International Public Sector Accounting Standards Board®

إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

طبعة عام 2020
الجزء الثالث

IPSAS®

The Hashemite Kingdom of Jordan
Deposite Number at the Department of the National Library
(4689/11/2020)

657

The International Federation of Accountants (IFAC)
International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 2020; translated by Tag-Translate. Amman: ASCA (Jordan); 2020

3C () R.
Deposite Number : 4689/11/2020

Specifications: Financial Accounting//financial Standards//Accounting/

The author bears the legal responsibility for the content of his work, this work does not express the opinion of the Department of the National Library or any other governmental body in Jordan.

إصدارات معايير المحاسبة الدولية
في القطاع العام

طبعة عام 2020
الجزء الثالث

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 © يوليو 2020 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: 978-1-60815-451-7

نشر الإتحاد الدولي للمحاسبين كتاب إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 2020 والتابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في يوليو 2020 باللغة الإنجليزية (وقام المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين بترجمته إلى العربية في ديسمبر 2020) 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 2020، ISBN: 978-1-60815-451-7

"Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2020" – ISBN 978-1-60815-451-7

"يعتبر النص باللغة الإنجليزية لإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 2020، حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

"يعتبر النص باللغة العربية لإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 2020 حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: 2020/11/4689

ISBN: 978-9957-418-36-6

نشر من قبل:

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

IPSAS™

جدول المحتويات

الجزء الثالث

	الصفحة
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41- الأدوات المالية.....	1991
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42- المنافع الاجتماعية.....	2485
مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي- الصادرة في 2017.....	2568
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام – إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي- الصادرة في 2017.....	2569
مقدمة إلى إرشادات الممارسة الموصى بها.....	2686
إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 1- إعداد التقارير بشأن الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة.....	2687
إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 2- مناقشة وتحليل البيانات المالية.....	2717
إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 3- الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات.....	2729
قائمة المصطلحات المعرفة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من 1-42	2763
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق الصادرة بتاريخ 31 يناير 2020.....	2811

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41
الأدوات المالية
شكر وتقدير

هذا المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام مأخوذ بشكل رئيسي من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 "*الأدوات المالية*"، والتفسيرات رقم 16 الصادرة عن لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعنوان، *التحوط لصافي الإستثمار في عملية أجنبية*، ورقم 19 "*إطفاء الإلتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية*"، والتي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاعِ العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفاتٍ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9، والتفسيرات رقم 16 و19 الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك بتصريح من مؤسسةِ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشـــره مجلس معايير المحاسـبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصـول على نسـخ منه مباشـرةً من دائرةِ منشـورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعنوانها دائرة خدمة العملاء ، مؤسـسـة 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 بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 – الأدوات المالية
تاريخ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تحتوي هذه النسخة على تعديلات ناتجة عن *معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة حتى 31 يناير 2020.*

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 *" الأدوات المالية* "، في أغسطس 2018.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:

- الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 (الصادرة في يناير 2019).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
156أ	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019
العنوان الرئيسي أعلى الفقرة 184	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019
184	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019
185	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019
186	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019

187	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019
188	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019
189	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019
تنفيذ 73	معدل	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019
تنفيذ 74	معدل	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019
تنفيذ 74أ	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) يناير 2019

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41
الأدوات المالية
المحتويات

	الفقرة
الهدف	1
النطاق	8-2
تعريفات	9
الإعتراف وإلغاء الإعتراف	38-10
الإعتراف الأولي	11-10
إلغاء الإعتراف بالأصول المالية	34-12
إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية	38-35
التصنيف	56-39
تصنيف الأصول المالية	44-39
تصنيف الإلتزامات المالية	46-45
المشتقات المدمجة	53-47
إعادة التصنيف	56-54
القياس	112-57
القياس الأولي	60-57
القياس اللاحق للأصول المالية	63-61
القياس اللاحق للإلتزامات المالية	65-64
اعتبارات القياس بالقيمة العادلة	68-66
القياس بالتكلفة المطفأة	72-69
الانخفاض	93-73
إعادة تصنيف الأصول المالية	100-94
المكاسب والخسائر	112-101
محاسبة التحوط	155-113
هدف ونطاق محاسبة التحوط	115-113
أدوات التحوط	121-116
البنود المتحوط لها	128-122
معيار التأهل لمحاسبة التحوط	129
محاسبة العلاقات المؤهلة للتحوط	145-130
التحوط لمجموعة من البنود	151-146

خيار تخصيص تعرض إئتماني على أنه تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز..... 152-155
تاريخ النفاذ والانتقال..... 156-184
تاريخ النفاذ..... 156-157
الانتقال 158-184
الملحق أ: إرشادات التطبيق
الملحق ب: التحوط لصافي الإستثمار في عملية أجنبية
الملحق ج: إطفاء الإلتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية
الملحق د: تعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى
أسس الإستنتاج
أمثلة توضيحية
إرشادات التنفيذ

الهدف

1. الهدف من هذا المعيار هو إرساء مبادئ إعداد التقارير المالية عن الأصول المالية والإلتزامات المالية التي ستقدم معلومات مفيدة وملائمة لمستخدمي البيانات المالية تمكنهم من تقييم مبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها وعدم التيقن بشأنها.

النطاق

2. يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:

(أ) الحصص في المنشآت المسيطر عليها، والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 "*البيانات المالية المنفصلة*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 "*البيانات المالية الموحدة*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 "*الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*". ومع ذلك في بعض الحالات، تتطلب المعايير 34 أو35 أو36 للمحاسبة الدولية في القطاع العام أو تسمح للمنشأة أن تقوم بمحاسبة الحصص في المنشآت المسيطر عليها أو المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة وفقاً لجميع متطلبات هذا المعيار أو جزء منها. تطبق المنشآت هذا المعيار أيضاً على المشتقات المتعلقة بحصة في منشأة مسيطر عليها أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك إلا إذا لبت المشتقات متطلبات تعريف أداة حقوق الملكية للمنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 "*الأدوات المالية: العرض*".

(ب) الحقوق والإلتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 13 "*عقود الإيجار*". وبالرغم من ذلك:

(1) تخضع المبالغ المستحقة عن عقود الإيجار التمويلي (صافي الإستثمار في عقود الإيجار التمويلي) ومبالغ الإيجار المستحقة عن عقود الإيجار التشغيلي المعترف بها من قبل المؤجر لمتطلبات هذا المعيار لإلغاء الإعتراف والانخفاض؛

(2) تخضع إلتزامات الإيجار المعترف بها من قبل المستأجر والتي تخضع لمتطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في الفقرة 35 من هذا المعيار؛

(3) تخضع المشتقات المُدْمَجُة في عقود الإيجار لمتطلبات هذا المعيار للمشتقات المُدْمَجُة.

(ج) حقوق وإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منفعة الموظف، التي يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 "*منافع الموظفين*".

(د) الأدوات المالية المُصدرة من قبل المنشأة والتي تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 (بما في ذلك عقود الخيار والأذونات) أو التي يُتطلب أن يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. ومع ذلك، يطبق حامل مثل أدوات حقوق الملكية تلك هذا المعيار على تلك الأدوات ما لم تستوف الاستثناء الوارد في البند (أ).

(هـ) الحقوق والتعهدات التي تنشأ بموجب:

(1) عقد تأمين، بخلاف حقوق المُصدر وتعهداته الناشئة بموجب عقد التأمين الذي يلبي متطلبات تعريف الضمان المالي الورادة في الفقرة 9؛ أو

(2) العقد الذي يقع داخل نطاق معايير المحاسبة الدولية أو المحلية ذات العلاقة التي تتناول عقود التأمين لأنه يشمل ميزة المساهمة التقديرية.

يطبق هذا المعيار على المشتقة التي تكون مدمجة في عقد إذا لم تكن المشتقة تشكل في حد ذاتها عقد تأمين (أنظر الفقرات 47–53 والملحق أ فقرات التنفيذ 99–110 من هذا المعيار). تطبق المنشأة هذا المعيار على عقود الضمانات المالية، ولكنها تطبق المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية ذات العلاقة التي تتناول عقود التأمين إذا اختار المُصدر تطبيق ذلك المعيار عند الإعتراف بها أو قياسها. وبغض النظر عن (1) أعلاه، قد تطبق المنشأة هذا المعيار على عقود التأمين الأخرى التي تتعلق بنقل مخاطر مالية.

(و) أي عقد آجل بين منشأة مستملكة ومساهم بائع وذلك لشراء أو بيع أعمال مستملكة والتي سينتج عنها اندماج أعمال في القطاع العام ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40 في تاريخ استملاك مستقبلي. ويجب ألا تتجاوز مدة العقد الآجل الفترة المعقولة اللازمة بصورة طبيعية للحصول على أي تصديقات مطلوبة لاستكمال المعاملة

(ز) ارتباطات القروض بخلاف ارتباطات القروض الوارد وصفها في الفقرة 4. ومع ذلك، يطبق مُصدر ارتباطات القروض متطلبات الانخفاض الواردة في هذا المعيار على ارتباطات القروض التي لا تقع بخلاف ذلك في نطاق هذا المعيار. إضافة إلى جميع ارتباطات القروض التي تخضع لمتطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار.

(ح) الأدوات المالية والعقود والتعهدات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية التي تتناول معاملات الدفع على أساس الأسهم، باستثناء العقود التي تقع في نطاق الفقرات 5–8 من هذا المعيار والتي يطبق عليها هذا المعيار.

(ط) حقوق في دفعات لتعويض المنشأة عن النفقات التي يطلب منها دفعها لتسوية إلتزام ما والذي تعترف به المنشأة باعتباره مخصصاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 " *المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*"، أو التي اعترفت فيها المنشأة في فترة سابقة بمخصص وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19.

(ي) الإعتراف الأولي والقياس الأولي للحقوق والتعهدات الناشئة عن المعاملات الإيرادية غير التبادلية التي يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23" *الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)* " ؛ باستثناء ما ورد وصفه في فقرة التنفيذ 6.

(ك) الحقوق والتعهدات بموجب ترتيبات امتيازات تقديم الخدمات التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32 " *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح* ". إلا أن الإلتزامات المالية التي يعترف بها المانح بموجب نموذج الإلتزامات المالية تخضع لأحكام إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار (أنظر الفقرات 35-38 والملحق أ فقرات التنفيذ 39-47).

3. تطبق متطلبات الانخفاض الواردة في هذا المعيار على الحقوق الناشئة عن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 " *الإيراد من المعاملات التبادلية*"، والمعاملات الناشئة من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 التي تؤدي إلى إنشاء أدوات مالية بغرض الإعتراف بمكاسب أو خسائر الانخفاض.

4. فيما يلي توضيح لارتباطات القروض التي تقع في نطاق هذا المعيار:

(أ) ارتباطات القروض التي تخصصها المنشأة باعتبارها إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (أنظر الفقرة 46). وتطبق المنشأة التي لديها ممارسة سابقة لبيع الأصول الناتجة عن إلتزاماتها المتعلقة بالقروض بعد فترة وجيزة من إنشائها، تطبق هذا المعيار على جميع تعهداتها بالقروض من نفس الفئة.

(ب) ارتباطات القروض التي تمكن تسويتها بالصافي نقداً أو من خلال تسليم أو إصدار أداة مالية أخرى. هذه التعهدات بالقروض تعد مشتقات. لا يعد ارتباط القرض مسوىً بالصافي لمجرد أن القرض يتم دفعه على أقساط (على سبيل المثال، قرض رهن عقاري للتشييد يتم دفعه على أقساط تمشياً مع التقدم في التشييد).

(ج) التعهدات بمنح قرض بمعدل فائدة أقل من السعر السائد في السوق (أنظر الفقرة 45(د)).

5. يطبق هذا المعيار على عقود بيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل أدوات المالية، كما لو كانت العقود هي أدوات مالية، باستثناء العقود التي أبرمت ويستمر الاحتفاظ بها لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. ومع ذلك، يطبق هذا المعيار على العقود التي تخصصها المنشأة باعتبار أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 6.

6. عقد شراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته نقداً أو من خلال أداة مالية أخرى أو أو من خلال تبادل الأدوات المالية كما لو كان العقد هو أداة مالية والذي يمكن تخصيصه بشكل لا رجعة فيه باعبتار أنه تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز حتى لو كان قد أبرم بغرض

تسليم أو استلام بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة فيما يتعلق بالشراء أو البيع أو الاستخدام. لا يكون هذا التخصيص متاحاً إلى في بداية العقد أو إذا كان يحد أو يقلل بشدة من عدم الاتساق في الإعتراف (والتي يشار إليها في بعض الأحيان "بعدم التطابق المحاسبي") والتي كانت بخلاف ذلك ستنشأ من عدم الإعتراف بذلك العقد لأنه مستثنى من نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرة 5).

7. توجد طرق متعددة يمكن من خلالها تسوية شراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقداً أو من خلال أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية، وتشمل:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأحد الطرفين بالتسوية بالصافي أو بأداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛

(ب) عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية، غير منصوص عليها صراحة ضمن شروط العقد، ولكن لدى المنشأة ممارسة لتسوية عقود مشابهة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه)؛

(ج) عندما يكون لدى المنشأة ممارسة، لعقود مشابهة، لتسلم الأصل محل العقد وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسلم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش ربح المتعامل؛ و

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

لا يتم إبرام العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم يقع ضمن نطاق هذا المعيار. ويتم تقييم العقود الآخرى التي تنطبق عليها الفقرة 5 لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض تلقي أوتسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

8. يقع عقد الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي، يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلته بأدوات مالية، وفقاً للفقرة 7 (أ) أو 7 (د)، ضمن نطاق هذا المعيار. فمثل هذا العقد لا يمكن إبرامه لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام.

تعريفات

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

الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً 12-moth expected credit losses هي النسبة من الخسائر الإئتمانية المتوقعة التي تمثل الخسائر الإئتمانية المتوقعة التي تنتج عن حالات التعثر في أداة مالية والتي قد تقع خلال إثني عشر شهراً بعد تاريخ إعداد التقارير.

التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي Amortized cost of a financial asset or financial liability المبلغ الذي يتم به قياس الأصل المالي أو الإلتزام المالي عند الإعتراف الأولي مطروحاً منه دفعات سداد المبلغ الأصلي، مُضافاً إليه أو مطروحاً منه الإطفاء التراكمي باستخدام طريقة الفائدة الفعلية لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق؛ ومُعدلاً، للأصول المالية بأي بدل خسارة.

الأصل المالي المنخفض إئتمانياً A credit-impaired financial asset يُعد الأصل المالي ذو مستوى إئتماني منخفض في حال وقوع حدث أو أكثر من الأحداث التي يكون لها أثر ضار على التدفقات النقدية المستقبلية المُقدرة من ذلك الأصل المالي. ومن أمثلة الأدلة على أن الأصل المالي ذو مستوى إئتماني منخفض البيانات الممكن رصدها حول الأحداث التالية:

(أ) صعوبات مالية كبيرة للمُصدر أو للمقترض؛ أو

(ب) خرق العقد، مثل التعثر في السداد أو تجاوز موعد الاستحقاق؛ أو

(ج) أن يكون مقرض (مقرضو) المقترض، لأسباب اقتصادية أو تعاقدية تتعلق بصعوبات مالية للمقترض، قد منحوا المقترض تيسيراً (تيسيرات) والذي بخلاف ذلك لم يكن المقرض (المقرضون) ليمنحه؛ أو

(د) يكون قد أصبح من المحتمل دخول المقترض في إفلاس أو في إعادة تنظيم مالي آخر؛ أو

(هـ) اختفاء سوق نشط لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية؛ أو

(و) شراء أو إنشاء أصل مالي بخصم كبير والذي يعكس الخسائر الإئتمانية المتكبدة.

وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث واحد منفرد، وبدلاً من ذلك، قد يكون الأثر المجمع لأحداث عديدة قد تسبب في جعل الأصول المالية ذات مستوى إئتماني منخفض.

الخسارة الإئتمانية Credit loss الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة وفقاً للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها (أي كل العجز النقدي)، مخصوماً بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي (أو معدل الفائدة الفعلية المعدل بالمخاطر الإئتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُسْتَحْدَثة ذات المستوى الإئتماني المنخفض). ويجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) خلال العمر المتوقع لتلك الأداة المالية. يجب أن تتضمن التدفقات النقدية التي يتم أخذها في الحسبان التدفقات النقدية من بيع ضمان رهني مُحتفظ به أو تعزيزات إئتمانية أخرى والتي تُعد جزءً لا يتجزأ من الشروط التعاقدية.

وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية بطريقة موثوقة. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية بطريقة موثوقة، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم الأجل التعاقدي المتبقي للأداة المالية.

معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الإئتمانية Credit-adjusted effective interest rate المعدل الذي يخصم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي إلى التكلفة المطفأة للأصل المالي الذي يُعد أصلاً مالياً مُشترى أو منشأً ذا مستوى إئتماني منخفض. وعند حساب معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الإئتمانية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والشراء والخيارات المشابهة) والخسائر الإئتمانية المتوقعة. ويشمل الحساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (أنظر فقرات التنفيذ 156–158)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الآخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بطريقة موثوقة. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتبقي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة موثوقة، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية على مدى كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية).

إلغاء الإعتراف Derecognition هو إزالة أصل مالي أو إلتزام مالي تم الإعتراف به مسبقاً من قائمة المركز المالي للمنشأة.

المشتقة Derivative أداة مالية أو عقد آخر يقع ضمن نطاق هذا المعيار ولديه جميع الخصائص الثلاث التالية:

(أ) تتغير قيمته استجابة للتغير في معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية، أو رقم قياسي لأسعار أو معدلات محددة، أو تصنيف إئتماني أو رقم قياسي لإئتمان، أو متغير آخر محدد، شريطة ألا يكون المتغير في حالة المتغير غير المالي مرتبطاً بطرف في العقد (يطلق عليه في بعض الأحيان "الأساس").

(ب) لا يتطلب صافي إستثمار أولي أو يتطلب صافي إستثمار أولي يكون أقل مما يُتطلب للأنواع الآخرى من العقود التي يُتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق.

(ج) تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.

توزيعات الأرباح أو ما يماثلها من توزيعات Dividends or similar distributions هي توزيعات للأرباح على حملة أدوات حقوق الملكية بما يتناسب مع حيازاتهم من فئة معينة لرأس المال.

طريقة الفائدة الفعلية The effective interest method هي الطريقة التي يتم استخدامها في حساب التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي وفي تخصيص إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة والإعتراف بهما ضمن الفائض أو العجز على مدار الفترة ذات العلاقة.

معدل الفائدة الفعلية The effective interest rate هو المعدل الذي يخصم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي أو الإلتزام المالي إلى إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي أو إلى التكلفة المطفأة للإلتزام المالي. وعند حساب معدل الفائدة الفعلية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) ولكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الإئتمانية المتوقعة. ويشمل الحساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (أنظر فقرات التنفيذ 156-158)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات والخصومات الآخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بطريقة موثوقة. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة موثوقة، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية على مدار كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية).

الخسائر الإئتمانية المتوقعة An expected credit loss هي المتوسط المرجح للخسائر الإئتمانية فيما يتعلق بالمخاطر المتعلقة بالتعثر الذي يحدث في السداد على أنها الأوزان.

عقد الضمان المالي A financial guarantee contract هو العقد الذي يتطلب من المُصدر أن يسدد مدفوعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي يتكبدها بسبب فشل مدين محدد في القيام بالمدفوعات عندما تُستحق وفقاً للشروط الأصلية أو المُعدلة لأداة دين.

إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز A financial liability at fair value through surplus or deficit هو إلتزام مالي يستوفي أحد الشروط التالية:

(أ) يستوفي تعريف مُحتفظ به للمتاجرة.

(ب) عند الإعتراف الأولي يتم تخصيصه من قبل المنشأة على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 46 أو 51.

(ج) يتم تخصيصه إما عند الإعتراف الأولي أو لاحقاً على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 152.

إرتباط ملزم A firm commitment هي اتفاقية ملزمة بتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

معاملة تنبؤية A forecast transaction هي معاملة مستقبلية لم يتم الارتباط بها ولكنها متوقعة.

إجمالي المبلغ المسجل لأصل مالي The gross carrying amount of a financial asset التكلفة المطفأة للأصل المالي، قبل تعديلها بأي بدل خسارة.

نسبة التحوط The hedge ratio هي العلاقة بين كمية أداة التحوط وكمية البند المُتحوط له من حيث ترجيحها النسبي.

الأداة المالية المحتفظ بها للمتاجرة held for trading هي أصل مالي أو إلتزام مالي:

(أ) يتم استملاكه أو تحمله بشكل رئيس لغرض بيعه أو إعادة شراؤه في الأجل القريب؛ أو

(ب) عند الإعتراف الأولي، يُعد جزءاً من محفظة لأدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً ويتوفر لها دليل على وجود نمط فعلي حديث على استلام أرباح قصيرة الأجل منها؛ أو

(ج) مشتقة (باستثناء المشتقات التي هي عقد ضمان مالي أو أداة تحوط مخصصة وفعالة).

مكاسب أو خسائر الانخفاض An impairment gain or loss هي المكاسب أو الخسائر التي يتم الإعتراف بها ضمن الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 80 والتي تنشأ عن تطبيق متطلبات الانخفاض الواردة في الفقرات 73-93.

الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني Lifetime expected credit losses هي الخسائر الإئتمانية المتوقعة التي تنتج عن جميع حالات التعثر في السداد على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.

بدل الخسارة A loss allowance هو بدل للخسائر الإئتمانية المتوقعة من الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة 40 ومن المستحقات الإيجارية، ومن أصول العقد، ومن مبلغ الانخفاض التراكمي في قيمة الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة 41 ومخصص الخسائر الإئتمانية المتوقعة من ارتباطات القرض وعقود الضمان المالي.

مكسب أو خسارة التعديل A modification gain or loss هو المبلغ الناشئ عن تعديل إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي لإظهار التدفقات النقدية التعاقدية الذي تمت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها. تعيد المنشأة حساب إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للمدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي الذي تمت إعادة التفاوض بشأنه أو تم تعديله والتي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلية للأصل المالي (أو معدل الفائدة الفعلية الأصلي معدلاً بالمخاطر الإئتمانية للأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض)، أو عندما يكون ذلك ممكناً، معدل الفائدة الفعلية المُنقح الذي يتم حسابه وفقاً للفقرة 139

وعند تقرير التدفقات النقدية المتوقعة للأصل المالي، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار الدفع مقدماً، والاستدعاء والخيارات المشابهة) وبالرغم من ذلك، لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الإئتمانية المتوقعة، ما لم يُعد الأصل المالي أصلاً مالياً مُشترىً أو منشأً ذا مستوى إئتماني منخفض، وفي مثل تلك الحالة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ أيضاً في الحسبان الخسائر الإئتمانية المتوقعة الأولية التي تم أخذها في الحسبان عند حساب معدل الفائدة الفعلية الأصلي معدلاً بالمخاطر الإئتمانية.

يكون الأصل المالي قد تجاوز موعد استحقاقه past due عندما يكون الطرف المقابل قد فشل في سداد المدفوعات عندما تكون تلك المدفوعات مستحقة تعاقدياً.

أصل مالي مُشترى أو منشأ ذو مستوى إئتماني منخفض -A purchased or originated credit impaired financial asset هو الأصل المالي الذي يعتبر ذا مستوى إئتماني منخفض عند الإعتراف الأولي به.

تاريخ إعادة التصنيف The reclassification date هو اليوم الأول من أول فترة تقرير تلي التغيير في نموذج الإدارة الذي ينتج عنه إعادة تصنيف المنشأة للأصول المالية.

الشراء أو البيع بالطريقة العادية A regular way purchase or sale هو شراء أو بيع الأصل المالي بموجب عقد تتطلب شروطه تسليم الأصل ضمن إطار زمني يتحدد عموماً من خلال اللوائح أو العرف السائد في السوق المعنية.

تكاليف المعاملة Transaction costs هي التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى استملاك أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو إلتزام مالي (أنظر فقرة التنفيذ 163). والتكلفة الإضافية هي تلك التي لم يكن ليتم تكبدها إذا لم تقم المنشأة باستملاك أو إصدار أو استبعاد الأداة المالية.

تستخدم المصطلحات المعرفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار وفقاً لنفس المعاني المحددة لها في تلك المعايير، وقد استخدمت مرة أخرى في قائمة المصطلحات المعرفة التي نشرت بصورة منفصلة. وورد تعريف المصطلحات التالية إما في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 أو 30 "*الأدوات المالية: الإفصاح*: المخاطر الإئتمانية"،[1] ومخاطر العملة، ومخاطر السيولة، ومخاطر السوق، وأدوات حقوق الملكية، والأصل المالي، والأداة المالية، والإلتزام المالي والأدوات القابلة للبيع آجلاً.

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

الإعتراف الأولي

10. لا تعترف المنشأة بالأصل المالي أو الإلتزام المالي في بيان مركزها المالي إلا إذا أصبحت المنشأة طرفاً في النصوص التعاقدية للأداة (أنظر فقرتي التنفيذ 15 و16). وعندما تعترف المنشأة بالأصل المالي

[1] المصطلح مستخدم (وفقاً لتعريفه الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30) في متطلبات عرض آثار التغيرات في مخاطر الإئتمان المتلعقة بالالتزامات المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (أنظر الفقرة 108).

للمرة الأولى فإنها تصنفه وفقاً للفقرات 39–44 وتقيسه وفقاً للفقرتين 57 و59. وعندما تعترف المنشأة بإلتزام مالي للمرة الأولى فإنها تصنفه وفقاً للفقرتين 45 و46 وتقيسه وفقاً للفقرة 57.

الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية

11. يتم الإعتراف بالشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية، وإلغاء الإعتراف بها، بقدر الإمكان، باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (أنظر فقرات التنفيذ 17–20).

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية

12. في البيانات المالية الموحدة، تطبق الفقرات 13–20، وفقرات التنفيذ 15 و16 و21–38 على المستوى الموحد. وبالتالي، توحد المنشأة أولاً أن جميع منشآتها المسيطر عليها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 ومن ثم تطبق تلك الفقرات على المجموعة الاقتصادية الناتجة.

13. قبل تقييم ما إذا كان، وإلى أي مدى، يُعد إلغاء الإعتراف مناسباً بموجب الفقرات 14–20، تحدد المنشأة ما إذا كانت تلك الفقرات ينبغي أن تُطبق على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) أو على أصل مالي (أو مجموعه من الأصول المالية المتشابهة) في مجمله، كما يلي:

(أ) تطبق الفقرات 14–20 على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) إذا، وفقط إذا، كان الجزء الذي يجري النظر في إلغاء الإعتراف به يستوفي أحد الشروط الثلاثة التالية:

(1) يشمل الجزء فقط على تدفقات نقدية محددة بشكل محدد من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في متاجرة منفصلة بمعدل الفائدة، والتي بموجبها يحصل الطرف المقابل على الحق في التدفقات النقدية للفائدة، ولكن ليس في التدفقات النقدية للمبلغ الأصلي من أداة الدين، فإنه يتم تطبيق الفقرات 14–20 على التدفقات النقدية للفائدة.

(2) يشمل الجزء فقط على نصيب متناسب (تناسبي) تماما من التدفقات النقدية من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق في نصيب 90 في المائة من جميع التدفقات النقدية لأداة دين، تطبق الفقرات 14–20 على 90 في المائة من تلك التدفقات النقدية. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فإنه لا يُتطلب من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية شريطة أن يكون لدى المنشأة الناقلة نصيب متناسب تماماً.

(3) يشمل الجزء فقط على نصيب متناسب (تناسبي) تمامًا من تدفقات نقدية محددة بشكل محدد من أصل مالي (أو مجموعه من الأصول المالية المتشابهة). فعلى سبيل المثال،

عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق في نصيب 90 في المائة من التدفقات النقدية للفائدة من أصل مالي، فإنه يتم تطبيق الفقرات 14-20 على 90 في المائة من تلك التدفقات النقدية للفائدة. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فإنه لا يُتطلب من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية المحددة على وجه التحديد شريطة أن يكون لدى المنشأة المحولة نصيب متناسب تماماً.

(ب) في جميع الحالات الأخرى، تطبق الفقرات 14-20 على الأصل المالي في مجملة (أو المجموعة من الأصول المالية المتشابهة في مجملها). فعلى سبيل المثال، عندما تحول المنشأة (1) الحقوق في أول أو آخر90 في المائة من المتحصلات النقدية من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية)، أو (2) الحقوق في 90 في المائة من التدفقات النقدية من مجموعة من المبالغ المستحقة، ولكنها تقدم ضماناً بتعويض المشتري عن أي خسائر إئتمانية حتى 8 في المائة من المبلغ الأصلي للمبالغ المستحقة التحصيل، فإنه يتم تطبيق الفقرات 14-20 على الأصل المالي (أو مجوعة من الأصول المالية المتشابهة) في مجمله.

في الفقرات 14-23، يشير مصطلح "أصل مالي" إما إلى جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) كما عُرف في البند (أ) أعلاه أو، بخلاف ذلك، إلى أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة') في مجملها.

14. لا تلغي المنشأة الإعتراف بأصل مالي إلا في الحالات التالية:

(أ) انقضاء الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي أو التنازل عنها، أو

(ب) إذا نقلت المنشأة الأصل المالي وفقاً لما هو موضح في الفقرتين 15 و16 ويكون النقل مؤهلاً لإلغاء الإعتراف وفقاً للفقرة 17.

(أنظر الفقرة 11 بشأن المبيعات بالطريقة العادية للأصول المالية).

15. لا تنقل المنشأة أصلاً مالياً إلا في حالة من الحالتين التاليتين:

(أ) نقل الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، أو

(ب) إبقاء الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، ولكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بأن تدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة 16.

16. عندما تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من أصل مالي ('الأصل الأصلي')، ولكنها تتحمل إلتزاماً تعاقديا بأن تدفع تلك التدفقات النقدية إلى واحدة أو أكثر من المنشآت ('المستلمين النهائيين) تعالج المنشأة المعاملة على أنها نقل لأصل مالي إذا، وفقط إذا، تم استيفاء الشروط الثلاثة التالية:

(أ) لا يكون على المنشأة إلتزام بأن تدفع مبالغ إلى مستلمين نهائيين ما لم تحصِّل مبالغ مُعادلة من الأصل الأصلي. ولا تخرق هذا الشرط السلف قصيرة الأجل من قبل المنشأة مع الحق في الاسترداد الكامل للمبلغ المُقرَض إضافة إلى الفائدة المستحقة بمعدلات السوق.

(ب) يحظر على المنشأة بموجب شروط عقد النقل بيع أو رهن الأصل الأصلي، بخلاف ما يُعد ضماناً للمستلمين النهائيين مقابل الإلتزام بأن تدفع لهم التدفقات النقدية.

(ج) يكون على المنشأة إلتزام بأن ترسل أي تدفقات نقدية تحصلها نيابة عن المستلمين النهائيين دون تأخير ذي أهمية نسبية. وبالإضافة إلى ذلك، لا يحق للمنشأة إعادة إستثمار مثل تلك التدفقات النقدية، باستثناء الإستثمارات في النقد والنقد المعادل (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 " بيانات التدفق النقدي") خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى تاريخ التحويل المطلوب إلى المستلمين النهائيين، وأن يتم تمرير الفائدة المكتسبة على مثل تلك الإستثمارات إلى المستلمين النهائيين.

17. عندما تنقل المنشأة أصلاً مالياً (أنظر الفقرة 15)، فعليها تقييم إلى أي مدى تبقي على مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(أ) إذا نقلت المنشأة ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المالي وتعترف بشكل منفصل بأي حقوق وارتباطات أُنشئت أو أُبقي عليها في النقل على أنها أصول أو إلتزامات.

(ب) إذا أبقت المنشأة على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، فإنها تستمر في الإعتراف بالأصل المالي.

(ج) إذا لم تحول المنشأة، ولم تحتفظ بما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، فإنها تحدد ما إذا كانت قد أبقت على السيطرة على الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(1) إذا لم تكن المنشأة قد أبقت على السيطرة، فإنه تلغي الإعتراف بالأصل المالي وتعترف بشكل منفصل بأي حقوق وإلتزامات أُنشئت أو أُبقي عليها في النقل.

(2) إذا كانت المنشأة قد أبقت على السيطرة، فإنها تستمر في الإعتراف بالأصل المالي بمقدار ارتباطها المستمر بالأصل المالي (أنظر الفقرة 27).

18. يتم تقييم نقل المخاطر والمكافآت (أنظر الفقرة 17) من خلال مقارنة تعرض المنشأة، قبل النقل وبعده، مع التقلب في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول. فتكون المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي إذا لم يتغير تعرضها للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي، بشكل جوهري، نتيجة النقل (على سبيل المثال، نظراً لأن المنشأة قد باعت أصلاً مالياً يخضع لاتفاق بأن تعيد شراؤه بسعر ثابت أو بسعر البيع مضاف إليه عائد المقرض). وتكون المنشأة قد نقلت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التقلب جوهرياً بالنسبة إلى مجموع التقلب في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي (على سبيل المثال، نظراً لأن المنشأة قد باعت أصلاً مالياً يخضع فقط لخيار بأن تعيد شراؤه بالقيمة العادلة في وقت إعادة الشراء أو لأن المنشاة قد حولت نصيباً متناسباً تماما من التدفقات النقدية من أصل مالي أكبر وذلك في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة 16 مثل المشاركة من الباطن في قرض).

19. في الغالب، سوف يكون واضحاً ما إذا كانت المنشأة قد نقلت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية أو أنها أبقت عليها وأنه لن يكون هناك حاجة لإجراء أي حسابات. وفي حالات أخرى، سوف يكون من الضروري حساب ومقارنة تعرض المنشأة للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية قبل النقل وبعده. ويتم إجراء الحساب والمقارنة باستخدام معدل الفائدة السوقي الحالي المناسب على أنه معدل الخصم. وتؤخذ في الحسبان جميع التقلبات المحتملة بشكل معقول في صافي التدفقات النقدية، مع إعطاء وزن أكبر لتلك النتائج التي من المرجح أن تقع بصورة أكبر.

20. يعتمد ما إذا كانت المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل المنقول (أنظر الفقرة 17(ج)) على قدرة المنقول إليه على بيع الأصل. فإذا كان لدى المنقول إليه قدرة عملية على بيع الأصل في مجمله إلى طرف آخر غير ذي علاقة وكان قادراً على ممارسة تلك القدرة من جانب واحد وبدون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على النقل، فإن المنشأة لا تكون قد أبقت على السيطرة. أما في جميع الحالات الآخرى، تكون المنشأة قد أبقت على السيطرة.

عمليات النقل المؤهلة لإلغاء الإعتراف

21. **إذا نقلت المنشأة أصلاً مالياً في نقل مؤهل لإلغاء الإعتراف في مجمله وأبقت على الحق في خدمة الأصل المالي مقابل أتعاب، فإنه يجب عليها الإعتراف إما بأصل خدمة أو إلتزام خدمة مقابل عقد الخدمة ذلك. فإذا كان من غير المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تعوض المنشأة بشكل كافٍ عن أداء الخدمة، فإنه يجب أن يتم الإعتراف بإلتزام خدمة بقيمته العادلة مقابل التعهد بالخدمة. وإذا كان من المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تكون أكثر من التعويض الكافي مقابل الخدمة، فيتم الإعتراف بأصل خدمة مقابل حق الخدمة بالمبلغ الذي يتم تحديده على أساس تخصيص المبلغ المسجل للأصل المالي الأكبر وفقاً للفقرة 24.**

22. **إذا تم، نتيجة للنقل، إلغاء الإعتراف بأصل مالي في مجمله ولكن نتج عن النقل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو تحمل إلتزام مالي جديد أو إلتزام خدمة، تعترف المنشأة بالأصل المالي الجديد أو الإلتزام المالي الجديد أو إلتزام الخدمة بالقيمة العادلة.**

23. **عند إلغاء الإعتراف بأصل مالي في مجمله، فإن الفرق بين:**
(أ) المبلغ المسجل (مُقاساً في تاريخ إلغاء الإعتراف) وبين
(ب) المقبل المُستلم (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي إلتزام جديد تم تحمله)

يجب أن يتم الإعتراف به ضمن الفائض أو العجز.

24. إذا كان الأصل المنقول يُعد جزءاً من أصل مالي أكبر (على سبيل المثال، عندما تنقل المنشأة التدفقات النقدية للفائدة والتي تُعد جزءاً من أداة دين، أنظر الفقرة 13(أ)) وكان الجزء المنقول مؤهلاً لإلغاء الإعتراف في مجمله، يتم تخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به، على أساس القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ النقل. ولهذا الغرض، تتم معالجة أصل الخدمة الذي تم الابقاء عليه على أنه جزء سيتم الاستمرار في الإعتراف به. أما الفرق بين:
(أ) المبلغ المسجل (مُقاساً في تاريخ إلغاء الإعتراف) الذي تم تخصيصه للجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به، وبين
(ب) المقابل المُستلم نظير الجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي إلتزام جديد تم تحمله).

فإنه يجب أن يتم الإعتراف به ضمن الفائض أو العجز.

25. عندما تخصص المنشأة المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به، فإنه يجب أن يتم قياس القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الاستمرار في الإعتراف به. وعندما يكون لدى المنشأة ممارسة سابقة لبيع أجزاء مشابهة للجزء الذي سيتم الاستمرار في الإعتراف به أو توجد معاملات سوق أخرى لمثل تلك الأجزاء، فإن الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية توفر أفضل تقدير لقيمته العادلة. وعندما لا توجد عروض أسعار أو معاملات سوق حديثة لدعم القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الاستمرار في الإعتراف به، يكون أفضل تقدير للقيمة العادلة هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الأكبر بأكلمه والمقابل المُستلم من المُحول له نظير الجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به.

عمليات النقل غير المؤهلة لإلغاء الإعتراف

26. إذا لم ينتج عن النقل إلغاء الإعتراف نظراً لأن المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، تستمر المنشأة في الإعتراف بالأصل المنقول في مجمله وتعترف بإلتزام مالي نظير المقابل المُستلم. وفي الفترات اللاحقة، تعترف المنشأة بأي دخل من الأصل المنقول وأي مصروف تم تكبده على الإلتزام المالي.

الارتباط المستمر بالأصول المنقولة

27. إذا لم تقم المنشأة بنقل، ولا بالإبقاء على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، وتبقي على السيطرة على الأصل المنقول، تستمر المنشأة في الإعتراف بالأصل المنقول بقدر ارتباطها المستمر به. إن مدى ارتباط المنشأة المستمر بالأصل المنقول هو المدى الذي عنده تكون مُعرضة للتغيرات في قيمة الأصل المنقول. على سبيل المثال:

(أ) عندما يأخذ ارتباط المنشأة المستمر شكل ضمان الأصل المنقول، فإن مقدار ارتباط المنشأة المستمر يكون هو (1) مبلغ الأصل أو (2) الحد الاقصى لمبلغ المقابل المُستلم والذي يمكن أن تُطالب المنشأة برده ('مبلغ الضمان')، أيهما أقل.

(ب) عندما يأخذ ارتباط المنشأة المستمر شكل عقد خيار مكتوب أو مُشتَرى (أو كليهما) على الأصل المنقول، فإن مقدار ارتباط المنشأة المستمر يكون هو مبلغ الأصل المنقول الذي يمكن للمنشأة أن تعيد شراؤه. وبالرغم من ذلك، فإنه في حالة عقد خيار البيع المكتوب على أصل يتم قياسه بالقيمة العادلة، يقتصر مقدار ارتباط المنشأة المستمر على القيمة العادلة للأصل المنقول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل (أنظر فقرة التنفيذ 34).

(ج) عندما يأخذ ارتباط المنشأة المستمر شكل عقد خيار يتم تسويته نقداً أو أحد الأحكام المماثلة على الأصل المنقول، فإن مقدار ارتباط المنشأة المستمر يتم قياسه بالطريقة نفسها التي تنتج عن الخيارات التي لا يتم تسويتها نقداً كما هي موضحة في البند (ب) أعلاه.

28. عندما تستمر المنشأة في الإعتراف بأصل بمقدار ارتباطها المستمر به، فإن المنشأة تعترف أيضاً بالإلتزام المرتبط به. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى الواردة في هذا المعيار، فإنه يتم قياس الأصل المنقول والإلتزام المرتبط به على أساس يعكس الحقوق والإلتزامات التي أبقت عليها المنشأة. ويتم قياس الإلتزام المرتبط به بطريقة يكون فيها صافي المبلغ المسجل للأصل المنقول وللإلتزام المرتبط به:

(أ) هو التكلفة المطفأة للحقوق والإلتزامات التي أبقت عليها المنشأة، إذا كان قياس الأصل المنقول يتم بالتكلفة المطفأة، أو

(ب) يكون مساوياً للقيمة العادلة للحقوق والإلتزامات التي أبقت عليها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس أنها قائمة بذاتها، إذا كان قياس الأصل المنقول يتم بالقيمة العادلة.

29. ستمر المنشأة في الإعتراف بأي دخل ناشئ عن الأصل المنقول بمقدار ارتباطها المستمر به وتعترف بأي مصروف يتم تكبده على الإلتزام المرتبط به.

30. لغرض القياس اللاحق، فإنه تتم المحاسبة عن التغيرات المعترف بها بالقيمة العادلة للأصل المنقول والإلتزام المرتبط به بشكل ثابت لكليهما وفقاً للفقرة 101، ولا يجوز أن يتم إجراء مقاصة بينهما.

31. إذا كان ارتباط المنشأة المستمر هو بجزء فقط من أصل مالي (على سبيل المثال، عندما تبقي المنشأة على خيار لإعادة شراء جزء من الأصل المنقول، أو تبقي على حصة متبقية لا ينتج عنها الإبقاء على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية ولا تبقي المنشأة على السيطرة)، تخصص المنشأة المبلغ المسجل السابق للأصل المالي بين ذلك الجزء الذي ستستمر في الإعتراف به بموجب استمرار الارتباط، والجزء الذي لم تعد تعترف به وذلك على أساس القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ النقل. ولهذا الغرض، تطبق متطلبات الفقرة 25 أما الفرق بين:

(أ) المبلغ المسجل (مُقاساً في تاريخ إلغاء الإعتراف) المُخصص للجزء الذي لم يعد معترفاً به وبين

(ب) المقابل المُستلم نظير الجزء الذي لم يعد معترفاً به،

فإنه يجب أن يتم الإعتراف به ضمن الفائض أو العجز.

32. إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة، فإنه لا ينطبق على الإلتزام المرتبط به الخيار الوارد في هذا المعيار لتخصيص الإلتزام المالي على أنه بالقيمة العادلة من الفائض أو العجز.

جميع عمليات النقل

33. **إذا تم الاستمرار في الإعتراف بأصل منقول، فإنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصل والإلتزام المرتبط به. وبالمثل، فإنه لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين أي دخل ناشئ عن الأصل المنقول وأي مصروف تم تكبده على الإلتزام المرتبط به (أنظر الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28).**

34. **إذا قدم الناقل ضماناً رهنياً غير نقدي (مثل أدوات دين أو حقوق ملكية) إلى المنقول إليه، فإن المحاسبة عن الضمان الرهني من قبل الناقل والمنقول إليه تعتمد على ما إذا كان المنقول إليه لديه الحق في بيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه وعلى ما إذا كان الناقل قد تعثر في السداد. ويجب على الناقل والمنقول إليه المحاسبة عن الضمان الرهني كما يلي:**

(أ) إذا كان لدى المنقول إليه الحق بموجب عقد أو عرف في بيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه، حينذاك فإنه يجب على الناقل أن يعيد تصنيف ذلك الأصل في قائمة مركزه المالي (مثل أصل مُعَار، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة أو مبلغ مستحق التحصيل عن إعادة شراء) بشكل منفصل عن الأصول الآخرى.

(ب) إذا باع المنقول إليه ضماناً مرهوناً عنده، فإنه يعترف بالمتحصلات من البيع ويعترف بإلتزام مُقاس بالقيمة العادلة مقابل إلتزامه برد الضمان الرهني.

(ج) إذا تعثر الناقل في السداد بموجب شروط العقد ولم يعد له الحق في استرداد الضمان الرهني، فإنه يلغي الإعتراف بالضمان الرهني، ويعترف المنقول إليه بالضمان الرهني على أنه أصل له مُقاساً بشكل أولي بالقيمة العادلة أو، إذا كان قد قام بالفعل ببيع الضمان، فإنه يلغي الإعتراف بإلتزامه برد الضمان الرهني.

(د) باستثناء ما هو منصوص عليه في البند (ج)، يستمر الناقل في تسجيل الضمان الرهني على أنه أصل له، ولا يجوز للمنقول إليه الإعتراف بالضمان الرهني على أنه أصل.

إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية

35. **لا تزيل المنشأة الإلتزام المالي (أو جزء من إلتزام مالي) من بيان مركزها المالي إلا عندما يتم إطفاؤه، أي في حالة سداد الإلتزام المحدد في العقد أو إلغاؤه أو إنقضاؤه.**

36. **تتم المحاسبة عن المُبادلة التي تتم بين مقترض ومقرض حالي لأدوات دين تختلف شروطها إلى حد كبير على أنها اطفاء للإلتزام المالي الأصلي وإعتراف بإلتزام مالي جديد. وعلى نفس المنوال، فإنه يجب المحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط إلتزام مالي قائم أو جزء منه (سواء كان يُعزى إلى ضائقة مالية للمدين أم لا) على أنه إطفاء للإلتزام المالي الأصلي وإعتراف بإلتزام مالي جديد.**

37. **يتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المالي (أو الجزء من إلتزام مالي) الذي يتم إطفاؤه أو تحويله إلى طرف آخر والمقابل المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو إلتزامات يتم تحملها، ضمن الفائض أو العجز. وفي حال إلغاء تعهد ما من قبل المُقرض أو تحمله طرف آخر في جزء من معاملة غير تبادلية، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23.**

38. إذا أعادت المنشأة شراء جزء من إلتزام مالي، فإنه يجب على المنشأة تخصيص المبلغ المسجل السابق للإلتزام المالي بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في الإعتراف به وذلك الجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به بالاستناد إلى القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ إعادة الشراء. ويجب أن يتم الإعتراف بالفرق بين (أ) المبلغ المسجل المُخصص للجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به و(ب) المقابل المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو إلتزامات يتم تحملها، مقابل الجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به، ضمن الفائض أو العجز.

التصنيف

تصنيف الأصول المالية

39. مالم لم تنطبق الفقرة 44، تصنف المنشأة الأصول المالية على أنها ستقاس لاحقاً بالتكلفة المطفأة، أو بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، على أساس كل من:

(أ) نموذج إدارة المنشأة للأصول المالية

(ب) خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي.

40. يتم قياس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة إذا تم استيفاء كل من الشرطين التاليين:

(أ) يُحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج إدارة هدفه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية؛ و

(ب) ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تقدم فقرات التنفيد 48 –88 إرشادات بشأن كيفية تطبيق هذه الشروط.

41. يتم قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إذا تم استيفاء كل من الشرطين التاليين:

(أ) يُحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج إدراة يحقق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية؛ و

(ب) ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تقدم فقرات التنفيذ 48–88 إرشادات بشأن كيفية تطبيق هذه الشروط.

42. لغرض تطبيق الفقرتين 40(ب) و41 (ب):

(أ) يكون المبلغ الأصلي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الإعتراف الأولي. وتقدم فقرة التنفيذ 64 إرشادات إضافية حول معنى المبلغ الأصلي.

(ب) تتكون الفائدة من مقابل نظير القيمة الزمنية للنقود، ومقابل المخاطر الإئتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة زمنية معينة ومقابل مخاطر الإقراض الأساسية الأخرى والتكاليف، بالإضافة إلى هامش الربح. وتقدم فقرات التنفيذ 63 و67–71 إرشادات إضافية حول معنى الفائدة، بما في ذلك معنى القيمة الزمنية للنقود.

43. يتم قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز ما لم يتم قياسه بالتكلفة المطفأة وفقاً للفقرة 40 أو بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار لا رجعه فيه عند الإعتراف الأولي بإستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية كان سيتم خلاف ذلك قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز–لعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية (أنظر الفقرتين 106–107).

خيار تخصيص أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

44. **بالرغم من الفقرات 39–43 فإنه يمكن للمنشأة، عند الإعتراف الأولي، أن تخصص، بشكل لا رجعة فيه، أصلاً مالياً على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إذا كان القيام بذلك يزيل أو يقلص بشكل جوهري عدم اتساق القياس أو الإعتراف (يشار إليه في بعض الأحيان "بعدم التماثل المحاسبي") والذي ينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بالمكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة (أنظر فقرات التنفيذ 91–94).**

تصنيف الإلتزامات المالية

45. تصنف المنشأة جميع الإلتزامات المالية على أنها ستقاس لاحقاً بالتكلفة المُطفأة، باستثناء ما يلي:

(أ) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. يجب أن يتم قياس مثل هذه الإلتزامات، بما في ذلك المشتقات التي هي إلتزامات، لاحقاً بالقيمة العادلة.

(ب) الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما لا يتأهل نقل أصل مالي لإلغاء الإعتراف أو عندما ينطبق منهج الارتباط المستمر. تطبق الفقرتان 26 و28 على قياس مثل تلك الإلتزامات المالية.

(ج) عقود الضمان المالي. بعد الإعتراف الأولي، يجب على مُصدر مثل ذلك العقد (مالم تنطبق الفقرة 45 (أ) أو (ب)) أن يقيسه لاحقا بالقيمة الأكبر مما يلي:

(1) مبلغ بدل الخسارة الذي يتم تحديده وفقاً للفقرات 73–93؛ و

(2) المبلغ الذي تم الإعتراف به بشكل أولي (أنظر الفقرة 57) مطروحاً منه، حينما يكون مناسباً، المبلغ التراكمي للإطفاء الذي يتم الإعتراف به وفقاً لمبادئ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9.

(د) الارتباطات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من سعر السوق. يجب على مُصدر مثل ذلك الارتباط (مالم تنطبق الفقرة 45 (أ)) أن يقيسه لاحقاً بالقيمة الأكبر مما يلي:

(1) مبلغ بدل الخسارة الذي يتم تحديده وفقاً للفقرات 73– 93.

(2) المبلغ الذي تم الإعتراف به بشكل أولي (أنظر الفقرة 57) مطروحاً منه، حينما يكون مناسباً، المبلغ التراكمي المعترف به وفقاً لمبادئ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9.

(هـ) المقابل المحتمل الذي اعترفت به المنشاة المستملكة في عملية اندماج أعمال في القطاع العام يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40. يتم القياس اللاحق لهذا المقابل المحتمل بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات ضمن الفائض أو العجز.

خيار تخصيص إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

46. يمكن للمنشأة، عند الإعتراف الأولي، أن تخصص بشكل لا رجعه فيه إلتزاماً مالياً على أنه سيُقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز عندما يكون ذلك مسموحاً بموجب الفقرة 51 أو عندما ينتج عن القيام بذلك معلومات أكثر ملاءمة، نتيجة لواحد من السببين التاليين:

(أ) أن ذلك يزيل أو يقلص بشكل جوهري عدم اتساق القياس أو الإعتراف (يشار إليه في بعض الأحيان على أنه 'عدم تماثل محاسبي') والذي كان سينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بالمكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة (أنظر فقرات التنفيذ 91-94)؛ أو

(ب) أن إدارة مجموعة من الإلتزامات المالية أو من الأصول المالية والإلتزامات المالية وتقييم أدائها يتم على أساس القيمة العادلة، ووفقاً لإدارة المخاطر أو الاستراتيجية الإستثمارية الموثقة، ويتم داخلياً تقديم المعلومات بشأن المجموعة على ذلك الأساس إلى كبار موظفي إدارة المنشأة (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 " *الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة*")، على سبيل المثال، الجهة الإدارية في المنشأة والرئيس التنفيذي (أنظر فقرات التنفيذ 95-98).

المشتقات المدمجة

47. المشتقة المُدْمَجَّة هي مكون لعقد مختلط يتضمن أيضاً عقداً أصلياً غير مشتق مع تأثيرها الذي يؤدي إلى تقلب بعض من التدفقات النقدية للأداة المُجمعه بطريقة تشابه المشتقة القائمة بذاتها. تتسبب المشتقة المُدْمَجَّة في حدوث بعض من التدفقات النقدية أو جميعها والتي بخلاف ذلك كان سيُتطلب بموجب العقد أن يتم تعديلها وفقاً لمعدل فائدة ثابت، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف عملة أجنبية، أو الرقم القياسي لأسعار أو معدلات، أو تصنيف إئتماني أو مؤشر إئتماني، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي ألا يكون ذلك المتغير مرتبطاً بطرف في العقد. ولا تُعد المشتقة التي تكون مرتبطة بأداة مالية ولكن يمكن تعاقدياً تحويلها بشكل مستقل عن تلك الأداة، أو لها طرف مقابل مختلف، مشتقة مُدْمَجَّة، ولكنها أداة مالية منفصلة.

عقود مختلطة مع أصول مالية أصلية

48. إذا كان العقد المختلط يتضمن عقداً أصلياً هو أصل يقع ضمن نطاق هذا المعيار، تطبق المنشأة المتطلبات الواردة في الفقرات 39–44 على العقد المختلط بكامله.

العقود المختلطة الأخرى

49. إذا كان العقد المختلط يتضمن عقداً أصلياً هو عبارة عن أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار، يتم فصل المشتقة المُدْمَجُة عن العقد الأصلي، وتتم المحاسبة عنها على أنها مشتقة بموجب هذا المعيار فقط في الحالات التالية:

(أ) لم تكن الخصائص الاقتصادية للمشتقة المُدْمَجُة ومخاطرها مرتبطة بشكل وثيق بالخصائص الاقتصادية للعقد الأصلي ومخاطره (أنظر فقرتا التنفيذ 103 و106)؛

(ب) الأداة المنفصلة التي لها نفس شروط المشتقة المدمجة ستلبي متطلبات تعريف المشتقة؛ و

(ج) لم يتم قياس العقد المختلط بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز (أي أنه لا يتم فصل المشتقة التي يتم دمجها في إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز).

50. إذا تم فصل مشتقة مُدْمَجُة، فإنه يجب المحاسبة عن العقد الأصلي وفقاً للمعايير المناسبة. ولا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب أن يتم عرض المشتقة المُدْمَجُة بشكل منفصل في بيان المركز المالي.

51. وبالرغم من الفقرتين 49 و50 إذا كان العقد يتضمن واحدةً أو أكثر من المشتقات المُدْمَجُة وكان العقد الأصلي هو أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يمكن للمنشأة أن تخصص العقد المختلط بأكمله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلا إذا:

(أ) كانت المشتقة (المشتقات) المُدْمَجُة لا تعدل بشكل جوهري من التدفقات النقدية التي بخلاف ذلك ستكون مطلوبة بموجب العقد؛ أو

(ب) كان واضحاً بقليل من التحليل، أو بدونه، عندما يتم لأول مرة أخذ أداة مختلطة مشابهة في الحسبان، أنه يُحظر فصل المشتقة (المشتقات) المُدْمَجُة، مثل خيار الدفع مقدماً المُدمج في قرض يسمح لحامله بأن يدفع القرض مقدماً مقابل ما يقارب تكلفته المُطفأة.

52. إذا كانت المنشأة مُطالبة بموجب هذا المعيار بأن تفصل مشتقة مُدْمَجُة عن عقدها الأصلي، ولكنها غير قادرة على قياس المشتقة المُدْمَجُة بشكل منفصل سواءً عند استملاكها أو في نهاية فترة التقرير المالي اللاحقة، فإنها تخصص العقد المختلط بكامله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

53. إذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة لمشتقة مُدْمَجَة بطريقة موثوقة على أساس أحكامها وشروطها، فإن القيمة العادلة للمشتقة المُدْمَجَة تكون هي الفرق بين القيمة العادلة للعقد المختلط والقيمة العادلة للعقد الأصلي. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة للمشتقة المُدْمَجَة باستخدام هذه الطريقة، تنطبق الفقرة 52 ويتم تخصيص العقد المختلط على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

إعادة التصنيف

54. عندما، وفقط عندما، تقوم المنشأة بتغيير نموذج إدارتها للأصول المالية، فإنه يجب عليها أن تعيد تصنيف جميع الأصول المالية المتأثرة وفقاً للفقرات 39–43. أنظر الفقرات 94–100، وفقرات التنفيذ 111–113 و220–221 لمزيد من الإرشادات بشأن إعادة تصنيف الأصول المالية.

55. لا يجوز للمنشأة أن تعيد تصنيف أي إلتزام مالي.

56. لا تُعد التغيرات التالية في الظروف إعادة تصنيف لأغراض الفقرات 54–55:

(أ) بند كان يُعد في السابق أداة تحوط مخصصة وفعالة في تحوط تدفق نقدي أو تحوط صافي إستثمار، ثم أصبحت غير مؤهلة على هذا النحو؛

(ب) بند يصبح أداة تحوط مخصصة وفعالة في تحوط تدفق نقدي أو تحوط صافي إستثمار؛ و

(ج) التغييرات في القياس وفقاً للفقرات 152–155.

القياس

القياس الأولي

57. باستثناء المبالغ المدينة والدائنة التي تقع في نطاق الفقرة 60، فإنه يجب على المنشأة، عند الإعتراف الأولي، أن تقيس الأصل المالي أو الإلتزام المالي بقيمته العادلة مضافاً إليه أو مطروحاً منه، في حالة أصل مالي أو إلتزام مالي ليس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، تكاليف المعاملة التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى استملاك أو إصدار الأصل المالي أو الإلتزام المالي.

58. ومع ذلك، إذا كانت القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي، عند الإعتراف الأولي، تختلف عن سعر المعاملة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق فقرة التنفيذ 117.

59. عندما تستخدم المنشاة المحاسبة على أساس تاريخ التسوية بالنسبة للأصل الذي يتم قياسه لاحقاً بالتكلفة المطفأة، فإنه يتم الإعتراف بالأصل بشكل أولي بقيمته العادلة في تاريخ المتاجرة (أنظر فقرات التنفيذ 17–20).

60. بالرغم من المطلب الوارد في الفقرة 57، يمكن للمنشأة، عند الإعتراف الأولي، أن تقيس المبالغ الدائنة والمدينة قصيرة الأجل بالمبلغ الأصلي الوارد في الفاتورة إذا كان أثر الخصم غير جوهري.

القياس اللاحق للأصول المالية

61. بعد الإعتراف الأولي، تقيس المنشأة الأصل المالي وفقاً للفقرات 39–44 بما يلي:

(أ) التكلفة المطفأة؛ أو

(ب) القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ أو

(ج) القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

62. تطبق المنشأة متطلبات الانخفاض الواردة في الفقرات 73–93 على الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة وفقاً للفقرة 40 وعلى الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41.

63. تطبق المنشأة متطلبات محاسبة التحوط الواردة في الفقرات 137–143 (وإذا كان ذلك ممكناً، الفقرات 99–105 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) على الأصل المالي الذي يتم تخصيصه على أنه بند مُتحوط له.[2]

القياس اللاحق للإلتزامات المالية

64. بعد الإعتراف الأولي، تقيس المنشأة الإلتزام المالي وفقاً للفقرتين 45–46.

65. تطبق المنشأة متطلبات محاسبة التحوط الواردة في الفقرات 137–143 (و، إذا كان ذلك ممكناً، الفقرات 99–105 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) على الإلتزام المالي الذي يتم تخصيصه على أنه بند مُتحوط له.

اعتبارات القياس بالقيمة العادلة

66. لتحديد القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي بغرض تطبيق هذا المعيار أو تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 تطبق المنشأة فقرات التنفيذ 144–155 من الملحق أ.

67. أفضل دليل على القيمة العادلة هو السعر المعلن في سوق نشط. فإذا كان سوق الأداة المالية غير نشط، تحدد المنشأة القيمة العادلة من خلال استخدام تقنية تقييم. والهدف من استخدام تقنية تقييم هو

[2] وفقاً للفقرة 179 فإنه يمكن للمنشأة أن تختار، على أنه سياستها المحاسبية، الاستمرار في تطبيق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 بدلاً من المتطلبات الواردة في الفقرات 113–155 من هذا المعيار. وإذا قامت المنشأة بهذا الخيار، فإن الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى متطلبات معينة لمحاسبة التحوط في الفقرات 113–155 لا تكون ذات صلة. وبدلاً من ذلك تطبق المنشأة المتطلبات ذات الصلة لمحاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29.

تحديد السعر الذي كان سيخص المعاملة في تاريخ القياس في تبادل تجاري والذي كان سيدفع باعتبارات العمليات الاعتيادية. وتشمل تقنيات التقييم الاستعانة بالمعاملات الحديثة التجارية في السوق بين أطراف مطلعة وراغبة، إن وجدت، والرجوع للقيمة العادلة الحالية لأداة أخرى تكون مماثلة بصورة جوهرية، وتحليل التدفقات النقدية المخصومة ونماذج تسعير عقود الخيار. وإذا كان هناك تقنية تقييم متعارف على استخدامها من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأداة وأثبتت تلك التقنية أنها تقدم تقديرات موثوقة للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات السوق الفعلي، تستخدم المنشأة تلك التقنية. وتقنية التقييم المستخدمة تحقق الاستخدام الأمثل لمدخلات السوق وتعتمد بأقل قدر ممكن على المدخلات الخاصة بالمنشأة. وتدمج جميع العوامل التي كان سيراعيها المشاركون في السوق لتحديد السعر والتي تكون متسقة مع المنهجيات الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية. وبشكل دوري، تقوم المنشأة بمعايرة تقنية التقييم وتختبر صلاحيتها من خلال استخدام الأسعار من أي معاملات جارية في السوق تمكن ملاحظتها فيما يتعلق بنفس الأداة (على سبيل المثال، دون تعديل أو إعادة تقديم) أو اعتماداً على أي بيانات قابلة للملاحظة في السوق.

68. القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي له سمة طلب (على سبيل المثال، الودائع تحت الطلب) لا تقل عن المبلغ المستحق عند الدفع، وتخصم من أول تاريخ يمكن أن تتم فيه المطالبة بالدفع.

قياس تكلفة الإطفاء

الأصول المالية

طريقة الفائدة الفعلية

69. يحسب إيراد الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (أنظر الفقرة 9 وفقرات التنفيذ 156–162). ويتم الحساب من خلال تطبيق معدل الفائدة الفعلية على إجمالي المبلغ المسجل لأصل مالي باستثناء:

(أ) الأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض. بالنسبة لتلك الأصول المالية، تطبق المنشأة معدل الفائدة الفعلية المعدل بالمخاطر الإئتمانية على التكلفة المطفأة للأصل المالي منذ الإعتراف الأولي.

(ب) الأصول المالية التي لا تُعد أصولاً ماليةً مشتراة أو منشأة ذات مستوى إئتماني منخفض، ولكن أصبحت لاحقاً أصولاً ماليةً ذات مستوى إئتماني منخفض. بالنسبة لتلك الأصول المالية، تطبق المنشأة معدل الفائدة الفعلية على التكلفة المطفأة للأصل المالي في فترات التقرير اللاحقة.

70. يجب على المنشأة، التي تقوم، في فترة تقرير، بحساب إيراد الفائدة بتطبيق طريقة الفائدة الفعلية على التكلفة المطفأة لأصل مالي وفقاً للفقرة 69(ب)، أن تقوم، في فترات التقرير اللاحقة، بحساب إيراد الفائدة بتطبيق معدل الفائدة الفعلية على إجمالي المبلغ المسجل إذا تحسنت المخاطر الإئتمانية على الأداة المالية بحيث لم يعد الأصل المالي ذا مستوى إئتماني منخفض وأمكن ربط التحسين بشكل موضوعي

بحدث يقع بعد أن تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 69(ب) (مثل تحسين في التصنيف الإئتماني للمقترض).

تعديل التدفقات النقدية التعاقدية

71. عندما تتم إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي، أو بخلاف ذلك تعديلها ولا ينتج عن إعادة التفاوض أو التعديل إلغاء الإعتراف بذلك الأصل المالي وفقاً لهذا المعيار، تعيد المنشأة حساب إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي وتعترف بمكسب أو خسارة تعديل. وتتم إعادة حساب إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية التي تمّت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها والتي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأصل المالي (أو معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الإئتمانية للأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض) أو، حينما يكون ذلك ممكناً، معدل الفائدة الفعلية المُنقح محسوباً وفقاً للفقرة 139. وتعدل أي تكاليف أو أتعاب يتم تكبدها المبلغ المسجل للأصل المالي المعدل ويتم إطفاؤها على مدى الأجل المتبقي للأصل المالي المعدل.

الشطب

72. تُخفض المنشأة بشكل مباشر إجمالي المبلغ المسجل لأصل مالي عندما لا يكون لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد الأصل المالي في مجمله أو جزء منه. ويشكل الشطب حدث إلغاء إعتراف (أنظر فقرة التنفيذ 37 (ص)).

الانخفاض

الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة

مدخل عام

73. تعترف المنشأة ببدل خسارة مقابل الخسائر الإئتمانية المتوقعة من الأصل المالي الذي يتم قياسه وفقاً للفقرتين 40 أو 41، أو من مبلغ إيجار مستحق التحصيل، أو من أصل عقد أو من ارتباط بقرض ومن عقد ضمان مالي، والتي تنطبق عليها متطلبات الانخفاض في القيمة وفقاً للفقرات 2(ز)، أو 45(ج) أو 45(د).

74. تطبق المنشأة متطلبات الانخفاض للإعتراف وقياس بدل خسارة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41. وبالرغم من ذلك، يجب أن يتم الإعتراف ببدل الخسارة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية ولا يجوز أن يقلص من المبلغ المسجل للأصل المالي في بيان المركز المالي.

75. مع مراعاة الفقرات 85-88، تقيس المنشأة، في كل تاريخ تقرير، بدل الخسارة للأداة المالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني إذا كانت المخاطر الإئتمانية على تلك الأداة المالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي.

76. الهدف من متطلبات الانخفاض هو الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني لجميع الأدوات المالية التي يوجد لها زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي – سواءً تم تقييمها على أساس فردي أو جماعي مع الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك تلك التي تكون ذات طبيعة استشرافية.

77. مع مراعاة الفقرات 85–88، إذا لم تكن المخاطر الإئتمانية في تاريخ التقرير على أداة مالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي، تقيس المنشأة بدل الخسارة لتلك الأداة المالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى 12شهراً.

78. للارتباطات بقروض ولعقود الضمان المالي، ولأغراض تطبيق متطلبات الانخفاض، يتم اعتبار التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة طرفاً في ارتباط لا رجعة فيه هو تاريخ الإعتراف الأولي.

79. إذا كانت المنشأة قد قامت بقياس بدل الخسارة لأداة مالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني في فترة التقرير السابقة، ولكنها قررت في تاريخ التقرير الحالي أن الفقرة 72 لم تعد مستوفاة، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس بدل الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى 12شهراً من تاريخ التقرير الحالي.

80. تعترف المنشأة ضمن الفائض أو العجز، على أنه *مكسب أو خسارة انخفاض*، بمبلغ مساوٍ للخسائر الإئتمانية (أو عكس الخسائر) الذي يتطلب لتعديل بدل الخسارة في تاريخ التقرير إلى المبلغ الذي يُتطلب أن يتم الإعتراف به وفقاً لهذا المعيار.

تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الإئتمانية

81. في كل تاريخ تقرير، تقيم المنشأة ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي. وعند إجراء التقييم، تستخدم المنشأة التغير في مخاطر التعثر في السداد الواقعة على مدى العمر المتوقع للأداة المالية بدلاً من التغير في مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة. ولإجراء ذلك التقييم، تقارن المنشأة مخاطر التعثر في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ التقرير مع مخاطر التعثر في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ الإعتراف الأولي وتأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، التي تُعد مؤشراً على زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي.

82. يمكن للمنشأة أن تفترض أن المخاطر الإئتمانية على أداة مالية لم تزداد بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي إذا تم تحديد أن الأداة المالية لديها مخاطر إئتمانية منخفضة في تاريخ التقرير (أنظر فقرات التنفيذ 186–188).

83. إذا أتيحت معلومات تطلُّعية للمستقبل معقولة ومؤيدة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فإنه لا يمكن للمنشأة أن تعتمد فحسب على معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي. وبالرغم من ذلك، عندما لا تُتاح معلومات تتسم بأنها تطلعية للمستقبل أكثر من وضع تجاوز موعد الاستحقاق (سواءً على أساس منفرد أو جماعي) بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فإنه يمكن للمنشأة أن تستخدم معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق لتحديد ما إذا كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي. وبغض النظر عن الطريقة التي بها تُقَوِم المنشأة الزيادات الكبيرة في المخاطر الإئتمانية، فهناك افتراض يمكن دحضه بأن المخاطر الإئتمانية على الأصل المالي قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي عندما تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً. وتستطيع المنشأة دحض هذا الافتراض إذا كان لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة وتكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، تدلل على أن المخاطر الإئتمانية لم تزداد بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي حتى ولو كانت الدفعات التعاقدية تتجاوز موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً. وعندما تحدد المنشأة أنه كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية قبل أن تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً، فإن الافتراض الممكن دحضه لا ينطبق.

الأصول المالية المعدلة

84. إذا كانت التدفقات النقدية من أصل مالي قد تمت إعادة التفاوض بشأنها أوتم تعديلها ولم يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي، فعلى المنشأة أن تقييم ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية للأداة مالية وفقاً للفقرة 75 وذلك بالمقارنة بين:
(أ) مخاطر التعثر في السداد الواقعة في تاريخ التقرير (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية المعدلة)؛
(ب) مخاطر التعثر في السداد الواقعة عند الإعتراف الأولي (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية الأصلية غير المعدلة).

الأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض

85. بالرغم من الفقرتين 75 و77، فإنه يجب على المنشأة في تاريخ التقرير أن تعترف فقط بالتغيرات المُجمعة في الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني منذ الإعتراف الأولي على أنها بدل خسارة للأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض.

86. في كل تاريخ تقرير، تعترف المنشأة ضمن الفائض أو العجر بمبلغ التغير في الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني على أنه مكسب أو خسارة الانخفاض. وتعترف المنشأة بالتغيرات الإيجابية في الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني على أنها مكسب انخفاض، حتى ولو كانت الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني أقل من مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة التي تم تضمينها في التدفقات النقدية المُقدرة عند الإعتراف الأولي.

مدخل مبسط للمبالغ المستحقة

87. بالرغم من الفقرتين 75 و77، يجب على المنشأة أن تقيس دائماً بدل الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني لما يلي:

(أ) المبالغ المستحقة التي تنتج من المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9، والمعاملات غير التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23.

(ب) مبالغ الإيجار المستحقة التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 13، إذا اختارت المنشأة، على أنه سياستها المحاسبية، أن تقيس بدل الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل، ولكن يمكن أن يتم تطبيقها بشكل منفصل على مبالغ الإيجار التمويلي والتشغيلي المستحقة.

88. يمكن للمنشأة أن تختار سياستها المحاسبية لمبالغ المستحقات التجارية، ومبالغ الإيجار المستحقة وأصول العقد بشكل مستقل بعضها عن بعض.

89. لا تطبق متطلبات الأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض (أنظر الفقرات 9 و85 إلى 86) على المستحقات قصيرة الأجل.

قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة

90. تقيس المنشأة الخسائر الإئتمانية المتوقعة من الأداة المالية بطريقة تظهر:

(أ) مبلغ غير متحيز واحتماله مرجح يتم تحديده عن طريق تقييم مجموعة من النتائج الممكنة؛

(ب) القيمة الزمنية للنقود؛

(ج) المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في تاريخ التقرير بشأن أحداث سابقة وظروف حالية وتوقعات بشأن الظروف الاقتصادية المستقبلية.

91. عند قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة، لا يلزم المنشأة بالضرورة أن تحدد كل تصور محتمل. وبالرغم من ذلك، عليها أن تأخذ في الحسبان الخطر أو الاحتمال بأن تحدث خسارة إئتمانية من خلال إظهار احتمال حدوث خسارة إئتمانية واحتمال عدم حدوث خسارة إئتمانية، حتى ولو كان احتمال حدوث خسارة إئتمانية منخفض جداً.

92. الحد الأقصى للفترة التي يجب أخذها في الحسبان عند قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة هو الحد الأقصى للفترة التعاقدية (بما في ذلك خيارات التمديد) التي تكون المنشأة معرضة على مدارها للمخاطر الإئتمانية وليست فترة أطول، حتى ولو كانت الفترة الأطول متفقة مع ممارسة الأعمال.

93. وبالرغم من ذلك، تتضمن بعض الأدوات المالية قرضاً ومكون ارتباط لم يتم سحبه، ولا تؤدي القدرة التعاقدية للمنشأة على طلب السداد وإلغاء الارتباط الذي لم يتم سحبه إلى قَصْر تعرض المنشأة للخسائر

الإئتمانية على فترة الإشعار التعاقدية. ولمثل تلك الأدوات المالية، وفقط تلك الأدوات المالية، تقيس المنشأة الخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدار الفترة التي تكون المنشأة معرضة فيها للخسائر الإئتمانية والتي لن يتم فيها تقليل الخسائر الإئتمانية المتوقعة بإجراءات لإدارة المخاطر الإئتمانية، حتى لو امتدت تلك الفترة إلى ما بعد الحد الاقصى للفترة التعاقدية.

إعادة تصنيف الأصول المالية

94. إذا أعادت المنشأة تصنيف أصول مالية وفقاً للفقرة 54، فإنها تطبق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف. ولا يجوز للمنشأة أن تعدل أي مكاسب أو خسائر (بما في ذلك مكاسب أو خسائر الانخفاض) أو فائدة. وتبين الفقرات 95–100 متطلبات إعادة التصنيف.

95. إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من فئة القياس بالتكلفة المطفأة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فإنه يتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ويتم الإعتراف بأي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز.

96. إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة، فإن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف تصبح إجمالي مبلغه المسجل الجديد. (أنظر فقرة التنفيذ 221 للإرشادات بشأن تحديد معدل الفائدة الفعلية وبدل الخسارة في تاريخ إعادة التصنيف).

97. إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من فئة القياس بالتكلفة المطفأة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه يتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ويتم الإعتراف بأي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلية وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف (أنظر فقرة التنفيذ 220).

98. إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة، فإنه تتم إعادة تصنيف الأصل المالي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ومع ذلك، تتم إزالة المكسب أو الخسارة المتراكمة التي تم الإعتراف بها سابقاً ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية من حقوق الملكية ويتم تعديلها مقابل القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف. ونتيجة لذلك، فإنه يتم قياس الأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف كما لو كان يتم قياسه دائماً بالتكلفة المطفأة. ويؤثر هذا التعديل على صافي الأصول/ حقوق الملكية ولكنه لا يؤثر على الفائض أو العجز ولذلك فهو ليس تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 "*عرض البيانات المالية*"). ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلية وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف. (أنظر فقرة التنفيذ 220).

99. إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنها تستمر في قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة. (أنظر فقرة التنفيذ 221 للإرشادات بشأن تحديد معدل الفائدة الفعلية وبدل الخسارة في تاريخ إعادة التصنيف.)

100. إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فإنها تستمر في قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة. وتتم إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المتراكمة التي تم الإعتراف بها سابقاً ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف في تاريخ إعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1).

المكاسب والخسائر

101. يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة من الأصل المالي أو الإلتزام المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز ما لم:

(أ) يكن جزءاً من علاقة تحوط (أنظر الفقرات 137–143، وإذا كانت ذلك ممكناً، الفقرات 99–105 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لمحفظة تحوط من مخاطر معدل الفائدة)؛ أو

(ب) يكن إستثماراً في أدوات حقوق ملكية وتكون المنشأة قد اختارت أن تعرض المكاسب والخسائر من ذلك الإستثمار ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106؛ أو

(ج) يكن إلتزاماً مالياً تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وأن المنشأة مطالبة بأن تعرض أثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 108؛ أو

(د) يكن أصلاً مالياً يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 وأن المنشأة مطالبة بأن تعترف ببعض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 11.

102. *يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح ضمن الفائض أو العجز فقط عندما:*

(أ) يتم التأكد من حق المنشأة في تسلم دفعة من توزيعات الأرباح؛

(ب) يكون من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مرتبطة بتوزيعات الأرباح؛

(ج) يكون من الممكن قياس مبلغ توزيعات الأرباح بطريقة موثوقة.

103. يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة والذي لا يُعد جزءاً من علاقة تحوط (أنظر الفقرات 137–143، وإذا كان ذلك منطبقاً، الفقرات 99–105 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) ضمن الفائض أو العجز عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو إعادة تصنيفه وفقاً للفقرة 95 أو من خلال عملية الإطفاء أو للإعتراف بمكاسب أو خسائر الانخفاض. وتطبق المنشأة الفقرتين 95 و97 إذا أعادت تصنيف أصول مالية من فئة القياس بالتكلفة المطفأة. ويجب أن يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة من الإلتزام المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المُطفأة والذي لا يُعد جزءاً من علاقة تحوط (أنظر الفقرات 137–143، وإذا كان ذلك منطبقاً، الفقرات 99–105 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة) ضمن الفائض أو العجز عندما يتم إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي ومن خلال عملية الإطفاء. (أنظر فقرة التنفيذ 224 للإرشادات بشأن مكاسب أو خسائر صرف العملات الاجنبية).

104. يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، التي هي بنود مُتحوط لها ضمن علاقة تحوط، وفقاً للفقرات 137–143، وإذا كان ذلك منطبقاً، الفقرات 99–105 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 للمحاسبة عن تحوط القيمة العادلة لتحوط محفظة من مخاطر معدل الفائدة.

105. إذا اعترفت المنشأة بأصول مالية باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (أنظر الفقرات 11 وفقرات التنفيذ 17 و20)، فإنه، للأصول التي يتم قياسها بالقيمة المطفأة، لا يتم الإعتراف بأي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي يتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية. وبالرغم من ذلك، للأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، فإنه يجب أن يتم الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز أو ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، بحسب ما هو المناسب وفقاً للفقرة 101. ويجب اعتبار تاريخ المتاجرة هو تاريخ الإعتراف الأولي لأغراض تطبيق متطلبات الانخفاض.

الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية

106. عند الإعتراف الأولي، يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار لا رجعه فيه بأن تعرض، ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لإستثمار في أداة حقوق ملكية تقع ضمن نطاق هذا المعيار والتي لا هي مُحتفظ بها للمتاجرة ولا هي مقابل محتمل تم الإعتراف به من قبل المنشأة المستملكة ضمن عمليات اندماج أعمال في القطاع العام. (أنظر فقرة التنفيذ 226 للإرشادات بشأن مكاسب أو خسائر صرف العملات الاجنبية.)

107. إذا قامت المنشأة بالاختيار الوارد في الفقرة 106، فإنه يجب عليها أن تعترف، ضمن الفائض أو العجز، بتوزيعات الأرباح من تلك الإستثمارات وفقاً للفقرة 102.

الإلتزامات المخصصة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

108. تعرض المنشأة مكسباً أو خسارةً من الإلتزام المالي الذي تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 46 أو الفقرة 51 كما يلي:

(أ) يتم عرض مبلغ التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يمكن عَزْوه إلى التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية (أنظر فقرات التنفيذ 236–243)؛

(ب) يتم عرض المبلغ المتبقي من التغير في القيمة العادلة للإلتزام ضمن الفائض أو العجز وذلك ما لم تُحدِث معالجة أثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام الموضحة في البند (أ) عدم تماثل محاسبي ضمن الفائض أو العجز أو تضخمه (وفي تلك الحالة تنطبق الفقرة 109). وتقدم فقرات التنفيذ 228–230 و233–235 إرشادات حول تحديد ما إذا كان سيحدث عدم تماثل محاسبي أو أنه سيتضخم.

109. إذا أحدثت المتطلبات الواردة في الفقرة 108 عدم تماثل محاسبي ضمن الفائض أو العجز أو ضخمته، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض جميع المكاسب أو الخسائر من ذلك الإلتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام) ضمن الفائض أو العجز.

110. بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين 108 و109، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض، ضمن الفائض أو العجز، جميع المكاسب أو الخسائر من ارتباطات القروض وعقود الضمان المالي التي تم تخصيصها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

الأصول المُقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

111. يجب أن يتم، ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، الإعتراف بمكسب أو خسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41، باستثناء مكاسب أو خسائر الانخفاض (أنظر الفقرات 73–93) ومكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية (أنظر فقرتي التنفيذ 224–225)، إلى أن يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو إعادة تصنيفه. وعندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي فإنه يعاد تصنيف المكسب أو الخسارة المُتراكمة التي تم الإعتراف بها سابقاً ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية من حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز باعتبارها إعادة تصنيف (أنظر الفقرات 125أ–125ج من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1). وإذا تمت إعادة تصنيف الأصل من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن المكسب أو الخسارة المتراكمة التي تم الإعتراف بها سابقاً ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرتين 98 و100. ويتم الإعتراف بالفائدة التي تم حسابها باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ضمن الفائض أو العجز.

112. كما هو موضح في الفقرة 111، إذا تم قياس أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41، فإن المبالغ التي يتم الإعتراف بها ضمن الفائض أو العجز تكون

هي نفسها المبالغ التي كان سيتم الإعتراف بها ضمن الفائض أو العجز لو كان قد تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة.

محاسبة التحوط

هدف محاسبة التحوط ونطاقها

113. الهدف من محاسبة التحوط هو التعبير، في البيانات المالية، عن أثر أنشطة إدارة المخاطر لمنشأة تستخدم الأدوات المالية لإدارة التعرضات الناشئة عن مخاطر معينة يمكن أن تؤثر على الفائض أو العجز (أو صافي الأصول/ حقوق الملكية، في حالة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي قد اختارت المنشأة بشأنها أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106). ويهدف هذا المنهج إلى التعبير عن مضمون أدوات التحوط التي يتم بشأنها تطبيق محاسبة التحوط وذلك للسماح بإجراء نظرة ثاقبة في الغرض منها وآثارها.

114. يمكن للمنشأة أن تختار تخصيص علاقة تحوط بين أداة تحوط وبند مُتحوط له وفقاً للفقرات 116–128 وفقرات التنفيذ 244–274. ولعلاقات التحوط التي تستوفي ضوابط التأهل، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المكسب أو الخسارة من أداة التحوط والبند المُتحوط له وفقاً للفقرات 130–143 وفقرات التنفيذ 294–321 وعندما يكون البند المُتحوط له مجموعة من البنود، فإنه يجب على المنشأة أن تلتزم بالمتطلبات الإضافية الواردة في الفقرات 146–151 وفقرات التنفيذ 333–348.

115. لتحوط القيمة العادلة من التعرض لمعدل الفائدة لمحفظة من الأصول المالية والإلتزامات المالية (وفقط لمثل هذا التحوط)، فإنه يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 بدلاً من تلك الواردة في هذا المعيار. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة أيضاً أن تطبق المتطلبات المحددة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوط لمحفظة من مخاطر معدل الفائدة وأن تخصص الجزء الذي يُعد مبلغ عملة على أنه البند المُتحوط له (أنظر الفقرات 91، و100 وفقرات التنفيذ 157–175 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29).

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

116. يمكن أن يتم تخصيص مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز على أنها أداة تحوط، باستثناء بعض عقود الخيار المكتوبة (أنظر فقرة التنفيذ 247).

117. **يمكن أن يتم تخصيص أصل مالي غير مشتق، أو إلتزام مالي غير مشتق، يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز على أنه أداة تحوط ما لم يكن إلتزاماً مالياً تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز والذي يتم له عرض مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 108. ولتحوط من مخاطر عملة أجنبية، فإنه يمكن أن يتم تخصيص مكون مخاطر العملة الاجنبية لأصل مالي غير مشتق أو لإلتزام مالي غير مشتق على أنه أداة تحوط**

شريطة ألا يكون إستثماراً في أداة حقوق ملكية تكون المنشأة قد اختارت لها أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106.

118. لأغراض المحاسبة عن التحوط، فإنه يمكن تخصيص العقود مع طرف خارجي فقط عن المنشأة المعدة للتقارير (أي خارجي عن المجموعة الاقتصادية أو المنشأة المنفردة التي يتم التقرير عنها) على أنها أدوات تحوط.

تخصيص أدوات التحوط

119. يجب أن يتم تخصيص الأداة المؤهلة للتحوط في مجملها على أنها أداة تحوط. والاستثناءات الوحيدة المسموح بها هي:

(أ) فصل القيمة الحقيقية عن القيمة الزمنية لعقد خيار وتخصيص التغير في القيمة الحقيقية للخيار فقط، وليس التغير في قيمته الزمنية، على أنه أداة تحوط (أنظر الفقرات 144 وفقرات التنفيذ 322–326)؛

(ب) فصل العنصر الآجل عن العنصر الفوري لعقد آجل وتخصيص التغير في قيمة العنصر الفوري فقط للعقد الآجل، وليس العنصر الآجل، على أنه أداة التحوط؛ وبالمثل، يمكن أن يتم فصل الفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية وأن يتم استثناؤه من تخصيص أداة مالية على أنها أداة التحوط (أنظر الفقرات 145 وفقرات التنفيذ 327–332)؛

(ج) يمكن أن يتم تخصيص جزء من مجمل أداة التحوط، مثل نسبة 50 في المائة من المبلغ الاسمي، على أنه أداة التحوط ضمن علاقة تحوط. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يتم تخصيص أداة تحوط لجزء من التغير في قيمتها العادلة ينتج فقط عن جزء من الفترة الزمنية التي تبقى خلالها أداة التحوط قائمة.

120. يمكن للمنشأة أن تعتبر أي توليفة مما يلي على أنها مجموعة، وأن تخصصها بشكل مشترك على أنها أداة تحوط (بما في ذلك تلك الحالات التي يكون فيها الخطر أو المخاطر الناشئة عن بعض أدوات التحوط تعوض تلك الناشئة عن أدوات تحوط الأخرى):

(أ) مشتقات أو جزء منها؛ و

(ب) غير المشتقات أو جزء منها.

121. ومع ذلك، لا تعد الأداة المشتقة التي تضم خياراً مكتوباً مع خيار مُشترى (على سبيل المثال، طوق معدل الفائدة) مؤهلة على أنها أداة تحوط إذا كانت في حقيقة الأمر تُعد صافي خيار مكتوب في تاريخ التخصيص (ما لم تكن مؤهلة وفقاً لفقرة التنفيذ 247). وعلى نفس المنوال، يمكن أن يتم تخصيص أداتين أو أكثر (أو أجزاء منهما) معاً على أنهما أداة التحوط، فقط إذا كانتا عند مزجهما لا تُعدان في حقيقة الأمر توليفة صافي خيار مكتوب في تاريخ التخصيص (ما لم تكونا مؤهلتين وفقاً لفقرة التنفيذ 247).

البنود المتحوط لها

البنود المؤهلة

122. يمكن أن يكون البند المُتحوط له أصلاً أو إلتزاماً تم الإعتراف به، أو ارتباطاً ملزماً لم يتم الإعتراف به، أو معاملة توقّع أوصافي إستثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن يكون البند المُتحوط له:

(أ) بنداً منفردا؛ أو

(ب) مجموعة من البنود (تخضع للفقرات 146–151 وفقرات التنفيذ 333–348).

وقد يكون البند المُتحوط له أيضاً مكوّناً لمثل هذا البند أو المجموعة من البنود (أنظر الفقرات 128 وفقرات التنفيذ 256–274).

123. **يجب أن يكون من الممكن قياس البند المُتحوط له بطريقة موثوقة.**

124. **إذا كان البند المُتحوط له معاملة متوقعة (أو أحد مكوناتها)، فإنه يجب أن تكون المعاملة محتملةً إلى حد كبير.**

125. **التعرض المجمع المكون من مزيج من التعرض الذي يمكن أن يتأهل على أنه بند مُتحوط له وفقاً للفقرة 122 ويمكن تخصيص مشتق على أنه بند مُتحوط له (أنظر فقرات التنفيذ 252–253). ويشمل هذا معاملة تنبؤية بتعرض مجمع (أي المعاملات المستقبلية المتوقعة غير الملزمة التي ينشأ عنها تعرض ومشتقة) إذا كان ذلك التعرض المجمع محتملاً إلى حد كبير، وأنه بمجرد أن تحدث وبالتالي لم تعد توقعاً، تكون مؤهلة على أنها بند مُتحوط له.**

126. لأغراض المحاسبة عن التحوط، يمكن فقط تخصيص الأصول، أو الإلتزامات، أو الارتباطات الملزمة أو معاملات التوقع المحتملة إلى حد كبير مع طرف خارجي عن المنشأة المعدة للتقارير، على أنها بنود مُتحوط لها. ويمكن أن يتم تطبيق المحاسبة عن التحوط على المعاملات بين المنشآت ضمن نفس المجموعة الاقتصادية فقط في البيانات المالية الفردية أو البيانات المالية المنفصلة لتلك المنشآت وليس في البيانات المالية الموحدة للمجموعة، باستثناء:

(أ) البيانات المالية الموحدة للمنشأة الإستثمارية، وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 35، حيث لا يتم، في البيانات المالية الموحدة، استبعاد المعاملات بين المنشأة الإستثمارية ومنشآتها المسيطر عليها التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ أو

(ب) البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة على منشأة إستثمارية، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 والتي لا تعد في حد ذاتها منشأة إستثمارية، حيث إنه لن يتم استبعاد المعاملات بين منشأة إستثمارية مسيطر عليها وإستثمارات المنشأة المسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أوالعجز في البيانات المالية الموحدة.

127. وبالرغم من ذلك، كاستثناء من الفقرة 126، قد تتأهل مخاطر العملات الأجنبية لبند نقدي (على سبيل المثال، واجب السداد/مستحق التحصيل بين منشأتين مسيطر عليهما) بداخل منشأة اقتصادية على أنه بند مُتحوط له في البيانات المالية الموحدة، إذا نتج عنه تعرض لمكاسب أو خسائر سعر صرف العملات الأجنبية التي لا يتم استبعادها بالكامل عند التوحيد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 *"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4، لا يتم بالكامل استبعاد مكاسب وخسائر أسعار صرف العملات الأجنبية من البنود النقدية بين منشآت المجموعة عند التوحيد، عندما يتم التعامل في بنود نقدية بين منشآت المجموعة بين منشأتين ضمن المجموعة لديهما عملات وظيفية مختلفة. بالإضافة إلى ذلك، قد تتأهل مخاطر العملات الاجنبية لمعاملة تنبؤية محتملة إلى حد كبير بين منشآت المجموعة على أنها بند مُتحوط له في البيانات المالية الموحدة شريطة أن يتم تقويم المعاملة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة وأن تكون مخاطر العملات الاجنبية سوف تؤثر على الفائض أو العجز الموحدين.

تخصيص البنود المُتحوط لها

128. يمكن للمنشأة أن تخصص بنداً في مجمله أو مكوناً لبند على أنه البند المُتحوط له ضمن علاقة تحوط. يشمل البند الكامل جميع التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند. ويشمل المكون ما هو أقل من كامل التغير في القيمة العادلة أو كامل التقلب في التدفقات النقدية للبند. وفي تلك الحالة، فإنه يمكن للمنشأة أن تخصص فقط الأنواع التالية من المكونات (بما في ذلك التوليفات منها) على أنها بنود مُتحوط لها:

(أ) لتغيرات فقط في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند يمكن عزوه إلى خطر أو مخاطر محددة (مكون المخاطر)، شريطة أن يكون من الممكن، بالاستناد إلى تقييم ضمن سياق هيكل سوق معين، تحديد مكون المخاطر بشكل منفصل وقياسه بطريقة موثوقة (أنظر فقرات التنفيذ 257–264). تتضمن مكونات المخاطر تخصيص التغيرات فقط في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مُتحوط له بأعلى أو أقل من سعر محدد أو متغير آخر (مخاطر من جانب واحد).

(ب) واحدة أو أكثر من التدفقات النقدية التعاقدية المُختارة.

(ج) مكونات مبلغ اسمي، أي جزء محدد من مبلغ بند (أنظر فقرات التنفيذ 265–269).

ضوابط التأهل لمحاسبة التحوط

129. تتأهل علاقة ما لمحاسبة التحوط فقط إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) لا تتكون علاقة التحوط إلا من أدوات تحوط مؤهلة وبنود مُتحوط لها مؤهلة.

(ب) يوجد، في بداية علاقة التحوط، تخصيصاً وتوثيقاً رسمياً لعلاقة التحوط ولهدف المنشأة من إدارة المخاطر واستراتيجيتها لمُبَاشَرَة التحوط. ويجب أن يشمل ذلك التوثيق تحديد أداة التحوط، والبند المُتحوط له، وطبيعة المخاطر الذي يتم التحوط منها وكيف سوف

تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط (بما في ذلك تحليلها لمصادر عدم فاعلية التحوط والكيفية التي تحدد بها *نسبة التحوط*).

(ج) تستوفي علاقة التحوط جميع متطلبات فاعلية التحوط التالية:

(1) أن يكون هناك علاقة اقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط (أنظر فقرات التنفيذ 278–280)؛

(2) ألا يهيمن أثر المخاطر الإئتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة الاقتصادية (أنظر فقرات التنفيذ 281–282)؛

(3) أن تكون نسبة التحوط لعلاقة التحوط هي نفسها مثل تلك الناتجة عن كمية البند المُتحوط له التي تقوم المنشأة بالتحوط لها فعلياً، وكمية أداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعلياً للتحوط لتلك الكمية من البُند المُتحوط له. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يعكس ذلك التخصيص عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط والذي ينشأ عنه عدم فاعلية التحوط (بغض النظر عما إذا كان قد تم الإعتراف بها أو لم يتم الإعتراف بها) والذي يؤدي بدوره إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط (أنظر فقرات التنفيذ 283–285).

المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة

130. **تطبق المنشأة المحاسبة عن التحوط على علاقة التحوط التي تستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة 129 (والتي تتضمن قرار المنشأة بتخصيص علاقة التحوط).**

131. هناك ثلاثة أنواع من علاقات التحوط:

(أ) تحوط القيمة العادلة: وهو التحوط من التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام معترف به أو لارتباط ملزم غير معترف به أو لمكون من أي من مثل تلك البنود التي يمكن عزوها إلى مخاطر معينة ويمكن أن تؤثر على الفائض أو العجز.

(ب) تحوط التدفق النقدي: وهو التحوط من التعرض للتقلب في التدفقات النقدية الذي يمكن عزوه إلى مخاطر معينة مرتبطة بكامل أصل أو إلتزام معترف به أو بمكون له (مثل جميع دفعات الفائدة المستقبلية على دين متغير المعدل أو بعضها) أو معاملة تنبؤية محتملة إلى حد كبير، ويمكن أن يؤثر على الفائض أو العجز

(ج) تحوط صافي إستثمار في عملية أجنبية وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4.

132. إذا كان البند المُتحوط له هو أداة حقوق ملكية والتي قد اختارت المنشأة بشأنها أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106، يكون التعرض المُتحوط منه المشار إليه في الفقرة 131(أ) هو الذي يمكن أن يؤثر على صافي الأصول/ حقوق الملكية. وفي تلك الحالة دون غيرها، يتم، ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، عرض عدم فاعلية التحوط المعترف به.

133. قد تتم المحاسبة عن تحوط من مخاطر العملة الاجنبية لارتباط مُلزم على أنه تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي.

134. **إذا توقفت علاقة التحوط عن استيفاء مطلب فاعلية التحوط والمتعلق بنسبة التحوط (أنظر الفقرة 129(ج)(3)) ولكن يظل الهدف من إدارة المخاطر لعلاقة التحوط المخصصة تلك هو نفسه، تعدل المنشأة نسبة التحوط لعلاقة التحوط بحيث تستوفي ضوابط التأهل مرة أخرى (ويُشار إلى ذلك في هذا المعيار على أنه 'إعادة التوازن' ـ أنظر فقرات التطبيق 300–314).**

135. **لا توقف المنشأة التعامل بمحاسبة التحوط بأثر مستقبلي إلا عند توقف علاقة التحوط (أو جزء من علاقة التحوط) عن استيفاء ضوابط التأهل (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التحوط، إذا كان مُنطبقاً). ويشمل ذلك حالات إنقضاء أداة التحوط أو بيعها أو إنهائها أو ممارستها. ولهذا الغرض، فإنه لا يعد إحلال أو تحويل أداة التحوط إلى أداة تحوط أخرى انقضاءً أو إنهاءً لها إذا كان مثل هذا الإحلال أو التحويل جزءاً من هدف المنشأة الموثق من إدارة المخاطر ومتفقاً معه. بالإضافة إلى ذلك، ولهذا الغرض فليس هناك انقضاء أو إنهاء لأداة التحوط إذا:**

(أ) وافق طرفا أداة التحوط، كنتيجة للقوانين أو اللوائح أو لسن أنظمة أو لوائح جديدة، على أن يحل طرف مقاصة مقابل، أو أكثر من طرف، محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين. ولهذا الغرض، فإن طرف المقاصة المقابل هو الطرف المقابل المركزي (يُطلق عليه أحياناً 'هيئة مقاصة' أو 'وكالة مقاصة') أو منشأة أو منشآت، على سبيل المثال، عضو مقاصة في هيئة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في هيئة مقاصة، والتي تتصرف بصفتها طرف مقابل من أجل أن تحدث المقاصة من قبل طرف مقابل مركزي. وبالرغم من ذلك، عندما تقوم أطراف في أداة تحوط بإحلال الأطراف الأصلية المقابلة لهم بأطراف مقابلة مختلفة، فإنه يتم استيفاء المتطلب الوارد في هذه الفقرة الفرعية فقط إذا قام كل من تلك الأطراف بالمقاصة مع الطرف المقابل الأصلي نفسه.

(ب) كانت التغيرات الآخرى، إن وجدت، على أداة التحوط، تقتصر على تلك التي تُعد ضرورية لإحداث مثل هذا الإحلال للطرف المقابل. وتقتصر مثل هذه التغيرات على تلك التي تتفق مع الشروط التي يمكن توقعها إذا كانت مقاصة أداة التحوط قد تم القيام بها في الأصل مع طرف المقاصة المقابل. وتشمل هذه التغيرات تلك التغيرات في متطلبات الضمان الرهني، والحقوق في إجراء مقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والأرصدة واجبة السداد والرسوم المفروضة.

يمكن أن يؤثر عدم الاستمرار في محاسبة التحوط إما على علاقة التحوط في مجملها أو فقط على جزء منها (وفي تلك الحالة تستمر محاسبة التحوط لما تبقى من علاقة التحوط).

136. تطبق المنشأة:

(أ) الفقرة 139 عندما تتوقف المنشأة عن التعامل بمحاسبة التحوط لتحوط قيمة عادلة يكون البند المُتحوط له فيها (أو مكون له) أداة مالية يتم قياسها بالتكلفة المطفأة؛ و

(ب) الفقرة 141 عندما تتوقف المنشأة عن التعامل بمحاسبة التحوط لتحوطات تدفق نقدي.

تحوطات القيمة العادلة

137. **طالما أن تحوط القيمة العادلة يستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة 129، فإنه يجب المحاسبة عن علاقة التحوط كما يلي:**

(أ) يتم الإعتراف بالمكسب أو الخسارة من أداة التحوط ضمن الفائض أو العجز (أو صافي الأصول/ حقوق الملكية، إذا كانت أداة التحوط تتحوط لأداة حقوق ملكية اختارت المنشأة بشأنها أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106).

(ب) يُعدل مكسب أو خسارة التحوط للبند المُتحوط له من المبلغ المسجل للبند المُتحوط له (إذا كان منطبقاً) ويُسجل ضمن الفائض أو العجز. وإذا كان البند المُتحوط له أصلاً مالياً (أو مكوناً له) يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41، ويجب أن يتم الإعتراف بمكسب أو خسارة التحوط من البند المُتحوط له ضمن الفائض أو العجز. وبالرغم من ذلك، إذا كان البند المُتحوط له أداة حقوق ملكية اختارت المنشأة بشأنها أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106، فإنه يجب أن تبقى تلك المبالغ ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. وعندما يكون البند المُتحوط له ارتباطاً ملزماً غير معترف به (أو مكوناً له) فإنه يتم الإعتراف بالتغير المتراكم في القيمة العادلة للبند المُتحوط له في وقت لاحق لتخصيصه على أنه أصل أو إلتزام مع الإعتراف بالمكسب أو الخسارة المناظرة ضمن الفائض أو العجز.

138. عندما يكون البند المُتحوط له في تحوط قيمة عادلة هو ارتباط ملزم (أو مكون له) لاستملاك أصل أو تحمل **إلتزام**، فإنه يتم تعديل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام، الذي ينتج عن وفاء المنشأة بالارتباط الملزم، بحيث يتضمن التغير المتراكم في القيمة العادلة للبند المُتحوط له الذي تم الإعتراف به في بيان المركز المالي.

139. يتم إطفاء أي تعديل ناشئ عن الفقرة 137(ب) ضمن الفائض أو العجز إذا كان البند المُتحوط له أداة مالية (أو مكوناً لها) يتم قياسها بالتكلفة المطفأة. ويمكن أن يبدأ الإطفاء بمجرد وجود تعديل، ويجب أن يبدأ في موعد أقصاه عندما يتم التوقف عن تعديل البند المُتحوط له بمكاسب أو خسائر التحوط. يستند الإطفاء إلى معدل الفائدة الفعلية المُعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الإطفاء. وفي حالة الأصل المالي (أو مكون له) الذي يُعد بنداً مُتحوطاً له والذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41، فإن الإطفاء ينطبق بالطريقة نفسها ولكن على المبلغ الذي يمثل المكسب أو الخسارة المتراكمة الذي تم الإعتراف به سابقا وفقاً للفقرة 137(ب) وليس بتعديل المبلغ المسجل.

تحوطات التدفق النقدي

140. طالما أن تحوط التدفق النقدي يستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة 129، تتم المحاسبة عن علاقة التحوط وفقاً لما يلي:

(أ) يتم تعديل المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية المرتبط بالبند المُتحوط له (احتياطي تحوط التدفق النقدي) إلى المبغ الأقل مما يلي (بالمبالغ المطلقة):

(1) المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط منذ بداية التحوط؛

(2) التغير المتراكم في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للبند المُتحوط له (أي القيمة الحالية للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها) من بداية التحوط.

(ب) يتم الإعتراف ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية بذلك الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط الذي يتم تحديده على أنه تحوط فعال (أي الجزء الذي تتم مقاصته بالتغير في احتياطي تحوط التدفق النقدي محسوباً وفقاً للبند (أ)).

(ج) يتم الإعتراف ضمن الفائض أو العجز بأي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط (أو أي مكسب أو خسارة مطلوب لموازنة التغير في احتياطي تحوط التدفق النقدي محسوباً وفقاً للبند (أ)) والتي تُعد عدم فاعلية تحوط.

(د) تتم المحاسبة عن المبلغ الذي كان يتم تجميعه في احتياطي تحوط التدفق النقدي وفقاً للبند (أ) كما يلي:

(1) إذا نتج لاحقاً عن معاملة متوقعة مُتحوط لها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، أو أن معاملة متوقعة مُتحوط لها لأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي أصبحت ارتباطاً ملزماً ينطبق عليه المحاسبة عن تحوط القيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تستبعد ذلك المبلغ من احتياطي تحوط التدفق النقدي وأن تدرجه مباشرة في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر للأصل أو الإلتزام. ولا يُعد هذا تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1) وبالتالي فإنه لا يؤثر على صافي الأصول/ حقوق الملكية.

(2) لتحوطات التدفق النقدي بخلاف تلك التي يشملها البند (1)، تتم إعادة تصنيف ذلك المبلغ من احتياطي تحوط تدفق نقدي إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر الفقرات 125أ-125ج من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1) في الفترة أو الفترات نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها على الفائض أو العجز (على سبيل المثال، في الفترات التي يتم فيها الإعتراف بدخل الفائدة أو مصروف الفائدة أو عندما تقع المبيعات المتنبأ بها).

(3) وبالرغم من ذلك، إذا كان ذلك المبلغ خسارة وتتوقع المنشأة أنه لن يتم تغطية كامل تلك الخسارة، أو جزء منها، في واحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يجب عليها أن تعيد تصنيف المبلغ الذي لا يتوقع أن تتم تغطيته مباشرة ضمن الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر الفقرات 125أ-125ج من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1).

141. عندما لا تستمر المنشأة في تطبيق محاسبة التحوط لتحوط تدفق نقدي (أنظر الفقرات 135 و136(ب))، فإنها تحاسب عن المبلغ الذي كان يتم تجميعه في احتياطي تحوط التدفق النقدي وفقاً للفقرة 140 (أ) وفقاً لما يلي:

(أ) إذا كان لا يزال متوقعاً أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المُتحوط لها، فإنه يجب أن يبقى ذلك المبلغ في احتياطي تحوط التدفق النقدي إلى حين حدوث التدفقات النقدية المستقبلية أو إلى حين انطباق الفقرة 140(د)(3). وتطبق الفقرة 140(د) عندما تحدث التدفقات النقدية المستقبلية.

(ب) إذا لم يعد متوقعاً أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المُتحوط لها، تتم إعادة تصنيف ذلك المبلغ مباشرة من احتياطي تحوط التدفق النقدي إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1). قد تستمر المنشأة في توقع حدوث تدفق نقدي مستقبلي مُتحوط له الذي لم يعد حدوثه محتملاً إلى حد كبير.

تحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية

142. تتم المحاسبة عن تحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية بما في ذلك التحوط لبند نقدي تتم المحاسبة عنه على أنه جزء من صافي الإستثمار (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4) بشكل مشابه لتحوطات التدفقات النقدية:

(أ) يتم الإعتراف بالجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط الذي يتم تحديده على أنه تحوط فعال ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية (أنظر الفقرة 140)؛

(ب) يتم الإعتراف بالجزء غير الفعال ضمن الفائض أو العجز.

143. تتم إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط المتعلقة بالجزء الفعال من التحوط الذي قد تم تجميعه في احتياطي ترجمة العملات الاجنبية من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1) وفقاً للفقرتين 57-58 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 عند التصرف في العملية الأجنبية أو عند التصرف الجزئي فيها.

المحاسبة عن القيمة الزمنية لعقود الخيار

144. عندما تفصل المنشأة بين القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصص التغير في القيمة الحقيقية لعقد الخيار فقط على أنه أداة التحوط (أنظر الفقرة 119(أ))، فإنها تحاسب عن القيمة الزمنية لعقد للخيار وفقاً لما يلي (أنظر فقرات التنفيذ 322-326):

(أ) تميز المنشأة بين القيمة الزمنية لعقود الخيار بحسب نوع البند المُتحوط له الذي يحوطه الخيار (أنظر فقرة التنفيذ 322):

(1) بند مُتحوط له متعلق بمعاملة؛ أو

(2) بند مُتحوط له متعلق بفترة زمنية.

(ب) يتم الإعتراف ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية بالتغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية لعقد الخيار الذي يحوّط بنداً مُتحوطاً له متعلقاً بمعاملة، وبالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقا بالبند المُتحوط له، يتم تجميعه في مكون منفصل من صافي الأصول/ حقوق الملكية. وتتم المحاسبة عن التغير المتراكم في القيمة العادلة الناشئ عن القيمة الزمنية لعقد الخيار الذي قد تم تجميعه في مكون منفصل من صافي الأصول/ حقوق الملكية ('المبلغ') وفقاً لما يلي:

(1) إذا نتج لاحقاً عن البند المُتحوط له الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، أو ارتباط ملزم بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي تنطبق عليه محاسبة التحوط للقيمة العادلة، تستبعد المنشأة المبلغ من المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية وأن تدرجه بشكل مباشر ضمن التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر للأصل أو الإلتزام. ولا يعد هذا تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1) وبالتالي فإنه لا يؤثر على صافي الأصول/ حقوق الملكية.

(2) بالنسبة لعلاقات التحوط بخلاف تلك التي يشملها البند (1)، تتم إعادة تصنيف المبلغ من مكون منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1) في الفترة أو الفترات نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها على الفائض أو العجز (على سبيل المثال، عندما تحدث المبيعات المتنبأ بها).

(3) وبالرغم من ذلك، إذا لم يكن متوقعاً أن يتم استرداد جميع ذلك المبلغ أو جزء منه في فترة مستقبلية واحدة أو أكثر، فإنه يجب فوراً أن تتم إعادة تصنيف المبلغ الذي لا

يتوقع أن يتم استرداده إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1).

(ج) يتم الإعتراف ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية بالتغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية لعقد الخيار الذي يحوط بنداً مُتحوطاً له متعلقاً بفترة زمنية، وبالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقاً بالبند المُتحوط له ويجب أن يتم تجميعه في مكون منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية. يتم إطفاء القيمة الزمنية، في تاريخ تخصيص عقد الخيار على أنه أداة تحوط، وذلك بالقدر الذي تكون فيه متعلقة بالبند المُتحوط له، على أساس منتظم ومنطقي على مدى الفترة التي يمكن خلالها أن يؤثر تعديل القيمة الحقيقية للتحوط على الفائض أو العجز (أو صافي الأصول/ حقوق الملكية، إذا كان البند المُتحوط له أداة حقوق ملكية قد اختارت المنشأة بشأنها أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106). وبالتالي، في كل فترة تقرير تتم إعادة تصنيف مبلغ الإطفاء من المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1). وبالرغم من ذلك، إذا لم يتم الاستمرار في محاسبة التحوط فيما يخص علاقة التحوط التي تتضمن التغير في القيمة الحقيقية لعقد الخيار على أنها أداة التحوط، فإنه يجب فوراً أن تتم إعادة تصنيف صافي المبلغ (أي بما في ذلك الإطفاء المتراكم) الذي قد تم تجميعه في المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1).

المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة والفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية

145. عندما تفصل المنشأة بين العنصر الآجل والعنصر الفوري من العقد الآجل وتخصص فقط التغير في قيمة العنصر الفوري من العقد الآجل على أنه أداة التحوط، أو عندما تفصل المنشأة الفرق المبني على أسعار العملات الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من تخصيص تلك الأداة المالية على أنها أداة التحوط (أنظر الفقرة 119(ب))، فإنه يمكن للمنشأة أن تطبق الفقرة 144 على العنصر الآجل من العقد الآجل أو على الفرق المبني على أسعار العملات الاجنبية بالطريقة نفسها كما يتم تطبيقها على القيمة الزمنية لعقد الخيار. في تلك الحالة، تطبق المنشأة إرشادات التطبيق الواردة في فقرات التنفيذ 327–332.

التحوط لمجموعة من البنود

تأهل مجموعة من البنود على أنها البند المُتحوط له

146. لا تُعد مجموعة من البنود (بما في ذلك مجموعة من بنود تشكل صافي مركز؛ أنظر فقرات التنفيذ 333–340) بنداً مُتحوطاً له مؤهلاً إلا في الحالات التالية:

(أ) تكوَّنت من بنود (بما في ذلك مكونات لبنود) تُعد بنوداً مُتحوط لها مؤهلة، بشكل فردي؛

(ب) كانت البنود ضمن المجموعة يتم إدارتها معاً على أساس جماعي لأغراض إدارة المخاطر؛

(ج) في حالة تحوط تدفق نقدي لمجموعة من البنود التي لا يُتوقع أن تكون التقلبات في تدفقاتها النقدية تناسبية بشكل تقريبي مع التقلب الكلي في التدفقات النقدية للمجموعة بحيث تنشأ مراكز مخاطر تعويضية:

(1) كانت تحوطاً من مخاطر عملات أجنبية؛

(2) **كان تخصيص صافي المركز هذا يحدد فترة التقرير التي يتوقع أن تؤثر خلالها معاملات التوقع على الفائض أو العجز، بالإضافة إلى طبيعتها وحجمها (أنظر فقرات التنفيذ 339–340).**

تخصيص مكون لمبلغ اسمي

147. يُعد المكون الذي يمثل جزءاً من مجموعة مؤهلة من البنود بنداً مُتحوطاً له مؤهلاً شريطة أن يكون التخصيص متفقاً مع هدف المنشأة من إدارة المخاطر.

148. يُعد المكون الذي يمثل شريحة من مجموعة كلية (على سبيل المثال، الشريحة الدنيا) مؤهلاً للمحاسبة عن التحوط فقط في الحالات التالية:

(أ) كان من الممكن تحديده بشكل منفصل وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ب) كان الهدف من إدارة المخاطر هو تحوط لمكوّن يمثل شريحة؛

(ج) كانت البنود في المجموعة الكلية التي تم تحديد الشريحة منها معرضة لنفس للمخاطر المُتحوط منها (بحيث لا يتأثر قياس الشريحة المُتحوط لها بشكل جوهري بالجزء من الشريحة المُتحوط لها الذي تشكله بنود معينة من المجموعة الكلية)؛

(د) للتحوط لبنود قائمة (على سبيل المثال، ارتباط ملزم غير معترف به أو أصل معترف به)، كانت المنشأة تستطيع تحديد وتتبع المجموعة الكلية من البنود التي يتم منها تحديد الشريحة المُتحوط لها (بحيث تكون المنشأة قادرة على الإلتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقة التحوط المؤهلة)؛

(هـ) كانت أي بنود ضمن المجموعة التي تتضمن خيارات دفع مقدم تستوفي المتطلبات لمكونات مبلغ اسمي (أنظر فقرة التطبيق 269).

العرض

149. للتحوط لمجموعة من البنود، لها مراكز مخاطر تعويضية (أي تحوط صافي مركز)، والتي تؤثر مخاطرها المُتحوط منها على بنود سطر مستقلة مختلفة في بيان المركز المالي وبيان بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه يجب أن يتم عرض أي مكاسب أو خسائر تحوط في سطر مستقل عن تلك السطور المتأثرة بالبنود المُتحوط لها. وبالتالي، في ذلك البيان، يبقى المبلغ في سطر البند الذي يتعلق بالبند المُتحوط له نفسه (على سبيل المثال، الإيراد أو تكلفة المبيعات) دون تأثر.

150. للأصول والإلتزامات التي يتم التحوط لها معاً على أنها مجموعة في تحوط قيمة عادلة، فإنه يجب أن يتم، **في** بيان المركز المالي، الإعتراف بالمكسب أو الخسارة من الأصول والإلتزامات الفردية على أنه تعديل للمبلغ المسجل للبنود الفردية المعنية المكونة للمجموعة وفقاً للفقرة 137(ب).

صافي مراكز صفري

151. عندما يكون البند المُتحوط له هو مجموعة لها صافي مركز صفري (أي أن البنود المُتحوط لها تعوض فيما بينها بالكامل المخاطر التي تتم إدارتها على أساس جماعي)، فإنه يُسمح للمنشأة بأن تخصصه ضمن علاقة تحوط لا تتضمن أداة تحوط، شريطة أن:

(أ) يكون التحوط جزءاً من استراتيجية تحوط صافي مخاطر متحرك، والتي تقوم المنشأة بموجبها، بشكل روتيني، بتحوط المراكز الجديدة من نفس النوع مع مرور الوقت (على سبيل المثال، عندما تدخل المعاملات في الأفق الزمني الذي تتحوط له المنشأة)؛

(ب) يتغير صافي المركز المُتحوط له في الحجم على مدى عمر استراتيجية التحوط لصافي مخاطر متحرك وتستخدم المنشأة أدوات تحوط مؤهلة في التحوط لصافي المخاطر (أي عندما لا يكون صافي المركز صفرياً)؛

(ج) يتم عادةً تطبيق المحاسبة عن التحوط على مثل صافي المراكز هذه عندما لا يكون صافي المركز صفرياً ويكون مُتحوطاً لها بأدوات تحوط مؤهلة؛ و

(د) ينشأ عن عدم تطبيق محاسبة التحوط على صافي مركز صفري نتائج محاسبية غير متسقة، نظراً لأن المحاسبة لن تثبت مراكز مخاطر تعويضية، والتي خلاف ذلك يتم الإعتراف بها في تحوط صافي مركز.

خيار تخصيص تعرض إئتماني على اعتبار أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

تأهل تعرض إئتماني للتخصيص بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

152. إذا استخدمت المنشأة مشتقة إئتمانية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز لإدارة المخاطر الإئتمانية على جميع، أو جزء من، أداة مالية (تعرض إئتماني)، فإنه يمكن لها أن تخصص الأداة المالية، بالقدر الذي إليه تتم إدارتها على هذا النحو (أي جميعها أو جزء منها)، على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في الحالات التالية:

(أ) كان اسم التعرض الإئتماني (على سبيل المثال، المقترض، أو حامل ارتباط القرض) يطابق المنشأة المرجعية للمشتقة الإئتمانية (مطابقة الاسم)؛

(ب) كانت أولوية الأدوات المالية تطابق أولوية الأدوات التي يمكن تسليمها وفقاً للمشتقة الإئتمانية.

ويمكن للمنشأة أن تقوم بهذا التخصيص بغض النظر عما إذا كانت الأداة المالية التي يتم إدارة مخاطرها الإئتمانية تقع ضمن نطاق هذا المعيار أم لا (على سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تخصص ارتباطات القروض التي تقع خارج نطاق هذا المعيار). ويمكن للمنشأة أن تخصص تلك الأداة المالية عند الإعتراف الأولي لها، أو بعده، أو أثناء عدم الإعتراف بها. ويجب على المنشأة أن توثق التخصيص بشكل متزامن.

المحاسبة عن التعرض الإئتماني المخصص بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

153. إذا تم تخصيص أداة مالية وفقاً للفقرة 152 على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بعد الإعتراف الأولي، أو لم يكن قد تم الإعتراف بها سابقاً، فإنه يجب فوراً أن يتم الإعتراف بالفرق في تاريخ التخصيص بين المبلغ المسجل، إن وجد، والقيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز. وللأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41، فإنه يجب فوراً أن تتم إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المتراكمة التي تم الإعتراف بها سابقاً ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية من حقوق ملكية إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1).

154. يجب على المنشأة ألا تستمر في قياس الأداة المالية التي نشأ عنها، أو عن جزء منها، مخاطر إئتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا:

(أ) لم تعد ضوابط التأهل الواردة في الفقرة 152 مستوفاة، على سبيل المثال:

(1) المشتقة الإئتمانية أو الأداة المالية المتعلقة بها التي ينشأ عنها مخاطر إئتمانية يتم بيعها، أو إنهاؤها، أو تسويتها؛ أو

(2) لم تعد المخاطر الإئتمانية للأداة المالية تدار باستخدام مشتقات إئتمانية. فعلى سبيل المثال، قد يحدث ذلك نظراً للتحسينات في الجودة الإئتمانية للمقترض أو حامل ارتباط القرض أو للتغيرات في متطلبات رأس المال المفروضة على المنشأة؛

(ب) لم يكن مطلوباً خلاف ذلك بأن يتم قياس الأداة المالية، التي تنشأ عنها مخاطر إئتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (أي أنه لم يتغير نموذج أعمال المنشأة في هذه الأثناء بحيث يكون مطلوباً إعادة تصنيف وفقاً للفقرة 54).

155. عندما لا تستمر المنشأة في قياس الأداة المالية، التي ينشأ عنها أو عن جزء منها، مخاطر إئتمانية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فإن القيمة العادلة لتلك الأداة المالية في تاريخ التوقف تصبح هي مبلغها المسجل الجديد. ويجب أن يتم لاحقاً تطبيق القياس نفسه الذي تم استخدامه قبل تخصيص الأداة المالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (بما في ذلك الإطفاء الذي ينتج عن المبلغ المسجل الجديد). فعلى سبيل المثال، فإن أصلاً مالياً كان قد تم تصنيفه أولاً على أنه يتم قياسه بالتكلفة المطفأة سوف يعود إلى ذلك القياس وسوف يعاد حساب معدل فائدته الفعلي بالاستناد إلى إجمالي مبلغه المسجل الجديد في تاريخ عدم الاستمرار في القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

تاريخ النفاذ والانتقال

تاريخ النفاذ

156. تطبق المنشأة هذا المعيار على لفترات السنوية التي تبدأ في1 يناير 2022 أو بعد ذلك. ويُسمح بالتطبيق المبكر. وإذا اختارت المنشأة أن تطبق هذا المعيار على فترة أبكر، فإنها تفصح عن تلك الحقيقة وتطبق جميع المتطلبات الواردة في هذا المعيار في الوقت نفسه (ولكن أنظر أيضاً الفقرة 179). و تطبق المنشأة أيضاً، في الوقت نفسه، التعديلات الواردة في الملحق د.

156أ. أضيفت الفقرات 185–190 وفقرة التنفيذ 74أ وعدلت فقرات التنفيذ 73(ب) و74(ب) بموجب الإصدار بعنوان *الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) وبعنوان *مميزات الدفع المسبق مع التعويض العكسي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) الصادرة في يناير 2019. تطبق المنشأة هذه التعديلات على الفترات السنوية بداية من 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يسمح بالتطبيق المبكر. إذا طبقة المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر، فإنها تفصح عن ذلك.

157. عندما تطبق المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 "*تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*"، لأغراض إعداد التقارير المالية اللاحقة لتاريخ النفاذ المذكور، يُطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تتناول الفقرات بداية من أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

الإنتقال

158. تطبق المنشأة هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 "*السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*"، باستثناء ما تم تحديده في الفقرات 161–184. ولا يجوز أن يتم تطبيق هذا المعيار على البنود التي قد تم إلغاء الإعتراف بها بالفعل في تاريخ التطبيق الأولي.

159. ولأغراض أحكام الانتقال الواردة في الفقرات 158، و160–184، فإن تاريخ التطبيق الأولي هو التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة متطلبات هذا المعيار ويجب أن يكون في بداية فترة التقرير التي تلي إصدار هذا المعيار.

الانتقال بالنسبة للتصنيف والقياس

160. في تاريخ التطبيق الأولي، تقييم المنشأة ما إذا كان الأصل المالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة 40(أ) أو 41(أ) على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك التاريخ. ويطبق التصنيف الناتج بأثر رجعي بغض النظر عن نموذج أعمال المنشأة في فترات التقرير السابقة.

161. في تاريخ التطبيق الأولي، إذا كان من غير العملي (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3) للمنشأة أن تُقيم عنصر القيمة الزمنية للنقود المُعدل وفقاً لفقرات التنفيذ 68–70

على أساس الحقائق والظروف التي كانت قائمة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي، تُقييم المنشأة خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي كانت قائمة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي دون الأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في فقرات التنفيذ 68–70 (أنظر –أيضاً –الفقرة 49ص من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30).

162. في تاريخ الإعتراف الأولي، إذا كان من غير العملي (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3) أن تقييم للمنشأة ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة الدفع المسبق ضئيلة وفقاً لفقرة التنفيذ 74(ج) على أساس الحقائق والظروف التي كانت قائمة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي، فعلى المنشأة أن تُقييم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الإعتراف الأولي بالأصل المالي دون الأخذ في الحسبان استثناء ميزات الدفع المسبق الوارد في فقرة التنفيذ 74. (أنظر أيضاً الفقرة 49ق من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30).

163. إذا كانت المنشأة تقيس عقداً مختلطاً بالقيمة العادلة وفقاً للفقرات 41 أو43 أو 44 ولكن لم يتم قياس القيمة العادلة للعقد المختلط في فترات التقرير المقارنة، فإن القيمة العادلة للعقد المختلط في فترات التقرير المقارنة يجب أن تكون مجموع القيم العادلة للمكونات (أي العقد الأصلي الذي لا يُعد مشتقة والمشتقة المدمجة) في نهاية كل فترة تقرير مقارنة بإذا ما أعادت المنشأة عرض الفترات السابقة (أنظر الفقرة 173).

164. إذا كانت المنشأة تطبق الفقرة 163، فعنئذٍ، في تاريخ الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بأي فرق بين القيمة العادلة لمجمل العقد المختلط في تاريخ الإعتراف الأولي ومجموع القيم العادلة لمكونات العقد المختلط في تاريخ الإعتراف الأولي ضمن الرصيد الافتتاحي التراكمي للفائض أو العجز (أو ضمن مكون آخر لصافي الأصول/ حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) وذلك لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

165. يمكن للمنشأة في تاريخ التطبيق الأولي أن تخصص:

(أ) الأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 44؛ أو

(ب) الإستثمار في أداة حقوق ملكية على أنه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106.

يتم القيام بمثل هذا التخصيص على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي. ويُطبق ذلك التصنيف بأثر رجعي.

166. في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) تلغي المنشاة تخصيصها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان ذلك الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرة 44.
(ب) يمكن للمنشأة أن تلغي تخصيصها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان ذلك الأصل المالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة 44.

يتم القيام بمثل هذا الإلغاء على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي، ويطبق ذلك التصنيف بأثر رجعي.

167. في تاريخ التطبيق الأولي:
(أ) يمكن للمنشأة أن تخصص الإلتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 46(أ).
(ب) تلغي المنشاة تخصيصها السابق للإلتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان هذا التخصيص قد تم في تاريخ الإعتراف الأولي وفقاً للشرط الوارد الآن في الفقرة 46(أ) وكان هذا التخصيص لا يستوفي ذلك الشرط في تاريخ التطبيق الأولي.
(ج) يمكن للمنشأة أن تلغي تخصيصها السابق للإلتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان قد تم القيام بمثل هذا التخصيص عند الإعتراف الأولي وفقاً للشرط الوارد الآن في الفقرة 46(أ) وكان مثل هذا التخصيص يستوفي ذلك الشرط في تاريخ التطبيق الأولي.

يتم القيام بمثل هذا التخصيص والإلغاء على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي، ويُطبق ذلك التصنيف بأثر رجعي.

168. إذا كان من غير العملي (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3) للمنشأة أن تطبق طريقة الفائدة الفعلية بأثر رجعي، فعلى المنشأة أن تعالج:
(أ) القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي في نهاية كل فترة مُقارنة معروضة على أنها إجمالي المبلغ المسجل لذلك الأصل المالي أو التكلفة المطفأة لذلك الإلتزام المالي إذا قامت المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة؛
(ب) القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي على أنها إجمالي المبلغ المسجل الجديد لذلك الأصل المالي أو التكلفة المطفأة الجديدة لذلك الإلتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

169. إذا قامت المنشأة سابقاً بالمحاسبة بالتكلفة (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29)، عن إستثمار في أداة حقوق ملكية ليس لها سعر معلن في سوق نشطة لأداة مماثلة (أي مُدخل المستوى 1) (أو لأصل يُعد مشتقة وكان مرتبطاً بمثل أداة حقوق الملكية تلك، ويجب أن تتم تسويته بتسليمها)، فإنه يجب عليها أن تقيس تلك الأداة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل السابق والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي التراكمي للفائض أو

العجز (أو ضمن مكون آخر من عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

170. إذا قامت المنشأة سابقاً بالمحاسبة بالتكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، عن إلتزام يُعد مشتقة وكان مرتبطاً بأداة حقوق ملكية، ويجب أن تتم تسويته بتسليمها، ولم يكن لتلك الأداة سعر معلن في سوق نشطة لأداة مماثلة (أي مُدخل المستوى 1)، فإن على المنشأة أن تقيس ذلك الإلتزام الذي يعد مشتقة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي. ويتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل السابق والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي لصافي الأصول/ حقوق الملكية لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

171. في تاريخ التطبيق الأولي، تحدد المنشأة ما إذا كانت المعالجة الواردة في الفقرة 108 ستخلق عدم تماثل محاسبي ضمن الفائض أو العجز، أو ستضخمه، على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي. ويطبق هذا المعيار بأثر رجعي على أساس ذلك التحديد.

172. في تاريخ التطبيق الأولي، يُسمح للمنشأة بإجراء التخصيص المذكور في الفقرة 6 بالنسبة للعقود القائمة بالفعل في ذلك التاريخ ولكن فقط إذا قامت بتخصيص جميع العقود المماثلة. ويتم الإعتراف بالتغير في صافي الأصول الناتج عن هذه التخصيصات في صافي الأصول/ حقوق الملكية في تاريخ التطبيق الأولي.

173. بالرغم من المطلب الوارد في الفقرة 158، فإنه يجب على المنشأة، التي تتبنى متطلبات التصنيف والقياس الواردة في هذا المعيار (والتي تتضمن المتطلبات المتعلقة بقياس التكلفة المطفأة للأصول المالية والانخفاض في القيمة في الفقرات 69–72 والفقرات 73–93)، أن تقدم الإفصاحات المبينة في الفقرات 49ل– 49س من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 ولكن لا يلزمها أن تعيد عرض الفترات السابقة. ويمكن للمنشأة أن تعيد عرض الفترات السابقة إذا، وفقط إذا، كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وإذا لم تقم المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فعليها أن تعترف بأي فرق بين المبلغ المسجل السابق والمبلغ المسجل في بداية فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي ضمن الرصيد الافتتاحي التراكمي للفائض أو العجز (أو ضمن مكون آخر لصافي الأصول/ حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) وذلك لفترة إعداد التقارير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي. ومع ذلك، إذا قامت المنشأة بإعادة عرض الفترات السابقة، فإن البيانات المالية المُعاد عرضها يجب أن تظهر جميع المتطلبات الواردة في هذا المعيار.

174. إذا أعدت المنشأة تقاريراً مالية مرحلية، فإنها لا تحتاج لتطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار على الفترات المرحلية السابقة لتاريخ التطبيق الأولي إذا كان ذلك غير عملي (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3).

الانخفاض

175. تطبق المنشأة متطلبات الانخفاض الواردة في الفقرات 73–93 بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 مع مراعاة الفقرات 173 و176–178.

176. في تاريخ التطبيق الأولي، تستخدم المنشأة المعلومات المعقولة والمؤيدة، المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، لتحديد المخاطر الإئتمانية في التاريخ التي تم فيه الإعتراف بأداة مالية بشكل أولي (أو لارتباطات قرض وعقود الضمان المالي في التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفاً في ارتباط لا رجعه فيه وفقاً للفقرة 78) وأن تقارن ذلك مع المخاطر الإئتمانية في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

177. عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي، يمكن للمنشأة أن تطبق:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرات 82 وفقرات التنفيذ 186–188؛

(ب) الافتراض الممكن دحضه الوارد في الفقرة 83 للدفعات التعاقدية التي تتجاوز موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً، إذا كانت المنشأة سوف تطبق متطلبات الانخفاض من خلال تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي بتلك الأدوات المالية على أساس معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق.

178. في تاريخ التطبيق الأولي، إذا تطلب تحديد ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي تكلفة أو جهداً لا مبرر لهما، تعترف المنشأة ببدل خسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني في كل تاريخ تقرير إلى أن يتم إلغاء الإعتراف بتلك الأداة المالية (ما لم تكن تلك الأداة المالية منخفضة المخاطر الإئتمانية في تاريخ التقرير، وفي هذه الحالة تنطبق الفقرة 177(أ)).

الانتقال لمحاسبة التحوط

179. عندما تطبق المنشأة هذا المعيار للمرة الأولى، فإنه يمكنها اختيار الاستمرار في تطبيق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 على أنها سياستها المحاسبية بدلاً من المتطلبات الواردة في الفقرات 113–155 من هذا المعيار. وتطبق المنشأة تلك السياسة على جميع علاقاتها التحوطية. ويجب على المنشأة التي تختار تلك السياسة أن تطبق أيضاً الملحق ج من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.

180. باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة 184، تطبق المنشأة متطلبات محاسبة التحوط الواردة في هذا المعيار بأثر مستقبلي.

181. لتطبيق محاسبة التحوط من تاريخ التطبيق الأولي لمتطلبات هذا المعيار لمحاسبة التحوط، فإنه يجب أن يتم استيفاء جميع ضوابط التأهل كما هي في ذلك التاريخ.

182. يجب اعتبار علاقات التحوط التي تأهلت لمحاسبة التحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 والتي تتأهل أيضاً لمحاسبة التحوط وفقاً لضوابط هذا المعيار (أنظر الفقرة 129)، بعد

الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التحوط عند الانتقال (أنظر الفقرة 183(ب))، أنها علاقات تحوط مستمرة.

183. عند التطبيق الأولي لمتطلبات محاسبة التحوط الواردة في هذا المعيار، فإنه:

(أ) يمكن للمنشأة أن تبدأ في تطبيق تلك المتطلبات من النقطة الزمنية نفسها التي توقفت فيها عن تطبيق متطلبات محاسبة التحوط لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29؛

(ب) يجب على المنشأة أن تعتبر أن نسبة التحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 على أنها نقطة البدء لإعادة توازن نسبة التحوط لعلاقة تحوط مستمرة، إذا كان ذلك ممكناً. وتعترف المنشأة بأي مكسب أو خسارة من إعادة التوازن المذكور ضمن الفائض أو العجز.

184. كاستثناء من التطبيق بأثر مستقبلي لمتطلبات محاسبة التحوط الواردة في هذا المعيار، فإنه:

(أ) على المنشأة أن تطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية لعقود الخيار وفقاً للفقرة 144 بأثر رجعي في حالة إذا كان، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، قد تم فقط تخصيص التغير في القيمة الحقيقية لعقد الخيار على أنه أداة تحوط ضمن علاقة تحوط. ولا ينطبق هذا التطبيق بأثر رجعي إلا على علاقات التحوط التي وجدت في بداية أبكر فترة مقارنة أو التي تم تخصيصها من ذلك الحين فصاعداً.

(ب) يمكن للمنشأة أن تطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة وفقاً للفقرة 145 بأثر رجعي إذا، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، كان قد تم فقط تخصيص التغير في العنصر الفوري من العقد الآجل على أنه أداة تحوط ضمن علاقة تحوط. ولا ينطبق هذا التطبيق بأثر رجعي إلا على علاقات التحوط التي وجدت في بداية أبكر فترة مقارنة أو التي تم تخصيصها من ذلك الحين فصاعداً. بالإضافة إلى ذلك، إذا اختارت المنشأة تطبيق هذه المحاسبة بأثر رجعي، فعليها تطبيقها على جميع علاقات التحوط التي تتأهل لهذا الاختيار (أي أنه عند الانتقال لا يُتاح هذا الاختيار على أساس كل علاقة تحوط على حدة). يمكن أن يتم بأثر رجعي تطبيق المحاسبة عن الفروق المبينة على أسعار العملات الاجنبية (أنظر الفقرة 145) على علاقات التحوط التي وجدت في بداية أبكر فترة مقارنة أو التي تم تخصيصها منذ ذلك الحين فصاعداً.

(ج) على المنشاة أن تطبق بأثر رجعي المطلب الوارد في الفقرة 135 بأنه لا يوجد انقضاء أو إنهاء لأداة التحوط إذا:

(1) وافق طرفا أداة التحوط، نتيجة للقوانين أو اللوائح، أو لسن قوانين أو لوائح، على أن يحل طرف مقاصة مقابل، أو أكثر من طرف، محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين؛

(2) كانت التغيرات الآخرى، إن وجدت، في أداة التحوط تقتصر على التغيرات الضرورية لإحداث هذا الإحلال للطرف المقابل

الانتقال لمميزات الدفع المسبق مع التعويض العكسي

185. تطبق المنشأة الإصدار بعنوان الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) وبعنوان مميزات الدفع المسبق مع التعويض العكسي بأثر مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3، باستثناء ما هو محدد في الفقرات 186–190.

186. المنشأة التي تطبق هذه التعديلات في نفس وقت تطبيقها لهذا المعيار للمرة الأولى تطبق أيضاً الفقرات 157–183 بدلاً من الفقرات 187–190.

187. المنشأة التي تطبق هذه التعديلات للمرة الأولى بعد تطبيقها لهذا المعيار تطبق أيضاً الفقرات 188–190. وتطبق المنشأة أيضاً متطلبات الانتقال الأخرى الواردة في هذا المعيار واللازمة لتطبيق تلك التعديلات. ولهذا الغرض، تُقرأ الإشارات إلى تاريخ التطبيق الأولي على أنها إشارات إلى بداية فترة إعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة هذه التعديلات للمرة الأولى (تاريخ التطبيق الأولي لهذه التعديلات).

188. فيما يتعلق بتخصيص أصل مالي أو إلتزام مالي على أن قياسهما يتم بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، تقوم المنشأة بما يلي:

(أ) تلغي تخصيصها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان هذا التخصيص قد تم سابقاً وفقاً للشرط الوارد في الفقرة 44 ولكن هذا الشرط لم يعد مستوفى نتيجة لتطبيق هذه التعديلات؛

(ب) قد تخصص أصلاً مالياً على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان هذا التخصيص لم يكن يلبي سابقاً الشرط الوارد في الفقرة 44 ولكن لم تمت تلبية هذا الشرط الآن نتيجة لتطبيق هذه التعديلات؛

(ج) تلغي تخصيصها السابق للإلتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان هذا التخصيص قد تم سابقاً وفقاً للشرط الوارد في الفقرة 44(أ) ولكن تمت تلبية هذا الشرط الآن نتيجة لتطبيق هذه التعديلات؛

(د) قد تخصص إلتزاماً مالياً على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان هذا التخصيص لم يكن يلبي سابقاً الشرط الوارد في الفقرة 46(أ) ولكن تمت تلبية هذا الشرط الآن نتيجة لتطبيق هذه التعديلات؛

تتم عمليات التخصيص والإلغاء المذكورة على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولي لتلك التعديلات. يطبق التصنيف بأثر رجعي.

189. لا يطلب من المنشأة أن تعيد عرض الفترات السابقة لتظهر تطبيق هذه التعديلات. ويمكن للمنشأة أن تعيد الفترات السابقة، فقط إذا كان ذلك ممكناً دون الاستعانة بالإدراك المتأخر وأن البيانات المالية المعادة تظهر جميع المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وإذا لم تعد المنشأة عرض الفترات السابقة، تعترف المنشأة بأي فرق بين المبلغ المسجل في بداية فترة إعداد التقارير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي لتلك التعديلات في الرصيد الافتتاحي التراكمي للفائض أو العجز (أو مكون آخر من صافي الأصول/ حقوق الملكية، بقدر الإمكان) لفترة إعداد التقارير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي لتلك التعديلات.

190. في فترة إعداد التقارير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي لتلك التعديلات، تفصح المنشأة عن المعلومات التالية كما في تاريخ التطبيق الأولي لكل فئة من فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تأثرت بتلك التعديلات:

(أ) فئة القياس السابقة والمبلغ المسجل المحدد مباشرة قبل تطبيق هذه التعديلات؛

(ب) فئة القياس الجديدة والمبلغ المسجل المحدد بعد تطبيق هذه التعديلات؛

(ج) المبلغ المسجل لأي أصول مالية وإلتزامات مالية في بيان المركز المالي التي تم تخصيصها سابقاً على أنه يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز ولكنها لم تعد مخصصة وفقاً لذلك؛

(د) أسباب أي تخصيص أو إعادة تخصيص للأصول المالية أو الإلتزامات المالية على أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

النطاق

تطبيق1. تتطلب بعض العقود الدفع على أساس متغيرات مناخية أو جيولوجية أو متغيرات مادية أخرى. (يشار في بعض الأحيان إلى المدفوعات التي تكون على أساس المتغيرات المناخية على أنها 'مشتقات الطقس'). وإذا لم تكن تلك العقود هي عقود تأمين، فهي تقع داخل نطاق هذا المعيار.

تطبيق2. لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بخطط منافع الموظفين التي تمتثل لمعايير المحاسبة وإعداد التقارير المحلية والدولية ذات العلاقة بخطط منافع التقاعد واتفاقيات الإتاوات التي تعتمد على حجم إيرادات المبيعات أو الخدمة التي تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 "*الإيراد من المعاملات التبادلية*".

تطبيق3. في بعض الأحيان، تقوم المنشأة بما تعتبره 'إستثماراً استراتيجياً' في أدوات حقوق ملكية مُصدرة من قبل منشأة أخرى، وفقاً لنموذج الأعمال الذي يهدف لإنشاء علاقة تشغيلية طويلة الأجل مع المنشأة التي يتم الإستثمار فيها أو الحفاظ عليها. تستخدم المنشأة المستثمرة أو المنشأة المشاركة في مشروع مشترك معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 "*الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*"، لتحديد ما إذا كان يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن مثل هذا الإستثمار.

تطبيق4. يُطبق هذا المعيار على الأصول المالية والإلتزامات المالية للمؤمّنين، بخلاف الحقوق والتعهدات التي تستثنيها الفقرة 2(هـ) نظراً لأنها تنشأ بموجب عقود التأمين. ومع ذلك تطبق المنشأة هذا المعيار على:

(أ) عقود الضمان المالي، باستثناء العقود التي يختار فيها المُصدر أن يتعامل مع تلك العقود باعتبارها عقود تأمين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28؛

(ب) المشتقات المدمجة المدرجة في عقود التأمين.

يمكن للمنشأة، ولكن لا يشترط عليها، أن تطبق هذا المعيار على عقود التأمين الأخرى التي تتطلب نقل المخاطر المالية.

تطبيق5. قد تأخذ عقود الضمان المالي أشكالاً قانونية متنوعة، مثل الضمانات، أو بعض أنواع خطابات الاعتماد، أو عقود التعثر في سداد إئتمان أو عقود التأمين. ولا تعتمد معالجتها المحاسبية على شكلها القانوني. فيما يلي أمثلة للمعالجة المناسبة (أنظر الفقرة 2(هـ):

(أ) بالرغم من أن عقد الضمان المالي يستوفي تعريف عقد التأمين الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 إذا كانت المخاطر التي يتم تحويلها كبيرة، فإن المُصدر يطبق هذا المعيار. ومع ذلك، قد تختار المنشأة، نتيجة لبعض الظروف، أن تعامل عقود

الضمان المالي باعتبارها عقود تأمين أو أدوات مالية باستخدام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 إذا كان المُصدر قد طبق فيما سبق سياسة محاسبية تعاملت مع عقود الضمان المالي باعتبارها عقود تأمين، فيمكن للمُصدر اختيار إما تطبيق هذا المعيار أو معايير المحاسبة الدولية أو المحلية ذات العلاقة المتعلقة بعقود التأمين على عقود الضمان المالي المذكورة. وإذا طبق هذا المعيار، تتطلب الفقرة 57 من المُصدر أن يعترف بأصل الضمان المالي أولياً بالقيمة العادلة. وإذا كان قد تم إصدار عقد الضمان المالي إلى طرف غير ذي علاقة في معاملة قائمة بذاتها تمت على أساس التنافس الحر، فإن قيمته العادلة في البداية يُرجح أن تساوي قسط التأمين الذي تم استلامه، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك. ولاحقاً، وما لم يكن عقد الضمان المالي قد تم تخصيصه في البداية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أو ما لم تطبق الفقرات 26–34 وفقرات التنفيذ 32–38 (عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي لإلغاء الإعتراف ويتم تطبيق منهج الارتباط المستمر)، فإن المُصدر يقوم بقياسه بالأكبر مما يلي:

(1) المبلغ الذي يتم تحديده وفقاً للفقرات 73–93؛

(2) المبلغ الذي تم الإعتراف به، بشكل أولي، مطروحاً منه، عندما يكون ذلك مناسباً، مبلغ الدخل المتراكم الذي تم الإعتراف به وفقاً لمبادئ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 (أنظر الفقرة 45(ج)).

(ب) لا تتطلب بعض الضمانات المتعلقة بالإئتمان، كشرط مسبق للدفع، أن يتعرض حاملها لفشل المدين في القيام بالمدفوعات المتعلقة بالأصل المضمون عند استحقاقها، وأن يكون قد تكبد خسارة بسبب ذلك. ومن أمثلة مثل هذا الضمان هو ذلك الذي يتطلب مدفوعات استجابةً للتغيرات في تصنيف إئتماني محدد أو رقم قياسي لإئتمان محدد. ولا تُعد مثل هذه الضمانات عقود ضمان مالي حسب التعريف الوارد في هذا المعيار، ولا عقود تأمين، بل هي مشتقات ويطبق عليها المُصدر هذا المعيار.

(ج) إذا كان عقد الضمان المالي قد تم إصداره فيما يتعلق ببيع بضاعة، فإن المُصدر يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 عند تحديد توقيت الإعتراف بالإيرادات من الضمان ومن بيع البضاعة.

تطبيق6. قد تنشأ الحقوق والتعهدات (الأصول والإلتزامات) من معاملات الإيردات غير التبادلية، على سبيل المثال، قد تحصل المنشأة على النقد من وكالة متعددة الأطراف لتؤدي أعمال معنية. وعندما يخضع أداء تلك الأعمال للظروف، يتم الإعتراف بالأصل والإلتزام في نفس الوقت. وعندما يكون الأصل أصلاً مالياً، يتم الإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 ووفقاً لهذا المعيار. ويقع الإلتزام الذي يتم الإعتراف به أولياً نتيجة للظروف المفروضة على استخدام الأصل خارج نطاق هذا المعيار ويتم التعامل معه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23. وبعد الإعتراف الأولي، إذا أشارت الظروف إلى أن الإعتراف بالإلتزام

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 لم يعد ملائماً، تنظر المنشأة فيما إذا كان ينبغي الإعتراف بالإلتزام المالي وفقاً لهذا المعيار. والإلتزامات الأخرى التي قد تنشأ عن معاملات الإيرادات غير التبادلية فيتم الإعتراف بها وقياسها وفقاً لهذا المعيار إذا استوفت شروط تعريف الإلتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

تعريفات

المشتقات

تطبيق7. العقود المستقبلية هي من الأمثلة النموذجية على المشتقات وكذلك العقود الآجلة وعقود المبادلة وعقود الخيار. عادة ما يكون للمشتقة مبلغ اسمي، وهو مبلغ عملة، أو عدد من الأسهم، أو عدد وحدات وزن أو حجم أو وحدات أخرى يتم تحديدها في العقد. ومع ذلك، فإن الأداة المشتقة لا تتطلب من حاملها أو مكتتبها إستثماراً أو استلام مبلغ اسمي عند بداية العقد. وبدلاً من ذلك، فإن المشتقة قد تتطلب دفعة ثابتة أو دفع مبلغ يمكن أن يتغير (ولكن ليس بشكل متناسب مع التغير في الأساس) نتيجة حدث مستقبلي غير متعلق بمبلغ اسمي. على سبيل المثال، قد يتطلب عقد دفعة ثابتة بمبلغ 1,000 وحدة عملة إذا زاد سعر التعامل بين البنوك لستة أشهر بمائة (100) نقطة أساس. ومثل هذا العقد هو مشتقة حتى ولو لم يتم تحديد المبلغ الاسمي.

تطبيق8. يشمل تعريف مشتقة في هذا المعيار العقود التي تتم تسويتها بالإجمالي بتسليم البند الأساس (مثل عقد آجل لشراء أداة دين بمعدل فائدة ثابت). قد يكون لدى المنشأة عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية (مثل عقد لشراء أو بيع سلعة بسعر ثابت في تاريخ مستقبلي). ومثل هذا العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ما لم يكن قد تم الدخول فيه ويستمر الاحتفاظ به لغرض تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. ومع ذلك فإن هذا المعيار ينطبق على العقود المتعلقة بمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام إذا كانت المنشأة تقوم بالتخصيص وفقاً للفقرة 6 (أنظر الفقرات 5–8).

تطبيق9. إن إحدى الخصائص المميزة للمشتقة هي أن يكون لها صافي إستثمار أولي أقل مما هو مطلوب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. ويستوفي عقد الخيار ذلك التعريف لأن العلاوة تكون أقل من الإستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية الأساس التي يرتبط بها عقد الخيار. ويستوفي عقد مبادلة مقايضة العملة الذي يتطلب مبادلة أولية لعملات مختلفة لها قيم عادلة متساوية متطلبات التعريف لأن له صافي إستثمار أولي يساوي صفر.

تطبيق10. يؤدي الشراء والبيع بالطريقة العادية إلى نشوء ارتباط بسعر ثابت بين تاريخ التداول وتاريخ التسوية يستوفي تعريف الأداة المالية. ومع ذلك، وبسبب فترة الارتباط القصيرة فلا يتم الإعتراف بها على أنها أداة مالية مشتقة. وبدلاً من ذلك، فإن هذا المعيار ينص على محاسبة خاصة عن هذه العقود للشراء والبيع بالطريقة العادية (أنظر الفقرة 11 وفقرات التنفيذ 17–20).

تطبيق11. يشير تعريف المشتقة إلى المتغيرات غير المالية التي لا تكون مرتبطة بطرف في العقد، ويشمل مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة ومؤشر درجات الحرارة في مدينة معينة. وتشمل المتغيرات غير المالية المرتبطة بطرف في العقد حدوث أو عدم حدوث حريق يتلف أو يدمر أصلاً لطرف في العقد. يكون التغير في القيمة العادلة للأصل غير المالي مرتبطاً بالمالك إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس فقط التغيرات في أسعار السوق لمثل هذه الأصول (متغيراً مالياً) ولكنها أيضاً تعكس حالة الأصل غير المالي المحدد المحتفظ به (متغيراً غير مالي). على سبيل المثال، إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة محددة يعرض الضامن لمخاطر التغيرات في الحالة المادية للسيارة، فإن التغير في تلك القيمة المتبقية يكون مرتبطاً بمالك السيارة.

الأصول المالية والإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة

تطبيق12. تعكس المتاجرة عموماً الشراء والبيع النشط والمتكرر، وعموما تستخدم الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة بهدف توليد ربح من التذبذب قصير الأجل في السعر أو هامش المتعامل.

تطبيق13. تشمل الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة:

(أ) الإلتزامات المشتقة التي لا تتم المحاسبة عنها على أنها أدوات تحوط؛

(ب) الإلتزامات بتسليم أصول مالية تم اقتراضها من قبل بائع فوري (أي منشأة تبيع أصولاً مالية اقترضتها ولم تملكها بعد)؛

(ج) الإلتزامات المالية التي يتحملها نموذج الأعمال بنية إعادة شراؤها في الأجل القريب (أي أداة دين متداولة قد يعيد المصدر شراؤها في الأجل القريب تبعاً للتغيرات في قيمتها العادلة)؛

(د) الإلتزامات المالية التي هي جزء من محفظة من الأدوات المالية المحددة التي تدار معاً والتي يوجد لها دليل على نمط حديث لجني الأرباح على المدى القصير.

تطبيق14. إن حقيقة استخدام إلتزام لتمويل أنشطة متاجرة لا تجعل في حد ذاتها ذلك الإلتزام إلتزاماً محتفظاً به للمتاجرة.

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

الإعتراف الأولي

تطبيق15. نتيجة للمبدأ الوارد في الفقرة 10، تعترف المنشأة بجميع حقوقها وإلتزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في بيان مركزها المالي على أنها أصول وإلتزامات، على التوالي، باستثناء المشتقات التي تحول دون المحاسبة عن نقل أصول مالية على أنه بيع (أنظر فقرة التنفيذ 35). وإذا كان نقل الأصل المالي لا يتأهل لإلغاء الإعتراف، فإن المنقول إليه لا يعترف بالأصل المنقول على أنه أصل له (أنظر فقرة التنفيذ 36).

تطبيق16. فيما يلي أمثلة على تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة 10:

(أ) يتم الإعتراف بالمبالغ المستحقة التحصيل والمبالغ واجبة السداد غير المشروطة على أنها أصول وإلتزامات عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد، ونتيجة لذلك يكون لها حق قانوني في استلام نقد أو عليها إلتزام قانوني بدفع نقد.

(ب) عادة لا يتم الإعتراف بالأصول التي سيتم استملاكها أو الإلتزامات التي سيتم تحملها كنتيجة لارتباط ملزم بشراء أو بيع سلع أو خدمات إلى حين يقوم أحد أطراف العقد، على الأقل، بالتنفيذ بموجب الاتفاقية. على سبيل المثال، عادة ما لا تعترف المنشأة التي تستلم طلبية مؤكدة بأصل (ولا تعترف المنشأة التي تتقدم بالطلبية بإلتزام) في وقت الارتباط ولكنها، بدلاً من ذلك، تؤجل الإعتراف إلى حين يتم شحن أو تسليم السلع المطلوبة أو تقديم الخدمات المطلوبة. وإذا كان الارتباط الملزم بشراء أو بيع بنود غير مالية يقع ضمن نطاق هذا المعيار وفقاً للفقرات 5–8، فيتم الإعتراف بصافي قيمته العادلة على أنها أصل أو إلتزام في تاريخ الارتباط (أنظر فقرة التنفيذ 92(ج)). بالإضافة إلى ذلك، إذا تم تخصيص ارتباط ملزم، لم يكن قد تم الإعتراف به سابقاً، على أنه بند مُتحوط له في تحوط قيمة عادلة، يتم الإعتراف بأي تغير في صافي القيمة العادلة يمكن نسبته إلى المخاطر المُتحوط منها على أنه أصل أو إلتزام بعد بداية التحوط (أنظر الفقرتين 137(ب) و138).

(ج) يتم الإعتراف بالعقد الآجل الذي يقع في نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرة 2) على أنه أصل أو إلتزام في تاريخ الارتباط، وليس في التاريخ الذي تحدث فيه التسوية. وعندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد آجل، فإن القيم العادلة للحق والإلتزام تكون غالباً متساوية، بحيث يكون صافي القيمة العادلة للعقد الآجل صفراً. وإذا لم يكن صافي القيمة العادلة للحق والإلتزام صفراً، يتم الإعتراف بالعقد على أنه أصل أو إلتزام.

(د) يتم الإعتراف بعقود الخيارات التي تقع في نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرة 2) على أنها أصول أو إلتزامات عندما يصبح حاملها أو كاتبها طرفاً في العقد.

(هـ) المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتمال حدوثها، لا تعد أصولاً وإلتزامات نظراً لأن المنشأة لم تصبح طرفاً في عقد.

الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية

تطبيق17. يتم الإعتراف بالشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية باستخدام إما المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة وإما المحاسبة على أساس تاريخ التسوية كما هو موضح في فقرتي التنفيذ 19 و20. وتطبق المنشأة الطريقة نفسها بشكل ثابت على جميع مشتريات ومبيعات الأصول المالية التي يتم تصنيفها بالطريقة نفسها وفقاً لهذا المعيار. ولهذا الغرض فإن الأصول التي يتم قياسها بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز تشكل تصنيفاً منفصلاً عن الأصول المخصصة على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

بالإضافة إلى ذلك، فإن الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تتم المحاسبة عنها باستخدام الخيار المقدم في الفقرة 106 تشكل تصنيفاً منفصلاً.

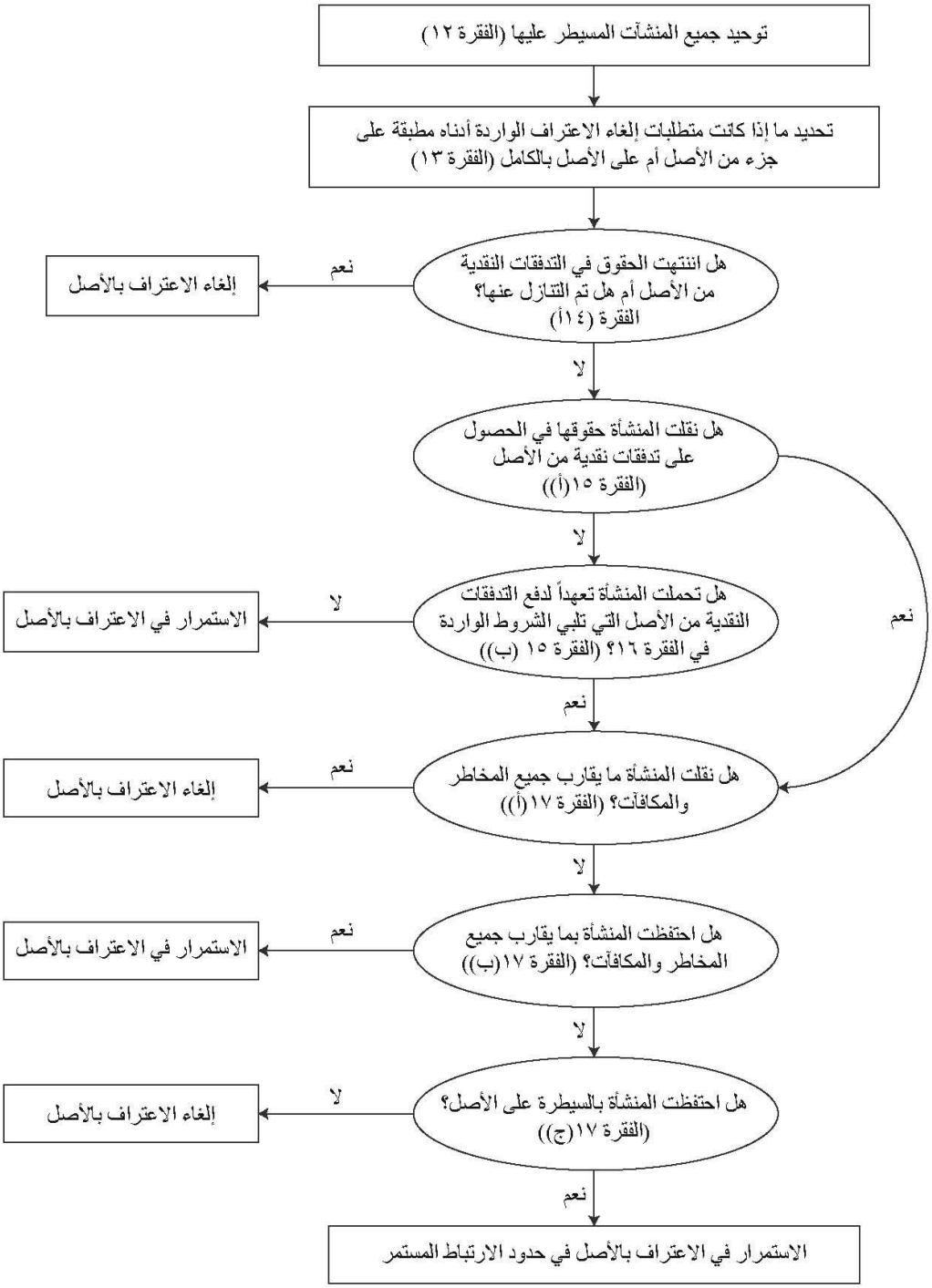
تطبيق18. العقد الذي يتطلب أو يسمح بالتسوية الصافية للتغير في قيمة العقد لا يعد عقداً بالطريقة العادية. وبدلاً من ذلك، فإن مثل هذا العقد تتم المحاسبة عنه على أنه مشتقة في الفترة بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية.

تطبيق19. تاريخ المتاجرة هو التاريخ الذي ترتبط فيه المنشأة بشراء أو بيع أصل. وتشير المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة إلى (أ) الإعتراف بأصل سيتم استلامه والإلتزام بالدفع مقابله في تاريخ المتاجرة و(2) إلغاء الإعتراف بالأصل الذي يتم بيعه، والإعتراف بأي مكسب أو خسارة من التصرف والإعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من المشتري مقابل الدفع في تاريخ المتاجرة. وعموماً، لا تبدأ الفائدة في الاستحقاق على الأصل والإلتزام المقابل له حتى تاريخ التسوية حيث تنتقل الملكية.

تطبيق20. تاريخ التسوية هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل من المنشأة أو إليها. وتشير المحاسبة على أساس تاريخ التسوية إلى (أ) الإعتراف بأصل في اليوم الذي فيه تتسلمه المنشأة، و(ب) إلغاء الإعتراف بأصل والإعتراف بأي مكسب أو خسارة من التصرف في اليوم الذي تقوم فيه المنشأة بتسليمه. وعند تطبيق المحاسبة على أساس تاريخ التسوية فإن المنشأة تحاسب عن أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي سيتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن الأصل الذي يتم استملاكه. وبعبارة أخرى، لا يتم الإعتراف بالتغير في القيمة للأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة، بل يتم الإعتراف به ضمن الفائض أو العجز للأصول المصنفة على أنها أصول مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، ويتم الإعتراف به ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية للأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 وللإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرة 106.

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية

تطبيق21. يشرح الشكل التالي تقييم ما إذا كان، وبأي قدر، يتم إلغاء الإعتراف بأصل مالي أم لا.


توحيد جميع المنشآت المسيطر عليها (الفقرة ١٢)
تحديد ما إذا كانت متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة أدناه مطبقة على جزء من الأصل أم على الأصل بالكامل (الفقرة ١٣)
هل انتهت الحقوق في التدفقات النقدية من الأصل أم هل تم التنازل عنها؟ الفقرة (١٤أ)
نعم
إلغاء الاعتراف بالأصل
لا
هل نقلت المنشأة حقوقها في الحصول على تدفقات نقدية من الأصل (الفقرة ١٥(أ))
لا
نعم
هل تحملت المنشأة تعهداً لدفع التدفقات النقدية من الأصل التي تلبي الشروط الواردة في الفقرة ١٦؟ (الفقرة ١٥ (ب))
لا
الاستمرار في الاعتراف بالأصل
نعم
هل نقلت المنشأة ما يقارب جميع المخاطر والمكافآت؟ (الفقرة ١٧(أ))
نعم
إلغاء الاعتراف بالأصل
لا
هل احتفظت المنشأة بما يقارب جميع المخاطر والمكافآت؟ (الفقرة ١٧(ب))
نعم
الاستمرار في الاعتراف بالأصل
لا
هل احتفظت المنشأة بالسيطرة على الأصل؟ (الفقرة ١٧(ج))
لا
إلغاء الاعتراف بالأصل
نعم
الاستمرار في الاعتراف بالأصل في حدود الارتباط المستمر

الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية لقبض التدفقات النقدية للأصل المالي، ولكنها تتحمل بموجبها تعهداً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية لمستلم واحد أو أكثر (الفقرة 15 (ب)).

تطبيق22. تحدث الحالة الواردة في الفقرة 15 (ب) (عندما تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من الأصل المالي ولكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين)، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة صندوق أمانة إستثماري وتصدر للمستثمرين حصص انتفاع بالأصول المالية الأساس التي تمتلكها وتوفر خدمة تلك الأصول المالية. في تلك الحالة، فإن الأصول المالية تتأهل لإلغاء الإعتراف إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين 16 و17.

تطبيق23. عند تطبيق الفقرة 16، قد تكون المنشأة، على سبيل المثال، هي مُستحدث الأصل المالي، أو يمكن أن تكون مجموعة تتضمن منشأة مسيطر عليها تكون قد استملكت الأصل المالي وتقوم بنقل التدفقات النقدية إلى مستثمرين هم طرف آخر غير ذي علاقة.

تقييم نقل مخاطر ومكافآت الملكية (الفقرة 17)

تطبيق24. وفيما يلي أمثلة على الحالات التي تنقل فيها المنشأة ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية:

(أ) بيع غير مشروط لأصل مالي؛

(ب) بيع أصل مالي مع خيار لإعادة شراء الأصل المالي بقيمته العادلة في وقت إعادة شراؤه؛

(ج) بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء غير مجزي بشكل كبير (أي خيار هو حتى الآن غير مجزي بشكل كبير ومن المستبعد أن يصبح مجزياً قبل إنقضائه).

تطبيق25. وفيما يلي أمثلة على الحالات التي تبقي فيها المنشأة على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية:

(أ) معاملة بيع وإعادة شراء يكون فيها سعر إعادة الشراء سعراً ثابتاً أو سعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض؛

(ب) اتفاقية إقراض أوراق مالية؛

(ج) بيع أصل مالي مع تبادل إجمالي عائد، والتي تنقل التعرض لمخاطر السوق مرة أخرى إلى المنشأة؛

(د) بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء مجزٍ (أي خيار هو حتى الآن مجزٍ بشكل كبير ومن المستبعد أن يصبح غير مجزٍ قبل انقضائه)؛

(هـ) بيع مبالغ مستحقة التحصيل قصيرة الأجل تضمن فيه المنشأة تعويض المنقول إليه مقابل الخسائر الإئتمانية التي يحتمل حدوثها.

تطبيق26. إذا قررت المنشأة أنها نتيجة للنقل، قد قامت بنقل ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، فإنها لا تقوم مرة أخرى في فترة مستقبلية بالإعتراف بالأصل المنقول، ما لم تقم بإعادة استملاك الأصل المنقول في معاملة جديدة.

تقييم نقل السيطرة

تطبيق27. لا تكون المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل المنقول إذا كان للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول. وتكون المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل المنقول إذا لم يكن للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول. ويكون للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان يتم المتاجرة فيه في سوق نشطة نظراً لأن المنقول إليه يستطيع إعادة شراء الأصل المنقول من السوق إذا كان يلزمه إعادة الأصل إلى المنشأة. على سبيل المثال، قد يكون للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان الأصل المنقول يخضع لخيار يسمح للمنشأة بإعادة شرائه، ولكن المنقول إليه يستطيع بسهولة الحصول على الأصل المنقول من السوق إذا تمت ممارسة الخيار. ولا يكون للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كانت المنشأة تبقي على مثل ذلك الخيار ولا يستطيع المنقول إليه بسهولة الحصول على الأصل المنقول من السوق إذا مارست المنشأة خيارها.

تطبيق28. يكون للمنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول فقط إذا كان المنقول إليه يستطيع بيع الأصل المنقول في مجملة إلى طرف آخر غير ذي علاقة وكان قادراً على ممارسة تلك القدرة من طرف واحد ودون فرض قيود إضافية على النقل. والسؤال المهم هو ما الذي يكون المنقول إليه قادراً على فعله في الواقع العملي، وليس ماهي الحقوق التعاقدية التي لدى المنقول إليه فيما يتعلق بما يستطيع فعله بالأصل المنقول أو ماهية المحظورات التعاقدية الموجودة. وبالتحديد:

(أ) يكون للحق التعاقدي في التصرف في الأصل المنقول أثر عملي ضئيل إذا لم يكن هناك سوق للأصل المنقول.

(ب) يكون للقدرة على التصرف في الأصل المنقول أثر عملي ضئيل إذا لم يكن من الممكن ممارستها بحرية. ولذلك السبب فإن:

(ج) قدرة المنقول إليه على التصرف في الأصل المنقول يجب أن تكون مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي يجب أن تكون قدرة من طرف واحد)،

(د) المنقول إليه يجب أن يكون قادراً على التصرف في الأصل المنقول دون الحاجة إلى إلحاق شروط مقيدة أو "قيود" على النقل (مثل شروط بشأن كيفية خدمة أصل قرض أو خيار يمنح المنقول إليه الحق في إعادة شراء الأصل).

تطبيق29. كون أنه من غير المحتمل قيام المنقول إليه ببيع الأصل لا يعني، في حد ذاته، أن الناقل قد أبقى على السيطرة على الأصل المنقول. وبالرغم من ذلك إذا كان خيار البيع أو الضمان يقيد المنقول إليه في بيع الأصل المنقول فعندئذ يكون الناقل قد أبقى على السيطرة على الأصل المنقول. على سبيل المثال، إذا كان خيار البيع أو الضمان ذا قيمة على نحو كافٍ فإنه يقيد المنقول إليه في بيع الأصل المنقول لأن المنقول إليه، في الواقع العملي، لن يبيع الأصل المنقول إلى طرف آخر دون إلحاق خيار مشابه أو شروط مقيدة أخرى. وبدلاً من ذلك فإن

المنقول إليه يحتفظ بالأصل المنقول لكي يحصل على الدفعات بموجب الضمان أو خيار البيع. وفي ظل هذه الأحوال فإن الناقل يكون قد أبقى على السيطرة على الأصل المنقول.

عمليات النقل التي تتأهل لإلغاء الإعتراف

تطبيق30. قد تبقي المنشأة على الحق في جزء من دفعات الفائدة على الأصول المنقولة على أنها مقابل نظير خدمة تلك الأصول. إن ذلك الجزء من دفعات الفائدة الذي تتنازل عنه المنشأة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة يتم تخصيصه لأصل الخدمة أو إلتزام الخدمة. أما ذلك الجزء من دفعات الفائدة الذي لن تتنازل عنه المنشأة فهو يُعد مبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة فقط بالفائدة. على سبيل المثال، إذا لم تتنازل المنشأة عن أي فائدة عند انتهاء أو نقل عقد الخدمة، فإن مجمل الفرق بين معدلات الفائدة يعد مبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة فقط بالفائدة. ولأغراض تطبيق الفقرة 24، فإن القيم العادلة لأصل الخدمة ومبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة فقط بالفائدة يتم استخدامهما لتخصيص المبلغ المسجل للمبلغ تحت التحصيل بين الجزء من الأصل الذي يتم إلغاء الإعتراف به والجزء الذي يستمر الإعتراف به. وإذا لم يكن هناك رسوم خدمة محددة أو كان من غير المتوقع ان تعوض الرسوم الذي يتم استلامها المنشأة بشكل كافٍ مقابل أداء الخدمة، فيتم الإعتراف بإلتزام مقابل إلتزام الخدمة بالقيمة العادلة.

تطبيق31. عند قياس القيم العادلة للجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به لأغراض تطبيق الفقرة 24، تطبق المنشأة متطلبات قياس القيمة العادلة الواردة في الفقرات 66–68 وفقرات التنفيذ 144–155.

عمليات النقل التي لا تتأهل لإلغاء الإعتراف

تطبيق32. يُعد ما يلي تطبيقاً للمبدأ المبين في الفقرة 26 إذا كان الضمان المقدم من المنشأة مقابل خسائر التعثر في السداد من الأصل المحول يمنع إلغاء الإعتراف بأصل منقول نظراً لأن المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع مخاطر ومكآفات ملكية الأصل المنقول، يستمر الإعتراف بالأصل المنقول في مجمله ويتم الإعتراف بالمقابل المستلم على أنه إلتزام.

بيع تدفقات مستقبلية ناتجة عن حق سيادي

تطبيق33. في القطاع العام، قد تتطلب خطط التوريق بيع تدفقات نقدية مستقبلية ناتجة عن حق سيادي، مثل الحق في فرض الضرائب، والذي لم يتم الإعتراف به مسبقاً على أنه أصل. تعترف المنشأة بالإيراد الناتج عن هذه المعاملات وفقاً لمعيار الإيرادات الملائم (أنظر معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 9 و23). قد تؤدي تلك المعاملات إلى ظهور إلتزامات مالية وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. وقد تشمل الأمثلة على تلك الإلتزامات المالية، ولكنها لا تقتصر على، الاقتراض والضمانات المالية والإلتزامات الناتجة عن عقود الخدمة أو العقود الإدارية، أو الحسابات الدائنة المتعلقة بالنقد المحصل نيابة عن المنشأة المستملكة. يتم الإعتراف بالإلتزامات المالية عندما تصبح المنشأة طرفاً في الأحكام

التعاقدية للأداة وفقاً للفقرة 10 ويتم تصنيفها وفقاً للفقرتين 45 و46. ويتم الإعتراف أولياً بالإلتزامات المالية وفقاً للفقرة 57، ويتم قياسها لاحقاً وفقاً للفقرتين 62 و63.

الارتباط المستمر بالأصول المنقولة

تطبيق34. فيما يلي أمثلة على كيفية قياس المنشأة للأصل المنقول والإلتزام المرتبط به بموجب الفقرة 27.

جميع الأصول

(أ) إذا كان الضمان المقدم من قبل المنشأة للدفع مقابل خسائر التعثر في السداد من الأصل المنقول يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول في حدود الارتباط المستمر، يتم قياس الأصل المنقول في تاريخ النقل بأيهما أقل مما يلي (1) المبلغ المسجل للأصل أو (2) الحد الأقصى لمبلغ المقابل الذي يتم استلامه في النقل والذي ستكون المنشأة مطالبة بسداده ("مبلغ الضمان"). ويتم قياس الإلتزام المرتبط به بشكل أولي بمبلغ الضمان مضافاً إليه القيمة العادلة للضمان (عادة ما يكون هو المقابل الذي تم استلامه مقابل الضمان). ولاحقاً، يتم الإعتراف بالقيمة العادلة الأولية للضمان ضمن الفائض أو العجز بطريقة متناسبة مع الوقت (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9) ويتم تخفيض القيمة المسجلة للأصل بأي بدل خسارة.

الأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة

(ب)إذا كان إلتزام عقد خيار البيع الذي تمت كتابته من قبل المنشأة أو حق خيار الشراء الذي تحتفظ به المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وكانت المنشأة تقوم بقياس الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة، يتم قياس الإلتزام المرتبط به بتكلفته (أي المقابل الذي يتم استلامه) معدلاً بإطفاء أي فرق بين تلك التكلفة وإجمالي المبلغ المسجل للأصل المنقول في تاريخ إنقضاء عقد الخيار. على سبيل المثال، افترض أن إجمالي المبلغ المسجل للأصل في تاريخ النقل هو 98 وحدة عملة وأن المقابل الذي تم استلامه هو 95 وحدة عملة. وأن إجمالي المبلغ المسجل للأصل في تاريخ ممارسة الخيار سوف يكون 100 وحدة عملة. يكو المبلغ المسجل الأولي للإلتزام المرتبط به 95 وحدة عملة ويتم الإعتراف بالفرق بين 95 وحدة عملة و100 وحدة عملة ضمن الفائض أو العجز باستخدام طريقة الفائدة الفعلية. وإذا تمت ممارسة الخيار، يتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المرتبط به وسعر الممارسة ضمن الفائض أو العجز.

الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء الذي تبقي عليه المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وكانت المنشأة تقيس الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يستمر قياس الأصل بقيمته العادلة. ويتم قياس الإلتزام المرتبط به إما (1) بسعر ممارسة الخيار مطروحاً منه القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار بأقل من سعر السوق أو بسعر السوق، أو (2) القيمة العادلة

للأصل المحول مطروحاً منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار غير مجزٍ. ويضمن التعديل على قياس الإلتزام المرتبط به أن يكون صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل الأساس هي 80 وحدة عملة، وكان سعر ممارسة الخيار هو 95 وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي 5 وحدة عملة، فإن المبلغ المسجل للإلتزام المرتبط به يكون 75 وحدة عملة (80 وحدة عملة – 5 وحدة عملة) والمبلغ المسجل للأصل المحول يكون 80 وحدة عملة (أي قيمته العادلة).

(د) إذا كان خيار البيع الذي تمت كتابته من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وكانت المنشأة تقيس الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يتم قياس الإلتزام المرتبط به بسعر ممارسة الخيار مضافاً إليه القيمة الزمنية للخيار. ويقتصر قياس الأصل بالقيمة العادلة على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار أيهما أقل لأن المنشأة ليس لها حق في الزيادات في القيمة العادلة للأصل المحول فوق سعر ممارسة الخيار. وهذا يضمن أن يكون صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لإلتزام خيار البيع. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل الأساس هي 120 وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو 100 وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي 5 وحدة عملة، فإن المبلغ المسجل للإلتزام المرتبط به يكون 105 وحدة عملة (100 وحدة عملة + 5 وحدة عملة) ويكون المبلغ المسجل للأصل هو 100 وحدة عملة (في هذه الحالة هو سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كان الطوق، الذي في شكل خيار شراء مُشترى مع خيار بيع مكتوب في نفس الوقت، يمنع إلغاء الإعتراف بأصل منقول وكانت المنشأة تقيس الأصل بالقيمة العادلة، فإنها تستمر في قياس الأصل بالقيمة العادلة. ويتم قياس الإلتزام المرتبط به إما (1) بمجموع سعر ممارسة خيار الشراء والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحاً منها القيمة الزمنية لخيار الشراء، إذا كان خيار الشراء بأقل من سعر السوق أو بسعر السوق، أو (2) بمجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحاً منها القيمة الزمنية لخيار الشراء إذا كان خيار الشراء غير مجزٍ. يضمن التعديل على الإلتزام المرتبط به أن يكون صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام المرتبط به هو القيمة العادلة للخيار المحتفظ به والخيار المكتوب من قبل المنشأة. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة تقوم بتحويل أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة عند قيامها بإلتزامن مع شراء خيار شراء بسعر ممارسة 120 وحدة عملة وكتابة خيار بيع بسعر ممارسة 80 وحدة عملة. افترض أيضاً أن القيمة العادلة للأصل هي 100 وحدة عملة في تاريخ النقل. القيمة الزمنية لخيار البيع والشراء هي 1 وحدة عملة و5 وحدة عملة على التوالي. في هذه الحالة تقوم المنشأة بالإعتراف بأصل بمبلغ 100 وحدة عملة (القيمة العادلة للأصل) وإلتزام بمبلغ 96 وحدة عملة [(100 وحدة عملة + 1وحدة عملة) –5 وحدة عملة]. وينشأ عن هذا صافي قيمة أصل بمبلغ 4 وحدة عملة، وهي القيمة العادلة للخيار المحتفظ به والخيار المكتوب من قبل المنشأة.

جميع عمليات النقل

تطبيق35. بقدر ما يكون نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإعتراف، فإن حقوق وإلتزامات الناقل التعاقدية المتعلقة بالنقل لا تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل على أنها مشتقات إذا كان الإعتراف بكل من المشتقة والأصل المنقول أو الإلتزام الناشئ عن النقل يؤدي إلى الإعتراف بنفس الحقوق أو الإلتزامات مرتين. على سبيل المثال، خيار الشراء الذي يبقي عليه الناقل قد يمنع من المحاسبة عن تحويل الأصول المالية على أنها بيع. وفي تلك الحالة، لا يتم الإعتراف بخيار الشراء بشكل منفصل على أنه أصل مشتق.

تطبيق36. بقدر ما يكون نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإعتراف، لا يعترف المنقول إليه بالأصل المنقول على أنه أصل خاص به. ويلغي المنقول إليه الإعتراف بالنقد أو المقابل الآخر المدفوع ويعترف بمبلغ مستحق التحصيل من الناقل. وإذا كان للناقل كل من حق وإلتزام بإعادة اكتساب السيطرة على الأصل المنقول بكامله مقابل مبلغ ثابت (مثل أن يكون ذلك بموجب اتفاقية إعادة شراء)، فيمكن للمنقول إليه قياس المبلغ المستحق التحصيل بالتكلفة المطفأة إذا كان يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 40.

أمثلة

تطبيق37. توضح الأمثلة التالية تطبيق مبادئ إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار.

(أ) اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض أوراق مالية. إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض أو إذا تم إقراضه بموجب اتفاقية لإعادته إلى الناقل، فلا يتم إلغاء الإعتراف به نظراً لأن الناقل يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية. وإذا حصل المنقول إليه على حق في بيع أو رهن الأصل، يعيد الناقل تصنيف الأصل في بيان مركزه المالي، على سبيل المثال، على أنه أصل تم إقراضه أو مبلغ مستحق التحصيل من إعادة شراء.

(ب) اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض أوراق مالية–الأصول التي هي تقريباً نفسها. إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل أو هو تقريباً نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض أو إذا تم اقتراض أصل مالي أو اقراضه بموجب اتفاقية لإعادة نفس الأصل المالي أو تقريباً نفس الأصل إلى الناقل، فلا يتم إلغاء الإعتراف نظراً لأن الناقل يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ج) اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض أوراق مالية–الحق في الإحلال. إذا كانت اتفاقية إعادة شراء بسعر إعادة شراء ثابت أو سعر مساوٍ لسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض، أو كانت معاملة مشابهة لإقراض أوراق مالية تمنح المنقول إليه الحق في إحلال أصول مشابهة ولها قيمة عادلة مساوية للأصل المنقول في تاريخ إعادة الشراء، لا يتم الإعتراف بالأصل الذي تم بيعه أو إقراضه بموجب معاملة لإعادة شراء أو إقراض أوراق مالية به نظراً لأن الناقل يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(د) حق الشفعة في إعادة شراء بالقيمة العادلة. إذا باعت المنشأة أصلاً مالياً وأبقت فقط على حق الشفعة في إعادة شراء الأصل المنقول بالقيمة العادلة إذا باعه المنقول إليه لاحقاً، فإن المنشأة تلغي الإعتراف بالأصل لأنها قد قامت بنقل ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(هـ) معاملة بيع للغسل. أحيانا يشار إلى إعادة شراء أصل مالي بعد وقت قصير من بيعه على أنه بيع للغسل. إن مثل إعادة الشراء هذه لا تمنع إلغاء الإعتراف شريطة أن تكون المعاملة الأصلية قد استوفت متطلبات إلغاء الإعتراف. وبالرغم من ذلك إذا كان قد تم الدخول في اتفاقية لبيع أصل مالي في وقت واحد مع اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض، فعندئذ لا يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

(و) خيارات البيع وخيارات الشراء التي تكون مجزية إلى حد كبير. إذا كان باستطاعة الناقل إعادة شراء أصل مالي منقول وكان خيار الشراء مجزياً إلى حد كبير، فإن النقل لا يتأهل لإلغاء الإعتراف نظراً لأن الناقل قد أبقى على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية. وعلى نفس المنوال، إذا كان باستطاعة المنقول إليه بيع الأصل المشترى وكان خيار البيع مجزياً للغاية، لا يتأهل النقل لإلغاء الإعتراف لأن الناقل قد أبقى على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ز) خيارات البيع وخيارات الشراء التي تكون غير مجزية إلى حد كبير. يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي الذي يتم نقله ويخضع فقط لخيار بيع غير مجزٍ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل المنقول إليه أو لخيار شراء غير مجزٍ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل الناقل. وذلك نظراً لأن الناقل قد حول ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ح) الأصول التي يمكن الحصول عليها بسهولة الخاضعة لخيار شراء لا هو مجزٍ إلى حد كبير ولا هو غير مجزٍ إلى حد كبير. إذا كانت المنشأة تحتفظ بخيار شراء أصل يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق وكان الخيار لا هو مجزٍ إلى حد كبير ولا هو غير مجزٍ إلى حد كبير، يتم إلغاء الإعتراف بالأصل. وذلك نظراً لأن المنشأة (1) لا هي أبقت على ولا نقلت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية، و(2) لم تبقِ على السيطرة. وبالرغم من ذلك إذا لم يكن بالإمكان الحصول على الأصل بسهولة من السوق، فإن هذا يمنع إلغاء الإعتراف في حدود مبلغ الأصل الخاضع لخيار الشراء نظراً لأن المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل.

(ط) أصل لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق يخضع لخيار بيع مكتوب من قبل منشأة لا هو مجزٍ إلى حد كبير ولا هو غير مجزٍ إلى حد كبير. إذا قامت المنشأة بتحويل أصل مالي لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق، وقامت بكتابة خيار بيع لا يُعد غير مجزٍ إلى حد كبير، فإن المنشأة لا تكون قد أبقت على ولا قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية بسبب خيار البيع المكتوب. وتكون المنشأة قد أبقت على السيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع ذا قيمة إلى حد كافٍ لمنع

المنقول إليه من بيع الأصل، وفي مثل هذه الحالة يستمر الإعتراف بالأصل في حدود الارتباط المستمر للناقل (أنظر فقرة التنفيذ 29). وتكون المنشأة قد نقلت السيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع ليس ذا قيمة إلى حد كافٍ لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، وفي مثل هذه الحالة يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

(ي) الأصول الخاضعة لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة بقيمة عادلة. ينتج عن نقل أصل مالي يخضع فقط لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة يكون سعر الممارسة أو سعر إعادة الشراء مساوٍ للقيمة العادلة للأصل المالي وقت إعادة الشراء إلغاء الإعتراف نظراً لأنه يتم نقل ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ك) خيارات الشراء أو البيع التي تُسوى نقداً. تقوم المنشأة بتقييم أصل مالي يخضع لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة سوف تتم تسويتها بالصافي نقداً لتحديد ما إذا كانت قد أبقت على أو نقلت ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية. وإذا لم تكن المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصول المنقولة، فإنها تحدد ما إذا كانت قد أبقت على السيطرة على الأصل المنقول. ولا تعني تسوية خيار البيع أو الشراء أو اتفاقية إعادة الشراء بالصافي نقداً، بشكل تلقائي، أن المنشأة قد قامت بنقل السيطرة (أنظر فقرة التنفيذ 29 و(ز) و(ح) و(ط) أعلاه).

(ل) شرط إزالة الحسابات. يُعد شرط إزالة الحسابات خيار إعادة شراء (شراء) غير مشروط يمنح المنشأة الحق في إعادة المطالبة بالأصول المنقولة مع مراعاة بعض القيود. وشريطة أن ينتج عن مثل هذا الخيار أن المنشأة لا هي تبقي ولا هي تنقل ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية، فهو يمنع إلغاء الإعتراف فقط بقدر المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (بافتراض أن المنقول إليه لا يستطيع بيع الأصول). على سبيل المثال، إذا كان المبلغ المسجل والمتحصلات من تحويل أصول قرض 100.000 وحدة عملة وكان بالإمكان إعادة شراء أي قرض منفرد ولكن لا يمكن أن يتجاوز مجموع مبلغ القروض التي يمكن إعادة شرائها مبلغ 10.000 وحدة عملة، فإن 90.000 وحدة عملة من القروض هي التي تتأهل لإلغاء الإعتراف.

(م) خيارات الشراء للتنظيف. قد تحتفظ المنشأة، التي قد تكون هي الناقل، التي تقوم بخدمة الأصول المنقولة بخيار الشراء للتنظيف لشراء الأصول المنقولة المتبقية عند انخفاض مبلغ الأصول القائمة إلى مستوى معين تصبح عنده تكلفة خدمة تلك الأصول عبئاً بالنسبة إلى منافع الخدمة. وشريطة أن ينتج عن مثل خيار الشراء للتنظيف ذلك أن المنشأة لا هي تبقي ولا هي تنقل ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية وأن المنقول إليه لا يستطيع بيع الأصول، فإن ذلك يمنع إلغاء الإعتراف فقط بقدر مبلغ الأصول الخاضع لخيار الشراء.

(ن) *الحصص المبقاة تالية الاستحقاق وضمانات الإئتمان*. قد تقدم المنشأة تعزيزاً إئتمانياً للمنقول إليه عن طريق جعل بعض أو جميع حصتها المبقاة في الأصل المنقول تالية الاستحقاق. وبدلاً من ذلك، يمكن للمنشأة تقديم تعزيز إئتماني للمنقول إليه في شكل

ضمان إئتماني يمكن ألا يقتصر أو أن يقتصر على مبلغ محدد. وإذا أبقت المنشأة على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، يستمر الإعتراف بالأصل في مجمله. وإذا أبقت المنشأة على بعض، ولكن ليس ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت الملكية وأبقت على السيطرة، فإنه لا يجوز إلغاء الإعتراف بقدر مبلغ النقد أو الأصول الآخرى التي قد تكون المنشأة مطالبة بدفعه.

(س) عقود مبادلة إجمالي العائد. قد تقوم المنشأة ببيع الأصل المالي إلى المنقول إليه وتدخل في عقد مبادلة لإجمالي العائد مع المنقول إليه، يتم بموجبها تحويل جميع التدفقات النقدية لدفعات الفائدة على الأصل الأساس إلى المنشأة مقابل دفعة ثابتة أو دفعة بمعدل متغير على أن تستوعب المنشأة أي زيادات أو انخفاضات في القيمة العادلة للأصل الأساس. في مثل هذه الحالة، يُحظر إلغاء الإعتراف بالأصل بأكلمه.

(ع) عقود مبادلة معدل الفائدة. قد تقوم المنشأة بنقل أصل مالي بمعدل ثابت إلى المنقول إليه والدخول في عقد مبادلة معدل الفائدة مع المنقول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مبلغ اسمي يكون مساوياً للمبلغ الأصلي للأصل المالي المنقول. لا يمنع عقد مبادلة معدل الفائدة إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول شريطة ألا تكون المدفوعات على المبادلة مشروطة بالدفعات التي يتم القيام بها على الأصل المنقول.

(ف) عقود مبادلة إطفاء معدل الفائدة. قد تقوم المنشأة بنقل أصل مالي بمعدل ثابت إلى المنقول إليه يتم سداده مع مرور الوقت، وتدخل في عقد مبادلة إطفاء معدل الفائدة مع المنقول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مبلغ اسمي. وإذا كان المبلغ الاسمي لعقد المبادلة يتم إطفاؤه بحيث يكون مساوياً للمبلغ الأصلي للأصل المالي المنقول القائم في أي وقت من الأوقات، فإنه ينتج عن المبادلة بوجه عام إبقاء المنشأة على مخاطر أساس للدفع مقدماً، وفي مثل هذه الحالة إما أن تستمر المنشأة في الإعتراف بكل الأصل المنقول أو تستمر في الإعتراف بالأصل المنقول بقدر ارتباطها المستمر به. والعكس بالعكس، إذا لم يكن إطفاء المبلغ الاسمي للمبادلة مرتبطاً بالمبلغ الأصلي القائم للأصل المنقول، فإن مثل هذه المبادلة لا ينتج عنها إبقاء المنشأة على مخاطر الدفع مقدماً على الأصل. عليه، فإنها لا تمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول شريطة ألا تكون الدفعات على المبادلة مشروطة بالقيام بمدفوعات الفائدة على الأصل المنقول وألا ينتج عن المبادلة إبقاء المنشأة على أي مخاطر ومكافآت ملكية أخرى مهمة من الأصل المنقول.

(ص) الشطب. لا يكون لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي في مجمله أو جزء منه.

تطبيق38. توضح هذه الفقرة تطبيق منهج الارتباط المستمر عندما يكون ارتباط المنشأة المستمر بجزء من أصل مالي.

افترض أن منشأة لديها محفظة من قروض واجبة السداد مقدماً والتي قسيمة فائدتها ومعدل الفائدة الفعلية عليها 10 في المائة ومبلغها الأصلي وتكلفتها المطفأة 10.000 وحدة عملة. وتدخل في معاملة يحصل المنقول إليه بموجبها، في مقابل دفعة قدرها 9.115 وحدة عملة، على الحق في 9.000 وحدة عملة من أي متحصلات من المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة عليه بنسبة 9.5 في المائة. وتبقي المنشأة على الحقوق في 1.000 وحدة عملة من أية متحصلات من المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة عليها بنسبة 10 في المائة، إضافة إلى الفرق الزائد وقدره 0.5 في المائة على مبلغ 9.000 وحدة عملة المتبقي من المبلغ الأصلي. يتم تخصيص المتحصلات من الدفعات المدفوعة مقدماً بين المنشأة والمنقول إليه تناسبياً بنسبة 9:1، ولكن أي تعثر في السداد يتم طرحه من حصة المنشأة البالغة 1.000 وحدة عملة إلى أن يتم إطفاء تلك الحصة. القيمة العادلة للقروض في تاريخ المعاملة هي 10.100 وحدة عملة والقيمة العادلة للفرق الزائد بنسبة 0.5 في المائة هي 40 وحدة عملة.

تحدد المنشأة أنها قد نقلت بعض مخاطر ومكافآت الملكية المهمة (على سبيل المثال، مخاطر مهمة للدفع مقدماً) ولكنها أبقت أيضاً على بعض مخاطر ومنافع الملكية المهمة (بسبب فائدتها المبقاة تالية الاستحقاق) وقد أبقت على السيطرة. لذلك فإنها تطبق منهج الارتباط المستمر.

لتطبيق هذا المعيار، تقوم المنشأة بتحليل المعاملة على أنها (أ) احتفاظ بحصة مبقاة متناسبة بشكل كامل قدرها 1.000 وحدة عملة، إضافة إلى (ب) جعل تلك الحصة المبقاة تالية الاستحقاق لتقديم تعزيز إئتماني إلى المنقول إليه مقابل الخسائر الإئتمانية.

تقوم المنشأة بحساب أن مبلغ 9.090 وحدة عملة (90% ×10.100 وحدة عملة) من المقابل المُستلم البالغ 9.115 وحدة عملة يمثل المقابل نظير نصيب متناسب بشكل كامل بنسبة 90 في المائة. ويمثل المتبقي من المقابل المُستلم (25 وحدة عملة) المقابل الذي تم استلامه نظير جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق لتقديم تعزيز إئتماني إلى المنقول إليه مقابل الخسائر الإئتمانية. بالإضافة إلى ذلك، فإن الفرق مضافاً إليه نسبة 0.5 في المائة يمثل المقابل المُستلم نظير التعزيز الإئتماني. وبناءً عليه، فإن إجمالي المقابل المُستلم نظير التعزيز الإئتماني هو 65 وحدة عملة (25وحدة عملة + 40 وحدة عملة).

تحسب المنشأة المكسب أو الخسارة من بيع نصيب بنسبة 90 في المائة من التدفقات النقدية. وبافتراض أن القيم العادلة المنفصلة للجزء المنقول ونسبته 90 في المائة والجزء المبقى عليه ونسبته 10 في المائة ليست متاحة في تاريخ النقل، فإن المنشأة تخصص المبلغ المسجل للأصل وفقاً للفقرة 25 وفقاً لما يلي:

	القيمة العادلة المقدرة	*النسبة المئوية*	*المبلغ المسجل المخصص*
الجزء المنقول	9.090	%90	9.000
الجزء المبقى عليه	1.010	%10	1.000
المجموع	**10.100**		**10.000**

تحسب المنشأة مكسبها أو خسارتها من بيع نصيب بنسبه 90 في المائة من التدفقات النقدية بطرح المبلغ المسجل المخصص للجزء المنقول من المقابل المتحصل عليه أي 90 وحدة عملة (9.090 وحدة عملة – 9.000 وحدة عملة). المبلغ المسجل للجزء المبقى عليه من قبل المنشأة هو 1.000 وحدة عملة.

بالإضافة إلى ذلك، تقوم المنشأة بالإعتراف بالارتباط المستمر الذي ينتج عن جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الإئتمانية. وبناءً عليه، تقوم بالإعتراف بأصل قدره 1.000 وحدة عملة (الحد الاقصى لمبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق)، وإلتزام مرتبط به قدرة 1.065 وحدة عملة (وهو الحد الاقصى لمبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق، أي 1.000 وحدة عملة إضافة إلى القيمة العادلة لجعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مبلغ 65وحدة عملة).

تستخدم المنشأة جميع المعلومات أعلاه للمحاسبة عن المعاملة كما يلي:

	مدين	*دائن*
الأصل الأصلي	–	9.000
الأصل المعترف به مقابل جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق أو الحصة المتبقية	1.000	–
أصل نظير المقابل المُستلم في شكل الفرق الزائد	40	–
الفائض أو العجز (مكسب من النقل)	–	90
إلتزام	–	1.065
النقد المُستلم	9.115	–
المجموع	**10.155**	**10.155**

بعد المعاملة مباشرة يكون المبلغ المسجل للأصل 2.040 وحدة عملة، مكوناً من 1.000 وحدة عملة تمثل التكلفة المخصصة للجزء المبقى عليه، و1.040 وحدة عملة يمثل ارتباط المنشأة المستمر من جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الإئتمانية (التي تشمل الفرق الزائد وقدرة 40 وحدة عملة).

في الفترات اللاحقة، تقوم المنشأة بالإعتراف بالمقابل المُستلم مقابل التعزيز الإئتماني (65 وحدة عملة) على أساس نسبة الوقت، وتحسب الفائدة على الأصل المعترف به باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وتقوم بالإعتراف بأي خسائر انخفاض من الأصول المعترف بها. وكمثال على الحالة الأخيرة، افترض أن هناك في السنة التالية خسارة انخفاض من القروض الأساس قدرها 300 وحدة عملة. تقوم المنشأة بتخفيض أصلها المعترف به بمقدار 600 وحدة عملة (300 وحدة عملة تتعلق بارتباط المنشأة المستمر الإضافي الذي ينشأ عن جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الإئتمانية)، وتقوم بتخفيض إلتزامها المعترف به بمقدار 300 وحدة عملة. والنتيجة الصافية هى تحميل الفائض أو العجز خسائر انخفاض قدرها 300 وحدة عملة.

إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية

تطبيق39. يتم إطفاء الإلتزام المالي (أو جزء منه) عندما يكون المدين إما:

(أ) أنه قد أوفى بالإلتزام (أو بجزء منه) بالدفع إلى الدائن، وهو ما يتم عادة بالنقد، أو بأصول مالية أخرى، أو بسلع أو خدمات؛ أو

(ب) أنه قد تم اعفاؤه قانونياً من المسئولية الرئيسة عن الإلتزام (أو جزء منه) إما بإجراء قانوني أو من قبل الدائن. (إذا كان المدين قد منح ضماناً فقد يظل هذا الشرط مستوفىً).

تطبيق40. إذا قام مُصدر أداة دين بإعادة شراء تلك الأداة، فإن الدين يكون قد تم إطفاؤه حتى ولو كان المصدر هو أحد صانعي السوق لتلك الأداة أو ينوي إعادة بيعها في الأجل القريب.

تطبيق41. لا يؤدي الدفع، في حد ذاته، إلى طرف آخر، بما في ذلك صندوق أمانة (يسمى أحياناً "إبطال في الجوهر")، إلى إعفاء المدين من إلتزامه الرئيس تجاه الدائن، في غياب إبراء ذمة قانوني.

تطبيق42. إذا دفع مدين إلى طرف آخر لتحمل إلتزام وأخطر دائنه أن الطرف الآخر قد تحمل إلتزام دينه، فإن المدين لا يقوم بإلغاء الإعتراف بإلتزام الدين ما لم يتم استيفاء الشرط الوارد في فقرة التنفيذ 39(ب). وإذا دفع المدين إلى طرف آخر ليتحمل إلتزاماً وحصل على إبراء ذمة قانوني من الدائن، فإن المدين يكون قد أطفأ الدين. ومع ذلك إذا وافق المدين على سداد دفعات من الدين إلى الطرف الآخر أو مباشرة إلى الدائن الأصلي، يعترف المدين بإلتزام دين جديد تجاه الطرف الآخر.

تطبيق43. إذا تحمل طرف آخر تعهداً تجاه منشأة، ولم تقدم المنشأة أي مقابل أو قدمت مقابل رمزي لهذا الطرف الثالث فقط كعائد، تطبق المنشأة متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار إضافة إلى الفقرات 84–87 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23.

تطبيق44. يتنازل المقرضون في بعض الأحيان عن حقهم في تحصيل دين مستحق على منشآت القطاع العام، على سبيل المثال، قد تلغي حكومة وطنية قرضاً مستحقاً على حكومة محلية. سيشكل هذا التنازل عن الدين إعفاءً قانونياً من الدين المستحق على المقترض لصالح المقرض. وعند التنازل عن إلتزامات منشأة كجزء من معاملات غير تبادلية، فإنها تطبق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار إضافة إلى المتطلبات الواردة في الفقرات 84–87 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23.

تطبيق45. رغم أن إبراء الذمة القانوني، سواءً كان قضائياً أو من قبل الدائن، ينتج عنه إلغاء الإعتراف بإلتزام، فإن المنشأة يمكن أن تعترف بإلتزام جديد إذا لم يتم استيفاء ضوابط إلغاء الإعتراف الواردة في الفقرات 12–34 بالنسبة للأصول المالية المنقولة. وإذا لم يتم استيفاء تلك الضوابط، فلا يتم إلغاء الإعتراف بالأصول المنقولة، وتعترف المنشأة بإلتزام جديد يتعلق بالأصول المنقولة.

تطبيق46. لغرض الفقرة 36، تختلف الشروط بشكل كبير إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية بموجب الشروط الجديدة، بما في ذلك أي أتعاب يتم دفعها بالصافي بعد طرح أي

أتعاب يتم استلامها وخصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلية الأصلي، تختلف بمقدار 10 في المائة على الأقل عن القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية للإلتزام المالي الأصلي. وإذا تمت المحاسبة عن مبادلة أدوات الدين أو التعديل في الشروط على أنه إطفاء، يتم الإعتراف بأي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها على أنها جزء من المكسب أو الخسارة من الاطفاء. وإذا لم تتم المحاسبة عن المبادلة أو التعديل على أنه اطفاء، فإن أي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها تعدل المبلغ المسجل للإلتزام ويتم إطفاؤها على مدار الأجل المتبقي للإلتزام المعدل.

تطبيق47. في بعض الحالات، يقوم الدائن بإعفاء المدين من إلتزامه الحالي بالقيام بالدفعات، ولكن يتحمل المدين إلتزام ضمان بالدفع إذا تعثر الطرف الذي يتحمل المسئولية الرئيسة في السداد. وفي مثل هذه الحالات، فإن المدين يقوم:

(أ) بالإعتراف بإلتزام مالي جديد يستند إلى القيمة العادلة لإلتزامه مقابل الضمان،

(ب) بالإعتراف بمكسب أو خسارة تستند إلى الفرق بين (1) أي متحصلات تم دفعها و(2) المبلغ المسجل للإلتزام المالي الأصلي مطروحاً منه القيمة العادلة للإلتزام المالي الجديد.

التصنيف

تصنيف الأصول المالية

نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية

تطبيق48. تتطلب الفقرة 39 (أ) من المنشأة تصنيف الأصول المالية على أساس نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية، ما لم تنطبق الفقرة 44. وتقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت أصولها المالية تستوفي الشرط الوارد في الفقرة 40(أ) أو الشرط الوارد في الفقرة 41(أ) على أساس نموذج الأعمال كما هو مُحدد من قبل كبار موظفي إدارة المنشأة (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 "*الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة*").

تطبيق49. يتم تحديد نموذج أعمال المنشأة عند المستوى الذي يعكس كيف تتم إدارة مجموعات الأصول المالية معاً لتحقيق هدف أعمال معين. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على مقاصد الإدارة لأداة بعينها. وبناءً عليه، فإن هذا الشرط لا يُعد منهجاً للتصنيف على أساس كل أداة على حدة وينبغي أن يتم تحديده عند مستوى أعلى من التجميع. وبالرغم من ذلك، قد يكون لدى منشأة واحدة أكثر من نموذج أعمال واحد لإدارة أدواتها المالية. وتبعاً لذلك، فإنه لا يلزم أن يتم تحديد التصنيف عند مستوى المنشأة معدة التقرير. على سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بمحفظة من الإستثمارات تديرها من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة أخرى من الإستثمارات تديرها من أجل المتاجرة لتحقيق التغيرات في القيمة العادلة. وبالمثل، في بعض الحالات، قد يكون من المناسب تقسيم محفظة من الأصول المالية إلى محافظ فرعية لكي ينعكس المستوى الذي تدير عنده المنشأة تلك الأصول. على سبيل المثال، قد تكون تلك

هي الحالة إذا قامت المنشأة باستحداث أو شراء محفظة من قروض الرهن العقاري وإدارة بعض القروض بهدف تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وإدارة القروض الأخرى بهدف بيعها.

تطبيق50. يشير نموذج أعمال المنشأة إلى الكيفية التي تدير بها المنشأة أصولها المالية لأجل توليد تدفقات نقدية. وهذا يعني أن نموذج أعمال المنشأة يحدد ما إذا كانت التدفقات النقدية ستنتج عن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، أو بيع الأصول المالية أو كليهما. وتبعاً لذلك، لا يتم إجراء هذا التقييم على أساس التصورات التي لا تتوقع المنشأة بشكل معقول أن تحدث، مثل ما يسمى بتصورات 'أسوأ حالة' أو 'حالة ضغط'. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تتوقع أنها ستبيع محفظة معينة من الأصول المالية فقط في حالة تصور حالة ضغط، فإن ذلك التصور لن يؤثر في تقييم المنشأة لنموذج الأعمال لتلك الأصول إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن مثل هذا التصور لن يحدث. فإذا تم تحقق التدفقات النقدية بشكل مختلف عن توقعات المنشأة في التاريخ الذي قامت فيه المنشأة بتقييم نموذج الأعمال (على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة ببيع أصول مالية أكثر أو أقل مما توقعت عندما قامت بتصنيف الأصول)، فإن ذلك لا ينشأ عنه خطأ فترة سابقة في البيانات المالية للمنشأة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 *"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*) ولا يغير من تصنيف الأصول المالية المتبقية التي يحتفظ بها ضمن ذلك النموذج للأعمال (أي تلك الأصول التي قامت المنشأة بالإعتراف بها في فترات سابقة ولا تزال تحتفظ بها) طالما أن المنشأة قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات الملائمة التي كانت متاحة وقت قيامها بتقويم نموذج الأعمال. وبالرغم من ذلك، عندما تقوم المنشأة بتقييم نموذج الأعمال للأصول المالية التي تم إنشاؤها أو شراؤها حديثاً، فيجب عليها الأخذ في الحسبان المعلومات بشأن كيفية تحصيل التدفقات النقدية في السابق، إلى جانب جميع المعلومات الملائمة الآخرى.

تطبيق51. إن نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية هو موضوع حقائق وليس مجرد إقرار. وعادة ما يمكن رصده من خلال الأنشطة التي تباشرها المنشأة لتحقيق الهدف من نموذج الأعمال. سوف يلزم المنشأة الاستعانة بالحكم المهني عند قيامها بتقييم نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية ولا يتم تحديد ذلك التقويم من خلال عامل واحد أو نشاط واحد. وبدلاً من ذلك، فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان جميع الأدلة الملائمة المتاحة في تاريخ التقييم. وتشمل مثل هذه الأدلة الملائمة، ولكنها لا تقتصر على:

(أ) الكيفية التي يتم بها تقييم أداء نموذج الأعمال والأصول المالية المحتفظ بها ضمن نموذج الأعمال ذلك ورفع تقرير بهما إلى كبار موظفي إدارة المنشأة؛

(ب) المخاطر التي تؤثر على أداء نموذج الأعمال (والأصول المالية المحتفظ بها ضمن ذلك النموذج للاعمال)، وتحديداً، الطريقة التي تدار بها تلك المخاطر؛

(ج) الكيفية التي يتم بها تعويض مديري الأعمال (على سبيل المثال، ما إذا كان التعويض يستند إلى القيمة العادلة للأصول التي تتم إدارتها أو على أساس التدفقات النقدية التعاقدية التي يتم تحصيلها).

نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية

تطبيق52. تُدار الأصول المالية التي يحتفظ بها ضمن نموذج أعمال الهدف منه هو الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال تحصيل الدفعات التعاقدية على مدار عمر الأداة. ذلك أن المنشأة تدير الأصول المحتفظ بها ضمن المحفظة لأجل تحصيل تلك التدفقات النقدية التعاقدية المحددة (بدلاً من إدارة العائد الكلي على المحفظة من خلال الاحتفاظ بالأصول وبيعها). وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية سيتم تحقيقها من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، فإنه من الضروري الأخذ في الحسبان تكرار المبيعات، وقيمتها وتوقيتها في الفترات السابقة، وأسباب تلك المبيعات والتوقعات بشأن نشاط المبيعات المستقبلية. ومع ذلك، فإن المبيعات في حد ذاتها لا تحدد نموذج الأعمال، ولذلك لا يمكن أخذها في الحسبان بمفردها. وبدلاً من ذلك، فإن المعلومات بشأن المبيعات السابقة والتوقعات بشأن المبيعات المستقبلية توفر دليلاً يتعلق بكيفية تحقيق هدف المنشأة المعلن لإدارة الأصول المالية، وتحديداً كيفية تحقيق التدفقات النقدية. تأخذ المنشأة في الحسبان المعلومات بشأن المبيعات السابقة ضمن سياق أسباب تلك المبيعات والظروف التي وجدت في ذلك الوقت بالمقارنة بالظروف الحالية.

تطبيق53. رغم أن الهدف من نموذج أعمال المنشأة قد يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يلزم المنشأة الاحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى الاستحقاق. وعليه فإن نموذج أعمال المنشأة يمكن أن يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما تحدث مبيعات الأصول المالية أو يُتوقع أن تحدث في المستقبل.

تطبيق54. قد يكون الهدف من نموذج الأعمال هو الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى إذا كانت المنشأة تبيع الأصول المالية عندما تكون هناك زيادة في المخاطر الإئتمانية للأصول. ولتحديد ما إذا كانت هناك زيادة في المخاطر الإئتمانية للأصول، تأخذ المنشأة في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك المعلومات التنبؤية. وبغض النظر عن تكرارها وقيمتها، فإن المبيعات التي ترجع إلى زيادة في المخاطر الإئتمانية للأصول لا تتعارض مع نموذج الأعمال الذي يكون الهدف منه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية نظراً لأن الجودة الإئتمانية للأصول المالية تكون ذات صلة بقدرة الشركة على تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. إن أنشطة إدارة المخاطر الإئتمانية التي تهدف إلى تدنية الخسائر الإئتمانية المحتملة بسبب تدهور الحالة الإئتمانية هي جزء لا يتجزأ من مثل ذلك النموذج للأعمال. إن بيع أصل مالي نظراً لأنه لم يعد يستوفي ضوابط الإئتمان المحددة في سياسة الإستثمار الموثقة للمنشأة يُعد مثالاً على بيع يكون قد حدث بسبب زيادة في المخاطر الإئتمانية. وبالرغم من ذلك، في غياب مثل هذه السياسة، فإن المنشأة يمكنها التدليل بطرق أخرى على أن البيع قد حدث بسبب زيادة في المخاطر الإئتمانية.

تطبيق55. المبيعات التي تحدث لأسباب أخرى، مثل المبيعات التي تتم لإدارة مخاطر تركز الإئتمان (دون زيادة في المخاطر الإئتمانية للأصول)، قد تكون أيضاً متفقة مع نموذج أعمال الهدف

منه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وتحديداً، فإن مثل هذه المبيعات قد تكون متفقة مع نموذج الأعمال الذي يكون الهدف منه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل تدفقات نقدية تعاقدية إذا كانت تلك المبيعات غير متكررة (حتى ولو كانت كبيرة في قيمتها) أو ليست كبيرة في قيمتها سواءً بشكل منفرد أو في مجموعها (حتى ولو كانت متكررة). وإذا حدث أكثر مما يمكن اعتباره عدداً غير متكرر من مثل هذه المبيعات من المحفظة وكانت تلك المبيعات أكثر مما يمكن اعتباره ليس كبيراً في قيمته (سواءً بشكل منفرد أو في مجموعها)، فإنه يلزم المنشأة تقييم ما إذا كانت مثل تلك المبيعات متفقة مع هدف تحصيل تدفقات نقدية تعاقدية وكيفية ذلك. وسواءً كان طرف آخر يفرض مطلباً بأن يتم بيع الأصل المالي، أو كان ذلك النشاط خاضعاً لاختيار المنشأة، فإن ذلك غير ذي صلة بهذا التقييم. ولا تتعارض الزيادة في تكرار أو قيمة المبيعات في فترة معينة بالضرورة مع هدف الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، إذا كانت المنشأة تستطيع توضيح أسباب تلك المبيعات والتدليل على السبب الذي يجعل تلك المبيعات لا تعكس تغيراً في نموذج أعمال المنشأة. إضافة لذلك، فإن المبيعات قد تكون متفقة مع الهدف من الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية إذا حدثت المبيعات في تاريخ قريب من استحقاق الأصول المالية وكانت المتحصلات من المبيعات تقارب المحصل من التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية.

تطبيق56. فيما يلي أمثلة على الحالات التي يكون فيها هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ولا تُعد هذه القائمة من الأمثلة شاملة. علاوة على ذلك، ليس القصد من الأمثلة هو مناقشة جميع العوامل التي قد تكون ذات صلة بتقويم نموذج أعمال المنشأة ولا تحديد الأهمية النسبية للعوامل.

مثال	التحليل
مثال 1 إذا كانت المنشأة تحتفظ بإستثمارات لأجل تحصيل تدفقاتها النقدية التعاقدية. وكانت احتياجات تمويل المنشأة يمكن توقعها ويتماثل تاريخ استحقاق أصولها المالية مع احتياجات تمويل المنشأة المقدرة. وكانت المنشأة تقوم بأنشطة إدارة المخاطر الإئتمانية بهدف تقليص الخسائر الإئتمانية. وفي السابق، كانت تحدث المبيعات عادة عندما تزيد المخاطر الإئتمانية للأصول بحيث لم تعد الأصول تستوفي ضوابط الإئتمان المحددة في سياسة الإستثمار الموثقة للشركة. بالإضافة إلى ذلك، قد حدثت مبيعات غير متكررة نتيجة لاحتياجات تمويل غير المتوقعة. تركز التقارير المرفوعة إلى كبار موظفي الإدارة على الجودة الإئتمانية للأصول المالية والعائد التعاقدي. وتقوم المنشأة أيضاً بمتابعة القيم العادلة للأصول المالية من بين معلومات أخرى.	مع أن المنشأة تأخذ في الحسبان، من بين معلومات أخرى، القيم العادلة للأصول المالية من منظور السيولة (أي مبلغ النقد الذي يتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع أصول)، إلا أن هدف المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ولا تتعارض المبيعات مع ذلك الهدف إذا جاءت استجابة لزيادة في المخاطر الإئتمانية للأصول، على سبيل المثال، إذا لم تعد الأصول تستوفي ضوابط الإئتمان المحددة في سياسة الإستثمار الموثقة للمنشأة. لا تتعارض أيضاً المبيعات غير المتكررة التي تنتج عن احتياجات التمويل غير المتوقعة (مثل في تصور حالة ضغط) مع ذلك الهدف، حتى ولو كانت مثل تلك المبيعات كبيرة في قيمتها.
مثال 2 نموذج أعمال المنشأة هو شراء محافظ من الأصول المالية، مثل القروض. قد تشمل تلك المحافظ وقد لا تشمل أصولاً مالية ذات مستوى إئتماني منخفض. إذا لم يتم سداد القروض في وقتها المحدد، تحاول المنشأة تحقيق التدفقات النقدية التعاقدية من خلال وسائل متنوعة على سبيل المثال، بالاتصال بالمدين بالبريد، أو الهاتف أو طرق أخرى. وهدف المنشأة هو تحصيل التدفقات	هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. حيث ينطبق التحليل نفسه حتى ولو لم تكن المنشأة تتوقع أن تستلم جميع التدفقات النقدية التعاقدية (مثال أن تكون بعض الأصول المالية ذات مستوى إئتماني منخفض عند الإعتراف الأولي). علاوة على ذلك، فإن حقيقة أن المنشأة تدخل في مشتقات لتعديل التدفقات النقدية للمحفظة لا يغير في حد ذاته من نموذج أعمال المنشأة.

النقدية التعاقدية ولا تدير المنشأة أياً من القروض في هذه المحفظة بهدف تحقيق التدفقات النقدية من خلال بيعها. في بعض الحالات، تدخل المنشأة في عقود مبادلة لمعدل الفائدة لتغيير معدل الفائدة على أصول مالية معينة ضمن المحفظة من معدل فائدة عائم إلى معدل فائدة ثابت.	
مثال 3 لدى منشأة نموذج أعمال هدفه استحداث قروض للطلبة وبيع تلك القروض لاحقاً إلى كيان للتوريق. يقوم كيان التوريق بإصدار أدوات إلى المستثمرين. تسيطر المنشأة المستحدثة على كيان التوريق وعليه فإنها تقوم بتوحيده. يقوم كيان التوريق بتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية من القروض ويمررها إلى مستثمريها. يفترض لأغراض هذا المثال أن القروض يستمر الإعتراف بها في بيان المركز المالي الموحد لأنه لا يتم إلغاء الإعتراف بها من قبل كيان التوريق.	استحدثت المجموعة الموحدة القروض بهدف الاحتفاظ بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ومع ذلك، للمنشأة المستحدثة هدف تحقيق تدفقات نقدية من محفظة القروض ببيع القروض إلى كيان التوريق، لذا ولأغراض بياناتها المالية المنفصلة لا تعتبر أنها تدير هذه المحفظة لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.
مثال 4 منشأة حكومة محلية مصدرة للسندات تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجات الاسترداد تصور "حالة ضغط" (مثل الاندفاع لشراء الأوراق المالية التي تصدرها الحكومة). لا تتوقع المنشأة بيع هذه الأصول إلا في مثل هذه التصورات. تراقب المنشأة الجودة الإئتمانية للأصول المالية وهدفها من إدارة الأصول المالية هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. تُقييم المنشأة أداء الأصول على أساس	هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. لن يتغير التحليل حتى ولو أنه خلال تصور سابق لحالة ضغط كانت المنشأة تقوم بمبيعات كبيرة في القيمة للوفاء باحتياجاتها من السيولة. وبالمثل، فإن نشاط المبيعات المتكررة غير الكبيرة في القيمة لا يتعارض مع الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. في المقابل، إذا كانت المنشأة تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من السيولة وكان تحقيق ذلك الهدف يتضمن مبيعات متكررة كبيرة في القيمة، فإن هدف نموذج أعمال المنشأة لا يكون الاحتفاظ بأصول مالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

إيراد الفائدة المكتسب والخسائر الإئتمانية المحققة. ومع ذلك، تراقب المنشأة أيضاً القيمة العادلة للأصول المالية من منظور السيولة لضمان أن مبلغ النقد الذي يتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع الأصول في تصور حالة ضغط كافٍ للوفاء باحتياجات المنشأة من السيولة. تقوم المنشأة دورياً بمبيعات ليست كبيرة في القيمة للتدليل على وجود السيولة.	وبالمثل، إذا كانت المنشأة تحتفظ بالأصول المالية للوفاء باحتياجات الاسترداد اليومية وكانت تلبية تلك المتطلبات القيان بمبيعات متطررة ذات قيمة مؤثرة، لا يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

نموذج أعمال يحقق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية على حدٍ سواء

تطبيق57. قد تحتفظ منشأة بأصول مالية ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كلٍ من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. في هذا النوع من نموذج الأعمال، فإن كبار موظفي إدارة المنشأة اتخذوا قراراً بأن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال. وهناك أهداف عديدة قد تكون متفقة مع هذا النوع من نموذج الأعمال. على سبيل المثال، فإن هدف نموذج الأعمال قد يكون إدارة الاحتياجات اليومية من السيولة، للمحافظة على وضع عائد فائدة معين أو لمطابقة مدة الأصول المالية مع مدة الإلتزامات التي تمولها تلك الأصول. ولتحقيق مثل هذا الهدف، تحصل المنشأة التدفقات النقدية التعاقدية وتبيع الأصول المالية.

