن وجود مقابل مالي في عملية الإندماج هو أمر هام متعلق بتصنيف الإندماج. فعادة ما تشمل عمليات الإستملاك مقابل مالي، في حين أن عمليات التوحيد لن يكون فيها مقابل مالي. وبالنسبة للأسباب الواردة في الإستنتاج ٢٨(أ) بالأعلى، وافق المجلس على أن نقل المقابل المالي في حد ذاته لن يقدم نتائج حاسمة، وأن يتم الحصول على مزيد من المعلومات حول طبيعة الإندماج من خلال النظر في أسباب عدم نقل مقابل مالي.

(ب) المعاملات التبادلية. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن يكون هناك احتمال أكبر لحدوث الإستملاك في المعاملات التبادلية مقارنة بالمعاملات غير التبادلية. وعلى الرغم من ذلك، قد أقر المجلس بالفعل أنه قد يصعب تأسيس تمييز واضح بين جميع عمليات إندماج المنشآت التبادلية وغير التبادلية (أنظر الإستنتاج ٨(أ) بالأعلى). وخلص المجلس إلى أن المعلومات بشأن تحديد إذا كانت عملية إندماج الأعمال في القطاع العام هي عملية تبادلية أو غير تبادلية يمكن أن يتم تحديدها من خلال النظر في أسباب نقل أو عدم نقل مقابل مالي. وبالتالي، خلص المجلس إلى أنه من غير الضروري أن يتم تقييم هذا العامل بطريقة مستقلة عن المقابل المالي.

(ج) **حصص الملكية القابلة للقياس الكمي.** أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن وجود حصص للملكية قابلة للقياس الكمي في عملية قد يؤثر على الجوهر الاقتصادي لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. فإذا لم يكن هناك حصص ملكية قابلة للقياس الكمي في العملية، فلا يمكن نقل مقابل مالي حيث إنه لا يوجد طرف له إستحقاق قانوني يمكنه من الحصول على المقابل المالي. ويمكن أن يؤدي ذلك إلى تمييز عمليات الإندماج التي هي عمليات الإستملاك، التي دائماً ما يكون فيها مالك يحصل على المقابل المالي. وأشار المجلس إلى أن عدم وجود حصص ملكية قابلة للقياس الكمي يمكن أن يكون سبباً في عدم نقل مقابل مالي. وبالتالي، خلص المجلس إلى أنه ليس من الضروري أن يتم تقييم هذا العامل بصورة مستقلة عن المقابل المالي.

(د) **عملية اتخاذ القرار**. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن النظر في الأطراف التي يمكنها أن تتخذ القرار فيما يتعلق بعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام قد يقدم معلومات مفيدة حول تصنيف الإندماج. في القطاع الخاص، عادة ما يتم الدخول في عمليات الإندماج طوعاً، على الأقل من منظور المنشأة المستملِكة. أما في القطاع العام، قد يكون هناك أطراف أخرى مشتركة في عملية اتخاذ القرار. فالحرية التي يمكن لأطراف الإندماج ممارستها قد تؤثر على الجوهر الاقتصادي للإندماج وبالتالي على تصنيفه.

(هـ) **الإكراه**. في القطاع العام، قد يتم فرض عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام من قبل مستوى أعلى من الحكومة، سواء كان هذا المستوى الأعلى من الحكومة يسيطر على أطراف الإندماج لأغراض خاصة بإعداد التقارير المالية. فعلى سبيل المثال، قد تعيد حكومة مركزية هيكلة حكومة محلية من خلال توجيه بلديات معينة للإندماج. ووافق المجلس على أن الاكراه كان له علاقة بتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، ولكنه رأى أنه سيتم الحصول على المعلومات حول الإكراه من خلال النظر في عملية اتخاذ القرار. وبالتالي، خلص المجلس أنه ليس من الضروري أن يتم تقييم هذا العامل بصورة منفصلة عن عملية اتخاذ القرار.

(و) **السيطرة المشتركة**. عند تطوير الورقة التشاورية، حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الاختلافات الاقتصادية بين عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تحدث تحت سيطرة مشتركة والتي لا تحدث تحت سيطرة مشتركة (أنظر الإستنتاج ٢٣ بالأعلى). وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن قدرة المنشأة المسيطرة على تحديد إذا كان قد تم نقل أي مقابل مالي هو أمر ذو علاقة بتصنيف الإندماج، ولكنه اعتبر أن ذلك عنصراً من عناصر عملية اتخاذ القرار. فحقيقة أن الموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة الاقتصادية لا تغير من الإندماج تحت السيطرة المشتركة، وأنه سيتم حذف أي فائض أو عجز عند التوحيد هو أمر هام بالنسبة للمنشأة المسيطرة، ولكنه ليس كذلك بالنسبة للمنشأة المسيطر عليها. حيث إن المنشأة المسيطر عليها ستكون هي المنشأة المعدة للتقارير فيما يتعلق بالإندماج، وخلص المجلس إلى أنه ليس من الضروري أن يتم تقييم هذا العامل بشكل مستقل عن عملية اتخاذ القرار.

(ز) **حقوق المواطنين**. في بعض دوائر الاختصاص، قد يكون المواطنون جزءاً من عملية اتخاذ القرار، على سبيل المثال عندما تخضع عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام لموافقة المواطنين من خلال الاستفتاءات. ووافق المجلس على أن حق المواطنين أن يقبلوا أو يرفضوا الإندماج هو أمر ذو علاقة بتصنيف الإندماج. وعلى الرغم من ذلك، رأى **المجلس** أن هذه الحقوق هي حقوق المشاركة في عملية اتخاذ القرار. وبالتالي خلص المجلس إلى أنه ليس من الضروري أن يتم تقييم هذا العامل بصورة مستقلة عن عملية اتخاذ القرار.

إستنتاج ٣١. لم يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن العوامل التالية ستكون مفيدة في إكمال مفهوم السيطرة عند تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام:

(أ) **تغيير القطاع**. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تغيير القطاع سيكون مؤشراً على أن منشأة القطاع العام قد استملكت عملية. وعلى الرغم من ذلك، اعتبر المجلس أن هذا التغيير في القطاعات سيكون ناتجاً عن التغيير في السيطرة وليس عن عامل منفصل آخر ينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار. وأشار المجلس أيضاً إلى أن تصنيف الوحدات المؤسسية إلى قطاعات وفقاً لطبيعتها الاقتصادية بكونها وحدات حكومية هو سمة من سمات التقارير المالية ذات الغرض العام والتي ليس لها

مثيل في أخلاقيات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وسيستمر ذلك الأمر في كونه اختلافاً كبيراً بين إعداد التقارير الإحصائية على مستوى الاقتصاد الكلي وبين المحاسبة وإعداد التقارير المالية. وبالتالي، لم يعتبر المجلس أن تغيير القطاع هو عامل مؤثر في تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام.

(ب) **طبيعة دائرة الاختصاص.** اقترح بعض المجاوبين على الورقة التشاورية أنه، في دوائر الاختصاص التي يكون فيها تفاعل كبير أو إعادة توزيع بين مستويات حكومية مختلفة، يمكن اعتبار أن القطاع العام يعمل كجزء من منشأة واحدة شبه "مجموعة". قد يكون لهذه **الرؤية** تداعيات على تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. ولم يعتبر المجلس أنه من وجهة نظر المنشأة المعدة للتقارير، أن طبيعة دائرة الاختصاص هو أمر ذو علاقة بتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. فقد تقييم المنشأة المعدة للتقارير السيطرة، والمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار دون الرجوع إلى المنشأة التي تعمل باعتبارها شبه المجموعة. وأشار المجلس إلى أن طبيعة دائرة الاختصاص قد تشكل جزءاً من تقييم طبيعة عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، والتي قد تحتاج المنشأة للنظر فيها عندما يكون تحليل جميع العوامل الأخرى قد أنتج نتائج غير حاسمة أو لم يقدم دليلاً كافياً لتحديد تصنيف ملائم لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام.

(ج) **التشغيل الحكومي.** اقترح بعض المجاوبين على الورقة التشاورية أن التشغيل الحكومي سيكون ذو علاقة بتصنيف عمليات **إندماج** الأعمال في القطاع العام. وتشمل الأمثلة التي قدموها ما يلي:

(١) وجود سلطات وزارية أو سلطات حكومية أخرى تمكن الحكومة من توجيه الجهة الإدارية للمنشأة لتحقيق الأهداف السياسية للحكومة؛

(٢) عندما تكون الموافقة الوزارية مطلوبة بالنسبة لميزانيات التشغيل؛ و

(٣) يكون للحكومة حق التصرف على نطاق واسع، بموجب القوانين القائمة، في تعيين أو الاستغناء عن أعضاء الجهة الإدارية للمنشأة.

وخلص المجلس إلى أن الأمثلة كانت بمثابة مؤشرات على السيطرة أو السيطرة المشتركة وليست بمثابة اقتراحات لعوامل مستقلة. وبالتالي، لم يعتبر المجلس أن التشغيل الحكومي هو أمر ذو علاقة بتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام.

(د) **المنشأة توجه السياسة العامة و/أو تشترك في أنشطة غير سوقية يتم تمويلها بصورة أساسية من الموارد العامة.** اقترح يعض المجاوبين على الورقة التشاورية أنه ينبغي اكمال السيطرة من خلال النظر فيما إذا كانت المنشأة توجه السياسة العامة و/أو أنها تشترك في أنشطة غير سوقية يتم تمويلها بصورة أساسية من الموارد العامة. **وعندما** يكون الوضع كذلك، فإن ذلك يوحي بحدوث توحيد. وأشار المجلس إلى أن هذا المنهج يتطلب تقديم مفاهيم جديدة في أخلاقيات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. فعلى سبيل المثال، فإن مفهوم الأنشطة غير السوقية هو مفهوم

خاص بالتقارير المالية ذات الغرض العام وهو المفهوم الذي لم يطبقه مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ولم يعتبر المجلس أنه من الملائم أن يتم تقديم هذه المفاهيم في مسودة العرض ٦٠. وبالتالي، لم يعتبر المجلس أن هذا العامل ذو صلة بتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام.

(هـ) **المساءلة.** اقترح بعض المجاوبين على الورقة التشاورية أن محاسبة عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام بالقيمة العادلة توفر مزيد من المعلومات حول تأثير ذلك الإندماج، ولكن ذلك سيكون مفيداً فقط لأغراض المساءلة عندما تتحمل المنشأة مسؤولية قرار الإندماج. ولم يعتبر المجلس أن المساءلة هي عامل أساسي في حد ذاته، ولكنه أقر أن المعلومات الناتجة عن تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام ينبغي أن تلبي أهداف إعداد التقارير المالية. وفي بعض الحالات الإستثنائية، عندما ينتج تحليل المقابل المالي وعملية اتخاذ القرار نتائج غير حاسمة أو لا يقدم دليلاً كافياً على التصنيف الملائم لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، قد تحتاج المنشأة للنظر في أمور أخرى، تشمل ماهية المعلومات التي تلبي أهداف إعداد التقارير المالية وتلبي الخصائص النوعية.

إستنتاج ٣٢. خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بالتالي، إلى أنه ينبغي اكمال السيطرة من خلال عاملين إضافيين إذا كان قد تم نقل مقابل مالي، وأسباب وجود أو عدم وجود مقابل مالي؛ وعملية اتخاذ القرار. تتنوع هذه العوامل، وتشكل عناصر لعوامل أخرى، وفقاً للمناقشات التي تمت بالأعلى.

إستنتاج ٣٣. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه يمكن استخدام هذه العوامل إما لإكمال مؤشرات السيطرة الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٥، أو يمكن استخدامها لإكمال مفهوم السيطرة في تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. وناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مميزات هذين المنهجين. وأشار المجلس إلى أن استخدام العوامل لإكمال مؤشرات السيطرة كان من المحتمل أن ينتج منهج تصنيف يلبي بصورة أفضل الخصائص النوعية لقابلية المقارنة. وعلى الرغم من ذلك، نظر المجلس في أن استخدام العوامل التي تكمل مفهوم السيطرة من المحتمل أن ينتج منهج تصنيف يقدم معلومات معروضة عرضاً عادلاً وموثوقة بصورة أفضل. واستخدام عوامل إكمال مفهوم السيطرة من المحتمل أيضاً أن يتطرق للأمور التي تناولها المجاوبون.

إستنتاج ٣٤. حدد المجاوبون على الورقة التشاورية الصعوبات التي تصاحب التمييز بين الإستملاك والتوحيد اعتماداً فقط على السيطرة وهي الصعوبات التي من المحتمل ألا يتم تناولها بالكامل من خلال إجراء تطوير إضافي على مؤشرات السيطرة. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وخلص إلى أن الحصول على السيطرة على العمليات من قبل أحد أطراف الإندماج هو عنصر هام من عناصر الإستملاك، ولكنه ليس كافي في حد ذاته لتحديد إذا

كان الإندماج إستملاكاً. وبالتالي، وافق المجلس على تطوير منهج لتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام يكون على النحو التالي:

(أ) يستخدم عوامل إكمال مفهوم السيطرة؛ و

(ب) ينظر في السيطرة في سياق إذا كان أحد أطراف الإندماج قد حصل على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للإندماج.

إستنتاج ٣٥. بالموافقة على تطوير منهج يستخدم العوامل المكملة للسيطرة، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأهمية النسبية التي ينبغي أن ترتبط بالسيطرة وبالعوامل الأخرى لتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. وكجزء من هذا النقاش، حدد المجلس المناهج التالية:

(أ) **منهج الافتراض القابل للدحض**. بموجب هذا المنهج، عندما يحصل أحد أطراف الإندماج على السيطرة على عملية، فإن ذلك يؤدي إلى خلق افتراض قابل للدحض بأن الإندماج هو إستملاك. يعطي هذا المنهج وزناً قوياً للحصول على السيطرة، ويركز تحليل العوامل الأخرى على إذا كان هناك دليل على دحض الافتراض.

(ب) **منهج الوزن الفردي**. بموجب هذا المنهج، فإن الوزن المعطى للحصول على السيطرة، والمقابل المالي وعملية اتخاذ القرار هي أمور تخضع للحكم المهني اعتماداً على الظروف الفردية للإندماج. ويحدد المعدون ما هي العوامل (إن وجدت) التي تشير إلى الإستملاك وأيها (إن وجدت) التي تشير إلى التوحيد. وعندما يكون هناك مؤشرات على الإستملاك والتوحيد على حد سواء، فإن الوزن المعطى للعوامل ذات العلاقة من قبل المعدين باستخدام الحكم المهني هو الذي سيحدد التصنيف.

إستنتاج ٣٦. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن منهج الافتراض القابل للدحض يقدم مزيداً من الوضوح، ويلبي بشكل أفضل الخصائص النوعية للقابلية للمقارنة. ومن المحتمل ألا يكون منهج الوزن الفردي موضوعياً بصورة أكبر. وعلى الرغم من ذلك، أقر المجلس بأن منهج الوزن الفردي سيسمح للمشاركين بأن يعكسوا بشكل أفضل الجوهر الاقتصادي للإندماج، وقد يلبي بشكل أفضل الخصائص النوعية للأهمية وللعرض العادل.

إستنتاج ٣٧. تم النظر إلى السيطرة من قبل معظم الأعضاء على أنها أكثر أهمية في تحديد التصنيف مقارنة بالعوامل الأخرى، وقد عكس منهج الافتراض القابل للدحض ذلك. وبالتالي، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تطوير منهج الافتراض القابل للدحض.

إستنتاج ٣٨. بالوصول إلى هذا القرار أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن المنهج الذي يأخذ بعين الاعتبار أن العوامل الأخرى تكمل السيطرة (وهو ما يلبي بصورة أفضل الخصائص النوعية للملائمة والعرض العادل على حساب قابلية المقارنة) في حين أنه في نفس الوقت يدمج منهج الافتراض القابل للدحض بأن حصول أحد الأطراف في الإندماج فقط على السيطرة على العمليات سيؤدي إلى حدوث إستملاك (وهو ما يلبي بصورة أفضل

الخصائص النوعية لقابلية المقارنة على حساب الملائمة والعرض العادل) من المحتمل أن ينتج توازن ملائم بين الخصائص النوعية.

إستنتاج ٣٩. نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً في احتمالية أن، في ظروف نادرة، لن يكون المقابل المالي ولا عملية اتخاذ القرار مؤشرات كافية لدحض الافتراض بأن عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام هي إستملاك حتى وإن لم يعكس ذلك التصنيف الجوهر الاقتصادي للإندماج. ووافق المجلس على أن طلب أن يوضع الجوهر الاقتصادي للإندماج في عين الاعتبار عند تحديد إذا كان ينبغي دحض الافتراض. ولدعم المعدين في التوصل لهذا التحديد، تطلبت مسودة العرض ٦٠ أيضاً، في هذه الحالات النادرة، أن يتم تقييم لتحديد التصنيف الذي ينتج معلومات تلبي بصورة أفضل أهداف إعداد التقارير المالية والخصائص النوعية.

إستنتاج ٤٠. ورأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الظروف الأكثر شيوعاً التي يتم فيها اعتبار أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام هي إستملاك هي:

(أ) أن يحصل أحد أطراف الإندماج على السيطرة على عملية ويدفع مقابل مالي الذي من المستهدف أن يعوض الذين لهم إستحقاق في صافي أصول العملية المنقولة نظير التخلي عن ذلك الحق.

(ب) يحصل أحد أطراف الإندماج على السيطرة على عملية من خارج القطاع العام دون دفع مقابل مالي لتعويض من لهم إستحقاق في صافي أصول العملية المنقولة.

(ج) يحصل أحد أطراف الإندماج على السيطرة على عملية من خارج القطاع العام من خلال فرض الإندماج على الطرف الآخر.

(د) يحصل أحد أطراف الإندماج على السيطرة على عملية من حكومة منفصلة.

وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه، باستثناء الحالات الإستثنائية، فإن منهج التصنيف المتبع في مسودة العرض
٦٠ سينتج عنه تصنيف تلك الإندماجات كإستملاكات. وأدى ذلك إلى التأكيد لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن المنهج المتبع كان ملائماً.

الإجابات على مسودة العرض ٦٠

إستنتاج ٤١. نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الإجابات التي وردت على مسودة العرض ٦٠. وأشار المجلس إلى أنه كان هناك دعم كبير للمنهج العام لتصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام الوارد في مسودة العرض ٦٠.

إستنتاج ٤٢. حدد المجاوبون، رغم ذلك، المجالات التي رأوا أنه يمكن تطوير المنهج فيها. والمواضيع الرئيسية التي حددوها هي:

(أ) وجود افتراض قابل للدحض كان من المتوقع بصورة كبيرة أن يتم دحضه هو أمر مثير للارتباك؛

(ب) تم اعتبار أن المنهج يركز بشكل كبير على السيطرة، مع تفسير بعض الأطراف المعنية لمسودة العرض على أنها تتطلب استخدام طريقة الإستملاك في معظم الحالات التي يحصل فيها أحد الأطراف على السيطرة على العمليات؛ و

(ج) في كثير من دوائر الاختصاص، سيكون من الأسهل تحديد الجوهر الاقتصادي لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام من خلال الرجوع للمؤشرات (المقابل المالي واتخاذ القرار) ثم من خلال الرجوع لتحديد إذا كان أحد أطراف الإندماج قد حصل على السيطرة على العمليات.

إستنتاج ٤٣. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهذه المخاوف. واتفق المجلس على أن الافتراضات القابلة للدحض من المتوقع بشكل عام أن يتم دحضها بصورة غير متكررة، وأن استخدام هذا المصطلح باستثناء أنه سيتم دحضه بصورة متكررة قد يؤدي إلى إرباك المعدين. قد يؤدي هذا الارتباك إلى تصنيف المعدين لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك عندما لا يهدف المجلس إلى ذلك.

إستنتاج ٤٤. اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الارتباك الذي من الممكن أن يحدث حول الافتراض القابل للدحض قد يفسر مخاوف بعض الأطراف المعنية التي تدور حول عدم استخدام طريقة الإستملاك بصورة صحيحة. ولم يكن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يهدف لأن يتطلب المنهج المستخدم في مسودة العرض استخدام طريقة الإستملاك في معظم الحالات التي لا يحصل فيها أحد أطراف الإندماج على السيطرة على العمليات. ورأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الإستملاكات ستنتج في حالات نادرة جداً، ويمكن الحصول على المزيد من التفاصيل بهذا الشأن في الإستنتاج ٤٠ بالأعلى.

إستنتاج ٤٥. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه، في كثير من دوائر الاختصاص، يمكن بشكل أكثر سهولة أن يتم تحديد الجوهر الاقتصادي لعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام من خلال الرجوع للمؤشرات، خاصة إذا وقعت عملية الإندماج تحت السيطرة المشتركة. وعلى الرغم من ذلك، أشار المجلس إلى أن الوضع ليس كذلك بالنسبة لجميع دوائر الاختصاص. وأشار المجلس إلى أن السيطرة ما تزال عاملاً هاماً؛ خاصة، وأن الإستملاك قد يحدث فقط عندما يحصل أحد أطراف الإندماج على السيطرة على عملية أو أكثر. وأشار المجلس أيضاً إلى أن المنهج الوارد في مسودة العرض ٦٠ يقدم إطاراً لقرار ملائم للتأكيد على أنه قد تم أخذ جميع العوامل ذات الصلة بعين الاعتبار.

إستنتاج ٤٦. بالتالي، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إعادة النظر في طريقة التعبير عن منهج التصنيف لمواجهة تلك المخاوف، دون تغيير جوهر المنهج. فقد كان من المستهدف أن يكون الافتراض القابل للدحض والإشارة إلى السيطرة بمثابة الخطوة الأولى في عملية تحديد التصنيف اعتماداً على الجوهر الاقتصادي للإندماج. ولخلق هذه الخطوة الأولى،

لم يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بمجرد التأكد من أن أحد الأطراف قد حصل عل السيطرة، إلى الإشارة إلى أنه ينبغي إعطاء السيطرة أهمية أكبر مقارنة بالمقابل المالي واتخاذ القرار لتحديد الجوهر الاقتصادي للإندماج. واتفق المجلس مع رؤية أن الإشارة الواردة في الإستنتاج ٣٥(أ) إلى المنهج الذي يعطي أهمية كبيرة للحصول على السيطرة قد تؤدي إلى التضليل. وما تزال السيطرة هامة، حيث إن عدم وجودها يحد من إمكانية حدوث الإستملاك، ولكن أهميتها في تحديد الجوهر الاقتصادي لإندماج معين يكون فيه أحد الأطراف قد حصل على السيطرة هو أمر يخضع للحكم المهني. واحتفظ المجلس بوجهة النظر التي ترى أن منهج التصنيف الوارد في مسودة العرض ٦٠ كان ملائماً، وأن التغيرات التي يقدمها هذا المعيار تهدف إلى توفير مزيد من الوضوح حول كيفية تطبيق المنهج. لا تهدف هذه التغيرات إلى إنتاج تصنيفات مختلفة عن الواردة في مسودة العرض ٦٠.

مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

إستنتاج ٤٧. لم تحدث عملية مقاربة بين هذا المعيار والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. يعتبر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أن جميع عمليات الإندماج هي إستملاكات، في حين أن هذا المعيار يتعامل مع الإستملاكات والتوحيد. ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هذا الاختلاف ملائماً، للأسباب التالية:

(أ) عند تطوير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن "الإندماجات الحقيقية" أو "إندماج الجهات المتساوية" التي لا يحصل فيها أي طرف من أطراف الإندماج على السيطرة على الآخرين هي حالات نادرة جداً حيث يمكن افتراض أنها غير موجودة. وعلى الرغم من ذلك، في القطاع العام، فإن هذه الإندماجات شائعة. فتطوير معيار لا يتناول عمليات التوحيد لن يلبي احتياجات مستخدمي البيانات المالية ذات الغرض العام.

(ب) يفترض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أنه دائماً من الممكن تحديد المنشأة المستملِكة، وكذلك الحال بالنسبة للأعمال التي يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ والتي دائماً ما سيكون لها مالك. وفي القطاع العام، قد لا تكون هناك حصص ملكية قابلة للقياس الكمي في منشآت القطاع العام، مما يجعل تحديد المنشأة المستملِكة غير ممكن. وتطوير معيار لا يعترف بهذا الموقف لن يلبي احتياجات مستخدمي البيانات المالية ذات الغرض العام.

محاسبة عمليات التوحيد (الفقرات ١٥ – ٥٧)

أسباب تطبيق الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص على عمليات التوحيد

إستنتاج ٤٨. عند تطوير الورقة التشاورية، حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ثلاث طرق لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي إما تم تطبيقها في الواقع العملي، أو تمت مناقشتها. وهي كالتالي:

(أ) طريقة الإستملاك؛

(ب) الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص، بما في ذلك التعديل الممكن على هذه الطريقة؛ و

(ج) طريقة البداية الجديدة.

إستنتاج ٤٩. تتطلب طريقة الإستملاك (التي يتم تطبيقها من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣) أن يتم تحديد المنشأة المستملِكة في جميع حالات الإندماج. وقد خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالفعل إلى أنه قد يكون من غير الممكن تحديد المنشأة المستملِكة في جميع عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام، وأن أية عملية من عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي لا يمكن فيها تحديد المنشأة المستملِكة سيتم تصنيفها كتوحيد. وبالتالي خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن طريقة الإستملاك المحاسبية لن تكون ملائمة بالنسبة لعمليات التوحيد.

إستنتاج ٥٠. تم استخدام الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، *إندماج الأعمال* (المعيار السابق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣). وكان يستهدف تطبيقها على عمليات الإندماج التي لا يمكن فيها تحديد المنشأة المستملِكة. تم استخدام الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص سابقاً من قبل كثير من دوائر الاختصاص باعتبارها أساساً لمحاسبة عمليات الدمج أو محاسبة عمليات التوحيد. وتستمر كثير من المنشآت في استخدامها عند إعداد المعالجة المحاسبية لعمليات الإندماج التي تكون تحت سيطرة مشتركة (وهي العمليات التي تقع خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣).

إستنتاج ٥١. تحاسب الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص عن عمليات الإندماج كما لو كانت ستستمر على نفس حالها، رغم امتلاكها وإدراتها بصورة مشتركة. ويتم إدراج عناصر البيانات المالية لعمليات الإندماج عن الفترة التي يحدث فيها الإندماج، وعن أية فترات مقارنة تم الإفصاح عنها، في البيانات المالية للمنشأة الناتجة كما لو كان قد تم دمجها منذ بداية أولى الفترات التي تم عرضها. بمعنى آخر، فإن نقطة الاعتراف هي نقطة بداية أولى الفترات المعروضة، وبالتالي تتم إعادة بيان المعلومات المقارنة.

إستنتاج ٥٢. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن البعض رأى أن متطلبات إعادة بيان المعلومات المقارنة قد تكون مرهقة وغير ضرورية. وفي الورقة التشاورية، تشاور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول طرق مختلفة من الطرق المحاسبية لتجميع الحصص، والتي تم وصفها باعتبارها الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص. ووفقاً للطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص، تدمج المنشأة الناتجة عناصر بيان المركز المالي كما في تاريخ التوحيد.

إستنتاج ٥٣. الطريقة الثالثة التي ناقشها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الورقة التشاورية هي الطريقة المحاسبية للبداية الجديدة. وعلى عكس الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص، فإن المنطق الذي تستند إليه طريقة البداية الجديدة هو أن المنشأة الناتجة هي منشأة جديدة (بغض النظر عن تكوين منشأة جديدة) وبالتالي يبدأ تاريخها بداية من هذا التاريخ. وللطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص تأثير مماثل في الواقع العملي.

إستنتاج ٥٤. تتطلب طريقة البداية الجديدة الاعتراف بجميع الأصول والالتزامات القابلة للتحديد لجميع عمليات الإندماج بالقيمة العادلة كما في تاريخ التوحيد في البيانات المالية للمنشأة الناتجة. ويشمل ذلك الاعتراف بالأصول والالتزامات القابلة للتحديد التي لم يتم الاعتراف بها سابقاً من قبل عمليات الإندماج. بمعنى آخر، تستخدم طريقة البداية الجديدة نفس أساس الاعتراف

والقياس الذي تستخدمه طريقة الإستملاك، ولكنها تطبقها على جميع عمليات الإندماج وليس فقط على العمليات المشتراه.

إستنتاج ٥٥. عند تطوير الورقة التشاورية، وصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص، والطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص، وطريقة البداية الجديدة جميعها تقدم أساساً محتملاً لمحاسبة عمليات التوحيد.