تطبيق58. بالمقارنة مع نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، عادة ما ينطوي هذا النموذج للأعمال على تكرار وقيمة أكبر للمبيعات. وذلك لأن بيع الأصول المالية يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال بدلاً من أن يكون فقط عرضياً بالنسبة له. ومع ذلك، ليس هناك حد لتكرار أو قيمة المبيعات التي يجب أن تحدث ضمن هذا النموذج للأعمال نظراً لأن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدفه.

تطبيق59. فيما يلي أمثلة على الحالات التي يمكن فيها تحقيق هدف نموذج أعمال المنشأة من خلال كلٍ من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. ولا تُعد هذه القائمة من الأمثلة شاملة. علاوة على ذلك، فإن الأمثلة ليس القصد منها بيان جميع العوامل التي قد تكون ذات صلة بتقويم نموذج أعمال المنشأة وليس القصد منها تحديد الأهمية النسبية للعوامل.

مثال	التحليل
مثال 5 تتوقع المنشأة إنفاقاً رأسمالياً في غضون سنوات قليلة. وتستثمر المنشأة ما لديها من نقد زائد في أصول مالية قصيرة وطويلة الأجل بحيث تستطيع تمويل الإنفاق عندما تنشأ الحاجة لذلك. ولعديد من الأصول المالية أعماراً تعاقدية تتجاوز الفترة الإستثمارية المتوقعة للمنشأة. تحتفظ المنشأة بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، وعندما تظهر فرصة، ستقوم ببيع الأصول المالية لإعادة إستثمار النقد في أصول مالية بعائد أعلى. يتم تعويض المدراء المسؤولين عن المحفظة بالاستناد إلى إجمالي العائد الذي تحققه المحفظة.	يتم تحقيق هدف نموذج الأعمال من خلال كلٍ من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. ستتخذ المنشأة قرارات على أساس مستمر بشأن ما إذا كان تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو بيع الأصول المالية سيؤدي إلى تعظيم العائد على المحفظة إلى حين نشوء الحاجة للنقد المستثمر. في المقابل، افترض أن المنشأة تتوقع تدفقاً نقدياً في خمس سنوات لتمويل إنفاق رأسمالي وتستثمر النقد الزائد في أصول مالية قصيرة الأجل. عند استحقاق الإستثمار، تعيد المنشأة إستثمار النقد في أصول مالية جديدة قصيرة الأجل. تبقي المنشأة على هذه الاستراتيجية إلى حين الحاجة للأموال، وفي هذا الوقت تستخدم المنشأة المتحصلات من الأصول المالية التي بلغت موعد الاستحقاق لتمويل الإنفاق الرأسمالي. المبيعات فقط التي تكون غير كبيرة في القيمة هي التي تحدث قبل الاستحقاق (ما لم تكن هناك زيادة في المخاطر الإئتمانية). إن الهدف من نموذج الأعمال المقابل هذا هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.
مثال 6 مؤسسة مالية تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من السيولة. تعمل المنشأة على تقليص تكاليف إدارة احتياجاتها من السيولة ولذا فهي تدير بشكل نشط العائد على المحفظة. يتكون ذلك العائد من تحصيل الدفعات التعاقدية وكذلك المكاسب والخسائر من بيع الأصول المالية. ونتيجة لذلك، تحتفظ المنشأة بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وتبيع الأصول المالية لإعادة إستثمارها في أصول مالية تحقق عائداً أعلى أو لمطابقة أمد إلتزاماتها بشكل أفضل. في السابق، نتج عن هذه الاستراتيجية نشاط مبيعات متكررة وكانت مثل تلك المبيعات كبيرة في القيمة. من المتوقع استمرار هذا النشاط في المستقبل	هدف نموذج الأعمال هو تعظيم العائد على المحفظة للوفاء بالاحتياجات اليومية من السيولة وتحقق المنشأة ذلك الهدف من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وبعبارة أخرى، فإن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

مثال 7 صندوق ضمان اجتماعي بأصول مالية لتمويل إلتزامات الضمان الاجتماعي. يستخدم الصندوق المتحصلات من التدفقات النقدية التعاقدية من الأصول المالية لتسوية إلتزامات الضمان الاجتماعي حال استحقاقها. ولضمان كفاية التدفقات النقدية التعاقدية من الأصول المالية لتسوية تلك الإلتزامات، يباشر الصندوق نشاط شراء وبيع كبير على أساس منتظم لإعادة موازنة محفظته من الأصول وللوفاء باحتياجات التدفقات النقدية حال نشوئها.	الهدف من نموذج الأعمال هو تمويل إلتزامات الضمان الاجتماعي. لتحقيق هذا الهدف، فإن المنشأة تحصل التدفقات النقدية التعاقدية حال استحقاقها وتبيع الأصول المالية لتبقي على الوضع المرغوب لمحفظة الأصول. وعليه فإن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

نماذج أعمال أخرى

تطبيق60. تُقاس الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا لم يكن محتفظ بها ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية (ولكن أنظر أيضاً الفقرة 106). إن نموذج الأعمال الذي ينتج عنه القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز هو النموذج الذي تدير فيه المنشأة الأصول المالية بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال بيع الأصول. تتخذ المنشأة القرارات بالاستناد إلى القيم العادلة للأصول وتدير الأصول لتحقيق تلك القيم العادلة. في هذه الحالة، فإن هدف المنشأة ينتج عنه عادة شراء وبيع نشط. وحتى لو كانت المنشأة ستحصل التدفقات النقدية التعاقدية أثناء احتفاظها بالأصول المالية، فإن هدف مثل هذا النموذج للأعمال لا يتم تحقيقه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وهذا نظراً لأن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية لا يُعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال، ولكنه عرضي بالنسبة له.

تطبيق61. المحفظة من الأصول المالية التي تتم إدارتها وتقييم أدائها على أساس القيمة العادلة (كما هو موضح في الفقرة 46(ب)) ليست محتفظاً بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وليست محتفظاً بها لكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. تركز المنشأة في الأساس على معلومات القيمة العادلة وتستخدم تلك المعلومات لتقييم أداء الأصول ولاتخاذ القرارات. بالإضافة إلى ذلك، فإن المحفظة من الأصول المالية التي تستوفي تعريف محتفظ بها للمتاجرة لا تُعد محتفظاً بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو محتفظاً بها لكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. في حالة مثل هذه المحافظ، فإن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية يكون عرضياً فقط بالنسبة لتحقيق هدف نموذج الأعمال. وبناءً على ذلك، فإن مثل هذه المحافظ من الأصول يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

التدفقات النقدية التعاقدية التي تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم

تطبيق62. تتطلب الفقرة 39(ب) من المنشأة تصنيف أصل مالي على أساس خصائص تدفقاته النقدية التعاقدية إذا كان الأصل المالي مُحتفظ به ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كلٍ من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية، ما لم تُطبق الفقرة 44. وللقيام بذلك، فإن الشرط الوارد في الفقرتين 40 (ب) و41 (ب) يتطلب من المنشأة تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية للأصل هي فقط عبارة عن دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تطبيق63. التدفقات النقدية التعاقدية التي تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم تتفق مع ترتيب إقراض أساس. في ترتيب إقراض أساس، فإن المقابل نظير القيمة الزمنية للنقود (أنظر فقرات التنفيذ 67–71) ومقابل المخاطر الإئتمانية هما عادة أكثر عناصر الفائدة أهمية. ومع ذلك، في مثل هذا الترتيب، فإن الفائدة قد تتضمن أيضاً المقابل نظير مخاطر إقراض أساسية أخرى (على سبيل المثال، مخاطر السيولة) والتكاليف (على سبيل المثال التكاليف الإدارية) المرتبطة بالاحتفاظ بالأصول المالية لفترة معينة من الزمن. بالإضافة إلى ذلك، قد تتضمن الفائدة أيضاً هامش ربح متفق مع ترتيب إقراض أساس. وفي الظروف الاقتصادية المتطرفة، قد تكون الفائدة سالبة إذا كان حامل الأصل المالي، على سبيل المثال، يدفع إما صراحة أو ضمنياً مقابل إيداع أمواله لفترة معينة من الوقت (وكانت الأتعاب تتجاوز المقابل الذي يتسلمه حامل الأصل المالي نظير القيمة الزمنية للنقود، والمخاطر الإئتمانية ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الآخرى). ومع ذلك، فإن الشروط التعاقدية التي تؤدي للتعرض للمخاطر أو التقلبات في التدفقات النقدية التعاقدية غير المتعلقة بترتيب إقراض أساس، مثل التعرض للتغيرات في أسعار الأسهم أو أسعار السلع، أو ربحية معينة أو حد من حدود الدخل الذي يصل إليه المقترض أو المقرض، أو تحقيق (أو غير ذلك) لنسب مالية محددة أو لنسب أخرى، لا ينشأ عنها تدفقات نقدية تعاقدية تعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ويمكن أن يكون أصل مالي تم إنشاؤه أو شراؤه ترتيبَ إقراض أساس بغض النظر عما إذا كان قرضاً في شكله القانوني.

تطبيق64. وفقاً للفقرة 42(أ)، فإن المبلغ الأصلي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الإعتراف الأولي. وبالرغم من ذلك، فإن ذلك المبلغ الأصلي قد يتغير على مدى عمر الأصل المالي (على سبيل المثال، إذا كان هناك دفعات سداد من أصل المبلغ).

تطبيق65. يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم للعملة المُقوم بها الأصل المالي.

تطبيق66. الرفع المالي هو خاصية التدفق النقدي التعاقدي لبعض الأصول المالية. يزيد الرفع المالي من تقلب التدفقات النقدية التعاقدية ونتيجة لذلك لا يكون لديها الخصائص الاقتصادية للفائدة. يُعد

الخيار القائم بذاته والعقود الآجلة وعقود المبادلة أمثلة على الأصول المالية التي تنطوي على مثل هذا الرفع المالي. وعليه، فإن مثل هذه العقود لا تستوفي الشرط الوارد في الفقرتين 40(ب) و41(ب) ولا يمكن قياسها لاحقاً بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية.

المقابل نظير القيمة الزمنية للنقود

تطبيق67. القيمة الزمنية للنقود هي عنصر الفائدة الذي يقدم مقابلاً فقط نظير مرور الوقت. أي أن عنصر القيمة الزمنية للنقود لا يقدم مقابل نظير المخاطر أو التكاليف الأخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالأصل المالي. ولتقييم ما إذا كان العنصر يقدم مقابل فقط نظير مرور الوقت، فإن المنشأة تستخدم الحكم المهني وتأخذ في الحسبان العوامل ذات الصلة مثل العملة المُقوم بها الأصل المالي والفترة التي يتم تحديد معدل الفائدة لها.

تطبيق68. ومع ذلك، في بعض الحالات، قد يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود (أي غير تام). وتكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، إذا كان يتم إعادة تعيين معدل الفائدة للأصل المالي دورياً ولكن تكرار إعادة التعيين هذا لا يطابق فترة معدل الفائدة (على سبيل المثال، إعادة تعيين معدل كل شهر إلى معدل سنة واحدة) أو إذا كان معدل الفائدة لأصل مالي يتم إعادة تعيينه دورياً إلى متوسط معدلات فائدة معينة قصيرة وطويلة الأجل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة تقييم التعديل لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وفي بعض الحالات، فإن المنشأة قد يكون باستطاعتها القيام بذلك التحديد عن طريق إجراء تقييم نوعي لعنصر القيمة الزمنية للنقود في حين، في حالات أخرى، قد يكون من الضروري إجراء تقييم كمي.

تطبيق69. عند تقييم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل، يكون الهدف هو تحديد كيف يمكن أن تختلف التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) التي تنشأ إذا لم يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود (التدفقات النقدية القياسية). على سبيل المثال، إذا كان الأصل المالي محل التقييم يتضمن معدل فائدة متغير يتم إعادة تعيينه كل شهر إلى معدل فائدة سنة واحدة، فإن المنشأة تقارن ذلك الأصل المالي بأداة مالية لها شروط تعاقدية مماثلة ومخاطر إئتمانية مماثلة باستثناء أن معدل الفائدة المتغير يتم إعادة تعيينه شهرياً إلى معدل فائدة شهر واحد. وإذا كان من الممكن أن ينتج عن عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل تدفقات نقدية تعاقدية (غير مخصومة) تختلف بشكل كبير عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) القياسية، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين 40 (ب) و41(ب). وللقيام بذلك التحديد، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان أثر عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل في كل فترة تقرير، وبشكل مجمع على مدار فترة عمر الأداة المالية. ولا يُعد سبب تعيين معدل الفائدة على هذا النحو ذا صلة بالتحليل. وإذا اتضح، بقليل من التحليل أو بدونه، ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) من الأصل المالي محل

التقويم يمكن (أو لا يمكن) أن تكون مختلفة بشكل كبير عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة)، فإنه لا يلزم المنشأة إجراء تقويم مفصل.

تطبيق70. عند تقييم عنصر القيمة زمنية للنقود المعدل، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان العوامل التي يمكن أن تؤثر في التدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقوم بتقييم سند له أجل خمس سنوات وكان يتم إعادة تعيين معدل الفائدة المتغير كل ستة أشهر إلى معدل خمس سنوات، فإن المنشأة لا تستطيع أن تخلص إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لمجرد أن منحنى معدل الفائدة في وقت التقييم يكون هو المنحنى الذي لا يكون فيه الفرق بين معدل فائدة خمس سنوات ومعدل فائدة ستة أشهر كبيراً. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أيضاً الأخذ في الحسبان ما إذا كانت العلاقة بين معدل فائدة خمس سنوات ومعدل فائدة ستة أشهر يمكن أن تتغير على مدار فترة عمر الأداة بحيث تختلف التدفقات النقدية (غير المخصومة) التعاقدية على مدار فترة عمر الأداة بشكل كبير عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة). ومع ذلك، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان فقط التصورات الممكنة بشكل معقول بدلاً من كل تصور ممكن. وإذا خلصت المنشأة إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) قد تكون مختلفة بشكل كبير عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة)، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين 40 (ب) و41 (ب) ولذلك لا يمكن قياسه بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية.

تطبيق71. في بعض دوائر الاختصاص، تعين الحكومة أو السلطة التنظيمية معدلات الفائدة. على سبيل المثال، فإن تنظيم الحكومة لمعدلات الفائدة قد يكون جزءاً من سياسة واسعة للاقتصاد الكلي أو قد يكون تم إقرارها لتشجيع المنشآت على الإستثمار في قطاع معين من الاقتصاد. وفي بعض هذه الحالات، لا يكون هدف عنصر القيمة الزمنية للنقود فقط هو تقديم مقابل نظير مرور الوقت. ومع ذلك، وبالرغم من فقرات التنفيذ 67–70، يجب أن يُنظر إلى معدل الفائدة المنظم على أنه يمثل عنصر القيمة الزمنية للنقود لغرض تطبيق الشرط الوارد في الفقرتين 40(ب) و41(ب) إذا كان معدل الفائدة المنظم ذلك يقدم مقابلاً يتفق بشكل عام مع مرور الوقت ولا يحدث تعرضاً للمخاطر أو التقلبات في التدفقات النقدية التعاقدية التي تكون غير متفقة مع ترتيب إقراض أساس.

الشروط التعاقدية التي تغير توقيت التدفقات النقدية التعاقدية أو مبالغها

تطبيق72. إذا كان الأصل المالي يتضمن شرطاً تعاقدياً قد يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية (على سبيل المثال، إذا كان الأصل يمكن دفعه مقدماً قبل الاستحقاق أو كان بالإمكان تمديد أجله)، فيجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية التي يمكن أن تنشأ على مدار فترة عمر الأداة بسبب ذلك الأجل التعاقدي هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وللقيام بذلك التحديد، يجب على المنشأة تقييم التدفقات النقدية التعاقدية التي قد تنشأ قبل وبعد التغير في التدفقات النقدية التعاقدية. وقد يلزم المنشأة

أيضاً تقييم طبيعة أي حدث محتمل (أي المحرك) الذي يمكن أن يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية. وفي حين أن طبيعة الحدث المحتمل في حد ذاتها ليست عاملاً حاسماً في تقييم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة، إلا أنها يمكن أن تكون مؤشراً على ذلك. على سبيل المثال، قارن أداة مالية لها معدل فائدة تمت إعادة تعيينه إلى معدل أعلى إذا لم يسدد المدين عدداً معيناً من الدفعات لأداة مالية لها مع معدل فائدة تم إعادة تعيينه إلى معدل أعلى إذا وصل الرقم القياسي لحقوق ملكية محددة إلى مستوى معين. الأكثر أحتمالاً في الحالة الأولى هو أن التدفقات النقدية التعاقدية على مدار عمر الأداة ستكون فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بسبب العلاقة بين الدفعات غير المسددة والزيادة في المخاطر الإئتمانية (أنظر أيضاً فقرة التنفيذ 80).

تطبيق73. فيما يلي أمثلة على الشروط التعاقدية التي ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تكون فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم:

(أ) معدل فائدة متغير يتكون من مقابل نظير القيمة الزمنية للنقود، والمخاطر الإئتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة معينة (يمكن تحديد مقابل المخاطر الإئتمانية عند الإعتراف الأولي فقط، وعليه يمكن أن يكون ثابتاً) ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الأخرى، إضافة إلى هامش ربح؛

(ب) شرط تعاقدي يسمح للمُصدر (أي المدين) بأن يسدد أداة دين مقدماً أو يسمح لحاملها (أي الدائن) بإعادة أداة الدين إلى المصدر قبل الاستحقاق ويمثل المبلغ المدفوع مقدماً ما يقارب المبالغ غير المدفوعة من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، وهو ما قد يشمل تعويضاً معقولاً مقابل الإنهاء المبكر للعقد؛

(ج) شرط تعاقدي يسمح للمصدر أو حامل الأداة بتمديد الأجل التعاقدي لأداة دين (أي خيار تمديد) وينتج عن شروط خيار التمديد تدفقات نقدية تعاقدية خلال فترة التمديد تكون فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، وهو ما قد يشمل تعويضاً إضافياً معقولاً مقابل تمديد العقد.

تطبيق74. بالرغم من فقرة التنفيذ 72، فإن الأصل المالي الذي كان سيعد في ظروف أخرى مستوفياً للشرط الوارد في الفقرتين40 (ب) و41(ب) ولكنه ليس كذلك فقط نتيجة شرط تعاقدي يسمح للمصدر (أو يتطلب منه) دفع أداة دين مقدماً أو يسمح لحامل الأداة (أو يتطلب منه) إعادة أداة الدين إلى المصدر قبل الاستحقاق، يُعد مؤهلاً للقياس بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية (مع مراعاة استيفاء الشرط الوارد في الفقرة 40(أ) أو الشرط الوارد في الفقرة 41(أ)) إذا:

(أ) استملكت المنشأة أو إنشأت الأصل المالي بعلاوة أو خصم على المبلغ الاسمي التعاقدي؛

(ب) كان المبلغ المدفوع مقدماً يمثل ما يقارب المبلغ الاسمي التعاقدي والفائدة التعاقدية (لكن غير المدفوعة) المستحقة، وهو ما قد يشمل تعويضاً معقولاً مقابل الإنهاء المبكر للعقد؛

(ج) كانت القيمة العادلة لميزة الدفع مقدماً عند قيام المنشأة بالإعتراف الأولي للأصل المالي ليست كبيرة.

تطبيق74أ. لغرض تطبيق فقرات التنفيذ 73(ب) و74(ب)، وبغض النظر عن الحالة أو الظروف المتسببة في الإنهاء المبكر للعقد، قد يدفع طرف ما أو يتقاضى مقابلاً معقولاً عن ذلك الإنهاء المبكر. فعلى سبيل المثال، قد يدفع طرف ما أو يتقاضى مقابلاً معقولاً عندما يختار إنهاء العقد مبكراً (أو يتسبب بأية صورة أخرى في حدوث الإنهاء المبكر).

تطبيق75. توضح الأمثلة التالية التدفقات النقدية التعاقدية التي تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ولا تُعد قائمة الأمثلة هذه شاملة.

أداة	التحليل
الأداة أ الأداة أ هي سند له تاريخ استحقاق معلن. ويتم ربط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بمؤشر تضخم العملة التي تم بها إصدار الأداة. الربط بالتضخم لم يتم رفعه مالياً والمبلغ الأصلي محمي.	التدفقات النقدية التعاقدية هي –فقط –الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وربط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بمستوى مؤشر تضخم غير مرفوع مالياً يعيد تعيين القيمة الزمنية للنقود إلى المستوى الحالي. وبعبارة أخرى، فإن معدل الفائدة على الأدوات يعكس الفائدة "الحقيقية". وعليه، تُعد مبالغ الفائدة مقابلاً نظير القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم. ومع ذلك، إذا كان قد تم ربط دفعات الفائدة بمؤشر متغير آخر مثل أداء المدين (مثلا العجز أو الفائض للمدين) أو بمؤشر حقوق ملكية، فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (ما لم ينتج عن الربط بنتائج أداء المدين تعديل يعوض فقط حامل الأداة مقابل التغيرات في المخاطر الإئتمانية للأداة، بحيث تكون التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة). وذلك لأن التدفقات النقدية التعاقدية تعكس عائداً لا يتفق مع ترتيب إقراض أساس (أنظر فقرة التنفيذ 63).

الأداة ب الأداة ب هي أداة بمعدل فائدة متغير لها تاريخ استحقاق معلن تسمح للمقترض باختيار معدل الفائدة السوقي على أساس مستمر. على سبيل المثال، يستطيع المقترض، في كل تاريخ لإعادة تعيين معدل الفائدة، اختيار دفع معدل الفائدة لثلاثة أشهر، المستخدم في الإقراض بين البنوك لأجل مدته ثلاثة أشهر أو معدل الفائدة لشهر واحد المستخدم في الإقراض بين البنوك لأجل مدته شهر واحد.	التدفقات النقدية التعاقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم طالما أن الفائدة المدفوعة على مدى عمر الأداة تعكس مقابلاً نظير القيمة الزمنية للنقود والمخاطر الإئتمانية المرتبطة بالأداة ومقابل مخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الأخرى، إضافة إلى هامش ربح (أنظر فقرة التنفيذ 63). ولا تؤدي حقيقة أن معدل الفائدة المستخدم في الإقراض بين البنوك تتم إعادة تعيينه خلال فترة عمر الأداة إلى عدم تأهيل الأداة. ومع ذلك، إذا كان باستطاعة المقترض اختيار دفع معدل فائدة لشهر واحد تتم إعادة تعيينه كل ثلاثة أشهر، فإن معدل الفائدة تتم إعادة تعيينه بتكرار لا يطابق فترة معدل الفائدة. وتبعاً لذلك، يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود. وبالمثل، فإذا كان للأداة معدل فائدة تعاقدي يستند إلى أجل يمكن أن يتجاوز الفترة المتبقية من عمر الأداة (على سبيل المثال، إذا كانت أداة بأجل استحقاق خمس سنوات تدفع معدلاً متغيراً يتم إعادة تعيينه دورياً ولكنه يعكس دائماً أجل استحقاق خمس سنوات)، فإن عنصر القيمة الزمنية للنقود يتم تعديله. وذلك لأن الفائدة واجبة السداد في كل فترة تكون غير مربوطة بفترة الفائدة. في مثل هذا الحالات، يجب على المنشأة تقييم التدفقات النقدية التعاقدية نوعياً وكمياً مقابل تلك التي على أداة تكون مماثلة من جميع النواحي، باستثناء أن معدل الفائدة يطابق فترة الفائدة، لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية هي فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. (ولكن أنظر فقرة التنفيذ 71 للإرشادات بشأن معدلات الفائدة المنظمة). على سبيل المثال، عند تقييم سند بأجل خمس سنوات يدفع معدل فائدة متغير تتم إعادة تعيينه كل ستة أشهر ولكنه يعكس دائماً أجل استحقاق خمس سنوات، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان التدفقات النقدية التعاقدية على أداة تتم إعادة تعيينها كل ستة أشهر إلى معدل فائدة لستة أشهر ولكنها بخلاف ذلك مماثلة. وينطبق نفس التحليل إذا كان المقترض يستطيع الاختيار ما بين معدلات فائدة متنوعة معلن عنها من قبل المقرض (مثلا يستطيع المقترض الاختيار ما بين معدل الفائدة

	المتغير لشهر واحد المعلن عنه من قبل المقرض ومعدل الفائدة المتغير لثلاثة اشهر المعلن عنه من قبل المقرض).
الأداة ج الأداة ج هي سند له تاريخ استحقاق معلن وتدفع معدل فائدة سوقي متغير. ومعدل الفائدة المتغير ذلك له حد أقصى.	التدفقات النقدية التعاقدية لكل من: (أ) الأداة التي لديها معدل فائدة ثابت؛ (ب) الأداة التي لديها معدل فائدة متغير هي دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم طالما أن الفائدة تعكس المقابل نظير القيمة الزمنية للنقود ومقابل المخاطر الإئتمانية المرتبطة بالأداة خلال أجل الأداة ومقابل مخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الأخرى، إضافة إلى هامش ربح. (أنظر فقرة التنفيذ 63). وتبعاً لذلك، فإن الأداة التي هي عبارة عن توليفة من (أ) و (ب) (مثل سند بمعدل فائدة له حد أقصى) يمكن أن يكون لها تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. إن مثل هذا الشرط التعاقدي قد يقلص من تغاير التدفق النقدي من خلال تعيين حد لمعدل الفائدة المتغير (على سبيل المثال، حد أقصى أو حد أدنى لمعدل الفائدة) أو قد يزيد من تغاير التدفق النقدي نظراً لأن المعدل الثابت يصبح متغيراً.
الأداة د الأداة د هي قرض مع حق الرجوع الكامل ومُؤَمّن بضمان.	حقيقة أن القرض مع حق الرجوع الكامل مُؤَمّن بضمان لا تؤثر في حد ذاتها في تحليل ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.
الأداة هـ تم إصدار الأداة هـ من قبل بنك مُنَظّم ولها تاريخ استحقاق معلن. تدفع الأداة معدل فائدة ثابت وجميع التدفقات النقدية التعاقدية ليست اختيارية. ومع ذلك، يخضع المُصدر لتشريع يسمح أو يتطلب من سلطة وطنية لحل النزاعات أن تفرض خسائر على حملة أدوات معينة، بما في ذلك الأداة هـ، في حالات معينة. على سبيل المثال، فإن للسلطة	يحلل حامل الأداة الشروط التعاقدية للأداة المالية لتحديد ما إذا كان ينشأ عنها تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم وبالتالي فهي تتفق مع ترتيب إقراض أساس. لن يأخذ هذا التحليل في الحسبان المدفوعات التي تنشأ فقط نتيجة لصلاحية السلطة الوطنية لحل النزاعات فرض خسائر على حامل الأداة هـ. وذلك لأن تلك الصلاحية والدفعات الناتجة ليست شروطاً تعاقدية للأداة المالية. في المقابل، فإن التدفقات النقدية التعاقدية لن تكون فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت الشروط التعاقدية للأداة المالية تسمح للمصدر أو لمنشأة أخرى أو تتطلب منه أو منها فرض خسائر على حامل الأداة (مثلا تخفيض المبلغ الاسمي أو

الوطنية لحل النزاعات صلاحية تخفيض المبلغ الاسمي للأداة هـ أو تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمصدر إذا ما قررت السلطة الوطنية لحل النزاعات أن المصدر لديه صعوبات مالية شديدة، وأنه بحاجة إلى رأس مال نظامي إضافي أو قررت أنه "فاشل".	تحويل الأداة إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمصدر) طالما أن تلك الشروط التعاقدية حقيقية، حتى ولو كان احتمال فرض مثل هذه الخسائر بعيداً.

تطبيق76. توضح الأمثلة التالية التدفقات النقدية التعاقدية التي لا تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وقائمة الأمثلة هذه ليست شاملة.

أداة	التحليل
الأداة (و) الأداة (و) هي سند قابل للتحويل إلى عدد ثابت من أدوات حقوق ملكية المصدر.	يحلل حامل الأداة السند القابل للتحويل في مجمله. التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لأنها تعكس عائداً لا يتفق مع ترتيب إقراض أساس (أنظر فقرة التنفيذ 63)؛ أي أن العائد مربوط بقيمة حقوق ملكية المصدر.
الأداة ز الأداة ز هي قرض يدفع معدل فائدة عكسي حر (أي أن معدل الفائدة له علاقة عكسية بمعدلات الفائدة في السوق).	التدفقات النقدية التعاقدية لا تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. لا تُعد مبالغ الفائدة مقابلاً نظير القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم.

الأداة ح الأداة ح هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق ولكن يمكن للمصدر شراء الأداة في أي وقت من الأوقات ودفع المبلغ الاسمي لحامل الأداة مضافاً إليه الفائدة المستحقة الواجبة. الأداة ح تدفع معدل فائدة السوق ولكن دفع الفائدة لا يمكن أن يتم ما لم يكن المصدر قادراً على الإلتزام بالوفاء مباشرة بعد الدفع. لا تستحق فائدة إضافية على الفائدة المؤجلة.	التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وذلك لأن المصدر قد يكون مطالباً بتأجيل دفعات الفائدة ولا تستحق فائدة إضافية على مبالغ الفائدة الإضافية تلك. ونتيجة لذلك، فإن مبالغ الفائدة لا تُعد مقابلاً نظير القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم. وإذا استحقت فائدة على المبالغ المؤجلة، فإن التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. إن حقيقة أن الأداة ح هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق لا تعني في حد ذاتها أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. في الواقع، للأداة التي ليس لها تاريخ استحقاق خيارات تمديد مستمرة (متعددة). ومثل هذه الخيارات قد ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت دفعات الفائدة إلزامية ويجب دفعها بشكل دائم. كما وأن حقيقة أن الأداة ح قابلة للشراء لا يعني أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم ما لم تكن قابلة للشراء بمبلغ لا يمثل ما يقارب دفع المبلغ الأصلي والفائدة على ذلك المبلغ الأصلي القائم. وحتى لو كان المبلغ القابل للشراء يتضمن مبلغاً يعوض بشكل معقول حامل الأداة مقابل الإنهاء المبكر للأداة، فإن التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (أنظر أيضاً فقرة التنفيذ 74).

تطبيق77. في بعض الحالات، قد يكون لأصل مالي تدفقات نقدية تعاقدية توصف بأنها المبلغ الأصلي والفائدة ولكن تلك التدفقات النقدية لا تمثل دفع المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم كما هو موضح في الفقرات 40(ب)، و41(ب) و42 من هذا المعيار.

تطبيق78. قد يكون هذا هو الحال إذا كان الأصل المالي يمثل إستثماراً في أصول معينة أو تدفقات نقدية وعليه فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تكون فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. على سبيل المثال، إذا كانت الشروط التعاقدية تنص على زيادة التدفقات النقدية من الأصل المالي كلما زاد عدد السيارات التي تستخدم طريقاً معيناً برسوم مرور، فإن تلك التدفقات النقدية التعاقدية لا تتفق مع ترتيب إقراض أساس. ونتيجة لذلك، فإن الأداة لا تستوفي الشرط الوارد في الفقرتين 40(ب) و41(ب). ويمكن أن يكون هذا هو الحال عندما

تقتصر مطالبة الدائن على أصول محددة من أصول المدين أو على التدفقات النقدية من أصول محددة (على سبيل المثال، أصل مالي "بدون حق الرجوع").

تطبيق79. وبالرغم من ذلك، فإن حقيقة أن الأصل المالي بدون حق الرجوع لا تمنع بالضرورة في حد ذاتها أن يكون الأصل المالي مستوفياً للشرط الوارد في الفقرتين 40(ب) و41(ب). وفي مثل تلك الحالات، فإن الدائن يكون مطالباً بإجراء تقويم ('تفحص') للأصول الأساس المحددة أو التدفقات النقدية لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي يتم تصنيفها على أنها دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وإذا كانت شروط الأصل المالي تؤدي إلى نشوء أي تدفقات نقدية أخرى أو تحد من التدفقات النقدية بطريقة لا تتفق مع الدفعات التي تمثل المبلغ الأصلي والفائدة، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين 40(ب) و41(ب). وسواءً كانت الأصول الأساس هي أصول مالية أو أصول غير مالية فإن ذلك لا يؤثر في حد ذاته على هذا التقييم.

تطبيق80. لا تؤثر خاصية التدفق النقدي التعاقدي على تصنيف الأصل المالي عندما يمكن أن يكون لها فقط أثر طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي. وللقيام بهذا التحديد، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر المحتمل لخاصية التدفق النقدي التعاقدي في كل فترة تقرير، وبشكل مجمع، على مدى فترة عمر الأداة المالية. بالإضافة إلى ذلك، عندما يمكن أن يكون لخاصية التدفق النقدي التعاقدي أثر أكبر من طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية (سواءً في فترة تقرير واحدة أو بشكل مجمع) ولكن خاصية التدفق النقدي تلك ليست حقيقية، فإنها لا تؤثر على تصنيف الأصل المالي. وتكون خاصية التدفق النقدي غير حقيقية إذا كانت تؤثر على التدفقات النقدية التعاقدية للأداة فقط عند وقوع حدث نادر جدا، وغير عادي إلى حد كبير ومن غير المحتمل حدوثه.

تطبيق81. في ما يقارب كل معاملة إقراض يتم ترتيب أداة الدائن بحسب تاريخ الاستحقاق بالنسبة إلى أدوات الدائنين الآخرين للمدين. إن الأداة التي تكون تالية الاستحقاق بالنسبة للأدوات أخرى قد يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كان عدم الدفع من قبل المدين يُعد خرقاً للعقد وكان لحامل الأداة حقاً تعاقدياً في المبالغ غير المدفوعة من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم حتى في حالة إفلاس المدين. على سبيل المثال، فإن المبلغ مستحق التحصيل من المدينين التجاريين، والذي يصنف دائنه على أنه دائن عام، يتأهل على أن لديه دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ويكون هذا هو الحال حتى عندما يصدر المدين قروضاً تكون مُؤَمّنة بضمان رهني، وهو ما يمنح حامل الدين ذلك، في حالة الإفلاس، الأولوية على مطالبات الدائن العام فيما يتعلق بالضمان الرهني ولكنه لا يؤثر على الحق التعاقدي للدائن العام في المبلغ الأصلي غير المدفوع والمبالغ الأخرى واجبة السداد.

الأدوات المربوطة تعاقديا

تطبيق82. في بعض أنواع المعاملات، قد يحدد المصدر أولوية الدفعات لحملة الأصول المالية باستخدام أدوات متعددة مربوطة تعاقدياً تُحدِث تركزات للمخاطر الإئتمانية (شرائح). ولكل شريحة ترتيب بحسب توالي الاستحقاق والذي يحدد الترتيب الذي يتم به تخصيص أي تدفقات نقدية متولدة من قبل المصدر إلى الشريحة. وفي هذه الحالات، يكون لحملة الشريحة الحق في دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم فقط إذا كان المصدر قد ولد تدفقات نقدية كافية للوفاء بالشرائح الأعلى مرتبة.

تطبيق83. في مثل هذه المعاملات، يكون للشريحة خصائص تدفق نقدي تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم فقط في الحالات التالية:

(أ) كانت الشروط التعاقدية للشريحة التي يتم تقييمها لأغراض التصنيف (دون تفحص التجمع الأساس من الأصول المالية) تؤدي إلى نشوء تدفقات نقدية تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (على سبيل المثال، معدل الفائدة على الشريحة غير مربوط برقم قياسي لسلعة)؛

(ب) كان للتجمع الأساس من الأدوات المالية خصائص التدفق النقدي المبينة في فقرتي التنفيذ 85 و86؛

(ج) كان التعرض للمخاطر الإئتمانية في التجمع الأساس من الأدوات المالية والمتأصلة في الشريحة مساوياً أو أقل من التعرض للمخاطر الإئتمانية للتجمع الأساس من الأدوات المالية (على سبيل المثال، إذا كان التصنيف الإئتماني للشريحة التي يتم تقييمها لأغراض التصنيف مساوياً أو أعلى من التصنيف الإئتماني الذي ينطبق على شريحة واحدة مولت التجمع الأساس من الأدوات المالية).

تطبيق84. يجب على المنشأة التفحص إلى أن تتمكن من تحديد التجمع الأساس من الأدوات التي تنشئ (بدلاً من تجاوز) التدفقات النقدية. ويكون هذا هو التجمع الأساس من الأدوات المالية.

تطبيق85. يجب أن يتضمن التجمع الأساس واحدة أو أكثر من الأدوات التي يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تطبيق86. يجب أن يتضمن التجمع الأساس من الأدوات المالية أيضاً أدوات:

(أ) تقلص من تقلب التدفق النقدي للأدوات الواردة في فقرة التنفيذ 85، وعندما تُضم إلى الأدوات الواردة في فقرة التنفيذ 84، ينتج عنها تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (على سبيل المثال، حد أعلى أو حد أدنى لمعدل الفائدة أو عقد يقلص من المخاطر الإئتمانية على بعض أو على جميع الأدوات الواردة في فقرة التنفيذ 85)؛ أو

(ب) تضبط التدفقات النقدية للشرائح مع التدفقات النقدية لتجمع الأدوات الأساس الواردة في فقرة التنفيذ 85 لمعالجة الفروق فقط في الحالات التالية دون سواها:

(1) ما إذا كان معدل الفائدة ثابتاً أم متغيراً؛ أو
(2) العملة التي يتم بها تقويم التدفقات النقدية، بما في ذلك التضخم في تلك العملة؛ أو
(3) توقيت التدفقات النقدية.

تطبيق87. إذا كانت أية أداة في التجمع لا تستوفي الشروط الواردة في فقرة التنفيذ 85 أو فقرة التنفيذ 86، فإن الشرط الوارد في فقرة التنفيذ 83(ب) لا يكون مستوفىً. وللقيام بهذا التقييم، فإنه ليس ضرورياً القيام بتحليل تفصيلي لكل أداة في التجمع على حدة. ومع ذلك، يجب على المنشأة استخدام الحكم المهني والقيام بتحليل كافٍ لتحديد ما إذا كانت الأدوات في التجمع تستوفي الشروط الواردة في فقرتي التنفيذ 85–86. (أنظر أيضاً فقرة التنفيذ 80 للإرشادات بشأن خصائص التدفق النقدي التعاقدي التي لها أثر طفيف فقط.)

تطبيق88. إذا كان حامل الأداة لا يستطيع تقييم الشروط الواردة في فقرة التنفيذ 83 عند الإعتراف الأولي، فيجب قياس الشريحة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وإذا كان التجمع الأساس من الأدوات يمكن أن يتغير بعد الإعتراف الأولي بحيث لا يكون في استطاعة التجمع استيفاء الشروط الواردة في فقرتي التنفيذ 85–86، فإن الشريحة لا تكون مستوفية للشروط الواردة في فقرة التنفيذ 83 ويجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وبالرغم من ذلك إذا كان التجمع الأساس يتضمن أدوات مضمونة بأصول لا تستوفي الشروط الواردة في فقرتي التنفيذ 85–86، فإن القدرة على تملك مثل هذه الأصول يجب عدم أخذها في الحسبان لأغراض تطبيق هذه الفقرة ما لم تكن المنشأة قد اقتنت الشريحة بقصد السيطرة على الضمان الرهني.

خيار تخصيص أصل مالي أو إلتزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

تطبيق89. مع مراعاة الشروط الواردة في الفقرتين 44 و46، فإن هذا المعيار يسمح للمنشأة بتخصيص أصل مالي، أو إلتزام مالي، أو مجموعة من أدوات مالية (أصول مالية أو إلتزامات مالية أو كليهما) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز شريطة أن ينتج عن ذلك معلومات أكثر ملاءمة.

تطبيق90. إن قرار المنشأة تخصيص أصل مالي أو إلتزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز يُعد مشابهاً لاختيار سياسة محاسبية (على الرغم من أنه على خلاف اختيار السياسة المحاسبية، ليس مطلوباً تطبيقه بشكل ثابت على جميع المعاملات المشابهة). وعندما يكون للمنشأة مثل هذا الاختيار، فإن الفقرة 12 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 تتطلب أن ينتج عن السياسة المختارة أن تقدم البيانات المالية معلومات معروضة عرضاً عادلاً وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة، أو أدائها المالي أوتدفقاتها النقدية. على سبيل المثال، في حالة تخصيص إلتزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فإن الفقرة 46 تبين حالتين يتم فيهما استيفاء المتطلب بتقديم معلومات أكثر ملاءمة. وبناءً عليه، ولكي تختار المنشأة مثل هذا التخصيص وفقاً للفقرة 46، فإنه يلزم المنشأة إثبات أنه يقع ضمن نطاق إحدى هاتين الحالتين (أو كليهما).

تخصيص يزيل أو يقلص، بشكل كبير، عدم تماثل محاسبي

تطبيق91. يتم تحديد قياس أصل مالي أو إلتزام مالي وتصنيف التغيرات المثبتة في قيمته العادلة بحسب تصنيف البند وما إذا كان البند جزءاً من علاقة تحوط مخصصة. ومثل تلك المتطلبات قد تحدث عدم اتساق في القياس أو الاعتراف (الذي يشار إليه في بعض الأحيان على أنه "عدم تماثل محاسبي") عندما، على سبيل المثال، في غياب التخصيص على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، يتم تصنيف الأصل المالي عند قياسه لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز ويتم لاحقاً قياس الإلتزام، الذي تعده المنشأة على أنه ذو صلة، بالتكلفة المطفأة (مع عدم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة). وفي مثل هذه الحالات، قد تخلص المنشأة أن بياناتها المالية ستقدم معلومات أكثر ملاءمة إذا تم قياس كل من الأصل والإلتزام على أنهما بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

تطبيق92. تظهر الأمثلة التالية متى يمكن أن يتم استيفاء هذا الشرط. وفي جميع الحالات، يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لتخصيص أصول مالية أو إلتزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز فقط إذا كانت تستوفي المبدأ الوارد في الفقرة 44 أو الفقرة 46(أ):

(أ) منشأة لديها إلتزامات بموجب عقود تأمين يجمع قياسها بين المعلومات الحالية والأصول المالية التي تعتبر أنها ذات صلة والتي كان سيتم قياسها في حالات أخرى إما بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية أو من خلال التكلفة المطفأة.

(ب) منشأة لديها أصول مالية، أوعليها إلتزامات مالية أو كليهما تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، والتي ينشأ عنها تغيرات عكسية في القيمة العادلة تميل إلى معادلة بعضها البعض. وبالرغم من ذلك، بعض الأدوات فقط هي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (على سبيل المثال، تلك التي تُعد مشتقات، أو تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة). كما قد يكون هذا هو حال عدم استيفاء متطلبات محاسبة التحوط لأنه، على سبيل المثال، لم يتم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة 129.

(ج) منشأة لديها أصول مالية، أو عليها إلتزامات مالية أو كليهما تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، والتي ينشأ عنها تغيرات عكسية في القيمة العادلة تميل إلى معادلة بعضها البعض ولا يتأهل أي من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية للتخصيص على أنها أداة تحوط لأنه لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وعلاوة على ذلك، ففي غياب محاسبة التحوط يوجد عدم اتساق كبير في الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر. على سبيل المثال، تكون المنشأة قد مولت مجموعة محددة من القروض من خلال إصدار سندات يُتاجر فيها تميل التغيرات في قيمتها العادلة إلى معادلة بعضها البعض. وبالاضافة إلى ذلك، فإنه إذا كانت المنشأة تقوم، بشكل منتظم، بشراء وبيع السندات، ولكن نادراً ما تقوم بشراء أو بيع القروض، فإن التقرير عن كل من القروض والسندات بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز يزيل عدم الاتساق في توقيت الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الذي ينشأ بخلاف ذلك

عن قياس كل منهما بالتكلفة المطفأة والاعتراف بمكسب أو خسارة في كل مرة تتم فيها إعادة شراء سند.

تطبيق93. في حالات مثل تلك الموضحة في الفقرة السابقة، فإن تخصيص الأصول المالية والإلتزامات المالية، عند الاعتراف الأولي، التي بخلاف ذلك لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز قد يزيل أو يقلص، بشكل كبير عدم اتساق القياس أو الاعتراف وينتج معلومات أكثر ملاءمة. ولأغراض عملية، لا يلزم المنشأة الدخول في نفس الوقت تماماً في جميع الأصول والإلتزامات التي ينشأ عنها عدم اتساق في القياس أو الاعتراف. ويسمح بتأخير معقول شريطة أن يتم تخصيص كل معاملة وأي معاملات متبقية من المتوقع حدوثها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز عند الاعتراف الاولي.

تطبيق94. إنه ليس من المقبول أن يتم، فقط، تخصيص بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية، التي ينشأ عنها عدم الاتساق، على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان القيام بذلك لا يزيل عدم الاتساق أو يقلصه، بشكل كبير، ومن ثم لا ينتج عنه معلومات أكثر ملاءمة. وبالرغم من ذلك، فإنه من المقبول أن يتم، فقط، تخصيص بعض من عدد من الأصول المالية المتشابهة أو الإلتزامات المالية المتشابهة إذا كان القيام بذلك يحقق تقليصاً كبيراً (ومن المحتمل تقليص أكبر بالمقارنة بالتخصيصات الآخرى المسموح بها) في عدم الاتساق. على سبيل المثال، افترض أن منشأة عليها عدد من الإلتزامات المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها 100وحدة عملة ولديها عدد من الأصول المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها 50 وحدة عملة ولكن يتم قياسها على أساس مختلف. يمكن للمنشأة تقليص عدم الاتساق في القياس، بشكل كبير، من خلال تخصيص جميع الأصول، عند الاعتراف الأولي، ولكن تخصيص فقط بعض الإلتزامات (على سبيل المثال، إلتزامات منفردة يبلغ مجموعها 45 وحدة عملة) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ومع ذلك، نظراً لأن التخصيص بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز يمكن تطبيقه فقط على كامل الأداة المالية، فإنه يجب على المنشأة، في هذا المثال، تخصيص واحد أو أكثر من الإلتزامات في مجملها. ولا تستطيع المنشأة تخصيص عنصر من إلتزام (التغيرات في القيمة العادلة التي تنسب إلى عنصر واحد من المخاطر فقط مثل التغيرات في معدل فائدة قياسي) أو جزء من إلتزام (أي نسبة مئوية منه).

مجموعة من إلتزامات مالية أو من أصول مالية وإلتزامات مالية تدار ويتم تقييم أدائها على أساس القيمة العادلة

تطبيق95. يمكن للمنشأة إدارة وتقييم أداء مجموعة من إلتزامات مالية أو من أصول مالية وإلتزامات المالية بمثل تلك الطريقة التي ينتج فيها عن قياس تلك المجموعة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز معلومات أكثر ملاءمة. والتركيز في هذاه الحالة هو على طريقة إدارة المنشأة للأداء وتقييمها له، وليس على طبيعة أدواتها المالية.

تطبيق96. على سبيل المثال، يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لتخصيص إلتزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كانت تستوفي المبدأ الوارد في الفقرة 46(ب) ويكون لدى المنشأة أصول مالية وعليها إلتزامات مالية والتي تتشارك في واحد أو أكثر من المخاطر وتلك المخاطر تتم إدارتها وتقييمها على أساس القيمة العادلة وفقاً للسياسة الموثقة لإدارة الأصل والإلتزام. ويمكن أن يكون المثال على ذلك منشأة تكون قد أصدرت 'منتجات مهيكلة' تتضمن مشتقات مُدْمَجة متعددة وتدير المخاطر الناتجة على أساس القيمة العادلة باستخدام خليط من الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة.

تطبيق97. كما ذكر أعلاه، فإن هذا الشرط يعتمد على طريقة إدارة المنشأة وتقييمها لأداء مجموعة الأدوات المالية قيد الدراسة. وبناءً عليه، (مع مراعاة مطلب التخصيص عند الاعتراف الأولي) يجب على المنشأة، التي تخصص إلتزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز على أساس هذا الشرط، تخصيص جميع الإلتزامات المالية المؤهلة، التي تتم إدارتها وتقييمها معاً على هذا النحو.

تطبيق98. لا يلزم أن يكون توثيق استراتيجية المنشأة شاملاً ولكن ينبغي أن يكون كافياً للتدليل على الإلتزام بالفقرة 46(ب). ومثل هذا التوثيق ليس مطلوباً لكل بند منفرد، ولكن يمكن أن يكون على أساس محفظة. على سبيل المثال، إذا كان نظام أداء الإدارة لأحد الأقسام – حسب موافقة كبار موظفي إدارة المنشأة – يبرهن بوضوح على أن أداءه يتم تقييمه على هذا الأساس، فليس مطلوباً إجراء توثيق إضافي للبرهنة على الإلتزام بالفقرة 46(ب).

المشتقات المُدمجة

تطبيق99. عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد مختلط مع وجود عقد أصلي لا يعد أصلاً ضمن نطاق هذا المعيار، فإن الفقرة 9 تتطلب من المنشأة أن تحدد أي مشتقات مُدمجة، وأن تُقييم ما إذا كان مطلوباً فصلها عن العقد الأصلي، وأن تقوم بقياس تلك المشتقات المطلوب فصلها بالقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي، ولاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

تطبيق100. إذا لم يكن للعقد الأصلي تاريخ استحقاق منصوص عليه أو محدد مسبقاً وكان يعبر عن حصة متبقية في صافي أصول المنشأة، عندئذ فإن خصائصه الاقتصادية ومخاطره تكون هي تلك الخاصة بأداة حقوق الملكية، ويلزم أن تمتلك المشتقة المُدمجة خصائص حقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة نفسها لكي يمكن اعتبار أنها مرتبطة بشكل وثيق. وإذا لم يكن العقد الأصلي أداة حقوق ملكية وكان يستوفي تعريف أداة مالية، عندئذ فإن خصائصه الاقتصادية ومخاطره تكون هي تلك الخاصة بأداة دين.

تطبيق101. يتم فصل المشتقة المُدمجة التي لا تمثل عقد خيار (مثل عقد آجل أو مبادلة مُدمج) عن عقدها الأصلي على أساس شروطها المنصوص عليها أو الضمنية الأساس، بحيث ينتج عن ذلك أن تكون لها قيمة عادلة صفرية عند الاعتراف الأولي. ويتم فصل المشتقة المُدمجة المُستندة إلى عقد خيار (مثل خيار بيع أو شراء أو حد أقصى أو حد أدني أو مبادلة مُدمجة)

عن عقدها الأصلي على أساس شروط ميزة الخيار المنصوص عليها. ويكون المبلغ المسجل الأولي للأداة الأصلية هو المبلغ المتبقي بعد فصل المشتقة المُدمجة.

تطبيق102. بشكل عام، تعامل المشتقات المتعددة المُدمجة في عقد مختلط واحد على أنها مشتقة مُدمجة مركبة واحدة. وبالرغم من ذلك، تتم المحاسبة عن المشتقات المُدمجة، التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28) بشكل منفصل عن تلك المصنفة على أنها أصول أو إلتزامات. بالاضافة إلى ذلك، إذا كان لعقد مختلط أكثر من مشتقة مُدمجة واحدة وكانت تلك المشتقات تتعلق بتعرضات لمخاطر مختلفة ويمكن فصلها بسهولة ومستقلة عن بعضها البعض، فإنه تتم المحاسبة عنها، بشكل منفصل، عن بعضها البعض.

تطبيق103. لا تُعد الخصائص الاقتصادية لمشتقة مُدمجة ومخاطرها مرتبطة، بشكل وثيق، بالعقد الأصلي (الفقرة 49(أ)) في الأمثلة التالية. وفي هذه الأمثلة، وبافتراض استيفاء الشروط الواردة في الفقرة 49(ب) و(ج)، فإن المنشأة تحاسب عن المشتقة المُدمجة، بشكل منفصل، عن عقدها الأصلي.

(أ) خيار بيع مُدمج في أداة تُمكّن حاملها من مطالبة المُصدر بإعادة استملاك الأداة مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى يختلف على أساس التغير في السعر أو الرقم القياسي لحقوق ملكية أو سلعة لا تُعد مرتبطة، بشكل وثيق، بأداة الدين الأصلية.

(ب) خيار أو شرط تلقائي بتمديد الأجل المتبقي حتى استحقاق أداة دين لا يُعد مرتبطاً، بشكل وثيق، بأداة الدين الأصلية ما لم يكن هناك تعديل متزامن على معدل الفائدة السوقي الحالي التقريبي وقت التمديد. وإذا أصدرت المنشأة أداة دين وقام حامل أداة الدين تلك بكتابة خيار شراء أداة الدين لطرف آخر، فإن المُصدر يعد خيار الشراء على أنه تمديد لأجل استحقاق أداة الدين شريطة أن يكون بالإمكان مطالبة المُصدر بالمشاركة في أو تسهيل تسويق أداة الدين نتيجة لممارسة خيار الشراء.

(ج) الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي المربوطة بالرقم القياسي لحقوق الملكية والمُدمجة في أداة دين أو عقد تأمين أصلي، يتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي بقيمة أدوات حقوق الملكية، لا تعد مرتبطة بشكل وثيق، بالأداة الأصلية نظراً لأن المخاطر المتأصلة في الأداة الأصلية وفي المشتقة المُدمجة ليست متشابهة.

(د) الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي المربوطة بالرقم القياسي لسلعة والمُدمجة في أداة دين أو عقد تأمين أصلي، يتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي بالرقم القياسي لسعر سلعة (الذهب مثلا) لا تُعد مرتبطة، بشكل وثيق، بالأداة الأصلية نظراً لأن المخاطر المتأصلة في الأداة المضيفة وفي المشتقة المُدمجة ليست متشابهة.

(هـ) خيار الشراء أو البيع أو خيار الدفع مقدماً المُدمج في عقد دين أو عقد تأمين أصلي لا يعد مرتبطاً، بشكل وثيق، بالعقد الأصلي ما لم يكن:

(1) سعر ممارسة الخيار مساوٍ تقريباً في كل تاريخ ممارسة للتكلفة المطفأة لأداة الدين المضيفة أو للمبلغ المسجل لعقد التأمين الأصلي؛ أو

(2) سعر الممارسة لخيار الدفع مقدماً يعوض المقرض عن مبلغ يصل إلى القيمة الحالية التقريبية للفائدة الضائعة للأجل المتبقي من العقد الأصلي. والفائدة الضائعة هي حصيلة ضرب المبلغ الأصلي المدفوع مقدماً في فرق معدل الفائدة. وفرق معدل الفائدة هو الزيادة في معدل الفائدة الفعلية للعقد الأصلي على معدل الفائدة الفعلية الذي تتسلمه المنشأة في تاريخ الدفع مقدماً إذا أعادت استثمار المبلغ الأصلي المدفوع مقدماً في عقد مشابه للأجل المتبقي من العقد الأصلي.

يتم تقييم ما إذا كان خيار الشراء أو البيع مرتبطاً بشكل وثيق، بعقد الدين الأصلي أم لا قبل فصل عنصر حقوق الملكية من أداة دين القابلة للنقل إلى نقد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

(و) المشتقات الائتمانية التي تكون مُدمجة في أداة دين مضيفة وتسمح لطرف واحد ('المستفيد') بتحويل المخاطر الائتمانية لأصل مرجعي معين، والذي قد لا يكون مملوكاً لها، إلى طرف آخر ("الضامن") لا تُعد مرتبطة، بشكل وثيق، بأداة الدين الأصلية. وتسمح مثل هذه المشتقات الائتمانية للضامن بتحمل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأصل المرجعي دون أن تمتلكه بشكل مباشر.

تطبيق104. مثال لعقد مختلط هو أداة مالية تمنح حاملها الحق في إعادة بيع الأداة المالية إلى المصدر في مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى والذي يتغير على أساس التغير في الرقم القياسي لحقوق ملكية أو لسلعة يمكن أن يزيد أو ينخفض ("أداة قابلة للإعادة"). وما لم يخصص المصدر عند الاعتراف الأولي الأداة القابلة للإعادة على أنها إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فإنه مطالب بموجب الفقرة 49 بفصل المشتقة المُدمجة (أي دفعة المبلغ الأصلي المربوطة برقم قياسي) وذلك لأن العقد الأصلي هو أداة دين بموجب فقرة التنفيذ 100 ودفعة المبلغ الأصلي المربوطة برقم قياسي لا تُعد مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين المضيفة بموجب فقرة التنفيذ 103(أ). ونظراً لأن دفعة المبلغ الأصلي يمكن أن تزداد أو تنخفض، فإن المشتقة المُدمجة تُعد مشتقة ليست خياراً والتي يتم ربط قيمتها بالمتغير الأساس.

تطبيق105. في حالة أداة دين قابلة للإعادة يمكن إعادة بيعها في أي وقت مقابل نقد مساوٍ لنصيب تناسبي من قيمة صافي أصول المنشأة (مثل وحدات في صندوق استثمار مشترك برأس مال مفتوح أو بعض المنتجات الاستثمارية المربوطة بالوحدات)، فإن أثر فصل مشتقة مُدمجة والمحاسبة

عن كل مكون هي قياس العقد المختلط بمبلغ الاسترداد الذي يكون واجب السداد في نهاية فترة التقرير إذا مارس حامل الأداة حقه في إعادة بيع الأداة إلى المصدر.

تطبيق106. تكون الخصائص الاقتصادية لمشتقة مُدْمَجَة ومخاطرها مرتبطة، بشكل وثيق، بالخصائص الاقتصادية للعقد الأصلي ومخاطره في الأمثلة الآتية. في هذه الأمثلة، لا تحاسب المنشأة عن المشتقة المُدمجة بشكل منفصل عن العقد الأصلي.

(أ) مشتقة مُدمجة الأساس فيها هو معدل فائدة أو الرقم القياسي لمعدل فائدة يمكن أن يغير مبلغ الفائدة الذي يدفع بخلاف ذلك أو يتم استلامه على عقد دين أصلي بفائدة أو عقد تأمين مرتبط، بشكل وثيق، بالعقد الأصلي إلا إذا كان من الممكن أن تتم تسوية العقد المختلط بطريقة لا يسترد فيها حامله ما يقارب جميع استثماره المعترف به أو أنه يمكن للمشتقة المُدمجة، على الأقل، مضاعفة معدل العائد المبدئي لحملها على العقد الأصلي ويمكن أن ينتج عنها معدل عائد، على الأقل، ضعف ما يكون عليه العائد في السوق لعقد بنفس شروط العقد الأصلي.

(ب) حد أعلى أو حد أدنى لمعدل الفائدة، مُدمج في عقد دين أو عقد تأمين، مرتبط، بشكل وثيق، بالعقد الأصلي، شريطة أن يكون الحد الأعلى عند معدل الفائدة في السوق أو أعلى منه وأن يكون الحد الأدنى عند معدل الفائدة في السوق أو أدنى منه وذلك عند إصدار العقد، وألا يتم رفع الحد الأعلى أو الحد الأدنى فيما يتعلق بالعقد الأصلي. وبالمثل، فإن الأحكام التي يتضمنها عقد لشراء أو بيع أصل (مثل سلعة) الذي يضع حداً أعلى وحداً أدنى للسعر الذي يتم دفعه أو استلامه مقابل الأصل يكونان مرتبطين، بشكل وثيق، بالعقد الأصلي إذا كان كل من الحد الأعلى والحد الأدنى غير مجزيان منذ البداية ولم يتم رفعهما.

(ج) مشتقة عملات أجنبية مُدمجة تقدم تدفقاً من دفعات المبلغ الأصلي أو الفائدة المُقومة بعملة أجنبية ومدمجة في أداة دين أصلية (على سبيل المثال، سند ثنائي العملة) تعد مرتبطة، بشكل وثيق، بأداة الدين المضيفة. ومثل هذه المشتقات ليست منفصلة عن الأداة المضيفة نظراً لأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 "*آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية*" يتطلب الاعتراف بمكاسب وخسائر العملة الأجنبية من البنود النقدية ضمن الفائض أو العجز.

(د) مشتقة عملات أجنبية مُدمجة في عقد أصلي هو عقد تأمين أو ليس أداة مالية (مثل عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يكون السعر فيه مُقوماً بعملة أجنبية) تُعد مرتبطة، بشكل وثيق، بالعقد الأصلي شريطة أن لا يتم رفعها، وألا تتضمن ميزة خيار، وأن تتطلب أن تكون الدفعات بإحدى العملات الآتية:

(1) العملة الوظيفية لأي طرف أساس في ذلك العقد؛

(2) العملة التي تُقوم بها عادة سعر السلعة أو الخدمة التي يتم استملاكها أو تقديمها في المعاملات التجارية حول العالم (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام)؛ أو

(3) العملة التي تستخدم عموماً في عقود شراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الاقتصادية التي تتم فيها معاملة (مثلا عملة مستقرة وسائلة نسبياً تستخدم عموماً في المعاملات التجارية المحلية أو في التجارة الخارجية).

(هـ) خيار الدفع مقدماً المُدمج في متاجرة فقط بالفائدة أو متاجرة فقط بالمبلغ الأصلي يعد مرتبطاً بشكل وثيق بالعقد الأصلي شريطة أن يكون العقد الأصلي (1) قد نتج بشكل أولي عن فصل الحق في استلام التدفقات النقدية التعاقدية للأداة المالية التي، هي في حد ذاتها وبذاتها، لم تتضمن مشتقة مُدمجة، و(2) لا يتضمن أي شروط ليست موجودة في عقد الدين الأصلي.

(و) المشتقة المُدمجة في عقد إيجار مضيف تعد مرتبطة بشكل وثيق بالعقد الأصلي إذا كانت المشتقة المُدمجة (1) رقماً قياسياً مرتبطاً بالتضخم مثل رقم قياسي لدفعات الإيجار يكون مربوطاً بالرقم القياسي لأسعار المستهلك (شريطة ألا يتم رفع الإيجار وأن يكون الرقم القياسي مرتبطاً بالتضخم في البيئة الاقتصادية للمنشأة ذاتها) أو (2) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى مبيعات ذات صلة أو (3) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى معدلات فائدة متغيرة.

(ز) ميزة الربط بالوحدة المُدمجة في أداة مالية مضيفة أو عقد تأمين أصلي تعد مرتبطة بشكل وثيق بالأداة الأصلية أو العقد الأصلي إذا كانت الدفعات المُقومة بالوحدة يتم قياسها بالقيم الجارية للوحدة والتي تعكس القيم العادلة لأصول الصندوق الاستثماري. إن ميزة الربط بالوحدة تُعد شرطاً تعاقدياً يتطلب دفعات مقوّمة بوحدات صندوق استثماري داخلي أو خارجي.

(ح) المشتقة المُدمجة في عقد تأمين تعد مرتبطة بشكل وثيق بعقد التأمين الأصلي إذا كانت المشتقة المُدمجة وعقد التأمين الأصلي مترابطين بحيث لا تستطيع المنشأة قياس المشتقة المدمجة بشكل منفصل (أي بدون أخذ العقد الأصلي في الحسبان).

أدوات تنطوي على مشتقات مُدمجة

تطبيق107. كما ورد في فقرة التنفيذ 99، عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد مختلط ولا يكون العقد الأصلي أصلاً يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويكون مع مشتقة مدمجة واحدة أو أكثر، فإن الفقرة 49 تتطلب من المنشأة أن تحدد أي من مثل هذه المشتقات المدمجة، وأن تقييم ما إذا كان مطلوباً فصلها عن العقد الأصلي، وأن تقوم بقياس تلك المشتقات المطلوب فصلها، بالقيمة العادلة عند لاعتراف الأولي ولاحقاً. ويمكن أن تكون هذه المتطلبات أكثر تعقيداً، أو ينتج عنها قياسات يمكن الاعتماد عليها بشكل أقل، بالمقارنة في حال تم قياس مجمل الأداة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ولذلك السبب فإن هذا المعيار يسمح بتخصيص مجمل العقد المختلط على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

تطبيق108. يمكن استخدام مثل هذا التخصيص سواءً كانت الفقرة 49 تتطلب فصل الأدوات المشتقة عن العقد الأصلي أو تمنع مثل هذا الفصل. وبالرغم من ذلك فإن الفقرة 51 لا تبرر تخصيص العقد المختلط على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في الحالات المبينة في الفقرة 51(أ) و(ب) لأن القيام بذلك لا يقلل التعقيد أو يزيد في إمكانية الاعتماد على القياس.

إعادة تقييم المشتقات المُدمجة

تطبيق109. وفقاً للفقرة 49، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان مطلوباً فصل مشتقة مُدمجة عن العقد الأصلي والمحاسبة عنها على أنها مشتقة عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد لأول مرة. ويحظر إعادة التقويم اللاحق ما لم يكن هناك تغير في شروط العقد يعدل بشكل كبير التدفقات النقدية التي تكون بخلاف ذلك مطلوبة بموجب العقد، وفي تلك الحالة فإن إعادة التقييم تكون مطلوبة. تحدد المنشأة ما إذا كان تعديل التدفقات النقدية كبيراً من خلال الأخذ في الحسبان المدى الذي تكون عنده التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مرتبطة بالمشتقة المدمجة، أو القدر الذي تغير به العقد الأصلي أو كليهما وما إذا كان التغير كبيراً بالنسبة إلى التدفقات النقدية المتوقعة، سابقاً، من العقد.

تطبيق110. لا تطبق فقرة التنفيذ 109 على المشتقات المُدمجة في العقود التي يتم استملاكها ضمن:

(أ) اندماج أعمال في القطاع العام؛

(ب) تجميع منشآت أو أعمال تخضع لسيطرة مشتركة؛

(ج) تأسيس مشروع مشترك وفقاً لتعريفه الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37 "*الترتيبات المشتركة*".

إعادة تصنيف الأصول المالية

تطبيق111. تتطلب الفقرة 54 من المنشأة إعادة تصنيف الأصول المالية إذا قامت المنشأة بتغيير نموذج أعمالها لإدارة تلك الأصول المالية. من المتوقع أن تكون مثل هذه التغييرات نادرة جداً. وتحدد الأدارة العليا للمنشأة مثل هذه التغييرات كنتيجة لتغييرات خارجية أو داخلية ويجب أن تكون مهمة بالنسبة لعمليات المنشأة ويمكن التدليل عليها للأطراف الخارجية. وبناءً عليه، سوف يحدث التغيير في نموذج أعمال المنشأة فقط إما عندما تبدأ المنشأة، أو توقف، تنفيذ نشاط يُعد مهماً بالنسبة لعملياتها؛ على سبيل المثال، عندما تكون المنشأة قد قامت باستملاك، أو استبعاد أو إنهاء خط أعمال. وتشتمل أمثلة التغيير في نموذج الأعمال على ما يلي:

(أ) وكالة حكومية تمدد قروضها الممنوحة لمالكي الأعمال الصغيرة ولديها نموذج أعمال لبيع محافظ القروض للمنشآت الخاصة بخصم بسبب دورة التحصيل طويلة الأجل لتلك القروض. تُبرم المنشأة عقداً طويل الأجل مع طرف آخر وهو مقدم خدمات تحصيل. ولم تعد محافظ الدين معروضة للبيع، حيث إنها مُحتفظ بها بغرض تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية بمساعدة مقدم خدمات التحصيل.

(ب) إدارة حكومية تقرر إنهاء دعمها لصناعة السيارات المحلية الخاصة بها عن طريق التوقف عن تقديم قروض مميزة. لا تصدر هذه الإدارة أي قروض جديدة وتعمل جادة على التسويق لبيع محفظة القرض الخاصة بها.

تطبيق112. يجب إحداث التغيير في هدف نموذج أعمال المنشأة قبل تاريخ إعادة التصنيف. على سبيل المثال، إذا قررت شركة فيدرالية (اتحادية) للرهن العقاري والإسكان في 15 فبراير إغلاق أعمالها لخدمات الرهن العقاري للأفراد وبناءً عليه يجب عليها إعادة تصنيف جميع الأصول المالية المتأثرة في 1 ابريل (أي أول يوم من فترة التقرير التالية للمنشأة)، فإنه يجب على المنشأة، بعد 15 فبراير، عدم قبول أعمال جديدة لخدمات الرهن العقاري للأفراد أو بخلاف ذلك مزاولة أنشطة تتفق مع نموذج أعمالها السابق.

تطبيق113. لا يعد ما يلي تغييرات في نموذج الأعمال:

(أ) تغيير في القصد المتعلق بأصول مالية معينة (حتى في حالات التغييرات المهمة في ظروف السوق).

(ب) الاختفاء المؤقت لسوق معينة للأصول المالية.

(ج) تحويل أصول مالية بين أجزاء من المنشأة لها نماذج أعمال مختلفة.

القياس

معاملات الإيرادات غير التبادلية

تطبيق114. يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 الاعتراف الأولي وقياس الأصول والإلتزامات المالية الناتجة عن الإيرادات من المعاملات غير التبادلية. وقد تنشأ الأصول الناتجة عن إيرادات المعاملات غير التبادلية من الترتيبات التعاقدية والترتيبات غير التعاقدية على حدٍ سواء (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 فقرات التنفيذ 20 و21). وإذا نتجت تلك الأصول من ترتيبات تعاقدية وكانت بخلاف ذلك تلبي متطلبات تعريف الأدوات المالية، فإنه:

(أ) يتم الاعتراف بها أولياً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23؛

(ب) يتم قياسها أولياً:

(1) بالقيمة العادلة باستخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23؛

(2) وضع تكاليف المعاملات بالحسبان والتي يمكن عزوها مباشرة لاستملاك الأصول المالية وفقاً للفقرة 57 من هذا المعيار، في حال قياس الأصل لاحقاً بغير القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

القياس الأولي

القياس الأولي للأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرات 57–59)

تطبيق115. عادة ما تكون القيمة العادلة لأداة مالية عند الاعتراف الأولي هي سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المقدم أو المستلم، انظر أيضاً فقرة التنفيذ 117). ومع ذلك، إذا كان جزء من المقابل المُقدم أو المُستلم هو نظير شيء بخلاف الأداة المالية، فإنه يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للأداة المالية باستخدام تقنية تقييم (انظر فقرات التنفيذ 149–154). على سبيل المثال، فإن القيمة العادلة لقرض أو لمبلغ مستحق التحصيل طويل الأجل لا يحمل فائدة، يمكن قياسها على أنها القيمة الحالية لجميع المتحصلات النقدية المستقبلية المخصومة باستخدام معدل (معدلات) الفائدة السائدة في السوق لأداة مشابهة (مشابهة من حيث العملة، والأجل، ونوع معدل الفائدة والعوامل الآخرى) لها تصنيف ائتماني مشابه. وأي مبلغ إضافي يتم إقراضه يُعد مصروفاً أو تخفيضاً في الدخل ما لم يتأهل للاعتراف به على أنه نوع آخر من الأصول.

تطبيق116. إذا قامت المنشأة باستحداث قرض بمعدل فائدة غير معدل السوق (مثلاً 5 في المائة في حين أن معدل السوق لقروض مشابهة هو 8 في المائة)، وتسلمت رسم إنشاء القرض على أنه تعويض، فإن المنشأة تقوم بالاعتراف بالقرض بقيمته العادلة، أي بالصافي بعد خصم الرسم الذي تستلمه.

تطبيق117. عادة ما يكون سعر المعاملة هو أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الاعتراف الأولي. وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تختلف عن سعر المعاملة كما هو مذكور في الفقرة 58، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن تلك الأداة في ذلك التاريخ كما يلي:

(أ) بالقياس المطلوب بموجب الفقرة 57، إذا كان هناك دليل على تلك القيمة العادلة من خلال سعر معلن في سوق نشطة لأصل أو إلتزام مماثل (أي مدخل المستوى 1) أو بالاستناد إلى طريقة تقويم تستخدم فقط بيانات من الأسواق الممكن رصدها. ويجب على المنشأة الاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وسعر المعاملة على أنه مكسب أو خسارة.

(ب) في جميع الحالات الأخرى، بالقياس المطلوب بموجب الفقرة 57، المعدل لتأجيل الفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وسعر المعاملة لجميع الحالات الأخرى. وبعد الاعتراف الأولي، يجب على المنشأة الاعتراف بذلك الفرق المؤجل على أنه مكسب أو خسارة فقط بالقدر الذي يكون ناشئاً عن تغير في عامل (بما في ذلك الوقت) يأخذه المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل أو الإلتزام.

لا تطبق متطلبات هذه الفقرة على القروض الميسرة أو أدوات حقوق الملكية التي تنتج عن المعاملات غير التبادلية وفقاً لما هو محدد في فقرات التنفيذ من 118 إلى 130.

القروض الميسرة

تطبيق118. تمنح المنشأة القروض الميسرة أو تحصل عليها بأقل من شروط السوق. وقد تنتج الشروط الأقل من الشروط السائدة في السوق من الفائدة و/أو الامتيازات الرئيسية. وتشمل الأمثلة على القروض الميسرة التي تمنح بأقل من شروط االسوق القروض التي تمنح للدول النامية، والمزارع الصغيرة، وقروض الطلبة التي تمنح للطلبة المؤهلين لدخول الجامعات أو الكليات وقروض الإسكان التي تمنح للأسر ذات الدخل المنخفض. وقد تحصل المنشآت على قروض ميسرة، على سبيل المثال، من وكالات التنمية وغيرها من المنشآت الحكومية.

تطبيق119. ويختلف منح القروض الميسرة أو الحصول عليها عن التنازل عن الديون المستحقة على منشأة ما أو لها. هذا التمييز هام لأنه يؤثر على ما إذا كان سيتم أخذ الشروط التي هي أقل من الشروط السائدة في السوق في الحسبان عند الاعتراف أو القياس الأولي بالقرض بدلاً من اعتبارها قياس لاحق أو إلغاء اعتراف.

تطبيق120. الغرض من القروض الميسرة في البداية هو منح الموارد أو الحصول عليها بأقل من الشروط السائدة في السوق. أما التنازل عن الدين فينتج عن القروض التي مُنحت أو تم الحصول عليها أولياً وفقاً للشروط السائدة في السوق ولكن مع تغير الغرض من القرض بالنسبة لأي من الطرفين بعد الحصول على القرض أو منحه أولياً. على سبيل المثال، قد تقرض الحكومة نقداً لمنشأة غير هادفة للربح بغرض أن يتم سداد القرض بالكامل وفقاً لشروط السوق. ومع ذلك، قد تشطب الحكومة لاحقاً جزءاً من ذلك القرض. ولا يعد ذلك قرضاً ميسراً حيث إن الغرض من القرض منذ البداية هو منح إئتمان لمنشأة ما وفقاً للمعدلات السائدة في السوق. وتتعامل المنشأة مع الشطب اللاحق للقرض باعتباره تنازل عن الدين وتطبق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 (انظر الفقرات 12–34).

تطبيق121. توجد عدة خصائص مشتركة بين القروض الميسرة وبين القروض التي تنشاء على أنها منخفضة إئتمانياً. وتحدد طبيعة القرض، ميسراً أم أنه منخفض إئتمانياً، ما إذا كان سيتم الاعتراف بالفرق بين سعر المعاملة والقيمة العادلة للقرض على أنه تيسير أو خسارة إئتمانية في بيان الأداء المالي.

تطبيق122. وتعتمد حقيقة ما إذا كان القرض ميسراً أم أنه تم إنشاؤه على أنه منخفض إئتمانياً على جوهر القرض. وقصد دمج مكون غير تبادلي في المعاملة، مثل نقل الموارد، يشير إلى أن القرض ميسر. ويدمج المكون غير التبادلي في المعاملة من خلال منح القرض بأقل من الشروط السائدة في السوق. وعلى النقيض، القروض المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً هي القروض التي وقع بشأنها حدث واحد أو أكثر من الأحداث التي لها آثار سيئة على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي.

تطبيق123. بما أن القروض الميسرة تمنح أو يتم الحصول عليها بأقل من الشروط السائدة في السوق، لا يمكن أن يكون سعر المعاملة عند الاعتراف الأولي هو قيمتها العادلة. ولذلك عند الاعتراف الأولي، تحلل المنشأة جوهر القرض الممنوح أو المستلك إلى مكوناته، وتحاسب عن تلك المكونات بالاستعانة بالمبادئ الواردة في فقرتي التنفيذ 124 و126 أدناه.

تطبيق124. تقيم المنشأة أولياً ما إذا كان جوهر القرض الميسر هو في حقيقته قرضاً، أم معاملة غير تبادلية، أم مساهمة من المالكين أم أنه توليفة مما سبق، وذلك من خلال تطبيق المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 والفقرات 42–58 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23. فإذا حددت المنشأة أن المعاملة ، أو جزء منها، تمثل قرضاً، فعليها أن تُقييم ما إذا كان سعر المعاملة يمثل القيمة العادلة للقرض عند الاعتراف الأولي. وتحدد المنشأة القيمة العادلة للقرض باستخدام المبادئ الواردة في فقرات التنفيذ 144–155. وفي حال عدم تمكن المنشأة من تحديد القيمة العادلة من خلال الرجوع لسوق نشط، فإنها تستخدم تقنية تقييم. ويمكن تحديد القيمة العادلة باستخدام تقنية تقييم من خلال خصم جميع المتحصلات النقدية المستقبلية باستخدام معدل الفائدة السائد في السوق بالنسبة لقرض مماثل (انظر فقرة التنفيذ 115).

تطبيق125. يتم التعامل مع أي فرق بين القيمة العادلة للقرض وسعر المعاملة (متحصلات القرض) وفقاً لما يلي:

(أ) عند حصول المنشأة على القرض، تتم المحاسبة عن الفرق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23.

(ب) عندما تمنح المنشأة القرض، يتم التعامل مع الفرق على أنه مصروف في الفائض أو العجز عند الاعتراف الأولي، إلا إذا كان القرض هو عبارة عن معاملة مع المالكين، بصفتهم مالكين. وعندما يكون القرض هو عبارة عن معاملة مع المالكين بصفتهم، على سبيل المثال، عندما تقدم منشأة مسيطرة قرضاً ميسراً لمنشأة مسيطر عليها، قد يمثل الفرق مساهمة رأس مالية، بمعنى أنه استثمار في منشأة وليس مصروفاً.

توجد أمثلة توضيحية في فقرة التنفيذ 54 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 إضافة إلى فقرات الأمثلة من 153 إلى 161 المرافقة لهذا المعيار.

تطبيق126. بعد تقييم جوهر القرض الميسر وقياس مكون القرض بالقيمة العادلة، تُقييم المنشأة لاحقاً تصنيف القرض الميسر وفقاً للفقرات 39–44 وتقيس القروض الميسرة وفقاً للفقرات 61–65.

تطبيق127. في بعض الظروف قد يُمنح قرضاً ميسراً وهو في نفس الوقت قرض منشأ منخفض إئتمانياً. على سبيل المثال، قد تمنح الحكومة قروضاً بشروط ميسرة على أساس متكرر لمقترض لم يتمكن تاريخياً من السداد بالكامل. وإذا كان القرض الميسر منخفض إئتمانياً، تقيس المنشأة الأداة بالقيمة العادلة بما في ذلك الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني للأداة. تطبق المنشأة فقرة التنفيذ 125(ب) للمحاسبة عن أجزاء المكون وتعترف بالخسائر الإئتمانية والعنصر الميسر بالكامل باعتباره تيسيراً.

أدوات حقوق الملكية التي تنشأ عن المعاملات غير التبادلية

تطبيق128. في القطاع العام، يمكن استخدام الاستثمار في حقوق الملكية بطريقة تسمح للمنشأة بتقديم التمويل أو التمويل المُدعّم لمنشأة قطاع عام أخرى. وفي مثل هذه المعاملات، عادة ما لا يتوفر سوق نشط لمثل تلك الاستثمارات (بمعنى أنه ليس لأداة الملكية سوق معلن)، ولا توجد توقعات بتدفقات نقدية مستقبلية، أو أنها توقعات محدودة، من الاستثمار إلى جانب الاسترداد

المحتمل من قبل المنشأة المُصدرة. يقدم النقد من قبل المنشأة المستثمرة للمنشأة المستثمر فيها بشكل عام لتعزيز الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمنشأة المستثمر فيها. وقد تشمل الأمثلة على هذه الاستثمارات مساهمات العضوية في بنك تنمية، أو استثمار أدوات ملكية في منشأة قطاع عام أخرى تقدم برامج أو خدمات اجتماعية معينة (مثل الملاجئ والإسكان المدعوم ومساعدات المشروعات الصغيرة، وما إلى ذلك).

تطبيق129. عند الاعتراف الأولي بتلك المعاملات، تحلل المنشأة جوهر الترتيب وتُقيّم ما إذا كان الهدف من البداية هو منح موارد أو الحصول عليها بطريقة المعاملة غير التبادلية. وفي حدود كون المعاملة، أو مكون المعاملة، معاملة غير تبادلية، تتم محاسبة أي أصول أو إيرادات ناتجة عن المعاملة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23. وتعترف المنشأة التي تقدم الموارد بالمبلغ على أنه مصروف في الفائض أو العجز عند الاعتراف الأولي.

تطبيق130. وفي حدود نشوء أداة حقوق الملكية من المعاملة، أو مكون من مكونات المعاملة، في نطاق هذا المعيار، يتم الاعتراف بها أولياً بالقيمة العادلة وفقاً للفقرة 57. ويتم قياس أداة حقوق الملكية لاحقاً وفقاً للفقرات 61–63. وإذا لم يكن للأداة سوق نشط، تنظر المنشأة في تقنيات التقييم وفي المدخلات الواردة في فقرات التنفيذ 149–155 وذلك لتحديد القيمة العادلة.

تقييم الضمانات المالية الصادرة من خلال المعاملة غير التبادلية

تطبيق131. الضمانات المالية التعاقدية (أو الضمانات التعاقدية في جوهرها) هي فقط التي تقع في نطاق هذا المعيار (انظر فقرات التنفيذ 3 و4 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28). ولا تدخل الضمانات غير التعاقدية في نطاق هذا المعيار حيث إنها لا تلبي متطلبات تعريف الأداة المالية. ينص هذا المعيار على متطلبات الاعتراف والقياس الخاصة فقط بمُصدري عقود الضمانات المالية.

تطبيق132. في الفقرة 9، يُعرف "عقد الضمان المالي" على أنه "عقد يطلب من المصدر بموجبه أن يسدد مدفوعات معينة ليعوض الحامل الأداة عن الخسارة التي تكبدها جرّاء عدم سداد أحد المدينين للدفعات عند استحقاقها وفقاً للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين." ووفقاً لمتطلبات هذا المعيار، يطلب الاعتراف بعقود الضمان المالي، مثلها مثل الأصول والإلتزامات المالية الأخرى، أولياً بالقيمة العادلة. تقدم الفقرات 66–68 من هذا المعيار تعليقات وإرشادات عن تحديد القيمة العادلة وهي التعليقات التي تُكمّلها إرشادات التنفيذ في فقرات التنفيذ 144–155. والقياس اللاحق لعقود الضمانات المالية يكون بالأعلى من بين مبلغ بدل الخسارة المحدد وفقاً للفقرات 73–93 والمبلغ المعترف به أولياً مطروحاً منه، حسب الاقتضاء، الإطفاء التراكمي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 "*الإيرادات من المعاملات التبادلية*".

تطبيق133. في القطاع العام، عادة ما تقدم الضمانات من خلال المعاملات غير التبادلية، بمعنى أنها تقدم بلا مقابل أو نظير مقابل اسمي. وبشكل عام يُقدم هذا النوع من الضمانات لتعزيز الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمنشأة. تشمل هذه الأغراض مشاريع دعم البنية التحتية، ودعم المنشآت التجارية في وقت الأزمات الاقتصادية، وضمان إصدار المنشآت للضمانات في مستويات أخرى من الحكومة والقروض للموظفين لتمويل السيارات التي لا تستخدم في أداء مهامهم كموظفين. وفي حال وجود مقابل لضمان مالي، على المنشأة أن تحدد ما إذا كان هذا المقابل ناتجاً عن معاملة تبادلية وما إذا كان المقابل يمثل قيمة عادلة. وإذا لم يكن المقابل يمثل قيمة عادلة، على المنشأة أن تعترف بالضمان المالي بمبلغ المقابل. ويكون القياس اللاحق بالمبلغ الأعلى من بين مبلغ بدل الخسارة المحدد وفقاً للفقرات 73–93 والمبلغ المعترف به أولياً، مطروحاً منه، حسب الاقتضاء، الإطفاء المتراكم المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9. وإذا خلصت المنشأة إلى أن المقابل ليس هو القيمة العادلة، تحدد المنشأة قيمة التسجيل عند الاعتراف الأولي بنفس الطريقة كما لو لم يكن قد تم دفع مقابل.

تطبيق134. عند الاعتراف الأولي، وفي حال عدم فرض أي رسوم أو عندما لا يكون المقابل هو القيمة العادلة، تنظر المنشأة أولاً فيما إذا كان هناك أسعار معلنة متاحة في سوق نشط لعقود الضمانات المالية مساوية مباشرة للعقد المالي المبرم. وتشمل أدلة السوق النشط المعاملات التجارية الأخيرة في السوق بين أطراف راغبة ومطلعة، والرجوع للقيمة العادلة الحالية لعقد ضمان مالي آخر له نفس القيمة على وجه التقريب لذلك العقد المقدم بدون مقابل أو بمقابل إسمي من قبل المُصدر. وحقيقة أنه تم إبرام عقد ضمان مالي بدون مقابل من قبل المدين للمُصدر، لا تشكل في حد ذاتها دليلاً شاملاً على عدم وجود سوق نشط. وقد تكون الضمانات متاحة من المُصدرين التجاريين، ولكن قد توافق منشأة قطاع عام على إبرام عقد ضمان مالي لعدد من الأسباب غير التجارية. على سبيل المثال، إذا لم يكن المدين قادراً على دفع رسوم تجارية، وبدء مشروع لتلبية أحد الأهداف لاجتماعية أو السياسية للمنشأة سيتعرض للخطر ما لم يُصدر عقد ضمان مالي، فقد يتم اللجوء لمنشأة قطاع عام أو منشأة حكومية لإصدار عقد ضمان مالي.

تطبيق135. في حال عدم وجود سوق نشط لعقد ضمان مكافئ مباشرة؛ تنظر المنشأة فيما إذا كانت تقنية التقييم بخلاف ملاحظة السوق النشط متاحة، وتقدم قياساً موثوقاً للقيمة العادلة. قد تعتمد تقنية التقييم على نماذج رياضية تراعي المخاطر المالية. على سبيل المثال، تضمن الحكومة المحلية ***و*** إصدار سند للبلدية ***س***. حيث إن البلدية ***س*** لديها ضمان مالي يدعم إصدارها للسند، وقسيمة سنداتها كانت ستصبح أقل إذا لم تكن مؤمنة من خلال ضمان حكومي. وهذا لأن الضمان يخفض ملف المخاطر لسندات المستثمرين. ويمكن تحديد رسوم الضمان من خلال استخدام الفرق الإئتماني بين المعدل الذي كان سيكون للقسيمة إذا لم يكن الإصدار مدعوماً بضمان حكومي، والمعدل في حال وجود الضمان. وإذا كان تحديد القيمة العادلة ممكناً، من خلال ملاحظة سوق نشط أو من خلال تقنية تقييم، تعترف المنشأة بالضمان

المالي بالقيمة العادلة في بيان المركز المالي وتعترف بمصروف بمبلغ مساوٍ في بيان الأداء المالي. وعند استخدام تقنية تقييم لا تعتمد على ملاحظة سوق نشط، فعلى المنشأة أن تطمئن إلى قدرتها على الاعتماد على مخرج أي نموذج لأنه موثوق وقابل للفهم.

تطبيق136. إذا لم يكن التوصل إلى قياس موثوق للقيمة العادلة ممكناً، من خلال الملاحظة المباشرة لسوق نشط ولا من خلال تقنية تقييم أخرى، يُطلب من المنشأة أن تقيس عقد الضمان المالي بمبلغ بدل الخسارة المحدد وفقاً للفقرات من 73 إلى 93.

القياس اللاحق

تطبيق137. إذا تم قياس أداة مالية، كان قد تم الاعتراف بها سابقاً على أنها أصل مالي، بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وكانت قيمتها العادلة تنخفض دون الصفر، فإنها إلتزام مالي يتم قياسه وفقاً للفقرة 45. ومع ذلك، فإن العقود المختلطة التي يكون فيها العقد الأصلي أصولاً تقع ضمن نطاق هذا المعيار تقاس دائماً وفقاً للفقرة 48.

تطبيق138. يوضح المثال التالي المحاسبة عن تكاليف المعاملات عند القياس الأولي واللاحق لأصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة مع قياس التغيرات من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 أو 41. تستملك المنشأة أصلاً مقابل 100 وحدة عملة مضافاً إليها عمولة شراء قدرها 2 وحدة عملة. في البداية، تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصل بمبلغ 102 وحدة عملة. تنتهي فترة التقرير بعد يوم، عندما يكون سعر الأصل المعلن في السوق 100 وحدة عملة. إذا تم بيع الأصل، تدفع عمولة قدرها 3 وحدة عملة. في ذلك التاريخ، تقيس المنشأة الأصل بمبلغ 100 وحدة عملة (دون اعتبار للعمولة المحتملة عند البيع) وتعترف بخسارة قدرها 2 وحدة عملة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. إذا تم قياس الأصل بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41، فإن تكاليف المعاملة يتم إطفاؤها إلى الفائض أو العجز باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

تطبيق139. يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالي أو الإلتزام المالي والاعتراف اللاحق بالمكسب والخسارة الموضحة في فقرة التنفيذ 117 متفقاً مع متطلبات هذا المعيار.

الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية وعقود تلك الاستثمارات

تطبيق140. يجب قياس جميع الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية وعقود تلك الأدوات بالقيمة العادلة. ومع ذلك، في حالات محدودة، قد تكون التكلفة تقديراً مناسباً للقيمة العادلة. وقد تكون تلك هي الحالة إذا كانت أحدث معلومات متاحة غير كافية لقياس القيمة العادلة، أو إذا كان هناك نطاقاً واسعاً من قياسات القيمة العادلة المحتملة وأن التكلفة تعبر عن أفضل تقدير للقيمة العادلة ضمن ذلك النطاق.

تطبيق141. تشمل المؤشرات على أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة:

(أ) تغير كبير في أداء الأعمال المُستثمر فيها بالمقارنة مع الموازنات أو الخطط أو المعالم.

(ب) تغيرات في توقع أنه سيتم تحقيق معالم المنتج التقني للأعمال المستثمر فيها.

(ج) تغير مهم، في السوق، لحقوق ملكية الأعمال المُستثمر فيها أو منتجاتها أو منتجاتها المحتملة.

(د) تغير مهم في الاقتصاد العالمي أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها الأعمال المُستثمر فيها.

(هـ) تغير مهم في أداء المنشآت المماثلة، أو في التقييمات التي تنطوي عليها السوق الكلية.

(و) شئون داخلية للأعمال المُستثمر فيها مثل الغش، أو الخلافات التجارية، أو الدعاوى القضائية أو التغييرات في الإدارة أو الاستراتيجية.

(ز) دليل من المعاملات الخارجية في حقوق ملكية الأعمال المُستثمر فيها، إما من قبل الأعمال المُستثمر فيها (مثل إصدار جديد لحقوق ملكية) أو من خلال تحويلات لأدوات حقوق ملكية بين أطراف أخرى.

تطبيق142. القائمة الواردة في فقرة التنفيذ 141 ليست شاملة. يجب على المنشأة استخدام جميع المعلومات بشأن أداء وعمليات الأعمال المُستثمر فيها التي تصبح متاحة بعد تاريخ الاعتراف الأولي. وبقدر وجود أي من هذه العوامل ذات الصلة، فإنها قد تبين أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة.

تطبيق143. التكلفة ليست أبداً أفضل تقدير للقيمة العادلة للاستثمارات في أدوات حقوق ملكية متداولة (أو عقود أدوات حقوق ملكية متداولة).

اعتبارات القياس بالقيمة العادلة

تطبيق144. يستند تعريف القيمة العادلة على افتراض أن المنشأة هي منشأة مستمرة دون أي نية أو حاجة للتصفية، أو لتقليص حجم عملياتها بشكل جوهري أو تنفيذ عملية بشروط مجحفة. وبالتالي لا تكون القيمة العادلة هي المبلغ الذي تستلمه المنشأة أو تدفعه في معاملة قسرية، أو تصفية غير طوعية أو بيع جبري. ومع ذلك، تعكس القيمة العادلة الجودة الإئتمانية للأداة.

تطبيق145. يستخدم هذا المعيار مصطلح "سعر العطاء" و"سعر الطلب" (والذي يشار إليه في بعض الأحيان "بسعر العرض الحالي") في سياق أسعار السوق المعلنة، ويستخدم مصطلح "الفرق بين سعر العطاء وسعر الطلب" للإشارة فقط لتكاليف المعاملة. أما التعديلات الأخرى للوصول إلى القيمة العادلة (مثل المخاطر الإئتمانية للطرف المقابل) فلم تدرج في مصطلح "الفرق بين العطاء–الطلب."

السوق النشط: السعر المعلن

تطبيق146. يُنظر إلى أداة مالية على أنها مُسعرة في سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة من خلال تبادل أو متعامل أو سمسار أو مجموعة صناعية أو خدمة تسعير أو وكالة تنظيمية، وكانت هذه الأسعار تمثل المعاملات في السوق، وكانت تحدث بصورة متكررة ومنتظمة على أساس تجاري. وتعرف القيمة العادلة من حيث السعر المتفق عليه من قبل

مشترٍ وبائع راغبين في معاملة تجارية. وهدف تحديد القيمة العادلة لأداة مالية يتم تداولها في سوق نشط هو الوصول إلى السعر الذي تتم به المعاملة في نهاية فترة التقرير الخاصة بهذه الأداة (بمعنى دون تعديل الأداة أو إعادة تقديمها) في السوق النشطة الأكثر فائدة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها بشكل فوري. ومع ذلك، تُعدل المنشأة السعر في السوق الأكثر فائدة لتعكس أي فرق في المخاطر الإئتمانية للطرف المقابل بين الأداة المتداولة في السوق والأداة التي تخضع للتقييم. ووجود سعر منشور في السوق النشط هو أفضل دليل على القيمة العادلة وفي حال وجوده يستخدم في قياس الأصل المالي أو الإلتزام المالي.

تطبيق147. السعر الملائم المعلن في السوق لأصل محتفظ به أو إلتزام سيتم إصداره هو في العادة سعر العطاء الحالي، وبالنسبة للأصل الذي سيتم استملاكه أو الإلتزام المحتفظ به، هو سعر الطلب. وعندما يكون لدى المنشأة أصولاً وإلتزامات بمخاطر مقاصة في سوق، فيمكنها استخدام السعر المتوسط باعتباره أساساً لتحديد القيمة العادلة لمراكز مقاصة المخاطر وتطبق سعر الطلب أو سعر العطاء على صافي المركز المفتوح حسب الاقتضاء. وفي حال عدم توفر أسعار الطلب والعطاء، فإن سعر أحدث المعاملات يقدم دليلاً على القيمة العادلة الحالية طالما أنه لا يوجد تغييراً هاماً في الظروف الاقتصادية منذ وقت المعاملة. فإذا تغيرت الظروف منذ وقت المعاملة (مثل التغيير في معدل الفائدة الخالي من المخاطر بعد آخر سعر معلن لسند حكومي)، تعكس القيمة العادلة التغير في الظروف من خلال الرجوع للأسعار الحالية أو معدلات الأدوات المالية المماثلة، حسب الاقتضاء. وعلى نفس المنوال، إذا تمكنت المنشأة من إثبات أن سعر آخر معاملة ليس القيمة العادلة، (على سبيل المثال لأنه يعكس المبلغ الذي ستحصل عليه المنشأة أو تدفعه في معاملة قسرية، أو تصفية غير طوعية أو بيع جبري)، يتم تعديل هذا السعر. والقيمة العادلة لمحفظة من محافظ الأدوات المالية هي نتاج عدد وحدات الأداة وسعرها المعلن. وفي حال عدم وجود سعر منشور ومعلن في السوق بالنسبة للأداة المالية بأكملها، ولكن توجد سوق نشطة لمكوناتها، تحدد القيمة العادلة على أساس أسعار السوق ذات العلاقة بالنسبة للمكونات.

تطبيق148. وإذا كان المعدل (وليس السعر) معلناً في سوق نشط، تستخدم المنشأة المعدل المعلن في سوق نشط على أنه مدخل في تقنية تقييم لتحديد القيمة العادلة. وإذا كان المعدل المعلن في السوق لا يشمل المخاطر الإئتمانية أو غيرها من العوامل التي كان المشاركون في السوق سيدرجونها عند تقييم الأداة، تدخل المنشأة تعديلات بناءً على تلك العوامل.

عدم وجود سوق نشط: تقنية التقييم

تطبيق149. إذا كان سوق الأداة المالية غير نشط، تحدد المنشأة القيمة العادلة باستخدام تقنية تقييم. تشمل تقنيات التقييم استخدام أحدث المعاملات في السوق على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، إن وجدت، والإشارة إلى القيمة العادلة الحالية لأداة أخرى مشابهة إلى كبير، وتحليل التدفقات النقدية المخصومة ونماذج تسعير عقود الخيار. وإذا كانت هناك تقنية تقييم مستخدمة بشكل متعارف عليه من قبل المشاركون في السوق لتسعير الأداة وبرهنت هذه التقنية على

أنها تقدم تقديراً موثوقاً للأسعار التي يتم الحصول عليها في المعاملات الفعلية في السوق، تستخدم المنشأة تلك التقنية.

تطبيق150. الهدف من استخدام تقنية تقييم هو تحديد السعر الذي كان سيحدد في تاريخ القياس في معاملة تجارية مدفوعاً باعتبارات المعاملات الاعتيادية. ويتم قياس القيمة العادلة على أساس نتائج تقنيات التقييم التي تحقق الاستخدام الأمثل لمدخلات السوق، وتعتمد بأقل قدر ممكن على المدخلات المتعلقة بالمنشأة. ومن المتوقع أن تصل تقنية التقييم إلى تقدير واقعي للقيمة العادلة إذا (أ). كانت تعكس بشكل معقول الكيفية التي من المتوقع أن يسعر بها السوق الأداة و(ب). كانت المدخلات المستخدمة في تقنية التقييم تمثل توقعات السوق بصورة معقولة وتقيس عوامل العائد على– المخاطر المتأصلة في الأداة المالية.

تطبيق151. وبناءً عليه، فإن تقنية التقييم (أ) تدمج جميع العوامل التي كان المشاركون في السوق سيأخذونها بالحسبان عند تحديد السعر و(ب) تكون متسقة مع المنهجيات الاقتصادية لتسعير الأدوات المالية. وبصفة دورية، تعايير المنشأة تقنيات التقييم وتختبر صلاحيتها باستخدام أسعار من أي معاملات حالية ملحوظة في السوق لنفس الأداة (بمعنى دون تعديل أو إعادة تقديم) أو اعتماداً على أي بيانات متاحة وملحوظة في السوق. وتحصل المنشأة على بيانات من السوق بشكل متسق في نفس السوق الذي تم فيه إنشاء الأداة أو شراؤها.

تطبيق152. الاستملاك أو الإنشاء الأولي لأصل مالي أو تحمل إلتزام مالي هو معاملة في السوق تقدم أساساً لتقدير القيمة العادلة للأداة المالية. وبشكل خاص، إذا كانت الأداة المالية هي أداة دين (قرض على سبيل المثال)، فيمكن تحديد قيمتها العادلة من خلال الرجوع إلى شروط السوق التي كانت قائمة في تاريخ استملاك الأداة أو إنشائها وشروط السوق الحالية أو معدلات الفائدة المفروضة حالياً من قبل المنشأة أو غيرها بالنسبة لنفس أدوات الدين (بمعنى نفس أجل الاستحقاق المتبقي، نمط التدفقات النقدية، والعملة، والمخاطر الإئتمانية، والضمان الرهني وأساس الفائدة). وبدلاً من ذلك، وشريطة عدم وجود تغيير في المخاطر الإئتمانية للمدين والفروق الإئتمانية المعمول بها بعد إنشاء أداة الدين، يمكن اشتقاق تقدير لمعدل الفائدة في السوق من خلال استخدام سعر فائدة قياسي يعكس جودة إئتمانية أفضل من أداة الدين الأساسية، مع الحفاظ على ثبات الفرق الإئتماني، والتعديل وفقاً للتغيير في سعر الفائدة القياسي من تاريخ الإنشاء. وإذا تغيرت الظروف منذ آخر معاملة في السوق، يتم تحديد التغيير المقابل في القيمة العادلة للأداة المالية التي تخضع للتقييم من خلال الرجوع للأسعار الحالية أو معدلات الأدوات المالية المماثلة، والتي تعدل حسب الاقتضاء، لأي فروقات عن الأداة التي تخضع للتقييم.

تطبيق153. قد لا تكون نفس المعلومات متاحة في جميع تواريخ القياس. على سبيل المثال، في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على قرض أو تستملك فيه أداة دين ليست متداولة في سوق نشط، يكون لدى المنشأة سعر معاملة يعد أيضاً سعر السوق. ومع ذلك، قد لا تكون هناك معلومات عن معاملات جديدة في تاريخ القياس اللاحق، ورغم أن المنشأة يمكنها تحديد المستوى العام لمعدلات الفائدة في السوق، فقد لا تعرف مستوى الإئتمان أو مخاطر الإئتمان أو المخاطر الأخرى التي كان سيأخذها المشاركون في السوق بالحسبان عند تسعير الأداة في ذلك التاريخ. وقد لا تكون لدى المنشأة معلومات من المعاملات الأخيرة تُمكّنها من تحديد الفرق الإئتماني الملائم على سعر الفائدة الأساسي الذي ستستخدمه لتحديد معدل الخصم لحساب القيمة الحالية. وسيكون من الملائم افتراض، في حال غياب دليل على العكس، أنه لم تحدث أي تغيرات في الفرق الذي كان قائماً في التاريخ الذي أنشئ فيه القرض. ومع ذلك، من المتوقع من المنشأة أن تقوم بجهود معقولة لتحدد ما إذا كان هناك دليل أنه كان هناك تغيير في تلك العوامل. وفي حال وجود دليل على التغيير، تنظر المنشأة في آثار التغيير عند تحديد القيمة العادلة للأداة المالية.

تطبيق154. عند تطبيق تحليل التدفقات النقدية المخصومة، تستخدم المنشأة معدل خصم أو أكثر مساوٍ للمعدلات السائدة للعائد على الأدوات المالية التي لها على وجه التقريب نفس الشروط والخصائص، بما في ذلك الجودة الإئتمانية للأداة، والمدة المتبقية التي تم بناءً عليها تحديد سعر الفائدة التعاقدي، والمدة المتبقية لسداد أصل المبلغ والعملة التي ستسخدم في السداد.

مدخلات تقنيات التقييم

تطبيق155. تجمع التقنية الملائمة لتقدير القيمة العادلة لأداة مالية معينة بين البيانات الملحوظة في السوق عن الأوضاع في السوق وغيرها من العوامل التي على الأرجح ستؤثر على القيمة العادلة للأداة. وتعتمد القيمة العادلة للأداة المالية على عامل واحد أو أكثر من العوامل التالية (وربما عوامل أخرى).

(أ) القيمة الزمنية للنقود (بمعنى الفائدة وفقاً للمعدل الأساسي أو المعدل في حال عدم وجود مخاطر). ويمكن عادة استخراج معدل الفائدة الأساسي من أسعار السندات الحكومية التي تمكن ملاحظتها والتي عادة ما تكون معلنة في المنشورات المالية. وتختلف تلك المعدلات عادة وفقاً للتواريخ المتوقعة للتدفقات النقدية المتوقعة على منحنى العائد لأسعار الفائدة بالنسبة لآفاق زمنية مختلفة. ولأسباب عملية، يمكن للمنشأة أن تستخدم معدل سوق مقبول عموماً وتمكن ملاحظته بسهولة، مثل معدل المبادلة، على أنه المعدل القياسي. (إذا كان المعدل المستخدم ليس هو معدل الفائدة في حال عدم وجود مخاطر، يتم تحديد التعديل الملائم للمخاطر الإئتمانية على أساس الأداة المالية على أساس مخاطرها الإئتمانية فيما يتعلق بالمخاطر الإئتمانية في هذا المعدل القياسي). في بعض الدول، قد تحمل السندات التي تصدرها الحكومات المركزية مخاطر إئتمانية كبيرة وقد لا تقدم أساس سعر فائدة قياسي ثابت للأدوات التي تحدد بعملة هذه الدول. قد يكون لبعض المنشآت في هذه الدول موقفاً إئتمانياً أفضل ومعدل اقتراض أكثر

انخفاضاً مقارنة بالحكومة المركزية. وفي هذه الحالة، يمكن تحديد معدلات الفائدة الأساسية بصورة أكثر ملائمة من خلال الإشارة إلى معدلات الفائدة بالنسبة للسندات المؤسسية عالية التصنيف التي تصدر بعملة دائرة الاختصاص المذكورة.

(ب) المخاطر الإئتمانية. يمكن اشتقاق الأثر على القيمة العادلة للمخاطر الإئتمانية (بمعنى العلاوة المضافة إلى سعر الفائدة الرئيسي بالنسبة لمخاطر الإئتمان) من الأسعار الملحوظة في السوق بالنسبة للأدوات المتداولة ذات الجودة الإئتمانية المختلفة أو من معدلات الفائدة القابلة للملاحظة التي يفرضها المقرضون على القروض ذات التصنيفات الإئتمانية المختلفة.

(ج) أسعار صرف العملات الأجنبية. توجد أسواق نشطة لمعظم العملات الرئيسية، وتعلن الأسعار يومياً في النشرات المالية.

(د) أسعار السلع. توجد أسعار سوق قابلة للملاحظة لمعظم السلع.

(هـ) أسعار أدوات الملكية. الأسعار (ومؤشرات الأسعار) لأدوات الملكية المتداولة تمكن ملاحظتها بسهولة في بعض الأسواق. ويمكن استخدام التقنيات المعتمدة على القيمة الحالية لتقدير سعر السوق الحالي لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار قابلة للملاحظة في السوق.

(و) التقلب (بمعنى حجم التغيرات المستقبلية في سعر الأداة المالية أو غيرها من العناصر). يمكن عادة تقدير مقاييس تقلب الأدوات نشطة التداول بصورة معقولة على أساس البيانات التاريخية للسوق باستخدام التقلبات التي تفرضها الأسعار الجارية في السوق.

(ز) مخاطر الدفع المسبق ومخاطر التسليم. أنماط الدفع المسبق المتوقعة بالنسبة للأصول المالية وأنماط التسليم المتوقعة بالنسبة للإلتزامات المالية التي يمكن تقديرها على أساس البيانات التاريخية. (القيمة العادلة للإلتزامات المالية التي يمكن تسليمها من قبل الطرف المقابل لا يمكن أن تكون أقل من القيمة الحالية لمبلغ التسليم – انظر الفقرة 68).

(ح) تكاليف خدمة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية. يمكن تقدير تكاليف الخدمة باستخدام مقارنات مع الأتعاب الحالية المفروضة من قبل مشاركون آخرون في السوق. إذا كانت تكاليف خدمة الأصل المالي أو الإلتزام المالي كبيرة وكان المشاركون الآخرون في السوق سيواجهون تكاليف قابلة للمقارنة، ينظر المُصدر في هذه التكاليف عند تحديد القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي. وعلى الأرجح ستكون القيمة العادلة في بداية الحق التعاقدي في الأتعاب المستقبلية مساوية لتكاليف الإنشاء التي تدفع لها، إلا إذا كانت الأتعاب المستقبلية وما يتعلق بها من تكاليف غير متوافقة مع العناصر القابلة للمقارنة في السوق.

قياس التكلفة المطفأة

طريقة الفائدة الفعلية

تطبيق156. عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، تحدد المنشأة الأتعاب التي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية. وقد لا يكون وصف الأتعاب مقابل خدمات مالية مؤشراً على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة. والأتعاب التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية تعامل على أنها تعديل على معدل الفائدة الفعلية، ما لم يتم قياس الأداة المالية بالقيمة

العادلة، والاعتراف بالتغير في القيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز. وفي تلك الحالات، يتم الاعتراف بالأتعاب على أنها إيراد أو مصروف عند الاعتراف الأولي بالأداة.

تطبيق157. تشمل الأتعاب التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية:

(أ) أتعاب الإنشاء التي تتسلمها المنشأة والمتعلقة بابتكار أو استملاك أصل مالي. قد تتضمن مثل هذه الأتعاب تعويضاً مقابل أنشطة مثل تقييم الحالة المالية للمقترض، وتقييم وتسجيل الضمانات والضمان الرهني وترتيبات الضمان الآخرى، والتفاوض على شروط الأداة، وإعداد المستندات ومعالجتها وإتمام المعاملة. وهذه الأتعاب تُعد جزءاً لا يتجزأ من إحداث ارتباط بالأداة المالية الناتجة.

(ب) أتعاب الارتباط التي تتسلمها المنشأة لإنشاء قرض عندما لا يتم قياس ارتباط القرض وفقاً للفقرة 45(أ) ويكون من المحتمل دخول المنشأة في ترتيب إقراض محدد. تعد هذه الأتعاب بمثابة تعويض مقابل الارتباط المستمر باستملاك أداة مالية. وإذا انقضى الارتباط دون تقديم المنشأة القرض، فإنه يتم الاعتراف بالأتعاب على أنها إيرادات عند إنقضائه.

(ج) أتعاب الإنشاء التي تدفع عند إصدار الإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة. هذه الأتعاب تعد جزءاً لا يتجزأ من إحداث ارتباط بإلتزام مالي. وتميز المنشأة الأتعاب والتكاليف التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية للإلتزام المالي عن أتعاب الإنشاء وتكاليف المعاملة المتعلقة بالحق في تقديم خدمات مثل خدمات إدارة استثمار.

تطبيق158. تشمل الأتعاب التي لا تُعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية لأداة مالية، وتتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9:

(أ) الأتعاب التي يتم تحميلها مقابل خدمة دين؛

(ب) أتعاب الارتباط لاستحداث قرض عندما يكون ارتباط القرض لا يتم قياسه وفقاً للفقرة 45(أ) ومن غير المحتمل أن يتم الدخول في ترتيب إقراض محدد؛

(ج) أتعاب القرض المشترك التي تتسلمها المنشأة التي تقوم بترتيب قرض ولا تبقي على جزء من حزمة القرض لنفسها (أو تبقي على جزء من معدل الفائدة الفعلية نفسه مقابل المخاطر المماثلة كما هو الحال بالنسبة للمشاركين الآخرين).

تطبيق159. عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، فإن المنشأة تقوم عموماً بإطفاء أي أتعاب أو نقاط يتم دفعها أو استلامها، وتكاليف المعاملة والعلاوات أو الخصومات الأخرى التي تدرج ضمن حساب معدل الفائدة الفعلية على مدار العمر المتوقع للأداة المالية. ومع ذلك، يتم استخدام فترة أقصر إذا كانت هذه الفترة هي التي ترتبط بها الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو أستلامها، أو تكاليف المعاملة، أو العلاوات أو الخصومات. وتكون هذه هي الحالة عندما يتم إعادة تسعير المتغير، الذي ترتبط به الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو أستلامها، أو تكاليف المعاملة، أو العلاوات أو الخصوم، إلى معدلات السوق قبل تاريخ الاستحقاق المتوقع

للأداة المالية. وفي هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء الملائمة هي الفترة التالية لتاريخ إعادة التسعير المذكور. على سبيل المثال، إذا كانت العلاوة أو الخصم على أداة مالية بمعدل معوم تمثل الفائدة التي استحقت على تلك الأداة المالية منذ آخر مرة تم دفع الفائدة، أو التغيرات في معدلات السوق منذ تم إعادة تعيين معدل الفائدة المعوم إلى معدلات السوق، فإنه يتم إطفاؤها حتى التاريخ التالي الذي يتم فيه إعادة تعيين الفائدة المعومة إلى معدلات السوق. وهذا لأن العلاوة أو الخصم ترتبط بالفترة حتى التاريخ التالي لإعادة تعيين الفائدة، نظراً لأنه في ذلك التاريخ تتم إعادة تعيين المتغير الذي ترتبط به العلاوة أو الخصم (أي معدلات الفائدة) إلى معدلات السوق. وبالرغم من ذلك، إذا نتجت العلاوة أو الخصم عن تغير في هامش الائتمان زيادة عن المعدل المعوم المحدد في الأداة المالية، أو متغيرات أخرى لا يتم إعادة تعيينها إلى معدلات السوق، فإنه يتم إطفاؤها على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.

تطبيق160. للأصول المالية التي لها معدلات معومة والإلتزامات المالية التي لها معدلات معومة، فإن إعادة التقدير الدوري للتدفقات النقدية، لتعكس التحركات في معدلات الفائدة في السوق، يعدل من معدل الفائدة الفعلية. وإذا تم الاعتراف بأصل مالي له معدل معوم أو إلتزام مالي له معدل معوم، بشكل أولي، بمبلغ مساوٍ للمبلغ الأصلي المستحق التحصيل أو السداد عند الاستحقاق، فإن إعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية لا يكون له عادة أثر مهم على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام.

تطبيق161. إذا نقحت المنشأة تقديراتها للمدفوعات أو المتحصلات (باستثناء التعديلات التي تتم وفقاً للفقرة 71 والتغيرات في تقديرات الخسائر الائتمانية المتوقعة)، فيجب عليها تعديل إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي أو التكلفة المطفأة للإلتزام المالي (أو لمجموعة من الأدوات المالية) ليعكس التدفقات النقدية التعاقدية الفعلية والمُقدرة المنقحة. وتقوم المنشأة بإعادة حساب إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي أو التكلفة المطفأة للإلتزام المالي على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية المُقدرة التي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأداة المالية (أو معدل الفائدة الفعلية مُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الائتماني المنخفض) أو، عندما يكون منطبقاً، معدل الفائدة الفعلية المُنقح محسوباً وفقاً للفقرة 139. ويتم الاعتراف بالتعديل ضمن الفائض أو العجز على أنه دخل أو مصروف.

تطبيق162. في بعض الحالات، يعد الأصل المالي ذا مستوى ائتماني منخفض عند الاعتراف الأولي نظراً لأن المخاطر الائتمانية عالية جداً، وفي حالة الشراء، أنه قد تم استملاكه بخصم كبير. والمنشأة مطالبة بإدراج الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية في تقدير التدفقات النقدية عند حساب معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية التي تعد على أنها أصول مالية مشتراة أو منشأة ذات مستوى ائتماني منخفض عند الاعتراف الأولي. ومع ذلك، لا يعني هذا أن معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الائتمانية ينبغي تطبيقه لمجرد فقط أن للأصل المالي مخاطر ائتمانية عالية عند الاعتراف الأولي.

تكاليف المعاملة

تطبيق163. تشمل تكاليف المعاملة الأتعاب والعمولة التي تدفع إلى الوكلاء (بما في ذلك الموظفين الذين يعملون بصفة وكلاء بيع)، والمستشارين، والوسطاء والمتعاملين، والرسوم التي تتقاضاها الجهات التنظيمية والأسواق المالية، وضرائب ورسوم التحويلات. ولا تشمل تكاليف المعاملة علاوات أو خصومات الدين، وتكاليف التمويل أوالتكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الحفظ.

الشطب

تطبيق164. قد يكون الشطب متعلقا بأصل مالي في مجمله أو بجزء منه. على سبيل المثال، تخطط المنشأة لفرض ضمان رهني على أصل مالي ولا تتوقع استرداد أكثر من 30 في المائة من الأصل المالي من الضمان الرهني. إذا لم يكن لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد أي تدفقات نقدية إضافية من الأصل المالي، فيجب عليها شطب نسبة 70 في المائة المتبقية من الأصل المالي.

الانخفاض

أساس التقويم الجماعي والمنفرد

تطبيق165. لتحقيق الهدف من الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني مقابل الزيادات الكبيرة في الخسائر الائتمانية منذ لاعتراف الأولي، قد يكون من الضروري القيام بتقييم الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية على أساس جماعي من خلال الأخذ في الحسبان المعلومات التي تشير إلى زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية، على سبيل المثال، لمجموعة أو مجموعة فرعية من الأدوات المالية. وهذا لضمان أن تحقق المنشأة الهدف من الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني عندما يكون هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية، حتى لو كان الدليل على مثل هذه الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية على مستوى الأداة المنفردة ليس متاحاً بعد.

تطبيق166. إن الخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني هي عموماً تلك المتوقع الاعتراف بها قبل أن تتجاوز الأداة المالية موعد استحقاقها. وعادة، تزداد المخاطر الائتمانية بشكل كبير قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها أو قبل ملاحظة عوامل أخرى للتأخر في السداد يحددها المقترض (على سبيل المثال، التعديل أو إعادة الهيكلة). وتبعاً لذلك، فعندما تتاح معلومات معقولة ومؤيدة والتي تكون تطلُّعية للمستقبل، بالمقارنة بالمعلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب استخدامها لتقييم التغيرات في المخاطر الائتمانية.

تطبيق167. وبالرغم من ذلك، تبعاً لطبيعة الأدوات المالية ومعلومات المخاطر الائتمانية المتاحة عن مجموعات معينة من الأدوات المالية، فقد لا يكون باستطاعة المنشأة تحديد التغيرات المهمة في المخاطر الائتمانية لأدوات مالية بعينها قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها. قد يكون هذا هو الحال بالنسبة لأدوات مالية مثل القروض للأفراد التي لا يوجد

لها معلومات حديثة عن مخاطرها الائتمانية أو يوجد القليل من مثل هذه المعلومات، والتي يتم الحصول عليها ومراقبتها عادة على أساس كل أداة بعينها، إلى أن يخرق العميل الشروط التعاقدية. وإذا لم تتم معرفة التغيرات في المخاطر الائتمانية للأدوات المالية المنفردة قبل أن تصبح متجاوزة لموعد استحقاقها، فإن بدل الخسارة المُستند –فقط –إلى المعلومات ائتمانية على مستوى الأداة المالية المنفردة لا يعبر بصدق عن التغيرات في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي.

تطبيق168. في بعض الحالات، لا يكون لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني على أساس كل أداة بعينها. وفي تلك الحالة فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني يجب الاعتراف بها على أساس جماعي يأخذ في الحسبان المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية. ويجب أن تتضمن هذه المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية ليس فقط معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق ولكن يجب أن تتضمن أيضاً معلومات الائتمان ذات العلاقة بما في ذلك معلومات الاقتصاد الكلي ذات النظرة التطلعية للمستقبل للتحديد التقريبي لنتيجة الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني عندما تكون قد حدثت زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي على مستوى كل أداة بعينها.

تطبيق169. لغرض تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية والاعتراف ببدل خسارة على أساس جماعي، تستطيع المنشأة تجميع الأدوات المالية على أساس خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة بهدف تسهيل إجراء تحليل يتم تصميمه للتمكن من تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية في الوقت المناسب. وينبغي على المنشأة عدم تشويش هذه المعلومات من خلال تجميع أدوات مالية لها خصائص مخاطر مختلفة. ومن أمثلة خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة، ولكنها لا تقتصر على:

(أ) نوع الأداة؛
(ب) تصنيفات المخاطر الائتمانية؛
(ج) نوع الضمان الرهني؛
(د) تاريخ الاعتراف الأولي؛
(هـ) الأجل المتبقي حتى الاستحقاق؛
(و) الصناعة؛
(ز) الموقع الجغرافي للمقترض؛
(ح) قيمة الضمان الرهني بالنسبة إلى الأصل المالي إذا كان له أثر على احتمال حدوث تعثر في السداد (على سبيل المثال، القروض التي لا تخضع لحق الرجوع في بعض السلطات القانونية أو نسب القروض إلى القيمة).

تطبيق170. تتطلب الفقرة 76 الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني من جميع الأدوات المالية التي حدثت زيادات كبيرة في مخاطرها الائتمانية منذ الاعتراف الأولي.

ولتحقيق هذا الهدف، إذا لم تكن المنشأة قادرة على تجميع الأدوات المالية التي تعتبر أن مخاطرها الائتمانية قد زادت – بشكل كبير – منذ الاعتراف الأولي على أساس خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة، فينبغي على المنشأة الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني من جزء من الأصول المالية التي يفترض أن خسائرها الائتمانية قد زادت بشكل كبير. إن تجميع الأدوات المالية لتقييم ما إذا كان هناك تغيرات في المخاطر الائتمانية على أساس جماعي قد يتغير عبر الزمن كلما أصبحت معلومات جديدة متاحة عن مجموعات من الأدوات المالية أو عن أدوات مالية منفردة.

توقيت الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني

تطبيق171. يستند تقييم ما إذا كانت الخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني يجب الاعتراف بها إلى وجود زيادات كبيرة في احتمال أو في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ الاعتراف الأولي (بغض النظر عما إذا كانت الأداة المالية قد تمت إعادة تسعيرها لتعكس زيادة في المخاطر الائتمانية) بدلاً من الاستناد إلى دليل على أن الأصل المالي ذو مستوى مالي منخفض في تاريخ إعداد التقرير أو حدوث تعثر فعلي في السداد. وعموماً، فإنه سوف يكون هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية قبل أن يصبح الأصل المالي ذا مستوى ائتماني منخفض أو قبل حدوث تعثر فعلي في السداد.

تطبيق172. لارتباطات القروض، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في سداد القرض الذي يتعلق به ارتباط القرض. ولعقود الضمان المالي، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر أن مديناً معيناً سوف يتعثر في سداد العقد.

تطبيق173. تعتمد أهمية التغير في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي على مخاطر حدوث تعثر في السداد كما هي عند الاعتراف الأولي. وعليه، فعلى سبيل المثال فإن تغيراً، بالمعنى المطلق، في مخاطر حدوث تعثر في السداد سيكون أكثر أهمية لأداة مالية ذات مخاطر أولية أقل لحدوث تعثر في سدادها بالمقارنة بأداة مالية ذات مخاطر أولية أعلى لحدوث تعثر في سدادها.

تطبيق174. كلما طال العمر المتوقع لأداة، كلما زادت مخاطر حدوث تعثر في سداد الأدوات المالية التي لديها مخاطر ائتمانية مماثلة؛ على سبيل المثال، فإن مخاطر حدوث تعثر في سداد سند تصنيفه أأأ وعمره المتوقع 10 سنوات تكون أعلى من مخاطر سند تصنيفه أأأ وعمره المتوقع خمس سنوات.

تطبيق175. بسبب العلاقة بين العمر المتوقع ومخاطر حدوث تعثر في السداد، فإن التغير في المخاطر الائتمانية لا يمكن تقييمه بمجرد مقارنة التغير في المخاطر المطلقة لحدوث تعثر في السداد عبر الزمن. على سبيل المثال، إذا كانت مخاطر حدوث تعثر في سداد أداة مالية عمرها المتوقع 10سنوات عند الاعتراف الأولي مماثلة لمخاطر حدوث تعثر في سداد أداة مالية عندما يكون عمرها المتوقع في فترة لاحقة هو فقط خمس سنوات، فقد يشير ذلك إلى زيادة في المخاطر

الائتمانية. وهذا نظراً لأن مخاطر حدوث تعثر في السداد لكامل العمر الإئتماني المتوقع تقل عادة مع مرور الوقت إذا بقيت المخاطر الائتمانية دون تغيير وأصبحت الأداة أقرب إلى تاريخ الاستحقاق. ومع ذلك، للأدوات المالية التي عليها إلتزامات بدفعات كبيرة فقط مع قرب تاريخ استحقاق الأداة المالية فإن مخاطر حدوث تعثر في السداد قد لا تنخفض بالضرورة مع مرور الوقت. وفي مثل هذه الحالة، ينبغي على المنشأة الأخذ في الحسبان أيضاً عوامل نوعية أخرى تبرهن على ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت –بشكل كبير – منذ الاعتراف الأولي.

تطبيق176. يمكن للمنشأة تطبيق مناهج متنوعة عند تقييم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي أو عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة. ويمكن للمنشأة تطبيق مناهج مختلفة للأدوات المالية المختلفة. قد يكون المنهج الذي لا يتضمن احتمالاً صريحاً للتعثر في السداد على أنه مدخل في حد ذاته، مثل منهج معدل الخسائر الائتمانية، متفقاً مع المتطلبات الواردة في هذا المعيار، شريطة أن يكون باستطاعة المنشأة فصل التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد عن التغيرات في المحركات الأخرى للخسائر الائتمانية المتوقعة، مثل ضمان رهني، وأخذ ما يلي في الحسبان عند إجراء التقييم:

(أ) التغير في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ الاعتراف الأولي؛

(ب) العمر المتوقع للأداة المالية؛

(ج) المعلومات المعقولة المؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما التي قد تؤثر على المخاطر الائتمانية.

تطبيق177. ينبغي على الطرق المستخدمة لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي أن تأخذ في الحسبان خصائص الأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) وأنماط التعثر في سداد أدوات مالية مماثلة في السابق. وبالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة 81، للأدوات المالية التي أنماط التعثر في سدادها غير مركزة في وقت معين خلال العمر المتوقع للأداة المالية، فإن التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى 12 شهراً التالية قد تكون تقريباً معقولا للتغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى العمر. وفي مثل هذه الحالات، فإنه يمكن للمنشأة استخدام التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى 12 شهراً التالية لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي، ما لم تشير الظروف إلى ضرورة إجراء تقييم على مدى العمر.

تطبيق178. وبالرغم من ذلك، لبعض الأدوات المالية، أو في بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب استخدام التغيرات في مخاطر حدوث تعثر في السداد على مدى 12 شهراً التالية لتحديد ما إذا كان ينبغي الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. على سبيل المثال، فإن التغير في مخاطر حدوث تعثر في السداد في 12 شهراً التالية قد لا يكون أساساً ملائماً لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت على أداة مالية تزيد مدة استحقاقها عن 12 شهرا عندما:

(أ) يكون على الأداة المالية إلتزامات بدفعات كبيرة فقط بعد 12 شهراً التالية؛ أو

(ب) تحدث تغيرات في الاقتصاد الكلي ذي الصلة أو في العوامل الآخرى المتعلقة بالإئتمان لا تنعكس بشكل كافٍ في مخاطر حدوث تعثر في السداد في 12 شهراً التالية؛ أو

(ج) يكون للتغيرات في العوامل المتعلقة بالإئتمان تأثير على المخاطر الإئتمانية للأداة المالية (أو يكون لها أثر أكثر وضوحا) فقط بعد 12 شهراً.

تحديد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية قد زادت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي

تطبيق179. عند تحديد ما إذا كان مطلوباً الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي قد تؤثر في المخاطر الإئتمانية على أداة مالية وفقاً للفقرة 90(ج). ولا يلزم المنشأة القيام ببحث وافي عن المعلومات عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي.

تطبيق180. إن تحليل المخاطر الائتمانية هو تحليل متعدد العوامل وشامل؛ ويعتمد مدى ملاءمة عامل معين، ووزنه مقارنة بالعوامل الآخرى، على نوع المنتج وخصائص الأدوات المالية والمقترض وكذلك المنطقة الجغرافية. يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والمتعلقة بالأداة المالية التي يتم تقييمها. ومع ذلك، بعض العوامل والمؤشرات لا يمكن تحديدها على مستوى الأداة المالية المنفردة. وفي مثل هذه الحالة، فإن العوامل والمؤشرات ينبغي تقييمها لمحافظ، أو لمجموعات من محافظ أو لاجزاء من محفظة مناسبة من الأدوت المالية لتحديد ما إذا كان المتطلب الوارد في الفقرة 75 للاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني قد تم استيفاؤه.

تطبيق181. قد تكون القائمة غير الشاملة التالية من المعلومات ملائمة لتقويم التغيرات في المخاطر الإئتمانية:

(أ) التغيرات المهمة في مؤشرات السعر الداخلية للمخاطر الائتمانية الناتجة عن تغير في المخاطر الائتمانية منذ البداية، بما في ذلك، ولكن لا يقتصر على، هامش الائتمان الذي ينشأ إذا ما تم، مجدداً، استحداث أو إصدار أداة مالية معينة أو أداة مالية مشابهة، بنفس الشروط ونفس الطرف المقابل، في تاريخ التقرير.

(ب) التغيرات الأخرى في معدلات أو شروط أداة مالية قائمة والتي ستختلف بشكل كبير إذا ما تم مجدداً إنشاء أو إصدار الأداة في تاريخ التقرير (مثل شروط أكثر تشددا، أو زيادة مبالغ الضمان الرهني أو الضمانات، أو تغطية دخل أعلى) بسبب تغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة المالية منذ الاعتراف الأولي.

(ج) التغيرات المهمة في مؤشرات السوق الخارجية للمخاطر الائتمانية لأداة مالية معينة أو لأدوات مالية مشابهة لها نفس العمر المتوقع. وتشمل التغيرات في مؤشرات السوق للمخاطر الائتمانية، ولكنها لا تقتصر على:

(1) هامش الائتمان؛

(2) أسعار عقود مبادلة التعثر في الائتمان للمقترض؛

(3) طول المدة أو المدى الذي كانت فيه القيمة العادلة لأصل مالي أقل من تكلفته المطفأة؛

(4) معلومات السوق الأخرى المتعلقة بالمقترض، مثل التغيرات في سعر دين المقترض وأدوات حقوق ملكيته.

(د) التغير الفعلي أو المتوقع المهم في التصنيف الإئتماني الخارجي لأداة مالية.

(هـ) التدني الفعلي أو المتوقع في التصنيف الإئتماني للمقترض أو الانخفاض في النقاط السلوكية المسجلة التي تستخدم في تقويم المخاطر الإئتمانية داخلياً. وتكون التصنيفات الإئتمانية الداخلية والنقاط السلوكية المسجلة من الممكن الاعتماد عليها أكثر عندما يتم ربطها بالتصنيفات الخارجية أو تأييدها بدراسات التعثر في السداد.

(و) التغيرات العكسية الحالية أو المتوقعة في الأعمال، أو في الظروف المالية أو الاقتصادية التي يتوقع أن تتسبب في تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بإلتزامات دينه، مثل زيادة فعلية أو متوقعة في معدلات البطالة.

(ز) التغير الفعلي أو المتوقع المهم في النتائج التشغيلية للمقترض. ومن أمثلة ذلك التقلص الفعلي أو المتوقع للإيرادات أو هوامش الربح، والزيادة الفعلية أو المتوقعة في المخاطر التشغيلية، وقصور فعلي أو متوقع في رأس المال العامل، والانخفاض الفعلي أو المتوقع في جودة الأصل، والزيادة الفعلية أو المتوقعة في رفع الميزانية العمومية، والسيولة، والمشاكل الإدارية أو التغير في نطاق الأعمال أو الهيكل التنظيمي (مثل عدم استمرار قطاع من الأعمال) التي ينتج عنها تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بإلتزامات دينه.

(ح) الزيادات المهمة في المخاطر الائتمانية على الأدوات المالية الأخرى لنفس المقترض.

(ط) التغير العكسي الفعلي أو المتوقع المهم في البيئة التنظيمية، أو الاقتصادية، أو التقنية للمقترض التي ينتج عنها تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بإلتزامات دينه، مثل التراجع في الطلب على منتجات المقترض المخصصة للبيع بسبب حدوث تحول في التقنية.

(ي) التغيرات المهمة في قيمة الضمان الرهني المؤيد للإلتزام أو في جودة ضمانات الطرف الآخر أو التعزيزات الائتمانية، التي يتوقع أن تقلص من الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء الدفعات التعاقدية المجدولة أو خلاف ذلك تؤثر في احتمال حدوث تعثر في السداد. على سبيل المثال، إذا تراجعت قيمة ضمان رهني بسبب تراجع أسعار المساكن، فإن المقترضين في بعض دوائر الاختصاص لديهم حافز أكبر للتعثر في سداد رهوناتهم العقارية.

(ك) التغير المهم في جودة الضمان المقدم من مساهم (أو من الأوصياء عليه) إذا كان المساهم (أو الأوصياء) لديهم حافز وقدرة مالية على منع التعثر في السداد من خلال ضخ رأس مال أو نقد.

(ل) التغيرات المهمة، مثل تخفيضات في الدعم المالي من المنشأة الأم أو منشأة زميلة أخرى أو تغير فعلي أو متوقع مهم في جودة تعزيز إئتماني، والتي يتوقع أن تقلل

الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء دفعات تعاقدية مجدولة. وتتضمن تعزيزات أو دعم جودة الإئتمان أخذ الوضع المالي للضامن و/أو، فيما يتعلق بالحصص المُصدرة في توريق، ما إذا كان من المتوقع أن تكون الحصص تالية الاستحقاق، قادرة على استيعاب الخسائر الائتمانية المتوقعة (على سبيل المثال، الخسائر من القروض المتعلقة بالضمان).

(م) التغيرات المتوقعة في توثيق القرض بما في ذلك أي خرق متوقع للعقد قد يؤدي إلى تنازلات عن تعهدات أو إلى تعديلات فيها وفترات إعفاء من دفع الفائدة وزيادات في الفائدة وطلب ضمانات رهنية إضافية أو ضمانات أو تغيرات أخرى في الإطار التعاقدي للأداة.

(ن) التغيرات المهمة في الأداء والسلوك المتوقع للمقترض، بما في ذلك التغيرات في وضع الدفع من جانب المقترضين ضمن المجموعة (على سبيل المثال حدوث زيادة في العدد أو المدى المتوقع للدفعات التعاقدية التي تدفع متأخرة أو حدوث زيادات كبيرة في العدد المتوقع للمقترضين من خلال بطاقات الائتمان الذين يتوقع أن يتجاوزوا حدهم الائتماني أو الذين يتوقع أن يسددوا مبالغ الحد الأدنى الشهرية).

(س) التغييرات في منهج المنشأة في إدارة الائتمان فيما يتعلق بالأداة المالية؛ أي المستند إلى المؤشرات المستجدة على التغيرات في المخاطر الائتمانية، وممارسة إدارة المنشأة للمخاطر الإئتمانية المتوقع أن تصبح أكثر نشاطاً أو تركيزاً على إدارة الأداة، بما في ذلك إخضاع الأداة لمتابعة أو مراقبة أدق، أو تَدخُّل المنشأة تحديداً مع المقترض.

(ع) المعلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، بما في ذلك الافتراض الممكن دحضه كما تم توضيحة في الفقرة 83.

تطبيق182. في بعض الحالات، قد تكون المعلومات النوعية والمعلومات الكمية غير الإحصائية المتاحة كافية لتحديد أن الأداة المالية قد استوفت الضوابط للاعتراف ببدل خسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. أي أنه، لا حاجة لتدفق المعلومات في نموذج إحصائي أو عملية تصنيف إئتماني لتحديد ما إذا كانت قد حدثت زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية على الأداة المالية. وفي حالات أخرى، قد يلزم المنشأة الأخذ في الحسبان معلومات أخرى، بما في ذلك المعلومات التي توفرها النماذج الإحصائية أو عمليات التصنيف الإئتماني. وبدلاً من ذلك، تستطيع المنشأة الاستناد في تقييمها إلى كلا النوعيين من المعلومات، أي العوامل النوعية التي لا يتم الحصول عليها من خلال آلية التصنيف الداخلية، وفئة تصنيف داخلية محددة في فترة التقرير، مع الأخذ في الحسبان خصائص المخاطر الإئتمانية عند الاعتراف الأولي، إذا كان كل من النوعين من المعلومات مناسبا.

الافتراض القابل للدحض بتجاوز الاستحقاق لأكثر من ثلاثين يوما

تطبيق183. لا يُعد الافتراض القابل للدحض الوارد في الفقرة 83 مؤشراً مطلقاً على وجوب الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني، ولكنه يفترض بأن يكون آخر نقطة ينبغي عندها الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني حتى عند استخدام معلومات تطلعية للمستقبل (بما في ذلك عوامل الاقتصاد الكلي على مستوى المحفظة).

تطبيق184. يمكن للمنشأة دحض هذا الافتراض. وبالرغم من ذلك، تستطيع القيام بذلك فقط عندما يتوفر لها معلومات معقولة ومؤيدة تبرهن على أنه حتى إذا تجاوزت الدفعات التعاقدية استحقاقها لأكثر من ثلاثين يوماً، فإن ذلك لا يمثل زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية على الأداة المالية. على سبيل المثال، عندما يكون عدم الدفع سهواً من قبل الإدارة، لا أن يكون ناتجا عن صعوبات مالية للمقترض، أو أن يكون لدى المنشأة إطلاع على دليل تاريخي يبرهن على عدم وجود ربط بين زيادات كبيرة في مخاطر التعثر في السداد والأصول المالية التي تجاوزت دفعاتها موعد استحقاقها لأكثر من ثلاثين يوماً ولكن ذلك الدليل لا يحدد مثل ذلك الربط عندما تكون الدفعات قد تجاوزت استحقاقها لأكثر من 60 يوما.

تطبيق185. لا تستطيع المنشأة ضبط توقيت الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية والاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني مع الوقت الذي يعد الأصل المالي فيه أصلاً ذا مستوى ائتماني منخفض أو بناءً على تعريف المنشأة الداخلي للتعثر في السداد.

الأدوات المالية التي لها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير

تطبيق186. تعد المخاطر الإئتمانية على الأداة المالية منخفضة لأغراض الفقرة 82، إذا كانت للأداة المالية مخاطر منخفضة للتعثر في سدادها، وكان للمقترض قدرة كبيرة على الوفاء بإلتزاماته من التدفق النقدي التعاقدي في الأجل القريب وكان يحتمل، ولكن ليس بالضرورة، أن تقلل التغيرات العكسية في الظروف الاقتصادية وظروف الأعمال في الأجل الطويل قدرة المقترض على الوفاء بإلتزاماته من التدفق النقدي التعاقدي. ولا تعد الأدوات المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة عندما تعد أن لها مخاطر خسارة منخفضة –فقط – بسبب قيمة الضمان الرهني وأن الأداة المالية بدون ذلك الضمان الرهني لا تعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة. كما أن الأدوات المالية لا تعد أن لها مخاطر ائتمانية منخفضة لمجرد أن لها مخاطر تعثر في السداد أقل من الأدوات المالية الأخرى للمنشأة أو بالنسبة للمخاطر الائتمانية للسلطة القانونية التي تعمل المنشأة في نطاقها.

تطبيق187. لتحديد ما إذا كانت للأداة المالية مخاطر ائتمانية منخفضة، يمكن للمنشأة استخدام تصنيفاتها الإئتمانية الداخلية أو منهجياتها الأخرى التي تتفق مع تعريف عالمي متفق عليه للمخاطر الإئتمانية المنخفضة ويأخذ في الحسبان المخاطر ونوع الأدوات المالية التي يتم تقييمها. والتصنيف الخارجي "لرتبة الاستثمار" هو مثال على الأداة المالية التي قد تعد بأن لها مخاطر إئتمانية منخفضة. ومع ذلك، ليس مطلوباً بأن تكون الأدوات المالية مصنفة خارجياً لكي تعد

ذات مخاطر إئتمانية منخفضة. ومع ذلك، ينبغي أن تعد بأن لها مخاطر إئتمانية منخفضة من منظور مشارك في السوق يأخذ في الحسبان جميع أحكام وشروط الأداة المالية.

تطبيق188. لا يتم الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني من أداة مالية لمجرد أنه كان قد تم اعتبار أن لها مخاطر إئتمانية منخفضة في فترة التقرير السابقة ولا تعد بأن لها مخاطر إئتمانية منخفضة في تاريخ التقرير. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي وعليه ما إذا كان مطلوباً الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وفقاً للفقرة 75.

التعديلات

تطبيق189. في بعض الظروف، يمكن أن تؤدي إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي أو تعديلها إلى إلغاء الاعتراف بالأصل المالي الحالي وفقاً لهذا المعيار. عندما ينتج عن تعديل الأصل المالي إلغاء الاعتراف بالأصل المالي الحالي وما يتبع ذلك من الاعتراف بالأصل المالي المعدل، فإن الأصل المعدل يعد أصلاً مالياً "جديداً" لأغراض هذا المعيار.

تطبيق190. وبناءً عليه، يجب معامله تاريخ التعديل على أنه تاريخ الاعتراف الأولي لذلك الأصل المالي عند تطبيق متطلبات لانخفاض على الأصل المالي المعدل. وهذا يعني عادة قياس بدل الخسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى 12شهراً إلى حين استيفاء متطلبات الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني المبينة في الفقرة 75. وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات غير العادية وعقب تعديل ينتج عنه إلغاء الاعتراف بالأصل المالي الأصلي، فقد يكون هناك دليل على أن الأصل المالي المعدل ذو مستوى إئتماني منخفض عند الاعتراف الأولي، وعليه، ينبغي الاعتراف بالأصل المالي على أنه أصل مالي منشأ ذو مستوى إئتماني منخفض. وقد يحدث هذا، على سبيل المثال، في موقف يكون فيه تعديل أساس لأصل متعثر قد أدى إلى إلغاء الاعتراف بالأصل المالي الأصلي. وفي مثل هذه الحالة، قد يكون من المحتمل أن ينتج عن التعديل أصل مالي جديد ذو مستوى إئتماني منخفض عند الاعتراف الأولي.

تطبيق191. إذا كانت قد تمت إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي أو بخلاف ذلك تعديلها، ولكن لم يتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي ، فإن الأصل المالي لا يعد، تلقائيا، بأن له مخاطر إئتمانية أقل. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا كان هناك زيادة مهمة في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي على أساس جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وتشمل تلك المعلومات التاريخية والمعلومات التطلُّعية للمستقبل وتقويم المخاطر الإئتمانية لكامل العمر الإئتماني المتوقع للأصل المالي، والتي تشمل المعلومات بشأن الظروف التي أدت إلى التعديل. وقد يشمل الدليل على أن ضوابط الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني لم تعد مستوفاة سجلاً تاريخياً لأداء الدفعات حتى تاريخه وفي حينها، في مقابل الشروط التعاقدية المعدلة. ويلزم

العميل عادة أن يدلل بشكل ثابت على سلوك جيد بالدفع على مدى فترة من الوقت قبل أن تعد الخسائر الإئتمانية قد انخفضت. على سبيل المثال، فإن سجل عدم الدفع أو الدفعات غير المكتملة لا يتم محوه، عادة، بمجرد أداء دفعة واحدة في الوقت المحدد عقب تعديل الشروط التعاقدية.

قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة

الخسائر الإئتمانية المتوقعة

تطبيق192. الخسائر الإئتمانية المتوقعة هي تقدير احتماله مرجح للخسائر الإئتمانية (أي القيمة الحالية لكل العجز النقدي) على مدى العمر الإئتماني المتوقع للأداة المالية. والعجز النقدي هو الفرق بين التدفقات النقدية واجبة السداد للمنشأة وفقاً للعقد والتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها. ونظراً لأن الخسائر الإئتمانية المتوقعة تأخذ في الحسبان مبلغ وتوقيت الدفعات، فإن الخسائر الإئتمانية تنشأ حتى إذا كانت المنشأة تتوقع أن يتم الدفع لها، بالكامل، ولكن في وقت لاحق بعد أن يصبح واجب السداد بموجب للعقد.

تطبيق193. للأصول المالية، فإن الخسارة الإئتمانية هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية التي تكون واجبة السداد للمنشأة بموجب العقد؛ وبين

(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها.

تطبيق194. لارتباطات القروض التي لم يتم سحبها، فإن الخسارة الائتمانية هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية واجبة السداد للمنشأة إذا كان حامل ارتباط القرض يقوم بسحب القرض؛ وبين

(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها إذا كان قد تم سحب القرض.

تطبيق195. يجب أن يكون تقدير المنشأة للخسائر الإئتمانية المتوقعة من ارتباطات القروض متفقاً مع توقعاتها بالسحوبات من ارتباط القرض هذا، أي يجب أن تأخذ في الحسبان الجزء المتوقع من ارتباط القرض الذي سيتم سحبه خلال 12 شهرا من تاريخ التقرير وذلك عند تقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة عن 12 شهراً، والجزء المتوقع من ارتباط القرض الذي سوف يتم سحبه على مدى العمر المتوقع لارتباط القرض وذلك عند تقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني.

تطبيق196. لعقد الضمان المالي، فإن المنشأة مطالبة بأداء الدفعات فقط في حالة تعثر المدين في السداد وفقاً لشروط الأداة المالية التي يتم ضمانها. وبناءً عليه، فإن العجز النقدي هو الدفعات المتوقعة لتعويض حامل الأداة مقابل الخسائر الإئتمانية التي يتكبدها مطروحاً منها أي مبالغ تتوقع المنشأة استلامها من حامل الأداة، أو المدين أو أي طرف آخر. وإذ تم ضمان الأصل بشكل كامل، فإن تقدير العجز النقدي لعقد ضمان مالي يكون متفقاً مع تقديرات العجز النقدي مقابل الأصل الخاضع للضمان.

تطبيق197. للأصل المالي الذي يعد على أنه ذو مستوى ائتماني منخفض في تاريخ التقرير، ولكنه ليس أصلاً مالياً منشأً أو مشترى ذا مستوى إئتماني منخفض، يجب على المنشأة قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة على أنها الفرق بين إجمالي المبلغ المسجل للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية المخصومة بمعدل الفائدة الأصلي للأصل المالي. يتم الاعتراف بأي تعديل في الفائض أو العجز الخسارة على أنه ربح أو خسارة من الانخفاض.

تطبيق198. عند قياس مخصص الخسارة مقابل الإيجار المستحق فإن التدفقات النقدية المستخدمة لتحديد الخسائر الإئتمانية المتوقعة يجب أن تكون متفقة مع التدفقات النقدية المستخدمة في قياس الإيجار المستحق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 13 *"عقود الإيجار"*.

تطبيق199. يمكن للمنشأة استخدام وسائل عملية عند قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة إذا كانت متفقة مع المبادئ الواردة في الفقرة 90. ومثال على الوسيلة العملية هو حساب الخسائر الإئتمانية المتوقعة من المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين باستخدام مصفوفة المخصص. وتستخدم المنشأة خبرتها التاريخية في الخسائر الائتمانية (المعدلة بحسب ما هو مناسب وفقاً لفقرتي التنفيذ 215–216) من المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين لتقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى 12شهراً أو الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني من الأصول المالية بحسب الملائم. قد تحدد مصفوفة المخصص، على سبيل المثال، معدلات ثابتة للمخصص وهو ما يعتمد على عدد الأيام التي تكون فيها المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين متجاوزة لاستحقاقها (على سبيل المثال، 1 في المائة إذا لم تكن متجاوزة لموعد استحقاقها، 2 في المائة إذا تجاوزت موعد استحقاقها بأقل من ثلاثين يوماً، 3 في المائة إذا تجاوزت موعد استحقاقها بأكثر من ثلاثين يوماً ولكن أقل من 90 يوما، 20 في المائة إذا كان تجاوزت موعد استحقاقها من 90–180 يوماً، وما إلى ذلك). وتبعاً لتنوع قاعدة عملائها، فإن المنشأة تستخدم المجموعات المناسبة إذا كانت خبرتها التاريخية في الخسائر الائتمانية تظهر أنماط خسارة مختلفة بشكل كبير لقطاعات العملاء المختلفة. ومن أمثلة الضوابط التي قد يتم استخدامها لتجميع الأصول فئات المنطقة الجغرافية، ونوع المنتج، وتصنيف العميل، والضمان الرهني أو الضمان الائتماني التجاري ونوع العميل (مثل عميل جملة أو تجزئة).

تعريف التعثر في السداد

تطبيق200. تتطلب الفقرة 81 عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل كبير بأنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان التغير في مخاطر حدوث تعثر في السداد منذ الاعتراف الأولي.

تطبيق201. تعند تعريف التعثر في السداد لأغراض تحديد مخاطر حدوث تعثر في السداد، يجب على المنشأة تطبيق تعريف للتعثر في السداد يكون متفقاً مع التعريف المستخدم لأغراض الإدارة الداخلية للمخاطر الائتمانية للأداة المالية ذات الصلة وأخذ المؤشرات النوعية في الحسبان (على سبيل المثال، الشروط المالية) عندما يكون ذلك مناسباً. ومع ذلك، هناك افتراض يمكن دحضه بأن التعثر في السداد لا يحدث في وقت لاحق بعد أن يصبح الأصل المالي قد تجاوز

موعد استحقاقه بمدة 90 يوماً ما لم تكن المنشأة لديها معلومات معقولة ومؤيدة للتدليل على أن استخدام ضوابط للتعثر في السداد بعد هذه الفترة تعد أكثر مناسبة. ويجب تطبيق تعريف التعثر في السداد المستخدم لهذه الأغراض باتساق على جميع الأدوات المالية ما لم تُتاح معلومات تدلل على أن تعريفاً آخر للتعثر في السداد يعد أكثر مناسبة لأداة مالية معينة.

الفترة التي يتم على مداها تقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة

تطبيق202. وفقاً للفقرة 92، فإن أقصى فترة يجب على مداها تقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها معرضة للمخاطر الإئتمانية. ولارتباطات القروض وعقود الضمان المالي، فإن هذه هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها لديها إلتزام تعاقدي حالي بتقديم إئتمان.

تطبيق203. وبالرغم من ذلك، وفقاً للفقرة 93، فإن بعض الأدوات المالية تنطوي على كل من قرض ومكون ارتباط لم يتم سحبه ولا تحد قدرة المنشأة التعاقدية على طلب السداد وإلغاء الارتباط الذي لم يتم سحبه من تعرض المنشأة للخسائر الإئتمانية على فترة الإشعار التعاقدية. على سبيل المثال، فإن التسهيلات الإئتمانية الدوارة، مثل البطاقات الإئتمانية، وتسهيلات السحب على المكشوف، يمكن سحبها تعاقدياً من قبل المقرض بموجب إشعار تبلغ أقل فترة له يوم واحد. ومع ذلك، في الواقع العملي يستمر المقرضون في تقديم الإئتمان لفترة أطول ويمكن أن يقوموا بسحب التسهيل فقط بعدما تزداد المخاطر الإئتمانية للمقترض، وهو ما قد يجعل من المتأخر كثيراً منع بعض أو جميع الخسائر الإئتمانية المتوقعة. إن هذه الأدوات المالية لها عموماً الخصائص التالية نتيجة لطبيعة الأداة المالية، والطريقة التي تدار بها الأداة المالية، وطبيعة المعلومات المتاحة حول الزيادات الكبيرة في المخاطر الإئتمانية:

(أ) أن الأدوات المالية ليس لها أجل أو هيكل سداد ثابت وعادة ما يكون لها فترة إلغاء تعاقدية قصيرة (على سبيل المثال، يوماً واحداً)؛

(ب) أن القدرة التعاقدية على إلغاء العقد لا يتم فرضها في حالة الإدارة اليومية العادية للأداة المالية ويمكن إلغاء العقد فقط عندما تصبح المنشأة على علم بزيادة في المخاطر الإئتمانية على مستوى التسهيل؛

(ج) أن الأدوات المالية تدار على أساس جماعي.

تطبيق204. عند تحديد الفترة التي يتوقع أن تتعرض المنشأة على مداها لمخاطر إئتمانية، ولكن تلك التي لا تستطيع المنشأة تقليل الخسائر الإئتمانية المتعلقة بها من خلال الإجراءات العادية لإدارة المخاطر الإئتمانية، فإنه ينبغي على المنشأة الأخذ في الحسبان عوامل مثل المعلومات والخبرة التاريخية بشأن:

(أ) الفترة التي كانت المنشأة معرضة على مداها للمخاطر الإئتمانية على أدوات مالية مشابهة؛

(ب) طول الفترة الزمنية لحالات التعثر في السداد ذات الصلة التي تحدث على أدوات مالية مشابهة عقب زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية؛

(ج) إجراءات إدارة المخاطر الإئتمانية التي تتوقع المنشأة اتخاذها بمجرد أن تزداد المخاطر الإئتمانية على الأداة المالية، مثل تخفيض أو إزالة الحدود التي لم يكن قد تم سحبها.

النتيجة المرجحة بالاحتمالات

تطبيق205. ليس الغرض من تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة تقدير لتصور اسوأ حالة أو تقدير لتصور أفضل حالة. وبدلاً من ذلك، فإن تقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة يجب أن يعكس دائما إمكانية حدوث خسائر إئتمانية وإمكانية عدم حدوث خسائر إئتمانية حتى إذا كانت النتيجة الأكثر ترجيحاً هي عدم حدوث خسارة إئتمانية.

تطبيق206. تتطلب الفقرة 90(أ) تقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة لتعكس مبلغاً غير متحيز واحتماله مرجح يتم تحديده من خلال تقويم نطاق من النتائج المحتملة. وفي الواقع العملي، لا يلزم أن يكون هذا تحليلاً معقداً. وفي بعض الحالات، يعد وضع نماذج بسيطة نسبياً كافٍ، دون الحاجة لعدد كبير من المحاكاة المفصلة للتصورات. على سبيل المثال، فإن متوسط الخسائر الائتمانية لمجموعة كبيرة من الأدوات المالية التي لها خصائص مخاطر مشتركة يمكن أن يكون تقديراً معقولاً لمبلغ احتماله مرجح. وفي حالات أخرى، ربما يلزم تحديد التصوارات التي تحدد مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية لنتائج معينة والاحتمال المقدر لهذه النتائج. وفي تلك الحالات، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن تعكس نتيجتين على الأقل وفقاً للفقرة 91.

تطبيق207. للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني، يجب على المنشأة تقدير مخاطر حدوث تعثر في السداد على الأداة المالية خلال عمرها المتوقع. وخسائر الإئتمان المتوقعة على مدى 12شهراً هي جزء من الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وتعبر عن العجز النقدي لفترة العمر الذي ينتج إذا حدث تعثر في السداد على مدى 12 شهرا بعد تاريخ التقرير (أو فترة أقصر إذا كان العمر المتوقع للأداة المالية أقل من 12 شهرا)، مرجحة باحتمال حدوث التعثر في السداد. وعليه، فإن الخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى 12 شهراً ليست هي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني التي تتكبدها المنشأة من الأدوات المالية التي يُتوقع أن يحدث تعثر في سدادها خلال 12 شهراً التالية وليست هي العجز النقدي المتوقع على مدى 12 شهراً.

القيمة الزمنية للنقود

تطبيق208. يجب خصم الخسائر الإئتمانية المتوقعة إلى تاريخ التقرير، وليس إلى تاريخ التعثر المتوقع في السداد أو تاريخ آخر، باستخدام معدل الفائدة الفعلية الذي يتم تحديده عند الاعتراف الأولي أو تقريب له. وإذا كان للأداة المالية معدل فائدة متغير، فإن الخسائر الإئتمانية المتوقعة يجب خصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلية الحالي الذي يتم تحديده وفقاً لفقرة التنفيذ 160.

تطبيق209. للأصول المالية المشتراه أو المنشأة ذات المستوى الائتماني المنخفض، فإن الخسائر الإئتمانية المتوقعة يجب خصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلية المُعدل بالمخاطر الإئتمانية الذي يتم تحديده عند الاعتراف الأولي.

تطبيق210. يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة من مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل باستخدام نفس معدل الخصم المستخدم في قياس مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 13.

تطبيق211. يجب خصم الخسائر الإئتمانية المتوقعة من ارتباط قرض باستخدام معدل الفائدة الفعلية أو تقريب له، والذي يتم تطبيقه عند الاعتراف بالأصل المالي الناتج عن ارتباط القرض. وهذا بسبب أنه لغرض تطبيق متطلبات الانخفاض، فإن الأصل المالي الذي يتم الاعتراف به عقب سحب على ارتباط قرض يجب معاملته على أنه استمرار لذلك الارتباط وليس معاملته على أنه أداة مالية جديدة. ولذلك فإن الخسائر الإئتمانية المتوقعة من الأصل المالي يجب قياسها بالأخذ في الحسبان المخاطر الإئتمانية الأولية لارتباط القرض من التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفاً في الارتباط الذي لا رجعه فيه.

تطبيق212. الخسائر الإئتمانية المتوقعة من عقود الضمان المالي أو من ارتباطات القروض التي لا يمكن تحديد معدل الفائدة الفعلية لها يجب أن يتم خصمها بتطبيق معدل الخصم الذي يعكس التقييم الحالي للسوق للقيمة الزمنية للنقود وللمخاطر التي تكون مرتبطة بالتدفقات النقدية ولكن فقط إذا تم، وبالقدر الذي يتم به، أخذ المخاطر في الحسبان من خلال تعديل معدل الخصم بدلاً من تعديل العجز النقدي الذي يتم خصمه.

المعلومات المعقولة والمؤيدة

تطبيق213. لغرض هذا المعيار، فإن المعلومات المعقولة والمؤيدة هي تلك التي تكون متاحة، بشكل معقول، في تاريخ التقرير بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، بما في ذلك المعلومات بشأن الأحداث السابقة، والظروف الحالية وتوقعات الظروف الاقتصادية المستقبلية. وتعد المعلومات التي تكون متاحة لأغراض التقرير المالي أنها متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

تطبيق214. لا تطالب المنشأة بتضمين توقعات الظروف المستقبلية على مدى مجمل العمر المتوقع للأداة المالية. وتعتمد درجة الاجتهاد المطلوب لتقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة على إمكانية توفر معلومات مفصلة. وكلما زاد أفق التوقع، تنقص إمكانية توفر معلومات مفصلة وتزداد درجة الحكم المهني المطلوب لتقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة. ولا يتطلب تقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة تقديراً مفصلاً للفترات التي تقع في المستقبل البعيد. لمثل تلك الفترات، تستطيع المنشأة استقراء التوقعات من المعلومات المتاحة المفصلة.

تطبيق215. لا يلزم المنشأة القيام ببحث شامل عن المعلومات ولكن يجب عليها الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي تكون ذات صلة بتقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة، بما في ذلك أثر الدفعات المقدمة المتوقعة. ويجب أن تتضمن المعلومات المستخدمة عوامل تكون مرتبطة بالمقترض، والظروف الاقتصادية العامة وتقويم كل من التوجه الحالي والمتوقع للظروف في تاريخ التقرير. ويمكن للمنشأة استخدام مصادر عديدة للبيانات، والتي قد تكون داخلية (تحددها المنشأة) وأيضاً

خارجية. وتشمل المصادر المحتملة للمعلومات الخبرة الداخلية التاريخية في الخسائر الإئتمانية، والتصنيفات الداخلية، وخبرة المنشآت الآخرى في الخسائر الإئتمانية، والتصنيفات والتقارير والاحصاءات الخارجية. ويمكن للمنشآت التي ليس لديها مصادر بيانات خاصة بالمنشأة، أو لها مصادر غير كافية، استخدام خبرة مجموعة نظيرة في الأداة المالية (أو مجموعات من الأدوات المالية) المقارنة لها.

تطبيق216. تعد المعلومات التاريخية أرضية أو أساساً مهماً يتم بناءً عليه قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة تعديل البيانات التاريخية، مثل الخبرة في الخسائر الإئتمانية، على أساس البيانات الحالية الممكن رصدها لتعكس الظروف الحالية وتوقعاتها للظروف المستقبلية التي لم تؤثر على الفترة التي استندت إليها البيانات التاريخية، ولإزالة آثار تلك الظروف في الفترة التاريخية التي ليست ذات صلة بالتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية. وفي بعض الحالات، يمكن أن تكون أفضل معلومات معقولة ومؤيدة هي معلومات تاريخية غير معدلة، تبعاً لطبيعة المعلومات التاريخية وتوقيت حسابها، مقارنة بالظروف في تاريخ التقرير وخصائص الأداة المالية التي يجري النظر فيها. وينبغي أن تعكس تقديرات التغيرات في الخسائر الإئتمانية المتوقعة، وأن تكون متسقة، من حيث الاتجاه، مع التغيرات في البيانات ذات الصلة الممكن رصدها من فترة لأخرى (مثل التغيرات في معدلات البطالة، أو أسعار العقارات، أو أسعار السلع، أو وضع السداد أو العوامل الأخرى التي تدل على خسائر إئتمانية من الأداة المالية أو إلى التغيرات في مجموعة الأدوات المالية وفي قوة هذه التغيرات). ويجب على المنشأة القيام، بشكل منتظم، باستعراض المنهجية والافتراضات المستخدمة لتقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة لتقليص أي فروق بين التقديرات والخبرة الفعلية في الخسائر الإئتمانية.

تطبيق217. عند استخدام الخبرة التاريخية في الخسائر الإئتمانية لتقدير الخسائر الإئتمانية، من المهم تطبيق تلك المعلومات بشأن معدلات الخسائر الإئتمانية التاريخية على المجموعات التي يتم تعريفها بطريقة تتفق مع المجموعات التي تم لها رصد معدلات الخسائر الإئتمانية التاريخية. وتبعاً لذلك، فإن الطريقة المستخدمة يجب أن تُمكن من ربط كل مجموعة من الأصول المالية بالمعلومات بشأن الخبرة السابقة في الخسائر الإئتمانية في مجموعات من الأصول المالية التي تكون خصائص مخاطرها متشابهة وبالبيانات ذات الصلة الممكن رصدها، التي تعكس الظروف الحالية.

تطبيق218. تعكس الخسائر الإئتمانية المتوقعة توقعات المنشأة ذاتها للخسائر الإئتمانية. وبالرغم من ذلك، عند أخذ جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في الحسبان عند تقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أيضاً الأخذ في الحسبان معلومات السوق الممكن رصدها بشأن الخسائر الإئتمانية لأداة مالية معينة أو أدوات مالية مشابهة.

الضمان الرهني

تطبيق219. لأغراض قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة، فإن تقدير العجز النقدي المتوقع يجب أن يعكس التدفقات النقدية المتوقعة من الضمان الرهني والتعزيزات الإئتمانية الأخرى التي تُعد جزءاً من

الشروط التعاقدية والتي لا تعترف بها المنشأة بشكل منفصل. ويعكس تقدير العجز النقدي المتوقع من أداة مالية مضمونة بضمان رهني مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة من مصادرة الضمان الرهني مطروحاً منه تكاليف الحصول على الضمان الرهني وبيعه، بغض النظر عما إذا كانت المصادرة محتملة (أي أن تقدير التدفقات النقدية المتوقعة يأخذ في الحسبان احتمال المصادرة والتدفقات النقدية التي ستنتج عنه). وتبعاً لذلك، يجب إدراج أي تدفقات نقدية متوقعة من تحقيق الضمان الرهني بعد تاريخ الاستحقاق التعاقدي للعقد في هذا التحليل. ولا يتم الاعتراف بأي ضمان رهني يتم الحصول عليه نتيجة للمصادرة على أنه أصل منفصل عن الأداة المالية المضمونة بضمان رهني ما لم يكن مستوفياً لضوابط الاعتراف ذات الصلة لأصل والواردة في هذا المعيار أو في المعايير الأخرى.

إعادة تصنيف الأصول المالية

تطبيق220. إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف أصول مالية وفقاً للفقرة 54، فإن الفقرة 94 تتطلب تطبيق إعادة التصنيف، بأثر مستقبلي، من تاريخ إعادة التصنيف. ويتطلب كل من فئة القياس بالتكلفة المطفأة وفئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية تحديد معدل الفائدة الفعلية عند الاعتراف الأولي. ويتطلب كل من هذين الصنفين أيضاً تطبيق متطلبات الانخفاض بالطريقة نفسها. وتبعاً لذلك، فعندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف أصل مالي بين فئة القياس بالتكلفة المطفأة وصنف القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإن:

(أ) الاعتراف بإيراد الفائدة لا يتغير ولذلك فإن المنشأة تستمر في استخدام نفس معدل الفائدة الفعلية.

(ب) قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لا يتغير نظراً لأن كلا فئتي القياس يطبقان نفس مدخل الانخفاض. وبالرغم من ذلك، إذا تمت إعادة تصنيف أصل مالي من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة، فإنه يتم الاعتراف ببدل خسارة على أنه تعديل على إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي من تاريخ إعادة التصنيف. وإذا تمت إعادة تصنيف أصل مالي من فئة القياس بالتكلفة المطفأة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه يتم إلغاء الاعترف ببدل الخسارة (وعليه، لا يتم بعد ذلك الاعتراف به على أنه تعديل على إجمالي المبلغ المسجل) ولكن بدلاً من ذلك يتم الاعترف به ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية على أنه مبلغ تراكم الانخفاض (بمبلغ مساوٍ) ويتم الإفصاح عنه من تاريخ إعادة التصنيف.

تطبيق221. وبالرغم من ذلك، فالمنشأة ليست مطالبة بالاعتراف بإيراد الفائدة أو مكاسب أو خسائر الانخفاض من أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بشكل منفصل. وتبعاً لذلك، فعندما تعيد المنشأة تصنيف أصل مالي من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فإن معدل الفائدة الفعلية يتم تحديده على أساس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التصنيف. إضافة إلى ذلك، ولأغراض تطبيق االفقرات 73–93 على

الأصل المالي من تاريخ إعادة التصنيف، فإن تاريخ إعادة التصنيف يعامل على أنه تاريخ الاعتراف الأولي.

المكاسب والخسائر

تطبيق222. تسمح الفقرة 106 للمنشأة القيام باختيار لا رجعه فيه بعرض التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار في أداة حقوق ملكية غير محتفظ بها للمتاجرة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. ويتم هذا الاختيار على أساس كل أداة على حدة (أي لكل سهم على حدة). ولا يجوز أن يتم، لاحقاً، تحويل المبلغ الذي يتم عرضه ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة تحويل المكسب أو الخسارة المتراكمة داخل صافي الأصول/ حقوق الملكية. ويتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على مثل هذه الاستثمارات ضمن الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 107 ما لم تكن توزيعات الأرباح تمثل، بشكل واضح، استردادا لجزء من تكلفة الاستثمار.

تطبيق223. ما لم تنطبق الفقرة 44، فإن الفقرة 41 تتطلب قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إذا كانت الشروط التعاقدية للأصل المالي تنشئ تدفقات نقدية هي فقط عبارة عن دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم وكان الأصل المالي محتفظ به ضمن نموذج أعمال يحقق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. يتم الاعتراف، وفقاً لهذه الفئة للقياس، بالمعلومات ضمن الفائض أو العجز كما لو كان الأصل المالي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة، في حين يتم قياس الأصل المالي في بيان المركز المالي بالقيمة العادلة. المكاسب والخسائر، بخلاف تلك التي يتم الاعتراف بها ضمن الفائض أو العجز وفقاً للفقرتين 111-112، يتم الاعتراف بها ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. وعند إلغاء الاعتراف بهذه الأصول المالية، فإن المكاسب أو الخسائر المتراكمة التي تم الاعتراف بها، سابقاً، ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية يعاد تصنيفها إلى الفائض أو العجز. ويُظهِر ذلك الربح أو الخسارة التي كان سيتم الاعتراف بها ضمن الفائض أو العجز عند إلغاء الاعتراف فيما لو كان قد تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة.

تطبيق224. تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 على الأصول المالية والإلتزامات المالية التي هي بنود نقدية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 والمُقومة بعملة أجنبية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 الاعتراف بأي مكاسب وخسائر صرف العملات الأجنبية على أصول نقدية وإلتزامات نقدية ضمن الفائض أو العجز. ويستثنى من ذلك البند النقدي المخصص على أنه أداة تحوط في تحوط تدفق نقدي (انظر الفقرة 140)، أو تحوط لصافي استثمار (انظر الفقرة 142) أو تحوط القيمة عادلة لأداة حقوق ملكية اختارت المنشأة عرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 (انظر الفقرة 137).

تطبيق225. لغرض الاعتراف بمكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4، فإن الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/

حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 يعامل على أنه بند نقدي. وبناءً عليه، فإن مثل هذا الأصل المالي يعامل على أنه أصل يتم قياسه بالتكلفة المطفأة بالعملة الأجنبية. يتم الاعتراف بفروق الصرف على التكلفة المطفأة ضمن الفائض أو العجز، أما التغيرات الآخرى في المبلغ المسجل فيتم الاعتراف بها وفقاً للفقرة 111.

تطبيق226. تسمح الفقرة 106 للمنشأة القيام باختيار لا رجعه فيه بعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. ومثل هذا الاستثمار لا يعد بنداً نقدياً. وبناءً عليه، فإن المكسب أو الخسارة الذي يتم عرضه ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 يشمل أي مكون صرف عملة أجنبية ذي صلة.

تطبيق227. إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أصل نقدي غير مشتق وإلتزام نقدي غير مشتق، فإن التغيرات في مكون العملة الأجنبية لتلك الأداتين الماليتين يتم عرضها ضمن الفائض أو العجز.

الإلتزامات المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

تطبيق228. عندما تخصص المنشأة إلتزاماً مالياً على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فيجب عليها تحديد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للإلتزام ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية سيحدث عدم تماثل محاسبي في الفائض أو العجز، أو سيضخمه. ويحدث عدم التماثل المحاسبي أو يتضخم إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للإلتزام ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية سيؤدي إلى عدم تماثل أكبر في الفائض أو العجز مما لو تم عرض تلك المبالغ ضمن الفائض أو العجز.

تطبيق229. ولتحديد ذلك، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت تتوقع أن تتم المقاصة بين آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام ضمن الفائض أو العجز من خلال تغير في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ومثل هذا التوقع يجب أن يستند إلى علاقة اقتصادية بين خصائص الإلتزام وخصائص الأداة المالية الأخرى.

تطبيق230. يتم ذلك التحديد عند الاعتراف الأولي ولا يعاد تقييمه. وللأغراض العملية، فلا يلزم المنشأة الدخول في جميع الأصول والإلتزامات التي ينشأ عنها عدم تماثل محاسبي في الوقت نفسه تحديداً. ويسمح بتأخير معقول شريطة أن يكون من المتوقع حدوث أي معاملات متبقية. وتطبق المنشأة منهجيتها، بشكل متسق، لتحدد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية سيحدث عدم تماثل محاسبي في الفائض أو العجز أو سيضخمه. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة استخدام منهجيات مختلفة عندما يكون هناك علاقات اقتصادية مختلفة بين خصائص الإلتزامات المخصصة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وخصائص الأدوات المالية الأخرى. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 من المنشأة تقديم إفصاحات نوعية ضمن الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية بشأن منهجيتها في القيام بهذا التحديد.

تطبيق231. إذا حدث مثل عدم التماثل هذا أو تضخم، فإن المنشأة مطالبة بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للإلتزام) ضمن الفائض أو العجز. وإذا لم يحدث مثل عدم التماثل هذا أو يتضخم، فإن المنشأة مطالبة بعرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للإلتزام ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

تطبيق232. لا يجوز أن يتم، لاحقاً، تحويل المبالغ التي يتم عرضها ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز. ومع ذلك، يمكن للمنشأة تحويل المكسب أو الخسارة المتراكم داخل حقوق الملكية.

تطبيق233. يبين المثال التالي حالة يحدث فيها عدم تماثل محاسبي في الفائض أو العجز إذا تم عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للإلتزام ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. تقم مؤسسة فيدرالية للرهن العقاري والإسكان قروضاً إلى العملاء ويمول تلك القروض من خلال بيع سندات لها خصائص مماثلة (مثل المبلغ القائم، ووضع السداد، والأجل والعملة) في السوق. تسمح الشروط التعاقدية للقرض لعميل الرهن العقاري بسداد قرضه مقدماً (أي الوفاء بإلتزامه تجاه البنك) من خلال شراء السند المقابل بالقيمة العادلة في السوق وتسليم ذلك السند إلى مؤسسة الرهن العقاري والإسكان. فإذا تردت الجودة الإئتمانية للسند نتيجة لذلك الحق التعاقدي في السداد مقدماً، (وعليه، فإن القيمة العادلة لإلتزام مؤسسة الرهن العقاري والإسكان تنخفض)، فإن القيمة العادلة للأصل الممثل لقرض مؤسسة الرهن العقاري والإسكان تنخفض أيضاً. يعكس التغير في القيمة العادلة للأصل حق عميل الرهن التعاقدي في سداد قرض الرهن العقاري مقدماً من خلال شراء السند موضوع القرض بالقيمة العادلة (والتي انخفضت، في هذا المثال) وتسليم السند إلى مؤسسة الرهن العقاري والإسكان. لذلك، فإن آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام (السند) تتم المقاصة بينها ضمن الفائض أو العجز من خلال تغير مقابل في القيمة العادلة لأصل مالي (القرض). ولو كانت آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام قد تم عرضها ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، فسيكون هناك عدم تماثل محاسبي في الفائض أو العجز. لذلك، فإن مؤسسة الرهن العقاري والإسكان مطالبة بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة للإلتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام) ضمن الفائض أو العجز.

تطبيق234. في المثال الوارد في فقرة التنفيذ 233، هناك ربط تعاقدي بين آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام والتغيرات في القيمة العادلة للأصل المالي (أي نتيجة للحق التعاقدي لعميل الرهن العقاري في سداد القرض مقدماً من خلال شراء السند بالقيمة العادلة وتسليم السند إلى مؤسسة الرهن العقاري والإسكان). وبالرغم من ذلك، قد يحدث أيضاً عدم تماثل محاسبي في غياب الربط التعاقدي.

تطبيق235. لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين 108 و109، لا يحدث عدم التماثل المحاسبي، فقط، بسبب طريقة القياس التي تستخدمها المنشأة لتحديد آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام. ينشأ عدم تماثل محاسبي في الفائض أو العجز، فقط، عندما يكون من المتوقع المقاصة بين آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية (وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30) للإلتزام والتغيرات في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى. أما عدم التماثل الذي ينشأ فقط نتيجة لطريقة القياس (أي بسبب أن المنشأة لا تعزل التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام عن بعض التغيرات الأخرى في قيمته العادلة) فلا يؤثر على التحديد المطلوب بموجب الفقرتين 108 و109. على سبيل المثال، قد لا تعزل

المنشأة التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام عن التغيرات في مخاطر السيولة. وإذا عرضت المنشأة الأثر المجمع لكلا العاملين ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، فقد يحدث عدم تماثل بسبب أن التغيرات في مخاطر السيولة قد يتم تضمينها في قياس القيمة العادلة للأصول المالية للمنشأة ويتم عرض التغير الاجمالي في القيمة العادلة لتلك الأصول ضمن الفائض أو العجز. وبالرغم من ذلك، فإن سبب عدم التماثل المذكور هو عدم دقة القياس، وليس علاقة المقاصة الموضحة في فقرة التنفيذ 229، ولذلك، فإنه لا يؤثر على التحديد المطلوب بموجب الفقرتين 108 و109.

معنى "المخاطر الائتمانية" (الفقرتين 108 و109)

تطبيق236. يُعّرف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 المخاطر الائتمانية على أنها "مخاطر أن يتسبب أحد طرفي أداة مالية في خسارة مالية للطرف الآخر عن طريق عدم الوفاء بإلتزامه". ويتعلق المتطلب الوارد في الفقرة 108(أ) بمخاطر فشل المُصدر في تنفيذ ذلك الإلتزام المحدد. ولا يتعلق بالضرورة بالجدارة الإئتمانية للمُصدر. على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة إلتزاماً مضموناً بضمان رهني وإلتزاماً غير مضمون بضمان رهني، واللذين بخلاف ذلك يكونان متماثلين، فإن المخاطر الإئتمانية لهذين الإلتزامين تكونان مختلفتين، حتى ولو كانت قد أصدرتهما نفس المنشأة. وتكون المخاطر الإئتمانية على الإلتزام المضمون بضمان رهني أقل من المخاطر الإئتمانية للإلتزام غير المضمون بضمان رهني. وقد تكون المخاطر الإئتمانية للإلتزام المضمون بضمان رهني قريبة من صفر.

تطبيق237. لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 108(أ)، تختلف المخاطر الإئتمانية عن مخاطر الأداء المرتبطة بالأصل. فمخاطر الأداء المرتبطة بالأصل لا تتعلق بمخاطر فشل المنشأة في الوفاء بإلتزام معين ولكنها، بدلاً من ذلك، تتعلق بمخاطر أن يكون أداء أصل واحد أو مجموعة من الأصول ضعيفاً (أو أن لا يكون هناك أداء على الأطلاق).

تطبيق238. فيما يلي أمثلة على مخاطر الأداء المرتبطة بالأصل:

(أ) إلتزام بميزة الربط بالوحدة يتم بموجبه تحديد المبلغ واجب السداد، بموجب العقد، للمستثمرين على أساس أداء أصول محددة. إن أثر ميزة الربط بالوحدة تلك على القيمة العادلة للإلتزام هو مخاطر أداء مرتبطة بالأصل، وليس مخاطر إئتمانية.

(ب) إلتزام مُصدَر من قبل منشأة مُهيكلة بالخصائص التالية. المنشأة منفصلة، نظامياً، وعليه فإن الأصول في المنشأة مقصورة فقط على مصلحة المستثمرين فيها، حتى في حالة الافلاس. ولا تدخل المنشأة في معاملات أخرى ولا يمكن اتخاذ تصرف في الأصول افتراضياً. تكون المبالغ واجبة السداد للمستثمرين في المنشأة، فقط، إذا كانت الأصول المقصورة تولد تدفقات نقدية. وعليه، فإن التغيرات في القيمة العادلة للإلتزام تعكس، بشكل رئيس، التغيرات في القيمة العادلة للأصول. إن أثر أداء الأصول على القيمة العادلة للإلتزام هو مخاطر أداء مرتبط بالأصل، وليس مخاطر إئتمانية.

تحديد آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية

تطبيق239. لأغراض تطبيق المطلب الوارد في الفقرة 108(أ)، يجب على المنشأة تحديد مبلغ التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يمكن عَزْوه إلى التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام إما:

(أ) على أنه مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي لا يمكن عَزْوه إلى التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق (انظر فقرتا التنفيذ 240 و241)؛ أو

(ب) باستخدام طريقة بديلة تعتقد المنشأة أنها تعبر بصدق أكثر عن مبلغ التغير في القيمة العادلة للإلتزام الذي يمكن عَزْوه إلى التغيرات في المخاطر الإئتمانية.

تطبيق240. تشمل التغيرات في ظروف السوق، التي تنشأ عنها مخاطر سوق، التغيرات في معدل الفائدة المرجعي، أوسعر أداة مالية لمنشأة أخرى، أوسعر سلعة، أوسعر صرف عملة أجنبية، أو مؤشر قياسي عام للاسعار أو للمعدلات.

تطبيق241. إذا كانت التغيرات المهمة الوحيدة في ظروف السوق ذات الصلة بالإلتزام هي التغيرات في معدل فائدة تم رصده (المؤشر المرجعي)، فإن المبلغ الوارد في فقرة التنفيذ 239(أ) يمكن تقديره كما يلي:

(أ) أولاً، تحسب المنشأة معدل العائد الداخلي للإلتزام في بداية الفترة باستخدام القيمة العادلة للإلتزام والتدفقات النقدية التعاقدية للإلتزام في بداية الفترة. وتقوم بطرح معدل الفائدة الذي تم رصده (المؤشر المرجعي) في بداية الفترة من معدل العائد هذا، للوصول إلى مكون لمعدل العائد الداخلي المرتبط بالأداة.

(ب) بعد ذلك، تحسب المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالإلتزام باستخدام التدفقات النقدية التعاقدية للإلتزام في نهاية الفترة ومعدل خصم مساوٍ لمجموع (1) معدل الفائدة الذي تم رصده (المؤشر المرجعي) في نهاية الفترة و(2) المكون لمعدل العائد الداخلي المرتبط بالأداة كما تم تحديده في البند (أ).

(ج) الفرق بين القيمة العادلة للإلتزام في نهاية الفترة والمبلغ الذي تم تحديده في البند (ب) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا يمكن عزوه إلى التغيرات في معدل الفائدة الذي تم رصده (المؤشر المرجعي). وهذا هو المبلغ الذي يتم عرضه ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 108 (أ).

تطبيق242. يفترض المثال الوارد في فقرة التنفيذ 241 أن التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل بخلاف التغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة أو التغيرات في معدل الفائدة الذي تم رصده (المؤشر المرجعي) ليست مهمة. ولن تكون هذه الطريقة مناسبة إذا كانت التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل أخرى هي تغيرات مهمة. وفي تلك الحالات، فإن المنشأة مطالبة باستخدام طريقة بديلة تقيس آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام بشكل أكثر صدقاً (انظر فقرة التنفيذ 239(ب)). على سبيل المثال، إذا كانت الأداة الواردة في المثال تنطوي

على مشتقة مدمجة، فإن التغير في القيمة العادلة للمشتقة المدمجة يتم استبعاده عند تحديد المبلغ المطلوب عرضه ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة108(أ).

تطبيق243. كما هو الحال مع جميع قياسات القيمة العادلة، فإن طريقة القياس التي تتبعها المنشأة عند تحديد الجزء من التغير في القيمة العادلة للإلتزام الذي يمكن عزوه إلى التغير في مخاطره الائتمانية يجب أن تعظم من استخدام المدخلات الممكن رصدها وأن تحد من استخدام المدخلات غير القابلة للرصد.

محاسبة التحوط

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

تطبيق244. لا يمكن تخصيص المشتقات المُدمجة في عقود مختلطة، والتي لا تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل، على أنها أدوات تحوط منفصلة.

تطبيق245. أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تعد أصولاً مالية أو إلتزامات مالية للمنشأة ولذا لا يمكن تخصيصها على أنها أدوات تحوط.

تطبيق246. لتحوطات مخاطر العملات الأجنبية، يتم تحديد مكون مخاطر العملة الاجنبية لأداة مالية غير مشتقة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4.

الخيارات المكتوبة

تطبيق247. لا يحصر هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها تخصيص مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز على أنها أداة تحوط، باستثناء بعض الخيارات المكتوبة. ولا يتأهل خيار مكتوب على أنه أداة تحوط ما لم يتم تخصيصه على أنه مقاصة لخيار مُشترى، بما في ذلك المُدمج في أداة مالية أخرى (على سبيل المثال، خيار شراء مكتوب يستخدم لتحوط إلتزام قابل للشراء).

تخصيص أدوات التحوط

تطبيق248. للتحوطات بخلاف تحوطات مخاطر العملات الأجنبية، عندما تخصص المنشأة أصلاً مالياً غير مشتق أو إلتزاماً مالياً غير مشتق يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز على أنه أداة تحوط، يمكنها فقط تخصيص الأداة المالية غير المشتقة في مجملها أو جزء منها.

تطبيق249. يمكن تخصيص أداة تحوط واحدة على أنها أداة تحوط لأكثر من نوع من المخاطر، شريطة أن يكون هناك تخصيص محدد لأداة التحوط ولمراكز المخاطر المختلفة على أنها بنود مُتحوط لها. ويمكن أن تكون تلك البنود المُتحوط لها في علاقات تحوط مختلفة.

البنود المُتحوط لها

البنود المؤهلة

تطبيق250. لا يمكن أن يكون الارتباط الملزم بالاستحواذ على أعمال، ضمن عملية تجميع أعمال، أداة مُتحوط لها، باستثناء مخاطر العملات الاجنبية، نظراً لأن المخاطر الأخرى التي يتم التحوط لها لا يمكن تعيينها وقياسها بشكل محدد. تُعد تلك المخاطر الأخرى مخاطر أعمال عامة.

تطبيق251. لا يمكن أن يكون الاستثمار بطريقة حقوق الملكية بند مُتحوط له في تحوط قيمة عادلة. وهذا نظراً لأن طريقة حقوق الملكية تعترف ضمن الفائض أو العجز بنصيب المنشأة المستثمرة في فائض أو عجز الأعمال المستثمر فيها، وليس من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ولسبب مشابه، لا يمكن أن يكون الاستثمار في منشأة مسيطر عليها موحدة بند مُتحوط له في تحوط قيمة عادلة. وهذا نظراً لأن التوحيد يعترف ضمن فائض أو عجز المنشأة المسيطر عليها، وليست التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، ضمن الفائض أو العجز. ويختلف التحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية نظراً لأنه تحوط من التعرض للعملات الأجنبية، وليس تحوط قيمة عادلة من التغير في قيمة الاستثمار.

تطبيق252. تسمح الفقرة 125 للمنشأة بتخصيص التعرضات المجمعة، التي تُعد تجميعاً لتعرض ومشتقة، على أنها بنود مُتحوط لها. وعند تخصيص مثل هذا البند المُتحوط له، تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان التعرض المُجمع يجمع بين تعرضاً ومشتقة بحيث ينشئ تعرضاً مُجمعا مختلفا يدار على أنه تعرض واحد لمخاطر معينة. وفي تلك الحالة، يمكن للمنشأة تخصيص البند المُتحوط له على أساس التعرض المُجمع. على سبيل المثال:

(أ) يمكن للمنشأة تحوط كمية معينة من مشتريات نفط التي يحتمل بدرجة كبيرة أن تتم خلال مدة 15 شهراً مقابل مخاطر السعر (على أساس الدولار الأمريكي) باستخدام عقد مستقبلي لمدة 15 شهراً للنفط. يمكن أن ينظر إلى مشتريات النفط المحتملة بدرجة كبيرة والعقد المستقبلي للنفط مجتمعين على أنهما تعرض مبلغ ثابت بالدولار الامريكي لمدة 15 شهراً لمخاطر العملة الأجنبية وذلك لأغراض إدارة المخاطر (أي مثل أي تدفق نقدي خارج لمبلغ ثابت بالدولار الأمريكي لمدة 15 شهراً).

(ب) يمكن للمنشأة أن تتحوط مخاطر العملة الأجنبية للأجل الكامل لدين مُقوم بعملة أجنبية وبمعدل فائدة ثابت لمدة 10 سنوات. ومع ذلك، تتطلب المنشأة تعرضا لمعدل ثابت في عملتها الوظيفية فقط لأجل من قصير إلى متوسط (على سبيل المثال سنتان) وتعرضاً للمعدل المعوم في عملتها الوظيفية للأجل المتبقي حتى الاستحقاق. وفي نهاية كل من فترة السنتين (أي على أساس أصل مبلغ الدين شاملاً التكاليف لسنتين) فإن المنشأة تُثبّت التعرض لمعدل الفائدة للسنتين التاليتين (إذا كانت الفائدة عند مستوى تريد المنشأة تثبيت معدلات الفائدة). في مثل هذه الحالة، يمكن للمنشأة الدخول في عقد مبادلة معدل فائدة ثابت بمعدل معوم لعشر سنوات للعملة لتبادل الدين بالعملة الأجنبية بمعدل فائدة ثابت بتعرض عملة وظيفية بسعر متغير. ويتم تغطية ذلك بعقد مبادلة معدل فائدة لسنتين والذي، على أساس العملة الوظيفية، يبادل ديناً متغير المعدل

بدين ثابت المعدل. وفي الواقع، فإن الدين بعملة أجنبية بمعدل ثابت ومبادلة معدل الفائدة الثابت بمعدل معوم لعشر سنوات مجتمعين ينظر إليهما لأغراض إدارة المخاطر على أنهما تعرض لعملة وظيفية لدين متغير المعدل لعشر سنوات.

تطبيق253. عند تخصيص البند المُتحوط له على أساس التعرض المجمع، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر المُجمع للبنود التي تشكل التعرض المجمع لغرض تقييم فاعلية التحوط وقياس عدم فاعلية التحوط. ومع ذلك، يتم الاستمرار في المحاسبة عن البنود التي تشكل التعرض المجمع بشكل منفصل. وهذا يعني، على سبيل المثال:

(أ) أن المشتقات التي هي جزء من التعرض المجمع يتم الاعتراف بها على أنها أصول أو إلتزامات منفصلة يتم قياسها بالقيمة العادلة؛

(ب) إذا تم تخصيص علاقة تحوط بين البنود التي تشكل التعرض المجمع، فإن الطريقة التي يتم بها إدراج مشتقة على أنها جزء من التعرض المجمع يجب أن تكون متفقة مع تخصيص تلك المشتقة على أنها أداة تحوط على مستوى التعرض المجمع. على سبيل المثال، إذا استثنت المنشأة العنصر الآجل من مشتقة من تخصيصها على أنها أداة التحوط لعلاقة التحوط بين البنود التي تشكل التعرض المجمع، فيجب عليها أيضاً استثناء العنصر الآجل عند إدراج تلك المشتقة على أنها بند مُتحوط له كجزء من التعرض المجمع. وبخلاف ذلك، فإن التعرض المُجمع يجب أن يتضمن مشتقة، إما في مجملها أو جزء منها.

تطبيق254. تبين الفقرة 127 أن مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة محتملة بشكل كبير فيما بين المجموعة قد تتأهل، في القوائم المالية الموحدة، على أنها بند مُتحوط له في تحوط تدفق نقدي، شريطة أن تكون المعاملة مُقومة بعملة أجنبية بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة وأن تؤثر مخاطر العملة الأجنبية على الفائض أو العجز الموحد. ولهذا الغرض فإن المنشأة يمكن أن تكون المنشأة مسيطرة، أو منشأة مسيطر عليها، أو منشأة زميلة، أو ترتيب مشترك أو فرع. وإذا لم تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة فيما بين المجموعة على الفائض أو العجز الموحد، فإن المعاملة فيما بين المجموعة لا تتأهل على أنها بند مُتحوط له. وعادة ما تكون هذه هي الحالة فيما يتعلق بدفعات رسوم الامتياز، أو دفعات الفائدة، أو المصاريف الادارية بين أعضاء نفس المجموعة، ما لم تكن هناك معاملة خارجية ذات صلة. وبالرغم من ذلك، عندما تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة فيما بين المجموعة على الفائض أو العجز الموحد، فإن المعاملة فيما بين المجموعة يمكن أن تتأهل على أنها بند مُتحوط له. مثال على ذلك، مبيعات أو مشتريات المخزون المتوقعة بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع للمخزون مستقبلاً إلى طرف خارجي عن المجموعة. وبالمثل، فإن بيعاً متوقعاً فيما بين المجموعة لآلات ومعدات من المنشأة في المجموعة التي قامت بتصنيعها لمنشأة في المجموعة ستستخدم الآلات والمعدات في عملياتها قد يؤثر على الفائض أو العجز الموحد. ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، لأن الآلات والمعدات سيتم استهلاكها من قبل المنشأة المشترية وأن المبلغ الذي سيتم الاعتراف به –

بشكل أولي – للآلات والمعدات قد يتغير إذا كانت معاملة التوقع فيما بين منشآت المجموعة مُقومة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة المشترية.

تطبيق255. إذا كان تحوط معاملة متوقعة فيما بين المجموعة يتأهل للمحاسبة عن التحوط، فإن أي مكسب أو خسارة يتم الاعتراف به ضمن، أو حذفه، من صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 140. والفترة أو الفترات ذات الصلة التي تؤثر خلالها مخاطر العملة الأجنبية للمعاملة المُتحوط لها على الفائض أو العجز هي عندما تؤثر على الفائض أو العجز الموحد.

وسم البنود المُتحوط لها

تطبيق256. المكوِّن هو بند مُتحوط له يكون أقل من البند بكامله. وتبعاً لذلك، فإن المكون يعكس، فقط، بعض مخاطر البند الذي هو جزء منه أو يعكس فقط المخاطر إلى حد ما (على سبيل المثال، عند تخصيص جزء من البند).

مكونات المخاطر

تطبيق257. حتى يكون مؤهلاً للتخصيص على أنه بند مُتحوط له، يجب أن يكون مكون المخاطر مكوناً لبند مالي أو غير مالي يمكن تحديده بشكل منفصل، وأن يكون من الممكن قياس التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند والتي يمكن عزوها إلى التغيرات في مكون المخاطر بطريقة موثوقة.

تطبيق258. عند تحديد مكونات المخاطر التي تتأهل للتخصيص على أنها بند مُتحوط له، تقوم المنشأة بتقييم هذه المكونات للمخاطر ضمن سياق هيكل السوق المحددة التي تتعلق بها المخاطر والتي يحدث فيها نشاط التحوط. ويتطلب مثل هذا التحديد تقييماً للحقائق والظروف ذات الصلة، والتي تختلف بحسب المخاطر والسوق.

تطبيق259. عند تخصيص مكونات المخاطر على أنها بنود مُتحوط لها، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان ما إذا كان قد تم تحديد مكونات المخاطر بشكل صريح في العقد (مكونات المخاطر المحددة تعاقدياً) أو ما إذا كانت ضمنية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تشكل جزءاً منه (مكونات المخاطر غير المحددة تعاقدياً). ويمكن أن تتعلق مكونات المخاطر غير المحددة تعاقدياً ببنود ليست عقداً (على سبيل المثال، معاملات التوقع) أو العقود التي لا تحدد المكون بشكل صريح (على سبيل المثال، ارتباط ملزم ينطوي على سعر واحد فقط بدلاً من طريقة لاحتساب السعر تحيل إلى أسس مختلفة). على سبيل المثال:

(أ) المنشأة أ لديها عقد طويل الأجل لتوريد الغاز الطبيعي الذي يتم تسعيره باستخدام طريقة احتساب محددة تعاقدياً تحيل إلى سلع وعوامل أخرى (على سبيل المثال، زيت الغاز، وزيت الوقود ومكونات أخرى مثل أجور النقل). تقوم المنشأة أ بتحوط مكون زيت الغاز في عقد التوريد ذلك باستخدام عقد زيت غاز آجل. ونظراً لأن أحكام وشروط عقد التوريد تحدد مكون زيت الغاز فإنه يُعد مكون مخاطر محدد تعاقدياً. وعليه، وبسبب طريقة احتساب السعر، فإن المنشأة أ تخلص إلى أن التعرض لسعر زيت

الغاز يمكن تحديده –بشكل منفصل. وفي نفس الوقت، هناك سوق للعقود الآجلة لزيت الغاز. وعليه، فإن المنشأة أ تخلص إلى أن التعرض لسعر زيت الغاز يمكن قياسه بطريقة موثوقة. وتبعاً لذلك، فإن التعرض لسعر زيت الغاز في عقد التوريد يُعد مكون مخاطر مؤهل للتخصيص على أنه بند مُتحوط له.

(ب) تُحوِّط المنشأة ب مشترياتها المستقبلية من البن استناداً إلى توقع إنتاجها. يبدأ التحوط حتى 15 شهراً قبل تسليم جزء من حجم الشراء المتوقع. تزيد المنشأة ب الحجم المُتحوط له مع مرور الوقت (مع اقتراب تاريخ التسليم). تستخدم المنشأة ب نوعين مختلفين من العقود لإدارة مخاطر سعر البن:

(1) عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال؛

(2) عقود توريد بن عربي من كولومبيا يتم تسليمها إلى موقع تصنيع محدد. وتسعر هذه العقود طن البن بالاستناد إلى سعر عقد البن المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال مضافاً إليه فرق سعر محدد مضافاً إليه مقابل خدمات لوجيستية متغيرة، باستخدام طريقة احتساب السعر. إن عقد توريد البن هو عقد بانتظار التنفيذ الذي تتسلم المنشأة ب بموجبه البن فعليا.

بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي، فإن الدخول في عقود توريد بن يسمح للمنشأة ب بتحديد فرق السعر بين جودة البن الفعلية التي يتم شراؤها (بن عربي من كولومبيا) وبين الجودة المرجعية التي تُعد الأساس للعقد المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال. ومع ذلك، بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد التالي، فإن عقود توريد البن ليست متاحة بعد، ولذلك لا يمكن تحديد فرق السعر. تستخدم المنشأة ب عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال لتحوط مكون الجودة المرجعية من مخاطر سعر البن عليها بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي وموسم الحصاد التالي. تحدد المنشأة ب أنها معرضة لثلاث مخاطر مختلفة: مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية، ومخاطر سعر البن التي تعكس الفرق (الهامش) بين سعر البن بالجودة المرجعية وسعر البن العربي المحدد من كولومبيا التي تتسلمه فعلياً، والتكاليف اللوجيستية المتغيرة. وبالنسبة للشحنات المتعلقة بموسم الحصاد الحالي، فبعد دخول المنشأة في عقد توريد البن، فإن مخاطر سعر البن الذي تعكس الجودة المرجعية هو مكون المخاطر المحددة تعاقدياً لأن طريقة احتساب التكلفة تتضمن مؤشراً على سعر العقود الآجلة للبن والمتداولة في السوق المالية. تخلص المنشأة ب إلى أن مكون هذه المخاطر يمكن تحديده بشكل منفصل ويمكن قياسه بطريقة موثوقة. وبالنسبة للشحنات المتعلقة بموسم الحصاد التالي، فإن المنشأة ب لم تدخل بعد في أي عقود توريد بن (أي أن تلك الشحنات هي معاملات متوقعة). وعليه فإن مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية هي مكون مخاطر غير محدد تعاقدياً. يأخذ تحليل المنشأة ب لهيكل السوق في الحسبان كيف يتم في النهاية تسعير شحنات معينة من البن الذي تتسلمه. لذلك وعلى أساس هذا التحليل لهيكل السوق، فإن المنشأة ب تخلص إلى أن معاملات التوقع تنطوي أيضاً على مخاطر سعر البن

التي تعكس الجودة المرجعية على أنها مكون مخاطر يمكن تحديده بشكل منفصل ويمكن قياسه بطريقة موثوقة بالرغم من أنه غير محدد تعاقدياً. وتبعاً لذلك، فإنه يمكن للمنشأة ب تخصيص علاقات التحوط على أساس مكونات المخاطر (لمخاطر سعر البن الذي يعكس الجودة المرجعية) لعقود توريد البن وكذلك لمعاملات التوقع.

(ج) تُحوِّط المنشأة ج جزءاً من مشترياتها الآجلة من وقود الطائرات على أساس توقع استهلاكها حتى 24 شهراً قبل التسليم وتزيد الحجم الذي تُحوِّطه مع مرور الوقت. تحوط المنشأة ج هذا التعرض باستخدام أنواع مختلفة من العقود تبعاً للأفق الزمني للتحوط، والذي يؤثر على سيولة المشتقات في السوق. وللآفاق الزمنية الأطول (12–24شهراً) فإن المنشأة ج تستخدم عقود النفط الخام لأن هذه العقود هي فقط التي لديها سيولة كافية في السوق. وللآفاق الزمنية 6–12 شهراً فإن المنشأة ج تستخدم مشتقات زيت الغاز لأن لها سيولة كافية. وللآفاق الزمنية حتى ستة أشهر، فإن المنشأة ج تستخدم عقود وقود الطائرات. إن تحليل المنشأة ج لهيكل السوق للنفط والمنتجات النفطية وتقييمها للحقائق والظروف ذات الصلة يكون كما يلي:

(1) تعمل المنشأة ج في منطقة جغرافية يعد خام برنت فيها هو المؤشر المرجعي للنفط الخام. والنفط الخام يُعد المؤشر المرجعي للمادة الخام والذي يؤثر على سعر مختلف المنتجات النفطية المكررة باعتباره معظم مدخلاتها الأساس. ويُعد نفط الغاز المؤشر المرجعي للمنتجات النفطية، والذي يستخدم على أنه مرجع التسعير للمستخلصات النفطية بشكل أعم. وينعكس هذا أيضاً في أنواع الأدوات المالية المشتقة لأسواق النفط الخام والمنتجات النفطية المكررة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة ج، مثل:

- عقد نفط خام مستقبلي مرجعي، والذي هو لخام برنت؛
- عقد زيت غاز مستقبلي مرجعي، والذي يستخدم على أنه مرجع التسعير للمستخلصات النفطية –على سبيل المثال، فإن مشتقات هامش سعر وقود الطائرات تغطي فرق السعر بين وقود الطائرات ونفط الغاز المرجعي ذلك؛
- المشتقة المرجعية لهامش سعر النفط الخام (أي المشتقة لفرق السعر بين النفط الخام وزيت الغاز – هامش التكرير)، والمربوطة بالرقم القياسي لنفط خام برنت.

(2) لا يعتمد تسعير المنتجات النفطية المكررة على ما هو النفط الخام المعين الذي تتم معالجته من قبل مصفاة معينة لأن المنتجات النفطية المكررة تلك (مثل نفط الغاز أو وقود الطائرات) هي منتجات قياسية.

لذلك، فإن المنشأة ج تخلص إلى أن مخاطر السعر لمشترياتها من وقود الطائرات تتضمن مكون مخاطر سعر النفط الخام المُستند إلى مكون مخاطر نفط خام برنت ونفط الغاز، حتى ولو لم يتم تحديد النفط الخام ونفط الغاز في أي ترتيبات تعاقدية. تخلص المنشأة ج إلى أن مكوني المخاطر هذين يمكن تحديدهما، بشكل منفصل، وقياسهما بطريقة موثوقة حتى ولو لم يتم تحديدهما تعاقدياً. وتبعاً لذلك، فإن المنشأة ج تستطيع تخصيص علاقات التحوط لمشتريات التوقع من وقود الطائرات على أساس مكوني المخاطر (للنفط الخام أو لنفط الغاز). ويعني هذا التحليل أيضاً أنه، على سبيل المثال، إذا استخدمت المنشأة ج مشتقات النفط الخام المُستندة إلى نفط خام ويست تيكساس انترميديات، فإن التغيرات في فرق السعر بين نفط خام برنت ونفط خام ويست تكساس انترميديات ستؤدي إلى عدم فاعلية التحوط.

(د) تحتفظ المنشأة د بأداة دين بمعدل ثابت. تم إصدار هذه الأداة في بيئة فيها سوق تتم فيها مقارنة تنوع واسع من أدوات الدين المشابهة بحسب فروق معدلاتها مع المعدل المرجعي (على سبيل المثال، سعر التعامل السائد بين البنوك) وعادة ما تكون الأدوات ذات المعدل المتغير في تلك البيئة، مربوطة بذلك المعدل المرجعي. وكثيراً ما يتم استخدام عقود مبادلة معدلات الفائدة لإدارة مخاطر معدلات الفائدة على أساس ذلك المعدل المرجعي، بغض النظر عن فروق معدلات أدوات الدين عن ذلك المعدل المرجعي. يتنوع سعر أدوات الدين ذات المعدل الثابت بشكل مباشر من حيث الاستجابة للتغيرات في المعدل المرجعي عند حدوثها. تخلص المنشأة د إلى أن المعدل المرجعي يُعد مكوّناً يمكن تحديده بشكل منفصل وقياسه بطريقة موثوقة. وتبعاً لذلك، فإنه يمكن للمنشأة د تخصيص علاقات التحوط لأداة الدين ذات المعدل الثابت على أساس مكون المخاطر لمخاطر معدل الفائدة المرجعي.

تطبيق260. عند تخصيص مكون المخاطر على أنه بند مُتحوط له، فإن متطلبات المحاسبة عن التحوط تنطبق على مكون المخاطر هذا بنفس الطريقة التي تنطبق بها على البنود المُتحوط لها الأخرى التي لا تُعد مكونات مخاطر. على سبيل المثال، تنطبق ضوابط التأهل، بما في ذلك أن علاقة التحوط يجب أن تستوفي متطلبات فاعلية التحوط، ويجب قياس أي عدم فاعلية للتحوط والاعتراف بها.

تطبيق261. تستطيع المنشأة أيضاً، فقط، تخصيص تلك التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مُتحوط له فوق أو دون سعر محدد أو متغير آخر ("مخاطر ذات جانب واحد"). تعكس القيمة الحقيقية لأداة تحوط خيار مشترى (على افتراض أن له نفس الشروط الرئيسة التي هي للمخاطر المعينة)، ولكن ليس قيمتها الزمنية، مخاطر ذات جانب واحد في بند تحوط. على سبيل المثال تستطيع المنشأة تخصيص التقلب في نتائج التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة

عن زيادة في سعر الشراء المستقبلي لسلعة. وفي مثل هذه الحالة فإن المنشأة تعين فقط خسائر التدفقات النقدية التي تنتج عن زيادة في السعر عن المستوى المحدد. ولا تتضمن المخاطر المُتحوط منها القيمة الزمنية للخيار المشترى لأن القيمة الزمنية ليست عنصراً من المعاملة المتوقعة يؤثر على الفائض أو العجز.

تطبيق262. هناك افتراض يمكن دحضه بأنه ما لم تكن مخاطر التضخم قد تم تحديدها تعاقدياً، فلا يمكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بطريقة موثوقة، ولذلك فلا يمكن تخصيصها على أنها مكون مخاطر للأداة المالية. وبالرغم من ذلك، في حالات محددة يكون من الممكن تحديد مكون المخاطر لمخاطر التضخم التي يمكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بطريقة موثوقة بسبب الظروف الخاصة لبيئة التضخم وبسوق الدين ذي الصلة.

تطبيق263. على سبيل المثال، تصدر المنشأة ديناً في بيئة يكون فيها للسندات المرتبطة بالتضخم حجم وهيكل أجل ينتج عنه سوق سائلة بشكل كاف تسمح بوضع هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية. وهذا يعني أنه للعملة المعنية، يُعد التضخم عاملاً ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان بشكل منفصل. وفي تلك الحالات، فإن مكون مخاطر التضخم يمكن تحديده بخصم التدفقات النقدية لأداة الدين المُتحوط لها باستخدام هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية (أي بطريقة مشابهة لكيفية إمكانية تحديد مكون معدل الفائدة (الاسمي) الخالي من المخاطر). وفي المقابل، في العديد من الحالات يُعد مكون مخاطر التضخم لا يمكن تحديده بشكل منفصل ولا يمكن قياسه بطريقة موثوقة. على سبيل المثال، تصدر المنشأة ديناً بمعدل فائدة اسمي، فقط، في بيئة فيها سوق للسندات المرتبطة بالتضخم لا تُعد سائلة بشكل كاف بحيث تسمح بوضع هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية. وفي هذه الحالة، فإن تحليل هيكل السوق والحقائق والظروف لا يدعم استنتاج المنشأة بأن التضخم يُعد مكوناً ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان بشكل منفصل. وعليه، فإن المنشأة لا تستطيع تجاوز الافتراض الممكن دحضه بأن مخاطر التضخم غير المحددة تعاقدياً لا يمكن تحديدها بشكل منفصل ولا يمكن قياسها بطريقة موثوقة. وتبعاً لذلك، فإن مكون مخاطر التضخم لا يتأهل للتخصيص على أنه بند مُتحوط له. وينطبق هذا بغض النظر عن أي أداة تحوط للتضخم تكون المنشأة قد دخلت فيها بالفعل. وبشكل خاص، فإن المنشأة لا تستطيع ببساطة تضمين أحكام وشروط أداة تحوط التضخم الفعلي من خلال إسقاط احكامها وشروطها على دين بمعدل فائدة اسمي.

تطبيق264. يُعد مكون مخاطر التضخم المحدد تعاقدياً للتدفقات النقدية من سند مرتبط بالتضخم تم الاعتراف به (بافتراض أنه ليس هناك متطلب للمحاسبة عن مشتقة مُدمجة، بشكل منفصل) مكوناً يمكن تحديده بشكل منفصل ويمكن قياسه بطريقة موثوقة، طالما أن التدفقات النقدية الأخرى من الأداة لا تتأثر بمكون مخاطر التضخم.

مكونات المبلغ الاسمي

تطبيق265. هناك نوعان من مكونات المبالغ الاسمية التي يمكن تخصيصها على أنهما البند المتحوط له في علاقة تحوط: المكون الذي يُعد جزءاً من بند بكامله أو مكون شريحة. ويغير نوع المكون من نتائج المحاسبة. ويجب على المنشأة تخصيص المكون لأغراض المحاسبة بشكل يتفق مع هدفها من إدارة المخاطر.

تطبيق266. ومثال على المكون الذي يُعد جزءاً هو نسبة 50 في المائة من التدفقات النقدية التعاقدية لقرض.

تطبيق267. يمكن تحديد مكون شريحة من مجتمع محدد، ولكنه مفتوح، أو من مبلغ اسمي محدد. ومن أمثلتها:

(أ) جزء من حجم معاملة نقدية، على سبيل المثال، التدفقات النقدية التالية بمبلغ 10 وحدات عملة أجنبية من مبيعات مُقومة بالعملة الأجنبية بعد أول 20 وحدة عملة أجنبية في مارس ×1201؛ أو

(ب) جزء من حجم مادي، على سبيل المثال، الطبقة السفلى، مقاسةً بحجم 5 مليون متر مكعب، من الغاز الطبيعي المُخزن في الموقع أ ب ج؛ أو

(ج) جزء من حجم مادي أو حجم معاملة أخرى، على سبيل المثال، أول مائة برميل من مشتريات النفط في يونيو ×201 أو أول 100 ميجاواط ساعة من مبيعات الكهرباء في يونيو ×201؛ أو

(د) شريحة من المبلغ الاسمي للبند المُتحوط له، على سبيل المثال، آخر 80 مليون وحدة عملة من ارتباط ملزم بمبلغ 100مليون وحدة عملة، الشريحة السفلى بمبلغ 20 مليون وحدة عملة من مبلغ100 مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت أو الشريحة العليا بمبلغ 30 مليون وحدة عملة من مبلغ إجمالي 100 مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت يمكن سداده مقدماً بالقيمة العادلة (المبلغ الاسمي المحدد هو 100 مليون وحدة عملة).

تطبيق268. إذا كان قد تم تخصيص مكون شريحة في تحوط قيمة عادلة، فيجب على المنشأة تحديده من مبلغ اسمي محدد. وللإلتزام بمتطلبات تأهل تحوطات القيمة العادلة، يجب على المنشأة إعادة قياس البند المُتحوط له لتحديد التغيرات في القيمة العادية (أي إعادة قياس البند لتحديد التغيرات في القيمة العادلة التي يمكن نسبتها إلى المخاطر المُتحوط منها). ويجب الاعتراف بتعديل تحوط القيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز في وقت لا يتعدى وقت إلغاء الاعتراف بالبند. وبالتالي، فمن الضروري تتبع البند الذي يتعلق به تعديل تحوط القيمة العادلة. ولمكون شريحة في تحوط قيمة عادلة، فإن هذا يتطلب من المنشأة تتبع المبلغ الاسمي الذي تم تحديده منه. على سبيل المثال، ووفقاً لما ورد في فقرة التنفيذ 267(د)، فإن مجموع المبلغ الاسمي المحدد وهو 100 مليون وحدة عملة يجب تتبعه لتتبع الشريحة السفلى من مبلغ 20 مليون وحدة عملة أو الشريحة العليا من مبلغ 30 مليون وحدة عملة.

تطبيق269. إن عنصر الشريحة الذي يتضمن خيار دفع مقدماً غير مؤهل لتخصيصه على أنه بند مُتحوط له في تحوط قيمة عادلة إذا كان خيار الدفع مقدماً يتأثر بالتغيرات في المخاطر المُتحوط منها،

[1] في هذا المعيار تُقوم المبالغ النقدية بـ " وحدات عملة" و"وحدات عملة أجنبية".

ما لم تتضمن الشريحة المخصصة أثر خيار الدفع مقدماً المتعلق بها عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المُتحوط له.

العلاقة بين مكونات ومجموع التدفقات النقدية لبند

تطبيق270. إذا تم تخصيص مكون للتدفقات النقدية لبند مالي أو غير مالي على أنه بند مُتحوط له، فإن ذلك المكون يجب أن يكون أقل من أو مساويا لمجموع التدفقات النقدية للبند بكامله. ومع ذلك، يمكن تخصيص جميع التدفقات النقدية للبند بكامله على أنها البند المُتحوط له ويمكن التحوط له من مخاطر معينة فقط (على سبيل المثال، فقط من تلك التغيرات التي يمكن نسبتها إلى التغيرات في معدل الفائدة المعمول به في السوق أو التغيرات في سعر قياسي لسلعة ما).

تطبيق271. على سبيل المثال، في حالة إلتزام مالي معدل الفائدة الفعلية له دون معدل الفائدة المعمول به في السوق، فإن المنشأة لا تستطيع تخصيص:

(أ) مكون من الإلتزام مساوٍ لمعدل الفائدة المعمول به في السوق (مضافاً إليه المبلغ الأصلي في حالة تحوط قيمة عادلة)؛

(ب) مكون متبقي سالب.

تطبيق272. وبالرغم من ذلك، في حالة إلتزام مالي بمعدل فائدة ثابت معدل الفائدة له (على سبيل المثال) 100 نقطة أساس دون السعر السائد في السوق، فإن المنشأة تستطيع تخصيص التغير في قيمة ذلك الإلتزام بكامله (أي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة بحسب سعر السوق مطروحاً منه 100 نقطة أساس) الذي يمكن نسبته إلى التغيرات في سعر السوق على أنه البند المُتحوط له. وإذا تم تحوط أداة مالية لها معدل فائدة ثابت بعد وقت من تأسيسها وفي نفس الوقت تغيرت معدلات الفائدة، فإن المنشأة تستطيع أيضاً تخصيص مكون مخاطر مساوٍ لمعدل مرجعي أعلى من المعدل التعاقدي المدفوع على البند. وتستطيع المنشأة القيام بذلك شرط أن يكون معدل الفائدة المرجعي أقل من معدل الفائدة الفعلية الذي يتم حسابه بافتراض أن المنشأة قد اشترت الأداة في اليوم الذي تخصص فيه لأول مرة البند المُتحوط له. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة تؤسس أصلا ماليا بمبلغ 100 وحدة عملة له معدل فائدة ثابت، ومعدل الفائدة الفعلية له 6 في المائة في وقت يكون فيه سعر التعامل في السوق هو 4 في المائة. تبدأ المنشأة في تحوط ذلك الأصل المالي بعد وقت عندما يكون فيه سعر التعامل في السوق قد زاد إلى 8 في المائة وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى 90 وحدة عملة. تحسب المنشأة أنها إذا كانت قد اشترت الأصل في التاريخ الذي تخصص فيه لأول مرة مخاطر معدل الفائدة المتعلقة بسعر التعامل في السوق على أنها البند المُتحوط له، فإن العائد الفعلي للأصل بناء على قيمته العادلة عندئذ البالغة 90 وحدة عملة يكون 9،5 في المائة. ولأن سعر التعامل في السوق البالغ 8 في المائة أقل من هذا العائد الفعلي، فإن المنشأة تستطيع تخصيص مكون سعر التعامل في السوق بنسبة 8 في المائة الذي يتكون في جزء منه من التدفقات النقدية التعاقدية وفي جزء آخر من الفرق بين القيمة العادلة الحالية (أي 90 وحدة عملة) والمبلغ الذي سيتم دفعه عند الاستحقاق (أي 100 وحدة عملة).