إستنتاج ٥٦. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن التدفقات النقدية المستقبلية واحتمال تقديم الخدمات للمنشأة الناتجة سيكون هو نفسه بشكل عام بغض النظر عن الطريقة المستخدمة لمحاسبة التوحيد. وعلى الرغم من ذلك، يختلف عرض بيانات الأداء المالي والمركز المالي للمنشأة الناتجة بشكل كبير وفقاً للطريقة المطبقة. وإذا تم منح المعدين حرية اختيار الطريقة، فإن ذلك سيقلل من قابلية المقارنة بين المنشآت بمرور الوقت.

إستنتاج ٥٧. اعتبر داعمو الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص التي تستخدم في محاسبة عمليات التوحيد أن هذه الطرق تلبي احتياجات المستخدمين:

(أ) بالنسبة للمعلومات اللازمة لعمليات اتخاذ القرار؛ و

(ب) لتقييم مساءلة المنشأة الناتجة عن استخدامها للموارد.

وذلك لأن مستخدمي البيانات المالية ذات الغرض العام في القطاع العام يستخدمون المعلومات لتقييم الكيفية التي تم بها تخصيص الموارد والظروف المالية للمنشأة. ويمكن الحصول على تلك المعلومات من خلال تطبيق الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص أو الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص.

إستنتاج ٥٨. يتم النظر إلى هذه الطرق على أنها تلبي الخصائص النوعية للملائمة والعرض العادل، لأنها تعكس المبالغ المعترف بها في البيانات المالية لعمليات الإندماج قبل التوحيد. ويمكن تقييم الأداء اللاحق للمنشأة الناتجة، ومسؤوليتها عن إدارة تلك الموارد، على نفس الأساس الذي كان مستخدماً في تقييم المساءلة قبل التوحيد.

إستنتاج ٥٩. يتم النظر إلى الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص أو الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص بشكل عام على أنهما أقل الطرق تكلفة في التطبيق، لأنها:

(أ) تستخدما المبالغ الدفترية الحالية للأصول، والالتزامات، وصافي الأصول/حقوق الملكية لعمليات الإندماج؛ و

(ب) لا تتطلبا تحديد، أو قياس، أو الاعتراف بالأصول والالتزامات التي لم يتم الاعتراف بها قبل التوحيد.

إستنتاج ٦٠. يعتبر الداعمون للطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص أنها أفضل من الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص لأنها تصور التوحيد كما هو في الواقع. وذلك لأنها تعترف بالأصول والالتزامات لعمليات الإندماج في تاريخ التوحيد. ويعتبر داعمو تلك الطريقة أن ذلك هو العرض العادل للتوحيد.

إستنتاج ٦١. أما الذين يدعمون استخدام الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص فيقرون بأن تاريخ عمليات الإندماج قد يساعد على تقييم أداء المنشأة الناتجة. وعند مناقشة مميزات الطرق المختلفة، أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تطبيق الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص دون تناول احتياجات المستخدمين للحصول على معلومات تاريخية قد لا يلبي أهداف إعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٦٢. اعتبر آخرون أن طريقة البداية الجديدة المحاسبية تتفوق مفاهيمياً عن كل من الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص ونسختها المعدلة، وذلك لأن المنشأة الناتجة تكون مسؤولة عن القيمة الحالية لموارد عمليات الإندماج. وهي تقدم أيضاً معلومات أكثر شمولاً عن التوحيد، لأنها تعترف بالأصول والالتزامات القابلة للتحديد لعمليات التوحيد، بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف بها قبل التوحيد.

إستنتاج ٦٣. يعتبر داعمو طريقة البداية الجديدة للمحاسبة أنها تلبي حاجة المستخدمين:

(أ) للمعلومات اللازمة لعمليات اتخاذ القرار؛ و

(ب) لتقييم مساءلة المنشأة الناتجة عن استخدامها للموارد.

(ج) وذلك لأنها تسمح للمستخدمين أن يقوموا بتقييم أفضل للظروف المالية للمنشأة ولكيفية تخصيص الموارد المالية.

إستنتاج ٦٤. يعتبر داعمو طريقة البداية الجديدة في المحاسبة أن هذه الطريقة، وإلى حد كبير، هي امتداد لاستخدام القيمة العادلة في طريقة الإستملاك في المحاسبة. وبالتالي، أثاروا الجدل حول أنه إذا تم تطبيق طريقة الإستملاك على الإستملاكات، فلن يكون هناك سبب لعدم تطبيق معالجة محاسبية مماثلة على عمليات التوحيد.

إستنتاج ٦٥. عند تطوير الورقة التشاورية، وصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى وجهة النظر التي ترى بأن الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص هي الطريقة الملائمة التي ينبغي تطبيقها، لأنها تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الأداء ومساءلة المنشأة الناتجة دون أن تكون المنشأة مضطرة إلى إعادة قياس أصولها والتزاماتها. وعلاوة على ذلك، تعترف بالتوحيد في تاريخ وقوعه. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تسمح بإعادة التقييم بالقيمة العادلة بعد الاعتراف الأولي إذا اعتبرت المنشأة الناتجة أن هذا المنهج سيقدم معلومات أكثر ملائمة للمستخدمين.

إستنتاج ٦٦. دعم المجاوبون على الورقة التشاورية بشكل عام وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص هي الطريقة الملائمة للتطبيق على عمليات التوحيد. وأعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النظر في الطرق المحاسبية الواردة في مسودة العرض ٦٠، ولم يجد سبباً يدعو لتغيير وجهة نظره السابقة. وبالتالي وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه ينبغي تطبيق الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص على عمليات التوحيد وذلك في مسودة العرض

٦٠. وبوصوله لذلك القرار، وافق المجلس على أن الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص ينبغي أن تشمل إفصاحات ملائمة للتأكيد على أن مستخدمي البيانات المالية ذات الغرض العام في القطاع العام يمكنهم الوصول إلى المعلومات التاريخية التي يحتاجونها.

إستنتاج ٦٧. وافق المجاوبون على مسودة العرض ٦٠ بشكل عام على أن الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص هي الطريقة الملائمة التي ينبغي تطبيقها على عمليات التوحيد. وعلى الرغم من ذلك، اعتبر بعض المجاوبين أن الطريقة المحاسبية لتجميع الحصص تقدم معلومات أفضل، ودعموا فقط الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص لأسباب متعلقة بالتكلفة/المنفعة. اعتبر هؤلاء الداعمون أن، في بعض الأحيان، منافع تقديم معلومات عن الفترات السابقة ستفوق تكاليف القيام بذلك. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على هذا الرأي، ووافق أيضاً على أنه ينبغي السماح للمنشأة الناتجة، ولكن ذلك ليس مطلوباً منها، بأن تعرض معلومات عن الفترات السابقة. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه لا ينبغي إعادة بيان المعلومات عن الفترات السابقة، حيث إن القيام بذلك سيتطلب استخدام نقطة اعتراف مختلفة، وهو الأمر الذي سيحد من قابلية المقارنة.

الاستثناءات من مبدأ قياس الأصول والالتزامات والاعتراف بها بقيمها الدفترية السابقة

إستنتاج ٦٨. تتطلب الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص أن تعترف المنشأة الناتجة وتقيس أصول والتزامات عمليات الإندماج بقيمها الدفترية السابقة، وفقاً لمتطلبات تعديل القيم الدفترية لتتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة. ويتم حذف آثار جميع المعاملات بين عمليات الإندماج، سواء كانت قد حدثت قبل أو بعد تاريخ التوحيد، عند إعداد البيانات المالية للمنشأة الناتجة.

إستنتاج ٦٩. نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الظروف التي لن يكون فيها تطبيق هذه المبادئ ملائماً. وحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ثلاثة ظروف يكون فيها الاستثناء من مبدأ الاعتراف و/أو القياس ملائماً:

(أ) **التراخيص والحقوق المماثلة التي تم منحها سابقاً من قبل أحد عمليات الإندماج إلى عملية إندماج أخرى.** قد يتم منح التراخيص والحقوق المماثلة من أحد عمليات الإندماج إلى عملية إندماج أخرى ويتم الاعتراف بها كأصول غير ملموسة من قبل المتلقين. وسيتطلب تطبيق المبادئ العامة أن يتم حذف هذه المعاملة. وعلى الرغم من ذلك، أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الاعتبار أن، عند منح التراخيص أو الحقوق المماثلة، تتم تلبية متطلبات معيار الاعتراف بالأصول غير الملموسة. وعند عدم الاعتراف بالأصول غير الملموسة المبنية داخلياً، فإن ذلك يكون بسبب مشاكل تحديد إذا كان هناك أصول قابلة للتحديد ومتى ستولد منافع اقتصادية متوقعة أو احتمال تقديم خدمات، ومشاكل تحديد تكلفة الأصل بموثوقية. وبمجرد منح ترخيص أو حق مماثل لمتلقي، فإن ذلك يثبت بأن هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع اقتصادية مستقبلية أو احتمال تقديم خدمات. وعلى نفس المنوال، ستنشئ المعاملة تكلفة على الأصل. وبالتالي، تتم تلبية متطلبات معيار الاعتراف بالأصول غير الملموسة. ولذلك، لا يتم حذف الأصل عندما تكون عملية الإندماج التي منحت وتلقت الترخيص أو حق

مماثل هي جزء من التوحيد. ويكون الموقف مماثلاً لذلك عند بيع أصل ملموس من قبل عملية إندماج إلى عملية إندماج أخرى. ولا يؤدي حذف آثار البيع إلى حذف الأصل الملموس في حد ذاته، حيث يكون قد تم الاعتراف سابقاً بالأصل من قبل البائع. وفي حالة الترخيص أو الحق المماثل، فإن حذف المعاملات لا يحذف الأصل غير الملموس، حيث إن المعاملة تقدم دليلاً كافياً على وجود الأصل غير الملموس، وذلك لأن المانح نفسه قد اعترف بذلك الأصل غير الملموس. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه في بعض الحالات عندما تحصل عملية الإندماج على السيطرة على عمليات أخرى، يمكن اعتبار الحق كحق معاد إستملاكه. لم يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن ذلك سيضمن معالجة محاسبية مختلفة، وأشار إلى أنه يتم الاعتراف بالحقوق المعاد إستملاكها كأصول غير ملموسة بموجب طريقة الإستملاك. ولتلك الأسباب، خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه لا ينبغي حذف الأصول المعترف بها فيما يتعلق بالتراخيص أو الحقوق المشابهة التي تم منحها سابقاً من عميلة إندماج إلى عملية إندماج أخرى.

(ب) **الضرائب على الدخل**. في القطاع العام، في عمليات التوحيد، خاصة تلك العمليات التي تم فرضها من قبل مستوى أعلى من الحكومة، قد **يكون** الإعفاء الضريبي جزءاً من شروط التوحيد. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن المنشأة الناتجة عليها أن تعترف بأية عناصر ضريبية كانت موجودة بعد التوحيد وليس بالعناصر الضريبية قبل التوحيد. وعند أخذ تعليقات المجاوبين على مسودة العرض ٦٠ بعين الاعتبار، وافق المجلس على أنه قد تكون هناك حالات ينتج فيها إعفاء ضريبي بعد التوحيد، وليس كجزء من شروط التوحيد. ووافق المجلس على إدراج أحكام التعامل مع كلتا الحالتين في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

(ج) **منافع الموظفين**. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الأصول والالتزامات المطلوب الاعتراف بها من خلال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩ "*منافع الموظفين*"، فيما يتعلق بخطط منافع بعد التوظيف بعد التوحيد قد تختلف عن المبالغ الدفترية المجمعة الخاصة بالمبالغ الدفترية المكافئة لعمليات الإندماج. مثل، عملية التوحيد التي تدخل فيها خمس عمليات إندماج وتلك العمليات هي فقط التي تشارك في خطط منافع **الموظفين** المتعددة. وقبل التوحيد، لا يكون لدى عمليات الإندماج معلومات كافية لتحديد الحصة التناسبية لكل عملية إندماج في تعهد الالتزام، وفي أصول الخطة، وفي التكلفة المرتبطة بالخطة. ونتيجة لذلك، تحاسب عمليات الإندماج عن الخطة كما لو كانت خطة مساهمة محددة. وبعد التوحيد، تكون المنشأة الناتجة هي المشارك الوحيد في الخطة، وتكون قادرة على تحديد تعهدها المحدد للمنافع، وأصول الخطة، والتكلفة المرتبطة بالخطة. وبالتالي تعد المعالجة المحاسبية للخطة باعتبارها خطة منافع محددة من تاريخ التوحيد. وافق المجلس على أن بيان المركز المالي الافتتاحي للمنشأة الناتجة ينبغي أن يشمل الأصول والالتزامات التي تم قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٩.

الاعتراف وقياس مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية الناتجة عن التوحيد

إستنتاج ٧٠. عند تطوير مسودة العرض ٦٠، أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه قد ينتج مبلغ متبقي نتيجة للتوحيد. ونظر المجلس في كيفية الاعتراف بهذا المبلغ وقياسه. ووافق المجلس على أن المبلغ المتبقي لا يعكس الأداء المالي للمنشأة الناتجة، وخلص إلى أنه ينبغي الاعتراف بالمبلغ المتبقي في بيان المركز المالي الافتتاحي للمنشأة الناتجة.

إستنتاج ٧١. ونظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في طبيعة المبلغ المتبقي. واعتبر المجلس أنه، بالنسبة للتوحيد غير الخاضع لسيطرة مشتركة، فإن المبلغ المتبقي يمثل الأداء المالي السابق لعمليات الإندماج غير المدرجة في صافي الأصول/حقوق الملكية المنقولة. ووافق المجلس على أنه ينبغي إدراج المبلغ المتبقي في الرصيد الافتتاحي لصافي الأصول/حقوق الملكية للمنشأة الناتجة عندما لا يكون التوحيد تحت سيطرة مشتركة.

إستنتاج ٧٢. ورأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه، بالنسبة للتوحيد الذي يخضع لسيطرة مشتركة، تمثل المبالغ المتبقية النتائج المالية المترتبة على القرارات التي اتخذتها المنشأة المسيطرة عند وضع أو قبول شروط التوحيد. وبالتالي، وافق المجلس على أنه ينبغي معاملة المبلغ المتبقي كمساهمة ملكية أو توزيع ملكية عندما يحدث التوحيد تحت سيطرة مشتركة.

إستنتاج ٧٣. نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في العناصر التي ينبغي أن يتم إدراجها في المبلغ المتبقي. وأشار المجلس إلى أن الطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص عادة ما تعترف بالتوحيد على أنه ينتج، في الجوهر، منشأة جديدة في التاريخ الذي يحدث فيه الإندماج. حيث إن المنشأة الجديدة لن تكون قد ولدت مكونات أخرى من مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية مثل الفائض أو العجز التراكمي، أو فائض إعادة التقييم، وسيتم إدراج جميع عناصر الأصول/حقوق الملكية كجزء من المبلغ المتبقي.

إستنتاج ٧٤. واعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هذا المنهج يعكس بأفضل صورة الأساس المفاهيمي للتوحيد ووافق على أنه ينبغي اعتبار جميع العناصر في صافي الأصول/حقوق الملكية في تاريخ التوحيد كجزء من المبلغ المتبقي. وبالوصول إلى تلك الرؤية، وافق المجلس على أنه قد يكون لذلك المنهج نتائج على بعض المنشآت. فعلى سبيل المثال، سيشمل المبلغ المتبقي أي فائض إعادة تقييم تم الاعتراف به سابقاً، وعلى الأرجح يتم الاعتراف بأية انخفاضات في التقييمات المستقبلية في الفائض أو العجز. وذلك لأن فائض إعادة التقييم الذي تم الاعتراف به سابقاً لن يكون متاحاً بعد ذلك ليمتص الانخفاضات في إعادات التقييم السابقة.

إستنتاج ٧٥. وهناك نتائج أخرى مرتبطة بالتوحيد الذي يخضع للسيطرة المشتركة. تعترف المنشأة الناتجة بالمبلغ المتبقي ولكن تستمر المنشأة المسيطرة في الاعتراف بالمكونات السابقة لصافي الأصول/ حقوق الملكية في بياناتها المالية الموحدة، مما ينتج عنه تعديلات مستمرة متعلقة بالتوحيد. ولم يعتبر المجلس أن هذه النتائج ستفوق منافع تطبيق المنهج المفاهيمي.

الردود على مسودة العرض ٦٠

إستنتاج ٧٦. رغم أن معظم المجاوبين على مسودة العرض ٦٠ دعموا منهج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يتعلق بالمبلغ المتبقي، إلا أن عدداً كبيراً منهم لم يقم بذلك. وفيما يلي الأسباب الرئيسية التي أدلى بها المجاوبون لعدم دعم المعالجة المقترحة للمبلغ المتبقي:

(أ) الاحتفاظ بالاحتياطيات القائمة يمثل بشكل أفضل الإندماج، وهو أكثر شفافية ويلبي بصورة أفضل احتياجات المستخدمين؛

(ب) سينتج عن المقترحات معلومات موثوقة حول احتياطيات إعادة التقييم التي تم تجاهلها؛

(ج) بالنسبة لعمليات التوحيد تحت السيطرة المشتركة، قد تستمر المنشأة المدمجة بفاعلية كمنشأة واحدة وليس كمنشأتين منفصلتين أو أكثر، بدلاً من كونها منشأة جديدة؛

(د) الإبلاغ عن الخسائر اللاحقة لإعادة التقييم باعتبارها مصاريف قد يؤدي إلى العرض الخاطئ للأداء المالي في السنوات التالية؛

(هـ) ستؤدي المقترحات إلى إنتاج تعديلات مستمرة متعلقة بتوحيد البيانات عندما يحدث التوحيد تحت سيطرة مشتركة، وستفوق الحاجة إلى إعداد تلك التعديلات منافع الاعتراف بمبلغ متبقي واحد؛ و

(و) ستؤثر المقترحات على مجموعة كبيرة من الاحتياطيات، بما في ذلك احتياطيات منافع الموظفين، والتحوط، والاحتياطيات المقيدة بموجب القانون، وهو الأمر الذي لا يتسق مع متطلبات مسودة العرض ٦٠ التي تقتضي الحفاظ على التصنيفات والتسميات القائمة.

إستنتاج ٧٧. اقتنع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ببعض الأسباب التي قادها المجاوبون. وبشكل خاص أقر المجلس بأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٦٠ قد تكون غير متسقة داخلياً.

إستنتاج ٧٨. وبذلك أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النظر في مقترح طلب أن يتم الاعتراف في المبلغ المتبقي بجميع المبالغ التي تم الاعتراف بها في صافي الأصول/حقوق الملكية.

إستنتاج ٧٩. خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن العرض الأكثر ملائمة لصافي الأصول/حقوق الملكية سيعتمد على ظروف التوحيد. في عمليات التوحيد التي لا تخضع لسيطرة مشتركة، والتي لا يكون فيها احتياطيات مثل الاحتياطيات التي تمت الإشارة إليها في الإستنتاج ٧٦(و) بالأعلى، فقد يوفر تقديم رصيد واحد افتتاحي في صافي الأصول/حقوق الملكية معلومات

معروضة عرضاً عادلاً. وفي عمليات التوحيد تحت السيطرة المشتركة، والتي يكون فيها احتياطيات مثل التي تمت الإشارة إليها في الإستنتاج ٧٦(و) بالأعلى، على الأرجح لا يوفر تقديم رصيد واحد افتتاحي في صافي الأصول/حقوق الملكية معلومات معروضة عرضاً عادلاً. وفي مثل هذه الحالات، ينتج عن عرض مكونات منفصلة من صافي الأصول/حقوق الملكية معلومات مفيدة وأكثر ملائمة.

إستنتاج ٨٠. وبالتالي، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدم تحديد مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية التي ينبغي عرضها، حيث ترك الحكم للمعدين الذين يمكنهم تحديد أكثر المعالجات ملائمة. ووافق المجلس على تعديل المتطلبات وفقاً لذلك.

فترة القياس

إستنتاج ٨١. يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ للمنشأة المستملِكة بسنة واحدة بعد تاريخ الإستملاك لتكمل محاسبة الإستملاك. وذلك لإتاحة وقت كافٍ للمنشأة المستملِكة للحصول على المعلومات التي تمكنها من تحديد القيمة العادلة لأصول والتزامات العملية المستملِكة.

إستنتاج ٨٢. ونظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كانت تلك المدة سالفة الذكر مطلوبة عند إعداد المعالجة المحاسبية للتوحيد. فالطريقة المحاسبية المعدلة لتجميع الحصص لا تتطلب إعادة بيان الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في تاريخ التوحيد. وعلى أي حال، أشار المجلس إلى أنه قد يكون لعمليات الإندماج سياسات محاسبية مختلفة، والتي قد ينتج عنها أن يتم طلب إعادة بيان بعض الأصول والالتزامات لتتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة. فعلى سبيل المثال، قد تطبق المنشأة الناتجة سياسة محاسبية تقتضي إعادة تقييم بعض الأصول مثل العقارات والمصانع والمعدات. وإذا كانت عملية أو أكثر من عمليات الإندماج قد تبنت سابقاً سياسة محاسبية لقياس هذه الأصول بتكلفتها، فإن الأثر العملي لتحديد المبالغ الدفترية لهذه الأصول بموجب نموذج إعادة التقييم سيكون مماثلاً لأثر تحديد قيمها العادلة. ولهذا، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه من الملائم أن يتم السماح للمنشأة الناتجة بوقت للحصول على المعلومات التي تحتاجها لتعيد بيان الأصول والالتزامات لتتوافق مع سياساتها المحاسبية. ووافق المجلس على أن تكون تلك الفترة هي سنة.

عمليات الإندماج التي لم تكن تطبق سابقاً معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي

إستنتاج ٨٣. عند وضع هذا المعيار، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان من الضروري إدراج أحكام معينة لتناول الموقف الذي تكون فيه عمليات الإندماج لم تطبق سابقاً معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد يتم توحيد إحدى منشآت القطاع العام التي كانت تطبق سابقاً معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي مع منشأة قطاع عام أخرى تكون طبقت سابقاً أساساً محاسبياً آخر. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يكون الاعتراف وقياس أصول والتزامات منشأة القطاع العام الثانية بقيمها الدفترية متسقاً مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي.

إستنتاج ٨٤. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى عدم وجود حاجة إلى وجود أحكام منفصلة في هذا المعيار. وتتطلب الفقرة ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ من المنشأة الناتجة أن تعدل القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد الخاصة بعمليات الإندماج عندما يطلب منها أن تتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة. واعتبر المجلس أن هذا المطلب كافياً لتناول معظم الظروف عندما لا تكون عملية إندماج أو أكثر قد طبقت في وقت سابق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي.

إستنتاج ٨٥. وصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى وجهة نظر ترى أنه عندما يكون تعديل القيم الدفترية لتتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة غير كافٍ لتحقيق الامتثال بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي، يتم اعتبار أن المنشأة الناتجة هي منشأة تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي للمرة الأولى. قد يحدث ذلك عندما تكون عملية أو أكثر من عمليات الإندماج قد طبقت في وقت سابق الأساس النقدي في المحاسبة وبالتالي لم تعترف سابقاً بأصول والتزامات معينة. وفي مثل هذه الحالات، تطبق المنشأة الناتجة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣ "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*"، عند إعدادها لبياناتها المالية الأولى بعد الإندماج.

محاسبة الإستملاك (الفقرات ٥٨ – ١٢٥)

أسباب تطبيق طريقة الإستملاك المحاسبية على الإستملاكات

إستنتاج ٨٦. عند وضع الورقة التشاورية، لم يصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى رأي نهائي بخصوص "إذا كان استخدام القيمة العادلة كأساس قياس، هو أمر ملائم بالنسبة لبعض أو كل عمليات الإستملاك التي تتم في القطاع العام." وذلك لأن أنواع الإستملاكات الأكثر انتشاراً تحدث عند إستملاك العمليات لتحقيق أهداف تتعلق بتقديم السلع و/أو الخدمات، وليس لتوليد منافع اقتصادية تعود على حملة حقوق الملكية. وعلاوة على ذلك، لا تشمل كثير من الإستملاكات نقل مقابل مالي. ويعتبر البعض أن تلك الأنواع من الإستملاكات تختلف بطبيعتها عن إندماج الأعمال وفقاً للتعريف الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، "لانعدام وجود" مفهوم إستملاك عملية بصورة مباشرة نظير نقل مقابل مالي. ودعم المجاوبون على الورقة التشاورية بشكل عام استخدام القيمة العادلة في الإستملاكات التي يتم فيها نقل مقابل مالي. وبالنسبة للإستملاكات التي لا يتم فيها نقل مقابل مالي، كان هناك دعماً مساوياً واسع النطاق لاستخدام قياس القيمة العادلة وللقياس بالمبالغ الدفترية.

إستنتاج ٨٧. ويعكس النقاش الذي أثير في الوقة التشاورية منهج التصنيف الوارد فيها. وفي الورقة التشاورية، اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الحصول على السيطرة هو المعيار المحدد الوحيد لتمييز التوحيد عن الإستملاك. وقرر المجلس لاحقاً أن يكمل مبدأ الحصول على السيطرة بعاملين آخرين، وهما المقابل المالي واتخاذ القرار. ورأى المجلس أن ذلك سيؤدي إلى أن يتم تصنيف عدد أقل من عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاكات مقارنة بمنهج الورقة التشاورية. فعمليات إندماج الأعمال في القطاع العام التي تم تصنيفها كإستملاكات ستكون مماثلة في طبيعتها لعمليات إندماج الأعمال التي تناولها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إستنتاج ٨٨. بالنظر إلى منهج التصنيف المراجع الذي وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تطبيقه، أعاد المجلس النظر في تحديد الطريقة المحاسبية الأكثر ملائمة للإستملاك. وخلص المجلس إلى أن طريقة الإستملاك كانت ملائمة، ووافق على تبني طريقة الإستملاك كما تم توضيحها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ باعتبارها الطريقة المحاسبية للإستملاك في هذا المعيار. دعم المجاوبون على مسودة العرض ٦٠ هذا المنهج.

الاختلافات عن المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

إستنتاج ٨٩. يشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ المعالجة المحاسبية التي تعتمد على المعايير الأخرى لإعداد التقارير المالية التي ليس لها مكافئ في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مثل الضرائب على الدخل والدفعات على أساس الأسهم. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على عدم إدراج المتطلبات التفصيلية المحددة الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، على أن يدرج إشارات إلى المعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتعامل مع هذا الموضوع.

إستنتاج ٩٠. نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان من المطلوب إضافة أية إرشادات إضافية على الإرشادات التي يقدمها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وأشار المجلس إلى أن الإستملاكات في القطاع العام قد تشمل الأصول والالتزامات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية التي لم يتم تناولها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وبالتالي، وافق المجلس على إدراج إرشادات إضافية عن العناصر غير التبادلية التالية:

(أ) الإعفاءات الضريبية؛ و

(ب) القياس اللاحق للتحويلات، والقروض الميسرة والمنافع المشابهة التي تستلمها عملية الإندماج على أساس المعايير التي يمكن أن تتغير نتيجة للإستملاك.

إستنتاج ٩١. نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعليقات المجاوبين على مسودة العرض ٦٠ فيما يتعلق بطريقة الإستملاك. ونتيجة لذلك، وافق المجلس على إدخال بعض التغيرات الطفيفة على المتطلبات:

تم تعديل مطلب الإعفاء الضريبي للسماح بتلك الحالات التي يتم فيها الإعفاء الضريبي بعد الإستملاك علاوة على الحالات التي يشكل فيها الإعفاء الضريبي جزءاً من شروط الإستملاك.

ونظر المجلس فيما إذا كان من المطلوب إضافة أية إعفاءات إضافية من مبادئ الاعتراف والقياس أو أية إرشادات إضافية حول طريقة الإستملاك. وخلص المجلس إلى عدم وجود حاجة لأية أحكام إضافية، حيث رأى أن الأحكام الواردة في هذا المعيار أو في المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام واضحة بشكل كافي.