تطبيق273. إذا كان إلتزام مالي بمعدل فائدة متغير يحمل فائدة (على سبيل المثال) بسعر التعامل بين البنوك لمدة ثلاثة أشهر مطروحاً منه 20 نقطة أساس (بحد أدنى صفر نقطة أساس)، فإن المنشأة تستطيع تخصيص التغير في التدفقات النقدية للإلتزام بكامله (أي سعر التعامل بين البنوك لمدة

ثلاث أشهر مطروحاً منه 20 نقطة أساس – بما في ذلك الحد الادنى) الذي يمكن نسبته إلى التغيرات في سعر التعامل بين البنوك على أنه البند المُتحوط له. وعليه، وطالما أن المنحنى المستقبلي لسعر التعامل بين البنوك لمدة ثلاث أشهر للعمر المتبقي لذلك الإلتزام لا ينخفض دون 20 نقطة أساس، فإن للبند المُتحوط له نفس إمكانية التغير في التدفقات النقدية على اعتبار أنه إلتزام يحمل فائدة بسعر التعامل بين البنوك لمدة ثلاثة أشهر وهامش موجب أو صفر. ومع ذلك، إذا كان سعر التعامل المستقبلي بين البنوك للفترة المتبقية من عمر ذلك الإلتزام (أو جزء منها) ينخفض دون 20 نقطة أساس، فإن التغير في التدفقات النقدية للبند المُتحوط له ستكون أقل من التغير في التدفقات النقدية لإلتزام يحمل فائدة لثلاثة أشهر بسعر التعامل بين البنوك بهامش موجب أو صفر.

تطبيق274. مثال مشابه للبند غير المالي هو نوع محدد من النفط الخام من حقل نفط معين يتم تسعيره خارج النفط الخام المرجعي. فإذا باعت المنشأة النفط الخام بموجب عقد باستخدام صيغة تعاقدية للتسعير تحدد السعر للبرميل بسعر النفط الخام المرجعي مطروحا منه 10 وحدات عملة والحد الأدنى 15 وحدة عملة، فإن المنشأة تستطيع تخصيص التغير في التدفقات النقدية بكامله بموجب عقد المبيعات والذي يمكن نسبته إلى التغير في سعر النفط الخام المرجعي على أنه البند المُتحوط له. وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة لا تستطيع تخصيص مكون مساوٍ لكامل التغير في سعر النفط المرجعي. وعليه، وطالما أن السعر المستقبلي (لكل شحنة يتم تسليمها) لا ينخفض دون 25 وحدة عملة، فإن للبند المُتحوط له نفس التغير في التدفقات النقدية الذي هو لمبيعات النفط الخام بسعر النفط الخام المرجعي (أو التي لها هامش موجب). وبالرغم من ذلك، إذا انخفض السعر المستقبلي لأي شحنة يتم تسليمها إلى ما دون 25 وحدة عملة، فإن البند المُتحوط له يكون له تغير في التدفقات النقدية أدنى مما هو لبيع النفط الخام بسعر النفط الخام المرجعي (أو بهامش موجب).

ضوابط التأهل للمحاسبة عن التحوط

فاعلية التحوط

تطبيق275. فاعلية التحوط هي مدى ما تم من مقاصة بين التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط والتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له (على سبيل المثال عندما يكون البند المُتحوط له هو مكون مخاطر، فإن التغير ذا الصلة في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية لبند هو التغير الذي يمكن نسبته إلى المخاطر المُتحوط منها). عدم فاعلية التحوط هي المدى الذي تكون فيه التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط أكبر أو أقل من تلك للبند المُتحوط له.

تطبيق276. عند تخصيص علاقة تحوط وعلى أساس مستمر، يجب على المنشأة تحليل مصادر عدم فاعلية التحوط التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال أجلها. وهذا التحليل (بما في ذلك أي تحديثات تتم وفقاً لفقرة التنفيذ 314 تنشأ عن إعادة التوازن لعلاقة التحوط) هو الأساس لتقييم المنشأة لمدى استيفائها لمتطلبات فاعلية التحوط.

تطبيق277. ولتجنب الشك، فإن آثار استبدال الطرف الأصلي المقابل بطرف مقاصة مقابل، وإجراء التغييرات المرتبطة بذلك كما هو موضح في الفقرة 135، يجب أن تنعكس في قياس أداة التحوط وبالتالي في تقييم فاعلية التحوط وقياسها.

العلاقة الاقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط

تطبيق278. إن مطلب أن توجد علاقة اقتصادية يعني أن لأداة التحوط والبند المُتحوط له قيم تتحرك عموماً في الاتجاه المعاكس من جراء المخاطر نفسها، والتي هي المخاطر المُتحوط منها. وعليه، يجب أن يكون هناك توقعاً بأن قيمة أداة التحوط وقيمة البند المُتحوط له سوف تتغيران بشكل منظم استجابة للتحركات إما في الأساس نفسه أو في الأسس التي تكون مترابطة، بشكل اقتصادي، بالطريقة التي بها يستجيبان معها بشكل مشابه للمخاطر التي يتم التحوط منها (على سبيل المثال خام برنت ونفط خام ويست تكساس انترميديات).

تطبيق279. إذا كانت الأسس ليست هي نفسها ولكنها مترابطة بشكل اقتصادي فقد تكون هناك حالات تتحرك فيها قيم أداة التحوط والبند المتحوط له في نفس الاتجاه، على سبيل المثال، بسبب أن فارق السعر بين الأساسين المترابطين يتغير في حين أن الأساسين نفسيهما لا يتحركان بشكل كبير. وهذا لا يزال يتفق مع العلاقة الاقتصادية بين أداة التحوط والبند المتحوط له إذا كان لا يزال متوقعاً أن تتحرك قيم أداة التحوط والبند المُتحوط له عادةً في الاتجاه المعاكس عندما تتحرك الأسس.

تطبيق280. تقييم ما إذا كانت توجد علاقة اقتصادية يتضمن تحليلاً للسلوك المحتمل لعلاقة التحوط خلال أجلها للتأكد مما إذا كان يمكن توقع تحقيق هدف إدارة المخاطر. إن مجرد وجود علاقة إحصائية بين متغيرين لا يدعم، في حد ذاته، استنتاجاً صحيحاً بوجود علاقة اقتصادية.

أثر المخاطر الإئتمانية

تطبيق281. نظراً لأن نموذج المحاسبة عن التحوط يستند إلى فكرة عامة للمقاصة بين المكاسب والخسائر من أداة التحوط والبند المُتحوط له، فإن فاعلية التحوط يتم تحديدها ليس فقط من خلال العلاقة الاقتصادية بين تلك البنود (أي التغيرات في أسسها) ولكن أيضاً من خلال أثر المخاطر الإئتمانية على قيمة كل من أداة التحوط والبند المُتحوط له. إن أثر المخاطر الإئتمانية يعني أنه حتى لو كانت هناك علاقة اقتصادية بين أداة التحوط والبند المُتحوط له، فإن مستوى المقاصة قد يصبح غير منتظم. وقد ينتج ذلك عن تغير في المخاطر الإئتمانية لأي من أداة التحوط أو البند المُتحوط له والتي لها حجم يؤدي إلى أن تهيمن المخاطر الإئتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن العلاقة الاقتصادية (أي أثر التغيرات في الأسس). إن مستوى الحجم الذي يؤدي إلى الهيمنة هو المستوى الذي ينتج عنه خسارة (أو مكسب) من المخاطر الائتمانية تبطل أثر التغيرات في الأسس على قيمة أداة التحوط أو البند المتحوط له، حتى ولو كانت تلك التغيرات كبيرة. وفي المقابل، حتى لو كان هناك خلال فترة معينة تغيراً قليلاً في الأسس، فإن حقيقة أنه حتى التغيرات الصغيرة، المتعلقة بالمخاطر الإئتمانية، في قيمة أداة التحوط أو البند المتحوط له قد تؤثر في القيمة أكثر من أثرها على الأسس لن تحدث هيمنة.

تطبيق282. مثال على المخاطر الإئتمانية التي تهيمن على علاقة تحوط هو عندما تتحوط المنشأة من تعرض لمخاطر سعر سلعة باستخدام مشتقة غير مضمونة بضمان رهني. إذا كان الطرف المقابل في تلك المشتقة يعاني من تدهور شديد في وضعه الإئتماني، فإن أثر التغيرات في الوضع الإئتماني للطرف المقابل قد تفوق أثر التغيرات في سعر السلعة على القيمة العادلة لأداة التحوط، في حين أن التغيرات في القيمة العادلة للبند المُتحوط له تعتمد إلى حد كبير على التغيرات في سعر السلعة.

نسبة التحوط

تطبيق283. وفقاً لمتطلبات فاعلية التحوط، فإن نسبة التحوط في علاقة التحوط يجب أن تكون نفس النسبة التي تنتج عن كمية البند المُتحوط له الذي تُحوِّط له المنشأة فعلياً وكمية أداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعلياً لتحوط تلك الكمية من البند المُتحوط له. وعليه، فإذا كانت المنشأة تتحوط من أقل من 100 في المائة من التعرض على بند، مثل 85 في المائة، فيجب عليها أن تخصص علاقة التحوط باستخدام نسبة تحوط هي نفسها التي تنشأ عن 85 في المائة من التعرض وكمية بند التحوط التي تستخدمها المنشأة فعليا لتحوط نسبة 85 في المائة تلك. وبالمثل، فإذا كانت المنشأة، على سبيل المثال، تتحوط من تعرض باستخدام مبلغ اسمي قدره 40 وحدة من أداة مالية، فإنه يجب عليها أن تخصص علاقة التحوط باستخدام نسبة تحوط تكون هي نفس النسبة التي تنشأ عن كمية قدرها 40 وحدة (أي أن المنشأة يجب ألا تستخدم نسبة تحوط تستند إلى كمية أكبر من الوحدات التي قد تحتفظ بها في المجموع أو كمية أقل من الوحدات) والكمية من البند المُتحوط له الذي تتحوط له بالفعل بالوحدات الأربعين تلك.

تطبيق284. وبالرغم من ذلك، فإن تخصيص علاقة التحوط باستخدام نفس نسبة التحوط، كتلك الناتجة عن كميات من البند المُتحوط له وأداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعلياً، لا يجوز أن يعكس عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط الذي يحدث بدوره عدم فاعلية تحوط (بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف بها أم لا) والتي يمكن أن ينتج عنها نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط. وعليه، ولغرض تخصيص علاقة تحوط، يجب على المنشأة تعديل نسبة التحوط التي تنتج عن كميات من البند المُتحوط له وأداة التحوط التي تستخدمها المنشأة فعلياً إذا لزم ذلك لتجنب مثل عدم التوازن المذكور.

تطبيق285. ومن أمثلة الاعتبارات ذات الصلة بتقييم ما إذا كانت نتيجة محاسبية تعد غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط ما يلي:

(أ) ما إذا كانت نسبة التحوط المقصودة قد تم تحديدها لتجنب الاعتراف بعدم فاعلية تحوط لتحوطات تدفق نقدي، أو لتحقيق تعديلات على تحوط قيمة عادلة لأكثر من بند مُتحوط له بهدف زيادة استخدام محاسبة القيمة العادلة، ولكن دون إجراء مقاصة بين تغيرات القيمة العادلة لأداة التحوط؛

(ب) ما إذا كان هناك سبب تجاري لأوزان معينة للبند المُتحوط له ولأداة التحوط، حتى ولو كان ذلك يحدث عدم فاعلية تحوط. على سبيل المثال، تدخل المنشأة في أداة تحوط وتخصص كمية من أداة التحوط التي هي ليست الكمية التي حددتها على أنها أفضل تحوط للبند المُتحوط له لأن الحجم القياسي لأدوات التحوط لا يسمح لها بالدخول في تلك الكمية تحديداً من أداة التحوط ("إصدار حجم إجمالي"). مثال ذلك منشأة تحوط 1000 طن من مشتريات النفط بعقود نفط مستقبلية قياسية حجم العقد فيها 1000 برميل. تستطيع المنشأة فقط استخدام إما سبعة أو ثمانية عقود (ما يعادل 980 طن و1120 طن على التوالي) لتحوط حجم شراء 1000 طناً. وفي تلك الحالة، فإن المنشأة تخصص علاقة التحوط باستخدام نسبة التحوط التي تنتج عن عدد عقود النفط المستقبلية التي تستخدمها فعلياً، لأن عدم فاعلية التحوط الناتجة عن عدم التماثل في أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط لا تؤدي إلى نتيجة محاسبية غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط.

وتيرة تقييم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط

تطبيق286. يجب على المنشأة في بداية علاقة التحوط، وعلى أساس مستمر، تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط. وفي الحد الأدنى، يجب على المنشأة القيام بالتقييم المستمر في كل فترة تقرير أو عند وجود تغير مهم في الظروف يؤثر على متطلبات فاعلية التحوط، أيهما يحدث أولاً. يتعلق التقييم بالتوقعات بشأن فاعلية التحوط ولذلك يكون تطلعياً للمستقبل فقط.

طرق تقييم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط

تطبيق287. لا يحدد هذا المعيار طريقة لتقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة استخدام طريقة تأخذ في الحسبان الخصائص ذات الصلة بعلاقة التحوط بما في ذلك مصادر عدم فاعلية التحوط. واعتماداً على تلك العوامل، يمكن أن تكون الطريقة وصفية أو كمية.

تطبيق288. على سبيل المثال، عندما تكون الشروط الأساسية (مثل المبلغ الاسمي، والاستحقاق والأساس) لأداة التحوط والبند المُتحوط له متطابقة أو تم ضبطها إلى حد كبير، فقد يكون من الممكن للمنشأة أن تخلص بناءً على تقويم وصفي لتلك الشروط الأساسية إلى أن لكل من أداة التحوط والبند المُتحوط له قيم سوف تتحرك عموماً في الاتجاه المعاكس جراء المخاطر نفسها وعليه فإنه توجد علاقة اقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط (انظر فقرات التنفيذ 278–280).

تطبيق289. إن حقيقة أن مشتقة تُعد مجزية أو غير مجزية عندما يتم تخصيصها على أنها أداة تحوط لا يعني، في حد ذاته، أن التقييم النوعي غير مناسب. وما إذا كانت عدم فاعلية التحوط الناشئة عن تلك الحقيقة يمكن أن يكون لها أهمية لا يستوعبها التقويم النوعي بشكل كافٍ فإن ذلك يعتمد على الظروف.

تطبيق290. وفي المقابل، إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط والبند المتحوط له لم يتم ضبطها إلى حد كبير، فسيكون هناك زيادة في مستوى عدم التأكد حول مدى المقاصة. وتبعاً لذلك، تزداد صعوبة توقع فاعلية التحوط خلال أجل علاقة التحوط. وفي مثل تلك الحالة، قد يكون ممكناً فقط للمنشأة أن تخلص بناءً على تقويم كمي إلى وجود علاقة اقتصادية بين البند المُتحوط له وأداة التحوط (انظر فقرات التنفيذ 278–280). وفي بعض الحالات، قد يلزم إجراء تقييم كمي أيضاً لتقييم ما إذا كانت نسبة التحوط المستخدمة في تخصيص علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط (انظر فقرات التنفيذ 283–285). ويمكن للمنشأة استخدام الطرق نفسها أو طرق مختلفة لهذين الغرضين المختلفين.

تطبيق291. إذا كان هناك تغيرات في الظروف تؤثر على فاعلية التحوط، فقد يكون على المنشأة تغيير طريقة تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط لضمان أن الخصائص ذات الصلة بعلاقة التحوط، بما في ذلك مصادر عدم فاعلية التحوط، لا تزال مستوعبة.

تطبيق292. إن إدارة مخاطر المنشأة هي المصدر الرئيس للمعلومات للقيام بتقييم ما إذا كانت علاقة تحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط. ويعني هذا أن معلومات (أو تحليل) الإدارة المستخدمة لأغراض اتخاذ القرار يمكن استخدامها كأساس لتقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط.

تطبيق293. يتضمن توثيق المنشأة لعلاقة التحوط الكيفية التي ستُقيّم بها متطلبات فاعلية التحوط، بما في ذلك الطريقة أو الطرق المستخدمة. ويجب تحديث توثيق علاقة التحوط بأية تغييرات في الطرق (انظر فقرة التنفيذ 291).

المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة

تطبيق294. تنفيذ 294. من أمثلة تحوط القيمة العادلة التحوط من التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأداة دين بمعدل فائدة ثابت والتي تنشأ عن التغيرات في معدلات الفائدة. ومثل هذا التحوط يمكن الدخول فيه من قبل المُصدر أو من قبل حامل الأداة.

تطبيق295. الغرض من تحوط التدفق النقدي هو تأجيل المكسب أو الخسارة من أداة التحوط إلى فترة أو فترات تؤثر فيها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها على الفائض أو العجز. ومثال على تحوط تدفق نقدي هو استخدام عقود المبادلة لتغيير دين بمعدل فائدة معوم (سواءً تم قياسه بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة) إلى دين بمعدل فائدة ثابت (أي تحوط معاملة مستقبلية تكون التدفقات النقدية التي يتم التحوط لها فيها هي دفعات الفائدة المستقبلية). وفي

المقابل، فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية التي، حال استملاكها، تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، هو مثال على بند لا يمكن أن يُعد البند المُتحوط له في تحوط تدفق نقدي، لأن أي مكسب أو خسارة من أداة التحوط يمكن تأجيله لا يمكن إعادة تصنيفه، بشكل مناسب، ضمن الفائض أو العجز خلال فترة يحقق فيها المقاصة. وللسبب نفسه، فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية التي، حال استملاكها، تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة مع عرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية لا يمكن أيضاً أن يكون بنداً مُتحوط له في تحوط تدفق نقدي.

تطبيق296. إن تحوط ارتباط ملزم (على سبيل المثال تحوط من التغير في سعر وقود يتعلق بارتباط تعاقدي غير معترف به من قبل منشأة مرفق كهرباء لشراء وقود بسعر ثابت) يعد تحوطاً من التعرض لتغير في القيمة العادلة. وبناءً عليه، فإن مثل هذا التحوط هو تحوط قيمة عادلة. وبالرغم من ذلك، وفقاً للفقرة 133، فإن التحوط من مخاطر العملة الأجنبية لارتباط ملزم يمكن من ناحية أخرى المحاسبة عنه على أنه تحوط تدفق نقدي.

قياس عدم فاعلية التحوط

تطبيق297. عند قياس عدم فاعلية التحوط، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود. وتبعاً لذلك، فإن المنشأة تحدد قيمة البند المُتحوط له على أساس القيمة الحالية ولذلك فإن التغير في قيمة البند المُتحوط له يتضمن أيضاً أثر القيمة الزمنية للنقود.

تطبيق298. لحساب التغير في قيمة البند المُتحوط له لغرض قياس عدم فاعلية التحوط، يمكن للمنشأة استخدام مشتقة لها شروط تطابق الشروط الاساسية للبند المُتحوط له (ويشار إليها عادة على أنها 'مشتقة افتراضية')، على سبيل المثال، لتحوط معاملة توقع، يتم تعييرها باستخدام مستوى السعر (أو المعدل) المُتحوط له. على سبيل المثال، إذا كان التحوط من مخاطر ذات جانبين عند المستوى الحالي للسوق، فإن المشتقة الافتراضية تمثل عقداً آجلاً افتراضياً يتم تعييره ليكون له قيمة صفرية عند تخصيص علاقة التحوط. وإذا كان التحوط، على سبيل المثال، من مخاطر ذات جانب واحد، فإن المشتقة الافتراضية تمثل القيمة الحقيقية لخيار افتراضي يكون عند تخصيص علاقة التحوط مجزياً إذا كان مستوى السعر المُتحوط له هو المستوى الحالي في السوق، أو غير مجزٍ إذا كان مستوى السعر المُتحوط له أعلى (أو لتحوط مركز طويل أقل) من المستوى الحالي في السوق. واستخدام مشتقة افتراضية هي طريقة ممكنة لحساب التغير في قيمة البند المُتحوط له. وتعد المشتقة الافتراضية نسخة طبق الأصل من البند المُتحوط له، وعليه فإنه ينتج عنها نفس النتيجة كما لو كان التغير في القيمة قد تم تحديده من خلال منهج مختلف. وعليه، فإن استخدام 'مشتقة افتراضية' ليست طريقة في حد ذاتها ولكنها وسيلة حسابية لا يمكن استخدامها إلا لحساب قيمة البند المُتحوط له. وتبعاً لذلك، فإن 'المشتقة الافتراضية' لا يمكن استخدامها لتضمين ميزات في قيمة البند المُتحوط له توجد فقط في أداة التحوط (ولكنها لا توجد في البند المُتحوط له). ومثال على ذلك، دين مُقوم بعملة أجنبية (بغض النظر عما إذا كان ديناً بمعدل فائدة ثابت أو معدل فائدة متغير). وعند استخدام مشتقة افتراضية لحساب التغير في قيمة مثل هذا الدين أو لحساب القيمة

الحالية للتغير المتراكم في تدفقاته النقدية، فإن المشتقة الافتراضية لا يمكن ببساطة أن تتضمن عبئاً مقابل مبادلة عملات مختلفة حتى لو كانت المشتقات الفعلية التي يتم بموجبها مبادلة العملات المختلفة تتضمن مثل هذا العبء (على سبيل المثال عقود مبادلة معدلات الفائدة للعملات).

تطبيق299. يمكن أيضاً استخدام التغير في قيمة البند المُتحوط له الذي يتم تحديده باستخدام مشتقة افتراضية لغرض تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تستوفي متطلبات فاعلية التحوط.

إعادة التوازن لعلاقة التحوط والتغييرات في نسبة التحوط

تطبيق300. يشير إعادة التوازن إلى التعديلات التي يتم إجراؤها على الكميات المخصصة من البند المُتحوط له أو أداة التحوط في علاقة تحوط موجودة بالفعل لغرض الحفاظ على نسبة تحوط تلتزم بمتطلبات فاعلية التحوط. ولا تشكل التغييرات في الكميات المخصصة من البند المُتحوط له أو أداة التحوط لغرض مختلف إعادة توازن لغرض هذا المعيار.

تطبيق301. تتم المحاسبة عن إعادة التوازن على أنها استمرار لعلاقة التحوط وفقاً لفقرات التنفيذ 302–341. وعند إعادة التوازن، فإن عدم فاعلية التحوط لعلاقة التحوط يتم تحديدها والاعتراف بها فورا قبل تعديل علاقة التحوط.

تطبيق302. يسمح تعديل نسبة التحوط للمنشأة بالاستجابة للتغيرات في العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له التي تنشأ عن أسسهما وعن متغيرات المخاطر. على سبيل المثال، علاقة تحوط يكون فيها لأداة التحوط والبند المُتحوط له تغيرات في أساسين مختلفين ولكن مترابطين استجابة لتغير في العلاقة بين هذين الأساسين (على سبيل المثال مؤشرات مرجعية أو معدلات أو أسعار مختلفة ولكنها مترابطة). وعليه، فإن إعادة التوازن تسمح باستمرار علاقة التحوط في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له بشكل يمكن تعويضه من خلال تعديل نسبة التحوط.

تطبيق303. على سبيل المثال، تتحوط المنشأة من تعرض للعملة الأجنبية "أ" باستخدام مشتقة عملة تُعد مرجعاً للعملة الأجنبية "ب" والعملتين الأجنبيتين "أ" و "ب" مرتبطتان (أي أنه يتم الحفاظ على سعر صرفهما ضمن حزمة أو بسعر صرف يحدده بنك مركزي أو سلطة أخرى). وإذا تغير سعر الصرف بين العملة الاجنبية "أ" والعملة الأجنبية "ب" (أي تم تحديد حزمة جديدة أو سعر جديد)، فإن إعادة التوازن إلى علاقة التحوط لتعكس سعر الصرف الجديد تضمن أن علاقة التحوط ستستمر لاستيفاء مطلب فاعلية التحوط المتعلق بنسبة التحوط في الظروف الجديدة. وفي المقابل، إذا حدث تعثر في سداد مشتقة العملة، فإن تغيير نسبة التحوط لا يضمن أن علاقة التحوط ستستمر في استيفاء مطلب فاعلية التحوط. وعليه، فإن إعادة التوازن لا يُسهّل استمرار علاقة التحوط في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له بشكل لا يمكن تعويضه من خلال تعديل نسبة التحوط.

تطبيق304. لا يشكل كل تغيير في مدى المقاصة بين التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط والقيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المُتحوط له تغيراً في العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له. تُقوِّم المنشأة بتحليل مصادر عدم فاعلية التحوط التي توقعت أن تؤثر على علاقة التحوط خلال أجلها وتقيم ما إذا كانت التغيرات في مدى المقاصة:

(أ) التذبذبات حول نسبة التحوط، التي تبقى صالحة (أي تستمر في التعبير بشكل مناسب عن العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له)؛ أو

(ب) تمثل مؤشراً على أن نسبة التحوط لم تعد تعبر بشكل مناسب عن العلاقة بين أداة التحوط والبند المُتحوط له.

تقوم المنشأة بهذا التقييم على ضوء مطلب فاعلية التحوط المتعلق بنسبة التحوط، أي ضمان أن علاقة التحوط لا تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط الذي يحدث عدم فاعلية تحوط (بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف بها أم لا) الذي يؤدي إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من المحاسبة عن التحوط. عليه، فإن هذا التقويم يتطلب حكماً مهنياً.

تطبيق305. التذبذب حول نسبة تحوط ثابته (وعليه عدم فاعلية التحوط ذات الصلة) لا يمكن تقليله من خلال تعديل نسبة التحوط استجابة لكل نتيجة بمفردها. وعليه، ففي مثل هذه الحالات، فإن التغير في مدى المقاصة يُعد مسألة قياس عدم فاعلية التحوط والاعتراف بها ولكنه لا يتطلب إعادة التوازن.

تطبيق306. في المقابل، إذا كانت التغيرات في مدى المقاصة تبين أن التذبذب يكون حول نسبة تحوط تختلف عن نسبة التحوط المستخدمة حالياً لعلاقة التحوط تلك، أو أن هناك اتجاه يبتعد عن نسبة التحوط تلك، فإن عدم فاعلية التحوط لا يمكن تقليلها من خلال تعديل نسبة التحوط، في حين أن الإبقاء على نسبة التحوط سينتج عنه، بشكل متزايد، عدم فاعلية تحوط. وعليه، ففي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُتحوط له وأداة التحوط والذي يحدث عدم فاعلية تحوط (بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف به أم لا) والذي يؤدي إلى نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من المحاسبة عن التحوط. وإذا تم تعديل نسبة التحوط، فإنها تؤثر أيضاً في قياس عدم فاعلية التحوط والاعتراف بها لأنه يجب تحديد عدم فاعلية التحوط، عند إعادة الموازنة، والاعتراف بها فوراً قبل تعديل علاقة التحوط وفقاً لفقرة التنفيذ 301.

تطبيق307. تعني إعادة التوازن، لأغراض المحاسبة عن التحوط، أنه يجب على المنشأة، بعد بداية علاقة التحوط تعديل كميات كل من أداة التحوط أو البند المُتحوط له استجابة للتغيرات في الظروف التي تؤثر على نسبة التحوط تلك. وعادة يجب أن يعكس ذلك التعديل التعديلات في كميات أداة التحوط والبند المُتحوط له التي تستخدمها فعلياً. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة تعديل نسبة التحوط التي تنتج عن كميات البند المُتحوط له أو أداة التحوط التي تستخدمها بالفعل إذا:

(أ) كانت نسبة التحوط التي تنتج عن التغيرات في كميات أداة التحوط أو البند المُتحوط له التي تستخدمها المنشأة فعلياً تعكس عدم توازن يحدث عدم فاعلية تحوط يمكن أن تنتج عنها نتيجة محاسبية غير متفقة مع الغرض من محاسبة التحوط؛ أو

(ب) احتفظت المنشأة بكميات من أداة التحوط والبند المتحوط له التي تستخدمها فعلياً، ينتج عنها نسبة تحوط في الظروف المستجدة، تعكس عدم توازن يحدث عدم فاعلية تحوط يمكن أن تؤدي إلى نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من محاسبة التحوط (أي يجب على المنشأة ألا تحدث عدم توازن عن طريق الحذف لتعديل نسبة التحوط).

تطبيق308. لا تنطبق إعادة التوازن إذا تغير هدف إدارة المخاطر فيما يتعلق بعلاقة تحوط. وبدلاً من ذلك، يجب عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط لعلاقة التحوط المذكورة (رغم أن المنشأة قد تخصص علاقة تحوط جديدة تشمل أداة التحوط أو البند المتحوط له في علاقة التحوط السابقة كما هو موضح في فقرة التنفيذ 321).

تطبيق309. إذا تمت إعادة التوازن إلى علاقة تحوط، فإن التعديل على نسبة التحوط يمكن أن يتأثر من أوجه مختلفة:

(أ) أن وزن البند المتحوط له يمكن زيادته (وهو ما يقلل في نفس الوقت وزن أداة التحوط) من خلال:

(1) زيادة حجم البند المتحوط له؛ أو

(2) إنقاص حجم أداة التحوط.

(ب) يمكن زيادة وزن أداة التحوط (وهو ما يقلل في الوقت نفسه وزن البند المتحوط له) من خلال:

(1) زيادة حجم أداة التحوط؛ أو

(2) إنقاص حجم البند المتحوط له.

تشير التغييرات في الحجم إلى الكميات التي تُعد جزءاً من علاقة التحوط. وعليه فإن النقصان في الأحجام لا يعني بالضرورة أن البنود أو المعاملات لم تعد موجودة، أو أنها لم تعد من المتوقع أن تحدث، ولكنه يعني أنها ليست جزءً من علاقة التحوط. على سبيل المثال، فإن إنقاص حجم أداة التحوط يمكن أن ينتج عنه احتفاظ المنشأة بمشتقة، ولكن جزءاً منها فقط قد يبقى أداة تحوط في علاقة تحوط. ويمكن أن يحدث ذلك إذا كان إعادة التوازن يمكن أن يتأثر فقط بتخفيض حجم أداة التحوط في علاقة التحوط، ولكن مع احتفاظ المنشأة بالحجم

الذي لم يعد هناك حاجة له. وفي تلك الحالة، فإن ذلك الجزء غير المخصص من المشتقة ستتم المحاسبة عنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أوالعجز (ما لم يكن قد تم تخصيصه على أنه أداة تحوط في علاقة تحوط مختلفة).

تطبيق310. إن تعديل نسبة التحوط من خلال زيادة حجم البند المتحوط له لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط. وقياس التغيرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له التي تتعلق بالحجم الذي تم تخصيصه في السابق يبقى أيضا غير متأثر. وبالرغم من ذلك، فإن التغيرات في قيمة البند المتحوط له، من تاريخ إعادة التوازن، تتضمن أيضاً التغير في القيمة للحجم الإضافي من البند المتحوط له. ويتم قياس هذه التغيرات بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تخصيص علاقة التحوط. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت، في الأصل، لحجم قدره 100 طن من سلعة بسعر آجل 80 وحدة عملة (السعر الآجل عند بداية علاقة التحوط) وأضافت حجم 10 أطنان عند إعادة التوازن في وقت كان فيه السعر الآجل 90 وحدة عملة، فإن البند المتحوط له بعد إعادة التوازن يشمل شريحتين: 100طن مُتحوط لها بسعر 80 وحدة عملة و10 أطنان مُتحوط لها بسعر 90 وحدة عملة.

تطبيق311. إن تعديل نسبة التحوط من خلال تخفيض حجم أداة التحوط لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له. وقياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط التي تتعلق بالحجم الذي يستمر تخصيصه يبقى أيضاً غير متأثر. وبالرغم من ذلك، من تاريخ إعادة التوازن، فإن الحجم الذي تم إنقاص أداة التحوط بمقداره لم يعد جزءاً من علاقة التحوط. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت ابتداءً من مخاطر السعر لسلعة باستخدام حجم مشتق قدره 100 طن على أنه أداة التحوط وقامت بتخفيض ذلك الحجم بمقدار 10 أطنان عند إعادة التوازن، فإن مبلغاً اسمياً من 90 طناً من أداة التحوط سيتبقى (انظر فقرة التنفيذ 309 لنتائج ذلك على الحجم المشتق (أي 10 أطنان) الذي لم يعد جزءاً من علاقة التحوط).

تطبيق312. لا يؤثر تعديل نسبة التحوط من خلال زيادة حجم أداة التحوط على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له. وقياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط التي تتعلق بالحجم الذي تم تخصيصه في السابق يبقى أيضاً غير متأثر. وبالرغم من ذلك، من تاريخ إعادة التوازن، فإن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط تتضمن أيضاً التغيرات في قيمة الحجم الإضافي من أداة التحوط. ويتم قياس التغيرات بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تخصيص علاقة التحوط. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد تحوطت ابتداءً من مخاطر سعر سلعة باستخدام حجم مشتق 100 طن على أنه أداة تحوط وأضافت حجم 10 أطنان عند إعادة التوازن، فإن أداة التحوط بعد إعادة التوزن ستشمل إجمالي حجم مشتق قدرة 110 أطنان. والتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط هو إجمالي التغير في القيمة العادلة للمشتقات التي تشكل إجمالي حجم قدرة 110 أطنان. ويمكن أن يكون لهذه المشتقات (ويحتمل جداً) شروطاً أساسية مختلفة، مثل أسعارهم الآجلة، نظراً لأنه

قد تم الدخول فيها في أوقات مختلفة (بما في ذلك احتمال تخصيص مشتقات في علاقات التحوط بعد الاعتراف الأولي).

تطبيق313. لا يؤثر تعديل نسبة التحوط من خلال تخفيض حجم البند المتحوط له على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط. وقياس التغيرات في قيمة البند المتحوط له التي تتعلق بالحجم الذي يستمر تخصيصه يبقى أيضاً غير متأثر. وبالرغم من ذلك، من تاريخ إعادة التوازن، فإن الحجم الذي يتم به تخفيض البند المتحوط له لم يعد جزءاً من علاقة التحوط. على سبيل المثال، إذا تحوطت المنشأة، ابتداءً، لحجم 100طن من سلعة بسعر آجل 80 وحدة عملة وخفضت ذلك الحجم بمقدار 10 أطنان عند إعادة التوازن، فإن البند المتحوط له بعد إعادة التوازن سيكون 90 طنا مُتحوط لها بمبلغ 80 وحدة عملة. أما 10 أطنان من البند المتحوط له التي لم تعد جزءاً من علاقة التحوط فتتم المحاسبة عنها وفقاً لمتطلبات عدم الاستمرار في محاسبة التحوط (انظر الفقرتين 135–136 وفقرات التنفيذ 315–321).

تطبيق314. عند إعادة التوازن لعلاقة تحوط، يجب على المنشأة تحديث تحليلها لمصادر عدم فاعلية التحوط التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال أجلها (المتبقي) (انظر فقرة التنفيذ 276). يجب تحديث توثيق علاقة التحوط بناءً على ذلك.

عدم الاستمرار في محاسبة التحوط

تطبيق315. يتم تطبيق عدم الاستمرار في محاسبة التحوط بأثر مستقبلي من التاريخ الذي لم تعد فيه ضوابط التأهل مستوفاة.

تطبيق316. لا يجوز للمنشأة إلغاء تخصيص علاقة تحوط وبالتالي عدم الاستمرار في علاقة التحوط التي:

(أ) لا تزال تستوفي هدف إدارة المخاطر على الأساس التي تأهلت بناءً عليه للمحاسبة عن التحوط (أي أن المنشأة لا تزال تتابع هدف إدارة المخاطر)؛

(ب) تستمر في استيفاء جميع أسس التأهل الأخرى (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة موازنة لعلاقة التحوط، عند الاقتضاء).

تطبيق317. لأغراض هذا المعيار، تختلف استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر عن أهدافها من إدارة المخاطر. يتم وضع استراتيجية إدارة المخاطر على أعلى مستوى تقرر عنده المنشأة كيفية إدارتها للمخاطر. عادة، تحدد استراتيجيات إدارة المخاطر المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وتبين كيفية استجابة المنشأة لها. وعادة ما تكون استراتيجية إدارة المخاطر قائمة لفترة أطول وقد تتضمن بعض المرونة للتفاعل مع التغيرات في الحالات التي تحدث عنما تكون الاستراتيجية قائمة (على سبيل المثال، معدل فائدة مختلف أو مستويات مختلفة لأسعار سلعة ينتج عنها مدى مختلف للتحوط). وعادة ما تحدد هذه الاستراتيجية في وثيقة عامة والتي تعمم

على المنشأة من خلال سياسات تحتوي إرشادات أكثر تحديداً. وفي المقابل، فإن هدف إدارة المخاطر فيما يتعلق بعلاقة تحوط ينطبق على مستوى علاقة التحوط. فهو يتعلق بكيفية استخدام أداة التحوط المحددة التي تم تخصيصها في التحوط من تعرض محدد تم تخصيصه على أنه البند المتحوط له. وعليه، فإن استراتيجية إدارة المخاطر يمكن أن تشمل عديد من علاقات التحوط التي تتعلق أهداف إدارة مخاطرها بتنفيذ استراتيجية إدارة المخاطر الشاملة المذكورة. على سبيل المثال:

(أ) منشأة لديها استراتيجية لإدارة تعرضها لمعدل الفائدة على تمويل دين يحدد نطاقات للمنشأة ككل لمزيج بين تمويل بمعدل فائدة متغير وبمعدل فائدة ثابت. والاستراتيجية هي الحفاظ على ما بين 20 في المائة إلى 40 في المائة من الدين عند معدلات ثابتة. تقرر المنشأة من حين لآخر كيفية تنفيذ هذه الاستراتيجية (أي أين تضع نفسها ضمن نطاق بين نسبة 20 في المائة إلى 40 في المائة للتعرض لمعدل فائدة ثابت) وهو ما يعتمد على مستوى معدلات الفائدة. وإذا كانت معدلات الفائدة منخفضة تحدد المنشأة الفائدة لدين أكثر مما هو عندما تكون معدلات الفائدة مرتفعة. ودين المنشأة هو 100 وحدة عملة لدين بمعدل فائدة متغير تتم مبادلة 30 وحدة عملة منه بتعرض معدل فائدة ثابت. تستفيد المنشأة من معدلات الفائدة المنخفضة لإصدار دين إضافي بمبلغ 50 وحدة عملة لتمويل استثمار رئيس تقوم به المنشأة بإصدار سند بمعدل فائدة ثابت. وعلى ضوء معدلات الفائدة المنخفضة، تقرر المنشأة تحديد تعرضها لمعدل الفائدة الثابت بـ 40 في المائة من إجمالي الدين بتخفيض 20 وحدة عملة من المدى الذي تحوطت من تعرضها في السابق بمعدل الفائدة المتغير، مما ينتج عنه تعرض لمعدل فائدة ثابت بمبلغ 60 وحدة عملة. وفي هذه الحالة، تبقى استراتيجية إدارة المخاطر دون تغيير. وبالرغم من ذلك، في المقابل فإن تنفيذ المنشأة لتلك الاستراتيجية قد تغير ويعني هذا أنه، لـ 20 وحدة عملة من التعرض لمعدل فائدة متغير الذي تم التحوط له في السابق، يكون هدف إدارة المخاطر قد تغير (أي على مستوى علاقة التحوط). وتبعا لذلك، ففي هذه الحالة يجب عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط لمبلغ 20 وحدة عملة من التعرض لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التحوط له في السابق. وقد ينطوي ذلك على تخفيض مركز المبادلة بمبلغ اسمي 20 وحدة عملة ولكن، تبعاً للظروف، قد تحتفظ المنشأة بحجم المبادلة ذلك، على سبيل المثال، وقد تستخدمه للتحوط من تعرض مختلف أو قد يصبح جزءاً من سجل تداول. وفي المقابل، إذا بادلت المنشأة بدلاً من ذلك جزءاً من دينها الجديد بمعدل الفائدة الثابت بتعرض لمعدل فائد متغير، فإنه يجب الاستمرار في المحاسبة عن التحوط لتعرضها لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التحوط له في السابق.

(ب) بعض التعرضات تنتج عن المراكز التي تتغير بشكل متكرر، على سبيل المثال، مخاطر معدل الفائدة من محفظة أدوات دين مفتوحة. إن إضافة أدوات دين جديدة وإلغاء الاعتراف بأدوات دين بشكل مستمر يغير ذلك التعرض (أي أنه يختلف عن مجرد تسيير مركز يبلغ تاريخ الاستحقاق). وهذه عملية ديناميكية لا يبقى فيها لا

التعرض ولا أدوات التحوط المستخدمة لإدارته هي ذاتها لوقت طويل. وتبعا لذلك، فإن المنشأة التي لديها مثل هذا التعرض تعدل بشكل متكرر أدوات التحوط المستخدمة لإدارة مخاطر معدل الفائدة كلما تغير التعرض. على سبيل المثال، فإن أدوات الدين التي يتبقى لتاريخ استحقاقها 24 شهراً يتم تخصيصها على أنها البند المتحوط له من مخاطر معدل الفائدة لمدة 24 شهراً. ونفس الإجراء ينطبق على الحزم الزمنية أو فترات الاستحقاق الأخرى. وبعد فترة زمنية قصيرة لا تستمر المنشأة في جميع، أو بعض أو جزء من علاقات التحوط التي تم تخصيصها في السابق لفترات استحقاق، وتقوم بتخصيص علاقات تحوط جديدة لفترات استحقاق على أساس حجمها وأدوات التحوط التي تكون موجودة في ذلك الوقت. يعكس عدم الاستمرار في علاقات التحوط في هذه الحالة علاقات التحوط تلك التي تم تأسيسها بشكل تبحث فيه المنشأة عن أداة تحوط جديدة وبند متحوط له جديد بدلاً من أداة التحوط والبند المتحوط له اللذين تم تخصيصهما في السابق. وتبقى استراتيجية إدارة المخاطر هي نفسها، ولكن ليس هناك هدف لإدارة مخاطر يستمر لعلاقات التحوط تلك التي تم تخصيصها في السابق، والتي بناءً عليه لم تعد موجودة. في مثل هذه الحالة، ينطبق عدم الاستمرار في محاسبة التحوط إلى المدى الذي يكون فيه هدف إدارة المخاطر قد تغير. ويعتمد ذلك على وضع المنشأة، وقد يؤثر، على سبيل المثال، على جميع علاقات التحوط أو على بعض منها فقط لفترة استحقاق، أو على جزء من علاقة تحوط فقط.

(ج) منشأة لديها استراتيجية لإدارة المخاطر تدير بموجبها مخاطر العملة الأجنبية لمبيعات متوقعة والمبالغ مستحقة التحصيل الناتجة عنها. وضمن تلك الاستراتيجية تدير المنشأة مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تحوط محددة فقط حتى وقت الاعتراف بالمبلغ المستحق التحصيل. وبعدها لا تستمر المنشأة في إدارة مخاطر العملة الاجنبية على أساس علاقة التحوط المحددة. وبدلاً من ذلك، فإنها تديرها مع مخاطر العملة الأجنبية من المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ واجبة السداد والمشتقات (التي لا تتعلق بمعاملات متوقعة لا تزال معلقة) المقومة بنفس العملة الأجنبية. ولأغراض محاسبية، فإن هذا الإجراء يعمل كتحوط "طبيعي" لأن المكاسب والخسائر من مخاطر العملة الأجنبية من جميع تلك البنود يتم الاعتراف بها فورا ضمن الفائض أو العجز. وتبعاً لذلك، ولأغراض محاسبية، فإذا تم تخصيص علاقة التحوط حتى تاريخ السداد، فيجب عدم استمرارها عندما يتم الاعتراف بالمبلغ المستحق التحصيل، لأن هدف إدارة المخاطر لعلاقة التحوط الأصلية لم يعد ينطبق. وتتم إدارة مخاطر العملة الأجنبية الآن ضمن نفس الاستراتيجية ولكن على أساس مختلف. وفي المقابل، فإذا كان لدى المنشأة هدف إدارة مخاطر مختلف وكانت تدير مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تحوط مستمرة لمبلغ المبيعات المتوقعة تلك والمبلغ المستحق التحصيل حتى تاريخ التسوية، فإن محاسبة التحوط ستستمر حتى ذلك التاريخ.

تطبيق318. يمكن أن يؤثر عدم الاستمرار في محاسبة التحوط على:

(أ) علاقة التحوط في مجملها؛ أو

(ب) جزء من علاقة التحوط (وهو ما يعني أن محاسبة التحوط تستمر للفترة المتبقية من علاقة التحوط).

تطبيق319. تكون علاقة التحوط في مجملها توقفت عندما لا تعود، ككل، تستوفي ضوابط التأهل. على سبيل المثال:

(أ) عندما لا تعود علاقة التحوط تستوفي هدف إدارة المخاطر بناءً على الأساس الذي تأهلت بموجبه للمحاسبة عن التحوط (أي أن المنشأة لم تعد تتابع هدف إدارة المخاطر)؛ أو

(ب) أن يكون قد تم بيع أداة أو أدوات التحوط أو إنهاؤها (بالنسبة إلى الحجم بكامله الذي كان جزءاً من علاقة التحوط)؛ أو

(ج) عندما لا تعود هناك علاقة اقتصادية بين البند المتحوط له وأداة التحوط أو أن اثر المخاطر الائتمانية بدأ يهيمن على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة.

تطبيق320. يتم عدم استمرار جزء من علاقة تحوط (وتستمر محاسبة التحوط للجزء المتبقي منها) عندما يتوقف فقط جزء من علاقة التحوط عن استيفاء ضوابط التحوط. على سبيل المثال:

(أ) عند إعادة التوازن لعلاقة التحوط، قد يتم تعديل نسبة التحوط بشكل لا يعود معه بعض من حجم البند المتحوط له جزءاً من علاقة التحوط (انظر فقرة التنفيذ 313)، وعليه لا تستمر محاسبة التحوط فقط لذلك الحجم من البند المتحوط له الذي لم يعد جزءاً من علاقة التحوط؛ أو

(ب) عندما لا يعود حدوث بعض من حجم البند المتحوط له الذي هو معاملة متوقعة (أو مكون لها) محتملاً إلى حد كبير، فإن محاسبة التحوط لا تستمر فقط لذلك الحجم من البند المتحوط له الذي لم يعد حدوثه محتملاً إلى حد كبير. وبالرغم من ذلك، إذا كان لدى المنشأة سجل تاريخي من القيام بتخصيص تحوطات معاملات متوقعة ومن ثم تقرر لاحقاً أن معاملات التوقع لم يعد متوقعا حدوثها، فإن قدرة المنشأة على التنبؤ، بشكل دقيق، بمعاملات التوقع تكون محل شك عند التنبؤ بمعاملات متوقعة مشابهة. وهذا يؤثر على تقييم ما إذا كان من المحتمل إلى حد كبير حدوث معاملات متوقعة مشابهة (انظر الفقرة 124) وعليه، ما إذا كانت مؤهلة على أنها بنود مُتحوط لها.

تطبيق321. تستطيع المنشأة تخصيص علاقة تحوط جديدة تشتمل على أداة تحوط أو بند متحوط له من علاقة تحوط سابقة لم يتم الاستمرار في محاسبة التحوط بالنسبة لها (جزئياً أو بالكامل). وهذا لا يشكل استمراراً لعلاقة تحوط ولكن إعادة استئناف لها. على سبيل المثال:

(أ) أداة تحوط تتعرض لتدهور ائتماني شديد تستبدلها المنشأة بأداة تحوط جديدة. وهذا يعني أن علاقة التحوط الأصلية فشلت في تحقيق هدف إدارة المخاطر وعليه لم تستمر في مجملها. وقد تم تخصيص أداة التحوط الجديدة على أنها تحوط من نفس التعرض الذي تم التحوط له في السابق وتشكل علاقة تحوط جديدة. وعليه، يتم قياس التغيرات في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية للبند المتحوط له اعتباراً من، وبالرجوع إلى، تاريخ تخصيص علاقة التحوط الجديدة بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تخصيص علاقة التحوط الأصلية.

(ب) علاقة تحوط يتم عدم الاستمرار فيها قبل نهاية أجلها. ويمكن تخصيص أداة التحوط في علاقة التحوط المذكورة على أنها أداة التحوط في علاقة تحوط أخرى (على سبيل المثال عند تعديل نسبة التحوط عند إعادة التوازن بزيادة حجم أداة التحوط أو عند تخصيص علاقة تحوط جديدة كاملة).

المحاسبة عن القيمة الزمنية لعقود الخيار

تطبيق322. قد يعتبر أن عقد الخيار متعلق بفترة زمنية لأن قيمته الزمنية تمثل عبئاً مقابل توفير حماية لحامل الخيار على مدى فترة من الزمن. وبالرغم من ذلك، فالجانب المهم للغرض من تقييم ما إذا كان خيار ما يتحوط معاملة أو بنداً متحوطاً له متعلقاً بفترة زمنية هما خصائص ذلك البند المتحوط له، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر على الفائض أو العجز. وعليه يجب على المنشأة تقييم نوع البند المتحوط له (انظر الفقرة 144(أ)) على أساس طبيعة البند المتحوط له (بغض النظر عما إذا كانت علاقة التحوط هي تحوط تدفق نقدي أو تحوط قيمة عادلة):

(أ) تتعلق القيمة الزمنية لخيار ببند متحوط له متعلق بمعاملة إذا كانت طبيعة البند المتحوط له أنه معاملة طابع قيمتها الزمنية أنها تكاليف لتلك المعاملة. مثال ذلك، عندما تكون القيمة الزمنية لخيار تتعلق ببند متحوط له ينتج عنه الاعتراف ببند يتضمن قياسه الأولي تكاليف المعاملة (على سبيل المثال، منشأة تتحوط شراء سلعة، سواءً كانت معاملة متوقعة أو ارتباطاً ملزماً، مقابل مخاطر سعر السلعة وتدرج تكاليف المعاملة في القياس الأولي للمخزون). ونتيجة لإدراج القيمة الزمنية للخيار في القياس الأولي للبند المتحوط له المعين، فإن القيمة الزمنية تؤثر على الفائض أو العجز في نفس الوقت كتأثير البند المتحوط له. وبالمثل، فإن المنشأة التي تحوط بيع سلعة، سواء كان معاملة متوقعة أو ارتباطاً ملزماً، تدرج القيمة الزمنية للخيار على أنها جزء من التكلفة المتعلقة بذلك البيع (وعليه، يتم الاعتراف بالقيمة الزمنية ضمن الفائض أو العجز في نفس فترة الإيراد من البيع المتحوط له).

(ب) القيمة الزمنية لعقد الخيار تتعلق ببند مُتحوط له متعلق بفترة زمنية إذا كانت طبيعة البند المُتحوط له أن القيمة الزمنية لها طابع تكلفة الحصول على حماية مقابل المخاطر على مدى فترة زمنية معينة (ولكن البند المُتحوط له لا ينتج عنه معاملة تتضمن مفهوم تكلفة معاملة وفقاً للبند (أ)). على سبيل المثال، إذا تم التحوط لمخزون سلعة مقابل انخفاض القيمة العادلة لستة أشهر باستخدام خيار سلعة بفترة عمر مقابلة، فإن القيمة الزمنية للخيار يتم تخصيصها على الفائض أو العجز (أي يتم إطفاؤها على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الستة أشهر تلك. مثال آخر تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية مُتحوط لها لمدة 18 شهراً باستخدام خيار مبادلة عملات أجنبية، ينتج عنه تخصيص القيمة الزمنية للخيار على مدى فترة 18 شهراً.

تطبيق323. تؤثر خصائص البند المُتحوط له، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر البند المُتحوط له على الفائض أو العجز، أيضاً على الفترة التي يتم على مداها إطفاء القيمة الزمنية لخيار يتحوط بنداً مُتحوطاً له متعلقاً بفترة زمنية، وهو ما يتفق مع الفترة التي يمكن أن تؤثر خلالها القيمة الحقيقية للخيار على الفائض أو العجز وفقاً لمحاسبة التحوط. على سبيل المثال، إذا تم استخدام خيار معدل فائدة (حد أعلى) لتوفير حماية مقابل الزيادات في مصروف الفائدة من سند بمعدل معوم، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم إطفاؤها في الفائض أو العجز على مدى نفس الفترة التي تؤثر خلالها أي قيمة حقيقية للحد الأعلى على الفائض أو العجز:

(أ) إذا زادت تحوطات الحد الأعلى في معدلات الفائدة للسنوات الثلاث الأولى من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم إطفاؤها على مدى السنوات الثلاث الأولى؛ أو

(ب) إذا كان الحد الأعلى خياراً له بداية آجلة يتحوط الزيادات في معدلات الفائدة لسنتين ولثلاث سنوات من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم إطفاؤها خلال سنتين وثلاث سنوات.

تطبيق324. تنطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقاً للفقرة 144 أيضاً على توليفة من خيار مشترى وخيار مكتوب (أحدهما خيار بيع والآخر خيار شراء) لها صافي قيمة زمنية صفرية في تاريخ تخصيصها على أنها أداة تحوط (يشار إليها عموماً على أنها "طوق بتكلفة صفرية"). وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة الاعتراف بأي تغيرات في القيمة الزمنية ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، حتى ولو كان التغير المتراكم في القيمة الزمنية على مدى إجمالي فترة علاقة التحوط صفراً. عليه، فإذا كانت القيمة الزمنية للخيار تتعلق بـ:

(أ) معاملة تتعلق ببند مُتحوط له، فإن مبلغ القيمة الزمنية في نهاية علاقة التحوط الذي يعدل البند المُتحوط له أو ذلك الذي تتم إعادة تصنيفه ضمن الفائض أو العجز (انظر الفقرة 144 (ب)) يكون صفراً.

(ب) بند متحوط له متعلق بفترة زمنية، فإن مصروف الإطفاء المتعلق بالقيمة الزمنية يكون صفراً.

تطبيق325. تنطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقاً للفقرة 144 فقط بقدر المدى الذي تكون فيه القيمة الزمنية متعلقة بالبند المُتحوط له (القيمة الزمنية التي تم ضبطها). تتعلق القيمة الزمنية لخيار بالبند المُتحوط له إذا كانت الشروط الأساسية للخيار (مثل المبلغ الاسمي والعمر والأساس) قد تم ضبطها مع البند المُتحوط له. وعليه، إذا لم يكن قد تم بالكامل ضبط الشروط الأساسية للخيار والبند المُتحوط له، فيجب على المنشأة تحديد القيمة الزمنية التي تم ضبطها، أي كم من القيمة الزمنية التي تم تضمينها في العلاوة (القيمة الزمنية الفعلية) يتعلق بالبند المُتحوط له (وأنه وفقاً لذلك ينبغي معاملته وفقاً للفقرة 144). وتحدد المنشأة القيمة الزمنية التي تم ضبطها باستخدام تقييم الخيار الذي له شروط أساسية تتطابق بشكل كامل مع البند المُتحوط له.

تطبيق326. إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية والقيمة الزمنية التي تم ضبطها تختلفان، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 144 وفقاً لما يلي:

(أ) إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التحوط، أعلى من القيمة الزمنية التي تم ضبطها، فيجب على المنشأة:

(1) تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية على أساس القيمة الزمنية التي تم ضبطها؛

(2) المحاسبة عن الفروق في تغيرات القيمة العادلة بين القيمتين الزمنيتين ضمن الفائض أو العجز.

(ب) إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التحوط، أدنى من القيمة الزمنية التي تم ضبطها، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية بالرجوع إلى التغييرين المتراكمين التاليين في القيمة العادلة، أيهما أدنى:

(1) القيمة الزمنية الفعلية؛

(2) القيمة الزمنية التي تم ضبطها.

يجب الاعتراف بأي جزء متبقي من التغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية الفعلية ضمن الفائض أو العجز.

المحاسبة عن العنصر الآجل للعقود الآجلة والفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية

تطبيق327. يمكن أن يعد عقد آجل على أنه متعلق بفترة زمنية لأن عنصره الآجل يمثل أعباءً لفترة زمنية (وهي الفترة التي يتم تحديدها له). وبالرغم من ذلك، فإن الجانب ذا الصلة بالغرض من تقييم ما إذا كانت أداة تحوط تتحوط معاملة أو بنداً مُتحوطاً له يتعلق بفترة زمنية هي خصائص ذلك البند المُتحوط له بما في ذلك كيف ومتى يؤثر على الفائض أو العجز. وعليه، يجب على المنشأة تقييم نوع البند المُتحوط له (انظر الفقرتين144 (أ) و145) على أساس طبيعة

البند المُتحوط له (بغض النظر عما إذا كانت علاقة التحوط هي تحوط تدفق نقدي أو تحوط قيمة عادلة):

(أ) العنصر الآجل لعقد آجل يتعلق ببند مُتحوط له متعلق بمعاملة إذا كانت طبيعة البند المُتحوط له هي معاملة للعنصر الآجل لها طابع تكاليف لتلك المعاملة. مثال على ذلك عندما يكون العنصر الآجل يتعلق ببند مُتحوط له ينتج عنه الاعتراف ببند يتضمن قياسه الأولي تكاليف معاملة (على سبيل المثال منشأة تتحوط شراء مخزون مُقوم بعملة أجنبية، سواءً كان معاملة متوقعة أو ارتباطاً ملزماً، مقابل مخاطر عملة أجنبية وتتضمن تكاليف معاملة ضمن القياس الأولي للمخزون). ونتيجة لإدراج العنصر الآجل في القياس الأولي لبند التحوط المحدد، فإن العنصر الآجل يؤثر على الفائض أو العجز في نفس الوقت الذي يؤثر فيه البند المُتحوط له. وبالمثل، فإن منشأة تتحوط بيع سلعة مقومة بعملة أجنبية مقابل مخاطر عملة أجنبية، سواءً كانت معاملة متوقعة أو ارتباطاً ملزماً، تتضمن العنصر الآجل كجزء من التكلفة المتعلقة بذلك البيع (وعليه يتم الاعتراف بالعنصر الآجل ضمن الفائض أو العجز في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد من البيع المُتحوط له).

(ب) يكون العنصر الآجل لعقد آجل متعلقاً ببند مُتحوط له يتعلق بفترة زمنية إذا كانت طبيعة البند المُتحوط له هي أن العنصر الآجل له طابع تكلفة الحصول على حماية مقابل مخاطر على مدى فترة زمنية محددة (ولكن البند المُتحوط له لا ينتج عنه معاملة تتضمن مفهوم تكلفة معاملة وفقاً للبند (أ)). على سبيل المثال، إذا تم تحوط مخزون سلعة مقابل التغيرات في القيمة العادلة لستة أشهر باستخدام عقد سلعي آجل له عمر مقابل، فإن العنصر الآجل للعقد الآجل يتم تخصيصه للفائض أو العجز (أي يتم إطفاؤه على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الستة أشهر المذكورة. مثال آخر تحوط صافي استثمار في عملية اجنبية مُتحوط لها لفترة 18 شهراً باستخدام عقد صرف عملة أجنبية آجل ينتج عنه تخصيص العنصر الآجل من العقد الآجل على مدى فترة الثمانية عشر شهراً المذكورة.

تطبيق328. تؤثر خصائص البند المُتحوط له، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر البند المُتحوط له على الفائض أو العجز، أيضاً على الفترة التي يتم على مداها إطفاء العنصر الآجل من العقد الآجل الذي يتحوط بنداً مُتحوطاً له متعلقا بفترة زمنية، والذي يكون –أي الإطفاء– على مدى الفترة التي يتعلق بها العنصر الآجل. على سبيل المثال، إذا كان عقد آجل يتحوط من التعرض للتقلب في معدلات فائدة ثلاثة أشهر لفترة ثلاثة أشهر تبدأ بعد ستة أشهر، يتم إطفاء العنصر الآجل خلال الفترة التي تمتد من الشهر السابع إلى التاسع.

تطبيق329. تنطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من عقد آجل وفقاً للفقرة 145 أيضاً، إذا كان العنصر الآجل صفراً، في التاريخ الذي يتم فيه تخصيص العقد الآجل على أنه أداة التحوط. وفي تلك الحالة، فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بأي تغيرات في القيمة العادلة يمكن نسبتها إلى العنصر الآجل ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، حتى ولو كان التغير المتراكم في القيمة العادلة الذي يمكن نسبته إلى العنصر الآجل على مدى إجمالي فترة علاقة التحوط صفراً. وعليه، فإذا كان العنصر الآجل من عقد آجل يتعلق بما بما يلي:

(أ) معاملة تتعلق ببند مُتحوط له، فإن المبلغ المتعلق بالعنصر الآجل في نهاية علاقة التحوط الذي يعدل البند المُتحوط له أو ذلك الذي تمت إعادة تصنيفه ضمن الفائض أو العجز (انظر الفقرتين 144(ب) و145) سيكون صفراً.

(ب) البند المُتحوط له المتعلق بفترة زمنية فإن مبلغ الإطفاء المتعلق بالعنصر الآجل يكون صفراً.

تطبيق330. تنطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة وفقاً للفقرة 145 فقط بقدر المدى الذي يكون فيه العنصر الآجل متعلقاً بالبند المُتحوط له (العنصر الآجل الذي تم ضبطه). يكون العنصر الآجل من العقد الآجل متعلقاً بالبند المُتحوط له إذا كانت الشروط الأساسية للعقد الآجل (مثل المبلغ الاسمي، والعمر والأساس) قد تم ضبطها مع البند المُتحوط له. وعليه، فإذا لم تكن الشروط الأساسية للعقد الآجل والبند المُتحوط له قد تم ضبطها بالكامل، فيجب على المنشأة تحديد العنصر الآجل الذي تم ضبطة، أي كم من العنصر الآجل الذي تمت إضافته إلى العقد الآجل (العنصر الآجل الفعلي) يتعلق بالبند المُتحوط له (ولذلك يجب أن يعالج وفقاً للفقرة 145). وتحدد المنشأة العنصر الآجل الذي تم ضبطه باستخدام تقييم العقد الآجل الذي يكون له شروط أساسية تتطابق بالكامل مع البند المُتحوط له.

تطبيق331. إذا كان العنصر الآجل الفعلي والعنصر الآجل الذي تم ضبطه يختلفان، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 145 وفقاً للآتي:

(أ) إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التحوط، أكبر من مبلغ العنصر الآجل الذي تم ضبطة، فيجب على المنشأة:

(1) تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية على أساس العنصر الآجل الذي تم ضبطه؛

(2) المحاسبة عن الفروق في التغيرات في القيمة العادلة بين العنصرين الآجلين ضمن الفائض أو العجز.

(ب) إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التحوط، أقل من مبلغ العنصر الآجل الذي تم ضبطه، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مكون منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية بالرجوع إلى التغيرين المتراكمين التاليين في القيمة العادلة، أيهما أدنى:

(1) المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي؛

(2) المبلغ المطلق للعنصر الآجل الذي تم ضبطة.

يجب الاعتراف بأي مبلغ متبقي من التغير في القيمة العادلة للعنصر الآجل الفعلي ضمن الفائض أو العجز.

تطبيق332. عندما تفصل المنشأة الفرق المبني على أسعار العملات الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من تخصيص تلك الأداة المالية على أنها أداة تحوط (انظر الفقرة 119(ب))، فإن إرشادات التطبيق الواردة في فقرات التنفيذ 327–331 تنطبق على الفرق المبني على أسعار العملات الأجنبية بنفس الطريقة التي يتم تطبيقها على العنصر الآجل من العقد الآجل.

تحوط مجموعة بنود

تحوط صافي مركز

التأهل للمحاسبة عن التحوط وتخصيص صافي مركز

تطبيق333. يكون صافي مركز مؤهلاً للمحاسبة عن التحوط فقط إذا كانت المنشأة تتحوط على أساس صافٍ لأغراض إدارة المخاطر. وتحديد ما إذا كانت المنشأة تتحوط بهذه الطريقة أم لا هو موضوع حقائق (وليس فقط مجرد إقرار أو توثيق). وعليه، فإن المنشأة لا تستطيع تطبيق محاسبة التحوط على أساس صافٍ فقط لتحقيق نتيجة محاسبية معينة إذا لم تكن تلك النتيجة تعكس منهج المنشأة لإدارة المخاطر. يجب أن يشكل تحوط صافي المركز جزءاً من الاستراتيجية الموضوعة لإدارة المخاطر. وعادة، ما تتم المصادقة على هذه الاستراتيجية من قبل كبار موظفي الإدارة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20.

تطبيق334. على سبيل المثال، لدى المنشأة أ، التي عملتها الوظيفية هي عملتها المحلية، ارتباط ملزم بدفع 150,000وحدة عملة أجنبية مقابل مصروفات الإعلان بعد تسعة أشهر وإلتزام ملزم ببيع بضاعة تامة الصنع بمبلغ 150،000 وحدة عملة أجنبية بعد 15 شهراً. تدخل المنشأة أ في مشتقة بالعملة الأجنبية تقوم بتسويتها بعد تسعة أشهر تحصل بموجبها على 100 وحدة عملة أجنبية وتدفع 70 وحدة عملة. وليس لدى المنشأة أ تعرضات أخرى للعملة الأجنبية. وعليه، فإن المنشأة أ لا تستطيع تطبيق المحاسبة عن التحوط لعلاقة تحوط بين مشتقة عملة أجنبية وصافي مركز بمبلغ 100 وحدة عملة أجنبية (يتكون من ارتباط شراء ملزم بمبلغ 150.000وحدة عملة أجنبية أي خدمات إعلان و149900 وحدة عملة أجنبية (من 150.000وحدة عملة أجنبية) من ارتباط البيع الملزم) لفترة تسعة أشهر.

تطبيق335. إذا أدارت المنشأة أ مخاطر العملة الأجنبية على أساس صافٍ ولم تدخل في مشتقة العملة الاجنبية (لأنها تزيد تعرضها لمخاطر العملة الأجنبية بدلاً من تقليلها)، فإن المنشأة تكون عندئذ في مركز متحوط له طبيعي لتسعة أشهر. وعادة، فإن هذا المركز المُتحوط له لا ينعكس في البيانات المالية لأن المعاملات يتم الاعتراف بها في فترات تقرير مختلفة في المستقبل. ويكون صافي المركز الصفري مؤهلاً للمحاسبة عن التحوط فقط إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة 151.

تطبيق336. عند تخصيص مجموعة بنود تشكل صافي مركز على أنها بند متحوط له، يجب على المنشأة تخصيص مجموعة البنود التي تتضمن البنود التي يمكن أن تشكل صافي المركز. ولا يسمح للمنشأة بتخصيص مبلغ مجرد غير محدد من صافي مركز. على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من ارتباطات البيع الملزمة بعد 9 أشهر بمبلغ 100 وحدة عملة أجنبية ومجموعة من ارتباطات الشراء الملزمة بعد 18 شهراً بمبلغ 120 وحدة عملة أجنبية. لا تستطيع المنشأة تخصيص مبلغ مجرد لصافي مركز حتى 20 وحدة عملة أجنبية. وبدلاً من ذلك، يجب عليها تخصيص مبلغ مشتريات إجمالي ومبلغ مبيعات إجمالي ينشأ عنهما معاً صافي المركز المُتحوط له. وتخصص المنشأة إجمالي المراكز التي ينشأ عنها صافي المركز بحيث تكون المنشأة قادرة على الإلتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة.

تطبيق متطلبات فاعلية التحوط على تحوط صافي مركز

تطبيق337. عندما تقرر المنشأة ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة 129(ج) عندما تتحوط صافي مركز، فإنه يجب عليها الأخذ في الحسبان التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز الذي له أثر مشابه كما هو لأداة التحوط المقترنة بتغير في القيمة العادلة من أداة التحوط. على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من ارتباطات البيع الملزمة بعد تسعة أشهر بمبلغ 100 وحدة عملة أجنبية ومجموعة من ارتباطات الشراء الملزمة بعد ثمانية عشر شهراً بمبلغ 120 وحدة عملة أجنبية. تتحوط المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصاف المركز بمبلغ 20 وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف عملة أجنبية آجل بمبلغ 20 وحدة عملة أجنبية. عند تحديد ما إذا كانت متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة 129(ج) قد تم استيفاؤها أم لا، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان العلاقة بين:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد صرف العملة الأجنبية الآجل مع التغيرات في قيمة ارتباطات البيع الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية؛ وبين

(ب) التغيرات في قيمة ارتباطات الشراء الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية.

تطبيق338. وبالمثل، إذا كان لدى المنشأة في المثال الوارد في فقرة التنفيذ 337 صافي مركز صفر فإنها تأخذ في الحسبان العلاقة بين التغيرات في ارتباطات البيع الثابتة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية والتغيرات في قيمة ارتباطات الشراء الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية عند تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التحوط الواردة في الفقرة 129(ج).

تحوطات التدفق النقدي التي تشكل صافي مركز

تطبيق339. عندما تحوط المنشأة مجموعة من البنود التي لها مراكز مخاطر متقاصة (أي صافي مركز)، فإن التأهل للمحاسبة عن التحوط يعتمد على نوع التحوط. وإذا كان التحوط هو تحوط قيمة عادلة، فيجوز عندئذ أن يكون صافي المركز مؤهلاً على أنه بند مُتحوط له. وبالرغم من ذلك، إذا كان التحوط هو تحوط تدفق نقدي، فعندئذ يمكن أن يكون صافي المركز فقط مؤهلاً على أنه بند مُتحوط له إذا كان تحوطاً من مخاطر عملة أجنبية وكان تخصيص صافي

المركز يحدد فترة التقرير التي يتوقع فيها أن تؤثر معاملات التوقع على الفائض أو العجز ويحدد أيضاً طبيعتها وحجمها.

تطبيق340. على سبيل المثال، لدى منشأة صافي مركز يتكون من شريحة دنيا بمبلغ 100 وحدة عملة أجنبية لمبيعات وشريحة دنيا بمبلغ 150 وحدة عملة أجنبية لمشتريات. وكل من المبيعات والمشتريات مُقومة بنفس العملة الأجنبية. ولتحديد تخصيص صافي المركز المُتحوط له، بشكل كافٍ، تحدد المنشأة في التوثيق الأصلي لعلاقة التحوط أن المبيعات يمكن أن تكون من المنتج أ أو المنتج ب وأن المشتريات يمكن أن تكون آلات من النوع أ وآلات من النوع ب ومادة خام أ. تحدد المنشأة أيضاً أحجام المعاملات حسب طبيعة كل معاملة. وتوثق المنشأة أن الشريحة الدنيا للمبيعات (100 وحدة عملة أجنبية) مكونة من حجم مبيعات متوقعة من أول 70 وحدة عملة أجنبية من المنتج أ وأول 30 وحدة عملة أجنبية من المنتج ب. إذا كان من المتوقع أن تؤثر أحجام تلك المبيعات على الفائض أو العجز في فترات التقرير المختلفة، تضيف المنشأة ذلك في التوثيق، على سبيل المثال، أول 70 وحدة عملة أجنبية من مبيعات المنتج أ التي يتوقع أن تؤثر في الفائض أو العجز في فترة التقرير الاولى وأول 30 وحدة عملة أجنبية من مبيعات المنتج ب التي من المتوقع أن تؤثر في الفائض أو العجز في فترة التقرير الثانية. توثق المنشأة أيضاً أن الشريحة الدنيا من المشتريات (150 وحدة عملة أجنبية) تتكون من أول 60 وحدة عملة أجنبية من مشتريات من النوع أ من الآلات، وأول 40 وحدة عملة أجنبية من النوع ب من الآلات وأول 50 وحدة عملة أجنبية من المادة الخام أ. إذا كان متوقعاً أن تؤثر أحجام هذه المشتريات على الفائض أو العجز في فترات التقرير المختلفة، تضيف المنشأة في التوثيق تفصيلات لأحجام المشتريات بحسب فترات التقرير التي يتوقع أن تؤثر فيها على الفائض أو العجز (بمثل ما توثق به أحجام المبيعات). على سبيل المثال، فإن معاملة التوقع يتم تحديدها كما يلي:

(أ) أول 60 وحدة عملة أجنبية من مشتريات الآلات من النوع أ التي يتوقع أن تؤثر على الفائض أو العجز من فترة التقرير الثالثة على مدى فترات التقرير العشر التالية؛

(ب) أول 40 وحدة عملة أجنبية من مشتريات الآلات من النوع ب التي يتوقع أن تؤثر على الفائض أو العجز من فترة التقرير الرابعة على مدى فترات التقرير العشرين التالية؛

(ج) أول 50 وحدة عملة أجنبية من مشتريات المادة الخام التي يتوقع استلامها في فترة التقرير الثالثة وبيعها، أي تؤثر على الفائض أو العجز في فترة التقرير تلك والفترة التالية.

يتضمن تحديد طبيعة أحجام معاملة التوقع جوانب مثل نمط الاستهلاك بالنسبة لبنود العقارات والآلات والمعدات التي هي من نفس النوع، إذا كانت طبيعة تلك البنود بحيث يمكن أن يختلف نمط الاستهلاك تبعا لكيفية استخدام المنشأة لتلك البنود. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تستخدم بنود الآلات من نوع أ في عمليتي إنتاج مختلفتين ينتج استهلاك بطريقة

القسط الثابت على مدى عشر فترات تقرير وطريقة وحدات الإنتاج على التوالي، فإن توثيقها لحجم الشراء المتوقع يُفصل ذلك الحجم بحسب أي من نمطي الاستهلاك سيتم تطبيقه.

تطبيق341. في حالة تحوط تدفق نقدي لصافي مركز، فإن المبالغ التي يتم تحديدها وفقاً للفقرة 140 يجب أن تتضمن التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأداة تحوط مقترنة بالتغير في القيمة العادلة من أداة التحوط. وبالرغم من ذلك، يتم الاعتراف بالتغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأداة التحوط فقط حال الاعتراف بالمعاملات التي تتعلق بها، مثل توقيت الاعتراف ببيع متوقع على أنه إيراد. على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من المبيعات المتوقعة إلى حد كبير بعد تسعة أشهر بمبلغ 100 وحدة عملة أجنبية ومجموعة من المشتريات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير بعد 18 شهراً بمبلغ 120 وحدة عملة أجنبية. تتحوط المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصافي المركز بمبلغ 20 وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف عملة أجنبية آجل بمبلغ 20 وحدة عملة أجنبية. عند تحديد المبالغ التي يتم الاعتراف بها في احتياطي تحوط التدفق النقدي وفقاً للفقرتين140(أ) –140(ب)، تقارن المنشأة:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد صرف العملة الأجنبية الآجل مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الاجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير؛ مع

(ب) التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير.

وبالرغم من ذلك، تعترف المنشأة فقط بالمبالغ المتعلقة بعقد صرف العملة الأجنبية الآجل إلى أن يتم الاعتراف بمعاملات المبيعات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير في البيانات المالية، وهو الوقت الذي يتم فيه الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر من تلك المعاملات المتوقعة (أي التغير في القيمة الذي يمكن عزوه إلى التغير في سعر صرف العملات الأجنبية بين تخصيص علاقة التحوط والاعتراف بالايراد).

تطبيق342. وبالمثل، فإذا كان في المثال أن للمنشأة صافي مركز صفر فإنها تقارن التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة المحتملة إلى حد كبير. وبالرغم من ذلك، تلك المبالغ يتم الاعتراف بها فقط حال الاعتراف بالمعاملات المتوقعة المتعلقة بها في البيانات المالية.

شرائح من مجموعات من البنود يتم تخصيصها على أنها بند مُتحوط له

تطبيق343. لنفس الأسباب المذكورة في فقرة التنفيذ 268، فإن تخصيص مكونات شريحة من مجموعات من البنود القائمة يتطلب أن يتم بدقة تحديد المبلغ الاسمي لمجموعة البنود التي يتم منها تحديد مكون الشريحة المُتحوط له.

تطبيق344. يمكن لعلاقة التحوط أن تتضمن شرائح من مجموعات مختلفة متعددة. على سبيل المثال، في تحوط صافي مركز من مجموعة أصول ومجموعة إلتزامات، فإن علاقة التحوط يمكن أن

تتضمن، في مجموعة، مكون شريحة من مجموعة أصول ومكون شريحة من مجموعة إلتزامات.

عرض مكاسب أو خسائر أداة تحوط

تطبيق345. إذا تم التحوط لبنود معاً، على أنها مجموعة، في تحوط تدفق نقدي، فقد تؤثر في بنود مستقلة مختلفة في قائمة الفائض أو العجز وصافي الأصول/ حقوق الملكية. ويعتمد عرض مكاسب أو خسائر التحوط في تلك القائمة على مجموعة البنود.

تطبيق346. إذا لم يكن لمجموعة من البنود أي مراكز مخاطر متقاصة (على سبيل المثال، مجموعة مصروفات عملة أجنبية تؤثر على بنود سطر مختلفة في بيان المركز المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، والتي تُحوّط لها من مخاطر العملة الأجنبية) فيجب عندئذ توزيع مكاسب أو خسائر أداة التحوط التي تتم إعادة تصنيفها على البنود المستقلة المتأثرة بالبنود المُتحوط لها. ويجب أن يتم هذا التوزيع على أساس منتظم ومنطقي ولا يجوز أن ينتج عنه إضافة صافي المكاسب أو الخسائر التي تنشأ عن أداة تحوط واحدة.

تطبيق347. إذا كانت مجموعة البنود ليس فيها مراكز مخاطر متقاصة (على سبيل المثال، مجموعة مبيعات ومصروفات مُقومة بعملة أجنبية مُتحوط لها من مخاطر العملة الأجنبية) فيجب على المنشأة عندئذ عرض مكاسب أو خسائر التحوط في بند سطر منفصل في بيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. على سبيل المثال، انظر في التحوط من مخاطر عملة أجنبية لصافي مركز لمبيعات بعملة أجنبية بمبلغ 100 وحدة عملة أجنبية ومصروفات بعملة أجنبية بمبلغ 80 وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف آجل بمبلغ 20 وحدة عملة أجنبية. يجب عرض المكسب أو الخسارة من عقد صرف العملة الأجنبية الآجل الذي تمت إعادة تصنيفه من احتياطي تحوط تدفق نقدي إلى الفائض أو العجز (عندما يؤثر صافي المركز على الفائض أو العجز) في بند سطر منفصل عن المبيعات والمصروفات المُتحوط لها. وعلاوة على ذلك إذا حدثت المبيعات في فترة أبكر من المصروفات، فإن إيرادات المبيعات لا تزال تقاس بسعر الصرف الفوري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4. ويتم عرض مكاسب أو خسائر التحوط المتعلقة بها في بند سطر منفصل، بحيث يعكس الفائض أو العجز أثر تحوط صافي المركز، مع تعديل مقابل في احتياطي تحوط التدفق النقدي. وعندما تؤثر المصروفات المُتحوط لها على الفائض أو العجز في فترة لاحقة، فإن مكسب أو خسارة التحوط من المبيعات التي تم في السابق الاعتراف بها في احتياطي تحوط التدفق النقدي تتم إعادة تصنيفها إلى الفائض أو العجز وعرضها كبند سطر منفصل عن تلك التي تتضمن مصروفات مُتحوط لها، والتي يتم قياسها بسعر الصرف الفوري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4.

تطبيق348. لبعض أنواع تحوطات القيمة العادلة، فإن هدف التحوط في الأساس ليس مقاصة التغير في القيمة العادلة للبند المُتحوط له ولكنه تغيير طبيعة التدفقات النقدية للبند المُتحوط له. على سبيل المثال، تتحوط منشأة من مخاطر معدل الفائدة على القيمة العادلة لأداة دين ذات معدل

فائدة ثابت باستخدام عقد مبادلة معدل فائدة. هدف المنشأة من التحوط هو تغيير طبيعة التدفقات النقدية بمعدل الفائدة الثابت إلى تدفقات نقدية بمعدل فائدة معوم. ينعكس هذا الهدف على المحاسبة عن علاقة التحوط بحساب صافي الفائدة المستحقة من عقد مبادلة معدل فائدة في الفائض أو العجز. وفي حالة تحوط صافي مركز (على سبيل المثال صافي مركز لأصل بمعدل فائدة ثابت والتزام بمعدل فائدة ثابت)، يتم عرض صافي الفائدة المستحقة المذكور في بند سطر منفصل في بيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. وهذا لتجنب جمع صافي مكاسب أو خسائر أداة واحدة في مبالغ متقاصة إجمالية والاعتراف بها في بنود سطر مختلفة (على سبيل المثال، فإن هذا يؤدي إلى تجنب جمع صافي متحصلات فائدة من عقد مبادلة معدل فائدة واحدة إلى إجمالي إيراد الفائدة أو إجمالي مصروف الفائدة).

تاريخ النفاذ والانتقال

الانتقال

الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة

تطبيق349. في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كان هدف نموذج أعمال المنشأة لإدارة أي أصل مالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة 40(أ) أو الشرط الوارد في الفقرة 41(أ) أو إذا كان الأصل المالي مؤهلاً للاختيار الوارد في الفقرة 106. ولذلك الغرض، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت الأصول المالية تستوفي تعريف محتفظ بها للمتاجرة إذا كانت المنشأة قد قامت بشراء الأصول في تاريخ التطبيق الأولي.

الانخفاض

تطبيق350. عند الانتقال، يجب على المنشأة السعي لتحديد المخاطر الائتمانية بشكل تقريبي عند الاعتراف الأولي بالأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. والمنشأة ليست مطالبة بالقيام ببحث وافٍ عن المعلومات عند تحديد، في تاريخ الانتقال، ما إذا كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي. وإذا كانت المنشأة لا تستطيع تحديد ذلك دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما فإن الفقرة 178 هي التي تطبق.

تطبيق351. لتحديد بدل الخسارة من الأدوات المالية التي تم الاعتراف بها بشكل أولي (أو ارتباطات القروض أو عقود الضمان المالي التي تصبح المنشأة فيها طرفاً في العقد) قبل تاريخ التطبيق الأولي، فإن المنشأة، عند التحول وحتى إلغاء الاعتراف بتلك البنود، يجب عليها الأخذ في الحسبان المعلومات ذات الصلة في تحديد أو التحديد التقريبي للمخاطر الائتمانية عند الاعتراف الأولي. ولتحديد أو التحديد التقريبي للمخاطر الائتمانية، يمكن للمنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات الداخلية والخارجية، بما في ذلك معلومات المحفظة، وفقاً لفقرات التنفيذ 165-170.

تطبيق352. يمكن للمنشأة التي لها معلومات تاريخية قليلة استخدام معلومات من تقارير واحصاءات داخلية (قد يكون تم إعدادها عند تحديد ما إذا كانت ستطلق منتجاً جديداً)، والمعلومات حول منتجات مشابهة أو خبرة مجموعة نظيرة لها أدوات مالية مقارنة لها، إذا كانت ملائمة.

الملحق ب

الملحق ب – تحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

مقدمة

ب 1. لدى كثير من المنشآت المعدة للتقارير استثمارات في عمليات أجنبية (وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4، الفقرة 10). قد تكون هذه العمليات الأجنبية هي عبارة عن منشآت مسيطر عليها، أو منشآت زميلة، أو مشاريع مشتركة، أو فروع. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 من المنشأة أن تحدد العملة الوظيفية لكل عملية من علمياتها الأجنبية على أنها عملة البيئة الاقتصادية الأولية للعملية. وعند ترجمة أو تحويل نتائج المركز المالي للعملية الأجنبية إلى عملة العرض، يطلب من المنشأة أن تعترف بالاختلاف في سعر الصرف مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى أن تتصرف في العملية الأجنبية.

ب 2. لا تطبق محاسبة التحوط لخطر عملة أجنبية ناجم عن صافي استثمار في عملية أجنبية إلا إذا كان صافي أصول تلك العملية الأجنبية مدرجاً في البيانات المالية. وسيكون ذلك هو الحال بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي تمت فيها المحاسبة عن استثمارات مثل المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية، والبيانات المالية التي تشمل فرعاً أو عمليات مشتركة وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37. والبند المتحوط له فيما يتعلق بخطر العملة الأجنبية الناجم عن صافي استثمار في عملية أجنبية قد يكون عبارة عن مبلغ من صافي الأصول مساوٍ أو أقل من المبلغ المسجل لصافي أصول العملية الأجنبية.

ب 3. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 أن يتم تخصيص بند متحوط له مؤهل وأداة تحوط مؤهلة في علاقة محاسبة تحوط. وإذا وجدت علاقة تحوط مخصصة، في حال التحوط لصافي استثمار، يتم الاعتراف مباشرة بالربح أو الخسارة من أداة التحوط التي يحدد أنها تحوط فعال لصافي الاستثمار في صافي الأصول/ حقوق الملكية وتدرج مع الفروق في سعر الصرف الناتجة عن ترجمة النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية.

ب 4. يطبق هذا الملحق على المنشأة التي تتحوط لخطر العملة الأجنبية الناجم عن صافي استثماراتها في العمليات الأجنبية والتي ترغب في التأهل لمحاسبة التحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ولا يطبق هذا الملحق عن طريق القياس على أنواع أخرى من محاسبة التحوط. يشير هذا الملحق إلى مثل هذه المنشآت على أنها منشآت مسيطرة وإلى البيانات المالية التي يُدرج فيها صافي أصول العمليات الأجنبية على أنها البيانات المالية الموحدة. وتطبق جميع الإشارات إلى المنشآت المسيطرة بشكل متساوٍ على المنشآت التي لديها صافي استثمار في عملية أجنبية تمثل مشروعاً مشتركاً أو منشأة زميلة أو فرع.

ب 5. يقدم هذا الملحق إرشادات عن:

(أ) تحديد مخاطر العملات الأجنبية التي تتأهل على أنها خطر متحوط له في تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية، مع العلم بأن المنشأة التي لديها عديد من العمليات الأجنبية قد تتعرض لعدد من مخاطر العملات الأجنبية. ويتناول الملحق على وجه التحديد:

(1) ما إذا كانت المنشأة المسيطرة قد تخصص، كخطر متحوط له، فقط الفروق في سعر صرف العملات الأجنبية الناتجة عن الفرق بين العملات الوظيفية للمنشأة المسيطرة وعملياتها الأجنبية، أو ما إذا كانت أيضاً قد تخصص، كخطر متحوط له، الفروق في سعر صرف العملات الأجنبية الناتجة عن الفرق بين عملة العرض في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة والعملة الوظيفية للعملية الأجنبية؛ و

(2) إذا كانت المنشأة المسيطرة تحتفظ بالعملية الأجنبية بصورة غير مباشرة، ما إذا كان الخطر المتحوط له قد يشمل فقط الفروق في سعر صرف العملات الأجنبية الناتجة عن الفروق في العملة الوظيفية بين العملية الأجنبية والمنشأة المسيطرة المباشرة، أو ما إذا كان الخطر المتحوط له قد يشمل أيضاً أي فروقات صرف عملات أجنبية بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية وأي منشأة مسيطرة وسيطة أو نهائية (بمعنى، ما إذا كانت حقيقة أن صافي الاستثمار في العملية الأجنبية قد احتفظ به من خلال منشأة مسيطرة وسيطة تؤثر على المخاطر الاقتصادية للمنشأة المسيطرة النهائية).

(ب) وعندما يكون من الممكن الاحتفاظ بأداة التحوط في المنشأة الاقتصادية. يتناول الملحق على وجه التحديد:

(1) يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 للمنشأة بتخصيص إما أداة مالية مشتقة أو أداة مالية غير مشتقة (أو توليفة من الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة) على أنها أدوات تحوط لمخاطر العملة الأجنبية. ويتناول هذا الملحق ما إذا كانت طبيعة أداة الاستثمار (مشتقة أم غير مشتقة) أو طريقة التوحيد تؤثر على تقييم فعالية التحوط.

(2) يتناول هذا الملحق أيضاً الحالات التي، بداخل المنشأة الاقتصادية، يمكن فيها الاحتفاظ بأدوات التحوط التي تمثل تحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية بغرض التأهل لمحاسبة التحوط، بمعنى ما إذا كانت علاقة مؤهلة لمحاسبة التحوط يمكن تأسيسيها فقط إذا كانت المنشأة التي تتحوط لصافي استثمارها هي طرف في أداة تحوط أو ما إذا كانت أي منشأة بداخل المنشأة الاقتصادية، بغض النظر عن عملتها الوظيفية، يمكنها أن تحتفظ بأداة التحوط.

(ج) الكيفية التي ينبغي أن تحدد بها المنشأة مبلغ الربح أو الخسارة المعترف به في صافي الأصول/ حقوق الملكية الذي ينبغي الاعتراف به مباشرة في الفائض أو العجز لكل من أداة التحوط وللبند المتحوط له، حيث إن معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 4 و41 يتطلبان الاعتراف مباشرة بالمبالغ التراكمية في صافي الأصول/ حقوق الملكية وهي المبالغ المتعلقة بكل من الفروق في سعر الصرف الناتجة عن ترجمة النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية والربح أو الخسارة من أداة التحوط التي يتم تحديدها على أنها تحوط فعال لصافي الاستثمار بحيث يتم الاعتراف بها مباشرة عندما تتصرف المنشأة المسيطرة في العملية الأجنبية. ويتناول الملحق بشكل محدد:

(1) عندما يتم التصرف في عملية أجنبية كان متحوط لها، مقدار المبالغ من احتياطي التحويل من العملة الأجنبية الخاص بالمنشأة المسيطرة فيما يتعلق بأداة التحوط ومن تلك العملية الأجنبية التي ينبغي الاعتراف بها في الفائض أو العجز في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة؛

(2) ما إذا كانت طريقة التوحيد تؤثر على تحديد المبالغ التي سيتم الاعتراف بها في الفائض أو العجز.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على تحوطات صافي استثمار في عملية أجنبية

طبيعة المخاطر المتحوط لها ومبلغ البند المتحوط له اللذان قد يتم تخصيص علاقة تحوط لهما

ب 6. يمكن تطبيق محاسبة التحوط فقط على الفروق في سعر صرف العملة الأجنبية الناتجة بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية والعملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة.

ب 7. في تحوط لمخاطر العملة الأجنبية الناتجة عن صافي استثمار في عملية أجنبية، يمكن أن يكون البند المتحوط له مبلغاً لصافي الأصول مساوياً أو أقل من المبلغ المسجل لصافي أصول العملية الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة. المبلغ المسجل لصافي أصول عملية أجنبية الذي يمكن تخصيصه على أنه البند المتحوط له في البيانات المالية الموحدة لمنشأة المسيطرة يعتمد على ما إذا كانت أي منشأة مسيطرة من مستوى أدنى على العملية الأجنبية قد طبقت محاسبة التحوط على صافي الأصول بالكامل أو على جزء منها وهي الأصول الخاصة بالعملية الأجنبية وأنه قد تم الاستمرار في العمل بتلك المحاسبة في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة.

ب 8. يمكن تخصيص المخاطر المتحوط لها على أنها تعرض عملة أجنبية ناجم عن الفرق بين العملة الوظيفية للعملية الأجنبية والعملية الوظيفية لأي منشأة مسيطرة (المنشأة المسيطرة المباشرة أو المتوسطة أو النهائية) على تلك عملية أجنبية. وحقيقة أن صافي الاستثمار محتفظ به من خلال منشأة مسيطرة وسيطة لا يؤثر على طبيعة المخاطر الاقتصادية الناتجة عن التعرض للعملة الأجنبية للمنشأة المسيطرة النهائية.

ب 9. التعرض لمخاطر العملة الأجنبية الناتجة عن صافي استثمار في عملية أجنبية قد يتأهل لمحاسبة تحوط مرة واحدة فقط في البيانات المالية الموحدة. وبالتالي، إذا كان قد تم التحوط لنفس صافي الأصول للعملية الأجنبية من قبل أكثر من منشأة مسيطرة واحدة في المنشأة الاقتصادية (على سبيل المثال، المنشأة المسيطرة المباشرة وغير المباشرة) لنفس المخاطر، فإن علاقة تحوط واحدة ستتأهل لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة النهائية. ولا توجد حاجة للاحتفاظ بعلاقة التحوط المخصصة من قبل منشأة مسيطرة ما في بياناتها المالية الموحدة من قبل منشأة مسيطرة أخرى من مستوى أعلى. ومع ذلك، إذا لم تستمر المنشأة المسيطرة ذات المستوى الأعلى في الاحتفاظ بعلاقة التحوط، يتم عكس محاسبة التحوط التي تطبقها المنشأة المسيطرة ذات المستوى الأدنى قبل الاعتراف بمحاسبة تحوط المنشأة المسيطرة ذات المستوى الأعلى.

أين يمكن الاحتفاظ بأدوات التحوط

ب 10. يمكن تخصيص أداة مشتقة أو غير مشتقة (أو توليفة من الأدوات المشتقة وغير المشتقة) على أنها أداة تحوط في تحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية. ويمكن الاحتفاظ بالأداة/ الأدوات من قبل أي منشأة أو منشآت بداخل المنشأة الاقتصادية، طالما تمت تلبية متطلبات التخصيص والتوثيق ومتطلبات الفعالية الواردة في الفقرة 129 من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 41 والمتعلقة بالتحوط لصافي استثمار. وبشكل خاص، ينبغي توثيق استراتيجية التحوط للمنشأة الاقتصادية بوضوح وذلك لاحتمالية وجود تخصيصات مختلفة على مستويات مختلفة من المنشأة الاقتصادية.

ب 11. بغرض تقييم الفعالية، يحسب التغيير في قيمة أداة التحوط فيما يتعلق بمخاطر سعر صرف العملة الأجنبية من خلال الرجوع للعملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة في مقابل العملة الوظيفية لأي من الطرفين التي يتم بواسطتها قياس المخاطر المتحوط لها، وفقاً لتوثيق محاسبة التحوط. واعتماداً على المكان الذي تم فيه الاحتفاظ بأداة التحوط، في غياب محاسبة التحوط، يمكن الاعتراف بإجمالي التغيير في القيمة في الفائض أو العجز، أو مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، أو في كليهما. ومع ذلك، لا يتأثر تقييم الفعالية بما إذا كان التغيير في قيمة أداة التحوط قد اعترف به في الفائض أو العجز أو مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية. وكجزء من تطبيق محاسبة التحوط، يتم إدراج إجمالي النسبة الفعالة للتغيير مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولا يتأثر تقييم الفعالية بما إذا كانت أداة التحوط هي أداة مشتقة أم غير مشتقة أو بطريقة التوحيد.

التصرف في عملية أجنبية متحوط لها

ب 12. عندما يتم التصرف في عملية أجنبية كان متحوط لها، فإن المبلغ المعاد تصنيفه إلى الفائض أو العجز من احتياطي التحويل من العملة الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة فيما يتعلق بأداة التحوط هو المبلغ الذي تتطلب الفقرة 143 من معيار المحاسبة الدولي في

القطاع العام 41 تحديده. وهذا المبلغ هو الربح أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط الذي تم تحديد أنها تمثل تحوط فعال.

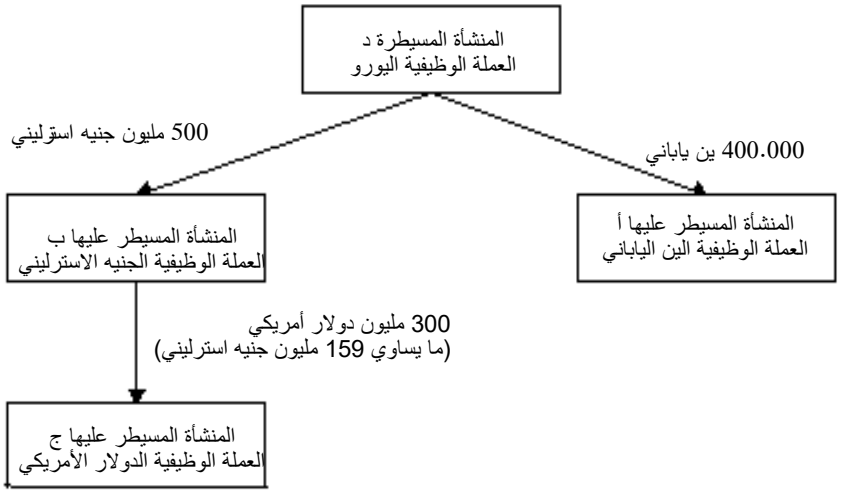
ب 13. المبلغ المعترف به في الفائض أو العجز عند التحويل من احتياطي التحويل من العملة الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة فيما يتعلق بصافي الاستثمار في تلك العملية الأجنبية وفقاً للفقرة 57 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 هو المبلغ المدرج في احتياطي التحويل من العملة الأجنبية لتلك المنشأة المسيطرة فيما يتعلق بتلك العملية الأجنبية. وفي البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة النهائية، لا يتأثر إجمالي صافي المبلغ المعترف به في احتياطي التحويل من العملة الأجنبية فيما يتعلق بجميع العمليات الأجنبية بطريقة التوحيد. ومع ذلك، ما إذا كانت المنشأة المسيطرة النهائية تستخدم طريقة التوحيد المباشرة أو طريقة التوحيد خطوة بخطوة، فقد تؤثر الطريقة المتبعة على المبلغ المدرج في احتياطي التحويل من العملة الأجنبية الخاص بها فيما يخص كل عملية من العمليات الأجنبية.

ب 14. الطريقة المباشرة هي طريقة التوحيد التي يتم من خلالها ترجمة البيانات المالية للعملية الأجنبية مباشرة إلى العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة النهائية. أما طريقة الخطوة بخطوة، فهي طريقة التوحيد التي يتم فيها أولاً ترجمة البيانات المالية للعملية الأجنبية إلى العملة الوظيفية لأي منشأة/ منشآت مسيطرة وسيطة ومن ثم ترجمتها إلى العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة النهائية (أو عملة العرض إذا كانت مختلفة عن العملة الوظيفية).

ب 15. قد ينتج عن استخدام طريقة التوحيد خطوة بخطوة أن يتم الاعتراف بمبلغ مختلف في الفائض أو العجز عن المبلغ المستخدم لتحديد فعالية التحوط. قد يتم تقليص هذا الفرق من خلال تحديد المبلغ المتعلق بالعملية الأجنبية التي كانت ستنشأ إذا كان قد تم استخدام طريقة التوحيد المباشر. ولا يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 القيام بهذا التعديل. ومع ذلك، فالأمر يخضع للسياسة المحاسبية التي ينبغي تطبيقها باتساق فيما يخص جميع صافي الاستثمارات.

مثال

ب 16. يشرح المثال التالي تطبيق الفقرات السابقة باستخدام هيكل المنشأة الموضح أدناه. وفي جميع الحالات فإن علاقات التحوط الموصوفة تخضع لاختبار الفعالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 رغم أن هذا الاختبار لم يناقش. تعرض المنشأة المسيطرة د، باعتبارها المنشأة المسيطرة النهائية، بياناتها المالية الموحدة بعملتها الوظيفية وهي (اليورو). وكل من المنشآت المسيطر عليها، بمعنى المنشأة المسيطر عليها أ والمنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج، هي منشآت مملوكة بالكامل. وصافي استثمار المنشأة المسيطر عليها د هو 500 جنيه استرليني في المنشأة المسيطر عليها ب (عملتها الوظيفية هي الجنية الاسترليني وتشمل 159 مليون جنية استرليني بما يساوي صافي استثمار المنشأة ب بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها ج (عملتها الوظيفية الدولار الأمريكي)). بمعنى آخر، صافي أصول المنشأة المسيطر عليها ب بخلاف استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج هو 341 مليون جنيه استرليني.



طبيعة المخاطر المتحوط لها التي يمكن تخصيص علاقة تحوط لها (الفقرات ب6–ب9)

ب 17. يمكن للمنشأة المسيطرة د أن تتحوط لصافي استثماراتها في كل من المنشآت المسيطر عليها أ وب وج لمخاطر العملة الأجنبية بين عملاتها الوظيفية على التوالي (الين الياباني، والجنيه الاسترليني، والدولار الأمريكي) واليورو. وعلاوة على ذلك، يمكن للمنشأة المسيطرة د أن تتحوط لخطر العملة الأجنبية بين سعر صرف الدولار الأمريكي/ الين الياباني وهي العملات الوظيفية للمنشأة الميسطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج. وفي بياناتها المالية الموحدة، يمكن للمنشأة المسيطر عليها ب أن تتحوط لصافي استثماراتها في المنشأة المسيطر عليها ج لمخاطر العملة الأجنبية بين عملاتها الوظيفية وهي الدولار الأمريكي والين الياباني. وفي الأمثلة التالية، فإن المخاطر المخصصة هي سعر الصرف الفوري لأن أدوات التحوط ليست أدوات مشتقة. وإذا كانت أدوات التحوط هي عبارة عن عقود آجلة، يمكن للمنشأة المسيطرة د أن تخصص مخاطر الصرف الأجنبي الآجلة.

مبلغ البند المتحوط له الذي يمكن تخصيص علاقة تحوط له (الفقرات ب6–ب9)

ب 18. ترغب المنشأة المسيطرة د في التحوط لمخاطر العملة الأجنبية فيما يخص صافي استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج. بفرض أن المنشأة المسيطر عليها أ لديها اقتراض خارجي بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي. صافي أصول المنشأة المسيطر عليها أ في بداية فترة التقرير هو 400.000 مليون ين ياباني وتشمل متحصلات الاقتراض الخارجي بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي.

ب 19. قد يكون البند المتحوط له مبلغاً لصافي الأصول يساوي أو يقل عن المبلغ المسجل لصافي استثمار المنشأة المسيطرة د في المنشأة المسيطر عليها ج (300 مليون دولار أمريكي) في بياناتها المالية الموحدة. وفي بياناتها المالية الموحدة، يمكن للمنشأة المسيطرة د أن تخصص مبلغ 300 مليون دولار أمريكي اقتراض خارجي في المنشأة المسيطر عليها أ على أنه تحوط سعر لخطر سعر الصرف الفوري بين اليورو/ الدولار الأمريكي والمتعلق بصافي استثمارها في

مبلغ 300 مليون دولار أمريكي وهو صافي أصول المنشأة المسيطر عليها ج. وفي هذه الحالة، يتم إدراج الفروق بين سعر الصرف اليورو/ الدولار الأمريكي على مبلغ الاقتراض الخارجي 300 مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ والفرق بين سعر الصرف 300 مليون دولار أمريكي صافي استثمار في المنشأة المسيطر عليها ج ويدرج في احتياطي ترجمة العملة الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د بعد تطبيق محاسبة التحوط.

ب 20. في غياب محاسبة التحوط، يتم الاعتراف بإجمالي الفرق بين سعر صرف الدولار الأمريكي/ اليورو على الاقتراض الخارجي بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د وفقاً لما يلي:

- التغير في سعر الصرف الفوري بين الدولار الأمريكي/ الين الياباني، مترجم إلى اليورو، في الفائض أو العجز؛ و
- التغير في سعر الصرف الفوري بين الين الياباني/ اليورو مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

وبدلاً من التخصيص الوارد في الفقرة ب19، يمكن للمنشأة المسيطرة د أن تخصص في بياناتها المالية الموحدة مبلغ الاقتراض الخارجي 300 مليون دولار في المنشأة المسيطر عليها أ على أنه تحوط لخطر سعر الصرف الفوري للفرق بين الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي بين المنشأة المسيطر عليها ج والمنشأة المسيطر عليها ب. وفي هذه الحالة، إجمالي الفرق بين سعر العملة الدولار الأمريكي/ اليورو على 300 مليون دولار أمريكي اقتراض في المنشأة أ سيتم الاعتراف به بدلاً من ذلك في البيانات المالية الموحدة للمنشأة د وفقاً لما يلي:

- التغير في سعر الصرف الفوري بين الجنية الاسترليني/ الدولار الأمريكي في احتياطي التحويل من العملة الأجنبية فيما يتعلق بالمنشأة المسيطر عليها ج؛
- التغير في سعر الصرف الفوري بين الين الياباني/ الجنيه الاسترليني، مترجماً إلى اليورو، في الفائض أو العجز؛
- التغير في سعر الصرف الفوري بين الين الياباني/ اليورو مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

ب 21. المنشأة المسيطرة د لا يمكنها تخصيص الاقتراض الخارجي بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ على أنه تحوط لخطر سعر الصرف الفوري لكل من اليورو/ الدولار الأمريكي والجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي في بياناتها المالية الموحدة. ويمكن استخدام أداة تحوط واحدة للتحوط لنفس الخطر المخصص مرة واحدة فقط. ولا يمكن للمنشأة المسيطر عليها ب أن تطبق محاسبة التحوط في بياناتها المالية الموحدة لأن أداة التحوط محتفظ بها خارج المنشأة الاقتصادية التي تتكون من المنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج.

أين يمكن في المنشأة الاقتصادية الاحتفاظ بأداة التحوط (الفقرات ب10–ب11)؟

ب 22. وفقاً لما أشير إليه في الفقرة ب20، فإن إجمالي التغيير في القيمة فيما يتعلق بمخاطر العملة الأجنبية للاقتراض الخارجي بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي في المنشأة المسيطر عليها أ

سيسجل في كل من الفائض أو العجز (خطر سعر الصرف الفوري الدولار الأمريكي/ الين الياباني) ومباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية (خطر سعر الصرف الفوري اليورو/ الين الياباني) في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د في غياب محاسبة التحوط. ويدرج كلا المبلغين لأغراض تقييم فعالية التحوط المخصص في الفقرة ب19 لأن التغير في قيمة كل من أداة التحوط والبند المتحوط له تحسب من خلال الرجوع لليورو العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة د مقابل الدولار الأمريكي العملة الوظيفية للمنشأة المسيطر عليها ج، وفقاً لوثائق التحوط. وطريقة التوحيد (بمعنى الطريقة المباشرة أو طريقة الخطوة بخطوة) لا تؤثر على تقييم فعالية التحوط.

المبالغ المعترف بها في الفائض أو العجز عد التصرف في عملية أجنبية (الفقرتين ب12 و ب13)

ب 23. عند التصرف في المنشأة المسيطر عليها ج، فإن المبالغ التي يتم الاعتراف في الفائض أو العجز في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د عند التحويل من احتياطي العملة الأجنبية الخاص بها (احتياطي التحويل من العملة الأجنبية) هي:

(أ) فيما يتعلق بمبلغ الاقتراض الخارجي 300 مليون دولار أمريكي الخاص بالمنشأة المسيطر عليها أ، المبلغ الذي يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 تحديده، بمعنى إجمالي التغيير في القيمة فيما يتعلق بمخاطر سعر الصرف التي تم الاعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية على أنها النسبة الفعالة من التحوط؛

(ب) فيما يتعلق بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي صافي استثمار في المنشأة المسيطر عليها ج، المبلغ المحدد من خلال طريقة التوحيد التي تتبعها المنشأة. فإذا كانت المنشأة المسيطرة د تستخدم الطريقة المباشرة، فسيتم تحديد احتياطي التحويل من العملة الأجنبية الخاص بها فيما يتعلق بالمنشأة المسيطر عليها ج مباشرة من خلال سعر الصرف بين اليورو/ الدولار الأمريكي. وإذا استخدمت المنشأة المسيطرة د طريقة الخطوة بخطوة، فإن احتياطي التحويل من العملة الأجنبية الخاص بها فيما يتعلق بالمنشأة المسيطر عليها ج سيُحدد من خلال احتياطي التحويل من العملة الأجنبية المعترف به من قبل المنشأة المسيطر عليها ب لتعكس سعر الصرف بين الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي، مترجماً إلى العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة د باستخدام سعر الصرف بين اليورو/ الجنيه الاسترليني. ولا يتطلب استخدام المنشأة المسيطرة د لطريقة الخطوة بخطوة للتوحيد في الفترات السابقة، ولا يحول دون تحديدها، لمبلغ احتياطي التحويل من العملة الأجنبية الذي سيتم الاعتراف به في الفائض أو العجز في حال تصرفها في المنشأة المسيطر عليها ج ليصبح المبلغ الذي كانت ستعترف به إذا كانت دائماً ما تستخدم الطريقة المباشرة، وذلك وفقاً لسياستها المحاسبية.

التحوط لأكثر من عملية أجنبية (الفقرات ب7، وب9، وب11)

ب 24. تشرح الأمثلة التالية أنه في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د، فإن المخاطر التي يمكن التحوط لها هي دائماً المخاطر بين عملتها الوظيفية (اليورو) والعملات الوظيفية للمنشأتين المسيطر عليهما ب و ج. وبغض النظر عن كيفية تخصيص التحوطات، فإن الحد الأدنى من المبالغ التي يمكن أن تكون تحوطات فعالة التي سيتم إدراجها في احتياطي التحويل من العملة الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د عندما يكون التحوط لكلا العمليتين الأجنبيتين هو 300 مليون دولار أمريكي لخطر اليورو/ الدولار الأمريكي و341 مليون جنيه استرليني لخطر اليورو/ الجنيه الاسترليني. والتغيرات الأخرى في القيمة الناتجة عن التغيرات في معدلات سعر الصرف

للعملات الأجنبية فتدرج في الفائض أوالعجز الموحد للمنشأة المسيطرة د. وبالطبع، فسيصبح من الممكن بالنسبة للمنشأة المسيطرة د أن تخصص 300 مليون دولار أمريكي فقط للتغيرات في سعر الصرف الفوري بين الدولار الأمريكي/ الجنيه الاسترليني أو 500 مليون جنيه استرليتي فقط للتغيرات في سعر الصرف الفوري بين الجنيه الاسترليني/ اليورو.

تحتفظ المنشأة د بأدوات تحوط للدولار الأمريكي والجنيه الاسترليني معاً

ب 25. قد ترغب المنشأة المسيطرة د في التحوط لمخاطر سعر صرف العملات الأجنبية فيما يتعلق بصافي استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ب وأيضاً فيما يتعلق بالمنشأة المسيطر عليها ج. وبافتراض أن المنشأة المسيطرة د تحتفظ بأدوات تحوط ملائمة مقومة بالدولار الأمريكي والجنيه الاسترليني والتي يمكنها أن تخصصها على أنها تحوطات لصافي استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج. وتشمل التخصيصات التي يمكن للمنشأة المسيطرة د أن تقوم بها في بياناتها المالية الموحدة، ولكنها لا تقتصر، على ما يلي:

(أ) أداة تحوط بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي مخصصة على أنها تحوط لمبلغ 300 مليون دولار أمريكي من صافي استثمار في المنشأة المسيطر عليها ج حيث إن الخطر المتحوط له هو التعرض لسعر الصرف الفوري بين (اليورو/ الدولار الأمريكي) بين المنشأة المسيطرة د والمنشأة المسيطر عليها ج وإلى ما يصل إلى 341 مليون جنيه استرليني أداة تحوط مخصصة كتحوط لمبلغ 341 مليون جنيه استرليني من صافي الاستثمار في المنشأة المسيطر عليها ب حيث يكون الخطر هو التعرض لسعر الصرف الفوري بين (اليورو/ الجنيه الاسترليني) بين المنشأة المسيطرة د والمنشأة المسيطر عليها ب.

(ب) أداة تحوط بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي مخصصة على أنها تحوط لمبلغ 300 مليون دولار أمريكي من صافي استثمار في المنشأة المسيطر عليها ج حيث إن الخطر المتحوط له هو التعرض لسعر الصرف الفوري بين (الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي) بين المنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج وإلى ما يصل إلى 500 مليون جنيه استرليني استرليني أداة تحوط مخصصة كتحوط لمبلغ 500 مليون جنيه استرليني من صافي الاستثمار في المنشأة المسيطر عليها ب حيث يكون الخطر هو التعرض لسعر الصرف الفوري بين (اليورو/ الجنيه الاسترليني) بين المنشأة المسيطرة د والمنشأة المسيطر عليها ب.

ب 26. خطر اليورو/ الدولار الأمريكي من صافي استثمار المنشأة المسيطرة د في المنشأة المسيطر عليها ج هو خطر مختلف عن خطر اليورو/ الجنيه الاسترليني من صافي استثمار المنشأة المسيطرة د في المنشأة المسيطر عليها ب. ومع ذلك، في الحالة التي ورد وصفها في الفقرة ب25(أ)، ومن خلال تخصيصها لأداة التحوط بالدولار الأمريكي التي تحتفظ بها، تكون المنشأة المسيطرة د قد تحوطت بالكامل لخطر اليورو/ الدولار الأمريكي من صافي استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج. وإذا خصصت المنشأة المسيطرة د أيضاً أداة تحوط للجنيه الاسترليني التي تحتفظ بها كتحوط لمبلغ 500 مليون جنيه استرليني صافي استثمار في المنشأة المسيطر عليها ب، فإن مبلغ 159 مليون جنيه استرليني من صافي الاستثمار المذكور، والذي ما يعادل الجنيه الاسترليني من صافي استثمارها بالدولار الأمريكي في المنشأة المسيطرعليها ج، سيكون قد تم التحوط له مرتين بالنسبة لخطر الجنيه الاسترليني/ اليورو في البيانات المالية الموحدة للمنشأة د.

ب 27. وفي الحالة الوارد وصفها في الفقرة 25ب(ب)، إذا خصصت المنشأة المسيطرة د الخطر المتحوط له على أنه التعرض للسعر الفوري لصرف العملة بين (الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي) بين المنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج، يدرج فقط جزء الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي من التغير في قيمة أداة التحوط الخاصة بها بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي في احتياطي التحويل من العملة الأجنبية للمنشأة المسيطرة د فيما يتعلق بالمنشأة المسيطر عليها ج. أما باقي التغيير (ما يعادل التغير في الجنيه الاسترليني/ اليورو على 159 مليون جنيه استرليني) فيدرج في الفائض أو العجز الموحد للمنشأة المسيطرة د، وفقاً لما ورد في الفقرة ب20. ولأن تخصيص خطر الدولار الأمريكي/ الجنيه الاسترليني بين المنشأة المسيطر عليها ب والمنشأة المسيطر عليها ج لا يشمل خطر الجنيه الاسترليني/ اليورو، تستطيع المنشأة د أيضاً أن تخصص ما يصل إلى 500 مليون جنيه استرليني من صافي استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ب حيث يكون الخطر هو التعرض لسعر الصرف الفوري بين (الجنيه الاسترليني/ اليورو) بين المنشأة المسيطرة د والمنشأة المسيطر عليها ب.

المنشأة ب تحتفظ بأداة تحوط بالدولار الأمريكي

ب 28. بفرض أن المنشأة المسيطر عليها ب تحتفظ بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي من الديون الخارجية، والتي حولت متحصلاتها إلى المنشأة المسيطرة د من خلال دين داخلي بين المنشأتين مقوم بالجنيه الاسترليني. ولأن كلاً من أصولها والتزاماتها قد ارتفعوا بمبلغ 159 مليون جنيه استرليني، لا يتغير صافي أصول المنشأة المسيطر عليها ب. ويمكن للمنشأة المسيطر عليها ب أن تخصص الدين الخارجي على أنه تحوط لخطر الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي لصافي استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج في بياناتها المالية الموحدة. ويمكن للمنشأة المسيطرة د أن تحتفظ بتخصيص المنشأة المسيطر عليها ب لتلك الأداة للتحوط على أنه تحوط لمبلغ 300 مليون دولار صافي استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج لخطر الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي (انظر الفقرة ب9) ويمكن للمنشأة المسيطرة د أن تخصص أداة تحوط الجنيه الاسترليني التي تحتفظ بها على أنها تحوط لإجمالي صافي استثماراتها بمبلغ 500 مليون جنيه استرليني في المنشأة المسيطر عليها ب. والتحوط الأول، الذي خصص من قبل المنشأة المسيطر عليها ب، سيتم تقييمه من خلال الرجوع للعملة الوظيفية للمنشأة المسيطر عليها ب (الجنيه الاسترليني) والتحوط الثاني، المخصص من قبل المنشأة المسيطرة د، فسيتم تقييمه من خلال الرجوع للعملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة د (اليورو). وفي تلك الحالة، يكون قد تم فقط التحوط لخطر الجنيه الاسترليني/ الدولار الأمريكي من صافي استثمار المنشأة المسيطرة د في المنشأة المسيطر عليها ج وذلك في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د من خلال أداة التحوط بالدولار الأمريكي، وليس لإجمالي مخاطر اليورو/ الدولار الأمريكي. وبالتالي، يمكن التحوط لإجمالي خطر اليورو/ الجنيه الاسترليني من صافي استثمار المنشأة المسيطرة د بمبلغ 500 مليون جنيه استرليني في المنشأة المسيطر عليها ب وذلك في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د.

ب 29. ومع ذلك، ينبغي أيضاً مراعاة المحاسبة عن الدين المستحق بمبلغ 159 مليون جنيه استرليني الخاص بالمنشأة المسيطرة د لصالح المنشأة المسيطر عليها ب. وإذا لم يتم اعتبار الدين مستحق الدفع الخاص بالمنشأة المسيطرة د جزءاً من صافي استثمارها في المنشأة المسيطرة ب لأنه لا يلبي المتطلبات الواردة في الفقرة 18 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4، فإن الفرق في سعر الصرف بين الجنيه الاسترليني/ اليورو الناتج عند ترجمتها سيدرج في الفائض أو العجز المجمع

للمنشأة المسيطرة د. وإذا تم اعتبار أن مبلغ 159 مليون جنيه استرليني المستحق للمنشأة المسيطر عليها ب هو جزء من صافي استثمار المنشأة المسيطرة د، فإن صافي الاستثمار المذكور سيكون فقط بمبلغ 341 مليون جنيه استرليني والمبلغ الذي يمكن للمنشأة المسيطرة د تخصيصه على أنه بند متحوط له لخطر الجنيه الاسترليني/ اليورو سيخفض من 500 مليون جنيه استرليني إلى 341 مليون جنيه استرليني وفقاً لذلك.

ب 30. إذا عكست المنشأة المسيطرة د علاقة التحوط المخصصة من قبل المنشأة المسيطر عليها ب، يمكن للمنشأة المسيطرة د أن تخصص مبلغ 300 مليون دولار أمريكي اقتراض خارجي المحتفظ به من قبل المنشأة المسيطر عليها ب على أنه تحوط لمبلغ 300 مليون دولار أمريكي صافي استثمار في المنشأة المسيطر عليها ج لخطر اليورو/ الدولار الأمريكي وتخصص أداه التحوط بالجنيه الاسترليني التي تحتفظ بها في حد ذاتها على أنها تحوط فقط لما يصل إلى 341 مليون جنيه استرليني من صافي الاستثمار في المنشأة المسيطر عليها ب. وفي هذه الحالة، ستحسب فعالية التحوطين من خلال الرجوع للعملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة د (اليورو). وبالتالي، فإن كلاً من التغير في قيمة الدولار الأمريكي/ الجنيه الاسترليني فيما يخص الاقتراض الخارجي المحتفظ به من قبل المنشأة المسيطر عليها ب والتغيير في قيمة الجنيه الاسترليني/ اليورو فيما يخص الدين مستحق الدفع الخاص بالمنشأة المسيطرة د لصالح المنشأة المسيطر عليها ب (ما يساوي إجمالي الدولار الأمريكي/ الجنيه الاسترليني) سيدرج في احتياطي التحويل من العملة الأجنبية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة د. ولأن المنشأة المسيطرة د قد تحوطت بالكامل لخطر اليورو/ الدولار الأمريكي من صافي استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ج، فيمكنها التحوط فقط لما يصل إلى مبلغ 341 مليون جنيه استرليني لخطر اليورو/ الجنيه الاسترليني من صافي استثمارها في المنشأة المسيطر عليها ب.

الملحق ج

الملحق ج: إطفاء الإلتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

مقدمة

ج 1. قد يعيد الدائن والمدين التفاوض في شروط إلتزام مالي مما ينتج عنه أن يقوم المدين بإطفاء الإلتزام كلياً أو جزئياً من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية لصالح الدائن. في بعض الأحيان تتم الإشارة إلى هذه المعاملات على أنها "دين نظير عقود مبادلة أدوات الملكية".

النطاق

ج 2. يتناول هذا الملحق المحاسبة التي تقوم بها المنشأة عند إعادة التفاوض بشأن شروط الإلتزامات المالية وينتج عن ذلك إصدار المنشأة لأدوات حقوق ملكية لصالح دائن للمنشأة وذلك لإطفاء جميع الإلتزامات المالية أو جزء منها. ولا يتناول الملحق المحاسبة التي يجريها الدائن.

ج 3. لا تطبق المنشأة هذا الملحق على المعاملات التي تقع في الظروف التالية:

(أ) الدائن هو أيضاً مساهم مباشر أو غير مباشر ويعمل بصفته مساهم حالي مباشر أو غير مباشر.

(ب) الدائن والمنشأة مسيطر عليهما من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل المعاملة وبعدها وجوهر المعاملة يشمل توزيع حقوق ملكية من قبل المنشأة، أو مساهمة إليها.

(ج) ج. يتم إطفاء الإلتزام المالي من خلال إصدار أسهم حقوق ملكية وفقاً للشروط الأصلية للإلتزام المالي.

ج 4. يتناول هذا الملحق الموضوعات التالية:

(أ) هل تم إصدار أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة بغرض إطفاء جميع الإلتزامات المالية أو جزء منها "نظير دفع مقابل" وفقاً للفقرة 37 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؟

(ب) كيف يجب أن تقيس المنشأة أولياً أدوات حقوق الملكية الصادرة لإطفاء هذا الإلتزام المالي؟

(ج) ج. كيف يجب أن تحاسب المنشأة عن أي اختلافات بين المبلغ المسجل للإلتزامات المالية المطفأ ومبلغ القياس الأولي لأدوات حقوق الملكية التي تم إصدارها؟

إجماع الآراء

ج 5. إصدار أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة لصالح دائن بغرض إطفاء جميع الإلتزامات المالية أو جزء منها هو عبارة عن مقابل يدفع وفقاً للفقرة 37 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. تزيل المنشأة الإلتزام المالي (أو جزء من إلتزام مالي) من بيان المركز المالي الخاص بها، فقط، إذا تم إطفاؤه وفقاً للفقرة 35 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

ج 6. عند الاعتراف الأولي بأدوات حقوق الملكية التي صدرت لصالح دائن بغرض إطفاء جميع الإلتزامات المالية أو جزء منها، تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة، إلا إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية.

ج 7. إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة بموثوقية، سيتم عندها قياس أدوات حقوق الملكية بحيث تعكس القيمة العادلة للإلتزام المالي المطفأ. وعند قياس القيمة العادلة للإلتزام المالي المطفأ الذي يشمل خاصية طلب (مثل ودائع الطلب) لا تطبق الفقرة 68 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

ج 8. إذا تم فقط إطفاء جزء من الإلتزام المالي، تُقييم المنشأة ما إذا كان جزء من المقابل المدفوع يتعلق بتعديل شروط الإلتزام التي لا تزال معلقة. وإذا كان جزء من المقابل المدفوع لا يتعلق بتعديل شروط الجزء المتبقي من الإلتزام، توزع المنشأة المقابل المتبقي بين الجزء من الإلتزام الذي تم إطفاؤه والجزء من الإلتزام الذي ما يزال معلقاً. وتأخذ المنشأة بالحسبان جميع العوامل والظروف الهامة المتعلقة بالمعاملة عند القيام بهذا التوزيع.

ج 9. ويتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المالي (أو جزء من الإلتزام المالي) الذي تم إطفاؤه، والمقابل المدفوع، في الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 37 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ويتم الاعتراف أولياً بأدوات حقوق الملكية الصادرة وقياسها في تاريخ إطفاء الإلتزام المالي (أو جزء من الإلتزام المالي).

ج 10. عندما يتم فقط إطفاء جزء من الإلتزام المالي، يتم توزيع المقابل وفقاً للفقرة ج8. والمبلغ الموزع للإلتزام المتبقي سيشكل جزءاً من تقييم ما إذا كانت شروط هذا الإلتزام المتبقي قد عُدلت بشكل جوهري. وإذا تم تعديل الإلتزام المتبقي بشكل جوهري، تحاسب المنشأة عن التعديل على أنه إطفاء للإلتزام الأصلي ويتم الاعتراف بالإلتزام الجديد وفقاً لمتطلبات الفقرة 36 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

ج 11. تفصح المنشأة عن الأرباح أو الخسائر المعترف بهما وفقاً للفقرات ج9 وج10 على أنها بنود سطر مستقلة في الفائض أو العجز أو في الإيضاحات.

الملحق د

تعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 " *عرض البيانات المالية"*

عُدلت الفقرات 7 و79 و82 و101 و102 و138 وأضيفت الفقرات 125أ و125ب و125ج و153ل. وضع خط تحت النص الجديد، وشطب النص المحذوف.

.....

تعريفات

.....

7. **صافي الأصول/ حقوق الملكية (Net assets/equity) هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع كافة إلتزاماتها.**

مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية هي رأس المال المساهم، والفائض أو العجز المتراكم، والاحتياطيات، والحصص غير المسيطرة. وتشمل أنواع الاحتياطيات ما يلي:

(أ) التغيرات في فائض إعادة التقييم (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17،" الممتلكات والمصانع والمعدات"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 " الأصول غير الملموسة")؛

(ب) إعادات قياس خطط المنفعة المحددة (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 " منافع الموظفين")؛

(ج) ج. الأرباح أو الخسائر الناشئة عن ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4"*أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*)؛

(د) الأرباح أو الخسائر من الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "*الأدوات المالية"*.

(هـ) الأرباح أو الخسائر من الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛

(و) النسبة الفعالة من الأرباح والخسائر من أدوات التحوط لتحوط التدفقات النقدية، والأرباح والخسائر من أدوات التحوط التي تستخدم للتحوط للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 (انظر الفقرات 113-155 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)؛

(ز) بالنسبة لإلتزامات معينة مخصصة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مقدار التغيير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغيرات في مخاطر إئتمان الإلتزام (انظر الفقرة 108 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)؛

(ح) التغيرات في قيمة القيمة الزمنية لعقود الخيار عند فصل القيمة الأصلية والقيمة الزمنية لعقود الخيار وتخصيص التغيرات في القيمة الأصلية فقط على أنها أداة تحوط (انظر الفقرات 113–155 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)؛

(ط) التغيرات في قيمة العناصر الآجلة للعقود الآجلة عند فصل العنصر الآجل والعنصر الفوري للعقد الآجل وتخصيص فقط التغيرات في العنصر الفوري على أنها أداة التحوط، والتغيرات في قيمة الفرق في سعر العملة للأداة المالية عند استثنائها من تخصيص هذه الأداة المالية على أنها أداة تحوط (انظر الفقرات 113–155 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

...

بيان المركز المالي

...

الأصول المتداولة

...

79. تشمل الأصول المتداولة أصولاً (مثل الضرائب المستحقة والرسوم المستحقة على المستخدمين والغرامات والرسوم التنظيمية المستحقة والمخزون وإيراد الاستثمار المستحق) التي إما تتحقق أو تستهلك أو تباع كجزء من الدورة التشغيلية العادية حتى حينما لا يتوقع أن تتحقق خلال إثني عشر شهراً بعد تاريخ التقرير. وتشمل الأصول المتداولة أيضاً الأصول التي يُحتفظ بها بشكلٍ رئيسي لغرض المتاجرة (تشمل الأمثلة بعض الأصول المالية التي تلبي متطلبات تعريف الأصول المحتفظ بها ~~بها المصنفة على أنها~~ للمتاجرة وفقاً ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"~~) لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة.

...

الإلتزامات المتداولة

...

82. لا تتم تسوية الإلتزامات المتداولة الأخرى على أنها جزء من دورة التشغيل العادية، إلا أنها تستحق التسوية خلال إثني عشرة شهراً بعد تاريخ التقرير أو إذا تم الاحتفاظ بها بشكل أساسي لغرض المتاجرة، والأمثلة على ذلك تشمل بعض الإلتزامات المتداولة ~~المصنفة على أنها~~ التي تلبي متطلبات تعريف الإلتزامات المحتفظ بها للمتاجرة وفقاً ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 والحسابات المكشوفة والجزء المتداول من الإلتزامات المالية غير المتداولة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة مستحقة الدفع، وضرائب الدخل، والذمم الدائنة غير التجارية الأخرى. وتعتبر الإلتزامات المالية التي تقدم التمويل على أساس طويل الأجل (أي أنها ليست جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة) والتي لا تستحق تسويتها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ التقرير إلتزامات غير متداولة، وفقاً الفقرتين 85 و86.

بيان الأداء المالي

...

101. تتناول معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام بنوداً يمكن أن تحقق تعريفي الإيرادات أو المصاريف الواردين في هذا المعيار، لكن عادة ما يتم استثناؤها من الفائض أو العجز. وتشمل الأمثلة فائض إعادة التقييم (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17)، و(أ) أرباح وخسائر محددة تنشأ من ترجمة البيانات المالية لعملية أجنبية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4)، و(ب) أرباح أو خسائر محددة من إعادة قياس الأصول المالية ~~المتوفرة للبيع~~ التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية (يمكن إيجاد الإرشادات حول قياس الأصول المالية في ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

...

المعلومات التي ستعرض في صدر بيان الأداء المالي

102. كحد أدنى، يشمل صدر بيان الأداء المالي بنود سطر تعرض المبالغ التالية عن الفترة:

(أ) الإيراد، مع العرض المنفصل لما يلي:

(1) الإيراد من الفائدة المحسوب باستخدام طريقة الفائدة الفعلية؛

(2) الأربح والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة؛

(ب) تكاليف التمويل

(ب أ) خسائر الانخفاض (وتمثل عكس خسائر الانخفاض أو مكاسب الانخفاض) التي تم تحديدها وفقاً للفقرات 73-93 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛

(ج) الحصة من الفائض أو العجز للمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(ج أ) إذا تمت إعادة تصنيف أصل مالي بحيث يخرج من فئة الأصول التي يتم قياسها بتكلفة الإطفاء ليتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، أي أرباح أو خسائر ناتجة عن الاختلاف بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41):

(ج ب) إذا تمت إعادة تصنيف أصل مالي بحيث يخرج من فئة الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية لتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، أي أرباح أو خسائر متراكمة تم الاعتراف بها سابقاً في صافي الأصول/ حقوق الملكية والتي أعيد تصنيفها إلى الفائض أو العجز.

(د) أرباح أو خسائر ما قبل الضريبة المعترف بها عند التصرف بالأصول أو تسوية الإلتزامات التي تعزى إلى العمليات المتوقفة؛ و

(هـ) الفائض أو العجز؛

...

بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية

...

125أ **تحدد** معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى ما إذا كان سيتم إعادة تصنيف المبالغ المعترف بها مسبقاً في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز وتوقيت إعادة التصنيف. ويشار في هذا المعيار إلى عمليات إعادة التصنيف المذكورة على أنها تعديلات إعادة تصنيف. ويدرج تعديل إعادةالتصنيف مع المكون ذي العلاقة من صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفترة التي يتم فيها إعادة تصنيف التعديل إلى الفائض أو العجز. قد يكون قد تم الاعتراف بتلك المبالغ في صافي الأصول/ حقوق الملكية على أنها مكاسب غير محققة في الفترات السابقة أو الحالية. ينبغي خصم هذه المكاسب غير المحققة من صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفترة التي يتم فيها إعادة تصنيف المكاسب المحققة إلى الفائض أو العجز لتجنب إدراجها في بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية مرتين.

125ب تعديلات إعادة التصنيف الناتجة على سبيل المثال، عند التصرف في عملية أجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4) وعندما تؤثر بعض التحوطات المتنبأ بها على الفائض أو العجز (انظر الفقرة 140(د) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 فيما يتعلق بتحوطات التدفقات النقدية).

125ج لا تنشأ تعديلات إعادة التصنيف من التغيرات في فائض إعادة التقييم المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 أو عند إعادة قياس خطط المنافع المحددة المعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39. يتم الاعتراف بتلك المكونات في صافي الأصول/ حقوق الملكية ولا يتم إعادة تصنيفها إلى الفائض أو العجز في الفترات اللاحقة. ويمكن نقل التغيرات في فائض إعادة التقييم إلى الفائض أو العجز المتراكم في الفترات اللاحقة عندما يتم استهلاك الأصل أو عند إلغاء الاعتراف به (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31). ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، لا تنشأ تعديلات إعادة التصنيف إذا كان تحوط لتدفقات نقدية أو المحاسبة عن القيمة الزمنية لعقد خيار (أو العنصر الآجل لعقد آجل أو الفرق في سعر صرف عملة أجنبية لأداة مالية) قد نتج عنه مبالغ تتم إزالتها من احتياطي التحويل من العملة الأجنبية أو مكون منفصل من صافي الأصول/ حقوق الملكية، على التوالي، ويدرج مباشرة في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر لأصل أو إلتزام. وتحول هذه المبالغ مباشرة للأصول أو الإلتزامات.

...

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

...

138. وفي عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، تصدر الإدارة أحكاماً مهنية متنوعة، باستثناء تلك التي تنطوي على تقديرات، والتي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. على سبيل المثال، تصدر الإدارة أحكاماً عند تحديد ما يلي:

- فيما إذا كانت الأصول عبارة عن عقارات استثمارية؛
- فيما إذا كانت إتفاقيات تقديم السلع و/أو الخدمات التي تنطوي على استخدام الأصول المحددة عبارة عن عقود إيجار؛
- ما إذا كانت مبيعات معينة للسلع هي في جوهرها عبارة عن ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء الإيرادات؛ و
- ما إذا كان جوهر العلاقة بين المنشأة المعدة للتقارير والمنشآت الأخرى يشير إلى أن هذه المنشآت الأخرى تخضع لسيطرة المنشأة المعدة للتقارير؛ و
- ما إذا كانت الشروط التعاقدية للأصل المالي تؤدي إلى، في تواريخ معينة، ظهور تدفقات نقدية هي عبارة عن مجرد مدفوعات خاصة فقط بأصل المبلغ والفائدة عن المبلغ الأصلي القائم.

...

تاريخ النفاذ

...

153ل عدلت الفقرات 7 و79 و82 و101 و102 و138 وأضيفت الفقرات 125أ و125ب و125ج بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الصادر في أغسطس 2018. وتطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة تبدأ قبل 1يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4"*آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي*"

عدلت الفقرات 3 و4 و5 و31 و61 وأضيفت الفقرة 71د. وضع خط تحت النص الجديد، وشطب النص المحذوف.

...

النطاق

...

3. يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار على ما يلي:-

(أ) في محاسبة المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، باستثناء معاملات وأرصدة المشتقات التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 *"الأدوات المالية"* معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*؛

(ب) في ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية التي تشملها البيانات المالية للمنشأة وذلك عن طريق التوحيد أو طريقة حقوق الملكية؛ و

(ج) في تحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.

4. يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 على عديد من مشتقات العملة الأجنبية وهي بالتالي مستثناة من نطاق هذا المعيار. إلا أن مشتقات العملة الأجنبية التي لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 (مثل بعض مشتقات العملة الأجنبية المدمجة في عقود أخرى) تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، يطبق هذا المعيار عندما تحول المنشأة المبالغ المتعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض الخاصة بها.

5. لا يطبق هذا المعيار على محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية، بما في ذلك تحوط صافي الاستثمار في عملية أجنبية. في حين يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 على محاسبة التحوط.

...

الإعتراف بفروق أسعار الصرف

31. كما أُشير في الفقرة 5، فإن هذا المعيار لا يتطرق إلى محاسبة التحوط فيما يخص بنود العملة الأجنبية. ويمكن إيجاد الإرشادات المتعلقة بجوانب أخرى في محاسبة التحوط، بما في ذلك معايير استخدام محاسبة التحوط، الموجودة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.

الإفصاح

...

61. تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) مبلغ فروق الصرف المعترف بها في الفائض أو العجز ما عدا تلك التي تنتج عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29؛ و

(ب) صافي فروق الصرف المصنفة في مكون منفصل من صافي الأصول/ حقوق الملكية، ومطابقة لمبلغ فروق الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها.

...

تاريخ النفاذ

71د. <u>عُدلت الفقرات 3 و4 و5 و31 و61 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.</u>

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 "*الإيراد من المعاملات التبادلية*"

عُدلت الفقرة 10 وأضيفت الفقرة 41د. وضع خط تحت النص الجديد، وشطب النص المحذوف.

...

النطاق

...

10. لا يتعامل هذا المعيار مع الإيرادات التي تنتج عن:

(أ) إتفاقيات الإيجار (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 13 "*عقود الإيجار*")؛ و

(ب) توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة الناتجة عن الاستثمارات التي تتم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 "*الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*")؛ و

(ج) الأرباح الناتجة عن بيع الممتلكات والمصانع والمعدات (التي تم تناولها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام17 "*الممتلكات والمصانع والمعدات*").

(د) عقود التأمين التي تقع ضمن نطاق معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية التي تتعامل مع عقود التأمين؛

(هـ) التغيرات في القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية أو التصرف فيها (انظر <u>معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 " *الأدوات المالية* " يمكن الإطلاع على الإرشادات الخاصة بالاعتراف بالأصول المالية وقياسها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*"</u> ؛

(و) التغييرات في قيمة الأصول المتداولة الأخرى؛

(ز) الاعتراف الأولي، وعن التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 27 "*الزراعة*")؛

(ح) الاعتراف الأولي بالمحصول الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 27)؛

(ط) استخراج خامات المعادن.

...

تاريخ النفاذ

...

41د. عُدلت الفقرة 10 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

تقديم الخدمات

رسوم الخدمات المالية

تطبيق12 يعتمد الاعتراف بإيراد رسوم الخدمة المالية على (أ) الأغراض التي يتم تقييم الرسوم من أجلها (ب) وأساس المحاسبة لأية أداة مالية ذات علاقة، ومن الممكن أن لا يدل وصف رسوم الخدمات المالية على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة، ولذلك من الضروري التمييز بين الرسوم التي تعد جزءاً مكملاً للمردود الفعلي للأداة المالية، والرسوم المكتسبة أثناء تقديم الخدمة والرسوم الناتجة عن تطبيق عمل هام.

(أ) الرسوم التي تعد جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي لأداة مالية

تعامل هذه الرسوم عموماً على أنها تعديل على سعر الفائدة الفعلي، إلا أنه عندما يتم قياس الأداة المالية بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الفائض أو العجز، يُعترف بالرسوم على أنها إيراد عند الاعتراف الأولي بالأداة.

(1) *رسوم الإنشاء التي تقبضها المنشأة فيما يتعلق بإنشاء أو استملاك أصل مالي باستثناء الأصل الذي يُصنف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ على أنه أصل مالي "بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز"*

قد تتضمن هذه الرسوم تعويضاً عن أنشطة معينة مثل تقييم الوضع المالي للمقترض، وتقييم وتسجيل الضمانات والضمانات الرهنية وترتيبات الضمان الأخرى، والتفاوض بشأن شروط الأداة، وإعداد الوثائق ومعالجتها وإقفال المعاملات. وتعدّ هذه الرسوم جزءاً لا يتجزأ من تحقيق الارتباط بالأداة المالية الناتجة. ويتم تأجيل هذه الرسوم بالإضافة إلى تكاليف المعاملة ذات العلاقة (وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~) والاعتراف بها كتعديل على سعر الفائدة الفعلي.

(2) *رسوم الإلتزام التي تقبضها المنشاة لإنشاء قرض عندما يكون إلتزام القرض خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.~~*

إذا كان من المحتمل أن تدخل المنشأة في ترتيب إقراض محدد ولم يكن إلتزام القرض ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، يعتبر رسم الإلتزام المقبوض تعويضاً للمشاركة المستمرة في استملاك الأداة المالية ويتم تأجيل هذه الرسوم بالإضافة إلى تكاليف المعاملة ذات العلاقة (وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~) والإعتراف بها كتعديل على سعر الفائدة الفعلي. وإذا انتهى أجل الارتباط دون أن تحصل المنشأة على أي قرض، يُعترف بالرسوم كإيراد عند الانتهاء. وتتم محاسبة إلتزامات القرض التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ باعتبارها مشتقات وتقاس بالقيمة العادلة.

(3) *رسوم الإنشاء المقبوضة عند إصدار الإلتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة*

تعدّ هذه الرسوم جزءاً لا يتجزأ من تحقيق الارتباط بالإلتزام المالي. عندما لا يُصنف الإلتزام المالي "بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز"، يتم دمج رسوم إصدار القرض المقبوضة، بالإضافة إلى تكاليف المعاملة ذات العلاقة المتكبدة (وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~)، في المبلغ المسجل الأولي للإلتزام المالي ويُعترف بها على أنها تعديل على سعر الفائدة الفعلي. وتميز المنشأة الرسوم والتكاليف التي تعتبر جزءاً أساسياً من سعر الفائدة الفعلي للإلتزام المالي عن رسوم الإنشاء وتكاليف المعاملة المتعلقة بحق تقديم الخدمات مثل خدمات إدارة الإستثمار.

(ب) االرسوم المكتسبة عند تقديم الخدمات

(1) *الرسوم المفروضة نظير خدمة الدين*

يتم الإعتراف بالرسوم التي تفرضها المنشأة لخدمة الدين على أنها إيراد عند تقديم الخدمة.

(2) *رسوم الإلتزام بإنشاء قرض عندما يكون إلتزام القرض خارج* نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام41 ~~*معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.*~~

إذا كان من غير المحتمل إبرام ترتيب إقراض محدد وكان إلتزام القرض خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، يُعترف برسوم الإلتزام على أنها إيراد على أساس النسبة الزمنية خلال فترة الإلتزام. ويتم محاسبة إلتزامات القرض التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ باعتبارها مشتقات وتقاس بالقيمة العادلة.

(3) *رسوم إدارة الإستثمار*

يتم الإعتراف بالرسوم التي تُفرض مقابل إدارة الإستثمارات كإيراد عند تقديم الخدمات.

ويُعترف بالتكاليف التراكمية التي تُنسب مباشرة إلى ضمان عقد إدارة الإستثمار على أنها أصل إذا كان من الممكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها على نحو موثوق وإذا كان من المحتمل استردادها. وكما في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، فإن التكلفة التراكمية هي التكلفة التي يتم تكبدها في حال لم تقم المنشأة بضمان عقد إدارة الإستثمار. ويمثل الأصل حق المنشأة التعاقدي في الانتفاع من تقديم خدمات إدارة الإستثمار، ويتم إطفائه عند إعتراف المنشأة بالإيراد ذي العلاقة. وإذا كان لدى المنشأة محفظة عقود لإدارة الإستثمار، فإنها يمكن أن تقيّم إمكانية استردادها على أساس المحفظة.

تتضمن بعض عقود الخدمات المالية إنشاء واحدة أو أكثر من الأدوات المالية وتقديم خدمات إدارة الإستثمار. ومن الأمثلة على ذلك عقود الادخار الشهري طويلة الأجل التي ترتبط بإدارة مجموعة من الأوراق المالية لحقوق الملكية. وتميز الجهة المقدمة للعقد بين تكاليف المعاملة المتعلقة بإنشاء الأداة المالية وتكاليف ضمان حق تقديم خدمات إدارة الإستثمار.

(ج) االرسوم المكتسبة من تطبيق عمل هام،

يعترف بالرسوم على أنها إيراد عندما يتم إكمال العمل الهام، كما هو موضح في الأمثلة أدناه.

(1) *عمولة على تخصيص الأسهم لعميل معين*

يُعترف بالعمولة كإيراد عندما يتم تخصيص الأسهم.

(2) *رسوم الإصدار لترتيب قرض معين بين المقترض والمستثمر*

يُعترف بالرسوم كإيراد عند ترتيب إصدار القرض.

(3) *رسوم منح القروض الكبيرة*

رسوم القروض الكبيرة التي تقبضها المنشأة التي ترتب لقرض معين ولا تحتفظ بأي جزء منه لنفسها (أو تحتفظ بجزء معين بنفس سعر الفائدة الفعلي لمخاطر مشابهة للمشاركين الآخرين) هي عبارة عن تعويض لخدمة ترتيب القروض الكبيرة. ويُعترف بهذه الرسوم باعتبارها إيراد عند إكمال منح القروض الكبيرة.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21 "*المخزون*"

عُدلت الفقرة 2 وأضيفت الفقرة 51هـ. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

النطاق

...

2. على المنشاة التي تُعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبّق هذا المعيار على محاسبة المخزون، بإستثناء :-

(أ) العمل قيد الإنجاز الناتج بموجب عقود الإنشاء، بما في ذلك عقود الخدمة ذات العلاقة المباشرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 11 "*عقود الإنشاء*")؛

(ب) الأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 "*الأدوات المالية: العرض*" *ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الأدوات المالية* ومعيار ~~المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"~~؛

(ج) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإنتاج الزراعي في وقت الحصاد (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 27 "*الزراعة*")؛ و

(د) العمل قيد الإنجاز للخدمات التي سيتم تقديمها دون مقابل أو نظير مقابل اسمي مباشرة من مستلمي هذه الخدمة.

تاريخ النفاذ

51هـ. عُدلت الفقرة 2 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 14" *الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير*"

عُدلت الفقرة 11 وأضيفت الفقرة 23و. وضِع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

تعديل الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

...

11. فيما يلي أمثلة عن الوقائع المعدلة بعد تاريخ إعداد التقرير التي تتطلب من المنشأة أن تعدّل المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية أو أن تعترف ببنود لم تعترف بها في السابق:

(أ) تسوية صادرة بعد تاريخ إعداد التقرير لقضية قضائية تؤكد على أن المنشأة عليها أصلاً إلتزام قائم في تاريخ إعداد التقرير. تعدل المنشأة أي مخصص معترف به سابقاً فيما يتعلق بقضية المحكمة هذه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 " *المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة* " أو أنها تعترف بمخصص جديد. ولا تفصح المنشأة عن الإلتزام المحتمل فقط لأن التسوية تقدم أدلة إضافية قد يُنظر فيها وفقاً للفقرة 24 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19.

(ب) الحصول على معلومات بعد تاريخ إعداد التقرير تؤكد على أن قيمة أحد الأصول قد انخفضت عند تاريخ إعداد التقرير، أو أن مبلغ الخسارة من انخفاض معترف به سابقاً خاص بذلك الأصل يحتاج إلى تعديل. فعلى سبيل المثال:

(1) إفلاس أحد المدينين بعد تاريخ إعداد التقرير غالباً ما يؤكد على أن المدين كان منخفض إئتمانيا في نهاية فترة التقرير ~~هناك خسارة موجودة قبل تاريخ إعداد التقرير في حساب ذمم مدينة وأن المنشأة بحاجة إلى تعديل القيمة المسجلة في حساب الذمم المدينة~~؛ و

(2) بيع المخزون بعد تاريخ إعداد التقرير قد يكون دليلاً على صافي قيمتها القابلة للتحقق عند تاريخ إعداد التقرير؛

(ج) تحديد تكلفة الأصول التي تم شراؤها بعد تاريخ إعداد التقرير أو عائدات الأصول المباعة قبل تاريخ إعداد التقرير؛

(د) إتخاذ قرار بعد تاريخ إعداد التقرير بالتشارك في قيمة الإيراد المحصل خلال فترة التقرير مع حكومة أخرى بموجب اتفاقية مشاركة إيرادات سارية خلال فترة التقرير؛

(هـ) اتخاذ قرار بعد تاريخ إعداد التقرير بتحديد دفعات مكافآت الأداء التي ستعطى لفريق العمل إذا كان لدى المنشأة أي إلتزام قانوني أو استدلالي قائم عند تاريخ إعداد التقرير لدفع هذه الدفعات نتيجة لأحداث وقعت قبل ذلك التاريخ؛ و

(و) اكتشاف عمليات احتيال أو أخطاء تُظهر أن البيانات المالية لم تكن صحيحة.

...

تاريخ النفاذ

32و. عُدلت الفقرة 11 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 " *المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة* "

عُدلت الفقرة 4 وأضيفت الفقرة 111ح. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

النطاق

4. لا يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 *" الأدوات المالية"*، ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*.~~

...

تاريخ النفاذ

...

111ح. عُدلت الفقرة 4 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

ضمان مفرد

...

تطبيق14. تمنح حكومة محلية ما خلال عام 2004، ضمانات قروض معينة لشركة عاملة في القطاع الخاص تقدم الخدمات العامة مقابل رسوم، وكان وضع الشركة المالي في ذلك الوقت سليماً. وخلال عام 2005، تدهور الوضع المالي للشركة وفي 30 يونيو 2005 تقدمت الشركة بطلب حماية من دائنيها.

يلبي هذا العقد متطلبات تعريف عقد الضمان المالي المنصوص عليه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، بإستثناء الحالة التي يختار فيها المُصدر معاملة تلك العقود على أنها عقود تأمين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي أو المحلي ذو الصلة بعقود التأمين. وفيما يلي مثال على سياسة المحاسبة التي تمتثل للمتطلبات المذكورة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 حول عقود الضمان المالي الواقعة ضمن نطاق المعيار 29.

التحليل

(أ) في 31 ديسمبر 2004

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – إن الحدث الملزم هو منح الضمان الذي يؤدي إلى نشوء إلتزام القانوني.

التدفق الصادر للموارد الذي يمثل المنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمية في السداد – من غير المحتمل حدوث تدفق صادر للمنافع في 31 ديسمبر 2004.

النتيجة

يتم الإعتراف بالضمان بالقيمة العادلة.

التحليل

(ب) في 31 ديسمبر 2005

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – والحدث الملزم هو منح الضمان الذي يؤدي إلى نشوء الإلتزام القانوني.

التدفق الصادر للموارد المتمثلة في المنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمية المتمثلة في السداد – في 31 ديسمبر 2005، من المحتمل أن يكون التدفق الصادر للموارد المتمثلة في المنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمية مطلوباً لسداد الإلتزام.

النتيجة

يُقاس الضمان لاحقاً بالأعلى من (أ) أفضل تقدير للإلتزام (أنظر الفقرات 22 و31 و109) و(ب) المبلغ المعترف به أولياً مطروحاً منه، حيث يكون مناسباً، الإطفاء المتراكم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 *"الإيراد من المعاملات التبادلية"*.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21 *" انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"*
عدلت الفقرتان 2 و9 وأضيفت الفقرة 82ط. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

النطاق

2. تطبق المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار عند المحاسبة عن انخفاض الأصول غير المولدة للنقد، بإستثناء ما يلي:

(أ) المخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 12 *"المخزون"*)؛

(ب) الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 11 *"عقود الإنشاء"*)؛

(ج) الأصول المالية المشمولة في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، *الأدوات المالية* ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*~~؛

(د) العقارات الإستثمارية التي تقاس باستخدام نموذج القيمة العادلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 16 *" العقارات الإستثمارية"*)؛

(هـ) [تم إلغائها]

(و) [تم إلغائها]

(ز) الأصول الأخرى التي ترد المتطلبات المحاسبية لانخفاض القيمة فيما يتعلق بها في معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام.

...

9. لا يطبق هذا المعيار على الأصول المالية المشمولة في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 " *الأدوات المالية: العرض*". في حين يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ موضوع انخفاض قيمة هذه الأصول.

...

13. الإستثمارات في:

(أ) المنشآت المسيطر عليها، وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 *"البيانات المالية الموحدة "* ؛

(ب) المنشآت الزميلة، وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 *"الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"* ؛ و

(ج) الترتيبات المشتركة، وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37 *"الترتيبات المشتركة"*.

هي أصول مالية مستثناه من نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. وعند تصنيف تلك الإستثمارات على أنها أصول مولدة للنقد، فإنه يتم تناولها ضمن معيار المحاسبة الدولي 26. وعندما تكون هذه الأصول هي أصول غير مولدة للنقد، يتم تناولها من خلال هذا المعيار.

...

تاريخ النفاذ

...

82ط. عُدلت الفقرات 2 و9 و13 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 *"الإيراد من المعاملات التبادلية (الضرائب والتحويلات)"*

عُدلت الفقرتان 43 و105أ وأضيفت الفقرة 124و. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

قياس الأصول عند الإعتراف الأولي

...

43. بالتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 12 *"المخزون"* و16 *"العقارات الإستثمارية"* و17 *"الممتلكات والمصانع والمعدات"* و*41 " الأدوات المالية"*، يتم قياس الأصول المستملكة من خلال معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة كما في تاريخ الاستملاك.

...

القروض الميسرة

105أ. القروض الميسرة هي القروض التي تحصل عليها المنشأة بأقل من أسعار السوق. ويعتبر جزء القرض واجب التسديد بالإضافة إلى دفعات الفائدة هي معاملة تبادلية وتتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*~~. وتبحث المنشأة فيما إذا كان أي فرق بين سعر المعاملة (عوائد القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإعتراف الأولي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~) هو إيراد غير تبادلي ينبغي محاسبته وفقاً لهذا المعيار.

...

تاريخ النفاذ

124و. عُدلت الفقرتان 43 و105أ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 ولكنها ليست جزءاً منه

...

القروض الميسرة (الفقرات 105أ ولغاية 150ب)

تنفيذ54. منشأة تحصل على 6 مليون وحدة عملة على أنها تمويل من وكالة تنمية متعددة الأطراف وذلك لتبني 10 مدارس على مدار خمس سنوات. ويمنح التمويل وفقاً للشروط التالية:

- 1 مليون وحدة عملة من التمويل لن ترد، شريطة أن يتم بناء المدارس.
- سيتم سداد 5 مليون وحدة عملة من التمويل وفقاً لما يلي:
  - السنة الأولى: لن يسدد أي رأس مال.
  - السنة الثانية: يسدد 10% من رأس المال.
  - السنة الثالثة: يسدد 20% من رأس المال.
  - السنة الرابعة: يسدد 30% من رأس المال.
  - السنة الخامسة: يسدد 40% من رأس المال.
- تفرض فائدة بمعدل 5% سنوياً على مدار مدة القرض(بفرض أن الفائدة تدفع سنوياً على أنها متأخرات). سعر الفائدة السائد في السوق للقروض المماثلة هو 10%.
- وفي حدود عدم إتمام بناء المدارس، يجب إعادة التمويل للمتبرع (بافتراض أن المتبرع لديه نظام متابعة فعال ولديه تاريخ بالمطالبة بإرجاع أي أموال غير منفقة).
- تبني المنشأة المدارس التالية على مدار مدة القرض"

السنة الأولى: تكمل 1 مدرسة
السنة الثانية: تكمل 3 مدارس
السنة الثالثة: تكمل 5 مدارس
السنة الرابعة: تكمل 10 مدارس

تحليل

حصلت المنشأة فعلياً على منحه بمبلغ 1 مليون وحدة عملة، وقرض بمبلغ 5 مليون وحدة عملة (ملحوظة: ستأخذ المنشأة بالحسبان ما إذا كان جوهر مبلغ 1 مليون وحدة عملة هو مساهمة من المالكين أم إيراد؛ افترض لأغراض هذا المثال أن مبلغ 1 مليون وحدة عملة هو إيراد). وقد حصلت المنشأة أيضاً على منحة إضافية بمبلغ 784.550 وحدة عملة (وهو الفرق بين عوائد القرض بمبلغ 5 مليون وحدة عملة والقيمة الزمنية للتدفقات النقدية التعاقدية للقرض، والمخصومة باستخدام سعر الفائدة السائد في السوق وهو 10%).

وتتم المحاسبة عن المنحة بمبلغ 1 مليون وحدة عملة + 784.550 مليون وحدة عملة وفقاً لهذا المعيار، أما القرض وما يتعلق به بالفوائد التعاقدية والمدفوعات الرأسمالية، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~.

1. عند الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	البنك	6.000.000 وحدة عملة	
دائن	القرض		4.215.450 مليون وحدة
دائن	إلتزام		1.784.550 مليون وحدة عملة

2. السنة 1: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	إلتزام	178.455 وحدة عملة	
دائن	إيراد من معاملة غير تبادلية		178.455 وحدة عملة

(10/1 من المدارس التي بنيت × 1.784.550 وحدة عملة)
(ملحوظة: لم تُعكس قيود الدفتر للدفعات المسددة من الفائدة ورأس المال ومستحقات الفائدة في هذا المثال حيث إن هذا المثال يهدف لشرح الإعتراف بالإيراد الناشيء عن القروض الميسرة. وأدرجت أمثلة شاملة في الأمثلة التوضيحية المرفقة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~).

3. السنة 2: تعترف المنشأة بما يلي (بافتراض أن المنشأة ستقيس لاحقاً القرض الميسر بتكلفة الإطفاء)

مدين	إلتزام	356.910 وحدة عملة	
دائن	إيراد من معاملة غير تبادلة		356.910 وحدة عملة

10/3 مدارس بنيت × 1.784.550 وحدة عملة – 178.455 وحدة عملة تم الإعتراف بها بالفعل

4. السنة 3: تعترف المنشأة بما يلي

مدين	إلتزام	356.910

		وحدة عملة	
دائن	إيراد من معاملة غير تبادلية		356.910 وحدة عملة

(10/5 مدارس بنيت × 784.550 وحدة عملة – 535.365 وحدة عملة تم الإعتراف بها بالفعل)

5. السنة 4: تعترف المنشأة بما يلي

مدين	إلتزام	892.275 وحدة عملة	
دائن	إيراد من معاملة غير تبادلية		892.275 وحدة عملة

(تم بناء جميع المدارس، 1.784.550 وحدة عملة – 892.275 وحدة عملة)
إذا مُنح القرض الميسر دون شروط، تعترف المنشأة بما يلي عند الإعتراف الأولي

دائن	بنك	6.000.000وحدة عملة	
مدين	قرض	4.215.450 وحدة عملة	
مدين	إيراد من معاملة غير تبادلية	1.784.550 وحدة عملة	

التفاعل بين متطلبات القياس الواردة في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 23 و41

معلومات أساسية

تنفيذ55. تبرع شخص ما بأسهم من أسهم الشركة المدرجة × لصالح منشأة القطاع العام أ بتاريخ 1 يناير 8×20. في ذلك التاريخ، كانت القيمة العادلة للأسهم في المنشأة × هي 1.000.000 وحدة عملة. في 31 ديسمبر 8×20، كانت القيمة العادلة للأسهم هي 900.000 وحدة عملة. وكجزء من الترتيب، تكبدت المنشأة أ رسوم النقل لكي تنقل الأسهم بإسمها. هذه التكاليف كانت تساوي 10.000 وحدة عملة.

تنفيذ56. تقدم المنشأة المدرجة × بنية تحتية للاتصالات وما يتعلق بها من خدمات للجمهور العام. خلال عام 9×20، ظهرت تكنولوجيا جديدة في صناعة الاتصالات، مما أدى إلى تقادم في البنية التحتية والمعدات التي تستخدمها المنشأة ×. أدى ذلك إلى حدوث انخفاض دائم في قيمة المنشأة المدرجة ×. وكانت قيمة خسارة الانخفاض كما في 31 ديسمبر 9×20 هي 700.000 وحدة عملة. تقيس المنشأة أ الإستثمارات في الأسهم بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية في حالة عدم الاحتفاظ بالأسهم للتداول. وبافتراض أن الترتيب هو ترتيب تعاقدي، لا ينشأ إلتزام حالي عن التبرع، وتنتهي فترة إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة في 31 ديسمبر 8×20.

تحليل

تنفيذ57. بحصول المنشأة أ على الأسهم باعتبارها تبرعات، تستخدم المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 لتعترف أولياً بالأسهم المستملكة وما يتعلق بها من إيرادات غير تبادلية. ومع ذلك، ولأن المنشأة أ قد استملكت أصل مالي، فإنها تدرس متطلبات القياس الأولي الواردة في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 23 و 41.

تنفيذ58. ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 على قياس الأصول المستملكة باعتبارها جزء من معاملات الإيرادات غير التبادلية بالقيمة العادلة، في حين ينص المعيار 41 على أن الأصول المالية تقاس أولياً بالقيمة العادلة، بناءً على تصنيفها، وعلى أن تكاليف المعاملات قد تدرج أو لا تدرج. ولأن المنشأة تتبع سياسة قياس الإستثمارات بالقيمة العادلة للأسهم من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، تضاف تكاليف النقل بمبلغ 10.000 وحدة عملة لقيمة الأسهم التي تساوي 1.000.000 وحدة عملة وذلك عند القياس الأولي.

تنفيذ59. يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 القياس اللاحق وإلغاء الإعتراف بالأسهم. وتقيس المنشأة الإستثمارات في الأسهم بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية مما يعني أن الأسهم تقاس بالقيمة العادلة مع الإعتراف بأي تغيرات لاحقة في القيمة العادلة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وكذلك يتم الإعتراف بالتوزيعات في الفائض أو العجز.

وتكون القيود الدفترية عند الاستملاك الأولي وفي تواريخ إعداد التقارير وفقاً لما يلي:

1. استملاك الأسهم من خلال التبرعات

مدين	*الإستثمار في المنشأة ×*	*1.010.000 وحدة عملة*	
دائن	*إيراد غير تبادلي*		*1.000.000 وحدة عملة*
دائن	*البنك (تكاليف النقل المدفوعة)*		*10.000 وحدة عملة*

2. القياس اللاحق في 31 ديسمبر 8×20

مدين	*صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديل القيمة العادلة للإستثمار)*	*110.000 وحدة عملة*	–
دائن	*إستثمار في المنشأة ×*	–	*110.000 وحدة عملة*

3. القياس اللاحق في 31 ديسمبر 9×20

مدين	*خسارة انخفاض (صافي الأصول/ حقوق الملكية)*	*700.000 وحدة عملة*	–
دائن	*إستثمار في المنشأة ×*	–	*700.000 وحدة عملة*

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26 "*انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد*"

عُدلت الفقرات 2 و9 و12 وأضيفت الفقرة 126ك. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

النطاق

...

2. **على المنشأة التي تُعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي تطبيق هذا المعيار في محاسبة انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، بإستثناء ما يلي:**

(أ) المخزون (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 12 "*المخزون*")؛

(ب) الأصـــول الناشـــئة عن عقود البناء (أنظر معيار المحاســـبة الدولي في القطاع العام 11 "*عقود البناء*")؛

(ج) الأصـــول المالية التي هي ضـــمن نطاق معيار المحاســـبة الدولي في القطاع العام 41 "*الأدوات المالية*". ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*"~~)؛

(د) ....

...

9. لا يطبق هذا المعيار على أي أصـول مالية تدخل ضـمن نطاق معيار المحاسـبة الدولي في القطاع العام 28 "*الأدوات المالية: العرض*"، ويتم التعامل مع انخفاض قيمة هذه الأصـول من خلال معيار المحاسـبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~.

...

12. الإستثمارات في:

(أ) المنشـــآت المســـيطر عليها وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاســـبة الدولي في القطاع العام 35 "*البيانات المالية الموحدة*"؛

(ب) المنشـآت الزميلة وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسـبة الدولي في القطاع العام 36 "*الإستثمارات في المنشآت الزميلة* والمشاريع المشتركة؛ و

(ج) المشـاريع المشـتركة وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسـبة الدولي في القطاع العام 37 "*الترتيبات المشتركة*".

هي أصول مالية مستثناه من نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، وحيث تكون هذه الإســـتثمارات لها طبيعة الأصـــول المولدة للنقد فإنه يتم تناولها بموجب هذا المعيار، وحيث تكون لهذه الأصـــول طبيعة الأصـــول المولدة للنقد فإنه يتم تناولها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21.

...

تاريخ النفاذ

126ك. عُدلت الفقرات 2 و9 و12 بموجب معيار المحاســـبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صـــدر في أغسـطس 2018. تطبق المنشـأة هذه التعديلات على البيانات المالية السـنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشـجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشـأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 "*الأدوات المالية: العرض*"

عُدلت الفقرات 2 و3 و4 و9 و10 و14 و28 و36 و47 و48 وفقرة التطبيق2 و55، وألغيت فقرة التطبيق 63 وأضـيفت الفقرة 60و وفقرات التطبيق 63أ و63ب و63ج و63د و63هـ و63و. وضـع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

الهدف

2. تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ الإعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، *الأدوات المالية*، ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام~~

~~29 *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*~~ والإفصاح عن معلومات عنها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*.

...

النطاق

...

3. على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب مبدأ الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية، بإستثناء ما يلي:

(أ) الحصص في المنشآت المسيطر عليها أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 *" البيانات المالية الموحدة "* أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 *" البيانات المالية المنفصلة "* أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 *" الحصص في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"*. ومع ذلك، في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 أو يتطلب من المنشأة أن تحاسب عن الحصص في المنشآت المسيطر عليها والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. في هذه الحالات، تطبق المنشآت متطلبات هذا المعيار. وتطبق المنشآت أيضاً هذا المعيار على جميع المشتقات في حصص المنشآت المسيطر عليها أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة.

(ب) حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين، التي يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 *"منافع الموظفين"*.

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

(1) المشتقات المتضمنة في عقود التأمين إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ من المنشأة أن تتم محاسبتها بشكل منفصل.

(2) عقود الضمان المالي إذا قامت الجهة المصدرة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ 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 (1) و(2) 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 اشتراك اختيارية. وتعفى المنشأة المُصدرة لهذه الأدوات من تطبيق الفقرات13-37 و"فقرات التطبيق 49-60" من هذا 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، يطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في هذه الأدوات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~).

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

(1) العقود ضمن نطاق الفقرات 4–6 من هذا المعيار التي يطبق عليها هذا المعيار؛ أو

(2) الفقرتان 38 و39 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 وجميع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الأخرى.

4. يطبق 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 استلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها المنشأة. ومع ذلك، يطبق هذا المعيار على العقود التي تخصصها المنشأة على أنه قد تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 6 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

...

تعريفات

...

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

...

الإلتزام المالي (Financial liability) هو أي إلتزام يكون:

(أ) إلتزام تعاقدي:

(1) تسليم نقد أو أصل مالي آخر لمشروع آخر؛ أو

(2) تبادل الأصول أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير منصفة للمنشأة.

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

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

(2) مشتق من الممكن أن أو ستتم تسويته بطريقة أخرى بخلاف تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، فإن

حقوق أو خيارات أو ضمانات استملاك عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة نظير مبلغ ثابت بأي عملة هي حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات بشكل تناسبي لجميع مالكيها الحاليين الذين يملكون نفس الفئة من أدوات الملكية غير المشتقة الخاصة للمنشأة، وأيضاً لهذا السبب فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تشمل أدوات مالية مطروحة للتداول مصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16 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 17 و18 أو أدوات تكون عبارة عن عقود استلام أو تسليم مستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

وكاستثناء، يتم تصنيف الأداة التي تستوفي تعريف الإلتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تمتلك جميع الميزات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 15 و 16 أو الفقرتين 17 و18.

10. تم تعريف الشروط التالية في الفقرة 9 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 أو الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، وتستخدم في هذا المعيار بالمعنى المحدد في ~~ذلك~~ تلك المعايير.

- التكلفة المطفأة للأصل المالي أو الإلتزام المالي؛
- ~~الأصول المالية المتاحة للبيع؛~~
- إلغاء الإعتراف؛
- المشتقة؛
- طريقة الفائدة الفعالة:
- عقد الضمان المالي؛
- الأصل ~~المالي أو الإلتزام~~ المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛
- ارتباط الملزم؛
- معاملة تنبؤية؛
- فاعلية التحوط؛
- بند متحوط له؛
- أداة التحوط؛
- ~~محتفظ به لاستحقاقات الإستثمارات؛~~
- ~~القروض والذمم المدينة؛~~
- محتفظ به للتداول؛
- البيع أو الشراء بالطريقة العادية؛

- تكاليف المعاملة.

...

14. عندما تطبق المنشأة المُصدرة التعريفات الواردة في الفقرة 9 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:

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

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

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

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

(2) 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 بها. ولهذا الغرض، **فإن حقوق أو خيارات أو ضمانات استملاك عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة نظير مبلغ ثابت بأي عملة هي حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات بشكل تناسبي لجميع مالكيها الحاليين الذين يملكون نفس الفئة من أدوات الملكية غير المشتقة الخاصة للمنشأة، وأيضاً لهذا السبب** فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة لا تشتمل على الأدوات التي تمتلك جميع الميزات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين17 و18 أو الأدوات التي تكون عبارة عن عقود استلام 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 استلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة في المستقبل، ولكن دون أن يحقق الشروط (أ) و(ب) أعلاه، أداة حقوق ملكية. وكاستثناء، يتم تصنيف الأداة التي تستوفي متطلبات تعريف الإلتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تمتلك جميع الميزات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18.

...

28. بإستثناء الظروف الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18، فإن العقد الذي يشمل تعهداً على المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر يؤدي إلى نشوء إلتزام مالي عن القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (مثلاً، للقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل، أو سعر ممارسة الخيار، أو مبلغ استرداد آخر). وهذه هي الحال حتى لو كان العقد نفسه هو أداة حقوق ملكية. ومن الأمثلة على ذلك، تعهد المنشأة بموجب عقد آجل لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقداً. ~~وعندما~~ ويتم الإعتراف بالإلتزام المالي أولياً بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد ~~بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، يتم إعادة تصنيف قيمته العادلة (القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد)~~ ويعاد تصنيفه من صافي الأصول/حقوق الملكية. ولاحقاً، يتم قياس الإلتزام المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. وإذا انتهت مدة العقد دون توريد، يتم إعادة تصنيف المبلغ المسجل للإلتزام المالي إلى صافي الأصول/حقوق الملكية. يؤدي إلتزام المنشأة التعاقدي بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى لو كان الإلتزام بالشراء مشروطاً بممارسة الطرف المقابل لحق الاسترداد (مثلاً، خيار البيع الذي يمنح للطرف المقابل حق بيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة للمنشأة نظير سعر ثابت).

...

36. يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ قياس الأصول والإلتزامات المالية. فأدوات حقوق الملكية هي تلك الأدوات التي تثبت الحصص المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع إلتزاماتها. ولذلك، عندما يتم توزيع المبلغ الأولي المسجل لأداة مالية مركبة على عناصرها، فإنه يتم تخصيص المبلغ المتبقي على أنه عنصر صافي أصول/ حقوق الملكية بعد اقتطاع المبلغ المحدد لمكون الإلتزام من القيمة العادلة للأداة بأكملها. وتدرج قيمة أي ميزات مشتقة (مثل خيار الشراء) المتضمنة في الأداة المالية المركبة في عنصر الإلتزام ما لم تشكل جزءاً 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 بأكلمها. ولا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعتراف بشكل أولي بعناصر الأدوات بشكل منفصل.

...

التقاص بين أصل مالي وإلتزام مالي (أنظر أيضاً فقرات التطبيق 63أ – 63و، و64)

47. يتم إجراء مقاصة بين أصل وإلتزام مالي وإظهار صافي المبلغ في بيان المركز المالي فقط عندما تقوم المنشأة بما يلي:

(أ) لديها حق قابل للإنفاذ قانوناً لإجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها؛ و

(ب) تعتزم إما التسوية على أساس صافي المبلغ أو تحقيق الأصول وتسوية الإلتزامات في نفس الوقت.

عند المحاسبة عن نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإعتراف، لا تقوم المنشأة بمقاصة الأصل المنقول والإلتزام المرتبط به (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، الفقرة 33 ~~38~~).

48. يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية على أساس صافي عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمشروع من تسوية أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. وعندما يكون للمنشأة الحق في استلام أو دفع مبلغ صافي منفرد وتنوي القيام بذلك فإن لها من ناحية فعلية أصلاً مالياً منفرداً أو إلتزاماً منفرداً فقط. في ظروف أخرى يتم عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضهما بما يتناسب مع خواصهما كمصادر أو تعهدات المنشأة. تفصح المنشأة عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين 17ب–17هـ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 بالنسبة للأدوات المالية المعترف بها التي تقع في نطاق الفقرة 17أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30.

...

تاريخ النفاذ

...

60و. عُدلت الفقرات 2 و3 و4 و9 و10 و14 و28 و36 و47 و48 وفقرة التطبيق 2و 55 وأضيفت فقرات التطبيق 63أ و63ب و63ج و63د و63هـ و63و بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

...

تطبيق2. لا يتناول هذا المعيار الإعتراف بالأدوات المالية أو قياسها. المتطلبات حول الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية وقياسها موضحة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~.

...

الأدوات المالية المركبة (الفقرات 33-37)

تطبيق55. تطبق الفقرة 33 فقط على مصدري الأدوات المركبة غير المشتقة. لا تتناول الفقرة 33 الأدوات المركبة من وجهة نظر حاملي هذه الأدوات. يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ تصنيف وقياس ~~فصل~~ الأصول المالية من منظور حاملي تلك الأدوات ~~المشتقات المتضمنة من منظور مالكي الأدوات المالية المركبة التي تتضمن خصائص الدَين وأدوات حقوق الملكية~~.

...

مقاصة الأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرات 47-55)

~~تطبيق63. لمقاصة الأصل المالي والإلتزام المالي، يجب أن تملك المنشأة حقاً قانونياً قابلاً للنفاذ حالياً لمقاصة المبالغ المعترف بها. وقد يكون للمنشأة حقاً مشروطاً لمقاصة المبالغ المعترف بها، مثل ترتيبات المعاوضة الرئيسية أو بعض أشكال الدين بدون حق الرجوع، ولكن تنفذ مثل هذه الحقوق فقط عند وقوع بعض الأحداث المستقبلية، وعادةً ما تكون تعثر الطرف المقابل في السداد. وبالتالي، فإن مثل هذا الترتيب لا يلبي شروط المقاصة.~~

المعيار الذي يفيد "بوجود حق قانوني حالي قابل للنفاذ للمنشأة يُمكّنها من مقاصة المبالغ المعترف بها (الفقرة 47(أ))

تطبيق63أ. قد يكون حق المقاصة متاحاً في الوقت الراهن أو قد يكون مشروطاً بوقوع حدث مستقبلي (على سبيل المثال، تجوز المطالبة بالحق أو قد يكون قابلاً للتطبيق 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 تطبيقه قانونياً في ظل المسار الطبيعي للعمليات، أو في حالة تعثر أو إعسار أو إفلاس أحد الأطراف المقابلة أو جميع تلك الأطراف.

تطبيق63ب. لتلبية المعيار الوارد في الفقرة 47(أ)، يجب أن يكون لدى المنشأة في الوقت الراهن حقاً 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:

(1) المسار الطبيعي للعمليات؛

(2) حالة التعثر؛

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

تطبيق63ج. 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.

تطبيق63د. 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، في حالة تعثر المنشأة وجميع الأطراف المقابلة أو إعسارها أو إفلاسها (وفقاً لما هو محدد في فقرة التطبيق 63ب (ب)).

المعيار الذي يفيد بأن المنشأة "تعتزم إما تحقيق التسوية على أساس الصافي، أو أنها ستحقق الأصل وتسوي الإلتزام في نفس الوقت" (الفقرة 47(ب))

تطبيق63هـ. لتلبية متطلبات المعيار الواردة في الفقرة 47(ب) لابد أن تعتزم المنشأة إما أن تجري التسوية على أساس الصافي أو أن تحقق الأصل وتسوي الإلتزام 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 الإلتزام بصورة منفصلة.

تطبيق63و. 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 47(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 تسوية واحدة. على سبيل المثال، يلبي نظام التسوية الإجمالية الذي يتسم بجميع الخصائص التالية معيار التسوية على أساس الصافي الوارد في الفقرة 47(ب):

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

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

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

(د) تتم تسوية الأصول والإلتزامات 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.

...

في الملحق ب عدلت الفقرة ب19 والفقرة ب21 لتقرأ وفقاً لما يلي:

...

الملحق ب – حصص الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

...

قبل تعديل النظام الإداري

ب19. تعتبر حصص الأعضاء التي تزيد عن حظر الاسترداد هي إلتزامات مالية. وتقيس المنشأة التعاونية هذا الإلتزام المالي بالقيمة العادلة عند الإعتراف الأولي. ولأن هذه الأسهم قابلة للاسترداد عند الطلب، ~~تحدد~~ تقيس المنشأة التعاونية القيمة العادلة لهذه الإلتزامات المالية ~~حسبما تقتضي الفقرة 52 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ وفقاً للفقرة 68 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 والتي تنص على ما يلي: "أن 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 الاسترداد على أنها إلتزامات مالية.

...

بعد تعديل النظام الإداري

ب21. بعد التغير في نظامها الإداري، يمكن أن يُطلب الآن من المنشأة التعاونية إسترداد 25% كحد أقصى من أسهمها المتداولة أو 50.000 سهم كحد أقصى بقيمة 20 وحدة عملة لكل منها. وعليه وفي 1 يناير 20×3، تصنف المنشأة التعاونية مبلغ 1.000.000 وحدة عملة كإلتزامات مالية كونه أعلى مبلغ واجب الدفع عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد، وفقا للفقرة 68 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~للفقرة 52 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.~~ لذلك فإنه في تاريخ 1 يناير 20×3 قامت بنقل مبلغ 200.000 وحدة عملة من صافي الأصول/حقوق الملكية إلى الإلتزامات المالية، تاركة 2.000.000 وحدة عملة لتصنفها كأدوات حقوق ملكية. وفي هذا المثال، لا تعترف المنشأة بالربح أو الخسارة من النقل.

أسس الإستنتاج

ترافق هذه الأسس للاستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 ولكنها ليست جزءاً منه

...

النطاق

إستنتاج5. يستثني معيار المحاسبة الدولي 32 جميع عقود التأمين من نطاقه، بإستثناء عقود الضمان المالي التي تطبق فيها المنشأة المُصدرة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 " *الأدوات المالية*" ~~معيار المحاسبة الدولي 39 *" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*~~ في الإعتراف بهذه العقود وقياسها. كما يستثني نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 جميع عقود التأمين بإستثناء ما يلي:

- تعامل عقود الضمان المالي على أنها أدوات مالية ما لم تختر المنشأة معاملة هذه العقود على أنها عقود تأمين وفقاً 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 مخاطر مالية على أنها أدوات مالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 ~~ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

...

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 ولكنها ليست جزءاً منه

مثال1. توضح الأمثلة التالية تطبيق الفقرات 13-32 ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ على المحاسبة عن العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. في هذه الأمثلة، يُعبّر عن المبالغ النقدية "بوحدات العملة".

...

مثال5. بفرض نفس الحقائق الواردة في (أ) بإستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت واستلام عدد ثابت من أسهم المنشأة (أ). وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، فإن سعر كل سهم ستدفعه المنشأة (أ) في السنة الواحدة ثابت عند 104 وحدة عملة. وتبعاً لذلك، يكون على المنشأة (أ) تعهداً بدفع 104.000 وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (104 وحدة عملة × 1.000) وعلى المنشأة (ب) تعهد بتوريد 1000 من أسهم المنشأة (أ) المتداولة إلى المنشأة (أ) في سنة واحدة. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

مدين	صافي الأصول/حقوق الملكية	100.000 وحدة عملة	
دائن	إلتزام		100.000 وحدة عملة

لتسجيل التعهد بتوريد 104.000 وحدة عملة في سنة واحدة بقيمتها الحالية 100.000 وحدة عملة مخصومة باستخدام سعر الفائدة الملائم (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، فقرة التطبيق ~~82~~ 115).

31 ديسمبر 2×20

مدين	مصروف الفائدة	3.660 وحدة عملة	
دائن	إلتزام		3.660 وحدة عملة

لتصبح الفائدة مستحقة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

31 يناير 3×20

مدين	مصروف الفائدة	340 وحدة عملة	
دائن	إلتزام		340 وحدة عملة

لتصبح الفائدة مستحقة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإلتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

تورد المنشأة (أ) 104.000 وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) وتورد المنشأة (ب) 1.000 من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ).

مدين	إلتزام	104.000وحدة عملة	
دائن	النقد		104.000 وحدة عملة

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

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام *29، الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*

عُدلت الفقرات 2 و9 و10 و80 و98 و99 و101 و102 و107 و108 و109 و111 و112 و113 وفقرات التطبيق 128 و157 و161، وألغيت الفقرات 1 و3 و4 و5 و6 و11–79 و88 وفقرات التطبيق 1–126 و129 وأضيفت الفقرات 12ح وفقرة التطبيق 156أ.

الهدف

~~1 هدف هذا المعيار هو وضع قواعد للإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية وقياسها وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية. ومتطلبات عرض معلومات عن الأدوات المالية واردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 *"الأدوات المالية: العرض"*. أما متطلبات الإفصاح عن البيانات حول الأدوات المالية فقد وردت في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30، *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*.~~

النطاق

2 يجب أن تطبق كافة المنشآت هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "*الأدوات المالية*"، باستثناء:

(أ) يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 بتطبيق متطلبات محاسبة التحوط؛ تلك الحصص في المنشآت المسيطر عليها والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 "*البيانات المالية المنفصلة*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 "*البيانات المالية الموحدة*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 "*الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*". لكن في بعض الحالات، يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 أو 35 أو 36 أو يجيز للمنشأة محاسبة حصة معينة في المنشأة المسيطر عليها أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً لبعض أو جميع متطلبات هذا المعيار. ينبغي أن تطبق المنشآت أيضاً هذا المعيار على المشتقات في حصة معينة في المنشأة المسيطر عليها أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ما لم تستوفي المشتقة تعريف أداة حق الملكية للمنشأة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

(ب) الأدوات المالية هي جزء من علاقة التحوط التي تتأهل لمحاسبة التحوط وفقاً لهذا المعيار. الحقوق والإلتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 13، "*عقود الإيجار*"، ومع ذلك:

(1) **تعتبر الذمم المدينة لعقود الإيجار المعترف بها من قبل مؤجر خاضعة لإلغاء الإعتراف وانخفاض قيمة المخصصات في هذا المعيار (أنظر الفقرات 17–39، 67، 68، 72، والملحق أ فقرات التطبيق 51–67، و117–126)؛**

(2) **تخضع المبالغ مستحقة الدفع للتأجير التمويلي التي يعترف بها المستأجر لأحكام إلغاء الإعتراف في هذا المعيار (أنظر الفقرات 41–44 وفقرات "التطبيق 72–80" من الملحق أ)؛ و**

(3) **تخضع المشتقات المدمجة في عقود الإيجار لأحكام المشتقات المدمجة في هذا المعيار (أنظر الفقرات 11– 15، وفقرات التطبيق 40– تطبيق 46" من الملحق أ).**

(ج) أصول وإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39، "*منافع الموظفين*"؛

(د) الأدوات المالية الصادرة من قبل المنشأة التي تُعنى بتعريف أدوات حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 (بما في ذلك الخيارات والضمانات) أو التي يتعين تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 أو 16 أو الفقرتين 17 أو 18 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. ومع ذلك، على حاملي أدوات

~~حقوق الملكية تطبيق هذا المعيار على تلك الأدوات، ما عدا ما يلبي شروط الاستثناء الواردة في الفقرة (أ) أعلاه.~~

~~(هـ) الحقوق والإلتزامات الناشئة بموجب:~~

~~(1) عقد تأمين، بإستثناء حقوق المصدر وإلتزاماته الناشئة بموجب عقد تأمين يلبي تعريف عقود الضمان المالية في الفقرة 10، أو~~

~~(2) عقد يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي الوطني ذو العلاقة الذي يتعامل مع عقود التأمين لأنه يحتوي على ميزة المشاركة الاختيارية.~~

~~يطبق هذا المعيار على المشتقة المدمجة في عقد التأمين إذا لم تكن المشتقة نفسها عقد تأمين (أنظر الفقرات 11–15 وفقرات "التطبيق 40– 46" من الملحق أ من هذا المعيار). تطبق المنشأة هذا المعيار على عقود الضمانات المالية ولكنها تطبق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذو العلاقة الذي يتعامل مع عقود التأمين إذا اختار المستخدم تطبيق ذلك المعيار في الإعتراف بها وقياسها. على الرغم من الفقرة (1) الوارد أعلاه، يمكن للمنشأة أن تطبق هذا المعيار على عقود التأمين الأخرى التي تحتوي على عملية نقل المخاطرة المالية.~~

~~(و) أية عقود آجلة بين المستملك والبائع لشراء أو بيع المنشأة المستملكة التي ستؤدي إلى اندماج أعمال في القطاع العام في تاريخ استملاك مستقبلي. يتعين أن لا تتجاوز فترة العقد الآجل الفترة المعقولة بشكل طبيعي الضرورية للحصول على أية مصادقات مطلوبة لإكمال المعاملة.~~

~~(ز) إلتزامات القروض بإستثناء إلتزامات القروض المبينة في الفقرة 4. وعلى الجهة المصدرة لإلتزامات القروض تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 *"المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة"* على إلتزامات القروض التي ليست ضمن نطاق هذا المعيار، غير أن جميع إلتزامات القروض خاضعة لأحكام عدم الإعتراف لهذا المعيار (أنظر الفقرات 17–44 وفقرات التطبيق 51–80 من الملحق أ).~~

~~(ح) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يطبق عليها المعيار الدولي أو الوطني الذي يتعامل مع الدفع على أساس الأسهم، بإستثناء العقود التي تندرج ضمن نطاق الفقرات 4– 6 من هذا المعيار، التي يطبق عليها هذا المعيار.~~

(ط) الحقوق في الدفعات لتعويض المنشأة عن المصروف الذي يطلب منها إجراؤه لتسوية إلتزام تعتبر به كمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19، أو الذي اعترفت من أجله في فترة أبكر بمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19.

(ي) الإعتراف الأولي والقياس الأولي للحقوق والإلتزامات الناشئة عن معاملات الإيرادات غير التبادلية، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23، *"الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"*.

(ك) الحقوق والإلتزامات الخاضعة لترتيبات امتياز تقديم الخدمات التي يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32 *" ترتيب امتياز تقديم الخدمات: المانح "*. غير أن الإلتزامات المالية المعترف بها من قبل المانح بموجب نموذج الإلتزام المالي تخضع لأحكام إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار (أنظر الفقرات 41 – 44 وفقرات التطبيق 72–80 من الملحق أ).

3 إن إلتزامات القروض التالية هي ضمن نطاق هذا المعيار:

(أ) إلتزامات القروض التي تحدد المنشأة أنها إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، والمنشأة التي لها ممارسة سابقة ببيع الأصول الناجمة من إلتزامات القروض الخاصة بها بعد وقت قصير من إنشائها عليها تطبيق هذا المعيار على جميع إلتزامات القروض الخاصة بها في نفس الفئة.

(ب) إلتزامات القروض التي يمكن تسوية قيمتها الصافية نقداً أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى، وإلتزامات القروض هذه هي مشتقات، ولا يعتبر إلتزام قرض أنه تمت تسوية قيمته الصافية لمجرد أنه تم دفع القرض في أقساط (على سبيل المثال قرض بناء عقاري مدفوع بالأقساط بالتوافق مع التقدم في البناء).

(ج) الإلتزامات بتقديم قرض بسعر أقل من سعر الفائدة في السوق، وتحدد الفقرة 49 (د) القياس اللاحق للإلتزامات الناشئة من إلتزامات القروض هذه.

4. يُطبق هذا المعيار على تلك العقود لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، بإستثناء العقود التي تم إبرامها ولا يزال يُحتفظ بها بهدف استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.

5. هناك عدة طرق يمكن من خلالها تسوية عقد لبيع أو شراء بند غير مالي بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتتضمن هذه الطرق ما يلي:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الأطراف أن يقوم بتسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛

(ب) عندما لا تكون القدرة على التسوية بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية، منصوص عليها بشكل صريح في شروط العقد، لكن لدى المنشأة ممارسة في تسوية

~~عقود مشابهة بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية (سواءً مع الطرف المقابل، من خلال إبرام عقود المعادلة أو من خلال بيع العقد قبل ممارسته أو انتهائه)؛~~

~~(ج) عندما يكون لدى المنشأة، بالنسبة للعقود المشابهة، ممارسة في استلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد التسليم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأمد في الأسعار أو هامش أرباح التاجر؛ و~~

~~(د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد من السهل تحويله إلى نقد.~~

~~(هـ) لا يتم إبرام العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) بهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة، وبالتالي فهو يندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ويتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة 4 لتحديد ما إذا كانت قد أبرمت ولا يزال يُحتفظ بها بهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة، وما إذا كانت تندرج بالتالي ضمن نطاق هذا المعيار.~~

6. ~~الخيار المكتوب لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية وفقاً للفقرة 5(أ) أو (د) يندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل هذا العقد بهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.~~

...

تعريفات

9. تستخدم المصطلحات التالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 وفق المعاني المحددة لها في الفقرة 9 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 والفقرة 9 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ويعرف المعياران المصطلحات التالية:

- التكلفة المطفأة للأصل المالي أو الإلتزام المالي؛
- إلغاء الإعتراف؛
- المشتقة؛
- طريقة الفائدة الفعلية؛
- سعر الفائدة الفعلي؛
- أداة حقوق الملكية؛
- الأصل المالي؛
- الأداة المالية؛
- الإلتزام المالي؛

- الارتباط الملزم؛
- المعاملة التنبؤية؛

ويقدم المعياران إرشادات عن تطبيق هذه التعريفات.

10. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

تعريف المشتقة

المشتقة (Derivative) هو أداة مالية أو عقود أخرى تقع في نطاق هذا المعيار (أنظر الفقرات 2-6) مع الخصائص الثلاثة التالية:

(أ) تتغير قيمتها استجابة للتغير في سعر فائدة محدد أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو مؤشر الأسعار، أو تقييم إئتمان أو مؤشر إئتمان أو تغيرات مماثلة، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي يكون المتغير غير محدد بطرف معين في العقد (يسمى في بعض الأحيان "الأساس")؛

(ب) لا تتطلب صافي إستثمار أولي أو صافي إستثمار أولي أقل مما قد يطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مماثلة على التغيرات في عوامل السوق؛ و

(ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

تعريفات أربع فئات من الأدوات المالية:

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (Financial asset or financial liability at fair value through surplus or deficit) هي الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تلائم أي من الظروف التالية.

(أ) تصنف على أنها محتفظ بها للمتاجرة. تصنف الأصول المالية أو الإلتزامات المالية على أنها محتفظ بها للمتاجرة إذا كان:

(1) يتم استملاكها أو تكبدها بشكل رئيسي لغرض بيعها أو إعادة شراؤها في المستقبل القريب؛

(2) عند الإعتراف الأولي تكون جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً والتي يوجد بشأنها دليل على نمط فعلي حديث لجني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو

(3) عبارة عن مشتقة (بإستثناء المشتقة التي هي عقود ضمانة مالية أو أداة تحوط محددة وفعالة).

(ب) يتم تحديدها من قبل المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ويمكن للمنشأة استخدام هذا التخصيص فقط عندما تسمح به الفقرة 13، أو إذا كان إجراء ذلك سينتج معلومات أكثر ملائمة لأنه إما:-

(1) يلغي أو يقلل إلى حد كبير من عدم الاتساق في القياس أو الإعتراف (المشار إليه أحيانا "بعدم التوافق المحاسبي") الذي كان خلافاً لذلك سينجم عن قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بمكاسبها وخسائرها على أسس مختلفة؛ أو

(2) تتم إدارة مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما وتقييم أدائها على أساس القيمة العادلة، حسب إدارة مخاطرة موثقة أو استراتيجية إستثمار، ويتم تقديم المعلومات حول المجموعة داخلياً بناءً على هذا الأساس إلى موظفي إدارة المنشأة الرئيسين (وفقاً لتعريفهم الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20، *"إفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"*، على سبيل المثال مجلس إدارة المنشأة ومديرها التنفيذي.

في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30، تتطلب الفقرات 11-13، وفقرة التطبيق 4 أن تقدم المنشأة إفصاحات عن الأصول المالية والإلتزامات المالية التي خصصتها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، بما في ذلك كيفية تلبية هذه الشروط، وبالنسبة للأدوات التي تتأهل حسب الفقرة (2) أعلاه يشمل ذلك الإفصاح وصفاً لكيف أن التحديد بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز يتفق مع إدارة المخاطر الموثقة للمنشأة أو استراتيجية الإستثمار.

لا تخصص الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر معلن في سوق نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق (أنظر الفقرة 48(ج) وفقرتي التطبيق 113 و114 من الملحق أ)، على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

تجدر الإشارة إلى أن الفقرات 50 و51 و52 وفقرات التطبيق 101 -115 من الملحق أ التي حددت متطلبات تحديد مقياس موثوق للقيمة العادلة لأصل مالي أو إلتزام مالي، تطبق بشكل مساوٍ على جميع البنود المقاسة بالقيمة العادلة، سواءً بالتخصيص أو خلاف ذلك، أو التي يتم الإفصاح عن قيمتها العادلة.

الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق هي أصول مالية غير مشتقة مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد أو استحقاق ثابت والتي لدى المنشأة نية إيجابية وقدرة على الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق (أنظر الملحق أ فقرات التطبيق29-38)، بإستثناء:

(أ) تلك التي تخصصها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛

(ب) تلك التي تحددها المنشأة على أنها متاحة للبيع؛ و

(ج) تلك التي تلبي متطلبات تعريف القروض والذمم المدينة.

لا تصنف المنشأة أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق إذا قامت المنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف مبلغ كبير من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق قبل تاريخ الاستحقاق (مبلغ كبير فيما يتعلق بالمبلغ الإجمالي للإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق) بإستثناء عمليات البيع أو إعادة التصنيف التي:

(أ) تكون قريبة جداً من تاريخ الاستحقاق أو تاريخ استدعاء الأصول المالية (مثلاً، أقل من ثلاثة أشهر قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لا يكون للتغيرات في سعر فائدة السوق أثر هام على القيمة العادلة للأصل المالي؛

(ب) تحدث بعد أن تقوم المنشأة بتحصيل كامل المبلغ الأصلي الخاص بالأصل المالي بشكل جوهري من خلال الدفعات أو الدفعات المسبقة المجدولة؛ أو

(ج) تُعزى إلى حدث مستقل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكن أن تتوقعه المنشأة على نحو معقول.

القروض والذمم المدينة (Loans and receivables) هي الأصول المالية غير المشتقة مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد التي لم تعلن في سوق نشط، بإستثناء:

(أ) تلك التي تهدف المنشأة لبيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي ستصنف على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تخصصها المنشأة عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من الفائض أو العجز؛

(ب) تلك التي تخصصها المنشأة عند الإعتراف الأولي على أنها متاحة للبيع؛ أو

(ج) تلك التي لا يمكن أن يستعيد المالك مقابلها بشكل جوهري جميع إستثماراته الأولية، غير تلك التي يكون سببها تدهور الوضع الإئتماني، التي يتم تصنيفها على أنها متاحة للبيع.

الحصة التي يتم شراؤها في مجموعة من الأصول التي ليست قروض أو ذمم مدينة (على سبيل المثال، حصة في صندوق إستثمار مشترك أو صندوق مماثل) لا تعتبر قرضاً أو ذمة مدينة.

الأصول المالية المتاحة للبيع (Available-for-sale financial assets) هي تلك الأصول المالية غير المشتقة التي تُخصص على أنها متاحة للبيع أو التي لا تصنف على أنها: (أ) قروضاً وذمماً مدينة، (ب) إستثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق، أو (ج) أُصولاً مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

تعريف عقد الضمان المالي

عقد الضمان المالي (Financial guarantee contract) هو عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتكبدها لأن مديناً محدداً لم يقم بالدفع عند الاستحقاق حسب الأحكام الأصلية أو المعدلة لأداة دين.

تعريفات خاصة بالإعتراف والقياس

التكلفة المطفأة لأصول مالية أو إلتزامات مالية (Amortized cost of a financial asset or financial liability) هي المبلغ الذي قيست به الأصول أو الإلتزامات المالية بمقداره عند الإعتراف الأولي مطروحاً منه التسديدات الرئيسية، مضافاً إلى ذلك أو مخصوماً منه الإطفاء التراكمي باستخدام سعر الفائدة الفعلي لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي ومبلغ الاستحقاق، مطروحاً منه كذلك أي تخفيض (مباشرة أو من خلال استعمال حساب مخصص) خاص بانخفاض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل.

طريقة الفائدة الفعلية (Effective interest method) هي أسلوب لحساب الإطفاء التركمي لأصل مالي أو إلتزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية) وتوزيع إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة على الفترات المناسبة. وسعر الفائدة الفعلي هو السعر الذي يخصم بالضبط تدفق الدفعات النقدية أو المبالغ المستلمة المستقبلية خلال العمر المتوقع للأداة المالية، أو حسب الاقتضاء، فترة أقصر إلى صافي المبلغ المسجل للأصول المالية أو الإلتزامات المالية. وعند حساب سعر الفائدة الفعلي، تقدر المنشأة التدفقات النقدية مع النظر في جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، المدفوعات، الاستدعاء وغير ذلك من الخيارات) ولكنها لا تنظر في الخسائر الإئتمانية المستقبلية. ويشمل ذلك الحساب كافة الرسوم والنقاط المدفوعة أو المستلمة بين أطراف العقد والتي تعد جزءاً مكملاً لسعر الفائدة الفعلي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9، "الإيرادات من المعاملات التبادلية")، وتكاليف المعاملة وجميع العلاوات والخصومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المشابهة بموثوقية. غير أنه في تلك الحالات النادرة التي يكون فيها من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) بموثوقية، تستخدم المنشأة التدفقات النقدية التعاقدية خلال كامل المدة التعاقدية للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية).

إلغاء الإعتراف (Derecognition) استبعاد أصول وإلتزامات مالية معترف بها سابقاً من بيان المركز المالي للمنشأة.

الطريقة المعتادة في الشراء أو البيع (Regular way purchase or sale) عبارة عن شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تنص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموماً وفق نظام أو عرف في السوق المعني.

تكاليف المعاملة (Transaction costs) هي التكاليف المتزايدة التي تُعزى مباشرة إلى شراء أصل مالي أو إلتزام مالي أو إصداره أو التصرف به (أنظر فقرة التطبيق 26" من الملحق (أ)). والتكلفة المتزايدة هي التكلفة التي كان يمكن عدم تكبدها في حال لم تقم المنشأة باستملاك الأداة المالية أو إصدارها أو التصرف بها.

تعريفات مرتبطة بمحاسبة التحوط

~~الإرتباط الملزم (Firm commitment) اتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.~~

~~معاملة تنبؤية (Forecast transaction) *هي معاملة مستقبلية غير ملزمة لكن متوقعة.*~~

أداة التحوط (Hedging instrument) هي مشتقة مخصصة أو (للتحوط 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 متحوط له مخصص (الفقرات 81–86 وفقرات التطبيق 127–130 من الملحق أ تقدم مزيداً من التفاصيل عن تعريف أداة التحوط).

البند المتحوط له (Hedged item) هو إما أصل أو إلتزام أو ارتباط ملزم أو عملية مستقبلية متوقعة أو عمليات متوقعة لصافي إستثمار في عملية أجنبية: (أ) تعرض المنشأة لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو لتغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية (ب) لأغراض محاسبة التحوط خُصصت على أنها محوطة (الفقرات 87–94 وفقرات التطبيق 131–141 من الملحق أ تقدم مزيداً من التفاصيل عن تعريف البنود المتحوط لها).

فاعلية التحوط (Hedge effectiveness) هي درجة لتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تُعزى لمخاطرة تحوط والتي تعادل بالقيمة العادلة أو التدفق النقدي للأدوات المالية (أنظر فقرات التطبيق 145–156 من الملحق أ).

تستخدم المصطلحات المُعّرفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى في هذا المعيار بنفس المعاني الواردة في تلك المعايير، وتتم إعادة إنتاجها في قائمة *المصطلحات المُعّرفة* التي تنشر بشكل منفصل.

~~المشتقات المدمجة~~

11–79 [تم إلغائها]

التحوط

80. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ولم تختر، على أنها سياساتها المحاسبية، أن تستمر في تطبيق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في هذا المعيار (أنظر الفقرة 177 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)، فإنها تطبق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في الفقرات 113–155 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ومع ذلك، بالنسبة لتحوط القيمة العادلة لتعرض سعر الفائدة لنسبة من محفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية، فيمكن للمنشأة، وفقاً للفقرة 115 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، أن تطبق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في هذا المعيار بدلاً من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وفي تلك الحالة، على المنشأة أيضاً

أن تطبق المتطلبات الخاصة بمحاسبة التحوط عن القيمة العادلة للتحوط لمحفظة ضد مخاطر سعر الفائدة (أنظر الفقرتين 91 و100 وفقرات التطبيق 157-175). ~~إذا كانت هناك علاقة تحوط مخصصة بين أداة تحوط وبند متحوط له وفقاً لما هو مبين في الفقرات 95-98 وفقرات التطبيق 412-144 من الملحق أ، فإن المحاسبة عن المكسب أو الخسارة في أدوات التحوط والبند المتحوط له تتم وفقاً للفقرات 99-113.~~

...

88. ~~بعكس القروض والذمم المدينة، فإن الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق لا يمكن أن يكون بنداً متحوطاً له فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة أو مخاطر السداد لأن تخصيص الإستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق يقتضي نية الاحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الاستحقاق بدون النظر إلى التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لهذا الإستثمار التي تُعزى إلى التغيرات في أسعار الفائدة. إلا أنه يمكن أن يكون الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق بنداً متحوطاً له فيما يتعلق بالمخاطر من التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية ومخاطر الإئتمان.~~

...

98. تتأهل علاقة تحوط لمحاسبة التحوط بموجب الفقرات 99-113 فقط في حال تلبية جميع الشروط التالية:

(أ) عند بدء التحوط يكون هناك تخصيص وتوثيق رسمي لعلاقة التحوط وهدف واستراتيجية إدارة مخاطر المنشأة للقيام بالتحوط، ويجب أن تشمل تلك الوثائق تحديد أداة التحوط والبند أو العملية المتحوط لها وطبيعة المخاطر المتحوط لها وكيفية تقييم المنشأة لفاعلية أداة التحوط في معادلة التعرض للتغيرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له أو التدفقات النقدية للعملية المحوطة التي تُعزى للمخاطر المتحوط لها.

(ب) يتوقع أن يكون التحوط فعالاً جداً (أنظر فقرات التطبيق 145-156) في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تُعزى للمخاطرة المحوطة وذلك بما يتفق مع استراتيجية إدارة المخاطر 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 تعرضاً 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 المتحوط له التي تعزى للخطر المتحوط له والقيمة العادلة لأداة التحوط (~~أنظر الفقرتين 50 و51 وفقرات التطبيق 139-151 لإرشادات تحديد القيمة العادلة~~).

(هـ) يتم تقييم التحوط على أساس مستمر وتحديده فعلياً أنه كان شديد الفعالية خلال فترة تقديم التقارير المالية التي تم بشأنها تخصيص التحوط.

تحوطات القيمة العادلة

99. إذا لبى تحوط قيمة عادلة الشروط الواردة في الفقرة 98 خلال فترة تقديم التقارير المالية، فإنه يجب المحاسبة عنه وفقاً لما يلي:

(أ) يتم الإعتراف ضمن الفائض أو العجز 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 العام4 (لأداة تحوط غير مشتقة)؛ و

(ب) الربح أو الخسارة من البند المتحوط له التي تعزى للمخاطر المتحوط لها يجب أن تعدل المبلغ المسجل للبند المتحوط له ويتم الإعتراف بها في الفائض أو العجز. وينطبق ذلك حتى ولو تم خلافاً لذلك قياس بند متحوط له بمقدار التكلفة. يطبق الإعتراف بالربح أو الخسارة التي تُعزى للمخاطر المتحوط لها في الفائض أو العجز إذا كان البند المتحوط له أصل مالي متاح للبيع تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

...

101 . إذا تم تحوط لمخاطر معينة فقط تُعزى إلى بند متحوط له، يتم الإعتراف بالتغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للبند المتحوط له وغير المتعلقة بالمخاطر المتحوط لها وفقاً لما هو موضح في الفقرة 64 101 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

102. تتوقف المنشأة مستقبلاً عن محاسبة التحوط المحددة في الفقرة 99 في الحالات التالية:

(أ) انتهاء مدة أداة التحوط أو بيعها، أو إنهاؤها أو ممارستها (لهذا الغرض، لا يعتبر تجديد أو استبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى إنتهاءً أو فسخاً إذا كان هذا التجديد أو الإنهاء جزءاً من إستراتيجية التحوط الموثقة للمنشأة) علاوة على ذلك، ولهذا الغرض، لا يتم إنهاء أو فسخ أداة التحوط في الحالات التالية:

(1) 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.

(2) 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 التأهل لمحاسبة التحوط الواردة في الفقرة 98؛ أو

(ج) إبطال التخصيص من قبل المنشأة.

...

تحوطات التدفقات النقدية

...

107. بشكل أكثر تحديداً، تتم محاسبة تحوط تدفق نقدي وفقاً لما يلي:

(أ) يتم تعديل المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية المرتبط بالبند المتحوط له بالأقل مما يلي (بالمبالغ المطلقة):

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

(2) التغير التراكمي في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للتدفقات النقدية المستقبلية للبند المتحوط له من بداية التحوط؛

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

(ج) إذا استثنت استراتيجية إدارة المخاطر 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 83، 84 والفقرة 98 (أ))، فإن ذلك المكون المستثنى للمكسب أو الخسارة يتم الإعتراف به بموجب الفقرة ~~64~~ 101 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

108. إذا نتج لاحقاً عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، تتم إعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 إلى فائض أو عجز في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر فيها التدفقات النقدية المتوقعة المحوطة على الفائض أو العجز، على أنها تعديل إعادة تصنيف (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 الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف.

109. 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 ارتباطاً ملزماً ينطبق عليه محاسبة تحوط القيمة العادلة، تطبق المنشأة إما البند (أ) أو (ب) وفقاً لما يلي:

(أ) تعيد تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 إلى الفائض أو العجز في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الإلتزام الذي يتم تحمله على الفائض أو العجز، على أنها تعديل إعادة تصنيف (مثل الفترات التي يتم فيها الإعتراف بمصروف الاستهلاك 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 على أنه تعديل إعادة تصنيف.

(ب) تلغي الأرباح والخسائر ذات العلاقة التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106، وتدرجها في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر للأصل أو الإلتزام.

...

111. بالنسبة لكافة تحوطات التدفقات النقدية بإستثناء تلك التي تغطيها الفقرة 108 و109، يتم الإعتراف بالمبالغ التي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز على أنها تعديل تصنيف في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر فيها التدفقات النقدية المتوقعة المتحوط لها على الفائض أو العجز (مثال ذلك عندما يحدث بيع متنبأ به).

112. في أي من الظروف التالية، على المنشأة إيقاف محاسبة التحوط المحددة في الفقرات 106-111:

(أ) انتهاء فترة أداة التحوط أو بيعها، أو إنهاؤها أو ممارستها (لهذا الغرض، فإن تجديد أو استبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى لا يعتبر إنتهاء لفترة التحوط أو استبدالها إذا كان ذلك التجديد أو الاستبدال جزءاً من إستراتيجية التحوط الموثقة للمنشأة)، وفي هذه الحالة

فإن المكسب أو الخسارة التراكمية لأداة التحوط التي تبقى معترفاً بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من الفترة عندما كان التحوط فعالاً (أنظر الفقرة 106(أ)) يجب أن تبقى معترفاً بها بشكل منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى أن تحدث العملية المتنبأ بها. وعندما تحدث العملية، تطبق الفقرات 108 و109 و111، أو 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:

(1) 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 فعل كل طرف من تلك الأطراف التصفية مع نفس الطرف المقابل الرئيسي.

(2) 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 التأهل لمحاسبة التحوط الواردة في الفقرة 98، ففي هذه الحالة فإن المكسب أو الخسارة في أداة التحوط التي تبقى معترفاً بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من الفترة عندما كان التحوط فعالاً (أنظر الفقرة 106(أ)) يجب أن تبقى معترفاً بها بشكل منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى أن تحدث العملية المتنبأ بها. وعندما تحدث العملية، تطبق الفقرات 108، أو 109 أو 111.

(ج) العملية المتنبأ بها لم يعد يتوقع حدوثها، وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بأي مكسب أو خسارة متراكمة على الأدوات المالية، يكون قد تم الإعتراف بها

مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، على أنها تعديل إعادة تصنيف من الفترة التي كان فيها التحوط فعالاً (أنظر الفقرة 106 (أ)) يتم الإعتراف بها في الفائض أو العجز على أنها تعديل إعادة تصنيف. العمليات المتنبأ بها التي على الأرجح لن تحدث (أنظر الفقرة 98 (ج)) قد يتوقع أن تحدث رغم ذلك.

(د) تلغي المنشأة التخصيص. وبالنسبة لتحوطات المعاملة المتنبأ بها، فإن الأرباح أو الخسائر التراكمية من أداة التحوط التي يستمر الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من الفترة التي كان التحوط فيها فعالاً (أنظر الفقرة 106(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 108، أو 109 أو 111. 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 على أنها تعديل إعادة تصنيف.

تحوطات صافي الإستثمار

113. يجب محاسبة تحوطات صافي إستثمار في مؤسسة أجنبية، بما في ذلك البنود المالية التي تتم المحاسبة عنها على أنها جزء من صافي إستثمار (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4) بشكل مماثل لتحوطات التدفقات النقدية:

(أ) يتم الإعتراف بالجزء من الربح أو الخسارة في أداة التحوط المحدد على أنه تحوط فعال (أنظر الفقرة 98) مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1)؛ و

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

يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة على أداة التحوط المرتبطة بالجزء الفعال من التحوط الذي تم الإعتراف به مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف وفقاً للفقرات 56-57 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 حول فترة التصرف بالعمليات الأجنبية.

...

تاريخ النفاذ

125ح. عُدلت الفقرات 2 و9 و10 و80 و98 و99 و101 و102 و107 و108 و109 و111 و112 و113 وفقرات التطبيق 128 و157 و161، وأضيفت فقرة التطبيق 156أ وألغيت الفقرات 1 و3 و4 و5 و6 و11-79، و88 وفقرات التطبيق 1-126 و129 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات

المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.

...

التطبيق1–126 [تم إلغائها]

أدوات مؤهلة (الفقرتان 81 و82)

...

تطبيق128 يمكن تخصيص الأصل المالي الذي تم قياسه ~~الإستثمار المحتفظ به والمسجل~~ بالتكلفة المطفأة على أنه أداة تحوط في تحوط لمخاطر العملة الأجنبية.

~~تطبيق129 الإستثمار في أداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي لا يتم تسجيله بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية أو المشتقة المرتبطة بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة لا يمكن تحديد أي منهما على أنه أداة تحوط (أنظر الفقرتين 48(ج) و49).~~

البنود المؤهلة (الفقرات 87–89)

...

تطبيق134 إذا تأهل تحوط معاملة متوقعة ضمن المنشأة الاقتصادية لمحاسبة التحوط فإن أي ربح أو خسارة معترف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 (أ) ستتم إعادة تصنيفها إلى الفائض أو العجز على أنها تعديل إعادة تصنيف في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر بها مخاطر العملة الأجنبية للمعاملة المتحوط لها على الفائض أو العجز الموحد.

...

تقييم فعالية التحوط

...

تطبيق156أ لتجنب الشكوك، ستظهر آثار استبدال الطرف المقابل الأصلي بطرف تخليص وإدخال التغيرات ذات العلاقة وفقاً لما ورد وصفه في الفقرات 102(أ)(2) و112(أ)(2) في قياس أداة التحوط وبالتالي في تقييم فعالية التحوط وقياس فعالية التحوط.

القيمة العادلة للتحوط المحاسبي لمحفظة تحوط خطر سعر الفائدة

تطبيق157 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 التطبيق 158– 175 أدناه.

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

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

(ج) وعلى أساس هذا التحليل، تقرر المنشأة المبلغ الذي ترغب بتحوطه. وتخصص المنشأة كبند متحوط له مبلغ من الأصول أو الإلتزامات (ولكن ليس مبلغ صافي) من المحفظة المحددة يساوي المبلغ الذي ترغب بتحديده على أنه متحوط له. ويحدد هذا المبلغ أيضاً قياس النسبة المئوية المستخدمة في اختبار الفاعلية وفقاً لفقرة التطبيق 169(ب)".

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

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

(و) باستخدام التخصيصات التي تمت 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 المتحوط له (كما هو مخصص في البند (ج)) الذي يُعزى إلى المخاطر المتحوط لها (مثلما هو محدد في البند (د))، على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة والمحددة في (ب). وشريطة أن يتم تحديد التحوط فعلياً على أنه كان ذو فاعلية عالية عند تقييمه باستخدام طريقة المنشأة الموثقة في تقييم الفاعلية، تعترف المنشأة بالتغير في القيمة العادلة للبند المتحوط له على أنه ربح أو خسارة في حساب الفائض أو العجز في واحد من بندي

الســـطر في بيان المركز المالي كما هو مبين في الفقرة 100. 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 مخصصة 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) يتم الإعتراف بأي انعدام فاعلية في حســـاب الفائض أو العجز على أنها الفرق بين التغير في القيمة العادلة المشـــار إليه في (ز) وذلك المشـــار إليه في (ح) (يتم قياس الفاعلية باســتخدام نفس اعتبارات المادية كما هو الحال في معايير المحاســبة الدولية في القطاع العام الأخرى).

...

تطبيق161 وكمثال على التخصـــيص المبين في فقرة التطبيق 157(ج)، إذا قدرت المنشـــأة في فترة زمنية معينة لإعادة التسعير أن لديها أصولاً بسعر ثابت بقيمة 100 وحدة عملة وإلتزامات بسعر ثابت بقيمة 80 وحدة عملة وقررت أن تتحوط لكامل صـــافي المركز بقيمة 20 وحدة عملة، فإنها تخصص كبند متحوط له أصولاً بمبلغ 20 وحدة عملة (يتم تخصيص حصة من الأصول على أنها المعيار الذي يسمح لمنشأة بتخصيص أي مبلغ من الأصول أو الإلتزامات المؤهلة المتوفرة، مثل، في هذا المثال أي مبلغ من الأصـول بين 20 وحدة عملة و100 وحدة عملة). ويُعبَر عن التخصـــيص على أنه "مبلغ من العملة" (مثلاً مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الباوند، أو الراندات) وليس كأصـول مفردة. وهذا يسـتتبع وجوب أن تكون جميع الأصـول (أو الإلتزامات) التي سُحب منها المبلغ المحوط – أي كامل قيمة 100 وحدة عملة للأصول في المثال أعلاه:

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

(ب) بنوداً كان من الممكن أن تكون مؤهلة لمحاسـبة تحوط القيمة العادلة لو تم تخصـيصـها على أنها محوطة بشكل منفرد. ~~ولأن الفقرة 52 من المعيار~~ ولأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 يحدد على وجه الخصوص أن القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي له خاصـــية طلب (مثل الودائع تحت الطلب وبعض أنواع الودائع الزمنية) ليســـت أقل من المبلغ مســـتحق الدفع عند الطلب، المخصـــوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، لا يمكن أن يكون هذا البند مؤهلاً لمحاســـبة تحوط القيمة العادلة لأي فترة زمنية تلي أقصـــر فترة يمكن فيها للمالك أن يطالب بالدفع. وفي المثال أعلاه، يكون المركز المتحوط له هو مبلغ من الأصول. لذلك لا تشكل هذه الإلتزامات جزءاً من البند المتحوط له المخصص، ولكن المنشأة تستخدمها لتحديد مبلغ الأصل الذي يتم تخصيصه على أنه متحوط له. وإذا كان المركز الذي ترغب المنشـــأة بالتحوط له هو مبلغ من الإلتزامات، يجب سـحب المبلغ الذي يمثل البند المتحوط له المخصـص من الإلتزامات ذات السـعر الثابت وليس من الإلتزامات التي يمكن أن يُطلب من المنشـأة تسـديدها في فترة زمنية مبكرة، ويتم حسـاب مقياس النسـبة المئوية المسـتخدم في تقييم فاعلية التحوط وفقاً لفقرة التطبيق 169(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 100 وحدة عملة، تشمل ما قيمته 40 وحدة عملة للودائع تحت الطلب، و60 وحدة عملة لإلتزامات بدون خاصية الطلب، و70 وحدة عملة لأصول ذات سعر ثابت. وإذا قررت المنشأة أن تتحوط لكامل صافي المركز بقيمة 30 وحدة عملة، فإنها تحدد كبند محوط إلتزامات بقيمة 30 وحدة عملة أو 50% (30 وحدة عملة/ (100 وحدة عملة – 40 وحدة عملة) = 50%) من الإلتزامات التي لا تنطوي على خاصية الطلب.

...

تم إلغاء الملحق ب. وأدرجت الإرشادات في فقرات التطبيق 109 و110 من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 41.

...

الملحق ب: إعادة تقييم المشتقات المدمجة

ب1– ب7 [تم إلغائها]

...

~~**إرشادات التنفيذ**~~

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 ولكنها ليست جزءاً منه.

الأقسام أ–ز [تم إلغائها]

...

~~**أمثلة توضيحية**~~

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 ولكنها ليست جزءاً منه.