العمليات المشتراه التي لم تطبق سابقاً معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي

إستنتاج ٩٢. عند وضع هذا المعيار، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان من الضروري أن يتم إدراج أحكام معينة لتناول الموقف الذي لم تطبق فيه سابقاً عملية مستملكة أو أكثر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وخلص المجلس إلى عدم وجود حاجة لإدراج أحكام منفصلة في هذا المعيار. تتطلب الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام٤٠ من المنشأة المستمِلكة أن تعترف بالأصول المستلمة القابلة للتحديد، والافتراضات المضمونة وأية حصص غير مسيطرة في العملية المستمِلكة. وتتطلب الفقرة ٧٢ من المعيار من

المنشأة المستملِكة أن تقيس الأصول والالتزامات المشتراه بالقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك. وبالتالي، تقيس المنشأة المستملِكة جميع الأصول والالتزامات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، بغض النظر عن الأساس المحاسبي الذي تم تبنيه سابقاً من قبل المنشأة المستملِكة.

لا يمكن تحديد القيمة العادلة

إستنتاج ٩٣. علق المجاوبون على مسودة العرض ٦٠، أنه في الحالات الإستثنائية، قد يكون من غير العملي للمنشأة المستملِكة أن تحدد القيمة العادلة لعنصر واقترح المجاوبون أن استخدام القيمة الدفترية السابقة للعنصر قد يكون بديلاً ملائماً. ونظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في هذا المقترح ولكنه خلص إلى أن استخدام القيمة الدفترية قد لا يكون ملائماً في جميع الحالات، خاصة إذا كانت العملية المستملِكة لا تطبق المعايير المحاسبية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ووافق المجلس على أن المنشآت ينبغي أن تطبق المتطلبات الحالية الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وبشكل خاص، أشار المجلس إلى أنه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"، لا يكون تطبيق مطلب معين أمر عملي عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه رغم بذلها لجهد ملائم في القيام بذلك. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣ إرشادات إضافية. وفي هذه الحالات، تقيس المنشأة المستملِكة العنصر كما في تاريخ الإستملاك بأسلوب متسق مع المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام ومع السياسات المحاسبية للمنشأة المستملِكة، وتقوم بالإفصاحات المطلوبة من خلال المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام. ورأى المجلس أنه سيكون من الملائم أن يتم قياس العنصر بقيمته الدفترية السابقة فقط عندما تكون القيمة الدفترية متسقة مع المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام ومع السياسات المحاسبية للمنشأة المستملِكة.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ نتيجة للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ٢٠١٨

إستنتاج٩٤. استعرض مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المراجعات التي تمت على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*عمليات اندماج الأعمال*"، المدرجة في *التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دورة* ٢٠١٥-٢٠١٧ التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠١٧. والأساس المنطقي الذي استند إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإدخال تلك التعديلات منصوص عليه في أسس الاستنتاج، واتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه لا يوجد سبب معين خاص بالقطاع العام يحول دون تبني التعديلات، لأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ يتعامل مع محاسبة الاستملاك الذي يتحقق على مراحل بنفس طريقة تعامل المعيار الدولي لإعداد التقارير الدولية ٣ مع هذه المعالجة.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ نتيجة للتحسينات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ٢٠١٩

إستنتاج٩٥. حُذفت الفقرة المتعلقة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣، *تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام)، دون قصد عندما صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠؛* أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفقرة ١٢٦ج للتأكيد على الاتساق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣٣.

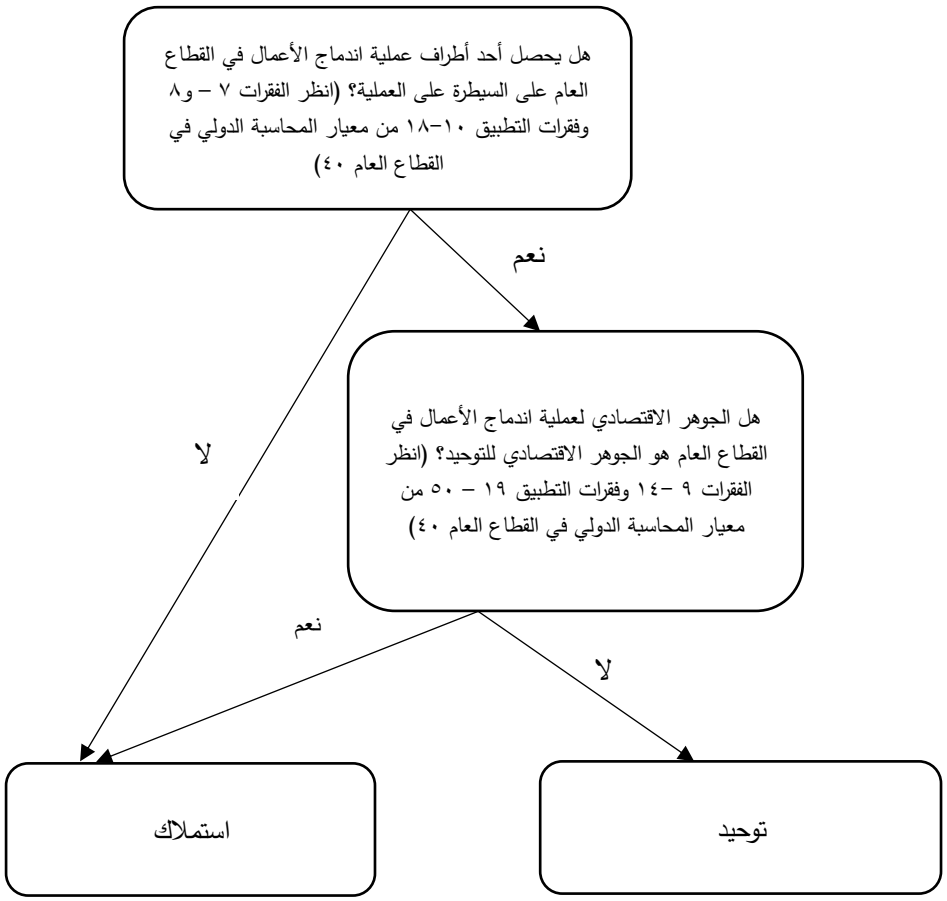
إرشادات التطبيق

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ ولكنها ليست جزءاً منه.

تطبيق ١. الغرض من هذه الإرشادات للتطبيق هو شرح جوانب معينة من متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام

تطبيق ٢. يلخص الشكل التوضيحي التالي العملية التي أسسها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ لتصنيف عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام.



أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ ولكنها ليست جزءاً منه.

تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام

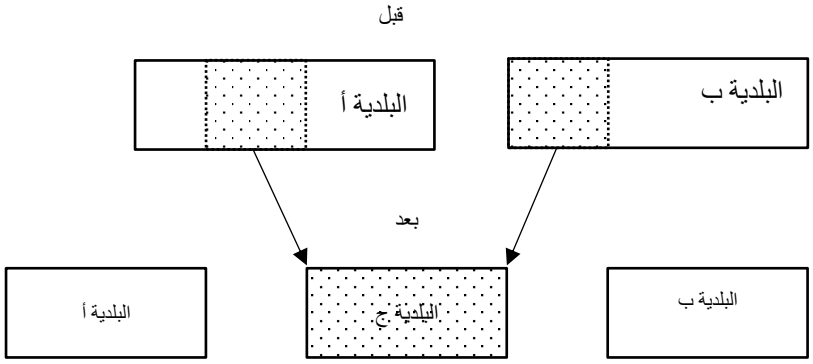
نتائج تطبيق الفقرات ٧ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٠ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ١. تشرح السيناريوهات التالية عملية تصنيف عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام. تصور هذه السيناريوهات مواقف افتراضية. رغم أن بعض الجوانب الواردة بها قد تمثل أنماطاً حقيقية، وقد تكون هناك حاجة لتقييم جميع الحقائق والظروف المتعلقة بنمط معين حقيقي عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال ٢. يتم شرح كل سيناريو من خلال رسم توضيحي. وعندما تتطلب عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام عمليات تشكل جزءاً من منشأة اقتصادية، ولكن ليس كل المنشأة الاقتصادية، فسيتم تظليل العمليات الداخلة في الإندماج، والمنشأة التي يتم تكوينها نتيجة للإندماج، في الشكل التوضيحي. وعندما يتم تضمين أكثر من منشأة واحدة معدة للتقارير في المنشأة الاقتصادية، فيتم رسم الخط الذي يمثل المنشأة الاقتصادية بخط مقطع.

سيناريو ١: إعادة تنظيم حكومة محلية من خلال إعادة تنظيم الحدود المحلية

مثال ٣. يشرح الشكل التوضيحي التالي خلق بلدية جديدة من خلال إندماج بعض العمليات من بلديتين قائمتين بالفعل



مثال ٤. في هذا السيناريو، تمت إعادة ترسيم الحدود بين البلديتين القائمتين، البلدية أ والبلدية ب، من خلال البرلمان عن طريق سن تشريع؛ لا يسيطر البرلمان ولا الحكومة المركزية على البلدية أ أو البلدية ب. ويتم نقل جزء من المسؤولية عن الحدود السابقة لكل بلدية إلى بلدية جديدة، البلدية ج. وتم دمج العمليات المتعلقة بالحدود المنقولة لتشكل البلدية ج. وبذلك تقع عملية إندماج للأعمال في القطاع العام.

مثال ٥. من ناحية أخرى تظل البلديتان أ، وب على نفس الوضع وتحتفظان بجهاتهما الإدارية. تم اختيار جهة إدارية جديدة (غير مرتبطة بالجهات الإدارية للبلدية أ أو البلدية ب) لتدير عمليات البلدية ج التي تم نقلها من البلديتين الأخرتين.

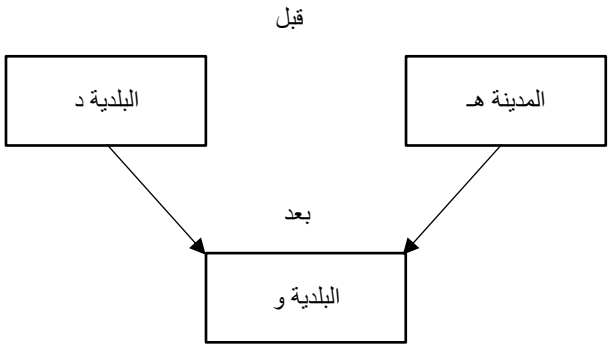
مثال ٦. يعد خلق البلدية ج عملية إندماج أعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار هو إذا كان أحد أطراف الإندماج قد حصل على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ٧. البلدية ج لها جهة إدارية منتخبة جديدة، غير مرتبطة بالجهات الإدارية للبلديتين أ، وب. لا تملك البلدية أ أو البلدية ب أية صلاحيات على البلدية ج. وكذلك ليس لهما تعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي قد تنتج عن أي عمل تشترك فيه البلدية ج.

مثال ٨. لم تحصل أي من البلديتين أ، أو ب على السيطرة على البلدية ج نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام. وبالتالي تم تصنيف الإندماج كتوحيد.

سيناريو ٢: إعادة تنظيم حكومة محلية من خلال دمج البلديات في منشأة قانونية جديدة

مثال ٩. يشرح الشكل التوضيحي التالي عملية خلق بلدية جديدة من خلال دمج جميع عمليات البلديتين القائمتين في منشأة قانونية جديدة.



مثال ١٠. في هذا السيناريو، تحدث عملية إندماج الأعمال في القطاع العام التي يتم من خلالها تكوين البلدية ولتجمع بين عمليات (والأصول والإلتزامات ومكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المرتبطة بها) البلدية **د** والمدينة **هـ**. وقبل الإندماج، لم تكن البلدية **د** والمدينة **هـ** تخضعان لسيطرة مشتركة. وتم فرض الإندماج من قبل حكومة المقاطعة (طرف آخر) عن طريق سن تشريع. وتمتلك حكومة المقاطعة الصلاحية القانونية التي تمكنها من توجيه المنشأتين نحو الدخول في الإندماج، من خلال سن تشريع، حتى لو لم تكن تسيطر عليهما.

مثال ١١. ينص التشريع الذي أدى إلى تكوين البلدية وعلى تكوين جهة إدارية جديدة ليس لها أية روابط بالبلدية د أو المدينة هـ. وليس للبلدية د أو المدينة هـ أي دور في تحديد شروط الإندماج. وبعد الإندماج، لا يكون هناك وجود للبلدية د أو المدينة هـ.

مثال ١٢. خلق البلدية وهو عملية إندماج أعمال في القطاع العام. ولتحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك الإندماج كتوحيد أو كإستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار هو إذا كان أحد أطراف الإندماج قد حصل على السيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ١٣. البلدية ولها جهة إدارية جديدة مشكلة، غير مرتبطة بالجهات الإدارية للبلدية د والمدينة هـ. لا تمتلك البلدية د ولا المدينة هـ أية صلاحيات على البلدية و. وليس لهما تعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي قد تنتج عن أي عمل يتم الاشتراك فيه مع البلدية و.

مثال ١٤. لم تحصل أي من البلدية د ولا المدينة هـ على السيطرة على البلدية ونتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام. وبالتالي تم تصنيف الإندماج كتوحيد.

سيناريو ٢: اختلاف

مثال ١٥. في سيناريو ٢، ينص القانون الذي أدى إلى تكوين البلدية وعلى تكوين جهة إدارية جديدة غير مرتبطة بالبلدية د أو المدينة هـ. وفي هذا السيناريو المختلف، ينص القانون الذي أدى إلى تكوين البلدية وعلى أن تكون الجهة الإدارية للبلدية د هي أيضاً الجهة الإدارية للبلدية و.

مثال ١٦. يوحي ذلك بأنه كجزء من عملية إندماج الأعمال في القطاع العام التي أدت إلى تكوين البلدية و، تحصل البلدية د على السيطرة على عمليات المدينة هـ. وبالرغم من ذلك، يعتمد تقييم إذا كانت البلدية د قد حصلت على السيطرة على جوهر الإندماج، وليس على شكله القانوني. وعند إعدادها لبياناتها المالية الأولى، تأخذ البلدية وبعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٧–٨ وفقرات التطبيق ١٠–١٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال ١٧. في هذا السيناريو المختلف، يفترض أن ينتج عن القانون الذي نص على أن تصبح الجهة الإدارية للبلدية د هي الجهة الإدارية للبلدية وأن تحصل البلدية د على ما يلي:

(أ) صلاحيات على عمليات المدينة هـ؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من اشتراكها في تلك العمليات؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على هذه العمليات في التأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من تلك العمليات.

مثال ١٨. خلصت البلدية إلى أنه، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، حصلت البلدية د على السيطرة على المدينة هـ. تأخذ البلدية وبعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ –١٤

وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد إذا كان الجوهر الاقتصادي لعملية الإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ١٩. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير البلدية وإلى أن الإندماج لا ينتج عنه علاقة منشأة مسيطرة/ منشأة مسيطر عليها بين البلدية د والمدينة هـ. ويتسق ذلك مع كل من التوحيد والإستملاك. وتشير البلدية وأيضاً إلى أن البلدية د تحصل على القدرة على الوصول إلى المنافع الاقتصادية أو احتمال تقديم الخدمات المماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها من خلال الاتفاق المشترك؛ قد يوحي ذلك بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للإستملاك، ولكن ليس بصورة حاسمة.

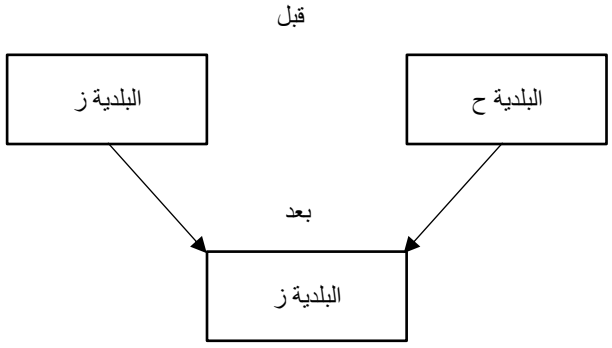
مثال ٢٠. عند الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير البلدية وإلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي لأنه لا يوجد طرف له إستحقاق في صافي أصول المدينة هـ (بمعنى أنه لا يوجد مالكين سابقين لديهم حصص ملكية قابلة للقياس الكمي). ويوحي ذلك بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٢١. وعند الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار، تشير البلدية وإلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام قد تم فرضها من قبل حكومة المقاطعة (طرف آخر) وأن البلدية د والمدينة هـ ليس لهما أي دور في تحديد شروط الإندماج. وقد يوحي ذلك بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٢٢. عند النظر في كل تلك العوامل معاً، تعتبر البلدية وأنه ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كتوحيد. وبالوصول إلى هذا القرار، تعتبر البلدية وأن غياب المقابل المالي لأنه لا يوجد طرف له إستحقاق في صافي أصول العملية هو أكثر العوامل قوة لتحديد الجوهر الاقتصادي للإندماج.

سيناريو ٣: إعادة تنظيم الحكومة المحلية من خلال دمج البلديات في منشأة قانونية قائمة

مثال ٢٣. يشرح الشكل التوضيحي التالي إندماج جميع العمليات لبلديتين قائمتين في منشأة قانونية قائمة.



مثال ٢٤. في هذا السيناريو، تحدث عملية إندماج الأعمال في القطاع العام التي يتم فيها دمج البلدية ز والبلدية ح (والأصول والإلتزامات ومكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المرتبطة بهما) في المنشأة القانونية للبلدية ز. وقبل الإندماج، لم تكن البلديتان ز وح تحت السيطرة المشتركة. تم فرض الإندماج من قبل الحكومة المركزية (طرف آخر) من خلال قانون. الحكومة المركزية لديها سلطة قانونية لتوجيه تلك المنشأتين للإندماج، من خلال القانون، رغم أنها لا تسيطر عليهما.

مثال ٢٥. ينص القانون الذي يؤثر على الإندماج على استمرار الجهة الإدارية للبلدية ز في كونها الجهة الإدارية للمنشأة المدمجة. وليس للبلدتين ز وح أي دور في تحديد شروط الإندماج. وبعد عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، لا يصبح هناك وجود للبلدية ح.

مثال ٢٦. تقترح تلك الحقائق أنه كجزء من عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تحصل البلدية ز على السيطرة على عمليات البلدية ح. وعلى أي حال، يعتمد تقييم إذا كانت البلدية ز قد حصلت على السيطرة على جوهر الإندماج، وليس شكله القانوني. تأخذ البلدية ز بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٧ – ٨ وفقرات التطبيق ١٠ – ١٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديدها إذا كانت ستصنف الإندماج كتوحيد أو كإستملاك.

مثال ٢٧. في هذا السيناريو، من المفترض أن ينتج عن التشريع الذي ينص على استمرار الجهة الإدارية للبلدية ز باعتبارها الجهة الإدارية للمنشأة المدمجة أن تحصل البلدية ز على ما يلي:

(أ) صلاحيات على عمليات البلدية هـ؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من الاشتراك في تلك العمليات؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على هذه العمليات في التأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من تلك العمليات.

مثال ٢٨. خلصت المنشأة ز إلى أنها نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام قد حصلت على السيطرة على البلدية هـ. وتأخذ البلدية ز بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ لتحديد إذا كان الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٢٩. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير البلدية ز إلى أنه لا ينتج عن الإندماج علاقة منشأة مسيطرة/مسيطر عليها بين البلدية ز والبلدية ح. ويتسق ذلك مع كل من التوحيد والإندماج. وتشير البلدية ز أيضاً إلى أنها حصولها على القدرة على الوصول إلى المنافع الاقتصادية أو احتمال تقديم الخدمات مشابه لما كانت ستحصل عليه من خلال الاتفاق المشترك؛ وقد يوحي ذلك بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للإستملاك ولكن ليس بصورة حاسمة.

مثال ٣٠. عند الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير البلدية ز إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي لأنه لا يوجد طرف له إستحقاق في صافي أصول البلدية ح (بمعنى أنه لا يوجد مالكين سابقين للبلدية ح لديهم حصص ملكية قابلة للقياس الكمي). ويوحي ذلك بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٣١. وعند الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار، تشير البلدية ز إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام قد تم فرضها من قبل الحكومة المركزية (طرف آخر) وأن البلدية ز والبلدية ح ليس لهما أي دور في تحديد شروط الإندماج. وقد يوحي ذلك بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٣٢. عند النظر في كل تلك العوامل معاً، تعتبر البلدية ز أنه ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كتوحيد. وبالوصول إلى هذا القرار، تعتبر البلدية ز أن غياب المقابل المالي لأنه لا يوجد طرف له إستحقاق في صافي أصول العملية هو أكثر العوامل قوة لتحديد الجوهر الاقتصادي للإندماج.

سيناريو ٣. اختلاف

مثال ٣٣. في سيناريو ٣، ينص القانون على أن تكون الجهة الإدارية للبلدية ز هي الجهة الإدارية للمنشأة المدمجة. وفي هذا السيناريو المختلف، ينص القانون على تشكيل جهة إدارية جديدة ليس لها علاقة بالبلدية ز أو البلدية ح.

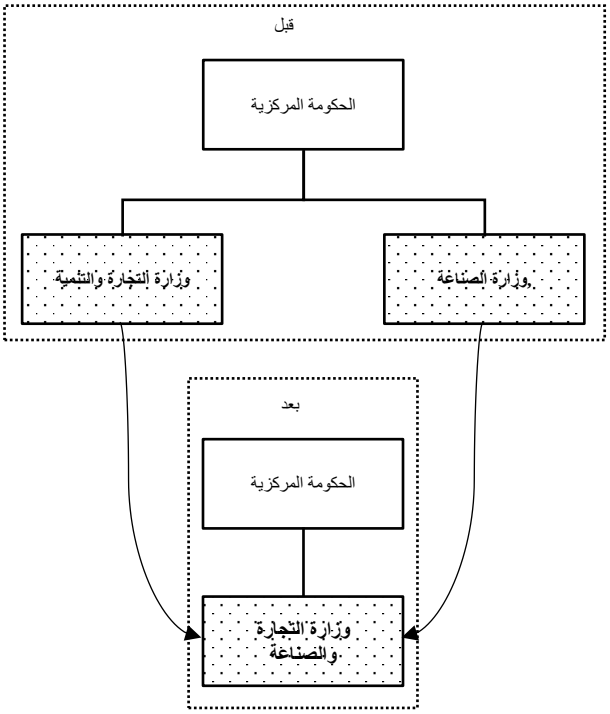
مثال ٣٤. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف تلك العملية لإندماج الأعمال في القطاع العام على أنها توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار هو إذا كان أحد أطراف الإندماج قد حصل على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ٣٥. رغم استمرار شكلها القانوني، فإن للبلدية ز جهة إدارية مكونة جديدة، غير مرتبطة بالجهة الإدارية السابقة للبلدية ح. وبالتالي، لا تحصل البلدية السابقة ز على سلطة على البلدية ح. وكذلك لا تحصل على التعرض، أو الحقوق، للمنافع المختلفة التي تنتج عن الاشتراك في البلدية ح.

مثال ٣٦. لم تحصل البلدية ز على السيطرة على البلدية ح نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام. وبالتالي يتم تصنيف الإندماج كتوحيد.

سيناريو ٤. إعادة هيكلة وزارات الحكومة المركزية

مثال ٣٧. يشرح الشكل التوضيحي التالي إعادة تنظيم وزارات الحكومة المركزية من خلال دمج وزارة التجارة والتنمية مع وزارة الصناعة في وزارة مشكلة جديدة وهي وزارة التجارة والصناعة.



مثال ٣٨. في هذا السيناريو، تحدث عملية إندماج الأعمال في القطاع العام التي يتم فيها تشكيل وزارة التجارة والصناعة لتدمج عمليات (والأصول والإلتزامات ومكونات صافي الأصول/حقوق الملكية) وزارة التجارة والتنمية مع وزارة الصناعة. تخضع جميع الوزارات، قبل وبعد الإندماج، لسيطرة الحكومة المركزية. يتم فرض الإندماج من قبل الحكومة المركزية بواسطة سيطرتها على الوزارات. ليس لوزارة التجارة والتنمية ولا وزارة الصناعة أي دور في تحديد شروط الإندماج.

مثال ٣٩. لتفعيل الإندماج، تعطي الحكومة المركزية مسؤولية وزارة التجارة والصناعة الجديدة لوزير الصناعة والجهة الحاكمة لوزارة الصناعة. وبعد الإندماج، لا يصبح هناك وجود لوزارة التنمية والتجارة أو لوزارة الصناعة.

مثال ٤٠. وحيث إن الحكومة المركزية تسيطر على نفس العمليات قبل وبعد عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، لا تعد الحكومة المركزية تقاريراً بشأن الإندماج في بياناتها المالية الموحدة. وتقدم وزارة التجارة والصناعة تقارير حول الإندماج.

مثال ٤١. عملية خلق وزارة التجارة والصناعة هي عملية إندماج أعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار هو إذا كان أحد أطراف الإندماج قد حصل على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ٤٢. تعطي الحكومة المركزية مسؤولية الوزارة الجديدة للتجارة والصناعة لوزارة الصناعة وللجهة الإدارية لوزارة الصناعة. ويوحي ذلك بأنه كجزء من عملية إندماج الأعمال في القطاع العام التي أدت إلى خلق وزارة التجارة والصناعة الجديدة، تحصل وزارة الصناعة على السيطرة على عمليات وزارة التجارة والتنمية. وبالرغم من ذلك، يعتمد تقييم إذا كانت وزارة الصناعة قد حصلت على السيطرة على جوهر الإندماج، وليس على شكله. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف الإندماج كتوحيد أم كإستملاك، فإن وزارة التجارة والصناعة تأخذ بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٧ – ٨ وفقرات التطبيق ١٠ – ١٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال ٤٣. في هذا السيناريو، يفترض أنه ينتج عن قرار الحكومة المركزية لإعطاء مسؤولية الوزارة الجديدة للتجارة والصناعة لوزارة الصناعة والجهة الإدارية لوزارة الصناعة أن تحصل وزارة الصناعة على ما يلي:

(أ) صلاحيات على عمليات وزارة التجارة والتنمية؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من الاشتراك في تلك العمليات؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على هذه العمليات في التأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من تلك العمليات.

مثال ٤٤. وخلصت وزارة التجارة والصناعة إلى أنه نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام حصلت وزارة الصناعة على السيطرة على وزارة التجارة والتنمية. وتأخذ وزارة تجارة التجارة والصناعة بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديدها إذا كان الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٤٥. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعلمية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير وزارة التجارة والصناعة إلى أنه لا ينتج عن الإندماج علاقة منشأة مسيطرة/ مسيطر عليها بين وزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة. ويتسق ذلك مع كل من التوحيد والإستملاك. وتشير وزارة التجارة والتنمية أيضاً أن وزارة الصناعة تحصل على حق الوصول إلى المنافع الاقتصادية أو احتمال تقديم الخدمات مشابه لذلك الذي كان يمكنها الحصول عليه من خلال اتفاق مشترك؛ قد يوحي ذلك بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للإستملاك.

مثال ٤٦. وعند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير وزارة التجارة والصناعة إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي لأن الإندماج حدث تحت سيطرة مشتركة، ولم تحدد الحكومة المركزية، المنشأة المسيطرة، أي مقابل مالي في شروط الإندماج. وبالتالي، رغم أن غياب المقابل المالي قد يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج

هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد، إلا أن ذلك بحد ذاته لا يقدم نتائج حاسمة وينبغي أخذ عوامل أخرى أيضاً بعين الاعتبار.

مثال ٤٧. وعند النظر في المؤشرات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار، تشير وزارة التجارة والصناعة إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام تحدث تحت سيطرة مشتركة. تم توجيه الإندماج بواسطة الحكومة المركزية وليس لوزارة التجارة والتنمية أو وزارة الصناعة أي دور في تحديد شروط الإندماج. يعطي ذلك دليلاً على أن الحكومة المركزية، المنشأة المسيطرة، هي التي تتخذ القرار النهائي لتحديد إذا كان الإندماج قد حدث، وتحدد شروط الإندماج. يعطي ذلك دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٤٨. وعند أخذ جميع تلك العوامل بعين الاعتبار، تعتبر وزارة التجارة والصناعة أنه ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كتوحيد. وبالوصول لهذا القرار، يتم اعتبار أن كون عملية إندماج الأعمال قد تمت تحت سيطرة مشتركة هو العامل الأكثر قوة في تحديد الجوهر الاقتصادي للإندماج.

سيناريو ٤: اختلاف

مثال ٤٩. في سيناريو ٤، تولي الحكومة المركزية مسؤولية وزارة التجارة والصناعة الجديدة لوزارة الصناعة وللجهة الإدارية في وزارة الصناعة. وفي هذا السيناريو المختلف، تعين الحكومة المركزية وزير جديد وجهة إدارية جديدة.

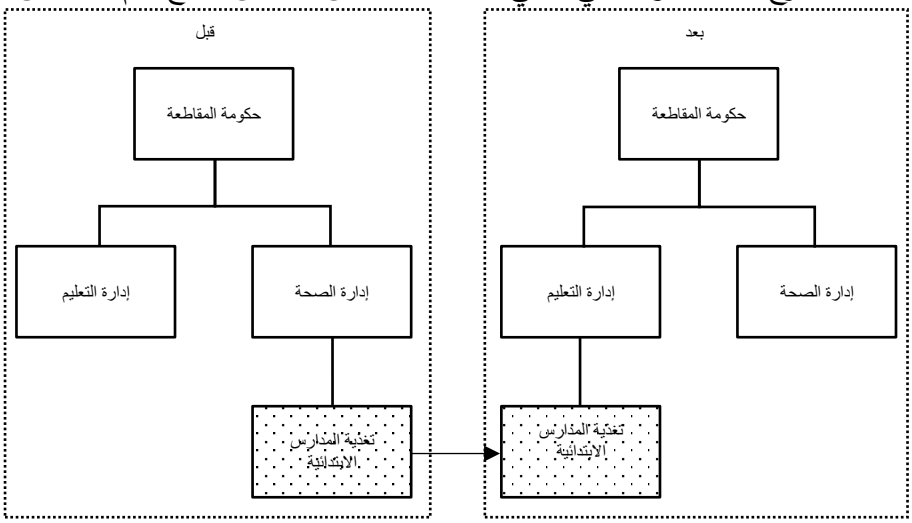
مثال ٥٠. خلق وزارة التجارة والصناعة هو عملية إندماج أعمال في القطاع العام تحت سيطرة مشتركة. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار هو إذا كان أحد أطراف الإندماج قد حصل على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ٥١. لوزارة التجارة والصناعة وزير جديد وجهة إدارية جديدة تم تشكيلها، وهي غير مرتبطة بالجهات الإدارية لوزارة التجارة والتنمية أو وزارة الصناعة. لم تحصل أي من وزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة على سلطة على علميات الوزارة الأخرى. وليس لهما تعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة من الاشتراك في عمليات الوزارة الأخرى.

مثال ٥٢. لم تحصل وزارة التجارة والتنمية ولا وزارة الصناعة على السيطرة على وزارة التجارة والصناعة نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام. وبالتالي، تم تصنيف الإندماج كتوحيد.

سيناريو ٥: نقل العمليات تحت سيطرة مشتركة

مثال ٥٣. يشرح الشكل التوضيحي التالي نقل العمليات بين منشأتين قطاع عام تخضعان لسيطرة مشتركة.



مثال ٥٤. في هذا السيناريو، تحدث عملية إندماج الأعمال في القطاع العام التي يتم فيها نقل عملية تغذية المدرسة الابتدائية من إدارة الصحة في حكومة المقاطعة إلى إدارة التعليم في نفس الحكومة. تخضع الإدارتين لسيطرة نفس حكومة المقاطعة قبل وبعد الإندماج.

مثال ٥٥. حيث إن حكومة المقاطعة تسيطر على نفس العمليات قبل وبعد عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، لا تعد حكومة المقاطعة تقاريراً بشأن الإندماج في بياناتها المالية الموحدة. ويتم إعداد تقارير عن الإندماج من قبل إدارة التعليم.

مثال ٥٦. نقل عملية توفير المواد الغذائية للمدرسة الابتدائية هي عملية إندماج أعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك الإندماج على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار هو إذا كان أحد أطراف الإندماج قد حصل على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ٥٧. في هذا السيناريو، تحصل إدارة التعليم على ما يلي:

(أ) صلاحيات على عملية توفير المواد الغذائية للمدرسة الابتدائية؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من الاشتراك في تلك العمليات؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على هذه العمليات في التأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من الاشتراك في تلك العمليات.

مثال ٥٨. خلصت إدارة التعليم إلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على عملية توفير المواد الغذائية للمدرسة الابتدائية. وتأخذ إدارة التعليم بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي

في القطاع العام ٤٠ عند تحديد إذا كان الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٥٩. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام تشير إدارة التعليم إلى أنها قد حصلت على القدرة على الوصول إلى المنافع الاقتصادية أو احتمال تقديم الخدمات التي كان يمكنها أن تحققها من خلال معاملة طوعية؛ قد يوحي ذلك بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي لإستملاك.

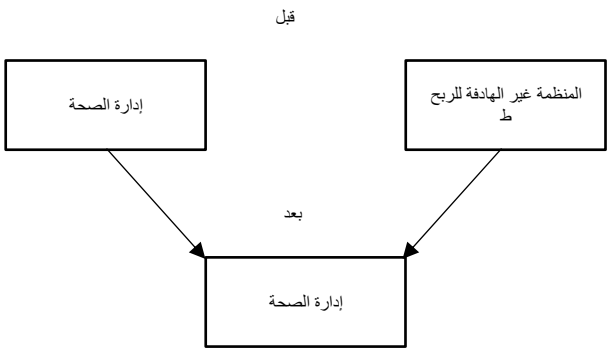
مثال ٦٠. عند الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير إدارة التعليم إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي لأن عملية الإندماج قد تمت تحت سيطرة مشتركة، وأن حكومة المقاطعة، المنشأة المسيطرة، لم تحدد أي مقابل مالي في شروط الإندماج. وبالتالي، رغم أن غياب المقابل المالي قد يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد، فإن ذلك بحد ذاته لا يقدم نتائج حاسمة وينبغي أخذ عوامل أخرى أيضاً بعين الاعتبار.

مثال ٦١. وعند الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار، تشير إدارة التعليم إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام تحدث تحت سيطرة مشتركة. تم توجيه الإندماج بواسطة حكومة المقاطعة. يعطي ذلك دليلاً على أن حكومة المقاطعة، المنشأة المسيطرة، هي التي تتخذ القرار النهائي لتحديد إذا كان الإندماج قد حدث، وتحدد أيضاً شروط الإندماج. يعطي ذلك دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٦٢. عند النظر في كل تلك العوامل معاً، تعتبر إدارة التعليم أنه ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كتوحيد. وبالوصول إلى هذا القرار، تعد حقيقة وجود سيطرة مشتركة في عمليات إندماج الأعمال في القطاع العام هي العامل الأكثر قوة في تحديد الجوهر الاقتصادي للإندماج.

سيناريو ٦. إندماج منشأة قطاع عام مع منظمة غير هادفة للربح

مثال ٦٣. يشرح الشكل التوضيحي التالي إندماج منشأة قطاع عام مع منظمة غير هادفة للربح تقدم خدمات مشابهة.



مثال ٦٤. في هذا السيناريو، تحدث عملية إندماج للأعمال في القطاع العام والتي توافق فيها المنظمة غير الهادفة للربح ط، وهي منظمة خيرية تقدم خدمات إسعاف، طوعاً على الإندماج مع إدارة الصحة بهدف تحسين تقديم الخدمات للعامة. يتم دمج الخدمات التي تقدمها المنظمة غير الهادفة للربح ط مع عمليات مشابهة تقدمها إدارة الصحة. قبل الإندماج، قدمت إدارة الصحة تمويلاً للمنظمة غير الهادفة للربح ط. تدفع إدارة الصحة تكاليف نقل الإستحقاق في أصول وإلتزامات المنظمة غير الهادفة للربح ط والتي تكبدها أمناء المنظمة الخيرية.

مثال ٦٥. إندماج إدارة الصحة والمنظمة غير الهادفة للربح ط هو عملية إندماج أعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أن تأخذه إدارة الصحة بعين الاعتبار هو إذا كانت قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ٦٦. في هذا السيناريو، تحصل إدارة الصحة على:

(أ) صلاحيات على المنظمة غير الهادفة للربح ط وعلى عملياتها؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها نتيجة الاشتراك في تلك العمليات؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على هذه العمليات في التأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من الاشتراك في تلك العمليات.

مثال ٦٧. خلصت إدارة الصحة إلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على المنظمة غير الهادفة للربح ط. وتأخذ إدارة الصحة بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد إذا كان الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٦٨. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير إدارة الصحة إلى أن الإندماج لا ينتج عنه علاقة منشأة مسيطرة/ مسيطر عليها بين إدارة الصحة والمنظمة غير الهادفة للربح ط. يتسق ذلك مع كل من التوحيد والإستملاك.

مثال ٦٩. عند أخذ المؤشرات المرتبطة بالإندماج بعين الاعتبار، تشير إدارة الصحة إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن تخليه عن إستحقاقه في صافي أصول العملية. ورغم أن إدارة الصحة تقوم بدفعات للأمناء، إلا انها تدفعها لتعويضهم عن التكاليف المتكبدة لتفعيل الإندماج، وليس لتعويضهم عن التخلي عن إستحقاقهم في صافي أصول المنظمة غير الهادفة للربح ط. ورغم أن للمنظمة غير الهادفة للربح ط مجلس أمناء، إلا أنه ليس لهؤلاء الأفراد إستحقاق في صافي أصول العملية. يعني ذلك أنه لا يوجد طرف من الأطراف له إستحقاق في صافي أصول المنظمة غير الهادفة للربح ط (بمعنى أنه لا يوجد مالكين سابقين للمنظمة غير الهادفة للربح ط لديهم حصص ملكية

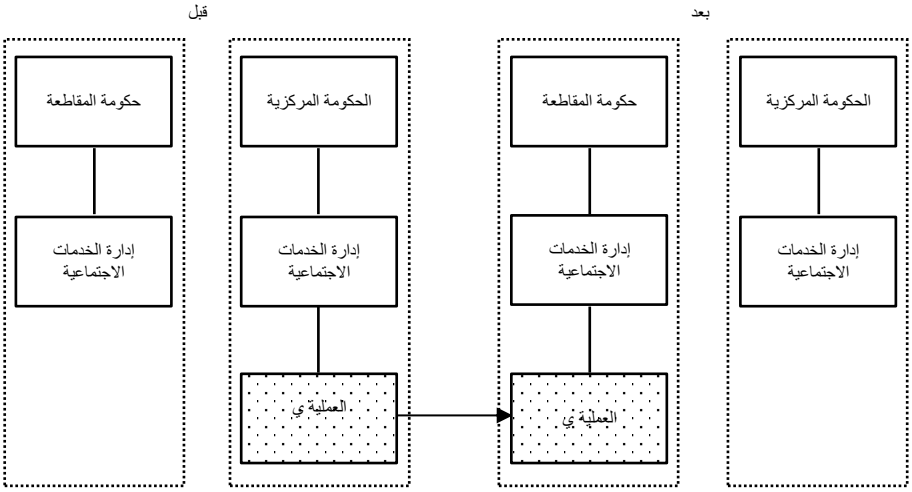
قابلة للقياس الكمي). يوحي ذلك بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد. وفي هذا السيناريو، يتم تأكيد ذلك من خلال حقيقة أن الغرض من الإندماج هو تحسين تقديم الخدمات إلى العامة.

مثال ٧٠. وعند النظر في المؤشرات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار، تشير إدارة الصحة إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كانت إندماجاً طوعياً. وبالتالي، لا تقدم هذه المؤشرات أي دليل يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٧١. عند أخذ جميع تلك العوامل معاً بعين الاعتبار، تعتبر إدارة الصحة أنه ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كتوحيد. وبالوصول لذلك القرار، تعتبر إدارة الصحة أن عدم وجود مقابل مالي لعدم وجود طرف له إستحقاق في صافي أصول العملية هو العامل الأكثر قوة في تحديد الجوهر الاقتصادي للإندماج. وفي هذا السيناريو، يتم تدعيم تلك الرؤية من خلال حقيقة أن مجلس الأمناء يتخلى طوعاً عن السيطرة على العمليات لتحسين تقديم الخدمات للعامة.

سيناريو ٧: نقل عملية بين مستويات حكومية مختلفة

مثال ٧٢. يشرح الشكل التوضيحي التالي نقل العمليات بين مستويات مختلفة من الحكومة.



مثال ٧٣. في هذا السيناريو، تتبنى الحكومة المركزية سياسة تحميل مسؤولية بعض الخدمات الاجتماعية لحكومات المقاطعات. وبالتالي، تقترح نقل العملية ي، والتي تقدم خدمات رعاية سكانية، من إدارة الحكومة المركزية إلى إدارة الخدمات الاجتماعية التابعة لحكومة المقاطعة. تدعم حكومة المقاطعة تلك السياسة وتوافق على قبول العملية ي. تمتلك العملية ي صافي أصول بمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة[١]. لا يوجد نقل لمقابل المالي من قبل حكومة المقاطعة إلى الحكومة المركزية. وعلى أي حال، تفرض اتفاقية النقل تعهداً على حكومة المقاطعة بالاستمرار في تقديم خدمات الرعاية السكانية لمدة لا تقل عن عشر سنوات. لا تغطي العملية ي جميع تكاليفها من الرسوم؛ وبالتالي تضمن الحكومة المركزية مسؤولية تقديم الموارد لتغطية هذا القصور. وبعد النقل، تشغل حكومة المقاطعة العملية ي باعتبارها منشأة قائمة بذاتها (بمعنى أن هناك علاقة منشأة مسيطرة/مسيطر عليها بين حكومة المقاطعة والعملية ي)، ورغم أنها تخطط لدمج العملية ي مع عملياتها الأخرى في تاريخ لاحق، وهو الأمر الذي سيؤدي إلى إلغاء علاقة المنشأة المسيطرة/المسيطر عليها.

مثال ٧٤. نقل العملية ي هو عملية إندماج أعمال في القطاع العام والتي هناك حاجة لإعداد تقارير عنها في البيانات المالية لحكومة المقاطعة وفي البيانات المالية لإدارة الخدمات الاجتماعية التابعة لحكومة المقاطعة. وبما أن التحليل المطلوب سيكون هو نفسه بالنسبة للمنشأتين، يستخدم هذا المثال مصطلح حكومة المقاطعة للإشارة إلى كل من المنشأتين.

مثال ٧٥. عند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أن تأخذه حكومة المقاطعة بعين الاعتبار هو إذا كانت قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ٧٦. في هذا السيناريو، تحصل حكومة المقاطعة على ما يلي:

(أ) صلاحيات على العملية ي؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من خلال الاشتراك في العملية ي؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على هذه العمليات في التأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من تلك العملية.

مثال ٧٧. خلصت حكومة المقاطعة إلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على العملية ي. وتأخذ حكومة المقاطعة بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

[١] في هذه الأمثلة تم تحديد المبالغ المالية "بوحدة العملة".

مثال ٧٨. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير حكومة المقاطعة إلى أنه ينتج عن الإندماج علاقة منشأة مسيطرة/مسيطر عليها بين حكومة المقاطعة والعملية ي. ويتسق ذلك مع الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٧٩. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير حكومة المقاطعة إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقها في صافي أصول العملية. وعلى الرغم من ذلك، تتطلب اتفاقية النقل من حكومة المقاطعة الاستمرار في تقديم الخدمات. وحيث إن العملية ي لا تغطي جميع تكاليفها من الرسوم التي تفرضها، تحتاج حكومة المقاطعة إلى تقديم الموارد الضرورية لتغطية هذا القصور. تعتبر حكومة المقاطعة أن تكلفة تقديم الخدمات للفترة المتفق عليها المقدرة بعشر سنوات على الأرجح ستكون مساوية تقريباً لقيمة صافي الأصول المستلمة. وبالتالي تعتبر أن المشاركين في السوق سيقدرون القيمة العادلة للعملية ي (مع تعهد تقديم الخدمة لمدة عشر سنوات) بصفر. ورغم عدم نقل مقابل مالي، إلا أن ذلك يعكس القيمة العادلة للإندماج. وخلصت حكومة المقاطعة إلى أن المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي لا تقدم دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٨٠. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار، تشير حكومة المقاطعة إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام هي عملية إندماج طوعي. وبالتالي، لا تقدم هذه المؤشرات أي دليل يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ٨١. وعند أخذ جميع تلك العوامل بعين الاعتبار، خلصت حكومة المقاطعة إلى أنه ليس هناك دليل على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد، وبالتالي سيتم تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

سيناريو ٧: اختلاف

مثال ٨٢. في سيناريو ٧، تعتبر حكومة المقاطعة أن المشاركين في السوق سيقدرون القيمة العادلة للعملية ي (مع التعهد بتقديم الخدمات لمدة عشر سنوات) بصفر. وذلك هو سبب عدم دفع مقابل مالي. وفي هذا السيناريو المختلف، يفترض أن العلمية ي ستغطي تكاليفها بواسطة الرسوم التي تفرضها. وبالتالي، سيقدر المشاركون في السوق القيمة العادلة للعملية ي (مع التعهد بتقديم الخدمات لمدة عشر سنوات) بأكثر من صفر.

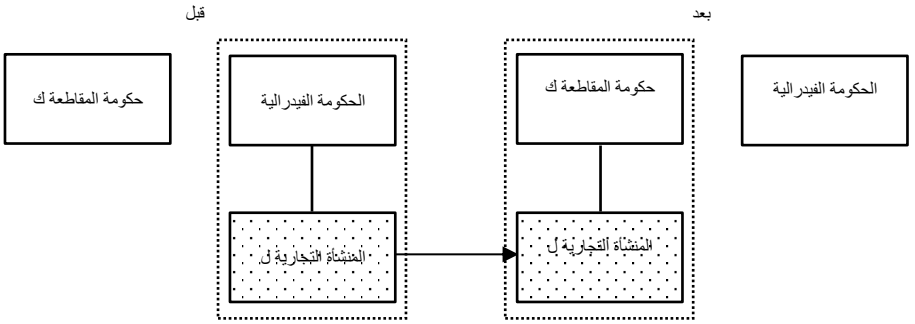
مثال ٨٣. في مثل هذه الحالات، قد تقدم حقيقة أن الإندماج لا يشمل دفع مقابل مالي نظير تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقه في صافي أصول عملية دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر اقتصادي للتوحيد.

مثال ٨٤. عند تحديد تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تنظر حكومة المقاطعة في تحديد العامل أو العوامل التي لها أهمية أكبر. وتعتبر حكومة المقاطعة حقيقة أنها قد حصلت على السيطرة على العملية ي وحقيقة أن الإندماج لا يشمل دمج لعملياتها وعمليات العملية ي هما العوامل الأكثر قوة في تحديد الجوهر الاقتصادي للإندماج. يوحي ذلك بأنه يمكن تصنيف

الإندماج كإستملاك. وتدعم المؤشرات المتعلقة باتخاذ القرار هذا التصنيف؛ وتوحي فقط المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي أن الجوهر الاقتصادي للإندماج قد يكون توحيد. وبالتالي تصنف حكومة المقاطعة الإندماج كإستملاك.

سيناريو ٨: نقل منشأة تجارية بين مستويات حكومية مختلفة

مثال ٨٥. يشرح الشكل التوضيحي التالي نقل منشأة تجارية بين مستويات حكومية مختلفة.



مثال ٨٦. في هذا السيناريو، وافقت الحكومة الفيدرالية على نقل المنشأة التجارية ل إلى حكومة المقاطعة ك. تدفع حكومة المقاطعة ك مقابل مالي إلى الحكومة المركزية فيما يخص النقل. وبعد الإندماج، تشغل حكومة المقاطعة ك المنشأة التجارية ل باعتبارها منشأة مستقلة قائمة بذاتها.

مثال ٨٧. نقل المنشأة التجارية ل هو عملية إندماج أعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك الإندماج على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي تأخذه حكومة المقاطعة ك بعين الاعتبار هو إذا كانت قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ٨٨. في هذا السيناريو، تحصل حكومة المقاطعة ك على:

(أ) صلاحيات على المنشأة التجارية ل وعملياتها؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من الاشتراك في تلك العمليات؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على هذه العمليات للتأثر على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من الاشتراك في تلك العمليات.

مثال ٨٩. خلصت حكومة المقاطعة ك إلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على المنشأة التجارية ل. تأخذ حكومة المقاطعة ك بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر اقتصادي للتوحيد.

مثال ٩٠. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير حكومة المقاطعة ك إلى أن الإندماج ينتج عنه علاقة منشأة مسيطرة/ مسيطر عليها بين حكومة المقاطعة والمنشأة التجارية ل. يتسق ذلك مع الجوهر الاقتصادي للتوحيد. تشير أيضاً حكومة المقاطعة ك إلى أن للإندماج جوهر تجاري، وهو ما يوحي بإستملاك.

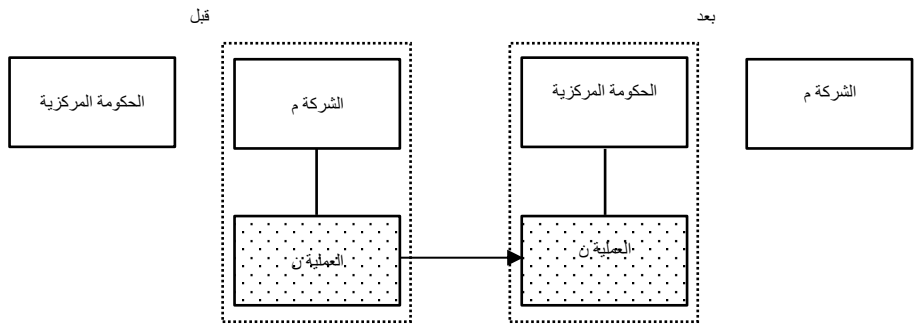
مثال ٩١. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير حكومة المقاطعة ك إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقه في صافي أصول العملية. وخلصت حكومة المقاطعة إلى أن المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي لا تقدم دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ٩٢. عند النظر في المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار، تشير حكومة المقاطعة ك إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام هي إندماج طوعي. وبالتالي، لا تقدم هذه المؤشرات دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ٩٣. عند النظر في جميع تلك العوامل معاً، خلصت حكومة المقاطعة ك إلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد، وبالتالي ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

سيناريو ٩: شراء عملية قطاع خاص

مثال ٩٤. يشرح الشكل التوضيحي التالي شراء عملية قطاع خاص من قبل منشأة قطاع عام.



مثال ٩٥. في هذا السيناريو، تشتري الحكومة المركزية العملية ن من الشركة م. تدفع الحكومة المركزية القيمة السوقية للعملية ن، وتعمل الشركة م طوعاً. وبعد الشراء، تتم إدارة العملية ن باعتبارها منشأة مستقلة قائمة بحد بذاتها.

مثال ٩٦. شراء العملية ن هو عملية إندماج الأعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أن تأخذه الحكومة المركزية بعين الاعتبار هو إذا كانت قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ٩٧. في هذا السيناريو، تحصل الحكومة المركزية على ما يلي:

(أ) صلاحيات على العملية ن؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من الاشتراك في العملية ن؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على العملية ن للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من الاشتراك في تلك العملية.

مثال ٩٨. خلصت الحكومة المركزية إلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على العملية ن. تأخذ الحكومة المركزية بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ٩٩. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير الحكومة المركزية إلى أن الإندماج ينتج عنه علاقة منشأة مسيطرة/مسيطر عليها بين الحكومة المركزية والعملية ن. لا يتسق ذلك مع الجوهر الاقتصادي للتوحيد. تشير أيضاً الحكومة المركزية إلى أن للإندماج جوهر تجاري، وهو ما يوحي بإستملاك.

مثال ١٠٠. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير الحكومة المركزية إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقه في صافي أصول العملية. وخلصت الحكومة المركزية إلى أن المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي لا تقدم دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ١٠١. عند النظر في المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار، تشير الحكومة المركزية إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام هي عملية إندماج طوعي. وبالتالي، لا تقدم هذه المؤشرات دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ١٠٢. عند النظر في جميع تلك العوامل معاً، خلصت الحكومة المركزية إلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد، وبالتالي ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

سيناريو ٩: اختلاف

مثال ١٠٣. في سيناريو ٩، تدخل الشركة م في المعاملة طوعاً. وفي هذا السيناريو المختلف، تؤمم الحكومة المركزية العملية ن من خلال شراء قسري. ومع ذلك، تم تفعيل الشراء وفقاً لقيمة السوق للعملية ن.

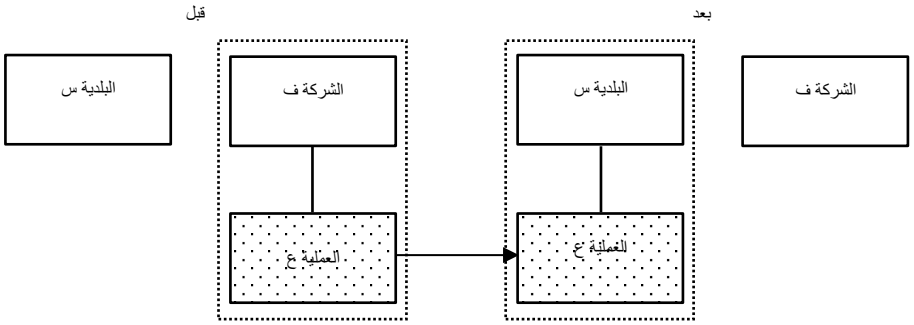
مثال ١٠٤. التغيير من المعاملة الطوعية للشراء القسري لا يؤثر على تقييم السيطرة أو على المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي.

مثال ١٠٥. عند النظر في المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار، تشير الحكومة المركزية إلى الشركة م لا تتصرف طوعاً. وحقيقة أن الحكومة المركزية (طرف من أطراف الإندماج) تستطيع أن تفرض عملية إندماج الأعمال في القطاع العام على الشركة م تقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر إستملاك.

مثال ١٠٦. وبالتالي، تصنف الحكومة المركزية عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

سيناريو ١٠: الشراء بسعر منخفض

مثال ١٠٧. يشرح الشكل التوضيحي التالي الشراء بسعر منخفض من قبل منشأة قطاع عام.



مثال ١٠٨. في هذا السيناريو، تشتري البلدية س العملية ع من الشركة ف في صفقة شراء بسعر منخفض. تهدف الشركة ف إلى بيع العملية ع بسرعة لتحصل على نقد تستخدمه في عملياتها، وهي على استعداد لقبول سعر أقل من قيمة سعر السوق للعملية ع نظير البيع السريع. وعند إبرام صفقة البيع بسعر منخفض، تعمل الشركة ف طوعاً. وبعد الشراء، تتم إدارة العملية ع باعتبارها منشأة مستقلة قائمة بذاتها من قبل البلدية س.

مثال ١٠٩. الشراء بسعر منخفض للعملية ع هي عملية إندماج الأعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أن تأخذه البلدية س بعين الاعتبار هو إذا كانت قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ١١٠. في هذا السيناريو تحصل البلدية س على ما يلي:
(أ) صلاحيات على العملية ع؛
(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من الاشتراك في العملية ع؛ و
(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على هذه العمليات للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من تلك العمليات.

مثال ١١١. خلصت البلدية س إلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على العملية ع. تأخذ البلدية س بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر اقتصادي للتوحيد.

مثال ١١٢. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير البلدية س إلى أن الإندماج ينتج عنه علاقة منشأة مسيطرة/ مسيطر عليها بين البلدية س والعملية ع. لا يتسق ذلك مع الجوهر الاقتصادي للتوحيد. تشير أيضاً البلدية س إلى أن للإندماج جوهر تجاري (رغم أن السعر المدفوع كان أقل من سعر السوق للعملية ع)، وهو ما يوحي بإستملاك.

مثال ١١٣. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير البلدية س إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقه في صافي أصول العملية، حتى لو كان السعر أقل من سعر السوق. وافقت الشركة ف طوعاً على السعر المنخفض نظير البيع السريع، وهدف المقابل المالي الذي تم دفعه هو إمداد الشركة ف بمستوى من التعويض نظير التخلي عن إستحقاقها في صافي أصول العملية ع وكانت الشركة ف مستعدة لقبول ذلك المقابل المالي. وخلصت البلدية س إلى أن المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي لا تقدم دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ١١٤. عند النظر في المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار، تشير البلدية س إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام هي إندماج طوعي. وبالتالي، لا تقدم هذه المؤشرات دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ١١٥. عند النظر في جميع تلك العوامل معاً، خلصت البلدية س إلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد، وبالتالي ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

سيناريو ١٠: اختلاف

مثال ١١٦. في سيناريو ١٠، تدخل الشركة ف في المعاملة طوعاً. وفي هذا السيناريو المختلف، توقف البلدية س العملية ع من خلال شراء قسري. لازال الشراء مفعلاً بسعر أقل من القيمة السوقية للعملية ع. لم تكن الشركة ف لتبيع العملية ع بسعر أقل من سعر السوق طوعاً.