الأمثلة 32–50 [تم إلغائها]

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاح*

عُدلت الفقرات 2 و3 و4 و5 و8 و11 و12 و13 و14 و18 و24 و34 و35 و36 و37 و41 و43 و45 وفقرات التطبيق 1 و5 و9 و10 و24 و29، وألغيت بعض الفقرات والعناوين 16 و17 و20 و26 و27 و28 و44 وأضيفت بعض الفقرات والعناوين 5أ و13أ و14أ و14ب و15أ و15ب و15ج و17أ و17ب و17ج و17د و17هـ و17و و20أ و24أ و25أ و25ب و25ج و25د و26أ و26ب و26ج و27أ و27ب و27ج و27د و27هـ و27و و28أ و28ب و28ج و28د و28هـ و28و و28ز و37أ و39أ و42أ و42ب و42ج و42د و42هـ و42و و42ز و42ح و42ط و42ي و42ك و42ل و42م و42ن و49أ و49ب و49ج و49د و49هـ و49ز و49ح و49ط و49ي و49ك و49ل و49م و49ن و49س و49ع و49ف و49ص و49ق و52و وفقرات التطبيق 8أ و8ب و8ج و8د و8هـ و8و و8ز و8ح و8ط و8ي و31 و32 و32أ و33 و34 و35 و36 و37 و38 و39 و40 و41 و42 و43 و44 و45 و46 و47 و48 و49 و50 و51 و52 و53 و54 و55.

الهدف

...

2. تُكمّل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 28 *"الأدوات المالية: العرض"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، *الأدوات المالية*. ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*.~~

...

النطاق

3. على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية، بإستثناء:

(أ) الحصص في المنشآت المسيطر عليها أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 *" البيانات المالية المنفصلة"*، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام35 *" البيانات المالية الموحدة* " أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 *" الحصص في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"*. غير أنه في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 أو معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 35 أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37 للمنشأة أن تحاسب عن الحصة في منشأة مسيطر عليها أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ وفي هذه الحالات على المنشآت تطبيق متطلبات المعيار، وعلى المنشآت كذلك تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص في المنشآت المسيطر عليها أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة إلا إذا كان المشتق يلبي تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

(ب) حقوق وإلتزامات أصحاب العمل الناتجة عن خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 *" منافع الموظفين"*.

(ج) الحقوق والإلتزامات الناشئة بموجب عقود التأمين. غير أن هذا المعيار يطبق على:

(1) المشتقات المدمجة في عقود التأمين إذا طلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ من المنشأة معالجتها محاسبياً بشكل منفصل؛ و

(2) الجهة المصدرة لعقود الضمانات المالية إذا طبقت الجهة المصدرة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ عند الإعتراف بالعقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق معيار المحاسبة الدولي أو المحلي الذي يتعامل مع عقود التأمين إذا اختارت الجهة المصدرة تطبيق تلك المعايير عند الإعتراف بها وقياسها.

إضافة إلى ما ورد في1 و2 أعلاه، يمكن أن تطبق المنشأة هذا المعيار على عقود التأمين التي تتضمن نقل المخاطر المالية.

(د) الأدوات المالية والعقود والتعهدات بموجب عمليات الدفع على أساس الأسهم التي يطبق عليها المعيار الدولي أو المحلي الذي يتعامل مع الدفع على أساس الأسهم بإستثناء العقود ضمن نطاق الفقرات 6-8 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~الفقرات 4-6 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، التي ينطبق عليها ذلك المعيار.

(هـ) الأدوات المطلوب تصنيفها على أنها أدوات حقوق الملكية وفقاً للفقرتين 15 أو16 أو الفقرتين 17 و18 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

...

4. يطبق 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 في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~، وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التي هي برغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام29~~ فإنها ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض ارتباطات القروض).

...

5. يطبق هذا المعيار على عقود لشراء أو بيع بند غير مالي التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~ (أنظر الفقرات 6-8 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~).

5أ. تطبق متطلبات الإفصاح عن مخاطر الإئتمان الواردة في الفقرات 42أ – 42ن على حقوق المستحقات التي تنتج عن المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 والمعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 والتي تؤدي إلى ظهور أدوات مالية لغرض الإعتراف بمكاسب أو خسائر الانخفاض وفقاً للفقرة 3 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. أي إشارة إلى الأصول المالية أو الإلتزامات المالية في هذه الفقرات ستشمل تلك الحقوق إلا إذا حُدد غير ذلك.

...

تعريفات

...

8. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المخصصة لها:**

مخاطر الإئتمان (Credit risk) هي مخاطر أن يتسبب احد أطراف الأداة المالية بخسارة مالية للطرف الآخر من خلال الإخفاق في الوفاء بالإلتزامات.

درجات تصنيف مخاطر الإئتمان: 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 أصل مالي آخر.

القروض مستحقة الدفع (Loans payable) هي الإلتزامات المالية، عدا الذمم التجارية الدائنة قصيرة الأجل على بنود الإئتمان الاعتيادية.

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 من 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 (بخلاف تلك الناجمة عن مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر العملة)، سواءً 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.

~~**يكون الأصل المالي منقضي الإستحقاق عند إخفاق الطرف المقابل في تقديم الدفعات عند استحقاقها تعاقدياً.**~~

تستخدم المصطلحات المُعرّفة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى في القطاع العام في هذا المعيار بنفس المعني المخصص لها في تلك المعايير، وتم إعادة إصدارها في قائمة المصطلحات المُعرّفة بشكل منفصل.

...

أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي

...

بيان المركز المالي

فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية

...

11. يجب الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل فئة من الفئات التالية وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~، وذلك إما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات:

(أ) الأصول المالية بالقيمة العادلة التي تم قياسها من خلال الفائض أو العجز، مبنية بشكل منفصل (1) تلك المخصصة عند الإعتراف الأولي أو لاحقاً وفقاً للفقرة 152 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، و(2) ~~تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29؛~~ الأصول المالية التي تقاس بالقيمة العادلة إجبارياً من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام41؛

(ب) ~~الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛~~

(ج) ~~القروض والذمم المدينة؛~~

(د) ~~الأصول المالية المتاحة للبيع؛~~

(ه) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مع البيان بشكل منفصل (1) تلك المخصصة أنها كذلك عند الإعتراف الأولي، أو لاحقاً وفقاً للفقرة 152 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، و(2) الإلتزامات المالية التي تلبي متطلبات تعريف الإلتزامات المالية المحتفظ بها للتداول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، ~~أو (ب) تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29؛ و~~

(و) ~~الإلتزامات~~ الأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.

(ز) الإلتزامات المالية التي تقاس بالتكلفة المطفأة؛ و

(ح) الأصول المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، مع التوضيح بشكل منفصل (1) للأصول المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛ و(2). الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المخصصة على أنها كذلك عند الإعتراف الأولي وفقاً للفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

12. إذا خصصت المنشأة أصلاً مالياً (أو مجموعة من الأصول المالية) على أنه قد تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز والتي كان سيتم قياسها في حالات أخرى بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية أو التكلفة المطفأة ~~المنشأة قرضاً أو ذمة مدينة (أو مجموعة قروض أو ذمماً مدينة) بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز~~ فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) أقصى تعرض لمخاطر الإئتمان فيما يخص الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية (أنظر الفقرة 43 (أ)) ~~للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة)~~ في نهاية فترة إعداد التقارير.

(ب) مقدار تفادي مخاطر الإئتمان عن طريق أية مشتقات إئتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة للتعرض الأقصى لمخاطر الإئتمان (أنظر الفقرة 43(ب)).

(ج) مقدار التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة ~~للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة)~~ للأصل المالي (أو مجموعة الأصول المالية) الذي يُعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان للأصل المالي المحدد إما:

(1) على أنه مقدار التغير في القيمة العادلة الذي لا يُعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطر السوق؛ أو

(2) باستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر عدلاً مقدار التغير في القيمة العادلة الذي يُعزى للتغيرات في مخاطرة الإئتمان للأصل.
تشمل التغيرات في ظروف السوق التي تؤدي إلى نشوء مخاطر السوق التغيرات في سعر الفائدة (القياسية) أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبي أو مؤشر الأسعار الملحوظة.

(د) مقدار التغير في القيمة العادلة الذي حدث لأية مشتقات إئتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ أن تم تخصيص ~~القرض أو الذمة المالية~~ الأصل المالي.

13. إذا خصصت المنشأة إلتزاما مالياً بقيمته العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 46 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 وكان مطلوباً منها أن تعرض آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام المالي في صافي الأصول/ حقوق الملكية (أنظر الفقرة 108 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) ~~من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~ فإنها تفصح عما يلي:

(أ) مقدار التغير ~~خلال الفترة~~ وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يُعزى للتغيرات في مخاطرة الإئتمان لذلك الإلتزام (أنظر فقرات التطبيق 236-243 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 للحصول على إرشادات عن تحديد آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام) ~~الذي تم تحديده إما:~~

~~(1) كمقدار التغير في قيمته العادلة التي لا تُعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطر السوق (أنظر الملحق أ والفقرة تطبيق 4)؛ أو~~

~~(2) باستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر عدلاً مقدار التغير في قيمته العادلة الذي يُعزى للتغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام.~~

~~تشمل التغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق التغيرات في سعر الفائدة الأساسي أو سعر الأدوات المالية لمنشأة أخرى أو أسعار السلع أو مؤشر الأسعار، وبالنسبة للعقود التي تشمل خاصية الوحدات المرتبطة، تشمل التغيرات في ظروف السوق تلك التغيرات في أداء صندوق الإستثمار الداخلي أو الخارجي المتعلق بذلك.~~

(ب) الفرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المالي والمبلغ الذي سيُطلب من المنشأة تعاقدياً دفعه عند الاستحقاق لصاحب الإلتزام.

(ج) أي تحويلات للمكاسب أو الخسائر التراكمية بداخل نطاق صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب هذه التحويلات.

(د) إذا تم إلغاء الإعتراف بإلتزام خلال الفترة، المبلغ (إن وجد) المعروض في صافي الأصول/ حقوق الملكية الذي تحقق عند إلغاء الإعتراف.

13أ. إذا خصصت المنشأة إلتزاماً مالياً بما يعادل القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 46 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 وكان مطلوباً منها أن تعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة لهذا الإلتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في مخاطر الإئتمان للإلتزام) في الفائض أو العجز (أنظر الفقرتان 108 و109 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)، فإنها تفصح عما يلي:

(أ) مقدار التغيير، خلال الفترة وبصورة تراكمية، في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يُعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان المتلعقة بهذا الإلتزام (أنظر فقرات التطبيق 236–243 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 للحصول على إرشادات عن تحديد آثار التغيرات في خسائر الإئتمان المتعلقة بالإلتزام)؛ و

(ب) الفرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المالي والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقدياً أن تدفعه عند الاستحاق لحامل التعهد.

14. تفصح المنشأة أيضاً عما يلي:

(أ) وصفاً دقيقاً للأساليب المستخدمة للامتثال للمتطلبات الواردة في الفقرة 12 (ج) ~~والفقرة~~ و13 (أ) و13أ (أ) والفقرة 108(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، بما في ذلك شرحاً لسبب ملائمة الطريقة المستخدمة.

(ب) إذا كانت المنشأة تعتقد أن الإفصاح الذي قدمته إما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات للامتثال للمتطلبات في الفقرة 12(ج) أو الفقرة 13 (أ) أو الفقرة 13أ (أ) أو الفقرة 108(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لا يمثل بعدالة التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي الذي يُعزى للتغيرات في مخاطره الإئتمانية فإن أسباب التوصل لهذا الاستنتاج والعوامل التي تتأثر بها تكون جديرة بالاهتمام.

(ج) وصفاً دقيقاً للطريقة أو الطرق المستخدمة في تحديد ما إذا كان تقديم آثار التغيرات في الخسائر الإئتمانية للإلتزام في صافي الأصول/ حقوق الملكية سيؤدي إلى خلق عدم تطابق محاسبي في الفائض أو العجز أو زيادته (أنظر الفقرتان 108 و109 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). وإذا طُلب من المنشأة عرض آثار التغيرات في الخسائر الإئتمانية للإلتزام في الفائض أو العجز (أنظر الفقرة 109 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)، فيجب أن يشمل الإفصاح وصفاً دقيقاً للعلاقة الاقتصادية التي ورد وصفها في فقرة التطبيق 229 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

14أ. إذا خصصت المنشأة إستثمارات في أدوات حقوق الملكية بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية، وفقاً لما تسمح به الفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، فإنها تفصح عما يلي:

(أ) ماهية الإستثمارات 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 إستثمار من تلك الإستثمارات في نهاية فترة إعداد التقارير.
(د) التوزيعات المعترف بها خلال الفترة، مع التوضيح المنفصل للتوزيعات المتعلقة بالإستثمارات التي تم إلغاء الإعتراف بها خلال فترة إعداد التقارير وتلك المتعلقة بالإستثمارات 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.

14ب. إذا ألغت المنشأة الإعتراف بالإستثمارت 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 الإستثمارات.
(ب) القيمة العادلة للإستثمارات في تاريخ إلغاء الإعتراف.
(ج) الخسائر أو المكاسب التراكمية عند التصرف.

إعادة التصنيف

~~15. إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي (وفقاً للفقرات 60-63 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29) على أنه تم قياسه:~~
~~(أ) بمقدار التكلفة أو التكلفة المطفأة وليس بمقدار القيمة العادلة؛ أو~~
~~(ب) بمقدار القيمة العادلة وليس بمقدار التكلفة أو التكلفة المطفأة.~~
~~فإنها تفصح عن المبلغ الذي أعيد تصنيفه ضمن أو خارج كل فئة، وسبب إعادة التصنيف.~~

15أ. تفصح المنشأة عما إذا كانت في فترة إعداد التقارير الحالية أو السابقة، قد أعادت تصنيف أي أصول مالية وفقاً للفقرة 54 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. 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.

15ب. لكل فترة من فترات إعداد التقارير التالية لإعادة التصنيف وحتى إلغاء الإعتراف، 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 54 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام41 :
(أ) سعر الفائدة الفعلي المحدد في تاريخ إعادة التصنيف؛ و
(ب) إيرادات الفائدة المعترف بها.

15ج. 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 الإعتراف بها في الفائض أو العجز أو في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال فترة إعداد التقارير لو لم تتم إعادة تصنيف الأصول المالية.

16. ~~في حال قامت المنشأة بإعادة تصنيف أحد الأصول المالية خارج القيمة العادلة من خلال فئة الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 55 أو الفقرة 57 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 أو خارج فئة المتاح للبيع وفقاً للفقرة 58 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، فعليها الإفصاح عن:=~~

~~(أ) القيمة المعاد تصنيفها من وإلى كل فئة؛~~

~~(ب) القيم المسجلة والقيم العادلة لجميع الأصول المالية التي أعيد تصنيفها في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة، لكل فترة من فترات إعداد التقارير المالية حتى إلغاء الإعتراف؛~~

~~(ج) الحالة النادرة والحقائق والظروف التي تشير إلى ندرة الحالة، في حال أعيد تصنيف أحد الأصول المالية وفقاً للفقرة 55 من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29؛~~

~~(د) القيمة العادلة للربح أو الخسارة الناشئة عن الأصل المالي المعترف به في الفائض أو العجز أو في صافي الأصول/ حقوق الملكية في تلك الفترة لإعداد التقارير وفترة إعداد التقارير السابقة، بالنسبة لفترة إعداد التقارير التي تم فيها إعادة تصنيف الأصل المالي؛~~

~~(هـ) ربح أو خسارة القيمة العادلة التي يمكن الإعتراف بها في الفائض أو العجز أو صافي الأصول/حقوق الملكية في حال لم يتم إعادة تصنيف الأصل المالي بينما تم الإعتراف بالفائض والعجز والإيراد والمصروف المعترف به في الفائض أو العجز، لكل فترة من فترات إعداد التقارير التي تلي إعادة التصنيف (بما في ذلك فترة إعداد التقارير التي تم فيها إعادة تصنيف الأصل المالي) حتى إلغاء الإعتراف بالأصل المالي؛ و~~

~~(و) سعر الفائدة الفعلي والقيم المقدرة للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استردادها في تاريخ إعادة تصنيف الأصل المالي.~~

~~*إلغاء الإعتراف*~~

~~17. من الممكن أن تكون المنشأة قد نقلت الأصول المالية بطريقة بحيث لا يتأهل جزء من الأصول المالية أو جميعها لإلغاء الإعتراف (أنظر الفقرات 17=39 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29)، وعلى المنشأة الإفصاح لكل فئة من هذه الأصول المالية عما يلي:~~

~~(أ) طبيعة الأصول؛~~

(ب) ~~طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تبقى المنشأة معرضة لها؛~~

(ج) ~~المبالغ المسجلة للأصول وللإلتزامات المرتبطة بها عندما تستمر المنشأة في الإعتراف بكافة الأصول؛ و~~

(د) ~~الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصول الأصلية ومبلغ الأصول التي تستمر المنشأة في الإعتراف بها والمبلغ المسجل للإلتزامات المرتبطة بذلك عندما تستمر المنشأة في الإعتراف بالأصول إلى مدى علاقتها المستمرة.~~

مقاصة الأصول المالية والإلتزامات المالية

17أ. تكمل الإفصاحات المذكورة في الفقرات 17ب – 17هـ متطلبات الإفصاح الأخرى الخاصة بهذا المعيار وهي الإفصاحات المطلوبة لجميع الأدوات المالية المعترف بها والتي تمت مقاصتها وفقاً للفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. 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 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

17ب. تفصح المنشأة عن المعلومات التي تُمكّن 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 الإلتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق الفقرة 17أ.

17ج. لتلبية أهداف الفقرة 17ب، تفصح المنشأة، في نهاية فترة إعداد التقارير، عن المعلومات الكمية التالية بشكل منفصل بالنسبة للأصول المالية المعترف بها والإلتزامات المالية المعترف بها التي تقع ضمن نطاق الفقرة 17أ:

(أ) المبالغ الإجمالية لتلك الأصول المالية والإلتزامات المالية المعترف بها؛

(ب) المبالغ التي تمت مقاصتها وفقاً للمعيار الوارد في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 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 17ج(ب)، وتشمل:

(1) المبالغ المتعلقة بالأدوات المالية المعترف بها والتي لا تلبي بعض معايير المقاصة، أو جزء منها، الواردة في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28؛ و

(2) المبالغ المتعلقة بالضمانات المالية الرهنية (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 والإلتزامات المالية بشكل منفصل، ما لم تكن هناك صيغة عرض أخرى أكثر ملائمة.

17د. يقتصر إجمالي المبالغ المفصح عنها وفقاً للفقرة 17ج(د) بالنسبة لإحدى الأدوات على المبلغ الوارد في الفقرة 17ج(ج) بالنسبة لتلك الأداة.

17هـ. تُدرج المنشأة وصفاً في الإفصاحات عن حقوق المقاصة المرتبطة بالأصول المالية المعترف بها الخاصة بالمنشأة والإلتزامات المالية المعترف بها التي تخضع لترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات والتي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة 17ج(د)، بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق.

17و. إذا كان قد تم الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات 17ب – 17هـ في أكثر من إيضاح من الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، فعلى المنشأة أن تدرج إشارات مرجعية للربط بين تلك الإيضاحات.

الضمان الرهني

18. على المنشأة الإفصاح عما يلي:-

(أ) المبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان للإلتزامات أو الإلتزامات المحتملة، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تصنيفها وفقاً للفقرة 34(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 للفقرة ~~39 (أ) من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~؛ و

(ب) الأحكام والشروط المتعلقة بتعهدها.

...

حساب بدل خسائر الإئتمان

20. ~~عندما تنخفض قيمة الأصول بسبب خسائر الإئتمان وتسجل المنشأة الانخفاض في حساب منفصل (على سبيل المثال حساب مخصص يستخدم لتسجيل الانخفاضات الفردية أو حساب مشابه لتسجيل انخفاض جماعي للأصول) بدلاً من تخفيض المبلغ المسجل للأصل مباشرة فإن عليها الإفصاح عن مطابقة التغيرات في ذلك الحساب خلال الفترة لكل فئة من الأصول المالية.~~

20أ. لا تُخصم مبالغ تسجيل الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام41 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.

...

بيان الأداء المالي

بنود الإيراد أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر

24. 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 عن:

(1) الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مع البيان بشكل منفصل للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة أنها كذلك عند الإعتراف الأولي أو لاحقاً وفقاً للفقرة 152 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام41 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 41 (مثل الإلتزامات المالية التي تلبي متطلبات تعريف الإلتزامات المحتفظ بها للتداول الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). بالنسبة للإلتزامات المالية المخصصة 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؛ ~~المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29؛~~

(2) ~~الأصول المالية المتاحة للبيع، مع البيان بشكل منفصل مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية خلال الفترة والمبلغ الذي تم إعادة تصنيفه من صافي الأصول/حقوق الملكية وتم الإعتراف به في ربح أو خسارة الفترة؛~~

(3) ~~الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛~~

(4) ~~القروض والذمم المدينة؛ و~~

(5) الإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.

(6) الأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة؛ و

(7) الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام41؛ و

(8) الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، مع التوضيح بشكل منفصل مبلغ المكاسب أو الخسائر المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال الفترة والمبلغ المعاد تصنيفه عند إلغاء الإعتراف من صافي الأصول/ حقوق الملكية المتراكم إلى الفائض أو العجز عن الفترة.

(ب) إجمالي إيراد الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (التي تم احتسابها باستخدام أسلوب الفائدة الفعلي) للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة أو التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 (مع توضيح تلك المبالغ بشكل منفصل)؛ أو الإلتزامات المالية التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ ~~ليست مقدرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛~~

(ج) إيراد ومصروف الرسوم (بإستثناء المبالغ التي تدخل في تحديد سعر الفائدة الفعلي) الناتجة عن:

(1) الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و

(2) الإئتمان والأنشطة الإئتمانية الأخرى التي ينجم عنها الاحتفاظ بالأصول أو إستثمارها نيابة عن الأفراد والإئتمانات وخطط منافع التقاعد والمؤسسات الأخرى؛

~~(د) إيراد الفائدة المستحق من الأصول المالية التي انخفضت قيمتها المستحق وفقاً لفقرة التطبيق 126 من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29؛ و~~

~~(هـ) مبلغ أية خسارة في انخفاض القيمة لكل فئة أصل مالي.~~

24أ. تفصح المنشأة عن تحليل للمكاسب أو الخسائر، في بيان المركز المالي، الناتجة عن إلغاء الإعتراف بالأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة، مع التوضيح المنفصل للمكاسب والخسائر الناتجة عن إلغاء الإعتراف بتلك الأصول المالية. يشمل الإفصاح أسباب إلغاء الإعتراف بتلك الأصول المالية.

...

محاسبة التحوط

25أ. تطبق المنشأة متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 25ب – 28و بالنسبة لمخاطر التعرض التي تتحوط لها المنشأة والتي تختار فيما يتعلق بها تطبيق محاسبة التحوط. تقدم الإفصاحات بموجب محاسبة التحوط معلومات عما يلي:

(1) استراتيجية إدارة المخاطر في المنشأة وكيفية تطبيقها في إدارة المخاطر؛

(2) كيفية تأثير أعمال التحوط التي تقوم بها المنشأة على مبالغ وتوقيت وعدم التيقن فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية؛ و

(3) أثر تلك المحاسبة للتحوط على بيان المركز المالي للمنشأة، وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

25ب. 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.

25ج. عندما تتطلب الفقرات 26أ–28و 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.

25د. لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة 25أ، 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.

26. ~~على المنشأة الإفصاح عما يلي بشكل منفصل لكل نوع من التحوط المبين في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 (مثلاً، تحوطات القيمة العادلة وتحوطات التدفق النقدي وتحوطات صافي الإستثمارات في العمليات الأجنبية):~~

(أ) ~~وصف لكل نوع من التحوط؛~~

(ب) ~~وصف للأدوات المالية المحددة على أنها أدوات تحوط وقيمتها العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و~~

(ج) ~~طبيعة المخاطر التي يتم تحوطها.~~

استراتيجية إدارة المخاطر

26أ. 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.

26ب. لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 26أ، 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.

26ج. عندما تخصص المنشأة عنصر معين من عناصر المخاطر باعتباره بند تحوط (أنظر الفقرة 128 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) فإنها تقدم، إضافة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتان 26أ و26ب، 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 80% من التغيرات في القيمة العادلة للعنصر بأكمله).

مقدار وتوقيت وعدم التيقن المتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية

27. ~~بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي على المنشأة الإفصاح عما يلي:~~

(أ) ~~الفترات عندما يتوقع حدوث التدفقات النقدية وعندما يتوقع أن تؤثر على الفائض أو العجز؛~~

(ب) ~~وصف لأية معاملات متوقعة استخدمت محاسبة تحوط لها في السابق، ولكن لم يعد يتوقع حدوثها؛~~

(ج) ~~المبلغ الذي تم الإعتراف به في صافي الأصول/حقوق الملكية خلال الفترة؛~~

(د) ~~المبلغ الذي تم إعادة تصنيفه من صافي الأصول/حقوق الملكية إلى فائض أو عجز الفترة، مع بيان المبلغ الذي أدخل في كل بند رئيسي في بيان الأداء المالي؛ و~~

(هـ) ~~المبلغ الذي نقل من صافي الأصول/حقوق الملكية خلال الفترة وأدخل في التكلفة الأولية أو مبلغ مسجل آخر لأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي آخر كان امتلاكه أو تحمل تكلفته معاملة متوقعة محوطة محتملة إلى حد كبير.~~

27أ. ما لم يتم الإعفاء بموجب الفقرة 27ج، 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.

27ب. لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 27أ، تقدم المنشأة تفصيلاً وذلك للإفصاح عما يلي:

(أ) ملف مجمع لتوضيح التوقيت والمبلغ الاسمي 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.

27ج. 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 التطبيق 317(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) فإن المنشأة:
(أ) تُعفى من تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 27أ و27ب.
(ب) وتفصح عن:
(1) معلومات عن ماهية استراتيجية إدارة المخاطر النهائية فيما يتعلق بتلك العلاقات التحوطية؛
(2) وصف لكيفية تطبيق المنشأة لاستراتيجيتها في إدارة المخاطر من خلال استخدام محاسبة التحوط وتخصيص العلاقات التحوطية الخاصة المذكورة؛ و
(3) مؤشر على مدى تكرار توقف ومن ثم بدء العلاقات التحوطية كجزء من العملية التي تقوم بها المنشأة فيما يتعلق بتلك العلاقات التحوطية.

27د. تفصح المنشأة من خلال فئة المخاطر عن وصف لمصادر عدم فعالية التحوط التي من المتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال فترة التحوط.

27هـ. 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.

27و. 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

28. ~~على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عما يلي:~~
~~(أ) تحوطات القيمة العادلة المكاسب أو الخسائر:~~
~~(1) في أداة التحوط؛ و~~
~~(2) في البند المحوط الذي ينسب للمخاطرة المحوطة.~~
~~(ب) عدم الفاعلية المعترف بها في الفائض أو العجز التي تنجم من تحوطات التدفق النقدي؛ و~~
~~(ج) عدم الفاعلية المعترف بها في الفائض أو العجز التي تنجم من تحوطات صافي الإستثمارات في العمليات الأجنبية.~~

28أ. 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 الإستثمار في العمليات الأجنبية):

(أ) المبلغ المسجل لأدوات التحوط (الأصول المالية بشكل منفصل عن الإلتزامات المالية)؛

(ب) عنصر السطر في بيان المركز المالي الذي يشمل أداة التحوط؛

(ج) التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط المستخدمة باعتبارها أساس الإعتراف بعدم فعالية التحوط عن الفترة؛

(د) المبالغ الاسمية (بما في ذلك الكميات مثل الطن أو المتر المكعب) لأدوات التحوط.

28ب. 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:

(1) المبلغ المسجل للبند المتحوط له المعترف به في بيان المركز المالي (مع عرض الأصول بشكل منفصل عن الإلتزامات)؛

(2) 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 الإلتزامات)؛

(3) عنصر السطر في بيان المركز المالي الذي يشمل البند المتحوط له؛

(4) التغير في قيمة البند المتحوط له المستخدم كأساس لعدم فعالية التحوط المعترف بها عن الفترة؛

(5) 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 139 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

(ب) بالنسبة للتحوط للتدفقات النقدية والتحوط لصافي الإستثمار في العمليات الأجنبية:

(1) التغير في قيمة البند المتحوط له المستخدمة كأساس للإعتراف بعدم فعالية التحوط عن الفترة (التحوط للتدفقات النقدية، التغير في القيمة المستخدمة لتحديد عدم فعالية التحوط المعترف بها وفقاً للفقرة 140(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)؛

(2) الأرصدة في احتياطي التدفقات النقدية واحتياطي تحويل العملات الأجنبية بالنسبة

للتحوطات المستمرة التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرتين 140 و142(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛ و

(3) الأرصدة المتبقية في احتياطي التحوط للتدفقات النقدية واحتياطي تحويل العملات الأجنبية من أي علاقات تحوطية والتي لم تعد تطبق بشأنها محاسبة التحوط.

28ج. تفصح المنشأة، على هيئة جدول، عن المبالغ التالية بشكل منفصل باستخدام فئة المخاطر بالنسبة لأنواع التحوط وفقاً لما يلي:

(أ) بالنسبة لتحوطات القيمة العادلة:

(1) عدم فعالية التحوط – بمعنى الفرق بين مكاسب التحوط وخسائر التحوط المتلعقة 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 106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)؛ و

(2) عنصر السطر في بيان الأداء المالي الذي يشمل عدم فعالية التحوط المعترف بها.

(ب) بالنسبة لتحوطات التدفقات النقدية والتحوط لصافي الإستثمار في عملية أجنبية:

(1) مكاسب وخسائر التحوط عن فترة إعداد التقارير التي تم الإعتراف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛

(2) عدم فعالية التحوط المعترف بها في الفائض أو العجز ؛

(3) عنصر السطر في بيان الأداء المالي الذي يشمل عدم فعالية التحوط المعترف بها؛

(4) المبلغ المعاد تصنيفه من احتياطي التحوط للتدفقات النقدية أو احتياطي تحويل العملات الأجنبية إلى الفائض أو العجز باعتباره تعديل في إعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1) (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)؛

(5) عنصر السطر في بيان المركز المالي الذي يشمل تعديل إعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1)؛ و

(6) بالنسبة للتحوط لصافي المراكز، مكاسب أو خسائر التحوط المعترف بها في سطر منفصل في بيان الأداء المالي (أنظر الفقرة 149 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

28د. عندما لا يعبر حجم العلاقات التحوطية التي يطبق عليها الإعفاء المذكور في الفقرة 27ج 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.

28هـ. تقدم المنشأة مطابقة لكل مكون من مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية وتحليلاً لصافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1، بحيث تؤدي المطابقة والتحليل معاً إلى:

(أ) التمييز، على أقل تقدير، بين المبالغ المتعلقة بالإفصاحات الواردة في الفقرة 28ج (ب)(1) و(ب)(4) والمبالغ التي تمت محاسبتها وفقاً للفقرة 140(د)(1) و(3) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛

(ب) التمييز بين المبالغ المتلعقة 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 144 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛ و

(ج) التمميز 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 145 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

28و. تفصح المنشأة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 28هـ 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

28ز. 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

152 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، تفصح المنشأة عن المطابقة بين كل مبلغ من المبالغ الاسمية 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 152 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛ 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 155 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 والمبالغ الاسمية أو أصل المبالغ المتعلقة بذلك (بإستثناء الحالات التي يتم فيها تقديم معلومات مقارنة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1، حيث لا تكون المنشأة بحاجة للاستمرار في تقديم ذلك الإفصاح في الفترات اللاحقة).

...

34. إذا كان سوق الأداة المالية ليس نشطاً، تحدد المنشأة قيمتها العادلة باستخدام تقنية تقييم (أنظر فقرات التطبيق 149-154 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~تطبيق 106- تطبيق 112 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~)، وبرغم ذلك فإن أفضل دليل على القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي هو سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل الذي قدم أو تم استلامه)، إلا إذا تم تلبية الشروط المبينة في فقرة التطبيق 151 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~فقرة التطبيق 108 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ ويتبع ذلك أنه يمكن أن يوجد فرق بين القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي والمبلغ الذي سيحدد في ذلك التاريخ باستخدام تقنية 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 الاعتبار عند تحديد سعر (أنظر فقرة التطبيق 117(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~فقرة التطبيق 109 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~)؛ و

(ب) إجمالي الفرق الذي سيتم الإعتراف به في الفائض أو العجز في بداية ونهاية الفترة ومطابقة للتغييرات في رصيد هذا الفرق.

35. لا تُطلب الإفصاحات عن القيمة العادلة:

(أ) عندما يكون المبلغ المسجل هو عبارة عن تقريب معقول للقيمة العادلة، على سبيل المثال للأدوات المالية مثل الذمم المدينة والدائنة التجارية قصيرة الأجل؛

(ب) ~~لإستثمار في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن في سوق نشط، أو مشتقات مرتبطة بأدوات حقوق الملكية هذه التي تم قياسها بالتكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية؛ أو~~

(ج) لعقد يحتوي على خاصية مشاركة اختيارية إذا كانت القيمة العادلة لهذه الخاصية لا يمكن قياسها بشكل موثوق.

36. في ~~الحالات~~ الحالة المبينة في الفقرة 35 ~~(ب) و~~(ج) على المنشأة الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ أحكامهم الخاصة بهم بشأن مدى الفروقات الممكنة بين المبلغ المسجل لهذه العقود ~~الأصول المالية أو الإلتزامات المالية~~ وقيمتها العادلة، بما في ذلك:

(أ) حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به؛

(ب) وصف للأدوات المالية ومبلغها المسجل وإيضاح أسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق؛

(ج) معلومات حول سوق الأدوات؛

(د) معلومات حول ما إذا كانت المنشأة تنوي التصرف بالأدوات المالية وكيفية ذلك؛ و

(هـ) إذا تم إلغاء الإعتراف بالأدوات المالية التي لم يمكن في السابق قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق، يجب الإعتراف بهذه الحقيقة، ومبلغها المسجل في وقت إلغاء الإعتراف ومبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به.

القروض الميسرة

37. تمنح المنشآت 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 المؤهلين لدخول الجامعات أو الكليات وقروض الإسكان المنوحة للعائلات ذات الدخل المتدني. بالنسبة للقروض الممنوحة بشروط ميسرة والتي تم قياسها بالتكلفة المطفأة وفقاً للفقرة 40 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) مطابقة بين القيم المسجلة الافتتاحية والختامية للقروض بما فيها:

(1) القيمة الاسمية للقروض الجديدة الممنوحة خلال الفترة؛

(2) تعديل القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي؛

(3) القروض المسددة خلال الفترة؛ و

(4) خسائر انخفاض القيمة المعترف بها؛ و

(5) أي زيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناجم عن مرور الوقت؛ و

(6) التغييرات الأخرى.

(ب) القيمة الاسمية للقروض في نهاية الفترة.

(ج) غايات وشروط الأنواع المختلفة من القروض؛ بما في ذلك طبيعة التيسير؛

(د) افتراضات التقييم.

37أ. بالنسبة للقروض الميسرة التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للفقرة 41 أو الفقرة 43 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) مطابقة بين المبالغ المسجلة الافتتاحية والختامية للقروض، بما في ذلك:

(1) القيمة الاسمية للقروض الجديدة التي منحت خلال الفترة؛

(2) تعديل القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي؛

(3) القروض المسددة خلال الفترة؛

(4) تعديل القيمة العادلة خلال الفترة (بشكل منفصل عن الإعتراف الأولي)؛ و

(5) التغيرات الأخرى.

(ب) القيمة الاسمية 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 عن الأدوات المالية

...

39أ. 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 الكمية

41. لكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية، تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطر في نهاية فترة إعداد التقرير، ويجب أن يكون هذا الإفصاح بناءً على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 "*الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة*")، على سبيل الجهة الإدارية أو المدير التنفيذي.

(ب) الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات 43–49 إلى المدى الذي لم يرد وفقاً للبند (أ)، ~~ما لم تكن المخاطر غير هامة مادياً (أنظر الفقرات 45– 47 من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 1 للإطلاع على مناقشة حول المادية)~~.

(ج) حالات تركيز المخاطر إذا لم تكن ظاهرة من خلال لإفصاحات التي تمت وفقاً للبند (أ) والبند (ب).

...

المخاطر الإئتمانية

النطاق والأهداف

42أ. تطبق المنشأة متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 42و-42ن على الأدوات المالية التي تُطبق عليها متطلبات الإنخفاض الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، ومع ذلك:

(أ) بالنسبة للمستحقات التي تنتج عن المعاملات التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 والمعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 ومستحقات الإيجار، تطبق الفقرة 42ي(أ) على تلك المستحقات أو المستحقات الإيجارية والتي يتم بشأنها الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وفقاً للفقرة 87 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، وذلك إذا تم تعديل هذه الأصول المالية في حين تجاوز تاريخ استحقاقها أكثر من 30 يومًا؛ و

(ب) لا تطبق الفقرة 42ك (ب) على مستحقات الإيجار.

42ب. الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية وفقاً للفقرات 42و-42ن ستُمكّن 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 بالإعتراف 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 والإلتزامات بتوسيع الإئتمان) بما في ذلك التركزات الهامة للمخاطر الإئتمانية.

42ج. لا تحتاج المنشأة لإدراج معلومات مزدوجة عرضت بالفعل في مكان آخر، شريطة أن تدمج المعلومات من خلال إرشارات 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.

42د. لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة 42ب، 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 الملعومات الكمية المفصح عنها.

42هـ. إذا كانت الإفصاحات المقدمة بموجب الفقرات 42و-42ن غير كافية لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة 42ب، تفصح المنشأة عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك الأهداف.

ممارسات إدارة المخاطر الإئتمانية

42و. توضح المنشأة ممارسات إدارة المخاطر الإئتمانية الخاصة بها وكيفية ارتباطها بالإعتراف 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 لإذا ما كانت المخاطر الإئتمانية للأدوات المالية قد تزايدت بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي، بما في ذلك إذا كانت الحالات التالية قد حدثت وكيفية حدوثها:

(1) تم اعتبار أن للأدوات المالية مخاطر إئتمانية منخفضة وفقاً للفقرة 82 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، بما في ذلك فئات الأدوات المالية التي تنطبق عليها؛ و

(2) تم دحض الافتراض الوارد في الفقرة 83 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، بوجود زيادات كبيرة في مخاطر الإئتمان منذ الإعتراف الأولي في حال تأخرت الأصول المالية لأكثر من 30 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 84 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لتعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، بما في ذلك كيفية قيام المنشأة بما يلي:

(1) 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 77 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛ و

(2) رصد مدى إعادة قياس بدل الخسارة لاحقاً في الأصول المالية التي تستوفي المعيار

الوارد في الفقرة (1) بمبلغ يساوي الخسارة الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وفقاً للفقرة 75 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

42ز. توضح المنشأة المدخلات والافتراضات وتقنيات التقدير المستخدمة لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 73–93 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ولهذا الغرض تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) أساس المدخلات والافتراضات وتقنيات التقدير المستخدمة في:

(1) قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً ولكامل العمر الإئتماني؛

(2) تحديد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية للأدوات المالية قد زادت بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي؛ و

(3) تحديد ما إذا كان الأصل المالي هو أصل مالي منخفض 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

42ح. 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:

(1) لأدوات المالية التي زادت بالنسبة لها مخاطر الإئتمان بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي ولكنها ليست أصول مالية منخفضة إئتمانياً؛

(2) الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً في تاريخ التقرير (ولكن ليست أصول مالية مخفضة إئتمانياً تم شراؤها أو إنشاؤها)؛ و

(3) المستحقات التي نتجت عن المعاملات التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 أو المعاملات غير التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 أو مستحقات الإيجار التي تم من أجلها قياس بدلات خسارة وفقاً للفقرة 87 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

(4) بالنسبة الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً التي تم شراؤها أو إنشاؤها، إضافة للمطابقة،

تفصح المنشأة عن إجمالي مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة غير المخصومة عند الإعتراف الأولي بالأصول المالية التي تم الإعتراف بها أولياً خلال فترة إعداد التقارير.

42ط. لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم التغيرات في بدل الخسارة المفصح عنه وفقاً للفقرة 42ح، 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 24ح (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 الإعتراف بتلك الأصول المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛

(ج) التغيرات الناتجة عن الأدوات المالية التي تم إلغاء الإعتراف 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.

42ي. لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة وتأثير التعديلات على التدفقات النقدية التعاقدية فيما يخص الأصول المالية التي لم ينتج عنها إلغاء الإعتراف 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 الإعتراف 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.

42ك. 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 28).

(ب) وصف سردي للضمان المحتفظ به وغير ذلك من التعزيزات الإئتمانية، بما في ذلك:

(1) وصف لطبيعة وجودة الضمان المحتفظ به؛

(2) 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

(3) معلومات عن الأدوات المالية التي لم تعترف المنشأة فيما يخصها ببدل خسارة نتيجة للضمان الرهني.

(ج) المعلومات الكمية عن الضمان الرهني 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.

42ل. 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

42م. 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 بالإلتزام 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:

(1) الأدوات المالية التي زادت فيما يتعلق بها المخاطر الإئتمانية بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي ولكنها ليست أصول مالية تم خفضها إئتمانياً؛

(2) الأصول المالية المخفضة إئتمانياً في تاريخ إعداد التقارير (ولكن التي لم يتم شراؤها أو إنشاؤها باعتبارها مخفضة إئتمانياً)؛ و

(3) المستحقات التي تنتج من المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 أو المعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 أو مستحقات الإيجار التي يتم بشأنها قياس بدلات الخسارة وفقاً للفقرة 87 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

(ج) الأصول المالية المخفضة إئتمانياً التي تم شراؤها أو إنشاؤها.

42ن. بالنسبة للمستحقات التي تنتج من المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 أو المعاملات غير التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 أو المستحقات الإيجارية التي تطبق المنشأة بشأنها الفقرة 87 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، قد تعتمد المعلومات التي قدمت وفقاً للفقرة 42م على مصفوفة مخصصات (أنظر فقرة التطبيق 199 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

...

43. 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 41، 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 رهنية محتفظ بها أو أي تعزيزات إئتمانية (مثل ترتيبات المعاوضة التي لا تصلح لإجراء المقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28)؛ هذا الإفصاح ليس مطلوباً بالنسبة للأدوات المالية التي تمثل مبالغها المسجلة بأفضل صورة الدرجة القصوى من التعرض لمخاطر الإئتمان؛

(ب) ~~فيما يتعلق بالمبالغ المفصح عنها في الفقرة (أ)،~~ وصف للضمانات الرهنية المحتفظ بها على هيئة أوراق مالية والتعزيزات الإئتمانية الأخرى، وآثارها المالية (مثل القياس الكمي لمدى تفادي الضمانات الرهنية 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) ~~معلومات حول نوعية الإئتمان للأصول المالية التي لم تنقضي فترة استحقاقها ولم تنخفض قيمتها؛ و~~

(د) ~~المبلغ المسجل للأصول المالية التي خلافاً لذلك ستنقضي فترة استحقاقها أو تنخفض قيمتها، والتي أعيد التفاوض بشأن شروطها.~~

~~الأصول المالية التي انقضى استحقاقها أو انخفضت قيمتها~~

44. ~~تفصح المنشأة عما يلي حسب فئة الأصل المالي:~~

~~(أ) تحليل لعمر الأصول المالية التي انقضى تاريخ استحقاقها في نهاية فترة إعداد التقارير ولكن لم تنخفض قيمتها؛~~

~~(ب) تحليل للأصول المالية التي حددت فردياً أنها انخفضت قيمتها كما في فترة تقديم التقرير، بما في ذلك العوامل التي أخذتها المنشأة في الاعتبار عند تحديد أنها انخفضت قيمتها؛ و~~

~~(ج) وصف للضمانات الرهنية التي تحتفظ بها المنشأة كضمان والتعزيزات الإئتمانية الأخرى بالنسبة للمبالغ التي تم الإفصاح عنها في (أ) و (ب)، وإذا لم يكن ذلك عملياً، يتم الإفصاح عن تقدير لقيمتها العادلة.~~

الضمانات الرهنية والتعزيزات الإئتمانية الأخرى

45. عندما تحصل المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال فترة الحصول على ملكية الضمانات الرهنية التي تحتفظ بها كضمان أو اللجوء إلى التعزيزات الإئتمانية الأخرى (على سبيل المثال الضمانات)، وكانت هذه الأصول تلبي مقاييس الإعتراف في المعايير الأخرى، تفصح المنشأة بالنسبة للأصول المحتفظ بها في تاريخ التقرير:

(أ) طبيعة الأصول ~~التي تم الحصول عليها~~ ومبلغها المسجل؛ و

(ب) عندما لا تكون الأصول قابلة للتحويل بسهولة للنقد، تفصح عن سياساتها الخاصة بالتصرف بهذه الأصول أو باستخدامها في عملياتها.

...

نقل الأصول المالية

49أ. تكمل متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 49ب–49ح المتعلقة بنقل الأصول المالية متطلبات الإفصاح الأخرى لهذا المعيار. تعرض المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات 49ب–49ح في إيضاح واحد في بياناتها المالية. تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة بالنسبة لجميع الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الإعتراف 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 إلتزام تعاقدي لدفع التدفقات النقدية لمتلقي واحد أو أكثر في ترتيب ما.

49ب. تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من:

(أ) فهم العلاقة بين الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الإعتراف بها بالكامل وما يتعلق بها من إلتزامات؛ و

(ب) تقييم طبيعة العلاقة المستمرة والمخاطر المتعلقة بها فيما يخص الأصول التي تم إلغاء الإعتراف بها.

49ج. لأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 49هـ–49ح، 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 49هـ–49ح، 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 إلتزام تعاقدي لدفع التدفقات النقدية لمنشأة واحدة أو أكثر وتلبية الشروط الواردة في الفقرات 16(أ)-(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الإعتراف بها بالكامل

49د. قد يكون لدى المنشأة أصول مالية منقولة بطريقة تؤدي إلى عدم صلاحية إلغاء الإعتراف بجميع الأصول المالية المنقولة أو جزء منها. ولتلبية الأهداف الموضحة في الفقرة 49ب(أ)، تفصح المنشأة عما يلي في كل تاريخ من تواريخ التقرير بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الإعتراف 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 إلتزامات، بما في ذلك القيود الناتجة عن النقل عند استخدام المنشأة المعدة للتقارير للأصول المنقولة.

(د) عندما يكون الطرف المقابل (أو الأطراف المقابلة) للإلتزامات ذات العلاقة له/ لهم حق الرجوع فقط للأصول المنقولة، تفصح المنشأة عن جدول زمني يوضح القيمة العادلة للأصول المنقولة، والقيمة العادلة للإلتزامات المتلعقة بها والموقف الصافي (الفرق بين القيمة العادلة للأصول المالية وما يتعلق بها من إلتزامات).

(هـ) عندما تستمر المنشأة في الإعتراف بجميع الأصول المالية، فإنها تفصح عن المبالغ المسجلة للأصول المنقولة وما يتعلق بها من إلتزامات.

(و) عندما تستمر المنشأة في الإعتراف بالأصول في حدود العلاقة المستمرة (أنظر الفقرة 17(ج)(2) والفقرة 27 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)، تفصح المنشأة عن إجمالي المبالغ المسجلة للأصول الأصلية قبل النقل، وعن مبالغ تسجيل الأصول التي تستمر المنشأة في الإعتراف بها، والمبالغ المسجلة لما يتعلق بها من إلتزامات.

الأصول المالية المنقولة التي تم إلغاء الإعتراف بها بالكامل

49هـ. لتلبية المتطلبات الموضحة في الفقرة 49ب(ب)، عندما تلغي المنشأة الإعتراف بالأصول المالية المنقولة بالكامل (أنظر الفقرة 17(أ) و17(ج)(1) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) 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 والإلتزامات التي تم الإعتراف بها في بيان المركز المالي للمنشأة وتعرض العلاقة المستمرة للمنشأة بالأصول التي تم إلغاء الإعتراف بها، وعناصر السطر التي تم فيها الإعتراف بالمبالغ المسجلة لتلك الأصول والإلتزامات.

(ب) القيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي تمثل العلاقة المستمرة للمنشأة بالأصول التي تم إلغاء الإعتراف بها.

(ج) المبلغ الذي يمثل بأفضل صورة أقصى درجة من تعرض المنشأة للخسائر الناجمة عن علاقتها المستمرة بالأصول المالية التي تم إلغاء الإعتراف 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 الإعتراف 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 الإعتراف 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).

49و. قد تجمع المنشأة المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 49هـ فيما يتعلق بأصل معين إذا كان لدى المنشأة أكثر من نوع من العلاقات المستمرة بالأصول المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها، وتدرجها في التقارير تحت نوع العلاقة المستمرة.

49ز. علاوة على ذلك، تفصح المنشأة بالنسبة لكل نوع من أنواع العلاقات المستمرة عما يلي:

(أ) المكسب أو الخسارة التي تم الإعتراف 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 الإعتراف بها (مثل تغيرات القيمة العادلة في الأدوات المشتقة).

(ج) إذا كان إجمالي مبلغ العوائد من أعمال النقل (الذي يصلح لإلغاء الإعتراف) 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):

(1) موعد حدوث أكبر أعمال النقل بداخل فترة إعداد التقارير (على سبيل المثال، الأيام الخمسة الأخيرة قبل نهاية فترة إعداد التقارير)

(2) المبلغ (على سبيل المثال، المكاسب والخسائر ذات العلاقة) الذي تم الإعتراف به جراء أعمال النقل في هذا الجزء من فترة إعداد التقارير، و

(3) المبلغ الإجمالي للعوائد من أعمال النقل في ذلك الجزء من فترة إعداد التقارير.

(4) تقدم المنشأة تلك المعلومات عن كل فترة يتم فيها عرض بيان صافي الأصول/ حقوق الملكية.

معلومات تكميلية

49هـ. تفصح المنشأة عن أي معلومات إضافية تراها ضرورية لتلبية أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة 49ب.

التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41

49ط. في فترة إعداد التقارير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، تفصح المنشأة عن المعلومات التالية بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزمات المالية كما في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) فئة الإعتراف الأصلية والمبلغ المسجل المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 أو وفقاً لإصدار سابق من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 (إذا كان المنهج الذي اختارته المنشأة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 يشمل أكثر من تاريخ للتطبيق الأولي للمتطلبات المختلفة)؛

(ب) فئة القياس الجديدة والمبلغ المسجل المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛

(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 41 وبين ما تختار المنشأة إعادة تصنيفه في تاريخ التطبيق الأولي.

49ي. في فترة إعداد التقارير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، تفصح المنشأة عن المعلومات النوعية التي تمكن المستخدمين من فهم ما يلي:

(أ) كيفية تطبيق المنشأة لمتطلبات التصنيف الورادة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على الأصول المالية التي تغير تصنيفها نتيجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

(ب) أسباب أي تخصيص أو إلغاء تخصيص للأصول المالية أو الإلتزامات المالية وفقاً للقياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في تاريخ التطبيق الأولي.

49ك. في فترة إعداد التقارير التي تطبق فيها المنشأة للمرة الأولى متطلبات التصنيف والقياس الخاصة بالأصول المالية والواردة في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 41 (بمعنى عندما تنتقل المنشأة من تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 إلى تطبيق المعيار 41 بالنسبة للأصول المالية)، فإن المنشأة تعرض الإفصاحات الموضحة في الفقرات 49ل–49س لهذا المعيار بموجب متلطبات الفقرة 173 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

49ل. وفقاً لمتطلبات الفقرة 49ك، تفصح المنشأة عن التغيرات في تصنيف الأصول المالية والإلتزامات المالية كما في تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، مع توضيح ما يلي بشكل منفصل:

(أ) التغيرات في المبالغ المسجلة على أساس فئات قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 (بمعنى أنها غير ناتجة عن التغير في سمة القياس عند الانتقال لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)؛ و

(ب) التغيرات في المبالغ المسجلة الناتجة عن التغيير في سمة القياس عند الانتقال لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

(ج) 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 41.

49م. وفقاً لمتطلبات الفقرة 49ك، تفصح المنشأة عن الأصول والإلتزامات 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 41، تفصح المنشأة عن:

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(ب) مكاسب وخسائر القيمة العادلة التي كان سيتم الإعتراف بها في الفائض أو العجز أو في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال فترة إعداد التقارير لو لم تتم إعادة تصنيف الأصول المالية أو الإلتزامات 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 41.

49ن. عندما تتطلب الفقرة 49ك، تفصح المنشأة عن المعلومات التالية فيما يخص الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تمت إعادة تصنيفها خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز نتيجة للانتقال إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41:

(أ) سعر الفائدة الفعلي المحدد في تاريخ التطبيق الأولي؛ و

(ب) إيراد أو مصروف الفائدة المعترف بهما.

(ج) إذا تعاملت المنشأة مع القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي باعتبارها إجمالي المبلغ المسجل الجديد في نهاية الإعتراف الأولي (أنظر الفقرة 168 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)، يتم تقديم الإفصاحات الواردة في هذه الفقرة لكل فترة إعداد تقارير حتى إلغاء الإعتراف. 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 41.

49س. عندما تعرض المنشأة الإفصاحات الموضحة في الفقرات 49ك–49ن، فإن تلك الإفصاحات، والإفصاحات في الفقرة 29 من هذا المعيار، يجب أن تسمح بالمطابقة بين:

(أ) فئات القياس المعروضة وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 29 و41؛ و

(ب) فئة الأداة المالية؛

كما في تاريخ التطبيق الأولي.

49ع. في تاريخ التطبيق الأولي للفقرات 73–93 من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 41، يُطلب من المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تسمح بمطابقة بدلات الإنخفاض النهائية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 والمخصصات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 المتلعقة بالبدلات الافتتاحية للخسارة التي يتم تحديدها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. بالنسبة للأصول المالية، يقدم هذا الإفصاح وفقاً لفئات قياس الأصول المالية ذات العلاقة وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 29 و41، وتوضح بصورة منفصلة أثر التغيرات في فئة القياس الخاصة ببدل الخسارة في ذلك التاريخ.

49ف. في فترة إعداد التقارير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، 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 69–72 و73–93 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) الواردة في:

(أ) معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 عن الفترات السابقة؛ و

(ب) معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 عن الفترة الحالية.

49ص. وفقاً للفقرة 161 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، وإذا كان ذلك غير عملي، (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3) في تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 يمكن للمنشأة أن تقييم عنصر معدل للقيمة الزمنية للنقود وفقاً لفقرات التطبيق 68–70 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 اعتماداً على الحقائق والظروف التي وجدت عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي، تُقيم المنشأة خصائص التدفقات المالية التعاقدية للأصل المالي وفقاً للحقائق والظروف التي كانت قائمة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي دون النظر للمتطلبات المتلعقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود في فقرات التطبيق 68–70 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وتفصح المنشأة عن المبالغ المسجلة في تاريخ التقرير المتلعقة بالأصول المالية التي تم تقييم خصائص تدفقاتها النقدية التعاقدية اعتماداً على الحقائق والظروف التي كانت قائمة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي دون النظر في المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الوارد في فقرات التطبيق 68–70 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 وحتى إلغاء الإعتراف بتلك الأصول المالية.

49ق. وفقاً للفقرة 162 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، إذا كان من غير العملي أن تقيم للمنشأة (وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3) في تاريخ الإعتراف الأولي ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة الدفع المسبق غير هامة وفقاً لفقرة التطبيق 74(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 بناءً على الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الإعتراف الأولي بالأصل المالي، تقيم المنشأة خصائص التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المالي بناءً على الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الإعتراف الأولي بالأصل المالي دون النظر في الاستثناء الخاص بمميزات الدفع المسبق الوارد في فقرة التطبيق74(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. 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 الإعتراف الأولي بالأصل المالي دون النظر في الاستثناء الخاص بمميزات الدفع المسبق الوارد في فقرة التطبيق74(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 حتى يتم إلغاء الإعتراف بتلك الأصول المالية.

...

تاريخ النفاذ والانتقال

...

52و. عُدلت الفقرات 2 و3 و4 و5 و8 و11 و12 و13 و14 و18 و24 و34 و35 و36 و37 و41 و43 و45 وفقرات التطبيق 5 و9 و10 و24 و29، وأُلغيت الفقرات 16 و17 و20 و26 و27 و28 و44 وأضيفت عدة فقرات وعناوين 5أ و13أ و14أ و14ب و15أ و15ب و15ج و17أ و17ب و17ج و17د و17هـ و17و و20أ و24أ و25ب و25ج و25د و26أ و26ب و26ج و27أ و27ب و27ج و27د و27هـ و27و و28أ و28ب و28ج و28د و28هـ و28و

و28ز و37أ و39أ و42أ و42ب و42ج و42د و42هـ و42و و42ز و42ح و42ط و42ي و42ك و42ل و42م و42ن و49أ و49ب و49ج و49د و49هـ و49و و49ز و49ح و49ط و49ي و49ك و49ل و49م و49ن و49س و49ع و49ف و49ص و49ق و52ج و52د وفقرات التطبيق 8أ و8ب و8ج و8د و8هـ و8و و8ز و8ح و8ط و8ي و31 و32 و32أ و33 و34 و35 و36 و37 و38 و39 و40 و41 و42 و43 و44 و45 و46 و47 و48 و49 و50 و51 و52 و53 و54 و55 وذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 الصادر في أغسطس 2018. **تطبق المنشأة تلك التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة التعديلات على الفترات التي تبدأ قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.**

...

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 30

...

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرة 9)

تطبيق1. تتطلب الفقرة 9 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 9 تحددها المنشأة، ولذلك فهي متميزة عن فئات الأدوات المالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~ (الذي يحدد كيفية قياس الأدوات المالية وأين يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة).

...

~~**أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي**~~

~~الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (الفقرتان 13 و14)~~

~~تطبيق4. إذا قامت المنشأة بتحديد إلتزام مالي بقيمته العادلة من خلال الفائض أو العجز فإن الفقرة 13(أ) تتطلب منها الإفصاح عن مبلغ التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يُعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان للإلتزام، وتسمح الفقرة 13(أ) للمنشأة تحديد هذا المبلغ على أنه مبلغ التغير في القيمة العادلة للإلتزام الذي لا يُعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطر السوق، وإذا كانت التغيرات الوحيدة ذات العلاقة في ظروف السوق لإلتزام ما هي التغيرات في سعر فائدة (أساسي) تمت ملاحظته فإنه يمكن تقدير هذا المبلغ وفقاً لما يلي:~~

~~(أ) أولاً، تقوم المنشأة بحساب معدل العائد الداخلي للإلتزام في بداية الفترة باستخدام سعر السوق الذي تمت ملاحظته للإلتزام والتدفقات النقدية التعاقدية للإلتزام في بداية الفترة، وتخصم من معدل العائد هذا سعر فائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في بداية الفترة للوصول إلى مكون خاص بالإدارة لمعدل العائد الداخلي.~~

(ب) بعد ذلك تقوم المنشأة بحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالإلتزام باستخدام التدفقات النقدية التعاقدية للإلتزام في نهاية الفترة وسعر خصم مساوٍ لمجموع (1) سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في نهاية الفترة (2) المكون الخاص بالأداة لمعدل العائد الداخلي كما هو محدد في البند (أ).

(ج) الفرق بين سعر السوق الملحوظ للإلتزام في نهاية الفترة والمبلغ المحدد في البند(ب) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا يُعزى للتغيرات في سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته، وهذا هو المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه.

يفترض هذا المثال أن التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل بخلاف التغيرات في مخاطر الإئتمان للأداة أو التغيرات في أسعار الفائدة، ليست هامة، وإذا كانت الأداة في المثال تحتوي على مشتقة مدمجة فإنه يتم استثناء التغير في القيمة العادلة للمشتقة المدمجة عند تحديد المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه وفقاً للفقرة 13(أ).

الإفصاحات الأخرى–السياسات المحاسبية (الفقرة 25)

تطبيق5. تتطلب الفقرة 25 الإفصاح عن أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة المناسبة لفهم البيانات المالية، وبالنسبة للبيانات المالية من الممكن أن يشمل هذا الإفصاح ما يلي:

(أ) بالنسبة للأصول المالية أو للإلتزامات المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز:

(1) طبيعة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي حددتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛

(2) مقاييس هذا التخصيص للأصول المالية أو للإلتزامات المالية عند الإعتراف الأولي؛ و

(3) كيفية تحقيق المنشأة الشروط في الفقرة 46 10 أو 13 أو 14 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29 لمثل هذا التخصيص، وبالنسبة للأدوات المخصصة حسب الفقرة (ب) (1) لتعريف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29 يشمل هذا الإفصاح وصفاً سردياً للظروف التي تحيط بحالة عدم الاتساق في القياس أو الإعتراف الذي كان خلافاً لذلك سينشأ، وبالنسبة للأدوات المخصصة حسب الفقرة ب(2) لتعريف الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29 يشمل هذا الإفصاح وصفاً لكيفية اتفاق التحديد بالقيمة العادلة من خلال

(ب) بالنسبة للأصول المالية المخصصة على أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز:

(1) طبيعة الأصول المالية التي خصصتها المنشأة على أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و

(2) كيفية تلبية المنشأة للمعيار الوارد في الفقرة 44 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 بالنسبة لذلك التخصيص.

~~(ج) مقاييس تحديد الأصول المالية على أنها متاحة للبيع.~~

(د) ما إذا تم احتساب المشتريات والمبيعات بالطرق العادية للأصول المالية في تاريخ المتاجرة أو في تاريخ التسوية (أنظر الفقرة 11 ~~40~~ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~).

~~(هـ) عندما يتم استخدام حساب مخصص لتخفيض المبلغ المسجل للأصول المالية التي انخفضت قيمتها بمقدار خسائر الإئتمان:~~

~~(1) مقاييس تحدد متى تم بشكل مباشر تخفيض المبلغ المسجل للأصول المالية التي انخفضت قيمتها (أو في حالة عكس التخفيض لشطب زيادة المبلغ بشكل مباشر) ومن ثم استخدام حساب المخصص؛ و~~

~~(2) مقاييس شطب المبالغ التي تم تحميلها على حساب المخصص مقابل المبلغ المسجل للأصل المالي الذي انخفضت قيمته (أنظر الفقرة 20).~~

(هـ) كيفية تحديد صافي مكاسب أو صافي خسائر كل فئة أداة مالية (أنظر الفقرة 24 (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) المقاييس التي تستخدمها المنشاة لتحديد وجود أدلة موضوعية على حدوث خسارة نتيجة انخفاض القيمة (أنظر الفقرة 24 (هـ)).~~

~~(ز) السياسة المحاسبية للأصول المالية الخاضعة للشروط التي أعيد التفاوض بشأنها (أنظر الفقرة 43(د)) عندما يكون قد تم إعادة التفاوض بشأن أحكام الأصول المالية التي ستكون خلافاً لذلك قد إنقضى استحقاقها أو انخفضت قيمتها.~~

(ح) بالنسبة لعقود الضمانات المالية الصادرة من خلال معاملة غير تبادلية، عندما لا يمكن تحديد أي قيمة عادلة ويتم الإعتراف بمخصص معين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 *المخصصات، الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة*"، الإفصاح عن الظروف التي نجم عنها الإعتراف بالمخصص.

تتطلب الفقرة 137 من معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام1 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.

...

ممارسات إدارة مخاطر الإئتمان (الفقرات 42و – 42ز)

تطبيق8أ. تتطلب الفقرة 42و(ب) الإفصاح عن معلومات عن كيفية تعريف المنشأة للتعثر بالنسبة للأدوات المالية المختلفة وأسباب اختيار تلك التعريفات. وفقاً للفقرة 81 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، يعتمد تحديد ما إذا كان ينبغي الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة للعمر الإئتماني الكامل على زيادة مخاطر التعثر التي وقعت منذ الإعتراف 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 41 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.

تطبيق8ب. لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على تقييم سياسات إعادة الهيكلة والتعديل التي تتبعها المنشأة، تتطلب الفقرة 42و(و)(1) 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 75 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. 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 42و(و)(1) والتي انعكست فيما يتعلق بها بدلات الخسارة لتقاس بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني (معدل التدهور).

تطبيق8ج. تتطلب الفقرة 42ز(أ) الإفصاح عن معلومات عن أساس المدخلات والافتراضات وتقنيات التقدير المستخدمة لتطبيق متطلبات الانخفاض الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وتشمل افتراضات المنشأة ومدخلاتها المستخدمة لقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة أو تحديد قدر الزيادة في مخاطر الإئتمان منذ الإعتراف الأولي تشمل المعلومات التي تم الحصول عليها من المعلومات التاريخية الداخلية أو تقارير التصنيف والافتراضات عن العمر المتوقع للأدوات المالية وتوقيت بيع الضمانات الرهنية.

التغيرات في مخصص الخسارة (الفقرة 42ح)

تطبيق8د. وفقاً للفقرة 42ح، 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.

تطبيق8هـ. بالنسبة لإلتزامات القروض وعقود الضمانات المالية يتم الإعتراف ببدل الخسارة باعتباره مخصص. تفصح المنشأة عن المعلومات عن التغيرات في بدل الخسارة للأصول المالية بصورة منفصلة عن الإلتزامات بالقروض وعقود الضمانات المالية. ومع ذلك، إذا تكونت الأداة المالية من قرض (أي أصل مالي) ومكون إلتزام غير مسحوب (بمعنى إلتزام بقرض) وكانت المنشأة غير قادرة على تحديد الخسائر الإئتمانية المتوقعة فيما يخص مكون الإلتزام بالقرض بشكل منفصل عن مكون الأصول المالية، يتم الإعتراف بمكون القرض مع بدل الخسارة بالنسبة للأصل المالي. وفي حدود تجاوز الخسائر الإئتمانية المتوقعة المجمعة لإجمالي المبالغ المسجلة للأصل المالي، يتم الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة باعتبارها مخصص.

الضمانات الرهنية (الفقرة 42ك)

تطبيق8و. تتطلب الفقرة 42ك 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).

تطبيق8ز. يمكن أن يشمل الوصف السردي للضمان الرهني وأثره على مبالغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة معلومات عما يلي:

(أ) الأنواع الرئيسية للضمان الرهني 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 28)؛

(ب) حجم الضمانات الرهنية المحتفظ بها وغير ذلك من التعزيزات الإئتمانية وأهميتها فيما يخص بدل الخسارة.

(ج) السياسات والعمليات المتبعة في تقييم وإدارة الضمان الرهني وغيره من التعزيزات الإئتمانية؛

(د) الأنواع الرئيسية من الأطراف المقابلة في الضمان االرهني وغيره من التعزيزات الإئتمانية وجدارتها لإئتمانية؛ و

(هـ) معلومات عن تركزات المخاطر داخل الضمان الرهني وغيره من التعزيزات الإئتمانية.

التعرض للمخاطر الإئتمانية (الفقرات 42م-42ن)

تطبيق8ح. تتطلب الفقرة 42م 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 المتلعقة بنوع المُصدر.

تطبيق8ط. عدد درجات التصنيف الإئتماني المستخدمة في الإفصاح عن المعلومات وفقاً للفقرة 42م 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 الإعتراف الأولي وفقاً للفقرة 82 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، تقدم المنشأة تحليلاً باستخدام حالات تجاوز تاريخ الاستحقاق فيما يتعلق بتلك الأصول المالية.

تطبيق8ي. 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 الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. وفي تلك الحالة تطبق المنشأة المتطلبات الواردة في الفقرة 42م 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 43 (أ))

تطبيق9. تتطلب الفقرة 42ك(أ) و 43(أ) الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى لتعرض المنشأة لمخاطر الإئتمان، و بالنسبة للأصل المالي فإنه يكون عادة إجمالي المبلغ المسجل مطروحاً منه ما يلي:

(أ) أي مبالغ تمت مقاصتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28؛ و

(ب) أي بدل خسارة ~~خسائر انخفاض~~ معترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~.

تطبيق10. تشمل الأنشطة التي تتسبب في نشوء مخاطر إئتمان والحد الأقصى للتعرض لمخاطر الإئتمان، ولكنها لا تقتصر على ما يلي:

(أ) منح قروض ~~وذمم مدينة~~ للعملاء وعمل إيداعات لدى منشآت أخرى، وفي هذه الحالات الحد الأقصى للتعرض لمخاطر 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 لمخاطر الإئتمان في نهاية فترة إعداد التقارير سيساوي المبلغ المسجل.

(ج) منح ضمانات مالية، ففي هذه الحالة الحد الأقصى للتعرض لمخاطرة الإئتمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن للمنشأة أن تدفعه إذا طلب دفع الضمان والذي قد يكون أكبر بكثير من المبلغ المعترف به على أنه إلتزام.

(د) تعهد غير قابل للإلغاء بقرض على مدى عمر التسهيل أو قابل للإلغاء فقط استجابة لتغير سيء جوهري، وإذا لم تستطع الجهة المصدرة تسوية تعهد القرض نقداً أو بإدارة مالية أخرى فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الإئتمان هو مبلغ الإلتزام بكامله، ويعود ذلك لأنه من غير المؤكد إذا كان مبلغ أي جزء غير مسحوب يمكن السحب منه في المستقبل، وقد يكون هذا أكبر إلى حد كبير من المبلغ المعترف به على أنه إلتزام.

...

مخاطر سعر الفائدة

تطبيق24. تنشأ مخاطر سعر الفائدة للأدوات المالية التي تحتسب عليها الفائدة المعترف بها في بيان المركز المالي (على سبيل المثال ~~القروض والذمم المدينة و~~ أدوات الدين المستملكة أو الصادرة) ولبعض الأدوات المالية غير المعترف بها في بيان المركز المالي (على سبيل المثال بعض إلتزامات القروض).

...

مخاطر أسعار أخرى

...

تطبيق29. وفقاً للفقرة 47 (أ) حساسية الفائض أو العجز (التي تنشأ على سبيل المثال من الأدوات التي تم قياسها ~~المصنفة~~ بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز ~~وانخفاضات قيمة الأصول المالية المتاحة للبيع~~) يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل عن حساسية صافي الأصول/ حقوق الملكية (التي تنشأ على سبيل المثال من الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية والتي تعرض تغيرات القيمة العادلة المتعلقة بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية ~~المصنفة على أنها متاحة للبيع~~).

...

إلغاء الإعتراف (الفقرات 49ج- 49ح)

العلاقة المستمرة (الفقرة 49ج)

تطبيق31. يتم تقييم العلاقة المستمرة بالأصول المالية المنقولة لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 49هـ – 49ح 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).

تطبيق32. 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.

تطبيق32أ. 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 49د والتطبيق 32 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 لأغرض 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.

تطبيق33. 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 الإعتراف بها بالكامل (الفقرة 49د)

تطبيق34. تتطلب الفقرة 49د تقديم إفصاحات عندما تكون الأصول المالية بأكملها أو عندما يكون جزءاً منها غير صالح لإلغاء الإعتراف. هذه الإفصاحات مطلوبة في كل تاريخ من تواريخ التقرير التي تستمر فيها المنشأة بالإعتراف بالأصول المالية المنقولة، بغض النظر عن توقيت النقل.

أنواع العلاقات المستمرة (الفقرات 49هـ - 49ه)

تطبيق35. تتطلب الفقرات 49هـ-49ح تقديم إفصاحات نوعية وكمية عن كل نوع من أنواع العلاقات المستمرة في الأصول المالية المنقولة التي تم إلغاء الإعتراف 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 عوملة المستحقات، والتوريق، وإقراض الأوراق المالية).

تحليل آجال الاستحقاق للتدفقات النقدية الصادرة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المنقولة (الفقرة 49هـ (ه))

تطبيق36. تتطلب الفقرة 49هـ (ه) من المنشأة أن تفصح عن تحليل لآجال الاستحقاق للتدفقات النقدية الصادرة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها أو لغير ذلك من المبالغ الدائنة المستحقة للمنقول إليه فيما يخص الأصول المالية التي تم إلغاء الإعتراف 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).

تطبيق37. يمكن للمنشأة أن تستعين بحكمها المهني لتحدد العدد الملائم للفترات الزمنية الثابتة عند إعداد تحليل آجال الاستحقاق المطلوب بموجب الفقرة 49هـ (ه). 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.

تطبيق38. 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 49هـ (و))

تطبيق39. تشمل المعلومات النوعية المطلوبة بموجب الفقرة 49هـ (و) وصفاً للأصول المالية التي تم إلغاء الإعتراف 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 الإعتراف 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 الإعتراف (الفقرة 49ز (أ))

تطبيق40. تتطلب الفقرة 49ز(أ) من المنشأة أن تفصح عن المكاسب أو الخسائر عند إلغاء الإعتراف فيما يتعلق بالأصول المالية التي للمنشأة علاقة مستمرة بها. تفصح المنشأة عما إذا كانت المكاسب أو الخسائر عند إلغاء الإعتراف قد نشأت بسبب القيم العادلة لمكونات الأصول التي سبق الإعتراف بها (الحصص في الأصل الذي تم إلغاء الإعتراف به والحصص التي احتفظت بها المنشأة) التي كانت مختلفة عن القيمة العادلة للأصل الذي تم الإعتراف 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 32.

معلومات تكميلية (الفقرة 49ح)

تطبيق41. الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات 49د–49ز قد لا تكون كافية لتلبية أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة 49ب. 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 والإلتزامات المالية (الفقرات 17أ – 17و)

النطاق (الفقرة 17أ)

تطبيق42. الإفصاحات الواردة في الفقرات 17ب–17هـ هي إفصاحات مطلوبة بالنسبة لجميع الأدوات المالية المعترف بها التي تمت مقاصتها وفقاً للفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. علاوة على ذلك، تقع الأدوات المالية في نطاق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 17ب–17هـ 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 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

تطبيق43. تشمل الاتفاقيات المماثلة المشار إليها في الفقرات 17أ والتطبيق 42 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 التطبيق 31 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 17أ القروض وودائع العملاء في نفس المؤسسة (ما لم تتم مقاصها في بيان المركز المالي)، والأدوات المالية التي تخضع فقط لاتفاقيات الضمان الرهني.

الإفصاح عن المعلومات الكمية بالنسبة للأصول المالية المعترف بها والإلتزامات المالية المعترف بها في نطاق الفقرة 17أ (الفقرة 17ج)

تطبيق44. قد تخضع الأدوات المالية المفصح عنها وفقاً للفقرة 17ج 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 والإلتزامات المعترف بها في نطاق الفقرة 17أ (الفقرة 17ج(أ))

تطبيق45. تتعلق المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة 17ج(أ) بالأدوات المالية المعترف بها والموضحة وفقاً للفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. وأما المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة 17ج(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 17ج(أ) بأي مبالغ معترف بها نتيجة لاتفاقيات الضمان التي

لا تلبي معيار المقاصة الموضح في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. وبدلاً من ذلك، يُطلب الإفصاح عن تلك المبالغ وفقاً للفقرة 17ج(د).

الإفصاح عن المبالغ التي تمت مقاصتها وفقاً للمعيار الوارد في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 (الفقرة 17ج(ب))

تطبيق46. تتطلب الفقرة 17ج(ب) من المنشآت أن تفصح عن المبالغ التي تمت مقاصتها وفقاً للفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 وذلك عند تحديد صافي المبالغ المعروضة في بيان المركز المالي. يتم أيضاً الإفصاح عن مبالغ الأصول المالية المعترف بها والإلتزامات المالية المعترف بها التي تخضع للمقاصة وفقاً لنفس الترتيبات في إفصاحات الأصول المالية والإلتزامات 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 وإلتزام مشتق معترف به يلبيان معيار المقاصة الوراد في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. فإذا كان إجمالي مبلغ الأصل المشتق أكبر من المبلغ الإجمالي للإلتزام المشتق، سيشمل جدول الإفصاح عن الأصل المالي إجمالي مبلغ الأصل المشتق (وفقاً للفقرة 17ج(أ) وإجمالي مبلغ الإلتزام المشتق (وفقاً للفقرة 17ج(ب)). ومع ذلك ورغم أن جدول الإفصاح عن الأصل المالي سيشمل إجمالي مبلغ الإلتزام المالي (وفقاً للفقرة 17ج(أ)، إلا أنه سيشمل مبلغ الأصل المشتق (وفقاً للفقرة 17(ب) وهو المبلغ المساوي لمبلغ الإلتزام المشتق).

الإفصاح عن صافي المبالغ المعروضة في بيان المركز المالي (الفقرة 17ج (ج))

تطبيق47. إذا كان لدى المنشأة أدوات تلبي متطلبات نطاق هذه الإفصاحات (وفقاً لما هو موضح في الفقرة 17أ)، ولكنها لا تلبي معيار المقاصة الوارد في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28، المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة 17ج(ج) ستساوي المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة 17ج(أ).

تطبيق48. تنبغي مطابقة المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة 17ج(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 17(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 17ج(ب) (الفقرة 17ج(د))

تطبيق49. تتطلب الفقرة 17ج(د) من المنشآت أن تفصح عن المبالغ التي تخضع لترتيب معاوضة رئيسي قابل للنفاذ أو ما يماثله من الاتفاقيات بخلاف ما تتضمنه الفقرة 17ج(ب). تشير الفقرة 17ج(د)(1) إلى المبالغ المتعلقة بالأدوات المالية المعترف بها التي لا تلبي جميع أو بعض معايير المقاصة الواردة في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 (على سبيل المثال، الحقوق الحالية للمقاصة التي لا تلبي المعيار الوارد في الفقرة 47(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28، أو الحقوق المشروطة للمقاصة القابلة للنفاذ والممارسة فقط في حالة التعثر، أو فقط في حالة إعسار أو إفلاس أي من الأطراف المقابلة).

تطبيق50. تشير الفقرة 17ج (د)(2) 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 17ج(د)(2) بالضمان الفعلي المستلم أو المتعهد به وليس بأي مدفوعات أو مستحقات معترف بها لإعادة أو الحصول على هذا الضمان الرهني مرة أخرى.

المحددات على المبالغ المفصح عنها في الفقرة 17ج(د) (الفقرة 17د)

تطبيق51. عند الإفصاح عن المبالغ وفقاً للفقرة 17ج(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 17ج(د)(1) من المبالغ المفصح عنها وفقاً للفقرة 17ج(ج). ومن ثم تقصر المنشأة المبالغ المفصح عنها وفقاً للفقرة 17ج(د)(2) على المبالغ المتبقية بموجب الفقرة 17ج(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 17د.

وصف حقوق المقاصة الخاضعة لترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات (الفقرة 17هـ)

تطبيق52. تصف المنشأة أنواع حقوق المقاصة وما يماثلها من ترتيبات المفصح عنها وفقاً للفقرة 17ج(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 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28، 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

تطبيق53. يمكن تصنيف الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة 17ج(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).

تطبيق54. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تصنف المنشأة الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة 17ج(أ) – (ج) وفقاً لنوع الأداة المالية، والإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة 17ج(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 17ج(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 تجميعها في عنصر سطر واحد.

حالات أخرى

تطبيق55. الإفصاحات المعينة المطلوبة بموجب الفقرات 17ج–17هـ هي الحد الأدنى من المتطلبات. ولتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 17ب 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.

...

~~إرشادات التنفيذ~~

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 ولكنها ليست جزءاً منه

...

~~*المادية*~~

~~تنفيذ3. يشير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 إلى أنه لا توجد حاجة لتلبية مطلب الإفصاح الذي يرد في معيار من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إذا كانت المعلومات غير هامة مادياً، ويعرف معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 1 المادية وفقاً لما يلي:~~

~~يعتبر حذف أو تحريف بنود ما مادياً إذا كان يؤثر فردياً أو جماعياً على القرارات أو التقديرات المتخذة بناءً على البيانات المالية، وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الحذف أو التحريف الذي يحكم عليه في ظل الظروف المحيطة، ومن الممكن أن يكون طبيعة أو حجم البند أو كلاهما معاً عاملاً محدداً.~~
~~تنفيذ 4. يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 أيضاً هذا التعريف وفقاً لما يلي:~~

تنفيذ4. يشرح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 التعريف كما يلي:

> تقييم ما إذا كان الحذف أو التحريف من الممكن أن يؤثر على قرارات المستخدمين، وبالتالي يصبح مادياً، فإنه يتطلب دراسة خصائص هؤلاء المستخدمين. ويفترض أن يكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بالقطاع العام والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية ورغبة في دراسة المعلومات باجتهاد معقول، وبناءً على ذلك يأخذ التقييم في الاعتبار كيف يمكن أن يتوقع بشكل معقول من المستخدمين الذين لهم هذه الصفات أن يتأثروا عند اتخاذ القرارات وتقييمها.

...

أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي (الفقرات 10 –36، فقرات التطبيق 4 و5)[1]

الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (الفقرتان 13(أ) (1)، وفقرة التطبيق 4)

تنفيذ7. يوضح المثال التالي الحساب الذي يمكن أن تؤديه المنشأة وفقاً لفقرة التطبيق 4 من الملحق أ لهذا المعيار.

تنفيذ8. في 1 يناير 1×20 تصدر المنشأة سنداً مدته 10 سنوات بقيمة اسمية مقدارها 150.000[2] وحدة عملة وسعر قسيمة سنوي ثابت مقداره 8%، وهذا يتفق مع أسعار السوق للسندات ذات الخصائص المماثلة.

تنفيذ9. تستخدم المنشأة سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن الليبور (LIBOR) على أنه سعر الفائدة الأساسي لها الذي تمت ملاحظته (الأساسي)، وفي تاريخ إنشاء السند يبلغ سعر الليبور 5%، وفي نهاية السنة الأولى:

(أ) انخفض سعر الليبور إلى 4.75%.

(ب) القيمة العادلة للسند هي 153811 وحدة عملة، وهذا يتفق مع سعر فائدة مقداره 7.6%[3]

تنفيذ10. تفترض المنشأة منحنى عائد أفقي، وكافة التغيرات في أسعار الفائدة تنتج من انتقال موازٍ في منحنى العائد، والتغيرات في سعر الليبور هي التغيرات الوحيدة ذات العلاقة في ظروف السوق.

---

[1] ألغى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "*الأدوات المالية*"، فقرة التطبيق 4 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30.

2. في هذه الإرشادات، تم تسمية المبالغ النقدية "بوحدات العملة"

[3] عكس هذا تحولاً لسعر الليبور من 5% إلى 4.75% وحركة مقدارها 0.15% والتي في ظل عدم وجود تغيرات ذات علاقة في ظروف السوق يفترض أنها تعكس التغيرات في مخاطرة الإئتمان للأداة.

تنفيذ11. تقرر المنشأة مبلغ التغير في القيمة العادلة للسند الذي لا يُعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطر سوق وفقاً لما يلي:

فقرة التطبيق4(أ) أولاً، تقوم المنشأة بحساب معدل العائد الداخلي للإلتزام في بدء الفترة باستخدام سعر السوق الذي تمت ملاحظته للإلتزام والتدفقات النقدية للإلتزام في بدء الفترة. تخصم المنشأة من معدل العائد هذا سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في بدء الفترة، وذلك للوصول إلى مكون محدد للأداة لمعدل العائد الداخلي.	في بدء فترة سند عمره 10 سنوات وقسيمة مقدارها 8% معدل الفائدة الداخلي للسند هو 8%. نظراً لأن سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته (سعر ليبور) هو5% فإن مكون الأداة المحدد لمعدل الفائدة الداخلي هو 3%.
الفقرة تطبيق 4(ب) بعد ذلك تحسب المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالإلتزام باستخدام التدفقات النقدية للإلتزام في نهاية الفترة وسعر خصم مساوٍ لمبلغ (1) سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته في نهاية الفترة. (2) مكون الأداة المحدد لمعدل العائد الداخلي كما هو محدد حسب فقرة التطبيق 4(أ).	التدفقات النقدية التعاقدية للأداة في نهاية الفترة هي كما يلي: • الفائدة : 120.000 وحدة عملة (أ) لكل سنة بداية من السنة 2–10. • المبلغ الأصلي: 150.000 وحدة عملة في السنة العاشرة. بذلك يكون سعر الخصم الذي سيستخدم لحساب القيمة الحالية للسند هو 7.75%، وهو 4.75% سعر الليبور في نهاية الفترة مضافاً إليه مكون الأداة المحدد البالغ 3%. يعطي هذا قيمة حالية مقدارها 152.367 وحدة عملة.(ب)
فقرة التطبيق 4 (ج) الفرق بين سعر السوق الذي تمت ملاحظته للإلتزام في نهاية الفترة والمبلغ المحدد حسب فقرة التطبيق4(ب) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا يُعزى للتغيرات في سعر الفائدة (الأساسي) الذي تمت ملاحظته، وهذا هو المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه.	سعر السوق للإلتزام في نهاية الفترة هو 153.811 وحدة عملة.(ج) بذلك تقوم المنشأة بالإفصاح عن مبلغ 1.444 وحدة عملة وهو 153.811 وحدة عملة –152.367 وحدة عملة حيث أن الزيادة في القيمة العادلة للسند التي لا تُعزى للتغيرات في ظروف السوق هي التي تتسبب في نشوء مخاطرة السوق.
(أ) 150.000 وحدة عملة ×8% =12.000 وحدة عملة (ب) القيمة الحالية =[12.000وحدة عملة ×(1–(1+0.0775)–9)/0.0775] +150.000 وحدة عملة×(1+0.0775)– 9 (ج) سعر السوق=[12.000 وحدة عملة ×(1–(1+0.076)–9)/0.076]+150.000 وحدة عملة× (1+0.076)–9	

...

القيمة العادلة (الفقرات 31-34)

تنفيذ14. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 إفصاحات عن مستوى هيكل القيمة العادلة الذي تصنف فيه قياسات القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المقاسة في بيان المركز المالي. وتكون صيغة الجدول هي المطلوبة إلا إذا كانت هناك صيغة أخرى أكثر ملائمة. ويمكن أن تفصح المنشأة عما يلي بالنسبة للأصول للإلتزام بالفقرة 33(أ). (الإفصاح عن المعلومات المقارنة مطلوب ولكنه غير مشمول في المثال التالي).

الأصول المقاسة بالقيمة العادلة				
	قياس القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير باستخدام:			
الوصف		**المستوى 1**	**المستوى 2**	**المستوى 3**
	31 ديسمبر 20×2	**مليون وحدة عملة**	**مليون وحدة عملة**	**مليون وحدة عملة**
الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز				
الأوراق المالية التجارية	100	40	55	5
المشتقات التجارية	39	17	20	2
~~الأصول المالية المتاحة للبيع~~				
الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية				
إستثمارات حقوق الملكية	75	30	40	5
الإجمالي	214	87	115	12

ملاحظة: بالنسبة للإلتزامات، يمكن عرض جدول مشابه.

تنفيذ15. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 مطابقة الأرصدة الافتتاحية لتلك الأصول والإلتزامات المقاسة في بيان المركز المالي بالقيمة العادلة بناءً على تقنية التقييم الذي لا تستند فيه أية مدخلات هامة إلى بيانات السوق الملحوظة (المستوى3). وتكون صيغة الجدول هي المطلوبة إلا إذا كانت هناك صيغة أخرى أكثر ملائمة. ويمكن أن تفصح المنشأة عما يلي بالنسبة للأصول للإلتزام بالفقرة 33(ب). (الإفصاح عن المعلومات المقارنة مطلوب ولكنه غير مشمول في المثال التالي).

الأصول المقاسة بالقيمة العادلة في المستوى 3

قياس القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير

	~~الأصول المالية المتاحة~~ **للبيع**	**الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية**		
	الأوراق المالية التجارية	**المشتقات التجارية**	**إستثمارات حقوق الملكية**	**الإجمالي**
	مليون وحدة عملة	**مليون وحدة عملة**	**مليون وحدة عملة**	**مليون وحدة عملة**
الرصيد الافتتاحي	6	5	4	15
إجمالي الأرباح أو الخسائر				
في الفائض أو العجز	(2)	(2)	–	(4)
في صافي الأصول/حقوق الملكية	–	–	(1)	(1)
عمليات الشراء	1	2	2	5
عمليات الإصدار	–	–	–	–
عمليات التسوية	–	(1)	–	(1)
عمليات النقل خارج المستوى 3	–	(2)	–	(2)
الرصيد الختامي	5	2	5	12
إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المشمولة في الفائض أو العجز للأصول المحتفظ بها في نهاية فترة إعداد التقارير	(1)	(1)	–	(12)

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	(4)
إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المشمولة في الفائض أو العجز للأصول المحتفظ بها في نهاية فترة إعداد التقارير.	(2)

ملاحظة: بالنسبة للإلتزامات، يمكن عرض جدول مشابه

تنفيذ16. تُحدد القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأدوات المالية غير المتداولة في سوق نشط وفقاً لفقرة التطبيق 151 ~~تطبيق 108~~ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~، غير أنه عندما تستخدم المنشأة بعد الإعتراف الأولي أسلوب تقييم يتضمن بيانات لم يتم الحصول عليها من أسواق قابلة للملاحظة فقد يكون هناك فرق بين سعر المعاملة عند الإعتراف الأولي والمبلغ المحدد عند الإعتراف الأولي باستخدام تلك التقنية للتقييم، وفي هذه الحالات يتم الإعتراف بالفرق في الفائض أو العجز في الفترات اللاحقة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~ والسياسة المحاسبية للمنشأة، وهذا الإعتراف يعكس التغيرات في العوامل (بما في ذلك الوقت) التي يجب على المشاركين أخذها في الاعتبار عند تحديد سعر (أنظر فقرة التطبيق 151 ~~فقرة التطبيق 108~~ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~)، وتتطلب الفقرة 33 إفصاحات في هذه الحالات، ويمكن للمنشاة الإفصاح عما يلي للإلتزام بالفقرة 34:

معلومات أساسية

في 1 يناير 1×20 تشتري المنشأة مقابل 15 مليون وحدة عملة أصولاً مالية غير متداولة في سوق نشط، وللمنشأة فقط فئة واحدة من هذه الأصول المالية.

سعر المعاملة البالغ 15 مليون وحدة عملة هو القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي.

بعد الإعتراف الأولي، تطبق المنشاة تقنية تقييم لتحديد القيمة العادلة للأصول المالية، وتشمل هذه التقنية للتقييم متغيرات بخلاف تلك البيانات من الأسواق التي تمت ملاحظتها.

عند الإعتراف الأولي كان سينتج عن نفس تقنية التقييم مبلغ مقداره 14 مليون وحدة عملة، وهو يختلف عن القيمة العادلة بمقدار 1 مليون وحدة عملة.

للمنشأة فروقات قائمة مقدارها 5 مليون وحدة عملة في يناير 1×20.

تطبيق المتطلبات

يشمل إفصاح المنشأة لعام 2×20 ما يلي:

السياسات المحاسبية

تستخدم المنشأة تقنية التقييم التالية لتحديد القيمة العادلة للأدوات المالية غير المتداولة في سوق نشط: [وصف التقنية غير مشمول في هذا المثال]. قد تنشأ فروقات بين القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي (التي بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ هي بشكل عام سعر المعاملة) والمبلغ المحدد عند الإعتراف الأولي باستخدام تقنية التقييم، وأية فروقات هي [وصف للسياسة المحاسبية للمنشأة].

في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية

كما تمت مناقشته في الإيضاح × تستخدم المنشأة (إسم تقنية التقييم) لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية التالية غير المتداولة في سوق نشط، غير أنه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29~~، تكون القيمة العادلة لأداة عند إنشائها هي بشكل عام

سعر المعاملة، وإذا اختلف سعر المعاملة عن المبلغ الذي تم تحديده عند إنشاء الأداة بإستخدام تقنية التقييم فإن هذا الفرق هو (وصف للسياسة المحاسبية للمنشأة)،

الفروقات التي لا زال سيتم الإعتراف بها في الفائض أو العجز هي وفقاً لما يلي:

	31 ديسمبر× 2	**31 ديسمبر×1**
	وحدة عملة / بالملايين	وحدة عملة / بالملايين
الرصيد في بداية السنة	5.3	5.0
المعاملات الجديدة	–	1.0
المبالغ المعترف بها في الفائض أو العجز خلال السنة	(0.7)	(0.8)
	–	0.2
الزيادات الأخرى	(0.1)	(0.1)
الانخفاضات الأخرى		
الرصيد في نهاية السنة	4.5	5.3

~~*جودة الإئتمان (الفقرة 43 (ج))*~~

~~تنفيذ25. تتطلب الفقرة 43 (ج) أن تفصح المنشأة عن معلومات حول جودة إئتمان الأصول المالية التي لها مخاطرة إئتمان والتي لم ينقضي استحقاقها ولم تنخفض قيمتها، وبإجراء ذلك يمكن للمنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية:~~

- ~~(أ) تحليل للتعرض لمخاطر الإئتمان باستخدام نظام تصنيف إئتمان خارجي أو داخلي؛~~
- ~~(ب) طبيعة الطرف المقابل؛~~
- ~~(ج) المعلومات التاريخية حول معدلات عدم الوفاء للطرف المقابل؛ و~~
- ~~(د) أية معلومات أخرى تستخدم لتقييم جودة الإئتمان.~~

~~تنفيذ26. عندما تنظر المنشأة في التصنيفات الخارجية عند إدارة ومتابعة جودة الإئتمان يمكن للمنشأة الإفصاح عما يلي:~~

- ~~(أ) مبالغ التعرض لمخاطر الإئتمان لكل درجة إئتمان خارجي؛~~
- ~~(ب) التصنيف الذي استخدمته الوكالات؛~~
- ~~(ج) مبلغ التعرض لمخاطر الإئتمان المصنفة وغير المصنفة؛ و~~
- ~~(د) العلاقة بين التصنيفات الداخلية والخارجية.~~

~~تنفيذ27. عندما تنظر المنشأة في تصنيفات الإئتمان الداخلية عند إدارة ومتابعة جودة الإئتمان فإنه يمكن للمنشأة الإفصاح عن معلومات عما يلي:~~

- ~~(أ) عمليات تقييم الإئتمان الداخلية؛~~
- ~~(ب) مبالغ التعرض لمخاطر الإئتمان لكل فئة إئتمان داخلية؛ و~~
- ~~(ج) العلاقة بين التصنيفات الداخلية والخارجية.~~

الأصول المالية التي إما إنقضى استحقاقها أو انخفضت قيمتها (الفقرة 44)

تنفيذ28. ينقضي استحقاق الأصل المالي عندما لا يسدد الطرف المقابل دفعة حال استحقاقها تعاقدياً، فعلى سبيل المثال تدخل المنشأة في اتفاقية إقراض تتطلب دفع فائدة كل شهر، وفي اليوم الأول من الشهر التالي إذا لم تدفع الفائدة يكون القرض قد انقضى استحقاقه، وانقضاء الاستحقاق لا يعني أن الطرف المقابل لن يدفع أبداً، إلا أن ذلك قد يتسبب في إجراءات مختلفة مثل إعادة التفاوض أو فرض تنفيذ مواثيق أو إجراءات قانونية.

تنفيذ29. عندما تتم إعادة التفاوض بشأن أحكام وشروط الأصول المالية التي صنفت على أنها قد انقضى استحقاقها فإن شروط وأحكام الاتفاقية التعاقدية الجديدة تنطبق عند تحديد ما إذا كان الأصل المالي لا زال استحقاقه منقضياً.

تنفيذ30. تتطلب الفقرة 44(أ) تحليلاً حسب الفئة لعمر الأصول المالية التي انقضى استحقاقها ولكن لم تنخفض قيمتها، وعلى المنشأة إستخدام حكمها المهني لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية مناسبة:

(أ) ما لا يزيد عن ثلاثة شهور؛
(ب) أكثر من ثلاثة شهور وما لا يزيد عن ستة شهور؛
(ج) أكثر من ستة شهور وما لا يزيد عن سنة واحدة؛ و
(د) أكثر من سنة واحدة.

تنفيذ31. تتطلب الفقرة 44(ب) تحليلاً للأصول المالية التي انخفضت قيمتها حسب الفئة، ومن الممكن أن يشمل التحليل ما يلي:

(أ) المبلغ المسجل قبل خصم أية خسارة في انخفاض القيمة؛
(ب) مبلغ أية خسارة في انخفاض القيمة ذات علاقة؛ و
(ج) الطبيعة والقيمة العادلة للضمان الرهني والتعزيزات الإئتمانية الأخرى التي تم الحصول عليها.

مخاطر السوق (الفقرات 47–49 وفقرات التطبيق 19–30)

...

تنفيذ36. يوضح المثال التالي تطبيق مطلب الإفصاح في الفقرة 47 (أ):

مخاطر سعر الفائدة

في 31 ديسمبر 2×20 إذا كانت أسعار الفائدة في ذلك التاريخ أقل بمقدار 10 نقاط أساس مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الفائض للسنة سيكون أعلى بمقدار 1.7 مليون وحدة عملة (1×20 –2.4 مليون وحدة عملة) وذلك ناجم بشكل رئيسي نتيجة لمصروف فائدة أقل على الاقتراضات المتغيرة، ~~وكان الإيراد الآخر سيصبح أعلى بمقدار 2.8 مليون وحدة عملة (1×20 –3.2 مليون وحدة عملة)، ناتجة بشكل رئيسي عن الزيادة في القيمة العادلة للأصول المالية ذات السعر الثابت المصنفة على أنها متاحة للبيع~~، ولو كانت أسعار الفائدة أعلى بمقدار 10 نقاط أساس مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة، فإن الفائض كان سيصبح أقل بمقدار 1.5 مليون وحدة عملة (1×20 – 2.1 مليون وحدة عملة) وذلك ناتج بشكل رئيسي عن مصروف فائدة أعلى على الاقتراضات، ~~وكان الإيراد سيصبح أقل بمقدار 3.0 مليون وحدة عملة (1×20 –3.4 مليون وحدة عملة)، وذلك ناجم بشكل رئيسي عن الانخفاض في القيمة العادلة للأصول المالية ذات سعر الفائدة الثابت المصنفة على أنها متاحة للبيع~~. إن الفائض أكثر حساسية للانخفاضات في سعر الفائدة من الزيادات بسبب الاقتراضات التي لها أسعار فائدة ذات حد أقصى، والحساسية أقل في عام 2×20 من عام 1×20 بسبب التخفيض في الاقتراضات القائمة الذي حدث عندما أصبح دين المنشأة مستحقاً (أنظر الإيضاح ×). (أ)

مخاطر سعر صرف العملات الأجنبية

في 31 ديسمبر 2×20 لو أن وحدة العملة ضعفت بمقدار 10% مقابل الدولار الأمريكي مع اعتبار جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الفائض للسنة سيكون أقل بمقدار 2.8 مليون وحدة عملة (1×20 – 6.4 مليون وحدة عملة)، وسيكون الإيراد أعلى بمقدار 1.2 مليون وحدة عملة (1×20 – 1.1 مليون وحدة عملة)، وبالعكس لو أن وحدة العملة تعززت بمقدار 10% مقابل الدولار الأمريكي مع بقاء جميع المتغيرات الأخرى ثابتة فإن الفائض سيكون أعلى بمقدار 2.8 مليون وحدة عملة (1×20 – 6.4 مليون وحدة عملة)، وسيكون الإيراد أقل بمقدار 1.2 مليون وحدة عملة (1×20 –1.1 مليون وحدة عملة)، وتعزى حساسية سعر صرف العملات الأجنبية الأقل للفائض في عام 2×20 بالمقارنة مع عام 1×20 إلى تخفيض في الدين المقوم بالعملات الأجنبية، والإيراد أكثر حساسية في عام 2×20 من عام 1×20 بسبب الاستخدام المتزايد لتحوطات مشتريات العملات الأجنبية التي يقابلها تخفيض الدين بالعملات الأجنبية.

(أ) تتطلب الفقرة 46 الإفصاح عن تحليل استحقاق للإلتزامات.

...

إلغاء الإعتراف (الفقرات 49د و49هـ)

تنفيذ41. تشرح الأمثلة التالية بعض طرق تلبية متطلبات الإفصاحات الكمية الواردة في الفقرات 49د و49هـ.

تنفيذ42. توضح الأمثلة التالية كيفية تلبية المنشأة التي طبقت معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لمتطلبات الإفصاح الكمية الواردة في الفقرتين 49د و49هـ.

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الإعتراف بها بالكامل

شرح تطبيق الفقرة 49د(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
	مليون وحدة عملة		مليون وحدة عملة		مليون وحدة عملة
	أصول متداولة تجارياً	المشتقات	الرهونات	القروض الاستهلاكية	إستثمارات حقوق الملكية
المبلغ المسجل للأصول	×	×	×	×	×
المبلغ المسجل للإلتزامات ذات العلاقة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
بالنسبة لتلك الإلتزامات التي تستخدم فقط فيما يتعلق بالأصول المنقولة:					
القيمة العادلة للأصول	×	×	×	×	×
القيمة العادلة للإلتزامات ذات العلاقة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي المركز	×	×	×	×	×

الأصول المالية المنقولة التي تم إلغاء الإعتراف بها بالكامل

شرح تطبيق الفقرات 49هـ(أ) – (د)

	التدفقات النقدية الصادرة لإعادة شراء الأصول المنقولة (التي تم إلغاء الإعتراف بها)	مبلغ تسجيل العلاقة المستمرة في بيان المركز المالي			القيمة العادلة للعلاقة المستمرة		درجة التعرض القصوى للخسارة
	مليون وحدة عملة	مليون وحدة عملة			مليون وحدة عملة		مليون وحدة عملة
		الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز	الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية	الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز	الأصول	الإلتزامات	
عقود خيار بيع الأوراق المالية	(×)			(×)		(×)	×
عقود خيار شراء الأوراق المالية	(×)	×			×		×
إقراض الأوراق المالية	(×)			(×)	×	(×)	×
إجمالي		×		(×)	×	(×)	×

شرح تطبيق الفقرة 49هـ (هـ)

التدفقات النقدية غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المالية							
	استحقاق العلاقة المستمرة (مليون وحدة عملة)						
نوع العلاقة المستمرة	إجمالي	أقل من شهر واحد	1–3 شهور	3–6 شهور	6شهور–1 سنة	1–3 سنوات	3–5 سنوات	أكثر من 5 سنوات
عقد خيار بيع الأوراق المالية	×		×	×	×	×		
عقود خيار شراء الأوراق المالية	×			×	×	×		×
إقراض الأوراق المالية	×	×	×					

تنفيذ43. الأمثلة التالية تشرح كيفية تلبية المنشأة التي لم تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لمتطلبات الإفصاحات الكمية الواردة في الفقرات 49د و49هـ

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الإعتراف بها بالكامل

شرح تطبيق الفقرة 49د(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	إستثمارات حقوق الملكية
المبلغ المسجل للأصول	×	×	×	×	×
المبلغ المسجل للإلتزامات ذات العلاقة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
بالنسبة للإلتزامات التي تستخدم فقط في الأصول المنقولة					
القيمة العادلة للأصول	×	×	×	×	×
القيمة العادلة للإلتزامات ذات العلاقة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي المركز	×	×	×	×	×

الأصول المالية المنقولة التي تم إلغاء الإعتراف بها بالكامل

شرح تطبيق الفقرة 49هـ (أ) – (د)

نوع العلاقة المستمرة	التدفقات النقدية الصادرة لإعادة شراء الأصول المالية المنقولة (التي ألغي الإعتراف 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
		المحتفظ بها للتداول	الأصول المالية المتاحة للبيع	الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز	الأصول	الإلتزامات	
عقد خيار بيع الأوراق المالية	(×)			(×)		(×)	(×)
عقود خيار شراء الأوراق المالية	(×)	×			×		×
إقراض الأوراق المالية	(×)		×	(×)	×	(×)	×
الإجمالي		×	×	(×)	×	(×)	×

شرح تطبيق الفقرة 49هـ (هـ)

التدفقات النقدية غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المنقولة

استحقاق العلاقة المستمرة (مليون وحدة عملة)

نوع العلاقة المستمرة	إجمالي	أقل من شهر واحد	3–1 شهور	6–3 شهور	1–6شهور سنة	3–1 سنوات	5–3 سنوات	أكثر من خمس سنوات
عقد خيار بيع الأوراق المالية	×		×	×	×	×		
عقود خيار شراء الأوراق المالية	×			×	×	×		×
إقراض الأوراق المالية	×	×	×					

...

الإفصاحات (الفقرات 17أ–17و وفقرات التطبيق 42–55).

تنفيذ44. تشرح الأمثلة التالية الطرق التي قد تقدم المنشأة من خلالها الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة 17ج. ومع ذلك، لا يتناول ذلك الشرح جميع الطرق الممكنة لتطبيق متطلبات الإفصاح وفقاً لما هو موضح في الفقرات 17ب – 17هـ.

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 والإلتزامات المالية المعترف بها والناتجة عن تلك المعاملات التي تلبي نطاق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة 17أ.

الطرف المقابل أ:

تمتلك المنشأة أصلاً مشتقاً (قيمته العادلة 100 مليون وحدة عملة) وإلتزام مشتق (قيمته العادلة 80 مليون وحدة عملة) مع الطرف المقابل أ الذي يلبي معيار المقاصة الوارد في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. وبالتالي، تمت مقاصة إجمالي مشتق الإلتزام في مقابل إجمالي الأصل المشتق، مما نتج عنه عرض صافي الأصل المشتق بمبلغ 20 مليون وحدة عملة في بيان المركز المالي للمنشأة. تم أيضاً استلام الضمان المالي من الطرف المقابل أ نظير نسبة من صافي الأصل المشتق (10 مليون وحدة عملة). لا يلبي الضمان المالي بمبلغ 10 مليون وحدة عملة معيار المقاصة الوارد في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28، ولكن يمكن مقاصته مقابل صافي مبلغ الأصل المشتق والإلتزام المشتق في حالة التعثر والإعسار أو الإفلاس، وفقاً لترتيب الضمان الرهني المتعلق بذلك.

الطرف المقابل ب:

تمتلك المنشأة أصلاً مشتقاً (قيمته العادلة 100 مليون وحدة عملة) وإلتزاماً مشتقاً (قيمته العادلة 80 مليون وحدة عملة) مع الطرف المقابل ب والذي لا يلبي معيار المقاصة الوارد في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28، ولكن للمنشأة حق المقاصة في حالة التعثر أو الإعسار أو الإفلاس. وبالتالي يعرض المبلغ الإجمالي للأصل المشتق (100 مليون وحدة عملة) والمبلغ الإجمالي للإلتزام المشتق (80 مليون وحدة عملة) بشكل منفصل في بيان المركز المالي للمنشأة. تم أيضاً استلام ضمان مالي من الطرف المقابل ب عن صافي مبلغ الأصل المشتق والإلتزام المشتق (20 مليون وحدة عملة). لا يلبي الضمان النقدي بقيمة 20 مليون وحدة عملة معيار المقاصة الوارد في الفقرة 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28، ولكن يمكن إجراء المقاصة في مقابل صافي مبلغ الأصل المشتق والإلتزام المشتق في حالة التعثر أو الإعسار أو الإفلاس، وفقاً لترتيب الضمان الرهني 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 79 مليون وحدة عملة والقيمة العادلة هي 85 مليون وحدة عملة. المبلغ المسجل لضمان الاقتراض (إعادة الشراء مستحق الدفع) هو 80 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 105 مليون وحدة عملة. المبلغ المسجل للإقراض المضمون (إعادة شراء معكوسة في الرصيد المدين) هو 90 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 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28. وبالتالي، يُعرض الرصيد الدائن والرصيد المدين لإعادة الشراء بشكل منفصل في بيان المركز المالي للمنشأة.

شرح تطبيق الفقرات 17ج (أ) – (هـ) وفقاً لنوع الأداة المالية

الأصول المالية التي تخضع للمقاصة، أو لترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في 31 ديسمبر ××20	(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 الإلتزامات المالية المعترف بها التي تمت مقاصتها في بيان المركز المالي**	**إجمالي مبالغ الأصول المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي**	**(د)(1)، (د)(2) الأدوات المالية**	**(د)(2) الضمان المالي المستلم**	**صافي المبلغ**
الوصف						
المشتقات	200	(80)	120	(80)	(30)	10
إعادة الشراء المعكوسة، اقتراض الأوراق المالية وما يماثلها من اتفاقيات	90	–	90	(90)	–	–
الأدوات المالية الأخرى	–	–	–	–	–	–
الإجمالي	290	(80)	210	(170)	(30)	10

الإلتزامات المالية التي تخضع للمقاصة، ولترتيبات المعاوضة الرئيسية القابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في 31 ديسمبر ××20	(أ)	(ب)	(ج)=(أ)−(ب)	(د)		(هـ)= (ج)−(د)
				المبالغ ذات العلاقة التي لم تتم مقاصتها في بيان المركز المالي		
	إجمالي مبالغ الإلتزامات المالية المعترف بها	إجمالي مبالغ الأصول المالية المعترف بها التي تمت مقاصتها في بيان المركز المالي	صافي مبالغ الإلتزامات المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي	(د)(1)، (د)(2) الأدوات المالية	(د)(2) الضمان المالي المستلم	صافي المبلغ
الوصف						
المشتقات	160	(80)	80	(80)	–	–
إعادة الشراء، إقراض الأوراق المالية وما يماثلها من اتفاقيات	80	–	80	(80)	–	–
الأدوات المالية الأخرى	–	–	–	–	–	–
الإجمالي	240	(80)	160	(160)	–	–

شرح تطبيق الفقرات 17ج(أ) – (ج) وفقاً لنوع الأداة المالية والفقرات 17ج(ج) – (هـ) وفقاً للطرف المقابل

الأصول المالية التي تخضع لترتيبات مقاصة وترتيبات معاوضة رئيسية قابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في 31 ديسمبر ××20	(أ)	(ب)	(ج)=(أ) – (ب)
	إجمالي مبالغ الأصول المالية المعترف بها	**إجمالي مبالغ الإلتزامات المالية المعترف بها والتي تمت مقاصتها في بيان المركز المالي**	**صافي مبالغ الأصول المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي**
الوصف			
المشتقات	200	(80)	120
عمليات إعادة الشراء المعكوسة، اقتراض الأوراق المالية وما يماثلها من اتفاقيات	90	–	90
الأدوات المالية الأخرى	–	–	–
إجمالي	290	(80)	210

صافي الأصول المالية التي تخضع لترتيبات معاوضة رئيسية قابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في 31 ديسمبر ××20	(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)(1)، (د)(2) الأدوات المالية**	**(د)(2) الضمان المالي المستلم**	**صافي المبلغ**
الطرف المقابل أ	20	–	(10)	10
الطرف المقابل ب	100	(80)	(20)	–
الطرف المقابل ج	90	(90)	–	–
غير ذلك	–	–	–	–
إجمالي	210	(170)	(30)	10

الإلتزامات المالية التي تخضع للمقاصة ولترتيبات معاوضة رئيسية قابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في 31 ديسمبر ××20	(أ)	(ب)	(ج)=(أ)-(ب)
	إجمالي مبالغ الإلتزامات المالية المعترف بها	إجمالي مبالغ الأصول المالية المعترف بها التي تمت مقاصتها في بيان المركز المالي	صافي مبالغ الإلتزامات المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي
الوصف			
المشتقات	160	(80)	80
إعادة الشراء، إوقراض الأوراق المالية وما يماثلها من افاقيات	80	–	80
غير ذلك من الأدوات المالية	–	–	–
الإجمالي	240	(80)	160

صافي الإلتزامات المالية التي تخضع للمقاصة ولترتيبات معاوضة رئيسية قابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات

مليون وحدة عملة

كما في 31 ديسمبر ××20	(ج)	(د)		(هـ)=(ج)-(د)
		المبالغ ذات العلاقة التي تمت مقاصتها في بيان المركز المالي		
	صافي مبالغ الإلتزامات المالية التي تم عرضها في بيان المركز المالي	(د)(1)، (د)(2) الأدوات المالية	(د)(2) الضمان المالي المستلم	صافي المبلغ
الطرف المقابل أ	–	–	–	–
الطرف المقابل ب	80	(80)	–	–
الطرف المقابل ج	80	(80)	–	–
غير ذلك	–	–	–	–
إجمالي	160	(160)	–	–

...

الانتقال من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 (الفقرات 49ك-49س)

تنفيذ45. الشرح التالي هو مثال على أحد الطرق الممكنة لتلبية متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 49ك-49س من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 في تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. 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 29 والمعيار 41 في 1 يناير 2022

الأصول المالية	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+(2)+(3)	(3)=(4)
	المعيار 29 المبلغ المسجل كما في 31 ديسمبر 2021(1)	إعادة التصنيف	إعادة القياس	المعيار 41 المبلغ المسجل 1 يناير 2022	أثر الفائض المتراكم أو العجز المتراكم في 1 يناير 2022(2)، (3)
القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز					
إضافات:					
من المتاح للبيع (المعيار 29)	(أ)			(ج)	
من التكلفة المطفأة (المعيار 29) – إعادة التصنيف المطلوبة	(ب)				
من التكلفة المطفأة (المعيار 29) – خيار القيمة العادلة الذي تم اختياره في 1 يناير 2022					
تطرح:					
إلى التكلفة المطفأة (المعيار 41)					
إلى القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية – أدوات الدين (المعيار 41)					
إلى القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية – أدوات حقوق الملكية (معيار 41)					
إجمالي التغيير في القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز					

مطابقة أرصدة بيان المركز المالي من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 والمعيار 41 في 1 يناير 2022

الأصول المالية	(1) المعيار 29 المبلغ المسجل كما في 31 ديسمبر 2021(1)	(2) إعادة التصنيف	(3) إعادة القياس	(4)=(1)+(2)+(3) المعيار 41 المبلغ المسجل 1 يناير 2022	(3)=(4) أثر الفائض المتراكم أو العجز المتراكم في 1 يناير 2022(2)، (3)
القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية					
الإضافات – أدوات الدين:					
من المتاح للبيع (المعيار 29)			(ز)		
من التكلفة المطفأة (المعيار 29)			(ح)		
من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار 29) – إعاد التصنيف المطلوبة بناءً على معيار إعادة التصنيف			(ط)		
القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (خيار القيمة العادلة وفقاً للمعيار 29) – معيار خيار القيمة العادلة الذي لم تتم تلبيته في 1 يناير 2022					
القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار 29) – إلغاء خيار القيمة العادلة اختيارياً في 1 يناير 2022			(ك)		
إضافات: أدوات حقوق الملكية					

مطابقة أرصدة بيان المركز المالي من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 والمعيار 41 في 1 يناير 2022

الأصول المالية	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+(2)+(3)	(3)=(4)
	المعيار 29 المبلغ المسجل كما في 31 ديسمبر 2021(1)	إعادة التصنيف	إعادة القياس	المعيار 41 المبلغ المسجل 1 يناير 2022	أثر الفائض المتراكم أو العجز المتراكم في 1 يناير 2022(2)، (3)
من المتاح للبيع (المعيار 29)					
من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (خيار القيمة العادلة بموجب المعيار 29) – القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية التي تم اختيارها في 1 يناير 2022					
من التكلفة (المعيار 29)					
الطرح – أدوات الدين وحقوق الملكية					
المتاح للبيع (المعيار 29) إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار 41) – إعادة التصنيف المطلوبة وفقاً لمعيار إعادة التصنيف			(د)		
المتاح للبيع (المعيار 29) إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار 41) – القيمة العادلة الخيار الذي تم اختياره في 1 يناير 2022					
المتاح للبيع (المعيار 29) إلى التكلفة المطفأة (المعيار			(هـ)		

مطابقة أرصدة بيان المركز المالي من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 والمعيار 41 في 1 يناير 2022

الأصول المالية	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+(2)+(3)	(3)=(4)
	المعيار 29 المبلغ المسجل كما في 31 ديسمبر 2021(1)	**إعادة التصنيف**	**إعادة القياس**	**المعيار 41 المبلغ المسجل 1 يناير 2022**	**أثر الفائض المتراكم أو العجز المتراكم في 1 يناير 2022(2)، (3)**
(41					
إجمالي التغيير في القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية					
التكلفة المطفأة					
إضافات:					
من المتاح للبيع (المعيار 29)				(و)	
من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار 29) – إعادة التصنيف المطلوبة					
من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (خيار القيمة العادلة بموجب المعيار 29) – معيار خيار القيمة العادلة الذي لم تتم تلبيته في 1 يناير 2022					
من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار 29) – خيار القيمة العادلة الذي تم إلغاؤه في 1 يناير 2022 اختياراً					
يطرح:					
إلى القيمة العادلة من خلال				(ط)	

مطابقة أرصدة بيان المركز المالي من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 والمعيار 41 في 1 يناير 2022

الأصول المالية	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+(2)+(3)	(3)=(4)
	المعيار 29 المبلغ المسجل كما في 31 ديسمبر 2021(1)	**إعادة التصنيف**	**إعادة القياس**	**المعيار 41 المبلغ المسجل 1 يناير 2022**	**أثر الفائض المتراكم أو العجز المتراكم في 1 يناير 2022(2)، (3)**
صافي الأصول/ حقوق الملكية (المعيار 41)					
إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار 41) – إعادة التصنيف المطلوبة بناءً على معيار إعادة التصنيف					
إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (المعيار 41) – خيار القيمة العادلة الذي تم اختياره في 1 يناير 2022					
إجمالي التغيرات في التكلفة المطفأة					
إجمالي أرصدة الأصول المالية					

وإعادة التصنيف وإعادة القياس في 1 يناير 2022	(1)	الإجمالي (2) = ()	(3)	(4)=(1)+(2)+(3)

1. تشمل أثر إعادة تصنيف الأدوات المختلطة التي تم تشعيبها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 مع مكونات العقد الأصلي لـ (أ)، والتي لها مشتقات متضمنة ذات علاقة بقيمة عادلة بمبلغ × في 31 ديسمبر 2021، و(ب) والتي لها مشتقات متضمنة ذات علاقة بقيمة عادلة بمبلغ Y في 31 ديسمبر 2021.
2. 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.
3. 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.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32 "*ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح*"

عُدلت الفقرات 20 و29 وفقرات التطبيق 37 و45 و52 و53 وأضيفت الفقرة 36د. وضع خط تحت النص الجديد وشطب النص المحذوف.

...

نموذج الإلتزام المالي (أنظر فقرات التطبيق 37-46)

...

20. يُطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 *"الأدوات المالية: العرض"* ~~ومتطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"*~~ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* ومتطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 *" الأدوات المالية"*، على الإلتزام المالي المعترف به بموجب الفقرة 14 باستثناء الحالات التي ينص فيها هذا المعيار على متطلبات وإرشادات معينة.

...

الإلتزامات والتعهدات والإلتزامات والأصول المحتملة الأخرى (أنظر فقرات التطبيق 51 –54)

...

29. على المانح محاسبة الإلتزامات والتعهدات والإلتزامات والأصول المحتملة الأخرى الناتجة عن ترتيب امتياز تقديم الخدمات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 *"المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة"* ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 28 و~~29~~ و30 و41.

...

تاريخ النفاذ

...

36د. عُدلت الفقرات 20 و29 وفقرات التطبيق 37 و45 و52 و53 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32.

...

الاعتراف بالالتزمات وقياسها

تطبيق37. عندما يكون على المانح إلتزاماً 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 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. 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.

...

تطبيق45. تُعرض مصاريف التمويل المتعلقة بالإلتزام في ترتيب امتياز تقديم الخدمات بشكل متسق مع مصاريف التمويل الأخرى وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 28 و~~29~~ و30 و41.

...

تطبيق52. قد تحقق بعض الضمانات التي يقدمها المانح مفهوم عقد الضمان المالي. ويحدد المانح ما إذا كانت تلك الضمانات التي يقدمها المانح كجزء من ترتيب امتياز تقديم الخدمات تحقق مفهوم عقد الضمان المالي وتطبّق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 28 و~~29~~ و30 و41 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 28 وفقرات التطبيق 3 –9" لمزيد من الإرشادات.

تطبيق53. تتم محاسبة الضمانات والإلتزامات التي لا تحقق المتطلبات الواردة في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 28 و~~29~~ و41 فيما يتعلق بعقود الضمان المالي أو التي لا تكون عبارة عن عقود تأمين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19.

...

أساس الإستنتاج

ترافق أسس الإستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

نموذج الإلتزامات المالية

إستنتاج26. تُبرم ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من خلال ترتيب ملزم قد يتضمن عقوداً أو ترتيبات مشابهة تمنح حقوقاً وإلتزامات مشابهة لأطرافها كما لو كانت على شكل عقد. وخلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 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 28 *"الأدوات المالية: العرض"* ~~ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"*~~ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 *"الأدوات المالية: الإفصاحات"*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 *"الأدوات المالية"* على نحو مشابه لتلك الترتيبات.

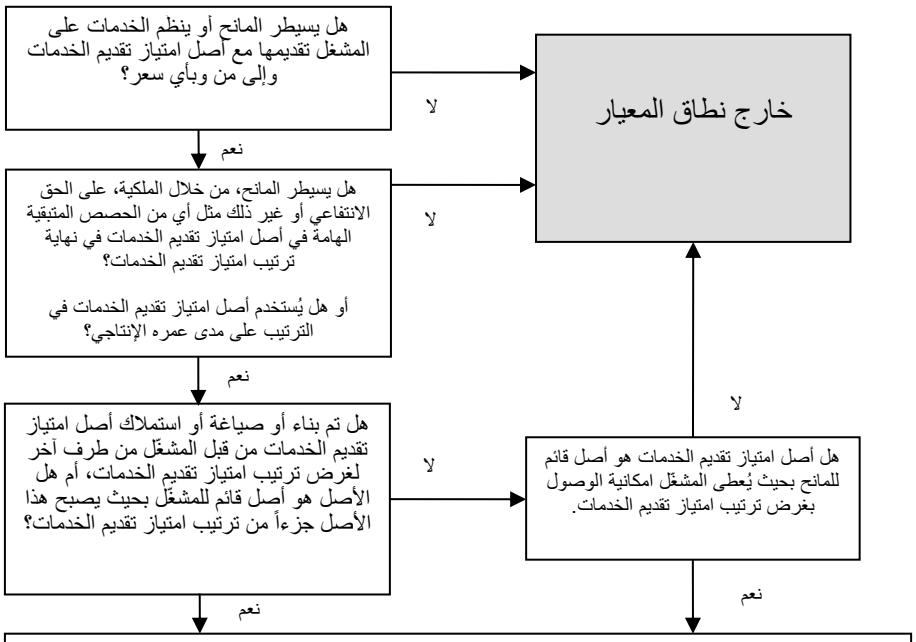
إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

الإطار المحاسبي لترتيبات امتيازات الخدمات

تنفيذ2. يلخّص الرسم البياني أدناه محاسبة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32.



ضمن نطاق المعيار

- يعترف المانح بأصل امتياز تقديم الخدمات أو يعيد تصنيف جزء من الممتلكات والمصانع والمعدات، أو أصل غير ملموس أو أصل مؤجر على أنه أصل امتياز تقديم الخدمات.
- يحاسب المانح عن أصل امتياز تقديم الخدمات على أنه ممتلكات ومصانع ومعدات أو أصل غير ملموس وفقاً للمعيار 17 أو المعيار 31 حسب الاقتضاء.
- يتّبع المانح اختبار الانخفاض وفقاً لما هو منصوص عليه في المعيار 21 والمعيار 26.
- يعترف المانح بالالتزامات ذات الصلة المساوي لقيمة أصل امتياز تقديم الخدمات (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9، و28، و~~29~~، و30 و41)
- يعترف المانح بالإيرادات والمصاريف ذات الصلة بأصل امتياز تقديم الخدمات.
- يتّبع المانح متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار والمتطلبات ذات العلاقة الواردة في المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام.
- يحاسب المانح عن الضمانات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19، أو 28 و29 و30.

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 "*تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى*"

عُدلت الفقرات 36 و64 و72 و113 و114 و115 و116 و117 و118 و119 و120 و121 و122 و124 وأضيفت الفقرات 114أ و119أ و119ب و119ج و119د و122أ و122ب و122ج و122د و154د. وضع خط تحت النص الجديد، وشطب النص المحذوف.

...

الاعتراف و/أو قياس الأصول و/أو الإلتزامات

36. 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 12 "*المخزون*")؛

(ب) العقارات الإستثمارية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 16 "*العقارات الإستثمارية*")؛

(ج) الممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 "*الممتلكات والمصانع والمعدات*")؛

(د) خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 "*منافع الموظفين*")؛

(هـ) الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 27 "*الزراعة*")؛

(و) الأصول غير الملموسة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 "*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 32 "*ترتيبات امتياز الخدمات: المانح*")؛ و

(ح) الأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "*الأدوات المالية*"، ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*"~~).

...

استخدام التكلفة المفترضة لقياس الأصول و/أو الإلتزامات

64. 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 12)؛

(ب) العقارات الإستثمارية، إذا اختارت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى استخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 16؛

(ج) الممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17)؛
(د) الأصول غير الملموسة، باستثناء الأصول غير الملموسة المولّدة داخلياً (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31) التي تلبي:
(1) معايير الاعتراف ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 (باستثناء معيار القياس الموثوق)؛ و
(2) معايير إعادة التقييم ضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 (بما في ذلك وجود سوق نشط)؛
(هـ) الأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~)؛ أو
(و) أصول امتياز الخدمات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32).

...

استخدام التكلفة المفترضة للإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها، والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34)

72. عندما تقيس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإستثمار في منشأة مسيطر عليها أو مشروع مشترك أو شركة زميلة بسعر التكلفة ضمن بياناتها المالية المنفصلة، فإنها يمكن أن تختار بدءاً من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قياس ذلك الإستثمار بأحد المبالغ التالية في بيانها الافتتاحي 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 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~) في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى وذلك في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة.

...

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 " *الأدوات المالية*" ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 " *الأدوات المالية: الاعتراف والقياس* "~~

تخصيص الأدوات المالية في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو خلال فترة الانتقال

113. يمكن أن تخصص 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 التخصيص الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، وفقاً للفقرة 114. وتفصح المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية التي تُخصص ضمن كل فئة في تاريخ التخصيص وعن تصنيفها ومبلغها المسجل.

114. يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ بتخصيص أصل مالي عند الاعتراف الأولي على أنه أصل مالي متاح للبيع (شريطة أن يستوفي معايير معينة) أو تخصيص أداة مالية كأصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وعلى الرغم من هذا المطلب، تُطبق استثناءات معينة في الحالات التالية:

~~(أ) يُسمح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتخصيص فئة الإتاحة للبيع في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.~~

(ب) يُسمح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتخصيص أي أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، شريطة أن يلبي الأصل أو الإلتزام المعايير الواردة في الفقرات 44 و46(أ) أو 46(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~10(ب)(1) أو 10(ب)(2) أو 13 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ في ذلك التاريخ.

114أ. يمكن للمنشأة أن تخصص إستثماراً في أداة حقوق ملكية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على أساس الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية

115. بإستثناء ما تسمح به الفقرة 116، على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ بأثر مستقبلي فيما يخص المعاملات التي تحدث في أو بعد تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات بعدم الاعتراف بالأدوات المالية، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاءات المقدمة و/أو الذي يتم فيه الاعتراف بالأدوات المالية (أيهما أقرب). على سبيل المثال، إذا ألغت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف 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، لا تعترف المنشأة بتلك الأصول والإلتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، إلا إذا كانت مؤهلة للاعتراف بها نتيجة معاملة أو حدث لاحق.

116. وعلى الرغم مما ورد في الفقرة 115، يمكن أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ بأثر رجعي من التاريخ الذي تختاره المنشأة، شريطة الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ على الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها نتيجة المعاملات السابقة في وقت محاسبة هذه المعاملات بشكل أولي.

محاسبة التحوط

117. **بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الاعتراف بالأدوات المالية و/أو عدم قياسها، في التاريخ الذي**

ينتهي فيه أجل الإعفاء المقدم و/أو الذي يتم فيه الاعتراف 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.

118. لا تعكس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في بيانها الافتتاحي للمركز المالي علاقة تحوط من النوع الذي ليس مؤهلا لمحاسبة التحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ (على سبيل المثال، كثير من علاقات التحوط عندما تكون أداة التحوط هي أداة مستقلة بذاتها نقدية أو خيار مكتوب، أو عندما يكون البند المحوط هو مركز صافي في تحوط تدفق نقدي لخطر آخر بخلاف خطر العملة الأجنبية). ومع ذلك، إذا خصصت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى مركز صافي كبند محوط وفقاً لأساسها المحاسبي السابق، فإنها يمكن أن تخصص على أنه بند متحوط له وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بنداً فردياً ضمن ذلك المركز الصافي، أو مركز صافي إذا كان ذلك يلبي المتطلبات الواردة في الفقرة 146 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~كبند متحوط له وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام~~، شريطة أن تقوم بذلك في موعد لا يتجاوز تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو عندما تستفيد من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء انتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الاعتراف بالأدوات المالية و/أو عدم قياسها، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء المقدم، و/أو الذي يتم فيه الاعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب).

119. إذا خصصت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الاعتراف بالأدوات المالية و/أو عدم قياسها، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء المقدم، و/أو الذي يتم فيه الاعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعمول بها (أيهما أقرب)، معاملة معينة على أنها تحوط لكن كان هذا التحوط لا يستوفي شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، فإنه يتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق الفقرتين 135 و136 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~102 و112 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ من أجل وقف محاسبة التحوط. أما المعاملات التي يتم إبرامها قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاء الذي يوفر فترة إعفاء إنتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الاعتراف بالأدوات المالية و/أو عدم قياسها، في التاريخ الذي ينتهي فيه أجل الإعفاء الانتقالي، و/أو الذي يتم فيه الاعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ (أيهما أقرب)، فلا يمكن تخصيصها بأثر رجعي على أنها عمليات تحوط.

تصنيف الأدوات المالية وقياسها

119أ. تُقيّم المنشأة ما إذا كان الأصل المالي يلبي الشروط الواردة في الفقرة 40 أو الشروط الواردة في الفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

119ب. إذا كان من غير العملي أن يتم تقييم بند معدل للقيمة الزمنية للنقود وفقاً لفقرات التطبيق 68-70 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الانتقال لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تُقيّم 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 التطبيق 68-70 من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 41. (وفي تلك الحالة، تطبق المنشأة أيضاً الفقرة 49ي من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 ولكن تُقرأ الإشارات المرجعية إلى الفقرة 161 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على أنها تعني هذه الفقرة والإشارات إلى "الاعتراف الأولي بالأصل المالي" على أنها تعني "في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".)

119ج. إذا كان من غير العملي تقييم ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة الدفع المسبق غير مؤثرة وفقاً لفقرة التطبيق 74(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تُقيّم 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 التطبيق 74 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. (في هذه الحالة، تطبق المنشأة الفقرة 49ك من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 ولكن تُقرأ الإشارات إلى الفقرة 162 من المعيار 41 على أنها هذه الفقرة والإشارات إلى "الاعتراف الأولي بالأصل المالي" على أنها "تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".)

119د. إذا كان من غير العملي بالنسبة للمنشأة (وفقاً لما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3) أن تطبق بأثر رجعي طريقة الفائدة الفعلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، تكون القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي في تاريخ تطبيق المعايير هي إجمالي المبلغ المسجل الجديد لذلك الأصل المالي أو التكلفة المطفأة الجديدة لذلك الإلتزام المالي في تاريخ تطبيق المعايير.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

120. 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 36 و38 و42 التي تسمح بفترة إعفاء انتقالية لمدة ثلاث سنوات لعدم الاعتراف بالأدوات المالية و/أو عدم قياسها. وعندما تعتمد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فترة الإعفاء الانتقالية التي تمتد لثلاث سنوات، فإنها تطبق أحكام إنخفاض القيمة عند انتهاء أجل الإعفاء المقدم، و/أو عند الاعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ (أيهما أقرب).

...

122. 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 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، عندما ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة، و/أو عند الاعتراف 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 الاعتراف بأي خسارة لإنخفاض القيمة ضمن الفائض أو العجز الافتتاحي المتراكم في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو ضمن الفائض أو العجز الافتتاحي المتراكم في فترة إعداد التقارير التي ينتهي فيها أجل الإعفاءات المقدمة، و/أو التي يتم فيها الاعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها (أيهما أقرب).

122أ. في تاريخ تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، 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 لإلتزامات الديون وعقود الضمانات المالية في التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة طرفاً في إلتزام لا رجعة فيه وفقاً للفقرة 78 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) وتقارن ذلك بالمخاطر الإئتمانية في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (أنظر أيضاً فقرات التطبيق 350–351 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

122ب. 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 82 وفقرات التطبيق 179–182 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛ و

(ب) الافتراض القابل للدحض الوارد في الفقرة 83 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 بالنسبة للمدفوعات التعاقدية التي مر على استحقاقها أكثر من ثلاثين يوماً إذا كانت المنشأة ستطبق متطلبات الإنخفاض من خلال تحديد الزيادات الكبرى في مخاطر الإئتمان منذ الاعتراف الأولي بتلك الأدوات المالية على أساس المعلومات المتأخرة.

122ج. إذا كان تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الإئتمان، في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، منذ الاعتراف الأولي بالأداة المالية سيتطلب بذل جهود وتكاليف غير مبررة، 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 122ب (أ)).

المشتقات المدمجة

122هـ. تُقيّم 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 التطبيق 109 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 *" الأدوات المالية: الإفصاحات "*

...

124. ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 بأثر مستقبلي من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما ينتهي أجل الإعفاءات المقدمة، و/أو عندما يتم الاعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ (أيهما أقرب).

...

تاريخ النفاذ

...

154د. عُدلت الفقرات 36 و64 و72 و113 و114 و115 و116 و117 و118 و119 و120 و121 و122 و124 وأضيفت الفقرات 114أ و119أ و119ب و119ج و119د و122أ و122ب و122د بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

~~أسس الإستنتاج~~

ترافق أسس الإستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 ولكنها ليست جزءاً منه.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 " *الأدوات المالية* " ~~**معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 " *الأدوات المالية: الاعتراف والقياس* "**~~

إستنتاج61. لا تقدم الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ~~41 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ أي إعفاء للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها. ولأن عديد 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 انتقالية للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى للاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها. وقد تم منح فترة الإعفاء الانتقالية لمدة ثلاث سنوات تماشياً مع فترة الإعفاء المقدم للاعتراف بالبنود الأخرى و/أو قياسها.

...

إستنتاج63. وكما هو الحال مع الأصول غير النقدية، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ضرورة تطبيق نفس المبدأ على الاعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات 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 الانتقالية، ستكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قادرة على وضع نماذج موثوقة لتطبيق المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. وسيُسمح أيضاً بتطبيق السياسات المحاسبية لقياس الأدوات المالية التي تختلف عن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ خلال الفترة الانتقالية.

...

التكلفة المفترضة للإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها أو المشاريع المشتركة أو المشآت الزميلة

إستنتاج85. 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 منشأة 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 6 أو بالتكلفة المفترضة. ويتم تحديد التكلفة المفترضة كقيمة عادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 " *الأدوات المالية*" ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 " *الأدوات المالية: الاعتراف والقياس* "~~.

...

~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41~~ "*الأدوات المالية*" ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 " *الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*"~~

إستنتاج111. وحيث أنه من غير الممكن في معظم الأحوال تطبيق مبادئ إنخفاض القيمة بأثر رجعي، خلص 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 21 و26.

...

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "*الأدوات المالية*"، ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"~~

الاعتراف

تنفيذ67. تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بجميع الأصول والإلتزامات المالية (بما في ذلك جميع المشتقات) المؤهلة للاعتراف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ والتي لم تصبح مؤهلة بعد لإلغاء الاعتراف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، باستثناء الأصول المالية غير المشتقة والإلتزامات المالية غير المشتقة التي تم إلغاء الاعتراف بها وفقاً لأساسها المحاسبي السابق قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءً من الاعتراف بالأدوات المالية، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المعمول به (أيهما أقرب)، والتي لا تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق الفقرة 116 من المعيار الدولي 33 عليها (أنظر الفقرتين 115 و116 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33).

تنفيذ68. على سبيل المثال، المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والتي لا تطبق الفقرة 116 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 لا تعترف بالأصول المنقولة في عملية التوريق أو النقل أو غيرها من معاملات إلغاء الاعتراف التي وقعت قبل تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إذا كانت تلك المعاملات مؤهلة لإلغاء الاعتراف وفقاً لأساسها المحاسبي السابق. ومع ذلك، إذا استخدمت المنشأة نفس ترتيب التوريق أو ترتيب آخر لإلغاء الاعتراف في عمليات النقل الأخرى بعد تاريخ الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءً من الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المعمول به (أيهما أقرب)، تكون عمليات النقل الأخرى هذه مؤهلة لإلغاء الاعتراف فقط إذا كانت تستوفي معايير إلغاء الاعتراف المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~.

المشتقات المدمجة

تنفيذ69. عندما يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فصل المشتقة المدمجة عن العقد الأصلي،

تعكس المبالغ المسجلة الأولية للمكونات في التاريخ الذي تستوفي فيه الأداة للمرة الأولى معايير الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ الظروف السائدة في ذلك التاريخ (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، الفقرة 49). وإذا لم يكن باستطاعة المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تحديد المبالغ المسجلة الأولية للمشتقة المدمجة والعقد الأصلي بشكل موثوق، فإنها تقيس العقد بمجمله بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ ، الفقرة 52).

القياس

تنفيذ70. في إعداد بيانها الافتتاحي للمركز المالي، تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ لتحديد تلك الأصول المالية والإلتزامات 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 الاستحقاق أو خلال الفترة الانتقالية

تنفيذ71. ينبغي أن تعامل المنشأة التعديل على المبلغ المسجل للأصل المالي أو الإلتزام المالي على أنه تعديل يجب الإعتراف به في الرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز المتراكم في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءً من الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الاعتراف 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 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. ولأن جميع المشتقات، باستثناء تلك التي هي عقود ضمان مالي أو التي تم تخصيصها وأدوات التحوط المحددة والفعالة، تُصنف على أنها محتفظ بها للمتاجرة، يتم الاعتراف بالفروق بين المبلغ المسجل السابق (الذي قد يكون بقيمة صفر) والقيمة العادلة للمشتقات على أنها تعديل على رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية السنة المالية التي طُبّق خلالها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ بصورة أولية، أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءً من الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المعمول به (أيهما أقرب).

محاسبة التحوط

...

تنفيذ74. يمكن أن تؤجل 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 معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة من الإعفاء الذي يوفر إعفاءً من الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، في التاريخ الذي

تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المعمول به (أيهما أقرب)، لا يكون هناك احتمال كبير لوقوع المعاملة التنبؤية، لكنها من المتوقع أن تحدث، ويتم الاعتراف 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 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءً من الاعتراف 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 لاحقاً إلى الاعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، أو (ب) تؤثر المعاملة التنبؤية على الفائض أو العجز، أو (ج) تتغير الظروف لاحقاً 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 مؤهلاً كتحوط للتدفقات النقدية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، لا تعد محاسبة التحوط مناسبة بدءاً من تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عندما تستفيد المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من الإعفاءات التي توفر إعفاءً من الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها، من التاريخ الذي تنتهي فيه الإعفاءات المقدمة و/أو يتم فيه الاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المعمول به (أيهما أقرب).

...

ملخص الإعفاءات والأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 ***" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى "***

تنفيذ91. يلخص المخطط أدناه الإعفاءات والأحكام الانتقالية الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى على أساس الاستحقاق.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	**الإعفاء الانتقالي المقدم**							
	لا	**نعم**						
		التكلفة المفترضة	**إعفاء انتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف**	**إعفاء انتقالي مدته 3 سنوات للقياس**	**إعفاء انتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف و/أو القياس**	**إعفاء انتقالي مدته 3 سنوات للإفصاح**	**استبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف**	**أخرى**
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 "*عرض البيانات المالية*".						√ إلى الحد الذي يتم فيه تبني فترة الإعفاء لمدة 3 سنوات.		• من المحبذ عرض معلومات مقارنة.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 "*بيان التدفق النقدي*".	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 *" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء .*	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 *" آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي ".*								• إعفاء من الامتثال لمتطلبات التحويل التراكمي.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 5 *" تكاليف الاقتراض ".*			√ 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 الانتقالي المقدم							
	لا	نعم						
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للإفصاح	استبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 6 *" البيانات المالية الموحدة والمنفصلة ".* (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 *" البيانات المالية الموحدة "*).		√			√ تصنيف وتحديد الحصص في المنشآت الأخرى بشكل مناسب.		√	• الأحكام عندما تتبنى المنشأة المسيطرة و/أو الخاضعة للسيطرة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أوقات مختلفة. • إعفاء يؤدي لعدم إعداد البيانات المالية على أنها بيانات مالية موحدة . • (التقييم في حال منشأة إستثمارية في تاريخ التبني والقياس بالقيمة العادلة في ذلك التاريخ).
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 7 *" الإستثمارات في المنشآت الزميلة .* (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 *" الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة "*).		√			√ تصنيف وتحديد الحصص في المنشآت الأخرى بشكل مناسب.		√	• الأحكام عندما تتبنى المنشأة المسيطرة والمنشأة الزميلة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أوقات مختلفة. • إعفاء يؤدي لعدم إدراج الإستثمار في الشركة الزميلة ضمن البيانات المالية الموحدة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الانتقالي المقدم						
	لا	نعم					
		التكلفة المفترضة	إعفاء انتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف	إعفاء انتقالي مدته 3 سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للإفصاح	استبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8" *الحصص في المشاريع المشتركة* ". (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 " *الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* ").		√			√ تصنيف وتحديد الحصص في المنشآت الأخرى بشكل مناسب.		√	• الأحكام عندما تتبنى المنشأة المسيطرة والمنشأة الزميلة والمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أوقات مختلفة. • إعفاء يؤدي لعدم إدراج الحصص في المشاريع المشتركة ضمن البيانات المالية الموحدة.
(معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37 " *الترتيبات المشتركة* ").								• الأحكام بشأن قياس الإستثمار في المشروع المشترك الذي تمت محاسبته سابقاً باسخدام التوحيد التناسبي.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الانتقالي المقدم						
	لا	نعم					
		التكلفة المفترضة	إعفاء انتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات من للإفصاح	استبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 *" الإيرادات من المعاملات التبادلية ".*	√				√ إلى الحد الذي يتم فيه تبني فترة الإعفاء لمدة 3 سنوات للأصول و/أو الإلتزامات.			
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 10 *" التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع ".*								• أحكام حول التضخم المرتفع.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 11 *" عقود الإنشاء ".*	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 12 *" المخزون ".*		√	√ المخزون غير المعترف به بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ المخزون المعترف به بموجب أساس المحاسبة السابق.				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 13 *" عقود الإيجار ".*		√ الأصول و/أو الإلتزامات المؤجرة غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ الأصول و/أو الإلتزامات المؤجرة المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.					

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام	الإعفاء الإنتقالي المقدم							
	لا	نعم						
		التكلفة المفترضة	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف و/أو القياس	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للإفصاح	استبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 14 " *الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير* ".	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 16 " *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 17 " *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 18 " *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 الانتقالي المقدم						
	لا	نعم					
		التكلفة المفترضة	إعفاء انتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للقياس	إعفاء إنتقالي مدته 3 سنوات للاعتراف و/أو القياس	إعفاء انتقالي مدته 3 سنوات للإفصاح	استبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 " *المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة* "			√ فقط الإلتزامات المتعلقة بالأصول غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق التي سيتم إدراجها في التقدير الأولي لتكلفة تفكيك/إزالة البند/استعادة الموقع.	√ فقط الإلتزامات 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 20" *إفصاحات الأطراف ذات العلاقة".*						√		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21" *إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد".*								• التطبيق بأثر مستقبلي.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 22" *الإفصاح عن معلومات حول القطاع الحكومي العام".*	√							

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 *" الإيرادات من المعاملات غير التبادلية ."*			√ 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 3 سنوات للأصول و/أو الإلتزامات.			
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 *" عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية "*	√							
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 25 *" منافع الموظفين "*. (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 *"منافع الموظفين ")*			√ خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.				• أحكام حول كيفية تحديد الإلتزامات الأولية. • أحكام بعدم فصل الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة. • الإفصاح بأثر مستقبلي حول تعديلات الخبرة.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26 *" إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد "*.			√					• التطبيق بأثر مستقبلي.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 27 *" 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 28 "*الأدوات المالية: العرض*".								• أحكام حول عدم فصل مكون الإلتزامات وصافي. الأصول/حقوق الملكية في ظروف محددة
~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*".~~		√	√ ~~للأدوات المالية غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.~~	√ ~~للأدوات المالية المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.~~				~~• أحكام حول التخصيص/الإلغاء الاعتراف/محاسبة التحوط.~~ ~~• تطبيق مبادئ الإنخفاض بأثر مستقبلي.~~
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 "*الأدوات المالية: الإفصاح*".								• عدم وجود معلومات مقارنة حول طبيعة ونطاق المخاطر.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 "*الأصول غير الملموسة*".		√ الأصول غير الملموسة باستثناء الأصول	√ الأصول غير الملموسة غير المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.	√ الأصول غير الملموسة المعترف بها بموجب أساس المحاسبة السابق.				• أحكام للاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والمقيدة مسبقا على أنها مصاريف.

		المولدة داخلياً.						
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32 *"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 الاعتراف بالإلتزام ذي العلاقة.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 *"الأدوات المالية"*		√ للأدوات المالية غير المعترف بها وفقاً للأساس المحاسبي السابق	√ للأدوات المالية المعترف بها وفقاً للأساس المحاسبي السابق	√				• الأحكام المتعلقة بالتخصيص/إلغاء الاعترف/محاسبة التحوط • تطبيق مبادئ الإنخفاض بأثر مستقبلي.

...

ملحق

التمييز بين الإعفاءات والأحكام الانتقالية 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 الاستحقاق

الإعفاءات أو الأحكام الانتقالية	الإعفاءات أو الأحكام الإنتقالية التي ينبغي تطبيقها	الإعفاءات أو الأحكام الانتقالية التي يمكن تطبيقها أو اختيارها	
	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.	لا تؤثر على العرض العادل وعلى الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.	تؤثر على العرض العادل وعلى الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 • عرض المعلومات المقارنة.		√	
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 • فروقات التحويل التراكمية في تاريخ تبني المعايير.		√	
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 5 • 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 6 *(معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35)*			√

• إعفاء للاعتراف بالحصص في المنشأة الخاضعة للسيطرة و/أو قياسها. • اختيار عدم استبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصاريف بين المنشآت.	√		√
• تصبح المنشأة الخاضعة للسيطرة هي منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قبل أو بعد منشأتها المسيطرة. • عدم عرض البيانات المالية كبيانات مالية موحدة إذا تم تبني فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات للاعتراف و/أو القياس و/أو الاستبعاد. • *تقييم ما إذا كانت منشأة إستثمارية في تاريخ التبني وتحديد القيمة العادلة في ذلك التاريخ).*	√	√	√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 7 *(معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36)* • إعفاء للاعتراف بالحصص في المنشآت الزميلة و/أو قياسها. • اختيار عدم استبعاد الحصص في فائض أو عجز المنشآت الزميلة. • تصبح المنشأة الزميلة هي منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قبل أو بعد منشأتها المسيطرة. • عدم عرض الإستثمار في المنشآت الزميلة في البيانات المالية الموحدة إذا تم تبني فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات للاعتراف و/أو القياس و/أو الاستبعاد.	√		√ √ √

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8 *(معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36)* • إعفاء للاعتراف بالحصص في المشروع المشترك و/أو قياسه. • اختيار عدم استبعاد الأرصدة والمعاملات مع المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة. • يصبح المشروع المشترك منشأةً تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قبل أو بعد منشأتها المسيطرة . • عدم عرض الحصص في المشروع المشترك في البيانات المالية الموحدة إذا تم تبني فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات للاعتراف و/أو القياس و/أو الاستبعاد.	√		√ √ √
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37 • قياس الإستثمار في المشروع المشترك الذي تم محاسبته مسبقا باسخدام التوحيد التناسبي	√		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 • إعفاء لقياس و/أو الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بتبني فترة إعفاء لمدة ثلاث سنوات للاعتراف بالأدوات المالية و/أو قياسها.			√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 10 • تحديد ما إذا كان الاقتصاد ذو التضخم المرتفع خاضع لتضخم حاد في تاريخ التبني.	√		
• قياس الأصول والإلتزامات إذا كان تاريخ التبني في أو بعد تاريخ المعايرة.	√		

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 12 • إعفاء لمدة ثلاث سنوات للاعتراف بالأصول و/أو قياسها وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول .			√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 13 • عدم قياس و/أو عدم الاعتراف بإلتزامات وأصول عقود الإيجار التمويلي إذا تم تبني فترة إعفاء للاعتراف بالأصول و/أو قياسها. • تصنيف عقد الإيجار بناءً على الظروف السائدة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.	√		√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 16 • إعفاء لمدة ثلاث سنوات للاعتراف بالأصول و/أو قياسها وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول.			√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 • إعفاء لمدة ثلاث سنوات للاعتراف بالأصول و/أو قياسها وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول.			√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 18 • عدم إعداد تقرير حول القطاعات خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبني.		√	
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19			√

• عدم قياس وعدم الاعتراف بالإلتزام المتعلق بالتقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند إذا تم تبني الإعفاء للاعتراف بالأصول و/أو قياسها.			
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 • عدم الإفصاح عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة وعن المعلومات حول موظفي الإدارة العليا.			√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21 • تطبيق أحكام الإنخفاض بأثر مستقبلي في تاريخ التبني أو عند الاعتراف بالأصول عندما يتم تطبيق فترة الإعفاء.	√		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 25 (معيار المحسبة الدولي في القطاع العام 39) • إعفاء لمدة ثلاث سنوات للاعتراف بالأصول و/أو قياسها وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول و/أو الإلتزامات. • تحديد الإلتزام الأولي لخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين. الأخرى طويلة الأجل في تاريخ التبني أو عند انتهاء فترة الإعفاء. • الاعتراف بالزيادة/النقصان في تاريخ التبني أو عند انتهاء فترة الإعفاء ضمن الفائض/العجز الافتتاحي المتراكم.	√ √		√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26	√		

• تطبيق أحكام الإنخفاض بأثر مستقبلي في تاريخ التبني أو عند الاعتراف بالأصول عندما يتم تطبيق فترة الإعفاء.			
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 27 • إعفاء لمدة ثلاث سنوات للاعتراف بالأصول و/أو قياسها وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول.			√
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 • حدد ما إذا كانت الأداة المالية تتضمن 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 29*~~ • ~~إعفاء لمدة ثلاث سنوات لقياس و/أو الاعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول و/أو الإلتزامات.~~ ~~*التخصيص*~~ • ~~تخصيص الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في تاريخ التبني.~~ ~~*الإنخفاض*~~ • ~~تطبيق أحكام الإنخفاض بأثر مستقبلي في تاريخ التبني.~~	~~√~~ ~~√~~		~~√~~

~~*معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29*~~ ~~*إلغاء الاعتراف*~~ • ~~تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر مستقبلي في تاريخ التبني.~~ • ~~تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر رجعي إذا توفرت معلومات في تاريخ المحاسبة الأولية.~~	√	√	
~~*محاسبة التحوط*~~ • ~~قياس المشتقات بالقيمة العادلة .~~ • ~~استبعاد كافة الأرباح والخسائر المؤجلة.~~ • ~~توضيح فقط التحوطات المؤهلة لمحاسبة التحوط في تاريخ التبني.~~ • ~~وقف معاملة التحوط في حال لم يتم استيفاء شروط محاسبة التحوط في تاريخ التبني.~~	√ √ √ √		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 • عدم الإفصاح عن معلومات حول طبيعة ونطاق المخاطر.		√	
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 • إعفاء لمدة ثلاث سنوات لقياس و/أو الاعتراف بالأصول وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول . • الاعتراف بكافة الأصول غير الملموسة المولّدة داخلياً.	√		√

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32 • إعفاء لمدة ثلاث سنوات لقياس و/أو الاعتراف بالأصول و/أو الإلتزامات وتغيير السياسة المحاسبية لقياس الأصول و/أو الإلتزامات. • 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 الإلتزامات.		√	
تطبيق التكلفة المفترضة على الأصول التي تُستملك في معاملة غير تبادلية.		√	
استخدام التكلفة المفترضة للإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها والمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والمنشآت الزميلة.		√	
إعداد المطابقات خلال الفترة الانتقالية.	√		
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 إعفاء ثلاث سنوات للاعتراف و/أو قياس الأصول و/أو الإلتزامات وتغيير السياسية المحاسبية لقياس الأصول و/أو الإلتزامات. التخصيص تخصيص الأصل أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في تاريخ تبني المعايير. الإنخفاض	√		√

تطبيق أحكام الإنخفاض بأثر مستقبلي في تاريخ التبني معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 إلغاء الاعتراف تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر مستقبلي في تاريخ تبني المعايير تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر رجعي إذا أتيحت معلومات كما في تاريخ المحاسبة الأولية	√	√ √	
محاسبة التحوط قياس المشتقات بالقيمة العادلة استبعاد جميع الخسائر والمكاسب المؤجلة فقط لعكس التحوطات التي تتأهل لمحاسبة التحوط في تاريخ تبني المعايير التوقف عن معاملة التحوط إذا لم تتم تلبية شروط محاسبة التحوط في تاريخ تبني المعايير	√ √ √ √		

...

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 " البيانات المالية المنفصلة "

عُدلت الفقرات 6 و12 و13 و14 و15 و22 و26 و30 وأضيفت الفقرة 32ب. وُضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

تعريفات

...

6. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة أدناه:

البيانات المالية الموحدة (Consolidated financial statements) هي البيانات المالية للمنشأة الاقتصادية التي تُعرض فيها الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة ومنشآتها المسيطر عليها على أنها تخص منشأة اقتصادية 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 المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة إما بسعر التكلفة، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "*الأدوات المالية*"، ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*"~~ أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هي موضحة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 "*الإستثمارات في المنشآت 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 المُعرّفة والمنشورة بشكل منفصل. تُعرّف المصطلحات التالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 "*البيانات المالية الموحدة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 "*الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*"، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37 "*الترتيبات المشتركة*": المنشأة الزميلة، والسيطرة، المنشأة المسيطر عليها، المنشأة المسيطرة، والمنشأة الاقتصادية، وطريقة حقوق الملكية، والمنشأة الإستثمارية، والسيطرة المشتركة، والعملية المشتركة، والمشروع المشترك، والمشارك في مشروع مشترك، والتأثير الهام.

...

إعداد البيانات المالية المنفصلة

...

12. عندما تعّد المنشأة البيانات المالية المنفصلة، ينبغي أن تقوم بمحاسبة الإستثمارات المماثلة في المنشآت المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة إما:

(أ) بسعر التكلفة؛ أو

(ب) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~؛ أو

(ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لوصفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36.

13. إذا اختارت المنشأة، وفقاً للفقرة 24 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36، أن تقيس إستثماراتها في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، فإنها يجب أيضا أن تقوم بمحاسبة تلك الإستثمارات بنفس الطريقة في بياناتها المالية المنفصلة.

14. إذا كان من المطلوب من المنشأة المسيطرة، وفقاً للفقرة 56 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، أن تقيس إستثمارها في المنشأة المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، فإنها يجب أيضا أن تقوم بمحاسبة ذلك الإستثمار بنفس الطريقة في بياناتها المالية المنفصلة. وإذا كان يتوجب على المنشأة المسيطرة التي هي ليست نفسها منشأة إستثمارية، وفقاً للفقرة 58 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، أن تقيس إستثمارات المنشأة الإستثمارية المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ وأن توحد الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف الأخرى للمنشأة الإستثمارية المسيطر عليها، فإنها يجب أيضا أن تقوم بمحاسبة ذلك الإستثمار في المنشأة الإستثمارية المسيطر عليها بنفس الطريقة في بياناتها المالية المنفصلة.

15. عندما تتوقف المنشأة المسيطرة عن كونها منشأة إستثمارية، أو عندما تصبح عبارة عن منشأة إستثمارية، فإنها يجب أن تقوم بمحاسبة التغيير بدءً 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 المسيطر عليها وفقاً للفقرة 12. ويكون تاريخ تغيير الوضع هو تاريخ الاستملاك المفترض. وينبغي أن تمثل القيمة العادلة للمنشأة الخاضعة للسيطرة في تاريخ الاستملاك المفترض العوض النقدي المفترض المنقول عند محاسبة الإستثمار وفقاً للفقرة 12.

(ب) عندما تصبح المنشأة هي منشأة إستثمارية، ينبغي أن تحاسب الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. وينبغي الاعتراف بالفرق بين المبلغ المسجل السابق للمنشأة المسيطر عليها وقيمتها العادلة في تاريخ تغيير وضع المستثمر على أنه ربح أو خسارة ضمن الفائض أو العجز. ويُعامل المبلغ التراكمي لأي ربح أو خسارة معترف بها سابقاً وبشكل مباشر ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية فيما يتعلق بتلك المنشآت المسيطر عليها كما لو أن المنشأة الإستثمارية قد تصرفت بتلك المنشآت المسيطر عليها في تاريخ تغيير الوضع.

...

الإفصاح

...

22. عندما يُطلب من المنشأة المسيطرة التي هي ليست نفسها منشأة إستثمارية، وفقاً للفقرة 56 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، أن تقيس الإستثمارات الخاصة بالمنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ وأن توحد الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف الأخرى للمنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة، فإنها يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة. وتعرض المنشأة أيضاً الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الإستثمارية التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 38 "*الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى*".

الأحكام الانتقالية

...

26. في تاريخ التطبيق الأولي، لا ينبغي أن تجري المنشأة الإستثمارية أي تعديلات على المحاسبة السابقة للحصص في المنشأة المسيطر عليها التي اختارت مسبقاً قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، كما هو مسموح به في الفقرة 12.

...

30. في تاريخ التطبيق الأولي، يتعين على المنشأة المسيطرة التي هي ليست نفسها منشأة إستثمارية لكن يتوجب عليها، وفقاً للفقرة 56 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، أن تقيس إستثمارات المنشأة الإستثمارية المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ وأن توحد الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف الأخرى للمنشأة الإستثمارية المسيطر عليها، أن تستخدم الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرات 24–29 في محاسبة إستثمارها في المنشأة الإستثمارية المسيطر عليها ضمن بياناتها المالية المنفصلة.

...

تاريخ النفاذ

32ب. عُدلت الفقرات 6 و12 و13 و14 و15 و22 و26 و30 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

~~أساس الإستنتاج~~

ترفق أسس الإستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

استخدام طريقة حقوق الملكية في البيانات المنفصلة

إستنتاج3. أجاز معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 6 للمنشأة، في بياناتها المالية المنفصلة، أن تقيس الإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها والمنشآت المسيطر عليها بشكلٍ مشترك والمنشآت الزميلة:

(أ) باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(ب) بسعر التكلفة؛ أو

(ج) باعتبارها أداة مالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.~~

...

إستنتاج6. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الاستمرار في السماح باستخدام 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 ومفيدة، وربما بتكلفة أقل من طريقة التكلفة أو طريقة القيمة العادلة. وفي القطاع العام، غالباً ما تُستخدم المنشآت الإستثمارية بشكل أكبر "كأدوات" للمساعدة في تقديم الخدمات، وليس بغرض الاحتفاظ 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 إنها 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 نسبياً، حيث يتم الاحتفاظ بالإستثمارات لبعض الوقت، إلا أن استخدام 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 الدولية في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ يمكن استخدامها 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.

...

البيانات المالية المنفصلة للمنشآت الإستثمارية

إستنتاج8. عند وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام استحداث مفهوم المنشآت الإستثمارية والاشتراط على المنشأة المسيطرة التي هي منشأة إستثمارية أن تقيس إستثماراتها في معظم المنشآت المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.~~ وتبعاً لذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الاشتراط

على المنشأة الإستثمارية قياس إستثماراتها في المنشآت المسيطر عليها 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 38 بشأن حصصها في المنشآت المسيطر عليها.

إستنتاج9. 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 (1) تقيس فيها إستثمارات المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ و(2) توحد فيها الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف الأخرى للمنشأة الإستثمارية المسيطر عليها. وتبعاً لذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الاشتراط على المنشأة المسيطرة غير الإستثمارية أن تقيس إستثمارها في المنشأة الإستثمارية المسيطر عليها بنفس الطريقة في بياناتها المالية المنفصلة.

...

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، البيانات المالية المنفصلة

عُدلت الفقرات 22 و45 و52 و55أ و56 و58 وفقرة التطبيق 105 وأضيفت الفقرة 79هـ. وُضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

السيطرة

...

22. تسيطر اثنان 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 36 أو 37، أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتناول الأدوات المالية (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*، و~~29 *الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*~~ و30 *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* *ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "الأدوات المالية"*).

...

حقوق التصويت المحتملة

...

45. لا يُطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 ولا ~~29~~ 41 على الحصص في المنشآت المسيطر عليها 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 المسيطر عليها، فإن الأدوات لا تخضع لمتطلبات معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 28 و~~29~~ و41. في جميع الحالات الأخرى، تتم محاسبة الأدوات التي تشتمل على حقوق

تصويت محتملة في المنشأة المسيطر عليها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 ~~ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

...

فقدان السيطرة

52. إذا فقدت المنشأة المسيطرة سيطرتها على المنشأة المسيطر عليها، فإن المنشأة المسيطرة:

(أ) تلغي الاعتراف بأصول وإلتزامات المنشأة المسيطر عليها السابقة من البيان الموحد للمركز المالي.

(ب) تعترف بأي إستثمار محتفظ به في المنشأة المسيطر عليها السابقة بالقيمة العادلة عند فقدان السيطرة وتقوم بمحاسبته لاحقاً ومحاسبة أي مبالغ مستحقة من أو إلى المنشأة المسيطر عليها السابقة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات الصلة. تعتبر تلك القيمة العادلة بأنها القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ أو التكلفة عند الاعتراف الأولي بالإستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، حسب الاقتضاء؛ و

(ج) تعترف بالربح أو الخسارة المرتبطة بفقدان السيطرة التي تُعزى للحصة المسيطرة السابقة، وفقاً لما هو محدد في الفقرات 54-55أ.

...

55أ. إذا فقدت المنشأة المسيطرة السيطرة على منشأة مسيطر عليها لا تضم عملية، وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40، نتيجة لمعاملة متعلقة بمنشأة زميلة أو مشروع مشترك تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية، تحدد المنشأة المسيطرة الربح أو الخسارة وفقاً للفقرتين 54-55. ويتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة عن المعاملة فقط في الفائض أو العجز وفي حدود حصص المستثمرين غير ذات العلاقة بالمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ويتم شطب الجزء المتبقي من الربح في مقابل المبلغ المسجل للإستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وعلاوة على ذلك، إذا احتفظت المنشأة المسيطرة بإستثمار في المنشأة المسيطر عليها سابقاً وأصبحت المنشأة المسيطر عليها سابقاً منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً تتم محاسبته من خلال طريقة حقوق الملكية، تعترف المنشأة المسيطرة بالجزء من الربح أو الخسارة الناتجة عن إعادة القياس بالقيمة العادلة للإستثمار المحتفظ به في هذه المنشأة المسيطر عليها سابقاً فقط في الفائض أو العجز الخاص بها في حدود حصص المستثمرين غير ذات العلاقة في المنشأة الزميلة الجديدة أو المشروع المشترك الجديد. ويتم شطب الجزء المتبقي من هذا الربح في مقابل المبلغ المسجل للإستثمار المحتفظ به في المنشأة المسيطر عليها سابقاً. إذا احتفظت المنشأة المسيطرة بإستثمار في منشأة مسيطر عليها سابقاً وهو الإستثمار الذي تتم المحاسبة عنه حالياً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، فإن الجزء من الربح أو الخسارة الناتج عن إعادة القياس بالقيمة العادلة للإستثمار المحتفظ به في المنشأة المسيطر عليها سابقاً سيعترف به بالكامل في الفائض أو العجز الخاص بالمنشأة المسيطرة.

المنشآت الإستثمارية: مطلب القيمة العادلة

56. باستثناء ما هو مبين في الفقرة 57، لا توحد المنشأة الإستثمارية منشآتها المسيطر عليها أو تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40 عندما تحصل على السيطرة على منشأة أخرى. بل يجب على المنشأة الإستثمارية، بدلاً من ذلك، أن تقيس الإستثمار في المنشأة المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~.

...

58. يتعين على المنشأة المسيطرة على المنشأة الإستثمارية التي هي ليست نفسها منشأة إستثمارية أن تعرض البيانات المالية الموحدة التي (1) تقيس فيها إستثمارات المنشأة الإستثمارية المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ و(2) توحد فيها الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف الأخرى للمنشأة الإستثمارية المسيطر عليها وفقاً للفقرات 38-55 من هذا المعيار.

...

تاريخ النفاذ

...

79هـ. عُدلت الفقرات 22 و45 و52 و55أ و56 و58 وفقرة التطبيق 105 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35.

...

قياس القيمة العادلة

...

تطبيق105. من أجل تلبية المطلب المنصوص عليه في فقرة التطبيق104(أ)"، فإن المنشأة الإستثمارية:

(أ) تختار محاسبة أي عقارات إستثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 16 *" العقارات الإستثمارية "*.

(ب) تختار الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 فيما يخص إستثماراتها في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة؛ و

~~(ج)~~ تقيس أصولها المالية بالقيمة العادلة باستخدام المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~.

...

أساس الإستنتاج

ترافق أسس الإستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

إستنتاج29. نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في نوع المعلومات التي سيجد المستخدمون أنها أكثر فائدة والتي تتناول المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة. واعتبر المجلس أن المستخدمين سيجدوا أنه من المفيد أكثر إذا تم توسيع نطاق محاسبة الإستثمارات المطبقة في البيانات المالية للمنشأة الإستثمارية المسيطر عليها لتشمل البيانات المالية للمنشأة المسيطرة. لذلك اقترح المجلس بأن المنشأة المسيطرة التي تضم منشأة إستثمارية مسيطر عليها يجب أن يُطلب منها عرض البيانات المالية الموحدة التي (1) تقيس فيها إستثمارات المنشأة الإستثمارية الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ و (2) توحد فيها الأصول والإلتزامات الأخرى وإيرادات ومصاريف المنشأة الإستثمارية المسيطر عليها 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.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 "*الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*"

عُدلت الفقرات 20 و24 و25 و26 و43 و44 و45 وأضيفت الفقرات 44أ و44ب و44ج و51د. وُضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

طريقة حقوق الملكية

...

20. لا يُطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "*الأدوات المالية*، ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*"~~ على الحصص في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية. عندما تمنح الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة في الوقت الحالي فرصة الحصول على المنافع المرتبطة بحصة ملكية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن الأدوات لا تخضع لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. في جميع الحالات الأخرى، تتم محاسبة الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~.

...

تطبيق طريقة حقوق الملكية

...

24. عند الاحتفاظ بإستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك من قبل، أو الاحتفاظ به بشكلٍ غير مباشر من خلال، منشأة هي عبارة عن مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوق مشترك أو

صندوق إئتمان ومنشآت مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار، يمكن أن تختار المنشأة قياس الإستثمارات في تلك المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. وتتخذ المنشأة الإستثمارية، بحكم تعريفها، هذا الخيار.

25. عندما تملك المنشأة إستثماراً في منشأة زميلة، يكون جزء منه محتفظ به 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 المنشأة الزميلة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ بغض النظر عما إذا كانت المؤسسة ذات رأس المال المخاطر، أو الصندوق المشترك وصندوق الإئتمان 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 المنشأة الزميلة الذي لا يُحتفظ به من خلال مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوق مشترك وصندوق إئتمان ومنشآت مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار. عندما تملك المنشأة إستثماراً في منشأة زميلة، يكون جزء منه محتفظ به 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 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~.

وقف استخدام طريقة حقوق الملكية

26. تتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية بدءاً من التاريخ الذي يتوقف فيه إستثمارها عن كونه إستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك على النحو التالي:

(أ) إذا أصبح الإستثمار هو منشأة مسيطر عليها، تحاسب المنشأة عن إستثمارها وفقاً للبيان الوطني أو الدولي ذي الصلة الذي يتناول عمليات الاندماج في القطاع العام ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35.

**(ب) إذا كانت الحصة المحتفظ بها في المنشأة الزميلة السابقة أو المشروع المشترك السابق هي أصل مالي، تقيس المنشأة الحصة المحتفظ بها بالقيمة العادلة. والقيمة العادلة للحصة المحتفظ بها يجب أن تعتبر قيمتها العادلة عند الاعتراف الأولي بها كأصل مالي وفقاً ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41~~ ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~. ~~وفي حال مُنعت المنشأة بموجب فقرتي التطبيق 113 و114 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، من قياس الحصة المحتفظ بها بالقيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس الحصة المحتفظ بها بالمبلغ المسجل للإستثمار في التاريخ الذي لم تعد فيه هي منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً ويجب أن يُعتبر ذلك المبلغ المسجل هو تكلفة الإستثمار عند الاعتراف الأولي به كأصل مالي~~

~~وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.~~ ويجب أن تعترف المنشأة ضمن الفائض أو العجز بأي فرق بين:

(1) القيمة العادلة ~~(أو، حيث يكون ملائماً، المبلغ المسجل)~~ لأي حصة محتفظ بها وأي عوائد من التصرف بحصة جزئية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛ و

(2) المبلغ المسجل للإستثمار في التاريخ الذي تم فيه وقف استخدام طريقة حقوق الملكية.

(ج) عندما تتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، يجب أن تقوم المنشأة بمحاسبة جميع المبالغ المعترف بها سابقاً بشكلٍ مباشر في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة فيما يتعلق بذلك الإستثمار وفق نفس الأساس الذي كان سيُطلب استخدامه لو كانت الجهة المستثمر فيها قد تصرفت بالأصول أو الإلتزامات ذات العلاقة بشكلٍ مباشر.

خسائر الإنخفاض

...

43. بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك الاعتراف بعجز المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة وفقاً للفقرة 41، تُطبق المنشأة فقرات 44_أ – 44 ج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ لتحديد ~~ما إذا كان من الضروري~~ ما إذا كان هناك أي دليل موضوعي ~~الاعتراف بأي خسارة إضافية للإنخفاض~~ على أن صافي إستثماراتها في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك قد انخفضت.

44. تُطبق المنشأة ~~أيضا~~ متطلبات الإنخفاض الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ لتحديد ما إذا كان يتم الاعتراف بأي خسارة إضافية للإنخفاض على حصصها الأخرى ~~على حصتها~~ في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 التي لا تشكّل جزءاً من صافي الإستثمار ~~ومبلغ خسارة إنخفاض القيمة تلك.~~

44أ. يتم خفض صافي الإستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك ولا يتم تكبد خسائر الإنخفاض إلا في حال وجود دليل موضوعي على أن الإنخفاض قد وقع نتيجة لحدث أو أكثر من الأحداث التي وقعت بعد الاعتراف الأولي بصافي الإستثمار ("حدث خسارة") وكان لحدث (أو أحداث) الخسارة أثر على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من صافي الإستثمار الذي يمكن قياسه بموثوقية. قد لا يكون من الممكن تحديد وجود حدث وحيد منفصل باعتباره سبب الإنخفاض. ولكن قد يكون التأثير المجمع لعدة أحداث هو السبب في الإنخفاض. ولا يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة للأحداث المستقبلية، بغض النظر عن احتمالية وقوعها. وتشمل الأدلة الموضوعية على حدوث إنخفاض في صافي الإستثمار 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 الإستثمار جراء الصعوبات المالية التي تواجهها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

44ب. اختفاء السوق النشط نتيجة لعدم تداول حقوق الملكية أو الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ليس دليلاً على الإنخفاض. فتخفيض التصنيف الإئتماني للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك أو إنخفاض القيمة العادلة لهما، ليس في حد ذاته دليلاً على الإنخفاض، رغم أن ذلك قد يكون دليلاً على الإنخفاض عندما يُنظر إليه في ضوء المعلومات الأخرى المتاحة.

44ج. إضافة إلى أنواع الأحداث الواردة في الفقرة 44أ، تشمل الأدلة الموضوعية على إنخفاض صافي الإستثمار 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 الإستثمار في أدوات حقوق الملكية قد لا تسترد. والإنخفاض الكبير أو المستمر في القيمة العادلة لإستثمار ما في أداة حقوق ملكية لأقل من تكلفتها هو أيضاً دليل موضوعي على الإنخفاض.

45. عندما يشير تطبيق الفقرات 44أ-44ج ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ إلى أن الإستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك قد تنخفض قيمته، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26 "*إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد*"، وربما معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21 "*إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد*".

...

تاريخ النفاذ

...

51د. عُدلت الفقرات 20 و24 و25 و26 و43 و44 و45 وأضيفت الفقرات 44أ و44ب و44ج بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

....

أساس الإستنتاجات

ترافق أسس الإستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

المنشآت الإستثمارية

إستنتاج11. طلب بعض المجاوبون على مسودة العرض 50 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 المنشأة 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 المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~؛ و

(ب) اشترط على المنشأة التي تملك حصة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك التي هي منشأة إستثمارية، عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، أن تُبقي على قياس القيمة العادلة الذي تطبقه تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك التي هي منشأة إستثمارية على حصصها في المنشآت المسيطر عليها.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37 "*الترتيبات المشتركة*"

عُدلت الفقرات 28 و30 و41 وفقرة التطبيق 11 و33أ وأضيفت الفقرة 42د. وُضع خط تحت النص الجديد، وشُطب النص المحذوف.

...

المشاريع المشتركة

...

28. 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 28 "*الأدوات المالية: العرض*"، ~~ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*"~~، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 "*الأدوات المالية: الإفصاحات*"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "*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 36.

...

البيانات المالية المنفصلة

...

30. 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 26؛ و

(ب) المشروع المشترك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لمعيار ~~المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~، إلا إذا كان لدى المنشأة تأثيراً هاماً على المشروع المشترك، وفي هذه الحالة يجب أن يطبق الفقرة 12 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34.

...

الأحكام الانتقالية في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة

...

41. يتعين على المنشأة، وفقاً للفقرة 58 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 6 " *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*"، التي كانت تقوم سابقاً ضمن بياناتها المالية المنفصلة بمحاسبة حصصها في العملية المشتركة باعتبارها إستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية، بسعر التكلفة أو وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لمعيار ~~المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ أن:

(أ) تلغي الاعتراف بالإستثمار وأن تعترف بالأصول والإلتزامات فيما يتعلق بحصصها في العملية المشتركة بالمبالغ المحددة وفقاً للفقرات 37-39.

(ب) تقدم مطابقة بين الإستثمار الذي تم إلغاء الاعتراف به، وبين الأصول والإلتزامات المعترف بها، إلى جانب أي فرق متبقي يتم تعديله في الفائض أو العجز المتراكم، في بداية الفترة السابقة مباشرةً.

...

تاريخ النفاذ

...

42د. عُدلت الفقرات 28 و30 و41 وفقرة التطبيق 11 و33أ بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37 ولكنه ليس جزءاً منه.

...

السيطرة المشتركة (الفقرات 12-18)

...

تطبيق11. عندما يكون الترتيب خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37 *" الترتيبات المشتركة "*، تقوم المنشأة بمحاسبة حصتها في الترتيب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات الصلة، مثل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 *" الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "*، أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 *" الأدوات المالية"*، ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *" الأدوات المالية: الاعتراف والقياس ".*~~

البيانات المالية لأطراف ترتيب مشترك (الفقرات 23-28)

محاسبة عمليات الاستملاك للحصص في العمليات المشتركة

تطبيق33أ. عندما تستملك منشأة حصة في عملية مشتركة والتي تشكل فيها أعمال العملية المشتركة عملية، وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40، فإنها تطبق، في حدود حصتها وفقاً للفقرة 23، جميع مبادئ محاسبة الاستملاك الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40، وفي المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام، التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار وتفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب تلك المعايير والمتعلقة بالاستملاك. ومبادئ محاسبة الاستملاك التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار تشمل ولكنها لا تقتصر على:

(أ) قياس الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد بالقيمة العادلة، بخلاف البنود التي ورد بشأنها استثناءً في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40 وغيره من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

(ب) الاعتراف بالتكاليف المتعلقة بالاستملاك على أنها مصاريف في الفترات التي يتم فيها تكبد التكاليف والحصول على الخدمات، باستثناء أن تكاليف إصدار أوراق الدين أو حقوق الملكية يتم الاعتراف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 و29 و41.

(ج) الاعتراف بالزيادة في المقابل المنقول التي تتجاوز صافي المبالغ في تاريخ الاستملاك للأصول القابلة للتحديد التي تم استملاكها والإلتزامات التي تم تحملها، إن وجدت، مثل الشهرة؛ و

(د) اختبار الإنخفاض للوحدة المولدة للنقد التي تم بشأنها تخصيص شهرة سنوياً على الأقل، وحيثما يكون هناك مؤشر على أن الوحدة قد تنخفض، وفقاً لما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26 *" إنخفاض الأصول المولدة للنقد"*، بالنسبة للشهرة المتسملكة في عملية استملاك.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 38 "*الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى*"

عُدلت الفقرة 4 وأضيفت الفقرة 61ج. وُضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

النطاق

...

4. لا يُطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) خطط منافع ما بعد التوظيف أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل التي يُطبّق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 "*منافع الموظفين*".

(ب) البيانات المالية المنفصلة للمنشأة التي يُطبّق عليها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 "*البيانات المالية المنفصلة*". ومع ذلك:

(1) إذا كانت المنشأة تملك حصصاً في المنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها وتقوم بإعداد بيانات مالية منفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة، فإنها يجب أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات 40–48 عند إعداد تلك البيانات المالية المنفصلة.

(2) المنشأة الإستثمارية التي تعّد البيانات المالية التي تقاس فيها جميع منشآتها المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 56 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 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 وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*".~~ ومع ذلك، يجب أن تطبق المنشأة هذا المعيار:

(1) عندما تكون تلك الحصة هي حصة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك تقاس، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 "*الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*" بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ أو

(2) عندما تكون تلك الحصة هي حصة في المنشأة المنظمة التي لم يتم توحيدها.

...

تاريخ النفاذ

61ج. عُدلت الفقرة 4 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40 " *عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام*"

عُدلت الفقرات 25 و45 و70 و111 و115 و117 وفقرة التطبيق 88 وأضيفت الفقرة 126أ. وُضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

تصنيف أو تخصيص الأصول والإلتزامات في عمليات التوحيد

...

25. في بعض الحالات، تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنواع مختلفة من المحاسبة وفقاً لكيفية تصنيف المنشأة أو تخصيصها لأصل أو إلتزام معين. وتشمل الأمثلة على التصنيفات أو التخصيصات التي على المنشأة الناتجة القيام بها على أساس التخصيصات أو التصنيفات التي تمت سابقاً من قبل عمليات الاندماج، تمثل هذه الأمثلة، ولكنها لا تقتصر، على ما يلي:

(أ) تصنيف أصول أو إلتزامات معينة على أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أو بالتكلفة المطفأة، أو على أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 " *الأدوات المالية*"، ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 " الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"؛~~

(ب) تخصيص أداة مشتقة على أنها أداة تحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛ ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29؛~~

(ج) تقييم ما إذا كان ينبغي فصل مشتقة مدمجة عن العقد الأصلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29~~ (وهو الأمر المتعلق بالتصنيف وفقاً لاستخدام هذا المعيار لذلك المصطلح).

...

التكاليف المتعلقة بعمليات التوحيد

...

45. التكاليف المتعلقة بعمليات التوحيد هي التكاليف التي تتكبدها المنشأة الناتجة أو عمليات الاندماج للتأثير على عمليات التوحيد. تشمل هذه التكاليف أتعاب الاستشارات والأتعاب القانونية وأتعاب التقييم وغيرها من الأتعاب المهنية والاستشارية؛ والتكاليف الإدارية العامة؛ وأي تكاليف لتسجيل أو إصدار أوراق الدين أو أوراق حقوق الملكية. وتحاسب المنشأة الناتجة وعمليات الاندماج عن

التكاليف المتعلقة بعمليات التوحيد باعتبارها مصاريف في الفترات التي يتم فيها تكبد التكاليف والحصول على الخدمات، وذلك باستثناء واحد. ويُعترف بتكاليف إصدار أوراق الدين أو أوراق حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 *" الأدوات المالية: العرض "*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 *" الأدوات المالية"* معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.

...

تصنيف أو تخصيص الأصول القابلة للتحديد التي تم استملاكها والإلتزامات التي تم تحملها في عملية استملاك

...

70. في بعض الحالات، تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنواع مختلفة من المحاسبة وفقاً لكيفية تصنيف المنشأة أو تخصيصها لأصل أو إلتزام معين. وتشمل الأمثلة على التصنيفات أو التخصيصات التي على المنشأة المستملكة القيام بها على أساس الظروف ذات العلاقة التي توجد في تاريخ الاستملاك، ولكنها لا تقتصر على ما يلي:

(أ) تصنيف أصول أو إلتزامات معينة على أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أو بالتكلفة المطفأة، أو على أنها أصل مالي تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.

(ب) تصنيف أداة مشتقة باعتبارها أداة تحوط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29؛

(ج) تقييم ما إذا كان ينبغي فصل مشتقة مدمجة عن العقد الأصلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 (وهو الأمر المتعلق بالتصنيف وفقاً لاستخدام هذا المعيار لذلك المصطلح).

...

التكاليف المتعلقة بعمليات الاستملاك

111. التكاليف المتعلقة بالاستملاك هي التكاليف التي يتكبدها المستملك لتفعيل عملية استملاك. وتشمل هذه التكاليف أتعاب الوساطة، والأتعاب الاستشارية والقانونية والمحاسبية وأتعاب التقييم وغيرها من الأتعاب المهنية والاستشارية؛ والتكاليف الإدارية العامة، وتشمل تكاليف الاحتفاظ بأقسام داخلية في عمليات الاستملاك؛ وتكاليف تسجيل وإصدار أوراق الدين أو أوراق حقوق الملكية. ويحاسب المستملك عن التكاليف المتعلقة بالاستملاك باعتبارها مصاريف في الفترات التي تم فيها تكبد تلك التكاليف والحصول على الخدمات، باستثناء واحد. ويُعترف بتكاليف إصدار أوراق الدين وحقوق الملكية وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 28 و29 و41.

المحاسبة والقياس اللاحقين

...

الإلتزامات المحتملة

115. بعد الاعتراف الأولي وحتى تسوية الإلتزام، أو إلغاؤه أو انتهاؤه، يقيس المستملك الإلتزام المحتمل المعترف به في عملية استملاك بالأعلى مما يلي:

(أ) المبلغ الذي سيتم الاعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19؛ و

(ب) المبلغ المعترف به أولياً مطروحاً منه، إذا أمكن، الإطفاء المتراكم المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 "*الإيراد من المعاملات التبادلية*".

لا يطبق هذا المطلب على العقود التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "*الأدوات المالية*". ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.~~

...

المقابل المحتمل

117. قد تنتج بعض التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المحتمل الذي يعترف به المستملك بعد تاريخ الاستملاك عن معلومات إضافية يكون المستملك قد حصل عليها بعد ذلك التاريخ عن بعض الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستملاك. وهذه التغيرات هي تعديلات فترة قياس وفقاً للفقرات 102–106. ومع ذلك، فإن التغيرات الناتجة عن الأحداث بعد تاريخ الاستملاك، مثل تحقيق هدف مكاسب، أو الوصول إلى سعر معين للحصة أو انجاز مرحلة معينة في تاريخ بحث وتطوير، ليست تعديلات فترة قياس. يحاسب المستملك عن التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المحتمل التي ليست تعديلات فترة قياس وفقاً لما يلي:

(أ) لا تتم إعادة قياس مقابل محتمل تم تصنيفه على أنه مكون من مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية وتتم المحاسبة عن تسويته اللاحقة ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية.

(ب) مقابل محتمل آخر يكون:

~~(1)~~ ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29،~~ فسيتم قياسه بالقيمة العادلة في كل تاريخ تقرير، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.~~

(2) ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ~~معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29،~~ فيتم قياسه بالقيمة العادلة في كل تاريخ من تواريخ التقرير، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الفائض أو العجز.

...

تاريخ النفاذ

...

126أ. عُدلت الفقرات 25 و45 و70 و111 و115 و117 وفقرة التنفيذ 88 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الذي صدر في أغسطس 2018. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات التي تبدأ في 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 في نفس الوقت.

...

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40.

...

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد والحصص غير المسيطرة في عملية مستملكة في عملية استملاك (أنظر الفقرتين 72-73)

الأصول التي لها تدفقات نقدية غير مؤكدة (بدلات التقييم)

...

تطبيق88. لا يعترف المستملك ببدلات تقييم منفصلة كما في تاريخ الاستملاك بالنسبة للأصول المستملكة في عملية استملاك التي يتم قياسها في تاريخ استملاكها بالقيم العادلة لأن تأثير التشكك في التدفقات النقدية المستقبلية يدرج في قياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، ولأن هذا المعيار الدولي للمحاسبة الدولية في القطاع العام يتطلب من المستملك قياس الذمم المدينة للمستملك، بما في ذلك القروض، بقيمها العادلة في تاريخ الاستملاك للمحاسبة عن عملية استملاك، لا يعترف المستملك ببدل تقييم منفصل للتدفقات النقدية للترتيب الملزم الذي يعتبر غير قابل للتحصيل في ذلك التاريخ أو بدل خسارة للخسائر الإئتمانية المتوقعة.

أساس الإستنتاجات

ترافق أسس الإستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ولكنها ليست جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج1. تلخص أسس الإستنتاج الاعتبارات التي يأخذها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالحسبان للوصول إلى النتائج الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، *الأدوات المالية*. وحيث إن هذا المعيار معتمد على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9، *الأدوات المالية*، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، لا توضح أسس الإستنتاج إلا المجالات التي يختلف فيها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 عن المتطلبات الأساسية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9.

إستنتاج2. في يوليو/ تموز 2014، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية الإصدار الأخير من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9، الذي يجمع بين مراحل التصنيف والقياس، ومراحل الإنخفاض ومحاسبة التحوط لمشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية لاستبدال معيار المحاسبة الدولي 39، *الأدوات المالية*. وفي عام 2016، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في العمل على مشروع لتحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تناولت محاسبة الأدوات المالية في جزء من برنامج التجارب التابع للمجلس والذي يهدف للمقاربة بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويعتمد نص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على المتطلبات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9، والتي عُدلت حسب الاقتضاء لتلائم منشآت القطاع العام ولتعكس متطلبات المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام. يحل هذا المعيار الدولي الجديد للمحاسبة في القطاع العام محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، مع منح المنشآت خيار الانتقال للاستمرار في تطبيق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29.

إستنتاج3. يقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجود جوانب أخرى للأدوات المالية، طالما أنها ترتبط بالقطاع العام، والتي لم يتناولها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9. وقد اضطلع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمشاريع منفصلة عن *الأدوات المالية الخاصة بالقطاع العام، والإيرادات والمصاريف غير التبادلية* وذلك لتناول:

(أ) بعض المعاملات التي تقوم بها السلطات النقدية؛ و

(ب) الذمم الدائنة والمدينة التي تنشأ عن الترتيبات التي، في جوهرها، تكون مشابهة، ولها نفس الآثار الاقتصادية للأدوات المالية ولكنها غير تعاقدية بطبيعتها.

إستنتاج4. عند تطوير هذا المعيار، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الاحتفاظ بالنص الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 طالما كان متسقاً مع المعايير الحالية للمحاسبة الدولية في القطاع العام، ووافق المجلس كذلك على تقديم أمثلة وإرشادات تنفيذ لموضوعات محددة خاصة بالقطاع العام. وبشكل خاص، لاحظ المجلس فائدة إرشادات التنفيذ عن القروض الميسرة والضمانات المالية التي تصدر من خلال المعاملات غير التبادلية والواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 واستمرار الحاجة لمثل تلك الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ويرى المجلس أنه من الضروري تقديم مادة غير إلزامية لدعم الدوائر المعنية في تطبيق المبادئ الواردة في هذا المعيار. وبالتالي، اتبع المجلس عملية صارمة لتطوير الأمثلة الإضافية التالية الخاصة بالقطاع العام وذلك للمساعدة على تطبيق هذا المعيار:

(أ) الأمثلة المتعلقة بالقروض الميسرة، بما في ذلك توقيت تقييم التصنيف (أنظر المثال 20 و21 وإرشادات التنفيذ الفقرة 1) وأثر امتيازات السداد المحتمل (أنظر فقرة التنفيذ2)؛

(ب) الأمثلة المتعلقة بقياس أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة، بما في ذلك العوامل التي ينبغي النظر فيها عند تحديد القيمة العادلة (أنظر الأمثلة 23–26 وإرشادات التنفيذ 2. 4 هـ و2. 5 هـ) والمحاسبة عنها بمكون غير تبادلي (أنظر المثالين 27 و28 وإرشادات التنفيذ الفقرة 3)؛

(ج) الأمثلة المتعلقة بالمحاسبة عن أدوات حقوق الملكية التي لها خصائص استرداد (أنظر المثال 31)؛

(د) الأمثلة المتعلقة بتطبيق طريقة الفائدة الفعلية عند حساب تكلفة الإطفاء للأصل المالي (أنظر المثال 32 وإرشادات التنفيذ هـ1).

إستنتاج5. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً على استخدام الإيراد بدلاً من الدخل في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 " الأدوات المالية "، ليستق مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 " عرض البيانات المالية"، الذي يستخدم الإيراد للتعبير عن الدخل في معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتالي، بعض البنود التي تم الاعتراف بها باعتبارها إيرادات أو مصاريف في معيار المحاسبة الدولي في القطاع 1 هي المبالغ الصافية. ووفقاً لما ورد في أسس الإستنتاج المصاحبة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1، لا تشمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعريفاً للدخل. ومصطلح الدخل أوسع نطاقاً من مصطلح الإيراد، حيث يشمل المكاسب إضافة إلى الإيراد.

النطاق

إستنتاج6. يمكن أن تنشأ الأصول والإلتزامات عن معاملات الإيراد التعاقدية غير التبادلية. تم تناول الاعتراف والقياس الأولي للأصول والإلتزامات الناتجة عن معاملات الإيراد غير التبادلية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 "*الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*". لا يقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 المتطلبات والإرشاد للقياس أو إلغاء الاعتراف اللاحق لهذه الأصول والإلتزامات. أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعين الاعتبار التفاعل بين هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 للأصول والإلتزامات التي تنشأ من معاملات الإيراد غير التبادلية التي تلبي تعريف الأصول المالية والإلتزامات المالية.

إستنتاج7. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه أينما تم اعتبار أصل مستملك من خلال معاملة غير تبادلية أصلاً مالياً، فإن المنشأة:

- تعترف أولياً بالأصل باستخدام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23؛ و
- تقيس أولياً الأصل باستخدام معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 وتأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الواردة في هذا المعيار لتحديد المعالجة الملائمة لأي تكاليف معاملات يتم تكبدها لاستملاك أصل.

لأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 لا ينص على متطلبات القياس أو إلغاء الاعتراف اللاحق للأصول المستملكة في معاملة غير تبادلية، فإنه يتم تطبيق هذا المعيار على تلك الأصول إذا كانت أصولاً مالية.

إستنتاج8. بالنسبة للإلتزامات، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن يتم الاعتراف الأولي والقياس الأولي للإلتزامات الناتجة عن الشروط المفروضة عند نقل الموارد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 باستخدام ذلك المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام، حيث إن هذه الإلتزامات لا تلبي عادة متطلبات تعريف الإلتزام المالي عند الاعتراف الأولي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28). بعد الاعتراف الأولي، إذا أشارت الظروف إلى أن الإلتزام هو إلتزام مالي، تُقيّم المنشأة إذا كان يتعين إلغاء الاعتراف بالإلتزام المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 والإلتزام المالي المعترف به وفقاً لهذا المعيار.

إستنتاج9. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن يتم الاعتراف بالإلتزامات الأخرى التي تنشأ من معاملات الإيرادات غير التبادلية، على سبيل المثال، العائد من الموارد التي تعتمد على تقييد استخدام أصل، وقياسها وفقاً لهذا المعيار إذا كانت تلبي تعريف الإلتزام المالي.

القياس الأولي

إستنتاج10. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجود تفاعل بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام23 وهذا المعيار بالنسبة للأصول التي يتم استملاكها من خلال معاملة غير تبادلية والتي تلبي أيضاً تعريف الأصل المالي. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 أن يتم قياس الأصول التي يتم استملاكها من خلال معاملة غير تبادلية أولياً بالقيمة العادلة. يتطلب هذا المعيار أن يتم قياس الأصول المالية أولياً بالقيمة العادلة، مضافاً إليها تكاليف المعاملات، إذا لم يتم قياس الأصل لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. تعتبر طريقتي القياس متناسقتين بشكل كبير، باستثناء معالجة تكاليف المعاملة.

إستنتاج11. خلُص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه سيكون من غير الملائم أن يتم قياس لأصول الناتجة عن معاملة غير تبادلية بشكل مختلف عن تلك الناتجة عن معاملات تبادلية. وبناءً على ذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه يتعين قياس الأصول التي يتم استملاكها من خلال معاملة غير تبادلية أولياً بالقيمة العادلة باستخدام المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23، لكن يتعين أن يؤخذ هذا المعيار بعين الاعتبار عندما يتم تكبد تكاليف المعاملات لاستملاك أصل.

أدوات حقوق الملكية الناتجة عن المعاملات غير التبادلية

إستنتاج12. في القطاع العام، يتم في بعض الأحيان الحصول على أدوات حقوق الملكية في ظل توقعات محدودة للغاية للتدفقات النقدية، وتلك إحدى طرق تقديم تمويل لمنشأة قطاع أخرى بهدف تقديم خدمة ما. ودرس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحاجة إلى مزيد من الإرشادات المشابهة لإرشادات القروض الميسرة بالنسبة لأدوات حقوق الملكية التي يتم استملاكها بغير شروط السوق. ووافق المجلس على أن هناك اختلافات أساسية بين الجوهر الاقتصادي لتلك الترتيبات مقارنة بالقروض الميسرة. ووافق المجلس أيضاً على أن الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 وهذا المعيار تتناول بشكل كافٍ الاعتراف والقياس بتلك المعاملات، وأدرج إرشادات إضافية لمزيد من الإيضاح.

بيع التدفقات المستقبلية الناتجة عن حق سيادي

إستنتاج13. في القطاع العام، قد تتطلب خطط التوريق بيع تدفقات مستقبلية ناتجة عن حق سيادي، مثل حق فرض الضرائب. ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنه سيكون من المفيد

الإقرار بأن هذه المعاملات قد تؤدي إلى ظهور إلتزامات مالية ووافق على إدراج فقرة التطبيق 33. وأشار المجلس إلى أن الإيراد من مثل هذه المعاملات تنبغي محاسبته وفقاً لمعيار الإيرادات الملائم. ونظر المجلس فيما إذا كانت هناك حاجة لمزيد من إرشادات التطبيق لتناول تلك السيناريوهات. وخلُص المجلس إلى وجود إرشادات كافية في المعيار لتناول المحاسبة عن أي أدوات مالية ناتجة عن تلك المعاملات.

الإنخفاض

إستنتاج14. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه بالنسبة لكثير من منشآت القطاع العام، قد تكون الذمم المدينة هي الأص المالي الهام الوحيد المحتفظ به. علاوة على ذلك، قد لا تكون منشآت القطاع العام قادرة على اختيار الأطراف المقابلة التي ستتعامل معها نتيجة لطبيعة الخدمات المقدمة والقوانين واللوائح التي تتطلب تقديم الخدمات لجميع متلقي الخدمات (على سبيل المثال، عندما تقدم المرافق العامة خدمات المياه أو الطاقة الكهرومائية). وفي مثل تلك السيناريوهات، قد لا تتاح معلومات عن المخاطر الإئتمانية على مستوى كل طرف من الأطراف المقابلة أو معلومات مستقبلية/ تنبؤية دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. ونظر المجلس فيما إذا كانت التعديلات المتعلقة بالقطاع العام أو الإرشادات الإضافية ينبغي أن تدرج في المعيار، وخلص المجلس إلى أن المنهج المبسط للذمم المدينة إلى جانب الوسائل العلمية المتاحة لتحديد الخسائر الإئتمانية المتوقعة يقدم الحلول الملائمة للتحديات العملية في ظل تلك السيناريوهات. وأقر المجلس أيضاً بأن المعيار يسمح بدمج البيانات التاريخية والنماذج الحالية في تقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة في ظل تلك الظروف مع النظر في أي تعديلات عند الحاجة لعكس الظروف الحالية والمتنبأ بها، وفقاً لما ينص عليه هذا المعيار.

طريقة الفائدة الفعلية

إستنتاج15. أعربت الدوائر المعنية عن قلقها لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يتعلق بتكاليف/ منافع قياس الإلتزامات المالية (السندات) بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية. وكانت هذه الدوائر قلقة، من أنه إذا كانت تكاليف المعاملات وأي علاوات أو خصومات عند الإصدار غير هامة، فإن قياس تكلفة الإطفاء باستخدام معدل الفائدة الفعلي يسفر عن نتائج مشابهة أو مطابقة لاستخدام طريقة القسط الثابت. ومع ذلك، فإن تكاليف تطبيق طريقة الفائدة الفعلية كانت أعلى.

إستنتاج16. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 "*السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* "، تتناول تلك المخاوف. حيث تنص الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 على ما يلي:

" تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على السياسات المحاسبية التي خلُص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنها تؤدي إلى بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وملائمة حول المعاملات والأحداث الأخرى والظروف التي تنطبق عليها تلك السياسات. وليس من الضروري تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير مادي. إلا أنه من غير الملائم الابتعاد عن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أو عدم تصويب حالات عدم الإلتزام بها، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية".

إستنتاج17. وأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالحسبان أنه في الحالات التي لا تختلف فيها التكلفة المطفأة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية بصورة مادية عن تقنية مستخدمة حالياً، فإن المعايير تسمح بالفعل بمناهج بديلة. وأشار المجلس أيضاً إلى أن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 يشمل أحكاماً مشابهة فيما يتعلق بالإفصاحات. وبالتالي، خلص المجلس إلى أنه لا يوجد مبرر من ناحية التكلفة/ المنفعة لعدم استخدام طريقة الفائدة الفعلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

السبائك الذهبية

إستنتاج18. لا تلبي السبائك الذهبية متطلبات تعريف الأدوات المالية الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9. وبالنظر في مقترحات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الواردة في مشروعه الخاص *بالأدوات المالية الخاصة بالقطاع العام* والمتعلق باحتياطي الذهب، نظر المجلس فيما إذا كان ذلك ملائماً. وأشار المجلس إلى أن للسبائك الذهبية معنى أوسع نطاقاً من احتياطي الذهب، وبالنسبة للمنشآت بخلاف السلطات النقدية، فإن الإرشادات ملائمة. وبالتالي وافق المجلس على إدراج إرشادات تنفيذ ب1. وسيعيد المجلس النظر في هذا الشأن عند وضع اللمسات النهائية على مشروع *الأدوات المالية الخاصة بالقطاع العام*.

الانتقال

إستنتاج19. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى إمكانية إعادة تصنيف بعض معاملات القطاع العام بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ونظر المجلس فيما إذا كانت بعض الأحكام الانتقالية ستكون مطلوبة فيما يخص إعادات التصنيف المذكورة. وأشار المجلس إلى أن أحكام السماح الانتقالية العامة والخاصة قد أدرجت في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 وتم تبنيها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ويشمل ذلك أحكاماً معينة تقدم سماحاً من تقديم معلومات مقارنة. وبالتالي خلص المجلس إلى أنه ليس من المطلوب تقديم مزيداً من السماح.

الذمم المدينة قصيرة الأجل المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً

إستنتاج20. وفقاً لمتطلبات الفقرتين 85-86، تدرج المنشأة الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل عمر الأداة المالية في القياس الأولي للأداة المنخفضة إئتمانياً عند الشراء أو الإنشاء. ويُطلب من المنشأة أيضاً أن تدرج خسائر إئتمانية متوقعة أولية في التدفقات النقدية المقدرة عند حساب سعر الفائدة الفعلي المعدل إئتمانياً.

إستنتاج21. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه عادة ما يُطلب من منشآت القطاع العام أن تتعامل مع أطراف أخرى لتقديم خدمات أساسية ، بغض النظر عما إذا كانت تلك الأطراف تستطيع الدفع نظير الخدمات التي تم الحصول عليها. ويعني ذلك وجود كثير من المعاملات التي تنطوي على تشكك في قابلية التحصيل عند بدء المعاملة. التداعيات المحتملة لتقديم متطلبات المعاملات المشتراة أو المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً يمكن بالتالي أن يكون لها تأثير واسع النطاق على منشآت القطاع العام.

إستنتاج22. بالنظر للتداعيات المحتملة، نظر المجلس في أثر إدراج الخسائر الإئتمانية في القياس الأولي للذمم المدينة وعند الاعتراف بالإيراد المتعلق ببيع السلع والخدمات. وبشكل خاص، ناقش المجلس ما إذا كان هذا المبدأ يخلق متطلبات مضنية متعلقة بإعداد التقارير المالية بالنسبة لمنشآت القطاع العام التي من المطلوب منها أن تتعامل في ذمم مدينة تنشأ على أنها منخفضة إئتمانياً.

إستنتاج23. ورأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تكاليف تطبيق متطلبات الذمم المنخفضة إئتمانياً على الذمم المدينة قصيرة الأجل ستتجاوز المنفعة التي ستعود على منشآت القطاع العام. وذلك لأنه بغض النظر عما إذا كانت الذمم المدينة قصيرة الأجل قد أنشئت منخفضة إئتمانياً أم أنها جيدة من الناحية الإئتمانية، فيتعين على المنشأة حساب الخسائر الإئتمانية المتوقعة. ولأن الذمم المدينة قصيرة الأجل تكون مستحقة في فترات لا تتجاوز اثني عشر شهراً، تكون الخسائر الإئتمانية المتوقة لاثني عشر شهراً ولكامل العمر الإئتماني متساوية. وبالتالي، فإن منافع المعلومات التي تقدم من خلال تطبيق متطلبات الأدوات المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ليست مبررة بتكلفة تحديد الذمم المدينة قصيرة الأجل المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً في محفظة الذمم المدينة قصيرة الأجل التي تنشأ عن المعاملات الروتينية كبيرة الحجم المكملة للعمليات اليومية للمنشأة.

إستنتاج24. نتيجة لذلك، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن مبادئ الأدوات المنشأة أو المشترة على أنها منخفضة إئتمانياً لا ينبغي أن تُطبّق على الذمم المدينة قصيرة الأجل. وأشار المجلس إلى أنه يدعم عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9، بناءً على أسس التكلفة/ المنفعة، بدلاً من عدم التوافق حول المزايا المفاهيمية للمبدأ.

تحليل جوهر أدوات حقوق الملكية الناتجة عن المعاملات غير التبادلية

إستنتاج25. أشارت الدوائر المعنية إلى أنه قد يصعب تحديد الحالات التي تنشأ فيها أدوات حقوق الملكية عن معاملات غير تبادلية وطالبت بمزيد من الإرشادات.

إستنتاج26. وأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالحسبان أن المتطلبات الحالية الموجودة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 و23 تتناول تلك المسائل بالفعل بصورة ملائمة. يُعرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 أداوات حقوق الملكية ويشرح كيفية تحديد ما إذا كانت الأدة المالية هي إلتزام مالي أم أنها أداة حقوق ملكية. أما الفقرة 28 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 "*الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*"، فتشمل أمثلة على المساهمات من الملاك. ومع ذلك وافق المجلس على وضع إرشادات تنفيذ (الفقرة ز4) لدعم الدوائر المعنية في تحليل جوهر الأدوات المالية الناشئة عن المعاملات غير التبادلية.

تخصيص البنود المتحوط لها في البيانات المالية الموحدة

إستنتاج27. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجود تفاعل بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 وهذا المعيار عند تحديد ماهية الأدوات التي يمكن تخصيصها على أنها بنود متحوط لها. وبشكل عام، يسمح هذا المعيار بتخصيص الأصول والإلتزامات والارتباطات الملزمة أو المعاملات المحتمل وقوعها بشكل كبير مع طرف خارج عن المنشأة المعدة للتقارير على أنها بنود متحوط لها لأغراض محاسبة التحوط. والقيود التي تسمح فقط بالأدوات التي تم التعامل عليها مع

أطراف خارجية عن المنشأة المعدة للتقارير هي قيود ضرورية حيث إن المعاملات ضمن المنشأة الموحدة تُحذف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35.

إستنتاج28. ومع ذلك، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، الفقرتين 56 و58، لا توحد المنشأة الإستثمارية منشآتها المسيطر عليها، وتعرض المنشأة المسيطرة على منشأة اقتصادية البيانات المالية الموحدة التي تقيس إستثمارات المنشأة الاقتصادية المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

إستنتاج29. خلُص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه سيكون من غير الملائم أن يتم تخصيص المعاملات بين منشأة اقتصادية مسيطر عليها وإستثمارات تلك المنشأة الاقتصادية المسيطر عليها غير المؤهلة للتخصيص على أنها بنود متحوط لها. وبالتالي، قرر المجلس أنه يمكن تطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين المنشآت في نفس المنشأة الاقتصادية في البيانات المالية الموحدة للمنشأة الاقتصادية أو البيانات الموحدة للمنشأة المسيطرة على منشأة اقتصادية.

أمثلة توضيحية مع أنماط حقائق محددة متعلقة بدوائر الاختصاص

إستنتاج30. اقترح بعض المجاوبين أن الأمثلة التوضيحية ستكون مفيدة بصورة أكبر إذا شملت خصائص معينة متعلقة بدوائر الاختصاص. وأشارت تلك الدوائر المعنية إلى أن الأمثلة التوضيحية العامة ستكون أكثر فائدة إذا تم شرح الخصائص المشتركة بين بعض دوائر الاختصاص.

إستنتاج31. خلال المشروع، وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأمثلة التوضيحية بناءً على أنماط الحقائق التي اقترحتها كل دائرة من دوائر الاختصاص. ونتج عن ذلك أمثلة معقدة لشرح تطبيق المبادئ المتعددة. فعندما لا تعكس حقيقة متعلقة بإحدى الدوائر خصائص المثال التوضيحي، يصعب تفسير تطبيق أي مبدأ فردي، ولم يكن ذلك مفيداً إلا إذا كانت المنشأة قادرة بالفعل على فهم كيفية تفاعل المبادئ المحاسبية التي تستند إليها الأدوات المالية. وخلُص المجلس إلى أن هذه الأمثلة غير مفيدة بالنسبة لمعظم المنشآت.

إستنتاج32. وبالتالي، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن كل مثال من الأمثلة التوضيحية ينبغي أن يشرح تطبيق مبدأً واحد. سيقدم ذلك إرشادات مفيدة لمجموعة أوسع من المنشآت وسيساعد على فهم المفاهيم الأساسية. وفي حال كان لدى منشأة ما نمط حقائق أكثر تطوراً، فيمكن تجميع الأمثلة التوضيحية الفردية وفقاً للضرورة وذلك لتحديد التطبيق الملائم للمبادئ.

الاتساق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9

إستنتاج33. عند وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، طبق المجلس *عمليته لمراجعة وتعديل وثائق مجلس معايير المحاسبة الدولية*. أُدخلت تعديلاتٍ على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 في الظروف التي تم فيها تحديد المواضيع الخاصة بالقطاع العام والتي تبرر عدم تطبيق ما ورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9. وفي جزء من عملية وضع المعيار، ناقش المجلس عدداً من المواضيع وما إذا كان هذا التوقف عن التطبيق مبرراً.

الذمم المدينة والدائنة قصيرة الأجل

إستنتاج34. اتساقاً مع إرشادات قياس القيمة العادلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، اقترح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 السماح بقياس الذمم المدينة والدائنة قصيرة الأجل التي ليس لها سعر فائدة معلن بمبلغ الفاتورة الأصلي إذا كان أثر الخصم غير مادي. وضع هذا الخيار في إرشادات التطبيق الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وأشار المجاوبون على المعيار 41 إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 يحتوي على استثناء من قياس القيمة العادلة بالنسبة لبعض الذمم التجارية المدينة (وفقاً لتعريفها الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15) وأعربوا عن قلقهم لتصورهم بعدم وجود تصور مماثل في المعيار 41. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلقاء الضوء على وجود هذا الخيار من خلال نقله إلى مُتن المعيار ووضعه في مكان مماثل لمكان الاستثناء الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 والمتعلق بالذمم المدينة قصيرة الأجل. وأشار المجلس أيضاً إلى أن الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 تسمح بالفعل للمنشآت بعدم تطبيق السياسات المحاسبية المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عندما يكون تأثير تطبيقها غير مادي.

إستنتاج35. للحفاظ على متطلبات قياس ثابتة، وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على قياس الذمم الدائنة والمدينة قصيرة الأجل بالمبالغ الأصلية في الفواتير إذا كان أثر الخصم غير مادي (أنظر الفقرة 60).

منهجيات التقييم المقبولة

إستنتاج36. يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 من المنشآت أن تقيس أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة. وبالنظر لأهداف السياسة العامة لمنشآت القطاع العام، أعربت الدوائر المعنية عن قلقها بأن قياس القيمة العادلة قد يكون صعباً حيث إن هناك فرصة كبيرة للإستثمارات أن تكون على شكل أدوات حقوق ملكية بدون أسعار معلنة.

إستنتاج37. أعربت بعض الدوائر المعنية عن قلقها حول ما إذا كان ينبغي تحديد القيمة العادلة لتلك الإستثمارات بشكل منفرد بأسلوب تجاري من خلال الرجوع للتدفقات النقدية المتوقعة بهدف تقدير المبلغ الذي يمكن أن يباع به الإستثمار في معاملة تجارية أم أن قياس القيمة العادلة ينبغي أن يأخذ عوامل أخرى بالحسبان، مثل احتمال الخدمة لإستثمار حقوق الملكية الذي ليس له أسعار معلنة.

إستنتاج38. وبالنظر لهذا الموضوع، وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأمثلة التوضيحية 24–28 التي توضح تقنيات التقييم المختلفة التي يمكن أن يطبقها القطاع العام عند تحديد القيمة العادلة لإستثمار حقوق الملكية الذي ليس له أسعار معلنة. وقائمة تقنيات التقييم الواردة في الأمثلة ليست قائمة شاملة لجميع منهجيات التقييم المتاحة.

إستنتاج39. لتوضيح أن منشآت القطاع العام لديها مجموعة كبيرة من تقنيات التقييم المتاحة عند تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة، وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إرشادات تنفيذ معينة. إرشادات التنفيذ 2. 4هـ لا تنص على استخدام تقنية تقييم محددة، ولكنها على العكس تشجع على الاستعانة بالحكم المهني والنظر في جميع الحقائق والظروف المحيطة باختيار تقنية القياس الملائمة.

افتراضات التقييم

إستنتاج40. اقترح بعض المجاوبين إضافة إرشادات لتناول ماهية المدخلات التي ينبغي تطبيقها في قياس القيمة العادلة والافتراضات التي ينبغي تطبيقها عند وضع تلك المدخلات. وألقى المجاوبون الضوء على صعوبات وتعقيدات تحديد بعض المدخلات مثل الأسعار السائدة في السوق للقروض المماثلة واحتمالية التعثر.

إستنتاج41. ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن قياس بعض الأدوات المالية قد تكون عملية صعبة وأن أحد جوانب تلك الصعوبات متعلق بالمدخلات.

إستنتاج42. خلُص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن وضع مزيداً من إرشادات التقييم هو أمر يقع خارج نطاق المعيار ونظر في تطبيق الحكم المهني باعتباره جانباً هاماً لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية.

القيمة العادلة عند لاعتراف الأولي لا تساوي سعر المعاملة

إستنتاج43. عند وضع هذا المعيار، خلُص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الاحتفاظ بفقرات التطبيق 103-116 من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 29 كان ضرورياً للحفاظ على منهج متسق لتقييم الأدوات المالية. وتم التوصل إلى هذا القرار لأنه بخلاف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي يوجه فيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 المستخدمين إلى مراجعة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13، *قياس القيمة العادلة*، للحصول على إرشادات عن قياس القيمة العادلة للأدوات المالية، فإن هذا الخيار ليس متاحاً حيث لم يتم وضع معيار محاسبة دولي في القطاع العام مكافئ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13.

الأمثلة الخاصة بالقطاع العام

إستنتاج44. اقترح بعض المجاوبين أن يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أمثلة توضيحية إضافية لدعم تطبيق المعيار في الواقع العملي. ونظر المجلس في هذا الطلب ووافق على وضع أمثلة توضيحية إضافية وإرشادات تنفيذ إلى المدى المتعلق بالمواضيع الخاصة بالقطاع العام. ورفض المجلس مقترحات المجاوبين بوضع مزيد من الأمثلة التوضيحية بالنسبة للأدوات الموجودة أيضاً في القطاع الخاص. وبالنسبة لتلك الأدوات، خلُص المجلس إلى أن الإرشادات المأخوذة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 كانت كافية لمواجهة مخاوف المجاوبين وأن عدم تطبيقها غير مبرر.

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 نتيجة *للحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) *ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)

إستنتاج45. استعرض مجلس معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام المراجعات التي تمت على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 "*الأدوات المالية* "، والتي أدرجت في التعديلات بعنوان *مميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي* (تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9)، والتي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في أكتوبر/ تشرين الأول 2017. وتوضح أسس الإستنتاج المنطق الذي استند إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإدخال تلك التعديلات، واتُفق على أنه لا يوجد سبب خاص بالقطاع العام يحول دون تبني تلك التعديلات.

أمثلة توضيحية

جدول المحتويات

الفقرة

أمثلة توضيحية

الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز مثال1

الإنخفاض (الفقرات 73–93)

مثال1– الزيادة الكبيرة في المخاطر الإئتمانية..... مثال7

مثال2 – عدم وجود زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية..... مثال12

مثال3 – الأصول المالية ذات الضمانات الكبيرة..... مثال18

مثال4– الإستثمارات العامة – السندات ذات التصنيف المرتفع..... مثال24

مثال5– الاستجابة للتغيرات في المخاطر الإئتمانية..... مثال29

مثال6– مقارنة بالمخاطر الإئتمانية الأولية القصوى..... مثال40

مثال7– تقييم المخاطر الإئتمانية للأطرف المقابلة مثال43

مثال8– قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً باستخدام المنهج الصريح "احتمال التعثر"" مثال49

مثال9– قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً اعتماداً على منهج معدل الخسارة..... مثال53

مثال10– التسهيلات الإئتمانية المتجددة..... مثال58

مثال11– تعديل التدفقات النقدية التعاقدية..... مثال66

مثال12– مصفوفة المخصصات..... مثال74

مثال13– أدوات الدين المقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية مثال78

مثال14– التفاعل بين فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية وفئة العملة الأجنبية، ومحاسبة تحوط القيمة العادلة والإنخفاض..... مثال82

إعادة تصنيف الأصول المالية (الفقرات 94–100).....