مثال ١١٧. التغيير من المعاملة الطوعية إلى الشراء القسري لا يؤثر على تقييم السيطرة.

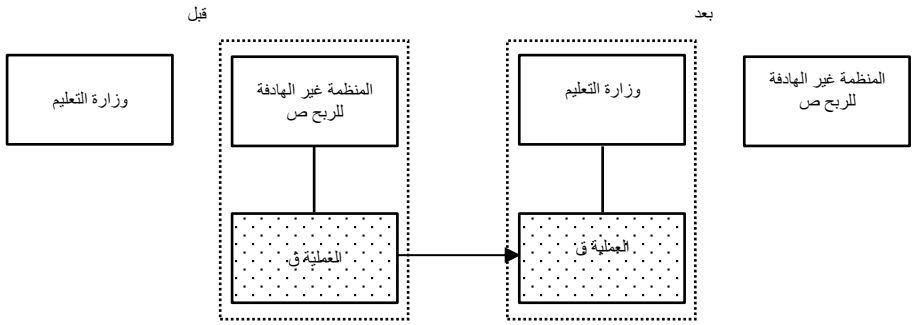
مثال ١١٨. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير حكومة المقاطعة البلدية س إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقه في صافي أصول العملية. رغم أن مستوى المقابل المالي أقل من المستوى الذي كانت الشركة ف ستقبله طوعاً. وبالتالي، تقدم هذه المؤشرات دليلاً ضعيفاً على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر الإستملاك، وبالتالي سيكون هناك درجة أكبر من الاعتماد على عوامل الأخرى.

مثال ١١٩. عند النظر في المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار، تشير البلدية س إلى أن الشركة ف لا تتصرف طوعاً. وحقيقة أن البلدية س (طرف من أطراف الإندماج) قادرة على فرض عملية إندماج الأعمال في القطاع العام على الشركة ف تقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للإستملاك هو جوهر الإستملاك.

مثال ١٢٠. عند أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار، تصنف البلدية س عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

سيناريو ١١: العمليات المتبرع بها

مثال ١٢١. يشرح الشكل التوضيحي التالي استلام عملية متبرع بها من قبل منشأة قطاع عام.



مثال ١٢٢. في هذا السيناريو، المنظمة غير الهادفة للربح ص، هي منظمة خيرية تقدم خدمات تعليمية، وتنقل طوعاً العملية ق، مدرسة، إلى وزارة التعليم بدون تكلفة. تقوم المنظمة غير الهادفة ص بذلك لأنها تعتبر أن ذلك سينتج عنه تحسين الخدمات المقدمة للعامة، وتمكنها من تحقيق أهدافها.

مثال ١٢٣. التبرع بالعملية ق هي عملية إندماج أعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أن تأخذه وزارة التعليم بعين الاعتبار هو إذا كانت قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ١٢٤. في هذا السيناريو، تحصل وزارة التعليم على:

(أ) صلاحيات على العملية ق؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من الاشتراك في العملية ق؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على هذه العمليات في التأثر على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من الاشتراك في تلك العملية.

مثال ١٢٥. خلصت وزارة التعليم إلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على العملية ق. تأخذ وزارة التعليم بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد إذا كان الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ١٢٦. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير وزارة التعليم إلى أن للإندماج جوهر تجاري (رغم عدم دفع أي سعر مقابل العملية ق)، مما يوحي بحدوث إستملاك.

مثال ١٢٧. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير وزارة التعليم إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقه في صافي أصول العملية. وعلى أي حال، فإن هدف ذلك هو أن المنظمة غير الهادفة للربح ص قد تخلت طوعاً عن تلك الحقوق. الموقف شبيه بموقف الشراء بسعر منخفض. في الشراء بسعر منخفض، قد يكون البائع مستعداً لقبول سعر أقل من القيمة السوقية عندما يلبي ذلك احتياجاته، في الحصول على بيع سريع على سبيل المثال. وفي العملية المتبرع بها، يكون المالك السابق مستعداً لنقل العملية دون مقابل مالي لنظيره المفضل. وفي هذا السيناريو، المنظمة غير الهادفة للربح ص مستعدة لنقل العملية ق إلى وزارة التعليم لأن ذلك سيقدم خدمات محسنة إلى العامة. وبالتالي، خلصت وزارة التعليم إلى أن مؤشرات المقابل المالي لا تقدم دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

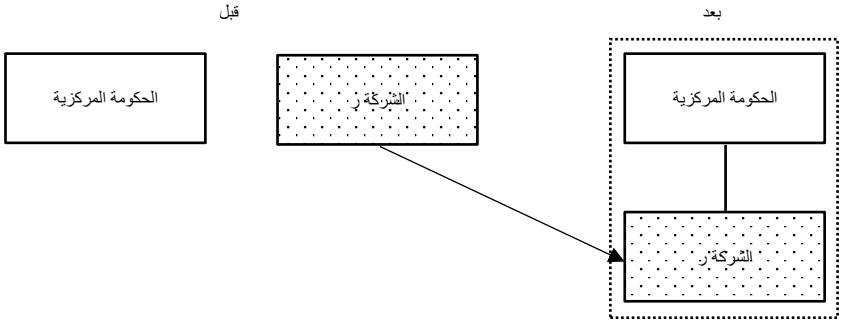
مثال ١٢٨. عند النظر في المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار، تشير وزارة التعليم إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام هي إندماج طوعي. وبالتالي، لا تقدم هذه المؤشرات دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ١٢٩. عند النظر في جميع تلك العوامل معاً، خلصت وزارة التعليم إلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد، وبالتالي ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

سيناريو ١٢: تأميم منشأة قطاع خاص – مصادرة قسرية

مثال ١٣٠. يشرح الشكل التوضيحي التالي تأميم منشأة قطاع خاص من قبل منشأة قطاع عام من خلال وسائل المصادرة القسرية

مثال ١٣١. في هذا السيناريو، تؤمم الحكومة المركزية الشركة ر من خلال سن تشريع. لا تدفع الحكومة المركزية أي مقابل مالي للمساهمين في الشركة ر. وبعد الشراء، تتم إدارة الشركة باعتبارها منشأة مستقلة قائمة بذاتها.



مثال ١٣٢. تأميم الشركة ر هو عملية إندماج أعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أن تأخذه الحكومة المركزية بعين الاعتبار هو إذا كانت قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ١٣٣. في هذا السيناريو، تحصل الحكومة المركزية على ما يلي:

(أ) صلاحيات على الشركة ر؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها نتيجة الاشتراك في الشركة ر؛ و

(ج) القدرة على استخدام صلاحياتها على الشركة ر في التأثر على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من اشتراكها في الشركة ر.

مثال ١٣٤. خلصت الحكومة المركزية إلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على الشركة ر. تأخذ الحكومة المركزية بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر اقتصادي للتوحيد.

مثال ١٣٥. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير الحكومة المركزية إلى أن الإندماج ينتج عنه علاقة منشأة مسيطرة/ مسيطر عليها بين الحكومة المركزية والشركة ر. لا يتسق ذلك مع الجوهر الاقتصادي للتوحيد. تشير أيضاً الحكومة المركزية إلى أنه، بحرمان المساهمين السابقين من حقوقهم في الشركة ر، فإن للإندماج جوهر تجاري، وهو ما يوحي بإستملاك.

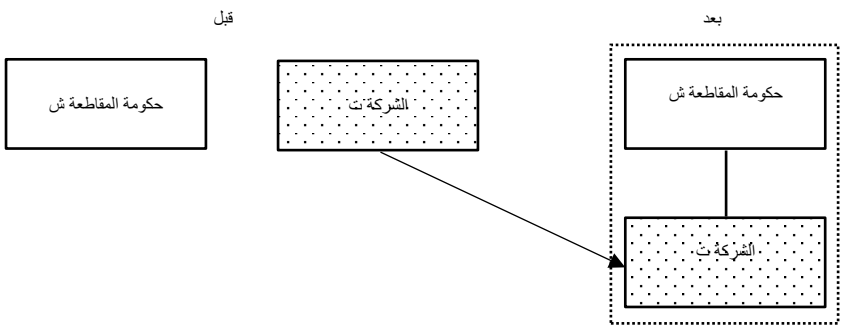
مثال ١٣٦. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير الحكومة المركزية إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقه في صافي أصول العملية. وعلى أي حال، فقد تم إبطال إستحقاق المساهمين السابقين في الشركة ر نتيجة للمصادرة القسرية، وهو ما يقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر الإستملاك. وخلصت الحكومة المركزية إلى أن المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي لا تقدم دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ١٣٧. عند النظر في المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار، تشير الحكومة المركزية إلى أن الشركة ر لا تتصرف طوعاً. وتقدم حقيقة أن الحكومة المركزية (طرف من أطراف الإندماج) قادرة على فرض عملية إندماج الأعمال في القطاع العام على الشركة ر دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر الإستملاك.

مثال ١٣٨. عند النظر في جميع تلك العوامل معاً، خلصت الحكومة المركزية إلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد، وبالتالي ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

سيناريو ١٣: تأميم منشأة قطاع خاص – عملية إنقاذ

مثال ١٣٩. يشرح الشكل التوضيحي التالي عملية تأميم منشأة قطاع خاص من قبل منشأة قطاع عام من خلال وسائل الإنقاذ.



مثال ١٤٠. في هذا السيناريو، تؤمم حكومة المقاطعة ش الشركة ت من خلال تشريع نتيجة لعملية إنقاذ. وقبل التأميم، كانت الشركة ت تعاني من أزمة مالية. لا تدفع حكومة المقاطعة ش أي مقابل مالي لمساهمي الشركة ت ولكنها تضمن صافي إلتزامات الشركة ت. وبعد الشراء، تتم إدارة الشركة ت باعتبارها منشأة مستقلة قائمة بذاتها.

مثال ١٤١. تأميم الشركة ت هي عملية إندماج أعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أن تأخذه حكومة المقاطعة ش بعين الاعتبار هو إذا كانت قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ١٤٢. في هذا السيناريو، تحصل حكومة المقاطعة ش على ما يلي:

(أ) صلاحيات على الشركة ت؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من الاشتراك في الشركة ت؛ و

(ج) ج. القدرة على استخدام صلاحياتها على الشركة ت في التأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من الاشتراك في الشركة ت.

مثال ١٤٣. خلصت حكومة المقاطعة ش إلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على الشركة ت. تأخذ حكومة المقاطعة ش بعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩ – ١٤ وفقرات التطبيق ١٩ – ٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر اقتصادي للتوحيد.

مثال ١٤٤. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير حكومة المقاطعة ش إلى أن الإندماج ينتج عنه علاقة منشأة مسيطرة/ مسيطر عليها بين حكومة المقاطعة والشركة ت. لا يتسق ذلك مع الجوهر الاقتصادي للتوحيد. تشير أيضاً حكومة المقاطعة ش إلى أنه بضمان صافي إلتزامات الشركة ت، يكون للإندماج جوهر تجاري، وهو ما يوحي بإستملاك.

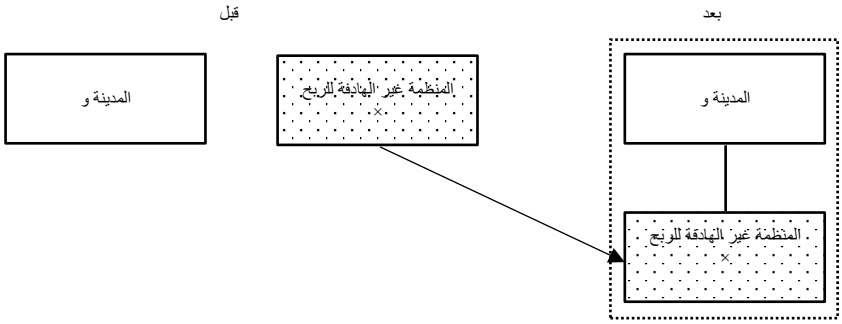
مثال ١٤٥. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير حكومة المقاطعة ش إلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقه في صافي أصول العملية. وعلى الرغم من ذلك، تمتلك الشركة ت صافي إلتزامات تضمنها حكومة المقاطعة ش كجزء من الإندماج. ويعكس عدم وجود مقابل مالي القيمة العادلة للشركة ت ولا يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. وخلصت حكومة المقاطعة ش إلى أن المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي لا تقدم دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ١٤٦. عند النظر في المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار، تشير حكومة المقاطعة ش إلى أن الشركة ت لا تعمل طوعاً. وحقيقة أن حكومة المقاطعة ش (طرف من أطراف الإندماج) قادرة على فرض عملية إندماج الأعمال في القطاع العام على الشركة ت تقدم دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر الإستملاك.

مثال ١٤٧. عند النظر في جميع تلك العوامل معاً، خلصت حكومة المقاطعة ش إلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد، وبالتالي ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

سيناريو ١٤: تأميم منظمة غير هادفة للربح – عملية إنقاذ

مثال ١٤٨. يشرح الشكل التوضيحي التالي عملية تأميم منظمة غير هادفة للربح من قبل منشأة قطاع عام من خلال وسائل الإنقاذ



مثال ١٤٩. في هذا السيناريو، تؤمم المدينة والمنظمة غير الهادفة للربح × (منظمة خيرية) نتيجة لعملية إنقاذ طوعية. وقبل التأميم، كانت المنظمة غير الهادفة للربح × في أزمة مالية وطلبت دعم من المدينة و. وتضمن المدينة وصافي إلتزامات المنظمة غير الهادفة للربح ×. وبعد الشراء، تتم إدارة المنظمة غير الهادفة للربح × باعتبارها منشأة مستقلة قائمة بذاتها.

مثال ١٥٠. تأميم المنظمة غير الهادفة للربح × هو عملية إندماج أعمال في القطاع العام. وعند تحديد إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه توحيد أم إستملاك، فإن التساؤل الأول الذي ينبغي أن تأخذه المدينة وبعين الاعتبار هو إذا كانت قد حصلت على سيطرة على العمليات نتيجة للإندماج.

مثال ١٥١. في هذا السيناريو، تحصل المدينة وعلى ما يلي:

(أ) صلاحيات على المنظمة غير الهادفة للربح ×؛

(ب) التعرض، أو حقوق، في المنافع المختلفة التي يتم تحقيقها من الاشتراك في المنظمة غير الهادفة للربح ×؛ و

(ج) ج. القدرة على استخدام صلاحياتها على المنظمة غير الهادفة للربح × في التأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من العمل مع المنظمة غير الهدفة للربح ×.

مثال ١٥٢. خلصت المدينة وإلى أنها، نتيجة لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، قد حصلت على السيطرة على المنظمة غير الهدفة للربح ×. تأخذ المدينة وبعين الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات ٩–١٤ وفقرات التطبيق ١٩–٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ عند تحديد أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو الجوهر الاقتصادي للتوحيد.

مثال ١٥٣. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لعملية إندماج الأعمال في القطاع العام، تشير المدينة وإلى أن الإندماج ينتج عنه علاقة منشأة مسيطرة/مسيطر عليها بين المدينة والمنظمة غير الهدفة للربح ×. لا يتسق ذلك مع الجوهر الاقتصادي للتوحيد. تشير أيضاً المدينة وإلى أنه نتيجة لضمان صافي أصول المنظمة غير الهدفة للربح ×، يكون للإندماج جوهر تجاري، وهو ما يوحي بإستملاك.

مثال ١٥٤. عند النظر في المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي، تشير المدينة وإلى أن عملية إندماج الأعمال في القطاع العام لا تشمل دفع مقابل مالي بهدف تعويض البائع عن التخلي عن إستحقاقه في صافي أصول العملية. وذلك لأنه لا يوجد طرف له إستحقاق في صافي أصول المنظمة غير الهادفة للربح × (بمعنى أنه لا يوجد مالك سابق) حيث إنه ليس للأمناء إستحقاق في صافي الأصول. عادة ما يقدم ذلك دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد. وعلى أي حال، في هذا السيناريو، تمتلك المنظمة غير الهدفة للربح × صافي إلتزامات تضمنها المدينة وكجزء من الإستملاك. وبضمان صافي الإلتزامات، تعفي المدينة ومجلس أمناء المنظمة غير الهدفة للربح × من مسؤولية تسوية الإلتزامات، وهو أمر مشابه لدفع مقابل مالي. وخلصت المدينة و، بالتالي، إلى أن المؤشرات المرتبطة بالمقابل المالي لا تقدم أي دليل على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ١٥٥. عند النظر في المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار، تشير المدينة وإلى أن المنظمة غير الهادفة للربح × قد بدأت الإندماج طوعاً. وخلصت المدينة وإلى أن المؤشرات المرتبطة باتخاذ القرار لا تقدم دليلاً يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد.

مثال ١٥٦. عند النظر في جميع تلك العوامل معاً، خلصت المدينة وإلى أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر الاقتصادي للإندماج هو جوهر التوحيد، وبالتالي ينبغي تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام كإستملاك.

محاسبة عمليات التوحيد

حذف المعاملات بين عمليات الإندماج – القروض

شرح نتائج تطبيق الفقرة ٢٢ وفقرات التطبيق ٥١ – ٥٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ١٥٧. يشرح المثال التالي عملية حذف قرض بين عمليتي إندماج لا تخضعان لسيطرة مشتركة.

مثال ١٥٨. في ٣٠ يونيو ٢٠١٥ تم تكوين المنشأة الناتجة (RE) من خلال توحيد بلديتين، عملية الإندماج أ وعملية الإندماج ب. قبل ذلك بأربع سنوات، أمدت العملية أ العملية ب بقرض بفائدة ثابتة لمدة عشر سنوات بمبلغ ٢٥٠ وحدة عملة. يتم دفع فائدة القرض سنوياً، مع سداد أصل القرض عند تاريخ الإستحقاق.

مثال ١٥٩. واجهت العملية ب صعوبات مالية، وفي تاريخ التوحيد تأخرت في سداد دفعات الفائدة. المبلغ الدفتري للإلتزام المالي (التكلفة المطفأة للقرض) في بياناتها المالية في تاريخ التوحيد هو ٢٦٠ وحدة عملة.

مثال ١٦٠. بسبب التأخر وحقيقة أن العملية ب كانت تواجه صعوبات مالية، خفضت العملية أ القرض. القيمة الدفترية للأصل المالي (القرض) في بياناتها المالية في تاريخ التوحيد هي ٢٠٠ وحدة عملة.

مثال ١٦١. في تاريخ التوحيد، تحذف المنشأة الناتجة الأصل المالي المستلم من العملية أ والإلتزام المالي المضمون من العملية ب وتقدم ائتمان لمكونات صافي الأصول/حقوق الملكية بمبلغ ٦٠ وحدة عملة، وهو الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل المالي والإلتزام المالي المرتبط بالقرض.

حذف المعاملات بين عمليات الإندماج – التحويلات

شرح نتائج تطبيق الفقرات ٢٢ وفقرات التطبيق ٥١ – ٥٢ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ١٦٢. يشرح المثال التالي عملية حذف تحويل بين عمليتي إندماج لا تخضعان لسيطرة مشتركة.

مثال ١٦٣. في يونيو ٢٠١٩، تم تشكيل المنشأة الناتجة (RE) من خلال توحيد وكالتين حكوميتين، عملية الإندماج أ وعملية الإندماج ب. في ١ يناير ٢٠١٩، أمدت العملية أ العملية ب بمنحة بمبلغ ٧٠٠ وحدة عملة ليتم استخدامها في تقديم عدد متفق عليه من الدورات التدريبية.

مثال ١٦٤. كانت المنحة تخضع لشرط أن يتم سداداها بالتناسب مع عدد الدورات التدريبية التي لم يتم تقديمها. وفي تاريخ التوحيد، كانت العملية ب قد قدمت نصف العدد المتفق عليه من الدورات التدريبية، واعترفت بإلتزام بمبلغ ٣٥٠ وحدة عملة فيما يتعلق بأدائها للتعهد، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣، *الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*. وبناءً على التجربة السابقة، اعتبرت العملية أ أنه على الأرجح لن تقدم العملية ب باقي الدورات التدريبية. وبالتالي لم يكن من المحتمل أنه سيكون هناك تدفق للموارد إلى العملية أ، ولم تعترف العملية أ بأصل فيما يتعلق بالمنحة، ولكنها تعاملت محاسبياً مع كامل المبلغ ٧٠٠ وحدة عملة كمصروف.

مثال ١٦٥. في تاريخ التوحيد، تم حذف المعاملة. لم يعد هناك تعهد لطرف خارجي. لا تعترف المنشأة الناتجة بإلتزام عن مبلغ ٣٥٠ وحدة عملة، ولكنها بدلاً من ذلك تعترف بذلك المبلغ في صافي الأصول/حقوق الملكية.

تعديل المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد لعلميات الإندماج لتتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة في التوحيد

شرح نتائج تطبيق الفقرات ٢٦ – ٢٧ و٣٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ١٦٦. يشرح المثال التالي عملية تعديل المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد لعلميات الإندماج لتتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة في التوحيد تحت السيطرة المشتركة.

مثال ١٦٧. في ١ أكتوبر ٢٠١٥ تم تشكيل المنشأة الناتجة (RE) من خلال توحيد إدارتين حكوميتين، العملية أ والعملية ب. العملية أ قد طبقت سابقاً سياسة محاسبية لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات باستخدام نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧ *" الممتلكات والمصانع والمعدات"* . أما العملية ب فقد طبقت سابقاً سياسة محاسبية لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات باستخدام نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧.

مثال ١٦٨. تتبني المنشأة الناتجة سياسة محاسبية في قياس الممتلكات والمصانع والمعدات باستخدام نموذج إعادة التقييم. تسعى المنشأة الناتجة إلى الحصول على تقييم مستقل لعناصر الممتلكات والمصانع والمعدات التي كانت تسيطر عليها العملية أ سابقاً.

مثال ١٦٩. عند استلام التقييم المستقل لعناصر الممتلكات والمصانع والمعدات التي كانت تسيطر عليها العملية أ، ويوضح الجدول التالي التعديلات التي أجرتها المنشأة الناتجة على المبالغ الدفترية لعناصر الممتلكات والمصانع والمعدات والمدخلات المقابلة لمكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية:

فئة الأصل	المبلغ الدفتري	التقييم (وحدة العملة)	التعديل (وحدة عملة)
الأراضي	١٧,٦٢٣	١٨,٤١٠	٧٨٧
المباني	٣٥,٦٦٢	٣٧,١٤٠	١,٤٧٨
المركبات	١,٧٢٣	١,٦٠٥	(١١٨)

مثال ١٧٠. تراجع المنشأة الناتجة أيضاً المبالغ الدفترية لعناصر الممتلكات والمصانع والمعدات التي كانت تسيطر عليها العملية ب سابقاً للتأكد من أن المبالغ محدثة كما في ١ أكتوبر ٢٠١٥. تؤكد المراجعة على أن المبالغ الدفترية لعناصر الممتلكات والمصانع والمعدات التي كانت تسيطر عليها العملية ب سابقاً هي محدثة وأنه ليس من المطلوب القيام بأي تعديل.

مثال ١٧١. تعترف المنشأة الناتجة بعناصر الممتلكات والمصانع والمعدات التي كانت تسيطر عليها العملية ب سابقاً بمبالغها الدفترية. ووفقاً للفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١٧، تراجع المنشأة الناتجة القيم المتبقية والأعمار الإنتاجية للمصانع والمعدات التي

كانت تسيطر عليها سابقاً العمليتان أ وب على الأقل مرة واحدة في التاريخ السنوي لإعداد التقارير. إذا اختلفت التوقعات عن التقديرات السابقة، تعد المنشأة الناتجة المعالجة المحاسبية عن تلك التغيرات باعتبارها تغيرات في التقديرات المحاسبية، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٣، *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*.

إعفاء مبالغ الضرائب المستحقة في التوحيد

شرح نتائج محاسبة الإعفاءات الضريبية في التوحيد من خلال تطبيق الفقرات ٣٣ – ٣٤ وفقرات التطبيق ٥٧ – ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ١٧٢. يشرح المثال التالي المعالجة المحاسبية للتوحيد ليس تحت سيطرة مشتركة الذي يتم فيه إعفاء الإلتزام الضريبي للمنشأة الناتجة كجزء من شروط التوحيد

مثال ١٧٣. في ١ يناير ٢٠١٦ تم تكوين المنشأة الناتجة (RE) من خلال توحيد منشأتين قطاع عام، العملية أ والعملية ب. تم توجيه التوحيد من قبل الحكومة الوطنية. تتبع المنشأة الناتجة والعملية أ والعملية ب نفس السياسات المحاسبية؛ وليس من المطلوب أن تتم أية تعديلات على المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للعملية أ أو العملية ب لتتوافق مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة. وفي تاريخ التوحيد، لا توجد مستحقات متأخرة بين العمليتين أ وب.

مثال ١٧٤. في بيان المركز المالي كما في ١ يناير ٢٠١٦، تعترف المنشأة الناتجة وتقيس أصول وإلتزامات العملية أ والعملية ب بمبالغها الدفترية الواردة في البيانات المالية لكل من العمليتين كما في تاريخ التوحيد:

بيان المركز المالي	**العملية أ (وحدة عملة)**	**العملية ب (وحدة عملة)**	**المنشأة الناتجة (وحدة عملة)**
الأصول المالية	١,٢٠٥	٩٩٧	٢,٢٠٢
المخزون	٢٥	٤٢	٦٧
الممتلكات والمصانع والمعدات	٢١,٩٤٤	١٨,٠٦١	٤٠,٠٠٥
الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	٠	٣,٠٤١	٣,٠٤١
الإلتزامات المالية	(٢٢,٩١٦)	(٢٢,٠٢٠)	(٤٤,٩٣٦)
الإلتزامات الضريبية	(٧٦)	(١١٩)	(١٩٥)
إجمالي صافي الأصول	١٨٢	٢	١٨٤
صافي الأصول/حقوق الملكية	١٨٢	٢	١٨٤

مثال ١٧٥. افترض أن شروط التوحيد تشمل أن تعفي وزارة المالية (السلطة الضريبية) الإلتزام الضريبي للمنشأة الناتجة. تلغي المنشأة الناتجة الاعتراف بالإلتزام الضريبي وتعدل صافي الأصول/حقوق الملكية. وسيكون بيان المركز المالي للمنشأة الناتجة في ١ يناير ٢٠١٦ كما يلي:

بيان المركز المالي	**المنشأة الناتجة (وحدة عملة)**
الأصول المالية	٢,٢٠٢
المخزون	٦٧
الممتلكات والمصانع والمعدات	٤٠,٠٠٥
الأصول غير الملموسة	٣,٠٤١
الإلتزامات المالية	(٤٤,٩٣٦)
الإلتزامات الضريبية	٠
إجمالي صافي الأصول	٣٧٩
صافي الأصول/حقوق الملكية	٣٧٩

مثال ١٧٦. تعد وزارة المالية المعالجة المحاسبية عن الضرائب المستحقة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣، وتعترف بالتعديلات الناتجة عن الإعفاءات الضريبية.

الاعتراف وقياس مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية الناتجة عن التوحيد

شرح نتائج تطبيق الفقرات ٣٧ – ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ١٧٧. يشرح المثال التالي محاسبة الاعتراف وقياس مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية في التوحيد.

مثال ١٧٨. في ١ يناير ٢٠١٤، تم تكوين بلدية جديدة (منشأة ناتجة) من خلال توحيد العمليات أ، وب المرتبطة بمنطقتين جغرافيتين لبلديات أخرى، لم تكونا خاضعتين لسيطرة مشتركة.

مثال ١٧٩. قدمت العملية ب سابقاً خدمات للعملية أ والتي دفعت نظيرها ٧٥٠ وحدة عملة. كان الدفع متأخراً في تاريخ التوحيد. شكلت هذه المعاملة جزءاً من المبلغ الدفتري للإلتزامات المالية للعملية أ وجزء من المبلغ الدفتري للأصول المالية للعملية ب.

مثال ١٨٠. تبنت العملية أ سابقاً سياسة محاسبية لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات باستخدام نموذج التكلفة. وتبنت العملية ب سابقاً سياسة محاسبية لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات باستخدام نموذج إعادة التقييم. تبنت المنشأة الناتجة سياسة محاسبية لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات باستخدام نموذج إعادة التقييم. تحصل المنشأة الناتجة على تقييم مستقل لعناصر الممتلكات والمصانع والمعدات التي تسيطر عليها العملية أ. ونتيجة لذلك، تزيد من المبلغ الدفتري الخاص بتلك العناصر من الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار ٧٥٠ وحدة عملة وتقوم بالتعديلات المقابلة على مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية.