مثال15– إعادة تصنيف الأصول المالية..... مثال104

محاسبة التحوط للتعرضات المُجمّعة

مثال16– المخاطر المجمعة لسعر البضائع والتحوط لمخاطر العملة الأجنبية (التحوط للتدفقات النقدية/ توليفة التحوط للتدفقات النقدية)..... مثال116

مثال17– المخاطر المجمعة لسعر الفائدة والتحوط لمخاطر للعملة الأجنبية (التحوط للقيمة العادلة/ توليفة التحوط للتدفقات النقدية)..... مثال128

مثال18- المخاطر المجمعة لسعر الفائدة والتحوط لمخاطر العملة الأجنبية (التحوط للتدفقات النقدية /توليفة التحوط للقيمة العادلة)..... مثال138
العمليات الأجنبية
مثال19- التصرف في عملية أجنبية..... مثال149
القروض الميسرة (فقرات التطبيق 118-127)
مثال20- الحصول على القروض الميسرة (امتياز سعر الفائدة)..... مثال153
مثال21- سداد القروض الميسرة (امتياز أصل المبلغ)..... مثال156
مثال22- سداد القروض الميسرة (التعهد بالقرض)..... مثال162
الضمانات المالية (فقرات التطبيق 131-136)
مثال23- عقد الضمان المالي المقدم نظير مقابل طبيعي..... مثال173
اعتبارات قياس القيمة العادلة (الفقرات 66-68)
مثال24- تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة (سعر المعاملة المدفوع لأداة مثيلة أو مشابهة)..... مثال178
مثال25- تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة (التدفقات النقدية المخصومة)..... مثال182
مثال26- تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة (النمو الثابت في ظل المعلومات المحدودة)..... مثال186
مثال27- تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة (صافي الأصول المعدلة)..... مثال191
مثال28- تقييم أدوات حقوق الملكية مع مكون غير تبادلي..... مثال198
مثال29- تقييم أدوات حقوق الملكية الناتجة عن معاملة غير تبادلية..... مثال198
مثال30- تقييم تعهدات الدين: أسعار معلنة..... مثال203
مثال31- تقييم تعهدات الدين: تقنية القيمة الحالية..... مثال206
تصنيف الأصول المالية (الفقرات 39-44)
مثال32- الاشتراكات الرأس مالية المحتفظ بها بمميزات استرداد..... مثال211
طريقة الفائدة الفعلية (الفقرات 69-70)
مثال33- قياس طريقة الفائدة الفعلية للسندات المصدرة بخصم مع تكاليف المعاملات مثال215

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ولكنها ليست جزءاً منه.

الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

مثال 1. توضح الأمثلة التالية حساب أن المنشأة قد تعمل وفقاً لفقرة التطبيق 241 من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 41.

مثال 2. في 1 يناير 1×20، تصدر منشأة ما سنداً لمدة عشر سنوات بقيمة اسمية 150.000 وحدة عملة[1] ومعدل قسيمة سنوي ثابت بنسبة 8%، وهو المعدل المتسق مع معدلات السوق بالنسبة للسندات التي لها خصائص مشابهة.

مثال 3. تستخدم المنشأة (الليبور) "سعر الفائدة السائد بين بنوك لندن" على أنه معدل فائدتتها الملحوظ (الأساسي). وفي يوم إنشاء السند، كان الليبور 5%. وفي نهاية السنة الأولى:

(أ) انخفض الليبور إلى 4.75%

(ب) القيمة العادلة للسند كانت 153.811 وحدة عملة وذلك متسقاً مع سعر الفائدة 7.6%.[2]

مثال 4. تفترض المنشأة منحنى عائد ثابت، وتنتج جميع التغيرات في القيمة العادلة عن تحرك موازٍ في منحنى العائد، والتغيرات في الليبور هي التغيرات الوحيدة الهامة في ظروف السوق.

مثال 5. تقدر المنشأة مقدار التغير في القيمة العادلة للسند الذي لا يُعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تؤدي إلى ظهور مخاطر سوق وفقاً لما يلي:

(فقرة التطبيق 241(أ)) أولاً، تحسب المنشأة معدل العائد الداخلي للإلتزام في في بداية الفترة باستخدام السعر الملحوظ في السوق للإلتزام والتدفقات النقدية التعاقدية للإلتزام في بداية الفترة. وتطرح المنشأة من هذا المعدل للعائد معدل الفائدة الملحوظ (الأساسي) في بداية الفترة، وذلك للوصول إلى مكون معدل العائد الداخلي الخاص بالأداة.	في بداية فترة السند ذي العشر سنوات الذي له قسيمة بنسبة 8%، يكون معدل العائد الداخلي للسند 8%. لأن سعر الفائدة الملحوظ (الأساسي) (اللبيور) هو 5%، فإن مكون العائد الداخلي الخاص بالأداة هو 3%.

[1] في هذه الإرشادات قومت المبالغ النقدية بوحدات العملة.

[2] يعكس ذلك تحركاً في الليبور من 5% إلى 4.75% وهو التحرك بمقدار 1.5%، والذي في عدم وجود تغيرات أخرى هامة في ظروف السوق، من المفترض أن يعكس التغيرات في المخاطر الإئتمانية للأداة.

(فقرة التطبيق 241(ب)) بعد ذلك، تحسب المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالإلتزام باستخدام التدفقات النقدية التعاقدية للإلتزام في نهاية الفترة ومعدل خصم مساوٍ لمجموع (1) معدل الفائدة الملحوظ (الأساسي) في نهاية الفترة و(2) مكون العائد الداخلي الخاص بالأداة بناءً على ما هو محدد في فقرة التطبيق 241(أ)	التدفقات النقدية التعاقدية للأداة في نهاية الفترة هي: • الفائدة: 12.000 وحدة عملة[أ] سنوياً لكل سنة من السنة 2–10. • المبلغ الأصلي: 150.000 وحدة عملة في السنة 10. وبالتالي، فإن معدل الخصم الذي سيستخدم لحساب القيمة الحالية للسند هو 7.75%، وهو معدل الليبور في نهاية الفترة الذي يساوي 4.75%، إضافة إلى 3% مكون خاص بالأداة. يعطي ذلك قيمة عادلة بمبلغ 152.367 وحدة عملة[ب]
(فقرة التطبيق 241(ج)) الفرق بين سعر السوق الملحوظ للإلتزام في نهاية الفترة والمبلغ المحدد وفقاً لفقرة التطبيق 241(ب) هو هو التغيير في القيمة العادلة الذي لا يُعزى للتغيرات في سعر الفائدة الملحوظ (الأساسي). وهذا هو المبلغ الذي سيعرض في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 108(أ).	سعر السوق للإلتزام بنهاية الفترة هو 153.811 وحدة عملة.[ج] وبالتالي، تعرض المنشأة مبلغ 1.444 وحدة عملة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وهو عبارة عن 153.811وحدة عملة – 152.367 وحدة عملة، على أنه مبلغ الزيادة في القيمة العادلة للسند التي لا تعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تؤدي إلى نشوء مخاطر سوق.
(أ) 150.000 وحدة عملة × 8% = 12.000 وحدة عملة (ب) القيمة الحالية = (12.000 وحدة عملة × (1−(1+0.0755)$^{-9}$/0.0775))+150.000 وحدة عملة × (1+0.0775)^{9} (ج) سعر السوق = (12.000 وحدة عملة × (1− (1+0.076)$^{-9}$/0.076)) + 150.000 وحدة عملة × (1+ 0.076)	

الإنخفاض (الفقرات 73–93)

تقييم الزيادات الكبيرة في مخاطر الإئتمان منذ الاعتراف الأولي

مثال 6. تشرح الأمثلة التالية الطرق المحتملة لتقييم ما إذا كان هناك زيادات كبيرة في مخاطر الإئتمان منذ الاعتراف الأولي. ولتبسيط الشرح، توضح الأمثلة التالية جانباً واحداً فقط من تحليل مخاطر الإئتمان. ومع ذلك، تقييم ما إذا كان ينبغي الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني في تحليل متعدد العوامل وشامل يأخذ بالحسبان معلومات منطقية وداعمة تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي تكون متعلقة بالأداة المالية المحددة التي يتم تقييمها.

مثال1- الزيادات الكبيرة في المخاطر الإئتمانية

مثال 7. لدى الشركة ص هيكل تمويل يشمل قرض إئتمان ممتاز ومضمون ذو شرائح متعددة.**3** الشركة ص مؤهلة للدعم من البنك الوطني للتنمية الذي يقدم شريحة من تسهيلات القرض للشركة ص. وفي وقت إنشاء القرض من قبل البنك الوطني للتنمية، ورغم أن رافعة الشركة ص كانت مرتفعة نسبياً مقارنة بالمُصدرين الآخرين ممن لديهم مخاطر إئتمانية مماثلة، كان من المتوقع أن الشركة ص ستكون قادرة على تلبية التعهدات على مدار عمر الأداة. وعلاوة على ذلك، كان من المتوقع أن توليد الإيراد من التدفقات النقدية سيكون ثابتاً في الصناعة التي تعمل فيها الشركة ص على مدار فترة التسهيل الممتاز. ومع ذلك، كانت هناك بعض مخاطر الأعمال المتعلقة بالقدرة على تحقيق نمو في الهوامش الإجمالية في أعمالها الحالية.

مثال 8. عند الاعتراف الأولي، ونتيجة للمقابل المحدد في فقرة المثال 7، يأخذ بنك التنمية الوطني بالحسبان أنه بالرغم من مستوى المخاطر الإئتمانية عند الاعتراف الأولي، فإن القرض ليس قرضاً منشأ على أنه منخفض إئتمانياً لأنه لا يلبي متطلبات الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً الواردة في الفقرة 9 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

مثال 9. بعد الاعتراف الأولي، كان للتغيرات في الاقتصاد الكلي أثراً سلبياً على إجمالي حجم المبيعات وأتى أداء الشركة ص أقل من المطلوب في خطة عملها بالنسبة لتوليد الإيراد وتوليد صافي التدفقات النقدية. ورغم أن الإنفاق على المخزون قد تزايد، لم تتحقق المبيعات المتوقعة. ولزيادة السيولة، سحبت الشركة ص من تسهيل إئتماني متجدد منفصل ، وبالتالي زادت من نسبة رافعة السيولة الخاصة بها. ولذا أصبحت الشركة ص قريبة من عدم الإلتزام بتعهداتها المتعلقة بالتسهيل الإئتماني المضمون الممتاز مع بنك التنمية الوطني.

مثال 10. يجري بنك التنمية الوطني تقييماً شاملاً للمخاطر الإئتمانية للقرض الخاص بالشركة ص في تاريخ التقرير من خلال الأخذ بالحسبان جميع المعلومات المنطقية والداعمة المتاحة دون جهد وتكلفة لا مبرر لهما وهي المعلومات الهامة لإجراء التقييم في حدود الزيادة في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي. وقد يشمل ذلك عوامل مثل:

(أ) توقع البنك الوطني للتنمية أن التدهور في بيئة الاقتصاد الكلي قد يستمر في المستقبل القريب، وهو الأمر الذي من المتوقع أن يلقي بمزيد من الظلال السلبية على قدرة الشركة ص على توليد التدفقات النقدية والاستفادة منها.

(ب) الشركة ص أقرب لخرق تعهداتها، وهو ما قد يؤدي إلى الحاجة إلى إعادة هيكلة القرض أو إعادة تعيين التعهدات.

---

[3] يؤثر الضمان على القرض على الخسارة التي قد تتحقق في حالة التعثر، ولكنه لا يؤثر على وقوع مخاطر التعثر، ولذا لا يؤخذ بالحسبان عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي وفقاً لمتطلبات الفقرة 75 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

(ج) توصل تقييم البنك الوطني للتنمية إلى أن الأسعار التجارية لسندات الشركة ص قد انخفضت وأن الهامش الإئتماني على القروض المنشأة الجديدة قد تزايد ليعكس الزيادة في المخاطر الإئتمانية، وأن هذه التغيرات غير مفسرة من خلال التغيرات في بيئة السوق (على سبيل المثال، أسعار الفائدة الأساسية لم تتغير). وبمزيد من المقارنة بتسعير نظراء الشركة ص في السوق اتضح أن الإنخفاض في سعر سندات الشركة ص والزيادة في الهوامش الإئتمانية على قروضها قد وقعت على الأرجح جرّاء عوامل خاصة بالشركة.

(د) أعاد بنك التنمية الوطني تقييم تصنيف مخاطره الداخلية المتعلقة بالقرض على أساس المعلومات المتاحة لدى البنك ليعكس الزيادة في المخاطر الإئتمانية.

مثال 11. يقرر البنك الوطني للتنمية أنه كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي بالقرض وفقاً للفقرة 75 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وبالتالي، يعترف البنك الوطني للتنمية بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني على القرض الممتاز المضمون الممنوح للشركة ص. وحتى لو لم يغير البنك بعد تصنيف المخاطر الداخلية للقرض إلا أنه مازال بإمكانه أن يصل إلى هذه النتيجة – وجود أو عدم وجود تغيير في تصنيف المخاطر بحد ذاته لا يحدد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية المتوقعة قد ارتفعت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي.

مثال2– عدم وجود زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية

مثال 12. الشركة ج هي الشركة القابضة للمجموعة التي تعمل في صناعة انتاج دورية. وقدمت الحكومة ب قرضاً للشركة ج. وفي ذلك الوقت، كانت التوقعات المتعلقة بتلك الصناعة إيجابية، نتيجة للتوقعات بمزيد من الزيادات في الطلب العالمي. ومع ذلك، كانت أسعار المدخلات متقلبة وبالنظر لنقطة في الدورة، كان من المتوقع حدوث إنخفاض محتمل في المبيعات.

مثال 13. علاوة على ذلك، ركزت الشركة ج في الماضي على النمو الخارجي، من خلال استملاك معظم الحصص في الشركات في القطاعات ذات علاقة. ونتيجة لذلك، فإن هيكل المجموعة معقد وكان خاضعاً للتغيير، مما يصعب على المستثمر تحليل الأداء المتوقع للمجموعة والتنبؤ بالنقد الذي سيكون متاحاً على مستوى الشركة القابضة. ورغم أن الرافعة كانت عند مستوى يعتبر مقبول من دائني الشركة ج في الوقت الذي أنشأت فيه الحكومة ب القرض، فإن دائنوها معنيين بقدرة الشركة ج على إعادة تمويل دينها بسبب الفترة القصيرة المتبقية حتى استحقاق التمويل الحالي. ويوجد أيضاً تخوف من قدرة الشركة ج على الاستمرار في خدمة الفائدة باستخدام التوزيعات التي تحصل عليها من الشركات العاملة التابعة لها.

مثال 14. في وقت إنشاء القرض من قبل الحكومة ب، كانت رافعة الشركة ج متمشية مع المقترضين الآخرين ممن لديهم نفس المخاطر الإئتمانية واعتمدت على التوقعات عن العمر المتوقع للقرض، كانت القدرة المتاحة (بمعنى مجال الحركة) على نسبة تغطيتها قبل حدوث التعثر، مرتفعة. تطبق الحكومة ب طرق التصنيف الداخلي الخاصة بها لتحديد المخاطر الإئتمانية وتخصيص درجة تصنيف داخلية معينة على قروضها. وتعتمد فئات التقييم الداخلي للحكومة ب على المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية وتعكس المخاطر الإئتمانية لمدة القروض. وعند الاعتراف الأولي، تحدد الحكومة ب أن القرض يخضع لمخاطر إئتمانية ينبغي أن تؤخذ بالحسبان، وأن له عناصر تنبؤية

وأن حالات عدم التيقن المحيطة بالشركة ج، بما في ذلك التوقعات غير المؤكدة للشركة لتوليد النقد، قد تؤدي إلى التعثر. ومع ذلك، لا تنظر الحكومة ب إلى القرض على أنه منشأ منخفض إئمانياً لأنه لا يلبي متطلبات تعريف الأصول المالية المشتراة أو المستحدثة على أنها منخفضة إئتمانياً الواردة في الفقرة 9 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

مثال 15. وبعد الاعتراف الأولي، أعلنت الشركة ج أن ثلاثة من الشركات الخمس الرئيسية التابعة لها لديها إنخفاض كبير في حجم المبيعات جراء التدهور في أحوال السوق ولكن من المتوقع أن تتحسن أحجام المبيعات بالتوافق مع الدورة المتوقعة للصناعة في الشهور القادمة. وكانت مبيعات الشركتين التابعتين الأخرتين ثابتة. وأعلنت الشركة ج أيضاً عن إعادة هيكلة مؤسسية لتنظيم شركاتها التابعة العاملة. ستؤدي إعادة الهيكلة إلى زيادة المرونة لإعادة تمويل الدين القائم والقدرة على تشغيل الشركات التابعة لتدفع التوزيعات للشركة ج.

مثال 16. ورغم التدهور المستمر المتوقع في أحوال السوق، تحدد الحكومة ب، وفقاً للفقرة 75 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، أنه لم تكن هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية على القرض الممنوح للشركة ج منذ الاعتراف الأولي. وتم إثبات ذلك من خلال بعض العوامل مثل:

(أ) رغم إنخفاض أحجام المبيعات الحالية، إلا أن ذلك كان متوقعاً من قبل الحكومة ب عند الاعتراف الأولي. وعلاوة على ذلك، من المتوقع أن تتحسن أحجام المبيعات في الشهور القادمة.

(ب) بالنظر للمرونة المتزايدة لإعادة تمويل الدين الحالي على مستوى الشركات التابعة العاملة وزيادة إتاحة التوزيعات للشركة ج، ترى الحكومة ب إعادة الهيكلة المؤسسية على أنها تعزيز إئتماني. وذلك رغم بعض المخاوف المستمرة حول القدرة على إعادة تمويل الدين الحالي على مستوى الشركة القابضة.

(ج) ج) قسم المخاطر الإئتمانية في الحكومة ب، وهو القسم الذي يتابع الشركة ج، قرر أن التطورات الأخيرة ليست مؤثرة بشكل كافٍ لتبرر التغيير في تصنيفها الإئتماني الداخلي.

مثال 17. نتيجة لذلك، لا تعترف الحكومة ب ببدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني بالنسبة للقرض. ومع ذلك، تُحدّث من قياسها للخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً بالنسبة للمخاطر المتزايدة للتعثر التي تقع في 12 شهراً وبالنسبة للتوقعات بالخسائر الإئتمانية التي سنشأ في حال حدوث تعثر.

مثال3– الأصول المالية ذات الضمانات الكبيرة

مثال 18. تمتلك الشركة ح أرضاً والتي مولتها من خلال قرض لخمس سنوات من البنك الزراعي المملوك للدولة وفقاً لنسبة (قرض إلى القيمة) 50%. القرض مضمون بضمان من أعلى تصنيف على الأرض. عند الاعتراف الأولي بالقرض، لا يعتبر البنك الزراعي المملوك للدولة أن القرض منشأ على أنه منخفض إئتمانياً وفقاً للتعريف الوارد في الفقرة 9 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

مثال 19. بعد الاعتراف الأولي، انخفضت الإيرادات وأرباح التشغيل الخاصة بالشركة ح جرّاء حدوث ركود اقتصادي. وعلاوة على ذلك، فإن التوقعات بزيادة اللوائح التنظيمية تشير إلى احتمال حدوث مزيد من الآثار السلبية على الإيرادات والأرباح التشغيلية. قد تكون تلك الآثار على عمليات الشركة ح كبيرة ومستمرة.

مثال 20. نتيجة لتلك الأحداث الأخيرة وللظروف الاقتصادية السيئة المتوقعة، من المتوقع أن تنخفض التدفقات النقدية الحرة للشركة ح إلى النقطة التي تحول دون تغطية المدفوعات المجدولة للقرض. ويقدر البنك الزراعي المملوك للدولة أن هناك مزيداً من التدهو في التدفقات النقدية قد يؤدي إلى عدم سداد الشركة ح لمدفوعات تعاقدية على القرض وبالتالي تصبح متأخرة عن موعد استحقاقها.

مثال 21. وأشارت التقييمات الأخيرة لأطراف أخرى إلى وجود إنخفاض في القيمة بالنسبة للأرض، مما ينتج عنه نسبة قرض إلى القيمة بمقدار 70%.

مثال 22. في تاريخ التقرير، لا يعتبر أن القرض المنوح للشركة ح ذو مخاطر إئتمانية منخضة وفقاً للفقرة 82 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وبالتالي، يحتاج البنك الزراعي المملوك للدولة إلى تقييم ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي وفقاً للفقرة 75 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، بغض النظر عن قيمة الضمان الذي يحتفظ به. ويلاحظ أن القرض يخضع لمخاطر إئتمانية معتبرة في تاريخ التقرير لأن التدهور، وإن كان بسيطاً، في التدفقات النقدية قد يؤدي إلى عدم سداد الشركة ح لدفعة تعاقدية عن القرض. ونتيجة لذلك، يحدد البنك أن المخاطر الإئتمانية (بمعنى خطر حدوث تعثر) قد تزايدت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي. وبالتالي، يعترف البنك بخسائر إئتمانية متوقعة لكامل العمر الإئتماني عن القرض الممنوح للشركة ح.

مثال 23. رغم أنه ينبغي الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني، إلا أن قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة سيعكس السداد المتوقع اعتماداً على الضمان على الممتلكات (مع التعديل بالنسبة لتكاليف الحصول على الضمان وبيعه) وفقاً لمتطلبات فقرة التطبيق 219 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ويتوقع أن تكون الخسائر الإئتمانية المتوقعة عن القرض قليلة جداً.

مثال4– الإستثمارات العامة – السندات ذات التصنيف المرتفع

مثال 24. الشركة أ هي شركة وطنية كبرى ومدرجة تعمل في مجال اللوجستيات. والدين الوحيد في هيكل رأس المال لهذه الشركة هو سند عام لمدة خمس سنوات مع وجود قيد على مزيد من الاقتراض باعتباره سند تعهد وحيد. تعد الشركة أ تقاريرها بصفة ربع سنوية وتعرضها على المستثمرين. وصندوق الإستثمار الوطني العام هو واحد من عدة مستثمرين في السند. ويعتبر صندوق الإستثمار أن السند له مخاطر إئتمانية منخفضة عند الاعتراف الأولي وفقاً للفقرة 82 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وذلك لأن مخاطر تعثر السند منخفضة ولأن الشركة أ تعتبر ذات قدرة عالية على تلبية تعهداتها في الأجل القصير. وتوقع صندوق الإستثمار بالنسبة للأجل الأطول

هو أن التغيرات السلبية في الاقتصاد وأحوال العمل قد، ولكن ليس بالضرورة، تحد من قدرة الشركة أ على الوفاء بتعداتها المتعلقة بالسند. وعلاوة على ذلك، عند الاعتراف الأولي كان للسند تصنيف إئتماني داخلي مرتبط بتصنيفات إئتمانية عالمية خارجية للتصنيف الإستثماري.

مثال 25. في تاريخ التقرير، كانت المخاوف الأساسية لصندوق الإستثمار، فيما يتعلق بالمخاطر الإئتمانية، هي الضغوط المستمرة على الحجم الإجمالي للمبيعات والتي أدت إلى إنخفاض التدفقات النقدية التشغيلية للشركة أ.

مثال 26. ولأن صندوق الإستثمار لا يعتمد إلا على المعلومات العامة ربع السنوية ولا يستطيع الحصول على معلومات إئتمانية خاصة (لأنه مستثمر في السندات)، فإنه يُقيّم التغيرات في المخاطر الإئتمانية المتعلقة بالإصدارات والمعلومات العامة، بما في ذلك التحديثات عن التوقعات الإئتمانية في الإصدارات الصحفية للوكالات الإئتمانية.

مثال 27. يطبق صندوق الإستثمار تبسيط المخاطر الإئتمانية المنخفضة الوارد في الفقرة 82 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وبالتالي، في تاريخ التقرير، يُقيّم صندوق الإستثمار ما إذا كان السند يعتبر ذو مخاطر إئتمانية منخفضة باستخدام جميع المعلومات المنطقية والداعملة المتاحة دون تكلفة وجهد لا مبرر لهما. وعند إجراء هذا التقييم، يعيد صندوق الإستثمار تقييم التصنيف الإئتماني الداخلي للسند ويستنتج أن السند لم يعد مساوياً لتصنيف الدرجة الإستثمارية للأسباب التالية:

(أ) كَشَف آخر تقرير ربع سنوي للشركة أ عن حدوث إنخفاض ربع سنوي (مقارنة بربع السنة السابق) في الإيراد بمقدار 20% وفي الأرباح التشغيلية بمقدار 12%.

(ب) تفاعلت الوكالات الإئتمانية بصورة سلبية مع التحذيرات المتعلقة بالأرباح من الشركة أ ووضعت التصنيف الإئتماني تحت المراجعة لاحتمال الإنخفاض من درجة الإستثمار إلى درجة عدم وجود إستثمار. ومع ذلك، في تاريخ التقرير لم يتغير التصنيف الإئتماني الخارجي.

(ج) انخفض كذلك سعر السند إنخفاضاً كبيراً، مما أدى إلى ارتفاع العائد عندالاستحقاق. يُقيّم صندوق الإستثمار أن أسعار السند قد استمرت في الإنخفاض نتيجة لزيادة المخاطر الإئتمانية للشركة أ. وذلك لأن بيئة السوق لم تتغير (على سبيل المثال، لم تتغير معدلات الفائدة الأساسية، ولا السيولة وما إلى ذلك) وأوضحت المقارنة مع أسعار سندات النظراء أن الإنخفاض على الأرجح كان خاصاً بالشركة فقط (وليس، على سبيل المثال، نتيجة للتغيرات في معدلات الفائدة الأساسية التي لا تشير إلى المخاطر الإئتمانية الخاصة بالشركة).

مثال 28. وفي حين أن للشركة أ الآن القدرة على تلبية ارتباطاتها، إلا أن حالة عدم التيقن الكبيرة الناتجة عن تعرضها لظروف عمل وظروف اقتصادية سيئة قد أدت إلى زيادة مخاطر التعثر التي قد تحدث للسند. ونتيجة للعوامل التي ورد وصفها في فقرة المثال27، يقرر صندوق الإستثمار أن السند ليس له مخاطر إئتمانية منخفضة في تاريخ التقرير. ونتيجة لذلك، يحتاج صندوق الإستثمار أن يحدد

ما إذا كانت زيادة المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي كانت كبيرة. وعلى أساس تقييمه، يحدد صندوق الإستثمار أن المخاطر الإئتمانية قد ارتفعت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي وأنه ينبغي الاعتراف ببدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وفقاً للفقرة 75 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

مثال5– الاستجابة للتغيرات في المخاطر الإئتمانية

مثال 29. تقدم مؤسسة الإسكان ب رهون عقارية لمواطني البلدة ب لتمويل عقاراتهم السكنية في ثلاث مناطق مختلفة. أنشئت القروض العقارية بناءً على مدى متسع من معيار القرض إلى القيمة ومجموعة كبيرة من مجموعات الدخل. وفي جزء من عملية تطبيق الرهونات العقارية، يُطلب من المقترضين تقديم معلومات مثل نوع الصناعة التي يعملون فيها ورقم بريد العقار الذي سيستخدم باعتباره ضمان للرهن العقاري.

مثال 30. وحددت المؤسسة ب معيار القبول الخاص بها وفقاً لدرجات إئتمانية. فالقروض التي لها درجة إئتمانية أعلى من "مستوى القبول" تقبل لأنها تعتبر أن هؤلاء المقترضين قادرين على تلبية تعهدات الدفعات التعاقدية. وعند إصدار قروض رهون عقارية جديدة، تستخدم المؤسسة ب الدرجة الإئتمانية لتحدد مخاطر التعثر التي قد تقع عند الاعتراف الأولي.

مثال 31. في تاريخ التقرير تحدد المؤسسة ب أنه من المتوقع أن تتدهور الظروف الاقتصادية بشكل كبير في جميع المناطق. حيث من المتوقع أن ترتفع معدلات البطالة علاوة على إنخفاض قيمة العقارات السكنية، مما يؤدي إلى زيادة نسبة القرض إلى القيمة. وجرّاء التدهور المتوقع في الظروف الاقتصادية، تتوقع المؤسسة ب أن معدلات التعثر في محفظة الرهون العقارية سترتفع.

التقييم الفردي

مثال 32. في المنطقة الأولى، تُقيّم المؤسسة ب كل من قروض الرهون العقارية الخاصة بها بصفة شهرية من خلال عملية تسجيل آلية للسلوكيات. وتعتمد نماذج منح الدرجات الخاصة بها على حالات التأخر في السداد الحالية والتاريخية، وعلى مستويات مديونية المقترض، وقياس نسبة القرض إلى القيمة، وحجم القرض والوقت منذ إنشاء القرض. وتحدّث المؤسسة ب قياسات نسبة القرض إلى القيمة على أساس دوري من خلال عملية آلية تعيد حساب قيم العقارات باستخدام المبيعات الأخيرة في جميع مناطق العناوين البريدية والمعلومات المستقبلية المنطقية والداعمة المتاحة دون تكلفة وجهد لا مبرر لهما.

مثال 33. لدى مؤسسة الإسكان ب بيانات تاريخية تشير إلى وجود ارتباط قوي بين قيمة العقارات السكنية ومعدلات التعثر بالنسبة للرهون العقارية. وهي، أنه عندما تتناقص قيمة العقار السكني، لا يكون لدى المقترض الحد الكافي من المحفزات الاقتصادية لجدولة دفعات سداد الرهن العقاري، مما يزيد من مخاطر حدوث تعثر.

مثال 34. من خلال أثر قياس نسبة القرض إلى القيمة في نموذج الدرجات السلوكية، تتزايد مخاطر وقوع التعثر نتيجة لحدوث إنخفاض متوقع في قيمة العقارات السكنية يعدل الدرجات السلوكية. ويمكن تعديل الدرجة السلوكية نتيجة للإنخفاض المتوقع في قيمة العقار حتى لو كان قرض الرهن العقاري هو قرض دفعة واحدة مع أقوى تعهدات السداد عند الاستحقاق (ولأبعد من الاثني عشر شهراً التاليين). والرهون العقارية ذات نسب القرض إلى القيمة المرتفعة تكون أكثر حساسية للتغيرات في قيمة العقار السكني وتكون المؤسسة ب قادرة على تحديد الزيادات الكبرى في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي لكل مقترض على حدة قبل أن يصبح الرهن العقاري مستحقاً إذا كان هناك تدهوراً في الدرجة السلوكية.

مثال 35. وإذا كانت الزيادة في المخاطر الإئتمانية كبيرة، يتم الاعتراف ببدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. وتقيس المؤسسة ب بدل الخسارة من خلال استخدام قياسات القرض إلى القيمة لتقدر شدة الخسارة، بمعنى الخسارة في حالة التعثر. وكلما زاد قياس نسبة القرض إلى القيمة، زادت الخسائر الإئتمانية المتوقعة مع ثبات جميع العوامل الأخرى.

مثال 36. إذا لم تتمكن المؤسسة ب من تحديث الدرجات السلوكية لتعكس الإنخفاض المتوقع في أسعار العقارات، فإنها تستخدم معلومات منطقية وداعمة متاحة دون تكلفة وجهد غير مبررين وذلك لإجراء تقييم جماعي لتحديد القروض التي حققت زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي وتعترف بالخسائر الإئتمانية لكامل العمر الإئتماني بالنسبة لتلك القروض.

التقييم الجماعي

مثال 37. في المنطقة الثانية والثالثة، لا تمتلك المؤسسة ب قدرة آلية لتحديد الدرجات. وبدلاً من ذلك، ولأغراض إدارة المخاطر الإئتمانية، تتابع المؤسسة ب مخاطر التعثر التي تحدث من خلال حالات التأخر عن الدفع عند الاستحقاق. وتعترف ببدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لجميع القروض التي حدد أنه تم التأخر عن سدادها لأكثر من ثلاثين يوماً من استحقاق السداد. ورغم أن المؤسسة ب تستخدم معلومات عن حالات التأخر عن السداد باعتبارها المعلومات الوحيدة المتعلقة بالمقترض، فإنها تأخذ أيضاً بالحسبان المعلومات المستقبلية الأخرى وهي المعلومات المنطقية والداعمة التي تكون متاحة دون تكلفة وجهد لا مبرر لهما لتقييم ما إذا كان ينبغي الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني عن القروض التي لا تتجاوز تاريخ الاستحقاق بأكثر من ثلاثين يوماً. وهذا الأمر ضروري لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة 76 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 والخاصة بالاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة بالنسبة لجميع الزيادات الكبيرة في المخاطر الإئتمانية.

المنطقة الثانية

مثال 38. تشمل المنطقة الثانية مجتمع تعدين يعتمد بشدة على تصدير الفحم وما يتعلق بذلك من منتجات. وتصبح المؤسسة ب على دراية بحدوث إنخفاض كبير في صادرات الفحم وتتوقع إغلاق عديد من مناجم الفحم. ونتيجة للزيادة المتوقعة في معدل البطالة، حُدد أن مخاطر التعثر التي تقع في قروض الرهون العقارية للمقترضين الذين يعملون في مناجم الفحم قد ارتفعت بشكل كبير، حتى لو

لم يكن هؤلاء المقترضون قد تجاوزا مواعيد السداد في تاريخ التقرير. وبالتالي تقسم المؤسسة ب محفظة الرهون العقارية الخاصة بها وفقاً للصناعة التي يعمل فيها المقترضون (باستخدام المعلومات المسجلة كجزء من عملية تطبيق الرهون العقارية) وذلك لتحديد المقترضين الذين يعتمدون على التنقيب عن الفحم باعتبار أن هذه المهنة هي المصدر الرئيسي للتوظيف (بمعنى، منهج من أسفل لأعلى والذي يتم من خلاله تحديد القروض اعتماداً على الخصائص المشتركة للمخاطر). بالنسبة لتلك الرهون العقارية، تعترف المؤسسة ب ببدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني مع استمرارها في الاعتراف ببدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً بالنسبة لجميع الرهون العقارية الأخرى في المنطقة الثانية.[4] والرهون العقارية المنشأة حديثاً للمقترضين الذين يعتمدون اقتصادياً على مناجم الفحم في هذا المجتمع، سيكون لها، مع ذلك، بدل خسارة بمبلغ يساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً لأنها لم تشهد زيادات كبرى في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي. ومع ذلك، قد تشهد بعض تلك الرهون العقارية زيادات كبرى في المخاطر الإئتمانية بعد الاعتراف الأولي مباشرة جرّاء الإغلاق المتوقع لمناجم الفحم.

المنطقة الثالثة

مثال 39. في المنطقة الثالثة، تتوقع المؤسسة ب أن مخاطر التعثر قد تقع وبالتالي ستحدث زيادة في المخاطر الإئتمانية، نتيجة للزيادة المتوقعة في معدلات الفائدة خلال العمر المتوقع للرهن العقاري. تاريخياً، كانت الزيادة في معدلات الفائدة مؤشراً رئيسياً على التعثر المستقبلي في الرهون العقارية في المنطقة الثالثة – خاصة عندما لا يكون لدى المقرضين معدل فائدة ثابت للرهن العقاري. تحدد المؤسسة ب أن محفظة معدل الفائدة المتغيرة للرهون العقارية في المنطقة الثالثة متجانسة، وأنه على عكس المنطقة الثانية، لا يمكن تحديد محافظ ثانوية معينة على أساس خصائص المخاطر المشتركة التي تمثل المقترضين والتي من المتوقع أن تكون قد تزايدت بشكل كبير في المخاطر الإئتمانية. ومع ذلك، نتيجة للطبيعة المتجانسة للرهون العقارية في المنطقة الثالثة، تحدد المؤسسة ب أنه يمكن إجراء تقييم لنسبة من المحفظة الشاملة التي قد تزايدت مخاطرها الإئتمانية بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي (بمعنى، أنه يمكن استخدام منهج من "أعلى لأسفل"). واعتماداً على المعلومات التاريخية، تقدر المؤسسة ب حدوث زيادة في معدلات الفائدة بمقدار 200 نقطة أساس وهو الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية في 20% من محفظة معدل الفائدة المتغير. وبالتالي، ونتيجة للزيادة المتوقعة في معدلات الفائدة، تحدد المؤسسة ب أن المخاطر الإئتمانية في 20% من الرهون العقارية في المنطقة الثالثة قد تزايدت بشكل كبير منذ الاعتراف الأولي. وبالتالي، تعترف المؤسسة ب بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني عن 20% من محفظة

[4] باستثناء الرهون العقارية التي حُدد أنها شهدت زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية اعتماداً على التقييم الفردي، مثل التي جاوزت استحقاقها بأكثر من ثلاثين يوماً. سيتم أيضاً الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر لإئتماني بالنسبة لتلك الرهون العقارية.

الرهن العقاري ذات المعدل المتغير وبدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً لباقي المحفظة.[5]

مثال6- مقارنة بالمخاطر الإئتمانية الأولية القصوى

مثال 40. تمتلك وكالة التنمية الاقتصادية محفظتين للقروض التجارية الصغيرة التي لها شروط وأحكام مشابهة لتلك السائدة في المنطقة و. وتعتمد سياسة الوكالة لقرارات التمويل بالنسبة لكل قرض على نظام التصنيف الإئتماني الداخلي الذي يبحث في التاريخ الإئتماني للمقترض، وفي سلوك السداد وغير ذلك من العوامل، ويضع تصنيف إئتماني داخلي من 1 (أدنى خطر إئتماني) إلى 10 (أعلى خطر إئتماني) لكل قرض عند إنشائه. تزداد مخاطر وقوع تعثر بشكل كبير بتدهور التصنيف الإئتماني، لذا على سبيل المثال، فإن الفرق بين التصنيف الإئتماني 1 والتصنيف الإئتماني 2 أقل من الفرق بين التصنيف الإئتماني 2 والتصنيف الإئتماني 3. ولم تعرض القروض في المحفظة 1 إلا لتكرار التعامل مع المقرضين من ذوي التصنيفات الإئتمانية الداخلية المتشابهة، وعند الاعتراف الأولي صُنفت جميع القروض بالدرجات 3 أو 4 على مقياس التصنيف الداخلي. وقررت وكالة التنمية الاقتصادية أن الحد الأقصى لتصنيف للمخاطر الإئتمانية الأولية عند الاعتراف الأولي الذي ستقبله بالنسبة للمحفظة 1 هو التصنيف الداخلي 4. وعرضت القروض في المحفظة 2 على المقترضين الذين استجابوا لإعلان عن قروض للمشروعات الصغيرة وتتراوح التصنيفات الإئتمانية الداخلية لهؤلاء المقترضين بين 4 و7 على مقياس التصنيف الداخلي. لا تنشئ الوكالة على الإطلاق قروضاً للمشروعات الصغيرة التي يأتي تصنيف مخاطرها الإئتمانية الدخلية أسوأ من 7 (أي أن لها تصنيف داخلي يتراوح بين 8-10).

مثال 41. لأغراض تقييم ما إذا كانت هناك زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية، تحدد وكالة التنمية الاقتصادية أن جميع القروض في المحفظة 1 لها مخاطر إئتمانية أولية متماثلة. وتقرر أنه نظراً لخطر التعثر الذي تعكسه درجات التصنيف الإئتماني الداخلي الخاصة بها، فإن التغيير في التصنيف الداخلي من 3 إلى 4 لن يمثل زيادة كبرى في المخاطر الإئتمانية ولكن أنه كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية على أي قرض في هذه المحفظة له تصنيف إئتماني داخلي أسوأ من 5. ويعني ذلك أن قسم التمويل ليس عليه أن يعرف التصنيف الإئتماني الأولي لكل قرض في المحفظة ليُقيّم التغيير في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي. وعليه فقط أن يحدد إذا كانت المخاطر الإئتمانية أسوأ من 5 عند تاريخ التقرير ليحدد ما إذا كان ينبغي الاعتراف بالمخاطر الإئتمانية لكامل العمر الإئتماني وفقاً للفقرة 75 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

مثال 42. ومع ذلك، فإن تحديد المخاطر الإئتمانية الأولية القصوى المقبولة عند الاعتراف الأولي بالنسبة للمحفظة 2 عند تصنيف إئتماني داخلي 7، لن يلبي هدف المتطلبات وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة 76 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وذلك لأن الوكالة الاقتصادية للتنمية تحدد أن الزيادات الكبيرة في المخاطر الإئتمانية لا تنشأ فقط عند حدوث زيادة المخاطر

[5] باستثناء تلك الرهون العقارية التي يحدد أن لها زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية اعتماداً على التقييم الفردي، مثل التي تجاوزت تاريخ السداد بأكثر من ثلاثين يوماً. سيتم أيضاً الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني بالنسبة لتلك الرهون العقارية.

الإئتمانية لأعلى من المستوى الذي من الممكن أن تنشئ المنشأة عنده أصولاً مالية جديدة (بمعنى، عندما يكون التصنيف الإئتماني أسوأ من 7). ورغم أن وكالة التنمية الاقتصادية لا تنشئ أبداً قروضاً تجارية لها تصنيف إئتماني داخلي أسوأ من 7، فالمخاطر الإئتمانية الأولية للقروض في المحفظة 2 ليس لها مخاطر إئتمانية مماثلة بالقدر الكافي عند الاعتراف الأولي لتطبق المنهج المستخدم في المحفظة 1. يعني ذلك أن وكالة التنمية الاقتصادية لا يمكنها ببساطة أن تقارن المخاطر الإئتمانية في تاريخ التقرير مع أدنى جودة إئتمانية عند الاعتراف الأولي (على سبيل المثال، من خلال المقارنة بين التصنيف الداخلي للمخاطر الإئتمانية للقروض في المحفظة 2 والتصنيف الداخلي للمخاطر الإئتمانية 7) وذلك لتحدد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية قد ارتفعت بشكل كبير نتيجة للجودة الإئتمانية الأولية للقروض في المحفظة. على سبيل المثال، إذا كان للقرض تصنيفاً أولياً للمخاطر الإئتمانية بدرجة 4 قد تكون المخاطر الإئتمانية على القرض قد ارتفعت بشكل كبير إذا تغير التصنيف الداخلي للمخاطر الإئتمانية إلى 6.

مثال 7– تقييم المخاطر الإئتمانية للأطراف المقابلة

السيناريو 1

مثال 43. في 0×20 منح بنك البنية الأساسية التابع للدولة أ قرضاً بمبلغ 10.000 وحدة عملة بشرط تعاقدي 15 سنة للشركة ق عندما كان التصنيف الإئتماني الداخلي للشركة هو 4 على مقياس من 1 (أدنى خطر إئتماني) إلى 10 (أعلى خطر إئتماني). تزداد مخاطر التعثر بشكل كبير بتدهور تصنيفات المخاطر الإئتمانية، لذا على سبيل المثال، فإن الفرق بين الدرجات 1 و2 لتصنيف المخاطر الإئتمانية أقل من الفرق بين درجات تصنيف المخاطر الإئتمانية 2و3. في 5×20، عندما كان تصنيف المخاطر الإئتمانية الداخلية للشركة ق هو 6، أصدر بنك التنمية الأساسية قرضاً آخر للشركة ق بمبلغ 5.000 وحدة عملة بفترة تعاقدية 10 سنوات. وفي 7×20 لم تستطع الشركة ق أن تحافظ على عقدها مع عميل رئيسي وبالتالي شهدت إنخفاضاً كبيراً في إيراداتها. ويأخذ بنك التنمية الأساسية بالحسبان أنه نتيجة لخسارة العقد، ستتناقص قدرة الشركة ق بشكل كبير على الوفاء بتعهدات الدين ويتغير تصنيف مخاطرها الإئتمانية الداخلية إلى 8.

مثال 44. يُقيّم بنك البنية الأساسية المخاطر الإئتمانية على مستوى الطرف المقابل لأغراض إدارة المخاطر الإئتمانية ويحدد أن الزيادة في المخاطر الإئتمانية للشركة ق كانت كبيرة. ورغم أن بنك البنية الأساسية لم يجرِ تقييماً فردياً للتغيرات في المخاطر الإئتمانية لكل قرض على حدة منذ الاعتراف الأولي، إلا أن تقييم المخاطر الإئتمانية على مستوى الأطراف المقابلة والاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة على جميع القروض الممنوحة للشركة ق، يلبي أهداف متطلبات الإنخفاض وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة 76 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ذلك لأنه، منذ إنشاء القرض الأخير (في 7×20) عندما كان للشركة ق قدراً أعلى من المخاطر الإئتمانية عند إنشاء القرض، ارتفعت المخاطر الإئتمانية بشكل كبير. ولذا سيحقق تقييم الطرف المقابل نفس نتيجة تقييم التغير في المخاطر الإئتمانية لكل قرض على حدة.

السيناريو 2

مثال 45. منح بنك البنية التحتية للدولة "أ" قرضاً بقيمة 150.000 وحدة عملة، بفترة تعاقدية 20 سنة للشركة "س" في 0×20 عندما كان التصنيف الإئتماني الداخلي للشركة 4. خلال 5×20 تدهورت الأوضاع الاقتصادية وانخفض الطلب على منتجات الشركة س بشكل كبير. ونتيجة لانخفاض التدفقات النقدية جرّاء انخفاض المبيعات، لن تتمكن الشركة "س" من سداد كامل مدفوعات أقساط القرض لبنك البنية التحتية. يعيد بنك البنية التحتية تقييم التصنيف الإئتماني الداخلي للشركة "س"، ويحدد أن ذلك التصنيف هو 7 في تاريخ التقرير. وأخذ بنك البنية التحتية بالحسبان التغير في المخاطر الإئتمانية في القرض، وشمل ذلك التغيير في التصنيف الإئتماني الداخلي، ويقرر أنه كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية ويعترف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني للقرض الي يبلغ 150.000 وحدة عملة.

مثال 46. ورغم التخفيض الأخير في التصنيف الإئتماني الداخلي، يمنح بنك البنية التحتية قرضاً آخر بمبلغ 50.000 وحدة عملة للشركة "س" في 6×20 بفترة تعاقدية 5 سنوات، مع الأخذ بالحسبان المخاطر الإئتمانية الأعلى في ذلك التاريخ.

مثال 47. وحقيقة أن المخاطر الإئتمانية للشركة "س" (التي تم تقييمها على أساس الأطراف المقابلة) قد قُيّمت سابقاً على أنها قد ارتفعت بشكل كبير، لا تسفر عن الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني عن القرض الجديد. وذلك لأن المخاطر الإئتمانية على القرض الجديد لم ترتفع بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي بالقرض. وإذا قيّم البنك فقط المخاطر الإئتمانية على مستوى طرف مقابل، دون النظر فيما إذا كانت النتيجة التي تم التوصل لها بشأن التغيرات في المخاطر الإئتمانية تطبق على جميع الأدوات المالية التي تقدم لنفس المقترض، لن تتم تلبية الهدف الوارد في الفقرة 76 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

الإعتراف بالمخاطر الإئتمانية المتوقعة وقياسها

مثال 48. تشرح الأمثلة التالية تطبيق متطلبات الإعتراف والقياس وفقاً للفقرات 73–93 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، إضافة إلى التفاعل مع متطلبات محاسبة التحوط.

مثال8 – قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً باستخدام منهج صريح "احتمال التعثر"

سيناريو 1

مثال 49. تنشئ الحكومة "أ" قرضاً وحيداً يسدد بطريقة الإطفاء على عشر سنوات بمبلغ 1 مليون وحدة عملة. مع الأخذ بالحسبان التوقعات المتعلقة بالأدوات التي لها مخاطر إئتمانية متشابهة (باستخدام معلومات منطقية وداعمة متاحة دون جهد وتكلفة لا مبرر لهما)، إضافة إلى المخاطر الإئتمانية للمقترض، والتوقعات الاقتصادية للأشهر الاثني عشر التالية، فتقدر الحكومة "أ" أن احتمالية تعثر القرض عند الإعتراف الأولي هي 0.5% على مدار الاثني

عشر شهراً. وتحدد الحكومة "أ" أيضاً أن التغيرات في احتمالية التعثر على مدى اثني عشر شهراً هي تقريب منطقي للتغيرات في احتمالية التعثر لكامل عمر القرض وذلك لتقرر ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي.

مثال 50. في تاريخ التقرير (قبل ميعاد استحقاق سداد القرض)[12]، لم يكن هناك تغيير في احتمالية التعثر لاثني عشر شهراً وقررت الحكومة "أ" أنه لم تكن هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي. تحدد الحكومة "أ" أنه ستتم خسارة 25% من إجمالي المبلغ المسجل في حال التعثر في القرض (بمعنى أن الخسارة في حالة التعثر هي 25%).[13] تقيس الحكومة "أ" بدل الخسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً باستخدام احتمالية تعثر لاثني عشر شهراً بنسبة 0.5%. ويتضمن ذلك الحساب صراحةً احتمال 99.5% لعدم حدوث تعثر. وفي تاريخ التقرير، كان بدل الخسارة للخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً هو 1.250 وحدة عملة (0.5% × 25% × 1.000.000 وحدة عملة).

سيناريو 2

مثال 51. تستملك الحكومة "ب" محفظة تضم 1000 قرض من قروض الدفعة الواحدة لخمس سنوات بمبلغ 1.000 وحدة عملة لكل قرض (أي أن الإجمالي 1 مليون وحدة عملة) بمتوسط احتمالية تعثر لاثني عشر شهراً بنسبة 0.5% للمحفظة. وتقرر الحكومة "ب" بسبب أن القروض لها فقط تعهدات دفع كبيرة تتجاوز الأشهر الاثني عشر التالية، أنه لن يكون من الملائم أن يتم أخذ التغيرات في احتمالية التعثر لاثني عشر شهراً بالحسبان عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادات كبرى في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي. ولذا تستخدم الحكومة "ب" التغيرات في احتمالة التعثر لكامل عمر القرض لتحدد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية للمحفظة قد ارتفعت بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي.

مثال 52. تقرر الحكومة "ب" أنه لم تكن هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي وتقدر أن للمحفظة متوسط خسارة في حالة التعثر بنسبة 25%. وتقرر الحكومة "ب" أنه من الملائم قياس بدل الخسارة على أساس جماعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وتبقى احتمالية التعثر عند نسبة 0.5% في تاريخ التقرير. وبالتالي تقيس الحكومة "ب" بدل الخسارة على أساس جماعي بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً اعتماداً على متوسط 0.5% لاحتمالية الخسارة لاثني عشر شهراً. ويتضمن ذلك الحساب صراحة على احتمال 99.5% لعدم التعثر. وفي تاريخ التقرير، كان بدل الخسارة للخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً هو 1.250 وحدة عملة (0.5% × 25% × 1.000.000 وحدة عملة).

[12] وبالتالي لتبسيط الشرح تم افتراض أن لا يوجد إطفاء للقرض.

[13] لا يشرح هذا المثال القيمة الزمنية للنقود، لأن الخسارة في حالة التعثر تمثل نسبة مئوية من القيمة الحالية لإجمالي المبلغ المسجل.

مثال9– قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً باستخدام منهج معدل الخسارة

مثال 53. تنشئ الشركة "أ" 2000 قرض دفعة واحدة بإجمالي مبالغ مسجلة 500.000 وحدة عملة. تقسم الحكومة "أ" محفظتها إلى شرائح وفقاً لمجموعات المقترضين (المجموعة "س" والمجموعة "ص") على أساس خصائص مشتركة للمخاطر الإئتمانية عند الإعتراف الأولي. تتكون المجموعة "س" من 1.000 قرض بإجمالي مبلغ مسجل 200 وحدة عملة لكل مقترض، ليبلغ إجمالي المبلغ المسجل 200.000 وحدة عملة. أما المجموعة "ص" فتتكون من 1.000 قرض بإجمالي مبلغ مسجل 300 وحدة عملة لكل مقترض، ليبلغ إجمالي المبلغ المسجل 300.000 وحدة عملة. لا توجد تكاليف معاملات ولا يتضمن عقد القرض أي خيارات (على سبيل المثال، الدفع المسبق أو خيارات البيع)، أو علاوات أو خصومات، أو نقاط مدفوعة، أو غير ذلك من الرسوم.

مثال 54. تقيس الحكومة "أ" الخسائر الإئتمانية المتوقعة على أساس منهج معدل الخسارة للمجموعتين "س" و"ص". ولتحدد معدلات الخسارة الخاصة بها، تنظر الحكومة "أ" في عينات من التعثر التاريخي الذي مرت به وتجارب الخسارة لتلك الأنواع من القروض. علاوة على ذلك، تنظر الحكومة "أ" في المعلومات ذات الطبيعة المستقبلية، وتحدث معلوماتها التاريخية فيما يخص الأوضاع الاقتصادية الحالية وكذلك التنبؤات المنطقية والداعمة للأوضاع الاقتصادية. وتاريخياً، بالنسبة لمجتمع إحصائي مكون من 1000 قرض في كل مجموعة، جاءت معدلات الخسارة للمجموعة "س" 0.3%، نتيجة لأربع حالات تعثر، ومعدلات الخسارة التاريخية للمجموعة "ص" كانت 0.15%، نتيجة لحالتي تعثر.

	عدد العملاء في العينة	إجمالي المبلغ المسجل المقدر لكل عميل في حالة التعثر	إجمالي المبلغ المسجل المقدر في حالة التعثر	حالات التعثر التاريخية السنوية	إجمالي المبلغ المسجل المقدر في حالة التعثر	القيمة الحالية للخسارة الملحوظة(أ)	معدل الخسارة
المجموعة	أ	ب	ج =أ×ب	د	هـ= ب×د	و	ز= و÷ج
س	1.000	200 وحدة عملة	200.000 وحدة عملة	4	800 وحدة عملة	600 وحدة عملة	%0.3
ص	1.000	300 وحدة عملة	300.000 وحدة عملة	2	600 وحدة عملة	450 وحدة عملة	%0.15
(أ) وفقاً للفقرة 90(ب) ينبغي خصم الخسائر الإئتمانية المتوقعة باستخدام سعر الفائدة الفعلي. ومع ذلك، ولأغراض هذا المثال، فإن القيمة الحالية للقرض الملحوظ هي قيمة مفترضة.							

مثال 55. في تاريخ التقرير، تتوقع الحكومة "أ" حدوث زيادة في حالات التعثر على مدى الأشهر الاثني عشر التالية مقارنة بالمعدل التاريخي. ونتيجة ذلك، تقدر الحكومة "أ" خمس حالات تعثر في الأشهر الاثني عشر بالنسبة لقروض المجموعة "س" وثلاث حالات في المجموعة "ص". وتقدر أن القيمة الحالية للمخاطر الإئتمانية الملحوظة لكل عميل تظل متسقة مع الخسارة التاريخية لكل عميل.

مثال 56. على أساس العمر المتوقع للقروض، تحدد الحكومة "أ" أن الزيادة المتوقعة في حالات التعثر لا تمثل زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي بالنسبة للمحافظ. وعلى أساس تنبؤاتها،

تقيس الحكومة "أ" بدل الخسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً على 1000 قرض في كل مجموعة بمبلغ 750 وحدة عملة و675 وحدة عملة على التوالي. يساوي ذلك معدل خسارة في السنة الأولى بنسبة 0.375% للمجموعة "س" و0.225% للمجموعة ص.

	عدد العملاء في العينة	إجمالي المبلغ المسجل المقدر لكل عميل في حالة التعثر	إجمالي المبلغ المقدر في حالة التعثر	حالات التعثر المتوقعة	إجمالي المبلغ المسجل المقدر في حالة التعثر	القيمة الحالية للخسارة الملحوظة	معدل الخسارة
المجموعة	أ	ب	ج = أ×ب	د	هـ= ب×د	و	ز= و÷ج
س	1.000	200 وحدة عملة	200.000 وحدة عملة	5	1.000 وحدة عملة	750 وحدة عملة	%0.375
ص	1.000	300 وحدة عملة	300.000 وحدة عملة	3	900 وحدة عملة	675 وحدة عملة	%0.225

مثال 57. تستخدم الحكومة "أ" معدل خسارة بنسبة 0.375% و0.225% على التوالي لتقدر الخسائر الإئتمانية المتوقعة على القروض الجديدة في المجموعتين "س" و"ص" التي أنشئت خلال السنة والتي لم ترتفع مخاطرها الإئتمانية بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي.

مثال10- التسهيلات الإئتمانية المتجددة

مثال 58. تصدر وكالة التنمية في الدولة "أ" قروضاً متجددة لشركات البناء الصغيرة التي تقدم بنية تحتية عامة. هذه القروض المتجددة تمد شركات البناء الصغيرة بالسيولة عندما تكون التدفقات النقدية محدودة. للقروض المتجددة فترة إخطار ليوم واحد بعدها يكون لوكالة التنمية حق تعاقدي بإلغاء القرض (المكونات المسحوبة وغير المسحوبة على حدٍ سواء). ومع ذلك، لا تنفذ الوكالة حقوقها التعاقدية بموجب القانون لإلغاء القروض المتجددة ضمن الإدارة اليومية المعتادة للأدوات وتلغي فقط التسهيلات عندما ينمو إلى علمها أن هناك زيادة في المخاطر الإئتمانية وتبدأ في متابعة المقترضين على أساس فردي. ولهذا لا تأخذ الوكالة الحقوق التعاقدية بالحسبان لإلغاء القروض المتجددة للحد من تعرضها للخسائر الإئتمانية إلى فترة الإخطار التعاقدي.

مثال 59. لأغراض إدارة المخاطر الإئتمانية، تعتبر وكالة التنمية أن هناك مجموعة واحدة من التدفقات النقدية التعاقدية من المقترضين وذلك لتُقيّم الأرصدة المسحوبة وغير المسحوبة ولا تميز بينها في تاريخ التقرير. وبالتالي تدار المحفظة وتقاس الخسائر الإئتمانية المتوقعة على مستوى التسهيل.

مثال 60. في تاريخ التقرير كان الرصيد القائم على محفظة القروض المتجددة هو 60.000 وحدة عملة وكان التسهيل غير المسحوب المتاح هو 40.000 وحدة عملة. وتحدد وكالة التنمية العمر المتوقع للمحفظة من خلال تقدير الفترة التي تتوقع أن تتعرض فيها للمخاطر الإئتمانية على التسهيلات في تاريخ التقرير، مع أخذ ما يلي بعين الاعتبار:

(أ) الفترة التي تعرضت فيها للمخاطر الإئتمانية في محفظة مماثلة للقروض المتجددة التي تمنح لشركات البناء؛

(ب) طول الفترة الزمنية بالنسبة لحالات التعثر ذات العلاقة التي من المتوقع أن تحدث فيما يخص الأدوات المالية المماثلة؛

(ج) الأحداث السابقة التي أدت إلى اتخاذ إجراءات متعلقة بإدارة المخاطر الإئتمانية جرّاء ارتفاع المخاطر الإئتمانية للأدوات المالية المماثلة، مثل خفض أو إلغاء الحدود الإئتمانية غير المسحوبة.

مثال 61. على أساس المعلومات المدرجة في فقرة المثال 60، تحدد وكالة التنمية أن العمر المتوقع للقرض المتجدد هو 30 شهراً.

مثال 62. في تاريخ التقرير تُقيّم وكالة التنمية التغيير في المخاطر الإئتمانية في المحفظة منذ الإعتراف الأولي وتحدد وفقاً للفقرة 75 من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 41 أن المخاطر الإئتمانية على جزء من تسهيلات القرض التي تمثل 25% من المحفظة، قد ارتفعت بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي. والرصيد القائم على تلك التسهيلات الإئتمانية الذي ينبغي الإعتراف بشأنه بخسائر إئتمانية متوقعة هو 20.000 وحدة عملة والتسهيل المتاح غير المسحوب هو 10.000 وحدة عملة.

مثال 63. عند قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة وفقاً للفقرة 93 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، تأخذ وكالة التنمية بالحسبان توقعاتها بشأن السحوبات المستقبلية على مدار العمر المتوقع للمحفظة (وهو 30 شهراً) وفقاً لفقرة التطبيق 195 وتقدر الرصيد القائم الذي تتوقعه (بمعنى التعرض عند الخسارة) على المحفظة في حال تعثر المقترضين. وباستخدام نماذج المخاطر الإئتمانية، تحدد الوكالة أن التعثر في حالة التعثر على تسهيلات القروض المتجددة التي يجب الإعتراف بخسائرها الإئتمانية المتوقعة هو 25.000 وحدة عملة (أي الرصيد المسحوب بمبلغ 20.000 وحدة عملة مضافاً إليه عمليات السحب الإضافية بمبلغ 5.000 وحدة عملة من الارتباطات غير المسحوبة المتاحة). والتعثر في حالة السداد لتسهيلات القرض التي يتم الإعتراف بشأنها بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً هو 45.000 وحدة عملة (بمعنى الرصيد القائم بمبلغ 40.000 وحدة عملة والسحب الإضافي بمبلغ 5.000 وحدة عملة من الارتباط غير المسحوب على مدار الاثني عشر شهراً التالية).

مثال 64. يتم استخدام التعرض في حالة التعثر والعمر المتوقع اللذان حددتهما وكالة التنمية لقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني والخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً على محفظة قروضها.

مثال 65. تقيس وكالة التنمية الخسائر الإئتمانية المتوقعة على مستوى التسهيل وبالتالي لن تتمكن من تحديد الخسائر الإئتمانية المتوقعة لمكون الارتباط غير المسحوب بشكل منفصل عن الخسائر الإئتمانية المتوقعة على مكون القرض. وتعترف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة للارتباط غير المدفوع إضافة إلى بدل الخسارة لمكون القرض في بيان المركز المالي. وفي حدود تجاوز الخسائر الإئتمانية المتوقعة المُجمّعة لإجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي، ينبغي عرضها على أنها مخصص (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات*)

مثال11 – تعديل التدفقات النقدية التعاقدية

مثال 66. تنشئ الحكومة "أ" قرضاً لخمس سنوات يتطلب سداد مبلغ تعاقدي قائم بالكامل عندالاستحقاق. والمبلغ الاسمي التعاقدي للقرض هو 1.000 وحدة عملة بمعدل فائدة 5% تدفع سنوياً. سعر الفائدة الفعلي هو 5%. وفي آخر أول فترة تقرير (الفترة 1)، تعترف الحكومة "أ" ببدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً لأنه لم يكن هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي. يتم الإعتراف برصيد بدل خسارة بمبلغ 20 وحدة عملة.

مثال 67. في فترة التقرير اللاحقة (الفترة 2)، تقرر الحكومة "أ" أن المخاطر الإئتمانية على القرض قد ارتفعت بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي. ونتيجة لتلك الزيادة، تعترف الحكومة "أ" بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني للقرض. ورصيد بدل الخسارة هو 30 وحدة عملة.

مثال 68. في نهاية الفترة الثالثة لإعداد التقارير (الفترة 3)، بعد فترة صعوبات مالية كبيرة مر بها المقترض، تُعدّل الحكومة "أ" التدفقات التعاقدية التعاقدية على القرض. تُمدد الفترة التعاقدية للقرض لسنة بحيث تكون الفترة المتبقية في تاريخ التعديل هي ثلاث سنوات. ولا ينتج عن التعديل إلغاء الإعتراف بالقرض من قبل الحكومة "أ".

مثال 69. نتيجة لذلك التعديل، تعيد الحكومة "أ" حساب إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية المعدلة مخصومة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للدين وهو 5%. ووفقاً للفقرة 71 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، يُعترف بالفرق بين هذا المبلغ الإجمالي المعاد حسابه والمبلغ المسجل قبل قبل الإعتراف بالتعديل على أنه تعديل خسارة أو ربح. تعترف الحكومة "أ" بخسارة التعديل (المحسوبة على أنها 300 وحدة عملة) مقابل إجمالي المبلغ المسجل للقرض، بعد خفضه إلى 700 وحدة عملة، وخسارة تعديل بمبلغ 300 وحدة عملة في الفائض أو االعجز.

مثال 70. تعيد الحكومة "أ" أيضاً قياس بدل الخسارة، مع الأخذ بالاعتبار التدفقات النقدية التعاقدية وتُقيّم ما إذا كانت ستستمر في قياس بدل الخسارة للقرض بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. تقارن الحكومة "أ" بين المخاطر الإئتمانية الحالية (مع أخذ التدفقات النقدية التعاقدية بالاعتبار) والمخاطر الإئتمانية (على التدفقات النقدية الأصلية غير المعدلة) عند الإعتراف الأولي. تقرر الحكومة "أ" أن القرض ليس منخفض إئتمانياً في تاريخ التقرير ولكن مع ذلك ارتفعت المخاطر الإئتمانية بشكل كبير مقارنة بالمخاطر الإئتمانية عند الإعتراف الأولي، وتستمر في قياس بدل الخسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. ورصيد بدل الخسارة للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني هو 100 وحدة عملة في تاريخ التقرير.

الفترة	إجمالي المبلغ المسجل في بداية الفترة	الانخفاض (الخسارة)/ المكسب	التعديل (الخسارة)/ المكسب	إيراد الفائدة	التدفقات النقدية	إجمالي المبلغ المسجل لنهاية الفترة	بدل الخسارة	مبلغ خسارة الإطفاء لنهاية الفترة
	أ	ب	ج	د إجمالي: أ×5%	هـ	و=أ+ج+د- هـ	ز	ح= و-ز
1	1.000 وحدة عملة	(20) وحدة عملة		50 وحدة عملة	50 وحدة عملة	1.000 وحدة عملة	20 وحدة عملة	980 وحدة عملة
2	1.000 وحدة عملة	(10) وحدة عملة		50 وحدة عملة	50 وحدة عملة	1.000 وحدة عملة	30 وحدة عملة	970 وحدة عملة
3	1.000 وحدة عملة	(70) وحدة عملة	(300) وحدة عملة	50 وحدة عملة	50 وحدة عملة	700 وحدة عملة	100 وحدة عملة	600 وحدة عملة

مثال 71. في جميع الفترات اللاحقة لإعداد التقارير، تُقيّم الحكومة أ ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية من خلال المقارنة بين المخاطر الإئتمانية للقرض عند الإعتراف الأولي (بناءً على التدفقات النقدية الأصلية غير المعدلة) والمخاطر الإئتمانية في تاريخ التقرير (بناءً على التدفقات النقدية المعدلة)، وفقاً للفقرة 84 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

مثال 72. بعد مرور فترتين لإعداد تقارير على تعديل القرض (الفترة 5)، لم يكن أداء المقترض جيداً بالقدر المطلوب ليتوافق مع خطته للعمل مقارنة بالتوقعات في تاريخ التعديل. علاة على ذلك، كانت النظرة المستقبلية الأعمال أكثر إيجابية مقارنة بما كان متصوراً في السابق. ويشير تقييم جميع المعلومات المنطقية والداعمة المتاحة دون جهد وتكلفة لا مبرر لهما إلى أن المخاطر الإئتمانية الإجمالية على القرض قد انخفضت وأن مخاطر التعثر التي تقع على مدى العمر المتوقع للقرض قد انخفضت، ولذا تعدل الحكومة "أ" التصنيف الداخلي للمخاطر الإتمانية في نهاية فترة التقرير.

مثال 73. وبالنظر للتطورات الإيجابية، تعيد الحكومة "أ" تقييم الموقف وتخلص إلى أن المخاطر الإئتمانية للقرض قد انخفضت وأنه لا توجد الآن زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي. ونتيجة لذلك، تعيد الحكومة "أ" مرة أخرى بدل الخسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً.

مثال12 – مصفوفة المخصصات

مثال 74. تقدم البلدية "م" خدمات توصيل المياه للمنازل التي تقع في دائرة اختصاصها، وتصدر فواتير للمنازل على أساس شهري عن المياه المستهلكة خلال الفترة. يمثل ذلك محفظة من الذمم التجارية المدينة بمبلغ 30 مليون وحدة عملة في 1×20 بالنسبة للبلدية "م". تتكون المحفظة من عدد كبير من المنازل التي لها أرصدة صغيرة قائمة. وصُنفت الذمم التجارية المدينة من خلال الخصائص المشتركة للمخاطر التي تمثل قدرة المنازل على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقاً للشروط التعاقدية. لا تشمل الذمم التجارية المدينة مكون تمويل كبير. ووفقاً للفقرة 87 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 عادة ما يقاس بدل الخسارة لتلك الذمم التجارية المدينة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني.

مثال 75. لتحديد الخسائر الإئتمانية المتوقعة للمحفظة، تستخدم البلدية "م" مصفوفة مخصصات. تعتمد مصفوفة المخصصات على معدلات التعثر التاريخية الملحوظة على مدى العمر المتوقع للذمم التجارية المدينة

وتُعدّل بموجب التقديرات ذات الطبيعة المستقبلية. وفي كل تاريخ من تواريخ التقرير تُحدّث معدلات التعثر التاريخية الملحوظة وتُحلّل التغيرات في التقديرات ذات الطبيعة المستقبلية. وفي تلك الحالة تم التنبؤ أن الشروط الاقتصادية ستتدهور على مدى السنة القادمة.

مثال 76. على ذلك الأساس، تقدر البلدية م مصفوفة المخصصات الآتية:

	الحالي	**1–30 يوماً بعد الاستحقاق**	**31–60 يوماً بعد الاستحقاق**	**61–90 يوماً بعد الاستحقاق**	**أكثر من 90 يوماً بعد الاستحقاق**
معدل التعثر	%0.3	%1.6	%3.6	%6.6	%10.6

مثال 77. الذمم التجارية المدينة من عدد كبير من المنازل تبلغ 30 مليون وحدة عملة وتقاس باستخدام مصفوفة مخصصات.

	إجمالي المبلغ المسجل	الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني (إجمالي المبلغ المسجل × معدل الخسائر الإئتمانية المتوقعة)
الحالية	15.000.000 وحدة عملة	45.000 وحدة عملة
1–30 يوماً بعد الاستحقاق	7.500.000 وحدة عملة	120.000 وحدة عملة
31–60 يوماً بعد الاستحقاق	4.000.000 وحدة عملة	144.000 وحدة عملة
61–90 يوماً بعد الاستحقاق	2.500.000 وحدة عملة	165.000 وحدة عملة
أكثر من 90 يوماً بعد الاستحقاق	1.000.000 وحدة عملة	106.000 وحدة عملة
	30.000.000 وحدة عملة	**580.000 وحدة عملة**

مثال13 – أداة الدين التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

مثال 78. يشتري صندوق الاستثمار العام "أ" أداة دين بقيمة عادلة 1.000 وحدة عملة في 15 ديسمبر 0×20 ويقيس أداة الدين بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية. الأداة لها معدل فائدة بنسبة 5% على فترة تعاقدية 10 سنوات، وسعر فائدة فعلي 5%. وعند الإعتراف الأولي تحدد المنشأة أن الأصل لم يتم شراؤه أو إنشاؤه على أنه منخفض إئتمانياً.

	مدين	**دائن**
الأصل المالي – القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية	1.000 وحدة عملة	
النقد		1.000 وحدة عملة
(للإعتراف بأداة الدين التي تم قياسها بالقيمة العادلة)		

مثال 79. في 31 ديسمبر 0×20 (تاريخ التقرير)، انخفضت القيمة العادلة لأداة الدين إلى 950 وحدة عملة نتيجة للتغيرات في معدلات الفائدة في السوق. تحدد المنشأة أنه لم تكن هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي وأنه ينبغي قياس الخسائر الإئمانية المتوقعة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً، والتي تبلغ 30 وحدة عملة. وللتبسيط، لم تذكر قيود الدفتر فيما يخص قبض إيرادات الفائدة.

	مدين	دائن
خسارة الانخفاض (الفائض أو العجز)	30 وحدة عملة	
صافي الأصول/ حقوق الملكية [أ]	20 وحدة عملة	
الأصول المالية – القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية		50 وحدة عملة
(للإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً والتغيرات الأخرى في القيمة العادلة على أداة الدين)		
(أ) الخسارة التراكمية في صافي الأصول/ حقوق الملكية في تاريخ التقرير كانت 20 وحدة عملة. ويتكون المبلغ من إجمالي التغيرات في القيمة العادلة بقيمة 50 وحدة عملة (بمعنى، 1.000 وحدة عملة – 950 وحدة عملة) تتم مقاصتها من خلال التغيير في مبلغ الانخفاض المتراكم الذي يمثل الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً التي تم الإعتراف بها (30 وحدة عملة).		

مثال 80. يتم تقديم الإفصاحات عن مبلغ الانخفاض التراكمي وهو 30 وحدة عملة.

مثال 81. في 1 يناير 1×20، تقرر المنشأة أن تبيع أداة الدين نظير 950 وحدة عملة، وهي القيمة العادلة في ذلك التاريخ.

	مدين	دائن
النقد	950 وحدة عملة	
الأصل المالي – القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية		950 وحدة عملة
الخسارة (الفائض أو العجز)	20 وحدة عملة	
صافي الأصول/ حقوق الملكية		20 وحدة عملة
(لإلغاء الإعتراف بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وتدوير المبالغ المتراكمة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز)		

مثال14 – التفاعل بين فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفئة العملة الأجنبية، ومحاسبة تحوط القيمة العادلة والانخفاض

مثال 82. يشرح هذا المثال المحاسبة المتعلقة بأداة الدين المقومة بالعملة الأجنبية، والمقاسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية والمخصصة بعلاقة محاسبة تحوط للقيمة العادلة. يشرح المثال التفاعل مع محاسبة الانخفاض.

مثال 83. تشتري منشأة ما أداة دين (سند) مقوم بالعملة الأجنبية (وحدات العملة الأجنبية) وكانت قيمته العادلة 100.000وحدة عملة أجنبية في 1 يناير 0×20، وتصنف السند على أنه تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية. تبقي في السند خمس سنوات حتى تاريخ الاستحقاق وقسيمة ثابتة بنسبة 5% على مدى عمرها التعاقدي وفقاً للمبلغ الاسمي التعاقدي 100.000 وحدة عملة أجنبية. وعند الإعتراف الأولي كان سعر الفائدة الفعلي على السند 5%. العملة الوظيفية للمنشأة هي عملتها المحلية. وسعر الصرف هو وحدة (1) من العملة الأجنبية أمام وحدة (1) من العملة الأجنبية وذلك في 1 يناير 0×20. عند الإعتراف الأولي تحدد المنشأة أن السند لم يتم شراؤه أو لم إنشاؤه منخفض إئتمانياً. علاوة على ذلك، وكما في 1 يناير 0×20 حددت الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً بمبلغ 1.200 وحدة عملة أجنبية. وتكلفة الإطفاء بالعملة الأجنبية كما في 1 يناير 0×20 تساوي إجمالي مبلغه المسجل بمبلغ 100.000 وحدة عملة أجنبية مطروحاً منه الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً (100.000 وحدة عملة أجنبية – 1.200 حدة عملة أجنبية).

مثال 84. للمنشأة تعرضات المخاطر التالية:

(أ) القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة بالعملة الأجنبية: التعرض الذي ينشأ نتيجة عن شراء أداة ذات سعر فائدة ثابت؛ و

(ب) مخاطر العملة الأجنبية: التعرض للتغيرات في معدلات سعر الصرف التي تقاس بالعملة المحلية.

مثال 85. تتحوط المنشأة لتعرضها للمخاطر باستخدام الاستراتيجية التالية لإدارة المخاطر:

(أ) بالنسبة لمخاطر سعر الفائدة الثابت (بالعملة الأجنبية) تقرر المنشأة أن تربط بين مقبوضاتها من الفائدة بالعملة الأجنبية ومعدلات الفائدة المتغيرة الحالية بالعملة الأجنبية. وبالتالي، ستتخدم المنشأة عقود مبادلة سعر فائدة مقومة بالعملة الأجنبية والتي تدفع بموجبها فائدة ثابتة وتقبض فائدة متغيرة بالعملة الأجنبية؛ و

(ب) بالنسبة لمخاطر سعر الصرف الأجنبي تقرر المنشأة ألا تتحوط ضد أي تغيير في العملة المحلية ناتج عن التغيرات في سعر صرف العملة.

مثال 86. تخصص المنشأة علاقة التحوط التالية:[14] تحوط قيمة عادلة للسند بالعملة الأجنبية باعتباره البند المتحوط له مع التغيرات في سعر الفائدة الأساسي بالعملة الأجنبية على أنه الخطر المتحوط منه. تدخل المنشأة في عقد مبادلة مسعر في السوق تدفع من خلاله معدل فائدة ثابت وتحصل على معدل فائدة متغير في نفس اليوم، وتخصص عقد المبادلة على أنه أداة التحوط. وتتطابق مدة عقد المبادلة مع مدة البند المتحوط له (خمس سنوات).

مثال 87. للتبسيط، في هذا المثال تم افتراض عدم ظهور عدم فعالية تحوط في علاقة محاسبة التحوط. وذلك نتيجة للافتراض الذي تم وضعه للتركيز بصورة أكبر على آليات المحاسبة في موقف يتطلب القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية لأداة مالية بالعملة الأجنبية والتي قد تم تخصيصها في علاقة تحوط للقيمة العادلة، وأيضاً للتركيز على الإعتراف بمكاسب وخسائر الانخفاض على تلك الأداة.

مثال 88. تُدخل المنشأة القيود الدفترية التالية للإعتراف بالسند وعقد المبادلة في 1 يناير 0×20:

	مدين عملة محلية	دائن عملة محلية
الأصل المالي – القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية	100.000	
النقد		100.000
(للإعتراف بالسند بقيمته العادلة)		
خسارة الانخفاض (الفائض أو العجز)	1.200	
صافي الأصول/ حقوق الملكية		1.200
(للإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثنى عشر شهرا)(ا)		
عقد المبادلة	-	
النقد		-
(للإعتراف بعقد المبادلة بقيمته العادلة)		

(ا) في حالة البنود التي يتم قياسها بالعملة الوظيفية لمنشأة ما، عادة مما يتم إجراء القيود الدفترية للإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة في تاريخ التقرير

[14] يُفترض في هذا المثال أنه قد تمت تلبية جميع المعايير المؤهلة لمحاسبة التحوط (أنظر الفقرة 129 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). والوصف التالي للتخصيص هو فقط لغرض فهم هذا المثال (بمعنى أنه ليس مثالاً على الشكل الكامل للتوثيق المطلوب وفقاً للفقرة 129 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

مثال 89. كما في 31 ديسمبر 0×20 (تاريخ التقرير)، انخفضت القيمة العادلة للسند من 100.000 وحدة عملة أجنبية إلى 96.370 وحدة عملة أجنبية نتيجة لزيادة أسعار الفائدة في السوق. ارتفعت القيمة العادلة لعقد المبادلة إلى 1.837 وحدة عملة أجنبية. علاوة على ذلك، وكما في 31 ديسمبر 0×20 حددت المنشأة أنه لم يكن هناك تغيير في المخاطر الإئتمانية على السند منذ الإعتراف الأولي واستمرت في تسجيل بدل الخسارة للخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً بمبلغ 1.200 وحدة عملة أجنبية.[15] وكما في 31 ديسمبر 0×20، فإن سعر الصرف هو 1 عملة أجنبية إلى 1.4 عملة محلية، وهو ما يعكسه الجدول التالي:

	1 يناير 0×20	**31 ديسمبر 0×20**
السند		
القيمة العادلة (العملة الأجنبية)	100.000	96.370
القيمة العادلة (العملة المحلية)	100.000	134.918
التكلفة المطفأة (العملة الأجنبية)	98.800	98.800
التكلفة المطفأة (العملة المحلية)	98.800	138.320
عقد مبادلة سعر فائدة		
عقد مبادلة سعر فائدة (عملة أجنبية)	-	1.837
عقد مبادلة سعر فائدة (عملة محلية)	-	2.572
الانخفاض – بدل الخسارة		
بدل الخسارة (العملة المحلية)	1.200	1.200
بدل الخسارة (العملة المحلية)	1.200	1.680
سعر الصرف (العملة الأجنبية: العملة المحلية)	1:1	1.4 : 1

مثال 90. السند هو أصل نقدي. وبالتالي، تعترف المنشأة بالتغيرات الناتجة عن التحركات في سعر صرف العملات في الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 27(أ) والفقرة 32 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4، *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*، وتعترف بالتغيرات الأخرى وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ولأغراض تطبيق الفقرة 32 من المعيار 4، يتم التعامل مع الأصل باعتباره أصلاً تم قياسه بتكلفة الإطفاء بالعملة الأجنبية.

مثال 91. وفقاً لما هو موضح في الجدول، في 31 ديسمبر 0×20، كانت القيمة العادلة للسند هي 134.918 وحدة عملة محلية (96.370 وحدة عملة أجنبية × 1.4) أما تكلفة إطفاء السند فكانت 138.320 وحدة عملة محلية (100.000 – 1.200 وحدة عملة أجنبية × 1.4).

مثال 92. المكسب المعترف به في الفائض أو العجز والمتحقق نتيجة للتغيرات في أسعار الصرف الأجنبية هو 39.520 وحدة عملة محلية (138.320 وحدة عملة محلية – 98.800 عملة وحدة محلية)، أي التغير في تكلفة الإطفاء للسند خلال 0×20 بالعملة المحلية. أما التغير في القيمة العادلة للسند بالعملة المحلية، والذي يبلغ 34.918 وحدة عملة محلية، فيعترف به على أنه تعديل على المبلغ

[15] لأغراض التبسيط، يتجاهل هذا المثال أثر الخصم عند حساب الخسائر الإئتمانية المتوقعة.

المسجل. والفرق بين القيمة العادلة للسند وتكلفة إطفائه بالعملة المحلية هو 3.402 وحدة عملة محلية (134.918 وحدة عملة محلية – 138.320 وحدة عملة محلية). ومع ذلك، فإن التغيير في المكاسب أو الخسائر المتراكمة المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال 0×20 على أنها انخفاض هو 4.602 وحدة عملة محلية (3.402 وحدة عملة محلية + 1.200 وحدة عملة محلية).

مثال 93. يتم الإعتراف بمكسب بمبلغ 2.572 وحدة عملة محلية على عقد المبادلة (1.837 وحدة عملة أجنبية × 1.4) في الفائض أو العجز، ونتيجة لافتراض أنه لا توجد عدم فعالية تحوط، تتم إعادة تدوير مبلغ مساوي من صافي الأصول/ حقوق الملكية في نفس الفترة. وللتبسيط، لم يتم تناول القيود الدفترية للإعتراف بإيراد الفائدة. وتم افتراض أنه تم الحصول على الفائدة المستحقة في الفترة.

مثال 94. تسجل المنشأة القيود الدفترية التالية في 31 ديسمبر 0×20:

	مدين **العملة المحلية**	**دائن** **العملة المحلية**
الأصل المالي – القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية	34.918	
صافي الأصول / حقوق الملكية	4.602	
الفائض أو العجز		39.520
(للإعتراف بمكسب سعر الصرف الأجنبي عن السند، والتعديل على مبلغه المسجل المقاس بالقيمة العادلة بالعملة المحلية والتحرك في مبلغ الانخفاض التراكمي الناتج عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية)		
عقد المبادلة	2.572	
الفائض أو العجز		2.572
(لإعادة قياس عقد المبادلة بالقيمة العادلة)		
الفائض أو العجز	2.572	
صافي الأصول/ حقوق الملكية		2.572
(للإعتراف في الفائض أو العجز بالتغير في القيمة العادلة للسند الناتج عن التغيير في الخطر المتحوط له)		

مثال 95. وفقاً للفقرة 20أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30، لا يتم عرض بدل الخسارة للأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية بشكل منفصل على أنه انخفاض في المبلغ المسجل للأصل المالي. ومع ذلك، يتم تقديم إفصاحات عن مبلغ الانخفاض المتراكم المعترف به في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

مثال 96. كما في 31 ديسمبر 1×20 (تاريخ التقرير)، انخفضت القيمة العادلة للسند إلى 87.114 وحدة عملة أجنبية نتيجة لزيادة في أسعار الفائدة في السوق وزيادة في المخاطر الإئتمانية للسند. ارتفعت القيمة العادلة لعقد المبادلة من 255 وحدة عملة أجنبية إلى 2.092 وحدة عملة أجنبية. علاوة على ذلك، وكما في 31 ديسمبر 1×20 تقرر المنشأة أنه كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية للسند منذ الإعتراف الأولي، ولذا يتم الإعتراف ببدل خسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني.[16]وتقدير الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني كما في 31 ديسمبر 1×20 هو 700 وحدة عملة أجنبية. وكما في 31 ديسمبر 1×20، فإن سعر الصرف هو 1 وحدة عملة أجنبية إلى 1.25 وحدة عملة محلية، وهذا ما يعكسه الجدول التالي:

[16] للتسهيل تم الافتراض في هذا المثال أن المخاطر الإئتمانية لا تهيمن على علاقة تحوط القيمة العادلة.

	31 ديسمبر 0×20	31 ديسمبر 1×20
السند		
القيمة العادلة (العملة الأجنبية)	96.370	87.114
القيمة العادلة (العملة المحلية)	134.918	108.893
التكلفة المطفأة (العملة الأجنبية)	98.800	90.300
التكلفة المطفأة (العملة المحلية)	138.320	112.875
عقد مبادلة سعر الفائدة		
عقد مبادلة سعر الفائدة (العملة الأجنبية)	1.837	2.092
عقد مبادلة سعر الفائدة (العملة المحلية)	2.572	2.615
الانخفاض – بدل الخسارة		
بدل الخسارة (العملة الأجنبية)	1.200	9.700
بدل الخسارة (العملة المحلية)	1.680	12.125
سعر الصرف (العملة المحلية: العملة الأجنبية)	1.4 :1	1.25 :1

مثال 97. وفقاً لما هو موضح في الجدول، وكما في 31 ديسمبر 1×20، القيمة العادلة للسند هي 108.893 وحدة عملة محلية (87.114 وحدة عملة محلية × 1.25) وتكلفته المطفأة هي 112.875 وحدة عملة محلية ((100.000 وحدة عملة أجنبية – 9.700 وحدة عملة أجنبية) × 1.25).

مثال 98. تقاس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني للسند على أنها 9.700 وحدة عملة أجنبية كما في 31 ديسمبر 1×20. وبالتالي، فإن خسارة الانخفاض المعترف بها في الفائض أو العجز بالوحدة المحلية هي 10.625 وحدة عملة محلية ((9.700 وحدة عملة أجنبية – 1.200 وحدة عملة أجنبية × 1.25).

مثال 99. الخسارة المعترف بها في الفائض أو العجز نتيجة للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية هي 14.820 وحدة عملة محلية (112.875 وحدة عملة محلية – 138.320 وحدة عملة محلية + 10.625 وحدة عملة محلية)، وهو التغيير في إجمالي المبلغ المسجل للسند على أساس تكلفة الإطفاء خلال 1×20 بالعملة المحلية، معدلاً لخسارة الانخفاض. الفرق بين القيمة العادلة للسند وتكلفته المطفأة بالعملة الوظيفية للمنشأة في 31 ديسمبر 1×20 هو 3.982 وحدة عملة محلية (105.893 وحدة عملة محلية – 112.875 وحدة عملة محلية). ومع ذلك، فإن التغيير في الربح أو الخسارة التراكمية المعترف به في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال 1×20 على أنه انخفاض في صافي الأصول/ حقوق الملكية هو 11.205 وحدة عملة محلية (3.982 وحدة عملة محلية – 3.402 وحدة عملة محلية + 10.625 وحدة عملة محلية).

مثال 100. يتم الإعتراف بمكسب بمبلغ 43 وحدة عملة محلية (2.615 وحدة عملة محلية – 2.572 وحدة عملة محلية) على عقد المبادلة في الفائض أو العجز، ولأنه تم افتراض عدم وجود عدم فاعلية تحوط، تتم إعادة تدوير مبلغ مساوٍ من صافي الأصول/ حقوق الملكية في نفس الفترة.

مثال 101. تُدخل المنشأة القيود الدفترية التالية في 31 ديسمبر 1×20:

	مدين وحدة عملة محلية	دائن وحدة عملة محلية
الأصل المالي – القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية		26.025
صافي الأصول/ حقوق الملكية	11.205	
الفائض أو العجز	14.820	
(للإعتراف بمكسب العملة الأجنبية على السند، والتعديل على مبلغه المسجل المقاس بالقيمة العادلة بوحدات العملة المحلية والتحرك في مبلغ الانخفاض المتراكم الناتج عن التغيرات في معدلات سعر الصرف الأجنبي)		
عقد المبادلة	43	
الفائض أو العجز		43
(لإعادة قياس عقد المبادلة بالقيمة العادلة)		
الفائض أو العجز	43	
صافي الأصول/ حقوق الملكية		43
(للإعتراف في الفائض أو العجز بالتغير في القيمة العادلة للسند الناتجة عن التغير في الخطر المتحوط له)		
الفائض أو العجز (خسارة الانخفاض)	10.625	
صافي الأصول/ حقوق الملكية (مبلغ الانخفاض التراكمي)		10.625
(للإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني)		

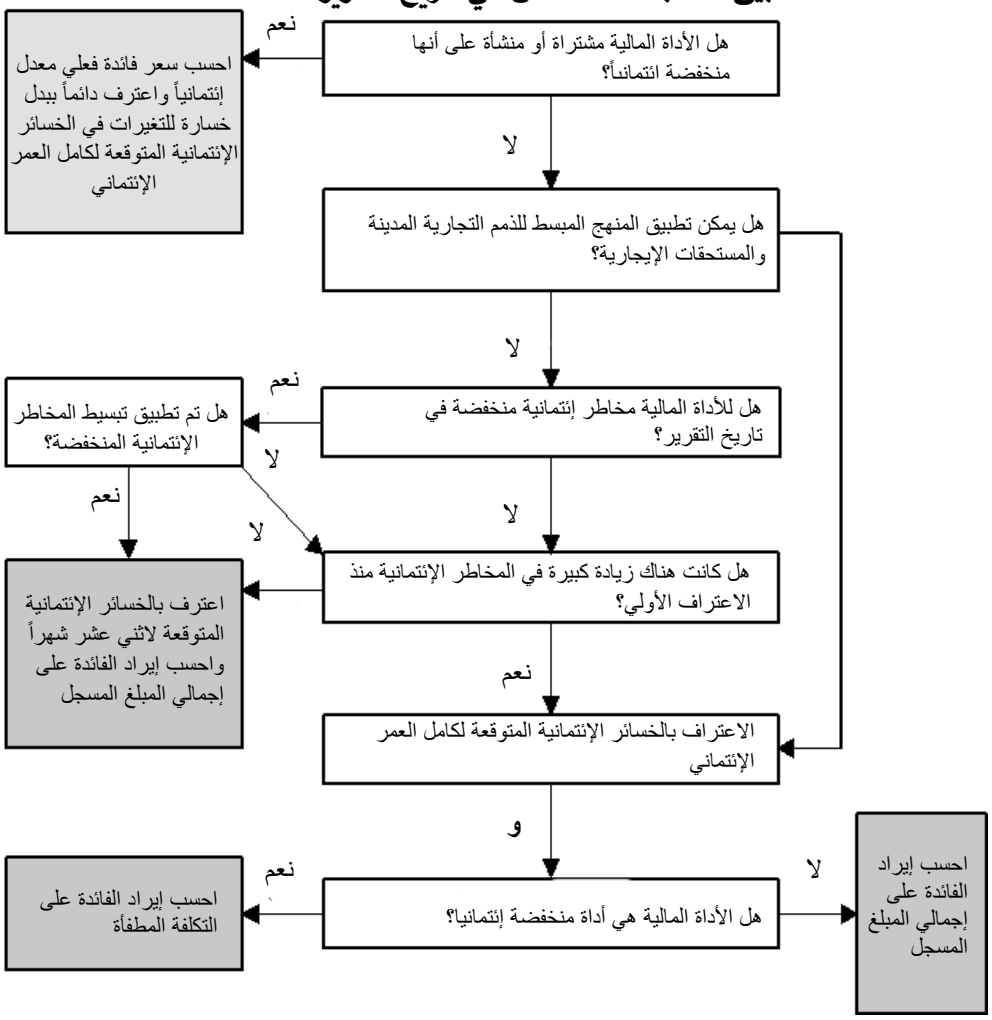
مثال 102. في 1 يناير 2×20، قررت المنشأة بيع السند نظير 87.114 وحدة عملة أجنبية، وهذا المبلغ هو قيمته العادلة في ذلك التاريخ، واختارت أيضاً إغلاق عقد المبادلة بالقيمة العادلة. وكان سعر صرف العملات الأجنبية هو نفس السعر السائد في 31 ديسمبر 1×20. وأُدخلت القيود الدفترية التالية لإلغاء الإعتراف بالسند وإعادة تصنيف المكاسب والخسائر التي تراكمت في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لما يلي:

	مدين وحدات عملة محلية	دائن وحدات عملة محلية
النقد	108.893	
الأصل المالي – القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية		108.893
الخسارة عند البيع (الفائض أو العجز)	1.367 [أ]	
صافي الأصول/ حقوق الملكية		1.367
(لإلغاء الإعتراف بالسند)		
عقد المبادلة		2.615
النقد	2.615	

(لإغلاق عقد المبادلة)

(أ) يتكون هذا المبلغ من التغيرات في القيمة العادلة للسند، ومبلغ الانخفاض المتراكم والتغيرات في سعر صرف العملات الأجنبية المعترف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية (2.572 وحدة عملة محلية + 1.200 وحدة عملة محلية + 43 وحدة عملة محلية + 10.625 وحدة عملة محلية – 4.602 وحدة عملة محلية – 11.205 وحدة عملة محلية - = 1.367 وحدة عملة محلية، وهو المبلغ الذي يعاد تدويره على أنه خسارة في الفائض أو العجز).

تطبيق متطلبات الانخفاض في تاريخ التقرير



إعادة تصنيف الأصول المالية (الفقرات 94 – 100)

مثال 103. يشرح هذا المثال المتطلبات المحاسبية لإعادة تصنيف الأصول المالية بين فئات القياس وفقاً للفقرات 94–100 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. يشرح هذا المثال التفاعل بين متطلبات الانخفاض الواردة في الفقرات 73–93 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

مثال15 – إعادة تصنيف الأصول المالية

مثال 104. تشتري منشأة ما محفظة من السندات بقيمها العادلة (إجمالي المبلغ المسجل) بمبلغ 500.000 وحدة عملة.

مثال 105. تُغير المنشأة نموذج الإدارة وذلك لإدارة السندات وفقاً للفقرة 54 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. القيمة العادلة لمحفظة السندات في تاريخ إعادة التصنيف هي 490.000 وحدة عملة.

مثال 106. إذا تم قياس المحفظة بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية على الفور قبل إعادة التصنيف، سيكون بدل الخسارة المعترف به في تاريخ إعادة التصنيف هو 6.000 وحدة عملة (يعكس زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي وبالتالي يتم قياس الخسائر الإئتمانية لكامل العمر الإئتماني).

مثال 107. الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً في تاريخ إعادة التصنيف هي 4.000 وحدة عملة.

مثال 108. للتبسيط، لم يتم إدراج القيود الدفترية للإعتراف بإيراد الفائدة.

سيناريو 1: إعادة التصنيف من فئة القياس بالتكلفة المطفأة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

مثال 109. تعيد وزارة المالية "أ" تصنيف محفظة السندات من فئة القياس بالتكلفة المطفأة وإلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وفي تاريخ إعادة التصنيف، تقاس محفظة السندات بالقيمة العادلة. ويتم الإعتراف بأي مكسب أو خسارة ناتجة عن الفرق بين مبلغ التكلفة المطفأة السابقة لمحفظة السندات والقيمة العادلة لمحفظة السندات في الفائض أو العجز عند إعادة التصنيف.

	مدين	دائن
السندات (القيمة العادلة من خلال أصول الفائض أو العجز)	490.000 وحدة عملة	
السندات (إجمالي المبلغ المسجل لأصول التكلفة المطفأة)		500.000 وحدة عملة
بدل الخسارة	6.000 وحدة عملة	
خسارة إعادة التصنيف (الفائض أو العجز)	4.000 وحدة عملة	

(للإعتراف بإعادة تصنيف السندات من التكلفة المطفأة إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وإلغاء الإعتراف ببدل الخسارة)

سيناريو2: إعادة التصنيف من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وإلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة

مثال 110. مثال110. تعيد وزارة المالية "أ" تصنيف محفظة السندات من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وإلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة. وفي تاريخ إعادة التصنيف، تصبح القيمة العادلة لمحفظة السندات هي إجمالي المبلغ المسجل الجديد ويتم تحديد سعر الفائدة الفعلي بناءً على إجمالي المبلغ المسجل. تطبق متطلبات الانخفاض على السند بداية من تاريخ إعادة التصنيف. ولأغراض الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة، تصبح المخاطر الإئتمانية لمحفظة السندات في تاريخ إعادة التصنيف هي المخاطر الإئتمانية التي ستتم مقارنتها بالتغيرات المستقبلية التي ستطرأ على المخاطر الإئتمانية.

	مدين	دائن
السندات (إجمالي المبلغ المسجل لأصول التكلفة المطفأة)	490.000 وحدة عملة	
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز)		490.000 وحدة عملة
خسارة الانخفاض (الفائض أو العجز)	4.000 وحدة عملة	
بدل الخسارة		4.000 وحدة عملة

(للإعتراف بإعادة تصنيف السندات من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى التكلفة المطفأة وتشمل بداية محاسبة الانخفاض)

سيناريو 3: إعادة التصنيف من فئة القياس بالتكلفة المطفأة وإلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

مثال 111. تعيد وزارة المالية "أ" تصنيف محفظة السندات من فئة القياس بالتكلفة المطفأة إلى الفئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية. وفي تاريخ إعادة التصنيف، تقاس محفظة السندات بالقيمة العادلة. ويتم الإعتراف بأي مكسب أو خسارة ناتجين عن اختلاف بين مبلغ تكلفة الإطفاء السابق لمحفظة السندات والقيمة العادلة لمحفظة السندات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولا يتم تعديل سعر الفائدة الفعلي أو قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف. ويستمر استخدام المخاطر الإئتمانية عند الإعتراف الأولي لتقييم التغيرات في المخاطر الإئتمانية. وبداية من تاريخ إعادة التصنيف يتم التوقف عن الإعتراف ببدل الخسارة باعتباره تعديلاً على إجمالي المبلغ المسجل للسند ويتم الإعتراف به على أنه مبلغ انخفاض متراكم، والذي سيتم الإفصاح عنه.

	مدين	دائن
السندات (القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية)	490.000 وحدة عملة	
السندات (إجمالي المبلغ المسجل لأصول التكلفة المطفأة)		500.000 وحدة عملة
بدل الخسارة	6.000 وحدة عملة	
صافي الأصول/ حقوق الملكية (أ)	4.000 وحدة عملة	
(للإعتراف بإعادة التصنيف من التكلفة المطفأة إلى القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية. ومع ذلك لم يتغير قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة).		
(أ) للتبسيط، لم يتم إظهار المبلغ المتعلق بالانخفاض بشكل منفصل. وإذا كان سيتم ذلك، فكان سيتم تقسيم هذا القيد الدفتري (دائن/ 4.000 وحدة عملة) إلى القيدين التاليين: مدين/ صافي الأصول/ حقوق الملكية 10.000 وحدة عملة (التغيرات في القيمة العادلة) ودائن/ صافي الأصول/ حقوق الملكية 6.000 وحدة عملة (مبلغ الانخفاض المتراكم).		

سيناريو 4: إعادة التصنيف من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة

مثال 112. تعيد وزارة المالية "أ" تصنيف محفظة السندات من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وإلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة. يعاد تصنيف محفظة السندات بالقيمة العادلة. ومع ذلك، في تاريخ إعادة التصنيف، تتم إزالة المكسب أو الخسارة المتراكمين المعترف بهما سابقاً في صافي الأصول/ حقوق الملكية من صافي الأصول/ حقوق الملكية وتعدل في مقابل القيمة العادلة لمحفظة السندات. ونتيجة لذلك، تقاس محفظة السندات في تاريخ إعادة التصنيف كما لو كانت دائماً ما تقاس بالتكلفة المطفأة. ولا يُعدّل سعر الفائدة الفعلي أو قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف. ويستمر استخدام المخاطر الإئتمانية عند الإعتراف الأولي لتقييم التغيرات في المخاطر الإئتمانية على السندات. ويتم الإعتراف ببدل الخسارة على أنه تعديل لإجمالي المبلغ المسجل للسند (لتعكس مبلغ تكلفة الإطفاء) من تاريخ إعادة التصنيف.

	مدين	دائن
السندات (إجمالي المبلغ المسجل لأصول تكلفة الإطفاء)	490.000 وحدة عملة	
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية)		490.000 وحدة عملة
السندات (إجمالي المبلغ المسجل لأصول التكلفة المطفأة)	10.000 وحدة عملة	
بدل الخسارة		6.000 وحدة عملة
صافي الأصول/ حقوق الملكية [أ]		4.000 وحدة عملة

(للإعتراف بإعادة التصنيف من القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى تكلفة الإطفاء بما في ذلك الإعتراف ببدل الخسارة المخصوم لإعادة تحديد مبلغ تكلفة الإطفاء. ومع ذلك فإن قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لم يتغير).

(أ) الخسارة المتراكمة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في تاريخ إعادة التصنيف كانت 4.000 وحدة عملة. ويتكون المبلغ من إجمالي التغيير في القيمة العادلة بمبلغ 10.000 وحدة عملة (بمعنى 500.000 وحدة عملة – 490.000 وحدة عملة) تتم مقاصتها بمبلغ الانخفاض المتراكم المعترف به (6.000 وحدة عملة) في حين يتم قياس الأصول بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية.

سيناريو5: إعادة التصنيف من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

مثال 113. تعيد وزارة المالية "أ" تصنيف محفظة السندات من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية. ويستمر قياس محفظة السندات بالقيمة العادلة. ومع ذلك، ولأغراض تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، تصبح القيمة العادلة لمحفظة السندات في تاريخ إعادة التصنيف إجمالي المبلغ المسجل الجديد ويتم تحديد سعر الفائدة الفعلي بناءً على إجمالي المبلغ المسجل الجديد. تطبق متطلبات الانخفاض بداية من تاريخ إعادة التصنيف. ولأغراض الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة، تصبح المخاطر الإئتمانية لمحفظة السندات في تاريخ إعادة التصنيف هي المخاطر الإئتمانية التي ستتم مقارنتها بالتغيرات المستقبلية التي ستطرأ على المخاطر الإئتمانية.

	مدين	دائن
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية)	490.000 وحدة عملة	
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز)		490.000 وحدة عملة
خسائر الانخفاض (الفائض أو العجز)	4.000 وحدة عملة	
صافي الأصول/ حقوق الملكية		4.000 وحدة عملة

(للإعتراف بإعادة تصنيف السندات من القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية بما في ذلك بدء العمل بمحاسبة الانخفاض. وتعكس مبالغ صافي الأصول/ حقوق الملكية بدل الخسارة في تاريخ إعادة التصنيف (مبلغ الانخفاض المتراكم المتعلق بأغراض الإفصاح) بمبلغ 4.000 وحدة عملة).

سيناريو 6: إعادة التصنيف من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

مثال 114. تعيد وزارة المالية أ تصنيف محفظة السندات من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ويستمر قياس محفظة السندات بالقيمة العادلة. ومع ذلك، يعاد تصنيف المكاسب أو الخسائر المتراكمة

التي تم الإعتراف بها سابقاً في صافي الأصول/ حقوق الملكية من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز باعتباره تعديل إعادة تصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 " *عرض البيانات المالية*").

	مدين	دائن
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز)	490.000 وحدة عملة	
االسندات (أصول القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية)		490.000 وحدة عملة
خسارة إعادة التصنيف (الفائض أو العجز)	4.000 وحدة عملة	
صافى الأصول/ حقوق الملكية (أ)		4.000 وحدة عملة

(للإعتراف بإعادة تصنيف السندات من القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز)
(أ) الخسارة المتراكمة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في تاريخ إعادة التصنيف كانت 4.000 وحدة عملة. يتكون ذلك المبلغ من إجمالي التغيير في القيمة العادلة بمبلغ 10.000 وحدة عملة (بمعني 500.000 وحدة عملة – 490.000 وحدة عملة) تتم مقاصتها ببدل الخسارة الذي تم الإعتراف به (6.000 وحدة عملة) في حين تم قياس الأصول بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية.

محاسبة التحوط للتعرض المُجمّع

مثال 115. تشرح الأمثلة التالية آليات محاسبة التحوط للتعرضات المُجمّعة.

مثال16 – التحوط المُجمّع لمخاطر سعر البضائع ومخاطر العملة الأجنبية (تحوط التدفقات النقدية/ توليفة تحوط التدفقات النقدية)

نمط الحقائق

مثال 116. تريد البلدية "أ" التحوط لشراء كهرباء وهي العملية التي من المحتمل جداً أن تحدث (والتي من المتوقع أن تتم في نهاية الفترة 5). والعملة الوظيفية للحكومة "أ" هي عملتها المحلية. يتم تداول الكهرباء بالعملة الأجنبية. وللحكومة "أ" التعرضات التالية للمخاطر:

(أ) مخاطر سعر البضائع: تقلب التدفقات النقدية لسعر الشراء، والتي تنتج عن التقلبات في الأسعار الفورية للكهرباء بالعملة الأجنبية؛ و

(ب) مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية: تقلب التدفقات النقدية التي تنتج من التقلبات في الأسعار الفورية لصرف العملات بين العملة المحلية والعملة الأجنبية.

مثال 117. تتحوط البلدية "أ" لتعرضها للمخاطر باستخدام الاستراتيجية التالية للتحوط للمخاطر:

(أ) تستخدم البلدية "أ" عقود مستقبلية قياسية للبضائع، وهي العقود المقومة بالعملة الأجنبية، للتحوط لمشترياتها من الكهرباء عن أربع فترات قبل توصيل الكهرباء. ويختلف سعر الكهرباء الذي تدفعة البلدية "أ" بالفعل نظير مشترياتها عن السعر القياسي نتيجة للاختلافات في نوع الكهرباء، والاختلافات في ترتيبات الموقع والتوصيل.[17] يؤدي ذلك إلى ظهور مخاطر التغيير في العلاقة بين سعري الكهرباء (يشار إليها في بعض الأحيان

[17] لأغراض هذا المثال تم افتراض أن مخاطر التحوط ليست مخصصة بناءً على مكون مخاطر سعر الكهرباء القياسي. وبالتالي يتم التحوط لإجمالي مخاطر سعر الكهرباء.

على أنها "مخاطر الأساس")، والتي تؤثر على فعالية علاقة التحوط. ولا تتحوط البلدية "أ" لهذا الخطر لأن ذلك ليس خياراً اقتصادياً من حيث اعتبارات التكلفة/ المنفعة.

(ب) تتحوط البلدية "أ" أيضاً لمخاطر العملة الأجنبية التي تواجهها. ومع ذلك، يتم التحوط لمخاطر العملة الأجنبية على أفق مختلف – ثلاث فترات فقط قبل التوصيل. تعتبر البلدية "أ" أن تعرض العملة الأجنبية الناتج عن المدفوعات المتغيرة لشراء الكهرباء بالعملة الأجنبية والمكسب أو الخسارة في سعر عقد البضائع الآجل بالعملة الأجنبية هو تعرض عملة أجنبية واحد مُجمّع. وبالتالي، تستخدم البلدية "أ" عقد آجل واحد لسعر صرف العملات الأجنبية للتحوط للتدفقات النقدية بالعملة الأجنبية من المشتريات المتوقعة للكهرباء وما يتعلق بها من عقد آجل للبضائع.

مثال 118. يوضح الجدول التالي المعلمات المستخدمة في المثال 16 ("فرق الأساس" هو الفرق، معبراً عنه كنسبة مؤية، بين سعر الكهرباء الذي تشتريه البلدية "أ" بالفعل والسعر القياسي للكهرباء):

مثال 16 – معلمات					
الفترة	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
سعر الفائدة لفترة الاستحقاق المتبقية (العملة الأجنبية)	%0.26	%0.21	%0.16	%0.06	%0.00
سعر الفائدة لفترة الاستحقاق المتبقية (العملة المحلية)	%1.12	%0.82	%0.46	%0.26	%0.00
السعر الآجل (العملة الأجنبية/ ميجاوات/ساعة)	1.25	1.01	1.43	1.22	2.15
فرق الأساس	%5.00-	%5.50-	%6.00-	%3.40-	%7.00-
سعر الصرف الأجنبي (الفوري) (العملة الأجنبية/ العملة المحلية)	1.3800	1.3300	1.14100	1.4600	1.4300

آليات المحاسبة

مثال 119. تخصص البلدية أ علاقتي التحوط التاليتين على أنهما تحوطات تدفقات نقدية:[18]

(أ) علاقة تحوط لمخاطر أسعار البضائع للتحوط لتقلب التدفقات النقدية الناجم عن التقلب في أسعار الكهرباء والتي تُعزى للشراء المتنبأ به للكهرباء بالعملة الأجنبية باعتباره البند المتحوط له وعقد آجل للبضائع مقوم بالعملة الأجنبية باعتباره أداة التحوط ("علاقة المستوى الأول"). خصصت علاقة التحوط المذكورة في نهاية الفترة 1 وامتدت إلى نهاية الفترة 5. ونتيجة لفرق الأساس بين سعر الكهرباء الذي تشتري البلدية "أ" وفقاً له بالفعل والسعر القياسي للكهرباء، تخصص البلدية أ حجم 112.500 ميجاوات/ ساعة من الكهرباء باعتباره أداة التحوط وحجم 118.421 ميجاوات/ ساعة من الكهرباء باعتباره البند المتحوط له.[19]

[18] يفترض هذا المثال أنه قد تمت تلبية جميع المعايير المؤهلة لمحاسبة التحوط (أنظر الفقرة 129 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). الوصف التالي للتخصيص هو فقط بغرض فهم هذا المثال (بمعنى، أنه ليس مثالاً على كامل التوثيق الرسمي المطلوب وفقاً للفقرة 129(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

[19] في هذا المثال، فرق الأساس الحالي في وقت التخصيص هو بالصدفة نفس فرق الأساس المتصور في الرؤية طويلة الأجل للبلدية أ (–5%) وهو الفرق الذي يحدد حجم المشتريات من الكهرباء الذي تتحوط له بالفعل. إضافة إلى ذلك، يفترض هذا المثال أن البلدية أ تخصص أداة التحوط بكاملها وتخصص أعلى قدر ممكن من مشترياتها المتنبأ بها المحتملة بشكل كبير على

(ب) علاقة تحوط لمخاطر سعر صرف عملة أجنبية بين التعرض المُجمّع على أنه البند المتحوط له وعقد آجل لسعر صرف العملة الأجنبية على أنه أداة التحوط ("علاقة من المستوى الثاني"). تُخصص علاقة التحوط المذكورة في نهاية الفترة 2 وتمتد إلى نهاية الفترة 5. ويمثل التعرض المُجمّع المخصص على أنه البند المتحوط له مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية وهي عبارة عن أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، بالمقارنة بسعر صرف العملة الأجنبية للعقد الآجل في نهاية الفترة 2 (بمعنى، وقت تخصيص علاقة تحوط مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية)، في التدفقات النقدية المُجمّعة للعملة الأجنبية للبندين المخصصين في علاقة التحوط لمخاطر سعر البضائع، وهي المشتريات المتنبأ بها للكهرباء والعقد الآجل للبضائع. والرؤية طويلة الأجل للبلدية "أ" هي أن فرق الأساس بين سعر الكهرباء الذي تشتريه بالفعل والسعر القياسي للكهرباء لم يتغير عن نهاية الفترة 1. وبالتالي، فإن الحجم الفعلي لأداة التحوط الذي تدخل فيه البلدية "أ" (المبلغ الاسمي للعقد الآجل للعملة الأجنبية هو 140.625 وحدة عملة أجنبية) والذي يعكس تعرض التدفقات النقدية المرتبط بأساس الفرق الذي ظل ثابتاً عند −5%. ومع ذلك، يتأثر التعرض المُجمّع الفعلي للبلدية "أ" بالتغيرات في فرق الأساس. ونتيجة لتحرك فرق الأساس من −5% إلى −5.5% خلال الفترة 2، فإن التعرض المُجمّع الفعلي للبلدية أ في نهاية الفترة 2 هو 140.027 وحدة عملة أجنبية.

مثال 120. يوضح الجدول التالي القيم العادلة للمشتقات، والتغيرات في أحجام البنود المتحوط لها وحساب احتياطيات تحوط للتدفقات النقدية وعدم فعالية التحوط:[20]

أنها متحوط لها. ونتج عن ذلك نسبة تحوط 1/(100% − 5%). قد تتبع المنشآت الأخرى مناهجاً مختلفة عند تحديد حجم التعرض الذي ستتحوط له بالفعل، والذي سينتج عنه علاقة تحوط مختلفة وبالتالي تخصيص أقل من أداة التحوط بأكملها (أنظر الفقرة 129 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

[20] في الجدول التالي ولحساب جميع المبالغ (بما في ذلك حساب، لأغراض محاسبية، مبالغ الأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والفائض أو العجز) جاءت على شكل أرقام موجبة (زائد) وسالبة (ناقص) (على سبيل المثال، مبلغ الفائض أو العجز الذي هو عبارة عن عدد سالب يمثل خسارة).

مثال 16 – الحساب

الفترة			1	2	3	4	5
علاقة تحوط مخاطر سعر البضائع (علاقة المستوى الأول)							
عقود الشراء الآجلة للكهرباء							
الحجم (ميجاوات/ ساعة)	112.500						
السعر الآجل (العملة الأجنبية/ ميجاوات/ساعة)	1.25	السعر (الآجل) (العملة الأجنبية/ميجاوات/ساعة)	1.25	1.01	1.43	1.22	2.15
		القيمة العادلة (العملة الأجنبية)	0	(26.943)	20.219	(3.373)	101.250
		القيمة العادلة (العملة المحلية)	0	(20.258)	14.339	(2.310)	70.804
		التغير فى القيمة العادلة (العملة المحلية)		(20.258)	34.598	(16.650)	73.114
مشتريات الكهرباء المتنبأ بها والمتحوط لها							
نسبة التحوط	%105.26	فرق الأساس	%5.00-	%5.50-	%6.00-	%3.40-	%7.00-
الحجم المتحوط له	118.421	السعر(آجل) (عملة أجنبية/ميجاوات/ساعة)	1.19	0.95	1.34	1.18	2.00
سعر آجل ضمنى	1.1875	القيمة الحالية (العملة الأجنبية)	0	27.540	(18.528)	1.063	(96.158)
		القيمة العادلة (العملة المحلية)	0	20.707	(13.140)	728	(67.243)
التغير فى القيمة الحالية (عملة محلية)				20.707	(33.847)	13.868	(67.971)
المحاسبة			العملة المحلية	العملة المحلية	العملة المحلية	العملة المحلية	العملة المحلية
المشتقة			0	(20.258)	14.339	(2.310)	70.804
احتياطى التحوط للتدفقات النقدية			0	(20.258)	13.140	(728)	67.243
التغير فى احتياطى التحوط للتدفقات النقدية				(20.258)	33.399	(13.868)	67.971
الفائض أو العجز				0	1.199	(2.781)	5.143
الفائض أو العجز المتراكم			0	0	1.199	(1.582)	3.561
علاقة تحوط سعر صرف العملات الأجنبية (علاقة المستوى الثانى)							
سعر الصرف (العملة الأجنبية/عملة المحلية)		الفوري	1.3800	1.3300	1.4100	1.4600	1.4300
		الآجل	1.3683	1.3220	1.4058	1.4571	1.4300
العقد الآجل لسعر الصرف الأجنبى (شراء العملة الأجنبية/ بيع العملة المحلية)							
الحجم (العملة الأجنبية)	140.625						
المعدل الآجل فى الفترة 2	1.3220	القيمة العادلة (العملة المحلية)		0	(6.313)	(9.840)	(8.035)
		التغير فى القيمة العادلة (العملة المحلية)			(6.313)	(3.528)	1.805
مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية المتحوط لها							
التعرض المجمع لسعر الصرف الأجنبى		الحجم المتحوط له (العملة الأجنبية)		140.027	138.932	142.937	135.533
		القيمة الحالية (العملة المحلية)		0	6.237	10.002	7.744
		التغير فى القيمة الحالية (العملة الأجنبية)			6.237	3.765	(2.258)
المحاسبة				العملة المحلية	العملة المحلية	العملة المحلية	العملة المحلية
المشتقة				0	(6.313)	(9.840)	(8.035)
احتياطى التحوط للتدفقات النقدية				0	(6.237)	(9.840)	(7.744)
التغير فى احتياطى التحوط للتدفقات النقدية					(6.237)	(3.604)	2.096
الفائض أو العجز					(76)	76	(291)
الفائض أو العجز المتراكم				0	(76)	0	(291)

مثال 121. علاقة التحوط لمخاطر أسعار البضائع هي عبارة عن تحوط تدفقات نقدية لمعاملة من المحتمل أن تقع بشكل كبير تبدأ في نهاية الفترة 1 وتظل مستمرة عندما تبدأ علاقة التحوط لمخاطر سعر الصرف الأجنبي بنهاية الفترة 2، بمعنى، استمرار علاقة المستوى الأول على أنها علاقة تحوط منفصلة.

مثال 122. حجم التعرض المُجمّع لسعر صرف العملات الأجنبية (بالعملة الأجنبية)، وهو الحجم المتحوط له من خلال علاقة تحوط مخاطر سعر الصرف، هو إجمالي:[21]

(أ) حجم مشتريات الكهرباء المتحوط لها مضروباً في السعر الحالي للعقد الآجل (ويمثل ذلك السعر الفوري المتوقع للمشتريات الفعلية للكهرباء)؛ و

(ب) حجم أداة التحوط (المبلغ الاسمي المخصص) مضروباً في الفرق بين المعدل الآجل التعاقدي والمعدل الحالي للعقد الآجل (ويمثل ذلك فرق السعر المتوقع عن التحركات في السعر القياسي للكهرباء بالعملة الأجنبية الذي تحصل عليه أو تدفعه البلدية أ بموجب العقد الآجل للبضائع).

مثال 123. تحسب القيمة الحالية (بالعملة المحلية) للبند المتحوط له في علاقة التحوط لمخاطر سعر صرف العملات الأجنبية (بمعنى، التعرض المُجمّع) على أنها الحجم المتحوط له (بالعملة الأجنبية) مضروباً في الفرق بين معدل سعر الصرف الآجل في تاريخ القياس ومعدل سعر الصرف الآجل في تاريخ تخصيص علاقة التحوط (بمعنى نهاية الفترة 2).[22]

مثال 124. استخدام القيمة الحالية للبند المتحوط له والقيمة العادلة لأداة التحوط، يتم بعد ذلك تحديد احتياطي التحوط للتدفقات النقدية وعدم فعالية التحوط (أنظر الفقرة 140 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

مثال 125. يوضح الجدول التالي الأثر على بيان الأداء المالي للبلدية "أ" وبيان المركز المالي لها (ولأغراض الشفافية يتم تفصيل بنود السطر[23] في صدر البيانات المالية لتشير إلى علاقتي

---

[21] على سبيل المثال، في نهاية الفترة 3 يُحدد التعرض المجمع لسعر صرف العملات الأجنبية وفقاً لما يلي: 118.421 ميجاوات/ساعة × 1.34 عملة أجنبية/ ميجاوات/ساعة = 159.182 عملة أجنبية للسعر المتوقع للشراء الفعلي للكهرباء و112.500 ميجاوات/ ساعة × (1.25 (عملة أجنبية/ميجاوات/ساعة) – 1.43 (عملة أجنبية/ ميجاوات/ساعة) = (20.250) وحدة عملة أجنبية) لفرق السعر المتوقع بموجب العقد الآجل للبضائع، والذي يعطي إجمالي يساوي 138.932 وحدة عملة أجنبية – حجم التعرض المُجمّع لسعر الصرف الأجنبي في نهاية الفترة 3.

[22] على سبيل المثال، في نهاية الفترة 3 تُحدد القيمة الحالية للبند المتحوط له على أنها حجم التعرض المُجمّع في نهاية الفترة 3 (138.932 وحدة عملة أجنبية) مضروباً في الفرق بين معدل سعر الصرف الآجل في نهاية الفترة 3 (1.4058/1) وسعر الصرف الآجل ووقت التخصيص (بمعنى نهاية الفترة 2: 1.3220/1) ومن ثم خصمها باستخدام سعر فائدة (بالعملة المحلية) في نهاية الفترة 3 لفترة تمتد لفترتين (بمعنى حتى نهاية الفترة 5 – 0.46%). والحساب هو: 138.932 × (1/(1.4058 (العملة الأجنبية/ العملة المحلية) – 1/(1.3220 (العملة الأجنبية/ العملة المحلية))/ (1+0.46%) = 6.237 وحدة عملة محلية.

[23] بنود السطر المستخدمة في هذا المثال هي عبارة عن عرض محتمل. ويمكن أيضاً العرض بصورة مختلفة باستخدام بنود سطر مختلفة (بما في ذلك بنود السطر التي تشمل المبالغ الموضحة هنا) (يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 متطلبات الإفصاحات لمحاسبة التحوط التي تشمل إفصاحات عن عدم فعالية التحوط، والمبلغ المسجل لأدوات التحوط واحتياطي التحوط للتدفقات النقدية).

التحوط، أي علاقة التحوط لأسعار البضائع وعلاقة التحوط لأسعار صرف العملات الأجنبية):

مثال 16- نظرة شاملة على الأثر على بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي (جميع المبالغ بالعملة المحلية)

الفترة	1	2	3	4	5
بيان الأداء المالي					
عدم فعالية التحوط					
التحوط للبضائع		0	(1.199)	2.781	(5.143)
التحوط لسعر صرف العملات الأجنبية		0	76	(76)	291
الفائض أو العجز	0	0	(1.123)	2.705	(4.852)
بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية					
صافي الأصول/ حقوق الملكية					
التحوط للبضائع		20.258	(33.399)	13.868	(67.971)
التحوط لسعر صرف العملات الأجنبية		0	6.237	3.604	(2.096)
إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية	0	20.258	(27.162)	17.472	(70.067)
بيان المركز المالي					
العقد الآجل للبضائع	0	(20.258)	14.339	(2.310)	70.804
العقد الآجل لسعر صرف العملات الأجنبية		0	(6.313)	(9.840)	(8.035)
إجمالي صافي الأصول	0	(20.258)	8.027	(12.150)	62.769
صافي الأصول/ حقوق الملكية					
صافي الأصول/ حقوق الملكية					
التحوط للبضلئع	0	20.258	(13.140)	728	(67.243)
التحوط لسعر صرف العملات الأجنبية		0	6.237	9.840	7.744
	0	20.258	(6.904)	10.568	(59.499)
الفائض أو العجز المتراكم					
التحوط للبضلئع	0	0	(1.199)	1.582	(3.561)
التحوط لسعر صرف العملات الأجنبية		0	76	0	291
	0	0	(1.123)	1.582	(3.270)
إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية	0	20.258	(8.027)	12.150	(62.769)

مثال 126. إجمالي تكلفة المخزون بعد التحوط هو كما يلي:[24]

تكلفة المخزون (جميع المبالغ بالعملة المحلية)	
السعر النقدي (الفوري بالنسبة لمخاطر سعر البضائع ومخاطر سعر صرف العملات الأجنبية)	165.582
المكسب/ الخسارة من إجمالي احتياطي التحوط للتدفقات النقدية بالنسبة لمخاطر سعر البضائع	(67.243)
المكسب/ الخسارة من إجمالي احتياطي التحوط للتدفقات النقدية بالنسبة لمخاطر سعر صرف العملات الأجنبية	7.744
تكلفة المخزون	106.083

مثال 127. إجمالي التدفقات النقدية الشاملة من جميع المعاملات (الشراء الفعلي للكهرباء عند السعر الفوري وتسوية المشتقتين) هو 102.813 وحدة عملة محلية. ويختلف عن تكلفة التحوط المعدلة للمخزون بمبلغ 3.270 وحدة عملة محلية، وهو المبلغ الصافي لعدم فعالية التحوط المُجمّعة من علاقتي التحوط. عدم فعالية التحوط المذكورة لها تأثير نقدي ولكنها مستثناة من قياس المخزون.

مثال17 – التحوط المُجمّع لمخاطر سعر الفائدة ومخاطر العملة الأجنبية (تجميع تحوط القيمة العادلة/ تحوط التدفقات النقدية)

نمط الحقائق

مثال 128. تريد حكومة الولاية "ب" أن تتحوط لالتزام ثابت المعدل مقوم بالعملة الأجنبية. مدة الالتزام هي أربع فترات من بداية الفترة 1 إلى نهاية الفترة 4. العملة الوظيفية لحكومة الولاية "ب" هي عملتها المحلية، وللحكومة ب التعرضات التالية للمخاطر:

(أ) مخاطر سعر فائدة القيمة العادلة ومخاطر سعر صرف عملة أجنبية: التغيرات في القيمة العادلة للالتزام ثابت المعدل التي تُعزى للتغيرات في سعر الفائدة، والمقاسة بالعملة المحلية.

(ب) مخاطر سعر الفائدة للتدفقات النقدية: التعرض الذي ينجم عن المبادلة بين المخاطر المُجمّعة لسعر فائدة القيمة العادلة ومخاطر تعرض سعر صرف العملة الأجنبية المرتبطة بالالتزام ثابت المعدل (أنظر (أ) أعلاه) مع تعرض متغير المعدل بالعملة المحلية وفقاً لاستراتيجية إدارة المخاطر التي تتبعها حكومة الولاية "ب" فيما يخص الالتزامات ثابتة المعدل المقومة بالعملة الأجنبية (أنظر فقرة المثال 129(أ) أدناه).

مثال 129. تتحوط الحكومة "ب" لتعرضاتها للمخاطر باستخدام الاستراتيجية التالية لإدارة المخاطر:

(أ) تستخدم حكومة الولاية "ب" عقود مبادلة سعر فائدة بين عملات مختلفة لمبادلة التزاماتها ذات المعدلات الثابتة المقومة بالعملة الأجنبية بتعرض ذو معدل متغير بالعملة المحلية. تتحوط الحكومة "ب" لالتزاماتها المقومة بالعملة الأجنبية (بما في ذلك الفائدة) لكامل عمر تلك الالتزامات. وبالتالي، تدخل الحكومة "ب" في عقد مبادلة سعر فائدة بين عملات مختلفة في نفس وقت إصدارها لالتزام مقوم بالعملة الأجنبية. وبموجب عقد مبادلة سعر

[24] (CFHR) إجمالي احتياطي التحوط للتدفقات النقدية، بمعنى المبلغ المتراكم في صافي الأصول/ حقوق الملكية لتحوط التدفقات النقدية.

الفائدة بين عملات مختلفة تحصل الحكومة "ب" على فائدة ثابتة بالعملة الأجنبية (وتستخدمه لدفع الفائدة على الالتزام) وتدفع فائدة متغيرة بالعملة المحلية.

(ب) تعتبر حكومة الولاية "ب" أن التدفقات االنقدية على الالتزام المتحوط له وعلى عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة أنها تعرض مُجمّع واحد متغير المعدل بالعملة المحلية. ومن وقت لآخر، ووفقاً لاستراتيجية إدارة المخاطر التي تتبعها فيما يخص مخاطر سعر الفائدة المتغير (بالعملة المحلية)، تقرر حكومة الولاية "ب" أن تثبت مدفوعات الفائدة الخاصة بها وبالتالي تبادل تعرضها المُجمّع لسعر الفائدة المتغير بالعملة المحلية بتعرض سعر فائدة ثابت بالعملة المحلية. تسعى حكومة الولاية "ب" للحصول على معدل قسيمة ثابت ومختلط باعتباره تعرض سعر ثابت (بمعنى، معدل القسيمة الموحد الآجل للفترة المتحوط لها الموجودة في بداية علاقة التحوط).[25] وبالتالي، تستخدم حكومة الولاية "ب" عقود مبادلة أسعار الفائدة (المقومة في مجملها بالعملة المحلية) والتي تحصل بموجبها على فائدة متغيرة (تُستخدم في دفع الفائدة على طرف الدفع في عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة) وتدفع سعر فائدة ثابت.

مثال 130. يوضح الجدول التالي المعلمات المستخدمة في المثال 17:

مثال 17 – معلمات

	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
السعر الفوري لصرف العملة الأجنبية (العملة المحلية/ العملة الأجنبية)	1.2000	1.0500	1.4200	1.5100	1.3700
منحنيات سعر الفائدة (عرض رأسي للمعدلات لكل ربع فترة على أساس سنوي)					
عملة محلية	%2.50	%5.02	%6.18	%0.34	(غير متاح)
	%2.75	%5.19	%6.26	%0.49	
	%2.91	%5.47	%6.37	%0.94	
	%3.02	%5.52	%6.56	%1.36	
	%2.98	%5.81	%6.74		
	%3.05	%5.85	%6.93		
	%3.11	%5.91	%7.19		
	%3.15	%6.06	%7.53		
	%3.11	%6.20			
	%3.14	%6.31			
	%3.27	%6.36			

[25] قد تتبع المنشأة استراتيجية مختلفة لإدارة المخاطر وقد تسعى من خلالها للحصول على تعرض لسعر فائدة ثابت ليس عبارة عن سعر وحيد مختلط ولكنه سلسلة من الأسعار الآجلة الثابتة بالنسبة لكل فترة من فترات الفائدة. وبالنسبة لتلك الاستراتيجية تقاس فعالية التحوط بناءً على الفرق بين المعدلات الآجلة التي كانت قائمة في بداية علاقة التحوط والمعدلات الآجلة التي كانت قائمة في تاريخ قياس الفعالية لكل فترة من فترات الفائدة. وبالنسبة لتلك الاستراتيجية فإن سلسلة من العقود الآجلة المقابلة لكل فترة من فترات الفائدة ستكون أكثر فعالية من عقود مبادلة أسعار الفائدة (التي لها طرف دفع ثابت له معدل ثابت وحيد مختلط).

مثال 17 – معلمات

	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
	%3.21	%6.40			
	%3.21				
	%3.25				
	%3.29				
	%3.34				
العملة الأجنبية	%3.74	%4.49	%2.82	%0.70	(غير متاح)
	%4.04	%4.61	%2.24	%0.79	
	%4.23	%4.63	%2.00	%1.14	
	%4.28	%4.34	%2.18	%1.56	
	%4.20	%4.21	%2.34		
	%4.17	%4.13	%2.53		
	%4.27	%4.07	%2.82		
	%4.14	%4.09	%3.13		
	%4.10	%4.17			
	%4.11	%4.13			
	%4.11	%4.24			
	%4.13	%4.34			
	%4.14				
	%4.06				
	%4.12				
	%4.19				

آليات المحاسبة

مثال 131. تخصص حكومة الولاية "ب" علاقات التحوط التالية:[26]

(أ) على أنه تحوط قيمة عادلة، علاقة تحوط لمخاطر سعر فائدة القيمة العادلة ومخاطر سعر صرف العملة الأجنبية بين الالتزام ثابت المعدل المقوم بالعملة الأجنبية (الالتزام ثابت المعدل بالعملة الأجنبية) باعتباره البند المتحوط له وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة باعتباره أداة التحوط ("علاقة المستوى الأول"). تم تخصيص علاقة التحوط المذكورة في بداية الفترة 1 (بمعنى في t_0) ومدتها حتى نهاية الفترة 4.

(ب) وعلى أنه تحوط تدفقات نقدية، علاقة تحوط بين التعرض المُجمّع باعتباره البند المتحوط له وعقد مبادلة سعر الفائدة باعتباره أداة التحوط ("علاقة المستوى الثاني"). تم تخصيص

[26] في هذا المثال، يتم افتراض أنه تمت تلبية جميع معايير التأهل لمحاسبة التحوط (أنظر الفقرة 129 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). والوصف التالي للتخصيص هو فقط لأغراض فهم هذا المثال (بمعنى أنه ليس مثالاً على التوثيق الرسمي الكامل المطلوب وفقاً للفقرة 129(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

علاقة التحوط المذكورة في نهاية الفترة 1، عندما تقرر حكومة الولاية " ب" أن تثبت مدفوعات الفائدة الخاصة بها وبالتالي تبادل تعرضها المُجمّع للمعدل المتغير بالعملة المحلية بتعرض معدل ثابت بالعملة المحلية، وفترته حتى نهاية الفترة 4. والتعرض المُجمّع المخصص باعتباره البند المتحوط له يمثل، بالعملة المحلية، التقلب في التدفقات النقدية وهو تأثير التغيرات في التدفقات النقدية المجمعة للبندين المخصصين في تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر فائدة القيمة العادلة ومخاطر سعر صرف العملة الأجنبية (أنظر (أ) أعلاه)، بالمقارنة بأسعار الفائدة في نهاية الفترة 1 (بمعنى، وقت تخصيص علاقة التحوط بين التعرض المُجمّع وعقد مبادلة سعر الفائدة).

مثال 132. يوضح الجدول التالي[27] النظرة الشاملة للقيم العادلة للمشتقات، والتغيرات في قيمة البنود المتحوط لها وحساب احتياطي تحوط التدفقات النقدية وفعالية التحوط.[28]وفي هذا المثال، تظهر عدم فعالية التحوط في علاقتي التحوط.[29]

مثال 17 – الحسابات

	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
الالتزام ثابت المعدل بالعملة الأجنبية					
القيمة العادلة (العملة الأجنبية)	(1.000.000)	(995.522)	(1.031.008)	(1.030.193)	(1.000.000)
القيمة العادلة (العملة المحلية)	(1.200.000)	(1.045.289)	(1.464.031)	(1.555.591)	(1.370.000)
التغير في القيمة العادلة (العملة المحلية)		154.702	(418.733)	(91.560)	185.591
عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (قبض عملة أجنبية ثابتة/ دفع عملة محلية متغيرة)					
القيمة العادلة (العملة المحلية)	0	(154.673)	264.116	355.553	170.000
التغير في القيمة العادلة (العملة المحلية)		(154.673)	418.788	91.437	(185.553)
عقد مبادلة سعر الفائدة (قبض متغير/ دفع ثابت)					
القيمة العادلة (العملة المحلية)		0	18.896	(58.767)	0
التغير في القيمة العادلة (العملة المحلية)			18.896	(77.663)	(58797)

[27] الجداول في هذا المثال تستخدم فيها الاختصارات التالية: "CCIRS" عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة، و(CFs) التدفقات النقدية، (CFH) التحوط للتدفقات النقدية، و(CFHR) احتياطي التحوط للتدفقات النقدية، و(FVH) التحوط للقيمة العادلة، و(IRS) عقد مبادلة سعر الفائدة و(PV) للقيمة الحالية.

[28] في الجدول التالي الخاص بالحسابات، جميع المبالغ (بما في ذلك الحسابات لأغراض المحاسبة عن مبالغ الأصول والالتزامات وحقوق الملكية) تأتي في صيغة الأرقام الموجبة (زائد)، أما الأرقام السالبة فتأتي بين قوسين (ناقص) (على سبيل المثال، المبلغ الذي يأتي بين قوسين في احتياطي التحوط للتدفقات النقدية يمثل خسارة)

[29] وفي الحالات المشابهة للحالة الواردة في المثال، قد تنتج عدم فعالية التحوط من عوامل مختلفة، من المخاطر الإئتمانية على سبيل المثال، أو الاختلاف في طريقة الجرد اليومي، أو وفقاً لإذا ما كان مدرجاً في تخصيص أداة التحوط، أو التغيير في تبادل العملات المختلفة المتضمنة في عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (وهو ما يشار إليه بشكل عام على أنه "أساس العملة").

مثال 17 – الحسابات					
	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
التقلب في التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع					
القيمة الحالية (العملة المحلية)		0	(18.824)	58.753	.
التغير في القيمة الحالية (العملة المحلية)			(18.824)	77.577	(58.753)
احتياطي التحوط للتدفقات النقدية					
الرصيد (نهاية الفترة) (العملة المحلية)		0	18.824	(58.753)	0
التغير (العملة المحلية)			18.824	(77.577)	58.753

مثال 133. تبدأ علاقة التحوط بين الالتزام ثابت المعدل بالعملة الأجنبية وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة في بداية الفترة 1 (t_0) وتظل قائمة عندما بداية علاقة التحوط للمستوى الثاني في نهاية الفترة 1، بمعنى، أن علاقة علاقة المستوى الأول تستمر باعتبارها علاقة تحوط منفصلة.

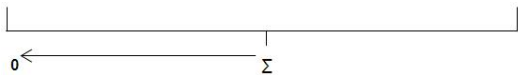
مثال 134. تحسب تقلبات التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع وفقاً لما يلي:

(أ) في النقطة الزمنية التي يتم فيها التحوط للتقلبات في التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع (أي، بداية علاقة المستوى الثاني في نهاية الفترة 1)، جميع التدفقات النقدية المتوقعة على الالتزام ثابت المعدل بالعملة الأجنبية وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة على مدى فترة التحوط (أي حتى نهاية الفترة 4) فيخطط لها وتسوى بمعدل القسيمة الثابت المختلط بحيث يكون إجمالي القيمة الحالية (بالعملة المحلية) هو صفر. يضع هذا الحساب معدل القسيمة الثابت المختلط (المعدل المرجعي) الذي يستخدم في التواريخ اللاحقة على أنها الفترة المرجعية لقياس التقلب في التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع منذ بداية علاقة التحوط. يشرح الجدول التالي هذا الحساب:

مثال 17 – تقلب التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع (معايرة)								
		تقلب في التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع						
		الالتزام بالعملة الأجنبية		طرف عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (العملة الأجنبية)		طرف عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (العملة المحلية)	معايرة	القيمة الحالية
		التدفقات النقدية	القيمة الحالية	التدفقات النقدية	القيمة الحالية	القيمة الحالية	1.200.000 اسمي 5.6963% معدل 4 التكرار	
		العملة الأجنبية	العملة الأجنبية	العملة الأجنبية	العملة الأجنبية	العملة المحلية	العملة المحلية	العملة المحلية
	الوقت							
	t_0							
الفترة 1	t_1							
	t_2							
	t_3							
	t_4							

الفترة 2	t_5	0	0	0	0	(14.771)	(14.591)	17.089	16.881
	t_6	(20.426)	(17.977)	20.246	19.801	(15.271)	(14.896)	17.089	16.669
	t_7	0	0	0	0	(16.076)	(15.473)	17.089	16.449
	t_8	(20.426)	(19.543)	20.582	19.692	(16.241)	(15.424)	17.089	16.229
الفترة 3	t_9	0	0	0	0	(17.060)	(15.974)	17.089	16.002
	t_{10}	(20.426)	(19.148)	20.358	19.084	(17.182)	(15.862)	17.089	15.776
	t_{11}	0	0	0	0	(17.359)	(15.797)	17.089	15.551
	t_{12}	(20.426)	(18.769)	20.582	18.912	(17.778)	(15.942)	17.089	15.324
الفترة 4	t_{13}	0	0	0	0	(18.188)	(16.066)	17.089	15.095
	t_{14}	(20.426)	(18.391)	20.246	18.229	(18.502)	(16.095)	17.089	14.866
	t_{15}	0	0	0	0	(18.464)	(15.972)	17.089	14.638
	t_{16}	(1.020.426)	(899.695)	1.020.582	899.832	(1.218.767)	(1.027.908)	1.217.089	1.026.493
إجمالى			(995.522)		995.550		(1.200.000)		1.199.971
الإجمالي بالعملة المحلية			(1.045.298)		1.045.327		(1.200.000)		1.199.971

القيمة الحالية لجميع التدفقات النقدية (العملة المحلية)



المبلغ الاسمي المستخدم لمعايرة المعدل المرجعي هو نفس المبلغ الاسمي للتعرض المُجمّع الذي يخلق التدفقات النقدية المتقلبة بالعملة المحلية (1.200.000 وحدة عملة محلية)، والذي يتطابق مع المبلغ الاسمي لعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة في طرف المعدل المتغير بالعملة المحلية. وينتج عن ذلك معدل مرجعي بنسبة 5.6963% (والذي تم تحديده من خلال التكرار بحيث تكون القيمة الحالية لجميع التدفقات النقدية بالإجمالي هي صفر).

(ب) في التواريخ اللاحقة، يُحدد تقلب التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع من خلال المقارنة بالنقطة المرجعية المحددة في نهاية الفترة 1. ولهذا الغرض، تُحدّث جميع التدفقات النقدية المتبقية على الالتزام ثابت المعدل بالعملة الأجنبية وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة على مدى الفترة المتبقية في التحوط (بمعنى، من تاريخ قياس الفعالية حتى نهاية الفترة 4) (حسب الاقتضاء) ومن ثم تخصم. وأيضاً، يطبق المعدل المرجعي بنسبة 5.6963% على المبلغ الاسمي الذي كان يستخدم لمعايرة ذلك المعدل في نهاية الفترة 1 (1.200.000 وحدة عملة محلية) وذلك لتوليد مجموعة من التدفقات النقدية على مدى المتبقي من فترة التحوط والتي يتم أيضاً خصمها بعد ذلك. ويمثل إجمالي جميع تلك القيم الحالية التقلب في التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع. ويشرح الجدول التالي ذلك الحساب عن نهاية الفترة 2:

مثال 17 – تقلبات التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع (في نهاية الفترة 2)

التقلب في التدفقات النقدية للتعرض المجمع

		التزام العملة الأجنبية		**طرف العملة الأجنبية في عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة**		**طرف العملة المحلية في عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة**		**المعايرة**	**القيمة الحالية**
		التدفقات النقدية	**القيمة الحالية**	**التدفقات النقدية**	**القيمة الحالية**	**التدفقات النقدية**	**القيمة الحالية**	**1.200.000 اسمي 5.6963% حالي معدل التكرار 4**	
	الوقت	**العملة الأجنبية**	**(العملة الأجنبية)**	**(العملة الأجنبية)**	**(العملة الأجنبية)**	**(العملة المحلية)**	**(العملة المحلية)**	**(العملة المحلية)**	**(العملة المحلية)**
الفترة 1	t_0								
	t_1								
	t_2								
	t_3								
	t_4								
	t_5	0	0	0	0	0	0	0	0
الفترة 2	t_6	0	0	0	0	0	0	0	0
	t_7	0	0	0	0	0	0	0	0
	t_8	0	0	0	0	0	0	0	0
	t_9	0	0	0	0	(18.120)	(17.850)	17.089	16.835
الفترة 3	t_{10}	(20.426)	(20.173)	20.358	20.106	(18.360)	(17.814)	17.089	16.581
	t_{11}	0	0	0	0	(18.683)	(17.850)	17.089	16.327
	t_{12}	(20.426)	(19.965)	20.582	20.117	(19.203)	(18.058)	17.089	16.070
	t_{13}	0	0	0	0	(19.718)	(18.243)	17.089	15.810
الفترة 4	t_{14}	(20.426)	(19.726)	20.246	19.553	(20.279)	(18.449)	17.089	15.547
	t_{15}	0	0	0	0	(21.014)	(18.789)	17.089	15.280
	t_{16}	(1.020.426)	(971.144)	(1.020.582)	971.292	(1.221.991)	(1.072.947)	1.217.089	1.068.643
إجمالي			(1.031.008)		1.031.067		(1.200.000)		1.181.092
الإجمالي بالعملة المحلية			(1.464.031)		1.464.116		(1.200.000)		1.181.092
القيمة الحالية لجميع التدفقات النقدية (العملة المحلية)									

(18,824) ← Σ

ينتج عن التغيرات في أسعار الفائدة وسعر الصرف تغيير في تقلبات التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع بين نهاية الفترة 1 ونهاية الفترة 2 والتي لها قيمة حالية بمبلغ −18.824 وحدة عملة محلية.[30]

مثال 135. باستخدام القيمة العادلة للبند المتحوط له والقيمة العادلة لأداة التحوط، يُحدد فيما بعد احتياطي التحوط للتدفقات النقدية وعدم فعالية التحوط (أنظر الفقرة 140 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

[30] هذا هو المبلغ المدرج في جدول النظرة الشاملة على الحسابات (أنظر فقرة المثال 132) على أنه القيمة الحالية لتقلبات التدفقات النقدية للتعرض المجمع في نهاية الفترة 2.

مثال 136. يوضح الجدول التالي الأثر على بيان الأداء المالي والمركز المالي لحكومة الولاية "ب" (ولأغراض الشفافية، تم تفصيل بعض بنود السطر[31] في صدر البيانات لتشير إلى علاقتي التحوط، بمعنى بالنسبة لتحوط القيمة العادلة للالتزام ثابت المعدل بالعملة الأجنبية وتحوط التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع) :[32]

مثال 17 – نظرة شاملة على الآثار على بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي *(جميع المبالغ بالعملة المحلية)*

	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
بيان الأداء المالي					
مصروف الفائدة					
التزام العملة الأجنبية		45.958	50.452	59.848	58.827
تعديل تحوط القيمة العادلة		(12.731)	11.941	14.385	(49.439)
		33.227	62.393	74.233	9.388
إعادة تصنيف (تحوط التدفقات النقدية)			5.990	(5.863)	58.982
إجمالي مصروف الفائدة		33.227	68.383	63.370	68.370
مكاسب/خسائر أخرى					
التغيرات في القيمة العادلة لعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة		154.673	(418.788)	(91.437)	185.553
تعديل تحوط القيمة العادلة (التزام العملة الأجنبية)		(154.702)	418.733	91.560	(185.591)
عدم فعالية التحوط		0	(72)	(54)	(19)
إجمالي المكاسب/ الخسائر الأخرى		(29)	(127)	68	(57)
الفائض أو العجز		33.198	68.255	68.438	68.313
بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية					
صافي الأصول/ حقوق الملكية					
الخسائر/ المكاسب الفعالة لتحوط التدفقات النقدية			(12.843)	71.713	229
إعادة التصنيف			(5.990)	5.863	(58.982)
إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية			(18.842)	77.577	(58.753)
بيان المركز المالي					

[31] بنود السطر المستخدمة في هذا المثال هي عبارة عن عرض محتمل. ويمكن أيضاً استخدام عروض مختلفة باستخدام بنود سطر مختلفة (بما في ذلك بنود السطر التي تشمل المبالغ الموضحة هنا) (يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 متطلبات الإفصاحات لمحاسبة التحوط التي تشمل إفصاحات عن عدم فعالية التحوط، والمبلغ المسجل لأدوات التحوط واحتياطي التحوط للتدفقات النقدية).

[32] بالنسبة للفترة 4 فإن القيم في جدول النظرة الشاملة على الحسابات (أنظر فقرة المثال 132) تختلف عن القيم الواردة في الجدول التالي. وللفترات من 1 إلى 3 فإن القيم "الملوثة" (بمعنى أنها تشمل مستحقات الفائدة) تساوي القيم "النظيفة" (أي باستثناء مستحقات الفائدة) لأن نهاية الفترة هي تاريخ تسوية جميع أطراف المشتقات والالتزام ذو المعدل الثابت. وفي نهاية الفترة 4، يستخدم جدول النظرة الشاملة على الحسابات القيم النظيفة وذلك لحساب التغيرات في القيمة بشكل متسق عبر الوقت. وبالنسبة للجدول التالي يتم عرض القيم الملوثة، بمعنى، المبالغ عند الاستحقاق بما في ذلك الفائدة المستحقة على الفور قبل تسوية الأدوات (وذلك لأغراض توضيحية لأنه في الحالات الأخرى ستساوي جميع المبالغ المسجلة بخلاف النقد والفائض أو العجز المتراكم صفراً).

مثال 17 – نظرة شاملة على الآثار على بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي *(جميع المبالغ بالعملة المحلية)*					
	t_0	**الفترة 1**	**الفترة 2**	**الفترة 3**	**الفترة 4**
الالتزام بالعملة الأجنبية	(1.200.000)	(1.045.298)	(1.464.031)	(1.555.591)	(1.397.984)
عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة	0	(154.673)	264.116	355.553	194.141
عقد مبادلة سعر الفائدة		0	18.896	(58.767)	(13.004)
النقد	1.200.000	1.166.773	1.098.390	1.030.160	978.641
صافي الأصول	0	(33.198)	(82.630)	(228.645)	(238.205)
صافي الأصول/ حقوق الملكية					
صافي الأصول/ حقوق الملكية		0	(18.824)	58.753	0
الفائض أو العجز المتراكم	0	33.198	101.454	169.892	238.205
إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية	0	33.198	82.630	228.645	238.205

مثال 137. إجمالي مصروف الفائدة في الفائض أو العجز يعكس مصروفات الفائدة لحكومة الولاية "ب" والذي ينتج عن استراتيجيتها في إدارة المخاطر:

(أ) في الفترة 1 ينتج عن سياسة إدارة المخاطر مصروف فائدة يعكس أسعار الفائدة المتغيرة بالعملة المحلية بعد الأخذ بالحسبان أثر عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة، بما في ذلك الفرق بين التدفقات النقدية على الالتزام ثابت المعدل بالعملة الأجنبية والطرف الثابت لعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة الذي تمت تسويته خلال الفترة 1 (يعني ذلك أن مصروف الفائدة لا يساوي بالضبط مصروف الفائدة المتغير والذي سينتج بالعملة المحلية عند اقتراض 1.200.000 وحدة عملة محلية). هناك أيضاً بعض من عدم فعالية التحوط التي تنتج عن الفرق في التغيرات في قيمة الالتزام ثابت المعدل بالعملة الأجنبية (وفقاً لما هو معروض بتعديل تحوط القيمة الحالية) وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة.

(ب) للفترات من 2 إلى 4 ينتج عن استراتيجية إدارة المخاطر مصروف فائدة يعكس، بعد الأخذ بالحسبان أثر عقد مبادلة سعر الفائدة الذي تم إبرامه في نهاية الفترة 1، أسعار الفائدة الثابتة بالعملة المحلية (بمعنى، التثبيت في معدل القسيمة الثابت المختلط للفترة التي تمتد لثلاث فترات وفقاً لبيئة سعر الفائدة في نهاية الفترة 1). ومع ذلك، يتأثر مصروف الفائدة لحكومة الولاية "ب" بعدم فعالية التحوط التي تنتج على علاقة التحوط الخاصة بها. وفي الفترة 2 يكون مصروف الفائدة أعلى قليلاً من المدفوعات ثابتة المعدل التي تم تثبيتها بموجب عقد مبادلة سعر الفائدة لأن الدفعات المتغيرة المقبوضة بموجب عقد مبادلة سعر الفائدة هي أقل من إجمالي التدفقات النقدية الناتجة عن التعرض

المُجمّع.[33] وفي الفترة 3 والفترة 4 يكون مصروف الفائدة مساوياً للمعدل المثبت لأن الدفعات المتغيرة المقبوضة بموجب عقد المبادلة هي أكثر من إجمالي التدفقات النقدية الناتجة من التعرض المُجمّع.[34]

مثال 18- التحوط المجمع لمخاطر سعر الفائدة ومخاطر العملة الأجنبية (تجميع التحوط للتدفقات النقدية/ التحوط للقيمة العادلة)

نمط الحقائق

مثال 138. تريد حكومة الولاية "ج" أن تتحوط لالتزام متغير المعدل مقوم بالعملة الأجنبية. فترة الالتزام تمتد لأربع فترات من بداية الفترة 1 إلى نهاية الفترة 4. والعملة الوظيفية لحكومة الولاية "ج" هي العملة المحلية. ولحكومة الولاية "ج" تعرضات المخاطر التالية:

(أ) مخاطر سعر الفائدة للتدفقات النقدية ومخاطر العملة الأجنبية: التغيرات في التدفقات النقدية للالتزام متغير المعدل التي تُعزى للتغيرات في سعر الفائدة، مقاسة بالعملة المحلية.

(ب) مخاطر سعر الفائدة للقيمة العادلة: التعرض الذي ينجم عن مبادلة المخاطر المُجمّعة لسعر فائدة التدفقات النقدية بمخاطر تعرض العملة الأجنبية المرتبطة بالالتزام متغير المعدل (أنظر (أ) أعلاه) مع تعرض ذو معدل ثابت بالعملة المحلية وفقاً لاستراتيجية إدارة المخاطر التي تتبعها حكومة الولاية "ج" فيما يخص الالتزامات ذات المعدل المتغير المقومة بالعملة الأجنبية (أنظر فقرة المثال 139(أ) أدناه).

مثال 139. تتحوط حكومة الولاية "ج" لتعرضاتها للمخاطر باستخدام الاستراتيجية التالية لإدارة المخاطر:

(أ) تستخدم حكومة الولاية "ج" عقود مبادلة سعر فائدة بين عملات مختلفة لمبادلة التزاماتها ذات المعدلات المتغيرة المقومة بالعملة الأجنبية بتعرض ذو معدل ثابت بالعملة المحلية. تتحوط حكومة الولاية "ج" لالتزاماتها المقومة بالعملة الأجنبية (بما في ذلك الفائدة) لكامل عمر تلك الالتزامات. وبالتالي، تدخل حكومة الولاية "ج" في عقد مبادلة سعر فائدة بين عملات مختلفة في نفس وقت إصدارها للالتزام المقوم بالعملة الأجنبية. وبموجب عقد مبادلة سعر فائدة بين عملات مختلفة تحصل حكومة الولاية "ج" على فائدة متغيرة بالعملة الأجنبية (تستخدمها لدفع الفائدة على الالتزام) وتدفع فائدة ثابتة بالعملة المحلية.

(ب) تعتبر حكومة الولاية "ج" أن التدفقات االنقدية على الالتزام المتحوط له وعلى عقد مبادلة سعر فائدة يبن عملات مختلفة ذو العلاقة أنها تعرض مُجمّع واحد ثابت المعدل بالعملة

---

[33] بمعنى آخر، تغير التدفقات النقدية لعقد مبادلة سعر الفائدة كان أقل من، وبالتالي لم يعوض بالكامل، تغير التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع بالكامل (في بعض الأحيان يطلق عليه تحوط غير كافي). في تلك الحالات، لا يساهم تحوط التدفقات النقدية في عدم فعالية التحوط التي يتم الاعتراف بها في الفائض أو العجز لأنه لا يتم الاعتراف بعدم فعالية التحوط (أنظر الفقرة 140 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). عدم فعالية التحوط التي تظهر على تحوط القيمة العادلة تؤثر على الفائض أو العجز في جميع الفترات.

[34] بمعنى آخر، تقلب التدفقات النقدية لعقد مبادلة سعر الفائدة كانت أعلى من، وبالتالي تعوض بأكثر من اللازم، تقلب التدفقات النقدية للتعرض المجمع بأكمله (ويطلق عليه في بعض الأحيان موقف تحوط مبالغ فيه). وفي تلك الحالات، يساهم تحوط التدفقات النقدية في عدم فعالية التحوط التي يعترف بها في الفائض أو العجز (أنظر الفقرة 140 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). وعدم فعالية التحوط التي تظهر على تحوط القيمة العادلة تؤثر في الواقع على الفائض أو العجز في جميع الفترات.

المحلية. ومن وقت لآخر، ووفقاً لاستراتيجية إدارة المخاطر التي تتبعها فيما يخص مخاطر سعر الفائدة الثابت (بالعملة المحلية)، تقرر حكومة الولاية "ج" أن تربط مدفوعات الفائدة الخاصة بها بمستويات سعر الفائدة المتغيرة الحالية، وبالتالي تبادل تعرضها المُجمّع لسعر الفائدة الثابت بالعملة المحلية بتعرض سعر فائدة متغير بالعملة المحلية. ولذا تستخدم حكومة الولاية "ج" عقود مبادلة أسعار الفائدة (مقومة في مجملها بالعملة المحلية) والتي تحصل بموجبها على فائدة ثابتة (تستخدم في دفع الفائدة على طرف الدفع في عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة) وتدفع سعر فائدة متغير.

مثال 140. يوضح الجدول التالي المعلمات المستخدمة في المثال 18:

مثال 18 – نظرة شاملة على المعلمات

	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
السعر الفوري للعملة الأجنبية (العملة المحلية/ العملة الأجنبية)	1.2	1.05	1.42	1.51	1.37
منحنيات سعر الفائدة (عرض رأسي للمعدلات لكل ربع من الفترة على أساس سنوي)					
عملة محلية	%2.50	%1.00	%3.88	%0.34	(غير متاح)
	%2.75	%1.21	%4.12	%0.49	
	%2.91	%1.39	%4.22	%0.94	
	%3.02	%1.58	%5.11	%1.36	
	%2.98	%1.77	%5.39		
	%3.05	%1.93	%5.43		
	%3.11	%2.09	%5.50		
	%3.15	%2.16	%5.64		
	%3.11	%2.22			
	%3.14	%2.28			
	%3.27	%2.30			
	%3.21	%2.31			
	%3.21				
	%3.25				
	%3.29				
	%3.34				
العملة الأجنبية	%3.74	%4.49	%2.82	%0.70	(غير متاح)
	%4.04	%4.61	%2.24	%0.79	
	%4.23	%4.63	%2.00	%1.14	
	%4.28	%4.34	%2.18	%1.56	

مثال 18 – نظرة شاملة على المعلمات

t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
%4.20	%4.21	%2.34		
%4.17	%4.13	%2.53		
%4.27	%4.07	%2.82		
%4.14	%4.09	%3.13		
%4.10	%4.17			
%4.11	%4.13			
%4.11	%4.24			
%4.13	%4.34			
%4.14				
%4.06				
%4.12				
%4.19				

آليات المحاسبة

مثال 141. تخصص حكومة الولاية "ج" علاقات التحوط التالية:[35]

(أ) على أنه تحوط تدفقات نقدية، علاقة تحوط لمخاطر سعر فائدة التدفقات النقدية ومخاطر العملة الأجنبية بين الالتزام متغير المعدل المقوم بالعملة الأجنبية (الالتزام المتغير بالعملة الأجنبية) باعتباره البند المتحوط له وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة باعتباره أداة التحوط ("علاقة المستوى الأول"). تم تخصيص علاقة التحوط المذكورة في بداية الفترة 1 (بمعنى t_0) ومدتها حتى نهاية الفترة 4.

(ب) وعلى أنه تحوط قيمة عادلة، علاقة تحوط بين التعرض المُجمّع باعتباره البند المتحوط له وعقد مبادلة سعر الفائدة باعتباره أداة التحوط ("علاقة المستوى الثاني"). وتخصص علاقة التحوط المذكورة في نهاية الفترة 1، عندما تقرر حكومة الولاية "ج" أن تربط مدفوعاتها من الفائدة بمستويات الفائدة المتغيرة الحالية وبالتالي تبادل تعرضها المُجمّع للمعدل الثابت بالعملة المحلية بتعرض معدل متغير بالعملة المحلية، وفترته حتى نهاية الفترة 4. والتعرض المُجمّع المخصص باعتباره البند المتحوط له يمثل، بالعملة المحلية، التغير في القيمة وهو تأثير التغيرات في التدفقات النقدية المجمعة للبندين المخصصين في تحوط التدفقات النقدية لمخاطر سعر فائدة التدفقات النقدية ومخاطر العملة الأجنبية (أنظر (أ) أعلاه)، بالمقارنة بأسعار الفائدة في نهاية الفترة 1 (بمعنى، وقت تخصيص علاقة التحوط بين التعرض المُجمّع وعقد مبادلة سعر الفائدة).

[35] في هذا المثال، يتم افتراض أنه تمت تلبية جميع معايير التأهل لمحاسبة التحوط (أنظر الفقرة 129 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). والوصف التالي للتخصيص هو فقط لأغراض فهم هذا المثال (بمعنى أنه ليس مثالاً على التوثيق الرسمي الكامل المطلوب وفقاً للفقرة 129(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

مثال 142. يوضح الجدول التالي[36] النظرة الشاملة للقيم العادلة للمشتقات، والتغيرات في قيمة البنود المتحوط لها وحساب احتياطي تحوط التدفقات النقدية.[37]وفي هذا المثال، تظهر عدم فعالية التحوط في علاقة واحدة من علاقتي التحوط بناءً على الافتراض الموضوع.[38]

مثال 18 – الحسابات

	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
الالتزام متغير المعدل بالعملة الأجنبية					
القيمة العادلة (العملة الأجنبية)	(1.000.000)	(1.000.000)	(1.000.000)	(1.000.000)	(1.000.000)
القيمة العادلة (العملة المحلية)	(1.200.000)	(1.050.000)	(1.420.000)	(1.510.000)	(1.370.000)
التغير في القيمة العادلة (العملة المحلية)		150.000	(370.000)	(90.000)	140.000
القيمة الحالية للتغيرات في التدفقات النقدية المتغيرة (العملة المحلية)	0	192.310	(260.346)	(282.979)	(170.000)
التغير في القيمة الحالية (العملة المحلية)		192.310	(452.656)	(22.633)	112.979
عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (قبض العملة الأجنبية التغيرة/ دفع عملة محلية ثابتة)					
القيمة العادلة (العملة المحلية)	0	(192.310)	260.346	282.979	170.000
التغير في القيمة العادلة (العملة المحلية)		(192.310)	452.656	22.633	(112.979)
احتياطي التحوط للتدفقات النقدية					
الرصيد الافتتاحي	0	0	(42.310)	(28.207)	(14.103)
إعادة تصنيف مخاطر العملة الأجنبية		153.008	(378.220)	(91.030)	140.731
إعادة تصنيف (التدفقات المالية للفترة الحالية)		(8.656)	(18.410)	2.939	21.431
مكاسب/خسائر التحوط الفعال		(186.662)	(479.286)	20.724	(135.141)

[36] الجداول في هذا المثال تستخدم الاختصارات التالية: "CCIRS" عقد مبادلة سعر الفائدة لعملات مختلفة، و(CFs) التدفقات النقدية، (CFH) التحوط للتدفقات النقدية، و(CFHR) لاحتياطي التحوط للتدفقات النقدية، و(FVH) التحوط للقيمة العادلة، و(IRS) عقد مبادلة سعر الفائدة و(PV) للقيمة الحالية.

[37] في الجدول التالي الخاص بالحسابات، جميع المبالغ (بما في ذلك الحسابات لأغراض المحاسبة عن مبالغ الأصول والالتزامات وحقوق الملكية) تأتي في صيغة الأرقام الموجبة (زائد)، أما الأرقام السالبة فتأتي بين قوسين (ناقص) (على سبيل المثال، المبلغ الذي يأتي بين قوسين في احتياطي التحوط للتدفقات النقدية يمثل خسارة)

[38] وفي الحالات المشابهة للحالة الواردة في المثال، قد تنتج عدم فعالية التحوط من عوامل مختلفة، من المخاطر الإئتمانية على سبيل المثال، أو الاختلافات في طريقة الجرد اليومي، أو وفقاً لإذا ما كان مدرجاً في تخصيص أداة التحوط، التغيير في تبادل العملات المختلفة المتضمنة في عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (وهو ما يشار إليه بشكل عام على أنه "أساس العملة").

مثال 18 – الحسابات

	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
للتدفقات النقدية					
إعادة تصنيف مخاطر سعر الفائدة		0	(82.656)	67.367	(27.021)
إطفاء عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة		0	14.103	14.103	14.103
رصيد الإقفال		(42.103)	(28.207)	(14.103)	0
عقد مبادلة سعر الفائدة (قبض ثابت/ دفع متغير)					
القيمة العادلة (العملة المحلية)		0	(82.656)	(15.289)	(42.310)
التغير في القيمة العادلة			(82.656)	67.367	(27.021)
التغير في القيمة الحالية للتعرض المُجمّع					
القيمة الحالية (العملة المحلية)		(1.242.310)	(1.159.654)	(1.227.021)	(1.200.000)
التغير في القيمة الحالية (العملة المحلية)			82.656	(67.367)	27.021

مثال 143. تبدأ علاقة التحوط بين الالتزام متغير المعدل بالعملة الأجنبية وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة في بداية الفترة 1 (t_0) وتظل قائمة عند بداية علاقة التحوط للمستوى الثاني في نهاية الفترة 1، أي أن علاقة المستوى الأول تستمر باعتبارها علاقة تحوط منفصلة. ومع ذلك، فإن محاسبة التحوط لعلاقة المستوى الأول تتأثر ببداية محاسبة التحوط لعلاقة المستوى الثاني في نهاية الفترة 1. ويؤثر تحوط القيمة العادلة لعلاقة المستوى الثاني على توقيت إعادة التصنيف إلى الفائض أو العجز للمبالغ من احتياطي التحوط للتدفقات النقدية لعلاقة المستوى الأول:

(أ) وتدرج مخاطر سعر الفائدة للقيمة العادلة لتي يتم التحوط لها من خلال تحوط القيمة العادلة في المبلغ الذي يتم الإعتراف به في صافي الأصول/ حقوق الملكية نتيجة لتحوط القيمة العادلة لعلاقة التحوط من المستوى الأول (بمعنى، المكسب أو الخسارة من عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة والذي حُدد أنه تحوط فعال).[39] ويعني ذلك أنه من نهاية الفترة 1 فإن الجزء من مكاسب أو خسائر تحوط التدفقات النقدية الفعال الذي يمثل مخاطر سعر فائدة القيمة العادلة (بالعملة المحلية)، والذي يعترف به في صافي الأصول/ حقوق الملكية في خطوة أولى، ينقل على الفور في الخطوة الثانية (في نفس الفترة) من احتياطي التحوط للتدفقات النقدية إلى الفائض أو العجز. تعوض تعديلات التصنيف المذكورة المكسب أو الخسارة على عقد مبادلة سعر الفائدة المعترف بها في

[39] ونتيجة للتحوط لتعرضها لمخاطر سعر فائدة التدفقات النقدية من خلال الدخول في عقد مبادلة سعر فائدة لعملات مختلفة أدى إلى تغيير مخاطر سعر فائدة التدفقات النقدية للالتزام بالعملة الأجنبية متغير المعدل إلى تعرض ثابت (بالعملة المحلية). افترضت حكومة الولاية "ج" في الواقع تعرضاً لمخاطر سعر فائدة القيمة العادلة (أنظر فقرة المثال 139).

الفائض أو العجز.[40] وفي سياق المحاسبة عن التعرض المُجمّع باعتباره البند المتحوط له، يكون هذا التعديل في التصنيف هو المكافئ لتعديل تحوط القيمة العادلة لأنه على عكس البنود المتحوط لها التي تعد أدوات دين ثابتة المعدل (بالعملة المحلية) بالتكلفة المطفأة، يعاد بالفعل قياس التعرض المُجمّع فيما يتعلق بالمخاطر المتحوط لها ولكن يتم الإعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجين في صافي الأصول/ حقوق الملكية نتيجة لتطبيق محاسبة تحوط التدفقات النقدية على علاقة المستوى الأول. وبالتالي فإن تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة مع اعتبار أن التعرض المُجمّع هو البند المتحوط له لا تؤدي إلى تغيير في قياس البند المتحوط له ولكنها تؤثر عندما يتم قياس المكسب أو الخسارة من التحوط (بمعنى، إعادة التصنيف من احتياطي التحوط للقيمة العادلة إلى الفائض أو العجز).

(ب) يتم إطفاء المبلغ في احتياطي التدفقات النقدية في نهاية الفترة 1 (42.310 وحدة عملة) على مدى العمر المتبقي في احتياطي التدفقات النقدية لعلاقة المستوى الأول (أي على الفترات من 2 إلى 4).[41]

مثال 144. تحسب التغيرات في قيمة التعرض المُجمّع وفقاً لما يلي:

(أ) في النقطة الزمنية التي يتم فيها التحوط للتغير في قيمة التعرض المُجمّع (بمعنى، بداية علاقة المستوى الثاني في نهاية الفترة 1)، جميع التدفقات النقدية المتوقعة على الالتزام متغير المعدل بالعملة الأجنبية وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة على مدى فترة التحوط (بمعنى حتى نهاية الفترة 4) فيخطط لها وتُحسب القيمة الحالية المجمعة لها (بالعملة المحلية). يضع هذا الحساب القيمة الحالية التي تستخدم في تواريخ لاحقة على أنها النقطة المرجعية لقياس التغير في القيمة الحالية للتعرض المُجمّع منذ بداية علاقة التحوط. يشرح الجدول التالي هذا الحساب:

مثال **18 – القيمة الحالية للتعرض المُجمّع (نقطة البداية)**

	الالتزام بالعملة الأجنبية		**القيمة الحالية للتعرض المُجمّع**			
			عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (طرف العملة المحلية)		**عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (طرف العملة الأجنبية)**	
الوقت	**التدفقات النقدية العملة الأجنبية**	**القيمة الحالية العملة الأجنبية**	**التدفقات النقدية العملة الأجنبية**	**القيمة الحالية العملة الأجنبية**	**التدفقات النقدية العملة المحلية**	**القيمة الحالية العملة المحلية**
t_0						

[40] في جدول النظرة الشاملة على الحسابات (أنظر فقرة المثال 142) هذا التعديل لإعادة التصنيف هو بند السطر "إعادة تصنيف مخاطر سعر العملة" في مطابقة احتياطي تحوط التدفقات النقدية (على سبيل المثال، في نهاية الفترة 2 تتم إعادة تصنيف المكسب بمبلغ 82.656 وحدة عملة من احتياطي التحوط للتدفقات النقدية إلى الفائض أو العجز – أنظر فقرة المثال 144 حول كيفية حساب المبلغ).

[41] في جدول النظرة الشاملة على الحسابات (أنظر فقرة المثال 142) ينتج عن هذا الإطفاء تعديل إعادة تصنيف دوري بمبلغ 14.103 وحدة عملة المدرج في بند السطر "إطفاء احتياطي التحوط للتدفقات النقدية" في مطابقة احتياطي التحوط للتدفقات النقدية.

مثال **18 – القيمة الحالية للتعرض المُجمّع (نقطة البداية)**

		الالتزام بالعملة الأجنبية		القيمة الحالية للتعرض المُجمّع			
				عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (طرف العملة المحلية)		عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة (طرف العملة الأجنبية)	
		التدفقات النقدية العملة الأجنبية	القيمة الحالية العملة الأجنبية	التدفقات النقدية العملة الأجنبية	القيمة الحالية العملة الأجنبية	التدفقات النقدية العملة المحلية	القيمة الحالية العملة المحلية
الفترة 1	t_1						
	t_2						
	t_3						
	t_4						
	t_5	(11.039)	(10.918)	11.039	10.918	(9.117)	(9.094)
	t_6	(11.331)	(11.082)	11.331	11.082	(9.117)	(9.067)
الفترة 2	t_7	(11.375)	(11.000)	11.375	11.000	(9.117)	(9.035)
	t_8	(10.689)	(10.227)	10.689	10.227	(9.117)	(9.000)
	t_9	(10.375)	(9.824)	10.375	9.824	(9.117)	(8.961)
الفترة 3	t_{10}	(10.164)	(9.528)	10.164	9.528	(9.117)	(8.918)
	t_{11}	(10.028)	(9.307)	10.028	9.307	(9.117)	(8.872)
	t_{12}	(10.072)	(9.255)	10.072	9.255	(9.117)	(8.825)
	t_{13}	(10.256)	(9.328)	10.256	9.328	(9.117)	(8.776)
الفترة 4	t_{14}	(10.159)	(9.147)	10.159	9.147	(9.117)	(8.727)
	t_{15}	(10.426)	(9.290)	10.426	9.290	(9.117)	(8.678)
	t_{16}	(1.010.670)	(891.093)	1.010.670	891.093	(1.209.117)	(1.144.358)
	إجمالي		(1.000.000)		1.000.000		(1.242.310)
	الإجمالي بالعملة المحلية		(1.050.000)		1.050.000		(1.242.310)
	القيمة الحالية للتعرض المُجمّع (العملة المحلية)						
					Σ		(1.242.310)

القيمة الحالية لجميع التدفقات النقدية المتوقعة عن التزام العملة الأجنبية متغير المعدل وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة على مدى فترة التحوط في نهاية الفترة 1 هي −1.242.310 وحدة عملة محلية.[42]

(ب) في التواريخ اللاحقة، تُحدد القيمة الحالية للتعرض المُجمّع بنفس طريقة التحديد في نهاية الفترة 1 ولكن لِما تبقى من فترة التحوط. ولهذا الغرض، جميع التدفقات النقدية المتبقية والمتوقعة على

[42] في هذا المثال لا تظهر عدم فعالية التحوط على أي من علاقتي التحوط نتيجة للافتراض الموضوع (أنظر المثال 142). وبالتالي، تتساوى القيم المطلقة لالتزام العملة الأجنبية ذو المعدل المتغير والطرف المقوم بالعملة الأجنبية لعقد مبادلة سعر الفائدة لعملات مختلفة (ولكن بعلامات عكسية). وفي الحالات التي تظهر فيها عدم فعالية التحوط، لن تكون هذه القيم المطلقة متساوية وبالتالي فإن المبلغ الصافي المتبقي سيؤثر على القيمة الحالية للتعرض المجمع.

الالتزام ذو المعدل المتغير بالعملة الأجنبية وعقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة على مدى الفترة المتبقية في التحوط (بمعنى، من تاريخ قياس الفعالية حتى نهاية الفترة 4) تُحدّث (حسب الاقتضاء) ومن ثم تخصم. ويمثل إجمالي تلك القيم الحالية القيمة الحالية للتعرض المُجمّع. ويشرح الجدول التالي ذلك الحساب عن نهاية الفترة 2:

مثال18 – القيمة الحالية للتعرض المُجمّع (في نهاية الفترة 2)

		القيمة الحالية للتعرض المُجمّع					
		الالتزام بالعملة الأجنبية		عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة طرف العملة المحلية		عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة طرف العملة الأجنبية	
		التدفقات النقدية العملة الأجنبية	القيمة الحالية العملة الأجنبية	التدفقات النقدية العملة الأجنبية	القيمة الحالية العملة الأجنبية	التدفقات النقدية العملة المحلية	القيمة الحالية العملة المحلية
	الوقت						
الفترة 1	t_0						
	t_1						
	t_2						
	t_3						
	t_4						
الفترة 2	t_5	0	0	0	0	0	0
	t_6	0	0	0	0	0	0
	t_7	0	0	0	0	0	0
	t_8	0	0	0	0	0	0
الفترة 3	t_9	(6.969)	(6.921)	6.969	6.921	(9.117)	(9.030)
	t_{10}	(5.544)	(5.475)	5.544	5.475	(9.117)	(8.939)
	t_{11}	(4.971)	(4.885)	4.971	4.885	(9.117)	(8.847)
	t_{12}	(5.401)	(5.280)	5.401	5.280	(9.117)	(8.738)
الفترة 4	t_{13}	(5.796)	(5.632)	5.796	5.632	(9.117)	(8.624)
	t_{14}	(6.277)	(6.062)	6.277	6.062	(9.117)	(8.511)
	t_{15}	(6.975)	(6.689)	6.975	6.689	(9.117)	(8.397)
	t_{16}	(1.007.725)	(959.056)	1.007.725	956.056	(1.209.117)	(1.098.568)
إجمالي		(1.000.0000)		1.000.0000			(1.159.654)
الإجمالي بالعملة المحلية		(1.420.000)		1.420.000			(1.159.654)
القيمة الحالية للتعرض المُجمّع (العملة المحلية)		Σ ← (1.159.654)					

تؤدي التغيرات في أسعار الفائدة وسعر الصرف إلى أن تكون القيمة الحالية للتعرض المُجمّع بين نهاية الفترة 2 –1.159.654 وحدة عملة محلية. والتغيير في القيمة الحالية للتعرض المجمع بين نهاية الفترة 1 ونهاية الفترة 2 هو مكسب بقيمة 82.656 وحدة عملة محلية.[43]

[43] هذا هو المبلغ المدرج في جدول "نظرة شاملة على الحسابات" (أنظر فقرة المثال 142) على أنه القيمة الحالية لتقلبات التدفقات النقدية للتعرض المُجمّع في نهاية الفترة 2.

مثال 145. باستخدام التغير في القيمة العادلة للبند المتحوط له (بمعنى، التعرض المُجمّع) والقيمة العادلة لأداة التحوط، (بمعنى، عقد مبادلة سعر الفائدة)، يتم بعد ذلك تحديد إعادة التصنيف ذات العلاقة من احتياطي التحوط للتدفقات النقدية إلى الفائض أو العجز (تعديلات إعادة التصنيف).

مثال 146. يوضح الجدول التالي الأثر على بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي لحكومة الولاية "ج" (ولأغراض الشفافية، تم تفصيل بعض بنود السطر[44] في صدر البيانات وفقاً لعلاقتي التحوط، بمعنى بالنسبة لتحوط التدفقات النقدية للالتزام متغير المعدل بالعملة الأجنبية وتحوط القيمة العادلة للتعرض المُجمّع) :[45]

مثال18- نظرة شاملة على الأثر على بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي *(جميع المبالغ بالعملة المحلية)*

	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
بيان الأداء المالي					
مصروف الفائدة					
الالتزام بالعملة الأجنبية		45.122	54.876	33.527	15.035
تعديل تحوط القيمة العادلة		0	(20.478)	16.517	(26.781)
		45.122	34.398	50.045	(11.746)
إعادات التصنيف (تحوط التدفقات النقدية)		(8.656)	(18.410)	2.939	21.431
		36.466	15.989	52.983	9.685
انخفاض احتياطي التحوط للتدفقات النقدية		0	14.103	14.103	14.103
إجمالي مصروف الفائدة		36.466	30.092	67.087	23.788
مكاسب/ خسائر أخرى					
عقد مبادلة سعر الفائدة		0	82.656	(67.367)	27.021
المكسب/ الخسارة بالعملة الأجنبية (الالتزام)		(150.000)	370.000	90.000	(140.000)
المكسب/ الخسارة بالعملة الأجنبية (الفائدة)		(3.008)	8.220	1.030	(731)
إعادة تصنيف مخاطر العملة الأجنبية		153.008	(378.220)	(91.030)	140.731
إعادة تصنيف سعر الفائدة		0	(82.656)	67.367	(27.021)
إجمالي المكاسب/ الخسائر الأخرى		0	0	0	0
الفائض أو العجز		36.466	30.092	67.087	23.788
بيان التغير في صافي الأصول/ حقوق الملكية					

[44] بنود السطر المستخدمة في هذا المثال هي عبارة عن عرض محتمل. ويمكن أيضاً استخدام عروض مختلفة باستخدام بنود سطر مختلفة (بما في ذلك بنود السطر التي تشمل المبالغ الموضحة هنا) (يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 متطلبات الإفصاحات لمحاسبة التحوط التي تشمل إفصاحات عن عدم فعالية التحوط، والمبلغ المسجل لأدوات التحوط واحتياطي التحوط للتدفقات النقدية).

[45] بالنسبة للفترة 4 فإن القيم في جدول النظرة الشاملة على الحسابات (أنظر فقرة المثال 142) تختلف عن القيم الواردة في الجدول التالي. وبالنسبة للفترات من 1 إلى 3 فإن القيم "الملوثة" (بمعنى أنها تشمل مستحقات الفائدة) تساوي القيم "النظيفة" (بمعنى التي لا تشمل مستحقات الفائدة) لأن نهاية الفترة هي تاريخ التسوية لجميع أطراف المشتقة والالتزام ثابت المعدل بالعملة الأجنبية. وفي نهاية الفترة 4 يستخدم جدول النظرة الشاملة على الحسابات قيمة نظيفة وذلك لحساب تغيرات القيمة بشكل متسق على مدى الوقت. وبالنسبة للجدول التالي تعرض القيم الملوثة، أي المبالغ المستحقة التي تشمل الفائدة المستحقة مباشرة قبل تسوية الأدوات (هذا لأغراض توضيحية حيث إنه في الحالات الأخرى فإن جميع المبالغ المسجلة بخلاف النقد والفائض أو العجز المتراكم ستساوي صفراً).

مثال18- نظرة شاملة على الأثر على بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي *(جميع المبالغ بالعملة المحلية)*

	t_0	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة 4
صافي الأصول/ حقوق الملكية					
المكاسب/الخسائر الفعالة		186.662	(479.286)	(20.724)	135.141
إعادة التصنيف (التدفقات الندقية للفترة الحالية)		8.656	18.410	(2.939)	(21.431)
إعادة تصنيف مخاطر سعر العملة		(153.008)	378.220	91.030	(140.731)
إعادة تصنيف مخاطر سعر الفائدة		0	82.656	(67.367)	27.021
إطفاء احتياطي التحوط للتدفقات النقدية		0	(14.103)	(14.103)	(14.103)
إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية		42.310	(14.103)	(14.103)	(14.103)
بيان المركز المالي					
التزام العملة الأجنبية	(1.200.000)	(1.050.000)	(1.420.000)	(1.510.000)	(1.375.306)
عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة	0	(192.310)	260.979	282.979	166.190
عقد مبادلة سعر الفائدة		0	(82.656)	(15.289)	(37.392)
النقد	1.200.000	1.163.534	1.147.545	1.094.562	1.089.076
صافي الأصول	0	(78.776)	(94.765)	(147.748)	(157.433)
صافي الأصول/ حقوق الملكية	0	42.310	28.207	14.103	0
العجز أو الفائض المتراكم	0	36.466	66.558	133.645	157.433
إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية	0	78.776	94.765	147.748	157.433

مثال 147. إجمالي مصروف الفائدة في الفائض أو العجز يعكس مصروفات الفائدة لحكومة الولاية "ج" والذي ينتج عن استراتيجيتها لإدارة المخاطر:

(أ) في الفترة 1 ينتج عن استراتيجية إدارة المخاطر مصروف فائدة يعكس أسعار الفائدة الثابتة بالعملة المحلية بعد الأخذ بالحسبان أثر عقد مبادلة سعر الفائدة بين عملات مختلفة.

(ب) للفترات من 2 إلى 4، وبعد الأخذ بالحسبان أثر عقد مبادلة سعر الفائدة الذي تم الدخول فيه في نهاية الفترة 1، تؤدي استراتيجية إدارة المخاطر إلى ظهور مصروف فائدة يتغير مع معدلات الفائدة المتغيرة بالعملة المحلية (بمعنى، سعر الفائدة المتغير السائد في كل فترة). ومع ذلك، فإن إجمالي مبلغ مصروف الفائدة لا يساوي مبلغ سعر الفائدة المتغير نتيجة لإطفاء المبلغ الذي كان في احتياطي التحوط للتدفقات النقدية لعلاقة المستوى الأول في نهاية الفترة 1.[46]

[46] أنظر فقرة المثال 143(ب). يصبح ذلك الإطفاء مصروفاً له تأثير مماثل لتأثير الانتشار على سعر الفائدة المتغير.

العمليات الأجنبية (الملحق ب)

مثال 148. يشرح هذا المثال تطبيق الفقرات ب12 وب13 وب14 وب15 من الملحق ب فيما يتعلق بتعديل إعادة التصنيف عند التصرف في عملية أجنبية.

مثال19 – التصرف في عملية أجنبية

معلومات أساسية

مثال 149. يفترض هذا المثال هيكل المنشأة الاقتصادية الموضح في الفقرة ب16 وأن المنشأة المسيطرة "د" تستخدم اقتراضاً بالدولار الأمريكي في المنشأة المسيطر عليها "أ" للتحوط لمخاطر اليورو/الدولار الأمريكي لصافي الاستثمار في المنشأة المسيطر عليها "ج" وذلك في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة "د". تستخدم المنشأة المسيطرة "د" طريقة التوحيد خطوة بخطوة. ويُفترض أن التحوط كان فعالاً بالكامل وأن التغير المتراكم بالكامل للدولار الأمريكي/ اليورو في قيمة أداة التحوط قبل التصرف في المنشأة المسيطر عليها "ج" هو 24 مليون يورو (مكسب). يتمشى ذلك تماماً مع تناقص قيمة صافي الاستثمار في المنشأة المسيطر عليها "ج"، عندما يتم القياس في مقابل العملة الوظيفية للمنشأة المسيطرة "د" (اليورو).

مثال 150. إذا تم استخدام الطريقة المباشرة في التوحيد، فإن تناقص قيمة صافي استثمار المنشأة المسيطرة "د" في المنشأة المسيطر عليها ج بمبلغ 24 مليون يورو سينعكس بالكامل في احتياطي ترجمة العملة الأجنبية للمنشأة المسيطر عليها "ج" وذلك في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة "د". ومع ذلك، ونتيجة لاستخدام المنشأة المسيطرة "د" طريقة الخطوة بخطوة، سينعكس ذلك الانخفاض في قيمة صافي الاستثمار في المنشأة المسيطر عليها "ج" بمبلغ 24 مليون يورر في احتياطي ترجمة العملة الأجنبية للمنشأة المسيطر عليها "ب" فيما يتعلق بالمنشأة المسيطر عليها "ج" وفي احتياطي ترجمة العملة الأجنبية للمنشأة المسيطرة "د" فيما يتعلق بالمنشأة المسيطر عليها "ب".

مثال 151. إجمالي المبلغ المعترف به في احتياطي ترجمة العملة الأجنبية فيما يتعلق بالمنشأتين المسيطر عليهما "ب" و "ج" لا يتأثر بطريقة التوحيد. وبافتراض استخدام الطريقة المباشرة للتوحيد، فإن احتياطي ترجمة العملة الأجنبية للمنشأتين المسيطر عليهما "ب" و "ج" في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة "د" هو 62 مليون يورو مكسب و24 مليون يورو خسارة على التوالي؛ وباستخدام طريقة التوحيد خطوة بخطوة فإن المبالغ هي 49 مليون يورو مكسب و11 مليون يورو خسارة على التوالي.

إعادة التصنيف

مثال 152. عندما يتم التصرف في استثمار المنشأة المسيطر عليها "ج"، يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 أن تتم إعادة تصنيف إجمالي المكسب بمبلغ 24 مليون يورو على أداة التحوط في الفائض أو العجز. وباستخدام طريقة الخطوة بخطوة، فإن المبلغ الذي سيتم إعادة تصنيفه إلى الفائض أو العجز فيما يتعلق بصافي الاستثمار في المنشأة المسيطر عليها "ج" سيكون 11 مليون يورو خسارة. ويمكن للمنشأة المسيطرة "د" أن تعدل احتياطي ترجمة العملة الأجنبية لكل من المنشأتين المسيطر عليهما "ب" و "ج" بمبلغ 13 مليون يورو وذلك للتوافق

مع المبالغ المعاد تصنيفها فيما يخص أداة التحوط وصافي الاستثمار كما لو كان الوضع إذا ما تم استخدام الطريقة المباشرة في التوحيد، إذا كانت تلك هي السياسة المحاسبية المتبعة. والمنشأة التي لم تتحوط لصافي استثماراتها يمكنها أن تقوم بنفس إعادة التصنيف.

القروض الميسرة (فقرات التطبيق 118-126)

مثال20 – الحصول على القروض الميسرة (امتياز الفائدة)

مثال 153. تحصل سلطة محلية على تمويل من خلال قرض بقيمة 5 مليون وحدة عملة من وكالة دولية للتنمية وذلك لبناء عيادات رعاية صحية على مدى 5 سنوات. وتنص الاتفاقية على أن يتم سداد القرض على مدى خمس سنوات وفقاً لما يلي:

السنة 1: بدون تسديد أصل المبلغ.

السنة 2: 10% من أصل المبلغ.

السنة 3: 20% من أصل المبلغ.

السنة 4: 30% من أصل المبلغ.

السنة 5: 40% من أصل المبلغ.

تُدفع الفائدة سنوياً كمتأخرات، وعند مستوى 5% سنوياً على الرصيد القائم للقرض. وسعر الفائدة المتعلق بالسوق لمعاملة مماثلة هو 10%.

مثال 154. حصلت السلطة المحلية على قرض ميسر بمبلغ 5 مليون وحدة عملة، وهو القرض الذي يسدد بسعر فائدة أقل من 5% من سعر الفائدة الحالي في السوق. ويتم الإعتراف بالفرق بين عوائد القرض والقيمة الحالية للمدفوعات التعاقدية من حيث شروط الاتفاقية، المخصومة باستخدام سعر الفائدة السائد في السوق، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23.

مثال 155. والقيود الدفترية للمحاسبة عن القرض الميسر هي كما يلي:

1. عند الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	البنك	5.000.000	
دائن	القرض (ارجع للجدول 2 أدناه)		4.215.450
دائن	الالتزام على الإيرادات غير التبادلية		784.550

الإعتراف بالحصول على القرض بالقيمة العادلة

يؤخذ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 بالحسبان عند الإعتراف إما بالالتزام أو الإيراد للحصة المقومة بغير شروط السوق من القرض. وتوضح فقرة التنفيذ 54 من ذلك المعيار القيود الدفترية للإعتراف وقياس الحصة المقومة خارج شروط السوق للقرض والتي تعتبر إيراد غير تبادلي.

2. السنة 1: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	الفائدة (ارجع للجدول 3 أدناه)	421.545	
دائن	القرض		421.545

الإعتراف بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (4.215.450 × 10%)

مدين	القرض (ارجع إلى الجدول 1 أدناه)	250.000	
دائن	البنك		250.000

الإعتراف بالفائدة المدفوعة على الرصيد القائم (5 مليون وحدة عملة × 5%)

3. السنة 2: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	الفائدة	438.700	
دائن	القرض		438.700

الإعتراف بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة (4.386.995 وحدة عملة × 10%)

مدين	القرض	750.000	
دائن	البنك		750.000

الإعتراف بالفائدة والمبلغ الأصلي المسدد على الرصيد القائم (5 مليون وحدة عملة × 5% + 500.000 وحدة عملة)

4. السنة 3: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	الفائدة	407.569	
دائن	القرض		407.569

الإعتراف بالفائدة باستخدام طرقة الفائدة الفعلية (4.075.695 وحدة عملة × 10%)

مدين	القرض	1.225.000	
دائن	البنك		1.225.000

الإعتراف بالفائدة وأصل المبلغ المسدد على الرصيد القائم (4.5 مليون وحدة عملة × 5% + 1 مليون وحدة عملة)

5. السنة 4: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	الفائدة	325.827	
دائن	القرض		325.827

الإعتراف بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (3.258.264 × 10%)

مدين	القرض	1.675.000	
دائن	البنك		1.675.000

الإعتراف بالفائدة وأصل المبلغ المسدد على الرصيد القائم (3.5 مليون وحدة عملة × 5% + 1.5 مليون وحدة عملة)

6. السنة 5: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	الفائدة	190.909	
دائن	القرض		190.909

الإعتراف بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (1.909.091 وحدة عملة محلية × 10%)

مدين	القرض	2.100.000	
دائن	البنك		2.100.000

الإعتراف بالفائدة وأصل المبلغ المسدد على الرصيد القائم (2 مليون وحدة عملة × 5% + 2 مليون وحدة عملة)

الحسابات

جدول1: جدول الإطفاء (باستخدام الدفعات المسددة التعاقدية بسعر فائدة 5%)

	السنة 0 وحدة عملة	السنة 1 وحدة عملة	السنة 2 وحدة عملة	السنة 3 وحدة عملة	السنة 4 وحدة عملة	السنة 5 وحدة عملة
أصل المبلغ	5.000.000	5.000.000	5.000.000	4.500.000	3.500.000	2.000.000
الفائدة	-	250.000	250.000	225.000	175.000	100.000
المدفوعات	-	(250.000)	(750.000)	(1.225.000)	(1.675.000)	(2.100.000)
الرصيد	**5.000.000**	**5.000.000**	**4.500.000**	**3.500.000**	**2.000.000**	**-**

جدول 2: خصم التدفقات النقدية التعاقدية (وفقاً لسعر السوق 10%)

	السنة 1 وحدة عملة	السنة 2 وحدة عملة	السنة 3 وحدة عملة	السنة 4 وحدة عملة	السنة 5 وحدة عملة
رصيد أصل المبلغ	5.000.000	4.500.000	3.500.000	2.000.000	-
الفائدة المستحقة	250.000	250.000	225.000	175.000	100.000
إجمالي المدفوعات (أصل المبلغ والفائدة)	250.000	750.000	1.225.000	1.675.000	2.100.000
القيمة الحالية للمدفوعات	227.272	619.835	920.360	1.114.048	1.303.935
إجمالي القيمة الحالية للمدفوعات					4.215.450
العائدات المقبوضة					5.000.000
مطروحاً منها: القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصادرة (القيمة العادلة للقرض عند الإعتراف الأولي)					4.215.450
الجزء المقوم بغير شروط السوق من القرض والذي يتم الإعتراف به على أنه إيراد غير تبادلي					784.550

جدول3: حساب رصيد القرض والفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالية

	السنة 1 وحدة عملة	السنة 2 وحدة عملة	السنة 3 وحدة عملة	السنة 4 وحدة عملة	السنة 5 وحدة عملة
أصل المبلغ	4.215.450	4.386.995	4.075.695	3.258.264	1.909.091
الفائدة المستحقة	421.454	438.700	407.569	325.827	10.909
مدفوعات الفائدة	(250.000)	(250.000)	(225.000)	(175.000)	(100.000)
مدفوعات المبلغ الأصلي	-	(500.000)	(1.000.000)	(1.500.000)	(2.000.000)
الرصيد	**4.386.995**	**4.075.695**	**3.258.264**	**1.909.091**	**-**

مثال 21 – سداد القروض الميسرة (امتياز أصل المبلغ)[47]

مثال 156. تتيح وزارة التعليم قروضاً بفائدة منخفضة للطلبة المؤهلين مع إمكانية السداد المتأخر لتعزيز التعليم بعد المرحلة الثانوية.

مثال 157. قدمت الوزراة مبلغ 250 مليون وحدة عملة لمجموعة مختلفة من الطلاب في بداية السنة المالية، وفقاً للشروط والأحكام التالية:

يُسدد أصل المبلغ وفقاً لما يلي:
السنة 1 إلى3: عدم سداد أي مبالغ من أصل المبلغ.
السنة 4: سداد 30% من أصل المبلغ.
السنة 5: سداد 30% من أصل المبلغ.
السنة6: سداد 30% من أصل المبلغ.

الرصيد المتبقي من أصل المبلغ (10% من 250 مليون وحدة عملة) وهو رصيد قائم في نهاية السنة 6 وسيتم التنازل عنه.

تحسب الفائدة عند 11% على الرصيد القائم من القرض، وتدفع سنوياً كمتأخرات. وبافتراض أن سعر الفائدة في السوق لقرض مماثل هو 11.5%.

سيناريو 1: التكلفة المطفأة

مثال 158. بعد تقييم جوهر القرض الميسر، تصنف وزارة التعليم الأصل المالي وفقاً للفقرات 39– 44. وبناءً على الحقائق الواردة في المثال، تُصنف وزارة التعليم الأصول المالية على أنه تم قياسها بالتكلفة المطفأة.

مثال 159. القيود الدفترية المُجمعة للمحاسبة عن القروض الميسرة عندما يتم قياسها بالتكلفة المطفأة وفقاً لما يلي:

1. عند الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	236.989.595	
مدين	المصروف	13.010.405	
	دائن	البنك	250.000.000

الإعتراف بالدفعة المقدمة من القرض بالقيمة العادلة
تؤخذ فقرة التطبيق 125(ب) بالحسبان عند الإعتراف بمصروف للجزء غير المقوم بشروط السوق من القرض والذي يعتبر مصروف غير تبادلي.

[47] للتبسيط، لا يشمل هذا المثال أي اعتبارات متعلقة بحساب الخسائر الإئتمانية المتوقعة.

2. السنة 1: تعترف المنشأة بما يلي

مدين	القرض	27.253.803	
دائن	إيراد الفائدة		27.253.803

الفائدة المستحقة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (236.989.595 وحدة عملة × 11.5%)

مدين	البنك	28.750.000	
دائن	القرض		28.750.000

مدفوعات الفائدة بمبلغ 250 مليون وحدة عملة × 11.5%

3. السنة 2: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	27.081.741	
دائن	إيراد الفائدة		27.081.741

الفائدة المستحقة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (235.493.398 وحدة عملة × 11.5%

مدين	البنك	28.750.000	
دائن	القرض		28.750.000

مدفوعات الفائدة بمبلغ 250 مليون وحدة عملة × 11.5%

4. السنة 3: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	26.889.891	
دائن	إيراد الفائدة		26.889.891

الفائدة المستحقة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (233.825.139 وحدة عملة × 11.5%)

مدين	البنك	28.750.000	
دائن	القرض		28.750.000

مدفوعات الفائدة بمبلغ (250 مليون وحدة عملة × 11.5%)

5. السنة 4: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	26.675.979	
دائن	إيراد الفائدة		26.675.979

الفائدة المستحقة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (231.965.030 وحدة عملة × 11.5%)

مدين	البنك	103.750.000	
دائن	القرض		103.750.000

الإعتراف بالفائدة وأصل المبلغ المقبوض على الرصيد القائم (250 مليون وحدة عملة × 11.5% + 75 مليون وحدة عملة)

6. السنة 5: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	17.812.466	
دائن	إيراد الفائدة		17.812.466

الفائدة المستحقة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (154.891.009 وحدة عملة × 11.5%)

مدين	البنك	95.125.000	
دائن	القرض		95.125.000

الإعتراف بالفائدة وأصل المبلغ المقبوض على الرصيد القائم (175 مليون وحدة عملة × 11.5% + 75 مليون وحدة عملة)

7. السنة 6: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	8.921.525	
دائن	إيراد الفائدة		8.921.525

الفائدة المستحقة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (77.578.475 وحدة عملة × 11.5%)

مدين	البنك	86.500.000	
دائن	القرض		86.500.000

الإعتراف بالفائدة وأصل المبلغ المقبوض على الرصيد القائم (100 مليون وحدة عملة × 11.5% + 75 مليون وحدة عملة)

سيناريو2: القيمة العادلة من خلال الفائض/ العجز

مثال 160. إضافة إلى المصطلحات الموضحة في فقرة المثال 157، تتيح القروض لوزارة التعليم القدرة على شراء الأداة في أي وقت بمبلغ لا يؤثر بشكل كبير على مدفوعات أصل المبلغ القائم والفائدة. وبعد تقييم جوهر القروض الميسرة، تحدد وزارة التعليم تصنيف الأصل المالي وفقاً للفقرات 39–44. ولأن خصائص الشراء الواردة في هذا المثال تحول دون كون التدفقات النقدية لهذه الأداة هي المدفوعات الوحيدة لأصل المبلغ والفائدة، تخلص وزارة التعليم إلى أن الأصول المالية قد صنفت بالقيمة العادلة من خلال الفائض/ العجز.

مثال 161. القيود الدفترية المُجمّعة للمحاسبة عن القروض الميسرة عند تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الفائض/ العجز هي:

1. عند الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	236.989.595	
مدين	المصروف	13.010.405	
دائن	البنك		250.000.000

الإعتراف بالمبالغ المقدمة من القروض بالقيمة العادلة
وتؤخذ فقرة التطبيق 125(ب) بالحسبان عند الإعتراف بمصروف للجزء المقوم بغير شروط السوق من القرض والذي يعتبر مصروفاً غير إيرادي.

2. السنة 1: تعترف المنشأة بما يلي

مدين	القرض	27.253.803	
دائن	إيراد الفائدة		27.253.803

الفائدة المستحقة بمبلغ 236.989.595 × 11.5%

مدين	البنك	28.750.000	
دائن	القرض		28.750.000

مدفوعات الفائدة بمبلغ 250 مليون وحدة عملة × 11.5%

3. السنة 2: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	27.081.741	
دائن	إيراد الفائدة		27.081.741

الفائدة المستحقة بمبلغ 235.493.398 × 11.5%

مدين	البنك	28.750.000	
دائن	القرض		28.750.000

مدفوعات الفائدة بمبلغ 250 مليون وحدة عملة × 11.5%

مدين	تعديل القيمة العادلة	2.766.221	
دائن	القرض		2.766.221

تعديل القيمة العادلة (231.058.918[48] - (235.493.398 + 27.081.741 – 28.750.000 وحدة عملة) عملة))

4. السنة 3: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	26.571.776	
دائن	إيراد الفائدة		26.571.776

مستحقات الفائدة 231.058.918 × 11.5%

مدين	البنك	28.750.000	
دائن	القرض		28.750.000

مدفوعات فائدة 250 مليون وحدة عملة × 11.5%

مدين	تعديل القيمة العادلة	2.620.867	
دائن			2.620.867

تعديل القيمة العادلة (226.259.827 [47]- 231.058.918 + 26.571.776 – 2.750.000 وحدة عملة)

5. السنة 4: تعترف المنشأة بما يلي

مدين	القرض	26.019.880	
دائن	إيراد الفائدة		26.019.880

مستحقات الفائدة بمبلغ 226.259.827 × 11.5%

مدين	البنك	103.750.000	
دائن	القرض		103.750.000

مدفوعات فائدة بمبلغ 250 مليون وحدة عملة × 11.5% + 75 مليون وحدة عملة أصل المبلغ المسدد

مدين	القرض	1.472.217	
دائن	تعديل القيمة العادلة		1.472.217

تعديل القيمة العادلة (150.001.924[47] – (226.259.827 + 26.019.880 – 103.750.000 وحدة عملة)

[48] أنظر جدول 4 في هذا المثال للرجوع للقيم العادلة

6. السنة 5: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	17.250.221	
دائن	إيراد الفائدة		17.250.221

مستحقات الفائدة بمبلغ 150.001.924 × 11.5%

مدين	البنك	95.125.000	
دائن	القرض		95.125.000

مدفوعات الفائدة بمبلغ 175 مليون وحدة عملة × 11.5% + 75 مليون وحدة عملة من أصل المبلغ المسدد

مدين	القرض	3.750.048	
دائن	تعديل القيمة العادلة		3.750.048

تعديل القيمة العادلة (75.877.193 [47] – (150.001.924 + 17.250.221 – 95.125.000 وحدة عملة))

7. السنة 6: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	8.725.877	
دائن	إيراد الفائدة		8.725.877

مستحقات الفائدة بمبلغ 75.877.193 × 11.5%

مدين	البنك	86.500.000	
دائن	القرض		86.500.000

مدفوعات الفائدة بمبلغ 100 مليون وحدة عملة × 11.5% + 75 مليون وحدة عملة من أصل المبلغ

مدين	القرض	1.869.930	
دائن	تعديل القيمة العادلة		1.896.930

تعديل القيمة العادلة (0 [47] – (75.877.193 + 8.725.877 – 86.500.000 وحدة عملة))

الحسابات

جدول1: جدول الإطفاء (باستخدام دفعات السداد التعاقدية عند 11.5% فائدة)

	السنة 0 ألف وحدة عملة	السنة 1 ألف وحدة عملة	السنة 2 ألف وحدة عملة	السنة 3 ألف وحدة عملة	السنة 4 ألف وحدة عملة	السنة 5 ألف وحدة عملة	السنة 6 ألف وحدة عملة
أصل المبلغ	250.000	250.000	250.0000	250.000	250.000	175.000	100.000
الفائدة	-	28.750	28.750	28.750	28.750	20.125	11.500
المدفوعات	-	(28.750)	(28.750)	(28.750)	(103.750)	(95.125)	(86.500)
الرصيد	**250.000**	**250.000**	**250.000**	**250.000**	**175.000**	**100.000**	**25.000**

جدول2: خصم التدفقات النقدية التعاقدية (وفقاً لسعر الفائدة السائد في السوق 11.5%)

	السنة 1 وحدة عملة	السنة 2 وحدة عملة	السنة 3 وحدة عملة	السنة 4 وحدة عملة	السنة 5 وحدة عملة	السنة 6 وحدة عملة
رصيد أصل المبلغ	250.000.000	250.000.000	250.000.000	175.000.000	100.000.000	25.000.000
مستحقات الفائدة	28.750.000	28.750.000	28.750.000	28.750.000	20.125.000	11.500.000
إجمالي المقبوضات (أصل المبلغ والفائدة)	28.750.000	28.750.000	28.750.000	103.750.000	95.125.000	86.500.000
القيمة الحالية للتدفقات النقدية	25.784.753	23.125.339	20.740.215	67.125.670	55.197.618	45.016.000
إجمالي القيمة الحالية للتدفقات النقدية						236.989.595
العائدات المدفوعة						250.000.000
مطروحاً منها: القيمة الحالية للتدفقات النقدية الواردة (القيمة الحالية للقرض عند الإعتراف الأولي)						236.989.595
الجزء من القرض المقوم بغير شروط السوق والتي يعترف بها على أنها مصروف						13.010.405

جدول3: حساب رصيد القرض والفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية

	السنة 1 وحدة عملة	السنة 2 وحدة عملة	السنة 3 وحدة عملة	السنة 4 وحدة عملة	السنة 5 وحدة عملة	السنة 6 وحدة عملة
أصل المبلغ	236.989.595	235.493.398	233.825.139	231.965.030	154.891.009	77.578.475
مستحقات الفائدة	27.253.803	27.081.741	26.889.891	26.675.979	17.812.466	8.921.525
الفائدة	(28.750.000)	(28.750.000)	(28.750.000)	(28.750.000)	(20.125.000)	(11.500.000)
مقبوضات المبلغ الأصلي	-	-	-	(75.000.000)	(75.000.000)	(75.000.0000)
الرصيد	235.493.398	233.825.139	231.965.030	154.891.009	77.578.475	.

جدول 4: القيمة العادلة للقرض

	السنة 1 وحدة عملة	السنة 2 وحدة عملة	السنة 3 وحدة عملة	السنة 4 وحدة عملة	السنة 5 وحدة عملة	السنة 6 وحدة عملة
القيمة العادلة	236.989.595	235.493.398	231.058.918	226.259.827	150.001.924	75.877.193
سعر الفائدة في السوق (بداية السنة)	%11.5	%11.5	%12	%13	%14	%14
سعر الفائدة في السوق (نهاية السنة)	%11.5	%12	%13	%14	%14	%14
مستحقات الفائدة (%11.5)	27.253.803	27.081.741	26.571.776	26.019.880	17.250.221	8.725.877
الفائدة	(28.750.000)	(28.750.000)	(28.750.000)	(28.750.000)	(20.125.000)	(11.500.000)
مقبوضات أصل المبلغ	-	-	-	(75.000.000)	(75.000.000)	(75.000.000)
تعديل القيمة العادلة	.	(2.766.221)	(2.620.867)	1.472.217	3.750.048	1.896.930
الرصيد	235.493.398	231.058.918	226.259.827	150.001.924	75.877.193	-

مثال22 – سداد القروض الميسرة (التعهد بالقرض)

مثال 162. قبل بداية كل موسم من مواسم زراعة القمح، تتيح وزارة الزراعة قروضاً بفائدة منخفضة للمزارعين المؤهلين وذلك لتعزيز زراعة القمح في دائرة الاختصاص. تتاح هذه القروض عندما يطلبها المزارعون في أي وقت خلال موسم الزراعة ويجب أن تسدد قبل الموسم الزراعي اللاحق.

مثال 163. تتيح الوزارة 100 مليون وحدة عملة لمزارعين مختلفين في بداية موسم الحصاد في 1×20. وفي نهاية موسم الحصاد وزعت الوزارة مبلغ 100 مليون وحدة عملة بالكامل وفقاً للشروط والأحكام التالية:

- سداد أصل المبلغ قبل موسم الحصاد التالي.
- لا تضاف فائدة على الرصيد القائم للقرض. ويتم افتراض أن معدل الفائدة في السوق للقروض المماثلة هو 1.5%.

عند إنشاء تعهدات القرض، لم تكن هناك إشارة إلى أن الأدوات منخفضة إئتمانياً.

سيناريو1: عدم تحديد أي خسائر إئتمانية متوقعة خلال فترة التعهد بالقرض

مثال 164. حيث إن وزارة الزراعة قد تعهدت بإصدار قروض بأقل من سعر الفائدة السائد في السوق، تتم المحاسبة عن تلك الارتباطات وفقاً للفقرة 45 (د) والفقرة 57. وفيما يلي توضيح للقيود الدفترية المُجمّعة للمحاسبة الأولية عن تعهدات القرض:

1. عند الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	المصروف	1.477.833	
دائن	التزام التعهد بالقرض		1.477.833

الإعتراف بالتعهدات بإصدار القروض بأقل من سعر الفائدة في السوق تقاس تعهدات القرض أولياً بالقيمة العادلة وفقاً للفقرة 57.

مثال 165. لا يُطلب وجود مزيد من القيود خلال فترة التعهد. وذلك لأن وزارة الزراعة اختارت ألا تغير رسوم التعهد، مما أدى إلى عدم وجود إيرادات للإعتراف بها فيما يتعلق بتعهدات القرض، وبالتالي لم تحدد الوزارة خسائر إئتمانية خلال فترة الارتباط.

مثال 166. عند منح القروض الميسرة، وبعد الوفاء بتعهدات القرض، يتم تقييم جوهر القرض الميسر. تصنف وزارة الزراعة الأصول المالية وفقاً للفقرات 39 – 44. وبناءً على الحقائق الواردة في هذا المثال، تصنف وزارة الزراعة الأصول المالية على أنه تم قياسها بتكلفة الإطفاء.

مثال 167. وفيما يلي توضيح للقيود الدفترية المُجمّعة للمحاسبة عن القروض الميسرة:

2. عند الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	98.522.167	
مدين	التزام التعهد بالقرض	1.477.833	
دائن	النقد		100.000.000

الإعتراف بتقديم القروض بالقيمة العادلة
تؤخذ فقرة التطبيق 125(ب) بالحسبان عند الإعتراف بمصروف للجزء المقوم بغير شروط السوق من القرض والذي يعتبر مصروف غير تبادلي. إلا أنه قد تم الإعتراف سابقاً بمصروف على أنه جزء من التعهد بالقرض، ولا يُطلب إداج مصروف إضافي.

3. يعترف بالفائدة وفقاً لما يلي

مدين	القرض	1.477.833	
دائن	إيراد الفائدة		1.477.833

مستحقات الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (98.522.167 وحدة عملة × 1.5%)

4. يتم الإعتراف بدفعات سداد القرض وفقاً لما يلي:

مدين	النقد	100.000.000	
دائن	القرض		100.000.000

تُحصّل وزارة الزراعة مدفوعات سداد المبلغ الأصلي بمبلغ 100 مليون وحدة عملة

سيناريو 2: دليل الانخفاض الإئتماني المحدد خلال فترة التعهد بالقرض

مثال 168. حيث إن وزارة الزراعة قد تعهدت بإصدار قروض بأقل من أسعار فائدة السوق، تتم المحاسبة عن هذه التعهدات وفقاً للفقرتين 45(د) و57. وفيما يلي توضيح للقيود الدفترية الأولية للمحاسبة عن التعهدات بالقرض:

1. عند الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	مصروف	1.477.833	
دائن	التزام التعهد بالقرض		1.477.833

الإعتراف بتعهدات إصدار القروض بأقل من أسعار الفائدة في السوق تقاس تعهدات القرض أولياً بالقيمة العادلة وفقاً للفقرة 57.

مثال 169. خلال فترة التعهد بالقرض، لاحظت وزارة الزراعة أنه من التوقع أن يكون محصول القمح للموسم الحالي أقل مما هو متنبأ به في البداية. وباستخدام أحدث المعلومات المتاحة، تقوم وزارة الزراعة بالتقديرات التالية:

- لمحفظة القروض احتمال تعثر لكامل العمر بنسبة 5%؛
- الخسارة في حالة التعثر هي 35%، وتحدث عند سداد أصل المبلغ.

2. يتم الإعتراف بالانخفاض وفقاً لما يلي

مدين	مصروف الانخفاض	1.724.137	
مدين	التزام التعهد بالقرض	1.477.833	
دائن	بدل الخسارة		3.201.970

الإعتراف بمصروف انخفاض بمبلغ 1.724 مليون وحدة عملة
مصروف الانخفاض هو 1.724 مليون وحدة عملة، والذي يحسب من خلال ضرب مبلغ التدفقات النقدية المستحقة (100 مليون وحدة عملة) في احتمال التعثر (5%) وفي الخسارة في حالة التعثر (35%)، وبالخصم وفقاً لسعر الفائدة الفعلي لسنة واحدة (1.5%).

مثال 170. وعند منح القروض الميسرة، والوفاء بتعهدات القرض، يتم تقييم جوهر القرض الميسر. تصنف وزارة الزراعة الأصول المالية وفقاً للفقرات 39–44. وبناءً على الحقائق الواردة في المثال، تصنف وزارة الزراعة الأصول المالية على أنه تم قياسها بتكلفة الإطفاء.

مثال 171. وفيما يلي توضيح للقيود الدفترية المُجمعّة للمحاسبة عن القروض الميسرة:

3. عند الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	القرض	96.798.030	
مدين	بدل الخسارة	3.201.970	
دائن	نقد		100.000.000

الإعتراف بتقديم القروض بالقيمة العادلة
تؤخذ فقرة التطبيق 125(ب) بالحسبان عند الإعتراف بمصروف للجزء المقوم بغير شروط السوق من القرض الميسر المنشأ على أنه منخفض إئتمانياً. إلا أنه قد تم الإعتراف سابقاً بمصروف على أنه جزء من ارتباط القرض، ولا يطلب إدراج مصروف إضافي.

4. يتم الإعتراف بالفائدة وفقاً لما يلي:

مدين	القرض	1.451.970	
دائن	إيراد الفائدة		1.451.970

مستحقات الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (96.798.030 وحدة عملة × 1.5%)

مثال 172. قبل استحقاق القرض، كان المحصول أقوى من المتوقع خلال فترة التعهد. ومن المتوقع أن تكون الخسائر الإئتمانية على رصيد المبلغ الأصلي 500.000 وحدة عملة.

5. يتم الإعتراف بمكسب الانخفاض وفقاً لما يلي:

مدين	القرض	1.250.000	
دائن	مكسب الانخفاض		1.250.000

الإعتراف بمكسب الانخفاض بمبلغ 1.25 مليون وحدة عملة
يطلب تخفيض مبلغ 1.25 مليون وحدة عملة وذلك للإعتراف بإجمالي الخسائر الإئتمانية المتوقعة بمبلغ 500.000 وحدة عملة (99.500.000 وحدة عملة – 96.798.030 وحدة عملة – 1.451.970 وحدة عملة).

6. يتم الإعتراف بدفعات سداد القرض وفقاً لما يلي:

مدين	النقد	99.500.000	
دائن	القرض		99.500.000

تُحصّل وزارة الزراعة دفعات سداد أصل المبلغ *بمبلغ* 99.5 مليون وحدة عملة

الحسابات

جدول1: جدول الإطفاء (باستخدام دفعات السداد التعاقدية عند 1.5% فائدة)

	السنة 0	السنة 1
أصل المبلغ	100.000.000	100.000.000
الفائدة	-	-
المدفوعات	-	100.000.000
الرصيد	100.000.000	

جدول2: خصم التدفقات النقدية التعاقدية (وفقاً لسعر الفائدة في السوق 1.5%)

	السنة 1 **وحدة عملة**
رصيد أصل المبلغ	100.000.000
الفائدة مستحقة الدفع	–
إجمالي المدفوعات (أصل المبلغ والفائدة)	100.000.000
القيمة الحالية للمدفوعات	98.522.167
إجمالي القيمة الحالية للمدفوعات	98.522.167
عائدات مدفوعة	100.000.000
مطروحاً منه: القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصادرة (القيمة العادلة للقرض عند الإعتراف الأولي)	98.522.167
الجزء المقوم بغير شروط السوق من القرض اليي سيعترف به على أنه مصروف	1.477.833

جدول3: حساب رصيد القرض والفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية

	السنة 1 وحدة عملة
أصل المبلغ	98.522.167
الفوائد المستحقة	1.477.833
الفائدة	-
مدفوعات أصل المبلغ	100.000.000
الرصيد	–

الضمان المالي (فقرات التطبيق 131 – 136)

مثال23 – عقد الضمان المالي المقدم نظير مقابل اسمي

مثال 173. المنشأة "ج" هي مُصنّع كبير للمركبات في دائرة الاختصاص "أ". في 1 يناير 1×20 تبرم الحكومة "أ" (المُصدِر) عقد ضمان مالي مع المنشأة "ب" (المحتفظة بالعقد) وذلك لتعويض المنشأة "ب" عن الآثار المالية لتعثر المنشأة "ج" (المدين) في قرض مدته خمس سنوات بمبلغ 50 مليون وحدة عملة يسدد على قسطين متساويين بمبلغ 25 مليون وحدة عملة لكل منهما في 3×20 و5×20. تقدم المنشأة "ج" مقابل اسمي بمبلغ 5.000 وحدة عملة للحكومة "أ". وعند الإعتراف الأولي، تقيس الحكومة "أ" عقد الضمان المالي بالقيمة العادلة. وبتطبيق تقنية تقييم، تحدد الحكومة "أ" أن القيمة العادلة لعقد الضمان المالي هي 5.000.000 وحدة عملة.

مثال 174. في 31 ديسمبر 1×20، وبعد مراجعة المركز المالي والأداء المالي للمنشأة "ج" وبعد تقييم المعلومات ذات النظرة المستقبلية التي تشمل توجهات صناعة المركبات، تقرر الحكومة "أ" أنه لم تكن هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي. وبتطبيق متطلبات القياس الواردة في الفقرة 45(ج)، تقيس الحكومة "أ" عقد الضمان المالي بالقيمة الأعلى مما يلي:

(1) مبلغ بدل الخسارة المحسوب وفقاً لهذا المعيار؛ و

(2) المبلغ المعترف به أولياً، مطروحاً منه المبلغ التراكمي للإيراد المعترف به.

تقيس الحكومة "أ" بدل الخسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً. تحسب الحكومة "أ" مبلغ بدل الخسارة بحيث يكون أقل من المبلغ المعترف به أولياً. وبالتالي فإن الحكومة "أ" لا تعترف بالتزام إضافي في بيان المركز المالي الخاص بها. تقوم الحكومة "أ" بالإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والمخاطر الإئتمانية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات*، فيما يخص عقد الضمان المالي. وفي بيان الأداء المالي، تعترف الحكومة "أ" بإيراد بمبلغ 1.000.000 وحدة عملة فيما يتعلق بالقيمة العادلة الأولية للأداة (إجمالي المقابل 5.000.000 وحدة عملة / 5 سنوات).

مثال 175. في 2×20 كان هناك هبوطاً في قطاع صناعة المركبات مما أثر على المنشأة "ج". ورغم أنها وفت بتعهداتها بسداد مدفوعات الفائدة، إلا أن المنشأة "ج" تسعى للحصول على حماية الإفلاس ومن المتوقع أن تتعثر في سداد الدفعة الأولى من أصل المبلغ. وتم التفاوض مع مستملك محتمل (المنشأة "د")، والتي ستعيد هيكلة المنشأة "ج". أشارت المنشأة "د" إلى أنها ستتحمل مسؤولية القسط الأخير من قرض المنشأة "ب"، ولكنها لن تتحمل مسؤولية القسط الأول. وتقرر الحكومة أنه كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي بعقد الضمان المالي وتقيس بدل الخسارة المرتبط بعقد الضمان المالي بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. تحسب الحكومة "أ" الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني بمبلغ 25.5 مليون وحدة عملة وتعترف بمصروف، عن الالتزام الذي ارتفع، بمبلغ 22.5 مليون وحدة عملة (بعد بيع المنشأة "د"، كان للحكومة خسارة متوقعة بمبلغ 25 مليون وحدة عملة عن القسط الأول و500.000 وحدة عملة على القسط الأخير، بإجمالي التزام بمبلغ 25.5 مليون وحدة عملة. ومن

المطلوب زيادة الرصيد الحالي للضمان المالي بمبلغ 3 مليون وحدة عملة بمبلغ 22.5 مليون وحدة عملة).

مثال 176. وفيما يلي توضيح للقيود الدفترية عند الاستملاك الأولي وفي تاريخ التقرير:

1. عند الإعتراف الأولي، تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	البنك	5.000	
مدين	المصروف	4.995.000	
دائن	عقد الضمان المالي		5.000.000

2. السنة 1: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	عقد الضمان المالي	1.000.000	
دائن	إيراد		1.000.000

يُعترف بايراد بمبلغ 5.000.000 وحدة عملة على فترة خمس سنوات

3. السنة 2: تعترف المنشأة بما يلي:

مدين	عقد الضمان المالي	1.000.000	
دائن	إيراد		1.000.000

يتم الإعتراف بإيراد بمبلغ 5.000.000 وحدة عملة على فترة خمس سنوات

مدين	مصروف	22.500.000	
دائن	عقد الضمان المالي		22.500.000

الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني بمبلغ 25.5 مليون وحدة عملة مطروحاً منه 3.000.000 وحدة عملة ويعترف بها على أنها التزام

اعتبارات قياس القيمة العادلة (الفقرات 66 – 68)

مثال 177. تعرض الأمثلة التوضيحية 23–26 تقنيات تقييم مختلفة لتقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة. وعند اختيار تقنية تقييم ملائمة، تتم ممارسة الحكم المهني عند مراعاة المتطلبات الواردة في فقرات التطبيق 149 – 154.

مثال24 – تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة (سعر المعاملة المدفوع لأداة شبيهة أو مماثلة)

مثال 178. في 0×20، اشترى صندوق ثروة سيادي عشر حصص حقوق ملكية من المنشأة "د"، شركة خاصة، تمثل تلك الحصص 10% من حصص التصويت القائمة للمنشأة "د" بمبلغ 1.000 وحدة عملة. يُعد صندوق الثروة السيادي بيانات مالية سنوية ويُطلب منه قياس القيمة العادلة لحصة حقوق ملكيته غير المسيطرة في المنشأة د كما في 31 ديسمبر 2×20 (بمعنى تاريخ القياس).

مثال 179. خلال ديسمبر 2×20، حصلت المنشأة "د" على تمويل من خلال إصدار حقوق ملكية رأسمالية جديدة (عشرة أسهم بقيمة 1.200 وحدة عملة) لمستثمرين آخرين. وخلص صندوق الثروة السيادي إلى أن سعر المعاملة لحقوق الملكية الرأسمالية الجديدة المصدرة بمبلغ 1.200 وحدة عملة يمثل القيمة العادلة في تاريخ إصدار تلك الأسهم.

مثال 180. ولكل من صندوق الثروة السيادي والمستثمرين الآخرين في المنشأة "د" حصصاً بنفس الحقوق والشروط. وبين إصدار حقوق الملكية الرأسمالية الجديدة للمستثمرين الآخرين وتاريخ القياس، لم تكن هناك تغيرات كبيرة داخلية أو خارجية في البيئة التي تعمل فيها المنشأة "د". ونتيجة لذلك، يخلص صندوق الثروة السيادي أن 1.200 وحدة عملة هو المبلغ الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة لحصه حقوق الملكية غير المسيطرة للصندوق في المنشأة "د" في تاريخ القياس.

تحليل

مثال 181. عندما يكون المستثمر قد قام في الآونة الأخيرة باستثمار في أداة مماثلة لأداة حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة والتي تخضع للتقييم، يمكن أن يعامل سعر المعاملة باعتباره نقطة بداية معقولة لقياس القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة في تاريخ القياس، إذا كان سعر المعاملة يمثل القيمة العادلة للأداة عند الإعتراف الأولي. ويتعين على المستثمر، مع ذلك، أن يستخدم جميع المعلومات عن أداء المنشأة المستثمر فيها وعملياتها التي تصبح متاحة بشكل معقول للمستثمر بعد تاريخ الإعتراف الأولي وحتى تاريخ القياس، لأنه قد يكون لتلك المعلومات أثر على القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة للمنشأة المستثمر فيها في تاريخ القياس.

مثال25 – تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة (التدفقات النقدية المخصومة)

مثال 182. في جزء من مبادرة التشجيع على استخدام الطاقة المتجددة، فإن للحكومة "أ" حصة حقوق ملكية غير مسيطرة بنسبة 5% في المنشأة "ر"، وهي شركة خاصة تنتج ألواحاً شمسية عالية الكفاءة في دائرة اختصاص الحكومة "أ". تشتق الحكومة "أ" القيمة العادلة التي أشارت إليها المنشأة "ر" لحقوق الملكية من خلال طرح القيمة العادلة للدين (والذي يفترض في تلك الحالة أنه يساوي 240 مليون وحدة عملة) من قيمة المؤسسة وهي 1.121.8 مليون وحدة عملة وفقاً لما هو موضح في الجدول أدناه. وخلصت الحكومة "أ" لعدم وجود بنود غير مسيطرة هامة تحتاج للتعديل من التدفقات النقدية الحرة المتوقعة للمنشأة "ر".

مثال 183. وحُسبت قيمة المنشأة "ر" من خلال خصم التدفقات النقدية الحرة المتوقعة (بمعنى التدفقات النقدية بعد خصم الضرائب وقبل خصم مصروف الفائدة وتحركات الدين، باستخدام معدل ضريبة غير معزز) مع افتراض أن التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال هي 8.9%. وشملت حسابات التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال المتغيرات التالية: تكلفة حقوق الملكية الرأسمالية 10.9%، وتكلفة رأس المال المقترض 5.7%، ومعدل ضريبة الدخل المعمول بها 30%، ونسبة الدين لإجمالي رأس المال 28.6% ونسبة حقوق الملكية لإجمالي رأس المال 71.4%.

	السنة 0 بالألف	السنة 1 بالألف	السنة 2 بالألف	السنة 3 بالألف	السنة 4 بالألف	السنة 5 بالألف
التدفقات النقدية الحرة[49]	-	100	100	100	100	100
القيمة النهائية[50]						
طريقة التدفقات النقدية المخصومة باستخدام قيمة المؤسسة مطروحاً منها القيمة العادلة للدين						1.121.8
عوامل الخصم[51]	–	0.9182	0.8430	0.7740	0.7107	0.6252
القيمة الحالية للتدفقات النقدية الحرة والقيمة النهائية[52]		91.8	84.3	77.4	71.1	797.2
قيمة المؤسسة	1.121.8					
مطروحاً منها القيمة العادلة للدين	(240.0)					
القيمة العادلة المشار إليها لحقوق الملكية	**881.8**					

مثال 184. يفترض هذا المثال أن جميع أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة للمنشأة "ر" لها نفس الخصائص وتمنح حامليها نفس الحقوق. ومع ذلك، تعتبر الحكومة "أ" أن القيمة العادلة المشار إليها لحقوق الملكية التي تم الحصول عليها أعلى من (881.8 وحدة عملة) يجب أن تعدل أكثر لمراعاة ما يلي:

- خصم حصص غير مسيطرة لأن حصة الحكومة "أ" في المنشأة "ر" هي حصة حقوق ملكية غير مسيطرة وخلصت الحكومة "أ" إلى أن هناك منفعة متعلقة بالسيطرة. ولأغراض هذا المثال، تم افتراض أن خصم الحصة غير المسيطرة هو 8.00 مليون وحدة عملة،[53]
- خصم لعدم كفاية السيولة، لأن حصة الحكومة "أ" في المنشأة "ر" ليس لها أسعار معلنة. ولأغراض هذا المثال، تم افتراض أن خصم عدم كفاية السيولة يبلغ 4.09 مليون وحدة عملة.51

---

49 تمثل التدفقات النقدية الحرة قبل مصروف الفائدة وتحركات الدين. تم حساب الضريبة.

50 حسبت القيمة النهائية بافتراض أن التدفقات النقدية السنوية بمبلغ 100 مليون وحدة عملة ستنمو إلى النهاية بمعدل صفر (بمعنى افتراض أن أثر التضخم على التدفقات النقدية المستقبلية من المتوقع أن يعوض من خلال انكماش السوق)

51 حسبت عوامل الخصم باستخدام المعادلة التالية: 1/(1 + التكلفة المتوسطة لرأس المال)^ سنوات. هذه المعادلة، مع ذلك، تشير إلى أنه من المتوقع أن يتم الحصول على التدفقات النقدية في نهاية كل فترة. وفي بعض الأحيان، قد يكون من الأكثر ملائمة افتراض أنه يتم الحصول على التدفقات النقدية بشكل متساوٍ تقريباً على مدار العام (اتفاقية الخصم في منتصف العام). وباستخدام اتفاقية الخصم في منتصف العام، فإن معامل الخصم للسنة "n" كان سيتم حسابه وفقاً لما يلي: 1/(1 + التكلفة المرجحة المتوسطة لرأس المال)^ (n – 0.05).

52 حسبت مبالغ القيمة العادلة من خلال ضرب التدفقات النقدية الحرة والقيمة النهائية في عوامل الخصم المقابلة.

53 العوامل الموضحة أعلاه ليست هي الطريقة الوحيدة الممكنة التي يمكن أن تتطبقها منشآت القطاع العام لقياس القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية غير المسيطرة الخاصة بها. ونتيجة لذلك، لا ينبغي اعتبار أن التعديل أعلاه هو قائمة شاملة لجميع التعديلات القابلة للتطبيق. فالتعديلات اللازمة ستعتمد على حقائق وظروف معينة. علاوة على ذلك، فإن مبالغ التعديل الواردة أعلاه غير مدعومة بحسابات تفصيلية. وقد أدرجت لأغراض الشرح فقط.

مثال 185. ونتيجة لذلك، تخلص الحكومة "أ" إلى أن مبلغ 32 مليون وحدة عملة هو السعر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة لحصة حقوق الملكية غير المسيطرة في المنشأة "ر" في تاريخ القياس، وفقاً لما هو موضح أدناه:

	ألف وحدة عملة
القيمة العادلة المشار إليها لحقوق الملكية × 5% (بمعنى 881.8× 5%)	44.09
خصم الحصة غير المسيطرة	(8.00)
الخصم لعدم كفاية السيولة	(4.09)
القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة 5% حصة حقوق الملكية	**32.00**

مثال26 – تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة (النمو الثابت في ظل المعلومات المحدودة)

مثال 186. المنشأة "س" هي شركة خاصة. ويمتلك صندوق الاستثمار العام "ت" 10% من حصص حقوق الملكية غير المسيطرة في المنشأة "س". أعدت إدارة المنشأة "س" ميزانية لسنتين. ومع ذلك، تشاركت إداة المنشأة "س" مع مدير خطة المعاشات العامة "ت" مواداً من اجتماع مجلس إدارتها السنوي، والذي ناقشت فيه الإدارة الافتراضات لدعم خطة النمو للسنوات الخمس التالية.

مثال 187. على أساس المعلومات التي تم الحصول عليها من اجتماع مجلس الإدارة، استنبط صندوق الاستثمار العام "ت" ميزانية السنتين بالرجوع للافتراضات الأساسية للنمو التي تمت مناقشتها في اجتماع مجلس الإدارة وأجرى حسابات للتدفقات النقدية مخصومة.

مثال 188. على أساس الميزانية التفصيلية لسنتين التي أعدتها إدارة المنشأة "س"، ستصل المبيعات والربح قبل خصم الفائدة والضرائب إلى 200 وحدة عملة و50 وحدة عملة على التوالي في 3×20. يتفهم صندوق الاستثمار العام "ت" أن إدارة المنشأة "س" تتوقع أن تحقق المبيعات مزيداً من النمو بنسبة 5% سنوياً حتى عام 8×20 مع نفس هوامش الربح قبل الفائدة والضرائب (كنسبة من المبيعات) كما في 3×20. وبالتالي، يتوقع صندوق الاستثمار العام "ت" أن يكون الربح قبل خصم الفائدة والضرائب للمنشأة "س" وفقاً لما يلي:[54]

	السنة 1 بالألف وحدة عملة	السنة 2 بالألف وحدة عملة	السنة 3 بالألف وحدة عملة	السنة 4 بالألف وحدة عملة	السنة 5 بالألف وحدة عملة	السنة 6 بالألف وحدة عملة	السنة 7 بالألف وحدة عملة
المبيعات	150	200	210	221	232	243	255
هامش الربح قبل خصم الفائدة والضرائب	%23	%25	%25	%25	%25	%25	%25
الربح قبل خصم الفائدة والضرائب	**32**	**50**	**53**	**55**	**58**	**61**	**64**

مثال 189. صندوق الاستثمار العام "ت" أيضاً على دراية بأن إدارة المنشأة "س" تتوقع أن تحقق مرحلة نمو مستقر بحلول عام 8×20. ولحساب القيمة النهائية، باستخدام نموذج خصم النمو المستمر، يفترض الصندوق "ت" أن معدل النمو النهائي للأجل الطويل هو 2% بناءً على التطلعات طويلة

[54] لاشتقاق التدفقات النقدية الحرة للمنشأة "س" بحيث تستخدم في طريقة التدفقات النقدية المخصومة، استخدم صندوق الاستثمار العام "ت" ميزانية السنتين للمنشأة "س" وفهمها لأصول المنشأة المستثمر فيها والهياكل الرأسمالية، ومتطلبات إعادة الاستثمار واحتياجات رأس المال العامل.

الأجل للمنشأة "س"، والصناعة التي تعمل فيها والاقتصاد في الدولة التي تعمل فيها المنشأة "س". وإذا لم تصل المنشأة "س" إلى مرحلة النمو المستقر بنهاية الفترة المتوقعة، سيحتاج صندوق الاستثمار العام "ت" أن يمدد فترة التنبؤ حتى يتم التوصل إلى مرحلة النمو المستقر ويحسب القيمة النهائية عند تلك النقطة.[55]

مثال 190. وفي النهاية، يجري صندوق الاستثمار العام "ت" عمليات التدقيق والتأكد على هذا التقييم من خلال المقارنة بين المضاعفات الضمنية للمنشأة "س" وبين نظرائها الذين تمكن المقارنة معهم.[56]

مثال 27 – تقييم أداوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة (صافي الأصول المعدلة)

مثال 191. لحكومة الولاية "أ" حصة حقوق ملكية غير مسيطرة بنسبة 10% في المنشأة "ف"، وهي شركة خاصة. لا يوجد مساهم مسيطر على المنشأة "ف"، وهي منشأة تقدم خدمات كشوف المرتبات للمستثمرين بما في ذلك الحكومة "أ". ومعاملات المنشأة "ف"، وبالتالي رسوم الخدمات، تعتمد على إجمالي عدد الموظفين في شركات المستثمرين (وهي جميع الحكومات التي تعمل في دائرة الاختصاص "ز")، ونتيجة لذلك، ليس للمنشأة "ف" استراتيجية نمو خاصة بها. للشركة "ف" هوامش ربح محدودة للغاية وليس هناك نظراء من الشركات العامة التي يمكن مقارنتها بها.

مثال 192. تحتاج الشركة "أ" أن تقيس القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية غير المسيطرة الخاصة بها في المنشأة "ف" كما في 31 ديسمبر 1×20 (بمعنى تاريخ القياس). حصلت الحكومة "أ" على أحدث بيانات للمركز المالي للمنشأة "ف"، بتاريخ 30 سبتمبر 1×20.

مثال 193. وفيما يلي توضيح للتعديلات التي تمت من قبل الحكومة "أ" على أحدث بيان للمركز المالي للمنشأة ف:

- الأصل الأساسي للمنشأة "ف" هو مبنى المكتب الذي تم استملاكه عندما أنشئت المنشأة "ف" من 25 سنة. تم قياس القيمة العادلة للمبنى بالاستعانة بمتخصص تقييم بمبلغ 2.500 وحدة عملة في تاريخ القياس. تقارن هذه القيمة بالقيمة الدفترية 1.000 وحدة عملة.
- خلال فترة الأشهر الثلاثة من 30 سبتمبر 1×20 وحتى تاريخ القياس، تغيرت القيمة العادلة لاستثمارات المنشأة "ف" في الشركات العامة من 500 وحدة عملة إلى 600 وحدة عملة.
- تلاحظ الحكومة "أ" أن المنشأة "ف" تقيس أصولها والتزاماتها المتداولة بالقيمة العادلة. وحجم عمليات المنشأة "ف" ثابت للغاية بحيث يقدر المستثمر أن مبالغ الأصول والالتزامات المتداولة الموضحة في بيان المركز المالي للمنشأة "ف" بتاريخ 30 سبتمبر 1×20 هو الأكثر تمثيلاً

[55] يشرح هذا المثال نموذج من مرحلتين حيث تحدد المرحلة الأولى بعدد محدود (نهائي) من الفترات (2×20 – 8×20) وبعد هذه المرحلة الأولى يفترض المثال فترة من النمو الثابت والتي يحسب صندوق الاستثمار العام فيما يتعلق بها قيمة نهائية للمنشأة "س". وفي حالات أخرى، قد يخلص المستثمر إلى أن وجود نموذج متعدد المراحل وليس نموذج المرحلتين هو الأنسب. والنموذج متعدد المراحل بشكل عام سيكون له فترة بعد فترة الإسقاط المنفصلة التي يتم فيها خفض النمو على فترة عدد من السنوات قبل فترة النمو الثابت والتي يمكن بشأنها تقدير قيمة نهائية.

[56] يفترض في هذا المثال أن نتيجة القيمة العادلة كانت ستشمل أي تعديلات لازمة (على سبيل المثال، خصم الفائدة غير المسيطر، الخصم لعدم كفاية السيولة، وما إلى ذلك) كان المشاركون في السوق سيدمجونها عند تسعير أدوات حقوق الملكية في تاريخ القياس.

لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، باستثناء مبلغ 50 وحدة عملة المدرج في الذمم التجارية المدينة للمنشأة "ف" والتي ستصبح غير مغطاة بعد 30 سبتمبر 1×20.

- على أساس نموذج الإدارة المتبع في المنشأة "ف" وعلى أساس الربحية، تقدر الحكومة "أ" أن الأصول غير الملموسة غير المعترف بها لن تكون مادية.
- لا تتوقع الحكومة "أ" أن التدفقات النقدية للمنشأة "ف" لربع السنة المنتهي في 31 ديسمبر 1×20 هي مادية.
- لا تتوقع الحكومة "أ" أي حالات بيع كبيرة في الأصول من المنشأة "ف". ونتيجة لذلك، خلصت الحكومة "أ" أنه لا توجد تعديلات ضريبية مادية ينبغي النظر فيها عند تقييم المنشأة "ف".

المنشأة "ف" – بيان المركز المالي (العملة المحلية)

	30 سبتمبر 1×20	**التعديلات**	**المقدرة 31 ديسمبر 1×20**
الأصول			
الأصول غير المتداولة			
الممتلكات والمصانع والمعدات	2.000	1.500	3.500
الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	500	100	600
	2.500	1.600	4.100
الأصول المتداولة			
الذمم التجارية المدينة	500	(50)	450
النقد والنقد المعادل	500	-	500
	1.000	(50)	950
إجمالي الأصول	3.500	1.550	5.050
صافي الأصول/ حقوق الملكية والالتزامات			
إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية	2.500	1.550	4.050
الالتزامات المتداولة	1.000	0	1.000
إجمالي صافي الأصول/ حقوق الملكية والالتزامات	3.500	1.550	5.050

مثال 194. قبل النظر في أي تعديلات (على سبيل المثال، الخصم جرّاء عدم كفاية السيولة، وخصم الحصص غير المسيطرة)، القيمة العادلة المشار إليها لحصة حقوق الملكية غير المسيطرة التي تبلغ 10 في المائة للحكومة "أ" في المنشأة "ف" هي 405 وحدة عملة (10 % × 4.050 وحدة عملة = 405 وحدة عملة). ولأغراض هذا المثال، تم افتراض أن خصم مبالغ عدم كفاية السيولة يصل إلى 40 وحدة عملة وأن خصم الحصة غير المسيطرة يصل إلى 80 وحدة عملة.

مثال 195. على أساس الحقائق والظروف التي ورد وصفها أعلاه، تخلص الحكومة "أ" إلى أن السعر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة لحصتها غير المسيطرة التي تبلغ 10% في المنشأة "ف" هو 285 وحدة عملة في تاريخ القياس (405 وحدة عملة – (40 وحدة عملة – 82 وحدة عملة = 285 وحدة عملة).[57]

مثال28 – تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة مع مكون غير تبادلي

مثال 196. اشترت الحكومة الوطنية "أ" 1.000 سهماً من أسهم بنك الاستثمار الدولي في 1 يوليو 6×20 بمبلغ 5.000 وحدة عملة أو 5 وحدة عملة للسهم. ولأن الحكومة الوطنية "أ" هي مساهم غير مسيطر، فإنها لا تحصل على ميزانيات البنك أو التنبؤات بالتدفقات النقدية. وتعد الحكومة الوطنية "أ" بيانات مالية سنوية وتقيس القيمة الحالية لحقوق ملكيتها غير المسيطرة في بنك الاستثمار الدولي في 31 ديسمبر 6×20 (بمعنى تاريخ القياس).

مثال 197. المبلغ المدفوع لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة (5.000 وحدة عملة) في يوليو 6×20 هو نقطة بداية منطقية لقياس القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية غير المسيطرة للمستثمرين في بنك الاستثمار الدولي "ب" في تاريخ القياس. ومع ذلك، يُطلب من الحكومة الوطنية "أ" أن تُقيّم ما إذا كانت هناك حاجة لقياس المبلغ الذي هناك حاجة لتعديله إذا كان هناك دليل على وجود عوامل أخرى تشير إلى أن سعر المعاملة لا يمثل القيمة العادلة في تاريخ القياس. على سبيل المثال، في بعض الحالات قد تنقل منشأة القطاع العام مقابل يتجاوز القيمة العادلة للأسهم المستملكة، لتقديم دعم للمتلقي. وفي تلك الحالات، تعدل الحكومة الوطنية "أ" سعر المعاملة وفقاً لذلك وتعترف بمصروف للنسبة الامتيازية للمقابل لأن المعاملة تشمل دفعة نظير أداة حقوق الملكية والدعم.

مثال 29 – تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة والناتجة عن المعاملات غير التبادلية

مثال 198. في 1 يناير 1×20، حولت الحكومة الوطنية "أ" مبلغ 1000 وحدة عملة لبنك التنمية الوطني "ب"، وبالتبادل، أصدر البنك "ب" 100 سهماً عادياً بقيمة اسمية 8 وحدة عملة. وعند تحويل مبلغ 1000 وحدة عملة، منحت الحكومة الوطنية "أ" امتيازاً بمبلغ 200 وحدة عملة، وفقاً لما هو مثبت في مستندات المعاملة.

[57] الأغراض الموضحة أعلاه ليست هي الطريقة الممكنة الوحيدة التي يمكن لمنشأة القطاع العام تطبيقها لقياس القيمة العادلة لحصة حقوق الملكية غير المسيطرة. ونتيجة لذلك، لا يجب أن يعتبر أن التعديلات السابقة هي قائمة شاملة لجميع التعديلات القابلة للتطبيق. وتعتمد التعديلات الضرورية على الحقائق والظروف المحددة. علاوة على ذلك، مبالغ التعديلات المذكورة أعلاة غير مدعمة بحسابات تفصيلية. وقد أدرجت لأغراض توضيحية فقط.

مثال 199. عند المحاسبة عن المعاملة، تحدد الحكومة الوطنية "أ" اثنين من المكونات المدمجة في التحويل الذي كان بمبلغ 1000 وحدة عملة. المكون الأول هو مصروف غير تبادلي بمبلغ 200 وحدة عملة. تطبق الحكومة الوطنية "أ" الإرشادات الواردة في فقرات التطبيق 128–130 عند المحاسبة عن هذا المكون.

مثال 200. والمكون الثاني هو 100 سهم اعتيادي في البنك "ب". يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، عند الاعتراف الأولي، أن تقاس الأدوات المالية بالقيمة العادلة مضافاً إليها أو مطروحاً منها مباشرة التكاليف التي تُعزى للمعاملة، وذلك في حالة الأصول المالية أو الالتزامات المالية بغير القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

مثال 201. وحيث إن أفضل دليل على القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي هو عادة سعر المعاملة، تحدد الحكومة الوطنية "أ" أن سعر المعاملة هو 800 وحدة عملة، وفقاً لما هو مثبت في مستندات المعاملة (100 سهم عادي × القيمة الاسمية بمبلغ 8 وحدة عملة/ سهم).

مثال 202. إضافة إلى مستندات المعاملة، خلصت الحكومة الوطنية إلى أن مبلغ 8 وحدة عملة للسهم هو القيمة العادلة لكل سهم بناءً على معاملات شبيهة للبنك "ب" مع حكومات وطنية أخرى. وفي كل تلك المعاملات، أصدر البنك "ب" أسهماً عادية بمبلغ 8 وحدة عملة.

مثال 30 – تقييم تعهدات الدين: الأسعار المعلنة

مثال 203. في 1 يناير 1×20، تصدر حكومة الولاية "ب" أداة دين بقيمة اسمية 2 وحدة عملة وبتصنيف إئتماني (ب ب ب –) وهي اداة متداولة تجارياً بمعدل ثابت لخمس سنوات وقسيمة سنوية 10%. وخصصت حكومة الولاية "ب" هذا الالتزام المالي كما بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

مثال 204. في 31 ديسمبر 1×20، كانت الأداة متداولة باعتبارها أصل في سوق نشط بمبلغ 929 وحدة عملة لكل 100 وحدة عملة من القيمة الاسمية بعد سداد الفائدة المستحقة. تستخدم حكومة الولاية "ب" السعر المعلن للأصل في سوق نشط على أنه المدخل الأولي في قياس القيمة العادلة لالتزامها (929 وحدة عملة × (2 مليون وحدة عملة ÷ 1000 وحدة عملة) = 1.858.000 وحدة عملة).

مثال 205. ولتحديد ما إذا كان السعر المعلن للأصل في السوق النشط يمثل القيمة العادلة للالتزام، تُقيّم حكومة الولاية "ب" ما إذا كان السعر المعلن للأصل يشمل أثر العوامل غير المنطبقة على قياس القيمة العادلة للالتزام. وتقرر حكومة الولاية "ب" أنه لا توجد تعديلات مطلوبة على السعر المعلن للأصل. وبالتالي، خلصت حكومة الولاية "ب" إلى أن القيمة العادلة لأداة الدين في 31 ديسمبر 1×20 هي 1.858.000 وحدة عملة. تصنف حكومة الولاية "ب" وتفصح عن قياس القيمة العادلة لأداة الدين الخاصة بها في المستوى الأول من تسلسل القيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاح*.

مثال 31 – تقييم تعهدات الدين: تقنية القيمة الحالية

مثال 206. في 1 يناير 1×20، تصدر حكومة الولاية "ج" أداة دين بالقيمة الاسمية في اكتتاب خاص بمبلغ 2 مليون وحدة عملة بتصنيق (ب ب ب –) لمدة خمس سنوات وبمعدل ثابت بقسيمة 10% سنوياً. وتخصص حكومة الولاية "ج" هذا الالتزام المالي وفقاً للقيمة العادلة من خلال الفائض أوالعجز.

مثال 207. في 31 ديسمبر 1×20، تستمر حكومة الولاية "ج" في الاحتفاظ بالتصنيف الإئتماني (ب ب ب). وظروف السوق، بما في ذلك أسعار الفائدة المتاحة، والفروق الإئتمانية للتصنيف الإئتماني (ب ب ب–) والسيولة، لم تتغير منذ تاريخ إصدار أداة الدين. ومع ذلك، تدهورت الفروق الإئتمانية لحكومة الولاية "ج" بخمسين نقطة أساس نتيجة للتغيير في مخاطر عدم السداد. وبعد أخذ جميع ظروف السوق بالحسبان، خلصت حكومة الولاية "ج" أنها لو كانت ستصدر الأداة في تاريخ القياس، فكانت الأداة ستحمل سعر فائدة 10.5% أو كانت حكومة الولاية "ج" ستحصل على أقل من المبلغ الاسمي في العائدات من إصدار الأداة.

مثال 208. لأغراض هذا المثال، تحسب القيمة العادلة لالتزام حكومة الولاية "ج" باستخدام تقنية القيمة العادلة. وتخلص حكومة الولاية "ج" إلى أن المشاركين في السوق سيستخدمون جميع المدخلات التالية عند تقدير السعر الذي يتوقع المشاركون في السوق الحصول عليه لتحمل تعهدات حكومة الولاية "ج":

(أ) شروط أداة الدين، وتشمل جميع ما يلي:
  (1) قسيمة بنسبة 10%؛
  (2) أصل مبلغ 2 مليون وحدة عملة؛
  (3) مدة أربع سنوات.

(ب) سعر الفائدة في السوق 10.5% (والذي يشمل خمسين نقطة أساس في حالة مخاطر عدم السداد من تاريخ الإصدار).

مثال 209. على أساس تقنية القيمة العادلة الخاصة بها، خلصت حكومة الولاية "ج" إلى أن القيمة العادلة لالتزامها في 31 ديسمبر 1×20 هي 1.968.641 وحدة عملة.

مثال 210. لا تدرج المنشأة "ج" أي مدخلات إضافية في تقنية القيمة االحالية الخاصة بها للمخاطر أو الربح وهي المدخلات التي قد يحتاجها المشاركون في السوق للتعويض عن تحمل الالتزام. ولأن تعهد الحكومة الوطنية "ج" هو التزام مالي، تخلص حكومة الولاية "ج" إلى أن معدل الفائدة يصور بالفعل المخاطر أو الربحية التي قد يطلبها المشارك في السوق تعويضاً عن تحمل الالتزام. وعلاوة على ذلك، لا تعدل حكومة الولاية "ج" تقنية القيمة الحالية الخاصة بها بالنسبة لوجود قيد يمنعها من نقل الالتزام.

تصنيف الأصول المالية (الفقرات 39–44)

مثال32 – المساهمات الرأسمالية المحتفظ بها بمميزات استرداد

مثال 211. للمشاركة في أعمال البنك الدولي للتنمية "أ" ودعمها، تستثمر الحكومة الفيدرالية "ب" وتستملك عدداً ثابتاً من حقوق المساهمات الرأسمالية في البنك الدولي للتنمية "أ"، بناءً على الحصة التناسبية للحكومة "ب" في الناتج المحلي الإجمالي العالمي. تكلفة كل حق من حقوق المساهمات الرأسمالية هي 1.000 وحدة عملة، وتعطي للحكومة "ب" حق بيع حقوق المساهمة للبنك "أ" مرة أخرى نظير المبلغ الأولي الذي تم استثماره (أي، 1.000 وحدة عملة لكل حق

مساهمة رأسمالية). ليس على البنك الدولي للتنمية تعهد بمنح توزيعات على حقوق المساهمات الرأسمالية.

مثال 212. تُقيّم الحكومة "ب" التصنيف الملائم للأصل المالي وفقاً لشروط حقوق المساهمات الرأسمالية.

مثال 213. عند تحديد تصنيف الأصول المالية، تخلص الحكومة "ب" إلى أن حقوق المساهمات الرأسمالية لا تستوفي متطلبات تعريف أدوات حقوق الملكية الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*.[58] ونتيجة لذلك، تخلص حكومة الولاية "ب" إلى أن الاختيار الوارد في الفقرة 43 لقياس أداة حقوق الملكية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية ليس متاحاً.

مثال 214. علاوة على ذلك، وعندما لا تؤدي الشروط التعاقدية إلى ظهور التدفقات النقدية، في توارخ محددة، لتكون فقط من أجل مدفوعات أصل المبلغ والفائدة، لا يمكن تصنيف حقوق المساهمات الرأسمالية على أنها أداة دين يتم قياسها بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية. وتخلص الحكومة "ب" إلى أنه من المطلوب تصنيف حقوق المساهمات الرأسمالية القابلة للبيع بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

طريقة الفائدة الفعلية (الفقرتين 69-70)

مثال33 – قياس سعر الفائدة الفعلي للسند المصدر بخصم مع تكاليف المعاملة

مثال 215. تصدر حكومة الولاية "أ" سنداً لثلاث سنوات بقيمة اسمية 500.000 وحدة عملة. يعطي السند عائداً ثابتاً بنسبة 4%، مع مدفوعات فائدة تسدد سنوياً. صدر السند بخصم 2% وكان من المطلوب من حكومة الولاية "أ" أن تدفع للمكتتبين في السند رسوماً تساوي 12.000 وحدة عملة في تاريخ المعاملة.

مثال 216. عند تحديد تكلفة الإطفاء للأداة، يجب أن تحسب حكومة الولاية "أ" سعر الفائدة الفعلي. وسعر الفائدة الفعلي هو سعر الفائدة الذي يخصم بالضبط المدفوعات المستقبلية المقدرة من خلال العمر المتوقع للأداة على إجمالي المبلغ المسجل للأداة.

مثال 217. وبافتراض أنه لا توجد توقعات للسداد، أو للتمديد أو غير ذلك من خيارات الشراء، تكون التدفقات النقدية المستقبلية 20.000 وحدة عملة سنوياً مدفوعات فائدة (20.000 وحدة عملة = 500.000 وحدة عملة × 4%)، مع مدفوعات أصل المبلغ 500.000 وحدة عملة إضافية تدفع عند الاستحقاق.

مثال 218. يُحسب إجمالي المبلغ المسجل للسند في تاريخ المعاملة بناءً على صافي العائدات التي تقبضها حكومة الولاية "أ". وحيث إن السند قد صدر بخصم، قبل خصم تكاليف المعاملة، تحصل

[58] بناءً على الإرشادات الواردة في الفقرات 15 و16 و17 و18 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 من المحتمل أن تستوفي حقوق المساهمة الرأسمالية القابلة للبيع متطلبات تصنيفها باعتبارها أداة حقوق ملكية من منظور البنك. ومع ذلك، فإن الأدوات التي تلبي متطلبات الأحكام الواردة في الفقرات 15 و16 و17 و18 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 لا تلبي متطلبات تعريف أداة حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

حكومة الولاية "أ" على مبلغ 490.000 وحدة عملة (500.000 وحدة عملة × (100% – 2%)). ومع أخذ تكاليف المعاملة بالحسبان، كانت العائدات التالية عند الإصدار هي 478.000 وحدة عملة (490.000 وحدة عملة – 12.000 وحدة عملة).

السنة	(أ)	(ب)	(ج)	(د = أ – ب - ج)
	التدفقات النقدية	التدفقات النقدية الصادرة (تكاليف المعاملات والفائدة)	التدفقات النقدية الصادرة (أصل المبلغ)	صافي التدفقات النقدية
السنة 1 (البداية)	500.000	12.000	10.000	478.000
السنة 1 (النهاية)	-	20.000	-	(20.000)
السنة 2	-	20.000	-	(20.000)
السنة 3	-	20.000	-	(20.000)
السنة 4	-	20.000	-	(20.000)
السنة 5	-	20.000	500.000	(520.000)

مثال 219. يُحسب سعر الفائدة الفعلي للسند من خلال تحديد السعر الذي يخصم بالضبط التدفقات النقدية المقدرة بمبلغ 20.000 وحدة عملة سنوياً، بالإضافة إلى مدفوعات أصل المبلغ عند الاستحقاق، على المبلغ الإجمالي 478.000 وحدة عملة. وبشكل أساسي، يحدد سعر الفائدة الفعلي معدل الفائدة المتكبدة بناءً على صافي العائدت التي تقبضها حكومة الولاية "أ".

مثال 220. في هذا المثال، سعر الفائدة الفعلي هو 5.02%. وهذا ملائم لأنه قد صُرّح أن العائد على السند هو 4% على أصل المبلغ 500.000 وحدة عملة. ومع ذلك، في الجوهر، تحصل حكومة الولاية "أ" فقط على مبلغ 478.000 وحدة عملة وتستمر في سداد دفعات فائدة سنوية بمبلغ 20.000 وحدة عملة. على هذا النحو، كلما زادت تكاليف المعاملة والخصم، اختلف سعر الفائدة الفعلي عن المعدل التعاقدي.

سعر الفائدة الفعلي = 5.02

السنة	(أ)	(ب)	(ج)	(د = أ + ب - ج)
	الرصيد الافتتاحي	مصروف الفائدة	الفائدة/ مدفوعات المبلغ الأصلي	الرصيد الختامي
السنة 1	478.000	23.980	20.000	481.980
السنة 2	481.980	24.180	20.000	486.160
السنة 3	486.160	24.398	20.000	490.549
السنة 4	490.549	24.610	20.000	495.159
السنة 5	495.159	24.841	520.000	-

إرشادات التنفيذ

جدول المحتويات

الفقرة

القسم أ النطاق

ممارسة تسوية الصافي: العقود الآجلة لشراء البضائع..... أ.1

عقد خيار بيع أصل غير مالي..... أ.2

قسم "ب" تعريفات

تعريف أداة مالية: سبائك الذهب..... ب.1

تعريف المشتقة: أمثلة على المشتقات وأسسها..... ب.2

تعريف المشتقة: التسوية في تاريخ مستقبلي، وعقد مبادلة أسعار فائدة بالتسوية الصافية أو الإجمالية..... ب.3

تعريف المشتقة: عقد مبادلة سعر الفائدة المدفوع مقدماً (التعهد بدفع سعر فائدة ثابت يدفع مقدماً عند البداية أو بتاريخ لاحق)..... ب.4

تعريف المشتقة: عقد مبادلة سعر فائدة للدفع المقدم للفائدة المتغيرة، والحصول على فائدة ثابتة ب.5

تعريف المشتقة: المقاصة بين القروض..... ب.6

تعريف المشتقة: عقد الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته..... ب.7

تعريف المشتقة: عقد العملة الأجنبية المبني على حجم المبيعات..... ب.8

تعريف المشتقة: العقد الآجل المدفوع مقدماً..... ب.9

تعريف المشتقة: الاستثمار الأولي الصافي..... ب.10

تعريف المحتفظ به للمتاجرة: المحفظة ذات نمط فعلي حديث يقوم على جني الأرباح على المدى القصير..... ب.11

تعريف إجمالي المبلغ المسجل: أدوات الدين الدائمة التي لها سعر ثابت أو سعر متغير معتمد على السوق..... ب.12

تعريف إجمالي المبلغ المسجل: أدوات الدين الدائمة مع سعر فائدة متناقص..... ب.13

مثال على حساب إجمالي المبلغ المسجل: الأصل المالي..... ب.14

مثال على حساب إجمالي المبلغ المسجل: أدوات الدين مع مدفوعات متدرجة للفائدة..... ب.15

عقود التسليم العادية: عدم وجود سوق مستقرة..... ب.16

عقود التسليم العادية: العقود الآجلة..... ب.17
عقود التسليم العادية: أي من أحكام التسوية المعتادة هي التي ستطبق؟..... ب.18
عقود التسليم العادية: شراء الأسهم من خلال عقود خيار الشراء..... ب.19
الاعتراف وإلغاء الاعتراف بالالتزامات المالية باستخدام محاسبة تاريخ التداول أو تاريخ التسوية ب.20
القسم "ج" المشتقات المدمجة
المشتقات المدمجة: فصل أداة الدين الأصلية..... ج.1
المشتقات المدمجة: فصل عقد الخيار المدمج..... ج.2
المشتقات المدمجة: حوافز حقوق الملكية..... ج.3
المشتقات المدمجة: الأدوات المركبة..... ج.4
المشتقات المدمجة: عقود البيع والشراء بأدوات العملات الأجنبية..... ج.5
المشتقات المدمجة بالعملة الأجنبية: شرط العملة الأجنبية غير ذي العلاقة..... ج.6
المشتقات المدمجة بالعملة الأجنبية: عملة التجارة العالمية..... ج.7
المشتقات المدمجة: : يُسمح للحامل ولكن لا يشترط عليه التسوية بدون استعادة ما يقارب كامل استثماره المعترف به..... ج.8
القسم "د" الاعتراف وإلغاء الاعتراف
الاعتراف الأولي..... د.1
الطريقة المعتادة لشراء أو بيع أصل مالي..... د.2
القسم "هـ" القياس
القياس الأولي للأصول المالية والالتزمات المالية..... هـ. 1
المكسب والخسارة..... هـ. 2
القسم "و" حالات أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 – محاسبة التحوط: بيان التدفق النقدي..... و. 1
القسم "ز" القروض الميسرة ومعاملات حقوق الملكية غير التبادلية
تسلسل تقييم "المدفوعات الخاصة بأصل المبلغ والفائدة فقط" للقرض الميسر..... ز. 1
ز.3 تقييم المكون غير التبادلي ز.3

تحليل جوهر أدوات حقوق الملكية الناتجة عن المعاملات غير التبادلية..... ز.4

العوامل التي تبغي مراعاتها عند تقييم القروض الميسرة والقروض المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً..... ز.5

القروض الميسرة المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً..... ز.6

القسم "ح" طريقة الفائدة الفعلية

متطلبات استخدام طريقة الفائدة الفعلية..... ح.1

القسم "ط" إعادات هيكلة الدين السيادي

إعادات هيكلة الدين السيادي..... ط.1

إرشادات التنفيذ

ترافق إرشادات التنفيذ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ولكنها ليست جزءاً منه.

القسم "أ": النطاق

أ.1 ممارسة تسوية الصافي: العقود الآجلة لشراء البضائع

تدخل المنشأة "س ص ع" في عقد آجل ثابت السعر لشراء مليون برميل من النفط وفقاً لمتطلبات الاستخدام المتوقعة للمنشأة. يسمح العقد للمنشأة "س ص ع" بالحصول على تسليم مادي للنفط في نهاية الاثني عشر شهراً أو بدفع أو قبض صافي تسوية نقداً، وفقاً للتغير في القيمة العادلة للنفط. هل تتم المحاسبة عن العقد باعتباره مشتقة؟

رغم أن هذا العقد يستوفي متطلبات تعريف المشتقة، إلا أنه ليس بالضرورة أن تتم محاسبته باعتباره مشتقة. يعتبر العقد أداة مشتقة لعدم وجود صافي استثمار أولي، ولأنه يعتمد على سعر النفط، وستتم تسويته بتاريخ مستقبلي. ومع ذلك، إذا كانت المنشأة "س ص ع" تنوي تسوية العقد عن طريق التسليم وليس لديها تاريخ لعقود مشابهة من تسوية الصافي بالنقد أو تسليم النفط وتسويته ضمن فترة قصيرة بعد التسليم لغايات توليد الربح من التقلبات قصيرة الأمد في السعر أو هامش البائع، لا تتم المحاسبة عن العقد باعتباره مشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، ولكن تتم المحاسبة عن العقد باعتباره عقد تنفيذي (ما لم تقم المنشأة بتخصيص العقد بشكل لا رجعة فيه على أنه قد تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 6 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

أ.2 عقد خيار بيع أصل غير مالي

تمتلك المنشأة "س ص ع" بناية مكاتب. تدخل المنشأة "س ص ع" في عقد خيار بيع مع مستثمر يسمح للمنشأة "س ص ع" ببيع البناية للمستثمر مقابل 150 مليون وحدة عملة. القيمة الحالية للبناية هي 175 مليون وحدة عملة[59]. ينتهي عقد الخيار خلال خمس سنوات. ويمكن تسوية الخيار، إذا تمت ممارسته، من خلال التسليم المادي أو الصافي للنقد، وفقاً لخيار المنشأة "س ص ع". كيف تحاسب المنشأة "س ص ع" وكيف يحاسب المستثمر عن عقد الخيار؟

تعتمد محاسبة المنشأة "س ص ع" على نية المنشأة "س ص ع" وعلى الممارسة السابقة للتسوية. بالرغم من أن العقد يلبي متطلبات تعريف المشتقة، إلا أن المنشأة "س ص ع" لا تحاسب عنه باعتباره مشتقة إذا كانت المنشأة تنوي تسوية العقد عن طريق تسليم البناية إذا مارست المنشأة خيارها وكان هنالك ممارسة سابقة بتسوية الصافي (الفقرة 5 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؛ ولكن انظر أيضاً الفقرة 6 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

ومع ذلك، لا يستطيع المستثمر أن يستنتج أنه تم الدخول في عقد الخيار لتلبية متطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقع للمستثمر لأن المستثمر ليس لديه القدرة على طلب التسليم (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، الفقرة 8). إضافة لذلك، يمكن تسوية عقد الخيار بصافي النقد. بناءً على ذلك، يتعين على المستثمر المحاسبة عن العقد باعتباره مشتقة. وبغض النظر عن الممارسات السابقة، لا تؤثر نية المستثمر على أن تتم التسوية بالتسليم أو بالنقد. قد كتب المستثمر الخيار، وبالتالي لا يمكن

[59] في هذه الإرشادات، تقوم المبلغ النقدية بوحدات العملة.

أبداً أن يلبي الخيار المكتوب الذي يمتلك فيه المالك خيار التسوية المادية أو التسوية بصافي النقد مطلب التسليم الطبيعي للإعفاء من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لأن كاتب الخيار ليست لديه القدرة على طلب التسليم.

ومع ذلك، إذا كان العقد عقداً آجلاً وليس عقد خيار، وإذا تطلب العقد التسليم المادي وليس لدى المنشأة المعدة للتقرير ممارسات سابقة في تسوية صافي النقد أو تسليم البناية وبيعها خلال فترة قصيرة بعد التسليم لغايات توليد الأرباح من التقلبات قصيرة الأمد في سعر أو هامش البائع، فإنه لن تتم المحاسبة عن العقد باعتباره مشتقة (ولكن انظر أيضاً الفقرة 6 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

القسم "ب" تعريفات

ب.1. *تعريف أداة مالية: سبائك الذهب*

هل تعتبر سبائك الذهب أداة مالية (مثل النقد) أم هي من البضائع؟

هي من البضائع. رغم أن سبائك الذهب عالية السيولة، لا يوجد حق تعاقدي متأصل في سبائك الذهب للحصول على النقد أو غيره من الأصول المالية.

ب.2. تعريف المشتقة: أمثلة على المشتقات وأسسها

ما هي أمثلة عقود المشتقات العادية وأسسها المحُددة؟

يُعرّف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 المشتقة على النحو التالي:

المشتقة هي أداة مالية أو عقود أخرى تقع ضمن نطاق هذا المعيار ولها الخصائص الثلاث التالية:

(أ) تتغير قيمتها استجابة للتغير في سعر فائدة محدد، أو في سعر أداة مالية، أو في سعر سلعة، أو في سعر صرف عملة أجنبية، أو في مؤشر أسعار أو أسعار فائدة، أو أسعار أو تصنيف إئتماني أو مؤشر تصنيف أو متغير آخر شريطة ألا يكون المتغير محدداً باعتباره طرفاً من أطراف العقد في حالة المتغيرات غير المالية (يطلق عليه أحياناً تعبير "الأساس")؛

(ب) لا يشترط وجود استثمار صافي أولي أو استثمار أولي صافي أقل من المطلوب في الأنواع الأخرى من العقود التي من المتوقع أن تستجيب بنفي القدر للتغيرات في عوامل السوق.

(ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

نوع العقد	المتغير الرئيسي لتسوية التسعير (متغير الأساس)
عقد مبادلة سعر الفائدة	أسعار الفائدة
عقد مبادلة عملة (عقد مبادلة سعر الصرف)	أسعار العملات
عقد مبادلة بضائع	أسعار البضائع
عقد مبادلة حقوق ملكية	أسعار حقوق الملكية (أدوات حقوق الملكية في منشأة أخرى)
عقد مبادلة إئتمان	التصنيف الإئتماني، مؤشر الإئتمان أو سعر الإئتمان

نوع العقد	المتغير الرئيسي لتسوية التسعير (متغير الأساس)
عقد مبادلة العائد الإجمالي	إجمالي القيمة العادلة للأصل المرجعي وأسعار الفائدة
خيار سندات خزينة مشترى أو مباع (شراء أو بيع)	أسعار الفائدة
عقد خيار عملة مشترى أو مباع (شراء أو بيع)	أسعار العملات
عقد خيار سلعة مشترى أو مباع (شراء أو بيع)	أسعار السلع
خيار أوراق مالية مشترى أو مباع (شراء أو بيع)	أسعار حقوق الملكية (أسعار حقوق ملكية منشأة أخرى)
عقود سعر فائدة مستقبلية مرتبطة بدين حكومي (عقود خزينة مستقبلية)	أسعار الفائدة
عقود مستقبلية للعملة	أسعار العملة
عقود مستقبلية للبضائع	أسعار البضائع
عقود سعر فائدة آجلة مرتبطة بدين حكومي (عقود خزية آجلة)	أسعار الفائدة
عقود آجلة للعملة	أسعار العملة
عقود آجلة للبضائع	أسعار البضائع
عقود آجلة لحقوق الملكية	أسعار حقوق الملكية (أدوات حقوق ملكية لمنشأة أخرى)

تعطي القائمة أعلاه أمثلة على العقود التي تكون عادة مؤهلة لاعتبارها مشتقات بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. هذه القائمة ليست شاملة لجميع العقود. كل عقد مرتبط بأساس يمكن أن يكون مشتقة. وعلاوة على ذلك، وحتى لو كانت الأداة ينطبق عليها تعريف عقد المشتقة، فإنه قد ينطبق عليها أحكام خاصة كأن تكون مثلاً مشتقة طقس (أنظر فقرة التطبيق 1 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) أو عقد لبيع أو شراء بند غير مالي مثل السلع (انظر الفقرات 6- 8 وفقرة التطبيق 8 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) أو عقد تتم تسويته من خلال الحصص الخاصة بالمنشأة (انظر الفقرات 25-29 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28). وبالتالي، يتعين على المنشأة أن تُقيّم العقد لتحدد ما إذا كانت الخصائص الأخرى للمشتقات موجودة وما إذا كانت الأحكام الخاصة ستطبق.

ب.3 تعريف المشتقة: التسوية في تاريخ مستقبلي، وعقد مبادلة أسعار فائدة بالتسوية الصافية أو الإجمالية

لغرض تحديد ما إذا كان عقد مبادلة أسعار فائدة هو أداة مالية مشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، هل يختلف الأمر لو كان الطرفان يدفعان دفعات الفائدة كل منهما إلى الآخر (التسوية بالإجمالي) أو لو كانت التسوية تتم على أساس الصافي؟

لا. لا يعتمد تعريف المشتقة على التسوية بالصافي أو الإجمالي.

الشرح: دخلت المنشأة "أ ب ج" في عقد مبادلة أسعار فائدة مع منشأة مقابلة (س ص ع) ويقضي العقد بأن تدفع المنشأة "أ ب ج" سعر فائدة ثابت يبلغ 8% وأن تستلم مبلغاً متغيراً مبني على سعر الفائدة بين البنوك (الليبور) لثلاثة أشهر ويتغير بصفة ربع سنوية، وتحدد المبالغ الثابتة والمتغيرة على أساس مبلغ اسمي قدره 100 مليون وحدة عملة. ولا تتبادل المنشأتان "أ ب ج"، و"س ص ع" المبالغ الإسمية. فتدفع المنشأة "أ ب ج" أو تستلم مبالغ نقدية صافية بصفة ربع سنوية على أساس الفرق بين الفائدة البالغة 8% وسعر الفائدة بين البنوك (الليبور) لثلاثة شهور، وعلى الجانب الآخر يمكن أن تتم التسوية بالإجمالي.

يلبي هذا العقد متطلبات تعريف المشتقة بغض النظر عما إذا كانت هناك تسوية بالصافي أو بالإجمالي لأن القيمة تتغير تبعاً للتغير في متغير أساسي (وهو الليبور)، ولأنه لا يوجد استثمار أولي صافي، ولأن التسوية تقع في تواريخ مستقبلية.

ب. 4 تعريف المشتقة: عقد مبادلة سعر الفائدة المدفوع مقدماً (التعهد بدفع سعر فائدة ثابت يدفع مقدماً عند البداية أو بتاريخ لاحق)

إذا دفع أحد الطرفين تعهداته مقدماً بموجب عقد مبادلة أسعار فائدة على أساس الدفع الثابت، والقبض المتغير، وذلك بتاريخ إنشاء العقد، فهل يعتبر عقد المبادلة أداة مالية مشتقة؟

نعم.

الشرح: دخلت المنشأة "س" في عقد مبادلة أسعار فائدة بمبلغ اسمي 100 مليون وحدة عملة لخمس سنوات بحيث تدفع سعر فائدة ثابت وتحصل على سعر فائدة متغير مع الطرف المقابل "ج". ويتم ضبط سعر الفائدة على الجزء المتغير من عقد المبادلة على أساس ربع سنوي على سعر الفائدة بين البنوك (الليبور) لمدة 3 شهور. أما سعر الفائدة على الجزء الثابت من عقد المبادلة فهو 10% سنوياً. وتدفع المنشأة "س" مقدماً تعهدها الثابت بموجب عقد المبادلة بمبلغ 50 مليون وحدة عملة (100 مليون وحدة عملة × 10 % × 5 سنوات) وذلك عند بداية العقد، وهو المبلغ الذي يتم خصمه باستخدام أسعار الفائدة في السوق، مع احتفاظها بحق استلام دفعات فوائد على مبلغ 100 مليون وحدة عملة بصفة ربع سنوية على أساس سعر الفائدة بين البنوك (الليبور) لثلاثة شهور وذلك على مدى عمر عقد المبادلة.

الاستثمار الصافي الأولي في عقد مبادلة أسعار الفائدة هو أقل كثيراً من القيمة الاسمية التي تحسب عليها الدفعات المتغيرة من الجانب المتغير. ويتطلب العقد استثماراً أولياً صافياً بسيطاً بالمقارنة مع الأنواع الأخرى من العقود، التي من المتوقع أن تستجيب بشكل مماثل للتغيرات في عوامل السوق، مثل السندات ذات الفائدة المتغيرة. لذلك، يحقق عقد المبادلة النص الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "لا يوجد استثمار صافي أولي أو استثمار أولي صافي أقل مما تتطلبه أنواع أخرى من العقود التي من المتوقع أن تستجيب بنفس القدر للتغيير الذي يطرأ على عوامل السوق". ورغم أن المنشأة "س" ليس عليها التزام أداء مستقبلي، فإن التسوية النهائية للعقد ستكون بتاريخ مستقبلي وتتغير قيمة العقد وفقاً للتغيرات في مؤشر الفائدة بين البنوك (الليبور)، وبالتالي فإن العقد يعتبر عقد مشتقة.

هل كانت الإجابة ستتأثر إذا تم دفع تعهد سعر الفائدة الثابت مقدماً بعد الاعتراف الأولي؟

إذا تم الدفع مقدماً للطرف الثابت خلال الفترة، سيُنظر إلى ذلك الأمر باعتباره إنهاءً لعقد المبادلة القديم وإنشاءً لأداة جديدة يتم تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

ب.5 تعريف المشتقة: عقد مبادلة سعر فائدة للدفع المقدم للفائدة المتغيرة، والحصول على فائدة ثابتة

إذا دفع أحد الأطراف تعهده بموجب عقد مبادلة سعر الفائدة مقدماً والذي يقتضي دفع سعر فائدة متغير واستلام سعر فائدة ثابت عند إنشاء العقد أو لاحقاً، هل يكون عقد المبادلة أداة مالية مشتقة؟

لا. عقد مبادلة سعر الفائدة الذي يقتضي دفع سعر فائدة متغير مقدماً واستلام سعر فائدة ثابت لا يعتبر مشتقة إذا تم الدفع مقدماً عند إنشاء العقد ولا يظل مشتقة إذا تم الدفع مقدماً بعد إنشاء العقد لأنه يعطي عائداً على المبلغ المدفوع مقدماً (المُستَثمر) بالمقارنة مع العائد على أداة الدين ذات التدفقات النقدية الثابتة. وبالتالي لا يلبي المبلغ المدفوع مسبقاً الشرط المتعلق بالمشتقات وهو "عدم وجود استثمار أولي صافي أو استثمار أولي صافي يكوت أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود والتي من المتوقع أن يكون لها نفس قدر الاستجابة للتغيرات التي تطرأ على عوامل السوق."

الشرح: دخلت المنشأة "س" في عقد مبادلة أسعار فائدة مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة بقيمة اسمية 100 مليون وحدة عملة ولمدة خمس سنوات مع الطرف المقابل "ج". ويعاد ضبط الطرف المتغير من عقد المبادلة بشكل ربع سنوي على أسعار الفائدة بين البنوك (الليبور) لمدة 3 شهور. أما دفعات الفائدة الثابتة بموجب عقد المبادلة فتحتسب على أساس 10% من القيمة الاسمية للمبادلة أي 10 مليون وحدة عملة سنوياً. تدفع المنشأة "س" مقدماً تعهدها بموجب الطرف المتغير من عقد المبادلة وذلك عند إنشاء عقد المبادلة وبالأسعار الحالية في السوق، بينما تحتفظ المنشأة بحقها في استلام دفعات فوائد ثابتة سنوياً بنسبة 10% على مبلغ 100 مليون وحدة عملة.

التدفقات النقدية الواردة بموجب العقد تساوي تلك الناتجة عن أداة مالية لها تدفق ثابت من الأقساط السنوية طالما أن المنشأة "س" تعرف أنها ستستلم 10 مليون وحدة سنوياً خلال عمر عقد المبادلة. لذلك، وعند ثبات جميع المتغيرات الأخرى، ينبغي أن يكون الاستثمار الأولي في العقد مساوياً لأداة مالية أخرى مؤلفة من قسط سنوي ثابت. وبالتالي، فإن صافي الاستثمار الأولي بموجب عقد مبادلة الفائدة المدفوعة مقدماً متغيرة ومستلمة ثابتة يكون مساوياً للاستثمار المطلوب في العقود غير المشتقة التي يكون لها نفس الاستجابة للتغير في عوامل السوق. لهذا السبب لا ينطبق على الأداة الشرط التالي الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 "عدم وجود استثمار صافي أولي أو استثمار صافي أولي أقل مما تتطلبه الأنواع الأخرى من العقود التي من المتوقع أن تكون لها نفس الاستجابة للتغيرات في عوامل السوق". لذلك لا تتم المحاسبة عن العقد باعتباره مشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وبالوفاء بتعهدات دفع دفعات أسعار فائدة متغيرة تكون المنشأة "س" قد قامت في الواقع بمنح قرض للمنشأة "ج".

ب.6 تعريف المشتقة: المقاصة بين القروض

تمنح المنشأة "أ" قرضاً لمدة خمس سنوات بسعر فائدة ثابت للمنشأة "ب"، بينما تمنح المنشأة "ب" للمنشأة "أ" في نفس الوقت قرضاً لخمس سنوات وبمبلغ مماثل بسعر فائدة متغير، ولا يكون هناك تحويل لمبلغ اسمي تعاقدي عند إنشاء القرضين، ولأن المنشأتين "أ" و "ب" بينهما اتفاقية مقاصة أو معاوضة، فهل هذه تعتبر مشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؟

نعم. هذا ينطبق عليه تعريف المشتقة (وذلك للإشارة إلى وجود متغير أساسي، ولا يوجد استثمار صافي أو استثمار صافي أولي أقل مما هو مطلوب لأنواع أخرى من العقود التي من المتوقع أن تستجيب بنفي القدر للتغيرات في عوامل السوق، وتسوية مستقبلية)، والأثر التعاقدي للقرض يساوي ترتيب عقد مبادلة

سعر فائدة بدون استثمار أولي صافي. وتُجمّع المعاملات غير المشتقة وتُعامل باعتبارها مشتقة عندما تؤدي العمليات في جوهرها إلى مشتقة، وأن المؤشرات على ذلك تشمل ما يلي:

- أنها تُبرم في نفس الوقت وفي مقابلة إحداها الآخر؛
- لكل منها نفس الطرف المقابل؛
- تتصلان بنفس المخاطرة؛
- لا توجد حاجة اقتصادية ظاهرة أو غرض هام متعلق بالعمل لهيكلة المعاملتين بشكل منفصل بحيث لا يمكن تحقيق هذه الحاجة أو الغرض في معاملة منفردة.

ولا تتغير الإجابة إذا لم يكن لدى المنشأة "أ" والمنشأة "ب" اتفاقية مقاصة أو معاوضة، لأن تعريف الأداة المشتقة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لا يستلزم التسوية بالصافي.

ب.7 تعريف المشتقة: عقد الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته

يتطلب تعريف المشتقة بموجب من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، "أن تتم تسوية الأداة في تاريخ مستقبلي). هل تمت تلبية هذا الشرط حتى في وجود عقد خيار من المتوقع أن لا تتم ممارسته لأنه، على سبيل المثال، غير مجزي؟

نعم. حيث تتم تسوية عقد الخيار عند ممارسته أو عند استحقاقه، وانتهاء عقد الخيار بحلول الاستحقاق هو نوع من التسوية حتى ولم لم يكن هناك أي تبادل إضافي للمقابل.

ب.8 تعريف المشتقة: عقد العملة الأجنبية المبني على حجم المبيعات

تبيع المنشأة "س ص ع"، الجنوب أفريقية، وعملتها الوظيفية هي الراند الجنوب أفريقي، تبيع الكهرباء إلى موزمبيق وتُقوّم تلك الكهرباء بالدولار الأمريكي. تبرم المنشأة "س ص ع" عقداً مع بنك استثماري لتحويل الدولارات الأمريكية إلى الراند بسعر صرف ثابت. يتطلب العقد أن تحول المنشأة "س ص ع" الدولار الأمريكي على أساس حجم مبيعاتها في موزمبيق مقابل الراند بسعر صرف ثابت قدرة 6.00، فهل يعتبر هذا العقد مشتقة؟

نعم. فالعقد يستند إلى أساسيين متغيرين (سعر صرف العملة الأجنبية وحجم المبيعات)، ولا يوجد استثمار صافي أو استثمار صافي أولي أقل مما هو مطلوب لأنواع أخرى من العقود التي من المتوقع أن تستجيب بشكل مماثل للتغيرات التي تطرأ على عوامل السوق، وشرط دفع. ولا يستثني معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 من نطاقه المشتقات المبنية على حجم المبيعات.

ب. 9 تعريف المشتقة: العقد الآجل المدفوع مقدماً

تدخل منشأة في عقد آجل لشراء أسهم مشروع آخر خلال عام واحد بالسعر الآجل، وتدفع المنشاة مقدماً عند إنشاء العقد وبالسعر الجاري للأسهم. هل يعتبر هذا العقد الآجل مشتقة؟

لا. فالعقد الآجل لا يلبي شرط (عدم وجد استثمار صافي أو استثمار صافي أولي أقل مما هو مطلوب لأنواع أخرى من العقود التي من المتوقع أن تستجيب بشكل مماثل للتغيرات التي تطرأ على عوامل السوق،) ليعتبر مشتقة.

الشرح: تدخل المنشأة "س ص ع" في عقد آجل لشراء مليون سهم من الأسهم العادية "ت" خلال سنة واحدة. والقيمة الحالية للسهم في السوق هي 50 وحدة عملة لكل سهم. بينما السعر الآجل لمدة سنة هو 55 للسهم الواحد. ويطلب من المنشأة "س ص ع" أن تدفع مقدماً قيمة العقد الآجل عند إنشاء العقد بمبلغ 50 مليون وحدة عملة. الاستثمار الأولي في هذا العقد الآجل بمبلغ 50 مليون وحدة عملة هو أقل من القيمة الاسمية للأساس وهو 1 مليون سهم بسعر آجل 55 وحدة عملة لكل سهم، بمعنى أن الإجمالي 55 مليون وحدة عملة. ومع ذلك، فإن الاستثمار الأولي الصافي يقارب الاستثمار الذي كان سيصبح مطلوباً لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن تستجيب بشكل مماثل للتغيرات في عوامل السوق لأن أسهم المشروع الاعتيادية يمكن شراؤها منذ البداية بنفس السعر 50 وحدة عملة. وبالتالي فإن العقد الآجل المدفوع مقدماً لا ينطبق عليه اشتراط الاستثمار الأولي الصافي للأداة المشتقة.

ورغم أن هذه الأداة لا تلبي شروط تعريف المشتقة بالكامل، إلا أنها تلبي معيار التصنيف للأصل المالي بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ولأن الشروط التعاقدية للعقد الآجل لا تشمل اشتراطاً على المنشأة "س ص ع" لتحصل على التدفقات النقدية التي هي دفعات خاصة فقط بأصل المبلغ والفائدة، لا تلبي الأداة شروط أن يتم قياسها بتكلفة الإطفاء.

ب.10 تعريف المشتقة: الاستثمار الأولي الصافي

كثير من الأدوات المشتقة مثل العقود المستقبلية والخيارات المكتوبة المتعامل المتداولة تتطلب وجود حسابات هامش. هل حساب الهامش يعتبر جزءاً من الاستثمار الأولي الصافي؟

لا. حساب الهامش ليس جزءاً من الاستثمار الأولي الصافي في الأداة المشتقة. فحسابات الهامش هي شكل من أشكال الضمانات للجهة المقابلة أو لهيئة المقاصة ويمكن أن تكون على شكل نقد أو أوراق مالية أو أصول محددة أخرى أو غيرها من الأصول السائلة، وحسابات الهامش هي أصول مستقلة يتم التعامل معها بشكل منفصل.

ب. 11 تعريف المحتفظ به للمتاجرة: المحفظة ذات نمط فعلي حديث يقوم على جني الأرباح على المدى القصير

تعريف الأدوات المالية أو الالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة ينص على أنه "يتم تصنيف الأصول المالية أو الالتزامات المالية على أنها محتفظ بها للمتاجرة إذا كانت... جزءاً من محفظة من الأدوات المالية المحددة التي تدار معاً أو التي يتوفر عليها دليل على نمط فعلي حديث لجني الأرباح على المدى القصير" فما هو المقصود بالمحفظة لغرض تطبيق هذا التعريف؟

رغم أن مصطلح "المحفظة" لم يُعرّف بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، فإن السياق الذي استعمل فيه يدل على أن المحفظة هي مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي يتم التعامل معها باعتبارها جزء من مجموعة (الفقرة 9 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)، وإذا وجد دليل على وجود نمط فعلي حديث لجني الأرباح من الأدوات المالية الموجودة في مثل هذه المحفظة، فإن تلك الأدوات المالية تكون مؤهلة على أنها محتفظ بها للمتاجرة حتى لو كان من الممكن الاحتفاظ بأداة مالية منفردة، في حقيقة الأمر، لفترة زمنية أطول.

ب.12 تعريف إجمالي المبلغ المسجل: أدوات الدين الدائمة التي لها سعر ثابت أو سعر متغير معتمد على السوق

في بعض الأحيان تشتري بعض المنشآت أو تصدر أدوات دين يشترط قياسها بتطلفة الإطفاء وليس على المُصدر تعهد فيما يخصها بسداد إجمالي المبلغ المسجل. قد يكون سعر الفائدة ثابتاً أو متغيراً. فهل سيتم إطفاء الفرق بين المبلغ الأولي المدفوع أو المقبوض والصفر ("مبلغ الاستحقاق") مباشرة عند الاعتراف الأولي لأغراض تحديد تكلفة الإطفاء إذا كان سعر الفائدة ثابتاً أو أنه سعر متغير سيحدد وفقاً للسوق؟

لا. حيث إنه لن يتم سداد إجمالي المبلغ المسجل، فلن يكون هناك إطفاء للفرق بين المبلغ الأولي ومبلغ الاستحقاق إذا كان سعر الفائدة ثابتاً أو كان سعراً متغيراً يحدد وفقاً للسوق. ولأن مدفوعات الفائدة ثابتة أو المعتمدة على السوق ستدفع بشكل دائم، فإن تكلفة الإطفاء (القيمة الحالية لتدفق الدفعات النقدية المستقبلية المخصومة بسعر الفائدة الفعلي) تساوي إجمالي المبلغ المسجل في كل فترة.

ب.13 تعريف إجمالي المبلغ المسجل: أدوات الدين الدائمة مع سعر فائدة متناقص

إذا كان السعر المعلن للفائدة على أداة الدين الدائمة سينخفض بمرور الوقت، فهل سيساوي إجمالي المبلغ المسجل المبلغ الاسمي التعاقدي في كل فترة؟

لا. من منظور اقتصادي، فإن جميع المدفوعات التعاقدية أو جزء منها هي مدفوعات سداد لإجمالي المبلغ المسجل. على سبيل المثال، يمكن تحديد سعر الفائدة عند 16% للسنوات العشر الأولى وصفر بالمائة في الفترات اللاحقة. وفي تلك الحالة، يتم إطفاء المبلغ الأولي حتى الصفر على مدى السنوات العشرة الأولى باستخدام طريقة الفائدة الفعلية، طالما أن نسبة من المدفوعات التعاقدية للفائدة تمثل مدفوعات سداد إجمالي المبلغ المسجل. ويكون إجمالي المبلغ المسجل صفراً بعد السنة العاشرة لأن القيمة الحالية لتدفق مدفوعات النقد المستقبلية في الفترات اللاحقة هي صفر (لا يوجد مزيد من الدفعات التعاقدية النقدية في الفترات اللاحقة).

ب.14 *مثال على حساب إجمالي المبلغ المسجل: الأصل المالي*

كيف يتم حساب إجمالي المبلغ المسجل للأصول المالية التي تم قياسها بتكلفة الإطفاء وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؟

يحسب المبلغ الإجمالي المسجل باستخدام طريقة الفائدة الفعلية. وسعر الفائدة الفعلي المتأصل في الأداة المالية هو المعدل الذي يخصم بالضبط التدفقات النقدية المقدرة المتعلقة بالأداة المالية على مدى العمر المتوقع للأداة، أو حسب الاقتضاء، على فترة أقصر على إجمالي المبلغ المسجل عند الاعتراف الأولي. تشمل الحسابات جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المقبوضة التي تشكل جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي، وتكاليف المعاملة التي تُعزى مباشرة وجميع العلاوات والخصومات الأخرى.

يشرح المثال التالي كيفية حساب إجمالي المبلغ المسجل باستخدم سعر الفائدة الفعلي. تشتري المنشأة "أ" أداة دين مع خمس سنوات متبقية حتى الاستحقاق بقيمتها العادلة التي تبلغ 1.000 وحدة عملة (وتشمل تكاليف المعاملة). وللأداة قيمة اسمية تعاقدية بمبلغ 1.250 وحدة عملة وتحمل فائدة ثابتة 4.7% والتي تدفع سنوياً (1.250 وحدة عملة × 4.7% = 59 وحدة عملة سنوياً). يحدد العقد أيضاً أن للمقترض

خيار الدفع المقدم للأداة بالقيمة الاسمية وأنه لن يتم فرض جزاءات على الدفع المقدم. وعند البداية، تتوقع المنشأة ألا يدفع المقترض مقدماً (وبالتالي تحدد المنشأة أن القيمة العادلة لمميزات الدفع المسبق غير هامة عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي).

ويمكن إيضاح أنه لتخصيص مقبوضات الفائدة والخصم الأولي على مدى فترة أداة الدين بمعدل ثابت على المبلغ المسجل، فينبغي تسجيلها على أنها مستحقات بمعدل 10% سنوياً. يوضح الجدول التالي معلومات عن إجمالي المبلغ المسجل، وإيرادات الفائدة والتدفقات النقدية لأداة الدين في كل فترة من فترات التقرير.

السنة	(أ) إجمالي المبلغ المسجل في بداية السنة	(ب = أ × 10%) إيراد الفائدة	(ج) التدفقات النقدية	(د = أ + ب − ج) إجمالي المبلغ المسجل في نهاية السنة
20×0	1.000	100	59	1.041
20×1	1.041	104	59	1.086
20×2	1.086	109	59	1.136
20×3	1.136	113	59	1.190
20×4	1.190	119	59 + 1.250	−

في أول يوم من 2×20، تراجع المنشأة تقديرها للتدفقات النقدية. وتتوقع في الوقت الحالي أن 50% من المبلغ الاسمي التعاقدي ستدفع مقدماً في نهاية 2×20 ونسبة 50% المتبقية في نهاية 4×20. وفقاً لفقرة التطبيق 161 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، تم تعديل إجمالي المبلغ المسجل لأداة الدين في 2×20. وتتم إعادة حساب المبلغ المسجل من خلال خصم المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تقبضه في 2×20 والسنوات اللاحقة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي (10%). يؤدي ذلك إلى أن يكون إجمالي المبلغ المسجل الجديد في 2×20 هو 1.138 وحدة عملة. ويتم تسجيل التعديل بمبلغ 52 وحدة عملة (1.138 وحدة عملة – 1.086 وحدة عملة) في الفائض أو العجز في 2×20. يوضح الجدول التالي معلومات عن إجمالي المبلغ المسجل، وإيرادات الفائدة والتدفقات النقدية وفقاً للتعديلات التي ستتم عليها مع الأخذ بالحسبان التغيير في التقدير.

السنة	(أ)	(ب = أ × 10%)	(ج)	(د = أ + ب − ج)
	إجمالي المبلغ المسجل في بداية السنة	إيراد الفائدة	التدفقات النقدية	إجمالي المبلغ المسجل في نهاية السنة
20×0	1.000	100	59	1.041
20×1	1.041	104	59	1.086
20×2	52 + 1.086	114	59 + 625	568
20×3	568	57	30	595
20×4	595	60	30 + 625	–

ب.15 مثال على حساب إجمالي المبلغ المسجل: أدوات الدين مع مدفوعات متدرجة للفائدة

في بعض الأحيان تشتري المنشآت أو تصدر أدوات دين بمعدل محدد مسبقاً للفائدة يزيد أو يتناقص تدريجياً ("فائدة تدريجية") على مدى فترة أداة الدين. إذا تم إصدار أداة دين بفائدة تدريجية بمبلغ 1.250 وحدة عملة ولها مبلغ عند الاستحقاق يساوي 1.250 وحدة عملة، هل سيساوي إجمالي المبلغ المسجل 1.250 في كل فترة من فترات التقرير على مدى فترة أداة الدين؟

لا. رغم أنه لا يوجد فرق بين المبلغ الأولي ومبلغ الاستحقاق، تستخدم المنشأة طريقة الفائدة الفعلية لتخصص مدفوعات الفائدة على مدى فترة أداة الدين لتحقق معدلاً ثابتاً على المبلغ المسجل.

يشرح المثال التالي كيفية حساب المبلغ المسجل باستخدام طريقة الفائدة الفعلية لأداة لها معدل فائدة محدد مسبقاً يزيد أو ينقص على مدى عمر أداة الدين ("فائدة متدرجة").

في 1 يناير 0×20، تصدر المنشأة "أ" أداة دين بسعر 1.250 وحدة عملة. والمبلغ الاسمي التعاقدي للأداة هو 1.250 وحدة عملة وأداة الدين مستحقة الدفع في 31 ديسمبر 4×20. يحدد سعر الفائدة في اتفاقية الدين على أنه نسبة من المبلغ الاسمي التعاقدي وفقاً لما يلي: 6.0% في 0×20 (75 وحدة عملة)، و8% في 1×20 (100 وحدة عملة)، و10% في 2×20 (125 وحدة عملة)، و12.0% في 3×20 (150 وحدة عملة)، و16.4% في 4×20 (205 وحدة عملة). وفي هذه الحالة، فإن سعر الفائدة الذي يخصم بالضبط تدفق المدفوعات النقدية المستقبلية حتى الاستحقاق هو 10%. وبالتالي، يعاد تخصيص مدفوعات الفائدة على مدى عمر أداة الدين لأغراض تحديد المبلغ الإجمالي المسجل في كل فترة. وفي كل فترة، يتم ضرب إجمالي المبلغ المسجل في بداية الفترة في سعر الفائدة الفعلي بنسبة 10% ويضاف إلى إجمالي المبلغ المسجل. ويتم خصم أي مدفوعات نقدية في الفترة من الرقم الناتج. وبالتالي، يكون إجمالي المبلغ المسجل في كل فترة وفقاً لما يلي:

السنة	(أ)	(ب = أ × 10%)	(ج)	(د = أ + ب – ج)
	إجمالي المبلغ المسجل في بداية السنة	إيراد الفائدة	التدفقات النقدية	إجمالي المبلغ المسجل في نهاية السنة
20×0	1.250	125	75	1.300
20×1	1.300	130	100	1.330
20×2	1.330	133	125	1.338
20×3	1.338	134	150	1.322
20×4	1.322	133	205 + 1.250	–

ب.16 *عقود التسليم العادية: عدم وجود سوق مستقرة*

هل يمكن أن يكون عقد شراء الأصل المالي عقد تسليم عادي في حال عدم وجود سوق مستقرة لتداول مثل تلك العقود؟

نعم. يشير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 إلى الشروط التي تتطلب تسليم الأصل خلال إطار زمني وضع بشكل عام من خلال اللوائح أو الاتفاق في السوق المعني. ولا يقتصر السوق على التداول الرسمي للأوراق المالية أو أسواق التداول المباشرة المنظمة. ولكن السوق يعني البيئة التي عادة ما يُتداول فيها الأصل المالي. والإطار الزمني المقبول سيكون الفترة المطلوبة عادة بصورة منطقية والتي تحتاجها الأطراف لإكمال المعاملة وإعداد وتنفيذ الوثائق النهائية. .

على سبيل المثال، يمكن اعتبار أن سوق الإصدار الخاص للأدوات المالية هو سوق.

ب.17 *عقود التسليم العادية: العقود الآجلة*

تدخل المنشأة "أ ب ج" في عقد آجل لشراء مليون سهم عادي من الأسهم "م" في شهرين نظير مبلغ 10 وحدة عملة للسهم. العقد ليس عقداً متداول تجارياً. ويتطلب العقد من المنشأة "أ ب ج" أن تحصل على الأسهم من خلال تسليم مادي وتدفع للطرف المقابل 10 مليون وحدة عملة نقداً. يتم تداول الأسهم "م" في سوق نشط عام بمتوسط 100.000 سهم في اليوم. والطريقة العادية للتسليم هي ثلاثة أيام. هل يعتبر العقد الآجل عقد تسليم عادي؟

لا. يجب المحاسبة عن العقد باعتباره مشتقة لأنه لم تتم تسويته وفقاً للطريقة المنصوص عليها في اللوائح أو المتفق عليها في سوق معنية.

ب.18 *عقود التسليم العادية: أي من أحكام التسوية المعتادة هي التي ستطبق؟*

إذا كان يتم تداول الأدوات المالية للمنشأة في أكثر من سوق نشط، وإذا اختلفت أحكام التسوية باختلاف الأسواق، فما هي الأحكام التي ستطبق عند تقييم ما إذا كان عقد شراء تلك الأدوات المالية هو عقد تسليم عادي؟

الأحكام التي تطبق هي الأحكام السائدة في السوق التي يقع فيها الشراء بالفعل.

الشرح: تشتري المنشأة "س ص ع" مليون سهماً من المنشأة "أ ب ج" في سوق أمريكية لتداول الأوراق المالية، على سبيل المثال، من خلال سمسار. تاريخ تسوية العقد هو بعد ست أيام عمل. المتداولون في أسهم حقوق الملكية في سوق التداول الأمريكية عادة ما يقومون بالتسوية في خلال ثلاثة أيام عمل. ولأن التداول يُسوى في خلال ست أيام عمل، فهو لا يلبي شروط الإعفاء الخاصة بطريقة التداول المعتادة.

ومع ذلك، إذا قامت المنشأة "س ص ع" بنفس المعاملة في سوق تداول أجنبية والتي تتم فيها التسوية العادية خلال ستة أيام عمل، فإن العقد يلبي شروط الإعفاء الخاصة بطريقة التداول المعتادة.

ب.19 عقود التسليم العادية: شراء الأسهم من خلال عقود خيار الشراء

تشتري المنشأة "أ" عقد خيار شراء في سوق عام يسمح لها بشراء 100 سهم من المنشأة "س ص ع" في أي وقت خلال الأشهر الثلاثة التالية بسعر 100 وحدة عملة. إذا مارست المنشأة "أ" عقد الخيار الخاص بها، فسيكون أمامها 14 يوماً لتسوية المعاملة وفقاً للوائح أو ما هو متفق عليه في سوق عقود الخيار. يتم تداول أسهم المنشأة "س ص ع" في سوق عام نشط يتطلب حدوث التسوية خلال ثلاثة أيام. هل شراء الأسهم من خلال ممارسة الخيار يمثل شراء معتاد للأسهم؟

نعم. تُحكم تسوية عقد الخيار بموجب القوانين أو ما هو متفق عليه في السوق بالنسبة لعقود الخيار، وبالتالي، عند ممارسة الخيار لا تتم المحاسبة عنه بعد ذلك باعتباره مشتقة لأن التسوية من خلال تسليم الأسهم خلال 14 يوماً هي معاملة تسليم عادية.

ب.20 الاعتراف وإلغاء الاعتراف بالالتزامات المالية باستخدام محاسبة تاريخ التداول أو تاريخ التسوية

يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 قواعد خاصة عن الاعتراف وإلغاء الاعتراف بالأصول المالية باستخدام محاسبة تاريخ التداول أو تاريخ التسوية. هل تطبق هذه القواعد على المعاملات في الأدوات المالية التي تصنف باعتبارها التزامات مالية، مثل المعاملات في التزامات الودائع والتزامات التداول؟

لا. لا يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 أي متطلبات خاصة عن محاسبة تاريخ التداول ومحاسبة تاريخ التسوية في حالة المعاملات في الأدوات المالية التي صنفت على أنها التزامات مالية. وبالتالي، تطبق المتطلبات العامة للاعتراف وإلغاء الاعتراف الواردة في الفقرتين 10 و 35 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وتنص الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على الاعتراف بالالتزامات المالية في التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة "طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة". عادة لا يتم الاعتراف بتلك العقود إلا إذا قام أحد الأطراف بالسداد أو إذا كان العقد هو عقد مشتقة ليس معفى من نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وتحدد الفقرة 35 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 أنه لا يتم إلغاء الاعتراف بالالتزامات المالية إلا عند إطفائها، بمعنى عندما يتم الوفاء بالتعهد الوارد في العقد أو إلغائه أو انتهائه.

القسم ج المشتقات المدمجة

ج.1 المشتقات المدمجة: فصل أداة الدين الأصلية

إذ كان من المطلوب فصل مشتقة مدمجة ليست عقد خيار عن أداة الدين الأصلية، كيف يتم تحديد شروط أداة الدين الأصلية والمشتقة المدمجة؟ على سبيل المثال، هل ستكون أداة الدين الأصلية أداة ذات معدل ثابت، أم أداة ذات معدل متغير أم أداة ذات قسيمة صفرية؟

تعكس شروط أداة الدين الأصلية الشروط الموضوعية المنصوص عليها أو الضمنية للعقد المختلط. وفي ظل عدم وجود شروط صريحة أو ضمنية، تتخذ المنشأة الحكم المهني الخاص بها فيما يتعلق بالشروط. ومع ذلك، لا ينبغي أن تحدد المنشأة مكوناً لم يكن محدداً ولا تضع شروطاً لأداة الدين الأصلية بطريقة ستؤدي إلى فصل المشتقة المدمجة التي قد لا تكون موجودة بشكل واضح في العقد المختلط، بمعنى أنه لا يمكنها خلق تدفق نقدي غير موجود. على سبيل المثال، إذا كان لأداة الدين ذات الخمس سنوات مدفوعات فائدة ثابتة بمبلغ 40.000 وحدة عملة سنوياً ودفعة تعاقدية عند الاستحقاق بمبلغ 1.000.000 وحدة عملة مضروبة في التغيير في مؤشر أسعار حقوق الملكية، سيكون من غير الملائم تحديد عقد أصلي ذو معدل عائم وعقد مبادلة حقوق ملكية مدمجة له طرف مقاصة ذو معدل عائم بدلاً من تحديد عقد أصلي ذو معدل ثابت. وفي ذلك المثال، العقد الأصلي هي أداة دين ذات معدل ثابت تدفع 40.000 وحدة عملة سنوياً بسبب عدم وجود تدفقات نقدية ذات معدل فائدة معوم في العقد المختلط.

إضافة إلى ذلك، فإن شروط المشتقة المدمجة التي ليست عقد خيار، مثل العقود الآجلة أو عقود المبادلة، يجب أن تُحدد بحيث ينتج عنها أن يكون للمشتقة المدمجة قيمة عادلة تساوي صفراً عند إنشاء العقد المختلط. وإذا كان من المسموح فصل المشتقات المدمجة التي ليست عقود خيار بناءً على شروط أخرى، يمكن تحليل عقد مختلط واحد إلى تنوعات لا نهائية من توليفات أدوات الدين الأصلية والمشتقات المدمجة، على سبيل المثال، من خلال فصل المشتقات المدمجة التي لها شروط تخلق رافعة مالية أو عدم تماثل أو تعرضات أخرى للمخاطر لم تكن موجودة بالفعل في العقد المختلط. وبالتالي من غير الملائم فصل المشتقة المدمجة التي ليست عقد خيار وفقاً لشروط تؤدي إلى قيم عادلة لا تساوي صفراً عند إنشاء العقد المختلط. تحديد شروط المشتقة المدمجة يعتمد على الشروط القائمة عندما تم إنشاء الأداة المالية.

ج.2 المشتقات المدمجة: فصل عقد الخيار المدمج

جاء في إجابة السؤال ج.1 أن شروط المشتقة المدمجة غير الخيارية يجب أن تُحدد بحيث تؤدي إلى أن تكون القيمة العادلة للمشتقة المدمجة صفراً في تاريخ الاعتراف الأولي بالعقد المختلط. عند فصل المشتقة المدمجة المعتمدة على عقد خيار، هل يجب تحديد شروط الخيار المدمج بشكل يؤدي بالمشتقة المدمجة إما إلى أن تكون قيمة عادلة تساوي صفراً أو قيمة حقيقية تساوي صفراً (أي أنها مربحة) عند بداية إنشاء العقد المختلط؟

لا. فالسلوك الاقتصادي للعقد المختلط ذو المشتقة المدمجة الخيارية (المبنية على خيار) يعتمد بشكل حاسم على سعر تنفيذ الخيار (معدل تنفيذ الخيار) المحدد لخاصية الخيار في العقد المختلط وفقاً لما هو موضح أدناه. لذلك، فإن فصل المشتقة المدمجة المبنية على خيار (بما في ذلك أي صفة بيع أو شراء أو سقف أعلى أو حد أدنى أو تحديد حد أعلى أو أدنى أو تبادل في صفات العقود المختلطة) يجب أن يُبنى على الشروط المبينة لصفة الخيار والموثقة في العقد المختلط. ونتيجة لذلك، ليس بالضرورة أن يكون للمشتقة المدمجة قيمة عادلة أو قيمة حقيقية تعادل الصفر عند الاعتراف الأولي بالعقد المختلط.

وإذا طُلب من المنشأة التحقق من شروط المشتقة المدمجة المبنية على حق خيار من أجل الحصول على قيمة عادلة تعادل الصفر للمشتقة المدمجة، فإن سعر تنفيذ الخيار (أو معدل تنفيذ الخيار) عموماً يجب تحديده بحيث يكون الخيار غير مربح بشكل غير محدود. وهذا يعني أن يستبعد تماماً احتمال ممارسة ميزة الخيار. إلا أنه، نظراً لأن احتمال ممارسة ميزة الخيار في العقد المجمع هو عموماً ليس صفراً، فإنه مما لا يتسق مع السلوك الاقتصادي المحتمل للعقد المختلط أن نفترض أن القيمة العادلة المبدئية تساوي صفراً. وعلى نفس المنوال، إذا طُلب من المنشأة أن تحدد شروط مشتقة مدمجة مبنية على خيار من أجل الوصول إلى قيمة حقيقية للمشتقة المدمجة تساوي صفراً، فإن سعر التنفيذ (أو معدل التنفيذ) يجب افتراض أنه يساوي سعر أو (معدل) المتغير الأساسي عند الاعتراف الأولي بالعقد المختلط. وفي هذه الحالة فإن القيمة العادلة للخيار ستتكون فقط من القيمة الزمنية. ومع ذلك، فإن هذا الافتراض لن يتسق مع السلوك الاقتصادي المحتمل للعقد المختلط بما في ذلك احتمال ممارسة ميزة الخيار إلا إذا كان سعر التنفيذ المتفق عليه يساوي سعر (معدل) المتغير الأساسي عند الاعتراف الأولي بالعقد المختلط.

الطبيعة الاقتصادية للمشتقة المدمجة المبنية على الخيار تختلف بالأساس عن المشتقة المدمجة المبنية على عقد آجل (ويشمل ذلك العقود الآجلة وعقود المبادلة)، لأن شروط العقد الآجل تقتضي أنه في تاريخ معين يتم سداد دفعة مبنية على الفرق بين سعر الأصل الأساسي والسعر الآجل، بينما شروط الخيار هي أن الدفعة التي تبنى على الفرق بين سعر الأساس والسعر تنفيذ الخيار قد تتحقق وقد لا تتحقق اعتماداً على العلاقة بين السعر المتفق عليه وسعر الأساس وذلك في تاريخ محدد في المستقبل، ولذلك فإن تعديل سعر تنفيذ لمشتقة مدمجة مبنية على حق خيار يغير طبيعة العقد المختلط. وعلى الجانب الآخر، إذا كانت شروط مشتقة مدمجة مبنية على حق خيار ضمن أداة دين أساسية قد حُددت بحيث ينتج عنها قيمة عادلة بأي مبلغ عدا الصفر عند إنشاء العقد المختلط فإن ذلك المبلغ هو أساساً يمثل اقتراضاً أو إقراضاً، وبالتالي، وفقاً لما نوقش في إجابة السؤال ج.1، فإنه ليس من المناسب فصل المشتقة المدمجة المبنية على حق خيار والمتضمنة في أداة دين رئيسية وذلك بشروط تؤدي إلى قيمة عادلة خلاف الصفر بتاريخ الاعتراف بالعقد المختلط.

ج.3 المشتقات المدمجة: حوافز حقوق الملكية

في بعض الحالات، توافق المنشآت الاستثمارية التي تمنح قروضاً ثانوية، على أنه إذا قام المقترض أو عندما يقوم المقترض بإدراج أسهمه في بورصة أوراق مالية فإن المنشأة التي تقدم رأس مال مخاطر يحق لها الحصول على أسهم من المنشأة المقترضة إما مجاناً أو بسعر منخفض جداً ("حافز حقوق ملكية") إضافة إلى الدفعات التعاقدية. ونتيجة لخاصية الحافز، فإن الفائدة على القرض الثانوي تكون أقل مما هي عليه بدون ذلك الحافز. وبافتراض أن القرض الثانوي لم يتم قياسه بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الفائض أو العجز (الفقرة 49(ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)، هل يلبي (حافز) حقوق الملكية متطلبات تعريف المشتقة المدمجة حتى لو كان محتملاً ومتوقفاً على الإدراج المستقبلي لأسهم المقترض؟

نعم. المخاطر والخصائص الاقتصادية للعائد على حقوق الملكية لا ترتبط بشكل كبير بالمخاطر والخصائص الاقتصادية لأداة الدين الأساسية (الفقرة 49 (أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). يلبي حافز حقوق الملكية متطلبات تعريف المشتقة، لأن له قيمه تتغير تبعاً لتغير أسعار أسهم المقترض، وأنه لا يلزمه استثمار أولي صافي أو يلزمه استثمار صافي أولي أقل مما كان سيطلب لأنواع أخرى من العقود التي من المتوقع أن تستجيب بنفس الطريقة للتغيرات التي تطرأ على عوامل السوق، وتتم تسويته في تاريخ مستقبلي (الفقرة 49(ب) والفقرة 9 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). وتلبي ميزة حافز حقوق الملكية متطلبات تعريف المشتقة حتى لو كان حق استلام الأسهم متوقف على الإدراج المستقبلي لأسهم المقترض. وتنص فقرة التطبيق 7 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على أن المشتقة قد تتطلب سداد دفعة نتيجة لحدث مستقبلي ما لا يرتبط بقيمة اسمية. وإن خاصية حافز حقوق الملكية مشابهة لمثل هذه المشتقة فيما عدا أنها لا تعطي الحق بدفع مبلغ ثابت وإنما حق خيار إذا تحقق الحدث المستقبلي.

ج.4 المشتقات المدمجة: الأدوات المركبة

تصدر المنشأة "أ" أداة دين ذات فائدة معومة مدتها 5 سنوات. وفي الوقت نفسه، تدخل في عقد مبادلة سعر فائدة لمدة خمس سنوات يقتضي دفع سعر فائدة ثابت وقبض سعر فائدة متغير مع المنشأة "ب". تعتبر المنشأة "أ" أن اندماج أداة الدين مع عقد المبادلة يشكل أداة مركبة ذات سعر فائدة ثابت. وتؤكد المنشأة "أ" على أن القيام بمحاسبة منفصلة لعقد المبادلة هو أمر غير ملائم لأن فقرة التطبيق 106(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 تتطلب تصنيف المشتقات المدمجة مع أدواتها الأصلية إذا كانت المشتقة مرتبطة بسعر فائدة يمكن أن يؤدي إلى تغير مبلغ الفائدة التعاقدية التي كانت في الحالات الأخرى ستُدفع أو تُقبض على عقد الدين الأصلي. فهل تحليل المنشأة صحيح؟

لا. أدوات المشتقات المدمجة هي شروط وأحكام تدرج في العقود الأصلية غير المشتقة. ومن غير الملائم بشكل عام معاملة أداتين ماليتين أو أكثر كأداة مالية واحدة مُجمّعة (محاسبة "الأدوات المركبة") لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. فلكل من الأدوات المالية شروطها وأحكامها الخاصة بها ويمكن تحويلها أو تسويتها بشكل مستقل. لذلك، يتم تصنيف أداة الدين وعقد المبادلة بشكل منفصل. وتختلف المعاملات الوارد وصفها هنا عن المعاملات التي سبقت مناقشتها في السؤال ب.6، والتي لا يوجد لها جوهر بعيداً عن عقد مبادلة أسعار الفائدة الناتج.

ج.5 المشتقات المدمجة: عقود البيع والشراء بأدوات العملات الأجنبية

تنص عقود التوريد على الدفع بعملة غير العملة (أ) العملة الوظيفية المستعملة لكل من أطراف العقد، و(ب) العملة التي تستعمل عادة لتقويم المنتج في المعاملات التجارية في الأسواق العالمية، و(ج) العملة المستعملة عادة في عقود بيع أو شراء بنود غير مالية في البيئة الاقتصادية الأصلية التي تتم فيها المعاملات. فهل يعتبر أن هناك مشتقة مدمجة يجب فصلها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؟

نعم. للشرح: وافقت منشأة نرويجية على بيع بترول لمنشأة ما في فرنسا. عقد النفط مقوم بالفرنك السويسري، رغم أن عقود النفط في العادة تقوم بالدولار الأمريكي في المعاملات التجارية العالمية، أما الكورونا

النرويجية فعادة ما تستخدم في عقود شراء أو بيع البنود غير المالية في النرويج. وليس لأي من المنشأتين أية نشاطات كبيرة بالفرنك السويسري. في هذه الحالة تعتبر المنشأة النرويجية أن عقد التوريد عو عقد أصلي مع عقد عملة أجنبية مدمج آجل لشراء فرنك سويسري. أما المنشأة الفرنسية فتعتبر أن عقد التوريد هو عقد أصلي مع عقد عملة أجنبية مدمج آجل لبيع فرنك سويسري، وكل من المنشأتين تقوم بإدخال التغييرات في القيمة العادلة لعقود العملة الآجلة في الفائض أو العجز إلا إذا اعتبرتها المنشأة المعدة للتقارير أداة تحوط للتدفقات النقدية إذا كان ذلك مناسباً.

ج.6 المشتقات المدمجة بالعملة الأجنبية: شرط العملة الأجنبية غير ذي العلاقة

المنشأة "أ"، التي تقيس البنود في بياناتها المالية على أساس اليورو (عملتها الوظيفية)، تبرم عقداً مع المنشأة ب، وعملتها الوظيفية هي الكورونا النرويجية، لشراء نفط بعد ستة أشهر بمبلغ 1.000 دولار أمريكي. ولا يدخل العقد الأصلي للنفط ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لأنه أبرم واستمر بغرض تسليم بند غير مالي وفقاً للمتطلبات التي تتوقعها المنشأة فيما يخص الشراء أو البيع أو الاستخدام (الفقرة 5 وفقرة التطبيق 8 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41) ولم تُخصص المنشأة بشكل لا رجعة فيه هذا العقد على أنه تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 6 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. يشمل عقد النفط حكماً لتوفير العملة الأجنبية (رافعة) ينص على أن أطراف العقد، إضافة إلى توفير النفط والدفع نظيره، سيتبادلون مبالغاً مساوية للتقلبات في سعر صرف الدولار الأمريكي والكورونا النرويجية التي تطبق على مبلغ اسمي بمقدار 100.000 دولار أمريكي. وفقاً للفقرة 49 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، هل هذه المشتقة المدمجة (شرط الرافعة بالعملة الأجنبية) تعتبر متعلقة بصورة وثيقة بالعقد الأصلي للنفط؟

لا. إن شرط الرافعة بالعملة الأجنبية هو شرط منفصل عن عقد النفط الأساسي لأنه ليس متصلاً اتصالاً وثيقاً بالعقد الأصلي للنفط (فقرة التطبيق 106(د) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

ويمكن اعتبار أن شرط دفع 1.000 دولار أمريكي بموجب عقد النفط الأصلي مشتقة عمله أجنبية لأن الدولار ليس هو العملة الوظيفية للمنشأة "أ" ولا المنشأة "ب". لا يتم فصل هذه المشتقة للعملة الأجنبية لأنه بموجب فقرة التطبيق 106(د) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 فإن عقد النفط الخام الذي يشترط الدفع بالدولار الأمريكي لا يعتبر عقد أصلي يتضمن مشتقة عملة أجنبية.

وشرط الرافعة بالعملة الأجنبية الذي ينص على أن أطراف العقد سيتبادلون مبلغاً يساوي التقلب في سعر صرف الدولار الأمريكي والكرونا النرويجية على مبلغ اسمي 100.000 دولار يأتي إضافة إلى الدفعة المطلوبة لمعاملة النفط. وهو غير مرتبط بالعقد الأصلي للنفط وبالتالي يتم فصله عن العقد الأصلي للنفط وتتم المحاسبة عنه باعتباره مشتقة مدمجة بموجب الفقرة 49 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

ج.7 المشتقات المدمجة بالعملة الأجنبية: عملة التجارة العالمية

تشير فقرة التطبيق 106(د) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 إلى العملة التي عادة ما تُقوّم بها البضائع والخدمات ذات العلاقة في المعاملات التجارية العالمية. فهل يمكن أن تكون هذه العملة هي العملة التي تستخدم لمنتج معين أو خدمة معينة في المعاملات التجارية في المنطقة المحلية لأحد الأطراف الرئيسية في العقد؟

لا. فالعملة التي تُقوّم بها عادة أسعار البضائع أو الخدمات ذات العلاقة في المعاملات التجارية العالمية هي فقط العملة التي تستخدم في معاملات مماثلة حول العالم، وليس فقط في منطقة محلية واحدة. على سبيل المثال، إذا كانت المعاملات الدولية في الغاز الطبيعي في أمريكا الشمالية تقوم عادة بالدولار الأمريكي وكانت هذه المعاملات تقوم باليورو في أوربا، فلا يكون الدولار الأمريكي ولا اليورو هي العملة التي تقوم بها عادة البضائع والخدمات في المعاملات التجارية الدولية.

ج.8 المشتقات المدمجة: *: يسمح للحامل ولكن لا يشترط عليه التسوية بدون استعادة ما يقارب كامل استثماره المعترف به*

إذا كانت شروط الأداة المشتركة تسمح، ولكنها لا تستلزم، أن يقوم حاملها بتسوية العقد المشترك بطريقة تؤدي إلى عدم استعادته لكامل لاستثماره المعترف به، ولم يكن للمصدر مثل هذا الحق (على سبيل المثال: أداة دين قابلة للبيع)، هل العقد يفي بالشرط الوارد في فقرة التطبيق 106(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 الذي ينص على ألا يستعيد الحامل جميع استثماره، على وجه التقريب، المعترف به؟

لا. لا تتم تلبية شرط عدم استعادة "حامل الأداة كامل استثماره المعترف به على وجه التقريب" إذا كانت شروط الأداة المشتركة تسمح، ولكن لا تستلزم، أن يقوم حاملها بالتسديد بكيفية تؤدي إلى عدم استعادة كامل استثماره المعترف به ومصدر الأداة لا يتمتع بمثل هذا الحق. وبالتالي، فإن العقد الأصلي الخاضع للفائدة ومعه مشتقة أسعار فائدة مدمجة تتضمن مثل هذه الشروط تعتبر متصلة اتصالاً وثيقاً بالعقد الأصلي. وإن شرط (عدم استعادة حامل الأداة لكامل استثماره المعترف به) يطبق على الحالات التي يمكن فيها إجبار الحامل أن يقبل التسوية بمبلغ لا يكفي لاستعادته كامل استثماره المعترف به.

القسم د. الاعتراف وإلغاء الاعتراف

د.1 الاعتراف الأولي

د.1 . 1 الاعتراف: الضمانات النقدية

تحول المنشأة "ب" نقداً إلى المنشأة "أ" على أنه ضمان لمعاملة أخرى تتم مع المنشأة "أ" (على سبيل المثال، معاملة اقتراض أوراق مالية)، لا ينفصل النقد قانونياً عن أصول المنشأة "أ". هل يجب على المنشأة "أ" الاعتراف بالضمان النقدي الذي استلمه على أنه أصل؟

نعم. التحقيق النهائي للأصل المالي هو التحويل إلى النقد، وبالتالي لا يشترط إجراء أي تحويل آخر قبل أن تتمكن المنشأة "أ" من تحقيق المنفعة الاقتصادية للنقد المنقول من المنشأة "ب". وبالتالي، تعترف المنشأة "أ" بالنقد باعتباره أصلاً مستحق الدفع للمنشأة "ب" في حين تلغي المنشأة "ب" الاعتراف بالنقد وتعترف بمبالغ مستحقة من المنشأة "أ".

د.2 الطريقة المعتادة لشراء أو بيع أصل مالي

د.2 . 1 تاريخ التداول في مقابل تاريخ التسوية: المبالغ التي سيتم تسجيلها لعملية شراء

كيف يمكن تطبيق مبادئ محاسبة تاريخ التداول وتاريخ التسوية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على شراء الأصول المالية؟

يشرح المثال التالي تطبيق مبادئ محاسبة تاريخ التداول وتاريخ التسوية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لشراء الأصول المالية. في 29 ديسمبر 1×20، تلزم المنشأة نفسها بشراء أصل مالي نظير مبلغ 1.000 وحدة عملة، وهي القيمة العادلة عند التعهد تاريخ (التداول). تكاليف المعاملة غير مادية. وفي 31 ديسمبر 1×20 (نهاية السنة المالية) وفي 4 يناير 2×20 (تاريخ التسوية) كانت القيمة العادلة للأصل 1.002 وحدة عملة و1.003 وحدة عملة على التوالي. وتعتمد المبالغ التي ينبغي تسجيلها عن الأصل على كيفية تصنيفه وما إذا كان سيتم استخدام محاسبة تاريخ التداول أم محاسبة تاريخ التسوية، وفقاً لما هو موضح في الجدولين التاليين:

	محاسبة تاريخ التسوية		
الأرصدة	**الأصول المالية التي تم قياسها بتكلفة الإطفاء**	**الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية**	**الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض/ العجز**
29 ديسمبر 1×20			
الأصل المالي	-	–	–
الالتزام المالي	–	–	–
31 ديسمبر 1×20			
ذمة مدينة	–	2	2
أصل مالي	–	–	–
التزام مالي	–	–	–
صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	(2)	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	–	–	(2)
4 يناير 2×20			
ذمم مدينة	–	–	–
أصل مالي	1.000	1.003	1.003
التزام مالي	–	–	–

	محاسبة تاريخ التسوية		
صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	(3)	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	–	–	(3)
	محاسبة تاريخ التداول		
الأرصدة	**الأصول المالية التي تم قياسها بتكلفة الإطفاء**	**الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية**	**الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض/ العجز**
29 ديسمبر 1×20			
الأصل المالي	1.000	1.000	1.000
الالتزام المالي	(1.000)	(1.000)	(1.000)
31 ديسمبر 1×20			
ذمة مدينة	–	–	–
أصل مالي	1.000	1.002	1.002
التزام مالي	(1.000)	(1.000)	(1.000)
صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	(2)	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	–	–	(2)
4 يناير 2×20			
ذمم مدينة	–	–	–
أصل مالي	1.000	1.003	1.003
التزام مالي	–	–	–
صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	(3)	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	–	–	(3)

د. 2. 2 تاريخ التداول في مقابل تاريخ التسوية: المبالغ التي سيتم تسجيلها لعملية بيع

كيف يمكن تطبيق مبادئ محاسبة تاريخ التداول ومحاسبة تاريخ التسوية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على بيع الأصول المالية؟

يشرح المثال التالي تطبيق مبادئ محاسبة تاريخ التداول وتاريخ التسوية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 لبيع الأصول المالية. في 29 ديسمبر 2×20 (تاريخ التداول) تبرم المنشأة عقداً لبيع أصل مالي بقيمته العادلة التي تبلغ 1.010 وحدة عملة. كان قد تم استملاك الأصل السنة الماضية بمبلغ 1.000 وحدة عملة وكان إجمالي مبلغه المسجل 1.000 وحدة عملة. في 31 ديسمبر 3×20 (نهاية السنة المالية)، كانت القيمة العادلة للأصل 1.012 وحدة عملة. في 4 يناير 3×20 (تاريخ التسوية)، القيمة العادلة هي 1.013 وحدة عملة. والمبالغ التي سيتم تسجيلها ستعتمد على كيفية تصنيف الأصل وما إذا كان سيتم استخدام محاسبة تاريخ التداول أو تاريخ التسوية وفقاً لما هو موضح في الجدولين التاليين (يتم التغاضي عن أي بدل خسارة أو إيراد فائدة على الأصل المالي لأغراض هذا المثال).

والتغيير في القيمة العادلة للأصل المالي الذي يتم بيعه على أساس التسليم العادي لا يسجل في البيانات المالية بين تاريخ التداول وتاريخ التسوية إذا طبقت المنشأة محاسبة تاريخ التسوية لأن حقوق البائع في التغيرات في القيمة العادلة تتوقف في تاريخ التداول.

محاسبة تاريخ التسوية			
الأرصدة	**الأصول المالية التي تم قياسها بتكلفة الإطفاء**	**الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية**	**الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض/ العجز**
29 ديسمبر 2×20			
ذمة مدينة	–	–	–
أصل المالي	1.000	1.010	1.010
صافي الأصول حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	10	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	–	–	10
31 ديسمبر 2×20			
ذمة مدينة	–	–	–
أصل مالي	1.000	1.010	1.010
صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	10	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	–	–	10

محاسبة تاريخ التسوية			
4 يناير 3×20			
صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	–	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	10	10	10

محاسبة تاريخ التداول			
الأرصدة	**الأصول المالية التي تم قياسها بتكلفة الإطفاء**	**الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية**	**الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض/ العجز**
29 ديسمبر 2×20			
ذمة مدينة	1.010	1.010	1.010
أصل مالي	–	–	–
صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	–	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	10	10	10
31 ديسمبر 2×20			
ذمة مدينة	1.010	1.010	1.010
أصل مالي	–	–	–
صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	–	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	10	10	10
4 يناير 3×20			
صافي الأصول/ حقوق الملكية (تعديلات القيمة العادلة)	–	–	–
الفائض أو العجز المتراكم (من خلال الفائض أو العجز)	10	10	10

د. 2. 3 محاسبة تاريخ التسوية: تبادل الأصول المالية غير النقدية

إذا اعترفت المنشأة ببيع الأصول المالية باستخدام محاسبة تاريخ التسوية، فهل يتم الاعتراف بالتغيير في القيمة العادلة للأصل المالي التي سيتم استلامها نظير أصل مالي غير نقدي تم بيعه وفقاً للفقرة 105 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41؟

الأمر يختلف بحسب الحالة. تتم المحاسبة عن أي تغيير في القيمة العادلة للأصل المالي سيتم استلامها بموجب الفقرة 105 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 إذا طبقت المنشأة محاسبة تاريخ التسوية على تلك الفئة من الأصول المالية. ومع ذلك، إذا صنفت المنشأة الأصل المالي الذي سيتم استلامه في الفئة التي تطبق عليها محاسبة تاريخ التداول، يُعترف بالأصل الذي سيتم استلامه في تاريخ التداول وفقاً للوصف الوارد في فقرة التطبيق 19 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وفي تلك الحالة، تعترف المنشأة بالتزام بمبلغ يساوي المبلغ المسجل للأصل المالي الذي سيتم تسليمه في تاريخ التسوية.

الشرح: في 29 ديسمبر 2×20 (تاريخ التداول) تبرم المنشأة "أ" عقداً لبيع ورقة القبض "أ"، والتي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة، وذلك نظير السند "ب"، الذي يلبي متطلبات تعريف الأدوات المحتفظ بها للمتاجرة والتي تقاس بالقيمة العادلة. لكل من الأصلين قيمة عادلة بمبلغ 1.010 وحدة عملة في 29 ديسمبر، في حين أن تكلفة إطفاء ورقة القبض "أ" هي 1.000 وحدة عملة. تستخدم المنشأة "أ" محاسبة تاريخ التسوية للأصول المالية التي تم قياسها بتكلفة الإطفاء ومحاسبة تاريخ التداول للأصول التي تلبي متطلبات تعريف لأدوات المحتفظ بها للمتاجرة. في 31 ديسمبر 2×20 (نهاية السنة المالية)، كانت القيمة العادلة لورقة القبض "أ" 1.012 وحدة عملة والقيمة العادلة للسند "ب" 1.009 وحدة عملة. وفي 4 يناير 3×20، بلغت القيمة العادلة لورقة القبض "أ" 1.013 وحدة عملة والقيمة العادلة للسند "ب" 1.007 وحدة عملة. وتم إدخال القيود التالية:

29 ديسمبر 2×20

مدين	السند "ب"	1.010 وحدة عملة	
دائن	ذمة دائنة		1.010 وحدة عملة

31 ديسمبر 2×20

مدين	الخسارة التجارية	1 وحدة عملة	
دائن	السند "ب"		1 وحدة عملة

4 يناير 3×20

مدين	ذمة دائنة	1.010 وحدة عملة	
مدين	خسارة تجارية	2 وحدة عملة	
دائن	ورقة القبض "أ"		1.000 وحدة عملة
دائن	السند "ب"		2 وحدة عملة
دائن	مكسب التحقيق		10 وحدة عملة

القسم هـ القياس

هـ. 1 القياس الأولي للأصول المالية والالتزمات المالية

هـ. 1. 1 القياس الأولي: تكاليف المعاملة

يجب إدراج تكاليف المعاملات في القياس الأولي للأصول المالية والالتزامات المالية بخلاف تلك التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. كيف يمكن تطبيق هذا المطلب في الواقع العملي؟

بالنسبة للأصول المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، تضاف تكاليف المعاملة على القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي. وبالنسبة للالتزامات المالية، تخصم تكاليف المعاملة من القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي.

بالنسبة للأدوات المالية التي يتم قياسها بتكلفة الإطفاء، ومن ثم يتم إدراج تكاليف المعاملات لاحقاً في حساب تكلفة الإطفاء باستخدام طريقة الفائدة الفعلية، في الواقع العملي، التي يتم إطفائها من خلال الفائض أو العجز على مدى عمر الأداة.

بالنسبة للأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرتين 41 و111 أو الفقرتين 43 و106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، يتم الاعتراف بتكاليف المعاملة في صافي الأصول/ حقوق الملكية على أنها جزء من التغير في القيمة العادلة عند القياس التالي. إذا تم قياس الأصل المالي وفقاً للفقرتين 41 و111 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، يتم إطفاء تكاليف المعاملة في الفائض أو العجز باستخدام طريقة الفائدة الفعلية، وفي الواقع، يتم الإطفاء من خلال الفائض أو العجز على مدى عمر الأداة.

تكاليف المعاملة المتوقع تكبدها عند نقل الأداة المالية أو التصرف فيها لا تدرج في قياس الأداة المالية.

هـ. 2 المكسب والخسارة

هـ. 2. 1 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 – الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية: فصل مكون العملة

يتم التعامل مع الأصل المالي الذي تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 باعتباره بنداً نقدياً. بالتالي، تعترف المنشأة بالتغيرات في المبلغ المسجل المتعلق بالتغيرات في أسعار الصرف في الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 27(أ) والفقرة 32 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 والتغيرات الأخرى في المبلغ المسجل في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. كيف يتم تحديد المكسب أو الخسارة المتراكمين الذين تم الاعتراف بهما في صافي الأصول/ حقوق الملكية؟

هو الفرق بين تكلفة إطفاء الأصل المالي[60] والقيمة العادلة للأصل المالي بالعملة الوظيفية للمنشأة المعدة للتقارير. ولأغراض تطبيق الفقرة 32 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 يتم التعامل مع الأصل باعتباره أصل يتم قياسه بتكلفة الإطفاء بالعملة الأجنبية.

[60] الهدف من هذا المثال هو شرح فصل مكون العملة لأصل مالي تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وبالتالي، وللتبسيط، لا يعكس هذا المثال أثر متطلبات الانخفاض الواردة في الفقرات 73 – 93 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

للشرح: في 31 ديسمبر 1×20 تستملك المنشأة "أ" سنداً مقوماً بالعملة الأجنبية بقيمته العادلة بمبلغ 1.000 وحدة عملة أجنبية. مازال متبقي في السهم خمس سنوات على الاستحقاق ومبلغه الاسمي التعاقدي هو 1.250 وحدة عملة أجنبية، ويحمل السند فائدة ثابتة بنسبة 4.7% والتي تدفع سنوياً (1.250 وحدة عملة أجنبية × 4.7% = 59 وحدة عملة أجنبية سنوياً)، وله سعر فائدة فعلي 10%. تصنف المنشأة "أ" السند على أنه تم قياسه لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، وبالتالي تعترف بمكسب وخسارة في صافي الأصول/ حقوق الملكية. العملة الوظيفية للمنشأة هي عملتها المحلية. وسعر الصرف هو 1 عملة أجنبية إلى 1 عملة محلية والمبلغ المسجل للسند هو 1.500 وحدة عملة (= 1.000 وحدة عملة أجنبية × 1.5).

مدين	السند	1.500 وحدة عملة محلية	
دائن	النقد		1.500 وحدة عملة محلية

في 31 ديسمبر 2×20، ارتفعت العملة الأجنبية وأصبح سعر الصرف 1 وحدة عملة أجنبية إلى 2 وحدة عملة أجنبية. القيمة العادلة للسند هي 1.060 وحدة عملة أجنبية وبالتالي فإن المبلغ المسجل هو 2.120 وحدة عملة محلية (= 1.060 × 2). تكلفة الإطفاء هي 1.041 وحدة عملة أجنبية (= 2.082 وحدة عملة محلية). وفي هذه الحالة، فإن المكسب أو الخسارة التراكمية الذين سيتم الاعتراف بهما في صافي الأصول/ حقوق الملكية وتجميعهما في صافي الأصول/ حقوق الملكية هما الفرق بين القيمة العادلة وتكلفة الإطفاء في 31 ديسمبر 2×20، أي 38 وحدة عملة محلية (= 2.120 وحدة عملة محلية – 2.082 وحدة عملة محلية).

الفائدة التي يتم الحصول عليها على السند في 31 ديسمبر 2×20 هي 59 وحدة عملة أجنبية (= 118 وحدة عملة محلية). وإيراد الفائدة الذي تم تحديده وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية هو 100 وحدة عملة أجنبية (= 1.000 وحدة عملة أجنبية × 10%). متوسط سعر الصرف خلال السنة هو 1 عملة أجنبية إلى 1.75 عملة محلية. ولأغراض هذا السؤال، تم افتراض أن استخدام متوسط سعر الصرف يقدم تقريب موثوق للسعر الفوري المعمول به عند استحقاق إيراد الفائدة خلال السنة (انظر الفقرة 25 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). وبالتالي، فإن إيراد الفائدة المدرج في التقرير هو 175 وحدة عملة محلية (= 100 وحدة عملة أجنبية × 1.75) ويشمل زيادة في الخصم الأولي بمبلغ 72 وحدة عملة محلية (=(100 وحدة عملة أجنبية – 59 وحدة عملة أجنبية) × 1.75). ولذا، فإن فرق سعر الصرف على السند الذي يتم الاعتراف به في الفائض أو العجز هو 510 وحدة عملة محلية (= 2.082 وحدة عملة محلية – 1.500 وحدة عملة محلية – 72 وحدة عملة محلية). وأيضاً، هناك مكسب من سعر الصرف على الفائدة المدينة (المستحقة) عن السنة بمبلغ 15 وحدة عملة محلية (= 59 وحدة عملة أجنبية × (2.00 – 1.75)).

مدين	السند	620 وحدة عملة محلية	
مدين	النقد	118 وحدة عملة محلية	
دائن	إيراد الفائدة		175 وحدة عملة محلية
دائن	مكسب سعر الصرف		525 وحدة عملة محلية
دائن	التغير في القيمة العادلة في صافي الأصول/ حقوق الملكية		38 وحدة عملة محلية

في 31 ديسمبر 3×20، ارتفعت العملة الأجنبية مرة أخرى وكان سعر الصرف 1 وحدة عملة أجنبية إلى 2.50 وحدة عملة محلية. القيمة العادلة للسند هي 1.070 وحدة عملة أجنبية وبالتالي فإن المبلغ المسجل هو 2.675 وحدة عملة محلية (= 1.070 وحدة عملة أجنبية × 2.50). تكلفة الإطفاء هي 1.086 وحدة عملة أجنبية (=

2.715 وحدة عملة محلية). المكسب أو الخسارة التي سيتم تجميعها في صافي الأصول/ حقوق الملكية هي الفرق بين القيمة العادلة وتكلفة الإطفاء في 31 ديسمبر 3×20، بمعنى 40 وحدة عملة محلية بالسالب (= 2.675 وحدة عملة محلية – 2.715 وحدة عملة محلية). لذا، فإن المبلغ المعترف به في صافي الأصول/ حقوق الملكية يساوي التغير في الفرق خلال 3×20 بمبلغ 78 وحدة عملة محلية (= 40 وحدة عملة محلية + 38 وحدة عملة محلية).

الفائدة المستلمة عن السند في 31 ديسمبر 3×20 هي 59 وحدة عملة أجنبية (= 148 وحدة عملة محلية). وإيراد الفائدة المحدد باستخدام طريقة الفائدة الفعلية هو 104 وحدة عملة أجنبية (= 1.041 وحدة عملة أجنبية × 10%). متوسط سعر الصرف خلال السنة هو 1 عملة أجنبية إلى 2.25 عملة محلية. ولأغراض هذا السؤال، تم افتراض أن استخدام متوسط سعر الصرف يقدم تقريب موثوق للسعر الفوري المعمول به عند استحقاق إيراد الفائدة خلال السنة (انظر الفقرة 25 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). وبالتالي، فإن إيراد الفائدة المعترف به هو 234 وحدة عملة محلية (= 104 وحدة عملة أجنبية × 2.25) ويشمل زيادة في الخصم الأولي بمبلغ 101 وحدة عملة محلية (=(104 وحدة عملة أجنبية – 59 وحدة عملة أجنبية) × 2.25). ولذا، فإن فرق سعر الصرف على السند الذي يتم الاعتراف به في الفائض أو العجز هو 532 وحدة عملة محلية (= 2.715 وحدة عملة محلية – 2.082 وحدة عملة محلية – 101 وحدة عملة محلية). وأيضاً، هناك مكسب من سعر الصرف على الفائدة المدينة (المستحقة) عن السنة بمبلغ 15 وحدة عملة محلية (= 59 وحدة عملة أجنبية × (2.50 – 2.25)).

مدين	السند	555 وحدة عملة محلية
مدين	النقد	148 وحدة عملة محلية
مدين	التغير في القيمة العادلة في صافي الأصول/ حقوق الملكية	78 وحدة عملة محلية
دائن	مكسب الفائدة	234 وحدة عملة محلية
دائن	مكسب سعر الصرف	547 وحدة عملة محلية

هـ. 2. 2 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 – فروق سعر الصرف الناتجة عن ترجمة المنشآت الأجنبية: صافي الأصول/ حقوق الملكية أم الفائض أو العجز؟

تنص الفقرتان 37 و57 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على أن جميع فروقات سعر الصرف الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعملية أجنبية ينبغي الاعتراف بها في صافي الأصول/ حقوق الملكية حتى التصرف في صافي الاستثمار. سيشمل ذلك فروقات سعر الصرف الناتجة عن الأدوات المالية المسجلة بالقيمة العادلة، والتي ستشمل الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز والأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 أن يتم الاعتراف بالتغيير في الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في الفائض أو العجز وأن يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

إذا كانت العملية الأجنبية هي منشأة مسيطر عليها ولها بيانات مالية موحدة مع البيانات المالية للمنشأة المسيطرة، في البيانات المالية الموحدة، كيف يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 والفقرة 44 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4؟

يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على محاسبة الأدوات المالية في البيانات المالية للعملية الأجنبية ويطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 على ترجمة البيانات المالية للعملية الأجنبية لتدمج في البيانات المالية للمنشأة المعدة للتقارير.

الشرح: تقع المنشأة "أ" في الدولة "س" وعملتها الوظيفية وعملة العرض الخاصة بها هي العملة المحلية للدولة "س". لدى المنشأة "أ" منشأة أجنبية مسيطر عليها (المنشأة ب) في الدولة "ص" وعملتها الوظيفية هي العملة المحلية للدولة "ص". تمتلك المنشأة "ب" أداة دين، والتي تلبي متطلبات تعريف الأدوات المحتفظ بها للمتاجرة وبالتالي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

في البيانات المالية للمنشأة "ب" لسنة 0×20، القيمة العادلة والمبلغ المسجل لأداة الدين هو 100 وحدة عملة محلية للدولة "ص". في البيانات المالية الموحدة للمنشأة "أ" تتم ترجمة الأصل إلى العملة المحلية للدولة "س" بسعر الصرف الفوري المعمول به في نهاية فترة التقرير (2.00). وبالتالي، فإن المبلغ المسجل هو 200 وحدة عملة محلية للدولة ص (= 100 وحدة عملة محلية ص × 2.00) في البيانات المالية الموحدة.

وفي نهاية سنة 1×20، ارتفعت القيمة العادلة لأداة الدين إلى 110 وحدة عملة محلية للدولة "ص". تعترف المنشأة "ب" بالأصل المتداول بمبلغ 110 وحدة عملة محلية للدولة "ص" في بيان المركز المالي الخاص بها وتعترف بمكسب قيمة عادلة بمبلغ 10 وحدة عملة محلية للدولة "ص" في الفائض أو العجز. خلال السنة، ارتفع سعر الصرف الفوري من 2.00 إلى 3.00 ما أدى إلى زيادة في القيمة العادلة للأداة من 200 وحدة عملة محلية للدولة س إلى 330 عملة محلية للدولة س (= 110 وحدة عملة محلية للدولة ص × 3.00) بعملة الدولة س. وبالتالي، تعترف المنشأة "أ" بالأصل المتداول بمبلغ 330 وحدة عملة محلية للدولة "س" في بياناتها المالية الموحدة.

تترجم المنشأة "أ" بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للمنشأة "ب" "بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات" (الفقرة 44(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4). وطالما أن مكسب القيمة العادلة قد استحق خلال السنة، تستخدم المنشأة "أ" السعر المتوسط للصرف باعتباره تقريباً عملياً ((3.00 + 2.00)/ 2 = 2.50، وفقاً للفقرة 25 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4). وبالتالي، في حين أن القيمة العادلة للأصل المتداول قد ارتفعت بمبلغ 130 وحدة عملة محلية للدولة س (= 330 وحدة عملة محلية للدولة س – 200 وحدة عملة محلية للدولة س)، لا تعترف المنشأة "أ" إلا بمبلغ 25 وحدة عملة محلية للدولة س (= 10 وحدة عملة محلية للدولة ص × 2.5) من هذه الزيادة في الفائض أو العجز الموحد للامتثال للفقرة 44(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4. فرق سعر الصرف الناتج، بمعنى، الزيادة المتبقية في القيمة العادلة لأداة الدين (130 وحدة عملة محلية للدولة س – 25 وحدة عملة محلية للدولة س = 105 وحدة عملة محلية للدولة س)، تُجمع في صافي الأصول/ حقوق الملكية حتى التصرف في صافي الاستثمار في العملية الأجنبية وفقاً للفقرة 57 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

هـ.2. 3 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 – التفاعل بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4

يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 متطلبات حول قياس الأصول المالية والالتزامات المالية والاعتراف بالمكسب والخسارة عند إعادة القياس في الفائض أو العجز. يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 قواعد حول إعداد التقارير عن بنود العملة الأجنبية والاعتراف بفروقات أسعار الصرف في الفائض أو العجز. فما هو ترتيب تطبيق المعيار 4 والمعيار 41؟

بيان المركز المالي

بشكل عام، يحدد أولاً قياس القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة أو تكلفة الإطفاء بالعملة الأجنبية المقوم بها البند وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ومن ثم، تتم ترجمة مبلغ العملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية باستخدام سعر الإغلاق أو سعر تاريخي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 21 (فقرة التطبيق 224 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). على سبيل المثال، إذا كان الأصل المالي النقدي (مثل أداة الدين) قد تم قياسه بتكلفة الإطفاء وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، يتم حساب تكلفة الإطفاء بالعملة المقوم بها ذلك الأصل المالي. وبالتالي، يتم الاعتراف بمبلغ العملة الأجنبية باستخدام سعر الإغلاق في البيانات المالية للمنشأة (الفقرة 27 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4). يُطبق ذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم قياس البند النقدي بتكلفة الإطفاء أو القيمة العادلة بالعملة الأجنبية (الفقرة 28 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4). والأصل المالي غير النقدي (مثل الاستثمار في أداة حقوق ملكية) الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية فتتم ترجمته باستخدام سعر الإغلاق (الفقرة 27 (ج) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4).

وكاستثناء، إذا تم تخصيص الأصل المالي أو الالتزام المالي باعتباره بند متحوط له في تحوط قيمة عادلة للتعرض للتغيرات في معدلات العملة الأجنبية بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 (أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 إذا اختارت المنشأة سياسة محاسبية تقتضي أن تستمر في تطبيق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28)، تتم إعادة قياس البند المتحوط له بالنسبة للتغيرات في أسعار العملة الأجنبية حتى لو كانت في حالات أخرى سيتم الاعتراف بها باستخدام معدل تاريخي بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 (الفقرة 137 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 أو الفقرة 99 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29)، بمعنى، أن يتم الاعتراف بمبلغ العملة الأجنبية باستخدام معدل الإغلاق. يطبق هذا الاستثناء على البنود غير المالية التي تسجل من خلال التكلفة التاريخية في العملة الأجنبية والتي يتم التحوط لها في مقابل التعرض لمعدلات أسعار صرف العملات الأجنبية (الفقرة 27(ب) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4).

الفائض أو العجز

الاعتراف بالتغير في المبلغ المسجل للأصل المالي أو الالتزام المالي في الفائض أو العجز يعتمد على عدد من العوامل، وتشمل ما إذا كان تغييراً في سعر الصرف أو تغييراً آخر في المبلغ المسجل، وما إذا كان سيظهر على بند نقدي (على سبيل المثال، معظم أدوات الدين) أو بند غير نقدي (مثل معظم استثمارات حقوق الملكية)، وما إذا كان الأصل أو الالتزام المرتبط قد خصصا باعتبارهما تحوط تدفقات نقدية للتعرض للتغيرات في أسعار العملة الأجنبية، وما إذا كان سينتج عن ترجمة البيانات المالية للعملية الأجنبية. أما موضوع الاعتراف بالتغيرات في المبلغ المسجل للأصل المالي أو الالتزام المالي المحتفظ به من قبل عملية أجنبية فسيتم تناوله في سؤال مختلف (انظر السؤال هـ. 2. 2).

أي فرق في أسعار الصرف ناتج عن الاعتراف *ببند نقدي* بسعر مختلف عن السعر الذي اعترف به أولياً خلال الفترة، أو المعترف به في بيانات مالية سابقة، فيتم الاعتراف به في الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 (فقرة التطبيق 224 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، وفقرة 32 و37 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4)، إلا إذا كان البند النقدي قد خصص باعتباره تحوط تدفقات نقدية لمعاملة من المتوقع أن تحدث بصورة كبيرة بالعملة الأجنبية، ففي تلك الحالة تطبق متطلبات الاعتراف بالمكاسب والخسائر في احتياطيات التدفقات النقدية (الفقرة 140 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 أو الفقرة 106 من عيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29). أما الاختلافات الناتجة عن الاعتراف ببند نقدي بمبلغ بالعملة الأجنبية يختلف عن المبلغ الذي تم الاعتراف به مسبقاً فتتم المحاسبة عنها بأسلوب مماثل، طالما أن جميع التغيرات في المبلغ المسجل المتعلقة بتحركات العملة الأجنبية ينبغي معاملتها باتساق. ويتم الاعتراف بجميع التغيرات في قياس بيان المركز المالي

للبند النقدي في الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. على سبيل المثال، رغم أن المنشأة تعترف بالمكسب والخسارة على البيانات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية في صافي الأصول/ حقوق الملكية (الفقرة 111 وفقرة التطبيق 225 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)، بالرغم من ذلك تعترف المنشأة بالتغيرات في المبلغ المسجل المتعلق بالتغيرات في معدلات سعر صرف العملات الأجنبية في الفائض أو العجز (الفقرة 27(أ) من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4).

يتم الاعتراف بأي تغيرات في المبلغ المسجل لبند غير نقدي في الفائض أو العجز أو في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. على سبيل المثال، بالنسبة للاستثمار في أداة حقوق ملكية التي يتم عرضها وفقاً للفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، فإن إجمالي التغيير في المبلغ المسجل، بما في ذلك أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، يُعرض في صافي الأصول/ حقوق الملكية (فقرة التطبيق 226 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41). إذا تم تخصيص بند غير نقدي باعتباره تحوط تدفقات نقدية لارتباط ملزم غير معترف به أو معاملة من المحتمل أن تحدث بصورة كبيرة بالعملة الأجنبية، تطبق متطلبات الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر عن تحوطات التدفقات النقدية (الفقرة 140 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 أو الفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29).

عندما يتم الاعتراف بنسبة ما من التغيير في المبلغ المسجل في صافي الأصول/ حقوق الملكية والاعتراف بنسبة أخرى في الفائض أو العجز، على سبيل المثال، إذا كانت تكلفة إطفاء السند المُقوّم بالعملة الأجنبية الذي تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية قد ارتفعت من حيث العملة الأجنبية (مما يؤدي إلى مكسب في الفائض أو العجز)، لا يمكن للمنشأة مقاصة هذين المكونين لأغراض تحديد المكسب أو الخسارة اللذان ينبغي الاعتراف بهما في الفائض أو العجز أو في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

هـ. 2. 4 – تقييم أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة

ما هي تقنية التقييم الأكثر ملائمة للتطبيق عند تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة؟

لدى منشآت القطاع العام مجموعة كبيرة من تقنيات التقييم المتاحة عند تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة. لا ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 على استخدام تقنية تقييم معينة، ولكنه يحث على الاستعانة بالحكم المهني ومراعاة جميع الحقائق والظروف المحيطة باختيار تقنية التقييم الملائمة. يشرح الشكل 1 تقنيات التقييم المختلفة التي يمكن تطبيقها بناءً على الحقائق والظروف المتعلقة بالمعاملات، هذه القائمة ليست قائمة شاملة.

الشكل 1 – مناهج التقييم وتقنيات التقييم

منهج التقييم	تقنية التقييم
منهج السوق	• سعر المعاملة المدفوع لأداة مماثلة أو شبيهة خاصة بالمنشأة المستثمر فيها (انظر المثال التوضيحي 23) • مُضاعِفات تقييم الشركة المقارنة
مناهج أخرى	• طريقة التدفقات النقدية المخصومة (انظر المثال التوضيحي 24) • نموذج خصم التوزيعات • نموذج النمو الثابت (انظر المثال التوضيحي 25) • نموذج الرسملة • طريقة صافي الأصل المعدل (انظر المثال التوضيحي 26)

الخصائص الاقتصادية لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة والمعلومات المتاحة بشكل معقول لمنشأة القطاع العام هما اثنين من العوامل التي تنبغي مراعاتهما عند اختيار أكثر تقنيات التقييم ملاءمة. على سبيل المثال، من المحتمل أن تؤكد المنشأة بصورة أكبر على تقنية مُضاعِفات تقييم الشركة المقارنة في حال وجود عدد كافٍ من الشركات المماثلة التي تمكن المقارنة معها أو في حال معرفة المعلومات الأساسية أو تفاصيل المعاملة الملحوظة. وعلى نفس المنوال، على الأرجح ستؤكد منشأة القطاع العام بصورة أكبر على طريقة التدفقات النقدية المخصومة في الحالات التالية على سبيل المثال:

(أ) التدفقات النقدية لمنشأة القطاع العام تقدم خصائص فريدة من نوعها مثل فترات معدلات النمو غير المتساوية (على سبيل المثال، فترة نمو مرتفع تدخل في مرحلة ثبات لاحقاً بحيث تصبح معدلات النمو أكثر استقراراً).

(ب) بدلاً من ذلك، عند قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة، قد تصل منشأة القطاع العام إلى ذلك الاستنتاج على أساس حقائق وظروف معينة (على سبيل المثال، طبيعة الاستثمار، أو تاريخ ومرحلة التنمية للاستثمار، أو طبيعة أصول والتزامات الاستثمار، أو هيكل رأس المال الخاص بها، وما إلى ذلك).

(ج) من الملائم تطبيق طريقة صافي الأصول المعدلة. وبالتالي، وفي ظل حقائق وظروف معينة، قد تكون إحدى تقنيات التقييم ملائمة أكثر من غيرها.

بعض العوامل التي تحتاج منشأة القطاع العام مراعاتها عند اختيار أكثر تقنيات التقييم ملاءمة تشمل (هذه القائمة ليست قائمة شاملة):

(1) المعلومات المتاحة بشكل معقول لمنشأة القطاع العام؛

(2) ظروف السوق؛

(3) أفق الاستثمار ونوع الاستثمار (على سبيل المثال، يمكن تحديد اتجاه السوق عند قياس القيمة العادلة للاستثمارات المالية قصيرة الأجل بشكل أفضل من خلال بعض تقنيات التقييم دون الأخرى)؛

(4) دورة حياة الاستثمار (بمعنى، يمكن تحديد محفزات تحقيق القيمة في المراحل المختلفة من دورة حياة المنشأة بصورة أفضل من خلال بعض تقنيات التقييم دون الأخرى).

(5) طبيعة العمل الاستثماري (على سبيل المثال، يمكن تحديد الطبيعة المتقلبة أو الدورية لعمل المنشأة المستثمر بها من خلال بعض تقنيات التقييم دون الأخرى)؛

(6) الصناعة التي تعمل بها المنشأة.

يجب أن تعكس تقنية قياس القيمة العادلة الظروف الحالية في السوق. وقد تؤكد المنشأة على أن تقنية التقييم تعكس الظروف الحالية في السوق من خلال معايرة تلك الظروف في تاريخ القياس. عند الاعتراف الأولي، إذا مثل سعر المعاملة القيمة العادلة وكان المستثمر سيستخدم تقنية تقييم لقياس القيمة العادلة في فترات لاحقة تستخدم فيها مدخلات غير ملحوظة، يتيعن على المنشأة معايرة تقينة التقييم بحيث تساوي سعر المعاملة (إذا كانت المعاملة تشمل مكون غير تبادلي، تعاد معايرة القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية). استخدام المعايرة عند قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة في تاريخ القياس هي ممارسة جيدة للمنشأة للتأكيد على أن تقينة التقييم تعكس الظروف الحالية في السوق ولتحديد

ما إذا كان تعديل تقنيات التقييم هو أمر ضروري (على سبيل المثال، قد تكون هناك خاصية للأداة لم تحدد من خلال تقنية التقييم أو قد تظهر حقيقة جديدة في تاريخ القياس والتي لم تكن موجودة عند الاعتراف الأولي).

في بعض الحالات، قد يتعين على المنشأة تطبيق أكثر من تقنية تقييم لتحديد القيمة العادلة.

وتقدم الأمثلة التوضيحية 23–26 أمثلة على الأنواع المختلفة من تقنيات التقييم التي تُستخدم لقياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار معلنة.

هـ. 2. 5 – التكلفة كممثل للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية

هل يمكن استخدام تكلفة أداة حقوق الملكية بصورة تلقائية (افتراضياً) في القياس اللاحق؟

لا. يجب قياس الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة. ومع ذلك، ووفقاً لما أشارت إليه فقرة التطبيق 140 قد تكون التكلفة تقديراً ملائماً للقيمة العادلة لعدم وجود قدر كافٍ من المعلومات المتاحة لقياس القيمة العادلة أو لأن هناك مجموعة كبيرة من القياسات الممكنة للقيمة العادلة وتمثل التكلفة التقدير الأفضل للقيمة العادلة ضمن تلك المجموعة.

القسم "و" حالات أخرى

و. 1 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 – محاسبة التحوط: بيان التدفق النقدي

كيف ينبغي تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن محاسبة التحوط في بيان التدفق النقدي؟

تصنف التدفقات النقدية الناتجة عن أدوات التحوط على أنها تدفقات نقدية تشغيلية واستثمارية أو تمويلية، وذلك على أساس تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن البند المتحوط له. ورغم عدم تحديث المصطلح الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 ليعكس ما ورد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، ينبغي أن يكون تصنيف التدفقات النقدية الناشئة عن أدوات التحوط في بيان التدفق النقدي متسقاً مع تصنيف هذه الأدوات على أنها أدوات تحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

القسم "ز" القروض الميسرة ومعاملات حقوق الملكية غير التبادلية

ز. 1 تسلسل تقييم "المدفوعات الخاصة بأصل المبلغ والفائدة فقط" للقرض الميسر

إذا أصدرت منشأة ما قرضاً ميسراً (أصل مالي) فمتى تُقيّم المنشأة التصنيف لأغراض القياس اللاحق؟

تُقيّم المنشأة أولاً ما إذا كان جوهر القرض الميسر هو في حقيقة الأمر قرض أم منحة أم مساهمة من المالكين أم توليفة مما ذكر؛ من خلال تطبيق المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 وفي الفقرات 42–58 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23. إذا كانت المنشأة قد حددت أن المعاملة، أو جزء منها، هي قرض، فإنها تُقيّم ما إذا كان سعر المعاملة يمثل القيمة العادلة للقرض عند الاعتراف الأولي. وتحدد المنشأة القيمة العادلة للقرض من خلال استخدام المبادئ الواردة في فقرات التطبيق 144 – 155.

بعد التقييم الأولي بالقيمة العادلة، تُقيّم المنشأة لاحقاً تصنيف القرض الميسر وفقاً للفقرات 39–44 وتقيس القروض الميسرة وفقاً للفقرات 61–65.

ز. 2 القروض الميسرة وتقييم "المدفوعات الخاصة بأصل المبلغ والفائدة فقط"

هل يمكن أن يستوفي القرض الميسر شروط المدفوعات الخاصة بأصل المبلغ والفائدة فقط؟

نعم. عندما تكون مدفوعات القرض، اعتماداً على القيمة العادلة التي حُددت عند الاعتراف الأولي، تعكس المدفوعات الخاصة بأصل المبلغ والفائدة فقط.

ومع ذلك، إذا شمل الأصل المالي شرطاً تعاقدياً قد يغير مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية أو توقيتها (على سبيل المثال، ميزة سداد محتمل خاصة بالمقترض)، على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية التي قد تنشأ على مدى عمر الأداة بسبب الشرط التعاقدي هي مدفوعات خاصة بأصل المبلغ والفائدة فقط على أصل المبلغ القائم. وإذا كانت شروط الأصل المالي تؤدي إلى ظهور أي تدفقات نقدية أخرى أو إلى الحد من التدفقات النقدية بطريقة غير متسقة مع الدفعات التي تمثل أصل المبلغ والفائدة، لا يستوفي الأصل المالي الشروط الواردة في الفقرتين 40(ب) و41(ب). وللتوصل إلى هذا التحديد، تُقيّم المنشأة التدفقات النقدية التعاقدية التي قد تنشأ قبل وبعد التغير في التدفقات النقدية التعاقدية. وقد تحتاج المنشأة أيضاً لتقييم طبيعة أي حدث محتمل (أي محفز) قد يؤدي إلى تغيير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية (انظر فقرات التطبيق 72–75).

وامتياز الفائدة هو من الخصائص المشتركة للقروض الميسرة. فالقرض الميسر المصحوب بسعر فائدة تعاقدي يساوي صفراً لا يحول دون استيفاء الأداة لشرط المدفوعات الخاصة بأصل المبلغ والفائدة فقط.

ز.3 تقييم المكون غير التبادلي

هل يمكن أن يساوي المكون غير التبادلي لمعاملة حقوق ملكية تكلفة المعاملة؟

لا. إلى المدى الذي تحصل فيه المنشأة على أداة حقوق الملكية، مثل الأسهم العادية، نظير مقابل، سيكون لأداة حقوق الملكية قيمة ما عند الاعتراف الأولي ويجب قياسها بالقيمة العادلة.

وعند الاعتراف الأولي، تُقيّم المنشأة جوهر الترتيب وتُقيّم ما إذا كانت نسبة المقابل المقدم هي مكون غير تبادلي مثل المنح أو الدعم.

ز. 4 أدوات حقوق الملكية الناتجة عن المعاملات غير التبادلية

كيف يمكن إثبات أداة حقوق ملكية مدرجة في معاملة غير تبادلية؟

عند تقييم ما إذا كان قد تم إدراج أداة حقوق الملكية على أنها جزء من المعاملة التي تشمل أيضاً مكوناً غير تبادلي، تطبق المنشأة تعريف أداة حقوق الملكية والمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28.

ويمكن أن تشمل المؤشرات التي قد تثبت وجود أداة حقوق الملكية ما يلي:

(أ) تخصيص رسمي للتحويل (أو فئة تلك التحويلات) لأداة حقوق الملكية التي تشكل جزءاً من الاستثمار المساهم في صافي الأصول/ حقوق الملكية، إما قبل حدوث الاستثمار أو في وقت حدوث الاستثمار؛

(ب) اتفاقية رسمية، فيما يتعلق بأداة حقوق الملكية، تنشئ أو تزيد من أصل مالي قائم في صافي الأصول/ حقوق الملكية للاستثمار الذي يمكن بيعه أو تحويله أو استرداده؛ أو

(ج) استلام أدوات حقوق الملكية التي يمكن بيعها أو تحويلها أو استردادها.

ز.5 العوامل التي تنبغي مراعاتها عند تقييم القروض الميسرة والقروض المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً

ما هي العوامل التي تنبغي مراعاتها عند تقييم ما إذا كان القرض هو قرض ميسر أو قرض منشأ على أنه منخفض إئتمانياً؟

لكل من القروض الميسرة والقروض المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً تدفقاتٍ نقدية مقدرة تكون أقل من القروض المماثلة التي لا تحتوي على مكون خاص بالتيسير أو أنها منخفضة إئتمانياً.

يُقيّم مُصدر أداة الدين جوهر الأداة المالية ليحدد ما إذا كان سيتم تصنيف الأداة باعتبارها قرض ميسر أم أنها قرض منشأ على أنه منخفض إئتمانياً.

تشمل الخصائص التي تشير إلى أن الأداة هي قرض ميسر ما يلي:

- يهدف المقترض إلى دمج مكون غير تبادلي في معاملة الدين. وبالتالي، يعتزم المقترض أن يتنازل عن نسبة من التدفقات النقدية التي كانت ستتاح في حالات أخرى لو كان التفاوض بشأن المعاملة قد تم وفقاً لشروط السوق.
- تم تمديد الأداة المالية بأقل من شروط السوق، من خلال الفائدة و/أو امتياز متعلق بأصل المبلغ؛
- خصائص اتفاقية الدين، بمعنى، الشروط التعاقدية التي يتم التفاوض بشأنها بعيداً عن السوق، والتي تؤدي إلى انخفاض التدفقات النقدية المستقبلية للأداة عندما تتم مقارنتها بقرض مماثل لا يتضمن مكون منخفض إئتمانياً.

عادة ما يتم تمديد الأصول المالية المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً (انظر الفقرات 85 – 86) وفقاً لشروط السوق عند إنشائها ولكن تكون لها تدفقات نقدية مقدرة أقل مقارنة بالأدوات المماثلة، لأنه ليس من المتوقع من المنشأة المقترضة أن تكون قادرة على الوفاء بالشروط التعاقدية للاتفاقية. يتوقع المقرض ألا يتم تحصيل نسبة من التدفقات النقدية التعاقدية، في مقابلة قصد التنازل عن نسبة من التدفقات النقدية التي كانت ستكون متاحة في الحالات الأخرى وفقاً لشروط السوق. وعلى هذا النحو، تمثل القروض التي تنشأ على أنها منخفضة إئتمانياً فرصة للمقترض لتحصيل التدقفات النقدية التي تتجاوز التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، في حين أنه في حالة القروض الميسرة، تقارب التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التدفقات النقدية التعاقدية، مما يعني عدم وجود تدفقات نقدية إضافية.

ز.6 القروض الميسرة المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً

هل يمكن أن ينشأ القرض الميسر على أنه منخفض إئتمانياً؟

نعم. في بعض الحالات قد يتم منح قرض ميسر هو أيضاً منخفض إئتمانياً. وقد يكون القرض الميسر منخفض إئتمانياً عند الإنشاء لأن لحدث ما أو أكثر أثر سيء على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي.

على سبيل المثال، لدعم تشغيل الرحلات المحلية لشركة الطيران الوطنية، تقدم إدارة المالية قروضاً لشركة الطيران على أساس سنوي. وتعتمد المدفوعات السنوية للفائدة على سعر التعاقد وهو 6%. وبافتراض أن سعر السوق عند تقديم القرض كان 10%، فإن ذلك يمثل امتيازاً (تيسيراً).

تاريخياً، حتى في ظل وجود الشروط التعاقدية، حصّلت الإدارة المالية 85% فقط من التدفقات النقدية التعاقدية للقرض. وتتوقع الإدارة المالية أن يستمر هذا الاتجاه مع إصدار القرض الحالي.

يمثل هذا المثال قرضاً ميسراً منشأ على أنه منخفض إئتمانياً لأن للقرض شروطاً ميسرة، ولكن حتى في ظل وجود تلك الشروط، من المتوقع حدوث خسائر إئتمانية كبيرة.

عند تقييم ما إذا كانت الخسائر الإئتمانية المتوقعة على القرض الميسر تدعم القرض الذي تم إنشاؤه على أنه منخفض إئتمانياً أم أنها تمثل فقط الخسائر الإئتمانية العادية، تنظر المنشأة فيما إذا كان حدث ما أو أكثر قد وقع وهي الأحداث التي كان لها أثر سيء على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للقرض.

القسم "ح" طريقة الفائدة الفعلية

ح.1 متطلبات استخدام طريقة الفائدة الفعلية

عندما تكون تكاليف المعاملة وأي علاوات أو خصومات على التأمين غير هامة، يُنتِج قياس تكلفة الإطفاء للأداة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية نتائجاً مماثلة لاستخدام طريقة القسط الثابت.

في الحالات التي يعطي فيها قياس المبلغ الإجمالي للأداة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية فروقاً غير مادية مقارنة بتطبيق طريقة القسط الثابت، هل يشترط استخدام طريقة الفائدة الفعلية؟

قياس تكلفة الإطفاء للأداة يتطلب استخدام طريقة الفائدة الفعلية. ومع ذلك، في الواقع العملي قد تكون هناك سيناريوهات يؤدي فيها تطبيق طريقة القسط الثابت إلى الوصول إلى نفس النتائج.

الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، التغيير في التقديرات المحاسبية والأخطاء*، تشير إلى أن "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحدد السياسات المحاسبية التي خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنها تؤدي إلى أن تحتوي البيانات المالية على معلومات هامة ومعروضة عرضاً عادلاً عن المعاملات، والأحداث الأخرى، والظروف التي تطبق عليها. لا ينبغي تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير مادي..."

عندما ينتج عن استخدام تقنية بديلة – في هذه الحالة طريقة القسط الثابت – نفس نتائج قياس تكلفة الإطفاء باستخدام طريقة الفائدة الفعلية، لا تحتاج الإدارة لتطبيق طريقة الفائدة الفعلية المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، *الأدوات المالية*.

يشرح المثال التالي سبب ظهور فروقات عند قياس المبلغ الإجمالي لأداة الدين باستخدام طريقة الفائدة الفعلية مقارنة بطريقة القسط الثابت. تصدر الحكومة الوطنية "أ" سنداً بقيمة اسمية 100.000 وحدة عملة، يُدفع إيراد السند الذي يبلغ 10% بصفة سنوية حتى تاريخ الاستحقاق بعد خمس سنوات. صدر السند بخصم بنسبة 3% وكان على الحكومة "أ" دفع 2.000 وحدة عملة تكاليف معاملة.

وفقاً لطريقتي القياس، تحصل الحكومة "أ" على 95.000 عند إصدار الأداة (95.000 وحدة عملة = 100.000 وحدة عملة – 2.000 وحدة عملة – 100.000 وحدة عملة × 3%).

طريقة القسط الثابت

يتطلب قياس المبلغ الإجمالي للأداة باستخدام طريقة القسط الثابت إطفاء الخصم وتكاليف المعاملة بشكل متساوي حتى الاستحقاق.

السنة	(أ)	(ب = 100.000 × 10%)	(ج)	(د)	(هـ = أ + ب +ج –د)
	إجمالي المبلغ المسجل في بداية السنة	مصروف الفائدة	إطفاء تكاليف المعاملة والخصم	التدفقات النقدية	إجمالي المبلغ المسجل في نهاية السنة
1	95.000	10.000	1.000	10.000	96.000
2	96.000	10.000	1.000	10.000	97.000
3	97.000	10.000	1.000	10.000	98.000
4	98.000	10.000	1.000	10.000	99.000
5	99.000	10.000	1.000	110.000	–

طريقة الفائدة الفعلية

يتطلب قياس إجمالي المبلغ المسجل للأدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية حساب المعدل الذي يخصم بالضبط مدفوعات التدفقات النقدية المستقبلية من خلال العمر المتوقع للأداة على إجمالي المبلغ المسجل للأداة. خصم التدفقات النقدية المقدرة للسند ينتج سعر فائدة فعلي 11.37%.

السنة	(أ) إجمالي المبلغ المسجل في بداية السنة	(ب = أ × 11.37%) مصروف الفائدة	(ج) التدفقات النقدية	(د = أ + ب −ج) إجمالي المبلغ المسجل في نهاية السنة
1	95.000	10.797	10.000	95.797
2	95.797	10.888	10.000	96.685
3	96.685	10.989	10.000	97.673
4	97.673	11.101	10.000	98.774
5	98.774	11.226	110.000	–

عند تقييم ما إذا كان قياس المبلغ المسجل للسند باستخدام طريقة القسط الثابت يؤدي إلى فرق غير مادي مقارنة بتطبيق طريقة الفائدة الفعلية، تتم مقارنة المبلغ المسجل في كل تاريخ من تواريخ القياس وفقاً لما هو موضح بالتفصيل في الجدول التالي.

السنة	طريقة القسط الثابت	طريقة الفائدة الفعلية	
	إجمالي المبلغ المسجل في بداية السنة	إجمالي المبلغ المسجل في بداية السنة	الفرق
1	95.000	95.000	–
2	96.000	95.797	203
3	97.000	96.685	315
4	98.000	97.673	327
5	99.000	98.774	226

فرق القياس بين الطريقتين ناتج عن تكاليف المعاملة والخصم عند إصدار السند. وباقتراب التكاليف من الصفر، سيتضاءل الفرق بين قياس السند باستخدام طريقة القسط الثابت أو طريقة الفائدة الفعلية. وبزيادة التكاليف، سيزداد الفرق.

علاوة على ذلك، التفكير في الأثر على المصروف السنوي للفائدة قد يؤدي إلى ظهور اعتبارات إضافية عند تقييم ما إذا كان تطبيق طريقة القسط الثابت أو طريقة الفائدة الفعلية هو أمر مادي.

القسم "ط" إعادات هيكلة الدين السيادي

ط.1 إعادات هيكلة الدين السيادي

هل تناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 إعادات هيكلة الديون السيادية؟

نعم. تتطلب إعادة هيكلة الديون السيادية تعديل و/أو إلغاء الاعتراف بالالتزامات المالية، والتي تم تناولها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. وتشمل المتطلبات والإرشادات االمتعلقة بإعادة هيكلة الدين السيادي ما يلي:

(أ) تحدد الفقرة 57 والفقرة 64 متطلبات القياس الأولي واللاحق للالتزامات المالية؛

(ب) تحدد الفقرات 35–38 متطلبات إلغاء الاعتراف بالالتزامات المالية؛

(ج) تقدم فقرة التطبيق 46 إرشادات التطبيق لتقييم مدى التعديلات على الالتزامات المالية؛ و

(د) تقدم فقرات التطبيق 118 – 127 إرشادات تطبيق للقروض الممنوحة بشروط ميسرة.

مقارنة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، *الأدوات المالية*، مأخوذ بشكل أساسي عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9، *الأدوات المالية*، (ويشمل ذلك التعديلات حتى 31 ديسمبر 2015). وفيما يلي توضيح للفروق الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9:

- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 إرشادات تطبيق إضافية لتناول القروض الميسرة، وعقود الضمان المالي التي تبرم عل أساس مقابل اسمي أو بدون مقابل، وأدوات حقوق الملكية التي تنشأ عن معاملات غير تبادلية وقياس القيمة العادلة.
- في حالات معينة، يستخدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 مصطلحات مختلفة عن المصطلحات المُستخدمة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9. ومن أهم الأمثلة على ذلك استخدام مصطلحات "بيان الأداء المالي" و"صافي الأصول/ حقوق الملكية." والمصطلحات المكافئة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هي "بيان الدخل الشامل أو بيان الدخل المنفصل (إن وجد)" و"حقوق الملكية".
- لا يميز معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 بين "الإيراد" و"الدخل"، بينما يميز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 بين "الإيراد" و"الدخل"، حيث يحمل مصطلح "الدخل" معنى أوسع نطاقاً مقارنة بمصطلح "الإيراد".
- مبادئ من الإصدار 16 للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعنوان *"التحوط لصافي الاستثمار في العمليات الأجنبية"* والإصدار 19 بعنوان *"إطفاء الالتزامات المالية مع أدوات حقوق الملكية"* قد أدرجت باعتبارها ملحقات إلزامية لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41. ويُصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية إصدارات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها وثائق منفصلة.
- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 إرشادات إضافية عن قياس القيمة العادلة تم الاحتفاظ بها من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29، *الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 – المنافع الإجتماعية

تاريخ المعيار

يشمل هذا الإصدار التعديلات الناتجة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي صدرت حتى 31 يناير 2020.

صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 *"المنافع الإجتماعية"*، في يناير 2019.

ومنذ ذلك الوقت، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:

- *الخدمات الفردية والجماعية (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19)* (الصادر في يناير 2020).

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
4أ	جديد	الخدمات الفردية والجماعية يناير 2020
35أ	جديد	الخدمات الفردية والجماعية يناير 2020

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 " *المنافع الاجتماعية* "

جدول المحتويات

	الفقرة
الهدف.....	2-1
النطاق.....	4-3
تعريفات.....	5
المنهج العام.....	25-6
الإعتراف بإلتزام عن خطط المنافع الاقتصادية.....	9-6
الإعتراف بمصروف فيما يخص خطة المنافع الاجتماعية.....	11-10
قياس إلتزام فيما يخص خطة المنافع الاجتماعية.....	20-12
قياس مصروف فيما يخص خطة منفعة إجتماعية.....	21
الإفصاح.....	25-22
منهج التأمين.....	31-26
الإعتراف والقياس.....	28-26
الإفصاح.....	31-29
إعداد التقارير عن الاستدامة طويلة الأجل للوضع المالي للمنشأة.....	32
أحكام انتقالية.....	34-33
المنهج العام.....	33
منهج التامين.....	34
تاريخ النفاذ.....	36-35
إرشادات التطبيق	
التعديلات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى	
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
أمثلة توضيحية	
مقارنة مع الإحصائيات المالية الحكومية	

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى تحسين الملاءمة والعرض العادل وقابلية المقارنة للمعلومات التي تقدمها المنشأة المعدة للتقارير في البيانات المالية والتي تخص المنافع الإجتماعية وفقاً لتعريفها الوارد في هذا المعيار. وينبغي أن تساعد المعلومات المقدمة مستخدمي البيانات المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام على تقييم ما يلي:

(أ) طبيعة المنافع الإجتماعية التي تقدمها المنشأة؛

(ب) الخصائص الرئيسية لتشغيل خطط تلك المنافع الإجتماعية؛

(ج) أثر تلك المنافع الإجتماعية المقدمة على الأداء المالي والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

2. لتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار المبادئ والمتطلبات المتعلقة بما يلي:

(أ) الإعتراف بالمصروفات والإلتزامات المتعلقة بالمنافع الإجتماعية؛

(ب) قياس المصاريف والإلتزامات المتعلقة بالمنافع الإجتماعية؛

(ج) عرض المعلومات عن المنافع الإجتماعية في البيانات المالية.

(د) تحديد المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة المنافع الإجتماعية وآثارها المالية وهي المنافع التي تقدمها المنشأة المعدة للتقارير.

النطاق

3. تطبق المنشأة التي تعد البيانات المالية وتعرضها بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي هذا المعيار على محاسبة المنافع الإجتماعية.

4. يطبق هذا المعيار على المعاملات التي تلبي متطلبات تعريف المنافع الإجتماعية. لا يطبق هذا المعيار على التحويلات النقدية التي تتم المحاسبة عنها بموجب معايير أخرى:

(أ) الأدوات المالية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 " *الأدوات المالية* " (أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*، قبل أن تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام41)

(ب) منافع الموظفين التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 " *منافع الموظفين"* ؛

(ج) عقود التأمين التي تقع في نطاق المعايير المحاسبية الوطنية أو الدولية ذات الصلة والتي تتناول عقود التأمين.

تقدم فقرات التطبيق 1-3 إرشادات إضافية عن نطاق هذا المعيار.

4أ. الخدمات الجماعية والخدمات الفردية (وفقاً لتعريفهما الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19، *المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة*) ليست إعانات اجتماعية. يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 إرشادات عن تحديد ما إذا كان مخصص ما ينشأ عن تلك المعاملات.

تعريفات

5. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها أدناه:

<u>المنافع الاجتماعية Social benefits</u> هي التحويلات النقدية التي تقدم:

(أ) إلى أشخاص معينين و/أو الأسر التي تستوفي اشتراطات التأهل؛

(ب) لتخفيف أثر المخاطر الإجتماعية؛ و

(ج) تلبية احتياجات المجتمع في مجمله.

تقدم فقرات التطبيق 4 – 8 مزيد من الإرشادات حول هذا التعريف.

<u>المخاطر الإجتماعية Social risks</u> هي الأحداث أو الظروف التي:

(أ) تتعلق بخصائص الأشخاص و/أو الأسر – على سبيل المثال، العمر والحالة الصحية والفقر والحالة الوظيفية؛ و

(ب) قد تؤثر سلباً على رفاهة الأشخاص و/أو الأسر إما من خلال فرض مطالب إضافية على مواردهم أو من خلال تقليل الدخل الذي يحصلون عليه.

تقدم فقرات التطبيق 9–10 مزيداً من الإرشادات حول ما تشمله المخاطر الإجتماعية.

المنهج العام

الإعتراف بإلتزام عن خطط المنافع الاقتصادية

6. تعترف المنشأة بإلتزام عن خطط المنافع الإجتماعية في الحالات التالية:

(أ) عندما يكون لدى المنشأة إلتزاماً حالياً بتدفق خارج للموارد ناتج عن حدث سابق؛ و

(ب) يمكن قياس التعهد الحالي بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بالحسبان القيود على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام والموضحة في *إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام المقدمة من قبل منشآت القطاع العام.*

التدفق الخارج للموارد

7. يتطلب الإلتزام وجود تدفق خارج للموارد من المنشأة لتتم سويته. والتعهد الذي يمكن تسويته دون وجود تدفق خارج للموارد من المنشأة لا يعد إلتزاماً.

8. قد تكون هناك حالات عدم تيقن متعلقة بقياس الإلتزام، لذا فإن استخدام التقديرات هو جزء أساسي من أساس الإستحقاق المحاسبي. وعدم التيقن تجاه التدفق الخارج للموارد لا يحول دون الإعتراف بالإلتزام إلا لو كان مستوى عدم التيقن كبير للغاية بحيث لا يتم الوفاء بالخصائص النوعية للملاءمة والعرض العادل. وعندما لا يحول مستوى عدم التيقن دون الإعتراف بإلتزام، يؤخذ ذلك بالحسبان عند قياس الإلتزام.

الحدث السابق

9. الحدث السابق الذي يؤدي إلى ظهور إلتزام متعلق بخطط منافع إجتماعية هو استيفاء جميع المنتفعين لاشتراطات التأهل للحصول على مدفوعات المنافع الإجتماعية. واستيفاء شروط التأهل لكل دفعة من دفعات المنافع الإجتماعية هو حدث سابق منفصل.

تقدم فقرات التطبيق 11 – 14 إرشادات إضافية عن الإعتراف بالإلتزام.

الإعتراف بمصروف فيما يخص خطة المنافع الإجتماعية

10. تعترف المنشأة **بمصروف فيما يخص خطط المنافع الإجتماعية في نفس النقطة التي تعترف فيها بإلتزام.**

11. لا تعترف المنشأة بمصروف فيما يخص خطة المنفعة الإجتماعية عندما يتم دفع دفعة المنافع الإجتماعية قبل استيفاء جميع اشتراطات التأهل للدفعة التالية. بدلاً من ذلك، تعترف المنشأة بدفعة مسبقة على أنها أصل في بيان المركز المالي، إلا إذا أصبح المبلغ غير قابل للاسترداد، ففي تلك الحالة تعترف بمصروف.

قياس إلتزام فيما يخص خطة المنافع الإجتماعية

القياس الأولي للإلتزام

12. تقيس المنشأة **الإلتزام فيما يخص خطة المنافع الإجتماعية بناءً على التقدير الأفضل للتكاليف (أي، مدفوعات المنفعة الإجتماعية) التي ستتكبدها المنشأة للوفاء بالتعهدات الحالية التي يمثلها الإلتزام.**

13. أفضل تقدير للتكاليف تقوم به المنشأة (بمعنى، مدفوعات الإعانة الإجتماعية) هو التقدير الذي يأخذ بالحسبان الأثر المحتمل للأحداث اللاحقة على مدفوعات المنافع الإجتماعية.

14. عندما لا يُتوقع تسوية الإلتزام فيما يخص خطة المنافع الإجتماعية قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير التي يتم فيها الإعتراف بالإلتزام (أي، مدفوعات الإعانة الإجتماعية التالية لن تدفع لأكثر من اثني عشر شهراً)، يُخصم الإلتزام باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة 19.

15. تقدم فقرات التطبيق 15–18 إرشادات إضافية عن قياس الإلتزام.

القياس اللاحق

16. يُخفض الإلتزام المتعلق بخطة منفعة إجتماعية بسداد مدفوعات المنافع الإجتماعية. يُعترف بأي فرق بين تكلفة سداد مدفوعات المنفعة الإجتماعية والمبلغ المسجل للإلتزام فيما يتعلق بخطة المنفعة الإجتماعية في الفائض أو العجز في الفترة التي تتم فيها تسوية الإلتزام.

17. عندما يتم خصم الإلتزام وفقاً للفقرة 14، تتم زيادة الإلتزام ويُعترف بمصروف فائدة في كل فترة من فترات التقرير حتى تتم تسوية الإلتزام، لتوضيح تصفية الخصم.

18. إذا لم يكن الإلتزام قد تمت تسويته بعد، تتم مراجعة الإلتزام في كل فترة تقرير، ويُعدّل ليعكس أفضل تقدير حالي للتكاليف (بمعنى، مدفوعات المنفعة الإجتماعية) التي ستتكبدها المنشأة للوفاء بالتعهدات الحالية التي يمثلها الإلتزام.

معدل الخصم

19. يعكس المعدل المستخدم لخصم الإلتزام فيما يتعلق بخطة المنافع الإجتماعية القيمة الحالية للنقود. ويجب أن تكون العملة وفترة الأصل المالي الذين وقع عليهما الاختيار لعكس القيمة الحالية للنقود متسقين مع العملة والفترة المقدرة لإلتزام المنافع الإجتماعية.

20. تقدم فقرة التطبيق 18 إرشادات إضافية عن معدل الخصم الذي ينبغي استخدامه.

قياس مصروف فيما يخص خطة منفعة إجتماعية

21. تقيس المنشأة أولياً مصروف خطة المنافع الإجتماعية بمبلغ يساوي مبلغ الإلتزام الذي تم قياسه وفقاً للفقرة 12. وعندما تسدد المنشأة دفعة منافع إجتماعية قبل استيفاء جميع اشتراطات التأهل للدفعة التالية، فإنها تقيس المدفوعات التي تدفع مقدماً أو المصروف المعترف به وفقاً للفقرة 11 بمبلغ النقد الذي تم تحويله.

الإفصاح

22. هدف الإفصاح بموجب المنهج العام، علاوة على المعلومات التي يقدمها بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية وبيان الدفقات النقدية، هو أن تقدم المنشآت لمستخدمي البيانات المالية أساساً لتقييم الأثر الذي من الممكن أن تتركه المنافع الإجتماعية على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. تحدد الفقرات 23–25 متطلبات كيفية تلبية هذا الهدف.

23. تفصح المنشأة عن المعلومات التي:

(أ) تشرح خصائص خطط المنافع الإجتماعية الخاصة بها؛

(ب) تشرح العوامل الديموغرافية والاقتصادية وغيرها من العوامل الخارجية التي قد تؤثر على خطط المنافع الإجتماعية الخاصة بها.

24. لتلبية متطلبات الفقرة 23، تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) معلومات عن خصائص خطط المنافع الإجتماعية الخاصة بها، وتشمل:

(1) طبيعة المنافع الإجتماعية التي تقدمها تلك الخطط (على سبيل المثال، منافع التقاعد، ومنافع البطالة، ومنافع الطفل).

(2) الخصائص الرئيسية لخطط المنافع الإجتماعية، مثل وصف الإطار التشريعي الحاكم للخطط، وملخص لاشتراطات التأهل الرئيسية التي يجب استيفاؤها للحصول على المنافع الإجتماعية، وبيان حول كيفية الحصول على معلومات إضافية عن الخطة.

(3) وصف لكيفية تمويل الخطط، بما في ذلك ما إذا كان تمويل الخطط يُقدّم من خلال زيادة الميزانيات، أو تحويل من منشأة قطاع عام أخرى، أو من خلال وسائل أخرى. وإذا كانت الخطة ممولة (سواء في مجملها أو جزء منها) من خلال المساهمات الإجتماعية، تقدم المنشأة ما يلي:

(أ) إشارة مرجعية لموضع المعلومات عن تلك المساهمات الإجتماعية وأي أصول مخصصة (في حال كانت تلك المعلومات مدرجة في البيانات المالية للمنشأة)؛ أو

(ب) بيان متعلق بإتاحة المعلومات عن تلك المساهمات الإجتماعية وأي أصول مخصصة في البيانات المالية لمنشأة أخرى وكيف يمكن الحصول على تلك المعلومات.

(1) وصف للعوامل الديموغرافية والاقتصادية الأساسية وغيرها من العوامل الخارجية التي تؤثر على مستوى الإنفاق بموجب خطط المنفعة الإجتماعية. ويمكن عرض الوصف بشكل مُجمع عندما تؤثر نفس العوامل الاقتصادية والديموغرافية وغيرها من العوامل الخارجية على عدد من خطط المنافع الإجتماعية بنفس الطريقة.

(ب) إجمالي الإنفاق على المنافع الإجتماعية المعترف به في بيان الأداء المالي، والذي يتم تحليله وفقاً لخطة المنافع الإجتماعية.

(ج) وصف لأي تعديلات هامة على خطط المنافع الإجتماعية والتي أُدخلت خلال فترة التقرير، علاوة على وصف للأثر المحتمل لتلك التعديلات. تشمل التعديلات على خطة المنافع الإجتماعية، ولكنها لا تقتصر، على ما يلي:

(1) التغيرات في مستوى المنافع الإجتماعية المقدمة؛

(2) التغيرات في اشتراطات التأهل، بما في ذلك الأشخاص و/أو الأسر التي تغطيها خطة المنفعة الإجتماعية.

وعند تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب هذه الفقرة، تأخذ المنشأة بالحسبان متطلبات الفقرات 45– 47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 " *عرض البيانات المالية"*، والتي تقدم إرشادات حول المادية والتجميع.

25. إذا استوفت خطة من خطط المنافع الإجتماعية الاشتراط الوارد في الفقرة 28 لتسمح باستخدام منهج التأمين، يجب بيان ذلك.

منهج التأمين

الإعتراف والقياس

26. عندما تلبي خطة منفعة إجتماعية الاشتراط الوارد في الفقرة 28، يُسمح للمنشأة، ولكن لا يشترط عليها، أن تعترف وتقيس الأصول والإلتزامات والإيراد والمصروف المتعلق بخطة المنفعة الإجتماعية من خلال التطبيق، بالتماثل، لمتطلبات المعيار الدولي أو الوطني الملائم الذي يتناول عقود التأمين[1]

تقدم فقرة التطبيق 19 إرشادات إضافية عن المعايير المحاسبية التي تناول عقود التأمين والتي يمكن تطبيقها، بالتماثل، على محاسبة المنافع الإجتماعية.

27. عندما تختار المنشأة عدم التطبيق بالتماثل لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات العلاقة التي تتناول عقود التأمين، تعترف المنشأة وتقيس الإلتزامات والمصاريف المتعلقة بخطة المنفعة الإجتماعية، وتدرج إفصاحات في البيانات المالية، وفقاً للفقرات 6–25 من هذا المعيار.

28. قد تعترف المنشأة وتقيس الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف المتعلقة بخطة المنفعة الإجتماعية من خلال التطبيق، بالتماثل، لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات العلاقة التي تتناول عقود التأمين في الحالات التالية:

(أ) عندما يكون الهدف هو أن يتم تمويل خطة المنفعة الإجتماعية بالكامل من خلال المساهمات؛

(ب) وجود دليل على أن المنشأة تدير الخطة بنفس طريقة مُصدر عقد التأمين، بما في ذلك تقييم الأداء المالي والمركز المالي للخطة على أساس منتظم.

(ج) تقدم فقرات التطبيق 20–25 مزيد من الإرشادات عن تحديد ما إذا كانت الاشتراطات قد استوفيت.

الإفصاح

29. الغرض من الإفصاح وفقاً لمنهج التأمين، علاوة على المعلومات المقدمة في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية،

[1] في قسم عقود التأمين في هذا المعيار، مصطلح "*معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات الصلة التي تتناول عقود التأمين*" يشير إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 17 "*عقود التأمين*"، والمعايير الوطنية التي تبنت بشكلٍ كبير نفس المبادئ الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 17.

هو أن تقدم المنشآت لمستخدمي البيانات المالية أساساً لتقييم الأثر الذي يمكن أن تحدثه المنافع الإجتماعية على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. تحدد الفقرة 30 والفقرة 31 متطلبات كيفية تلبية هذا الهدف.

30. عندما تعترف المنشأة وتقيس الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف المتعلقة بخطة المنافع الإجتماعية من خلال التطبيق، بالتماثل، لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات العلاقة التي تتناول عقود التأمين، تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) أساس تحديد أن منهج التأمين هو منهج ملائم؛

(ب) المعلومات المطلوبة من خلال معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذو العلاقة الذي يتناول عقود التأمين؛

(ج) أي معلومات إضافية مطلوبة بموجب الفقر 31 من هذا المعيار.

31. لتلبية متطلبات الفقرة 30(ج) من هذا المعيار، تفصح المنشأة عن:

(أ) معلومات عن خصائص خطط المنفعة الإجتماعية الخاصة بها، والتي تشمل:

(1) طبيعة المنافع الإجتماعية التي تقدمها الخطط (مثل منافع التقاعد ومنافع البطالة ومنافع الأطفال).

(2) الخصائص الرئيسية لخطط المنافع الإجتماعية، مثل وصف للإطار التشريعي الحاكم للخطط، وملخص لاشتراطات التأهل الرئيسية التي يجب استيفاؤها للحصول على المنافع الإجتماعية، وبيان حول كيفية الحصول على معلومات إضافية عن الخطة؛ و

(ب) وصف لأي تعديلات هامة على خطط المنافع الإجتماعية أُدخلت خلال فترة التقرير، إلى جانب وصف للأثر المتوقع لتلك التعديلات. وتشمل التعديلات على خطط المنافع الإجتماعية، ولكنها لا تقتصر على ما يلي:

(1) التغيرات في مستوى المنافع الإجتماعية المقدمة؛

(2) التغيرات في اشتراطات التأهل، بما في ذلك الأشخاص و/أو الأسر الذي تغطيهم خطة المنافع الإجتماعية.

وعند القيام بالإفصاحات المطلوبة بموجب هذه الفقرة، تنظر المنشأة في متطلبات الفقرات 45–47 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1، والذي يقدم إرشادات عن المادية والتجميع.

إعداد التقارير عن الاستدامة طويلة الأجل للوضع المالي للمنشأة

32. من المحبذ أن تعد المنشآت التي تقدم منافع إجتماعية، ولكنه لا يشترط عليها، أن تعد تقارير مالية ذات غرض عام وهي التقارير التي تقدم معلومات عن الاستدامة طويلة الأجل للوضع المالي المنشأة. وتقدم إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 1 "*إعداد التقارير عن الاستدامة طويلة الأجل للوضع المالي المنشأة* "، إرشادات عن إعداد تلك التقارير.

أحكام انتقالية

المنهج العام

33. عند المحاسبة عن خطة منفعة إجتماعية تم الإعتراف بها وقياسها، وتم تقديم إفصاحات بشأنها، وفقاً للمنهج العام (أنظر الفقرات 6-25)، تطبق المنشأة هذا المعيار بأثر رجعي، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 " *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*".

منهج التامين

34. تطبق المنشأة الأحكام الانتقالية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي أو الوطني الملائم الذي يتناول عقود التأمين للمحاسبة عن خطط المنافع الإجتماعية المعترف بها والتي تم قياسها، والتي تم بشأنها تقديم إفصاحات، وفقاً لمنهج التأمين (أنظر الفقرات 26-31).

تاريخ النفاذ

35. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من 1 يناير 2022 أو بعد ذلك. يُشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 1 يناير 2022 فإنها تفصح عن ذلك.

35أ. أضيفت الفقرة 4أ بموجب وثيقة الخدمات الفردية والجماعية (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19). تطبق المنشأة هذة التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من 1 يناير 2022 أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر.

36. عندما تتبنى المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المحاسبي وفقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 " *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى* "، لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ النفاذ المذكور، يُطبّق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تبدأ في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بعد ذلك.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42.

النطاق (أنظر الفقرتين 3-4)

تطبيق1. يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن المعاملات والتعهدات التي تستوفي متطلبات تعريف المنفعة الإجتماعية الواردة في الفقرة 5 من هذا المعيار. لا يتناول هذا المعيار المعاملات التي تتناولها المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام، مثل المعاشات التقاعدية للموظفين (والتي تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 " *منافع الموظفين*") والقروض الميسرة مثل القروض التي تمنح للطلبة (والتي تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي القطاع العام 41 " *الأدوات المالية* " (أو معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 " *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس* " قبل تبني المنشأة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)).

تطبيق2. وعلى نفس المنوال، لا يطبق هذا المعيار على عقود التأمين، حتى لو كانت المخاطر التي تتناولها عقود التأمين هي مخاطر إجتماعية وفقاً لتعريفها الوارد في الفقرة 5 من هذا المعيار. تتم المحاسبة عن عقود التأمين وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي أو الوطني الملائم الذي يتناول عقود التأمين.

تطبيق3. لا يطبق هذا المعيار على الخدمات الفردية والجماعية. لا يشمل تعريف المنافع الإجتماعية إلا التحويلات النقدية، وليس تقديم الخدمات. لا يطبق هذا المعيار على التحويلات النقدية التي تقدم للأفراد والأسر الذين لا يواجهون مخاطر إجتماعية، مثل الإغاثة في حالة الطوارئ.

التعريف (أنظر الفقرة 5)

إرشادات عن تعريف المنافع الإجتماعية

تطبيق4. المنافع الإجتماعية هي تحويلات نقدية (تشمل التحويلات على شكل نقد معادل، على سبيل المثال، البطاقات التأمينية مسبقة الدفع) والتي تقدم للأشخاص و/أو الأسر. والخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام ليست منافع إجتماعية. في بعض دوائر الاختصاص، قد تقدم المنشآت الحكومية قسائم تسمح للأشخاص و/أو الأسر بالحصول على الخدمات، أو قد تعوض الأشخاص و/أو الأسر عن التكاليف المتكبدة للحصول على الخدمات. الجوهر الاقتصادي لتلك المعاملات هو أن تدفع منشأة القطاع العام نظير تقديم الخدمات؛ وبالتالي لا تلبي تلك المعاملات متطلبات تعريف المنفعة الإجتماعية. وعندما تقدم منشأة قطاع عام قسائم أو تعويضات، لا يمتلك الشخص و/أو الأسرة حرية التصرف في استخدام المنفعة. وعلى النقيض، تقدم المنافع الإجتماعية تحويلات نقدية يمكن استخدامها بشكل لا يختلف عن الدخل الوارد من مصادر أخرى.

تطبيق5. قد تقدم بعض دوائر الاختصاص تحويلات نقدية على شكل نقد معادل، وهذه التحويلات النقدية يكون عليها قيود استخدام محدودة. على سبيل المثال، قد تقدم حكومة ما بطاقة إئتمانية

مدفوعة مسبقاً والتي يمكن أن تستخدم لشراء أي شيء بخلاف المنتجات الكحولية والتبغ. هذه القيود المحدودة لا تتعارض مع مبدأ أن المنافع الإجتماعية تقدم تحويلات نقدية يمكن استخدامها بشكل لا يختلف عن الدخل الوارد من مصادر أخرى. البطاقات الإئتمانية المدفوعة مسبقاً التي عليها قيود محدودة هي تحويلات نقدية، وليست تقديم خدمات من قبل الحكومة.

تطبيق6. لا تقدم المنافع الإجتماعية إلا عندما يتم استيفاء اشتراطات التأهل للحصول على مدفوعات المنفعة الإجتماعية عندما تدفع في المرة التالية. على سبيل المثال، قد تقدم حكومة ما منافع بطالة لضمان تلبية احتياجات أولئك الذين لم تكن الدخول التي يحصلون عليها خلال فترات البطالة كافية. ورغم أن خطة المنفعة الإجتماعية من المحتمل أن تغطي السكان بأكملهم، لا تدفع منافع البطالة إلا للعاطلين عن العمل، بمعنى، الذين يستوفون شرط التأهل. وفي بعض الحالات، قد يتعلق شرط التأهل بالمواطنة أو الإقامة، على سبيل المثال، عندما تدفع منشأة قطاع عام دخل أساسي عام لجميع المقيمين من كبار السن.

تطبيق7. لتقييم ما إذا كانت المنفعة تُقدّم لتخفيف أثر المخاطر الإجتماعية تتم الإشارة إلى المجتمع بأكمله؛ لا يجب أن تؤدي المنفعة إلى تفادي أثر المخاطر الإجتماعية لكل متلقٍ على حدة. على سبيل المثال، تدفع حكومة معاش تعاقدي لكل من تخطوا سن معين، بغض النظر عن الدخل أو الثروة، لضمان تلبية احتياجات من لا تكون دخولهم كافية بعد التقاعد. هذه المنافع تلبي اشتراطات تعريف أنها تقدم لتفادي آثار المخاطر الإجتماعية.

تطبيق8. تنظم المنافع الإجتماعية لضمان تلبية احتياجات المجتمع بأكمله. ويميزها ذلك عن المنافع التي تقدم بموجب عقود التأمين، والتي نظمت من أجل منفعة الأشخاص، أو مجموعات الأشخاص. ولا يتطلب تلبية احتياجات المجتمع بأكمله أن تغطي كل إعانة من المنافع الإجتماعية جميع أعضاء المجتمع؛ في بعض دوائر الاختصاص، تقدم المنافع الإجتماعية من خلال مجموعة من المنافع المشابهة التي تغطي شرائح مختلفة من المجتمع. المنفعة الإجتماعية التي تغطي شريحة من المجتمع باعتبارها جزء من نظام أوسع للمنافع الإجتماعية تستوفي متطلبات أنها تلبي احتياجات المجتمع بأكمله.

إرشادات عن تعريف المخاطر الإجتماعية

تطبيق9. تتعلق المخاطر الإجتماعية بخصائص الأشخاص و/أو الأسر، على سبيل المثال، العمر والحالة الصحية ومستوى الفقر والحالة الوظيفية. ومن طبيعة المخاطر الإجتماعية أنها تتعلق مباشرة بخصائص الشخص و/أو الأسرة. أما الظرف أو الحدث أو الوضع الذي يؤدي إلى أو يساهم في وقوع حدث غير مخطط له أو غير مرغوب فيه، فهو ينتج عن خصائص الأشخاص و/أو الأسر. يميز ذلك المخاطر الإجتماعية عن غيرها من المخاطر، حيث ينشأ الظرف الذي يؤدي إلى أو يساهم في وقوع حدث غير مخطط له أو غير مرغوب عن شيء آخر بخلاف خصائص الأشخاص و/أو الأسر.

تطبيق10. على سبيل المثال، منافع البطالة هي منافع إجتماعية لأن الوضع أو الحدث أو الظرف الذي تغطيه إعانة البطالة ينشأ عن خصائص الأشخاص و/أو الأسر – في هذه الحالة هو تغير الحالة الوظيفية للشخص. وعلى النقيض، المنافع التي تقدم على الفور بعد زلزال ليست منافع إجتماعية. الوضع أو الحدث أو الظرف الذي يؤدي إلى أو يساهم في حدوث حدث غير مخطط له أو غير مرغوب فيه هو خط خطأ نشط، والخطر هو أن الزلزال المحتمل يتسبب في ضرر. ولأن المخاطر هنا تتعلق بالجغرافيا وليس بالأشخاص و/أو الأسر، فإن هذا الخطر ليس خطراً اجتماعياً.

المنهج العام (أنظر الفقرات 6-21)

الإعتراف بالإلتزام فيما يخص خطة منافع إجتماعية

تطبيق11. وفقاً للفقرة 9 من هذا المعيار، فإن الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء إلتزام لخطة إعانة إجتماعية هو تلبية كل منتفع من المنتفعين لاشتراطات التأهل للحصول على مدفوعات الإعانة الإجتماعية. قد يكون البقاء على قيد الحياة في النقطة التي يطلب فيها تلبية اشتراط التأهل معياراً للتأهل، سواءً كان ذلك معلناً صراحة أو ضمناً. قد تكون بعض اشتراطات التأهل المستمرة الأخرى هامة بالنسبة لبعض خطط الإعانة الإجتماعية. على سبيل المثال، كثير من منافع البطالة تكون مستحقة الدفع فقط في حال استمرار الشخص في الإقامة في دائرة الاختصاص؛ الإقامة هنا هي معيار تأهل مستمر. وليتم الإعتراف بإلتزام، يجب أن يلبي المنتفع اشتراط التأهل (للحصول على مدفوعات الإعانة الإجتماعية) في أو قبل تاريخ التقرير، حتى لو كان التحقق الرسمي من اشتراط التأهل يحدث بصورة أقل تكراراً.

تطبيق12. في حال عدم تلبية المنتفع لاشتراط التأهل قبل الدفعة التالية، أو في حال حدوث انقطاع في تلبية الاشتراط، يتم الإعتراف بإلتزام في النقطة التي تتم فيها تلبية اشتراط التأهل للدفعة التالية لأول مرة أو عند تلبية جميع اشتراطات التأهل مرة أخرى، وقد تشمل الأمثلة ما يلي:

(أ) الوصول لسن التقاعد (في حالة المعاشات التقاعدية)؛

(ب) موت شريك (في حالة المنتفع الناجي)؛

(ج) حدوث البطالة (في حالة إعانة البطالة دون فترة إنتظار)؛

(د) عدم التوظف لفترة محددة (في حالة إعانة البطالة مع فترة إنتظار).

تعترف المنشأة بإلتزام عندما يلبي المنتفعون اشتراط التأهل (للحصول على مدفوعات إعانة إجتماعية) عند، أو قبل، تاريخ التقرير. وعندما يستوفي المنتفع اشتراط التأهل لدفعة إعانة إجتماعية قبل النقطة التي ستدفع فيها الدفعة التالية للإعانة الإجتماعية، ولكن بعد تاريخ التقرير، لا يتم الإعتراف بإلتزام، حيث لا يوجد تعهد حالي كما في تاريخ التقرير.

تطبيق13. عندما يكون المنتفع قد استوفى مسبقاً اشتراط التأهل، ولم تكن هناك فترة انقطاع في تلبية تلك الاشتراطات، يتم الإعتراف بإعانة إجتماعية في كل مرة تتم فيها تلبية الاشتراط.

تطبيق14. ما إذا كان البقاء على قيد الحياة هو اشتراط تأهل منفصل، فإن ذلك يعتمد على خصائص كل خطة من خطط المنافع الإجتماعية على حدة. بالنسبة لبعض الخطط، المراعاة المنفصلة للبقاء على قيد الحياة ليست مطلوبة حيث يتم تناول ذلك بشكل غير مباشر من خلال اشتراط تأهل آخر. على سبيل المثال:

(أ) قد تكون الإعانة الإجتماعية مستحقة الدفع فقط للذين فقدوا وظائفهم والمتاحين للعمل (وهو ما يحمل ضمناً البقاء على قيد الحياة)؛

(ب) قد لا يكون البقاء على قيد الحياة اشتراطاً لتأهل المتلقي للإعانة الإجتماعية. فقد تدفع إعانة الطفل للوالدين أو أولياء أمر الطفل؛ وقد تعتمد دفعة الإعانة على كون الطفل على قيد الحياة؛ وليس على حالة الوالدين أو ولي الأمر.

(ج) يمكن نقل المنافع للناجين بعد وفاة المنتفع.

وتحتاج المنشأة لمراعاة كيف أن البقاء على قيد الحياة يؤثر على الإعتراف بكل خطة معينة من خطط المنافع الإجتماعية، مع أخذ جميع العوامل ذات الصلة بالحسبان.

قياس إلتزام خطة المنافع الإجتماعية

تطبيق15. وفقاً للفقرة 12 من هذا المعيار، تقيس المنشأة إلتزام خطة المنافع الإجتماعية بالتقدير الأفضل للتكاليف (بمعنى، مدفوعات المنافع الإجتماعية) التي تتوقع المنشأة أن تقوم بها للوفاء بالتعهد الحالي المتمثل في الإلتزام. تلبية اشتراطات التأهل لكل دفعة من مدفوعات المنافع الإجتماعية هي حدث سابق منفصل، ويتم قياس إلتزام كل دفعة بشكل منفصل. وأقصى مبلغ يتم الإعتراف به على أنه إلتزام هو التكاليف التي تتوقع المنشأة تكبدها عند سداد الدفعة التالية من المنافع الإجتماعية. وذلك لأن المنافع الإجتماعية بعد هذه النقطة هي أحداث مستقبلية لا يوجد بشأنها تعهد حالي.

تطبيق16. عند قياس الإلتزام، تأخذ المنشأة بالحسبان احتمالية ألا يستمر المنتفعون في الوفاء باشتراطات التأهل للمنافع الإجتماعية قبل النقطة التالية التي يشترط فيها تلبية شروط التأهل للدفعة التالية (ضمناً أو صراحة). وتشمل الأمثلة على ذلك ما يلي:

(أ) موت المنتفع (في حال عدم وجود منافع للناجين)؛

(ب) بدء التوظيف (في حالة إعانة البطالة)؛

(ج) تجاوز الفترة القصوى لتقديم الإعانة الإجتماعية (عند تقديم إعانة البطالة لفترة محدودة).

ومدى تأثير تلك الأحداث على قياس الإلتزام يعتمد على شروط الخطة. على سبيل المثال، تكون إعانة البطالة مستحقة الدفع في اليوم الخامس عشر من كل شهر، وتاريخ التقرير هو 31 ديسمبر. فإذا كانت الدفعة التي ستسدد يوم 15 يناير تتعلق بالبطالة حتى يوم 15 ديسمبر، وحتى تتم تلبية اشتراط التأهل لدفعة الإعانة الإجتماعية التالية، سيُعرف المبلغ المستحق ويتم

الإعتراف به في تاريخ التقرير. ولا يتم التعديل للمنتفعين الذين لم يستمروا في وقت لاحق في تلبية اشتراطات التأهل.

ومع ذلك، إذا كنت الدفعة في 15 يناير متعلقة بالبطالة بين 16 ديسمبر و15 يناير، يعتمد قياس الإلتزام الذي سيتم الإعتراف به في تاريخ التقرير على تقدير مدى استيفاء اشتراطات التأهل للحصول على المدفوعات.

تطبيق17. ولأن الإلتزام لا يمكن أن يمتد بعد النقطة التي سيتم فيها لاحقاً تلبية اشتراط التأهل للدفعة التالية، فإن الإلتزامات فيما يتعلق بالمنافع الإجتماعية عادة ما تكون إلتزامات قصيرة الأجل. وبالتالي، قبل أن يتم التصديق على إصدار البيانات المالية، قد تحصل المنشأة على معلومات متعلقة بتأهل المنتفعين للحصول على الإعانة الإجتماعية. يقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 14 *" الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير "* ، إرشادات عن استخدام هذه المعلومات.

تطبيق18. ولأن الإلتزامات الخاصة بخطط المنفعة الإجتماعية تكون عادة إلتزامات قصيرة الأجل، قد لا تكون القيمة الحالية للنقود مادية. ومع ذلك، يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تخصم الإلتزام في الحالات التي لا يُتوقع أن تتم فيها تسوية الإلتزام خلال اثني عشر شهراً من تاريخ التقرير وعندما يكون أثر الخصم غير مادي. يقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 إرشادات إضافية عن معدل الخصم الذي ينبغي استخدامه.

منهج التأمين (أنظر الفقرات 26-28)

تطبيق19. في قسم منهج التأمين من هذا المعيار، مصطلح "معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذو الصلة الذي يتناول عقود التأمين" يشير إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 17 *"عقود التأمين"* ، والمعايير الوطنية التي تبنت إلى حد كبير نفس المبادئ الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 17. تبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 17 مبادئ للمحاسبة عن عقود التأمين التي، عندما تطبق بالتماثل على خطط المنافع الإجتماعية التي تستوفي اشتراط استخدام منهج التأمين، تقدم معلومات تلبي احتياجات المستخدمين وتستوفي الخصائص النوعية. قد لا يكون الوضع كذلك بالنسبة للمعايير المحاسبية الأخرى التي تتناول عقود التأمين. على سبيل المثال، وصف مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 " *عقود التأمين* "، بأنه "معيار مؤقت" يسمح بمجموعة كبيرة من الممارسات ويشمل "إعفاء مؤقت"، والذي ينص صراحة على أن المنشأة لا تحتاج إلى التأكيد على أن سياساتها المحاسبية ملائمة لاحتياجات اتخاذ القرار الاقتصادي لمستخدمي البيانات المالية، أو أن تلك السياسات المحاسبية موثوقة".* قد لا يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4، والمعايير الوطنية المستمدة من مبادئ المعيار 4، معلومات تلبي احتياجات المستخدمين وتستوفي الخصائص النوعية. بالتالي، يمكن ألا تعترف المنشأة أو تقيس الأصول والإلتزامات

* مسودة العرض/ 2013/ 7 *عقود التأمين*.

والإيراد والمصروفات المتعلقة بخطة المنفعة الإجتماعية من خلال التطبيق، بالتماثل، لمتطلبات المعايير التي لم تتبنَ بشكل كبير نفس مبادئ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 17.

إرشادات عن تحديد ما إذا كان من المستهدف أن تكون خطة الإعانة الإجتماعية ممولة بالكامل من خلال المساهمين

تطبيق20. يُقصد أن تكون خطة المنافع الإجتماعية ممولة بالكامل من خلال المساهمين في الحالات التالية:

(أ) عندما ينص التشريع أو غيره من الترتيبات التي تحكم خطة الإعانة الإجتماعية على أن يتم تمويل الخطة من خلال المساهمات أو الرسوم التي يدفعها المنتفعين المحتملين، أو تُدفع نيابة عنهم، أو مَن تؤدي الأعمال التي يقومون بها إلى خلق أو تفاقم المخاطر الإجتماعية، التي تخفف منها خطة المنفعة الإجتماعية، إلى جانب العوائد على الإستثمار التي تنتج عن المساهمات أو الرسوم؛ و

(ب) عندما تتم تلبية أحد المؤشرات التالية أو كلاهما (بشكل فردي أو على شكل مُجمّع):

(1) مراجعة معدلات المساهمات أو الرسوم (وإذا اقتضى الأمر، تعديلها لتتمشى مع سياسة تمويل الخطة)، إما على أساس منتظم أو عند تلبية اشتراطات محددة، بهدف ضمان أن الإيرادات من المساهمات أو الرسوم ستكون كافية لتمول بالكامل خطة المنافع الإجتماعية؛ و/أو

(2) مراجعة مستويات المنافع الإجتماعية (وإذا اقتضى الأمر، تعديلها لتتمشى مع سياسة تمويل الخطة)، إما على أساس منتظم أو عند استيفاء اشتراطات محددة، بهدف ضمان أن مستويات المنافع الإجتماعية المقدمة لن تتجاوز مستوى التمويل المتاح من المساهمات أو الرسوم.

في الفقرات الفرعية (1) و(2) أعلاه، تتم المراجعات على أساس منتظم عندما يتم إجراؤها بمعدل تكرار ملائم لخطة معينة. ورغم أن المراجعات السنوية هي أمر شائع، سواءً كانت أقل تكراراً – أو أكثر تكراراً – إلا أن هذه المراجعات تكون ملائمة لبعض الخطط.

تطبيق21. في بعض الحالات، قد يُطلب من منشأة القطاع العام أن تقدم مساهمات لخطط المنافع الإجتماعية نيابة عن الأشخاص و/أو الأسر الذين لا يستطيعون القيام بذلك. يمكن أن تقدم هذه المساهمات من خلال المنشأة التي تدير الخطة أو من خلال منشأة أخرى. على سبيل المثال، قد يُطلب من منشأة القطاع العام أن تقدم مساهمات لصالح خطة للمعاشات التقاعدية للأشخاص العاطلين عن العمل. وعندما تتعلق المساهمات بأشخاص معينين و/أو أسر معينة (وهو الأمر الذي يتطلب في بعض الحالات إضافة المساهمات في مقابل حسابات مساهمات الأشخاص)، سيتم اعتبار أن المساهمات التي تقدمها منشأة القطاع العام مساهماتٍ لغرض تحديد ما إذا كان من المستهدف أن تكون خطة المنافع الإجتماعية ممولة بالكامل من خلال المساهمات وفقاً للفقرة 28(أ). وعندما تقدم منشأة القطاع العام مساهمات لتمويل عجز في

خطة المنفعة الإجتماعية، لا تتعلق المساهمات بأشخاص و/أو أسر معينة، ولا تعد مساهمات لأغراض تحديد ما إذا كان من المستهدف أن تكون خطة الإعانة الإجتماعية ممولة بالكامل من خلال المساهمات وفقاً للفقرة 28(أ).

تطبيق22. عند تقييم ما إذا كان من المستهدف أن تكون خطة الإعانة الإجتماعية ممولة بالكامل من خلال المساهمات، تنظر المنشأة في الجوهر وليس في الموضوع. على سبيل المثال، عندما تكون خطة الإعانة الإجتماعية في حالة عجز في فترة معينة ولكن لديها القدرة على تعديل معدلات المساهمات المستقبلية و/أو المنافع مستحقة الدفع بحيث تتم معالجة العجز، قد تستمر الخطة في تلبية اشتراط أن تتم المحاسبة عنها بموجب منهج التأمين.

تطبيق23. الإشارة في فقرة التطبيق 20(أ) إلى "هؤلاء الذي تؤدي الأعمال التي يقومون بها إلى خلق وتفاقم المخاطر الإجتماعية التي يتم تخفيفها بموجب خطة المنافع الإجتماعية" تقصد تغطية خطط المنافع الإجتماعية مثل خطط التأمين على الحوادث والتي:

(أ) يتم تمويلها من خلال الرسوم، على سبيل المثال، التي يتم تحصيلها من سائقي السيارات أو أصحاب العمل في صناعة معينة؛ و

(ب) تقدم تغطية ضد المخاطر الإجتماعية لمجموعة أكبر من السكان.

الإرشادات التي تحدد ما إذا كانت المنشأة تدير خطة بنفس طريقة شركة التأمين (مقدم التأمين)

تطبيق24. تدير المنشأة خطة منافع إجتماعية بنفس الطريقة التي تدير بها شركة التأمين محفظة التأمين عندما يكون لخطة المنافع الإجتماعية، باستثناء تشريعها وليس أصولها التعاقدية، خصائص عقد التأمين. ينبغي أن تنقل خطة المنافع الإجتماعية الحقوق والتعهدات على الأطراف بطريقة مماثلة لما يتم في عقود التأمين.

تطبيق25. عند تحديد ما إذا كانت المنشأة تدير خطة المنافع الإجتماعية بنفس الطريقة التي تدير بها شركة التأمين محفظة التأمين، تراعي المنشأة المؤشرات التالية:

(أ) هل تعتبر المنشأة نفسها ملزمة بالخطة بأسلوب مماثل لإلتزام شركة التأمين بعقد التأمين؟ على سبيل المثال، قد يوجد دليل على أن المنشأة تعتبر أنه يمكنها تعديل شروط الخطة فيما يتعلق بالمشاركين الحاليين بأسلوب لا تستطيع شركة التأمين القيام به (حيث يمكن للمنشأة أن تدخل تغيرات بأثر رجعي على الخطة). وفي تلك الحالات، لن تكون المنشأة ملزمة بنفس أسلوب شركة التأمين، فلن تكون لخطة المنافع الإجتماعية نفس خصائص عقد التأمين. وتلتزم المنشأة بالخطة بنفس أسلوب شركة التأمين عندما تكون قدرتها على تعديل الخطة بالنسبة للمشاركين الحاليين مقتصرة على:

(1) الظروف المنصوص عليها في التشريعات التي تنشئ الخطة (والتي تماثل الشرط التعاقدي الذي يسمح بالتغيرات في ظروف معينة)؛ أو

(2) عندما تحدد الحكومة معدلات المساهمات أو الرسوم الجديدة (حيث تكون المبادلة بين المساهمات والمنافع المستقبلية جزءاً من عملية تحديد المعدل الملائم).

(ب) هل الأصول المتعلقة بخطة المنافع الإجتماعية محتفظ بها في صندوق تمويل مختلف، أو تم تخصيصها في حالات أخرى، أم أن استخدامها مقيد بتقديم المنافع للمشاركين؟ إذا لم تكن المنشأة تحدد بشكل منفصل المبالغ المتعلقة بالمنافع الإجتماعية، فسيقدم ذلك دليلاً على أن المنشأة تتعامل مع المساهمات باعتبارها شكل من أشكال الضرائب. لن تكون لخطة المنافع الإجتماعية خصائص عقد التأمين. وستكون هناك أيضاً صعوبات عملية عند تطبيق متطلبات القياس الواردة في المعيار المحاسبي الدولي أو الوطني الذي يتعامل مع عقود التأمين إذا كانت الأصول المرتبطة بخطة المنافع الإجتماعية غير محددة بشكل منفصل.

(ج) هل التشريع الذي يؤسس للمنافع الإجتماعية يمنح حقوقاً واجبة النفاذ للمشاركين في حال وقوع المخاطر الإجتماعية؟ تمنح عقود التأمين تلك الحقوق لحاملي بوالص التأمين. إذا لم تكن خطة المنافع الإجتماعية تشمل أيضاً مثل تلك الحقوق، فإن أي منافع إجتماعية تمنحها المنشأة سيكون لها طبيعة تقديرية، بمعنى أنه لن تكون لخطة المنافع الإجتماعية خصائص عقد التأمين. لكي تكون الحقوق واجبة النفاذ، سيحتاج المشارك أن يطعن في قرارات المنشأة أمام محكمة، من خلال عملية تحكيم أو فض منازعات أو ما يماثل ذلك من آليات. وتشمل القرارات التي يمكن الطعن عليها، ولكنها لا تقتصر على، القرارات التي تتعلق بما إذا كانت الخطة تغطي الحدث، ومستوى المنافع الإجتماعية مستحقة الدفع بموجب الخطة، ومدة أي منافع إجتماعية مستحقة الدفع بموجب الخطة.

(د) تُقيّم المنشأة الأداء المالي والمركز المالي لخطة المنافع الإجتماعية على أساس منتظم عندما يُطلب منها أن تعد تقاريراً بطريقة داخلية عن الأداء المالي للخطة، وعند الضرورة، لاتخاذ إجراءات لمعالجة أي تقصير في أداء الخطة. من المتوقع أن يشمل التقييم استخدام مراجعات إكتوارية، ونماذج رياضية، أو ما يماثل ذلك من تقنيات لتقديم معلومات عن العملية الداخلية لاتخاذ القرارات عن النتائج المختلفة المحتملة التي قد تقع.

(هـ) هل هناك منشأة منفصلة مؤسسة من قبل الحكومة، والتي من المتوقع أن تعمل باعتبارها شركة تأمين فيما يتعلق بخطة المنافع الإجتماعية؟ وجود تلك المنشأة يقدم دليلاً على أن المنشأة تدير الخطة بنفس الطريقة التي ستدير بها شركة التأمين محفظة التأمين.

ومع ذلك، ليس من متطلبات تطبيق منهج التأمين أن يكون قد تم إنشاء منشأة مستقلة. المعايير المحاسبية الدولية أو الوطنية التي تتناول عقود التأمين تطبق على عقود التأمين، وليس فقط على شركات التأمين.

ملحق ب

تعديلات على المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 *" عرض البيانات المالية "*

عُدلت الفقرات 88 و94 و112–115 وأضيفت الفقرة 153م. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

الهيكل والمحتوى

..

بيان المركز المالي

...

المعلومات التي ينبغي عرضها في صدر بيان المركز المالي

88. كحد أدنى يجب أن يشمل صدر بيان المركز المالي بنود سطر تعرض المبالغ التالية:

(أ) الممتلكات والمصانع والمعدات؛

...

(ي) الضرائب والتحويلات مستحقة الدفع؛

(ي.أ) التزامات المنافع الاجتماعية؛

(ك) الذمم الدائنة بموجب المعاملات التبادلية؛

...

المعلومات التي ينبغي عرضها إما في صدر بيان المركز المالي أو في الإيضاحات

...

94. يعتمد التفصيل المقدم في التصنيفات الفرعية على متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات العلاقة، وتستخدم كذلك العوامل المبينة في الفقرة 91 للتوصل لقرار عن أساس التصنيف الفرعي. وتختلف الإفصاحات باختلاف البند، فعلى سبيل المثال:

(أ) تُقسم بنود الممتلكات والمصانع والمعدات إلى فئات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17؛

...

(د) تُفصّل الضرائب والتحويلات مستحقة الدفع إلى مستردات ضريبية مستحقة الدفع، وتحويلات مستحقة الدفع، ومبالغ مستحقة الدفع لأعضاء آخرين في المنشأة الاقتصادية؛

(د.أ) تُقسم التزامات المنافع الاجتماعية إلى خطط منافع اجتماعية منفصلة عندما تكون مادية؛

(هـ) تقسم المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين وبنود أخرى؛ و

(و) تُقسم عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى رأس مال مساهم به وفائض وعجز متراكمين وأي احتياطات.

...

بيان الأداء المالي

...

المعلومات التي ينبغي عرضها إما في صدر بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات

...

112. الشكل الأول للتحليل هو طبيعة طريقة المصروف، حيث يتم تجميع المصاريف في بيان الأداء المالي حسب طبيعتها (على سبيل المثال الاستهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل ومنافع الموظفين وتكاليف الإعلان) ولا يتم إعادة توزيعها بين الوظائف المختلفة ضمن المنشأة، قد تكون هذه الطريقة سهلة التطبيق وذلك لأنه ليس من الضروري القيام بإجراء توزيعات للمصاريف التشغيلية بين الفئات الوظيفية، ومن الأمثلة على التصنيف من خلال استخدام طبيعة أسلوب المصروف هو ما يلي:

الإيراد	×
تكاليف منافع الموظفين	×
مصاريف المنافع الاجتماعية	×
مصروف الاستهلاك والإطفاء	×
مصاريف أخرى	×
إجمالي المصاريف	(×)
الفائض	(×)

113. الشكل الثاني من التحليل هو طريقة وظيفة المصروف والتي يتم من خلالها تصنيف المصاريف وفقاً للبرنامج أو الغرض الذي أنشئت من أجله. يمكن أن تقدم تلك الطريقة مزيداً من المعلومات الهامة للمستخدمين مقارنة بتصنيف المصاريف وفقاً لطبيعتها، ولكن تخصيص التكاليف على الوظائف قد يتطلب توزيعات مبنية على التحكيم وتتطلب اتخاذ أحكام مهنية هامة. وفيما يلي مثالاً على التصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصاريف:

الإيراد	×
المصاريف:	
مصاريف المنافع الاجتماعية	(×)
مصاريف الصحة	(×)
مصاريف التعليم	(×)
مصاريف أخرى	(×)
الفائض	×

114. يتم بيان المصاريف المتعلقة بالوظائف الرئيسية التي تقوم بها المنشأة بشكلٍ منفصل، ففي هذا المثال للمنشأة وظائف مرتبطة بتقديم المنافع الاجتماعية، وخدمات الرعاية الصحية والتعليمية، وتعرض المنشأة بنود سطر المصروف لكل من هذه الوظائف.

115. تفصح المنشآت التي تصنف المصاريف حسب الوظيفة عن معلومات إضافية حول طبيعة المصاريف بما في ذلك مصروف الاستهلاك والاطفاء، ومصروف المنافع الاجتماعية ومصروف منافع الموظفين.

...

تاريخ النفاذ

...

153م. عُدلت الفقرات 88 و94 و112–115 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 "*المنافع الاجتماعية*"، الذي صدر في يناير 2019. تطبق المنشأة هذه التعديلات في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42.

...

إرشادات التنفيذ

منشأة القطاع العام – بيان المركز المالي
كما في 31 ديسمبر 2×20
(بالألف وحدة عملة)

	20×2	20×1
الأصول	×	×
...		
الالتزامات		
الالتزامات المتداولة		
الذمم الدائنة	×	×
اقتراضات قصيرة الأجل	×	×
الجزء المتداول من الاقتراضات طويلة الأجل	×	×
مخصصات قصيرة الأجل	×	×
المنافع الاجتماعية	×	×
منافع الموظفين	×	×
صناديق معاشات التقاعد	×	×
	×	×
الالتزامات غير المتداولة		
الذمم الدائنة	×	×
اقتراضات طويلة الأجل	×	×
مخصصات طويلة الأجل	×	×
منافع اجتماعية	×	×
منافع الموظفين	×	×
صناديق معاشات التقاعد	×	×
	×	×
إجمالي الالتزامات	×	×
صافي الأصول	×	×
صافي الأصول/حقوق الملكية		
...		
حصة غير مسيطرة	×	×
إجمالي صافي الأصول/حقوق الملكية	×	×

منشأة القطاع العام – بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2×20
(شرح تصنيف المصاريف وفقاً للوظيفة)
(بالألف وحدة عملة)

	20×2	20×1
الإيرادات		
...		
المصاريف		
الخدمات العامة	(×)	(×)
الدفاع	(×)	(×)
النظام العام والسلامة	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)
الصحة	(×)	(×)
المنافع الاجتماعية	(×)	(×)
أشكال أخرى من الحماية الاجتماعية	(×)	(×)
الإسكان والمرافق الاجتماعية	(×)	(×)
الأنشطة الترفيهية والثقافية والدينية	(×)	(×)
الشؤون الاقتصادية	(×)	(×)
الحماية البيئية	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
إجمالي المصاريف	(×)	(×)

منشأة القطاع العام – بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2×20
(شرح تصنيف المصاريف وفقاً لطبيعتها)
(بالألف وحدة عملة)

	20×2	20×1
الإيرادات		
...		
المصاريف		
الأجور والرواتب ومنافع الموظفين	(×)	(×)
المنافع الاجتماعية	(×)	(×)
المنح ودفعات التحويل الأخرى	(×)	(×)
مواد التموين والمواد المستهلكة المستخدمة	(×)	(×)
مصروف الاستهلاك والإطفاء	(×)	(×)
انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات**	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
إجمالي المصاريف	(×)	(×)

* * في بيان الأداء المالي الذي يتم فيه تصنيف المصاريف حسب طبيعتها، يظهر انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه بند سطر منفصل. وبالمقابل، إذا تم تصنيف المصاريف حسب وظيفتها، يُدرج انخفاض القيمة في الوظيفة (الوظائف) التي ترتبط بها.

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 *"بيان التدفقات النقدية "*

عُدلت الفقرة 22 وأضيفت الفقرة 36ز. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

عرض بيان التدفق النقدي

...

الأنشطة التشغيلية

...

22. تستمد التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية بشكل أساسي من أنشطة توليد النقد الرئيسية للمنشأة، وفيما يلي أمثلة على التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية:

(أ) المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات؛

...

(د) المقبوضات النقدية من الإتاوات والرسوم والعمولات وغير ذلك من الإيرادات؛

(د.أ) الدفعات النقدية للمنتفعين من خطط المنافع الاجتماعية؛

(هـ) الدفعات النقدية لمنشآت قطاع عام أخرى لتمويل عملياتها (لا تشمل القروض)؛

...

يمكن أن ينتج عن بعض المعاملات، مثل بيع أي بند من بنود مصنع معين، ربح أو خسارة يتم دمجها في الفائض أو العجز. وتكون التدفقات النقدية المتعلقة بهذه المعاملات هي عبارةٌ عن تدفقات نقدية من الأنشطةِ الاستثماريةِ. ومع ذلك، فإن الدفعات النقدية لبناء أو امتلاك الأُصول المحتفظ بها بغرض تأجيرها للآخرين والمحتفظ بها لاحقاً لغَرَضِ البيع التي وصفت في الفقرة 83أ من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 " *الممتلكات والمصانِع والمعدات*"، هي عبارة عن تدفقاتٍ نقدية من الأنشطةِ التشغيليةِ. أما المقبوضات النقدية من الإيجارات وعمليات البيع اللاحقة لهذه الأصول فهيَ أَيضا تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية.

تاريخ النفاذ

63ز. عُدلت الفقرة 22 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 *" المنافع الاجتماعية "*، الذي صدر في يناير 2019. تطبق المنشأة هذا التعديل في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42.

...

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 ولكنها ليست جزءاً منه

بيان التدفقات النقدية (لمنشأة بخلاف المؤسسات المالية)

بيان التدفق النقدي باستخدام الطريقة المباشرة (فقرة 27 (أ))

منشأة قطاع عام – بيان التدفق النقدي الموحد للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2×20

(بالألف وحدة عملة)

	20× 2	**20 × 1**
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
المقبوضات		
…	×	×
المدفوعات		
تكاليف الموظفين	(×)	(×)
صناديق معاش التقاعد	(×)	(×)
الموردون	(×)	(×)
المنافع الاجتماعية	(×)	(×)
الفائدة المدفوعة	(×)	(×)
مدفوعات أخرى	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×
…		
الإيضاحات المرفقة ببيان التدفق النقدي		
…		

(ج) مطابقة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مع الفائض/ (العجز)

(بالألف وحدة عملة)

	20× 2	**20 ×1**
الفائض / (العجز)	×	×
الحركات غير النقدية		
الاستهلاك	×	×
…		
الزيادة في الاقتراضات	×	×
الزيادة في التزامات المنافع الاجتماعية	×	×
الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين	×	×
…		
الزيادة في الذمم المدينة	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×

بيان التدفق النقدي باستخدام الطريقة غير المباشرة (فقرة 27 (ب))
منشأة القطاع العام – بيان التدفق النقدي الموحد للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2×20
(بالألف وحدة عملة)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
الفائض / العجز	×	×
الحركات غير النقدية		
الاستهلاك	×	×
الإطفاء	×	×
الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها	×	×
الزيادة في الذمم الدائنة	×	×
الزيادة في الاقتراضات	×	×
الزيادة في التزامات المنافع الاجتماعية	×	×
الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين	×	×
(الأرباح)/ الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات	(×)	(×)
(الأرباح)/ الخسائر من بيع الاستثمارات	(×)	(×)
الزيادة في الأصول الأخرى المتداولة	(×)	(×)
الزيادة في الاستثمارات بسبب إعادة التقييم	(×)	(×)
الزيادة في الذمم المدينة	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	×	×

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 *" المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة"*

عُدلت الفقرات 1 و12 و19 و77، وأضيفت الفقرة 111ط، وألغيت الفقرات 7–11 و99 و104. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

النطاق

1. **تطبق المنشأة التي تُعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار في المحاسبة عن المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة باستثناء:**

(أ) ~~**تلك المخصصات والالتزامات المحتملة الناشئة عن المنافع الاجتماعية التي تقدمها منشأة ما والتي لا تحصل نظيرها على مقابل يساوي تقريباً قيمة البضائع والخدمات المقدمة مباشرة كعائد من متلقي تلك المنافع،**~~ **المنافع الاجتماعية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42؛**

...

المنافع الاجتماعية

7. لأغراض هذا المعيار، تشير "المنافع الاجتماعية" إلى البضائع والخدمات والمنافع الأخرى المقدمة تنفيذاً لأهداف السياسة الاجتماعية لحكومة ما. وقد تشمل هذه المنافع ما يلي:
(أ) تقديم خدمات الصحة والتعليم والإسكان والنقل والخدمات الإجتماعية الأخرى للمجتمع. في كثير من الحالات، لا يُطلب من المستفيدين من هذه الخدمات دفع مبلغاً مكافئاً لقيمة هذه الخدمات؛ و
(ب) دفع المنافع للأسر وكبار السن والعجزة والعاطلين عن العمل والجنود المتقاعدين وغيرهم. أي أن الحكومة وعلى جميع المستويات قد تقدم المساعدة المالية للأفراد والمجموعات في المجتمع ليحصلوا على الخدمات التي تلبي احتياجاتهم الخاصة أو ترفع من مستوى دخلهم.

8. في كثير من الأحيان، تنشأ الالتزامات بتقديم المنافع الاجتماعية نتيجة التزام الحكومة بالقيام بأنشطة معينة على أساس مستمر على المدى الطويل وذلك لتقديم بضائع وخدمات معينة للمجتمع. وعادة ما تعتمد الحاجة للبضائع والخدمات وطبيعتها وتوريدها لتلبية تعهدات السياسة الاجتماعية على مجموعة من الظروف الديموغرافية والاجتماعية التي يصعب التنبؤ بها. تندرج هذه المنافع عموماً ضمن نطاق تصنيفات "الحماية الاجتماعية" و"التعليم" و"الصحة" بموجب إطار الإحصائيات المالية الحكومية التابعة لصندوق النقد الدولي وغالباً ما تتطلب تقييم إحصاء اكتواري لتحديد مبلغ أي بند مطلوب ينشأ عما يتعلق بهذه المنافع.