مثال ١٨١. يلخص الجدول التالي المبالغ الدفترية للأصول، والإلتزامات ومكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية المنقولة. إضافة إلى التعديلات التي تم إجراؤها لحذف المعاملات بين

العملية أ والعملية ب (انظر الفقرة ٢٢)، وذلك لتتوافق المبالغ الدفترية مع السياسات المحاسبية للمنشأة الناتجة.

	العملية أ (وحدة عملة)	العملية ب (وحدة عملة)	التعديلات الناتجة عن الحذف (وحدة عملة)	التعديلات الناتجة عن السياسة المحاسبية (وحدة عملة)	الرصيد الافتتاحي للمنشأة الناتجة (وحدة عملة)
الأصول المالية	١١,٢٤٨	١٧,٣١١	(٧٥٠)		٢٧,٨٠٩
المخزون	١,٠٧٢	٥٣٢			١,٦٠٤
الممتلكات والمصانع والمعدات	٥,٦٦٣	١٢,١٧١		٥,٧٥٠	٢٣,٥٨٤
الأصول غير الملموسة	٠	١٣٧			١٣٧
الإلتزامات المالية	(١٨,٧٩٨)	(٢٠,٥٥٣)	٧٥٠		(٣٨,٦٠١)
صافي الأصول/ (الإلتزامات)	(٨١٥)	٩,٥٩٨		٥,٧٥٠	١٤,٥٣٣
فائض إعادة التقييم	٠	٦,٩٣٩		٥,٧٥٠	١٢,٦٨٩
الفائض أو العجز التراكمي	(٨١٥)	٢,٦٥٩			١,٨٤٤
إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية	(٨١٥)	٩,٥٨٩	٠	٥,٧٥٠	١٤,٥٣٣

مثال ١٨٢. وفقاً للفقرات ٣٧ – ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، قد تعرض المنشأة الناتجة صافي الأصول/حقوق الملكية إما كرصيد افتتاحي واحد بمبلغ ١٤,٥٣٣ وحدة عملة أو كمكونات منفصلة كما ورد بالأعلى.

مثال ١٨٣. تلغي البلديات الأخرى التي، قبل التوحيد، كانت تسيطر على العمليتين أ، وب الاعتراف بالأصول، والإلتزامات ومكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المنقولة إلى المنشأة الناتجة وفقاً للمعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام.

فترة القياس في التوحيد

شرح نتائج تطبيق الفقرات ٤٠ – ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال ١٨٤. إذا لم تكتمل المحاسبة الأولية للتوحيد بنهاية فترة إعداد التقارير التي حدث فيها التوحيد، تقتضي الفقرة ٤٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ أن تعترف المنشأة الناتجة في بياناتها المالية بمبالغ مؤقتة عن العناصر التي لم تكتمل محاسبتها. خلال فترة القياس، تعترف المنشأة الناتجة بالتعديلات على المبالغ المؤقتة التي هناك حاجة إليها لتعكس المعلومات الجديدة التي حصلت عليها بخصوص الحقائق والظروف التي كانت موجودة كما في تاريخ التوحيد، والتي إذا عرفت، كانت ستؤثر على قياس المبالغ المعترف بها في ذلك التاريخ. تتطلب الفقرة ٣٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ أن تعترف المنشأة الناتجة بتلك التعديلات كما لو كانت محاسبة التوحيد قد اكتملت في تاريخ التوحيد. لا يتم إدراج التعديلات التي تتم في فترة القياس في الفائض أو العجز.

مثال ١٨٥. افترض أنه تم تكوين منشأة ناتجة (RE) نتيجة لتوحيد العملية أ والعملية ب (بلديتان لم تكونا خاضعتين للسيطرة المشتركة قبل التوحيد) في ٣٠ نوفمبر ٢٠١٣. قبل التوحيد، كان للعملية أ سياسة محاسبية تستخدم من خلالها نموذج إعادة التقييم لقياس الأراضي والمباني، في حين أن العملية ب كانت تتبع سياسة محاسبية لقياس الأراضي والمباني باستخدام نموذج التكلفة. تتبنى المنشأة الناتجة سياسة محاسبية لقياس الأراضي والمباني باستخدام نموذج إعادة التقييم، وتسعى للحصول على تقييم مستقل للأراضي والمباني التي كانت تسيطر عليها سابقاً العملية ب. لم يكتمل ذلك التقييم في الوقت الذي صادقت فيه المنشأة الناتجة على إصدار بياناتها المالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣. وفي بياناتها المالية السنوية عن سنة ٢٠١٣، اعترفت المنشأة الناتجة بالقيم المؤقتة للأراضي والمباني بمبلغ ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة و٢٧٥,٠٠٠ وحدة عملة على التوالي. في تاريخ التوحيد، كان للمباني خمس عشرة سنة عمر انتاجي متبقي. وللأراضي عمر انتاجي غير محدد. وبعد أربعة أشهر من تاريخ التوحيد، حصلت المنشأة الناتجة على تقييم مستقل، والذي قدر الأراضي في تاريخ التوحيد بمبلغ ١٦٠,٠٠٠ وحدة عملة ومبلغ المباني في تاريخ التوحيد ٣٦٥,٠٠٠ وحدة عملة.

مثال ١٨٦. في بياناتها المالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٤، تعدل المنشأة الناتجة بأثر رجعي معلومات السنة السابقة ٢٠١٣ كما يلي:

(أ) تتم زيادة المبلغ الدفتري للأرض كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ بمبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. حيث إن للأرض عمر إنتاجي غير محدد، لا يتم حساب استهلاك.

(ب) تتم زيادة المبلغ الدفتري للمباني كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ بمبلغ ٨٩,٥٠٠ وحدة عملة. يتم قياس التعديلات على أنها تعديل التقييم في تاريخ التوحيد بمبلغ ٩٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها الاستهلاك الإضافي الذي كان سيتم الاعتراف به إذا كان قد تم الاعتراف بقيمة الأصول في تاريخ التوحيد بداية من ذلك التاريخ (٥٠٠ وحدة عملة لشهر استهلاك واحد).

(ج) يتم الاعتراف بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في صافي الأصول/حقوق الملكية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣.

(د) يتم زيادة مصروف الاستهلاك عن ٢٠١٣ بمبلغ ٥٠٠ وحدة عملة.

مثال ١٨٧. وفقاً للفقرة ٥٦ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، تفصح المنشأة الناتجة عما يلي:

(أ) في بياناتها المالية عن ٢٠١٣، لم تكن المحاسبة الأولية للتوحيد قد اكتملت لأن تقييم الأراضي والمباني التي كانت تسيطر عليها العملية ب لم يكن قد تم الحصول عليه بعد.

(ب) في بياناتها المالية لسنة ٢٠١٤، المبالغ والتوضيحات المتعلقة بالتعديلات على المبالغ المؤقتة المعترف بها خلال الفترة الحالية لإعداد التقارير. وبالتالي، تفصح المنشأة الناتجة عن أن المعلومات المقارنة لسنة ٢٠١٣ قد تم تعديلها بأثر رجعي لزيادة قيمة الأراضي والمباني بمبلغ ٩٩,٥٠٠ وحدة عملة (١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في تاريخ التوحيد)، وزيادة في مصروف الاستهلاك بمبلغ ٥٠٠ وحدة عملة وزيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

القياس اللاحق للتحويل المستلم من قبل عملية إندماج على أساس المعايير التي قد تتغير نتيجة للتوحيد

شرح نتائج تطبيق المتطلبات الواردة في فقرات ٤٨ وفقرات التطبيق ٦١ – ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال ١٨٨. يشرح المثال التالي المحاسبة اللاحقة للتحويل المستلم من قبل عملية إندماج على أساس المعايير التي قد تتغير نتيجة للتوحيد.

مثال ١٨٩. في ١ يناير ٢٠١٣، تقدم الحكومة الوطنية منحة سنوية للبلديات التي يكون فيها متوسط دخل الأسرة أقل من حد معين. في ١ يونيو ٢٠١٣، تم تكوين منشأة ناتجة، بلدية جديدة، من خلال توحيد بلديتين قائمتين بالفعل، العملية أ والعملية ب. حصلت العملية أ سابقاً على منحة بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة، اعتماداً على متوسط دخل الأسرة بها. ولم تحصل العملية ب على منحة حيث إن متوسط دخل الأسرة بها كان أعلى من الحد المعين.

مثال ١٩٠. بعد تاريخ التوحيد في ١ يونيو ٢٠١٣، كان متوسط دخل الأسرة للمنشأة الناتجة أعلى من الحد الذي حددته الحكومة عند تخصيص المنح.

مثال ١٩١. في ١ يوليو ٢٠١٣، طلبت الحكومة الوطنية من المنشأة الناتجة أن تسدد نسبة (٢٠٠ وحدة عملة) من المنحة التي دفعتها سابقاً للعملية أ. تعترف المنشأة الناتجة بإلتزام ومصروف بمبلغ ٢٠٠ وحدة عملة في ١ يوليو ٢٠١٣.

متطلبات الإفصاح المرتبطة بعمليات التوحيد

شرح نتائج تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات ٥٣ – ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ١٩٢. يشرح المثال التالي بعض متطلبات الإفصاح المرتبطة بالتوحيد من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠؛ ولا يعتمد ذلك على المعاملات الحقيقية. يفترض المثال أن المنشأة الناتجة هي بلدية تم تكوينها حديثاً بواسطة توحيد البلديات السابقة أ، وب. يعرض التوضيح الإفصاحات على شكل جدول يشير إلى متطلبات إفصاح معينة تم شرحها. قد تعرض ملاحظة هامشية فعلية كثير من الإفصاحات الموضحة على شكل سردي بسيط.

مرجع الفقرة

٥٤ (أ) – (ج) في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ تم تكوين المنشأة الناتجة (RE) من خلال توحيد البلديتين أ، وب. لم تحصل البلدية أ أو البلدية ب على السيطرة في التوحيد. تم اتفاق مشترك على ذلك التوحيد من قبل العملية أ والعملية ب، وتم تفعيله من قبل الحكومة من خلال تشريع. يهدف التوحيد إلى تقليل التكاليف من خلال اقتصاديات الحجم، وتقديم خدمات محسنة للسكان.

٥٤(د) **المبالغ المعترف بها عن كل فئة رئيسية من الأصول والإلتزامات المنقولة كما في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢**

	وحدة عملة
الأصول المالية	١,٧٠١
المخزون	٥
الممتلكات والمصانع والمعدات	٧٤,٦٥٦
الأصول غير الملموسة	٤٢
الإلتزامات المالية	(٢,٠٠١)
إجمالي صافي الأصول	٧٤,٤٠٣

٥٤ (هـ) تم إجراء التعديلات التالية على المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات التي تسجلها العمليات أ، وب كما في ٣٠ يونيو ٢٠١٢ قبل التوحيد:

مرجع الفقرة		المبلغ الأصلي (وحدة عملة)	التعديل (وحدة عملة)	المبلغ المراجع (وحدة عملة)
٥٤(هـ)(١)	إعادة بيان الأصول المالية المسجلة من قبل العملية أ لحذف المعاملات مع العملية ب	٨٢٢	(٢٥)	٧٩٧
٥٤(هـ)(١)	إعادة بيان الإلتزامات المالية المسجلة من قبل العملية ب لحذف المعاملات مع العملية أ	(١,٠٩٣)	٢٥	(١,٠٦٨)
٥٤(هـ)(٢)	إعادة بيان الممتلكات والمصانع والمعدات المسجلة من قبل العملية أ لقياس العناصر بواسطة نموذج إعادة التقييم	١٢,١١٦	١٧,٩٥٤	٣٠,٠٧٠

مرجع الفقرة **المبالغ المعترف بها في صافي الأصول/حقوق الملكية كما في ٣٠ يونيو ٢٠١٢**

٥٤(و)

	العملية أ (وحدة عملة)	العملية ب (وحدة عملة)	التعديلات (وحدة عملة)	المنشأة الناتجة (وحدة عملة)
فائض إعادة التقييم	٠	١٨,٣٣٢	١٧,٩٥٤	٣٦,٢٨٦
الفائض أو العجز التراكمي	١٢,٠٤٧	٢٦,٠٧٠	٠	٣٨,١١٧
إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية	١٢,٠٤٧	٤٤,٤٠٢	١٧,٩٥٤	٧٤,٤٠٣

مرجع الفقرة

٥٤(ح) عند المصادقة على إصدار تلك البيانات المالية، كان آخر تاريخ لإعداد التقارير بالنسبة للعمليتين أ، وب هو ٣١ ديسمبر ٢٠١١. وفيما يلي توضيح للإيرادات والمصروفات، والفائض والعجز للعملية أ والعملية ب من ١ يناير ٢٠١٢ إلى تاريخ التوحيد (٣٠ يونيو ٢٠١٢)، والمبالغ المدرجة في التقارير من قبل العملية أ والعملية ب لكل فئة رئيسية من الأصول والإلتزامات، ولمكونات صافي الأصول/حقوق الملكية:

مرجع الفقرة		العملية أ (وحدة عملة)	العملية ب (وحدة عملة)
٥٤(ح)(١)	الإيراد		
	الضرائب العقارية	٤٥,٢١٣	٧٠,٣٦٩
	الإيراد من المعاملات التبادلية	٢,٦٨١	٢٥,٣٧٧
	التحويلات من منشآت حكومية أخرى	٣٢,٦١٥	١٩,٣٤٥
	إجمالي الإيرادات	٨٠,٥٠٩	١١٥,٠٩١
٥٤(ح)(١)	المصاريف		
	الأجور، والمرتبات ومنافع الموظفين	(٥١,٢٦٣)	(٦٨,٥٤٩)
	المنح ومدفوعات التحويلات الأخرى	(١٨,٦١١)	(٢٦,٤٤٥)
	اللوازم والمواد الاستهلاكية المستخدمة	(٧,٤٥٤)	(١٣,٣٩١)
	مصروف الاستهلاك	(٦٧٧)	(٢,٥٩٨)

	انخفاض الممتلكات والمصانع والمعدات	(١٧)	(٣٣)
	تكاليف التمويل	(٢)	(٣)
	إجمالي	(٧٨,١١٥)	(١١١,٠١٩)
٥٤(ح)(١)	**الفائض أو (العجز) عن الفترة من ١ يناير ٢٠١٢ إلى ٣٠ يونيو ٢٠١٢**	٢,٣٩٤	٤,٠٧٢
٥٤(ح)(٢)	**الأصول كما في ٣٠ يونيو ٢٠١٢**		
	الأصول المالية	٨٢٢	٩٠٤
	المخزون	٠	٥
	الممتلكات والمصانع والمعدات	١٢,١١٦	٤٤,٥٨٦
	الأصول غير الملموسة	٤٢	٠
	إجمالي الأصول	١٢,٩٨٠	٤٥,٤٩٥
٥٤(ح)(٢)	**الإلتزامات كما في ٣٠ يونيو ٢٠١٢**		
	الإلتزامات المالية	(٩٣٣)	(١,٠٩٣)
	إجمالي الإلتزامات	(٩٣٣)	(١,٠٩٣)
٥٤(ح)(٣)	صافي الأصول كما في ٣٠ يونيو ٢٠١٢	١٢,٠٤٧	٤٤,٤٠٢
	صافي الأصول/ حقوق الملكية كما في ٣٠ يونيو ٢٠١٢		
	فائض إعادة التقييم	٠	١٨,٣٣٢
	الفائض أو العجز التراكمي	١٢,٠٤٧	٢٦,٠٧٠
	إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية كما في ٣٠ يونيو ٢٠١٢	١٢,٠٤٧	٤٤,٤٠٢

عند الأخذ بعين الاعتبار الإفصاحات المرتبطة بالتوحيد، قد تجد المنشأة أنه من المفيد أن تشير إلى مناقشة الأهمية النسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ *"عرض البيانات المالية"*.

محاسبة الإستملاكات

الإستملاك العكسي

توضيح نتائج الاعتراف بالإستملاك العكسي من خلال تطبيق فقرات التطبيق ٦٦-٧١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال ١٩٣. يوضح هذا المثال محاسبة الإستملاك العكسي الذي استملكت فيه المنشأة "ب"، المنشأة المسيطر عليها القانونية، المنشأة "أ"، وتصدر المنشاة أدوات حقوق الملكية ولذلك فهي المنشأة المسيطرة القانونية في عملية إستملاك عكسي في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦. يتجاهل المثال محاسبة أية آثار لضريبة الدخل.

مثال ١٩٤. بيانات المركز المالي للمنشأتين "أ" و"ب" مباشرة قبل الإستملاك هي:

	المنشأة أ (المنشأة المسيطرة، العملية المستملِكة التي تقوم بالمحاسبة) وحدة عملة	**المنشأة ب (المنشأة المسيطر عليها، المنشأة المستملِكة التي تقوم بالمحاسبة) وحدة عملة**
الأصول المتداولة	٥٠٠	٧٠٠
الأصول غير المتداولة	١,٣٠٠	٣,٠٠٠
إجمالي الأصول	١,٨٠٠	٣,٧٠٠
الإلتزامات المتداولة	٣٠٠	٦٠٠
الإلتزامات غير المتداولة	٤٠٠	١,١٠٠
إجمالي الإلتزامات	٧٠٠	١,٧٠٠
حقوق ملكية المساهمين		
الفائض أو العجز التراكمي	٨٠٠	١,٤٠٠
حقوق الملكية الصادرة		
١٠٠ سهم عادي	٣٠٠	
٦٠ سهم عادي		٦٠٠
إجمالي حقوق ملكية المساهمين	١,١٠٠	٢,٠٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين	١,٨٠٠	٣,٧٠٠

مثال ١٩٥. يستخدم هذا المثال المعلومات التالية:

(أ) في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ تصدر المنشأة أ ٢,٥ سهماً مقابل كل سهم عادي في المنشأة ب. بادل المساهم الوحيد في المنشأة ب، الحكومة، أسهمه في المنشأة ب. لذلك، تصدر المنشأة أ ١٥٠ سهماً عادياً مقابل كافة الأسهم العادية في المنشأة ب والبالغة ٦٠ سهماً عادياً.

(ب) القيمة العادلة لكل سهم عادي في المنشأة ب في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ هي ٤٠ وحدة عملة. سعر السوق لأسهم المنشأة أ في ذلك التاريخ هو ١٦ وحدة عملة.

(ج) القيم العادلة لأصول وإلتزامات المنشأة أ القابلة للتحديد في٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ هي نفس مبالغها المسجلة باستثناء أن القيمة العادلة لأصول المنشأة أ غير المتداولة في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ هي ١,٥٠٠ وحدة عملة.

حساب القيمة العادلة للمبلغ المنقول

مثال ١٩٦. نتيجة لإصدار المنشأة أ (المنشأة المسيطرة، العملية المستملِكة التي تقوم بالمحاسبة) ١٥٠ سهماً عادياً، يملك مساهم المنشأة ب (الحكومة) ٦٠% من الأسهم الصادرة من المنشأة المختلطة (أي ١٥٠ من ٢٥٠ سهم صادر). بينما يملك مساهمو المنشأة أ ٤٠% من الأسهم المتبقية. ولو أخذ الإستملاك طريقة المنشأة ب التي تصدر أسهماً عادية إضافية لمساهمي المنشأة أ مقابل أسهمهم العادية في المنشأة أ، فإنه كان على المنشأة ب أن تصدر ٤٠ سهماً مقابل نسبة حصة الملكية في المنشأة المختلطة لتكون متساوية. وسيملك مساهم المنشأة ب (الحكومة) بذلك ٦٠ من ١٠٠ سهم صادر من المنشأة ب – ٦٠% من المنشأة المختلطة. نتيجة لذلك، فإن القيمة العادلة للمبلغ الفعلي الذي تنقله المنشأة ب وحصة المجموعة في المنشأة أ هي ١,٦٠٠ وحدة نقد (٤٠ سهم مع القيمة العادلة لكل سهم بقيمة ٤٠ وحدة عملة).

مثال ١٩٧. ينبغي أن ترتكز القيمة الفعلية للمبلغ المنقول فعلياً على مقياس موثوق. في هذا المثال، يوفر سعر أسهم المنشأة أ أساساً موثوقاً أكبر لقياس المبلغ المنقول فعلياً أكثر من القيمة العادلة المقدرة لأسهم المنشأة ب، ويقاس المبلغ باستخدام سعر السوق لأسهم المنشأة أ – ١٠٠ سهم مع القيمة العادلة لكل سهم بقيمة ١٦ وحدة عملة.

قياس الشهرة

مثال ١٩٨. تقاس الشهرة على أنها زيادة القيمة العادلة للمبلغ المنقول فعليا (حصة المجموعة في المنشأة أ) على صافي مبلغ أصول وإلتزامات المنشأة أ القابلة للتحديد، كما يلي:

	وحدة عملة	**وحدة عملة**
المبلغ المنقول فعلياً		١,٦٠٠
صافي قيم الأصول والإلتزامات للمنشأة أ		
الأصول المتداولة	٥٠٠	
الأصول غير المتداولة	١,٥٠٠	
الإلتزامات المتداولة	(٣٠٠)	
الإلتزامات غير المتداولة	(٤٠٠)	(١,٣٠٠)

الشهرة	٣٠٠

بيان المركز المالي الموحد في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦

مثال ١٩٩. البيانات الموحدة لبيان المركز المالي تظهر مباشرة بعد الإستملاك:

	وحدة عملة
الأصول المتداولة [٧٠٠ وحدة نقد + ٥٠٠ وحدة عملة]	١,٢٠٠
الأصول غير المتداولة [٣,٠٠٠ وحدة نقد + ١,٥٠٠ وحدة عملة]	٤,٥٠٠
الشهرة	٣٠٠
إجمالي الأصول	٦,٠٠٠
الإلتزامات المتداولة [٦٠٠ وحدة نقد + ٣٠٠ وحدة عملة]	٩٠٠
الإلتزامات غير المتداولة [١,١٠٠ وحدة نقد + ٤٠٠ وحدة عملة]	١,٥٠٠
إجمالي الإلتزامات	٢,٤٠٠
حقوق ملكية المساهمين	
الفائض أو العجز التراكمي	١,٤٠٠
حقوق الملكية الصادرة	
٢٥٠ سهماً عادياً [٦٠٠ وحدة نقد + ١,٦٠٠ وحدة عملة]	٢,٢٠٠
إجمالي حقوق ملكية المساهمين	٣,٦٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين	٦,٠٠٠

مثال ٢٠٠. يتم تحديد المبلغ المعترف به كحصص حقوق الملكية الصادرة في البيانات المالية الموحدة (٢,٢٠٠ وحدة عملة) عبر إضافة حقوق الملكية الصادرة للمنشأة المسيطر عليها مباشرة قبل الإستملاك (٦٠٠ وحدة عملة) والقيمة العادلة للمبلغ المنقول فعلياً (١,٦٠٠ وحدة عملة). برغم ذلك، يجب أن يعكس نظام حقوق الملكية الظاهر في البيانات المالية الموحدة (أي عدد ونوع حصص حقوق الملكية الصادرة) نظام حقوق الملكية التابع للمنشأة المسيطرة، بما فيها حصص حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المسيطرة لتحريك الإندماج.

الحصة غير المسيطرة

مثال ٢٠١. افترض نفس المعطيات أعلاه باستثناء أن المنشأة ب لديها أكثر من مساهم، وأن فقط ٥٦ من الأسهم العادية للمنشأة ب والبالغة ٦٠ قد تم تبادلها. ولأن المنشأة أ تصدر ٢,٥ سهم مقابل كل سهم عادي في المنشأة ب، تصدر المنشأة أ ١٤٠ (وليس ١٥٠) سهماً فقط. نتيجة ذلك، يملك مساهمو المنشأة ب ٥٨,٣% من الأسهم الصادرة للمنشأة المختلطة (١٤٠ من ٢٤٠ سهم صادر). ويتم حساب القيمة العادلة للمبلغ المحول إلى المنشأة أ، وهي المنشأة التي تقوم بمحاسبة العملية المستملِكة، من خلال افتراض أن الإندماج قد تأثر بإصدار المنشأة ب أسهماً عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة أ مقابل أسهمهم العادية في المنشأة أ. وذلك بسبب أن المنشأة أ هي المنشأة المستملِكة التي تقوم بالمحاسبة وتقتضي فقرة التطبيق ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ من المنشأة المستملِكة قياس المبلغ المتبادل للعملية المشتراه التي تقوم بالمحاسبة.

مثال ٢٠٢. خلال حساب عدد الأسهم التي أصدرتها المنشأة ب، يتم استثناء الحصة غير المسيطرة من الحساب. ويملك مساهم الأغلبية (الحكومة) ٥٦ سهماً في المنشأة ب. وليمثل ذلك ٥٨,٣% من حصة حقوق الملكية، تكون المنشأة ب قد أصدرت ٤٠ سهماً إضافياً. وبهذا يمتلك مساهم الأغلبية (الحكومة) ٥٦ من أصل ٩٦ سهماً صادرا من المنشأة ب، وبذلك ٥٨,٣% من المنشأة المختلطة. نتيجة لذلك، فإن القيمة العادلة للمبلغ المحول إلى المنشأة أ، العملية المستملِكة التي تقوم بالمحاسبة هي ١,٦٠٠ وحدة نقد (أي ٤٠ سهم، القيمة العادلة لكل سهم ٤٠ وحدة عملة). وذلك نفس المبلغ الذي يقوم المساهم الوحيد في المنشأة ب بعرض كافة الأسهم العادية ال ٦٠ للتبادل. ولا يختلف مبلغ حصة المجموعة المعترف به في المنشأة أ، العملية المستملِكة التي تقوم بالمحاسبة، إذا لم يشارك بعض مساهمي المنشأة ب في التبادل.

مثال ٢٠٣. تمثل الأسهم الأربعة من إجمالي أسهم المنشأة ب البالغ عددها ٦٠ سهماً الحصة غير المسيطرة التي لم يتم تبادلها مع أسهم المنشأة أ. لذلك، فإن نسبة الحصة غير المسيطرة هي ٦,٧%. وتعكس الحصة غير المسيطرة حصة المساهمين غير المسيطرين التناسبية قبل الإندماج في صافي أصول المبالغ المسجلة للمنشأة ب، المنشأة المسيطر عليها. لذلك، يتم تعديل بيان المركز المالي الموحد ليظهر الحصة غير المسيطرة البالغة ٦,٧% من المبالغ المسجلة لصافي أصول المنشأة ب قبل الإندماج (أي ١٣٤ وحدة نقد أو ٦,٧% من ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

مثال ٢٠٤. بيان المركز المالي الموحد في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ الذي يعكس الحصة غير المسيطرة كما يلي:

	وحدة عملة
الأصول المتداولة [٧٠٠ وحدة نقد + ٥٠٠ وحدة عملة]	١,٢٠٠

الأصول غير المتداولة [٣,٠٠٠ وحدة نقد + ١,٥٠٠ وحدة عملة]	٤,٥٠٠
الشهرة	٣٠٠
إجمالي الأصول	٦,٠٠٠
الإلتزامات المتداولة [٦٠٠ وحدة نقد + ٣٠٠ وحدة عملة]	٩٠٠
الإلتزامات غير المتداولة [١,١٠٠ وحدة نقد + ٤٠٠ وحدة عملة]	١,٥٠٠
إجمالي الإلتزامات	٢,٤٠٠
حقوق ملكية المساهمين	
الفائض أو العجز التراكمي [١,٤٠٠ وحدة نقد × ٩٣. ٣%]	١,٣٠٦
حقوق الملكية الصادرة	
٢٥٠ سهماً عادياً [٥٦٠ وحدة نقد + ١,٦٠٠ وحدة عملة]	٢,١٦٠
الحصة غير المسيطرة	١٣٤
إجمالي حقوق ملكية المساهمين	٣,٦٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين	٦,٠٠٠

مثال ٢٠٥. الحصة غير المسيطرة البالغة ١٣٤ وحدة نقد تشمل مكونين. المكون الأول إعادة تصنيف سهم الحصة غير المسيطرة في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستمِلكة التي تقوم بالمحاسبة مباشرة قبل الإستملاك (١,٤٠٠ وحدة نقد× ٦,٧% أو ٩٣,٨٠ وحدة عملة). المكون الثاني يمثل إعادة تصنيف سهم الحصة غير المسيطرة في حقوق الملكية الصادرة للمنشأة المستمِلكة التي تقوم بالمحاسبة (٦٠٠ وحدة نقد × ٦,٧% أو ٤٠,٢٠ وحدة عملة).

الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد

توضيح نتائج تطبيق الفقرات ٦٤ – ٦٨ وفقرات التطبيق ٧٥ – ٨٤ من معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام

مثال ٢٠٦. الفقرات التالية أمثلة للأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمستملكة في الإستملاك. قد تحتوي بعض الأمثلة على خصائص أصول غير الأصول غير الملموسة. ينبغي على المنشأة المستمِلكة محاسبة هذه الأصول وفقاً لجوهرها. ولا يهدف من الأمثلة أن تكون شاملة.

مثال ٢٠٧. الأصول غير الملموسة المعروفة المستندة على أساس ترتيب ملزم هي تلك الناشئة من ترتيبات ملزمة (تشمل حقوق تعاقدية أو من حقوق قانونية أخرى). ولا تنشأ الأصول غير الملموسة المعرفة بأساسها غير المستند إلى ترتيب ملزم ولكنها منفصلة. وقد تكون الأصول غير الملموسة المعروفة بأساسها المستند إلى ترتيب ملزم منفصلة لكن قابلية الفصل شرط غير لازم ليلبي الأصل معيار الترتيب الملزم.

الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتسويق

مثال ٢٠٨. يتم استخدام الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتسويق بشكل رئيسي في التسويق أو الترويج للبضائع أو الخدمات. والأمثلة على الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتسويق هي:

الفئة	الأساس
العلامات التجارية، الأسماء التجارية، علامات الخدمة، العلامات الجماعية، علامات الشهادة	ترتيب ملزم
اللباس التجاري (لون فريد أو شكل فريد أو حزمة فريدة	ترتيب ملزم
أسماء الصحف	ترتيب ملزم
أسماء مواقع الإنترنت	ترتيب ملزم
الاتفاقيات غير التنافسية	ترتيب ملزم

العلامات التجارية، الأسماء التجارية، علامات الخدمة، العلامات الجماعية وعلامات الشهادة

مثال ٢٠٩. العلامات التجارية عبارة عن كلمات أو أسماء أو رموز أو أية شعارات أخرى يتم استخدامها في التجارة لبيان مصدر المنتج وتمييزه عن منتجات الآخرين. فعلامة الخدمة تبين وتميز مصدر الخدمة وليس المنتج. أما العلامات الجماعية فتحدد السلع أو الخدمات التي يقدمها أعضاء مجموعة ما. بينما علامات الشهادة فتصادق على الأصل الجغرافي أو أية خصائص أخرى للسلعة أو الخدمة.

مثال ٢١٠. يجوز حماية العلامات التجارية والأسماء التجارية وعلامات الخدمة والعلامات الجماعية وعلامات الشهادة قانونياً من خلال التسجيل مع الوكالات الحكومية أو الاستخدام المستمر في التجارة أو أية وسائل أخرى. وتعتبر العلامة التجارية أو أية علامة يتم إستملاكها في الإستملاك أصلا غير ملموس يلبي معيار الترتيب الملزم إذا ما كانت محمية قانونياً من خلال التسجيل أو وسائل أخرى. خلاف ذلك، يتم الاعتراف بالعلامة التجارية أو أية علامة تم إستملاكها في الإستملاك بشكل منفصل عن الشهرة إذا تمت تلبية معيار الانفصالية، وهذا ما يحدث على وجه العموم.

مثال ٢١١. المصطلحان *الصنف واسم الصنف*، غالباً ما يستخدمان كمرادفين للعلامات التجارية أو العلامات الأخرى، هما مصطلحان تسويقيان عامان يشيران عادة إلى الأصول التكميلية للمجموعة كالعلامة التجارية (أو علامة الخدمة) والاسم التجاري المتعلق بها والصيغ والوصفات والخبرات التكنولوجية. ولا يمنع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ المنشأة من الاعتراف بمجموعة من الأصول التكميلية غير الملموسة التي تشير عموماً إلى علامة تجارية، كأصل واحد منفصل عن الشهرة، إذا كان للأصول التي تكون المجموعة نفس التأثيرات والفوائد العملية.

أسماء مواقع الإنترنت

مثال ٢١٢. اسم موقع الإنترنت اسم مميز يتكون من رموز وأرقام ويستخدم لتحديد موقع إلكتروني رقمي معين. وينشأ عن تسجيل اسم الموقع ارتباط ذلك الاسم مع الكمبيوتر المتصل مع الإنترنت لمدة التسجيل. وعمليات التسجيل هذه قابلة للتجديد. ويلبي اسم الموقع المسجل والمستملك في إستملاك معيار الترتيب الملزم.

الأصول غير الملموسة المرتبطة بالعملاء أو متلقي الخدمات

مثال ٢١٣. الأمثلة على الأصول غير الملموسة المرتبطة بالعملاء أو متلقي الخدمات هي:

قوائم متلقي الخدمات	لا يوجد ترتيب غير ملزم
احتياطي الطلب أو الإنتاج	ترتيب ملزم
الترتيبات الملزمة للعملاء والعلاقات مع العملاء المرتبطة بتلك الترتيبات	ترتيب ملزم
العلاقات مع العملاء التي تنتج من خلال وسائل أخرى بخلاف الترتيبات الملزمة	لا يوجد ترتيب ملزم

قوائم متلقي الخدمات

مثال ٢١٤. تتألف قائمة متلقي الخدمات من معلومات تخص متلقي الخدمات كأسمائهم وبيانات الاتصال بهم. وقد تأخذ قائمة متلقي الخدمات شكل قاعدة بيانات تشمل معلومات أخرى عن متلقي الخدمات كتواريخ طلبهم والمعلومات الديموغرافية. ولا تنشأ قائمة متلقي الخدمات عادة من ترتيبات ملزمة (تشمل حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى). رغم ذلك، غالباً ما يتم تأجير قوائم متلقي الخدمات أو مبادلتها. لذلك، تلبي قائمة متلقي الخدمات المستملكة في إستملاك عادة معيار قابلية الفصل.

احتياطي الطلب أو الإنتاج

مثال ٢١٥. ينشأ احتياطي الطلب أو الإنتاج من الترتيبات الملزمة كطلبات الشراء أو البيع. ويلبي احتياطي الطلب أو الإنتاج المستملك في إستملاك معيار الترتيب الملزم حتى لو أمكن إلغاء طلبات الشراء أو البيع.

الترتيبات الملزمة للعملاء والعلاقات المتعلقة بالعملاء

مثال ٢١٦. إذا أقامت المنشأة علاقات مع عملائها من خلال ترتيبات ملزمة، فإن علاقات العملاء تلك تنشأ من ترتيبات ملزمة. لذلك، تلبي الترتيبات الملزمة مع العملاء والعلاقات المرتبطة بهم والمستملكة في إندماج الأعمال معيار الترتيب الملزم حتى لو منعت السرية أو أية شروط أخرى متعلقة بالترتيب الملزم بيع أو نقل العقد بشكل منفصل عن العملية المستمِلكة.

مثال ٢١٧. تمثل الترتيبات الملزمة للعملاء والعلاقات المرتبطة بالعملاء أصلين متميزين غير ملموسين. الفوائد العملية والنمط الذي يتم استهلاك منافع الأصلين الاقتصادية فيه قد يختلفان.

مثال ٢١٨. تنشأ علاقة العملاء بين المنشأة وعميلها إذا (أ) امتلكت المنشأة معلومات تخص العميل ولها اتصال منتظم معه و(ب) كان العميل قادراً على الاتصال المباشر مع المنشأة. وتلبي علاقات العملاء معيار الترتيب الملزم إذا ما مارست المنشأة إقامة ترتيبات ملزمة مع عملائها، بغض النظر إذا ما كان الترتيب الملزم قائماً في تاريخ الإستملاك. وقد تنشأ العلاقات المرتبطة بالعملاء من خلال وسائل أخرى غير الترتيبات الملزمة مثل الاتصال المنتظم الذي يقيمه مندوبو المبيعات أو الخدمة.

مثال ٢١٩. كما ذكرت فقرة مثال ٢١٥، ينشأ احتياطي الطلب أو الإنتاج من الترتيبات الملزمة مثل طلبات الشراء أو البيع وبالتالي تعتبر حقاً ناشئاً عن ترتيب ملزم. نتيجة لذلك، إذا ما كان للمنشأة علاقات مع عملائها من خلال تلك الأنواع من الترتيبات الملزمة، تنشأ العلاقات المرتبطة بالعملاء أيضاً من الترتيبات الملزمة وبالتالي تلبي معيار الترتيب الملزم.

أمثلة

مثال ٢٢٠. توضح الأمثلة التالية الاعتراف بالترتيب الملزم الخاص بالعميل والأصول غير الملموسة للعلاقات المرتبطة بالعملاء والمستملكة في إستملاك.

(أ) تستملك الشركة المستمِلكة (م) الشركة الهدف (د) في عملية إستملاك في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. ولدى (د) اتفاق مدته خمس سنوات لتزويد (العميل) بالسلع. وترى كل من الشركة (م) والشركة (د) أن العميل سيجدد الاتفاق عند نهاية الترتيب الملزم الحالي. الاتفاق ليس قابلاً للفصل.

يلبي الاتفاق، سواءً يمكن إلغاؤه أو العكس، معيار الترتيب الملزم. إضافة لذلك، بسبب إقامة الشركة (د) علاقتها مع العميل من خلال الترتيب الملزم، ليس الاتفاق وحده الذي يلبي معيار الترتيب الملزم فقط ولكن علاقة الشركة (د) المرتبطة بالعميل أيضاً تلبي المعيار.

(ب) تستملك الشركة (أه) الشركة (س ص) في إستملاك في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. تنتج (س ص) سلعاً عبر خطي إنتاج مختلفين: سلع رياضية وإلكترونيات. يشتري العميل السلع الرياضية والإلكترونيات من (س ص). ولدى (س ص) ترتيب ملزم مع العميل لتكون مزوده الحصري بالسلع الرياضية ولكنها لا تملك ترتيباً ملزماً لتزويد العميل بالإلكترونيات. ترى كل من (س ص) و(أه) أن هناك علاقة عملاء واحدة قائمة بين (س ص) والعميل.

يلبي الترتيب الملزم مع العميل لتكون مزوده الحصري بالسلع الرياضية، سواءً يمكن إلغاؤه أو العكس، معيار الترتيب الملزم. إضافة لذلك، تلبي علاقة العملاء مع العميل معيار الترتيب الملزم بسبب إقامة (س ص) علاقتها مع العميل من خلال ترتيب ملزم بينهما. ولأن لدى (س ص) علاقة عملاء واحدة فقط مع العميل، تدمج القيمة العادلة لتلك العلاقة افتراضات حول علاقة الشركة (س ص) بالعميل تتعلق بكل من السلع الرياضية والإلكترونيات. برغم ذلك، إذا قررت الشركة (س ص) أن علاقات العملاء مع العميل المتعلقة بالسلع الرياضية والإلكترونيات هي علاقات منفصلة عن بعضها، تقيم الشركة (س ص) إذا كانت علاقة العميل الخاصة بالإلكترونيات معيار قابلية الفصل ليتم تحديدها كأصل غير ملموس.

(ج) تستملك الشركة (أه) الشركة (س ص) في إندماج إستملاك يجري في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. وتقيم (س ص) أعمالا مع العميل عبر طلبات الشراء والبيع فقط. في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، تملك (س ص) مخزون طلبات شراء العملاء من ٦٠% من عملائها وهم جميعاً عملاء متكررون. والنسبة الأخرى البالغة ٤٠% من عملاء (س ص) هم أيضاً عملاء متكررون. رغم ذلك، ليس لدى (س ص) طلبات شراء مفتوحة أو أية ترتيبات ملزمة مع هؤلاء العملاء مع ابتداء ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

تلبي طلبات الشراء لنسبة ٦٠% من عملاء الشركة (س ص) معيار الترتيب الملزم، بغض النظر عن إمكانية إلغائها أو عدمها. إضافة لذلك، بسبب إقامة الشركة (س ص) علاقتها مع ٦٠% من عملائها من خلال الترتيب الملزم، يلبي كل من طلبات الشراء وعلاقات الشركة (س ص) المرتبطة بالعملاء معيار الترتيب الملزم. ولأن الشركة (س ص) تمارس إقامة ترتيب ملزم مع النسبة المتبقية من عملائها البالغة ٤٠%، فإن علاقتها مع هؤلاء العملاء تنشأ أيضاً من ترتيبات ملزمة وهي بذلك تلبي معيار الترتيب الملزم حتى لو لم تكن لدى الشركة (س ص) ترتيب ملزم مع هؤلاء العملاء في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

(د) تستملك الشركة (أه) الشركة (س ص)، كمؤمن، في إستملاك في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. ولدى الشركة محفظة من عقود لتأمين السيارات مدتها عام واحد يمكن لحامل الوثيقة إلغاءها.

ولأن الشركة (س ص) تقيم علاقاتها مع حاملي الوثيقة من خلال عقود التأمين، فإن علاقات العملاء مع أصحاب السياسة تلبي معيار الترتيب الملزم. ويسري معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام ٢٦ *انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد* والمعيار ٣١ *الأصول غير الملموسة* على الأصل غير الملموس الخاص بعلاقة العملاء.

العلاقات مع العملاء التي تنشأ من خلال وسائل أخرى بخلاف الترتيبات الملزمة

مثال ٢٢١. يمكن لعلاقة العملاء المستملكة في الإستملاك وغير الناشئة من ترتيب ملزم أن تكون رغم ذلك قابلة للتحديد لأنها علاقة ممكن فصلها. وتبرهن معاملات المبادلة لنفس الأصل أو الأصل المشابه الذي يبين أن المنشأة باعت أو حولت نوعا معينا من علاقة العملاء الناشئة عن وسائل أخرى بخلاف الترتيب الملزم أن تلك العلاقة قابلة للفصل.

الأصول غير الملموسة المرتبطة بالأعمال الفنية

مثال ٢٢٢. الأمثلة على الأصول غير الملموسة المتعلقة بالأعمال الفنية هي:

الفئة	الأساس
المسرحيات وعروض الأوبرا واستعراضات الباليه	ترتيب ملزم
الكتب والمجلات والصحف والآداب الأخرى	ترتيب ملزم
الأعمال الموسيقية كتأليف الألحان والأشعار الغنائية والحان الدعاية والإعلان	ترتيب ملزم
اللوحات والصور	ترتيب ملزم
مواد الفيديو المرئية والمسموعة بما فيها الأفلام والأفلام الموسيقية والبرامج التلفزيونية	ترتيب ملزم

مثال ٢٢٣. يمكن تحديد الأصول المتعلقة بالأعمال الفنية والمستملكة في عملية إستملاك إذا نشأت من ترتيبات ملزمة (تشمل الحقوق الناشئة عن عقود) أو حقوق قانونية أخرى مثل تلك التي توفرها حقوق النشر. يمكن للمالك نقل حقوق النشر إما كاملة عبر التحويل أو جزئياً من خلال اتفاق ترخيص. لا يتم منع المنشأة المستملِكة من الاعتراف بأصل حقوق النشر غير الملموس أو أية تحويلات أو اتفاقيات ترخيص معنية كأصل منفصل شرط أن تكون متشابهة الفوائد العملية.

الأصول غير الملموسة المعتمدة على الترتيبات الملزمة

مثال ٢٢٤. تمثل الأصول غير الملموسة المعتمدة على الترتيبات الملزمة قيمة الحقوق الناشئة من الترتيبات الملزمة. وتعتبر الترتيبات الملزمة للعملاء نوعاً من الأصول غير الملموسة المعتمدة على الترتيبات الملزمة. إذا أقامت شروط الترتيبات الملزمة إلتزاماً (مثال: إذا كانت شروط الإيجار التشغيلي أو الترتيب الملزم للعميل غير مقبولة نسبة لشروط السوق)، تعترف المنشأة المستملِكة به كإلتزام يتحمله الإستملاك. الأمثلة على الأصول غير الملموسة المعتمدة على الترتيبات الملزمة هي:

الفئة	الأساس
الترخيص والأتاوات والاتفاقات المتوقفة	ترتيب ملزم
الإعلان والبناء والإدارة الترتيبات الملزمة للخدمة أو التوريد	ترتيب ملزم
اتفاقات التأجير (سواءً كانت المنشأة المشتراه مستأجرة أو مؤجرة)	ترتيب ملزم
تصاريح البناء	ترتيب ملزم
اتفاقات الإمتياز	ترتيب ملزم
حقوق التشغيل والبث	ترتيب ملزم
الترتيبات الملزمة للتخديم مثل الترتيبات الملزمة لتخديم الرهن العقاري	ترتيب ملزم
الترتيبات الملزمة للتوظيف	ترتيب ملزم
حقوق الاستخدام مثل الحفر والمياه والغاز وقطع الأشجار وتصاريح الطرق	ترتيب ملزم

الترتيبات الملزمة للتخديم مثال الترتيبات الملزمة لتخديم الرهن العقاري

مثال ٢٢٥. الترتيبات الملزمة لأصول الخدمة المالية هي نوع واحد من الأصول غير الملموسة المعتمدة على الترتيبات الملزمة. وبالرغم من أن التخديم ملازم في كافة الأصول المالية، فإنه يصبح أصلاً مميزاً (أو إلتزاماً) من خلال:

(أ) فصله تعاقدياً في الترتيب الملزم الأساسي من خلال بيع أو التوريق المالي للأصول مع استبقاء التخديم؛ و

(ب) الشراء والإفتراض المنفصلين للتخديم.

مثال ٢٢٦. إذا تم إستملاك قروض الرهن العقاري ومقبوضات البطاقات الائتمانية أو أية أصول مالية أخرى في الإستملاك مع استبقاء التخديم، فإن حقوق التخديم الملازمة لا تعتبر أصلاً غير ملموس لأن القيمة العادلة لحقوق التخديم تلك مدرجة في قياس القيمة العادلة للأصل المالي المستملك.

الترتيبات الملزمة للتوظيف

مثال ٢٢٧. تعتبر الترتيبات الملزمة للتوظيف هي ترتيبات ملزمة نفعية من منظور رب العمل لأن تسعير تلك الترتيبات الملزمة مقبول بالنسبة لشروط السوق وهي أحد أنواع الأصول غير الملموسة المعتمدة على الترتيبات الملزمة.

حقوق الاستخدام

مثال ٢٢٨. تشمل حقوق الاستخدام الحفر والمياه والغاز وقطع الأشجار وتصاريح الطرق. وبعض حقوق الاستخدام أصول غير ملموسة معتمدة على ترتيبات ملزمة تتم محاسبتها بشكل منفصل عن الشهرة. وقد يكون لدى حقوق استخدام أخرى خصائص الأصول الملموسة وليست الأصول غير الملموسة. وينبغي أن تعمل المنشأة المستمِلكة على محاسبة حقوق الاستخدام بناءً على طبيعتها.

الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتكنولوجيا

مثال ٢٢٩. الأمثلة على الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتكنولوجيا هي:

الفئة	الأساس
تكنولوجيا ممنوحة البراءة	ترتيب ملزم
برمجيات الكمبيوتر والأعمال المخفية	ترتيب ملزم
تكنولوجيا غير ممنوحة البراءة	لا يوجد ترتيب ملزم
قواعد البيانات بما فيها أدلة العناوين	لا يوجد ترتيب ملزم
الأسرار التجارية مثال الصيغ والعمليات والوصفات السرية	ترتيب ملزم

برمجيات الكمبيوتر والأعمال المخفية

مثال ٢٣٠. تلبي برمجيات الكمبيوتر وصيغ البرامج المستملكة في إستملاك التي تتم حمايته قانونياً، بوسائل مثل البراءة وحقوق النشر، معيار الترتيب الملزم لتحديدها كأصول غير ملموسة.

مثال ٢٣١. الأعمال المخفية عبارة عن برمجية يتم حفظها بشكل دائم على شريحة ذاكرة قراءة فقط كسلسلة من رقائق ستانسل أو مجموعة دارات متكاملة. ويجوز حماية الأعمال المحجوبة قانونياً. وتلبي الأعمال المحجوبة المستملكة في إستملاك معيار الترتيب الملزم لتحديدها كأصل غير ملموس.

قواعد البيانات، وتشمل أدلة العناوين

مثال ٢٣٢. قواعد البيانات عبارة عن مجموعات من المعلومات يتم تخزينها غالباً بشكل إلكتروني (مثل أقراص أو ملفات الكمبيوتر). ويجوز أن تكون قاعدة البيانات التي تشمل أعمال تأليف أصلية مكفولة الحماية بحقوق النشر. وتلبي قاعدة البيانات المستملكة في إستملاك ومكفولة الحماية بحقوق النشر معيار الترتيب الملزم. رغم ذلك، تشمل قاعدة البيانات عادة معلومات معدة نتيجة للعمليات الطبيعية للمنشأة مثل قوائم متلقي الخدمات أو المعلومات المتخصصة، مثل البيانات العلمية أو معلومات الائتمان. ويمكن، وغالباً ما يكون ذلك، مبادلة أو ترخيص أو تأجير قواعد البيانات غير المكفولة بحماية حقوق النشر جزئياً أو بشكل كامل. لذلك، حتى لو لم تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية لقواعد البيانات من الحقوق القانونية، فإن قاعدة البيانات المستملكة في إستملاك تلبي معيار قابلية الفصل.

مثال ٢٣٣. تشمل أدلة العناوين سجلاً تاريخياً لكافة القضايا التي تؤثر في عنوان أجزاء الأرض في منطقة جغرافية معينة. ويتم بيع وشراء أصول أدلة العناوين، إما بمجملها أو بأجزاء منها، عبر معاملات مبادلة أو أنه يتم ترخيصها. لذلك، تلبي أصول أدلة العناوين المستملكة في إستملاك معيار قابلية الفصل.

الأسرار التجارية، مثل الصيغ والعمليات والوصفات السرية

مثال ٢٣٤. السر تجاري عبارة عن "معلومات تشمل صيغة أو نمطاً أو وصفة أو تصنيفاً أو برنامجاً أو وسيلة أو طريقة أو آلية أو عملية (أ) تنتج قيمة اقتصادية مستقلة، حقيقية أو محتملة، من عدم كونها معروفة للعموم و(ب) تكون مركز الجهود المنطقي في الإبقاء على سريتها بموجب الظروف[٣]". وإذا ما كانت المنافع الاقتصادية المستقبلية من السر التجاري المستملك في إستملاك محمية قانونياً، فإنها تلبي معيار الترتيب الملزم. خلاف ذلك، تكون الأسرار التجارية المستملكة في إستملاك قابلة التحديد إذا تم تلبية معيار قابلية الفصل الذي يرجح أن يكون كذلك.

قياس الحصة غير المسيطرة في إستملاك (NCI)

توضيح نتائج تطبيق الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ٢٣٥. توضح الأمثلة التالية قياس مكونات الحصة غير المسيطرة في تاريخ الإستملاك في إستملاك.

قياس الحصة غير المسيطرة بما في ذلك الأسهم الممتازة

مثال ٢٣٦. أصدرت المنشأة "س" ١٠٠ سهم ممتاز تُصنف كحقوق ملكية. وللأسهم الممتازة قيمة اسمية مقدارها ١ وحدة عملة لكل منها. وتمنح الأسهم الممتازة لحامليها حقاً في أرباح الأسهم الممتازة قبل دفع أي أرباح أسهم لحاملي الأسهم العادية. عند تصفية المنشأة "س"، يكون حاملو الأسهم الممتازة مخولون باستلام ١ وحدة عملة لكل سهم من الأصول المتاحة للتوزيع قبل أن يستلم حاملو الأسهم العادية أي شيء. ولا يكون لحاملي الأسهم الممتازة أي حقوق إضافية عند التصفية.

مثال ٢٣٧. تمتلك المنشأة "ص" جميع الأسهم العادية للمنشأة "س". وتمنح المعاملة للمنشأة "ص" السيطرة على "س"، ويؤكد تحليل الجوهر الاقتصادي للإندماج باستخدام الإرشادات الواردة في الفقرات ٩-١٤ وفقرات التطبيق ١٩-٥٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ أن المعاملة هي إستملاك. تبلغ القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك للأسهم الممتازة ١٢٠ وحدة عملة.

[٣] ميلفين سمينسكي ولانين برايز، *قواعد الملكية الفكرية في المعاملات التجارية* (نيويورك، جون وايلي أند سنز ١٩٩٨) الصفحة ٢٩٣.

مثال ٢٣٨. تنص الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ على أنه لكل عملية إستملاك، ينبغي أن تقيس المنشأة المستملِكة في تاريخ الإستملاك مكونات الحصة غير المسيطرة في العملية المستملِكة التي تكون عبارة عن حصص ملكية حالية وتخول أصحابها بالحصول على حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة في حال التصفية إما بالقيمة العادلة أو الحصة التناسبية لأدوات الملكية الحالية في مبالغ صافي الأصول المحددة والمعترف بها للعملية المشتراه. يجب قياس جميع المكونات الأخرى للحصة غير المسيطرة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك، ما لم تقتضي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام استخدام أساس قياس آخر.

مثال ٢٣٩. إن الحصص غير المسيطرة المتعلقة بالأسهم الممتازة للمنشأة "س" غير مؤهلة لخيار القياس المنصوص عليه في الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ لأنها لا تخول أصحابها بامتلاك حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة في حال التصفية. وتقيس المنشأة المستملِكة الأسهم الممتازة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك البالغة ١٢٠ وحدة عملة.

الإختلاف الأول

مثال ٢٤٠. افترض أنه عند تصفية المنشأة "س"، تخول الأسهم الممتازة أصحابها باستلام حصة تناسبية من الأصول المتاحة للتوزيع. ويكون لأصحاب الأسهم الممتازة حقا وتصنيفا مساويا مع أصحاب الأسهم العادية في حال التصفية. افترض أن القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك للأسهم الممتازة تبلغ الآن ١٦٠ وحدة عملة وأن الحصة التناسبية من مبالغ صافي الأصول المحددة والمعترف بها للمنشأة "س" المنسوبة إلى الأسهم الممتازة تبلغ ١٤٠ وحدة عملة.

مثال ٢٤١. تكون الأسهم الممتازة مؤهلة لخيار القياس المنصوص عليه في الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠. يمكن أن تختار المنشأة "ص" قياس الأسهم الممتازة إما بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك البالغة ١٦٠ وحدة عملة أو بحصتها التناسبية من مبالغ صافي الأصول المحددة والمعترف بها للعملية المشتراه البالغة ١٤٠ وحدة عملة.

الإختلاف الثاني

مثال ٢٤٢. افترض أيضا أن المنشأة "س" أصدرت خيارات أسهم كتعويضات لموظفيها. تُصنف خيارات الأسهم كحقوق ملكية وتُستحق في تاريخ الإستملاك. وهي لا تمثل حصة الملكية الحالية ولا تخول أصحابها بامتلاك حصة تناسبية صافي أصول المنشأة "س" في حال التصفية. تبلغ القيمة العادلة لخيارات الأسهم وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتعامل مع الدفع على أساس الأسهم في تاريخ الإستملاك ٢٠٠ وحدة عملة. ولا تنتهي خيارات الأسهم في تاريخ الإستملاك ولا تستبدلها المنشأة "ص".

مثال ٢٤٣. تتطلب الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ أن يتم قياس خيارات الأسهم المذكورة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك، ما لم تقتضي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام استخدام أساس قياس آخر. وتنص الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ على أنه يتعين على المنشأة المستملِكة أن تقيس أداة حق الملكية

المرتبطة بمعاملات الدفع على أساس الأسهم للعملية المشتراه وفقاً للطريقة المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتعامل مع الدفع على أساس الأسهم.

مثال ٢٤٤. تقيس المنشأة المستملِكة الحصص غير المسيطرة المرتبطة بخيارات الأسهم بالقيمة العادلة البالغة ٢٠٠ وحدة عملة.

إعفاء المبالغ الضريبية المستحقة في إستملاك

توضيح النتائج المترتبة على محاسبة الإعفاءات الضريبية في الإستملاك من خلال تطبيق الفقرات ٧٨-٧٩ وفقرات التطبيق ٨٥-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ٢٤٥. يوضح المثال التالي محاسبة الإستملاك التي تم فيها إعفاء جزء من الإلتزام الضريبي للعملية المشتراه كجزء من شروط الإستملاك

مثال ٢٤٦. في ١ يناير ٢٠٠٤ استملكت الوزارة أه، وهي وزارة حكومية تعمل نيابة عن الحكومة، المنشأة س ص، وهي منشأة خاصة نظير ٥٧٥ وحدة عملة. ونتيجة للإستملاك، وافقت الوزارة أه على تقليل التكاليف من خلال اقتصاديات الحجم. وفيما يلي توضيح للقيمة العادلة للأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة:

الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة	وحدة عملة
الأصول المالية	٢٦٥
المخزون	٥
الممتلكات والمصانع والمعدات	٦٤٠
الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	١٢
الإلتزامات المالية	(٣٢٠)
الإلتزامات الضريبية	(٤٠)
إجمالي صافي الأصول	٥٦٢

مثال ٢٤٧. اعترفت الوزارة أه بالشهرة بمبلغ ١٣ وحدة عملة، وهو الفرق بين السعر المدفوع لإستملاك المنشأة س ص (٥٧٥ وحدة عملة) وصافي أصول المنشأة س ص (٥٦٢ وحدة عملة).