9. ليتم استثناء مخصص أو التزام محتمل ناجم عن منافع اجتماعية من هذا المعيار، فإن منشأة القطاع العام التي تقدم الإعانة لن تتلقى من المستفيدين مقابلاً يساوي تقريباً قيمة البضائع والخدمات المقدمة مباشرة من تلك الإعانة. وقد يشمل هذا الاستثناء الحالات التي يتم فيها فرض رسوم على الإعانة، ولكن لا تكون هناك علاقة مباشرة بين الرسوم والإعانة المتلقاة. ويعكس استثناء المخصصات والالتزامات المحتملة هذه من نطاق هذا المعيار وجهة نظر اللجنة التي تقضي بأن (أ) تحديد ما يشكل "حدثاً ملزماً" (ب) وقياس الالتزام يتطلبان مزيداً من الدراسة قبل عرض المعايير المقترحة. فعلى سبيل المثال، تدرك اللجنة وجود آراء مختلفة عما إذا كان الحدث الملزم يقع عندما يستوفي الفرد اشتراط الأهلية للإعانة أم في مرحلة أبكر قليلاً. وعلى نفس المنوال، توجد آراء مختلفة عما إذا كان مبلغ أي التزام يعكس تقدير مستحقات الفترة الحالية أم القيمة الحالية لكافة المنافع المستقبلية المتوقعة المحددة على أساس الاكتواري.

10. عندما تختار المنشأة الاعتراف بمخصص لهذه التعهدات، فإنها تفصح عن الأساس الذي تم بموجبه الاعتراف بالمخصصات وأساس القياس الذي تم تبنيه. وتقدم المنشأة إفصاحات أخرى يتطلبها هذا المعيار فيما يتعلق بتلك المخصصات أيضاً. ويقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام1 إرشادات حول التعامل مع المسائل التي لم يتم تناولها بشكل محدد في معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام. ويحتوي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام1 أيضاً على المتطلبات التي تتعلق باختيار السياسات المحاسبية والإفصاح عنها.

11. ~~قد تؤدي المنافع الاجتماعية في بعض الحالات، إلى نشوء التزام:~~

~~(أ) لا يوجد قدر كبير من التشكك بخصوص مبلغه أو أن هذا التشكك قليل؛ و~~

~~(ب) لا يوجد تشكك في وقت التعهد به.~~

~~وبالتالي، فمن غير المرجح أن تلبي تلك الحالات تعريف المخصص الوارد في هذا المعيار. وعندما توجد هذه الالتزامات للمنافع الاجتماعية، يتم الاعتراف بها عندما تلبي معيار الاعتراف على أنها التزامات (إرجع أيضاً للفقرة 19). ومن الأمثلة على ذلك استحقاق نهاية الفترة لمبلغ يستحق الدفع للمستفيدين الحاليين فيما يتعلق بمعاشات كبر السن أو العجز التي تمت المصادقة على دفعها بالتوافق مع أحكام العقد أو التشريع.~~

استثناءات أخرى من نطاق المعيار

12. لا يطبق هذا المعيار على العقود القابلة للتنفيذ إلا إذا كانت عقوداً مثقلة بالالتزامات. ~~ويُستثنى من نطاق هذا المعيار العقود، التي تقضي بتقديم المنافع الاجتماعية التي تم إبرامها مع توقع عدم تلقي المنشأة من المستفيدين مقابلاً مادياً مقارباً لقيمة البضائع والخدمات المقدمة مباشرة من تلك المنافع.~~

...

تعريفات

...

المخصصات والالتزامات الأخرى

19. يمكن تمييز المخصصات عن الالتزامات الأخرى مثل الذمم الدائنة والمستحقات لأنه لا يتوفر تأكيد حول وقت أو مبلغ للإنفاق المستقبلي المطلوب لتسويتها. خلافاً لذلك:

(أ) الذمم الدائنة هي التزامات بالدفع مقابل بضائع وخدمات تم استلامها أو توريدها، وتم إعداد فاتورة بها أو تم الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد (~~وتشمل الدفعات الخاصة بالمنافع الاجتماعية عندما توجد اتفاقيات رسمية بالنسبة للمبالغ المحددة~~)؛ و

...

تطبيق قواعد الاعتراف والقياس

...

العقود المثقلة بالالتزامات

77. تطبق الفقرة 76 من هذا المعيار على العقود المثقلة بالالتزامات فقط. ~~ويُستثنى نطاق هذا المعيار عقود تقديم المنافع الاجتماعية والتي يتم إبرامها مع توقع عدم تلقي المنشأة من المستفيدين مقابلاً يساوي تقريباً قيمة البضائع والخدمات المقدمة بشكل مباشرة مقابل تلك المنافع.~~

...

~~*الإفصاح*~~

...

~~99. عندما تختار المنشأة الاعتراف بمخصصات المنافع الاجتماعية التي لم تتلقى لقاءها مقابل يساوي تقريباً قيمة البضائع والخدمات المقدمة مباشرة من المستفيدين من تلك المنافع في بياناتها المالية، فيجب عليها إجراء الإفصاحات المطلوبة حول تلك المخصصات الواردة في الفقرتين 97 و98.~~

...

~~104. لا تطبق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة 100 على الالتزامات المحتملة التي تنشأ من المنافع الاجتماعية التي تقدمها منشأة ما والتي لا تتلقى لقائها مقابلاً يساوي تقريباً قيمة البضائع أو الخدمات المقدمة مباشرة من المستفيدين من تلك المنافع (أنظر الفقرة 1(أ) و7–11 لمناقشة استثناء المنافع الاجتماعية من هذا المعيار).~~

...

تاريخ النفاذ

111ط. عُدلت الفقرات 1 و12 و19 و77 وألغيت الفقرات 7–11 و99 و104 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 "*المنافع الاجتماعية*"، الذي صدر في يناير 2019. تطبق المنشأة هذه التعديلات في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42.

...

أساس الاستنتاج

ترافق أسس الاستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 نتيجة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 "*المنافع الاجتماعية*"

إستنتاج3. عند إصدار هذا المعيار، استُبعدت من نطاقه المخصصات والالتزامات المحتملة "الناتجة عن المنافع الاجتماعية التي تقدمها المنشأة والتي لا تحصل نظيرها من المستفيدين من تلك المنافع على مقابل بشكل مباشر بما يقارب قيمة البضائع والخدمات المقدمة". يعكس ذلك

وجهة النظر التي سادت آنذاك بأنه لابد من إعادة دراسة كلاً من (أ) تحديد ما يشكل التعهد المُلزم، و(ب) قياس الالتزام.

إستنتاج4. لم يحظر هذا المعيار، على أي حال، الاعتراف بالأحكام المتعلقة بالمنافع الاجتماعية، واشترط الإفصاح عندما تختار المنشأة أن تعترف بمخصص لهذا التعهد.

إستنتاج5. بعد إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42، ستتم المحاسبة عن جميع المنافع الاجتماعية (وفقاً لتعريفها الوارد في ذلك المعيار) وفقاً لذلك المعيار. وبالتالي تمت مراجعة هذا المعيار ليتم استبعاد جميع المنافع الاجتماعية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42.

مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي 37

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 مأخوذ بشكل رئيسي عن معيار المحاسبة الدولي 37 (1998). وفيما يلي الاختلافات الرئيسية بين معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 ومعيار المحاسبة الدولي 37:

- يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 توضيحات مضافة لتلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي 37 لتوضيح إمكانية تطبيق المعايير على المحاسبة من قبل منشآت القطاع العام. ويوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 أنه لا يطبق على المنافع الاجتماعية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 *"المنافع الاجتماعية"*. ~~ويوضح نطاق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 على وجه التحديد بأنه لا يُطبق على المخصصات والالتزامات المحتملة التي تنشأ من المنافع الاجتماعية التي تقدمها المنشأة والتي لا تستلم مقابلها من متلقي تلك المنافع مقابلاً يساوي تقريباً قيمة السلع والخدمات التي تُقدم مباشرة نظير تلقي تلك المنافع. لكن إذا اختارت المنشأة الاعتراف بمخصصات المنافع الاجتماعية، فإن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 يقتضي إجراء إفصاحات محددة في هذا الخصوص.~~

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 *" الإيراد من المعاملات غير التبادلية " (الضرائب والتحويلات)*

عُدلت الفقرة 2 وأضيفت الفقرة 124ز. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

النطاق

2. تطبق المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد من المعاملات غير التبادلية. ولا يطبق هذا المعيار على:

(أ) عملية اندماج أعمال في القطاع العام والتي تعد معاملة غير تبادلية؛

(ب) المساهمات في خطط المنافع الاجتماعية التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرات 26-31 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 " *المنافع الاجتماعية*" (منهج التأمين).

....

تاريخ النفاذ

...

124ز. عُدلت الفقرة 2 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 " *المنافع الاجتماعية*"، الصادر في يناير 2019. تطبق المنشأة ذلك التعديل في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42.

...

أساس الإستنتاج

ترافق أسس الاستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

المساهمات الإجبارية في برامج الضمان الاجتماعي

إستنتاج26 . لا يستثني هذا المعيار من نطاق تطبيقه المساهمات الإجبارية في برامج الضمان الاجتماعي التي تعتبر معاملات غير تبادلية. وهناك مجموعة متنوعة من الترتيبات لتمويل برامج الضمان الاجتماعي في دوائر اختصاص مختلفة. وعند وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كانت المساهمات الإجبارية في برامج الضمان الاجتماعي تؤدي إلى معاملات تبادلية أو غير تبادلية تعتمد على الترتيبات المحددة لبرنامج محدد، وتتم ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كان سيتم الاعتراف بالمساهمات في برنامج ضمان اجتماعي وفقاً للمبادئ المنصوص عليها في هذا المعيار أو وفقاً للمبادئ المنصوص عليها في معايير دولية أو وطنية تتناول مثل هذه البرامج.

إستنتاج26أ. أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النظر في هذه المسألة عند إعداد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 " *المنافع الاجتماعية* ". وخلُص المجلس إلى أن تلك المساهمات هي معاملات غير تبادلية، لذا تنبغي محاسبتها وفقاً لهذا المعيار. ولا يطبق الاستثناء الوحيد إلا في حال اختارت المنشأة أن تتعامل محاسبياً مع خطط المنافع الاجتماعية باستخدام منهج التأمين. يأخذ منهج التأمين بعين الاعتبار التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الخارجة على حدٍ سواء، وبالتالي لا يتم التعامل محاسبياً مع المساهمات في خطط المنافع الاجتماعية، التي تحاسب وفقاً لمنهج التأمين، باعتبارها إيرادات بموجب هذا المعيار.

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 " *عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية*"

عُدلت الفقرة 48 وأضيفت الفقرة 54هـ. وضع خط تحت النص الجديد وشُطب النص المحذوف.

...

مطابقة المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية

...

48. يمكن تصـــنيف الاختلافات بين المبالغ الفعلية المحددة بالتوافق مع الأســـاس القابل للمقارنة والمبالغ الفعلية المعترف بها في البيانات المالية بشكل مفيد على النحو التالي:

(أ) الاختلاف في الأسس الذي يحدث عندما يتم إعداد الموازنة المصادق عليها على أساس غير الأساس المحاسبي. على سبيل المثال في حال تم إعداد الموازنة على أساس النقد أو على أساس النقد المعدل ويتم إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق؛

(ب) الاختلاف في التوقيت الذي يحدث عندما تختلف فترة الموازنة عن فترة التقرير الظاهرة في البيانات المالية؛ و

(ج) الاختلاف في المنشآت الذي يحدث عندما تغفل الموازنة برامج أو منشآت تشكل جزء من المنشأة التي يتم إعداد بياناتها المالية.

وقد يكون هناك أيضـاً اختلافات في الصـيغ وخطط التصـنيف التي يتم تبنيها لعرض البيانات المالية والموازنة. على سـبيل المثال، تقتصـر المنافع الاجتماعية وفقاً لتعريفها الوارد في معيار المحاســـبة الدولي في القطاع العام 42 *" المنافع الاجتماعية "*، على التحويلات المالية. وتصـنيف الإحصـائيات المالية الحكومية للمنافع الاجتماعية هو تصـنيف أوسـع نطاقاً، حيث يشمل بعض الخدمات الفردية التي تقدمها الحكومات.

...

تاريخ النفاذ

54هـ. عُدلت الفقرة 48 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 الصادر في يناير 2019. تطبق المنشأة هذا التعديل في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42.

...

أساس الاستنتاج

ترافق أسس الاستنتاج معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

مراجعة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 نتيجة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 *" المنافع الاجتماعية "*

استنتاج25. عند إعداد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 *" المنافع الاجتماعية"*، أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن تعريف المعيار للمنافع الاجتماعية لم يشمل جميع المعاملات التي صُنفت باعتبارها منافع اجتماعية بموجب الإحصائيات المالية الحكومية. ولأن بعض منشآت القطاع العام قد تعد الميزانيات باستخدام أساس الإحصائيات المالية الحكومية، رأى المجلس أنه قد يكون من المفيد للمعدين إدراج المنافع الاجتماعية باعتبارها مثالاً على

إمكانية وجود اختلاف في خطط التصنيف التي تُتبع في عرض البيانات المالية والميزانية.

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة التوضيحية معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 ولكنها ليست جزءاً منه

بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية

الخاص بالحكومة ×× للسنة المنتهية في 31 ديسمبر ××20

الموازنة على أساس النقد

(تصنيف المدفوعات حسب الوظيفة)

ملاحظة: يختلف أساس الموازنة عن الأساس المحاسبي. تم إعداد هذا البيان عن مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية على أساس الموازنة

(بوحدات العملة)	**المبالغ المقدرة**		**المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة**	*الفرق: الموازنة النهائية والفعلية**
	الأصلية	**النهائية**		
المقبوضات				
الضرائب	×	×	×	×
...				
المدفوعات				
الصحة	(×)	(×)	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)	(×)	(×)
النظام العام/السلامة العامة	(×)	(×)	(×)	(×)
المنافع الاجتماعية	(×)	(×)	(×)	(×)
الحماية الاجتماعية	(×)	(×)	(×)	(×)
الدفاع	(×)	(×)	(×)	(×)
الإسكان والمرافق المجتمعية	(×)	(×)	(×)	(×)
الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية	(×)	(×)	(×)	(×)
الشؤون الإقتصادية	(×)	(×)	(×)	(×)
أخرى	(×)	(×)	(×)	(×)
إجمالي المدفوعات	(×)	(×)	(×)	(×)

* لا يشترط وجود عمود "الاختلاف". إلا أن المقارنة بين الموازنة الفعلية والأصلية أو الموازنة النهائية المحددة بشكل واضح قد تدرج حسب الاقتضاء.

الإفصاح المحبذ في الملاحظات: الموازنة ذات السنتين على أساس النقد– للحكومة "ب" للسنة المنتهية في 31 ديسمبر ××2

(بوحدات العملة)	**الموازنة الأصلية ذات السنتين**	**الموازنة المستهدفة للسنة الأولى**	**الموازنة المنقحة في السنة الأولى**	**السنة الأولى المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة**	**الرصيد المتوفر للسنة الثانية**	**الموازنة المستهدفة للسنة الثانية**	**الموازنة المنقحة في السنة الثانية**	**السنة الثانية المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة**	*الفرق: المبالغ المقدرة والفعلية خلال فترة الموازنة**
المقبوضات									
...	×	×	×	×	×	×	×	×	×
المدفوعات									
الصحة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
النظام العام/السلامة العامة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
المنافع الاجتماعية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الحماية الاجتماعية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الدفاع	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الإسكان والمرافق المجتمعية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الخدمات الترفيهية والثقافية والدينية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الشؤون الإقتصادية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
أخرى	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
إجمالي المدفوعات	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي المقبوضات/(المدفوعات)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)

* لا يشترط وجود عمود "الإختلاف". إلا أنه قد تُشمل المقارنة بين الموازنة الفعلية والأصلية أو الموازنة النهائية المحددة بشكل واضح حيث يكون مناسباً.

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 *" الأدوات المالية: العرض "*

أُضيفت الفقرة 60ز وعدلت فقرة التطبيق 23. وضع خط تحت النص الجديد، وشطب النص المحذوف.

...

تاريخ النفاذ

60ز. عدلت فقرة التطبيق 23 بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 *" المنافع الإجتماعية"*، الصادر في يناير 2019، وتطبق المنشأة هذه التعديلات في نفس وقت تطبيقها لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42.

إرشادات التطبيق

...

تعريفات (الفقرات 9-12)

الأصول المالية والالتزامات المالية

...

تطبيق23. يمكن محاسبة الالتزامات القانونية بعدة طرق:

- تتم محاسبة التزامات دفع ضرائب الدخل وفقا للمعيار الدولي أو الوطني الملائم الذي يتناول ضرائب الدخل.
- تتم محاسبة التزامات تقديم المنافع الإجتماعية وفقا ~~لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 *"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 *"المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة"*~~ معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 *" المنافع الإجتماعية"*.
- تتم محاسبة الالتزامات القانونية الأخرى وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19.

تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 *"تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي للمرة الأولى"*

عدلت الفقرة 36 وأضيفت الفقرات 134أ، و134ب و154ز. وضع خط تحت النص الجديد وحذف النص المشطوب.

...

الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي خلال الفترة الانتقالية

...

فترة الإعفاء الانتقالية لمدة ثلاث سنوات للاعتراف بالأصول و/أو الالتزامات و/أو قياسها

الاعتراف بالأصول و/أو الالتزامات و/أو قياسها

1. في حال لم تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالأصول و/أو الالتزامات بموجب أساسها المحاسبي السابق، فإنه لا يُطلب منها أن تعترف و/أو تقيس الأصول و/أو الالتزامات 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 12 *"المخزون"*)؛

(ب) العقارات الاستثمارية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 16 " *العقارات الاستثمارية* ")؛

(ج) الممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 " *الممتلكات والمصانع والمعدات*")؛

(د) خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 25 *"منافع الموظفين"*)؛

(هـ) الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 27 *"الزراعة"*)؛

(و) الأصول غير الملموسة (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 " *الأصول غير الملموسة*")؛

(ز) أصول امتياز الخدمات والالتزامات ذات العلاقة، سواءً بموجب نموذج الالتزام المالي أو نموذج منح الحق للمشغل (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32 "*ترتيبات امتياز الخدمات: المانح*")؛ و

(ح) الأدوات المالية (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 " *الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*").

(ط) المنافع الإجتماعية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 " *المنافع الإجتماعية* ").

...

الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل وعلى الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي خلال فترة تطبيق المعايير

...

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 *" المنافع الإجتماعية "*

134أ. في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 42 *" المنافع الإجتماعية"*، وحين تستفيد المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى من الفترة الانتقالية لثلاث سنوات، فإنه في تاريخ انتهاء الفترة الانتقالية، أو عند الاعتراف بالالتزامات ذات العلاقة و/أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أسبق)، تحدد المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى التزامها الأولي بالنسبة لخطة المنافع الإجتماعية في ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42.

134ب. فإذا كان الالتزام الأولي وفقاً للفقرة 134أ أقل أو أكبر من الالتزام الذي تم الاعتراف به و/أو قياسه في نهاية فترة المقارنة التي كانت تطبق فيها المنشأة أساساً محاسبياً مختلفاً، تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى بتلك الزيادة/النقص في الرصيد الافتتاحي المتراكم للفائض أو العجز في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالعناصر و/أو قياسها.

...

تاريخ النفاذ

...

154ز. عدلت الفقرة 36 وأضيفت الفقرتان 134أ و134ب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 "*المنافع الإجتماعية*"، الصادر في يناير 2019. تطبق المنشأة هذه التعديلات على البيانات المالية السنوية التي تتناول الفترات بداية من 1 يناير 2019 أو بعد ذلك. يشجع التطبيق المبكر، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على فترات تبدأ قبل 1 يناير 2019، فإنها تفصح عن ذلك وتطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 في نفس الوقت.

...

أساس الاستنتاجات

ترافق أساس الإستنتاجات هذه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 ولكنها ليست جزءاً منه.

...

الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي

...

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 *"المنافع الإجتماعية"*

إستنتاج60أ. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام المعيار 42 *"المنافع الإجتماعية"*، في يناير 2019. وأقر المجلس بأن قياس الالتزامات المتعلقة بالمنافع الإجتماعية و/أو الاعتراف بها قد يكون أمراً صعباً بالنسبة لبعض منشآت القطاع العام، ولذا وافق المجلس أن تُمنح المنشأة التي تطبق المعايير للمرة الأولى فترة ثلاث سنوات سماح من الاعتراف بالالتزامات المتعلقة بالمنافع الإجتماعية و/أو قياسها.

...

إرشادات التفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 ولكنها ليست جزءاً منه

...

العرض والإفصاح

...

ملخص الإعفاءات الانتقالية والأحكام المدرجة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 " تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي للمرة الأولى"

تنفيذ91. يلخص الشكل التالي الإعفاءات الانتقالية والأحكام المدرجة في المعايير الأخرى للمحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي.

...

	الأعفاء الانتقالي الممنوح						
	لا	**نعم**					
		التكلفة المفترضة	إعفاء انتقالي مدته ثلاث سنوات للاعتراف	إعفاء انتقالي مدته ثلاث سنوات للقياس	إعفاء انتقالي مدته ثلاث سنوات للاعتراف و/أو القياس	إعفاء انتقالي مدته ثلاث سنوات للإفصاح	استبعاد المعاملات والأرصدة والإيرادات والمصاريف	أخرى
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42" *المنافع الإجتماعية"*			√ التزامات المنافع الإجتماعية التي لم يتم الاعتراف بها بموجب أساس محاسبي سابق	√ التزامات المنافع الإجتماعية التي تم الاعتراف بها بموجب أساس محاسبي سابق				

مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقاً للأساس النقدي المحاسبي – الصادرة في 2017

يطور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير محاسبية لمنشآت القطاع العام يُشار إليها بإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويدرك المجلس المنافع الهامة المتأتية عن تحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة عبر دوائر الاختصاص المختلفة ويعتقد أن إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ستلعب دوراً رئيسياً في المساعدة على تحقيق هذه المنافع. ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بقوة مشاركة الحكومات والهيئات الوطنية لوضع المعايير الخاصة بالمجلس عن طريق إبداء الملاحظات حول المقترحات الواردة في مسودات العرض وأوراق التشاور الصادرة عنه.

ويصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتناول التقرير المالي وفقاً للأساس النقدي المحاسبي وأساس الاستحقاق المحاسبي.

وسيسهم تبني الحكومات لإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحسين جودة وإمكانية مقارنة المعلومات المالية التي يتم الإبلاغ عنها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم. ويدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حق الحكومات والجهات الوطنية في تطوير معايير محاسبية وإرشادات للتقرير المالي في اختصاصهم. ويرى المجلس أن هذا المعيار هو خطوة هامة نحو تحسين اتساق وقابلية مقارنة التقرير المالي وفقاً للأساس النقدي المحاسبي وتشجيع تبني هذا المعيار. ينبغي وصف البيانات المالية بأنها ممتثلة لهذا المعيار فقط في حال امتثلت لجميع متطلبات الجزء الأول من هذا المعيار.

يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحكومات على تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي والتنسيق بين المتطلبات الوطنية وإصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي يتم إعدادها بغرض تطبيقها من قبل المنشآت التي تتبنى أساس الاستحقاق المحاسبي. وقد تجد المنشآت التي تنوي مستقبلاً تبني أساس الاستحقاق المحاسبي فائدة في الإصدارات الأخرى للمجلس، وخصوصاً الدراسة رقم 14 بعنوان *"التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي: إرشادات للحكومات والمنشآت الحكومية"*.

معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام: إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي – الصادرة في 2017

هيكل المعيار

يتكون هذا المعيار من جزأين:-

- الجزء الأول إلزامي، ويوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي. هذا المعيار يُعرّف الأساس النقدي المحاسبي ويحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية والملاحظات المرفقة، ويتناول عدداً من المواضيع المحددة حول إعداد التقارير. يجب أن تمتثل المنشآت التي تدعي أنها تعد التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام *"إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي"* للمتطلبات الواردة في هذا الجزء من المعيار.
- الجزء الثاني ليس إلزامياً. يعرف الجزء الثاني مزيداً من السياسات المحاسبية والإفصاحات التي تُشجع منشآت القطاع العام على تبنيها لتعزيز فائدة البيانات المالية فيما يتعلق بأغراض المساءلة وصنع القرار ولدعم انتقال تلك المنشآت إلى إعداد التقارير المالية وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي ومن ثم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.
- صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي في يناير 2003. وتم تحديث المعيار بإضافة مزيد من المتطلبات والتوصيات المحبذة التي تتناول عرض معلومات الموازنة في 2006 والمساعدات الخارجية في 2007.
- تم إصدار معيار دولي مراجع للمحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي في عام 2017، وكانت أهداف تلك المراجعة هي:

(أ) إزالة العقبات التي تقف أمام تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي والممثلة في المتطلبات الحالية التي تتناول التوحيد، والمساعدات الخارجية والدفعات التي تؤديها أطراف أخرى: وبشكل خاص، لإعادة صياغة المتطلبات الواردة في الجزء الأول من هذا المعيار والمتعلقة بالإفصاح عن معلومات بشأن المساعدات الخارجية ومدفوعات الأطراف الأخرى وكتابتها في صورة توصيات محبذة في الجزء الثاني من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام.

(ب) التأكيد على أن المتطلبات والتوصيات المحبذة الواردة في المعيار لا تتعارض مع المتطلبات والتوصيات الواردة فيما يعادله من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، باستثناء الحالات التي تكون فيها الاختلافات ملائمة بحيث تعكس تبني أساس النقد؛ و

(ج) توضيح أن الدور الذي من المفترض أن تلعبه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي في الاستراتيجية الشاملة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الأساس هو أنها خطوة على طريق تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وليس كونها هدفاً في حد ذاتها.

إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي

المحتويات

مقدمة

هيكل المعيار

الجزء (1): المتطلبات

الهدف

الفقرات

1/1 نطاق المتطلبات..... 6/1/1-1/1/1

2/1 الأساس النقدي..... 10/2/1-1/2/1

تعريفات..... 10/2/1-1/2/1

الأساس النقدي المحاسبي..... 2/2/1

النقد المعادل..... 5/2/1-3/2/1

النقد الذي تسيطر عليه المنشأة المعدة للتقارير..... 9/2/1-6/2/1

السيطرة على منشأة..... 10/2

3/1 **متطلبات العرض والإفصاح**..... 33/3/1-1/3/1

تعريفات..... 3/3/1-1/3/1

البيانات المالية..... 11/3/1-4/3/1

المعلومات التي ينبغي عرضها في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية..... 24/3/1-12/3/1

التصنيف..... 18/3/1-17/3/1

بنود السطر والعناوين والمجاميع الفرعية..... 19/3/1

إعداد التقارير على أساس القيمة الصافية..... 24/3/1-20/3/1

السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية..... 33/3/1-25/3/1

بنية الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية..... 26/3/1-25/3/1

اختيار السياسات المحاسبية والإفصاح عنها..... 33/3/1-27/3/1

4/1 اعتبارات عامة..... 25/4/1-1/4/1

فترة التقارير..... 3/4/1-1/4/1

الوقت المناسب..... 4/4/1

تاريخ الاعتماد..... 6/4/1-5/4/1

معلومات حول المنشأة..... 8/4/1-7/4/1

القيود المفروضة على الأرصدة النقدية والحصول على القروض..... 12/4/1-9/4/1

اتساق العرض..... 15/4/1-13/4/1

المعلومات المقارنة..... 20/4/1-16/4/1
تحديد البيانات المالية..... 25/4/1-21/4/1
5/1 **تصحيح الأخطاء**..... 5/5/1-1/5/1
6/1 العملة الأجنبية..... 8/6/1-1/6/1
تعريفات..... 1/6/1
معالجة المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية..... 8/6/1-2/6/1
7/1 **عرض المعلومات حول الموازنة في البيانات المالية**..... 46/7/1-1/7/1
تعريفات..... 7/7/1-1/7/1
الموازنات المصادق عليها..... 4/7/1-2/7/1
الموازنة الأصلية والموازنة النهائية..... 6/7/1-5/7/1
المبالغ الفعلية..... 7/7/1
عرض مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية..... 32/7/1-8/7/1
النطاق..... 10/7/1-9/7/1
مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية..... 16/7/1-11/7/1
العرض..... 19/7/1-17/7/1
مستوى التجميع..... 22/7/1-20/7/1
التغييرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية..... 24/7/1-23/7/1
الأساس القابل للمقارنة..... 30/7/1-25/7/1
الموازنات متعددة السنوات..... 32/7/1-31/7/1
الإفصاح في الملاحظات عن أساس الموازنة وفترتها ونطاقها..... 40/7/1-33/7/1
مطابقة المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية..... 46/7/1-41/7/1
تاريخ نفاذ الجزء الأول والأحكام الانتقالية..... 13/8/1-1/8/1
أحكام انتقالية..... 4/8/1-1/8/1
تاريخ النفاذ..... 6/8/1-5/8/1
سحب معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي (2007).. 10/8/1-7/8/1
التغيير في السياسات المحاسبية في المنشآت التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي التي تم استبدالها..... 13/8/1-11/8/1
أساس الإستنتاج.....
الملحق 1: شرح متطلبات الجزء الأول من المعيار
الجزء 2: الإفصاحات الإضافية المحبذة
1/2 الإفصاحات الإضافية المحبذة..... 103/1/2-1/1/2

تعريفات..... 2/1/2-1/1/2
المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة..... 2/1/2
المنشأة المستمرة..... 5/1/2-3/1/2
المعاملات لحساب الغير..... 13/1/2-6/1/2
تحصيل الإيرادات..... 11/1/2-9/1/2
التدفقات النقدية "التمريرية"..... 12/1/2
تحويل الدفعات..... 13/1/2
الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية..... 21/1/2-14/1/2
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة..... 23/1/2-22/1/2
الإفصاح عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف والمقارنة مع الموازنات..... 32/1/2-24/1/2
المقارنة مع الموازنات..... 32/1/2-24/1/2
المقارنة مع الموازنات..... 32/1/2-28/1/2
البيانات المالية الموحدة..... 61/1/2-33/1/2
تعريفات..... 33/1/2
المنشأة الاقتصادية..... 36/1/2-34/1/2
نطاق البيانات المالية الموحدة..... 46/1/2-37/1/2
الانتقال إلى البيانات المالية الموحدة..... 49/1/2-47/1/2
إجراءات التوحيد..... 52/1/2-50/1/2
إفصاحات التوحيد..... 65/1/2-53/1/2
عمليات الاستملاك والتصرف بالمنشآت المسيطر عليها والوحدات التشغيلية الأخرى..... 61/1/2-57/1/2
الترتيبات المشتركة..... 63/1/2-62/1/2
إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع..... 76/1/2-64/1/2
إعادة عرض البيانات المالية..... 71/1/2-66/1/2
المعلومات المقارنة..... 72/1/2
البيانات المالية الموحدة..... 74/1/2-73/1/2
اختيار مؤشر الأسعار العام واستخدامه..... 76/1/2-75/1/2
المدفوعات التي تؤديها أطراف أخرى نيابة عن المنشأة..... 81/1/2-77/1/2
الحصول على المساعدات الخارجية ومساعدات أخرى..... 103/1/2-82/1/2
تعريفات..... 82/1/2
المساعدات..... 89/1/2-83/1/2

المساعدات الخارجية المستلمة..... 90/1/2
مساعدات أخرى مستلمة..... 91/1/2
المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى المستلمة..... 99/1/2-92/1/2
البضائع والخدمات المستلمة..... 103/2-100/1/2

2/2 الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى التي تكمل عملية الانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق 9/2/2-1/2/2
عرض بيان المدفوعات والمقبوضات النقدية..... 3/2/2-1/2/2
البيانات المالية الموحدة – المنشأة الاقتصادية..... 6/2/2-4/2/2
الإفصاحات المطلوبة والمحبذة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد..... 7/2/2
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 – تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى 9/2/2-8/2/2
أساس الإستنتاج
الملحق 2: شرح إفصاحات معينة محبذة بموجب الجزء الثاني من المعيار
الملحق 3: عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً للشكل المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 بيانات التدفق النقدي
الملحق 4: الخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام

الملحق 1

الجزء الأول: المتطلبات

يبين الجزء الأول من هذا المعيار متطلبات إعداد التقارير بموجب الأساس النقدي المحاسبي.

تمت كتابة المتطلبات الإلزامية بالخط الغامق المائل. ويستخدم فيها مصطلح "يجب" للإشارة إلى أنها متطلبات إلزامية. وتنبغي قراءة تلك المتطلبات في سياق الفقرات التعليقية الواردة في هذا المعيار، والمكتوبة بالخط العادي، وكذلك في سياق "مقدمة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام". وليس من المقصود أن يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البنود غير المادية.

الهدف

الغرض من هذا المعيار هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي.

أهداف إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام هي توفير معلومات حول المنشأة تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية ذات الغرض العام ومستخدمي التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام وذلك لأغراض المساءلة وصنع القرار. وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لمنشأة ما ضرورية لأغراض المساءلة كما أنها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد واستخداماته المحتملة. ويحتاج المستخدمون عند اتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد النقدية واستمرارية أنشطة المنشأة إلى فهم توقيت ودرجة التأكد حول المقبوضات والمدفوعات النقدية.

يعزز الامتثال للمتطلبات الإجبارية والتوصيات المحبذة الواردة في هذا المعيار من إعداد تقارير مالية شاملة وشفافة عن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للمنشأة. كما أنه سيعزز من قابلية المقارنة مع البيانات المالية ذات الغرض العام في نفس المنشأة في الفترات السابقة ومع البيانات المالية للمنشآت الأخرى التي تتبنى الأساس النقدي المحاسبي.

دور معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يمكن تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية بأفضل طريقة من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. لذا يشجع المجلس الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى على عرض بيانات مالية تمتثل لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ومع ذلك، يقدر المجلس أنه في بعض دوائر الاختصاص قد تكون هناك ضرورة لوجود عملية انتقالية لتحقيق هذا الهدف. تم تطوير معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي باعتباره خطوة على الطريق للمساعدة على الانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وبالتالي تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، فهو لا يعد غاية في حد ذاته. ودور الإفصاحات المحبذة الواردة في الجزء الثاني من هذا المعيار هو دعم انتقال المنشآت إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

ويعكس المسار الذي تم اختياره للانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق الظروف الخاصة بكل دائرة اختصاص وبالتالي، قد يختلف المسار باختلاف دائرة الاختصاص. ولا يحدد المجلس مساراً معيناً للانتقال ولا يفرض كذلك تبني المنشآت لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي باعتباره الخطوة الأولى في عملية الانتقال.

1/1 نطاق المتطلبات

1/1/1 تم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبق على منشآت القطاع العام[1] والتي تلبي جميع المعايير التالية:

(أ) هي المنشآت المسؤولة عن تقديم الخدمات[2] لصالح الجمهور العام و/أو لإعادة توزيع الدخل والثروة.

(ب) هي المنشآت التي تمول أنشطتها بصفة أساسية، سواء مباشر أو غير مباشر، من خلال الضرائب و/أو الحوالات من مستويات أخرى من الحكومة، والمساهمات الاجتماعية، والديون أو الرسوم؛ و

(ج) هدفها الأساسي ليس تحقيق الأرباح.

2/1/1 *تطبق المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي، كما هو محدد في هذا المعيار، متطلبات الجزء الأول من هذا المعيار في عرض بياناتها المالية السنوية ذات الغرض العام.*

3/1/1 تم تطوير البيانات المالية ذات الغرض العام أساساً لتلبية احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد الذين ليسوا في وضع يمكنهم من المطالبة بتقارير مصممة لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات ذلك بالإضافة إلى ممثلي هؤلاء المستخدمين. ويدخل ضمن متلقي الخدمات ومن يمثلهم ومقدمي الموارد ومن يمثلهم المواطنين، والمقيمين، ودافعي الضرائب ودافعي الرسوم وأعضاء الهيئات التشريعية (أو ما يماثلها) وأعضاء البرلمان (أو ما يماثل ذلك من الجهات التمثيلية)، ووكالات التبرعات، والمقرضين وغيرهم ممن يقدمون الموارد إلى الحكومات أو ينتفعون من الخدمات الحكومية. قد تقدم أيضاً البيانات المالية ذات الغرض العام التي تم إعدادها لتلبية احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد المتعلقة بأغراض المساءلة وصنع القرار معلومات هامة لأطراف أخرى. وتشمل البيانات المالية ذات الغرض العام البيانات المالية التي يتم عرضها بصورة منفصلة أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل التقارير السنوية. ولأغراض هذا المعيار، يستخدم مصطلحا "البيانات المالية ذات الغرض العام" و"البيانات المالية" بالتبادل، إلا إذا تم النص على غير ذلك.

4/1/1 المنشاة المعدة للتقارير هي منشأة منفردة تعرض البيانات المالية، وقد تتكون المنشأة المعدة للتقارير من منشأة مسيطرة وواحدة أو اكثر من المنشآت المسيطر عليها في حال اختارت

---

[1] تحدد الفقرة 8/1 من *إطار مفاهيم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام* مجموعة واسعة من منشآت القطاع العام التي صممت من أجلها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

[2] تشمل الخدمات البضائع، والخدمات والاستشارات السياسية، بما في ذلك ما يتم تقديمه لمنشآت القطاع العام الأخرى.

منشأة مسيطرة أن تعرض بيانات مالية للمجموعة. ومنشأة القطاع العام المعدة للتقارير (والتي يشار إليها لاحقاً على أنها المنشأة المعدة للتقارير أو المنشأة، إلا إذا تم النص على غير ذلك) هي عبارة عن حكومة أو غير ذلك من منظمات القطاع العام، أو برنامج أو مجال قابل للتحديد لنشاط يمكن أن يتم إعداد التقارير المالية من أجله. وتتطلب الفقرة 7/4/1 من هذا المعيار أن يتم الإفصاح عن معلومات معينة بشأن المنشآت والأنشطة التي أعدت البيانات المالية من أجلها.

5/1/1 يطبق هذا المعيار بصورة متساوية على البيانات المالية للمنشآت المنفردة وعلى البيانات المالية للمنشآت المعدة للتقارير التي تتكون من منشأة مسيطرو وواحدة أو أكثر من المنشآت المسيطر عليها. ويتطلب هذا المعيار إعداد بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية الذي يعترف بالنقد المسيطر عليه من قبل المنشأة المعدة للتقارير، وكذلك يتطلب الإفصاح عن السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية.

6/1/1 *يجب على المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية لمتطلبات الجزء الأول من هذا المعيار أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب ألا توصف البيانات المالية على أنها ممتثله لهذا المعيار ما لم تمتثل لكافة المتطلبات الواردة في الجزء الأول من المعيار.*

2/1 الأساس النقدي

تعريفات

1/2/1 ***تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-***

النقد (Cash) يشتمل على النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب والنقد المعادل.

الأساس النقدي (Cash basis) يعني الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات والأحداث الأخرى فقط عند استلام النقد أو دفعه.

النقد المعادل (Cash equivalents) هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة تكون قابلة للتحويل إلى مبالغ معلومة من النقد وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة من التغيرات في القيمة.

التدفقات النقدية (Cash flows) عبارة عن التدفقات النقدية الواردة والصادرة.

المدفوعات النقدية (Cash payments) عبارة عن التدفقات النقدية الصادرة.

المقبوضات النقدية (Cash receipts) عبارة عن التدفقات النقدية الواردة.

السيطرة على النقد (Control of cash) تنشأ عندما تستطيع المنشأة استخدام النقد أو الاستفادة منه بطريقة أخرى في سبيل تحقيق أهدافها ويمكنها استثناء أو تنظيم حصول الآخرين على تلك الفائدة.

السيطرة على منشأة (Control of an entity) تسيطر منشأة على منشأة أخرى عندما تتعرض المنشأة، أو يكون لها حقوق، لمنافع متنوعة نتيجة لتدخلها في المنشأة الأخرى وتكون لديها القدرة على التأثير على طبيعة أو مقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على المنشأة الأخرى.

المنشأة المسيطر عليها (Controlled entity) هي المنشأة التي تخضع لسيطرة منشأة أخرى تعرف بالمنشأة المسيطرة (Controlling entity)

الأساس النقدي المحاسبي

2/2/1 يعترف الأساس النقدي المحاسبي بالمعاملات والأحداث فقط عند استلام أو دفع النقد (بما في ذلك النقد المعادل) من قبل المنشأة. وتقدم البيانات المالية المعدة بموجب الأساس النقدي للقراء معلومات حول مصادر النقد الذي يتم جمعه خلال الفترة وأغراض استخدام النقد والأرصدة النقدية في تاريخ إعداد التقارير. ويكون محور تركيز القياس في البيانات المالية على الأرصدة النقدية والتغيرات التي تطرأ عليها. وقد توفر الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية معلومات إضافية حول الالتزامات مثل الذمم الدائنة والقروض وبعض الأصول غير النقدية مثل الذمم المدينة والاستثمارات والممتلكات والمصانع والمعدات.

النقد المعادل

3/2/1 يتم الاحتفاظ بالنقد المعادل بغرض تلبية الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس للاستثمار أو لأغراض أخرى. ولكي يوصف استثمار ما على أنه نقد معادل يجب أن يكون قابلاً للتحويل فوراً إلى مبلغ معلوم من النقد وأن يخضع لمخاطر بسيطة من التغيرات في القيمة. لذلك يمكن عادة وصف استثمار ما على أنه نقد معادل فقط عندما يكون موعد إستحقاقه قريباً، على سبيل المثال، ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ استملاكه. وتستثنى الاستثمارات في حقوق الملكية (الأسهم) من النقد المعادل ما لم تكن في جوهرها معادلات نقد.

4/2/1 ينظر إلى الاقتراضات البنكية بشكل عام على أنها تؤدي إلى تدفقات نقدية واردة. ولكن في بعض دوائر الاختصاص تشكل الحسابات المكشوفة القابلة للتسديد جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المنشأة. وفي هذه الظروف، تُشمل الحسابات المكشوفة كأحد عناصر النقد. وتكمن أحد خصائص هذه الترتيبات البنكية في أن الحساب المصرفي كثيراً ما يتقلب من حالة توافر رصيد إلى كونه مكشوفاً.

5/2/1 تستثني التدفقات النقدية الحركات بين البنود التي تشكل النقد لأن هذه العناصر تعد جزءاً من إدارة نقد المنشأة وليست زيادات أو انخفاضات في النقد الذي تسيطر عليه. وتتضمن إدارة النقد استثمار النقد الفائض في الصندوق في النقد المعادل.

النقد الذي تسيطر عليه المنشأة المعدة للتقارير

6/2/1 يكون النقد مسيطراً عليه من قبل منشأة ما عندما يمكنها استخدام النقد في تحقيق أهدافها أو الاستفادة منه بطريقة أخرى وتستطيع استثناء أو تنظيم حصول الآخرين على تلك المنفعة. ويعتبر النقد الذي تقوم المنشأة بتحصيله أو الذي يتم تخصيصه أو منحه لها والذي يمكن أن تستخدمه في تمويل أهدافها التشغيلية أو شراء أصول رأسمالية أو تسديد ديونها نقداً تسيطر عليها المنشأة.

7/2/1 تسيطر المنشأة على المبالغ المودعة في حسابها البنكي. وفي بعض الحالات، فإن النقد الذي:-

(أ) تقوم منشأة حكومية بتحصيله نيابة عن حكومتها (أو منشأة أخرى)، يتم إيداعه في حسابها البنكي قبل تحويله إلى الإيرادات الموحدة أو إلى حساب حكومي عام آخر؛ و

(ب) ينبغي على منشأة حكومية أن تحوله إلى أطراف أخرى بالنيابة عن حكومتها، يتم إيداعه مبدئياً في حسابها البنكي قبل تحويله إلى المستلم المفوض.

في هذه الحالات، تسيطر المنشأة على النقد فقط خلال الفترة التي يكون خلالها النقد موجوداً في حسابها البنكي قبل تحويله إلى الإيرادات الموحدة أو إلى حساب بنكي آخر تسيطر عليه الحكومة أو إلى أطراف أخرى. تتطلب الفقرة 9/4/1 الإفصاح عن الأرصدة النقدية التي تحتفظ بها المنشأة في تاريخ إعداد التقارير والتي لا تكون متوفرة للاستخدام من قبلها أو التي تكون خاضعة لقيود خارجية. وتنص الفقرات من 6/1/2 إلى 13/1/2 من الجزء الثاني من هذا المعيار على إرشادات إضافية حول معالجة التدفقات النقدية التي تديرها منشأة ما بالنيابة عن منشآت أخرى.

8/2/1 قد تدير الحكومة في بعض دوائر الاختصاص نفقات دوائرها المنفردة والمنشآت الأخرى من خلال خزينة مركزية غالباً ما يشار إليها بأساس "الحساب المنفرد". ولا تنشئ الدوائر والمنشآت المختلفة بموجب هذه الترتيبات حسابات بنكية منفصلة خاصة بها، بل تعمل الخزية المركزية باعتبارها بنكاً نيابة عن الدوائر المنفردة أو المنشآت الأخرى. ويتم الإبلاغ عن التدفقات النقدية الواردة، والتدفقات النقدية الصادرة، والأرصدة النقدية للمنشأة التي تتدفق إلى حساب الخزينة المنفرد أو التي يتم الاحتفاظ بها فيه، في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً لمتطلبات الفقرة 4/3/1. ومن منظور الخزينة المركزية، يتم التعامل مع المدفوعات نيابة عن الدوائر المنفردة والمنشآت الأخرى باعتبارها تغيرات ضمن حساباتها – تعكس المنهج الذي يطبقه البنك لمحاسبة المدفوعات التي تتم نيابة عن عملائه.

9/2/1 وفي بعض الحالات، يتم أداء وظيفة الخزينة المركزية من قبل منشأة تسيطر على الحساب (الحسابات) البنكية التي يتم منها تسديد الدفعات نيابة عن الدوائر التشغيلية المختلفة والمنشآت الأخرى. وفي هذه الحالات، تعكس الحوالات إلى تلك الحسابات البنكية والدفعات المسددة منها المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تديرها المنشأة المركزية نيابة عن الدوائر التشغيلية المختلفة والمنشآت الأخرى. وتحدد الفقرة 13/3/1 بأنه يمكن إعداد تقرير بالمقبوضات والمدفوعات النقدية التي تنشأ عن المعاملات التي تديرها المنشأة نيابة عن المنشآت الأخرى والمعترف بها في البيانات المالية الأولية على أساس القيمة الصافية. وتتطلب الفقرة 9/4/1 الإفصاح عن الأرصدة النقدية التي تحتفظ بها منشأة ما في تاريخ إعداد التقارير ولا تكون هذه الأرصدة متاحة للاستخدام من قبل المنشأة أو خاضعة لقيود خارجية.

السيطرة على منشأة

10/2/1 قد تسيطر الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى على عدد كبير من المنشآت بما في ذلك الدوائر الحكومية، والوكالات ومنشآت القطاع العام التجارية. وقدد يتم إعداد البيانات المالية فيما يتعلق بالمنشآت المعدة للتقارير التي تتكون من منشأة منفردة أو منشأة مسيطرة وبعض من منشآتها المسيطر عليها أو جميعها. ويشجع هذا المعيار (في الفقرة 37/1/2) ولكنه لا يتطلب، أن تعد المنشآت المسيطرة وتعرض البيانات المالية الموحدة التي تشمل المنشأة المسيطرة وجميع منشآتها المسيطر عليها، مع بعض الاستثناءات في بعض الحالات المحددة.

ويوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، *البيانات المالية الموحدة*، العوامل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت منشأة ما تسيطر على منشأة أخرى وذلك لأغراض إعداد التقارير المالية.

3/1 متطلبات العرض والإفصاح

تعريفات

1/3/1 ***تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-***

<u>السياسات المحاسبية</u> (Accounting policies) هي المبادئ والأسس والقيود والقواعد والممارسات المحددة التي تعتمدها منشأة ما في إعداد وعرض البيانات المالية.

<u>المادية</u> (Materiality) تكون المعلومات مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على وفاء المنشأة بمسؤولياتها، أو إذا كان ذلك يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون أو التقييمات التي يجرونها على أساس البيانات المالية التي تعدها المنشأة في فترة إعداد التقارير. وتعتمد المادية على طبيعة أو حجم البند أو مقداره وهو ما يتم الحكم عليه مهنياً في حالات معينة ولكل منشأة على حدى.

<u>تاريخ إعداد التقارير</u> (Reporting date) هو تاريخ آخر يوم من فترة التقرير والتي تعد البيانات المالية عنها.

2/3/1 تنتج البيانات المالية عن معالجة عدد كبير من المعاملات التي يتم هيكلتها من خلال ضمها في مجموعات بناءً على طبيعتها أو وظيفتها. وتكون المرحلة الأخيرة في عملية التجميع والتصنيف هي عرض البيانات المختصرة والمصنفة التي تشكل بنود السطر إما في متن البيانات المالية أو في الملاحظات المرفقة بها. وفي حال كان أحد بنود السطر غير مادي بشكل فردي، يتم تجميعه مع البنود الأخرى إما في متن البيانات المالية أو في الملاحظات المرفقة. أما البند الذي يكون غير مادي بشكل كبير ليعرض بشكل منفصل في متن البيانات المالية، فإنه يمكن أن يكون مادياً بشكل كاف بحيث ينبغي عرضه بصورة منفصلة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية.

3/3/1 ينص مبدأ المادية على أنه لا يتوجب الالتزام بمتطلبات الإفصاح لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إذا كانت المعلومات الناتجة غير مادية.

البيانات المالية

4/3/1 *يجب على المنشأة أن تعد وتعرض البيانات المالية ذات الغرض العام التي تتضمن العناصر التالية:-*

(أ) *بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية والذي يعترف بجميع المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية التي تسيطر عليها المنشأة؛ و*

(ب) *السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية؛ و*

(ج) *مقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود خاص بالموازنة في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً للفقرة 8/7/1 من هذا المعيار عندما تتيح المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور العام.*

5/3/1 *عندما تختار منشأة ما أن تفصح عن معلومات معدة على أساس مختلف عن الأساس النقدي المحاسبي كما هو محدد في هذا المعيار أو مطلوب بمقتضى الفقرة 4/3/1(ج) فيجب الإفصاح عن هذه المعلومات في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية.*

6/3/1 تضم البيانات المالية بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية والبيانات الأخرى التي تفصح عن معلومات إضافية حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية المسيطر عليها من قبل المنشأة والسياسات المحاسبية والملاحظات. ووفقاً لمتطلبات الفقرة 4/3/1(أ) (1) أعلاه يتم الاعتراف فقط بالمقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية المسيطر عليها من قبل المنشأة المعدة للتقارير في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية أو البيانات الأخرى التي قد يتم إعدادها. وفقاً لمتطلبات الفقرة 4/3/1(ج) أعلاه، قد تتضمن البيانات المالية مقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية كبيان مالي إضافي.

7/3/1 تنص الفقرة 17/7/1 من هذا المعيار على أنه بإمكان المنشأة أن تعرض مقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة في عواميد منفصلة في الموازنة وذلك في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وذلك فقط في حال تم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة. وفي حال لم يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة؛ يتم عرض بيان منفصل للمقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة.

8/3/1 تتضمن الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية توصيفات سردية أو جداول أو تحليلات أكثر تفصيلاً للمبالغ المبينة في متن البيانات المالية بالإضافة إلى معلومات أخرى إضافية. كما تتضمن معلومات يُطلب بشكل إجباري ويحبذ الإفصاح عنها وفق هذا المعيار ويمكن أن تتضمن إفصاحات أخرى تعتبر ضرورية لتحقيق عرض عادل وتعزيز المساءلة.

9/3/1 لا يمنع هذا المعيار المنشأة من تضمين بياناتها المالية ذات الغرض العام بيانات إلى جانب بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو محدد في الفقرة 4/3/1 أعلاه. وتبعاً لذلك، فقد تشمل البيانات المالية ذات الغرض العام أيضاً بيانات إضافية وفقاً لما يلي:-

(أ) تنص مثلاً على المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لفئات الصناديق الرئيسية مثل صندوق الإيرادات الموحدة؛

(ب) تقدم معلومات إضافية حول مصادر القروض واستخدامها وطبيعة المدفوعات النقدية ونوعها؛ أو

(ج) تعرض مقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة.

ووفقاً لمتطلبات الفقرة 5/3/1 أعلاه، تبلغ أية بيانات إضافية فقط عن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية التي تسيطر عليها المنشأة.

10/3/1 عادة ما تجمع المنشأة التي تعد التقارير باستخدام الأساس النقدي المحاسبي معلومات حول البنود غير المعترف بها بموجب هذا الأساس. وتتضمن الأمثلة على نوع المعلومات التي يمكن جمعها تفاصيل حول ما يلي:-

(أ) الذمم المدينة والذمم الدائنة والقروض والالتزامات الأخرى والأصول غير النقدية والإيرادات والمصاريف المستحقة؛

(ب) التعهدات والالتزامات المحتملة؛ و

(ج) مؤشرات الأداء وتحقيق أهداف تقديم الخدمات.

11/3/1 يمكن أن تفصح المنشآت التي تعد البيانات المالية ذات الغرض العام وفقاً لهذا المعيار عن معلومات كهذه في ملاحظات مرفقة بالبيانات المالية حيث يرجح أن تكون تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين. وحين تقوم المنشأة بالإفصاح عن مثل هذه المعلومات فإنه ينبغي أن يتم وصفها بشكل واضح ويمكن فهمه بسهولة. وفي حال لم يتم الإفصاح عن المقارنات مع الموازنة في البيانات المالية، فإنه يمكن وضعها أيضاً ضمن الملاحظات المرفقة. ويشجع الجزء الثاني من هذا المعيار تضمين معلومات حول الأصول غير النقدية والالتزامات وإجراء مقارنة مع الموازنة وذلك في البيانات المالية ذات الغرض العام.

المعلومات التي ينبغي عرضها في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية

12/3/1 *يجب أن يعرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية المبالغ التالية عن فترة التقرير:-*

(أ) *إجمالي المقبوضات النقدية للمنشأة والذي يُظهر بشكل منفصل تصنيفاً فرعياً لإجمالي المقبوضات النقدية باستخدام أساس تصنيفي يناسب طبيعة عمليات المنشأة؛*

(ب) *إجمالي المدفوعات النقدية للمنشأة الذي يُظهر بشكل منفصل تصنيفاً فرعياً لإجمالي المدفوعات النقدية باستخدام أساس تصنيفي يناسب طبيعة عمليات المنشأة؛ و*

(ج) *الأرصدة النقدية للمنشأة في بداية ونهاية الفترة.*

13/3/1 *يجب إعداد تقرير عن إجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية والمقبوضات والمدفوعات النقدية لكل تصنيف فرعي للمقبوضات والمدفوعات النقدية على أساس إجمالي، ويستثنى من ذلك المقبوضات والمدفوعات النقدية التي قد يتم إعداد تقارير عنها على أساس الصافي وذلك عندما:-*

(أ) *تنشأ عن معاملات تديرها المنشأة نيابة عن أطراف أخرى والتي يتم الاعتراف بها في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية؛ أو*

(ب) *تكون خاصة ببنود يكون معدل الدوران فيها سريعاً والمبالغ كبيرة والإستحقاقات قريبة الأجل.*

14/3/1 يجب عرض بنود السطر والعناوين والمجاميع الفرعية في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما يكون هذا العرض ضرورياً لعرض المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للمنشأة بشكل عادل.

15/3/1 يقتضي هذا المعيار من جميع المنشآت أن تعرض بياناً بالمقبوضات والمدفوعات النقدية يفصح به عن الأرصدة النقدية للمنشأة في بداية ونهاية الفترة وإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة التقرير والتصنيفات الفرعية الرئيسية. وسيضمن ذلك أن تقدم البيانات المالية معلومات شاملة حول الأرصدة النقدية للمنشأة والتغيرات التي تطرأ عليها خلال الفترة بشكل يسهل على المستخدمين الوصول إليها وفهمها.

16/3/1 إن من شأن الإفصاح عن معلومات حول مسائل مثل الأرصدة النقدية للمنشأة ومصادر النقد، سواء كان النقد ناتجاً عن الضرائب و/أو الغرامات و/أو الرسوم و/ أو الاقتراضات وسواء تم إنفاقه لتلبية التكاليف التشغيلية أو لشراء أصول رأس مالية أو لخدمة وسداد الدين، أن يؤدي إلى تعزيز الشفافية والمساءلة في إعداد التقارير المالية. كما ستسهل هذه الإفصاحات عمل تحليلات وتقييمات أكثر استنارة للموارد النقدية الحالية للمنشأة ومصادر التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المحتملة واستمراريتها.

التصنيف

17/3/1 تخضع التصنيفات الفرعية (أو فئات) إجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية التي سيُفصح عنها وفقاً للفقرتين 12/3/1 و14/3/1 للحكم المهني. ويُطبق ذلك الحكم في سياق أهداف التقرير المالي وخصائصه النوعية في ظل الأساس النقدي المحاسبي. ويلخص الملحق (4) من هذا المعيار الخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام. وعلى سبيل المثال يمكن تصنيف إجمالي المقبوضات النقدية مثلاً بحيث يتم تحديد المقبوضات النقدية المتحصلة مما يلي بشكل منفصل: الضرائب أو المخصصات؛ والمنح والتبرعات؛ والقروض؛ والعوائد من التصرف بالممتلكات والمصانع والمعدات؛ وغير ذلك من أنشطة الخدمات والأنشطة التجارية المستمرة. أما إجمالي المدفوعات النقدية فيمكن تصنيفها مثلاً بحيث تظهر المدفوعات النقدية بشكل منفصل لكل مما يلي: الأنشطة الخدمية المستمرة بما في ذلك الحوالات إلى الفروع أو الحكومات أو المنشآت الأخرى؛ وبرامج تخفيض الديون؛ وعمليات شراء الممتلكات والمصانع والمعدات؛ وأية أنشطة تجارية. وقد يكون هناك طرقاً بديلة للعرض إذ يمكن مثلاً تصنيف إجمالي المقبوضات النقدية حسب مصدرها ويمكن تصنيف المدفوعات النقدية تصنيفاً فرعياً إما حسب طبيعة المدفوعات أو وظيفتها أو برنامجها ضمن المنشأة، حسب الاقتضاء.

18/3/1 يشجع الجزء الثاني من هذا المعيار على الإفصاح عن معلومات معينة بشأن المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى التي يتم الحصول عليها خلال فترة التقرير، إضافة إلى رصيد المساعدات الخارجية غير المسحوبة والمساعدات الأخرى التي تكون متاحة للمنشأة في تاريخ التقرير. وبالنسبة لعديد من المنشآت المعدة للتقارير في البلدان النامية، يكون تصنيف

المقبوضات والمدفوعات بغرض تحديد مبلغ المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى التي يتم استلامها نقداً واستخدام تلك المساعدات هاماً لأغراض المساءلة وصنع القرار.

بنود السطر والعناوين والمجاميع الفرعية

19/3/1 تتضمن العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد البنود الرئيسية والعناوين والمجاميع الفرعية التي ينبغي عرضها ضمن كل تصنيف فرعي وفقاً لمتطلبات الفقرة 14/3/1 أعلاه: متطلبات الأقسام الأخرى من هذا المعيار: تقييماً للمادية المحتملة للإفصاحات بالنسبة للمستخدمين؛ ومدى القيام بالتفسيرات الضرورية والإفصاحات في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية. ويوضح الجزء الثاني من هذا المعيار الإفصاحات عن الفئات الإضافية الكبرى للتدفقات النقدية التي تشجع المنشأة على إدراجها في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية أو في البيانات المالية نفسها. وعلى الأرجح ولكن ليس بالضرورة أن تلبي تلك الإفصاحات في كثير من الحالات المتطلبات الواردة في الفقرة 12/3/1 أعلاه.

إعداد التقارير على أساس القيمة الصافية

20/3/1 يتطلب هذا المعيار أن يتم إعداد التقارير حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية على أساس الإجمالي ما عدا في الظروف التي تحددها الفقرة 13/3/1 أعلاه. وتتطرق الفقرات 21/3/1–24/3/1 أدناه بمزيد من التفصيل إلى تلك الظروف التي يمكن أن يكون فيها إعداد التقارير على أساس الصافي مبرراً.

21/3/1 قد تدير الحكومات والدوائر الحكومية والمنشآت الحكومية الأخرى المعاملات وتعمل بصفتها وكيلة نيابة عن الآخرين. وقد تضم هذه المعاملات لحساب الغير تحصيل الإيرادات نيابة عن منشأة أخرى أو تحويل الأموال إلى مستفيدين مؤهلين أو حفظ الأموال نيابة عن الأفرع. وتشمل الأمثلة على هذه الأنشطة ما يلي:

(أ) تحصيل الضرائب من قبل مستوى واحد من الحكومة لصالح مستوى آخر من الحكومة، باستثناء الضرائب التي تحصلها الحكومة لاستخدامها الخاص كجزء من اتفاق المشاركة في الضرائب؛

(ب) قبول الودائع تحت الطلب لمؤسسة مالية وتسديدها؛

(ج) الأموال التي تحتفظ بها منشأة استثمارية أو صندوق ادخار للعملاء؛

(د) الإيجارات التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أصحاب الممتلكات وتدفع لهم؛

(هـ) الحوالات التي تقوم بها دائرة حكومية إلى أطراف أخرى وفقاً لتشريع ما أو سلطة حكومية أخرى؛ و

(و) الأموال التي تديرها منشأة مركزية على أساس "الحساب المنفرد" لإدارة النفقات الحكومية (كما هو مشار إليه في الفقرة 8/2/1).

22/3/1 في كثير من الحالات، يتم إيداع النقد الذي تستلمه المنشأة فيما يخص المعاملات التي تديرها كوكيل للآخرين في حسابات الائتمان الخاصة بالمستلمين النهائيين للنقد أو مباشرة في حسابهم البنكي. وفي هذه الحالات، لا تسيطر المنشأة على النقد الذي تستلمه فيما يخص المعاملات التي تديرها ولا تشكل هذه التدفقات النقدية جزءاً من المقبوضات أو المدفوعات أو الأرصدة النقدية للمنشأة. ولكن في حالات أخرى يتم إيداع النقد المستلم في حسابات بنكية تسيطر عليها المنشأة التي تعمل كوكيل ويتم الإفصاح عن استلام وتحويل ذلك النقد في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة.

23/3/1 في بعض الحالات، يمكن أن تكون مبالغ التدفقات النقدية الناشئة عن المعاملات لحساب الغير والتي "تمر عبر" الحساب البنكي للمنشأة المعدة للتقارير كبيرة مقارنة بالمعاملات الخاصة بالمنشأة، وقد تسيطر هذه المنشأة على النقد لفترة قصيرة فقط قبل تحويل المبالغ إلى المستلمين النهائيين. وقد يكون ذلك صحيحاً أيضاً بالنسبة للتدفقات النقدية الأخرى التي تتضمن على سبيل المثال المبالغ المدفوعة مقدماً والمبالغ المسددة في الحالات التالية:-

(أ) شراء وبيع الاستثمارات؛ و

(ب) الاقتراضات الأخرى قصيرة الأجل، مثل تلك التي تكون فترة إستحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل.

24/3/1 قد يضعف الاعتراف بهذه المعاملات على أساس إجمالي من قدرة البيانات المالية لبعض الحكومات والمنشآت الحكومية على توصيل المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عن الأنشطة الخاصة بالمنشأة. وعليه يسمح هذا المعيار بأن يتم تقاص المقبوضات والمدفوعات النقدية والإبلاغ عنها على أساس الصافي في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية في الحالات المحددة في الفقرة 13/3/1 أعلاه.

السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية

بنية الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية

25/3/1 *الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية للمنشأة يجب أن:-*

(أ) *تعرض معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي يتم اختيارها وتطبيقها لمعاملات وأحداث أخرى هامة؛ و*

(ب) *تقدم معلومات إضافية غير معروضة في متن البيانات المالية ولكنها ضرورية لعرض عادل لمقبوضات ومدفوعات وأرصدة المنشأة النقدية.*

26/3/1 *يجب أن تُعرض ملاحظات البيانات المالية بصورة منظمة. وينبغي أن يشير كل بند في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية والبيانات المالية الأخرى إشارة مرجعية إلى أية معلومات ذات علاقة موجودة في الملاحظات.*

اختيار السياسات المحاسبية والإفصاح عنها

27/3/1 *يجب أن تعرض البيانات المالية ذات الغرض العام معلومات:-*

(أ) *يمكن فهمها؛*

(ب) *ملائمة لاحتياجات المستخدمين المتعلقة بصنع القرارات والمساءلة؛ و*

(ج) *تعرض عرضاً عادلاً للمقبوضات، والمدفوعات والأرصدة النقدية للمنشأة ويجب أن تكون المعلومات الأخرى التي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية:*

(1) *مكتملة*

(2) *محايدة؛ و*

(3) خالية من الأخطاء المادية؛

(د) *قابلة للمقارنة؛*

(هـ) *تعرض في الوقت المناسب؛ و*

(و) *يمكن التحقق منها.*

والمحددات المفروضة على المعلومات المتضمنة في البيانات المالية هي أن تكون تلك المعلومات مادية، وتلبي متطلبات تقييم التكلفة والمنفعة، وتحقق توازناً جيداً بين الخصائص النوعية التي ورد ذكرها في الفقرات من (أ) إلى (و) أعلاه.

28/3/1 تحدد نوعية المعلومات الواردة في البيانات المالية فائدة تلك البيانات للمستخدمين. وتعرف الفقرة 27/3/1 الخصائص النوعية، والمحددات المتعارف عليها بشأن المعلومات الواردة في البيانات المالية. وتتطلب الفقرة المذكورة أعلاه أن يتم تطوير سياسات محاسبية بحيث يتم التأكيد على أن البيانات المالية تقدم معلومات تلبي الخصائص النوعية التي ورد تعريفها في الفقرات من 27/3/1(أ) إلى 27/3/1(و)، وتلبي أيضاً المحددات المفروضة على المعلومات الواردة في البيانات المالية. يلخص الملحق (4) من هذا المعيار الخصائص النوعية والمحددات المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. ويعد الحفاظ على سجلات محاسبية كاملة ودقيقة خلال فترة إعداد التقارير أمراً أساسياً لإصدار البيان المالي ذي الغرض العام في الوقت المناسب.

29/3/1 *يجب أن يصف الجزء الخاص بالسياسات المحاسبية في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية كل سياسة محاسبية تعد ضرورية لفهم البيانات المالية بشكل صحيح، بما في ذلك مدى تطبيق المنشأة لأي من الأحكام الانتقالية الواردة في هذا المعيار.*

30/3/1 *لا يتم تعديل المعالجات المحاسبية غير المناسبة لا عن طريق الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة ولا عن طريق الملاحظات أو المواد التفسيرية.*

31/3/1 عند تحديد ما إذا كان ينبغي الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة، تدرس الإدارة إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين على فهم الطريقة التي تنعكس بها معاملات وأحداث المنشأة في المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية المبلغ عنها. وقد تكون سياسة محاسبية ما هامة

حتى لو كانت المبالغ المعروضة للفترات الحالية والسابقة غير مادية. تحدد الفقرة 4/3/1 من هذا المعيار أن البيانات المالية ذات الغرض العام تتضمن سياسات محاسبية وملاحظات تفسيرية، وبالتالي تطبق متطلبات الفقرة 29/3/1 أعلاه كذلك على الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية.

32/3/1 *حين تختار منشأة ما أن تدرج في بياناتها المالية أية إفصاحات محبذة من بين الإفصاحات التي وردت في الجزء الثاني من هذا المعيار، فيجب أن تمتثل تلك الإفصاحات لمتطلبات الفقرة 27/3/1 أعلاه.*

33/3/1 يشجع الجزء الثاني من هذا المعيار الإفصاح عن معلومات إضافية في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية، وفي حال تم إجراء تلك الإفصاحات، فلابد أن تكون قابلة للفهم وأن تلبي الخصائص النوعية الأخرى للمعلومات المالية.

4/1 اعتبارات عامة

فترة التقرير

1/4/1 *يجب عرض البيانات المالية ذات الغرض العام سنوياً على الأقل. وعندما يتغير تاريخ إعداد التقارير لمنشأة ما في ظروف استثنائية وتُعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن السنة، على المنشأة أن تفصح عما يلي إضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية:-*

(أ) سبب/ أسباب تغطية التقرير لفترة تختلف عن سنة واحدة؛ و

(ب) حقيقة أن المبالغ المقارنة قد لا تكون قابلة للمقارنة.

2/4/1 تاريخ إعداد التقارير هو تاريخ اليوم الأخير من فترة التقرير التي ترتبط بها البيانات المالية. قد يتعين على منشأة ما أو قد تقرر في حالات استثنائية أن تغير تاريخ إعداد التقارير لكي تقارب على سبيل المثال بين دورة إعداد التقارير وبين دورة إعداد الموازنات. وعندما يكون هذا هو الحال، فإنه من المهم أن يتم الإفصاح عن سبب تغيير تاريخ إعداد التقارير وأن يكون المستخدمين على علم بأن المبالغ المعروضة للفترة الحالية والمبالغ المقارنة ليست قابلة للمقارنة.

3/4/1 يتم إعداد البيانات المالية في العادة بشكلٍ منتظم بحيث تغطي فترة مدتها سنة واحدة. ولكن تفضل بعض المنشآت أن تعد تقارير تغطي فترة مدتها، على سبيل المثال، 52 أسبوعاً لأسباب عملية. ولا يحول هذا المعيار دون هذه الممارسة لأنه من غير المحتمل أن تختلف البيانات المالية الناتجة بشكل كبير عن تلك التي ستعرض لسنة واحدة.

الوقت المناسب

4/4/1 تتأثر المنافع المتأتية من البيانات المالية إذا لم يتم توفيرها للمستخدمين في غضون فترة معقولة بعد تاريخ إعداد التقارير. ويجب أن تكون المنشأة في وضع يمكنها من إصدار بياناتها المالية خلال ستة أشهر من تاريخ إعداد التقارير، إلا أنه يحبذ بشكل كبير أن يتم توفيرها خلال مدة لا

تتجاوز ثلاثة أشهر. لا تعد العوامل المستمرة مثل تعقيد العمليات في المنشأة سبباً كافياً للتخلف عن إعداد التقارير في الوقت المناسب. ويتم التطرق إلى مواعيد نهائية أكثر تحديداً في كثير من الاختصاصات عن طريق التشريعات والأنظمة.

تاريخ الاعتماد

5/4/1 *يجب أن تفصح المنشأة عن التاريخ الذي اعتمد فيه إصدار البيانات المالية وعن الجهة التي اعتمدت ذلك. وفي حال كان لهيئة أخرى صلاحية تعديل البيانات المالية بعد إصدارها، فإنه يتعين على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.*

6/4/1 تاريخ الاعتماد هو التاريخ الذي تمت فيه الموافقة على البيانات المالية من قبل الفرد أو الجهة المخولة لاستكمال تلك البيانات للإصدار. إنه من المهم أن يعرف المستخدمون متى اعتمدت البيانات المالية للإصدار لأن البيانات المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ. كما أنه من المهم أيضاً أن يعرف المستخدمون الحالات النادرة التي يمتلك فيها أشخاصاً أو مؤسسات معينة صلاحية تعديل البيانات المالية بعد إصدارها. وتشتمل الأمثلة على الأفراد أو الجهات التي قد تملك صلاحية تعديل البيانات المالية بعد الإصدار الوزراء والحكومة التي تشكل المنشأة جزءاً منها والبرلمان أو جهة منتخبة من الممثلين. وفي حال تم إجراء تغييرات، تكون البيانات المالية المعدلة هي مجموعة جديدة من البيانات المالية.

معلومات حول المنشأة

7/4/1 *يجب أن تفصح المنشأة عما يلي في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية إذا لم يتم الإفصاح عن ذلك في جزء آخر من المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:-*

(أ) *مقر المنشأة وشكلها القانوني والاختصاص الذي تعمل فيه؛*

(ب) *توصيف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية؛*

(ج) *إشارة إلى التشريع ذي الصلة الذي يحكم عمليات المنشأة، إن وجد؛ و*

(د) *المنشآت أو القطاعات الحكومية الهامة المعروضة في البيانات المالية، والتغيرات التي تطرأ على المنشآت أو القطاعات الهامة التي تشكل المنشأة المعدة للتقارير والتي تم عرضها في البيانات المالية السابقة.*

8/4/1 قد يتم إعداد البيانات المالية لمنظمة واحدة أو وحدة إدارية كدائرة حكومية، أو وكالة أو برنامج؛ أو للحكومة بكافة قطاعاتها؛ أو لمجموعة من المنشآت أو الأنشطة القابلة للتحديد مثل الأنشطة التي تعكس قطاع الموازنة، والقطاع الحكومي العام أو قطاعات أخرى من الحكومة. وسيمكن الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 7/4/1 المستخدمين من فهم طبيعة عمليات المنشأة وفهم البيئة التشريعية والمؤسسية التي تعمل بها تلك المنشأة. وسيتمكن المستخدمون أيضاً من تحديد المنشآت أو القطاعات الهامة التي تشكل المنشأة المعدة للتقارير والتغيرات التي طرأت

عليها منذ آخر تاريخ لإعداد التقارير. هذا الأمر ضروري لأغراض المسائلة وسيساعد المستخدمين على فهم وتقييم البيانات المالية للمنشأة.

القيود المفروضة على الأرصدة النقدية والحصول على القروض

9/4/1 *يجب أن تفصح المنشأة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية، وأن ترفق شرحاً، عن طبيعة ومبلغ:-*

(أ) *الأرصدة النقدية الهامة غير المتاحة لاستخدام المنشأة؛*

(ب) *الأرصدة النقدية الهامة التي تخضع لقيود خارجية؛ و*

(ج) *تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة والتي قد تكون متوفرة للأنشطة التشغيلية المستقبلية ولسداد التعهدات الرأسمالية، مع الإشارة إلى أية قيود مفروضة على استخدام هذه التسهيلات.*

10/4/1 قد لا تكون الأرصدة النقدية التي تحتفظ بها منشأة ما متوافرة للاستخدام من قبل تلك المنشأة وذلك على سبيل المثال عندما تعمل منشأة ما مسيطر عليها في بلد تُطبق فيه أنظمة رقابة على الصرف أو قيود قانونية أخرى ولا تتاح فيه الأرصدة للاستخدام العام من قبل المنشأة المسيطرة أو المنشآت الأخرى المسيطر عليها.

11/4/1 يمكن أن تخضع الأرصدة النقدية التي تسيطر عليها منشأة ما لقيود تحد من غرض أو توقيت استخدامها. وينشأ هذا الوضع عادة عندما تستلم المنشأة منحة أو تبرعاً يجب استخدامه لغرض محدد. ويمكن أن ينشأ كذلك حين تحتفظ منشأة ما في تاريخ إعداد التقارير بنقد في حساباتها البنكية والتي قامت بتحصيله لأطراف أخرى بصفتها وكيلة ولكن لم يتم بعد تحويله إلى تلك الأطراف. ومع أن هذه الأرصدة مسيطر عليها من قبل المنشأة ويتم الإبلاغ عنها كرصيد نقدي للمنشأة، إلا أن إفصاحاً منفصلاً عن مبلغ هذه البنود سيكون مفيداً للقراء.

12/4/1 تمثل تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة مصدراً محتملاً للنقد بالنسبة للمنشأة. ويتيح الإفصاح عن حجم هذه التسهيلات حسب الأنواع الرئيسية للقراء أن يقيّموا مدى توفر مثل هذا النقد ومدى استفادة المنشأة من هذه التسهيلات خلال فترة التقرير.

اتساق العرض

13/4/1 *يتعين الاحتفاظ بعرض البنود وتصنيفها في البيانات المالية من فترة إلى أخرى إلا إذا:-*

(أ) *كان من الواضح، بعد حدوث تغيير كبير في طبيعة عمليات المنشأة أو بعد مراجعة بياناتها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً مختلفاً سيكون أكثر ملائمة مع مراعاة معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في الفقرة 27/3/1؛ أو*

(ب) *تطلب تعديل مستقبلي على هذا المعيار حدوث تغيير في طريقة عرض البيانات المالية.*

14/4/1 قد تؤدي إعادة هيكلة هامة لترتيبات تقديم الخدمة؛ أو بناء منشأة حكومية جديدة أو إنهاء وجود منشأة حكومية رئيسية قائمة؛ أو عملية استملاك أو تصرف هامة؛ أو مراجعة شاملة لطريقة العرض العام للبيانات المالية ذات الغرض العام للمنشأة؛ إلى الإشارة إلى ضرورة عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وغيره من البيانات المالية بطريقة مختلفة. فقد تتصرف حكومة ما، على سبيل المثال، ببنك لمدخرات الحكومة يمثل أحد أهم منشآتها الهامة بينما تقدم المنشأة الاقتصادية المتبقية الخدمات الإدارية وخدمات الاستشارات السياسية بشكل رئيسي. وفي هذه الحالة، يكون عرض البيانات المالية على أنها بيانات لمؤسسة مالية باعتبار أن ذلك هو النشاط الرئيسي للحكومة هو عرض غير ملائم على الأرجح.

15/4/1 لا تغير المنشأة عرض بياناتها المالية إلا إذا كان استمرار الهيكل المراجع مرجحاً أو عندما يقدم العرض البديل معلومات عادلة وأكثر أهمية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية. وعندما يتم إجراء مثل هذه التغييرات في العرض، تعيد المنشأة تصنيف معلوماتها المقارنة وفقاً للفقرة 19/4/1. وحيث تمتثل المنشأة لهذا المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام، يُسمح بإجراء تغيير في العرض للامتثال للمتطلبات الوطنية طالما أن طريقة العرض الجديدة متسقة مع متطلبات هذا المعيار.

معلومات مقارنة

16/4/1 *ما لم يسمح أحد نصوص هذا المعيار أو يتطلب خلاف ذلك، فإنه يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يخص الفترة السابقة لجميع المعلومات العددية التي يقتضي هذا المعيار الإفصاح عنها في البيانات المالية، إلا فيما يخص البيانات المالية لفترة إعداد التقارير التي يطبق عليها هذا المعيار للمرة الأولى. يجب تضمين المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون ذات صلة بفهم البيانات المالية للفترة الحالية.*

17/4/1 يتطلب هذا المعيار عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية كما يطلب إفصاحات معينة يجب القيام بها في ذلك البيان وفي الملاحظات المرفقة. ولا يمنع هذا المعيار إعداد بيانات مالية إضافية. ويشجع الجزء الثاني من هذا المعيار إفصاحات إضافية محددة. عند إعداد البيانات المالية بالإضافة إلى بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية أو يتم إجراء الإفصاحات التي يشجعها الجزء الثاني من هذا المعيار، يحبذ كذلك الإفصاح عن المعلومات المقارنة.

18/4/1 في بعض الحالات، تظل المعلومات السردية المقدمة في البيانات المالية للفترة (الفترات) السابقة ملائمة في الفترة الحالية. على سبيل المثال، يمكن الإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني كانت نتيجته غير مؤكدة في تاريخ إعداد التقرير السابق ولا يزال قائماً. ويستفيد المستخدمون من معرفة أن التشكك كان قائماً في تاريخ التقرير السابق ومعرفة الخطوات التي تم اتخاذها خلال الفترة لتسوية الشكوك.

19/4/1 *عند تعديل عرض أو تصنيف البنود المطلوب الإفصاح عنها في البيانات المالية، فإنه يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك لضمان قابلية المقارنة مع الفترة الحالية، كما ينبغي الإفصاح عن طبيعة ومبلغ وسبب إعادة التصنيف. وعندما يكون من غير العملي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، تفصح المنشأة عن سبب عدم إعادة التصنيف وعن طبيعة التغيرات التي كان سيتم إجراؤها لو تمت إعادة تصنيف المبالغ.*

20/4/1 قد تنشأ ظروف يكون فيها من غير العملي إعادة تصنيف المعلومات المقارنة لتحقيق قابلية المقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، قد لا يكون هناك جمع للمعلومات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف وقد لا يكون من الممكن إعادة إنشاء المعلومات. وفي مثل هذه الظروف، يتم الإفصاح عن طبيعة التعديلات على المبالغ المقارنة التي كان يمكن إجراؤها.

تحديد البيانات المالية

21/4/1 *يجب تحديد البيانات المالية وتمييزها بشكل واضح عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.*

22/4/1 يطبق هذا المعيار فقط على البيانات المالية وليس على المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى. لذلك فإنه من المهم أن يكون لدى المستخدمين القدرة على التمييز بين المعلومات المعدة باستخدام هذا المعيار وبين المعلومات الأخرى التي قد تكون مفيدة للمستخدمين ولكنها ليست موضوع هذا المعيار.

23/4/1 *يجب تحديد كل عنصر من عناصر البيانات المالية بوضوح. إضافة إلى ذلك، يجب عرض المعلومات التالية وتكرارها بشكل بارز عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المعروضة بشكل صحيح:-*

(أ) *اسم المنشأة المعدة للتقارير أو أية طرق أخرى للتعريف؛*

(ب) *ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشأة المنفردة أو مجموعة من المنشآت؛*

(ج) *تاريخ إعداد التقارير أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية، أيهما مناسباً لعنصر البيانات المالية المعروضة؛*

(د) *العملة المستخدمة في إعداد التقرير؛ و*

(هـ) *مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية.*

24/4/1 عادة ما تتم تلبية المتطلبات المذكورة في الفقرة 23/4/1 عن طريق عرض عناوين الصفحات وعناوين الأعمدة المختصرة على كل صفحة من صفحات البيانات المالية. ويكون الحكم المهني مطلوباً في تحديد أفضل طريقة لعرض مثل هذه المعلومات. مثلاً عندما تتم قراءة

البيانات المالية الكترونياً، قد لا تُستخدم صفحات منفصلة. وفي هذه الحالات، تُعرض البنود المحددة في الفقرة 23/4/1 بشكل متكرر لضمان فهم صحيح للمعلومات المقدمة.

25/4/1 تكون البيانات المالية مفهومة أكثر عن طريق عرض المعلومات بآلاف أو ملايين من وحدات عملة إعداد التقارير. ويكون ذلك مقبولاً طالما يتم الإفصاح عن مستوى الدقة في العرض وطالما أنه لم يتم فقدان المعلومات الملائمة.

5/1 تصحيح الأخطاء

1/5/1 *عندما يظهر خطأ ما فيما يتعلق برصيد نقدي مبلغ عنه في البيانات المالية، يجب الإبلاغ عن حجم الخطأ المتعلق بالفترات السابقة عن طريق تعديل النقد في بداية الفترة. وتجب إعادة عرض المعلومات المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي.*

2/5/1 *يجب أن تفصح المنشأة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية عما يلي:-*

(أ) *طبيعة الخطأ المرتبط بالفترة السابقة؛*

(ب) *مقدار التصحيح؛ و*

(ج) *حقيقة أنه قد تمت إعادة عرض المعلومات المقارنة أو أنه من غير الممكن القيام بذلك.*

3/5/1 يتم تصحيح الأخطاء المحتملة التي يتم اكتشافها في الفترة الحالية قبل اعتماد إصدار البيانات المالية. ويمكن اكتشاف الأخطاء في إعداد البيانات المالية لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة في الفترة الحالية. وقد تحدث الأخطاء نتيجة أخطاء رياضية أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو التفسير الخاطئ للحقائق أو التدليس أو السهو. وعندما يتم تحديد خطأ ما يخص فترة سابقة، يتم تعديل الرصيد الافتتاحي للنقد لتصحيح الخطأ ويتم عرض البيانات المالية، بما في ذلك المعلومات المقارنة للفترات السابقة، وكأن الخطأ قد تم تصحيحه في الفترة التي حدث فيها. ويتم وضع تفسير للخطأ وتعديله ضمن الملاحظات.

4/5/1 ليس بالضرورة أن تؤدي إعادة عرض المعلومات المقارنة إلى تعديل البيانات المالية التي تم اعتمادها من قبل الجهة الإدارية أو التي تم تسجيلها أو إيداعها لدى السلطات التنظيمية. إلا أن القوانين الوطنية قد تتطلب تعديل هذه البيانات المالية.

5/5/1 يتطلب هذا المعيار عرض بيان للمقبوضات والمدفوعات النقدية ولا يمنع عرض بيانات مالية أخرى. وحين يتم عرض بيانات مالية بالإضافة إلى بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية، تطبق أيضاً المتطلبات الواردة في الفقرتين 1/5/1 و2/5/1 لتصحيح الأخطاء على تلك البيانات.

6/1 العملة الأجنبية

تعريفات

1/6/1 تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-

<u>سعر الإقفال</u> (Closing rate) هو سعر الصرف الفوري في تاريخ إعداد التقارير.

<u>فرق الصرف</u> (Exchange difference) هو الفرق الناتج عن الإبلاغ عن نفس العدد من وحدات عملة أجنبية ما بعملة إعداد التقارير بحسب أسعار صرف مختلفة.

<u>سعر الصرف</u> (Exchange rate) هو معدل التبادل بين عملتين.

<u>العملة الأجنبية</u> (Foreign currency) هي عملة غير عملة إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة.

<u>عملة إعداد التقارير</u> (Presentation currency) هي العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.

<u>سعر الصرف الفوري (Spot exchange rate)</u> هو سعر الصرف في التعامل الفوري.

معالجة المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية

2/6/1 *تسجل المقبوضات والمدفوعات النقدية الناشئة عن معاملات بالعملة الأجنبية بعملة إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة عن طريق تطبيق سعر الصرف على مبلغ العملة الأجنبية بين عملة إعداد التقارير والعملة الأجنبية في تاريخ المقبوضات والمدفوعات.*

3/6/1 *يتم إعداد التقارير عن الأرصدة النقدية المحتفظ بها بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.*

4/6/1 *تحول المقبوضات والمدفوعات النقدية لمنشأة أجنبية مسيطر عليها بحسب أسعار الصرف بين عملة إعداد التقارير والعملة الأجنبية في تواريخ المقبوضات والمدفوعات.*

5/6/1 *تفصح المنشأة عن مبلغ فروقات الصرف المشمولة كبنود تسوية بين الأرصدة النقدية في بداية الفترة ونهاية الفترة.*

6/6/1 *عندما تختلف عملة إعداد التقارير عن عملة البلد التي تتخذ منها المنشأة مقراً لها، يتم الإفصاح عن سبب استخدام عملة مختلفة. كما يتم الإفصاح أيضاً عن أسباب أي تغير في عملة إعداد التقارير.*

7/6/1 قد تستخدم الحكومات والمنشآت الحكومية عملات أجنبية في معاملاتها مثل اقتراض مبلغ بالعملة الأجنبية أو الحصول على مساعدات خارجية أو مساعدات أخرى على هيئة عملة أجنبية، أو شراء بضائع وخدمات حيث يتم تحديد سعر الشراء كمبلغ بالعملة الأجنبية. وقد يكون لديها كذلك عمليات أجنبية وتقوم بتحويل النقد إلى تلك العمليات الأجنبية وتستلم النقد

منها. ومن أجل شمل المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية ضمن البيانات المالية فيجب أن تعبر المنشأة عن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية بعملة إعداد التقارير.

8/6/1 لا تعد الأرباح والخسائر غير المتحققة الناجمة عن التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية مقبوضات ومدفوعات نقدية. إلا أنه يتم الإبلاغ عن أثر تغيرات سعر الصرف على النقد المحتفظ به بعملة أجنبية في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية ليتم تسوية النقد في بداية الفترة وفي نهايتها. ويُعرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن المقبوضات والمدفوعات النقدية ويتضمن الفروقات، إن وجدت، إذا كان قد تم الإبلاغ عن تلك المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية وفق أسعار الصرف في نهاية الفترة.

7/1 عرض المعلومات حول الموازنة في البيانات المالية

التعريفات

1/7/1 تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-

<u>أساس المحاسبة</u> (Accounting basis) وتعني أساس الإستحقاق المحاسبي أو الأساس النقدي المحاسبي كما يرد تعريفه في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقد.

<u>الموازنة السنوية</u> (Annual budget) وتعني الموازنة المصادق عليها لسنة واحدة. ولا تشمل التقديرات الآجلة أو التنبؤات المنشورة التي تخص فترات تتعدى فترة الموازنة.

<u>التخصيص</u> (Appropriation) هو تفويض ممنوح من قبل هيئة تشريعية من أجل تخصيص الأموال لأغراض تحددها سلطة تشريعية أو سلطة مماثلة.

<u>الموازنة المصادق عليها</u> (Approved budget) وتعني صلاحية الإنفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة فيما يخص فترة الموازنة.

<u>أساس الموازنة</u> (Budgetary basis) وتعني أساس الإستحقاق المحاسبي أو الأساس النقدي المحاسبي أو أي أساس محاسبي آخر معتمد في الموازنة التي تم المصادقة عليها من قبل هيئة تشريعية.

<u>أساس قابل للمقارنة</u> (Comparable basis) وتعني المبالغ الفعلية المعروضة على نفس الأساس المحاسبي ونفس أساس التصنيف لنفس المنشآت ولنفس الفترة الخاصة بالموازنة المصادق عليها.

<u>الموازنة النهائية</u> (Final budget) هي الموازنة الأصلية المعدلة فيما يخص كافة الاحتياطات والمبالغ المرحّلة والتحويلات والتوزيعات والتخصيصات الإضافية والتغييرات التشريعية الأخرى المعتمدة المطبقة على فترة الموازنة أو التغييرات الرسمية المشابهة.

<u>الموازنة متعددة السنوات</u> (Multiyear budget) هي موازنة مصادق عليها لما يزيد عن سنة واحدة. ولا تشمل التقديرات الآجلة أو التنبؤات المنشورة للفترات التي تتعدى فترة الموازنة.

<u>الموازنة الأصلية</u> (Original budget) هي الموازنة الأولية المصادق عليها لفترة الموازنة.

الموازنات المصادق عليها

2/7/1 تعكس الموازنة المصادق عليها كما هي معرفة في هذا المعيار الإيرادات أو المقبوضات المتوقع أن تنشأ في فترة الموازنة السنوية أو فترة الموازنة متعددة السنوات بناء على الخطط الحالية والظروف الاقتصادية المتوقعة خلال فترة الموازنة، والمصاريف أو النفقات المصادق عليها من قبل هيئة تشريعية، والتي تكون إما سلطة تشريعية أو سلطة أخرى ذات علاقة. لا تعتبر الموازنة المصادق عليها تقديراً آجلاً أو تنبؤاً مبنياً على افتراضات حول الأحداث المستقبلية والإجراءات الإدارية المحتملة التي لا يُتوقع بالضرورة أن تحدث. وعلى نحو مماثل، تختلف الموازنة المصادق عليها عن المعلومات المالية المستقبلية التي من المحتمل أن تكون على شكل تنبؤ أو تقدير أو مزيج من كليهما– وعلى سبيل المثال، تنبؤ لمدة سنة واحدة بالإضافة إلى تقدير لمدة خمس سنوات.

3/7/1 وفي بعض الاختصاصات، يمكن تحويل الموازنات إلى قانون كجزء من عملية المصادقة. وفي اختصاصات أخرى، يتم تقديم المصادقة دون أن تصبح الموازنة قانونا. وأياً كانت عملية المصادقة، فإن الخاصية الأساسية في الموازنات المصادق عليها هي أن صلاحية سحب الأموال من خزينة الحكومة أو هيئة مشابهة لأغراض محددة ومتفق عليها يتم تقديمها من قبل هيئة تشريعية عليا أو سلطة ملائمة أخرى. وتنص الموازنة المصادق عليها على صلاحية الإنفاق للبنود المحددة. وتعتبر صلاحية الإنفاق عموماً هي الحد القانوني الذي يجب أن تعمل المنشأة ضمنه. وفي بعض الاختصاصات، يمكن أن تكون الموازنة المصادق عليها للمنشأة التي تتحمل المسؤولية عنها هي الموازنة الأصلية في حين قد تكون في اختصاصات أخرى هي الموازنة النهائية.

4/7/1 إذا لم تتم المصادقة على الموازنة قبل بداية فترة الموازنة، تكون الموازنة الأصلية هي الموازنة التي تمت المصادقة عليها أولاً ليتم تطبيقها في سنة الموازنة.

الموازنة الأصلية والموازنة النهائية

5/7/1 يمكن أن تشمل الموازنة الأصلية المبالغ المخصصة المتبقية التي يتم ترحيلها تلقائيا من السنوات السابقة بموجب القانون. فعلى سبيل المثال، قد تشمل عمليات الموازنة الحكومية في بعض الاختصاصات نصاً قانونياً يقتضي النقل التلقائي للتخصيصات لتغطية تعهدات السنوات السابقة. وتتضمن التعهدات الالتزامات المستقبلية المحتملة المبنية على اتفاقية تعاقدية حالية. وفي بعض الاختصاصات، قد يتم الإشارة إليها باعتبارها تعهدات أو أعباء وتشمل أوامر شراء معلقة وعقود لم يتم فيها بعد استلام البضائع أو الخدمات.

6/7/1 قد تكون التخصيصات الإضافية ضرورية حيث لا تورد الموازنة الأصلية بشكل واف متطلبات الإنفاق الناجمة مثلا عن الحرب أو الكوارث الطبيعية. بالإضافة إلى ذلك، قد يكون هناك نقص في الإيرادات المقدرة خلال الفترة، وقد يكون من الضروري إجراء تحويلات داخلية بين العناوين الرئيسية للموازنة أو بنود السطر لملائمة التغيرات في أولويات التمويل خلال الفترة المالية. وبالتالي، يمكن اقتطاع الأموال المخصصة لمنشأة ما أو نشاط من المبلغ المخصص أصلاً للفترة من أجل المحافظة على الانضباط المالي. وتشمل الموازنة النهائية كافة هذه التغيرات أو التعديلات المصادق عليها.

المبالغ الفعلية

7/7/1 يستخدم هذا المعيار مصطلح "فعلي" أو المبلغ الفعلي" لوصف المبالغ الناجمة عن تنفيذ الموازنة. وفي بعض الاختصاصات، يمكن استخدام مصطلحي "نتائج الموازنة" و"تنفيذ الموازنة" أو مصطلحات مشابهة تحمل نفس معنى "فعلي" أو "المبلغ الفعلي".

عرض مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية

8/7/1 *مع مراعاة متطلبات الفقرة 17/7/1، على المنشأة أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة التي تتحمل المسؤولية عنها علناً والمبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كأعمدة موازنة إضافية في البيانات المالية المعروضة حالياً وفقاً لهذا المعيار للمحاسبة الدولية في القطاع العام. وينبغي أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية بشكل منفصل كما يلي لكل مستوى من مستويات الإشراف التشريعي:-*

(أ) *مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية؛*

(ب) *المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة؛ و*

(ج) *من خلال الإفصاح في الملاحظات، ومن خلال توضيح الاختلافات المادية بين الموازنة التي تتحمل المنشأة المسؤولية عنها علناً والمبالغ الفعلية، إلا إذا تم إدراج هذا التوضيح في وثائق عامة أخرى صادرة إلى جانب البيانات المالية وتمت الإشارة المرجعية إلى تلك الوثائق في الملاحظات.*

النطاق

9/7/1 يُطبق هذا المعيار على كافة المنشآت التي يُطلب منها أو تختار إتاحة الموازنة (الموازنات) المصادق عليها للجمهور. لا يتطلب هذا المعيار إتاحة الموازنات المصادق عليها للجمهور كما لا يتطلب بأن تفصح البيانات المالية عن معلومات حول الموازنات المصادق عليها غير المتاحة للجمهور أو عمل مقارنات معها.

10/7/1 وفي بعض الحالات، يتم جمع الموازنات المصادق عليها لتشمل كافة الأنشطة المسيطر عليها من قبل منشأة في القطاع العام. وفي حالات أخرى، قد يُطلب إتاحة الموازنات المنفصلة المصادق عليها للجمهور لبعض الأنشطة أو لمجموعة من الأنشطة أو المنشآت المشمولة في البيانات المالية الخاصة بحكومة ما أو منشأة أخرى في القطاع العام. ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، عندما تشمل البيانات المالية للحكومة وكالات أو برامج حكومية ذات استقلال تشغيلي وتقوم بإعداد الموازنات الخاصة بها، أو عند إعداد الموازنة فقط للقطاع الحكومي العام في الحكومة بكافة قطاعاتها. ويُطبق هذا المعيار على كافة المنشآت التي تعرض البيانات المالية عند إتاحة الموازنات المصادق عليها للمنشأة- أو أجزاء منها- للجمهور.

مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية

11/7/1 يكمّل عرض البيانات المالية للمبالغ المقدرة الأصلية والنهائية والمبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة إلى جانب الموازنة التي تتاح للجمهور دورة المسائلة من خلال تمكين مستخدمي البيانات المالية من تحديد إذا ما كان قد تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقاً للموازنة المصادق عليها. يمكن أيضاً عرض الاختلافات بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة، سواءً كانت موازنة أصلية أو نهائية (غالباً ما يشار إلى ذلك بـ "الاختلاف" في المحاسبة) في البيانات المالية بغرض الاكتمال.

12/7/1 يساعد توضيح الاختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة المستخدمين على فهم الأسباب وراء حالات الحياد الهامة عن الموازنة المصادق عليها والتي تتحمل المنشأة المسؤولية عنها علنا.

13/7/1 يمكن أن يُطلب من المنشأة، أو قد تختار، إتاحة موازنتها الأصلية أو موازنتها النهائية أو كلاهما للجمهور. وفي الحالات التي يُطلب فيها إتاحة الموازنة الأصلية والنهائية للجمهور، يقدم التشريع أو النظام أو سلطة أخرى غالباً الإرشادات حول ما إذا كان توضيح الاختلافات المادية بين المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة الأصلية أو المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة النهائية هو أمر مطلوب وفقاً للفقرة 8/7/1 (ج). وفي غياب أي من هذه الإرشادات، يمكن تحديد الاختلافات الهامة بالإشارة مثلا إلى الاختلافات بين الموازنة الفعلية والأصلية من أجل التركيز على الأداء وفقاً للموازنة الأصلية أو الاختلافات بين الموازنة الفعلية والنهائية من أجل التركيز على الالتزام بالموازنة النهائية.

14/7/1 وفي كثير من الحالات، تكون الموازنة النهائية والمبالغ الفعلية هي نفس الشيء. ويعود سبب ذلك إلى متابعة تنفيذ الموازنة خلال فترة التقرير وتنقيح الموازنة الأصلية تدريجياً لتعكس الشروط والحالات والخبرات المتغيرة خلال فترة التقرير. وتتطلب الفقرة 23/7/1 من هذا المعيار الإفصاح عن توضيح أسباب التغيرات بين الموازنة الأصلية والنهائية. وستضمن تلك الإفصاحات، بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في الفقرة 8/7/1 أعلاه، أن المنشآت التي تتيح موازنتها (موازناتها) المصادق عليها للجمهور تتحمل المسؤولية علناً عن أدائها مقارنة بالموازنة المصادق عليها ذات الصلة وأنها تلتزم بتلك الموازنات.

15/7/1 يتم عادة إصدار مناقشات وتحليلات الإدارة أو مراجعة العمليات أو التقارير العامة الأخرى التي تورد تفسيراً فيما يخص أداء وإنجازات المنشأة خلال فترة التقرير، بما في ذلك تفسير أية اختلافات مادية عن المبالغ المقدرة، إلى جانب البيانات المالية. ووفقاً للفقرة 8/7/1 (ج) من هذا المعيار، سيُشمل توضيح الاختلافات المادية بين المبالغ الفعلية والمقدرة في ملاحظات البيانات المالية ما لم تكن مشمولة في تقارير أو وثائق عامة أخرى صادرة إلى جانب البيانات المالية، وتحدد الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية التقارير أو الوثائق التي يمكن إيجاد التفسيرات فيها.

16/7/1 وحين تتم إتاحة الموازنات المصادق عليها للجمهور فقط لبعض المنشآت أو الأنشطة المشمولة في البيانات المالية، تطبق متطلبات الفقرة 8/7/1 فقط على المنشآت أو الأنشطة المبينة في الموازنة المصادق عليها. وهذا يعني أنه عند إعداد موازنة ما، على سبيل المثال، لقطاع حكومي عام تابع لمنشأة معدة للتقارير في الحكومة بكافة قطاعاتها، فإن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 8/7/1 ستتم فقط فيما يخص القطاع الحكومي العام التابع للحكومة.

العرض

17/7/1 *يجب على المنشأة أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية كأعمدة موازنة إضافية في البيانات المالية الرئيسية فقط عند إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة.*

18/7/1 يمكن عرض مقارنات المبالغ المقدرة والفعلية في بيان مالي منفصل ("بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية" أو بيان بعنوان مماثل). وكخيار بديل، وحين يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة أي على نفس الأساس المحاسبي لنفس المنشأة وفترة التقرير مع تبني نفس هيكل التصنيف، فإنه يمكن إضافة أعمدة إضافية إلى بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية المعروض وفقاً لهذا المعيار. وستحدد هذه الأعمدة الإضافية مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية، وإذا اختارت المنشأة ذلك، ستحدد الاختلافات بين المبالغ المقدرة والفعلية.

19/7/1 عندما لا يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية على أساس قابل للمقارنة، يتم عرض بيان منفصل حول مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية. في هذه الحالات، ومن أجل ضمان ألا يسئ القراء تفسير المعلومات المالية المعدّة على أسس مختلفة، يمكن أن توضح البيانات المالية بشكل مفيد بأن هناك اختلاف في الأساس المحاسبي المستخدم في الموازنة وأن بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية يتم إعداده على أساس الموازنة.

مستوى التجميع

20/7/1 قد توفر وثائق الموازنة تفاصيلاً كثيرة حول أنشطة أو برامج أو منشآت معينة. ويتم غالبا تجميع هذه التفاصيل في فئات واسعة تحت المصطلحات الشائعة "البنود الرئيسية للموازنة" أو "تصنيفات الموازنة" أو "عناوين الموازنة" لعرضها على هيئة تشريعية أو هيئة رسمية أخرى والمصادقة عليها. وسيضمن الإفصاح عن المعلومات المقدرة والفعلية التي تنسجم مع تلك الفئات الواسعة والبنود الرئيسية للموازنة أو عناوين الموازنة بأن تُجرى المقارنات على مستوى الإشراف التشريعي أو إشراف هيئة رسمية أخرى محددة في (وثيقة) وثائق الموازنة.

21/7/1 وفي بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة لتجميع المعلومات المالية المفصلة المشمولة في موازنات مصادق عليها من أجل عرضها في البيانات المالية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. وقد يكون هذا التجميع ضرورياً لتجنب وجود فائض في المعلومات ولتعكس المستويات ذات العلاقة بإشراف السلطة التشريعية أو الهيئة الرسمية الأخرى. ويخضع تحديد مستوى التجميع للحكم

المهني. ويطبق ذلك الحكم في سياق هدف هذا المعيار والخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية كما هو محدد في الفقرة 27/3/1 من هذا المعيار.

22/7/1 يمكن عرض معلومات موازنة إضافية، بما في ذلك معلومات حول إنجازات الخدمة، في وثائق معينة بخلاف البيانات المالية. ويشجع الجزء الثاني من هذا المعيار تضمين إشارة مرجعية إلى هذه الوثائق في البيانات المالية.

التغييرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية

23/7/1 *يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً حول ما إذا كانت التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية هي نتيجة إعادة التخصيص ضمن الموازنة أو نتيجة عوامل أخرى، إما:-*

(أ) *من خلال الإفصاح في الملاحظات ضمن البيانات المالية؛ أو*

(ب) *في تقرير يتم إصداره قبل صدور البيانات المالية أو في نفس وقت صدورها أو بالتزامن معها وينبغي أن تكون هناك إشارة مرجعية للتقرير في ملاحظات البيانات المالية.*

24/7/1 تتضمن الموازنة النهائية كافة التغيرات المصادق عليها وفق الإجراءات التشريعية أو من قبل سلطة محددة أخرى لتنقيح الموازنة الأصلية. وانسجاماً مع متطلبات هذا المعيار، تُدرج منشأة القطاع العام في ملاحظات البيانات المالية أو في تقرير منفصل يتم إصداره قبل صدور البيانات المالية أو بالتزامن معها أو في نفس وقت صدورها توضيحاً للتغيرات بين الموازنة الأصلية والنهائية. ويشمل ذلك التوضيح ما إذا كان، على سبيل المثال، هناك أية تغييرات ظهرت نتيجة لإعادة التخصيص ضمن الموازنة الأصلية أو نتيجة عوامل أخرى مثل تغيرات مؤشرات الموازنة الإجمالية بما في ذلك التغيرات في سياسة الحكومة. وتتم هذه الإفصاحات غالباً في المناقشات والتحليلات الإدارية أو في تقرير مماثل عن العمليات يتم إصداره بالتزامن مع البيانات المالية ولكن ليس باعتباره جزءاً منها. وقد تُشمل هذه الإفصاحات أيضاً في تقارير نتائج الموازنة الصادرة عن الحكومات من أجل تقديم تقرير حول تنفيذ الموازنة. وحين تتم الإفصاحات في تقارير منفصلة بدلاً من شملها في البيانات المالية، تحتوي الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية على إشارة مرجعية إلى هذا التقرير.

الأساس القابل للمقارنة

25/7/1 *يجب عرض كافة مقارنات المبالغ المقدرة والفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة.*

26/7/1 يتم عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية على نفس الأساس المحاسبي (أساس الإستحقاق أو النقد أو أساس آخر) ونفس أساس التصنيف ولنفس المنشآت والفترة كما هي في الموازنة المصادق عليها. ويضمن هذا بأن يتم الإفصاح عن المعلومات حول الامتثال للموازنة في البيانات المالية على نفس الأساس المستخدم في الموازنة نفسها. وفي بعض الحالات، قد يعني هذا عرض موازنة ومقارنة فعلية على أساس محاسبي مختلف لمجموعة مختلفة من الأنشطة وعرض أو تصنيف مختلف عما تم اعتماده في البيانات المالية.

27/7/1 كما أُشير في الفقرة 10/7/1 يمكن المصادقة على موازنات منفصلة وإتاحتها علناً لمنشآت فردية أو أنشطة معينة تتشكل منها المنشأة المعدة للتقارير. وعند حدوث هذا، قد يتم إعادة تجميع الموازنات المنفصلة بقصد عرضها في البيانات المالية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. وفي حال حدوث تلك الإعادة للتجميع، فإنها لن تنطوي على تغيرات أو تنقيحات في الموازنات المصادق عليها. وذلك لأن هذا المعيار يتطلب المقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة المصادق عليها.

28/7/1 قد تتبنى المنشآت أسس محاسبية مختلفة لإعداد بياناتها المالية وموازناتها المصادق عليها. وفي بعض الحالات نادرة الحدوث، على سبيل المثال، قد تتبنى الحكومة أو الوكالات الحكومية أساس الإستحقاق في بياناتها المالية وأساس النقد في الموازنة الخاصة بها. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تركز الموازنات على التعهدات بإنفاق الأموال في المستقبل والتغيرات التي تطرأ على تلك التعهدات أو قد تشمل معلومات حول ذلك، في حين تُظهر البيانات المالية المقبوضات والمدفوعات النقدية والأرصدة. ومع ذلك فإن المنشأة المعدة للموازنة والمنشأة المعدة للتقارير المالية غالباً ما تكون نفس المنشأة. وعلى نحو مماثل، عادة ما تعكس البيانات المالية الفترة التي يتم إعداد الموازنة لها وأساس التصنيف المعتمد في الموازنة، وسيضمن هذا بأن يسجل النظام المحاسبي المعلومات المالية ويبلغ عنها بطريقة تسهل على الإدارة مقارنة البيانات المقدرة والفعلية ولأغراض المساءلة– على سبيل المثال، من أجل متابعة سير التقدم في تنفيذ الموازنة خلال فترة الموازنة ورفع التقارير إلى الحكومة والجمهور ومستخدمين آخرين على أساس ملائم في الوقت المناسب.

29/7/1 في بعض الاختصاصات، قد يتم إعداد الموازنات على الأساس النقدي أو الإستحقاق الذي يتفق ونظام إعداد التقارير الإحصائية الذي يشمل منشآت وأنشطة تختلف عن تلك المدرجة في البيانات المالية. على سبيل المثال، يمكن أن تركز الموازنات المعدة للامتثال لنظام إعداد التقارير الإحصائية على القطاع الحكومي العام وتشمل فقط المنشآت التي تنفذ المهام الحكومية "الرئيسية" أو "غير المتعلقة بالسوق" كنشاط رئيسي لها، بينما تبلغ البيانات المالية عن كافة الأنشطة المسيطر عليها من قبل الحكومة، بما في ذلك الأنشطة التجارية للحكومة.

30/7/1 في نماذج إعداد التقارير الإحصائية، قد يشمل القطاع الحكومي العام مستويات الحكومة الوطنية والمحلية وحكومات الولايات/ المقاطعات. وفي بعض الاختصاصات، يمكن أن تسيطر الحكومة الوطنية على حكومات الولايات/ المقاطعات والحكومات المحلية، وتوحد تلك الحكومات في بياناتها المالية وتضع موازنة مصادق عليها تشمل كافة مستويات الحكومة الثلاثة وتطلب توفيرها للجمهور. وفي هذه الحالات، تطبق متطلبات هذا المعيار على البيانات المالية لتلك المنشآت الحكومية الوطنية. ومع ذلك عندما لا تسيطر الحكومة الوطنية على حكومات الولايات أو الحكومات المحلية، فلن توحد البيانات المالية الموحدة للحكومات الوطنية البيانات المالية لحكومات الولايات/المقاطعات أو الحكومات المحلية التي لا تسيطر عليها. وعوضاً عن ذلك يتم إعداد بيانات مالية منفصلة لكل مستوى من مستويات الحكومة. وستُطبق متطلبات هذا المعيار

فقط على البيانات المالية للمنشآت الحكومية عند توفير الموازنات المصادق عليها الخاصة بالمنشآت والأنشطة التي تسيطر عليها أو أقسامها الفرعية للجمهور.

الموازنات متعددة السنوات

31/7/1 تصادق بعض الحكومات والمنشآت الأخرى على الموازنات متعددة السنوات وتوفرها للجمهور بدلاً من الموازنات السنوية المنفصلة. عادة ما تشمل الموازنات متعددة السنوات سلسلة من الموازنات السنوية أو أهداف الموازنات السنوية. وتُظهر الموازنة المصادق عليها لكل فترة سنوية تطبيق سياسات الموازنة المرتبطة بالموازنة متعددة السنوات لتلك الفترة. وفي بعض الحالات، تسمح الموازنة متعددة السنوات بنقل المخصصات غير المستخدمة في أي سنة.

32/7/1 قد تتبع الحكومات والمنشآت الأخرى ذات الموازنات متعددة السنوات مناهجاً مختلفة في تحديد موازناتها الأصلية والنهائية، معتمدة على كيفية المصادقة على موازناتها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تصادق حكومة ما على موازنة لفترة سنتين تحتوي على موازنتين سنويتين مصادق عليهما، وفي هذه الحالة يكون من الممكن تحديد الموازنة الأصلية والنهائية المصادق عليها لكل فترة سنوية. وفي حال تم التفويض قانونياً بإنفاق التخصيصات غير المستخدمة من السنة الأولى في الموازنة ذات السنتين خلال السنة الثانية، سيتم زيادة الموازنة "الأصلية" لفترة السنة الثانية بمقدار هذه المبالغ "المرحلة". وفي الحالات النادرة التي تصادق فيها الحكومة على موازنة لسنتين أو موازنة متعددة الفترات لا تفصل بشكل محدد مبالغ الموازنة في كل فترة سنوية، قد يكون من الضروري إصدار حكم مهني معين في تعيين المبالغ المنسوبة لكل فترة سنوية في تحديد الموازنات السنوية لأغراض هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد تشمل الموازنة الأصلية والنهائية المصادق عليها للسنة الأولى من فترة السنتين أية استملاكات رأسمالية مصادق عليها لفترة السنتين كانت قد حدثت خلال السنة الأولى، إضافة إلى مبلغ بنود الإيرادات والنفقات المتكررة المنسوبة لتلك السنة، من ثم ستُشمل المبالغ التي لم يتم إنفاقها من الفترة السنوية الأولى في الموازنة "الأصلية" للفترة السنوية الثانية، وتشكل تلك الموازنة بالإضافة إلى أية تعديلات عليها الموازنة النهائية للسنة الثانية. ويشجع الجزء الثاني من هذا المعيار على الإفصاح عن العلاقة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة خلال فترة الموازنة.

الإفصاح في الملاحظات عن أساس الموازنة وفترتها ونطاقها

33/7/1 *يجب على المنشأة أن توضح في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية أساس الموازنة وأساس التصنيف المعتمد في الموازنة المصادق عليها.*

34/7/1 قد يكون هناك اختلافات بين الأساس المحاسبي (النقد أو الإستحقاق أو تعديل معين عليهما) المستخدم في إعداد وعرض الموازنة والأساس المحاسبي المستخدم في البيانات المالية. وقد تحدث هذه الاختلافات عندما يجمع النظام المحاسبي ونظام الموازنة المعلومات من منظورات مختلفة– ويمكن أن تركز الموازنة على التدفقات النقدية بالإضافة إلى إستحقاقات أو تعهدات معينة، في حين تبلغ البيانات المالية عن المقبوضات والمدفوعات النقدية.

35/7/1 يمكن أن تختلف أيضاً الصيغ وخطط التصنيف المعتمدة في عرض الموازنة المصادق عليها عن الصيغ المعتمدة في البيانات المالية. وقد تصنف بنود الموازنة المصادق عليها على نفس الأساس الذي تتبناه البيانات المالية، وكمثال على ذلك تصنيفها حسب الطبيعة الاقتصادية (تعويض الموظفين، واللوازم والمواد الاستهلاكية، والمنح والتحويلات، وما إلى ذلك) أو الوظائف (الصحة، والتعليم، وما إلى ذلك). وكخيار بديل، فقد تصنف الموازنة البنود حسب برامج محددة (مثل الحد من الفقر، أو مكافحة الأمراض المعدية) أو عناصر البرامج المرتبطة بأهداف نتائج الأداء (مثال تخرج الطلاب من برامج التعليم العالي، أو العمليات الجراحية التي تؤديها خدمات الطوارئ في المستشفيات) والتي تختلف عن التصنيفات المعتمدة في البيانات المالية. إضافة إلى ذلك، قد تتم المصادقة على الموازنة المتكررة للعمليات المستمرة (مثل الصحة أو التعليم) بشكل منفصل عن الموازنة الرأسمالية فيما يخص الإنفاق الرأسمالي (مثل البنية التحتية أو المباني).

36/7/1 ويساعد الإفصاح عن أساس الموازنة وأساس التصنيف المعتمدين في تقديم وعرض الموازنات المصادق عليها المستخدمين على فهم العلاقة بين الموازنة ومعلومات المحاسبة المفصح عنها في البيانات المالية بشكل أفضل.

37/7/1 *يجب على المنشأة أن تفصح في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية عن فترة الموازنة المصادق عليها.*

38/7/1 تعرض البيانات المالية سنوياً على الأقل. وقد تصادق المنشآت على موازنات لفترة سنوية أو لفترات متعددة السنوات. ويساعد الإفصاح عن الفترة التي تغطيها الموازنة المصادق عليها في حال اختلاف تلك الفترة عن فترة التقرير المعتمدة في البيانات المالية مستخدمي تلك البيانات المالية على فهم العلاقة بين معلومات الموازنة ومقارنة الموازنة مع البيانات المالية بشكل أفضل. كما أن الإفصاح عن الفترة التي تغطيها الموازنة المصادق عليها في حال كانت تلك الفترة هي نفس الفترة التي تغطيها البيانات المالية سيعمل بمثابة تأكيد مفيد، وخصوصاً في الاختصاصات التي يتم فيها أيضاً إعداد الموازنات المرحلية والبيانات المالية والتقارير.

39/7/1 *يجب على المنشأة أن تحدد في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية المنشآت المشمولة في الموازنة المصادق عليها.*

40/7/1 تشجع الفقرة 37/1/2 من الجزء الثاني من هذا المعيار المنشآت المسيطرة على إعداد وعرض بيانات مالية موحدة تشمل المنشآت المعتمدة على الموازنات ومؤسسات الأعمال الحكومية التي تسيطر عليها الحكومة. ومع ذلك، ووفقاً لما أشارت إليه الفقرة 29/7/1 أعلاه، فإن الموازنات المصادق عليها المعدة وفقاً لنماذج الإبلاغ الإحصائية قد لا تشتمل على عمليات الحكومة التي يتم تنفيذها على أساس تجاري أو أساس السوق. وبالتوافق مع متطلبات الفقرة 25/7/1، يتم عرض المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة. هذا وسيمكّن الإفصاح عن المنشآت المشمولة في الموازنة المستخدمين من تحديد الحد الذي تخضع فيه نشاطات المنشأة

لموازنة مصادق عليها وكيف أن المنشأة المعدة للموازنة تختلف عن المنشأة التي تظهر في البيانات المالية.

مطابقة المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية

41/7/1 *تجب مطابقة المبالغ الفعلية المعروضة على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة وفقاً للفقرة 25/7/1 مع إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية بحيث يتم تحديد أية اختلافات في الأساس أو التوقيت أو المنشآت بشكل منفصل وذلك عندما لا تكون البيانات المالية والموازنة معدين على أساس قابل للمقارنة. ويجب الإفصاح عن المطابقة في متن بيان مقارنة مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية أو في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية.*

42/7/1 يمكن تصنيف الاختلافات بين المبالغ الفعلية المحددة بالاتساق مع الأساس القابل للمقارنة والمبالغ الفعلية المعترف بها في البيانات المالية بشكل مفيد على النحو التالي:-

(أ) الاختلاف في أساس الموازنة الذي يحدث عند إعداد الموازنة المصادق عليها على أساس غير الأساس المحاسبي. على سبيل المثال، في حال تم إعداد الموازنة على أساس الإستحقاق أو على الأساس النقدي المعدل وتم إعداد البيانات المالية على أساس النقد؛ و

(ب) الاختلاف في التوقيت الذي يحدث عندما تختلف فترة الموازنة عن فترة التقرير التي تعكسها البيانات المالية؛ و

(ج) الاختلاف في المنشآت الذي يحدث عندما تغفل الموازنة برامج أو منشآت تشكل جزءاً من المنشأة التي يتم إعداد بياناتها المالية.

وقد يكون هناك أيضاً اختلافات في الصيغ وخطط التصنيف التي يتم تبنيها لعرض البيانات المالية والموازنة.

43/7/1 إن من شأن المطابقة التي تقتضيها الفقرة 41/7/1 من هذا المعيار تمكين المنشأة من تأدية التزامات المساءلة الخاصة بها بشكل أفضل من خلال تحديد المصادر الرئيسية للاختلاف بين المبالغ الفعلية على أساس الموازنة وإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية المعترف بها في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية. ولا يحول هذا المعيار دون مطابقة أي من المجاميع الرئيسية والمجاميع الفرعية أو أي فئة من البنود المعروضة في مقارنة مع المبالغ المقدرة والفعلية مع المبالغ المقابلة في البيانات المالية.

44/7/1 بالنسبة للمنشآت التي تتبنى الأساس النقدي المحاسبي في إعداد كل من وثائق الموازنة والبيانات المالية، لا يشترط إجراء المطابقة في حال تم إعداد الموازنة لنفس الفترة، وكانت الموازنة تشمل نفس المنشآت، وتطبق نفس شكل العرض المستخدم في البيانات المالية. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى التي تتبنى نفس الأساس المحاسبي في الموازنة والبيانات المالية، فقد يكون هناك اختلاف في شكل العرض أو المنشأة المعدة للتقارير أو فترة التقرير- فعلى سبيل المثال قد تتبنى الموازنة المصادق عليها صيغة تصنيف أو عرض مختلفة عن البيانات المالية، أو قد تشمل فقط الأنشطة غير التجارية

الخاصة بالمنشأة، أو قد تكون عبارة عن موازنة متعددة السنوات. ويكون إجراء المطابقة ضرورياً عندما يكون هناك اختلافات في طريقة العرض أو التوقيت أو في المنشآت بين الموازنة والبيانات المالية المعدة على نفس الأساس المحاسبي.

45/7/1 *لا يشترط الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.*

46/7/1 يقتضي هذا المعيار مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية من أجل إدراجها في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي تتيح موازنتها (موازناتها) المصادق عليها للجمهور. ولا يشترط الإفصاح عن مقارنة المبالغ الفعلية للفترة السابقة مع المبالغ المقدرة لتلك الفترة، كما لا يشترط الإفصاح عن الإيضاحات ذات العلاقة بالاختلافات بين المبالغ الفعلية والمقدرة للفترة السابقة في البيانات المالية للفترة الحالية.

8/1 تاريخ نفاذ الجزء الأول والأحكام الانتقالية

أحكام انتقالية

1/8/1 *يجب أن تطبق المنشآت التي تتبنى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي، إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي، للمرة الأولى جميع الأحكام بداية من تاريخ تطبيق المعيار للمرة الأولى.*

2/8/1 *لا يشترط أن تمتثل المنشآت التي تعرض في الوقت الحالي بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد، إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي، الذي تم استبداله، لمتطلبات هذا المعيار حتى 1 يناير 2019.*

3/8/1 *في حال طبقت المنشآت الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرة 2/8/1، فإنه يجب عليها أن تفصح عن السياسات المحاسبية التي لم تطبقها بعد.*

4/8/1 عندما تتبنى منشأة ما معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي للمرة الأولى، فإن هذا المعيار يطبق على البيانات المالية السنوية للمنشأة التي تغطي الفترات بداية من تاريخ تبني المعيار أو بعد ذلك. تمنح الأحكام الانتقالية المنشآت التي تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي فترة تصل إلى سنتين بداية من تاريخ نفاذ هذا المعيار لتطبق جميع السياسات المحاسبية المتعلقة بهذا المعيار. ويجب على المنشآت التي تستفيد من الأحكام الانتقالية أن تحدد السياسات التي لم تمتثل لها بالكامل بعد. وتتم محاسبة جميع التغيرات التي طرأت على السياسات المحاسبية والناتجة عن تطبيق هذا المعيار وفقاً لمتطلبات الفقرات من 11/8/1 إلى 13/8/1.

تاريخ النفاذ

5/8/1 *يجب أن تطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من 1 يناير 2019 أو بعد ذلك. ويشجع التطبيق المبكر. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 1 يناير 2019 فإن عليها أن تفصح عن ذلك.*

6/8/1 يطبق هذا المعيار على المنشآت التي تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي للمرة الأولى وعلى المنشآت التي تطبق ذلك المعيار بالفعل.

سحب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007)

7/8/1 *يعلق هذا المعيار العمل بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد، إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي، الذي صدر في 2007.*

8/8/1 صدرت معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي للمرة الأولى في يناير 2003. وكان قابلاً للتطبيق على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات بداية من 1 يناير 2004 أو بعد ذلك. وتم تعديله لاحقاً بإضافة مزيد من المتطلبات والمحفزات التي تتناول إعداد التقارير حول الموازنات والمساعدات الخارجية في 2006 و2007. وكان تاريخ نفاذ المتطلبات الإضافية الواردة في القسم 9، *عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية* والقسم 10، *متلقو المساعدات الخارجية*، من الجزء الأول من هذا المعيار، هو للبيانات المالية التي تغطي الفترات بداية من 1 يناير 2019 أو بعد ذلك.

9/8/1 صدر هذا المعيار في 2017. وقد أدى إلى تعليق العمل بالمعيار التي صدر سابقاً في 2007. وقد تمت مراجعته بحيث يقدم إعفاءً من متطلبات إعداد البيانات المالية الموحدة والإفصاح عن معلومات عن مدفوعات الأطراف الأخرى والمساعدات الخارجية المدرجة في الجزء الأول من معيار عام 2007. تم الآن تضمين ما تم تأكيده من تلك المتطلبات في التوصيات المحبذة للتطبيق الواردة في الجزء الثاني من هذا المعيار. وتم أيضاً تعديل هذا المعيار ليتوافق بشكل أفضل مع *إطار مفاهيم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام* (إطار المفاهيم) ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق التي صدرت حالياً بقدر الإمكان.

10/8/1 يعني المزج بين المتطلبات والتوصيات المحبذة الواردة في الجزء الأول والثاني من هذا المعيار أنه سيتم عرض كثير من جوانب المعلومات، ولكن ليس كلها بالضرورة، من خلال بيانات مالية أعدت وفقاً لهذا المعيار والتي كان قد تم عرضها في بيانات مالية أُعدت وفقاً للمعيار المعلق. ومع ذلك، ستحتاج المنشآت التي عرضت بيانات مالية ممتثلة للمعيار المعلق إلى مراجعة المتطلبات والتوصيات المحبذة الواردة في هذا المعيار للتأكيد على استمرارها في الامتثال.

التغيرات في السياسات المحاسبية للمنشآت التي تطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي والذي تم تعليق العمل به

11/8/1 *عندما يتطلب تبني هذا المعيار إحداث تغيير في إحدى السياسات محاسبية لمنشأة تطبق في الوقت الحالي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي الذي تم تعليق العمل به، فيجب على تلك المنشأة أن تطبق التغيرات بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد النقدي الافتتاحي المعروض للفترة الحالية والمبالغ المقارنة الأخرى التي تم الإفصاح عنها في الفترة التي تسبق الفترة المعروضة مباشرة كما لو كانت السياسة المحاسبية مطبقة منذ البداية.*

12/8/1 *عندما لا يكون من العملي بالنسبة للمنشآت التي تطبق في الوقت الحالي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي المعلق العمل به أن تحدد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على الفترة المعروضة السابقة مباشرة، فيجب على تلك المنشآت أن:*

(أ) *تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات، والأحداث الأخرى والظروف التي تقع بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة؛ و*

(ب) *تعترف بآثار السياسة المحاسبية على المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للفترة الحالية والفترات المستقبلية التي تأثرت بالتغيير.*

13/8/1 *عندما يكون للتطبيق الأولي لهذا المعيار من قبل المنشآت التي تطبق حالياً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي المعلق العمل به، (أ) تأثيراً على الفترة الحالية أو الفترة السابقة مباشرة، أو (ب) كان سيكون له هذا التأثير، باستثناء أن يكون من غير العملي تحديد مقدار التغيير، فيجب على تلك المنشآت أن تفصح عن:*

(أ) *طبيعة التغيرات التي طرأت على السياسات المحاسبية؛*

(ب) *بالنسبة للفترة الحالية والفترة المعروضة السابقة مباشرة، وفي حدود ما يقتضيه التطبيق العملي، مبلغ التعديل لكل بند من بنود السطر في البيانات المالية التي تأثرت؛ و*

(ج) *إذا كان التطبيق بأثر رجعي المطلوب بموجب الفقرة 11/8/1 غير عملي، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة ووصف لكيفية وبداية توقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.*

أساس الإستنتاج – معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي الجزء الأول

يأتي أساس الإستنتاج مصاحباً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد، إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي، ولكنه ليس جزءاً من المعيار.

يتناول هذا الأساس للإستنتاج، الذي يلي الجزء الثاني من هذا المعيار، التعديلات على التوصيات المحبذة الواردة في الجزء الثاني.

مقدمة

إستنتاج1 صدر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام، *إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي* (معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي المحاسبي) في يناير 2003 وتم تعديله بإضافة متطلبات وتوصيات محبذة تتناول عرض معلومات الموازنة في 2006 والمساعدات الخارجية في 2007، ويتكون من جزئين: الجزء الأول يحدد المتطلبات التي يجب تطبيقها من قبل المنشأة المعدة للتقارير والتي تمتثل بياناتها المالية ذات الغرض العام لهذا المعيار، أما الجزء الثاني فيحدد الإفصاحات الإضافية المحبذة والتي تقدم مزيداً من المعلومات المفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرار وتدعم انتقال تلك المنشآت إلى أساس الإستحقاق عند إعداد البيانات المالية وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

أسباب ونطاق هذه المراجعة

إستنتاج2 رغم أن هناك وجهات نظر مختلفة حول كيفية تطبيق كثير من الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد، إلا أن هناك اتفاق عام على أنه لم يتم تطبيقه على نطاق واسع. وقد تم تحديد متطلبات التوحيد، والمساعدات الخارجية ومدفوعات الأطراف الأخرى باعتبارها عقبات كبرى أمام تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد، وذلك من خلال مجموعة العمل التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تم تأسيسها لمراجعة عمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (تقرير مجموعة العمل التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 2010) وكثير من الأفرع التي تشمل الأفرع التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج3 رغم تطبيقه المحدود، وجدت لجنة الاستشارات الاستراتيجية التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في 2014 أن هناك دعماً قوياً للاحتفاظ بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد، سواءً باعتباره معياراً في حد ذاته أو باعتبارها خطوة أولى على طريق الانتقال لإعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وفي بعض الحالات، بغرض مراجعة متطلباته لإزالة العقبات التي تقف أمام تطبيقه. وتُشجع المنشآت التي تنتقل لإعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق أيضاً على الرجوع إلى الدراسة رقم 14 التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بعنوان *الانتقال إلى أساس الإستحقاق المحاسبي: إرشادات لمنشآت القطاع العام* (الإصدار الثالث يناير 2011) والتي تقدم إرشادات حول المناهج التي يمكن اتباعها للانتقال إلى أساس الإستحقاق.

إستنتاج4 تعكس التعديلات التي أدخلت على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) المراجع، مراجعة محدودة النطاق لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام استجابة للمدخلات التي حصل عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من الأفرع بشأن عمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقد. وتهدف التعديلات إلى:

(أ) تجاوز العقبات الكبرى التي تقف أمام تطبيقها والمتمثلة في المتطلبات المتعلقة بالتوحيد، والمساعدات الخارجية ومدفوعات الأطراف الأخرى؛ و

(ب) توضيح أن الدور الذي من المستهدف أن يلعبه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي في استراتيجية وضع المعايير التي يتبعها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو أنه بشكل أساسي يمثل خطوة على طريق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وليس باعتباره هدفاً في حد ذاته.

إستنتاج5 يشمل هذا المعيار الدولي المراجع للمحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) تعديلات "داخلية" طفيفة تهدف للتأكيد على– رغم أن المتطلبات والتوصيات المحبذة الواردة في هذا المعيار قد تختلف عن المتطلبات الواردة فيما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق– أنها لا تتعارض مع تلك المتطلبات إلا في الحالات التي تعكس فيها ركيزة أساس النقد في هذا المعيار. فمنذ إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي في 2003، تم تحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وفي بعض الحالات تم سحبها و/أو استبدالها. وتعكس التعديلات "الداخلية" بقدر الإمكان التطورات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

التوحيد

إستنتاج6 واجهت كثير من منشآت القطاع العام التي ترغب في إعداد بيانات مالية ممتثلة لمتطلبات هذا المعيار وتعكس أفضل ممارسات إعداد التقارير المالية وفقاً لأساس النقد المحاسبي عقبات كبرى عند إعداد وعرض بيانات مالية موحدة بالكامل. وقد يرجع ذلك لعدد من الأسباب تشمل: (أ) التوافق مع التشريعات أو القواعد التنظيمية القائمة والتي تتطلب إعداد التقارير المالية للموازنات أو للقطاع الحكومي العام أو لمجموعات أخرى من الأنشطة؛ (ب) الصعوبات المتعلقة بتحديد جميع المنشآت المسيطر عليها في تاريخ التقرير؛ (ج) اختلاف الأساس المحاسبي الذي تطبقه المنشآت التجارية التابعة للقطاع العام، و(د) القدرة (بما في ذلك القدرة على الحصول على الخبرة الفنية) على جمع ومعالجة البيانات الضرورية في الوقت المناسب وتلبية المواعيد النهائية لإعداد التقارير.

إستنتاج7 أعربت كثير من الأفرع عن مخاوفها المتعلقة بتسبب متطلبات التوحيد السابقة في الانتقاص من قدرة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007) على أداء دوره في تعزيز جودة البيانات المالية التي تم إعدادها وفقاً لأساس النقد المحاسبي ودعم الانتقال لإعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق – وذلك لعدم استطاعة الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى على الامتثال للمعيار. يدخل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007) وذلك استجابةً لتلك المخاوف، كما هو موضح أدناه.

إستنتاج8 تلغي هذه المراجعة من الجزء الأول من هذا المعيار المتطلبات التي ستعد المنشآت المسيطرة وفقاً لها البيانات المالية الموحدة التي توحد جميع المنشآت المسيطر عليها ومن ثم تدرجها في الجزء الثاني من المعيار كتوصيات محبذة وذلك لتخطي العقبات الأساسية التي تقف أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج9 يشجع الجزء الثاني من هذا المعيار أيضاً المنشآت المسيطرة التي لا توحد جميع المنشآت المسيطر عليها على إعداد بيانات مالية تعكس قطاع الموازنة، والقطاع الحكومي العام أو تمثيل آخر للأنشطة الأساسية

للحكومة أثناء انتقالها لإعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. يؤدي ذلك إلى دعم الانتقال المنظم والقابل للتحقيق للتوحيد الكامل وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وتستجيب لمخاوف بعض الأفرع والمتعلقة بأن التوحيد الكامل سيؤدي إلى خسارة المعلومات حول الأنشطة الأساسية للحكومة، والتي تكون غير متوافقة مع المتطلبات التشريعية في بعض الحالات.

إستنتاج10 لدعم هذه المنشآت على الانتقال لأساس الإستحقاق، تتم مراجعة التعريفات الأساسية، بما في ذلك التعريفات المتعلقة بالسيطرة، عند الضرورة للتأكيد على لأنها لا تتعارض مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34، *البيانات المالية المنفصلة*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، *البيانات المالية الموحدة*.

إستنتاج11 نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في عدد من المناهج لإزالة العقبات التي تقف أمام التطبيق والمتمثلة في متطلبات التوحيد الحالية. وفي حين أن لكثير من تلك المناهج مميزات، إلا أن المجلس قرر أن المنهج المتبع في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017)، بشكل عام، يقدم أفضل استجابة لمخاوف الذين يواجهون تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقد، ومخاوف من يعتمدون على البيانات المالية التي تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يتعلق بالمعلومات المفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرار. وتشمل المناهج الأخرى التي تم النظر فيها، والتي كان للمجلس أسباباً تدعوه لعدم طرح تبنيها، ما يلي:

(أ) تضمين فترة انتقالية تتراوح بين 3–5 سنوات، أو أطول من ذلك، منذ أول تطبيق للمعيار من قبل المنشآت لتمتثل لمطلب أن توحد المنشآت المسيطرة جميع المنشآت المسيطر عليها. ومع ذلك، مر حوالي 12 عاماً منذ إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي وما يزال التوحيد يمثل عقبة كبرى أمام تطبيقه. ولم يقتنع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الفترة الانتقالية التي تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات كانت كافية لتخطي المجموعة المختلفة والمتنوعة من العقبات المحددة في كثير من دوائر الاختصاص؛

(ب) إعادة صياغة جميع متطلبات التوحيد باعتبارها توصيات محبذة، باستثناء المتطلبات المتعلقة بالإجراءات المحاسبية التي سيتم تطبيقها حال إعداد البيانات المالية الموحدة والإفصاح عن تكوين المنشأة الاقتصادية. كان هذا المنهج جذاباً، مما يعني أنه سيتم تعريف أية إجراءات تم تبنيها في إعداد أية بيانات مالية موحدة باعتبارها متطلبات بحيث يتم تطبيقها باتساق من فترة لأخرى في نفس المنشأة الاقتصادية وفي جميع المنشآت التي امتثلت لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ومع ذلك، قد يؤدي الاحتفاظ بهذه المسائل على أنها متطلبات إلى استمرار وجود العقبات التي تقف أمام تطبيق المعيار. علاوة على ذلك، رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تعيين بعض العمليات والإفصاحات الأساسية بالنسبة لإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة باعتبارها متطلبات وتعيين بعض العمليات والإفصاحات الأخرى باعتبارها فقط توصيات محبذة هو أمر يصعب تبريره وينتج عنه معياراً معقداً بشكل لا داعي له؛

(ج) الاحتفاظ بمتطلبات التوحيد القائمة مع الإعفاء بغرض تخطي بعض العقبات العملية مثل الحاجة لتوحيد منشآت القطاع العام التجارية أو فئات إشكالية أخرى من منشآت القطاع العام. يأتي هذا المنهج استجابة لبعض العقبات التي حددتها الأفرع وكان جذاباً على هذا الأساس. ومع ذلك، لم يستجب لجميع العقبات التي تم تحديدها من قبل الأفرع. علاوة على ذلك، ولاتساق التطبيق، كان سيتطلب أيضاً تعريفاً متفقاً عليه لما يشكل منشأة تجارية للقطاع العام أو فئة أخرى محددة من

منشآت القطاع العام. ولم يكن من الواضح أن هذا التعريف سيمكن تطبيقه بسهولة في دوائر الاختصاص المختلفة.

(د) طلب عرض البيانات المالية للمنشآت الاقتصادية والتي تعكس قطاع الموازنة أو القطاع الحكومي العام أو ما يماثلها من المجموعات المؤقتة من المنشآت المسيطر عليها، بدلاً من طلب عرض البيانات المالية لجميع المنشآت المسيطر عليها. وقد استجاب هذا المنهج للعقبات التي حددتها الأفرع في كثير من الاختصاصات وكان ملائماً على هذا الأساس. ومع ذلك قد تؤدي أية محاولة لتعريف أو تحديد تلك المجموعات المؤقتة إلى ظهور عقبات معينة متعلقة ببعض الاختصاصات، خاصة لو كانت المتطلبات التشريعية غير متوافقة مباشرة مع المجموعة المؤقتة التي تم تحديدها، وقد تؤدي أيضاً إلى ظهور عقبات في الاختصاصات التي تنتقل إلى أساس الإستحقاق وتكون قد تخطت المنشأة المعدة للتقارير للمجموعة المؤقتة والتي يمكن تحديدها. يسمح المعيار الدولي المراجع للمحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) ويقر بأنه يمكن إعداد البيانات المالية للمجموعات والتي تعكس قطاع الموازنة أو القطاع الحكومي العام وعرضها ضمن مسار الانتقال إلى أساس الإستحقاق بالكامل.

المساعدات الخارجية

إستنتاج12 تمت إضافة المتطلبات والتوصيات المحبذة للإفصاح عن معلومات حول المساعدات الخارجية إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي في عام 2007 استجابة لطلبات ودعم من كثير من المتلقين والمانحين وغيرهم من مجتمع إعداد التقارير المالية الذين رأوا أن هناك حاجة لوجود متطلبات إجبارية متفق عليها دولياً لإعداد التقارير المالية عن المساعدات الخارجية وفقاً لأساس النقد المحاسبي.

إستنتاج13 ومع ذلك، كان مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على دراية بأن المعلومات التي يحتاجها متلقو المساعدات الخارجية لتلبية متطلبات هذا المعيار لم تكن متوفرة بسهولة ولم تكن قابلة للوصول إليها كما توقع المجلس وأفرعه عند تطوير المتطلبات، وبعد خضوعها لعناية المجلس اللازمة، تم تضمينها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007). وقد منح ذلك المعيار بعض الإعفاءات من متطلبات الإفصاح في حال عدم توفر المعلومات أو عدم القدرة على الوصول إليها بسهولة. ومع ذلك، كان المجلس متخوفاً من مدى ضرورة تلك الإعفاءات وما نتج عن ذلك من عدم القدرة على التحقق من اكتمال ودقة المعلومات المفصح عنها، وهو الأمر الذي قد يؤدي أيضاً إلى تقويض الاستفادة فيما يتعلق بأغراض المساءلة أو صنع القرار من أية معلومات ناتجة تم الإفصاح عنها. واستجاب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) لتلك المخاوف وفقاً لما هو محدد أدناه.

إستنتاج14 تم إلغاء جميع متطلبات الإفصاح عن معلومات حول المساعدات الخارجية المستلمة خلال فترة إعداد التقارير والتي تكون متاحة للمنشأة في تاريخ إعداد التقارير من الجزء الأول وتمت إعادة صياغتها باعتبارها توصيات محبذة في الجزء الثاني من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام وتمت مراجعتها لتركز على الإفصاح عن معلومات حول المساعدات الخارجية المستلمة نقداً أو على هيئة مدفوعات من أطراف أخرى. ويشجع أيضاً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) على الإفصاح عن معلومات مماثلة حول المساعدات الأخرى (المساعدات من المنظمات غير الحكومية ومصادر أخرى) والتي تحصل عليها المنشأة خلال الفترة.

إستنتاج15 إعادة صياغة تلك المتطلبات على شكل توصيات محبذة سيؤدي إلى تجاوز عقبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وهو ما يستجيب أيضاً لمخاوف الأفرع المتعلقة بأن متطلبات الإفصاح عن المعلومات عن المساعدات الخارجية المتضمنة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007) كانت:

(أ) أكثر تفصيلاً وإرهاقاً مقارنة بالمعلومات المحددة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وأنها لم تكن متسقة مع دور دعم الانتقال لإعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق؛ و

(ب) من حيث طبيعة المعلومات التي كانت أكثر ملائمة للتقارير المالية ذات الغرض الخاص مقارنة بالبيانات المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج16 سيستمر الاعتراف بالمساعدات الخارجية التي يتم الحصول عليها في صورة نقد في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية. وتمت إضافة الفقرة 18/3/1 للجزء الأول من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) لتوضيح أنه بالنسبة لكثير من المنشآت المعدة للتقارير التابعة للقطاع العام في الاقتصاديات النامية، فإن مبالغ المساعدات الخارجية التي يتم الحصول عليها بصورة نقد تضمن على الأرجح إجراء إفصاحات منفصلة في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية.

مدفوعات الأطراف الأخرى

إستنتاج17 من حيث المبدأ، يبدو أن المنطق وراء الإفصاح عن مدفوعات الأطراف الأخرى في عمود منفصل في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية معقولاً – للتأكيد على أن شكل ترتيبات توفير الموارد النقدية التي تدعم عمليات المنشأة خلال أية فترة، سواء تم توفيرها للمنشأة المستلمة بغرض استملاك البضائع أو الخدمات أو أنه تم تقديمها مباشرة لموردي تلك السلع والخدمات وفقاً لما يحدده المستلم، لا تحدد ما إذا كان قد تم الإبلاغ عنها في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية. ومع ذلك، تشكل المدفوعات التي تؤديها الأطراف الأخرى على الأرجح مدفوعات نظير البضائع والخدمات التي تلبي متطلبات تعريف المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى.

إستنتاج18 المخاوف المتعلقة بالقدرة المحدودة للحصول على المعلومات الضرورية لتلبية متطلبات معلومات الإفصاح عن المساعدات الخارجية التي تأتي على شكل مدفوعات من أطراف أخرى وفقاً لما تم توضيحه أعلاه، والمخاوف المتعلقة بالتفسير الخاطئ المحتمل للمعلومات الناتجة غير المكتملة التي لا مفر منها، تنطبق أيضاً على فئات أخرى من مدفوعات الأطراف الأخرى.

إستنتاج19 يلغي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) من الجزء الأول متطلبات الإفصاح عن معلومات حول مدفوعات الأطراف الأخرى ويعيد صياغتها على هيئة إفصاحات محبذة في الجزء الثاني. ويأتي ذلك استجابة لمخاوف كثير من الأفرع المتعلقة بتجاوز عقبة كبرى تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج20 في بعض الاختصاصات، تدير الحكومة إنفاق دوائرها الفردية وإنفاق المنشآت الأخرى من خلال خزينة مركزية، والتي عادة ما يشار إليها باعتبارها "حساب الخزينة المنفد". ووفقاً لمعيار المحاسبة

الدولي في القطاع العام (2007) فإنه بموجب ترتيبات "حساب الخزينة المنفرد"، يتم تصنيف المبالغ التي تدفعها الوكالة المركزية نيابة عن الدائرة الحكومية أو المنشآت الحكومية الأخرى والتي تعد أيضاً منشآت معدة للتقارير باعتبارها مدفوعات أطراف أخرى. وتبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة النظر التي ترى أنه، رغم أن الدوائر والمنشآت المنفردة لا تنشئ حسابات بنكية منفصلة يتم فيها إيداع المبالغ المسموح لهما باستخدامها، إلا أنها تستطيع أن تستخدم وتستفيد من تلك المبالغ، وبالتالي فهي تسيطر على تلك التدفقات النقدية الواردة، والصادرة والأرصدة المتاحة. يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) شرحاً إضافياً لترتيبات حساب الخزينة المنفرد الذي يعكس وجهة نظر المجلس بأن تلك المدفوعات لا تشكل مدفوعات أطراف أخرى.

"الترتيبات الداخلية" – تصحيح الأخطاء، والعملة الأجنبية، ومؤسسات الأعمال الحكومية والخصائص النوعية

إستنتاج21 تم إدخال بعض التعديلات الطفيفة على مصطلحات وتفسيرات المصطلحات المعرفة في الأقسام التي تتناول *تصحيح* الأخطاء *والعملة الأجنبية* وذلك للتأكيد على عدم تعارض متطلبات هذا المعيار بشكل مباشر مع المتطلبات المقابلة التي وردت في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* (الذي صدر في ديسمبر 2006 وتم تحديثه مؤخراً في أكتوبر 2011)، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4، *أثر التغيرات في معدلات الصرف الأجنبي* (الذي صدر في أبريل 2008 وتم تحديثه مؤخراً في أكتوبر 2011).

إستنتاج22 هناك اختلافات جوهرية بين معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 3، و4 الحاليين وما يقابلهما من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي كانت قد صدرت عندما تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007). فقد تطلبت في بعض الحالات منهجيات محاسبية مختلفة وفي حالات أخرى إفصاحات إضافية. وينبغي أن يكون القراء على دراية بأن مراجعات هذه الأقسام في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) لا تعكس بشكل كامل جميع متطلبات معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 3، و4 المحدثين. ويرجع ذلك لعدم حصول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ما يفيد بأن متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007) تشكل في حد ذاتها عقبات تحول دون تطبيقه. وكان المجلس متخوفاً من أن تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي بحيث تشمل جميع التغييرات التي طرأت على معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 3، و4 قد يؤدي إلى ظهور آثار غير مقصودة والتي يمكن أن تؤدي بدورها إلى ظهور عقبات إضافية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي حين يقع إدخال مزيد من التعديلات الجوهرية على هذه الأقسام خارج نطاق هذه المراجعة، إلا أنه قد يتم النظر إليها بعين الاعتبار في أي مراجعة مستقبلية للمعيار.

إستنتاج23 كجزء من عملية الترتيب الداخلي، فإن هذا المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي (2017):

(أ) يلغي تعريف وتفسير مؤسسات الأعمال الحكومية. وتم تحديد خصائص منشآت القطاع العام التي صممت من أجلها المعايير. ويأتي ذلك بالاتساق مع التعديلات التي أدخلت على المعيار، *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (التي صدرت في أبريل 2016)؛

(ب) يُحّدث أهداف إعداد التقارير المالية وتحديد وتفسير الخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة في البيانات المالية ذات الغرض العام والقيود المتعارف عليها على تلك المعلومات، ومستخدمي البيانات المالية ذات الغرض العام، وذلك ليعكس بطريقة أفضل تفسيرها الوارد في إطار المفاهيم. ويتم تطوير تعديلات مماثلة بحيث يتم إدراجها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق؛ و

(ج) يربط بين ويعدل متطلبات تطبيق تاريخ نفاذ تطبيق هذا المعيار والترتيبات الانتقالية ليعكس بشكل أفضل المتطلبات المقابلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* الصادر الوقت الحالي.

شرح متطلبات الجزء الأول من المعيار

هذا الملحق هو ملحق تفسيري فقط ولا يشكل جزءاً من المعيار. والغرض منه هو المساعدة على توضيح معنى متطلبات الجزء الأول من المعيار من خلال شرح تطبيقاتها في إعداد وعرض البيانات المالية ذات الغرض العام وفقاً لأساس النقد المحاسبي وذلك لكل مما يلي:

(أ) البيانات الحكومية للحكومة الوطنية أ؛

(ب) البيانات المالية للمنشأة الحكومية ب؛ والتي تسيطر على حساباتها البنكية؛ و

(ج) البيانات المالية للدائرة الحكومية ج، والتي تتم إدارة مقبوضاتها ومدفوعاتها النقدية من خلال خزينة مركزية والتي عادة ما يشار إليها "بحساب الخزينة المنفرد".

الملحق 1أ – الحكومة أ

البيانات المالية للحكومة الوطنية أ

بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر ×200

	ملاحظات	×200	×200-1
بالألف وحدة عملة			
المقبوضات			
الضرائب		×	×
الضريبة على الدخل		×	×
ضريبة القيمة المضافة		×	×
الضريبة العقارية		×	×
ضرائب أخرى		×	×
		×	×
التبرعات، والمنح والمعونات الأخرى	10	×	×
الاقتراض	3		
العوائد من:			
المؤسسات التجارية			
بنوك التنمية وما يماثلها من المنظمات		×	
المقبوضات الرأسمالية			
العوائد من التصرف في المصانع والمعدات		×	×
العوائد من التصرف في الأدوات المالية		×	×
		×	×
الأنشطة التجارية			
العوائد من الأنشطة التجارية		×	×
عوائد أخرى	4	×	×
إجمالي العوائد		×	×

بالألف وحدة عملة	ملاحظات	200× المقبوضات/ (المدفوعات)	1−200× المقبوضات/ (المدفوعات)
المدفوعات			
العمليات			
الأجور والمرتبات ومنافع الموظفين		(×)	(×)
الإمدادات والبنود القابلة للاستهلاك		(×)	(×)
		(×)	(×)
الحوالات			
المنح		(×)	(×)
مدفوعات الحوالات الأخرى		(×)	(×)
المدفوعات الرأسمالية			
شراء/بناء المصانع والمعدات		(×)	(×)
شراء الأدوات المالية		(×)	(×)
		(×)	(×)
القروض والفوائد			
السداد			
سداد القروض		(×)	(×)
مدفوعات الفوائد		(×)	(×)
		(×)	(×)
مدفوعات أخرى	5	(×)	(×)
إجمالي المدفوعات		(×)	(×)
الزيادة/(النقص) في النقد		×	×
النقد في بداية السنة	2	×	×
الزيادة/(النقص) في النقد		×	×
النقد في نهاية السنة	2	×	×

بيان المقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة
للحكومة أ عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر ×200
الموازنة المصادق عليها وفقاً لأساس النقد
(تصنيف المدفوعات بناءً على الوظيفة)

*الاختلاف:

(بالألف وحدة عملة)	المبالغ الفعلية	الموازنة النهائية	**الموازنة الأصلية**	الموازنة والفعلية	النهائية
التدفقات النقدية الواردة					
الضرائب	×	×	×		×
اتفاقيات المنح والمعونات	×	×	×		×
العوائد: الاقتراض	×	×	×		×
العوائد: التصرف في المصانع والمعدات	×	×	×		×
العوائد: التصرف في الأدوات المالية	×	×	×		×
الأنشطة التجارية	×	×	×		×
مقبوضات أخرى	×	×	×		×
إجمالي المقبوضات	×	×	×		×
التدفقات النقدية الصادرة					
الصحة	(×)	(×)	(×)		(×)
التعليم	(×)	(×)	(×)		(×)
الأمن العام/السلامة	(×)	(×)	(×)		(×)
الحماية الاجتماعية	(×)	(×)	(×)		(×)
الدفاع	(×)	(×)	(×)		(×)
الإسكان وخدمات المجتمع	(×)	(×)	(×)		(×)
الخدمات الترفيهية، والثقافية، والدينية	(×)	(×)	(×)		(×)
الشؤون الاقتصادية	(×)	(×)	(×)		(×)
حماية البيئة	(×)	(×)	(×)		(×)
الخدمات العامة	(×)	(×)	(×)		(×)
إجمالي المدفوعات	(×)	(×)	(×)		(×)
صافي التدفقات النقدية	×	×	×		×

* عمود الاختلاف... ليس مطلوباً. ومع ذلك، قد يتم إدراج مقارنة بين الموازنات الفعلية والأصلية والنهائية، والتي تكون موضحة بقدر الإمكان.

بيانات مالية إضافية (اختياري)

قد يتم إعداد بيانات مالية إضافية لتقديم تفاصيل عن المبالغ المشمولة في البيان الموحد للمقبوضات والمدفوعات النقدية: مثلاً للإفصاح عن المعلومات حسب مجموعات التمويل الرئيسية أو للإفصاح عن النفقات وفقاً للوظائف أو البرامج الرئيسية أو لتقديم تفاصيل عن مصادر الاقتراض. ويمكن أيضاً إدراج الأعمدة التي تفصح عن المبالغ المقدرة في الموازنة.

بيان المقبوضات وفقاً لتصنيف التمويل

(بالألف وحدة عملة)	200× المقبوضات	1−200× المقبوضات
المقبوضات		
الصناديق الموحدة	×	×
الصناديق الخاصة	×	×
الصناديق التجارية	×	×
القروض	×	×
إجمالي المقبوضات	×	×

العوائد من الاقتراض

(بالألف وحدة عملة)	ملاحظات	200× المقبوضات النقدية	1−200× المقبوضات النقدية
الاقتراض			
المؤسسات التجارية المحلية		×	×
المؤسسات التجارية بالخارج		×	×
بنوك التنمية وما يماثلها من الوكالات المقرضة		×	×
إجمالي الاقتراض	3	×	×

بيان المدفوعات وفقاً لبرامج/ أنشطة/ وظيفة الحكومة

(بالألف وحدة عملة)	200× المدفوعات	1−200× المدفوعات
المدفوعات – الحساب التشغيلي		
التعليم	×	×
الصحة	×	×
الحماية الاجتماعية	×	×
الدفاع	×	×
الأمن العام والسلامة	×	×
الخدمات الترفيهية، والثقافية، والدينية	×	×
الشؤون الاقتصادية	×	×
حماية البيئة	×	×
الخدمات العامة	×	×
إجمالي المدفوعات	×	×
المدفوعات – الحساب الرأسمالي		
التعليم	×	×
الصحة	×	×
الحماية الاجتماعية	×	×
الدفاع	×	×
الأمن العام والسلامة	×	×
الخدمات الترفيهية، والثقافية، والدينية	×	×
حماية البيئة	×	×
الخدمات العامة	×	×
إجمالي المدفوعات	×	×
إجمالي الحسابات التشغيلية والرأسمالية	×	×

منشأة قطاع عام – الحكومة أ بكافة قطاعاتها

الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية

1. السياسات المحاسبية

أساس الإعداد

تم إعداد البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد، *إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي.*

وقد تم تطبيق السياسات المحاسبية باتساق خلال الفترة.

المنشأة المعدة للتقارير

تخص البيانات المالية الحكومة الوطنية للبلد أ. وتضم البيانات المالية المنشأة المعدة للتقارير كما هي محددة في التشريع ذي الصلة (قانون التمويل العام ××20).

وتشمل الأنشطة الحكومية توفير الصحة، والتعليم، والدفاع، والحماية الاجتماعية، والإسكان، والخدمات الترفيهية والثقافية والخدمات العامة والإدارة الاقتصادية لكل من، وبالنيابة عن، الأفرع. (حدد مستوى الحكومة، والاختصاص وطبيعة الخدمات المقدمة)

وأدرجت قائمة بالمنشآت الهامة المتضمنة في البيانات المالية والقطاعات التي تعمل بها في الملاحظة رقم 7 المرفقة بالبيانات المالية.

عملة إعداد التقارير

عملة إعداد التقارير هي (عملة البلد أ).

2. النقد

يتضمن النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب والنقد المعادل. تشتمل الودائع تحت الطلب والنقد المعادل على أرصدة في البنوك واستثمارات في أدوات السوق المالي قصيرة الأجل.

يتضمن النقد المشمول في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية المبالغ التالية:–

(بآلاف من وحدات العملة)	**200×**	**1−200×**
النقد في الصندوق والأرصدة في البنوك	×	×
الاستثمارات قصيرة الأجل	×	×
	×	×

ويتضمن المبلغ المذكور أعلاه وحدات × من العملة التي تقدمة الوكالة الدولية ×× التي تقتصر على إنشاء البنى التحتية للطرقات.

3. القروض

تتضمن القروض التدفقات النقدية الواردة من البنوك التجارية وما يماثلها من المؤسسات التجارية وبنوك التنمية وما يماثلها من الوكالات المانحة للمعونات.

4. المقبوضات الأخرى

تتضمن المقبوضات الأخرى الرسوم والغرامات والجزاءات والمقبوضات المتنوعة.

5. المدفوعات الأخرى

تتضمن المدفوعات الأخرى توزيع الأرباح والتوزيعات المدفوعة والتسويات القانونية للدعاوى والمدفوعات المتنوعة.

6. تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة

(بالألف وحدة عملة)	**200×**	**1−200×**
الحركة في تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة		
تسهيلات اقتراض غير مسحوبة في 0/1/1×	×	×
تسهيل قرض إضافي	×	×
المجموع المتوفر	×	×
المبلغ المسحوب	(×)	(×)
إقفال/ إلغاء التسهيل	(×)	(×)
	(×)	(×)
تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة في 0/12/31×		

(بالألف وحدة عملة)	**200×**	**1−200×**
تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة		
المؤسسات المالية التجارية	×	×
بنوك التنمية وما يماثلها من منظمات	×	×
مجموع تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة	×	×

7. المنشآت الهامة

المنشأة 200×	**المنشأة 1−200×**
المنشأة أ	**المنشأة أ**
المنشأة ب	**المنشأة ب**
المنشأة ج	**المنشأة ج**
المنشأة د	**المنشأة د**

8. تاريخ الاعتماد

تم اعتماد البيان المالي لنشره في ×× *الشهر* ×200 + 1 من قبل السيد YY، وزير مالية الدولة أ.

9. الموازنة الأصلية والموازنة النهائية المصادق عليها ومقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة

تمت صياغة الموازنة المصادق عليها على الأساس المحاسبي نفسه (الأساس النقدي)، وأساس التصنيف ذاته وللفترة ذاتها (من 1 يناير ×200 إلى 31 ديسمبر ×200) وذلك بالنسبة للبيانات المالية. كما أنها تشمل نفس المنشآت الواردة في البيان المالي الموحد– وهي موضحة في الملاحظة (7) أعلاه.

لقد تمت المصادقة على الموازنة الأصلية وفق إجراء تشريعي في (تاريخ)، كما أقرت مخصصات إضافية بمبلغ ××× لمواجهة الكوارث عبر إجراء تشريعي (بتاريخ) بسبب الهزة الأرضية في المنطقة الشمالية (بتاريخ). إن أهداف وسياسات الموازنة الأصلية والمراجعات اللاحقة موضحة بشكل أكبر في تقرير مراجعة العمليات ونتيجة الموازنة بالارتباط بالبيانات المالية.

كانت زيادة المصاريف الفعلية عن الموازنة النهائية بنسبة 15% (25% فوق الموازنة الأصلية) لأعمال الصحة ناتجة عن المصاريف الزائدة عن المستوى المصادق عليه من قبل الإجراءات التشريعية من أجل مواجهة الهزة الأرضية. ولم يكن هناك أي فروقات هامة أخرى.

الملاحظة البديلة 9 عند إعداد الموازنة والبيانات المالية على أساس مختلف

9. الموازنة الأصلية والموازنة النهائية المصادق عليها ومقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة

تتم المصادقة على الموازنة على أساس نقدي معدل حسب التصنيف الوظيفي. وتغطي الموازنة المصادق عليها الفترة المالية من 1 يناير ×200 إلى 31 ديسمبر ×200، وتشمل جميع المنشآت ضمن القطاع الحكومي العام. ويشمل القطاع الحكومي العام جميع الدوائر الحكومية – وهي محددة في الملاحظة 7 أعلاه.

وقد تمت المصادقة على الموازنة الأصلية وفق إجراء تشريعي (بتاريخ)، ومخصصات إضافية بمبلغ ××× لمواجهة الكارثة الناتجة عن الهزة الأرضية في المنطقة الشمالية (بتاريخ). إن أهداف وسياسات الموازنة الأصلية والمراجعات اللاحقة موضحة بشكل أكبر في تقرير مراجعة العمليات ونتيجة الموازنة الصادر بالارتباط بالبيانات المالية.

كانت زيادة المصاريف الفعلية عن الموازنة النهائية بنسبة 15% (25% فوق الموازنة الأصلية) لأعمال الصحة بسبب المصاريف فوق المستوى المصادق عليه من قبل الإجراءات التشريعية من أجل مواجهة الهزة الأرضية. وليست هناك فروقات هامة أخرى بين الموازنة النهائية المصادق عليها والمبالغ الفعلية.

تختلف الموازنة عن الأسس المحاسبية. فقد تم إعداد البيانات المالية للحكومة بكافة مؤسساتها على أساس نقدي باستعمال التصنيف المبني على طبيعة المصاريف في بيان الأداء المالي. والبيانات المالية عبارة عن بيانات موحدة تشمل جميع المنشآت المسيطر عليها ومنها المنشآت التجارية للقطاع العام للفترة المالية من 1 يناير ××20 إلى 31 ديسمبر ××20. وتمت المصادقة على الموازنة على الأساس النقدي المعدل

بالتصنيف الوظيفي وتتعامل فقط مع القطاع الحكومي العام الذي يستثني مؤسسات الأعمال الحكومية وبعض المنشآت والنشاطات الحكومية الأخرى غير السوقية.

وتم تعديل المبالغ في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية لتتناسب مع الأساس النقدي المعدل وتمت إعادة تصنيفها وفقاً للتصنيف الوظيفي لتكون على نفس أساس الموازنة النهائية المصادق عليها. وبالإضافة لذلك، فقد تم عمل التعديلات على المبالغ في بيان المقبوضات والمدفوعات للفروقات الزمنية المرتبطة بالتخصيصات المستمرة والفروقات في المنشآت المغطاة (المنشآت التجارية للقطاع العام والمنشآت الأخرى) لكي تعبر عن المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة النهائية المصادق عليها.

وفيما يلي مطابقة بين التدفقات النقدية الواردة والصادرة الفعلية كما تظهر في بيان المقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية ومبالغ المقبوضات النقدية الكلية ومبالغ المدفوعات النقدية الكلية الواردة في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر ××20.

	مجموع التدفقات النقدية الواردة	**مجموع التدفقات النقدية الصادرة**
المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة كما هي معروضة في بيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية	×	×
الاختلافات في الأساس	×	×
الاختلافات في التوقيت	-	-
الاختلافات في المنشأة	×	×
مجموع المقبوضات النقدية	×	
مجموع المدفوعات النقدية		×

تم إعداد البيانات المالية ومستندات الموازنة لنفس الفترة، إلا أن هناك اختلاف على مستوى المنشآت؛ إذ تم إعداد الموازنة للقطاع الحكومي العام وتشمل البيانات المالية جميع المنشآت الخاضعة لسيطرة الحكومة. وهناك اختلاف أيضاً على مستوى الأساس؛ إذ تم إعداد الموازنة على الأساس النقدي المعدل والبيانات المالية على أساس النقد.

ويمكن وضع هذه المطابقة في متن بيان مقارنة الموازنة والمبالغ الفعلية أو كإفصاح في الملاحظات.

10. التبرعات، المنح والمعونات الأخرى

وشملت المقبوضات النقدية خلال الفترة التبرعات، والمنح، والمعونات الأخرى المقدمة من الوكالات المانحة الفردية، والثنائية، ومتعددة الأطراف، وكذلك من المنظمات غير الحكومية؛ ومرافق التمويل التعاونية التي أسستها تلك المنظمات والتبرعات من المنظمات الخيرية، والمؤسسات والأفراد.

ولا تشمل مبالغ التبرعات، والمنح والمعونات الأخرى (×××) المعونات المستلمة خلال فترة إعداد التقارير على هيئة عوائد من القروض. حيث تدخل العوائد من أية مساعدة تم الحصول عليها خلال الفترة على شكل قروض في مبلغ الاقتراض الذي يتم عرضه في سطر منفصل في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية.

الملحق (1ب)- المنشأة الحكومية ب

(تسيطر هذه المنشأة على حسابها البنكي)

بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة ب للسنة المنتهية في 31 ديسمبر ×200

(بالألف وحدة عملة)	ملاحظات	200× المقبوضات/ (المدفوعات)	1-200× المقبوضات/ (المدفوعات)
المقبوضات			
التوزيعات المصرح بها		×	×
المقبوضات الأخرى		×	×
إجمالي المقبوضات		×	×
المدفوعات			
الرواتب والأجور ومنافع الموظفين		(×)	(×)
الإيجار		(×)	(×)
المدفوعات الرأسمالية		(×)	(×)
الحوالات	3	(×)	(×)
إجمالي المدفوعات		(×)	(×)
الزيادة/(النقص) في النقد		×	×
النقد في بداية السنة	2	×	×
الزيادة/(النقص) في النقد		×	×
النقد في نهاية السنة	2	×	×

البيانات المالية الإضافية (اختياري)

قد يتم إعداد البيانات المالية الإضـافية مثلاً للإفصـاح عن معلومات الموازنة حسـب مجموعات التمويل الرئيسـية إذا أمكن تطبيق ذلك أو لعرض النفقات حسـب الوظائف الرئيسـية. فيما يلي مثال على بيان معين حسب المهام:

بيان مدفوعات حسب الوظائف

(بالألف وحدة عملة)	ملاحظات	200× المدفوعات	1−200× المدفوعات
المدفوعات			
البرنامج الأول		(×)	(×)
البرنامج الثاني		(×)	(×)
البرنامج الثالث		(×)	(×)
البرنامج الرابع		(×)	(×)
مدفوعات أخرى		(×)	(×)
إجمالي المدفوعات		(×)	(×)

الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية

1. السياسات المحاسبية

أساس الإعداد

تم إعداد البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد، *إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي.*

وقد تم تطبيق السياسات المحاسبية باتساق خلال الفترة.

المنشأة المعدة للتقارير

تخص البيانات المالية منشأة القطاع العام (المنشِأة الحكومية ب). وتضم البيانات المالية المنشأة المعدة للتقارير كما هي محددة في التشريع ذي الصلة (قانون الأموال العامة العام ××20).

النشاط الرئيسي للمنشأة الحكومية ب هو تقديم [حدد نوع] الخدمات للأفرع. وتسيطر المنشأة على حسابها البنكي. ويتم إيداع التخصيصات والمقبوضات النقدية الأخرى في حساباتها البنكية.

عملة إعداد التقارير

عملة إعداد التقارير هي (عملة البلد أ).

2. النقد

يتضمن النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب ومعادلات النقد. تشتمل الودائع تحت الطلب ومعادلات النقد على أرصدة في البنوك واستثمارات في أدوات سوق المال قصيرة الأجل.

يتم إيداع المبالغ المخصصة للمنشأة في حسابها البنكي الخاص والذي تسيطر عليه المنشأة. ويتم الحصول على جميع القروض عن طريق منشأة تمويل مركزية.

يتم إيداع المقبوضات من عمليات التبادل في حسابات التمويل التجاري التي تسيطر عليها المنشأة. ويتم تحويلها إلى الإيرادات الموحدة في نهاية السنة.

يتضمن النقد المشمول في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية المبالغ التالية:

(بالألف وحدة عملة)	200 ×	1−200×
النقد في الصندوق والأرصدة في البنوك	×	×
الاستثمارات قصيرة الأجل	×	×
	×	×

3. الحوالات

يتم تحويل المبالغ إلى المستلمين المؤهلين وفقاً لتكليف تشغيلي وتفويض من المنشأة.

4. المنشآت الهامة

المنشأة ×200	**المنشأة ×200−1**
المنشأة أ	×
المنشأة ب	×

5. تاريخ الاعتماد

تم اعتماد البيانات المالية لإصدارها في ×× *الشهر* ×200 + 1 من قبل السيد YY، وزير ××××× للمنشأة أ.

الملحق 1ج- الدائرة الحكومية ج

(تدير الحكومة نظاماً مركزياً للحساب المنفرد)

بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية للدائرة ج عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر ×200

بالألف وحدة عملة	ملاحظات	×200 المقبوضات/ (المدفوعات)	×200-1 المقبوضات/ (المدفوعات)
المقبوضات			
التوزيعات/ المخصصات	2	×	×
مقبوضات الأخرى		×	×
إجمالي المقبوضات		×	×
المدفوعات			
الرواتب والأجور ومنافع الموظفين		(×)	(×)
الإيجار		(×)	(×)
المدفوعات الرأسمالية		(×)	(×)
الحوالات	3	(×)	(×)
إجمالي المدفوعات		(×)	(×)

البيانات المالية الإضافية (اختياري)

قد يتم إعداد بيانات مالية إضافية، على سبيل المثال للإفصاح عن معلومات الموازنة حسب مجموعات التمويل الرئيسية إذا أمكن تطبيق ذلك أو لعرض النفقات حسب الوظائف أو المدفوعات الرئيسية. فيما يلي مثال على بيان معين حسب الوظائف:

بيان المدفوعات بناءً على الوظيفة

	ملاحظات	200×	1−200×
بالألف وحدة عملة		**المقبوضات/ (المدفوعات)**	**المقبوضات/ (المدفوعات)**
المدفوعات			
البرنامج الأول		×	×
البرنامج الثاني		×	×
البرنامج الثالث		×	×
البرنامج الرابع		×	×
مدفوعات أخرى		×	×
إجمالي المدفوعات		×	×

الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية

1. السياسات المحاسبية

أساس الإعداد

تم إعداد البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقد، *إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي.*

وقد تم تطبيق السياسات المحاسبية باتساق خلال الفترة.

المنشأة المعدة للتقارير

تخص البيانات المالية منشأة ما في القطاع العام: الدائرة الحكومية ج. وتضم البيانات المالية المنشأة المعدة للتقارير كما هو محدد في التشريع ذي الصلة (قانون التمويل العام ××20).

يتمثل النشاط الرئيسي للدائرة الحكومية ج في تقديم الخدمات (حدد نوع الخدمة) للأفرع.

لا تدير الدائرة الحكومية ج حسابها البنكي الخاص. في حين تكون الحكومة مسؤولة عن خزينة مركزية تدير المقبوضات والمدفوعات النقدية (النفقات) للدائرة خلال السنة المالية.

عملة إعداد التقرير

عملة إعداد التقرير هي (عملة البلد أ).

2. المبالغ المصرح للدائرة الحكومية ج باستخدامها

تتم إدارة المبالغ المخصصة للدائرة الحكومية ج من خلال حساب مركزي يديره مكتب الخزينة نيابة عن الدائرة. يتم توظيف تلك المبالغ نيابة عن الدائرة ج بناءً على طلبها وعندما يكون هذا الطلب مدعماً بالتوثيق والتفويض مناسبين. وتتولى منشأة تمويل مركزية جميع القروض.

يتم تحويل المبالغ المصرح باستخدامها من قبل الدائرة وهي المبالغ التي لم يتم إنفاقها في نهاية السنة لحساب الإيرادات الموحدة.

3. الحوالات

يتم تحويل المبالغ إلى المستلمين المؤهلين وفقاً للتكليف التشغيلي للدائرة ج وسلطاتها.

4. تاريخ الاعتماد

تم اعتماد البيانات المالية في ×× *الشهر* ×200 + 1 من قبل السيد YY، وزير ××××× للدائرة الحكومية ج.

الجزء الثاني: إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي – الإفصاحات الإضافية المحبذة

لا يعتبر هذا الجزء من المعيار إلزامياً، وقد تم إعداده ليدعم المنشآت التي تنتقل من تطبيق الأساس النقدي المحاسبي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي عند إعداد التقارير المالية ومن ثم تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ويوضح هذا الجزء الإفصاحات الإضافية المحبذة لإعداد التقارير بموجب أساس النقد. وتجب قراءته مع الجزء الأول من هذا المعيار الذي يوضح متطلبات إعداد التقارير وفقاً للأساس النقدي المحاسبي. وينبغي أن تُقرأ الإفصاحات الموصى بها، المبينة بالخط المائل، ضمن سياق فقرات التفسيرات في هذا الجزء من المعيار المكتوبة بخط عادي.

وينبغي أن تضع المنشآت المعدة للتقارير خريطة لمسارها نحو الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وأن تشرع في عملية بناء المعلومات اللازمة للالتزام بتلك المعايير والمتمشية مع مسار الانتقال الذي تم تبنيه.

إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي

الجزء الثاني: الإفصاحات الإضافية المحبذة

تمت كتابة الإفصاحات المحبذة بالخط المائل. وتنبغي قراءتها في سياق الفقرات التعليقية الواردة في الجزء الثاني من هذا المعيار، والتي كتبت بالخط العادي.

1/2 الإفصاحات الإضافية المحبذة

تعريفات

1/1/2 *تستخدم المصطلحات التالية في هذا الجزء من المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:-*

أساس الإستحقاق (Accrual basis) هو أساس محاسبي يتم بموجبه الاعتراف بالعمليات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس فقط عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعادل). لذلك، يتم تسجيل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويُعترف بها في البيانات المالية للفترات الزمنية التي ترتبط بها. والعناصر التي يتم الاعتراف بها بموجب أساس الإستحقاق هي الأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف.

الأصول (Assets) هي موارد تسيطر عليها منشأة ما نتيجة أحداث سابقة ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية أو خدمات مستقبلية إلى المنشأة.

تكاليف الاقتراض (Borrowing costs) عبارة عن الفائدة والمصاريف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.

سعر الإقفال (Closing rate) هو سعر الصرف الفوري في تاريخ إعداد التقرير.

التوزيعات على المالكين (Distributions to owners) هي المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي توزعها المنشأة على كافة مالكيها أو بعضهم، سواء كعائد على الاستثمار أو كعائد استثمار.

المصاريف (Expenses) هو انخفاض في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة خلال الفترة المالية على شكل تدفقات صادرة أو استهلاك للأصول أو تكبد للالتزامات يؤدي إلى انخفاض في صافي الأصول/ حقوق الملكية، بخلاف المصاريف المرتبطة بالتوزيعات على المالكين.

الالتزامات (Liabilities) هي الالتزامات الحالية للمنشأة التي تنجم عن أحداث سابقة، والتي يُتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر من المنشأة للموارد يتمثل في منافع اقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة.

الإيرادات (Revenue) إجمالي التدفق الوارد من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة خلال الفترة المالية وذلك عندما تؤدي تلك التدفقات الواردة إلى زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، باستثناء الزيادات الناجمة عن المساهمات من المالكين.

تُستخدم المصطلحات التي تم تعريفها في الجزء الأول من هذا المعيار في هذا الجزء وفقاً للمعاني التي وردت لها.

المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة

2/1/2 تقدم الأصول، بما في ذلك النقد وموارد أخرى، للمنشآت وسائل لتحقيق أهدافها. فعادة ما توصف الأصول التي تُستخدم لتقديم البضائع والخدمات وفقاً لأهداف المنشأة ولكنها لا تولد صافي تدفقات نقدية واردة بشكل مباشر على أنها تمثل "خدمات مستقبلية متوقعة"، أما الأصول المستخدمة لتوليد صافي تدفقات نقدية واردة فتوصف عادة على أنها تمثل "منافع اقتصادية مستقبلية". ولجمع كافة الأغراض التي يمكن أن تستخدم الأصول تحقيقاً لها، يستخدم هذا المعيار مصطلح "المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة" لبيان الخصائص الأساسية للأصول.

المنشأة المستمرة

3/1/2 *عند إعداد البيانات المالية لمنشأة ما، يُشّجع المسؤولين عن إعداد البيانات المالية على إجراء تقييم لقدرة المنشأة على العمل باعتبارها منشأة مستمرة. وعندما يكون لدى المسؤولين عن إعداد البيانات المالية، عند إجرائهم للتقييم، شكوكاً مادية مرتبطة بالأحداث أو الظروف حول قدرة المنشأة على العمل باعتبارها منشأة مستمرة، فإنه يُستحسن الإفصاح عن تلك الشكوك.*

4/1/2 يرتبط تحديد ما إذا كانت المنشأة ستعمل باعتبارها منشأة مستمرة في المقام الأول بالمنشآت المنفردة وليس بالحكومة ككل. وبالنسبة للمنشآت المنفردة، وعند تقييم ما إذا كانت المنشأة ستستمر، فإن المسؤولين عن إعداد البيانات المالية:-

(أ) سيلزمهم أن يأخذوا بعين الاعتبار جميع المعلومات المتوفرة للمستقبل المنظور التي ستشمل، ولكن لن تقتصر بالضرورة على، فترة اثني عشر شهراً من تاريخ اعتماد البيانات المالية؛ و

(ب) قد يكون لزاماً عليهم النظر في مجموعة واسعة من العوامل المحيطة بالأداء الحالي والمتوقع، وعمليات إعادة الهيكلة المحتملة والمعلنة للوحدات التنظيمية، وتقديرات المقبوضات واحتمالية التمويل الحكومي المتواصل، والمصادر المحتملة للتمويل البديل قبل أن يكون من المناسب الإستنتاج بأن المنشأة ستعمل باعتبارها منشأة مستمرة.

5/1/2 قد تكون هناك حالات تبدو فيها اختبارات الاستمرارية الشائعة المتعلقة بالسيولة والملاءة كما يتم تطبيقها على منشآت الأعمال غير مواتية، ولكن تشير عوامل أخرى إلى أن المنشأة هي رغم ذلك قادرة على الاستمرار، على سبيل المثال:-

(أ) عند تقييم ما إذا كانت الحكومة ستستمر، قد تمكّن صلاحية فرض الرسوم أو الضرائب من اعتبار بعض المنشآت هي منشآت مستمرة رغم أن مدفوعاتها النقدية قد تفوق مقبوضاتها النقدية لفترات طويلة؛ و

(ب) بالنسبة للمنشأة المفردة، قد يشير تقييم تدفقاتها النقدية عن فترة معينة من إعداد التقارير إلى أن المنشأة لن تعمل باعتبارها منشأة مستمرة، ولكن قد يكون هناك اتفاقيات تمويل لسنوات عدة مبرمة مع الحكومة تضمن استمرار عمل المنشأة.

المعاملات لحساب الغير

6/1/2 *يُوصى أن تفصح المنشأة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية عن حجم وطبيعة التدفقات والأرصدة النقدية الناجمة عن المعاملات التي تديرها المنشأة بصفتها وكيلاً بالنيابة عن الآخرين وذلك حيثما تكون هذه المبالغ خارج سيطرة المنشأة.*

7/1/2 قد تمر التدفقات النقدية المرتبطة بالمعاملات التي تديرها المنشأة بصفتها وكيلاً بالنيابة عن الآخرين عبر حساب مصرفي تسيطر عليه المنشأة المعدة للتقارير. في هذه الحالات، لا تستطيع المنشأة أن تستخدم، أو أن تنتفع بطريقة أخرى من، النقد الذي تديره في سعيها لتحقيق أهدافها. ولا تسيطر المنشأة على هذه التدفقات النقدية وبالتالي لا يتم شملها في المجاميع التي تظهر في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية أو في البيانات المالية الأخرى التي قد يتم إعدادها. ولكن يُستحسن الإفصاح عن حجم وطبيعة هذه المعاملات حسب أنواعها الرئيسية لأن ذلك يقدم معلومات مفيدة حول نطاق أنشطة المنشأة كما أنه ملائم لتقييم أداء المنشأة.

8/1/2 حين تمر مثل هذه المقبوضات والمدفوعات النقدية عبر حساب مصرفي تسيطر عليه المنشأة، تتم معاملتها على أنها تدفقات وأرصدة نقدية للمنشأة ذاتها وتُشمل في المجاميع التي تظهر في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية. تجيز الفقرة 13/3/1(أ) من الجزء الأول من هذا المعيار الإبلاغ عن هذه المقبوضات والمدفوعات النقدية على أساس الصافي. تقدم الفقرات 9/1/2–13/1/2 أدناه إرشادات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية التي:–

(أ) يمكن أن تسيطر عليها الحكومة أو منشأة حكومية والتي يتم الإبلاغ عنها في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً للجزء الأول من هذا المعيار؛ و

(ب) تكون عبارة عن معاملات لحساب الغير والتي لا تُشمل في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية أو بيانات مالية أخرى يمكن إعدادها ولكن يوصى أن يتم الإفصاح عنها.

تحصيل الإيرادات

9/1/2 يمكن أن تسيطر منشآت القطاع العام على النقد أو تدير المقبوضات أو المدفوعات النقدية بالنيابة عن الحكومة أو حكومات أخرى أو منشآت حكومية. على سبيل المثال، يمكن إنشاء دائرة ضرائب حكومية (أو وكالة تحصيل إيرادات) ولها حساب مصرفي خاص بها وذات مخصصات لتمويل عملياتها. تشمل عمليات الدائرة تطبيق جوانب معينة من قانون الضرائب وقد تشمل تحصيل الضرائب بالنيابة عن الحكومة.

10/1/2 بإمكان دائرة الضرائب استخدام النقد المخصص لها والمودع في حساب مصرفي تسيطر عليه لتحقق أهدافها التشغيلية وفق ما وكلت به، وكذلك يمكنها استثناء الآخرين من استخدام ذلك النقد أو الانتفاع منه. في هذه الحالات، تسيطر الدائرة على النقد المخصص لاستخدامها الخاص، إلا أن النقد الذي تحصله الدائرة بالنيابة عن الحكومة من خلال أنشطتها في تحصيل الضرائب عادة ما يتم إيداعه في صندوق ائتمان حكومي محدد أو يتم تحويله إلى حساب

مصرفي حكومي تديره الخزينة العامة أو دائرة مشابهة. وفي مثل هذه الظروف، لا يمكن استخدام النقد الذي تم تحصيله لدعم تحقيق أهداف دائرة الضرائب أو استخدامه بطريقة أخرى وفق رغبة إدارة الدائرة دون تخصيص محدد أو تفويض آخر من الحكومة أو الجهة ذات الصلة. لذلك لا تسيطر دائرة الضرائب على النقد الذي تم تحصيله ولا يشكل جزءاً من المقبوضات النقدية أو الأرصدة النقدية للدائرة. ولكن يمكن تخصيص بعض المبالغ التي تم تحصيلها أو يمكن توزيعها بطريقة أخرى لاستخدام الدائرة وذلك وفق قرار حكومي ما. إلا أن السيطرة تتمثل في قرار الحكومة بتفويض دائرة الضرائب لإنفاق الأموال، وذلك بدلاً من جمعها.

11/1/2 قد تنشأ ظروف مماثلة عندما تقوم حكومة ما، حكومة ولاية أو حكومة محلية مثلاً، بتحصيل النقد بالنيابة عن حكومة أخرى (مثل حكومة وطنية ما). في مثل هذه الحالات، تكون الحكومة بمثابة وكيل للغير في تحصيل النقد. ولا يتم عادةً إيداع النقد الذي ينشأ نتيجة إدارة هذه العمليات بصفة وكيل للغير في حساب مصرفي تابع للحكومة التي قامت بالتحصيل وبالتالي لا يشكل جزءاً من المقبوضات أو المدفوعات أو الأرصدة النقدية للمنشأة المعدة للتقارير.

التدفقات النقدية "التمريرية"

12/1/2 في بعض الحالات، تشترط الترتيبات الإدارية القائمة والمتعلقة بأنشطة تحصيل الإيرادات التي تنفذها الحكومة أو منشأة حكومية بصفتها وكيلاً لطرف آخر بأن يتم إيداع النقد الذي يتم تحصيله مبدئياً في الحساب المصرفي الخاص بالمنشأة التي قامت بالتحصيل قبل أن يتم تحويله إلى المستلم النهائي. يشار أحياناً إلى التدفقات النقدية التي تنشأ نتيجة هذه المعاملات بمصطلح التدفقات النقدية "التمريرية". في مثل هذه الحالات، فإن المنشأة:-

(أ) تسيطر على النقد الذي تقوم بتحصيله بصفتها وكيلاً عن الفترة التي عادةً ما تكون قصيرة، والتي يتم فيها إيداع النقد في الحساب المصرفي للمنشأة قبل تحويله إلى أطراف أخرى؛

(ب) تستفيد عادة من أية فائدة تنشأ عن المبالغ التي يتم إيداعها في الحسابات بفائدة قبل تحويلها إلى منشأة أخرى؛ و

(ج) سيكون لزاماً عليها تحويل النقد الذي تم تحصيله إلى أطراف أخرى وفقاً للمتطلبات التشريعية أو الترتيبات الإدارية.

عندما يتم تمرير التدفقات النقدية الواردة من المعاملات لحساب الغير عبر حساب مصرفي تسيطر عليه المنشأة المعدة للتقارير، فإن المقبوضات والحوالات والأرصدة النقدية الناشئة عن نشاط التحصيل ستُشمل في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة وفقاً للفقرة 4/3/1(أ) من الجزء الأول من هذا المعيار. وتنص الفقرة 13/3/1(أ) من الجزء الأول من هذا المعيار على إمكانية إعداد تقارير على أساس القيمة الصافية عن المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تنشأ عن المعاملات التي تديرها المنشأة بالنيابة عن أطراف أخرى والتي يتم الاعتراف بها في البيانات المالية.

تحويل الدفعات

13/1/2 انسجاماً مع أهداف الحكومة ووفقاً للسلطة التشريعية أو أي سلطة أخرى، يمكن أن تشمل المبالغ المخصصة لمنشأة حكومية (دائرة أو وكالة أو ما شابه) مبالغاً ينبغي تحويلها إلى أطراف أخرى فيما يتعلق، على سبيل المثال، بمنافع البطالة أو المعاش التقاعدي للشيخوخة أو العجز وعلاوات العائلة وغيرها من دفعات الضمان الاجتماعي والمنافع الاجتماعية. في بعض الحالات، يتم تمرير هذه المبالغ عبر حساب مصرفي تسيطر عليه المنشأة. وفي حال حدوث ذلك، تعترف المنشأة بالنقد المخصص للتحويل خلال فترة إعداد التقارير على أنه مقبوضات نقدية، وبالمبالغ التي تم تحويلها خلال تلك الفترة لإعداد التقارير على أنها مدفوعات نقدية، وتعترف بأية مبالغ محتفظ بها في نهاية فترة التقرير من أجل تحويلها في المستقبل على أنها جزء من رصيد انقد الختامي.

الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية

14/1/2 *يحبذ أن تقوم المنشأة بالإفصاح، إما في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية أو بيانات مالية أخرى أو في الملاحظات المرفقة بتلك البيانات، عن:-*

(أ) *تحليل لإجمالي المدفوعات النقدية والمدفوعات التي تؤديها أطراف أخرى باستخدام تصنيف يستند إما إلى طبيعة المدفوعات أو وظيفتها في المنشأة، حسبما هو مناسب؛ و*

(ب) *العوائد من القروض. وإضافة إلى ذلك، يمكن أيضاً تصنيف مبلغ القروض حسب النوع والمصدر.*

15/1/2 يمكن عرض التصنيفات الفرعية الموصى بها في الفقرة 14/1/2(أ) في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً لمتطلبات الفقرة 12/3/1 من الجزء الأول من هذا المعيار. وفي حال تبني أساس مختلف للتصنيف في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية، يُستحسن إجراء إفصاحات مفصلة إضافية تعكس التوصية في الفقرة 14/1/2(أ) أعلاه إما كبيان منفصل أو على شكل ملاحظة.

16/1/2 يمكن أيضاً تصنيف بنود المدفوعات النقدية والمدفوعات التي تؤديها أطراف أخرى تصنيفاً فرعياً وذلك لتعزيز المساءلة من خلال تحديد الأغراض الأساسية للمدفوعات. ويمكن كذلك تصنيفها تصنيفاً فرعياً لإبراز التكاليف واسترداد التكلفة لبرامج أو أنشطة محددة أو قطاعات أخرى ذات صلة بالمنشأة المعدة للتقارير. ويتم تشجيع المنشأة على عرض هذه المعلومات وفقاً لإحدى الطريقتين التاليتين على الأقل.

17/1/2 يشار إلى الطريقة الأولى بطريقة طبيعة المدفوعات. حيث يتم تجميع المدفوعات في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً لطبيعتها (على سبيل المثال، شراء المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب)، ولا يُعاد توزيعها ضمن الوظائف المختلفة في المنشأة. وفيما يلي مثال على تصنيف معين باستخدام طريقة طبيعة المدفوعات:-

	المدفوعات النقدية
الأجور والرواتب	(×)
تكاليف النقل	(×)
الاستملاكات الرأسمالية	(×)
تكاليف الاقتراض	(×)
أخرى	(×)
إجمالي المدفوعات	(×)

18/1/2 تصنف الطريقة الثانية، والتي يشار إليها بالطريقة الوظيفية للتصنيف، المدفوعات وفقاً للبرنامج أو الغرض الذي تم تأديتها من أجله. غالباً ما يقدم هذا العرض معلومات أكثر ملائمة للمستخدمين، رغم أن توزيع المدفوعات على المهام يمكن أن يكون عشوائياً وقد يتضمن قدر كبير من الحكم المهني. فيما يلي مثال على التصنيف الوظيفي للمدفوعات النقدية:-

	المدفوعات النقدية
الخدمات الصحية	(×)
الخدمات التعليمية	(×)
أخرى	(×)
إجمالي المدفوعات	(×)

19/1/2 يتم بموجب هذه الطريقة عرض المدفوعات النقدية المرتبطة بالوظائف الرئيسية التي تقوم بها المنشأة بشكل منفصل. وفي المثال أعلاه، فإن لدى المنشأة وظائف متعلقة بتقديم الخدمات الصحية والخدمات التعليمية. تعرض المنشأة بنود أسطر المدفوعات النقدية لكل من هذه المهام.

20/1/2 يتم تشجيع المنشآت التي تصنف المدفوعات النقدية حسب الوظيفة على الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المدفوعات، بما في ذلك المدفوعات فيما يخص الرواتب ومنافع الموظفين الأخرى.

21/1/2 تقتضي الفقرة 12/3/1 من الجزء الأول من هذا المعيار الإفصاح عن إجمالي المقبوضات النقدية للمنشأة مع إظهار تصنيف فرعي لإجمالي المقبوضات النقدية بشكل منفصل باستخدام أساس تصنيف يناسب عمليات المنشأة. ويعتمد التصنيف الفرعي للمقبوضات النقدية إلى فئات مناسبة على حجم وطبيعة وغرض المبالغ المعنية. بالإضافة إلى الإفصاح عن مبلغ المقبوضات من القروض، يمكن أن تكون التصنيفات الفرعية التالية مناسبة:-

(أ) المقبوضات من الضرائب (يمكن أيضاً تصنيفها بتفصيل أكثر إلى أنواع الضرائب)؛

(ب) المقبوضات من الرسوم والغرامات والجزاءات والتراخيص؛

(ج) المقبوضات من العمليات التبادلية بما في ذلك المقبوضات من بيع البضائع والخدمات ورسوم المستخدم (حيث يتم تصنيفها على أنها معاملات تبادل)؛

(د) إجمالي مبالغ المقبوضات من المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى (والتي يمكن تصنيفها وفقاً لمبالغ المنح، والقروض والمساعدات الأخرى المقدمة، ووفقاً للفئات الهامة لمانحي تلك المساعدات والمبالغ التي قدموها).

(هـ) المقبوضات من المنح أو التحويلات أو مخصصات الموازنة الأخرى (التي يمكن أن تصنف حسب المصدر)؛

(و) المقبوضات من الفائدة وأرباح الأسهم؛ و

(ز) المقبوضات من الهدايا والتبرعات، وأشكال المساعدات الأخرى.

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة

22/1/2 *يُستحسن أن تقوم المنشأة بالإفصاح في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية عن المعلومات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".*

23/1/2 ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"* في سلسلة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق على تعريف الأطراف ذات العلاقة والمصطلحات الأخرى ذات الصلة، ويتطلب الإفصاح عن علاقات الأطراف ذات العلاقة حين توجد سيطرة كما يتطلب الإفصاح عن معلومات معينة حول معاملات الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك معلومات حول إجمالي مكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين.

الإفصاح عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف والمقارنة مع الموازنات

24/1/2 *تشجع المنشأة على الإفصاح في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية عما يلي:-*

(أ) *معلومات حول أصول، والتزامات، وإيرادات ومصاريف المنشأة؛ و*

(ب) *إذا لم تتح المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور، فإنها ينبغي أن تفصح عن مقارنة مع الموازنات.*

25/1/2 تسيطر الحكومات والمنشآت الحكومية على موارد هامة بالإضافة إلى النقد وتستخدم تلك الموارد في تحقيق أهداف تقديم الخدمات. كما أنها تقترض لتمويل أنشطتها وتتكبد ديوناً والتزامات أخرى في خضم عملياتها وتلتزم بإنفاق المال في المستقبل على امتلاك أصول رأسمالية. علاوة على ذلك، فإنها تتكبد تكاليف وتولد إيرادات خلال فترة إعداد التقارير والتي ينتج عنها تدفقات نقدية في فترة مستقبلية لإعداد التقارير. ولا يتم الإبلاغ عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف غير النقدية في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية أو بيانات مالية أخرى يمكن إعدادها بموجب الأساس النقدي المحاسبي. إلا أن الحكومات تحتفظ، وتدير وتتابع، سجلات ديونها والتزاماتها الأخرى وأصولها غير النقدية وتكاليف أنشطتها خلال فترة إعداد التقارير علاوة على مبالغ الإيرادات الهامة. ومن شأن الإفصاح عن معلومات حول الأصول والالتزامات وتكاليف

برامج وأنشطة معينة أن يعزز من المساءلة ويقدم معلومات مفيدة لأغراض صنع القرار، وبالتالي ويوصي هذا المعيار بإجراء هذا الإفصاح.

26/1/2 تُشّجع المنشآت التي تجري مثل هذه الإفصاحات على تحديد الأصول والالتزامات حسب نوعها، أو وظيفتها ووفقاً لما هو ملائم لعمليات المنشأة وتُعّرف الأصول والالتزامات حسب نوعها مثلاً، عن طريق تصنيف:-

(أ) الأصول كذمم مدينة أو استثمارات أو ممتلكات ومصانع ومعدات؛ و

(ب) الالتزامات كذمم دائنة، وتصنيف القروض وفقاً لنوعها أو مصدرها وغيرها من الالتزامات.

في حين قد لا تبدو مثل هذه الإفصاحات شاملة من الوهلة الأولى، إلا أنه يتم تشجيع المنشآت على تطويرها والاعتماد عليها أثناء انتقالها للتطبيق الكامل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ومن أجل الامتثال لمتطلبات الفقرتين 5/3/1 و32/3/1 من الجزء الأول من هذا المعيار، يتعين أن تلبي هذه الإفصاحات الخصائص النوعية للمعلومات المالية كما ينبغي وصفها بشكل واضح ويجب أن تكون سهلة الفهم.

27/1/2 يمكن أن تقدم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق إرشادات مفيدة للمنشآت التي تفصح عن معلومات إضافية بشأن الأصول، والالتزامات، والإيرادات والمصاريف. وتقدم إرشادات الممارسة الموصى بها أيضاً إرشادات حول الإفصاحات التي ستساعد المستخدمين على تكوين فهم أفضل لبعض المسائل مثل المركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة؛ وأهداف أداء الخدمات وتحقيقها؛ واستدامة تمويلها.

المقارنة مع الموازنات

28/1/2 تخضع منشآت القطاع العام في العادة لحدود الموازنة على شكل مخصصات أو تفويض بالصرف في الموازنة يمكن إنفاذه من خلال تشريع تفويضي. ومن أهداف إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام الإبلاغ عما إذا كان قد تم الحصول على النقد واستخدامه وفقاً للموازنة التي تم تبنيها بشكل قانوني. وفي بعض الاختصاصات، يتضح هذا المطلب في التشريع. يطلب من المنشآت التي تعلن عن موازنتها المصادق عليها أن تلتزم بمتطلبات الفقرات من 1/7/1 إلى 46/7/1 من الجزء 1 من هذا المعيار. وهذا المعيار يشجع المنشآت الأخرى (أي المنشآت التي لا تعلن عن موازنتها المصادق عليها) أن تشمل في بياناتها المالية الإفصاح عن مقارنة المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة خلال فترة التقرير، حين يتم إعداد البيانات المالية والموازنة على نفس الأساس المحاسبي. ويمكن عرض التقارير وفق الموازنات لهذه المنشآت الأخرى بطرق مختلفة، بما في ذلك:-

(أ) إعداد ملاحظة ذات أعمدة منفصلة للمبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية. يمكن أيضاً عرض عمود يُظهر أي اختلافات عن الموازنة أو المخصصات بغرض الشمولية؛ و

(ب) الإفصاح عن عدم حدوث تجاوز للمبالغ المقدرة. وفي حال تم تجاوز أي مبالغ أو مخصصات مقدرة، أو تم تأدية مدفوعات دون تخصيص أو شكل آخر من أشكال التفويض بالصرف عندها يمكن الإفصاح عن التفاصيل بواسطة إيضاح للبند ذي الصلة في البيانات المالية.

29/1/2 *تُشّجع المنشآت التي تفصح في بياناتها المالية عن مقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة على أن تضع في البيانات المالية إشارة مرجعية إلى التقارير التي تحتوي على معلومات عن إنجازات الخدمة.*

30/1/2 *تُشّجع المنشآت التي تتبنى موازنات متعددة الفترات أن توفر إفصاحات إضافية في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية عن العلاقة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية خلال فترة الموازنة.*

31/1/2 يمكن عرض معلومات إضافية عن الموازنة بما في ذلك المعلومات عن إنجازات الخدمة في وثائق أخرى غير البيانات المالية. ويتم تشجيع المنشآت التي تفصح في بياناتها المالية عن مقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة على أن تشمل في بياناتها المالية إشارة مرجعية إلى تلك الوثائق، وخصوصاً لكي تربط بين البيانات المقدرة والفعلية وبيانات الموازنة غير المالية وإنجازات الخدمة.

32/1/2 كما هو مشار إليه في الفقرة 32/7/1 من هذا المعيار، يمكن للمنشآت أن تتبع أساليب مختلفة في تحديد الموازنة السنوية ضمن الموازنة متعددة الفترات. وعند تبني الموازنات متعددة الفترات، تُشجع المنشآت على توفير إفصاحات إضافية عن تلك الأمور مثل العلاقة ما بين الموازنة متعددة الفترات وأجزاء الموازنات السنوية والمبالغ الفعلية خلال فترة الموازنة.

البيانات المالية الموحدة

تعريفات

33/1/2 تستخدم المصطلحات التالية الواردة في هذا الجزء من المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها.

<u>البيانات المالية الموحدة</u> *(Consolidated financial statements) هي البيانات المالية لمنشأة اقتصادية التي يتم فيها عرض المقبوضات النقدية، والمدفوعات النقدية، والأرصدة النقدية للمنشأة المسيطرة والمنشآت المسيطر عليها كما لو كانت بيانات مالية خاصة بمنشأة منفردة.*

<u>السيطرة على منشأة</u> *(Control of an entity) تسيطر منشأة على منشأة أخرى عندما تتعرض المنشأة، أو يكون لها حقوق، لمنافع متنوعة نتيجة لتدخلها في المنشأة الأخرى وتكون لديها القدرة على التأثير على طبيعة أو مقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على المنشأة الأخرى.*

<u>المنشأة المسيطر عليها</u> *(Controlled entity) هي المنشأة التي تخضع لسيطرة منشأة أخرى تعرف بالمنشأة المسيطرة.*

المنشأة المسيطرة *(Controlling entity) هي المنشأة التي لديها منشأة واحدة مسيطر عليها أو أكثر.*

المنشأة الاقتصادية *(Economic entity) هي عبارة عن المنشأة المسيطرة ومنشآتها المسيطر عليها.*

المنشأة الاقتصادية

34*/1/2* لأغراض إعداد التقارير المالية، يستخدم مصطلح المنشأة الاقتصادية في هذا المعيار لتعريف مجموعة من المنشآت التي تتكون من منشأة مسيطرة وأية منشآت مسيطر عليها. وقد يتم استخدام مصطلحات أخرى في بعض الأحيان للإشارة إلى المنشأة الاقتصادية ومنها المنشأة الإدارية، والمنشأة المالية، والمنشأة الموحدة، والمجموعة. ويحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، *البيانات المالية الموحدة*، العوامل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت هناك منشأة تسيطر على منشأة أخرى لأغراض إعداد التقارير المالية.

35/1/2 قد تشمل المنشاة الاقتصادية منشآت ذات سياسة اجتماعية وأهداف تجارية على حد سواء. على سبيل المثال، قد تكون إدارة إسكان حكومية هي منشأة اقتصادية تشمل منشآت تقدم خدمات إسكان نظير مبالغ اسميه، وكذلك تضم منشآت تقدم خدمات إقامة على أساس تجاري.

36/1/2 هناك حاجة لتحديد المنشأة الاقتصادية في ضوء الترتيبات الدستورية في دائرة الاختصاص، خاصة طرق تحديد سلطات الحكومة وتوزيعها، وكيفية وضع وتشغيل نظام الحكومة. على سبيل المثال، قد يحتاج المستخدمون إلى الحصول على بيانات مالية موحدة فيما يتعلق بدوائر الاختصاص التي لديها سلطات تنفيذية، وتشريعية، وقضائية، والتي تكون معاً منشأة اقتصادية. وعادة ما يشار إلى تلك البيانات المالية الموحدة على أنها البيانات المالية للحكومة بكافة قطاعاتها.

نطاق البيانات المالية الموحدة

37/1/2 تُشجّع المنشآت الاقتصادية، بخلاف المنشآت الاقتصادية التي ورد تعريفها في الفقرة 40/1/2، على عرض بيانات مالية موحدة توحد جميع منشآتها المسيطر عليها، المحلية والأجنبية، وذلك من خلال تطبيق إجراءات التوحيد التالية:

(أ) يتم حذف الأرصدة والمعاملات النقدية بين المنشآت بداخل المنشأة الاقتصادية بالكامل؛

(ب) في حال كانت البيانات المالية المستخدمة في التوحيد مأخوذة عن فترات مختلفة لإعداد التقارير، يتم إجراء تعديلات على آثار المعاملات النقدية الهامة التي حدثت بين تلك التواريخ وتاريخ البيانات المالية للمنشأة المسيطرة؛ و

(ج) يتم إعداد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات مالية موحدة بالنسبة للمعاملات النقدية المتشابهة. وإذا لم يكن من العملي استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد البيانات المالية الموحدة، فإنه ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب نسب العناصر التي تم عليها تطبيق السياسات المحاسبية المختلفة في البيانات المالية الموحدة.

38/1/2 عندما لا تعرض المنشآت المسيطرة، بخلاف المنشآت المسيطرة التي ورد ذكرها في الفقرة 40/1/2، بيانات مالية توحد جميع منشآتها المسيطر عليها، فإنها تُشجّع على عرض بيانات مالية توحد البيانات المالية لمنشآتها المسيطر عليها التي تمثل قطاع الموازنة، والقطاع الحكومي العام أو منشآت اقتصادية أخرى تمثل قلب الأنشطة الحكومية وتستجيب لحاجة المستخدمين في الحصول على المعلومات.

39/1/2 تستخدم المنشآت الاقتصادية مصطلح "البيانات المالية الموحدة" لتصف البيانات المالية التي تشمل المنشأة المسيطرة ومنشآتها المسيطر عليها وفقاً للتعريف الوارد في الفقرة 37/1/2. أما البيانات المالية للمنشآت الاقتصادية التي لا تتكون من المنشأة المسيطرة وجميع منشآتها المسيطر عليها وفقاً للتعريف الوارد في الفقرة 37/1/2، فقد تم تعريفها بمصطلح يسهل فهمه ويصف بوضوح فئات أو (خصائص) المنشآت المكونة للمنشآت الاقتصادية.

40/1/2 لا يشترط إعداد بيانات مالية موحدة بالنسبة للمنشآت المسيطرة التي تلبي جميع الشروط التالية:

(أ) المنشآت التي تكون في حد ذاتها منشآت مسيطر عليها وقد تمت تلبية احتياجات المستخدمين في الحصول على معلومات من خلال البيانات المالية الموحدة للمنشأة التي تسيطر على تلك المنشآت، أما في حالة المنشآت المسيطر عليها المملوكة جزئياً، ففي حال إعلام جميع مالكيها، بما في ذلك من ليس لهم حق التصويت، وعدم اعتراضهم، لا تعرض المنشأة بيانات مالية موحدة؛

(ب) لا يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في سوق عام (سوق تداول أوراق مالية أجنبية أو محلية أو سوق فوي، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(ج) لم تودع المنشأة، وليست بصدد أن تودع، بياناتها المالية في هيئة أوراق مالية أو لدى أية جهات تنظيمية أخرى بغرض إصدار أية فئة من فئات الأدوات في سوق عام؛ و

(د) تنتج المنشأة المسيطرة النهائية أو أي من المنشآت المسيطرة الوسيطة بيانات مالية موحدة تكون متاحة لاستخدام العامة وممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي أو لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

41/1/2 لأغراض المساءلة وصنع القرار، عادة ما يهتم مستخدمو البيانات المالية للحكومات أو لمنشآت القطاع العام الأخرى، وتكون لديهم حاجة لمعرفة، الموارد المالية التي تسيطر عليها المنشأة الاقتصادية ككل. وتتم تلبية تلك الحاجة من خلال البيانات المالية الموحدة التي تعرض معلومات مالية عن المنشآت الاقتصادية باعتبارها منشأة منفردة دون النظر للحدود القانونية للمنشآت القانونية المنفصلة.

42/1/2 يشجع هذا المعيار الحكومات ومنشآت القطاع العام المسيطرة الأخرى على عرض بيانات مالية توحد جميع المنشآت المسيطر عليها في حال احتمال وجود مستخدمين لتلك البيانات المالية.

43/1/2 تقدم البيانات المالية الموحدة للمنشأة الاقتصادية المكونة من حكومة ما وجميع منشآتها المسيطر عليها معلومات عن مصادر النقد التي تسيطر عليها الحكومة بشكل مباشر ومن خلال منشآتها المسيطر عليها في تاريخ إعداد التقارير، والتغيرات التي تطرأ على تلك المصادر خلال فترة إعداد التقارير. تقدم البيانات المالية الموحدة لمنشآت القطاع العام الاقتصادية الأخرى، مثل وزارة الصحة أو دائرة التعليم على سبيل المثال، معلومات عن مصادر النقد التي تسيطر عليها الوزارة أو الدائرة والتغيرات التي تطرأ على تلك المصادر خلال فترة إعداد التقارير.

44/1/2 عملية إعداد بيانات مالية موحدة هي عملية مكلفة. لذا، من الضروري أن تبرر منافع إعداد تلك البيانات تكاليف إعدادها. فعلى الأغلب لن يكون إعداد البيانات المالية الموحدة من قبل المنشآت المسيطرة التي هي في حد ذاتها منشآت مسيطر عليها ضرورياً في الظروف المحددة في الفقرة 40/1/2. وذلك لأنه عادة ما تتم تلبية احتياجات المستخدمين للحصول على المعلومات المعروضة في البيانات المالية على الأساس النقدي من خلال البيانات المالية الموحدة لمنشأتها التي تسيطر عليها وذلك عند إعداد تلك البيانات بالاتساق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وفي حال تطبيق الظروف الأخرى التي ورد تعريفها في الفقرة 40/1/2. ومع ذلك، في حالات أخرى، قد لا تلبي البيانات المالية الموحدة على مستوى الحكومة بكافة قطاعاتها احتياجات المستخدمين للمعلومات فيما يتعلق بالقطاعات الرئيسية أو أنشطة الحكومة، وفي كثير من دوائر الاختصاص، هناك متطلبات تشريعية متعلقة بمتطلبات إعداد التقارير المالية التي تهدف إلى معالجة حاجة المستخدمين للمعلومات.

45/1/2 في بعض الحالات، قد لا تكون المنشأة التي لديها صلاحية توجيه الأنشطة الهامة لمنشأة أخرى قادرة على الاستفادة من أنشطة تلك المنشأة الأخرى – على سبيل المثال، عندما تخضع المنشأة الأخرى لقيود خارجية شديدة وطويلة الأجل والتي تمنع المنشأة ذات صلاحية توجيه أنشطتها من الاستفادة من تلك الأنشطة. لا تدرج التدفقات والأرصدة النقدية لتلك المنشآت في البيانات المالية الموحدة. وذلك لأن البيانات المالية الموحدة تعرض معلومات عن المصادر النقدية للحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى المعدة للتقارير والتي يمكن استخدامها لدعم تقديم البضائع والخدمات أو في حالات أخرى تقديم المنفعة للمنشأة المعدة للتقارير.

46/1/2 تقر الفقرة 40/1/2(د) بأن المنشآت المسيطرة النهائية أو المتوسطة للمنشأة التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي قد تعد وتعرض بيانات مالية موحدة على أساس الإستحقاق. ورغم أن ذلك قد يحدث في بعض دوائر الاختصاص، إلا أن المنشآت المسيطرة النهائية أو المتوسطة على الأرجح ستواجه مشاكل عملية هامة في جمع، المعلومات اللازمة للامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وذلك فيما يتعلق بالمنشآت المسيطر عليها التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقد.

الانتقال إلى البيانات المالية الموحدة

47/1/2 قد تسيطر الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى على عدد كبير من المنشآت بما في ذلك الدوائر الحكومية، والوكالات والمنشآت التجارية للقطاع العام. وقد تكون عملية إعداد بيانات مالية موحدة توحد المنشأة المسيطرة وجميع منشآتها المسيطر عليها معقدة وتحتاج إلى قدر كبير من الموارد. وتواجه بعض الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى عقبات كبرى عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة وقد لا تكون قادرة على إعداد بيانات مالية موحدة بالكامل في الأجلين القصير والمتوسط مع شروعها في الانتقال الكامل لأساس الإستحقاق. قد يكون ذلك بسبب القصور في القدرات التي تحد من قدرة الحكومات أو المنشآت الأخرى على جمع ومعالجة البيانات من جميع المنشآت المسيطر عليها في الوقت المناسب، وذلك لأن المتطلبات التشريعية أو غيرها من متطلبات عرض البيانات المالية تكون متعلقة بمجموعة فرعية من المنشآت المسيطر عليها وليس بجميع المنشآت المسيطر عليها، أو قد يرجع ذلك لأسباب أخرى.

48/1/2 بانتقال الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى التي تعد تقاريرها وفقاً لأساس النقد إلى إعداد التقارير المالية وفقاً لأساس الإستحقاق ونتيجة لتطويرها لقدرتها، وأنظمتها، وأطرها التشريعية لتتخطى عقبات التوحيد، تزيد احتمالية إدراج معلومات عن مزيد من المنشآت المسيطر عليها في البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس النقد. وبالنسبة للحكومات، فإن إعداد البيانات المالية التي تبلغ عن معلومات عن المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للمنشآت الاقتصادية المكونة من المنشآت المسيطر عليها التي تعرض، على سبيل المثال، قطاع الموازنة، أو القطاع الحكومي العام أو عرضاً آخر للأنشطة الأساسية للحكومة فإنها تقدم معلومات عن القطاعات الرئيسية في الحكومة وهي معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة وصنع القرار. ويشجع هذا المعيار المنشآت المسيطرة التي لا تعرض بيانات مالية موحدة بالكامل على عرض بيانات مالية لتلك المنشآت الاقتصادية كخطوة مرحلية نحو الانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وعرض بيانات مالية موحدة بالكامل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. كما تُشّجع أيضاً الوكالات الحكومية التي لا توحد جميع منشآتها المسيطر عليها على عرض بيانات مالية توحد المنشآت المسيطر عليها التي تمثل مجموعة فرعية من أنشطتها وهو الأمر المفيد بالنسبة للمستخدمين لأغراض المسائلة وصنع القرار.

49/1/2 يستخدم مصطلح "البيانات المالية الموحدة" لوصف البيانات المالية التي تعرض "توحيداً كاملاً" لجميع المنشآت المسيطر عليها وفقاً لما تم تحديده في الفقرة 37/1/2 من هذا المعيار. ويمكن استخدام مصطلح آخر غير مصطلح "البيانات المالية الموحدة" لوصف البيانات المالية التي تعرض معلومات عن المنشآت الاقتصادية التي لا تحتوي على منشأة مسيطرة وجميع منشآتها المسيطر عليها. ويمكن فهم هذا المصطلح بسهولة وهو يصف بوضوح فئات أو (خصائص) المنشآت المكونة للمنشأة الاقتصادية. ويخضع اختيار المصطلح المناسب للحكم المهني. وتنبغي ممارسة الحكم المهني في سياق الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية

بما في ذلك قابلية الفهم والعرض العادل للمنشأة الاقتصادية التي يتم عرض بياناتها المالية. وبالنسبة للحكومات الوطنية، أو حكومات الولايات/المقاطعات أو الحكومات المحلية التي تعرض مثل هذه البيانات المالية، فإن استخدام مصطلحات مثل البيانات المالية لقطاع الموازنة أو للقطاع الحكومي العام قد يكون مناسباً.

إجراءات التوحيد

50/1/2 تقدم إجراءات التوحيد الموضحة في الفقرة 37/1/2 أساساً لإعداد البيانات المالية الموحدة لجميع المنشآت بداخل المنشأة الاقتصادية باعتبارها وحدة اقتصادية منفردة، وهو الأمر الذي يشجع عليه هذا المعيار.

51/1/2 تعكس البيانات المالية الموحدة التي يشجع هذا المعيار على تطبيقها المعاملات بين المنشأة الاقتصادية والمنشآت الأخرى الخارجية. وبالتالي، يتم حذف المعاملات بين المنشآت بداخل المنشأة الاقتصادية لتجنب الازدواج المحاسبي. على سبيل المثال، قد تبيع إحدى الدوائر الحكومية أصلاً ملموساً لدائرة حكومية أخرى، ولأن الأثر النقدي الصافي على المنشأة المعدة للتقارير على مستوى الحكومة بكافة قطاعاتها هو صفر، تكون هناك حاجة لحذف المعاملة لتجنب المبالغة في حساب المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة المعدة للتقارير على مستوى الحكومة بكافة قطاعاتها. وقد تحتفظ منشأة حكومية بأموال في المؤسسات المالية التابعة للقطاع العام، ويتم حذف الأرصدة على مستوى الحكومة بكافة قطاعاتها لأنها تمثل أرصدة بداخل المنشأة الاقتصادية. وعلى نفس المنوال، قد تقدم منشأة تجارية تابعة للقطاع العام تعمل في الخارج دفعة ما لدائرة حكومية والتي تبقى معلقة في تاريخ إعداد التقارير، وفي هذه الحالة، يؤدي عدم حذف المعاملة عند إعداد البيانات المالية الموحدة على مستوى الحكومة بكافة قطاعاتها إلى خفض الأرصدة النقدية للمنشأة الاقتصادية على مستوى الحكومة بكافة قطاعاتها والمبالغة في المدفوعات النقدية. ومع ذلك، لن يتم حذف المعاملات من البيانات المالية التي تم إعدادها لمنشأة في مجموعة، والتي على سبيل المثال، عرضت قطاع حكومي عام يستثنى منه المنشآت التجارية التابعة للقطاع العام.

52/1/2 قد تتبنى المنشآت المنفردة بداخل المنشأة الاقتصادية سياسات مختلفة لتصنيف المقبوضات والمدفوعات النقدية وعرض بياناتها المالية، حيث يتم تصنيف وعرض المقبوضات أو المدفوعات النقدية الناتجة عن المعاملات المتشابهة بأسلوب موحد في البيانات المالية الموحدة بقدر الإمكان.