مثال ٢٤٨. افترض أنه كجزء من شروط الإستملاك، تطلب الحكومة من وزارة المالية (السلطة الضريبية) أن تعفي ٥٠% من الإلتزام الضريبي على المنشأة س ص. وفيما يلي توضيح للقيمة العادلة للأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة:

الأصول المستملكة والإلتزامات المضمونة	**وحدة عملة**
الأصول المالية	٢٦٥
المخزون	٥
الممتلكات والمصانع والمعدات	٦٤٠
الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	١٢
الإلتزامات المالية	(٣٢٠)
الإلتزامات الضريبية	(٢٠)
إجمالي صافي الأصول	٥٨٢

مثال ٢٤٩. تعترف الوزارة أهـ بربح بمقدار ٧ وحدات عملة، وهو الفرق بين السعر المدفوع لإستملاك المنشأة (س ص) (٥٧٥ وحدة عملة) وبين صافي أصول المنشأة (س ص) (٥٨٢ وحدة عملة). تحاسب الوزارة أهـ عن الإلتزام الضريبي المتبقي وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول الضرائب على الدخل.

مثال ٢٥٠. تحاسب وزارة المالية عن الضرائب المستحقة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣، وتعترف بالتعديل عن الضرائب المعفاة.

الربح المتحقق من الشراء بسعر منخفض في إستملاك

شرح نتائج الاعتراف والقياس للربح الناتج من الشراء بسعر منخفض في إستملاك من خلال تطبيق الفقرات ٨٥ – ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال ٢٥١. يشرح المثال التالي محاسبة عن إستملاك تم فيه الاعتراف بالربح من الشراء بسعر منخفض

مثال ٢٥٢. في ١ يناير ٢٠٠٥، تستملك الشركة (م) ٨٠% من حصص حقوق الملكية في الشركة (د)، منشأة خاصة، مقابل نقد بقيمة ١٥٠ وحدة عملة. ولأن مالكي الشركة (د) السابقين اضطروا للتصرف في استثماراتهم في الشركة (د) خلال تاريخ محدد، لم يكن لديهم الوقت الكافي لتسويق الشركة (د) لعدد أكبر من المشترين المحتملين. وتقيس إدارة شركة (د) مبدئياً الأصول المستملكة القابلة للتحديد والمعترف بها بشكل منفصل والإلتزامات المتحملة من تاريخ الإستملاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠. ويتم قياس الأصول قابلة التحديد على ٢٥٠ وحدة نقد والإلتزامات المتحملة على ٥٠ وحدة عملة. كما تشرك الشركة (د) مستشاراً مستقلاً يقرر أن القيمة العادلة لنسبة ٢٠% من الحصة غير المسيطرة في الشركة (د) هي ٤٢ وحدة عملة.

مثال ٢٥٣. يزيد مبلغ صافي أصول الشركة (س ص) القابلة للتحديد (٢٠٠ وحدة عملة، تم حسابها على ٢٥٠ وحدة نقد ٥٠ وحدة عملة) عن القيمة العادلة للمبلغ المنقول مضافاً إليها القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الشركة (س ص). لذلك، تراجع الشركة (أهـ) الإجراءات التي تتبعها لتحديد وقياس الأصول المستملكة والإلتزامات المتحملة ولقياس القيمة العادلة لكل من الحصة غير المسيطرة في الشركة (س ص) والمبلغ المنقول. وبعد تلك المراجعة، تقرر الشركة (أهـ) أن الإجراءات والقياسات الناتجة كانت ملائمة وصحيحة. وتقيس الشركة (س ص) الكسب من الشراء بأسعار منخفضة من ٨٠% من الحصة كما يلي:

		وحدة عملة
مبلغ صافي الأصول قابلة التحديد التي تم إستملاكها (٢٥٠ وحدة نقد ٥٠ وحدة عملة)		٢٠٠
مطروحاً منه:	القيمة العادلة للمبلغ المنقول لنسبة ٨٠% من حصة الشركة (م) في الشركة (د)؛ مضافا إليها	١٥٠
القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الشركة (د)		٤٢
		١٩٢
الربح من الشراء بسعر منخفض من الحصة البالغة ٨٠%		٨

مثال ٢٥٤. تسجل الشركة (م) إستملاكها للشركة (د) في بياناتها المالية الموحدة كما يلي:

	وحدة عملة	**وحدة عملة**
الأصول المؤجلة القابلة للتحديد والتي تم إستملاكها	٢٥٠	
النقد المتداول		١٥٠
الإلتزامات المتحملة المتداولة		٥٠
الكسب المتداول من الشراء بأسعار منخفضة		٨
حقوق الملكية المتداولة – الحصة غير المسيطرة في الشركة (د)		٤٢

مثال ٢٥٥. إذا اختارت المنشأة المستملِكة قياس الحصة غير المسيطرة في الشركة (س ص) على أساس حصتها التناسبية في صافي الأصول القابلة للتحديد للعملية المشتراه، يكون مبلغ الحصة غير المسيطرة المعترف به ٤٠ وحدة نقد (٢٠٠ وحدة نقد × ٠. ٢٠). ويكون الكسب من الشراء بأسعار منخفضة ١٠ وحدة نقد (٢٠٠ وحدة نقد (١٥٠ وحدة نقد + ٤٠ وحدة عملة)).

فترة القياس في إستملاك

توضيح نتائج تطبيق الفقرات ١٠٣ – ١٠٨ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ٢٥٦. إذا لم تتم المحاسبة المبدئية لإستملاك في نهاية فترة إعداد التقارير المالية التي حدث فيها الإندماج، فإن الفقرة ١٠٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ تقتضي من المنشأة المستملِكة الاعتراف في بياناتها المالية بالمبالغ المؤقتة للبنود التي لم تتم

محاسبتها. وخلال فترة القياس، تعترف المنشأة المستملِكة بالتعديلات على المبالغ المؤقتة اللازمة لإظهار المعلومات التي تم إحرازها حول الحقائق والظروف السائدة منذ تاريخ الإستملاك والتي إن عرفت، كانت ستؤثر في قياس المبالغ المعترف بها منذ ذلك التاريخ. وتقتضي الفقرة ١٠٧ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ من المنشأة المستملِكة الاعتراف بهذه التعديلات كإتمام محاسبة الإستملاك في تاريخ الإستملاك. ولا يتم إدراج تعديلات فترة القياس في الفائض أو العجز.

مثال ٢٥٧. افترض أن الشركة (أه) تستملك الشركة (س ص) في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٧. وتسعى الشركة (أه) لتقييم مستقل لبند عقارات ومنشآت ومعدات تم إستملاكه في الإندماج حيث أنه لم يتم حين تم التصريح للشركة (أه) إصدار بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧. وفي بياناتها المالية السنوية للعام ٢٠٠٧، اعترفت الشركة (أه) بالقيمة العادلة المؤقتة للأصل بمقدار ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة. وفي تاريخ الإستملاك، كان لدى بند الممتلكات والمصانع والمعدات فائدة فعلية متبقية لمدة خمس سنوات. وبعد خمسة أشهر من الإستملاك، استلمت الشركة (أه) التقييم المستقل الذي قدر القيمة العادلة للأصل في تاريخ الإستملاك بمقدار ٤٠,٠٠٠ وحدة عملة.

مثال ٢٥٨. في بياناتها المالية للعام المنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨، تعدل الشركة (أه) معلومات السنة السابقة للعام ٢٠٠٧ بأثر رجعي كما يلي:

(أ) يتم زيادة المبلغ المسجل للعقارات والمصانع والمعدات من بداية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ بمقدار ٩,٥٠٠ وحدة عملة. ويتم حساب ذلك التعديل على أنه تعديل على القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة نقد تقل عن الاستهلاك الإضافي الذي أمكن الاعتراف به لو أنه تم الاعتراف بقيمة الأصل العادلة في تاريخ الإستملاك منذ ذلك التاريخ (٥٠٠ وحدة نقد لثلاثة أشهر من الاستهلاك).

(ب) المبلغ المسجل للشهرة من بداية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ منخفض بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة.

(ج) يزداد مصروف الاستهلاك للعام ٢٠٠٧ بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة.

مثال ٢٥٩. وفقاً للفقرة ١٢٤ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، تفصح الشركة (أه):

(أ) في بياناتها المالية للعام ٢٠٠٧، عن عدم إتمام المحاسبة الأولية للإستملاك لأنه لم يتم استلام تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

(ب) في بياناتها المالية للعام ٢٠٠٨، عن مبالغ وشروح التعديلات على القيم المؤقتة المعترف بها خلال فترة إعداد التقارير الحالية. لذلك، تفصح الشركة (أه) عن أن المعلومات المقارنة للعام ٢٠٠٧ تعدل بأثر رجعي لزيادة القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإستملاك بمقدار ٩,٥٠٠ وحدة نقد ناتج عن انخفاض الشهرة البالغة ١٠,٠٠٠ وحدة نقد وزيادة في الاستهلاك بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة.

تحديد ما يشكل جزء من معاملة الإستملاك

تسوية علاقة قائمة سابقاً – قرض

توضيح نتائج تطبيق الفقرات ١٠٩ – ١١٠ وفقرات التطبيق ٩٨-١٠١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ٢٦٠. تمنح الوزارة (أه) الشركة (س ص) قرضاً بفائدة ثابتة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة. يتم دفع الفائدة ربع سنوياً، مع سداد أصل القرض عند تاريخ الإستحقاق. ومع تبقي سنتان بموجب اتفاقية القرض، تستملك الوزارة (أه) الشركة (س ص).

مثال ٢٦١. وهناك مبلغ ٩٠ وحدة عملة متضمن في القيمة العادلة للشركة (س ص) كإلتزام مالي عن القيمة العادلة لترتيب القرض مع الوزارة (أه). وفي تاريخ الإستملاك، فإن المبلغ الدفتري للأصل المالي المقابل في البيانات المالية للوزارة (أه) (تكلفة الإطفاء للقرض) هو ١٠٠ وحدة عملة.

مثال ٢٦٢. في هذا المثال، تحسب الوزارة (أه) خسارة بمبلغ ١٠ وحدة عملة. يتم حساب الخسارة على أنها الفرق بين القيمة العادلة للإلتزام المالي المضمون والمبلغ الدفتري للأصل المالي المقابل الذي اعترفت به سابقاً الوزارة(أه). وفي بياناتها المالية الموحدة، تحذف الوزارة (أه) أصلها المالي (١٠٠ وحدة عملة) مقابل القيمة العادلة للإلتزام المالي للشركة (س ص) (٩٠ وحدة عملة)، ويمثل الفرق، الخسارة على(أه).

تسوية علاقة كانت قائمة بالفعل – التحويلات

شرح نتائج تطبيق الفقرات ١٠٩ – ١١٠ وفقرات التطبيق ٩٨ – ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ٢٦٣. في ١ يناير ٢٠١٧، استملكت الوزارة (أه) الشركة (س ص). سابقاً، في ١ يناير ٢٠١٦، قدمت الوزارة (أه) للشركة (س ص) منحة بمبلغ ٨٠٠ وحدة عملة ليتم استخدامها في تقديم عدد متفق عليه من الدورات التدريبية.

مثال ٢٦٤. كانت المنحة تخضع لشرط أن يتم سدادها بالتناسب مع عدد الدورات التدريبية غير المقدمة. وفي تاريخ الإستملاك، قدمت الشركة (س ص) ربع عدد الدورات المتفق عليه، واعترفت بإلتزام بمبلغ ٦٠٠ وحدة عملة فيما يتعلق بأدائها للتعهد، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٢٣. واعتماداً على تجربة سابقة، اعتبرت |(أه) أن (س ص) على الأرجح لن تقدم الدورات التدريبية المتبقية. وبالتالي لم يكن من المحتمل أن يكون هناك تدفق للموارد إلى (أه)، ولم تعترف (أه) بأصل فيما يتعلق بالمنحة، ولكنها تعاملت محاسبياً مع مبلغ ٨٠٠ وحدة عملة بالكامل كمصروف.

مثال ٢٦٥. في هذا المثال، تحسب (أه) ربحاً بمبلغ ٦٠٠ وحدة عملة. ويتم حساب الربح على أنه إلتزام مفترض تم إلغاء الاعتراف به لأنه، نتيجة للإستملاك، لم يعد يمثل تعهداً مملوك لطرف آخر.

مثال ٢٦٦. في هذا المثال، لم يتم الاعتراف بأصل مقابل من قبل (أه)؛ إذا كانت (أه) قد اعترفت سابقاً بأصل مقابل، فإنه سيتم إلغاء الاعتراف به في تاريخ الإستملاك، وسيتم إدراج المبلغ الذي ألغي الاعتراف به في حساب الربح أو الخسارة.

تسوية علاقة سابقة كانت قائمة – عقد توريد

شرح النتائج المترتبة على تطبيق الفقرات ١٠٩ – ١١٠ وفقرات التطبيق ٩٨ – ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ٢٦٧. تشتري الشركة (أه) مكونات إلكترونية من الشركة (س ص) بموجب عقد التزويد الممتد لفترة خمس سنوات على أسعار ثابتة. وحالياً، تزيد الأسعار الثابتة عن الأسعار التي يمكن للشركة (أه) الشراء بها مكونات إلكترونية مشابهة من مزود آخر. ويجيز عقد التزويد للشركة (أه) إلغاء العقد قبل نهاية فترة الخمس سنوات فقط من خلال دفع ٦ مليون وحدة نقد كشرط جزائي. وبموجب السنوات الثلاث المتبقية بموجب عقد التزويد، تدفع الشركة (أه) ٥٠ مليون وحدة نقد مقابل إستملاك الشركة (د) وهو مبلغ القيمة العادلة للشركة (س ص) الذي يميل مشاركو السوق الآخرون إلى دفعه.

مثال ٢٦٨. يتم إدراج القيمة العادلة لعقد التزويد مع الشركة (أه) والبالغة ٨ مليون وحدة نقد في إجمالي القيمة العادلة للشركة (س ص). يمثل مبلغ ٨ مليون وحدة نقد المكون البالغ ٣ مليون وحدة نقد الذي "في السوق" لأن التسعير قابل للمقارنة مع تسعير معاملات السوق المتداولة لنفس البنود أو البنود المشابهة (جهود البيع وعلاقات العملاء وهكذا) و٥ مليون وحدة نقد للتسعير الذي ترفضه الشركة (أه) لأنه يتجاوز سعر معاملات السوق المتداولة للبنود المشابهة. ولا تملك الشركة (س ص) أصولا أو إلتزامات أخرى قابلة للتحديد والمتعلقة لعقد التزويد حيث أن الشركة (أه) لم تعترف بأية أصول أو إلتزامات تتعلق بعقد التزويد قبل الإستملاك.

مثال ٢٦٩. في هذا المثال تحسب الشركة (أه) خسارة بمقدار ٥ مليون وحدة نقد(أقل من مبلغ التسوية البالغ ٦ مليون وحدة نقد ومبلغ العقد الذي ترفضه المنشأة المستمِلكة) بشكل منفصل عن الإستملاك. ويعتبر مكون "في السوق" البالغ ٣ مليون وحدة نقد الخاص بالعقد جزءً من الشهرة.

مثال ٢٧٠. فيما إذا اعترفت الشركة (أه) سابقاً بالمبلغ المتعلق بالعلاقة القائمة مسبقا في بياناتها المالية سيؤثر على المبلغ المعترف به كربح أو خسارة للتسوية الحقيقية للعلاقة. افترض أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اقتضت من الشركة (أه) الاعتراف بإلتزام بمقدار ٦ مليون وحدة نقد مقابل عقد التزويد قبل الإستملاك. في ذلك الموقف، تعترف الشركة (أه) بكسب تسوية بمقدار ١ مليون وحدة نقد على العقد في الفائض أو العجز في تاريخ الإستملاك (تقل خسارة العقد التي تم قياسها بمقدار ٥ مليون وحدة نقد عن الخسارة المعترف بها سابقا بمقدار ٦ مليون وحدة عملة). ويعني ذلك أن الشركة (أه) قد سوت فعلا الإلتزام المعترف به بمقدار ٦ مليون مقابل ٥ مليون وحدة نقد بناتج ربح قدره ١ مليون وحدة نقد.

الدفعات المحتملة للموظفين في الإستملاك

توضيح نتائج تطبيق الفقرات ١٠٩– ١١٠، وفقرات التطبيق ٩٨، و١٠٢ – ١٠٣ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠

مثال ٢٧١. عينت الشركة (س ص) مرشحا يكون رئيسها التنفيذي الجديد بموجب عقد مدته عشر سنوات. ويقتضي العقد أن تدفع الشركة (س ص) مبلغ ٥ مليون وحدة نقد للمرشح في حال تم إستملاك الشركة (س ص) قبل انتهاء العقد. وتستملك الشركة (أه) الشركة (س ص) بعد ثمانية سنوات. وكان الرئيس التنفيذي ما زال موظفا حتى تاريخ الإستملاك وسيتم دفع مبلغ إضافي له بموجب العقد القائم.

مثال ٢٧٢. في هذا المثال، دخلت الشركة (س ص) في اتفاق توظيف قبل ابتداء مفاوضات الإستملاك، وكان غرض الاتفاق ضم خدمات الرئيس التنفيذي. وبهذا لا يوجد دليل على أنه تم إجراء الاتفاق لصالح الشركة (أه) أو المنشأة المختلطة. ولذلك، يتم إدراج الإلتزام بدفع ٥ مليون وحدة نقد في تطبيق طريقة الإستملاك.

مثال ٢٧٣. في ظروف أخرى، قد تدخل الشركة (س ص) في اتفاق مشابه مع رئيس تنفيذي بناءً على اقتراح الشركة (أه) خلال المفاوضات حول الإستملاك، إذا تم ذلك، قد يكون الغرض الرئيسي من الاتفاق دفع مبلغ تعويض إنهاء الخدمة للرئيس التنفيذي، ويفيد الاتفاق الشركة (أه) أو المنشأة المختلطة بشكل رئيسي وليس الشركة (س ص) أو مالكيها السابقين. في ذلك الموقف، تجري الشركة (أه) محاسبة الإلتزام لتدفع للرئيس التنفيذي في بياناتها المالية ما بعد الإندماج بشكل منفصل عن محاسبة تطبيق طريقة الإستملاك.

القياس اللاحق للتحويلات، القروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل المنشأة المستملِكة أو عملية مستملكة على أساس المعايير التي قد تتغير نتيجة للإستملاك

شرح نتائج تطبيق الفقرات ١١٤ وفقرات التطبيق ١٠٩ – ١١١ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال ٢٧٤. يشرح المثال التالي المحاسبة اللاحقة للتحويلات المستلمة للمنشأة المستملِكة على أساس المعايير التي قد تتغير نتيجة للإستملاك.

مثال ٢٧٥. في ١ يناير ٢٠١٦، تقدم حكومة محلية منحة سنوية إلى البلديات التي يكون الإيراد لكل فرد من السكان فيها أقل من حد معين. وفي ١ يناير ٢٠١٣ استملكت (أه)، بلدية،(س ص)، مجمع تجاري سيولد إيرادات تعود على (أه). حصلت (أه) سابقاً على منحة بمبلغ ٥٠٠ وحدة عملة، اعتماداً على إيراداها لكل فرد من السكان.

مثال ٢٧٦. نتيجة لإستملاكها ل (س ص) في ١ يناير ٢٠١٣، زاد الإيراد لكل فرد المتحقق في (أه) عن الحد الذي حددته الحكومة عند تخصصيها للمنح.

مثال ٢٧٧. في ١ يناير ٢٠١٣، طلبت الحكومة الوطنية من (أه) أن تسدد جزء بمقدار (١٠٠ وحدة عملة) من المنحة التي حصلت عليها سابقاً (أه). تعترف (أه) بإلتزام كمصروف بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة في ١ يناير ٢٠١٣.

متطلبات الإفصاح المرتبطة بالإستملاكات

توضيح نتائج تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات ١١٩-١٢٥ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠.

مثال ٢٧٨. يوضح المثال التالي بعض متطلبات الإفصاح المرتبطة بالإستملاكات، ولكنه لا يعتمد على معاملة فعلية، ويفترض المثال أن الشركة (أه) هي منشأة قطاع عام تتحمل مسؤوليات الرعاية الصحية في المنطقة المسجلة فيها المنشأة (س ص). ويعرض التوضيح

الإفصاحات بصيغة مجدولة تعود إلى متطلبات إفصاح معينة قد تم توضيحها. وقد تعرض الملاحظة الهامشية العديد من الإفصاحات الموضحة بصيغة تفصيلية واضحة.

مرجع الفقرة		
١٢٠أ	في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ استملكت الشركة (أه) ٧٥% من الأسهم العادية للشركة (س ص) وملكت السيطرة على الشركة. وأكد تحليل الجوهر الاقتصادي للإندماج أو المعاملة هي إستملاك والشركة (س ص) هي مزود لإمدادات طبية. ونتيجة الإستملاك، من المتوقع أن تقدم (أه) رعاية طبية محسنة للمقيمين فيها. ومن المتوقع أيضاً أن تخفض التكاليف في اقتصاديات الحجم.	
١٢٠ (هـ)	تتألف الشهرة المقدرة بقيمة ٢,٥٠٠ وحدة نقد الناشئة من الإستملاك بشكل كبير من تحالفات العمال واقتصاديات جدول الأسعار المتوقع من دمج عمليات الشركة (أه) والشركة (س ص).	
١٢٠ (ك)	لن يكون هناك خصم محتمل في أي شهرة معترف بها لأغراض ضريبة الدخل. يلخص الجدول التالي المبلغ المدفوع للشركة (س ص) ومبالغ الأصول المستملكة والإلتزامات المتحملة المعترف بها في تاريخ الإستملاك بالإضافة إلى القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في الشركة (س ص) في تاريخ الإستملاك.	

في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢

	المبلغ	**وحدة نقد**
١٢٠ (و)(١)	النقد	١١,٠٠٠
١٢٠ (و)(٣)؛ ١٢٠ (ز)(١)	ترتيب المبلغ المحتمل	١,٠٠٠
١٢٠ (و)	**إجمالي المبلغ المنقول**	١٢,٠٠٠

١٢٠ (م)	**تكاليف مرتبطة بالإستملاك** (المدرجة في البيع ومصاريف عامة وإدارية في بيان دخل الشركة (أه) الشامل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢)	١,٢٥٠
١٢٠ (ط)	**المبالغ المعترف بها للأصول المستملكة والقابلة للتحديد والإلتزامات المتحملة**	
	الأصول المالية	٣,٥٠٠
	المخزون	١,٠٠٠
	الممتلكات والمصانع والمعدات	١٠,٠٠٠

	الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد	٣,٣٠٠
	الإلتزامات المالية	(٤,٠٠٠)
	الإلتزام المحتمل	(١,٠٠٠)
	إجمالي صافي الأصول القابلة للتحديد	١٢,٨٠٠
١٢٠ (ع)(١)	**الحصة غير المسيطرة في الشركة (س ص)**	(٣,٣٠٠)
	الشهرة	٢,٥٠٠
		١٢,٠٠٠

١٢٠ (و)(٣) يقتضي ترتيب المبلغ المحتمل من الشركة (أه) دفع ٥% من إيرادات
١٢٠ (ز) التبادل للمالكين السابقين للشركة (س ص)، استثمار حقوق ملكية غير
١٢٤ (ب) موحد تملكه الشركة (×ه)، بزيادة ٧،٥٠٠ وحدة نقد للعام ٢٠٠٣ إلى حد أعلى بقيمة ٢,٥٠٠ وحدة نقد (غير مخصومة).

يمكن للمبلغ غير المخصوم المحتمل لكافة الدفعات المستقبلة التي يقتضي على الشركة (م) دفعها بموجب ترتيب المبلغ المحتمل أن يتراوح بين ٠ وحدة نقد و٢,٥٠٠ وحدة نقد.

تم تقدير القيمة العادلة لترتيب العوض النقدي المحتمل البالغ ١,٠٠٠ وحدة عملة من خلال تطبيق منهج للدخل. وتتضمن الافتراضات الرئيسية معدل خصم يتراوح بين ٢٠% و٢٥% وعوائد مفترضة معدلة وفق الاحتمالية في الشركة (×ه) تتراوح بين ١٠,٠٠٠ – ٢٠ .٠٠٠. وحدة عملة.

ابتداء من ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، لم يتغير مبلغ ترتيب المبلغ المحتمل المعترف به ولا نطاق النتائج أو الافتراضات المستخدمة في إعداد التقديرات.

١٢٠ (ح) تشمل القيمة العادلة للأصول المالية المستملكة مبالغ مستحقة بقيمة عادلة تبلغ ٢,٣٧٥ وحدة نقد. ومن المرجح عدم إمكانية جباية ٤٥٠ وحدة نقد من إجمالي المبلغ بموجب العقد والبالغ ٣,١٠٠ وحدة نقد

١٢٠ ٤ (أ) القيمة العادلة للأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والبالغة ٣,٣٠٠ وحدة نقد هي إيصال إضافي معلق من التقييم النهائي لتلك الصول.

١٢٠ (ي) ١٢٤ (ج) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ١٩،٩٧،٩٨	تم الاعتراف بالإلتزام المحتمل بقيمة ١,٠٠٠ وحدة نقد لصالح مطالبات الكفالة المتوقعة على المنتجات التي باعتها الشركة (س ص) خلال السنوات الثلاث الماضية. ويتوقع أن يتم تكبد هذه المصاريف في ٢٠٠٣ وأن كل ذلك سيتم تكبده في ٢٠٠٤. وينبغي اقتضاء المبلغ غير المخصوم من كافة الدفعات المستقبلية من الشركة (أهـ) بموجب ترتيبات الكفالة المقدرة بين ٥٠٠ و١,٥٠٠ وحدة نقد. ومنذ بداية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، لم يكن هناك تغير منذ ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ في المبلغ المعترف به للإلتزام أو أي تغير في نطاق النتائج والافتراضات المستخدمة في وضع التقديرات.
١٢٠ (ع)	تم تقدير القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة في الشركة (س ص)، وهي شركة مدرجة، تم قياسها من خلال سعر الإقفال في السوق للأسهم العادية للشركة (س ص) في تاريخ الإستملاك
١٢٠ (ص)(٢)	كان الإيراد المدرج في البيان الموحد للدخل الشامل منذ ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ الذي ساهمت به الشركة (س ص) ٤,٠٩٠. كما ساهمت الشركة (س ص) لربح قيمته ١,٧١٠ وحدة نقد لنفس الفترة.
١٢٠ (ص)(٢)	بما أنه تم توحيد الشركة (س ص) من ١ يناير ٢٠٠٢، يكون البيان الموحد للدخل الشامل شاملاً لإيراد يبلغ ٢٧,٦٧٠ وحدة نقد وربح يبلغ ١٢,٨٧٠.

عند النظر في الإفصاحات المرتبطة بالإستملاك، قد تجد المنشأة أنه من المفيد أن ترجع إلى مناقشة الأهمية النسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١.

مقارنة مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

متطلبات محاسبة الإستملاك الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ مأخوذة بشكل أساسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ (الصادر في ٢٠٠٤، ويشمل تعديلات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٥). الاختلافات الرئيسية بين تلك المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ هي كالتالي:

- يشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إرشادات حول تحديد المنشأة المستملِكة. وفي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠، تم تناول ذلك عند تصنيف عملية إندماج الأعمال في القطاع العام إما كتوحيد أو كإستملاك.
- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ إرشادات إضافية حول المعاملات الخاصة بالقطاع العام، كالإعفاءات الضريبية على سبيل المثال.
- يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ٤٠ مصطلحات مختلفة، في حالات معينة، عن المصطلحات المستخدمة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. والأمثلة الأكثر وضوحاً على ذلك هي استخدام مصطلح "إندماج الأعمال في القطاع العام"، و"العملية"، و"العملية المستملِكة". والمصطلحات المكافئة لتلك المصطلحات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ هي "إندماج الأعمال"، و"العمل"، و"المنشأة المشتراه."



International
Federation
of Accountants

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-458-6