إفصاحات التوحيد

53/1/2 تشجع المنشأة على الإفصاح في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية الموحدة عن المنشأة الاقتصادية التي تم إعدادها وفقاً للتوصيات المحبذة الواردة في الفقرة 37/1/2:

(أ) قائمة بالمنشآت المسيطر عليها الهامة بما في ذلك أسماء تلك المنشآت، ودائرة الاختصاص التي تعمل بها المنشآت المسيطر عليها (وذلك في حال اختلافها عن المنشأة المسيطرة)؛

(ب) أسباب عدم توحيد منشأة ما مسيطر عليها.

(ج) نسبة حصة الملكية في المنشآت المسيطر عليها ووصف كيفية تحديد حصة الملكية؛ و

(د) إذا كان ذلك ممكناً، العوامل التي تم أخذها بعين الاعتبار في تحديد أن المنشأة المسيطرة:

(1) تسيطر على منشأة أخرى (أو فئة من المنشآت) حتى لو كانت تحتفظ بأقل من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى (أو المنشآت)، إلى جانب توضيح كيفية وجود السيطرة؛ و

(2) لا تسيطر على منشأة أخرى (أو فئة من المنشآت) حتى وإن كانت تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى (أو المنشآت).

54/1/2 تُشّجع المنشأة التي تعرض بيانات مالية لمنشأة اقتصادية توحد بعض ولكن ليس جميع منشآتها المسيطر عليها وفقاً للتوصية المحبذة الواردة في الفقرة 37/1/2، على إدراج الإفصاحات المحبذة الواردة في الفقرة 53/1/2 في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية وذلك إلى جانب ما يلي:

(أ) وصف فئات (أو خصائص) المنشآت المسيطر عليها المشمولة في، أو المستثناة من، البيانات المالية للمجموعة إلى جانب تفسير سبب استثناء أية فئة من حسابات المجموعة؛ و

(ب) وضع قائمة بالمنشآت الهامة التي تمت إضافتها إلى، أو استبعادها من، المنشآت المدرجة في البيانات المالية للمجموعة منذ عرض البيانات المالية للفترة السابقة.

55/1/2 تُشّجع المنشأة المسيطرة التي لا تعرض بيانات مالية موحدة وفقاً لما تشجع عليه الفقرة 37/1/2 على الإفصاح عن سبب عدم عرض البيانات المالية الموحدة إلى جانب المنهج المستخدم في حساب المنشآت المسيطر عليها في بياناتها المالية المنفصلة. وتُشجّع أيضاً على الإفصاح عن أسماء منشآتها المسيطر عليها التي تنشر بيانات مالية موحدة وعناوينها الرئيسية.

56/1/2 تقدم التوصيات المحبذة الواردة في الفقرات 53/1/2 و54/1/2 معلومات للمستخدمين بشأن المقارنة والسمات الرئيسية للبيانات المالية الموحدة بالكامل التي تم إعدادها وفقاً للتشجيع الوارد في الفقرة 37/1/2، والبيانات المالية التي توحد مجموعة فرعية من منشآتها المسيطر عليها وفقاً للتشجيع الوارد في الفقرة 38/1/2. وتمكن الإفصاحات المحبذة الواردة في الفقرة 55/1/2 المستخدمين من تحديد ما إذا كانت المنشأة المسيطرة تعد بيانات مالية موحدة، وإذا لم يكن الوضع كذلك، المنهج المستخدم في محاسبة المنشآت المسيطر عليها.

عمليات الاستملاك والتصرف بالمنشآت المسيطر عليها والوحدات التشغيلية الأخرى

57/1/2 *يُستحسن أن تفصح المنشأة وأن تعرض بشكل منفصل إجمالي التدفقات النقدية الناجمة عن عمليات الاستملاك والتصرف بالمنشآت المسيطر عليها أو الوحدات التشغيلية الأخرى.*

58/1/2 *يُستحسن أن تفصح المنشأة بالإجمالي عن كل مما يلي في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية فيما يخص عمليات الاستملاك والتصرف بالمنشآت المسيطر عليها أو الوحدات التشغيلية الأخرى خلال الفترة:-*

(أ) إجمالي *المقابل المقدم أو المقبوض والمتعلق بالشراء أو التصرف (بما في ذلك النقد أو أصول أخرى)؛*

(ب) *الجزء الذي يتم تأديته نقداً من المقابل المقبوض أو المدفوع والمتعلق بالشراء أو التصرف؛ و*

(ج) *مبلغ النقد في المنشأة المسيطر عليها أو الوحدة التشغيلية التي يتم استملاكها أو التصرف فيها.*

59/1/2 يساعد العرض المنفصل لآثار التدفقات النقدية لعمليات الاستملاك والتصرف في المنشآت المسيطر عليها وفي العمليات الأخرى، إلى جانب الإفصاح المنفصل عن مبالغ الأصول والالتزامات المستملكة أو التي تم التصرف بها، على تمييز التدفقات النقدية عن المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عن الأنشطة الأخرى للمنشأة. ولتمكين المستخدمين من تحديد آثار عمليات الاستملاك والتصرف على حد سواء، لن يتم خصم آثار التدفقات النقدية للتصرف من التدفقات النقدية للاستملاك.

60/1/2 يتم الإبلاغ عن إجمالي مبلغ النقد المدفوع أو المقبوض كمقابل نظير بيع أو شراء في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية مطروحاً منه النقد الذي يتم الحصول عليه أو التصرف به.

61/1/2 تشجع الفقرة 24/1/2 على الإفصاح عن أصول والتزامات، وإيرادات، ومصاريف المنشأة. يمكن أيضاً الإفصاح بشكل منفصل عن الأصول والالتزامات، والإيرادات والمصاريف بخلاف النقد أو التدفقات النقدية للمنشأة المسيطر عليها أو الوحدة التشغيلية التي يتم استملاكها أو التصرف بها علاوة على تلخيص كل ما سبق ذكره في فئات كبرى. بالاتساق مع متطلبات الفقرة 32/3/1 من الجزء الأول من هذا المعيار، فعند إجراء مثل هذا الإفصاح، يجب تحديد الأصول والالتزامات، والإيرادات والمصاريف بوضوح كما يجب تفسير الأساس الذي يتم بموجبه الاعتراف بها وقياسها.

الترتيبات المشتركة

62/1/2 *يُستحسن أن تقوم المنشأة بإعداد إفصاحات حول الترتيبات المشتركة، وتعتبر تلك الإفصاحات ضرورية لتحقيق عرض عادل لمدفوعات المنشأة ومقبوضاتها النقدية خلال الفترة وأرصدة النقد كما في تاريخ التقرير.*

63/1/2 الترتيبات المشتركة هي الترتيبات التي يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليها. تؤسس عديد من منشآت القطاع العام ترتيبات مشتركة لتنفيذ مجموعة متنوعة من الأنشطة. وتتراوح طبيعة هذه الأنشطة ما بين التعهدات التجارية وبين تقديم خدمات للمجتمع دون مقابل. تكون شروط الترتيب

المشترك موضحة في عقد ما أو ترتيب آخر ملزم وتنص عادةً على المساهمة الأولية من كل مشروع مشترك وحصة الإيرادات أو المنافع الأخرى (إن وجدت) ومصاريف كل مشروع من المشاريع المشتركة. وتبلغ المنشآت التي تعد التقارير على أساس نقدي عموماً عما يلي:-

(أ) كمدفوعات نقدية: النقد الذي يتم إنفاقه على استملاك حصة في ترتيب مشترك وفي العمليات المستمرة للترتيب المشترك؛ و

(ب) كمقبوضات نقدية: النقد المقبوض من الترتيب المشترك.

قد تشمل الإفصاحات عن الترتيبات المشتركة قائمة ووصف للحصص في الترتيبات المشتركة الهامة. يقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36، *الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*، الواردَين في سلسلة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، إرشادات حول الأشكال والهياكل المختلفة التي قد تتخذها الترتيبات المشتركة والإفصاحات الإضافية المحتملة التي يمكن القيام بها. وينبغي الأخذ بعين الاعتبار تعريف "السيطرة" الوارد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 عند تحديد إذا ما كانت المنشأة هي "شركة زميلة" وما إذا كان ترتيب معين هو "ترتيب مشترك" وفقاً للتعريف الوارد في معياري المحاسبة الدوليين في القطاع العام 37، و37.

إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

64/1/2 يعتبر عرض البيانات المالية بالعملة المحلية في اقتصاد عالي التضخم دون إعادة صياغتها أمراً غير ذي جدوى. ويفقد المال القوة الشرائية بمعدل مرتفع بحيث تصبح عنده مقارنة المبالغ من المعاملات والأحداث التي وقعت في أوقات مختلفة، حتى لو كانت ضمن نفس فترة المحاسبية، مضللة.

65/1/2 لا يحدد هذا المعيار معدلاً مطلقاً يحدد عنده إذا ما كان هناك تضخم مرتفع. كما أن تحديد ما إذا كانت إعادة عرض البيانات المالية وفقاً لتوصيات هذا المعيار هو أمر لازم إنما يعود للحكم المهني. تدل عديد من خصائص البيئة الاقتصادية لبلد ما على وجود تضخم مرتفع والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:-

(أ) تفضل الشريحة العامة من المواطنين الاحتفاظ بثروتها على هيئة أصول غير نقدية أو عملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويتم استثمار المبالغ بالعملة المحلية مباشرة للحفاظ على القوة الشرائية؛

(ب) لا تنظر الشريحة العامة من المواطنين إلى القيمة النقدية من حيث العملة المحلية بل من حيث عملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويمكن عرض الأسعار بتلك العملة؛

(ج) تتم المشتريات والمبيعات الآجلة بأسعار تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان، حتى لو كانت الفترة قصيرة؛

(د) تُربط أسعار الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر للأسعار؛ و

(هـ) يقارب معدل التضخم التراكمي لفترة ثلاث سنوات ما نسبته 100% أو أكثر.

إعادة عرض البيانات المالية

66/1/2 *يُستحسن أن تقوم المنشأة التي تعد التقارير بعملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع أن:-*

(أ) *تعيد عرض بيان مقبوضاتها ومدفوعاتها النقدية والبيانات المالية الأخرى بوحدة القياس المتداولة في تاريخ التقرير؛*

(ب) *تعيد بيان المعلومات المقارنة للفترة السابقة، وأية معلومات تخص فترات سابقة بوحدة القياس المتداولة في تاريخ إعداد التقارير؛ و*

(ج) *تستخدم مؤشر أسعار عام يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة. ويفضل أن تستخدم جميع المنشآت التي تقوم بإعداد التقارير بعملة نفس الاقتصاد المؤشر ذاته.*

67/1/2 *يُحبّذ أن تفصح المنشأة عما يلي:-*

(أ) *حقيقة أنه تم إعادة عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية والبيانات المالية الأخرى، والأرقام المقابلة لها في الفترات السابقة، لتأخذ بالاعتبار التغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير ويتم نتيجة لذلك عرضها بوحدة القياس المتداولة في تاريخ التقرير؛ و*

(ب) *طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ التقرير وحركة المؤشر خلال الفترة المالية السابقة والحالية.*

68/1/2 تتغير الأسعار بمرور الوقت نتيجة ظروف سياسية واقتصادية واجتماعية متنوعة. وقد تؤدي ظروف محددة كالتغيرات في العرض والطلب والتغيرات التقنية إلى انخفاض أو ارتفاع مختلف الأسعار إلى حد كبير وبشكل مستقل عن بعضها البعض. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن ينجم عن الظروف الاقتصادية العامة تغيرات في المستوى العام للأسعار وبالتالي في القوة الشرائية للنقود.

69/1/2 تزداد جدوى البيانات المالية في الاقتصاد ذي التضخم المرتفع بشكل كبير إذا تم التعبير عنها بوحدة القياس المتداولة في تاريخ التقرير. نتيجة لذلك، يوصى بالإجراءات والإفصاحات المذكورة في الفقرتين 66/1/2 و67/1/2 أعلاه. ويُستحسن تقديم هذه المعلومات على أنها البيانات الرئيسية وليست كبيانات مالية تكميلية للبيانات المالية التي لم تتم إعادة عرضها. كما يُستحسن عدم إجراء عرض منفصل لبيان المقبوضات والمدفوعات النقدية والبيانات المالية الأخرى قبل إعادة عرضها.

70/1/2 يتم التعبير عن جميع البنود في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية بوحدة القياس المتداولة في تاريخ التقرير. لذلك تتم إعادة عرض جميع المبالغ، بما في ذلك أية مدفوعات تؤديها أطراف أخرى مفصح عنها في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية أو في البيانات المالية

الأخرى، من خلال استخدام التغيير في مؤشر الأسعار العام بدءاً من التواريخ التي تم فيها تسجيل المقبوضات والمدفوعات مبدئياً.

71/1/2 تدرج عديد من منشآت القطاع العام ضمن بياناتها المالية معلومات تتعلق بالموازنة وذلك لتسهيل المقارنات مع الموازنة. وفي حال حدوث ذلك، يشجع هذا المعيار على إعادة عرض المعلومات المتعلقة بالموازنة وفقاً لنصوصه.

المعلومات المقارنة

72/1/2 حتى تكون المقارنات مع الفترات السابقة ذات معنى، تتم إعادة عرض المعلومات المقارنة عن الفترة المالية السابقة من خلال استخدام مؤشر الأسعار العام بحيث يتم عرض البيانات المالية المقارنة بوحدة القياس المتداولة في نهاية فترة إعداد التقارير. يتم أيضاً التعبير عن المعلومات المفصح عنها فيما يخص الفترات السابقة بوحدة القياس المتداولة في نهاية فترة إعداد التقارير.

البيانات المالية الموحدة

73/1/2 قد يكون لدى المنشأة المسيطرة التي تعدّ التقارير بعملة اقتصاد ذي تضخم مرتفع منشآت مسيطر عليها تقوم كذلك بإعداد التقارير بعملات الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع. وحتى يتم إعداد بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية والبيانات المالية الأخرى على أساس متسق، فإنه تتم إعادة عرض البيانات المالية لأي من هذه المنشآت المسيطر عليها من خلال استخدام مؤشر الأسعار العام للبلد التي تعدّ التقارير بعملته قبل توحيدها مع البيانات المالية الموحدة الصادرة عن المنشأة التي تسيطر عليها. وحين تكون هذه المنشأة المسيطر عليها هي منشأة أجنبية مسيطر عليها، يتم تحويل بياناتها المالية التي أُعيد عرضها بأسعار الإقفال في نهاية فترة إعداد التقارير.

74/1/2 في حال تم توحيد بيانات مالية ذات تواريخ إعداد تقارير مختلفة، يجب إعادة عرض كافة البنود، سواء كانت غير نقدية أو نقدية، بوحدة القياس المتداولة في تاريخ البيان المالي الموحد.

إختيار مؤشر الأسعار العام واستخدامه

75/1/2 تقتضي إعادة عرض البيانات المالية وفقاً للمنهج الذي يوصي به هذا المعيار استخدام مؤشر أسعار عام يوضح التغيرات في القوة الشرائية العامة. ويفضل أن تستخدم جميع المنشآت التي تقوم بإعداد التقارير بعملة نفس الاقتصاد المؤشر ذاته.

76/1/2 يُقصد من الإفصاحات التي يشجعها هذا المعيار توضيح أساس التعامل مع آثار التضخم المرتفع في البيانات المالية، كما تقدم معلومات أخرى ضرورية لفهم ذلك الأساس والمبالغ الناجمة عنه.

المدفوعات التي تؤديها أطراف أخرى نيابة عن المنشأة

77/1/2 *إذا تم إخطار منشأة معدة للتقارير رسمياً خلال فترة إعداد التقارير بقيام أطراف أخرى بأداء مدفوعات بغرض التسوية المباشرة لتعهداتها أو لشراء البضائع والخدمات لصالحها، وفي*

حالات أخرى تكون المنشأة قد تحققت من أن هذه المدفوعات قد تمت، فتُشّجع المنشأة على الإفصاح عما يلي في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية:

(أ) *إجمالي المدفوعات التي قامت بها الأطراف الأخرى؛ و*

(ب) تصنيف فرعي لإجمالي مبالغ تلك المدفوعات باستخدام أساس تصنيفي ملائم لعمليات المنشأة.

78/1/2 في بعض الحالات، تشتري أطراف أخرى بضائع وخدمات نيابة عن المنشأة بغرض تسوية تعهدات المنشأة، فعلى سبيل المثال قد تمول حكومة وطنية تشغيل برنامج صحة أو تعليم لحكومة مقاطعة أو بلدية مستقلة من خلال الدفع مباشرة لمقدمي الخدمات واستملاك وتحويل اللوازم الضرورية للحكومة الأخرى خلال الفترة. وعلى نفس المنوال، قد تدفع حكومة وطنية أو وكالة معونات مستقلة مباشرة لشركة مقاولات نظير بناء طريق لحكومة أخرى بدلاً من تقديم التمويل بصورة مباشرة للحكومة نفسها. وقد يتم القيام بتلك المدفوعات في صورة منح، أو تبرعات أو أي شكل آخر من المعونات، أو كقرض ينبغي سداده. وفي هذه الحالات، لا تحصل حكومة المقاطعة أو حكومة البلدية على النقد (بما في ذلك النقد المعادل) بشكل مباشر من المنشأة الأخرى كما أنها لا تحصل على السيطرة على الحساب البنكي أو التسهيلات المشابهة التي تم تأسيسها لصالحها من قبل تلك المنشأة الأخرى. وبالتالي فإن المبلغ الذي تمت تسويته أو دفعه نيابة عنها لا يشكل "نقداً" وفقاً للتعريف الوارد في هذا المعيار، ومع ذلك، تستفيد الحكومة المتلقية من المدفوعات النقدية التي تمت نيابة عنها.

79/1/2 يقدم الإفصاح عن معلومات حول مبالغ وفئات المدفوعات التي تؤديها أطراف أخرى (سواء وفقاً لطبيعتها أو وظيفتها أو كلاهما) معلوماتٍ إضافية مفيدة لأغراض المساءلة وصنع القرار. وفي بعض الحالات، قد لا يكون قد تم إخطار المنشأة رسمياً أو في حالات أخرى لم ينمو إلى علمها بأن هناك مدفوعات من أطراف أخرى قد تمت نيابة عنها خلال فترة إعداد التقارير، أو أنه لا يمكنها التحقق من أن دفعة متوقعة قد تمت. إذا لم تكن لدى المنشأة القدرة على الحصول على ثقة في أن مبالغ الأطراف الأخرى الذي تم الإفصاح عنها تعرض جميع المدفوعات التي تمت نيابة عن المنشأة خلال الفترة عرضاً عادلاً، فيجب إعلام المستخدمين من خلال الملاحظات بأن هذه الإفصاحات قد لا تشمل جميع مدفوعات الأطراف الأخرى التي تمت.

80/1/2 تُشّجع الفقرة 77/1/2 على الإفصاح عن إجمالي مبلغ مدفوعات الأطراف الأخرى التي تمت خلال فترة إعداد التقارير والفئات الرئيسية لتلك المدفوعات. تشمل مدفوعات الأطراف الأخرى المبالغ التي تم تحديدها كمساعدات خارجية ومساعدات أخرى في الفقرة 82/1/2 من هذا المعيار. تشجع الفقرة 90/1/2(ب) على الإفصاح عن مبلغ المساعدات الخارجية التي تم تقديمها لمنشأة ما على شكل مدفوعات أطراف أخرى. تشجع الفقرة 91/1/2 على القيام أيضاً بتلك الإفصاحات فيما يخص المساعدات الأخرى بقدر الإمكان.

81/1/2 تخضع التصنيفات الفرعية (أو الفئات) لمدفوعات الأطراف الأخرى والتي يمكن الإفصاح عنها وفقاً للفقرات 77/1/2(ب) للتقدير المهني. وتوضح الفقرة 17/3/1 من الجزء الأول من هذا المعيار العوامل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند ممارسة الحكم المهني.

متلقو المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى

تعريفات

82/1/2 تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:

المساعدات *(Assistance) تعني المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى.*

وكالات المساعدات الخارجية الثنائية *(Bilateral external assistance agencies) هي الوكالات التي تم تأسيسها وفقاً للقانون المحلي، أو اللوائح أو سلطة أخرى في الدولة لأغراض، أو يكون من ضمن أغراضها، تقديم بعض أو جميع المساعدات الخارجية للدولة.*

المعاملات التبادلية *(Exchange transactions) هي المعاملات التي تحصل فيها منشأة ما على أصول أو خدمات، أو تكون عليها التزامات مطفأة، وتمنح قيمة مساوية تقريباً بطريقة مباشرة إلى منشأة أخرى في عملية تبادل (مبدئياً على شكل نقد، أو بضائع، أو خدمات، أو استخدام أصول).*

المساعدات الخارجية *(External assistance) تعني جميع الموارد الرسمية التي يمكن للمتلقي استخدامها أو الاستفادة منها في حالات أخرى لتحقيق أهدافه.*

وكالات المساعدات الخارجية متعددة الأطراف *(Multilateral External Assistance Agencies) هي جميع المنشآت التي تم تأسيسها وفقاً للاتفاقيات الدولية أو المعاهدات لأغراض، أو يكون من ضمن أغراضها، تقديم المساعدات الخارجية.*

المنظمات غير الحكومية *((Non-governmental organizations (NGOs) هي جميع الوكالات الأجنبية أو الوطنية التي تم تأسيسها بشكل مستقل عن سيطرة أي حكومة بأغراض تقديم المساعدات للحكومة (الحكومات)، أو الوكالات الحكومية، أو الأفراد أو المنظمات الأخرى.*

الموارد الرسمية *(Official resources) تعني جميع القروض، والمنح، والمساعدات الفنية، والضمانات أو أية أشكال أخرى من المساعدات التي يتم تقديمها أو التعهد بها بموجب اتفاقية ملزمة من قبل وكالات المساعدات الخارجية الثنائية أو متعددة، أو من قبل الحكومات، أو الوكالات الحكومية، والتي لا تُمنح لمتلقين من نفس دولة الحكومات أو الوكالات الحكومية التي تقدم أو تتعهد بتقديم المساعدات.*

المساعدات الأخرى *(Other assistance) تعني جميع الموارد التي تقدمها المنظمات غير الحكومية والهدايا والمنح والتبرعات أو الأشكال الأخرى من المساعدات التي يتم تقديمها طواعية من قبل الأفراد ومنظمات القطاع الخاص والتي يمكن للمتلقي استخدامها أو الاستفادة منها سعياً وراء تحقيق أهدافه. لا تشمل المساعدات الأخرى الموارد الرسمية، أو الضرائب والغرامات أو الرسوم أو الموارد التي تقدم في المعاملات التبادلية أو الموارد التي تقدمها الحكومة أو الوكالات الحكومية من نفس دولة المتلقي.*

المساعدات

83/1/2 تعرف "المساعدات" على نطاق واسع في هذا المعيار بحيث تشمل "المساعدات الخارجية" و"المساعدات الأخرى". وفيما يلي توضيح للخصائص الرئيسية للمساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى.

المساعدات الخارجية

84/1/2 تعرف المساعدات الخارجية على أنها جميع الموارد الرسمية التي يمكن لمتلقي المساعدة استخدامها أو الاستفادة منها في تحقيق أهدافه. وقد تستخدم المنظمات المختلفة مصطلحات مختلفة للتعبير عن المساعدات الخارجية أو فئاتها. على سبيل المثال، قد تستخدم بعض المنظمات مصطلح المعونة الخارجية أو المعونة، بدلاً من مصطلح المساعدات الخارجية. وفي تلك الحالات، على الأرجح لا يتسبب اختلاف المصطلحات في حدوث التباس. ومع ذلك في حالات أخرى، قد يختلف المصطلح بصورة كبيرة، وهنا لابد من الاستعانة بالحكم المهني لتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف الموارد المقدمة باعتبارها مساعدات خارجية.

85/1/2 الموارد الرسمية هي الموارد التي يتم تقديمها أو التعهد بتقديمها بموجب اتفاقية ملزمة تبرمها الوكالات الثنائية أو متعددة الأطراف للمساعدات الخارجية أو الحكومات أو الوكالات الحكومية، بخلاف المساعدات المقدمة لمتلقي من نفس دولة مقدم المساعدات. والحكومات بحسب تعريفها الوارد في الموارد الرسمية قد تشمل الحكومات الوطنية، أو حكومات الولايات، أو حكومات المقاطعات أو الحكومات المحلية. وبالتالي، تعد المساعدات التي تقدمها، على سبيل المثال، حكومة وطنية أو وكالة حكومية لولاية من إحدى الدول إلى حكومة ولاية أو حكومة محلية في دولة أخرى مساعدات خارجية وفقاً للتعريف الوارد في هذا المعيار. ومع ذلك، لا تلبي المساعدات التي تقدمها حكومة ولاية أو حكومة محلية إلى مستوى آخر من الحكومة في نفس الدولة والمساعدات التي تقدمها المنظمات غير الحكومية، حتى وإن تم تقديم تلك المساعدات بموجب اتفاقية ملزمة، متطلبات تعريف الموارد الرسمية وبالتالي لا تعد مساعدات خارجية.

86/1/2 قد تنص اتفاقيات المساعدات الخارجية على ما يلي بالنسبة للمنشآت:

(أ) السحب النقدي الكامل لعائدات القروض أو المنح أو لشريحة من القروض أو المنح؛

(ب) طلب سداد الدفعات المؤهلة التي قامت بها المنشأة لصالح أطراف أخرى والتسوية النقدية لتعهد (تعهدات) المنشأة، وفقاً للتعريف الوارد في اتفاقية القرض أو المنحة.

(ج) تطلب من وكالة المساعدات الخارجية أن تدفع مباشرة لأطراف أخرى بغرض التسوية النقدية لتعهد (تعهدات) المنشأة المتلقية وفقاً للتعريف الوارد في اتفاقية القرض أو المنحة، ويشمل ذلك تعهد المنشأة المتلقية فيما يتعلق بالبضائع والخدمات التي تقدمها أو التي ستقدمها المنظمات غير الحكومية.

قد تشمل أيضاً اتفاقيات المساعدات الخارجية تقديم البضائع أو الخدمات للمتلقين.

المساعدات الأخرى

87/1/2 تعرف المساعدات الأخرى باعتبارها الموارد التي تقدمها المنظمات غير الحكومية والمساعدات التي يتم تقديمها طواعية من قبل، على سبيل المثال، الأفراد والمنظمات الخيرية ومنظمات أخرى. وفقاً للتعريف الوارد في الفقرة 82/1/2 لا تعد الضرائب أو المصادر الإجبارية الأخرى التي تدفعها منشآت القطاع العام أو التي يتوجب عليها دفعها وفقاً للقوانين واللوائح، وما إلى

ذلك من رسوم الخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام أو التي تقدم نيابة عنها، لا تعد من بين المساعدات الأخرى. وعلى نفس المنوال، لا تُصّنف الموارد التي يتم تقديمها في المعاملات التبادلية وتحويلات الموارد بين الحكومات بداخل نفس الدولة باعتبارها مساعدات أخرى.

88/1/2 في معظم الحالات سيكون من الواضح ما إذا كان قد تم توفير الموارد طواعية وما إذا كان الهدف منها هو تقديم المساعدات لأغراض الإنقاذ في حالات الطوارئ أو لمساعدة المنشأة على تحقيق تنمية اقتصادية أو لأهداف الرفاهة على سبيل المثال، أو لأغراض أخرى. ومع ذلك، في بعض الحالات، لابد من ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف الموارد المقدمة باعتبارها مساعدات أخرى.

89/1/2 المنظمات غير الحكومية هي وكالات محلية أو أجنبية تم تأسيسها بحيث تكون مستقلة عن سيطرة الحكومات. وفي بعض الحالات النادرة، قد لا يكون من الواضح ما إذا كانت المنظمات المانحة هي وكالات مساعدات خارجية ثنائية أو متعددة الأطراف أم هي منظمات غير حكومية، وبالتالي تكون مستقلة عن سيطرة أية حكومة. وعند تقديم تلك المنظمات المانحة، أو عند تعهدها بتقديم المساعدات بموجب شروط اتفاقية ملزمة، قد يصعب التمييز بين الموارد الرسمية وفقاً لتعريفها الوارد في هذا المعيار والموارد التي تقدمها المنظمات غير الحكومية. وفي هذه الحالات، لابد من ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كانت المساعدات المستلمة تلبي متطلبات تعريف المساعدات الخارجية أو المساعدات الأخرى.

المساعدات الخارجية المستلمة

90/1/2 *تُشجع المنشأة على الإفصاح بصورة* منفصلة *في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية عما يلي:*

(أ) *إجمالي مبالغ المساعدات الخارجية المستلمة نقداً خلال الفترة ما لم يكن قد تم الإفصاح عنها باعتبارها فئة منفصلة من المقبوضات النقدية في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية.*

(ب) *إجمالي المساعدات الخارجية التي دفعتها الأطراف الأخرى خلال الفترة للتسوية المباشرة لتعهدات المنشأة أو لشراء البضائع والخدمات نيابة عن المنشأة وذلك عند إخطار المنشأة بذلك من قبل الطرف الآخر أو في حال تحقق المنشأة المتلقية من ذلك.*

(ج) *إجمالي مبلغ المساعدات الخارجية المستلمة خلال الفترة على هيئة قروض وإجمالي المبالغ المستلمة باعتبارها منح.*

(د) *الفئات الهامة لمقدمي المساعدات الخارجية والمبالغ التي تم تقديمها؛*

(هـ) *وفقاً للفئات والمبالغ الهامة، الأغراض التي تم من أجلها الحصول على المساعدات الخارجية واستخدامها خلال فترة التقرير مع التوضيح بشكل منفصل للمبالغ التي تم تقديمها باعتبارها قروض ومنح؛ و*

(و) *رصيد قروض المساعدات الخارجية غير المسحوبة والمنح المتاحة في تاريخ إعداد التقرير لتمويل العمليات المستقبلية عندما تكون مبالغ المنح أو القروض المتاحة للمتلقي محددة في اتفاقية ملزمة وتكون هناك احتمالية كبرى بأن تتم تلبية أية أحكام أو شروط هامة والتي تحدد، أو تؤثر على القدرة على الحصول، على المبالغ، مع توضيح ما يلي بصورة منفصلة:*

(1) *إجمالي قروض المساعدات الخارجية؛*

(2) *إجمالي منح المساعدات الخارجية؛ و*

(3) *الأغراض التي يمكن استخدام قروض أو منح المساعدات الخارجية غير المسحوبة من أجلها.*

المساعدات الأخرى المستلمة

91/1/2 *عندما يكون ذلك ممكناً، تشجع المنشأة على تطبيق الإفصاحات المحددة في الفقرة 90/1/2 أعلاه على* المساعدات *الأخرى المستلمة.*

المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى المستلمة

92/1/2 يؤدي الإفصاح عن إجمالي مبالغ المساعدات الخارجية المستلمة، علاوة على الإفصاح بشكل منفصل عن المساعدات الأخرى التي تم استلامها على هيئة نقد أو على هيئة مدفوعات أطراف أخرى تمت نيابة عن المنشأة إلى تقديم معلومات مفيدة عن مدى تمويل عمليات المنشأة من خلال الضرائب و/أو المصادر الداخلية، أو حول مدى اعتمادها على المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى، وشكل تلك المساعدات – سواءً كانت مساعدات نقدية أو منافع أخرى. ويشجع الإفصاح عن المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى التي تم الحصول عليها في صورة مدفوعات تمت من قبل أطراف أخرى وذلك في حال إخطار المنشأة رسمياً أو في حال تحققها من أن تلك المدفوعات قد تمت خلال فترة التقرير.

93/1/2 يمكن الإفصاح عن مبالغ المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى المستلمة على شكل قروض أو منح المستخدمين من تحديد ما إذا كان لدى المنشأة تعهدات بسداد المساعدات المقدمة إليها في وقت ما في المستقبل.

94/1/2 الإفصاح عن الفئات الهامة لدى المنشأة المعدة للتقارير لمقدمي المساعدات، مثل المانحين متعددي الأطراف، أو المانحين ثنائي الأطراف، أو المنظمات الدولية للمساعدات، أو المنظمات غير الحكومية، أو منظمات المساعدات الوطنية أو الفئات الكبرى الأخرى حسب الاقتضاء سيحدد مدى اعتماد المنشأة على فئات معينة من المانحين، وسيكون هاماً بالنسبة لتقييم استدامة المساعدات.

95/1/2 قد تحصل المنشآت على مساعدات خارجية لكثير من الأغراض بما في ذلك المساعدات التي تهدف لدعم:

(أ) أهداف التنمية الاقتصادية أو الرفاهة، وعادة ما تسمى بمساعدات تنموية؛

(ب) أهداف الإنقاذ في حالة الطوارئ، وعادة ما تسمى بالمساعدات الطارئة؛
(ج) مركز ميزان المدفوعات أو لحماية سعر الصرف، وعادة ما تسمى بمساعدات ميزان المدفوعات؛
(د) الجيش و/أو التي تدعم الأهداف العسكرية، وعادة ما تسمى بالمساعدات العسكرية؛ و
(هـ) الأنشطة التجارية، وتشمل ائتمان الصادرات أو القروض الذي يقدم من قبل بنوك الاستيراد/التصدير أو الوكالات الحكومية، وعادة ما تسمى بالتمويل التجاري.

96/1/2 قد يتم أيضاً تقديم المساعدات الأخرى لتلبية بعض تلك الأغراض مثل الإنقاذ في حالات الطوارئ ودعم أهداف المنشأة المتعلقة بالرفاهة.

97/1/2 يؤدي الإفصاح من حيث الفئات الهامة عن الأغراض التي تم من أجلها منح واستخدام المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى خلال فترة إعداد التقارير إلى مزيد من التعزيز لمساءلة المنشأة عن استخدامها للمساعدات التي حصلت عليها.

98/1/2 قد تكون مبالغ المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى من المنظمات غير الحكومية ومن المصادر الأخرى المتعهدة بموجب اتفاقيات ملزمة والتي لم يتم سحبها بعد مبالغ هامة. وفي بعض الحالات، يتم تحديد مبالغ المساعدات أو القرض (القروض) أو المنحة (المنح) بموجب اتفاقية ملزمة وتكون هناك احتمالية كبرى لتلبية أي من الشروط الهامة اللازمة للحصول على تلك المبالغ. وقد يحدث ذلك فيما يتعلق بالأرصدة غير المسحوبة لتمويل المشاريع بالنسبة للمشاريع في طور التطوير وذلك في حال تلبية، أو الاستمرار في تلبية، الشروط ويكون من المتوقع استمرار المشروع بموجب شروط الاتفاقية. ويقدم الإفصاح عن الأرصدة غير المسحوبة للمساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى في تلك الحالات معلومات حول مدى سحب المساعدات المتوفرة للمنشأة خلال فترة التقرير علاوة على مبالغ المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى المتعهد بدفعها لدعم التطوير المستمر لمشاريع معينة.

99/1/2 وفي بعض الحالات، قد يفصح المانح عن نيته بمنح مساعدات مستمرة للمنشأة المعدة للتقارير، ولكن لا يحدد في اتفاقية ملزمة مبالغ قرض (قروض) أو منحة (منح) المساعدات التي سيقدمها في الفترات المستقبلية. وفي حالات أخرى، قد يتم تحديد مبلغ المساعدات ولكنه يخضع لشروط وأحكام، والتي لا يمكن تقييم أن هناك احتمال كبير لتلبيتها في تاريخ التقرير. وفي تلك الحالات، لا يحبذ الإفصاح عن تلك المبالغ غير المسحوبة وفقاً للفقرة 90/1/2(و). وفي بعض الحالات الأخرى، قد تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لتقييم ما إذا كانت هناك احتمالية كبرى لتلبية الشروط والأحكام الهامة التي تحدد، أو تؤثر على القدرة على الحصول، على المساعدات الخارجية أو المساعدات الأخرى.

البضائع والخدمات المستلمة

100/1/2 *تشجع المنشأة على الإفصاح بصورة منفصلة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية عن قيمة المساعدات* المستلمة *خلال الفترة على هيئة بضائع أو خدمات، وأساس تحديد تلك القيمة.*

101/1/2 قد يتم الحصول على موارد هامة كمساعدة على هيئة بضائع أو خدمات. ويحدث ذلك عند نقل بضائع جديدة أو مستعملة مثل المركبات، أو أجهزة الكمبيوتر أو معدات أخرى إلى

المنشأة بموجب اتفاقية مساعدات خارجية، أو على سبيل المثال، بواسطة متبرعين من المنظمات غير الحكومية أو من القطاع الخاص. ويحدث ذلك أيضاً في حال تقديم المعونات الغذائية للحكومات بغرض توزيعها على مواطنيها كإغاثة في حالات الطوارئ بموجب اتفاقية مساعدات خارجية أو من قبل المنظمات غير الحكومية أو مانحين آخرين. وبالنسبة لبعض متلقي المساعدات، قد تكون البضائع والخدمات هي الشكل الأساسي الذي يتم الحصول على المساعدات من خلاله.

102/1/2 يساعد الإفصاح عن قيمة المساعدات المستلمة في صورة بضائع وخدمات خلال فترة إعداد التقرير قراء البيانات المالية على فهم المدى الكامل للمساعدات الخارجية المستلمة خلال فترة إعداد التقارير بصورة أفضل. ومع ذلك، في بعض الحالات وبالنسبة لبعض متلقي المساعدات، قد تكون عملية تحديد قيمة تلك البضائع والخدمات صعبة وتستهلك كثيراً من الوقت ومكلفة. ويحدث ذلك على وجه التحديد عندما لا يمكن تحديد سعر السوق المحلي لتلك البضائع والخدمات بسهولة، أو عندما لا تكون تلك البضائع والخدمات متداولة بكثرة في الأسواق العالمية أو في حال كان لتلك البضائع والخدمات طبيعة فريدة من نوعها، مثل ما يحدث عادة في المساعدات الطارئة.

103/1/2 لا يحدد هذا المعيار الأساس الذي سيتم بناءً عليه تحديد قيمة البضائع والخدمات. وبالتالي، قد يتم تحديد قيمتها باعتبارها القيمة المستهلكة التاريخية للأصول الملموسة في وقت نقل الأصول للمتلقي أو باعتبارها السعر الذي يتم دفعه نظير الطعام من قبل وكالة مساعدات خارجية أو مانح آخر. وقد يتم تحديد القيمة أيضاً على أساس تقييمها من قبل إدارة الناقل، أو المتلقي، أو من قبل طرف آخر. وعند الإفصاح عن قيمة المساعدات في صورة بضائع أو خدمات، تشجع الفقرة 100/1/2 على الإفصاح عن الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد القيمة. وفي حال وصف القيمة كقيمة عادلة فينبغي أن تتوافق مع تعريف القيمة العادلة – وهي المبلغ الذي يمكن من خلاله تبادل الأصل، أو تسوية الالتزام، بين أطراف مُطلعة وراغبة عند إجراء معاملة تجارية.

2/2 الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى التي تكمل الانتقال إلى أساس الإستحقاق في إعداد التقارير المالية وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق

عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية

1/2/2 *تشجع المنشأة التي تكمل عملية الانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير* المحاسبة *الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق على عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية بنفس الشكل الذي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2، بيانات التدفق النقدي.*

2/2/2 تحتاج المنشآت أثناء انتقالها إلى أساس الإستحقاق عند إعداد التقارير المالية إلى الاستمرار الدائم في بناء المعلومات والأنظمة اللازمة للامتثال لجميع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق التي صدرت وذلك قبل التبني الرسمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

على أساس الإستحقاق، حيث يؤدي عرض المعلومات بشكل مماثل على قدر الإمكان للشكل المتبع في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق إلى دعم عملية الانتقال.

3/2/2 يقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 إرشادات حول تصنيف التدفقات النقدية إلى تشغيلية، وتمويلية، واستثمارية ويشمل متطلبات إعداد بيان التدفق النقدي التي تبلغ عن تلك الفئات بشكل منفصل في متن البيان. ويحتوي الملحق 3 على ملخص للجوانب الرئيسية التي تناولها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 وإرشادات حول تطبيقها على إعداد التقارير المالية بموجب هذا المعيار. ويشجع الجزء الثاني من هذا المعيار على الإفصاح عن معلومات إضافية علاوة على المعلومات المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2. وتشجع المنشآت التي تتبنى شكل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 لعرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية على أداء الإفصاحات الإضافية التي تم تعريفها في الجزء الثاني من هذا المعيار.

البيانات المالية الموحدة – المنشأة الاقتصادية

4/2/2 يشجع هذا المعيار المنشآت المسيطرة على عرض بيانات مالية موحدة توحد جميع المنشآت المسيطر عليها وفقاً لممارسات التوحيد المقبولة عموماً، ويحدد بعض الحالات التي لن يكون فيها هذا العرض ضرورياً. تُعرض تلك الحالات في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، *البيانات المالية الموحدة*. ومع ذلك، يشمل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 إعفاءات إضافية من متطلبات إعداد البيانات المالية للمنشآت الاقتصادية التي هي منشآت مسيطرة وتقيس منشآتها المسيطر عليها بالقيم العادلة من خلال الفائض أو العجز. هذه الإعفاءات غير قابلة للتطبيق على المنشآت المسيطرة التي هي منشآت اقتصادية تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقد.

5/2/2 في حالة عدم عرض بيانات مالية توحد جميع المنشآت المسيطر عليها، يشجع هذا المعيار على عرض بيانات مالية تقدم معلومات عن المنشأة الاقتصادية التي تتكون من مجموعات فرعية من المنشآت المسيطر عليها مثل المعلومات التي تعكس قطاع الموازنة والقطاع الحكومي العام أو تقدم عرض للأنشطة الحكومية الرئيسية الأخرى. ورغم أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق لا تحول دون عرض معلومات عن تلك المنشآت الاقتصادية، إلا أنه لا يمكن عرض تلك المعلومات كبديل للتوحيد الكامل لجميع المنشآت المسيطر عليها وفقاً لما نص عليه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35.

6/2/2 تحتاج المنشآت التي تكمل عملية الانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق ومن ثم تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق أن تكون على دراية بتلك الاختلافات في متطلبات التوحيد بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي وبين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

الإفصاحات المطلوبة والمحبذة بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقد

7/2/2 تتسق المتطلبات والتوصيات المحبذة الواردة في هذا المعيار مع المتطلبات والتوصيات المحبذة الواردة فيما يكافئه من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق في حدود

تطبيقها على إعداد التقارير المالية على أساس النقد. ومع ذلك، يشجع هذا المعيار في بعض الحالات على إفصاحات ليست مطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ويحدث ذلك، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالإفصاحات المحبذة عن مسائل مثل مدفوعات الأطراف الأخرى والمساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى. ويشجع هذا المعيار على تلك الإفصاحات بغرض تقديم مزيد من المعلومات المفيدة لتقييم كيفية حصول المنشأة على الموارد. هذه المعلومات هي معلومات مفيدة لجميع مستخدمي البيانات المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وصنع القرار. وقد تكون هامة أيضاً بالنسبة "للأغراض الخاصة" أو الاحتياجات الخاصة، على سبيل المثال، لمقدمي المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى حيث تمكنهم من الحصول على معلومات مفيدة لمتابعة تقديم واستخدام المساعدات المقدمة للمنشأة.

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 – تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى

8/2/2 *يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33، تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى، الأحكام الانتقالية التي تمنح المنشآت إعفاءً من تطبيق بعض متطلبات معايير* المحاسبة *الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق لمدة ثلاث سنوات تبدأ من تاريخ تبني تلك المعايير للمرة لأولى. وينص المعيار أيضاً على أنه في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قد تختار المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى أن تطبق واحداً أو أكثر من الإعفاءات المدرجة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33، وبناءً على طبيعة الإعفاءات التي تم تبنيها، تعرف بياناتها المالية على أنها:*

(أ) *بيانات مالية انتقالية مطبق عليها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وذلك في حال تبنيها للإعفاءات التي ورد تعريفها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 باعتبارها "إعفاءات تؤثر على العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق": أو*

(ب) *بيانات مالية ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، وذلك في حال تبنيها إعفاءات أخرى واردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33. وتلك هي الإعفاءات المحددة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 باعتبارها "الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق".*[3]

9/2/2 يضع الملحق أ في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 قائمة بالإعفاءات والأحكام الانتقالية التي يطلب من المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى أن تطبقها و/أو التي يمكنها اختيار تطبيقها عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، ويوضح ما إذا كان هناك تأثير على العرض العادل وعلى قدرة المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى على التأكيد على الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

[3] معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33، الملحق أ، يضع قائمة بالأحكام والإعفاءات الانتقالية التي يطلب من المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى أن تطبقها و/أو التي يمكنها اختيار تطبيقها عند تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق ويوضح ما إذا كان هناك تأثير على العرض العادل وعلى قدرة المنشأة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى على التأكيد على الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

أساس الإستنتاج – معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي الجزء الثاني

يصاحب هذا الأساس للإستنتاج، ولكنه ليس جزءاً من، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام، إعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي المحاسبي.

مقدمة – تخطي العقبات التي تقف أمام تبني هذا المعيار للمحاسبة الدولية في القطاع العام

إستنتاج1 ثبت أن متطلبات إعداد البيانات المالية الموحدة والإفصاح عن معلومات حول المساعدات الخارجية ومدفوعات الأطراف الأخرى التي تم إدراجها سابقاً في الجزء الأول من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007) كانت بمثابة عقبة كبرى أمام تبني هذا المعيار. ولتخطي تلك العقبات تمت مراجعة تلك المتطلبات وإعادة صياغتها باعتبارها توصيات محبذة في الجزء الثاني من هذا المعيار.

إستنتاج2 في عملية إعادة صياغة تلك المتطلبات كتوصيات محبذة، تم إجراء مزيد من التعديلات لتعزيز دور الجزء الثاني من هذا المعيار في دعم الانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

التوحيد

إستنتاج3 يشجع الجزء الثاني من هذا المعيار المنشآت المسيطرة على عرض بيانات مالية موحدة توحد جميع المنشآت المسيطر عليها. ويشجع أيضاً المنشآت المسيطرة التي لا توحد جميع المنشآت المسيطر عليها، على إعداد بيانات مالية للمنشأة الاقتصادية التي تمثل قطاع الموازنة، والقطاع الحكومي العام أو عرضاً آخر للأنشطة الأساسية للحكومة كخطوة مرحلية على طريق الانتقال إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. تقدم تلك البيانات المالية معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة وصنع القرار ودعم الانتقال المنظم والمفيد للتوحيد الكامل وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وتتسق التوصيات المحبذة لعرض البيانات المالية للمنشآت الاقتصادية التي تتكون من المنشآت المسيطرة التي تمثل القطاع الحكومي العام مع الهدف الاستراتيجي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الذي يرمي إلى حدوث تقارب بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية بقدر الإمكان.

إستنتاج4 ولتقديم مزيد من الدعم لتلك المنشآت التي تنتقل لأساس الإستحقاق، تمت مراجعة الإفصاحات المحبذة والتعريفات الرئيسية حسب الضرورة للتأكيد على أنها لا تتعارض مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34، *البيانات المالية المنفصلة*؛ ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35، *البيانات المالية الموحدة*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36، *الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*، ومعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 38، *الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى*.

المساعدات الخارجية

إستنتاج5 تمت مراجعة متطلبات الإفصاح عن معلومات حول المساعدات الخارجية التي كانت مدرجة في الجزء الأول من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007) وتمت إعادة

صياغتها باعتبارها توصيات محبذة في الجزء الثاني من المعيار. علاوة على ذلك، تم تقليص حجم الإفصاحات التي كانت مطلوبة سابقاً أو التي كانت محبذة بحيث تركز بشكل أساسي على التشجيع على الإفصاح عن معلومات بشأن المساعدات الخارجية المستلمة والمستخدمة خلال فترة التقرير في صورة نقد ومدفوعات أطراف أخرى، وعلى مبالغ المساعدات غير المسحوبة المتاحة للمنشأة المعدة للتقارير كما في تاريخ إعداد التقارير. يشجع أيضاً هذا المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي المراجع (2017) على إزالة الإفصاحات عن معلومات حول بعض المسائل مثل الشروط والأحكام الهامة لاتفاقيات المساعدات الخارجية، والشروط والأحكام التي لم يتم الامتثال لها وشروط وأحكام سداد ديون المساعدات الخارجية التي لم تسدد من هذا المعيار. وعلى قدر الإمكان، يشجع الجزء الثاني من هذا المعيار المنشآت المعدة للتقارير على الإفصاح عن المساعدات التي تم تقديمها للمنشأة في صورة نقد ومدفوعات أطراف أخرى، على سبيل المثال، من مانحين من المنظمات غير الحكومية والقطاعين العام والخاص.

إستنتاج6 يتبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وجهة النظر التي ترى أن هناك احتمال كبير لتنفيذ الإفصاحات المحبذة التي تقدم معلومات مفيدة فيما يتعلق بأغراض المساءلة وصنع القرار، وأنها تعكس بصورة أفضل طبيعة الغرض العام المستهدف إبرازها من خلال البيانات المالية التي يتم إعدادها على أساس النقد.

إستنتاج7 شجع الجزء الثاني من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007) على الإفصاح عن قيمة البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها في صورة مساعدات خارجية خلال الفترة. أما الجزء الأول من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007) فتطلب أنه في حال اختارت المنشأة أن تفصح عن قيمة المساعدات الخارجية التي حصلت عليها في صورة بضائع وخدمات خلال الفترة فإن عليها أيضاً أن تفصح عن الأساس الذي استخدم في تحديد تلك القيمة. كانت هذه الإفصاحات محبذة ولكنها غير مطلوبة بالنسبة للمساعدات التي يتم الحصول عليها من المنظمات غير الحكومية. وطلبت بعض الأفرع توضيح علاقة تلك المتطلبات والتوصيات المحبذة بالمتطلبات والتوصيات المحبذة المتعلقة بمدفوعات الأطراف الأخرى. وأعربت بعض الأفرع أيضاً عن مخاوفها فيما يتعلق بأن الإفصاح عن الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد قيمة البضائع والخدمات كان مطلوباً عندما كان يتم الحصول على تلك البضائع والخدمات باعتبارها موارد رسمية بموجب اتفاقيات المساعدات الخارجية، ولكنه محبذ فقط في حالات أخرى. واستجاب المجلس لتلك المخاوف، ففي هذه النسخة المراجعة من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) تم توضيح العلاقة بين المساعدات الخارجية ومدفوعات الأطراف الأخرى وتمت إعادة صياغة متطلبات الإفصاح عن أساس تقييم البضائع والخدمات المستلمة باعتبارها توصيات محبذة في الجزء الثاني من المعيار وتم توسيع نطاقها لتطبق على المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى التي يتم استلامها في صورة بضائع وخدمات.

مدفوعات الأطراف الأخرى

إستنتاج8 تطلب الجزء الأول من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2007) الإفصاح عن معلومات معينة بشأن مدفوعات الأطراف الأخرى في عمود منفصل في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية. أما هذا الإصدار المراجع من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) فقد أعاد صياغة ذلك المطلب باعتباره توصية محبذة لإدراج

هذا الإفصاح في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية، وليس في متن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية. وقد تمت إعادة صياغة متطلبات الإفصاح عن معلومات حول مدفوعات الأطراف الأخرى باعتبارها توصيات محبذة بسبب المخاوف المتعلقة بعدم توفر المعلومات اللازمة للمتلقين في الوقت المناسب والمتعلقة بتلبية المتطلبات أو التوصيات بالكامل. وفي تلك الحالات، كان هناك احتمال ألا تكون المعلومات المدرجة في البيانات المالية مكتملة ولم تبرر احتمالية وجود خطأ في فهم أهميتها بالنسبة لأغراض المساءلة وصنع القرار الإفصاح عنها في عمود منفصل في متن البيانات المالية.

إستنتاج9 يُدخل هذا الإصدار المراجع من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) تغيرات على الجزء الأول بحيث يشمل مزيداً من التوضيح لترتيبات الحسابات المنفردة ليعكس رأي مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تلك الترتيبات لا تنشئ مدفوعات أطراف أخرى. يؤدي هذا التفسير إلى الحد من الحالات التي قد تنشأ فيها مدفوعات الأطراف الأخرى.

تعديلات لدعم المنشآت التي تنتقل إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق

إستنتاج10 يُدخل هذا الإصدار المراجع لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي (2017) تحسينات على التوصيات المحبذة الواردة في الجزء الثاني ليعزز دور المعيار في دعم انتقال الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق ومن ثم تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. وتشمل تلك التحسينات ما يلي:

(أ) تعريفات محدثة وإفصاحات محبذة للتأكيد على عدم تضاربها مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق المكافئة إلا إذا كان الهدف هو الاختلاف بحيث تعكس التركيز على الأساس النقدي في هذا المعيار؛ و

(ب) تحديد دور معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33، *تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق للمرة الأولى*، في تقديم إعفاءات من الامتثال لبعض متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق لفترة ثلاث سنوات تبدأ من تاريخ تبني المعايير للمرة الأولى.

إستنتاج11 بالاتساق مع دور الجزء الثاني من هذا المعيار في دعم المنشآت التي تنتقل إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق، فإن تعريف الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصاريف الوارد في هذا المعيار هو نفس التعريف الوارد في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق. ورغم أن التعريفات لها نفس المكونات بشكل أساسي، إلا أنه تم إدخال مزيد من التطوير على تعريف الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصاريف في "إطار مفاهيم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام" (إطار المفاهيم) وذلك لتوضيح خصائصها الرئيسية. لم يتم بعد تحديث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق لتعكس تعريف الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصاريف الواردة في إطار المفاهيم، وترتب على ذلك أن التعريفات الواردة في هذا المعيار لا تعكس التعريفات الواردة في إطار المفاهيم.

البنود غير العادية

إستنتاج12 لا يشجع هذا المعيار المراجع للمحاسبة الدولية في القطاع العام (2017) بعد الآن على الإفصاح عن معلومات بشأن البنود غير العادية والتعريفات والتوضيحات الداعمة لها. وتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1، *عرض البيانات المالية* (الصادر في عام 2000)، والذي كان قد صدر في وقت إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي السابق، إجراء بعض الإفصاحات عن البنود غير العادية في متن البيانات المالية. وتطلب أيضاً معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2، *بيانات التدفق النقدي* (الصادر في 2000)، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، (الصادر في 2002) أيضاً الإفصاح بشكل منفصل عن البنود غير العادية. تم الآن إلغاء تلك المتطلبات من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق حيث لا تتطلب تلك المعايير ولا تشجع ولا تمنع الإفصاح عن البنود غير العادية. تمت هذه التعديلات بهدف توافق الجزء الثاني من هذا المعيار مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق.

الملحق 2

شرح إفصاحات معينة محبذة في الجزء الثاني من المعيار

هذا الملحق هو ملحق تفسيري فقط، والهدف منه هو شرح تطبيق التوصيات المحبذة ودعم توضيح معانيها.

مقتطفات من الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية للمنشأة الحكومية أ ب ج

المعاملات لحساب الغير (الفقرة 6/1/2)

تتكون المعاملات لحساب الغير من التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات التي تديرها المنشأة باعتبارها وكيلاً نيابة عن الحكومة وجهات حكومية معينة. ويتم إيداع جميع النقد الذي يتم تحصيله من قبل المنشأة بصفتها وكيل في صندوق الإيرادات المجمعة و/أو في حساب الائتمان (اسم الحساب)، حسب الاقتضاء. لا تسيطر المنشأة على تلك الحسابات ولا يمكنها استخدام النقد المودع فيها بدون تفويض معين من الجهة الحكومية المختصة.

(بالألف وحدة عملة)	طبيعة العملية	200 ×	1−200 ×
النقد الذي يتم تحصيله بالنيابة عن:			
وكالة إكزيكاتيف / كراون	تحصيل الضرائب	×	×
وكالة إي إف	تحصيل رسوم	×	×
	الخدمات العامة	×	×
النقد الذي يتم تحويله إلى المنشآت المعنية		(×)	(×)
		−	−

معاملات الأطراف ذات العلاقة (الفقرة 22/1/2)

إن موظفي الإدارة الرئيسيين (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 *"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"*) للمنشأة "أ ب ج" هم الوزير وأعضاء الهيئة الإدارية وأعضاء مجموعة الإدارة العليا. تتألف الهيئة الإدارية من أعضاء تعينهم الحكومة "أ". يحضر الرئيس التنفيذي والمدير المالي اجتماعات الهيئة الإدارية إلا أنهما ليسا من أعضاء الهيئة الإدارية. لا تكافئ المنشأة "أ ب ج" الوزير، وفيما يلي توضيح لإجمالي مكافآت أعضاء الهيئة الإدارية وعدد الأعضاء المحدد على أساس مساوٍ للدوام الكامل الذين يستلمون مكافآت ضمن هذه الفئة:−

إجمالي المكافآت "س" مليون.

عدد الأشخاص "ص" شخص.

تتألف مجموعة الإدارة العليا من المدير العام والمدير المالي ورؤساء الأقسام في المنشأة. وفيما يلي توضيح لإجمالي مكافآت أعضاء الهيئة الإدارية وعدد الأعضاء المحدد على أساس مساوٍ للدوام الكامل الذين يستلمون مكافآت ضمن هذه الفئة:-

إجمالي المكافآت "ع" مليون.

عدد الأشخاص "ق" شخص.

الحكومة س: البيان الموحد للمقبوضات والمدفوعات النقدية للحكومة س ومقتطفات من الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية للحكومة س

الحكومة س: البيان الموحد للمقبوضات والمدفوعات النقدية
عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر ×200 (الفقرة 37/1/2)
(المقبوضات)

بالألف وحدة عملة	**ملاحظات**	**200× المقبوضات/ (المدفوعات)**	**1 − 200× المقبوضات/ (المدفوعات)**
المقبوضات			
الضرائب			
ضريبة الدخل		×	×
ضريبة القيمة المضافة		×	×
الضريبة العقارية		×	×
ضرائب أخرى		×	×
		×	×
المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى	و	×	×
القروض			
العوائد من المنشآت التجارية		×	
بنوك التنمية والمنظمات الشبيهة		×	
المقبوضات الرأسمالية			
العوائد من التصرف في المصانع والمعدات		×	×
العوائد من التصرف في الأدوات المالية		×	×
الأنشطة التجارية			
المقبوضات من الأنشطة التجارية		×	×
مقبوضات أخرى		×	×
إجمالي المقبوضات		×	×

الحكومة س: البيان الموحد للمقبوضات والمدفوعات النقدية:
عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر ×200
(المدفوعات)

(بالألف وحدة عملة)	ملاحظات	×200 المقبوضات/ (المدفوعات)	×200 – 1 المقبوضات/ (المدفوعات)
المدفوعات			
العمليات			
الأجور والرواتب ومنافع الموظفين		(×)	(×)
التوريدات واللوازم الاستهلاكية		(×)	(×)
		(×)	(×)
الحوالات			
المنح		(×)	(×)
مدفوعات حوالات أخرى		(×)	(×)
		(×)	(×)
المدفوعات الرأسمالية			
شراء/بناء المصانع والمعدات		(×)	(×)
شراء الأدوات المالية		(×)	(×)
		(×)	(×)
سداد القروض والفوائد			
سداد القروض		(×)	(×)
مدفوعات الفوائد		(×)	(×)
		(×)	(×)
مدفوعات أخرى		(×)	(×)
إجمالي المدفوعات		(×)	(×)
الزيادة/(النقص) في النقد		×	×
النقد في بداية السنة		×	×
الزيادة/(النقص) في النقد		×	×
النقد في نهاية السنة		×	×

الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية الموحدة للحكومة س

(مقتطفات توضح الإفصاحات المحبذة)

الملحوظة أ: المنشآت المسيطرة (الفقرة 53/1/2)

تمتلك المنشأة س ص ع حقوقاً في الحصول على منافع متنوعة نظير تدخلها في المنشآت المسيطر عليها ولديها القدرة على التأثير على طبيعة أو مبالغ تلك المنافع من خلال صلاحياتها على تلك المنشآت. تم إدراج جميع المنشآت المسيطر عليها في البيانات المالية الموحدة. وفيما يلي تم تحديد المنشآت الهامة المسيطر عليها:

المنشآت الهامة المسيطر عليها	الاختصاص
المنشأة أ	
المنشأة ب	
المنشأة ج	×
المنشأة د	
المنشأة هـ	
المنشأة و	
المنشأة ز	
المنشأة ح	×
المنشأة ط	
المنشأة ي	

تنشأ السيطرة على المنشآت الحكومية من خلال النظام الأساسي أو من خلال تشريع تمكيني آخر. وتنشأ السيطرة على المنشآت التجارية للقطاع العام (المنشآت التجارية) من خلال النظام الأساسي وفي حالة المنشأتين ج، ود من خلال حصة الملكية. تحتفظ الحكومة بالسيطرة على المنشأة التجارية ي من خلال السلطة التشريعية رغم أنه قد تم بيع أغلبية حقوق الملكية في المنشأة ي لمستثمرين من القطاع الخاص.

المنشأة	حصة الملكية (%)	القوة التصويتية
المنشأة ج	××	××
المنشأة د	××	××
المنشأة ي	××	××

(مقتطفات من الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية للحكومة س، يتبع)

استملاك المنشآت المسيطر عليها والوحدات التشغيلية (الفقرتان 57/1/2 و58/1/2)

أسماء المنشآت المستملكة	نسبة الأسهم المستملكة %	المقابل المدفوع نظير الشراء (بالألف وحدة عملة)	الجزء النقدي من المقابل المدفوع نظير الشراء (بالألف وحدة عملة)	الأرصدة النقدية المستملكة (بالألف وحدة عملة)
المنشأة (ج)	× ×	×	×	×
المنشأة (د)	× ×	×	×	×
		×	×	×

التصرف في المنشآت المسيطر عليها وفي الوحدات التشغيلية الأخرى

أسماء المنشآت المتصرف بها	نسبة الأسهم التي تم التصرف بها %	المقابل المدفوع نظير التصرف (بالألف وحدة عملة)	الجزء النقدي من المقابل المدفوع نظير التصرف (بالألف وحدة عملة)	الأرصدة النقدية المتصرف بها (بالألف وحدة عملة)
الشركة (ح)	× ×	×	×	×

الملاحظة ب: الترتيبات المشتركة الهامة (الفقرة 62/1/2)

اسم الترتيب المشترك	النشاط الرئيسي	الحصة من المخرجات	
		200× %	1−200 × %
مجلس المياه الإقليمي	توفير المياه	× ×	× ×
مجلس الكهرباء الإقليمي	تقديم خدمات المرافق	× ×	× ×

(*مقتطفات من الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية للحكومة س، يتبع*)

الملاحظة ج: الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصاريف (الفقرة 24/1/2(أ))

الممتلكات والمصانع والمعدات

بدأت الحكومة في عملية تحديد وتقييم الفئات الكبرى في الممتلكات والمصانع والمعدات. وتم إثبات الأصول بالتكلفة أو التقييم التاريخي. وقد تمت عملية التقييم على يد مقيّم مستقل. وفيما يلي توضيح لأسس التقييم المستخدمة لكل فئة من الأصول:

الممتلكات والمصانع والمعدات	التكلفة
الأراضي	القيمة الحالية
المباني	التكلفة أو القيمة السوقية

(بالألف وحدة عملة)	**200×**	**1−200×**
المصانع والمعدات	×	×
الأراضي والمباني		
الممتلكات ضمن حدود دائرة الاختصاص (الدولة، الولاية، المدينة)	×	×
المباني وفقاً للتكلفة	×	×
المباني وفقاً للتقييم	×	×
	×	×

الإيرادات والمصاريف

تستمر الحكومة في تجميع البيانات حول إيرادات ومصاريف المنشأة المعدة للتقارير أثناء انتقالها لإعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق.

تحتفظ الحكومة بسجلات عن الضرائب العقارية المستحقة والواجبة الدفع في تاريخ التقرير اعتماداً على قيم الممتلكات ووفقاً لتقييم مكتب الإيرادات على أساس ثلاث سنوات متعاقبة، وتقدر كذلك مبالغ الضرائب على البضائع والخدمات و(حدد نوع الصناعة) والإتاوات المستحقة اعتماداً على المبيعات وعوائد وتقارير الإنتاج.

وتطور الحكومة نموذجاً إحصائياً لقياس العائد من الضريبة على الدخل على أساس الإستحقاق والذي يعتمد على الإحصائيات الضريبية التي تم جمعها منذ ×200−3 إضافة إلى معلومات أخرى، تشمل متوسط المكاسب الأسبوعية، والناتج المحلي الإجمالي، ومؤشرات أسعار المستهلك والمنتج. وتتوقع الحكومة أن هذا النموذج سيمكنها من قياس عوائد ضريبة الدخل على أساس الإستحقاق بسهولة عن فترة إعداد التقارير المنتهية في 31 ديسمبر ××20.

(مقتطفات من الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية الموحدة للحكومة س، يتبع)

تتكون المصاريف المستحقة من مبالغ مستحقة ومبالغ واجبة الدفع للأجور، والمرتبات والإيجارات والتكاليف الأخرى المستحقة وواجبة الدفع في تاريخ التقرير.

(بالألف وحدة عملة)	200×	1 – 200×
الإيراد المستحق	×	×
الضرائب العقارية	×	×
الضرائب على البضائع والخدمات	×	×
الإتاوات	×	×
المصاريف المستحقة		
الأجور والرواتب	×	×
الإيجارات	×	×
أخرى	×	×

القروض

فيما يلي قائمة بقروض الحكومة:

	200×	1 – 200×
(بالألف وحدة عملة)		
الرصيد في بداية السنة	×	×
العوائد		
المؤسسات التجارية المحلية	×	×
المؤسسات التجارية الدولية	×	×
بنوك التنمية وما يماثلها من الوكالات المانحة للقروض	×	×
إجمالي القروض	×	×
السداد		
المؤسسات التجارية المحلية	(×)	(×)
المؤسسات التجارية الدولية	(×)	(×)
بنوك التنمية وما يماثلها من الوكالات المانحة للقروض	(×)	(×)
إجمالي السداد	(×)	(×)
الرصيد في نهاية السنة	×	×

(مقتطفات من الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية الموحدة للحكومة س، يتبع)

الملاحظة د: مقارنة مع الموازنة عندما لا تتيح المنشأة موازنتها للجمهور (الفقرة 24/1/2 (ب))

(بالألف وحدة عملة)	الفعلية	المقدرة	الاختلاف
المقبوضات			
الضرائب			
الضريبة على الدخل	×	×	×
ضريبة القيمة المضافة	×	×	(×)
الضريبة العقارية	×	×	×
ضرائب أخرى	×	×	(×)
	×	×	×
المساعدات – اتفاقيات المعونة			
الوكالات الدولية	×	×	×
أخرى	×	×	×
	×	×	–
القروض			
العوائد من القروض	×	×	(×)
المقبوضات الرأسمالية			
العوائد من التصرف في المصانع والمعدات	×	×	×
الأنشطة التجارية			
المقبوضات من الأنشطة التجارية	×	×	×
مقبوضات أخرى	×	×	×
إجمالي المقبوضات	×	×	×
المدفوعات			
العمليات			
الأجور، والرواتب ومنافع الموظفين	(×)	(×)	(×)
التوريدات واللوازم الاستهلاكية	(×)	(×)	(×)
	(×)	(×)	(×)
الحوالات			
المنح	(×)	(×)	–
الحوالات الأخرى	(×)	(×)	–
	(×)	(×)	–
المدفوعات الرأسمالية			
شراء/بناء المصانع والمعدات	(×)	(×)	(×)
شراء الأدوات المالية	(×)	(×)	–
	(×)	(×)	(×)
سداد القروض والفوائد			
سداد القروض	(×)	(×)	–
مدفوعات الفائدة	(×)	(×)	–
	(×)	(×)	–
المدفوعات الأخرى	(×)	(×)	×
إجمالي المدفوعات	(×)	(×)	(×)
صافي المقبوضات/(المدفوعات)	×	×	×

(مقتطفات من الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية الموحدة للحكومة س، يتبع)

الملحوظة د2: عندما تعد المنشأة موازنة لسنتين

موازنة سنتين على الأساس النقدي – عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر ×200 (الفقرة 30/1/2)

(بالألف وحدة عملة)	**الموازنة ذات السنتين الأصلية**	**الموازنة المستهدفة للسنة الأولى**	**الموازنة المراجعة في السنة الأولى**	**السنة الأولى المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة**	**الرصيد المتوفر للسنة الثانية**	**الموازنة المستهدفة للسنة الثانية**	**الموازنة المراجعة في السنة الثانية**	**السنة الثانية المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة**	الاختلاف: المبالغ المقدرة والفعلية خلال فترة الموازنة*
التدفقات النقدية الوارد									
الضرائب	×	×	×	×	×	×	×	×	×
اتفاقيات المعونة	×	×	×	×	×	×	×	×	×
العوائد: القروض	×	×	×	×	×	×	×	×	×
العوائد: التصرف في المصانع والمعدات	×	×	×	×	×	×	×	×	×
الأدوات المالية									
مقبوضات أخرى	×	×	×	×	×	×	×	×	×
مجموع التدفقات النقدية الواردة	×	×	×	×	×	×	×	×	×
التدفقات النقدية الصادرة									
الصحة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
التعليم	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
النظام العام والسلامة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الحماية الاجتماعية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الدفاع	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الإسكان وخدمات المجتمع	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الخدمات الترفيهية، والثقافية، والدينية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الشؤون الاقتصادية	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
حماية البيئة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
الخدمات العامة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
إجمالي التدفقات النقدية الصادرة	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)
صافي التدفقات النقدية	×	×	×	×	×	×	×	×	×

* لا يشترط وجود عمود "الاختلاف". إلا أنه قد تُشمل المقارنة بين الموازنة الفعلية والأصلية أو الموازنة النهائية المحددة بشكل واضح حسب الاقتضاء.

(مقتطفات من الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية الموحدة للحكومة س، يتبع)

الملاحظة هـ: مدفوعات الأطراف الأخرى الفقرة (77/1/2)

تستفيد الحكومة س من المدفوعات التي تؤديها الأطراف الأخرى لشراء البضائع والخدمات نيابة عنها خلال فترة التقرير. لا تشكل تلك المدفوعات مقبوضات أو مدفوعات نقدية من قبل الحكومة، وتشمل مدفوعات نظير البضائع والخدمات التي تمت من قبل وكالات الإعانة ثنائية ومتعددة الأطراف والمنظمات غير الحكومية، وتشكل جزءاً من دعم البرامج الحكومية الذي يتم تقديمه من خلال المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى – علاوة على المعلومات عن المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى التي سيتم توضيحها في الملاحظة وأدناه. وقد تحققت الحكومة من أن الدفعات التالية قد دفعت من قبل الأطراف الأخرى لشراء بضائع وخدمات خلال عامي ×200 و×200–1.

مدفوعات الأطراف الأخرى

	200×	**1–200×**
بالألف وحدة عملة		
الرواتب والأجور	×	×
اللوازم والمواد الاستهلاكية	×	×
المدفوعات الرأسمالية	×	×
سداد القروض والفوائد	×	×
إجمالي مدفوعات الأطراف الأخرى	×	×

الملاحظة و: المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى (الفقرتان 91/1/2 و92/1/2)

تم الحصول على مساعدات في صورة حوالات نقدية وودائع في حسابات الودائع الجارية والودائع لأجل وحسابات صناديق الائتمان التي تسيطر عليها الحكومة. وتتكون المساعدات أيضاً من مبالغ سحبتها الحكومة من حسابات المانحين بالاتساق مع اتفاقيات المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى وتفويضات أخرى. تم أيضاً الحصول على مساعدات على شكل مدفوعات أطراف أخرى.

تتكون المساعدات الخارجية من قروض ومنح من وكالات ثنائية ومتعددة الأطراف للمنح بموجب اتفاقيات تحدد الأغراض التي سيتم استخدام المساعدات فيها. وتم تقديم مساعدات أخرى لأغراض محددة من قبل منظمات غير حكومية، ومؤسسات خاصة ومانحين آخرين.

وفيما يلي توضيح للمبالغ، وفئات مقدمي المساعدات الخارجية وأغراضها وهي المساعدات الخارجية التي تم تقديمها خلال الفترة.

(مقتطفات من البيانات المالية الموحدة للحكومة س، يتبع)

المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى التي تم الحصول عليها (الفقرة 90/1/2(أ)، و(ب)، و(ج) والفقرة 91/1/2)

	200×	1−200×
(بالألف وحدة عملة)		
المساعدات الخارجية		
إجمالي المقبوضات النقدية	×	×
إجمالي مدفوعات الأطراف الأخرى	×	×
إجمالي المساعدات الخارجية	×	×
وكالات المعونة متعددة الأطراف		
المقبوضات النقدية	×	×
مدفوعات الأطراف الأخرى	×	×
إجمالي وكالات المعونة متعددة الأطراف	×	×
وكالات المعونة الثنائية		
المقبوضات النقدية	×	×
مدفوعات الأطراف الأخرى	×	×
إجمالي وكالات المعونة الثنائية	×	×
مساعدات أخرى		
إجمالي المقبوضات النقدية	×	×
إجمالي مدفوعات الأطراف الأخرى	×	×
إجمالي المساعدات الأخرى	×	×
المنظمات غير الحكومية		
المقبوضات النقدية	×	×
مدفوعات الأطراف الأخرى	×	×
إجمالي المنظمات غير الحكومية	×	×
المؤسسات الخاصة والمانحين الآخرين		
المقبوضات النقدية	×	×
إجمالي المؤسسات الخاصة والمانحين الآخرين	×	×

(مقتطفات من البيانات المالية الموحدة للحكومة س، يتبع)

	200×	1−200×
(بالألف وحدة عملة)		
صناديق القروض	×	×
المساعدات الخارجية	×	×
إجمالي صناديق القروض	×	×
المنح والتبرعات	×	×
المساعدات الخارجية	×	×
المساعدات الأخرى	×	×
إجمالي المنح والتبرعات	×	×

الأغراض التي تم من أجلها منح المساعدات الخارجية والمساعدات الأخرى واستخداماتها (الفقرة 90/1/2(هـ) والفقرة 91/1/2)

المساعدات الخارجية

تم الحصول على مساعدات خارجية أثناء فترة إعداد التقرير من وكالات المعونة الثنائية ومتعددة الأطراف بموجب اتفاقيات تحدد بأن المساعدات ستستخدم في الأغراض التالية:

	المساعدة التنموية		**مساعدات الطوارئ**		**أخرى**		**المجموع**	
	200×	**1−200×**	**200×**	**1−200×**	**200×**	**1−200×**	**200×**	**1−200×**
أموال القروض	×	×	–	–	–	×	×	×
أموال المنح	–	–	×	–	–	–	×	×
الإجمالي	×	×	×	–	–	–	×	×
المبالغ المستخدمة	×	×	×	–	–	×	×	×

المساعدات الأخرى

تم الحصول على مساعدات أخرى خلال فترة إعداد التقرير على هيئة منح وتبرعات من منظمات غير حكومية، ومن مؤسسات القطاع الخاص ومن مانحين آخرين وذلك للأغراض التالية.

	المساعدة التنموية		**مساعدات الطوارئ**		**المجموع**	
	200×	**1−200×**	**200×**	**1−200×**	**200×**	**1−200×**
المنح والتبرعات	×	×	–	–	×	×
المبالغ المستخدمة	×	×	×	–	×	×

(مقتطفات من البيانات المالية الموحدة للحكومة س، يتبع)

المساعدات الخارجية غير المسحوبة والمساعدات الأخرى (الفقرة 90/1/2(و) والفقرة 91/1/2)

تتكون قروض ومنح *المساعدات الخارجية غير المسحوبة من المبالغ التي تم تحديدها في اتفاقيات ملزمة مع وكالات المساعدات الخارجية ولكن لم يتم استخدامها في تاريخ التقرير، وتخضع لشروط وأحكام تمت تلبيتها فيما سبق ومن المتوقع استمرار تلبيتها في المستقبل. لم تكن هناك مبالغ للمساعدات غير المسحوبة من المنظمات غير الحكومية أو من مانحين آخرين للمساعدات الأخرى في عامي ×200 أو ×200-1.*

	المساعدة التنموية		مساعدات الطوارئ		أخرى		المجموع	
	×200	×200-1	×200	×200-1	×200	×200-1	×200	×200-1
الرصيد الختامي – القروض	×	×	–	–			×	×
الرصيد الختامي– المنح	×	×	×	–			×	×

البضائع والخدمات المستلمة (الفقرة 100/1/2)

خلال عام ×200، حدث زلزال كبير في المنطقة س ص مما أدى إلى حدوث آثار دمار كبيرة في الممتلكات الحكومية والممتلكات الخاصة، علاوة على وقوع عدد كبير من القتلى. تبرعت الوكالات متعددة الأطراف، والوكالات الثنائية، والمنظمات غير الحكومية، والمؤسسات الخاصة، وعدة روابط من دول متعددة بأشخاص ومعدات لتساعد في تحديد أماكن الأفراد المحاصرين تحت الأنقاض وإنقاذهم. إضافة إلى ذلك، سافر فريق من المتخصصين في المجال الطبي المدربين على علاج الصدمات مصطحبين معداتهم الطبية إلى المنطقة المنكوبة، كما تم توفير ملاجئ مؤقتة، وطعام وكساء. تم تقدير قيمة البضائع والخدمات المستلمة بمبلغ ×× بوحدات العملة المحلية. وتم تقدير قيمة المساعدات الطارئة التي قدمت اعتماداً على تقديرات التكلفة التي تقدمت بها وكالات المعونة الدولية، والمنظمات غير الحكومية، والشركات الخاصة والتي كانت بمثابة مساهمات كبرى لأن الأسعار المحلية للبضائع أو الخدمات المكافئة لم تكن متاحة.

تم استلام خمسين ألف طن من الأرز كطعام إغاثة خلال السنة. وتم تقييمه بمبلغ ×× بوحدات العملة المحلية وهو ما يمثل سعر الجملة للأرز المشابه في أسواق الجملة المحلية.

لم يتم تسجيل البضائع والخدمات التي تم استلامها خلال السنة في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية، والذي يعكس فقط النقد الذي تم استلامه (سواء بشكل مباشر أو غير مباشر) أو الذي دفعته الحكومة. تم الحصول على البضائع والخدمات العينية كجزء من المساعدات الطارئة وسجلت في هذه الملاحظة.

الملحق 3

عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً للشكل المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2، بيانات التدفق النقدي

تشجع الفقرة 1/2/2 من الجزء الثاني من هذا المعيار المنشأة التي تكمل انتقالها إلى إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق ومن ثم تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق على عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً لنفس الشكل المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2، بيانات التدفق النقدي. يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 من قبل المنشأة التي تعد تقاريرها المالية على أساس الإستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

يقدم هذا الملحق ملخصاً للجوانب الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 إضافة إلى إرشادات حول تطبيقها على إعداد التقارير المالية على أساس الإستحقاق وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. والمنشآت التي تهدف إلى عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 ستحتاج إلى الرجوع إلى هذا المعيار كلما كان ذلك مناسباً.

العرض وفقاً للشكل المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2، بيانات التدفق النقدي

1 يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2، *بيانات التدفق النقدي*، من المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق لإعداد التقارير المالية وتتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق أن تعد بيان التدفق النقدي الذي يبلغ عن التدفقات النقدية خلال الفترة وأن تصنفه وفقاً للأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية حسب تعريفها الوارد أدناه.

تعريفات

2 *الأنشطة التمويلية (Financing activities)* هي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين رأس مال المنشأة المساهم به وقروضها.

الأنشطة الاستثمارية (Investing activities) هي عبارة عن الاستملاك والتصرف في الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المشمولة في النقد المعادل.

الأنشطة التشغيلية (Operating activities) هي الأنشطة التي تقوم بها المنشأة بخلاف الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

مكونات البيانات المالية

3 عند عرض بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً لهذا الشكل قد يكون من اللازم أن يتم تصنيف التدفقات النقدية الناشئة عن معاملة واحدة بطرق مختلفة. (سيتم استخدام مصطلح بيان التدفقات النقدية فيما يلي من هذا الملحق للتعبير عن بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية المعروض وفقاً للشكل المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2). على سبيل المثال، عندما يضم سداد قرض مدفوعات للفائدة ولرأس المال، يمكن تصنيف عنصر الفائدة باعتباره نشاطاً تشغيلياً وعنصر رأس المال باعتباره نشاطاً تمويلياً. وتعرض المنشأة التي تعرض معلوماتها من خلال بيان

التدفقات النقدية تدفقاتها النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية والتمويلية بالأسلوب الأكثر ملائمة لأنشطتها.

4 يشمل بيان التدفقات النقدية بنود سطر تعرض المبالغ التالية:

(أ) إجمالي المقبوضات من الأنشطة التشغيلية؛

(ب) إجمالي مدفوعات الأنشطة التشغيلية؛

(ج) صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛

(د) صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية؛

(هـ) صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية؛

(و) أرصدة النقد الافتتاحية والختامية؛ و

(ز) صافي الزيادة أو الانخفاض في النقد.

وتُعرض بنود سطر إضافية علاوة على عناوين ومجاميع فرعية في متن البيان عندما يكون هذا العرض ضرورياً لأغراض العرض العادل للتدفقات النقدية للمنشأة.

5 تعرض المنشأة أيضاً ما يلي في متن بيان التدفقات النقدية أو في الملاحظات المرفقة به:

(أ) الفئات الكبرى لإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية، باستثناء ما تسمح به الفقرة 13/3/1 من الجزء الأول من هذا المعيار بشأن حدود الإبلاغ وفقاً لأساس القيمة الصافية.

(ب) تصنيف فرعي لإجمالي المقبوضات النقدية من العمليات بأسلوب ملائم لعمليات المنشأة؛ و

(ج) تحليل للمدفوعات عن الأنشطة التشغيلية باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المدفوعات أو وظيفتها بداخل المنشأة، حسب الاقتضاء.

ويكون الإفصاح المنفصل عن المدفوعات التي تمت نظير الاستملاكات الرأسمالية وللفوائد وتوزيع الأرباح متسقاً مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2.

6 الإفصاح عن معلومات حول بعض المسائل مثل ما إذا كان قد تم توليد النقد من الضرائب، و/أو الغرامات، و/أو الرسوم (أنشطة تشغيلية)، و/أو نتيجة بيع الأصول الرأسمالية (أنشطة استثمارية) و/أو نتيجة الاقتراض (أنشطة تمويلية) وما إذا كان قد تم إنفاق النقد لتغطية التكاليف التشغيلية، و/أو لاستملاك أصول رأسمالية (أنشطة استثمارية) و/أو لخدمة الدين (أنشطة تمويلية) سيؤدي جميع ما سبق إلى تعزيز الشفافية والمساءلة عند إعداد التقارير المالية. تسهل تلك الإفصاحات أيضاً من إجراء تحليلات وتقييمات مستنيرة لمصادر الدخل الحالية والمحتملة للمنشأة ولاستدامة التدفقات النقدية المستقبلية. وبالتالي، يشجع هذا المعيار جميع المنشآت على الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات المالية و/أو في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية.

الأنشطة التشغيلية

7 مبلغ صافي التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية هو المؤشر الرئيسي على مدى تمويل عمليات المنشأة:

(أ) من خلال الضرائب (بطريق مباشر أو غير مباشر)؛ و

(ب) من الحصول على بضائع وخدمات تقدمها المنشأة.

يساعد أيضاً الإفصاح عن مبلغ صافي التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية على تحديد مدى توليد أنشطة المنشأة للنقد الذي يمكن استخدامه لسداد التعهدات، و/أو لدفع الأرباح/التوزيعات للمالكين وعلى الدخول في استثمارات جديدة دون وجود مصادر تمويل خارجية. وتقدم التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية التي توحد الحكومة بكافة قطاعاتها مؤشراً على مدى تمويل الحكومة لأنشطتها الحالية من خلال الضرائب والرسوم، وكذلك فإن المعلومات حول مكونات معينة من التدفقات النقدية التاريخية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية هي معلومات مفيدة، وبعلاقتها بمعلومات أخرى، للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

8 ويتم اشتقاق التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية بشكل أساسي من الأنشطة الأساسية المولدة للنقد بداخل المنشأة. وفيما يلي أمثلة على التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية:

(أ) المقبوضات النقدية من الضرائب، والرسوم والغرامات؛

(ب) المقبوضات النقدية نظير مقابل البضائع والخدمات التي تقدمها المنشأة؛

(ج) المقبوضات النقدية من المنح، أو الحوالات والمخصصات الأخرى أو تفويضات الموازنة التي تقوم بها الحكومة المركزية أو منشآت القطاع العام الأخرى، بما في ذلك ما يتم منها لاستملاك الأصول الرأسمالية؛

(د) المقبوضات النقدية من الإتاوات، والرسوم والعمولات؛

(هـ) المدفوعات النقدية لمنشآت القطاع العام الأخرى لتمويل عملياتها (بخلاف القروض أو المدفوعات نظير حقوق الملكية)؛

(و) المدفوعات النقدية لموردي البضائع والخدمات؛

(ز) المدفوعات النقدية للموظفين ونيابة عنهم؛

(ح) المقبوضات والمدفوعات النقدية لمنشأة تأمين تابعة للقطاع العام فيما يتعلق بأقساط التأمين والمطالبات، والمدفوعات السنوية وغيرها من المنافع المتعلقة ببوالص التأمين؛

(ط) المدفوعات النقدية لضرائب الممتلكات المحلية أو الضرائب على الدخل (حسب الاقتضاء) فيما يتعلق بالأنشطة التشغيلية؛

(ي) المقبوضات والمدفوعات النقدية من العقود التي تعقد لأغراض التداول أو التجارة؛

(ك) المقبوضات والمدفوعات النقدية لعمليات الخصم؛ و

(ل) المقبوضات والمدفوعات النقدية فيما يتعلق بالتسويات القضائية.

9 قد تحتفظ المنشأة بأوراق مالية وقروض بغرض التداول أو التجارة، وفي هذه الحالة تكون تلك الأوراق المالية مشابهة للمخزون الذي يتم استملاكه خصيصاً بغرض إعادة البيع. وبالتالي، تُصّنف التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المحتفظ بها لأغراض التداول أو الأغراض التجارية باعتبارها أنشطة تشغيلية. وعلى نفس المنوال، عادة ما تُصّنف المدفوعات النقدية المقدمة والقروض التي تقوم بها المؤسسات المالية التابعة للقطاع العام باعتبارها أنشطة تشغيلية طالما أنها مرتبطة بنشاط توليد النقد في تلك المنشأة.

10 في بعض دوائر الاختصاص، تخصص الحكومات أو منشآت القطاع العام الأخرى أو تفوض المنشآت في استخدام أموال بغرض تمويل عمليات المنشأة، ولا يكون هناك تمييز واضح للتصرف في تلك الأموال بين الأنشطة المتداولة، والأعمال الرأسمالية والرأس مال المساهم به. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تحدد المخصصات أو تفويضات الموازنة بصورة منفصلة باعتبارها أنشطة متداولة، أو أعمال رأسمالية (أنشطة تشغيلية) أو رأس مال مساهم به (أنشطة استثمارية)، يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 أنه يتعين على المنشأة أن تصنف المخصصات أو تفويضات الموازنة باعتبارها تدفقات نقدية ناشئة عن الأنشطة التشغيلية، وتفصح عن ذلك في الملاحظات المرفقة ببيان التدفقات النقدية.

الأنشطة الاستثمارية

11 يحدد الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية مدى أداء تدفقات نقدية صادرة نظير الموارد بهدف المساهمة في تقديم المنشأة للخدمات المحتملة في المستقبل. وفيما يلي أمثلة على التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية:

(أ) المقبوضات النقدية بغرض استملاك الممتلكات والمصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل. تشمل هذه المدفوعات تلك المدفوعات المتعلقة بتكاليف التنمية المرسملة والمعدات والمصانع والمعدات المبنية ذاتياً؛

(ب) المقبوضات النقدية من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل؛

(ج) المدفوعات النقدية لاستملاك حقوق ملكية أو أدوات دين لمنشآت أخرى والحصص في المشاريع المشتركة (بخلاف المدفوعات نظير تلك الأدوات التي تعتبر نقداً معادلاً أو التي يتم الاحتفاظ بها بغرض التداول أو المتاجرة).

(د) المقبوضات النقدية من بيع حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بمنشآت أخرى والحصص في المشاريع المشتركة (بخلاف المقبوضات نظير تلك الأدوات التي تعتبر نقداً معادلاً أو التي يتم الاحتفاظ بها بغرض التداول أو المتاجرة)؛

(هـ) المقدمات النقدية والقروض التي تتم لصالح أطراف أخرى (بخلاف المقدمات النقدية والقروض التي تتم من قبل المؤسسات المالية التابعة للقطاع العام)؛

(و) المقبوضات النقدية نظير سداد المقدمات والقروض التي تمت لأطراف أخرى (بخلاف المقدمات النقدية والقروض للمؤسسات المالية التابعة للقطاع العام)؛

(ز) المدفوعات المالية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات وعقود التبادل إلا إذا كان يتم الاحتفاظ بتلك العقود لأغراض التداول والتجارة، وفي تلك الحالة يتم تصنيف المدفوعات باعتبارها أنشطة تمويلية؛ و

(ح) المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات وعقود التبادل إلا إذا كان يتم الاحتفاظ بتلك العقود لأغراض التداول والتجارة، وفي تلك الحالة يتم تصنيف المقبوضات باعتبارها أنشطة تمويلية؛ و

عندما يتم تخصيص عقد للتحوط لمركز قابل للتحديد، يتم تصنيف التدفقات النقدية للعقد بنفس أسلوب التدفقات النقدية للمركز الذي يتم التحوط له.

الأنشطة التمويلية

12 الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية هو إفصاح مفيد في التنبؤ بمطالبات التدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي رأس المال للمنشأة. وتشمل الأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

(أ) العوائد النقدية الناتجة عن إصدار السندات بدون ضمان، والقروض، والكمبيالات، والسندات، والرهونات والاقتراضات الأخرى طويلة أو قصيرة الأجل؛

(ب) السداد النقدي للمبالغ المقترضة؛

(ج) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لخفض الالتزامات المستحقة المتعلقة بالإيجار التمويلي؛ و

(د) المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بإصدار العملة ورد قيمتها.

الحصص وتوزيعات الأرباح

13 يتطلب معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية من الحصص والتوزيعات المستلمة أو المدفوعة، ويتطلب أيضاً في حال إجراء تلك الإفصاحات أن يتم تصنيفها بطريقة متسقة من فترة لأخرى إما باعتبارها أنشطة تشغيلية، أو استثمارية، أو تمويلية.

14 يتم الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للحصص والتوزيعات المدفوعة أو المستلمة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية. فعادة ما تُصّنف الحصص المدفوعة، والحصص والتوزيعات المستلمة باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية بالنسبة للمؤسسات المالية التابعة للقطاع العام. ومع ذلك، لا يوجد إجماع على تصنيف التدفقات النقدية المرتبطة بالحصص والتوزيعات المقبوضة والمدفوعة للمنشآت الأخرى. ويمكن تصنيف الحصص والتوزيعات المدفوعة والحصص والمدفوعات المقبوضة باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية. وعلى نحو آخر، يمكن تصنيف الحصص والتوزيعات المدفوعة والحصص والمدفوعات المقبوضة باعتبارها تدفقات نقدية تمويلية واستثمارية على التوالي، لأنها تمثل تكلفة الحصول على الموارد المالية أو العوائد على الاستثمار.

الإبلاغ عن الفئات الكبرى للمقبوضات والمدفوعات

15 يعتمد التصنيف الفرعي للمقبوضات على حجم المبالغ ذات العلاقة وطبيعتها ووظيفتها. ووفقاً لطبيعة المنشأة، قد تكون التصنيفات الفرعية التالية ملائمة:

(أ) المقبوضات من الضرائب (والتي يمكن تصنيفها لمزيد من التصنيفات الفرعية وفقاً لأنواع الضرائب)؛

(ب) المقبوضات من الرسوم، والغرامات، والجزاءات والتراخيص؛

(ج) المقبوضات من المعاملات التبادلية وتشمل المقبوضات نظير بيع البضائع والخدمات ورسوم المستخدم (حيث يتم تصنيفها باعتبارها معاملات تبادلية)؛

(د) المقبوضات من المنح، والحوالات، أو مخصصات الموازنة (والتي يمكن تصنيفها وفقاً للمصدر)؛ و

(هـ) المقبوضات من الحصص والتوزيعات.

16 تصنف بنود المدفوعات تصنيفاً فرعياً بحيث يتم توضيح التكاليف وتغطية التكاليف في برنامج معين، أو في أنشطة أو شرائح أخرى هامة بالنسبة للمنشأة المعدة للتقارير. ويقدم الجزآن الأول والثاني من هذا المعيار أمثلة على تصنيف المدفوعات وفقاً لطبيعتها ووظيفتها.

الملحق 4

الخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام

تتطلب الفقرة 27/3/1 من الجزء الأول من هذا المعيار أن تقدم البيانات المالية معلومات تلبي متطلبات الخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة في البيانات المالية ذات الغرض العام وتفي كذلك بالقيود على تلك المعلومات. يلخص هذا الملحق الخصائص النوعية والقيود على التقارير المالية ذات الغرض العام وفقاً لتعريفها الوارد في الفقرة 27/3/1. وللحصول على شرح كامل للخصائص النوعية والقيود، على القراء الرجوع إلى "إطار مفاهيم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام."

الخصائص النوعية هي السمات التي تجعل المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. وأهداف إعداد التقارير المالية هي تقديم معلومات مفيدة فيما يتعلق بأغراض المساءلة وصنع القرار. وهي قابلة للتطبيق على البيانات المالية، بغض النظر الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية. والخصائص النوعية هي قابلية الفهم، والأهمية، والعرض العادل، والوقت المناسب، وقابلية المقارنة والتحقق. والقيود المتعارف عليها على المعلومات المتضمنة في البيانات المالية هي المادية، والتكلفة–العائد، وتحقيق توازن مناسب بين الخصائص النوعية.

قابلية الفهم

قابلية الفهم هي جودة المعلومات التي تمكن المستخدمين من فهم معناها. فيجب أن تعرض البيانات المالية ذات الغرض العام (البيانات المالية) لمنشآت القطاع العام المعلومات بأسلوب يلبي احتياجات المستخدمين ويتفق مع قاعدتهم المعرفية، ويأخذ بعين الاعتبار طبيعة المعلومات المقدمة. ويفترض أن لدى المستخدمين قدر معقول من المعرفة بأنشطة المنشأة والبيئة التي تعمل بها، وأن لديهم الاستعداد لدراسة المعلومات.

وينبغي عدم حذف المعلومات التي تتناول المسائل المعقدة من البيانات المالية فقط لأنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها دون مساعدة.

الأهمية

تكون المعلومات هامة إذا كانت تصنع فارقاً في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. وتصنع المعلومات هذا الفارق عندما يكون لها قيمة تأكيدية، أو قيمة تنبؤية، أو كلاهما. وقد تصنع المعلومات هذا الفارق، وبالتالي يكون لها أهمية، حتى لو اختار بعض المستخدمين ألا يستفيدوا منها أو إذا كانوا على دراية بها بالفعل.

العرض العادل

لتكون المعلومات مفيدة في إعداد التقارير المالية، فينبغي أن تعرض الظواهر الاقتصادية وغيرها من الظواهر التي تهدف لعرضها عرضاً عادلاً. ويتحقق العرض العادل باكتمال وصف الظاهرة، وعندما يكون غير متحيز، وخالٍ من الأخطاء المادية. وتصف المعلومات التي تعرض الظواهر الاقتصادية وغيرها من

الظواهر عرضاً عادلاً جوهر المعاملات الأساسية والأحداث الأخرى، والأنشطة أو الظروف – والتي لا يكون لها في جميع الأحوال نفس الشكل القانوني.

قابلية المقارنة

تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية قابلة للمقارنة عندما تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر. وقابلية المقارنة هي ليست خاصية متعلقة بالبنود المفردة من المعلومات، ولكنها خاصية متعلقة بالعلاقة بين بندين أو أكثر من بنود المعلومات.

وتطبق قابلية المقارنة على:

- المقارنة بين البيانات المالية لمنشآت مختلفة؛ و
- المقارنة بين البيانات المالية لنفس المنشأة عبر فترات زمنية متعددة.

وأحد الآثار الهامة لخاصية قابلية المقارنة هي حاجة المستخدمين للحصول على معلومات عن السياسات التي تم توظيفها في إعداد البيانات المالية، وحاجتهم لمعرفة التغييرات التي طرأت على تلك السياسات والآثار المترتبة عليها.

ونتيجة لرغبة المستخدمين في مقارنة أداء المنشأة عبر الوقت، يكون من الهام أن توضح البيانات المالية معلومات مقابلة عن السنوات الماضية.

الوقت المناسب

يعني الوقت المناسب أن تكون المعلومات متاحة للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة فيما يتعلق بأغراض المساءلة وصنع القرار. فقد يعزز الحصول على معلومات هامة بصورة أسرع من فائدتها باعتبارها مدخلاً من مدخلات عمليات تقييم المساءلة ويعزز كذلك من القدرة على التوصل إلى قرارات مستنيرة مبنية على تلك المعلومات علاوة على التأثير على تلك القرارات. فعدم تقديم المعلومات في الوقت المناسب قد يحد من الاستفادة المتحققة منها.

قابلية التحقق

قابلية التحقق هي خاصية من خصائص المعلومات بحيث تعطي تأكيداً للمستخدمين على أن المعلومات الواردة في البيانات المالية هي معلومات تعرض الظواهر الاقتصادية وغيرها من الظواهر عرضاً عادلاً. وفي بعض الأحيان تستخدم كلمة قابلية الدعم لوصف هذه الخاصية في حال تطبيقها على المعلومات التوضيحية وعلى المعلومات الكمية المستقبلية سواءً كانت مالية أو غير مالية والتي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية. وسواء تم التعبير عن هذه الخاصية بكلمة قابلية التحقق أو قابلية الدعم، فإن هذه الخاصية تفرض أن يكون لدى ملاحظين مختلفين ومستقلين وعلى قدر من المعرفة القدرة على الوصول إلى إجماع، وليس بالضرورة اتفاق كامل، على أن:

- المعلومات تعرض الظواهر الاقتصادية وغيرها من الظواهر التي تهدف لعرضها دون أخطاء مادية أو تحيز؛ أو
- أنه تم تطبيق طريقة ملائمة للاعتراف، أو القياس، أو العرض دون أخطاء مادية أو تحيز.

القيود المفروضة على المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات الغرض العام

المادية

تكون المعلومات مادية إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو الخطأ فيها على الوفاء بمقتضيات المساءلة من قبل المنشأة، أو إذا كان ذلك يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية للمنشأة التي تم إعدادها في فترة التقرير. وتعتمد المادية على كل من طبيعة ومبلغ البند الخاضع للحكم في حالات معينة خاصة بكل منشأة.

التوازن بين التكلفة والعائد

التوازن بين التكلفة والعائد هو قيد من القيود المتعارف عليها. فينبغي أن يبرر العائد المتحقق عن المعلومات تكلفة تقديمها. وعادة ما يخضع تقييم ما إذا كان عائد تقديم المعلومات يبرر تكلفتها للحكم المهني لأنه لا يكون من الممكن في كثير من الأحيان أن يتم تحديد و/أو قياس جميع التكاليف وجميع المنافع المترتبة على المعلومات المدرجة في البيانات المالية.

وتشمل تكاليف تقديم المعلومات تكاليف جمعها ومعالجتها، وتكاليف التحقق منها و/أو عرض الافتراضات والمنهجيات التي تدعمها، وتكاليف نشرها. ويتحمل المستخدمون تكاليف تحليل وتفسير المعلومات.

ويبذل معدو المعلومات قدراً كبيراً من الجهد لتقديم المعلومات في البيانات المالية، ومع ذلك يتحمل متلقو الخدمة ومقدمو الموارد في نهاية المطاف تكلفة تلك الجهود – لأنه تتم إعادة توجيه الموارد من أنشطة تقديم الخدمات إلى إعداد معلومات بحيث يتم إدراجها في البيانات المالية. ويحصد المستخدمون معظم المنافع المترتبة على المعلومات المقدمة في البيانات المالية، ومع ذلك قد تستخدم الإدارة أيضاً المعلومات التي تم إعدادها للبيانات المالية داخلياً مما ينتج عنه صنع قرارات أفضل من قبل تلك الإدارة.

عند تطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في معلومات المعدين، والمستخدمين، والأكاديميين، وغيرهم والمتعلقة بطبيعة وكمية منافع وتكاليف المتطلبات المقترحة. فقد نصت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الإفصاحات والمتطلبات الأخرى التي ينتج عنها عرض معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية لأغراض متعلقة بالمساءلة وصنع القرار وتلبي متطلبات الخصائص النوعية عندما يقيّم المجلس الفائدة المترتبة على الامتثال لتلك الإفصاحات والمتطلبات الأخرى بغرض تبرير تكلفتها.

التوازن بين الخصائص النوعية

تعمل الخصائص النوعية معاً للمساهمة في إنتاج معلومات مفيدة. وفي بعض الحالات، يكون التوازن أو الاختيار بين الخصائص النوعية ضرورياً لتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. والأهمية النسبية للخصائص النوعية في كل موقف من المواقف هي أمر يخضع للحكم المهني. والهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص لتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية.

مقدمة إلى إرشادات الممارسة الموصى بها

توضع إرشادات الممارسة الموصى بها وتتم المصادقة عليها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة عن طريق وضع معايير محاسبية عالية الجودة، وتسهيل تبني هذه المعايير وتطبيقها، وبالتالي تعزيز جودة وإتساق الممارسة في مختلف أنحاء العالم وتعزيز شفافية ومساءلة الجوانب المالية في القطاع العام.

وتحقيقاً لهذا الهدف، يعمل المجلس على وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وإرشادات الممارسة الموصى بها لإستخدامها من قبل منشآت القطاع العام، بما في ذلك الحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية والوكالات الحكومية ذات العلاقة.

ترتبط معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالبيانات المالية ذات الغرض العام (البيانات المالية) وهي معايير رسمية. أما إرشادات الممارسة الموصى بها فهي بيانات توفر إرشادات حول الممارسة الجيدة في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام التي لا تكون عبارة عن بيانات مالية. وبخلاف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لا تنص إرشادات الممارسة الموصى بها على متطلبات معينة. وتعدّ حالياً كافة البيانات المرتبطة بالتقارير المالية ذات الغرض العام التي لا تكون عبارة عن بيانات مالية هي إرشادات ممارسة موصى بها. ولا توفر إرشادات الممارسة الموصى بها إرشادات حول مستوى التأكيد (إن وجد) الذي ينبغي أن تخضع له المعلومات.

إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 1
إعداد التقارير بشأن الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة

تاريخ إرشادات الممارسة الموصى بها

صدرت إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 1 "*إعداد التقارير بشأن الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة* " في يوليو 2013.

ومنذ ذلك الحين، تم تعديل إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 1 من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:-

- قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل 2016).

جدول الفقرات المعدلة في إرشادات الممارسة الموصى بها 1

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
5	إلغاء	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل 2016).
6	تعديل	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل 2016).

يوليو 2013

إعداد التقارير بشأن الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة

جدول المحتويات

	الفقرة
الهدف.....	1
الوضع والنطاق.....	2-8
تعريفات.....	9
تحديد ما إذا ينبغي إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل.	10-13
حدود إعداد التقارير.....	14-15
إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل.....	16-20
عرض توقعات التدفقات الواردة والصادرة المستقبلية.....	21-26
الأفق الزمني.....	25-26
معالجة أبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل.....	27-40
البعد الخاص بالخدمة.....	31-34
البعد الخاص بالإيرادات.....	35-37
البعد الخاص بالدين.....	38-40
المبادئ والمنهجيات.....	41-53
تحديث التوقعات وتكرار إعداد التقارير.....	41
تأثير المتطلبات القانونية وأطر السياسة.....	42
السياسة الحالية والإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية.....	43-51
إفتراضات السياسة الحالية,.....	43-49
الإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية.....	50
معقولية الإفتراضات.....	51
التضخم ومعدلات الخصم.....	52
تحليل الحساسية.....	53
الإفصاحات.....	54-58
الملحق "أ": المصطلحات الواردة في هذه الإرشادات والمعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	
الملحق "ب": العلاقة بين أبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل	
الملحق "ج": قائمة المؤشرات	
أساس الإستنتاجات	

الهدف

1. توفر إرشادات الممارسة الموصى بها هذه (RPG) إرشادات بشأن إعداد التقارير حول الإستدامة المالية طويلة الأجل لمنشأة القطاع العام ("إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل[1]"). وتوفر إرشادات الممارسة الموصى بها معلومات بشأن أثر السياسات والقرارات الحالية التي أُتخذت في تاريخ إعداد التقارير على التدفقات الواردة والصادرة المستقبلية كما أنها تأتي مكمّلة للمعلومات في البيانات المالية ذات الغرض العام ("البيانات المالية"). ويتمثل الهدف من إعداد تلك التقارير في توفير مؤشر على الإستدامة المالية طويلة الأجل المتوقعة للمنشأة عبر أفق زمني محدد وفقاً للإفتراضات المعلنة.

الوضع والنطاق

2. يمثل الإبلاغ عن المعلومات وفقاً لهذه الإرشادات ممارسة جيدة. ومن المحبذ بالنسبة للمنشأة التي تعدّ التقارير حول معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل أن تتبع هذه الإرشادات. ولا يعتبر الإمتثال لإرشادات الممارسة الموصى بها هذه أمراً مطلوباً لكي تؤكد المنشأة بأن بياناتها المالية تتفق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs).

3. يشمل نطاق هذه الإرشادات التدفقات المتوقعة للمنشأة. وهي لا تقتصر على تلك التدفقات المتعلقة بالبرامج التي تقدم منافع إجتماعية. ومع ذلك، تقرّ هذه الإرشادات بأن التدفقات المتعلقة ببرامج توفير المنافع الإجتماعية، بما في ذلك برامج الإستحقاق التي تتطلب مساهمات من المشاركين، يمكن أن تكون عنصراً هاماً للغاية في إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل بالنسبة للعديد من المنشآت.

4. لا تعالج هذه الإرشادات بشكل مباشر القضايا المرتبطة بإعداد التقارير حول الإستدامة البيئية. ومع ذلك، ينبغي على المنشأة أن تقيّم أي آثار مالية للعوامل البيئية وأن تأخذها بعين الإعتبار عند وضع توقعاتها.

5. [تم الغاءها]

6. رغم أن هذه الإرشادات لا تنطبق مباشرةً على مؤسسات الأعمال الحكومية، إلا أن التدفقات الواردة والصادرة المستقبلية المرتبطة بإحدى مؤسسات الأعمال الحكومية، والتي تخضع لسيطرة المنشأة المعدّة للتقارير، عبر الأفق الزمني المحدد للتوقعات تندرج ضمن نطاق هذه الإرشادات.

7. لا ينبغي وصف معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل على أنها إمتثالاً لهذه الإرشادات ما لم تمتثل لجميع متطلبات هذه الإرشادات.

[1] يقرّ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه في عدد من الإختصاصات يكون للمصطلح "مالي" تفسير محدود مرتبط بالضرائب. وفي هذه الإرشادات، يُستخدم المصطلح بمعنى أوسع بحيث يشمل كل من التدفقات الواردة والصادرة.

8. تحدد هذه الإرشادات المستويات الدنيا من المعلومات. ولا تحول إرشادات الممارسة الموصى بها دون تقديم معلومات إضافية إذا كانت تلك المعلومات مفيدة في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية وتستوفي الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية.

تعريفات

9. تُستخدم المصطلحات التالية في هذه الإرشادات بالمعنى المحدد:

إفتراضات السياسة الحالية (Current plicy assumptions) هي تلك الإفتراضات المبنية على أساس التشريعات أو الأنظمة نافذة المفعول في تاريخ إعداد التقارير مع إستثناءات مناسبة في ظروف محددة.

التدفقات الواردة (Inflows) هي النقد والنقد المعادل المتوقع استلامه أو إستحقاقه من قبل المنشأة عبر الأفق الزمني للتوقعات.

الإستدامة المالية طويلة الأجل (Long-term fiscal sustainability) هي قدرة المنشأة على الوفاء بإلتزاماتها المالية وتقديم الخدمات في الوقت الحالي ومستقبلاً.

التدفقات الصادرة (Outflows) هي النقد والنقد المعادل المتوقع دفعه أو إستحقاقه من قبل المنشأة عبر الأفق الزمني للتوقعات.

التوقع (A projection) هو معلومات مالية مستقبلية يتم إعدادها على أساس إفتراضات السياسة الحالية للمنشأة، والإفتراضات حول الأوضاع الإقتصادية وغيرها في المستقبل.

يتضمن الملحق "أ" المصطلحات المستخدمة في هذه الإرشادات بالمعاني المحددة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تحديد ما إذا ينبغي إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل

10. عند تحديد ما إذا ينبغي إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل، تحتاج المنشأة لتقييم ما إذا يوجد مستخدمين محتملين للمعلومات المالية المستقبلية.

11. إن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل أوسع من المعلومات المستقاة من البيانات المالية. فهي تتضمن التدفقات الواردة والصادرة المتوقعة المتعلقة بتقديم السلع والخدمات والبرامج التي توفر المنافع الإجتماعية بإستخدام إفتراضات السياسة الحالية على مدى أفق زمني محدد. وبالتالي فهي تأخذ بعين الإعتبار القرارات التي تتخذها المنشأة في أو قبل تاريخ إعداد التقارير والتي تؤدي إلى تدفقات صادرة مستقبلية لا تلبي تعريف الإلتزامات و/أو معايير الإعتراف بها في تاريخ إعداد التقارير. وعلى نحو مماثل، تأخذ معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل بعين الإعتبار التدفقات الواردة المستقبلية التي لا تلبي تعريف الأصول و/أو معايير الإعتراف بها في تاريخ إعداد التقارير.

12. تستخدم تقييمات الإستدامة المالية طويلة الأجل مجموعة واسعة من البيانات. تشمل هذه البيانات المعلومات المالية وغير المالية حول الأوضاع الإقتصادية والديموغرافية المستقبلية والإفتراضات حول البلدان والاتجاهات العالمية مثل الإنتاجية والقدرة التنافسية النسبية للإقتصاد الوطني أو القومي

أو المحلي والتغيرات المتوقعة في المتغيرات الديموغرافية مثل العمر ونسبة الوفيات ومعدل إنتشار المرض ونسبة المواليد والجنس والدخل والتحصيل العلمي والمشاركة في القوى العاملة.

13. ينبغي بحث مدى ملائمة الإبلاغ عن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل في سياق تمويل تلك المنشأة وقدرتها على تحديد مستويات تقديم الخدمات. إذ من المحتمل أن يكون هناك مستخدمين لمعلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل بالنسبة المنشآت التي تتسم بواحدة أو أكثر من الخصائص التالية:

(أ) صلاحيات ضريبية هامة و/أو صلاحيات هامة أخرى في جمع الإيرادات؛

(ب) صلاحيات تكبد ديون كبيرة؛ أو

(ج) القدرة على تحديد طبيعة ومستوى وطريقة تقديم الخدمات وصلاحية ذلك، بما في ذلك إستحداث خدمات جديدة.

حدود إعداد التقارير

14. إن استخدام نفس حدود إعداد التقارير التي تُستخدم في البيانات المالية يعزز من فهم التوقعات ويزيد فائدتها لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام.

15. يمكن أن تعد المنشأة التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل بإستخدام حدود أخرى لإعداد التقارير، مثل القطاع الحكومي العام (GGS). وقد يكون الغرض من ذلك هو تعزيز الإتساق وقابلية المقارنة مع إختصاصات أخرى أو لأن هناك مؤشرات أخرى يتم استخدامها لتقييم الإستدامة المالية طويلة الأجل على أساس حدود أخرى لإعداد التقارير. ويتم أيضاً تشجيع المنشآت التي تقدم معلومات على أساس القطاع الحكومي العام على أن تعرض كذلك المعلومات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 22 *"الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام"*.

إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل

16. يجب أن تساعد معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل، التي أُعدت وفقاً لهذه الإرشادات، المستخدمين على تقييم مختلف جوانب الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة، بما في ذلك طبيعة ونطاق المخاطر المالية التي تواجهها المنشأة.

17. يختلف شكل ومضمون معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة تبعاً لطبيعة المنشأة والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها. ومن غير المرجح أن يلبي منهج العرض الواحد أهداف إعداد التقارير المالية. ولتحقيق أهداف[2] إعداد التقارير المالية وخصائصها النوعية مع الأخذ بعين الإعتبار

[2] تتلخص أهداف إعداد التقارير المالية بواسطة منشآت القطاع العام في توفير معلومات حول المنشأة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المسائلة وصنع القرارات. أنظر الفصل 2 من *إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بواسطة منشآت القطاع العام* (إطار المفاهيم) لمزيد من التفاصيل.

القيود[٣]، تشمل عادةً معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل العناصر التالية:

(أ) توقعات التدفقات الواردة والصادرة المستقبلية، والتي يمكن عرضها على شكل جداول أو أشكال بيانية، ومناقشة وصفية توضح التوقعات (أنظر الفقرات 21–26 و56)؛

(ب) مناقشة وصفية لأبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل بما في ذلك أي مؤشرات مستخدمة لتصوير الأبعاد (أنظر الفقرات 27–40 و57)؛ و

(ج) مناقشة وصفية للمبادئ والإفتراضات والمنهجية التي تقوم عليها التوقعات (أنظر الفقرات 41–53 و58).

18. تعكس عموماً التوقعات الواردة في معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل ظروف الشكوك. وتُستمد التوقعات من النماذج التي تعتمد على الإفتراضات التي تدور حولها بعض الشكوك. ولكي تمثل معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل التدفقات المستقبلية المتوقعة للمنشأة بأمانة، ينبغي أن تستند الإفتراضات المستخدمة إلى أفضل المعلومات المتاحة.

19. يمكن نشر معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل كتقرير منفصل أو كجزء من تقرير آخر. ويمكن نشرها في نفس الوقت الذي تُنشر فيه البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشأة أو في وقت مختلف.

20. ينبغي أن تضمن المنشأة الخاضعة للسيطرة بأن المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها متسقة مع المعلومات التي تبلغ عنها المنشأة المسيطرة.

عرض توقعات التدفقات الواردة والصادرة المستقبلية

21. يجب أن تعرض المنشأة توقعات التدفقات الواردة والصادرة المستقبلية، بما في ذلك النفقات الرأسمالية. ويجب أن تكون التوقعات معدّة على أساس إفتراضات السياسة الحالية، والإفتراضات حول الأوضاع الإقتصادية والأوضاع الأخرى مستقبلاً.

22. يجب أن تقيّم المنشأة الحد الذي يمكنها فيه الإعتماد على الإفتراضات والتوقعات والمؤشرات التي تعدها منشآت أخرى، مثل وزارات المالية، أو من مصادر أخرى للمعلومات، بدلاً من إعداد المعلومات بنفسها، لأن هذا يمكن أن يقلل من تكاليف إعداد التقرير. ويأخذ هذا التقييم بعين الإعتبار ما إذا كانت هذه المعلومات تستوفي الخصائص النوعية. وحيث يكون لدى المنشأة موازنة أو تقدير يستوفي تعريف التوقع، يمكن استخدام هذه المعلومات للفترة أو الفترات الزمنية ذات الصلة.

[٣] تتمثل الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية في الملائمة والتمثيل الصادق وقابلية الفهم والوقت المناسب وقابلية المقارنة وقابلية التحقق. في حين تتمثل القيود المفروضة على المعلومات في الأهمية النسبية والتكاليف–المنافع والتوازن بين الخصائص النوعية. انظر الفصل 3 من إطار المفاهيم لمزيد من التفاصيل .

23. يمكن عرض التوقعات على شكل جداول أو أشكال بيانية توفر تفاصيل عن البرامج والأنشطة التي ينتج عنها تدفقات صادرة وتحدد مصادر التدفقات الواردة. تحتاج المنشآت عند تحديد شكل البيانات الجدولية الى الموازنة بين إعتبارات قابلية الفهم ومدى الملائمة. ويوفر عرض عدد كبير من الفترات الزمنية بين تاريخ إعداد التقارير ونهاية الأفق الزمني مجموعة من المعلومات الأكثر إكتمالاً، لكنه يزيد من مخاطر العبء الزائد للمعلومات ويقوض من سهولة الفهم.

24. ينبغي أن تضمن المنشأة بأنه لم يتم تحريف اختيارها وعرضها للتوقعات لتقديم صورة إيجابية مضللة أو غير مواتية. وينبغي أيضا أن تكون الأشكال والمصطلحات المستخدمة متناسقة بين فترات إعداد التقارير.

الأفق الزمني

25. عند اختيار الأفق الزمني المناسب، تحتاج المنشأة لتحقيق التوازن بين الخصائص النوعية المتمثلة في قابلية التحقق والتمثيل الصادق والملائمة. وكلما كانت نهاية الأفق الزمني بعيدة عن تاريخ إعداد التقارير، كلما تم رصد المزيد من الأحداث المستقبلية. لكن مع زيادة الأفق الزمني، تصبح الإفتراضات التي تقوم عليها التوقعات أقل قوة ويحتمل أن تكون أقل قابلية للتحقق. وبالعكس، يمكن أن تزيد الآفاق الزمنية القصيرة جدا من مخاطر إمكانية تجاهل عواقب الأحداث خارج الأفق الزمني وبالتالي التقليل من ملائمة التوقعات.

26. يعكس طول الأفق الزمني خصائص المنشأة. ومن المرجح أن يتأثر بخصائص المنشأة، بما في ذلك جوانب معينة مثل طول عمر البرامج الرئيسية، ومستوى الإعتماد على منشآت أخرى للحصول على تمويل، والعمر المقدر للبنود الرئيسية من الممتلكات والمصانع والمعدات مثل شبكات البنية التحتية، والآفاق الزمنية التي اعتمدتها منشآت مماثلة أخرى توفر معلومات مستقبلية.

معالجة أبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل

27. يجب على المنشأة التي تعدّ التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل أن تورد مناقشة وصفية لكل من أبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل. تناقش هذه الإرشادات ثلاثة أبعاد مترابطة للإستدامة المالية طويلة الأجل على النحو التالي:
    - الخدمة
    - الإيرادات؛ و
    - الدين.

28. تعدّ الأبعاد مترابطة مع بعضها البعض بحيث تؤثر التغييرات في بعد واحد على الأبعاد الأخرى. على سبيل المثال، يتم تمويل الخدمات المستقبلية وإستحقاقات المستفيدين (البعد الخاص بالخدمة) بواسطة الإيرادات و/ أو الديون. ويمكن تحليل بعد واحد من خلال الحفاظ على ثبات البعدين

الآخرين. على سبيل المثال، من خلال الحفاظ على ثبات المستويات الحالية للخدمات والإيرادات بإمكان المنشأة أن توضح أثر هذه الإفتراضات على مستوى الديون. ويوضح الملحق "ب" العلاقة بين أبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل.

29. هناك جانبان إثنان لكل بعد: القدرة وقابلية التأثر. القدرة هي قدرة المنشأة على تغيير البعد أو التأثير عليه، وقابلية التأثر هو مدى إعتماد المنشأة على عوامل خارجة عن سيطرتها أو نفوذها.

30. يمكن أن تستخدم المنشأة مؤشرات معينة لعرض أبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل. وينبغي أن تختار المنشأة مؤشراتها بناءً على مدى ملائمتها للمنشأة. وترد أمثلة على المؤشرات في قائمة المؤشرات ضمن الملحق "ج".

البعد الخاص بالخدمة

31. إن البعد الخاص بالخدمة يأخذ بعين الإعتبار حجم ونوعية الخدمات التي تُقدم إلى المتلقين والمستحقات التي تُدفع للمستفيدين خلال فترة التوقعات، في ضوء إفتراضات السياسة الحالية بخصوص الإيرادات من الضرائب وغيرها من المصادر، في حين يبقى ضمن قيود الدين. يركز هذا البعد على قدرة المنشأة على الحفاظ على حجم ونوعية الخدمات التي تقدمها أو برامج الإستحقاق التي توفرها أو قدرة المنشأة على تغييرها. كما يركز على ما إذا كانت المنشأة عرضة لعوامل معينة مثل مدى رغبة المتلقين والمستفيدين لقبول أي تخفيضات في الخدمات والمستحقات أو ما إذا كانت عرضة للتأثر لأنها لا تملك القدرة على تحديد أو تغيير مستويات الخدمة، على سبيل المثال حيث يحدد مستوى آخر من الحكومة مستوى الخدمات المقدمة.

32. من خلال إنعكاس تأثير إفتراضات السياسة الحالية على الإيرادات من الضرائب ومن مصادر أخرى وعلى الديون، يمكن أن تعرض معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل المبالغ المتاحة لتوفير السلع والخدمات. وبإمكان المستخدمين مقارنة هذه المعلومات مع إلتزامات تقديم الخدمات للمنشأة، وبالتالي تقييم إستدامة توفير الخدمات.

33. ومن العوامل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار عند إجراء هذه المقارنات هو مدى زيادة النفقات على بعض البرامج بشكل حاد مقارنة بالمستويات الكلية لنفقات المنشأة. وقد يعزى هذا إلى توقع إرتفاع عدد المستفيدين من برنامج معين أو توقع ارتفاع التكاليف المرتبطة ببرامج معينة، مثل الرعاية الصحية، بسرعة أكبر من معدل التضخم العام. على سبيل المثال، قد يكون من المتوقع بسبب التغيرات الديموغرافية والتكنولوجية أن ترتفع تكلفة الرعاية الصحية كنسبة من النفقات الحكومية الكلية خلال فترة التوقعات.

34. فيما يخص الأنشطة التي تتطلب رأسمال كبير، يشمل البعد الخاص بالخدمة أيضاً تقييماً للأعمار الإنتاجية ودورات إستبدال بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

البعد الخاص بالإيرادات

35. إن البعد الخاص بالإيرادات يأخذ بعين الإعتبار مستويات الضريبة ومصادر الإيرادات الأخرى خلال فترة التوقعات، في ضوء إفتراضات السياسة الحالية بخصوص تقديم الخدمات للمتلقين ودفع المستحقات للمستفيدين، في حين يبقى ضمن قيود الدين. يركز هذا البعد على قدرة المنشأة على تغيير مستويات الضريبة الحالية أو مصادر الإيرادات الأخرى أو إستحداث مصادر جديدة للإيرادات. كما يركز على عوامل معينة مثل ما إذا كانت المنشأة عرضة لعدم رغبة دافعي الضرائب قبول أي إرتفاع في مستويات الضريبة، ومدى اعتمادها على مصادر إيرادات خارج سيطرتها أو نفوذها.

36. ومن الأمثلة على مؤشر بعد الإيرادات هو نسبة إجمالي الإيرادات التي يتم استلامها من المنشآت عند مستويات أخرى في الحكومة أو من المنظمات الدولية. على سبيل المثال، قد تكون منشأة حكومية محلية قادرة على الحفاظ على ضريبة الممتلكات أو زيادتها، لكنها تعتمد جزئياً على خليط من المنح العامة والمنح المحددة من الحكومات الوطنية و/ أو المحلية. وحيث يتم توقع السياسات الخاصة بتوفير الخدمات وإدارة الديون، يمكن عرض مستوى الإيرادات اللازمة لتمويل هذه السياسات. تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم قدرة المنشأة على الحفاظ على مستويات إيراداتها أو زيادتها وبالتالي في تقييم إستدامة مصادر الإيرادات الخاصة بها.

37. يُرجح عموماً أن تكون المنشأة، التي تملك قدرة محدودة على تغيير مستويات الإيرادات من الضرائب والمصادر الأخرى، معتمدة بشكل كبير على قرارات التمويل التي تتخذها المنشآت عند مستويات أخرى في الحكومة. وإذا كانت التحويلات الحكومية قائمة على سند دستوري أو سند قانوني آخر، فإن هذا الأمر يمكن أن يجعل المنشأة أقل عرضة لقرارات التمويل السلبية المفاجئة التي تتخذها المنشآت الأخرى ويزيد بالتالي من إحتمالية الإستمرار في استلام إيرادات مستقرة. تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم قابلية تأثر المنشأة بالقرارات الخارجة عن نطاق سيطرتها.

البعد الخاص بالدين

38. إن البعد الخاص بالدين يأخذ بعين الإعتبار مستويات الديون خلال فترة التوقعات، في ضوء إفتراضات السياسة الحالية بخصوص تقديم الخدمات للمتلقين ودفع المستحقات للمستفيدين، وبخصوص الإيرادات من الضرائب وغيرها من المصادر. يركز هذا البعد على قدرة المنشأة على الوفاء بإلتزاماتها المالية عند إستحقاقها أو قدرتها على إعادة تمويل الدين أو زيادته حسب الضرورة. كما يركز على ما إذا كانت المنشأة عرضة للسوق وثقة المقرضين ومخاطر سعر الفائدة.

39. يعتبر مستوى صافي الدين عاملاً مهما في تقييم البعد الخاص بالدين، حيث أنه يمثل في أي تاريخ لإعداد التقارير المبلغ الذي يتم إنفاقه على التقديم المسبق للسلع والخدمات التي يجب تمويلها مستقبلاً. لذلك، من المرجح أن يكون هذا المؤشر ذو صلة للعديد من المنشآت. ومن خلال توقع إفتراضات السياسة الحالية فيما يتعلق بتقديم السلع والخدمات، وفيما يتعلق بالإيرادات من الضرائب وغيرها من المصادر، يمكن عرض المستويات المتوقعة لصافي الديون. تساعد هذه المعلومات

المستخدمين في تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بإلتزاماتها المالية عند إستحقاقها أو قدرتها على الحفاظ على مستويات الديون الخاصة بها أو إعادة تمويلها أو زيادتها وبالتالي تقييم إستدامة ديون المنشأة.

40. من العوامل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار في عرض مثل هذه التوقعات عند المستويات الوطنية هو ما إذا كان ينبغي التمييز بين: (أ) الرصيد الأساسي، وهو إجمالي النفقات الحكومية المتوقعة، بإستثناء الفوائد المستحقة على الدين ناقص الإيرادات الضريبية، و(ب) الرصيد الكلي، وهو الرصيد الأساسي بما في ذلك التدفقات الصادرة المتعلقة بالفائدة مستحقة الدفع على الدين. أما على المستويات دون الوطنية أو فيما يخص المنظمات الدولية، قد يكون التركيز على صافي الديون كنسبة مئوية من إجمالي الإيرادات. تُظهر الزيادات في هذا المؤشر أن نسبة متزايدة من الإيرادات سوف تكون مطلوبة لتسوية الدين وبالتالي تحويل الموارد عن تقديم الخدمات، وأن المستوى المتوقع من ديون المنشأة قد يكون غير مستدام.

المبادئ والمنهجيات

تحديث التوقعات وتكرار إعداد التقارير

41. في حين أن التحديثات المنتظمة هو أمر مرغوب به، تقرّ هذه الإرشادات بأن التحديث السنوي قد لا يكون أمرا واقعيا لجميع المنشآت. ومع ذلك، هناك عموماً علاقة عكسية بين قوة الإفتراضات التي يُستند عليها في صياغة التوقعات ومقدار الوقت المنقضي من تاريخ صياغة هذه التوقعات. خلال فترات التقلبات المالية العالمية، تزداد مخاطرة أن تصبح التوقعات التي وضعت قبل فترة معينة من تاريخ إعداد التقارير هي توقعات قديمة، مع ما يترتب على ذلك من تدني قدرة تلك المعلومات على تلبية أهداف المساءلة وصنع القرارات. في هذه الحالة، يجب أن تدرس المنشأة مسألة تحديث توقعاتها على أساس أكثر تكراراً. وينبغي أن تبحث أيضاً تحديث توقعاتها بعد وقوع أحداث هامة أو رئيسية غير متوقعة مثل الكوارث الطبيعية أو حالات الطوارئ الأخرى.

تأثير المتطلبات القانونية وأطر السياسة

42. في بعض الإختصاصات، يخضع إعداد التقارير حول معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل لإطار قانوني أو تنظيمي يُطبق على المستوى الوطني أو المحلي أو من خلال ترتيبات دولية. قد يكون هناك أيضا متطلبات قانونية للحكومة المحلية. قد تشمل هذه متطلبات موازنة معقولة. ومن المرجح أن تحدد هذه المتطلبات أو أن تؤثر على المبادئ والإفتراضات والمنهجيات التي ينبغي أن تستخدمها المنشأة في احتساب توقعاتها والإفصاح عنها.

السياسة الحالية والإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية

43. حيث يتم تخطيط التدفقات الخاصة ببرامج وأنشطة معينة بشكل فردي، ينبغي أن تستند إفتراضات السياسة إلى استمرار التشريعات أو الأنظمة الحالية مع إستثناءات محددة حيث يكون مناسباً. ينبغي تطبيق هذه الإفتراضات (المشار إليها باسم "إفتراضات السياسة الحالية") بإستمرار خلال فترة التوقع كاملةً. وينبغي أن تكون نقطة الإنطلاق في إفتراضات السياسة الحالية هي التشريعات أو الأنظمة

نافذة المفعول حالياً. ومع ذلك، قد تكون هناك حالات يمكن أن يعتبر فيها الحياد عن التشريعات أو الأنظمة الحالية هو أمر مناسب، على سبيل المثال:

(أ) حيث يتم سنّ التغييرات على التشريعات أو الأنظمة الحالية قبل تاريخ إعداد التقارير، وحيث يكون لهذه التغييرات تاريخ تنفيذ محدد ضمن الأفق الزمني للتوقعات؛

(ب) حيث تكون النصوص في التشريعات أو الأنظمة الحالية متضاربة داخلياً؛ أو

(ج) حيث يكون للتشريعات أو الأنظمة الحالية تاريخ إنتهاء، على سبيل المثال، "نصوص وقف نفاذ القانون".

44. يمكن أن تتأثر إفتراضات السياسة الحالية بالتغييرات القانونية التي يتم سنّها قبل تاريخ إعداد التقارير، والتي يكون لها تاريخ تنفيذ محدد ضمن الأفق الزمني للتوقعات. في هذه الظروف، يعدّ إفتراض أن التشريعات أو الأنظمة الحالية لا تزال نافذة المفعول خلال فترة التوقع كاملةً هو إفتراض غير مناسب.

45. من الأمثلة على التشريعات أو الأنظمة الحالية المتضاربة داخلياً هو برنامج الضمان الإجتماعي الذي يشتمل على مخصصات قانونية تجعل من غير القانوني تقديم دفعات بعد إستنفاد الصندوق المخصص، على الرغم من استمرار مستحقات المستفيدين بعد استنفاد ذلك الصندوق. كما أن إفتراض أن الصندوق لن يفي بإلتزاماته بعد إستنفاده قد يعكس موقف قانوني صارم، لكن قد تحتاج المنشأة لتقييم ما إذا كان عرض التوقعات على مثل ذلك الأساس سوف يقلل من قيمة التدفقات الصادرة المتوقعة، وسيقلل بالتالي من نطاق التحديات المالية التي تواجه برنامج الضمان الإجتماعي. في هذه الحالة، يمكن أن تحسب المنشأة توقعاتها بناءً على إفتراضات السياسة الحالية رغم القيود القانونية.

46. قد يكون للتشريعات أو الأنظمة الحالية تاريخ إنتهاء معين، على سبيل المثال، نصوص وقف نفاذ القانون، التي تنتهي بموجبها بعد فترة محددة. وقد يكون هناك في كثير من الحالات احتمال قوي بأن يتم إستبدال هذه البرامج ببرامج مماثلة. ويمكن أن يؤدي تبني مبدأ إنهاء قانوني صارم إلى التقليل من قيمة التدفقات الصادرة المتوقعة، وبالتالي التقليل من فائدة المعلومات.

منهج تدفقات الإيرادات الواردة

47. يمكن تخطيط تدفقات الإيرادات الواردة الكبيرة من الضرائب وغيرها من المصادر، مثل التحويلات الحكومية، بشكلٍ فردي بناءً على إفتراضات السياسة الحالية. ويتوقع أن تنمو (أو تتقلص) المصادر الهامة للضرائب وتدفقات الإيرادات الواردة الأخرى التي لم يتم تخطيطها بشكل فردي فيما يتعلق بمتغير معين مثل إجمالي الناتج المحلي (GDP) أو مؤشر تضخم محدد.

48. يُتوقع أيضاً أن تنمو تدفقات الإيرادات الواردة الأخرى، مثل حقوق الإنتفاع من الموارد الطبيعية،

بما يتماشى مع إجمالي الناتج المحلي أو مؤشر محدد. ويمكن أيضاً التخطيط لها بشكل فردي لمعالجة ظروف محددة، مثلاً عند توقع استنفاد الموارد الطبيعية.

منهج البرامج المرتبطة وغير المرتبطة بالعمر

49. غالباً ما تخضع البرامج المرتبطة بالعمر لمعايير الأهلية مثل العمر والعوامل الديموغرافية الأخرى. وعند صياغة التوقعات، يمكن تمييز البرامج والأنشطة المرتبطة بالعمر عن البرامج غير المرتبطة بالعمر. ويمكن التخطيط للبرامج المرتبطة بالعمر بشكل فردي بينما يُتوقع أن تزداد البرامج غير المرتبطة بالعمر بالإنسجام مع المتغيرات الأخرى، مثل إجمالي الناتج المحلي، أو يُتوقع أن تكون ثابتة من حيث الأرقام الحقيقية. يوفر منهج البرامج غير المرتبطة بالعمر قدراً من المرونة، حيث يسمح بأن تتم معادلة الزيادات عن إجمالي الناتج المحلي/ الأرقام الحقيقية في بعض البرامج والأنشطة بزيادات أقل أو بإنخفاض الإنفاق في مجالات أخرى.

الإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية

50. من المرجح أن تشمل الإفتراضات الديموغرافية نسبة المواليد ونسبة الوفيات ومعدلات الهجرة ومعدلات مشاركة القوى العاملة. ومن المرجح أن تشمل الإفتراضات الإقتصادية معدلات النمو الإقتصادي والتضخم. يمكن أن تشمل الإفتراضات الإقتصادية الأخرى عوامل بيئية، مثل تأثير إستنزاف وتدهور النظم البيئية ونضوب المياه والموارد الطبيعية المحدودة على النمو الإقتصادي.

معقولية الإفتراضات

51. ينبغي أن تستند توقعات التدفقات الواردة والصادرة إلى إفتراضات السياسة الحالية والإفتراضات الإقتصادية والديموغرافية، التي تعتبر معقولة في سياق العوامل التي نوقشت في الفقرة 18.

التضخم ومعدلات الخصم

52. هناك منهجين رئيسيين لإدماج تأثير تضخم الأسعار ضمن التوقعات. يمكن أخذ التضخم بعين الإعتبار عند صياغة التوقعات أو يمكن صياغة التوقعات بالأسعار الحالية (أي الأسعار السائدة في تاريخ إعداد التقارير). إذا كانت التوقعات تشمل التضخم، فإن معدل الخصم يجب أن يشمل أيضاً التضخم. وإذا كانت التوقعات هي بالأسعار الحالية، فإن معدل الخصم ينبغي أن يستبعد التضخم.

تحليل الحساسية

53. إن العديد من الإفتراضات التي تُبنى عليها التوقعات غير مؤكدة بطبيعتها. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون للتغييرات الصغيرة في المتغيرات تأثيرات هامة على التوقعات. يساعد إستخدام تحليل الحساسية المستخدمين على فهم تأثير التغيرات الهامة في الإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية على التوقعات.

الإفصاحات

54. ينبغي أن تفصح المنشأة عن المعلومات التي تساعد مستخدمي معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل على تقييم الإستدامة المالية طويلة الأجل المتوقعة للمنشأة. وينبغي أن تجري المنشأة أي إفصاحات إضافية لازمة لتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية.

55. ينبغي أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية:

(أ) إسم المنشأة؛

(ب) البيانات المالية التي ترتبط بها معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل؛

(ج) حيث تكون مختلفة، أسماء المنشآت ضمن حدود إعداد التقارير المتعلقة بمعلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل والتي تختلف عن حدود إعداد التقارير للبيانات المالية؛

(د) حيث تكون المنشأة هي منشأة خاضعة للسيطرة، هوية المنشأة المسيطرة؛

(هـ) التاريخ الذي وُضعت فيه مجموعة كاملة من التوقعات؛

(و) أساس وتوقيت التحديث اللاحق لتلك المجموعة الكاملة من التوقعات؛ و

(ز) عندما تستخدم المنشأة توقعات ومؤشرات معدّة من قبل منشآت أخرى أو من مصادر أخرى للمعلومات، أسماء تلك المنشآت أو المصادر الأخرى، والمعلومات التي تم استخدامها.

56. ينبغي أن تشمل المناقشة الوصفية للتوقعات الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) مصادر تدفقات الإيرادات الواردة الكبيرة من الضرائب ومصادر أخرى؛

(ب) لمحة عامة عن إفتراضات السياسة الحالية فيما يخص تدفقات الإيرادات الواردة الكبيرة من الضرائب وغيرها من المصادر، مثل مستويات عتبة الضريبة والبدلات؛

(ج) مصادر التدفقات الصادرة الكبيرة بما في ذلك النفقات الرأسمالية؛

(د) لمحة عامة عن إفتراضات السياسة الحالية فيما يخص التدفقات الصادرة الكبيرة بما في ذلك النفقات الرأسمالية؛

(هـ) ما إذا يتم التخطيط للتوقعات بشكل فردي أو إجمالي؛

(و) شرح للتغيرات في التوقعات بين تواريخ إعداد التقارير وأسباب تلك التغيرات؛

(ز) توضيح يفيد بأن التوقعات هي ليست تقديرات وأنه من غير المحتمل أن تطابق التوقعات على مدى أفق زمني محدد النتيجة الفعلية وأن نطاق الإختلاف يعتمد على مجموعة من العوامل، بما في ذلك الإجراءات المستقبلية للمنشأة في مواجهة أي تحديات مالية محددة؛

(ح) توضيح أية تعديلات على التنسيق بين فترات إعداد التقارير وأسباب تلك التغيرات؛

(ط) الأفق الزمني المستخدم للتوقعات وأسباب اختيار ذلك الأفق الزمني؛ و

(ي) حيث تغير المنشأة الأفق الزمني عن ذلك المستخدم في فترة إعداد التقارير السابقة، سبب ذلك التغيير.

57. ينبغي أن تشمل المناقشة الوصفية لأبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) تحليل التغيرات الهامة في المؤشرات مقارنة مع تلك التغيرات في فترة إعداد التقارير السابقة؛

(ب) التغيرات في المؤشرات المستخدمة في الإبلاغ عن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل مقارنة بفترة إعداد التقارير السابقة، وأسباب تلك التغيرات؛ و

(ج) حيث تستخدم المنشأة مؤشرات تستند إلى المبالغ المشتقة من معلومات غير مبنية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمؤشرات المتأثرة.

58. ينبغي أن تفصح المنشأة عن المبادئ والإفتراضات والمنهجية التي تقوم عليها التوقعات بما في ذلك المعلومات التالية:

(أ) الجوانب الرئيسية في التشريعات والأنظمة السائدة؛

(ب) سياسة الإقتصاد الكلي الرئيسية والأطر المالية، بما في ذلك تفاصيل أماكن الوصول إلى التقارير الأخرى المتاحة للعموم بشأن هذه السياسات والأطر، بما في ذلك الوثائق خارج نطاق التقارير المالية ذات الغرض العام؛

(ج) إفتراضات السياسة الحالية الرئيسية والإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية الرئيسية التي تقوم عليها التوقعات؛

(د) سياستها في مراجعة وتحديث إفتراضات السياسة الحالية والإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية؛

(هـ) توضيح أي من إفتراضات السياسة الحالية الهامة التي تحيد عن التشريعات أو الأنظمة الحالية؛

(و) توضيح التغييرات الهامة في المبادئ والإفتراضات والمنهجيات عن فترة إعداد التقارير السابقة، وطبيعة ونطاق هذه التغييرات، وأسباب تلك التغييرات؛

(ز) نتائج أي تحليلات للحساسية يمكن أن يكون لها تأثير كبير على التوقعات؛

(ح) معدلات الخصم المطبقة والأساس الذي يتم بناءً عليه تحديد معدل الخصم؛ و

(ط) منهج التضخم وسبب تبني ذلك المنهج.

الملحق "أ"

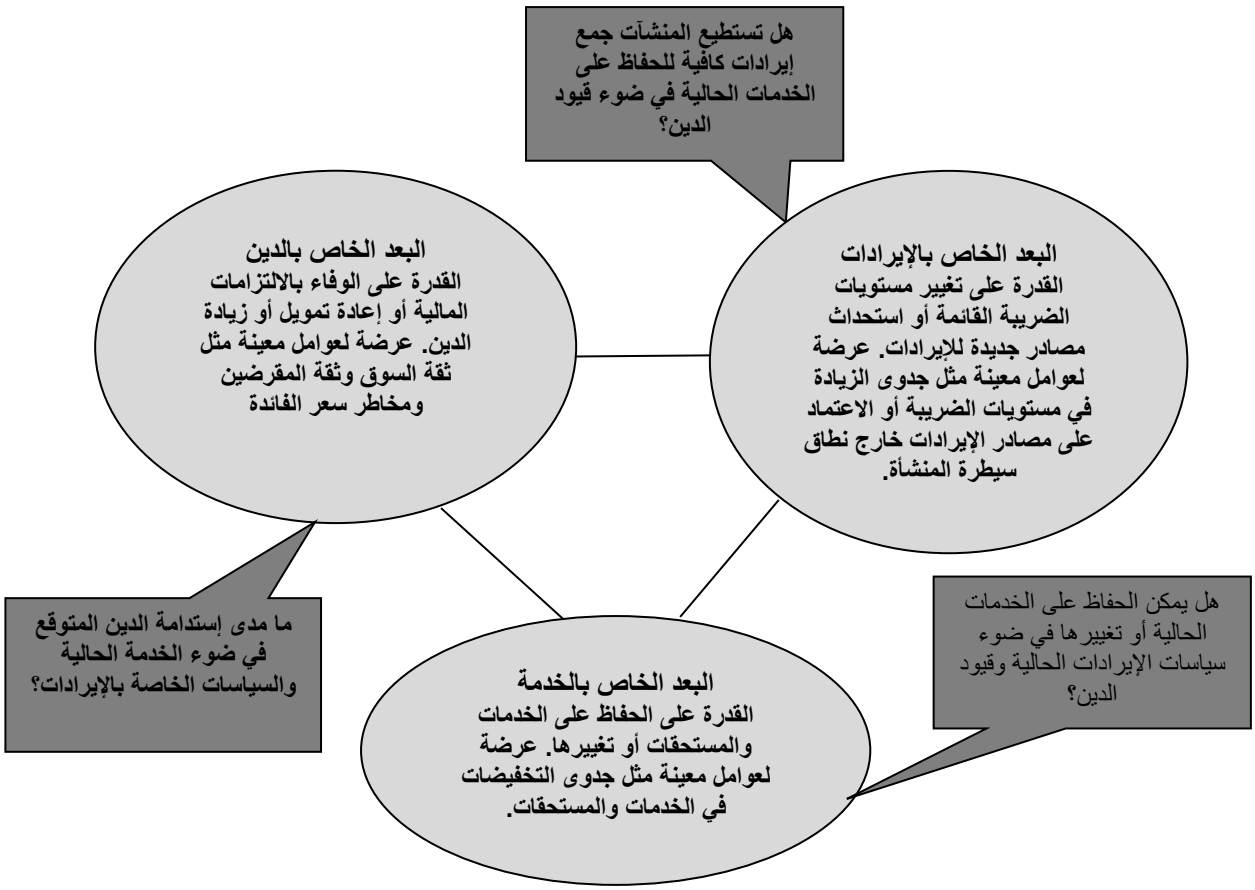
المصطلحات الواردة في هذه الإرشادات والمعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المصطلح	التعريف
الأصول	هي الموارد التي تخضع لسيطرة منشأة ما نتيجة أحداث سابقة والتي من المتوقع أن يتدفق منها منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانيات خدمة الى المنشأة.
النقد	يشمل النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.
النقد المعادل	هي إستثمارات عالية السيولة قصيرة الأجل يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية معلومة وتخضع لمخاطر ضئيلة من التغير في القيمة.
منشأة خاضعة للسيطرة	هي منشأة، بما في ذلك منشأة غير مؤسسة رسمياً مثل شراكة ما، تخضع لسيطرة منشأة أخرى (تُعرف بإسم المنشأة المسيطرة).
المنشأة المسيطرة	المنشأة التي تشتمل على واحدة أو أكثر من المنشآت الخاضعة للسيطرة.
القطاع الحكومي العام	يضم جميع المنشآت التنظيمية في الحكومة العامة كما هي محددة في القواعد الإحصائية لإعداد التقارير المالية.
الإلتزامات	الإلتزامات الحالية للمنشأة الناجمة عن أحداث سابقة، والتي من المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر للموارد من المنشأة يجسد منافع إقتصادية أو إمكانيات خدمة.
تاريخ إعداد التقارير	تاريخ اليوم الأخير من فترة إعداد التقارير التي ترتبط بها البيانات المالية.
الإيرادات	إجمالي التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية أو إمكانيات الخدمة خلال فترة إعداد التقارير عندما تؤدي تلك التدفقات الواردة إلى زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، بإستثناء الزيادات المتعلقة بالمساهمات من المالكين.

الملحق "ب"

العلاقة بين أبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل

يوضح هذا الملحق جانبي (القدرة وقابلية التأثر) لكل من الأبعاد الثلاثة والعلاقة بين الأبعاد الثلاثة.



الملحق "ج"

قائمة المؤشرات

يورد هذا الملحق أمثلة على المؤشرات. ولا يُقصد بأن تكون هذه الأمثلة هي قائمة شاملة.

إرشادات إعداد التقارير حول الإحصاءات المالية الحكومية

حيث يتضمن المؤشر مصطلح معرّف، يظهر ذلك المصطلح بخط مائل ويرد تعريفه بعد المؤشرات.

- **مجموع إجمالي الديون:** يتكون مجموع إجمالي الديون– الذي يشار إليه غالبا بـ"إجمالي الديون" أو "إجمالي إلتزامات الدين"– من جميع *الإلتزامات* التي هي عبارة عن *أدوات دين*. تُعرّف أداة الدين كمطالبة مالية تتطلب دفعة (دفعات) من الفائدة و/أو المبلغ الأصلي بواسطة المدين إلى الدائن في تاريخ أو تواريخ مستقبلية.[٤]
- **صافي الدين:** يُحتسب صافي الدين على أنه إجمالي الدين مطروحاً منه *الأصول المالية المقابلة لأدوات الدين*.[4]
- **القيمة المالية الصافية:** إن القيمة المالية الصافية *لوحدة مؤسسية* (أو مجموعة من الوحدات) هي القيمة الإجمالية لأصولها المالية مطروحاً منها القيمة الإجمالية لإلتزاماتها غير المسددة.[4]
- **القيمة الصافية:** إن القيمة الصافية لوحدة مؤسسية (أو مجموعة من الوحدات) هي القيمة الإجمالية لأصولها مطروحا منها القيمة الإجمالية *لإلتزاماتها* غير المسددة.[4]
- **الرصيد الكلي:** يقابل هذا المصطلح مصطلح "العجز/ الفائض الكلي" في الإحصاءات المالية الحكومية لعام 1986، والذي يُعرّف على أنه الإيرادات زائد المنح المستلمة ناقص النفقات ناقص "الإقراض مطروحاً منه دفعات التسديد". وبذلك يساوي الرصيد المعرّف بتلك الطريقة (مع إشارة معاكسة) مجموع الإقتراض الصافي من قبل الحكومة، بالإضافة إلى صافي الإنخفاض في النقد الحكومي والودائع والأوراق المالية المحتفظ بها لأغراض السيولة. ويكمن أساس مفهوم الرصيد هذا في أن السياسات الحكومية تؤدي إلى إيجاد فائض أو عجز، وبالتالي فإن الإيرادات أو النفقات المرتبطة بهذه السياسات "تؤثر على الأرباح". لكن الإقتراض أو إستنفاد الأصول السائلة يسهم في تمويل العجز أو "لا يكون له أي أثر على الأرباح". تجدر الإشارة إلى أن مصطلح "الإقراض مطروحاً منه دفعات التسديد" الوارد أعلاه يغطي المعاملات الحكومية في مطالبات الدين وحقوق الملكية من الآخرين والتي تتم لأغراض السياسة العامة بدلاً من إدارة سيولة الحكومة أو كسب إيرادات.
- الرصيد الرئيسي: هو الرصيد الكلي بإستثناء دفعات الفائدة. وحيث أن دفعات الفائدة تمثل تكلفة الدين السابق، وحيث أن محددات الدين المستقبلي الخاضعة لسياسة الحكومة هو الإنفاق الآخر وتدابير الإيرادات بإستثناء دفعات الفائدة، يكون الرصيد الرئيسي ذو أهمية خاصة كونه مؤشر على الوضع المالي في البلدان ذات المستويات المرتفعة من الديون.[٥]

التعريفات الأساسية

---

[٤] المصدر: صندوق النقد الدولي: *إحصائيات ديون القطاع العام – دليل إلى الجهات المسؤولة عن جمع الإحصائيات والمستخدمين*، 2011.

[٥] المصدر: صندوق النقد الدولي: *دليل الشفافية المالية* (2007).

- **أداة الدين:** تُعرّف أداة الدين بأنها مطالبة مالية تتطلب دفعة (دفعات) من الفائدة و/أو المبلغ الأصلي من قبل المدين إلى الدائن في تاريخ أو تواريخ مستقبلية.[4]
- **الأصول الإقتصادية:** الأصول الإقتصادية هي منشآت (1) يتم إنفاذ حقوق الملكية الإقتصادية عليها من قبل وحدات مؤسسية، سواءً منفردة أو مجتمعة، و(2) يمكن أن يُستمد منها منافع إقتصادية من قبل مالكيها عن طريق الإحتفاظ بها أو استخدامها على مدى فترة من الزمن.[4]
- **الأصول المالية:** تتكون الأصول المالية من المطالبات المالية بالإضافة إلى سبائك الذهب التي تملكها السلطات النقدية كأصل إحتياطي. والمطالبة المالية هي أصل يخول عادة مالك الأصل (الدائن) لاستلام أموال أو موارد أخرى من وحدة أخرى وفقاً لبنود الإلتزام.[٦]
- **الوحدة المؤسسية:** هي منشأة إقتصادية قادرة بحد ذاتها على إمتلاك الأصول وتكبد الإلتزامات والمشاركة في الأنشطة الإقتصادية والدخول في معاملات مع منشآت أخرى.[6]
- **الإلتزام:** ينشأ الإلتزام عندما تكون وحدة واحدة (المدين) ملزمة، في ظل ظروف محددة، بتوفير الأموال أو الموارد الأخرى إلى وحدة أخرى (الدائن).[6]

مصادر أخرى

- **الفجوة المالية:** هي التغير في الإنفاق بدون فوائد و/أو المقبوضات التي تكون ضرورية للحفاظ على الدين العام عند أو أقل من نسبة مستهدفة لإجمالي الناتج المحلي[٧]. وبشكل أكثر تحديدا، فإن الفجوة المالية هي صافي القيمة الحالية للإنفاق[٨] المتوقع مطروحاً منه المقبوضات المتوقعة، والمعدلة بقيمة النقص (أو الزيادة) في الدين العام المطلوب للحفاظ على الدين العام عند أو أقل من النسبة المستهدفة لإجمالي الناتج المحلي خلال فترة التوقع المعلنة. (المصدر: المجلس الإستشاري لمعايير المحاسبة الفدرالية الأمريكية: بيان معايير المحاسبة المالية الفدرالية 36: التوقعات الشاملة طويلة الأجل لحكومة الولايات المتحدة 2009).

---

[٦] المصدر: صندوق النقد الدولي: *إحصائيات ديون القطاع العام– دليل إلى الجهات المسؤولة عن جمع الإحصائيات والمستخدمين*، 2011

[٧] إجمالي الناتج المحلي هو القيمة السوقية الإجمالية لجميع السلع تامة الصنع والخدمات التي يتم إنتاجها محلياً خلال فترة زمنية معينة. وفيما يلي مكونات إجمالي الناتج المحلي: إستهلاك واستثمار القطاع الخاص والإستهلاك والإستثمار الحكومي وصافي الصادرات (الصادرات–الواردات).

[٨] حيث يتم دمج الفائدة ضمن احتساب القيمة الحالية، يُعبر عن الفجوة المالية كنسبة من الإنفاق على أنها نسبة من الإنفاق بإستثناء الفائدة ("إنفاق بدون فائدة").

- **قيود الموازنة بين الفترات الزمنية:** يتم إستيفاء قيود الموازنة بين الفترات الزمنية إذا تم تغطية التدفقات الصادرة المتوقعة للحكومة (الدين العام الحالي والقيمة المخصومة لجميع النفقات المستقبلية، بما في ذلك الزيادة المتوقعة في النفقات المرتبطة بالعمر) ضمن القيمة المخصومة لجميع الإيرادات الحكومية المستقبلية. (المصدر: المفوضية الأوروبية: تقرير الإستدامة، 2009).
- **صافي الدين/ إجمالي الإيرادات:** صافي الدين كنسبة من إجمالي الإيرادات. (المصدر: مجلس محاسبة القطاع العام الكندي (PSAB): بيان الممارسة الموصى بها رقم 4 (SORP 4)، مؤشرات الوضع المالي: 2009).

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 1، لكنه لا يشكل جزءاً منها.

خلفية

إستنتاج1. أطلق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في البداية مشروع حول محاسبة إلتزامات السياسة الإجتماعية (أعيد تسميتها لاحقاً بالمنافع الإجتماعية) في عام 2002. وقد أدى ذلك إلى نشر دعوة لإبداء الملاحظات بعنوان *"محاسبة السياسات الإجتماعية للحكومات"* في يناير 2004. وعقب تحليل الردود على تلك الدعوة، بدأ المجلس بوضع مقترحات لمحاسبة الإلتزامات المتعلقة بفئات فرعية مختلفة من المنافع الإجتماعية. في أواخر عام 2006، وبسبب الإخفاق في الإتفاق على نقاط الإعتراف ومتطلبات القياس بخصوص الإلتزامات، قرر المجلس عدم وضع المزيد من المقترحات بشأن الإعتراف والقياس في ذلك الوقت.

إستنتاج2. قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كخطوة مؤقتة، بوضع مقترحات للإفصاح عن المبالغ التي سيتم تحويلها إلى المؤهلين في تاريخ إعداد التقارير فيما يخص التحويلات النقدية (المنافع التي يتم تسويتها نقداً). ولم يقترح المجلس صراحةً الإفصاح عن الإلتزامات والتعهدات. تم إصدار مسودة العرض 34 بعنوان *"المنافع الإجتماعية: الإفصاح عن التحويلات النقدية إلى الأفراد أو الأسر"* في مارس 2008.

إستنتاج3. إن المداولات بشأن تحديد المرحلة التي تنشأ فيها إلتزامات المنافع الإجتماعية قادت مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تبني رأي مفاده أن البيانات المالية لا يمكن أن توفر جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون بخصوص المنافع الإجتماعية. ويتضح هذا في الرسم واحد أدناه حيث تشير المربعات المظللة إلى المعلومات الواردة في البيانات المالية. وارتأى المجلس ضرورة التشاور مع الجهات المعنية قبل إطلاق أي مشروع آخر. وبالتالي أثار المجلس هذه المسألة في ورقة إستشارية أخرى بعنوان *"المنافع الإجتماعية: قضايا في الإعتراف والقياس"*، وأصدر موجزا بالمشروع بعنوان *"إعداد التقارير حول الإستدامة المالية طويلة الأجل"*. وقد تم إصدار هاتين الوثيقتين في نفس الوقت الذي صدرت فيه مسودة العرض 34.

الرسم 1

المعلومات المكملة الواردة في بيان المركز المالي

إستنتاج4. في أكتوبر 2008، راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الردود على كافة المستندات المذكورة أعلاه. وفي ضوء هذه الردود، تقرر عدم تطوير مسودة العرض 34 لتكون أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وأشار المجلس أيضاً بأن أغلبية كبيرة من المجاوبين وافقوا على أن البيانات المالية لا يمكن أن تنقل معلومات كافية للمستخدمين حول الآثار المالية طويلة الأجل للبرامج الحكومية التي تقدم منافع إجتماعية.[٩] في ضوء هذا الرأي، قرر المجلس إطلاق مشروع بشأن الإستدامة المالية طويلة الأجل (أُعيد تسميته لاحقاً بـ"إعداد التقارير بشأن الإستدامة المالية العامة طويلة الأجل"). وأدى ذلك إلى إصدار ورقة إستشارية بعنوان " إعداد التقارير بشأن الإستدامة المالية العامة طويلة الأجل" في نوفمبر 2009. وبالإعتماد على الممارسة الحالية، طرحت الورقة التشاورية قضية الإبلاغ عن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل، وقدمت اقتراحات حول كيفية عرض تلك المعلومات ودعت الجهات المعنية لإبداء آرائهم ووجهات نظرهم. وقد فضّل غالبية المجاوبون على الورقة التشاورية إستمرار المشروع، رغم أن الكثيرين قالوا إنهم يفضلون بأن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوضع إرشادات بدلاً من المتطلبات.

[٩] استمرت أعمال أخرى أيضا بشأن المقترحات الخاصة بقياس والاعتراف بالالتزامات الناجمة عن التعهدات بتقديم منافع اجتماعية بشكل غير مباشر في المرحلة الثانية من مشروع إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. تتناول هذه المرحلة العناصر المختلفة وتشمل تطوير تعريف الالتزام وقضايا أخرى ذات صلة مثل ما إذا كانت صلاحية فرض الضريبة هي أصل معين. ومن المرجح أن يؤثر هذا العمل على منهج قياس والاعتراف بالالتزامات المتعلقة بالمنافع الاجتماعية. وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إعادة تفعيل مشروعه بخصوص المنافع الاجتماعية في اجتماعه المنعقد في يونيو 2013 .

إستنتاج5. في ضوء الردود التي وردت على الورقة التشاورية، وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسودة العرض 46 بعنوان *" إعداد التقارير بشأن الإستدامة المالية طويلة الأجل لمنشأة القطاع العام"*، والتي صدرت في أكتوبر 2011. اقترحت مسودة العرض هذه إرشادات غير رسمية لمنشآت القطاع العام التي تقوم بإعداد التقارير حول معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل.

إستنتاج6. عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المزيد من تطوير أفكاره وتصوراته بشأن إعداد التقارير حول معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل في سياق مشروعه المتعلق بإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام، وتحديداً، في الفصل 2 من ذلك الإطار. ويعكس الفصل 2: *أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام* رأي مفاده أنه على الرغم من أن البيانات المالية تكمن في جوهر إعداد التقارير المالية، إلا أن النطاق الأكثر شمولية يعتبر أمر ضروري لتلبية احتياجات المستخدمين. يشمل ذلك النطاق المعلومات المالية المستقبلية. وأشار المجلس أيضا بأن التدفقات الصادرة المتوقعة المتعلقة بالإلتزمات نتيجة قرارات سابقة والتدفقات الواردة المتوقعة المتعلقة بالصلاحيات السيادية والضريبية قد لا يتم الإعتراف بها أو يمكن الإعتراف بها جزئياً فقط في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي. لذلك، ومن أجل تحقيق أهداف التقارير المالية المتمثلة في المساءلة وإتخاذ القرارات، يجب على المنشأة تزويد المستخدمين بمعلومات عن التدفقات الواردة والصادرة المستقبلية التي تكمل المعلومات حول المركز المالي للمنشأة في البيانات المالية.

إستنتاج7. يقرّ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الأساس المنطقي وراء إعداد التقارير حول معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل في الفقرة "إستنتاج 6" قد يشير إلى وجوب إعداد تلك التقارير بالنسبة لبعض المنشآت. ومع ذلك، خلص المجلس إلى أنه من السابق لأوانه إصدار بيانات رسمية، لأن إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل في التقارير المالية ذات الغرض العام هي أحد المجالات التي لا يزال يتم فيها تطوير الممارسة ولأن المجلس يرغب بتشجيع مناهج مبتكرة ومرنة. يتفق هذا المنهج مع آراء أغلبية المجاوبين على مسودة العرض 46. ويشير المجلس بأن الفقرة 4 من إرشادات الممارسة الموصى بها تنص على أن إتباع هذه الإرشادات هي ممارسة جيدة.

النطاق

إستنتاج8. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان نطاق إرشادات الممارسة الموصى بها ينبغي أن يقتصر على المستويين الوطني الموحد والحكومي الشامل. ويقرّ المجلس بأن إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل هو أمر ملائم تحديدا عند هذه المستويات، لكنه خلص إلى أنه قد يكون هناك طلب كبير من المستخدمين على هذه المعلومات على المستويات دون الوطنية. لذلك خلص المجلس إلى أن النطاق المحدود الذي يقتصر على المستويين الوطني الموحد والحكومي الشامل ليس له ما يبرره. تناقش الفقرات "إستنتاج14– إستنتاج17" العوامل التي بحثها المجلس في تحديد ما إذا كان ينبغي على المنشأة أن تعد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل.

تعريفات

الإستدامة المالية طويلة الأجل

إستنتاج9. أشارت الورقة التشاورية بأنه لا يوجد تعريف مقبول عالمياً للإستدامة المالية طويلة الأجل واشتملت على تعريف عملي للإستدامة المالية طويلة الأجل وهو " قدرة الحكومة على الوفاء بإلتزاماتها المالية وإلتزامات تقديم الخدمة حاضراً ومستقبلاً ". وأقرّ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بوجهة النظر التي تفيد بأن هذا التعريف صارم بشكل غير كافي وأنه ينبغي اعتماد تعريف يوفر للمستخدمين مؤشر أكثر وضوحاً حول ما إذا كان الوضع الإقتصادي الحالي المنشأة هو وضع مستدام. قد ينطوي هذا المنهج على (أ) ربط إلتزامات تقديم الخدمة الحالية بمسألة الحفاظ على مستويات الضريبة الحالية و(ب) التركيز على مسارات الدين المتوقعة. والمنشأة التي يمكنها فقط تلبية إلتزامات تقديم الخدمة الحالية والإلتزامات المالية عن طريق زيادة الضرائب أو مستويات الديون الحالية تُعرف بأنها في وضع غير مستدام. يميل خبراء الإقتصاد الكلي لتبني هذا المنهج الأكثر صرامة والتركيز على مسارات الدين "المتفاقمة"، وهو مصطلح يشير ضمناً بأن مستويات الخدمة الحالية والمنافع المتاحة من برامج الإستحقاق لا يمكن أن تستمر دون حدوث زيادات كبيرة في مستويات المديونية.

إستنتاج10. عندما يتم إصدار إرشادات الممارسة الموصى بها قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإبقاء على تعريف الإستدامة المالية طويلة الأجل المستخدم في الورقة التشاورية لمسودة العرض 46 ولاحقاً في هذه الإرشادات، بإستثناء توسيع النطاق ليعكس إمكانية تطبيقه على جميع منشآت القطاع العام (بإستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية) (المصطلح بين الأقواس المربعة لم يعد مستخدماً بموجب إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل 2016). بدلاً من اقتصاره على الحكومات. في التوصل إلى هذا الإستنتاج، أشار المجلس إلى حاجة الحكومات ومنشآت القطاع العام (أ) لتقديم الخدمات وتلبية الإلتزامات المتصلة ببرامج الإستحقاق و(ب) الوفاء بالإلتزامات المالية، وخصوصاً تسوية الديون. وأشار المجلس أيضاً بأن العديد من الحكومات تتمتع بسلطات سيادية لسنّ التشريعات الخاصة بمصادر الضرائب الجديدة وتغيير مستويات الضريبة الحالية، بينما يعترف أنه في البيئة العالمية قد تكون القدرة على زيادة الضرائب مقيدة عملياً بعدد من الإعتبارات. وارتأى المجلس أنه شريطة أن تولي المنشأة الاهتمام المناسب لأبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل، كما هو موضح في الفقرات 27–40، فإنه سيتم تزويد المستخدمين بمعلومات كافية حول ما إذا كانت المنشأة يمكنها الحفاظ على مستويات الخدمة الحالية، والوفاء بإلتزاماتها تجاه المستفيدين الحاليين والمستقبليين من برامج الإستحقاق والوفاء بإلتزاماتها المالية دون زيادة الإيرادات من الضرائب وغيرها من المصادر أو زيادة الإقتراض.

التوقعات والتنبؤات والموازنات

إستنتاج11. اقترح عدة مجاوبون على مسودة العرض 46 بأنه ينبغي توضيح العلاقة بين التوقعات والتنبؤات والموازنات. ونظراً لأنه لا يوجد تعريفات مقبولة عالمياً لهذه المصطلحات، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وضع تعريف للتوقع بغرض توضيح

خصائص المعلومات التي ينبغي استخدامها في حساب التوقعات وضمان أن الحسابات التي تلبي هذه الخصائص هي التي تندرج فقط ضمن نطاق إرشادات الممارسة الموصى بها.

إستنتاج12. عند صياغة تعريفه للتوقع، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن تستند المعلومات المالية المستقبلية إلى الإلتزام الصارم بالتشريعات أو الأنظمة نافذة المفعول في تاريخ إعداد التقارير، أو ما إذا كانت إستثناءات محددة من التشريعات أو الأنظمة نافذة المفعول في تاريخ إعداد التقارير هي إستثناءات ملائمة. وأقّر المجلس بأنه قد يكون هناك حالات محدودة يكون فيها الخروج عن التشريع أو النظام الحالي أمر مناسب بهدف توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة. لذلك يُعرّف التوقع بأنه "معلومات مالية مستقبلية يتم إعدادها على أساس إفتراضات السياسة الحالية للمنشأة، والإفتراضات حول الأوضاع الإقتصادية والأوضاع الأخرى في المستقبل." وإفتراضات السياسة الحالية هي تلك "الإفتراضات المبنية على التشريعات أو الأنظمة نافذة المفعول في تاريخ إعداد التقارير مع إستثناءات مناسبة لظروف محددة." ترد الظروف التي يكون فيها الخروج عن التشريع أو النظام الحالي أمر مناسب بالتفصيل في الفقرة 43 ويتم مناقشتها في الفقرات "إستنتاج31-34".

إستنتاج13. تهدف الموازنات والتنبؤات إلى توفير تفاصيل عن النتائج المرجوة. في المقابل، لا يُقصد من التوقعات توفير قيمة تقريبية للنتائج الفعلية. فالموازنة هي خطة الإيرادات أو المقبوضات المتوقعة والمصروفات أو النفقات المتوقعة للمنشأة خلال فترة زمنية محددة. وقد ترتبط بمخرجات أو نتائج الخدمة خلال الفترة. في حين يوفر التنبؤ معلومات مستقبلية تشمل الإجراءات والتدخلات المتوقعة من قبل المنشأة على الرغم من أن هذه قد لا تنعكس في التشريعات أو الأنظمة الحالية أو ضمن الإستثناءات المحدودة الكامنة في تعريف التوقع. ووافق المجلس على أن بعض المعلومات الواردة في الموازنات أو التنبؤات يمكن أن تستخدم أيضا للتوقعات.

تحديد ما إذا ينبغي الإبلاغ عن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل

إستنتاج14. كما نوقش في الفقرة "إستنتاج 8"، خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن نطاق هذه الإرشادات لا ينبغي أن يقتصر على مستويات محددة من الحكومة. ومع ذلك، أقرّ المجلس بأن إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل قد لا يكون أمراً مناسباً لجميع المنشآت.

إستنتاج15. أثارت الورقة التشاورية سؤالا حول ما إذا كان إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل هو أمر مناسب للمنشآت الفردية الخاضعة للسيطرة. وقد استند هذا التحفظ إلى رأي مبدئي مفاده أن (أ) تكلفة إنتاج المعلومات لتلك المنشآت من المرجح أن تكون أكبر من المنافع التي تعود على المستخدمين، (ب) إعداد التقارير والإفصاحات المنفصلة من قبل المنشآت المختلفة ضمن المنشأة الإقتصادية قد يكون مربكاً للمستخدمين و(ج) قد يكون من المضلل أن تقدم المنشآت، التي تتمتع بصلاحيات محدودة لجمع الضرائب وتعتمد على الموارد من المنشآت في مستويات أخرى من الحكومة، توقعات تتوقف على قرارات ضريبية تتمتع المنشآت بسيطرة

ضئيلة أو معدومة عليها. وقد رفض بعض المجاوبين على الورقة التشاورية هذا الرأي وأشاروا بأن هناك حالات يمكن فيها تحديد مستخدمي معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشآت المسيطر عليها. وتم ذكر مثال على منشأة حكومة محلية تخضع لسيطرة حكومة الولاية أو المقاطعة. إقترح أولئك المجاوبون بأن يكون إختبار ما إذا كانت المنشأة تعدّ تقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل هو تقييم ما إذا كان يوجد مستخدمين محتملين لهذا النوع من المعلومات. اقتنع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهذه الحجج وتعكس إرشادات الممارسات الموصى بها هذه الآراء في الفقرتين 12 و13.

إستنتاج16. أقّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الأدلة المباشرة على وجود مستخدمين لمعلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل قد لا تكون متاحة بسهولة. وسعى المجلس لتحديد الخصائص التي قد تدل على وجود مستخدمين عبر الأبعاد الثلاثة للإستدامة المالية طويلة الأجل. كما كان لدى المجلس تحفظات حول ما إذا كان سيكون هناك أعداد كبيرة من المستخدمين لتبرير تكاليف إعداد التقارير إذا لم يكن لدى المنشآت واحدة أو أكثر من الخصائص التالية:

(أ) صلاحيات ضريبية هامة و/أو صلاحيات أخرى لجمع الإيرادات؛

(ب) صلاحيات تكبد ديون كبيرة؛ أو

(ج) الصلاحية والقدرة على تحديد طبيعة ومستوى وطريقة تقديم الخدمات بما في ذلك استحداث خدمات جديدة.

إستنتاج17. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل من المرجح أن تكون ذات صلة على مستوى كامل الحكومة وعلى المستوى الوطني الموحد، وفيما يخص المنشآت دون الوطنية الكبرى مثل المناطق والأقاليم والولايات والمنشآت الحكومية المحلية الكبيرة (المدن، على سبيل المثال)، التي تتمتع بصلاحيات جمع الضرائب والتي تساعدها على تحقيق نسبة كبيرة من إجمالي إيراداتها. ويعتقد المجلس أن إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل من غير المرجح أن يكون مناسبا للدوائر والهيئات الحكومية الفردية. وذلك لأنها لا تتمتع في كثير من الأحيان بصلاحيات جمع الضرائب، ويتم التحكم بنفقاتها من خلال مخصصات، كما أنها لا تتمتع بأي صلاحيات لتكبد الديون.

عرض توقعات التدفقات الواردة والصادرة المستقبلية

إستنتاج18. بحثت الورقة الاستشارية ثلاثة نماذج لإعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل واقترحت (أ) توفير بيانات إضافية توفر تفاصيل عن التوقعات وأشارت بأن (ب) تلخيص التوقعات في التقارير الوصفية هو أمر مناسب. أشار بعض المجاوبين أنه بالرغم من أن الورقة التشاورية اعترفت بأن مناهج إعداد التقارير هذه لا يستبعد أحدها الآخر، إلا أنه يتعين على مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تسليط الضوء على أن إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل فقط من خلال عرض التوقعات في بيانات معينة هو غير كافي لتلبية احتياجات المستخدمين وأنه ينبغي استخدام طرق عرض أخرى. اقتنع المجلس بوجهة النظر هذه ووافق على تضمينها في الفقرة 17 من إرشادات الممارسة الموصى بها.

إستنتاج19. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي عليه التوصية بآفاق زمنية معينة للتوقعات فيما يخص المنشآت عند مستويات معينة من الحكومة. وأقّر بأن الآفاق الزمنية القياسية لأنواع معينة من منشآت القطاع العام قد تعزز قابلية المقارنة. وقرر المجلس

بأن هذه المعايير ستكون أكثر تقييداً وغير عملية. ينص نطاق إرشادات الممارسة الموصى بها على وجوب تحديد الآفاق الزمنية القياسية لمجموعة واسعة من المنشآت، بما في ذلك مختلف المنشآت المعدّة للتقارير[١٠]. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يختلف الإستقلال المالي للمنشآت عند نفس المستوى الحكومي بشكل ملحوظ بين الإختصاصات. ومع ذلك، خلص المجلس إلى أن قيام المنشآت ببيان السبب وراء اختيار الآفاق الزمنية هي ممارسة جيدة. واعتبر المجلس بأن مدى إعتماد المنشأة على منشآت أخرى للحصول على تمويل سيكون له تأثير على الآفاق الزمنية؛ فكلما ارتفع مستوى الإعتماد، زادت إحتمالية الآفاق الزمنية القصيرة.

إستنتاج20. تضمنت الورقة التشاورية أمثلة توضيحية على البيانات الجدولية التي تبين توقعات 75 سنة من البرامج والأنشطة الرئيسية. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى رأي بعض المجاوبين ومفاده أن التركيز على المركز المالي في نهاية الأفق الزمني قد يحجب الأحداث بين تاريخ إعداد التقارير ونهاية الأفق الزمني. قَبِل المجلس هذا الرأي ودمج إرشادات حول الحاجة لتحقيق التوازن في الخصائص النوعية المتمثلة في قابلية التحقق والتمثيل الصادق والملائمة في عرض التوقعات ضمن الفقرة 25 من إرشادات الممارسة الموصى بها.

معالجة أبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل

إستنتاج21. اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن توفير إطار مرن للإفصاح عن المعلومات يمكن أن يساعد المنشآت على تنظيم الطريقة التي تعمل فيها على إيصال المعلومات وضمان أن المعلومات هي تمثيل صادق لمعلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة.

إستنتاج22. تضمنت مسودة العرض 46 ثلاثة أبعاد للإستدامة المالية طويلة الأجل على النحو التالي:

- القدرة المالية؛
- القدرة على تقديم الخدمات؛ و
- قابلية التأثر

إستنتاج23. أُستمد وصف قابلية التأثر من تعريفه الوارد في بيان الممارسة الموصى بها رقم 4 (SORP-4) بعنوان *"مؤشرات الوضع المالي"* الصادر عن مجلس محاسبة القطاع العام الكندي (PSAB). والتعريف الوارد في بيان الممارسة الموصى بها 4 هو "درجة اعتماد الحكومة على مصادر التمويل خارج نطاق سيطرتها أو نفوذها أو درجة تعرضها للمخاطر التي يمكن أن تؤثر على قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها المالية الحالية سواءً فيما يتعلق بإلتزاماتها الخدمية تجاه الجمهور وإلتزاماتها المالية تجاه الدائنين والموظفين وغيرهم". واعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الأشكال المختلفة لهذه الفكرة مهمة بشكلٍ خاص للمنشآت على المستويات دون الوطنية التي تتمتع بصلاحيات ضريبية محدودة وتتعرض بالتالي لقرارات لا يكون لها سوى سيطرة ضئيلة أو معدومة عليها، والتي تتخذها المنشآت الأخرى عند مستويات أخرى من الحكومة.

[١٠] على سبيل المثال، يمكن أن تشمل هذه المنشآت مجالس المدارس أو الهيئات المسؤولة عن المياه والصرف الصحي.

إستنتاج24. إستمدت أوصاف البعدين الآخرين في مسودة العرض 46 من تعريفات مجلس معايير المحاسبة الحكومي الأمريكي (GASB)[١١] " للقدرة المالية " و" القدرة على تقديم الخدمات". يعرّف مجلس معايير المحاسبة الحكومي القدرة المالية بأنها "قدرة الحكومة ورغبتها في الوفاء بإلتزاماتها المالية عند إستحقاقها بشكل مستمر"، والقدرة على تقديم الخدمات بأنها "قدرة الحكومة واستعدادها للوفاء بإلتزاماتها لتقديم الخدمات بشكل مستمر".

إستنتاج25. عند وضع إرشادات الممارسة الموصى بها على أساس مسودة العرض 46، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان مفهوم قابلية التأثر في مسودة العرض هو مفهوم محدود جدا وما إذا كان قابلية التأثر هو العامل الأكثر إنتشاراً في تحليل الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة. وخلص المجلس إلى أن قابلية التأثر هو جانب معين في كافة الأبعاد الثلاثة. لذلك، قرر المجلس (أ) توضيح كيف يؤثر مفهوم قابلية التأثر على كل بعد من أبعاد الإستدامة المالية طويلة الأجل و(ب) تغيير اسم بعد قابلية التأثر إلى بعد الإيرادات لأن وصفه يتعلق بالتغيرات في الإيرادات.

إستنتاج26. لاحظ أيضا مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن تعريف القاموس لمصطلح "مالي" يتضمن الإيرادات[١٢] في حين أن وصف القدرة المالية يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالإلتزامات المالية، وبعبارة أخرى، قدرتها على الحفاظ على ديونها وتسديدها. لذلك قرر المجلس ضرورة تغيير إسم هذا البُعد إلى بُعد الدين ليعكس الوصف بشكل أوضح. يتطلب إعادة تسمية هذين البعدين إجراء تعديل على بُعد القدرة على تقديم الخدمات بحيث تكون صياغة الأبعاد الثلاثة متناسقة. وقد أقّر المجلس بأن الأبعاد مترابطة مع بعضها البعض.

إستنتاج27. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن المنهج الذي إتبعه مجلس محاسبة القطاع العام ومجلس معايير المحاسبة الحكومي ينطوي على أوجه تشابه مع "أبعاد" الإستدامة التي وضعها ألين شيك[١٣] وتمت مناقشتها في الورقة التشاورية.

إستنتاج28. من الأبعاد التي ناقشها شيك كان "النمو الإقتصادي". وقد اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن استحداث بُعد النمو الإقتصادي صراحةً هو أمر غير ملائم لأن محددات النمو الإقتصادي معقدة ولا تخضع لسيطرة المنشأة المعدّة للتقارير. ومع ذلك، تعتبر الإفتراضات بشأن النمو الإقتصادي أساسية وهامة في تطوير التوقعات ومن المرجح أن تظهر بكثافة في تحليلات الحساسية.

المبادئ والمنهجيات

إستنتاج29. ناقشت الورقة التشاورية المبادئ التي ينبغي اعتمادها من أجل إدراج البرامج والأنشطة ضمن إعداد التقارير حول معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل والمنهجيات الأساسية في نتائج

---

[١١] *الآراء الأولية لمجلس معايير المحاسبة الحكومي حول القضايا الرئيسية المتعلقة بإعداد التقارير بشأن الوضع الإقتصادي: التوقعات المالية.* (مجلس معايير المحاسبة الحكومي: نوروك، الولايات المتحدة الأمريكية، نوفمبر 2011).

[١٢] إن تعريف مصطلح "مالي" يتعلق بالضرائب أو الإيرادات العامة أو الدين العام. (قاموس ويبستر، الإصدار التاسع، 1984).

[١٣] ألين شيك، *سياسة الموازنة المستدامة: مفاهيم ومناهج* (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية: باريس، 2005).

التوقعات. وشملت المجالات التي تم التطرق إليها ما إذا كان ينبغي أن تستند التوقعات إلى السياسة الحالية أو المستقبلية، ومنهج التدفقات الواردة من الايرادات، والمنهج المتبع في البرامج المرتبطة وغير المرتبطة بالعمر والمنهج المتبع في تحليل الحساسية. وبحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان يجب أن يقدم توصيات حازمة حول الممارسة الجيدة من أجل تلبية الخاصية النوعية المتمثلة في قابلية المقارنة.

إستنتاج30. لم يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه من المناسب تقديم توصيات حازمة حول الممارسة الجيدة لأن (أ) نطاق إرشادات الممارسة الموصى بها يشمل جميع منشآت القطاع العام والممارسة التي تكون مناسبة عند مستوى واحد من الحكومة قد لا تكون مناسبة في أي مكان آخر في القطاع العام، و(ب) في حين أن إعداد التقارير بشأن معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل هو أحد سمات الإدارة المالية في عدد متزايد من الإختصاصات إلا أنه لا يزال في مرحلة مبكرة من التطور و(ج) أنه ليس في نية المجلس إنتزاع دور المجموعات المهنية الأخرى من ذوي الخبرة في هذا المجال. في بعض الحالات، إعتبر المجلس أنه من المناسب التعبير عن رأي معين حول منهج مفضل على مستوى عالي. على سبيل المثال، تبنى المجلس الرأي القائل بأنه من المرجح أن تكون التوقعات أكثر فائدة عندما تكون مبنية على إفتراضات السياسة الحالية وتشمل كلا من التدفقات الواردة والتدفقات الصادرة. أشار المجلس أيضاً، أنه على المستوى الوطني، أوصت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بضرورة تحديث التوقعات بشكل سنوي.

إفتراضات السياسة الحالية

إستنتاج31. أوضحت الفقرات 40–42 من مسودة العرض 46 أنه بإمكان المنشأة أن تحيد عن استخدام السياسة الحالية لحساب توقعاتها (أ) عندما يكون هناك تعارض بين السياسة الحالية والإلتزامات القانونية و(ب) عندما تشتمل السياسة على "نصوص وقف نفاذ القانون".

إستنتاج32. استحدث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصطلح "إفتراضات السياسة الحالية" لتوضيح أن السياسة الحالية تعني التشريعات أو الأنظمة مع إستثناءات معينة حيث يكون مناسباً. تُطبق إفتراضات السياسة الحالية على فترة التوقع بأكملها بخصوص التدفقات الواردة أو الصادرة التي يتم توقعها بشكل فردي. تقدم إرشادات الممارسة الموصى بها أمثلة على الحالات التي تكون فيها الإستثناءات مناسبة في الفقرات 44–46. وأشار المجلس بأن الفقرة 58(هـ) من إرشادات الممارسة الموصى بها توصي بالإفصاح عن أي خروج عن القانون أو النظام الحالي بالإضافة إلى أسباب هذه الإستثناءات.

إستنتاج33. أثار أحد المجاوبين على مسودة العرض 46 مخاوف معينة مفادها أن مفهوم السياسة الحالية يجب أن يكون أوسع من ذلك المقترح في مسودة العرض للتعامل مع قضايا محددة مثل فجوة الإنفاق المالي. تشير فجوة الإنفاق المالي إلى ظاهرة نمو التدفقات الواردة من ضريبة الدخل بشكل أسرع من الدخل المفروضة عليه لأنه مع نمو دخل الفرد تخضع نسبة متزايدة منه للضريبة بمعدل أعلى. تحدث فجوة الإنفاق المالي إذا لم يتم تعديل أسعار وعتبات ضريبة

الأفراد مع مرور الوقت، وغالباً ما يتم معالجتها من قبل الحكومات من خلال زيادة دورية لعتبات الضريبة.

إستنتاج34. خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن مسألة فجوة الإنفاق المالي تم معالجتها في الفقرة 47 من إرشادات الممارسة الموصى بها لأنها تسمح بتطبيق إفتراضات السياسة الحالية على الإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية، بما في ذلك الإفتراضات بشأن التضخم. عندما يكون تدفق معين مثل الضرائب مخطط له، فإنه قد يكون مبني على أساس نسبة مئوية متغيرة مثل إجمالي الناتج المحلي أو أنه يعكس تطبيق إفتراضات السياسة الحالية على الظروف المتغيرة الظاهرة في الإفتراضات الديموغرافية والإقتصادية.

مراجعة إرشادات الممارسة الموصى بها 1 نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*، الصادرة في أبريل 2016

إستنتاج 35. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل 2016. عدل هذا الإصدار المراجع في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) إلغاء الفقرات في المعايير حول 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 "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة 10 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.

(د) تم توضيح أسباب تلك التغيرات في أسس الإستنتاج المصاحبة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1.

غير موجودة

إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 2

مناقشة وتحليل البيانات المالية

تاريخ إرشادات الممارسة الموصى بها

صدرت إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 2 *"مناقشة وتحليل البيانات المالية"* في يوليو 2013.

ومنذ ذلك الحين، تم تعديل إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 1 من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:-

- قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل 2016).

جدول الفقرات المعدلة في إرشادات الممارسة الموصى بها 3

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
6	إلغاء	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل 2016).

يوليو 2013

مناقشة وتحليل البيانات المالية

جدول المحتويات

	الفقرة
الهدف.....	1
الوضع والنطاق.....	2-8
تعريف.....	9
تحديد مناقشة وتحليل البيانات المالية.....	10-12
عرض مناقشة وتحليل البيانات المالية.....	13-14
محتوى مناقشة وتحليل البيانات المالية.....	15-31
لمحة عامة عن عمليات وبيئة المنشأة.....	19
معلومات حول أهداف وإستراتيجيات المنشأة.....	20-21
تحليل البيانات المالية للمنشأة.....	22-26
المخاطر والشكوك.....	27-31
الملحق "أ": المصطلحات الواردة في هذه الإرشادات والمعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	
أساس الإستنتاجات	

الهدف

1. توفر إرشادات الممارسة الموصى بها هذه (RPG) إرشادات لإعداد وعرض مناقشة وتحليل البيانات المالية. ويساعد مناقشة وتحليل البيانات المالية المستخدمين على فهم المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية المعروضة في البيانات المالية ذات الغرض العام (المشار إليها فيما بعد بـ" البيانات المالية ").

الوضع والنطاق

2. يمثل الإبلاغ عن المعلومات وفقاً لهذه الإرشادات ممارسة جيدة. ومن المحبذ بالنسبة للمنشأة التي تعدّ وتعرض مناقشة وتحليل البيانات المالية أن تتبع هذه الإرشادات. ولا يعتبر الإمتثال لإرشادات الممارسة الموصى بها هذه أمراً مطلوباً لكي تؤكد المنشأة بأن بياناتها المالية تتفق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs).

3. ينبغي أن تُعرض مناقشة وتحليل البيانات المالية على الأقل سنوياً وينبغي أن تستخدم نفس فترة إعداد التقارير التي تغطيها البيانات المالية.

4. يجب أن تكون حدود إعداد التقارير لمناقشة وتحليل البيانات المالية هي نفس الحدود التي تُستخدم في البيانات المالية.

5. يجب إصدار مناقشة وتحليل البيانات المالية مع البيانات المالية.

6. [تم إلغاءها]

7. لا ينبغي أن توصف مناقشة وتحليل البيانات المالية على أنها إمتثال لإرشادات الممارسة الموصى بها هذه ما لم تمتثل لجميع متطلبات هذه الإرشادات.

8. في بعض الإختصاصات، يعتبر إعداد وعرض مناقشة وتحليل البيانات المالية هو متطلب تشريعي أو تنظيمي، أو أمر مطلوب بموجب أنظمة أخرى مفروضة من الخارج. ويتم تشجيع المنشآت على الإفصاح عن معلومات حول تأثير تلك المتطلبات على الإمتثال لهذه الإرشادات.

تعريف

9. يُستخدم المصطلح التالي في هذه الإرشادات بالمعنى المحدد:

مناقشة وتحليل البيانات المالية (Financial statement discussion and analysis) هو توضيح للبنود والمعاملات والأحداث الهامة المعروضة في البيانات المالية للمنشأة والعوامل التي أثرت فيها.

يوضح الملحق "أ" المصطلحات المستخدمة في هذه الإرشادات بالمعاني المحددة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

تحديد مناقشة وتحليل البيانات المالية

10. ينبغي تحديد مناقشة وتحليل البيانات المالية بوضوح، وتمييزها عن البيانات المالية وعن غيرها من المعلومات الأخرى.

11. يساعد التحديد المنفصل لمناقشة وتحليل البيانات المالية المستخدمين على تمييز ما يلي:

(أ) البيانات المالية المعدّة والمعروضة بموجب مبدأ الإستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

(ب) مناقشة وتحليل البيانات المالية المعدّة وفقاً لهذه الإرشادات؛ و

(ج) المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو وثيقة أخرى قد تكون مفيدة للمستخدمين لكنها ليست موضوع المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو التوصيات الواردة في إرشادات الممارسة الموصى بها (لكن يمكن أن تكون موضوع الإرشادات في إرشادات الممارسة الموصى بها الأخرى).

12. ينبغي لمناقشة وتحليل البيانات المالية أن تحدد البيانات المالية التي ترتبط بها.

عرض مناقشة وتحليل البيانات المالية

13. توفر مناقشة وتحليل البيانات المالية معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة وصنع القرارات من خلال تمكينهم من الحصول على لمحة عامة عن عمليات المنشأة من وجهة نظر المنشأة نفسها. كما تتيح الفرصة أيضاً لإظهار تفسير المنشأة للبنود والمعاملات والأحداث الهامة التي تؤثر على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ولذلك، فإن مناقشة وتحليل البيانات المالية تكمّل المعلومات الواردة في البيانات المالية.

14. يجب أن تلبي المعلومات الواردة في مناقشة وتحليل البيانات المالية الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFRs)[1].

محتوى مناقشة وتحليل البيانات المالية

15. ينبغي أن يكون محتوى مناقشة وتحليل البيانات المالية متسقاً مع البيانات المالية والبنود والمعاملات والأحداث الأساسية، وكذلك الإفتراضات مثل تلك المتعلقة بالإعتراف والقياس.

[1] الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية هي الملائمة والتمثيل الصادق وقابلية الفهم والوقت المناسب وقابلية المقارنة والتحقق. أما القيود المفروضة على المعلومات فهي الأهمية النسبية والتكاليف والمنافع والتوازن بين الخصائص النوعية. إنظر الفصل 3 من *إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية للأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام* لمزيد من التفاصيل.

16. ينبغي أن تتضمن مناقشة وتحليل البيانات المالية ما يلي، دون مجرد تكرار المعلومات في البيانات المالية:

(أ) لمحة عامة عن عمليات المنشأة والبيئة التي تعمل فيها؛

(ب) معلومات عن أهداف وإستراتيجيات المنشأة؛

(ج) تحليل البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التغيرات والإتجاهات الهامة في المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛ و

(د) وصف للمخاطر والشكوك الرئيسية للمنشأة التي تؤثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وتوضيح التغيرات في تلك المخاطر والشكوك منذ آخر تاريخ لإعداد التقارير وإستراتيجياتها لتحمل أو تخفيف تلك المخاطر والشكوك.

17. ينبغي أن يعكس شكل مناقشة وتحليل البيانات المالية للمنشأة وسياقها المحدد طبيعة المنشأة والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها.

18. حيث تتضمن مناقشة وتحليل البيانات المالية معلومات ترد أيضا في البيانات المالية، فإنها لا ينبغي أن تكرر فقط ما هو موجود في البيانات المالية، بل ينبغي أن تحلل أيضاً وتفسر كيفية تأثير البنود والمعاملات والأحداث على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ينبغي أن تتضمن مناقشة وتحليل البيانات المالية إشارات مرجعية للبيانات المالية حيث يكون مناسباً لتجنب الازدواجية في المعلومات.

لمحة عامة عن عمليات وبيئة المنشأة

19. تساعد اللمحة العامة عن المنشأة المستخدمين على فهم عمليات المنشأة وكيف تؤثر البيئة التي تعمل فيها على بياناتها المالية. تساعد هذه المعلومات على فهم المستخدمين للبيانات المالية للمنشأة. يمكن أن تشمل المعلومات المقدمة عن عمليات المنشأة في مناقشة وتحليل البيانات المالية المعلومات الحالية والتغيرات عن الفترة السابقة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) رسالة المنشأة ورؤيتها؛

(ب) إدارة المنشأة (على سبيل المثال، هيكل تشريعي أو تنظيمي، هيكل إداري)؛

(ج) علاقات المنشأة مع المنشآت الأخرى، مع التركيز على العلاقات التي يمكن أن تؤثر تأثيراً كبيراً على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (مثل ترتيبات التمويل)؛

(د) الإتجاهات والأحداث والتطورات الخارجية في البيئة القانونية والتنظيمية والإجتماعية والسياسية وبيئة الاقتصاد الكلى الخاصة بالمنشأة، التي يكون لها أو قد يكون لها تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (على سبيل المثال، تأثير الأحداث في الأسواق العالمية على التوظيف أو القاعدة الضريبية أو أسعار الفائدة)؛ و

(هـ) العمليات الرئيسية للمنشأة، بما في ذلك أساليب تقديم الخدمات (على سبيل المثال، الإستعانة بمصادر خارجية، وترتيبات إمتياز الخدمات) والتغيرات الكبيرة فيها.

معلومات حول أهداف وإستراتيجيات المنشأة

20. ينبغي لمناقشة وتحليل البيانات المالية أن تناقش أهداف وإستراتيجيات المنشأة المتعلقة بمركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية بطريقة تساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم أولويات المنشأة وتحديد الموارد التي يجب أن تدار لتحقيق هذه الأهداف والإستراتيجيات. على سبيل المثال، يمكن أن تشمل هذه الأهداف والإستراتيجيات إدارة الفائض/ العجز، وإدارة مستويات الدين والإحتياطات. وينبغي أن توضح مناقشة وتحليل البيانات المالية كيف سيتم قياس تحقيق أهداف المنشأة وما هي الفترة الزمنية التي سيقاس فيها التقدم المحرز.

21. ينبغي لمناقشة وتحليل البيانات المالية أن تناقش التغييرات الهامة في أهداف وإستراتيجيات المنشأة عن الفترة أو الفترات السابقة.

تحليل البيانات المالية للمنشأة

22. ينبغي أن تتضمن مناقشة وتحليل البيانات المالية تحليلاً للتغيرات والإتجاهات الهامة في المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. ويشمل تحليل الإتجاهات بنود البيانات المالية التي تعتبر هامة وأساسية لإكتساب فهم أفضل للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية بالإضافة إلى التغيرات في المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

23. ينبغي أن تصف مناقشة وتحليل البيانات المالية البنود والمعاملات والأحداث الهامة التي أثرت على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية، ببساطة دون تكرار المعلومات المعروضة في البيانات المالية. ويعتبر إصدار الأحكام أمراً واجباً في تحديد البنود والمعاملات والأحداث الهامة.

24. إذا تم تعديل المعلومات من البيانات المالية بغرض إدراجها في مناقشة وتحليل البيانات المالية، فإنه ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة إلى طبيعة وأسباب التعديلات. وعندما تكون مقاييس الأداء المالي مستمدة من البيانات المالية، ينبغي التوفيق بين تلك المقاييس والمقاييس المعروضة في البيانات المالية التي تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

25. يتعين الإفصاح عن المعلومات المقارنة بالنسبة للمبالغ المعروضة في مناقشة وتحليل البيانات المالية عندما تكون متعلقة بفهم مناقشة وتحليل البيانات المالية للفترة الحالية.

26. عندما يتوجب على المنشأة أو تختار إتاحة موازنتها (موازناتها) المعتمدة للجمهور العام، يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 *"عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية "* إجراء مقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية. يتطلب أيضاً المعيار الدولي 24 تفسيراً للإختلافات الجوهرية بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية ويسمح للمنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات إما في الملاحظات الملحقة بالبيانات المالية أو في التقارير العامة الأخرى. عندما تختار المنشأة تضمين هذه المعلومات في مناقشة وتحليل بياناتها المالية، فإنها يجب أن تطبق الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 على هذه الإفصاحات.

المخاطر والشكوك

27. ينبغي لمناقشة وتحليل البيانات المالية أن تناقش المخاطر والشكوك الرئيسية للمنشأة التي تؤثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وأن تتضمن شرحاً لكيفية إرتباط ذلك بأهداف وإستراتيجيات المنشأة. تساعد هذه المعلومات المستخدمين على تقييم أثر تلك المخاطر في الفترة الحالية (على سبيل المثال، الإلتزامات المحتملة المفصح عنها في البيانات المالية أو استخدام تحوطات العملة الأجنبية للحد من المخاطر) بالإضافة إلى النتائج المتوقعة.

28. يمكن أن تكون المخاطر والشكوك الرئيسية هي مخاطر خارجية أو داخلية؛ وينبغي أن يشمل أي وصف لهذه المخاطر والشكوك التعرض لكل من العواقب السلبية والفرص المحتملة.

29. إن مناقشة كيفية إدارة المنشأة للمخاطر والشكوك تساعد المستخدمين على الحصول على تمثيل صادق لتعرض المنشأة إلى المخاطر التي تؤثر بشكل مباشر على بنود البيانات المالية، مما يسمح لهم بتقييم المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. قد يشمل هذا الإفصاح قرار المنشأة "التأمين ذاتياً" فيما يتعلق ببعض المخاطر، أو الحد من المخاطر عن طريق نقلها أو تقاسمها عن طريق التأمين.

30. توفر مناقشة هذه المخاطر والشكوك معلومات ذات صلة للمستخدمين حول التعرض أو قابلية التأثر بتركيزات المخاطر مثل القروض الكبيرة إلى مناطق أو صناعات محددة، أو الإعتماد على مصدر معين للإيرادات.

31. قد يكون للمخاطر والشكوك التي تؤثر على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية تأثير واسع على البيانات المالية. لذلك، يمكن الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بهذه المخاطر والشكوك بشكل منفصل، أو ضمن أقسام ذات صلة في مناقشة وتحليل البيانات المالية.

الملحق "أ"

المصطلحات الواردة في هذه الإرشادات والمعرّفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المصطلح	التعريف
الموازنة المعتمدة	صلاحية الإنفاق المستمدة من القوانين وفواتير المخصصات والمراسيم الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات المتوقعة أو إيصالات فترة الموازنة.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 2، لكنه لا يشكل جزءاً منها.

خلفية

إستنتاج1. وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مشروع معين في مارس 2008 من أجل معالجة "التقارير الوصفية". وعند صياغة هذه الإرشادات، أوضح المجلس بأن نطاق المشروع كان معالجة فقط تلك التقارير التي تقدم المناقشة والتحليل المتعلق تحديدا بالبيانات المالية ذات الغرض العام للمنشأة ("البيانات المالية") على النحو المبين في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 *"عرض البيانات المالية"* وليس معالجة أنواع أوسع من التقارير التي قد تعتبر تقارير مالية ذات غرض عام على النحو المبين في إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية للأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام (*إطار المفاهيم*). واعتبر المجلس أنه من المهم توفير معلومات وصفية متصلة مباشرةً بالبيانات المالية لأن هذا سوف يوفر معلومات مفيدة لأغراض المساءلة وإتخاذ القرارات من قبل مستخدمي البيانات المالية.

إستنتاج2. عند تنفيذ هذا المشروع، بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ضمن عملية *مراجعة وتعديل وثائق مجلس معايير المحاسبة الدولية*، ما إذا يتعين عليه وضع إرشادات متقاربة مع *إيضاحات الإدارة*، وهو أحد بيانات ممارسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. لم يعتبر المجلس أن هذا المنهج مناسباً لأن المستخدمين المحددين في بيان الممارسة هم مستثمرون بينما يحدد الفصل 2 من *إطار المفاهيم* مستخدمين مختلفين، مما يؤدي إلى احتياجات مختلفة من المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية. وقد قرر المجلس على هذا الأساس أنه من المهم وضع إرشادات بشأن مناقشة وتحليل البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام. تساعد مناقشة وتحليل البيانات المالية مستخدمي البيانات المالية لمنشآت القطاع العام من خلال دعم توضيحات البيانات المالية واستكمالها بمجموعة من وجهات النظر والآراء.

إستنتاج3. يقصد من مناقشة وتحليل البيانات المالية معالجة المسائل المشابهة للتقارير التي يمكن أن يطلق عليها "مناقشة وتحليل الإدارة" و "إيضاحات الإدارة" في مختلف الإختصاصات. ومع ذلك، لا يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن هذه المصطلحات تصف بشكل دقيق طبيعة التقرير فيما يتعلق بالبيانات المالية. لذا قرر المجلس أنه من المهم ربط مناقشة وتحليل البيانات المالية بالبيانات المالية لأن مناقشة وتحليل البيانات المالية تهدف إلى بيان وتوضيح البيانات المالية وليس مجرد الإكتفاء بالنقاش. وارتأى المجلس أن مصطلح "مناقشة وتحليل البيانات المالية" يعرّف بوضوح نطاق تطبيق هذه الإرشادات وصلتها الوثيقة بالبيانات المالية.

مسودة العرض 47 *" مناقشة وتحليل البيانات المالية "*

إستنتاج4. وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسودة العرض 47 بعنوان *" مناقشة وتحليل البيانات المالية "* والتي صدرت في مارس 2012. اقترحت هذه المسودة أنه يتوجب على المنشآت التي تعدّ وتعرض بياناتها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أن تقوم بإعداد مناقشة وتحليل البيانات المالية. وهذا يعني أن مناقشة وتحليل البيانات المالية تنطوي على نفس مستوى النفاذ الذي تتمتع به معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق مبدأ الإستحقاق على الرغم من إرتباطها بالتقارير المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج5. عند وضع مسودة العرض، اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن مناقشة وتحليل البيانات المالية توفر المعلومات الإضافية اللازمة لتحقيق أهداف البيانات المالية. وعلاوةً على ذلك، اعتبر المجلس بأن المنافع المترتبة على توفير مناقشة وتحليل البيانات المالية تفوق تكاليف إعدادها، حيث تُستخدم المعلومات في إعداد البيانات المالية وتُصمم خصيصاً لتلائم الظروف المحددة للمنشأة. لذلك إقترح المجلس ضرورة إعداد مناقشة وتحليل البيانات المالية من قبل جميع المنشآت التي تعدّ بياناتها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

إستنتاج6. أثار بعض المجاوبون على مسودة العرض مخاوف تتعلق بعدم قدرة المنشآت على تأكيد الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المطبقة على البيانات المالية في حال لم تتبع المتطلبات المقترحة في مسودة العرض (إذا تم إصدارها كأحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام). وتحديداً، كان المجاوبون قلقين من أن مناقشة وتحليل البيانات المالية قد لا تزال تعتبر جزءاً من إطار إعداد التقارير وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الرغم من أن مسودة العرض قد نصّت بشكل صريح على أن مناقشة وتحليل البيانات المالية ليست عنصراً من عناصر البيانات المالية. وأشار بعض أولئك المجاوبون بأن هذا لن يشكّل مشكلة إذا تم صياغة مسودة العرض على شكل إرشادات غير رسمية، على سبيل المثال، إرشادات الممارسة الموصى بها.

إستنتاج7. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي وضع مسودة العرض كأحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو كواحدة من إرشادات الممارسة الموصى بها. وقد بحث المجلس هذه المسألة في سياق ما إذا كان يمكن أو لا يمكن وضع بيانات رسمية للتقارير المالية ذات الغرض العام، وهي قضية كان للأعضاء بشأنها آراء مختلفة. وأشار المجلس بأن نطاق *إطار المفاهيم* الخاص به لا يقتصر على البيانات المالية ذات الغرض العام.

إستنتاج8. انقسم المجاوبون على مسودة العرض بشأن هذه المسألة مع تفضيل أغلبية بسيطة بأن لا تتحول المادة إلى أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ومن بين أولئك الذين عارضوا إصدار معيار محاسبة دولي في القطاع العام، أعرب غالبية المجاوبون عن وجهة نظر واضحة بضرورة إصدار المادة كإرشادات مماثلة لإرشادات الممارسة الموصى بها المقترحة بعنوان " *إعداد التقارير بشأن الإستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة* ".

إستنتاج9. يساعد إصدار بيان رسمي حول مناقشة وتحليل البيانات المالية، كونه أحد المجالات الراسخة في التقارير المالية ذات الغرض العام، المنشآت على تحقيق هدف المساءلة للتقارير المالية حيث أنه يساعد المستخدمين على الحصول على لمحة عامة عن عمليات المنشأة من منظور

المنشأة نفسها. وتعد مناقشة وتحليل البيانات المالية هي تفسير للبيانات المالية ولكنها ليست جزءاً من البيانات المالية وهي بالتالي ليست مطلباً لتمثيل البيانات المالية على نحو صادق.

إستنتاج10. بعد أخذ جميع العوامل بعين الإعتبار، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضرورة صياغة مسودة العرض من ضمن إرشادات الممارسة الموصى بها. ويرى المجلس أن هذه الإرشادات توفر توجيهات مفيدة للمنشآت ويمكن أن يساعد تطبيقها المرن المنشآت في الإختصاصات التي لديها متطلبات أو أنظمة محلية. كما أنها تعزز أيضاً قابلية المقارنة بين المنشآت التي تقدم مناقشة وتحليل البيانات المالية. وعلاوةً على ذلك، يعتقد المجلس بأن إرشادات الممارسة الموصى بها قد تشجع المنشآت التي ليست معتادة على تقديم مناقشة وتحليل البيانات المالية على تزويد المستخدمين بهذه المعلومات.

إستنتاج11. ولأن مناقشة وتحليل البيانات المالية تسهم في تحقيق هدف المساءلة لإعداد التقارير المالية، فقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحث قوة نفاذ هذا البيان حول مناقشة وتحليل البيانات المالية مستقبلاً.

المعلومات المستقبلية

إستنتاج12. بحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي التوصية بأن تفصح المنشأة عن المعلومات المستقبلية مثل التقديرات. وأقّر المجلس بمخاوف معينة مفادها أنه في بعض الإختصاصات يُنظر إلى توفير المعلومات المستقبلية بأنه إشارة إلى نية سياسية أو إلزام منشأة ما في القطاع العام ببعض الإجراءات المستقبلية. بالإضافة إلى ذلك، فإن مسألة ما إذا ينبغي تضمين المعلومات المستقبلية في مناقشة وتحليل البيانات المالية سوف تختلف تبعا لبيئة إعداد التقارير التنظيمية والمالية التي تعمل فيها المنشأة. أعرب بعض الأعضاء عن رأي مفاده بأن عدم تضمين المعلومات المستقبلية يمكن أن يكون له تأثير على إسهام مناقشة وتحليل البيانات المالية في دعم عملية إتخاذ القرارات من قبل المستخدمين وبالتالي ينبغي التوصية بإدراجها. على أية حال، قرر المجلس بعد أخذ جميع العوامل بعين الإعتبار عدم التوصية بأن تفصح المنشأة عن المعلومات المستقبلية، على الرغم من إمكانية تزويد هذه المعلومات إذا إختارت المنشأة ذلك.

إرشادات التنفيذ والأمثلة التوضيحية

إستنتاج13. شملت مسودة العرض 47 إرشادات تنفيذ بشأن الخصائص النوعية، وأمثلة توضيحية على المعلومات حول البيانات المالية للمنشأة والفروقات والإتجاهات. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حذف إرشادات التنفيذ والأمثلة التوضيحية على أساس أن المنشآت التي تقوم بإعداد مناقشة وتحليل البيانات المالية ينبغي أن تركز على الإرشادات الواردة في إرشادات الممارسة الموصى بها. وعلاوةً على ذلك، لاحظ المجلس أن الأمثلة على أفضل الممارسات متاحة من مصادر أخرى.

مراجعة إرشادات الممارسة الموصى بها 2 نتيجة لإصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل 2016

إستنتاج14. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* في إبريل 2016. يعدل هذا الإصدار المراجع الواردة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:-

(أ) إلغاء الفقرات في المعايير حول 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 "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة 10 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 تلك التغيرات في أسس الإستنتاج المصاحبة لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1.

إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 3

الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات

تاريخ إرشادات الممارسة الموصى بها

صدرت إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 3 *" الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات "* في مارس 2015.

ومنذ ذلك الحين، تم تعديل إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 1 من خلال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التالية:-

- قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل 2016).

جدول الفقرات المعدلة في إرشادات الممارسة الموصى بها 3

الفقرة المتأثرة	طبيعة الأثر	معيار التأثير
3	إلغاء	إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الصادر في إبريل 2016).

مارس 2015

الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات

المحتويات

	الفقرة
الهدف.....	1
الوضع والنطاق.....	2–7
التعريفات.....	8–26
الفاعلية.....	10
الكفاءة.....	11–12
المدخلات.....	13–14
المخرجات.....	15–16
النتائج.....	17–19
مؤشرات الأداء.....	20–22
أهداف أداء الخدمات.....	23–26
حدود الإبلاغ.....	27–28
الإبلاغ السنوي وفترة إعداد التقارير.....	29–31
مبادئ عرض معلومات أداء الخدمات.....	32–37
اختيار معلومات أداء الخدمات.....	38–71
معلومات للعرض.....	38–57
معلومات للإفصاح.....	58–71
موقع معلومات أداء الخدمات.....	72–75
تنظيم معلومات أداء الخدمات.....	76–82
أساس الإستنتاجات	
أمثلة توضيحية	

الهدف

1. توفر إرشادات الممارسة الموصى بها إرشادات حول الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات في التقارير المالية للأهداف العامة. ومعلومات أداء الخدمات هي معلومات الخدمات التي تقدمها المنشأة وأهداف أداء خدمات المنشأة ونطاق تحقيقها لتلك الأهداف. وتساعد معلومات أداء الخدمات مستخدمي التقارير المالية للأهداف العامة (يشار اليهم فيما يلي بالمستخدمين) في تقييم كفاءة وفاعلية خدمات المنشأة.

الوضع والنطاق

2. يمثل الإبلاغ عن المعلومات وفقاً لإرشادات الممارسة هذه ممارسة جيدة. ويجب أن تهدف المنشأة التي تبلغ عن معلومات أداء الخدمات إلى تحقيق المبادئ المحددة في إرشادات الممارسة هذه. ولا يعتبر الإلتزام إرشادات الممارسة هذه مطلوباً لكي تؤكد المنشأة أن بياناتها المالية تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

3. لا تنطبق إرشادات الممارسة هذه مباشرة على مؤسسات الأعمال الحكومية، فإن الخدمات التي تقدمها مؤسسات الأعمال الحكومية الخاضعة لسيطرة المنشأة المبلغة تقع ضمن نطاق إرشادات الممارسة هذه.

4. ينبغي عدم وصف معلومات أداء الخدمات على أنها تلتزم بإرشادات الممارسة هذه إلا اذا كانت تلتزم بكافة المبادئ الواردة في إرشادات الممارسة هذه.

5. تحدد إرشادات الممارسة هذه المعلومات التي سيتم عرضها. ويمكن أن تعرض المنشأة معلومات إضافية اذا كانت هذه المعلومات مفيدة في تلبية أهداف إعداد التقارير المالية وتلبي الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية.

6. في بعض نطاقات الإختصاص يعتبر عرض معلومات أداء الخدمات متطلباً تشريعياً أو تنظيمياً. ويتم تشجيع المنشآت على الإفصاح عن المعلومات حول تأثير هذه المتطلبات على الإلتزام بإرشادات الممارسة هذه.

7. قد يحدد نطاق الإختصاص متطلبات الإبلاغ عن أداء الخدمات التي تتجاوز الإرشادات الواردة في إرشادات الممارسة هذه. ويمكن أن تشمل، على سبيل المثال، تحديداً أكبر لتنظيم المعلومات المطلوبة و/أو متطلبات لمجموعة أكبر من المعلومات ليتم عرضها أو الإفصاح عنها و/أو مؤشرات أداء معينة أو أنواع محددة من الأداء يكون من المطلوب عرضها. وفي تلك الحالة، يتم تشجيع المنشأة على عرض المعلومات التي تم تحديدها من خلال تطبيق هذه الإرشادات ومتطلبات نطاق الإختصاص.

التعريفات

8. تُستخدم التعريفات التالية في إرشادات الممارسة هذه وفقا للمعاني المخصصة لها:

الفعالية Effectiveness: وهي العلاقة بين النتائج الفعلية وأهداف أداء الخدمات.

الكفاءة Efficiency : وهي العلاقة بين (أ) المدخلات والمخرجات أو (ب) المدخلات والنتائج.

المدخلات Inputs : وهي الموارد المستخدمة من قبل المنشأة لتوفير المخرجات

المخرجات Outputs : وهي الخدمات المقدمة من قبل المنشأة إلى مستقبلين من خارج المنشأة.

النتائج Outcomes : هي التأثيرات على المجتمع، والتي تقع بسبب مخرجات المنشأة أو تعزى لها بشكل معقول.

مؤشرات الأداء Performance indicators : وهي المقاييس الكمية و/أو المقاييس النوعية و/أو التوصيفات النوعية لطبيعة ونطاق استخدام المنشأة للموارد وتقديم الخدمات وتحقيق أهداف أداء الخدمات.

هدف أداء الخدمة A service performance objectives : وصف للنتيجة (النتائج) المخطط لها وتهدف المنشأة لتحقيقها من خلال المدخلات والمخرجات والنتائج والكفاءة.

9. توضح أمثلة التطبيق التي ترافق إرشادات الممارسة الموصى بها 3 المصطلحات الواردة أعلاه.

الفعالية

10. عند الإبلاغ عن فعاليتها، تقوم المنشاة بالإبلاغ عن نطاق تحقيق واحد أو اكثر من أهداف أداء خدماتها. وكلما زادت فعالية المنشأة في العمل كمزود خدمات، كانت نتائجها الفعلية أفضل عند قياسها وفقاً للنتائج المرغوبة.

الكفاءة

11. يمكن إستخدام مؤشر الكفاءة لبيان متى يتم تقديم الخدمات بكفاءة أكثر (أو أقل) مقارنة بنقطة مرجعية مثل:
    (أ) فترات إعداد التقارير السابقة؛
    (ب) التوقعات؛
    (ج) مزودي الخدمات المماثلين؛ أو
    (د) المقاييس المعيارية.

12. إذا كان من الممكن إنتاج نفس كمية ونوعية المخرجات بتكلفة أقل من ذي قبل، فإن كفاءة الإنتاج تكون قد تحسنت وسيقوم مؤشر الكفاءة المصمم للإبلاغ عن هذا النوع من مكاسب الكفاءة بإظهار التحسن. وعلى نحو مماثل، إذا تحسنت نوعية الخدمات بحيث تكون المخرجات المتحققة أفضل من سابقتها، مع ثبات المتغيرات الأخرى مثل كمية الخدمات (المخرجات) والتكلفة، فإن هذا الأمر يمثل

زيادة في الكفاءة، وسيقوم مؤشر الكفاءة المصمم لتسجيل عن هذا النوع من مكاسب الكفاءة بإظهار التحسن. ويشير العكس– تراجع النوعية بحيث تصبح المخرجات أسوء، مع ثبات المتغيرات الأخرى مثل كمية الخدمات (المخرجات) والتكلفة، إلى كفاءة أقل في تقديم الخدمات.

المدخلات

13. يمكن أن تشمل الموارد المستخدمة لإنتاج المخرجات:
(أ) الموارد البشرية أو العمال؛ و
(ب) أصول رأس المال مثل الأرض والمباني والمركبات؛ و
(ج) النقد والأصول المالية الأخرى؛ و
(د) الأصول غير الملموسة مثل الملكية الفكرية.

14. يمكن الإبلاغ عن المدخلات من حيث التكلفة المتكبدة أو الكميات المستخدمة لإنتاج المخرجات.

المخرجات

15. تشمل الخدمات المقدمة لمستقبلين من خارج المنشأة:
(أ) الخدمات المقدمة مباشرة إلى الأفراد والمؤسسات – مثلاً، الخدمات الصحية والتعليمية أو تقديم السلع مثل الأغذية أو الكتب؛ و
(أ) الخدمات المقدمة بشكل غير مباشر إلى الأفراد و المؤسسات– مثلاً، الخدمات التي تهدف إلى تطوير أو تعزيز أو حماية أو الدفاع عن المجتمع أو المؤسسة أو الدولة أو قيم وحقوق المجتمع؛ و
(ب) التحويلات إلى الأفراد والمؤسسات – مثلاً، التحويلات النقدية أو تقديم الحوافز الإقتصادية مثل الحوافز الضريبية؛ و
(ج) السياسات أو الأنظمة أو التشريعات لتحقيق أهداف السياسة العامة والتي تشمل مثلاً التشريعات المتعلقة بالإيرادات وإنفاذ هذه التشريعات؛ و
(د) تحصيل الضرائب والإيرادات الأخرى.

16. يعتبر إستلام الخدمات من قبل مستقبلين من خارج المنشأة عاملاً هاماً في تحديد ما إذا كانت الخدمات مخرجات وليست خدمات مستهلكة داخلياً كجزء من إنتاج المنشأة للمخرجات.

النتائج

17. يمكن أن تكون نتائج المنشأة عبارة عن تأثيرات تؤثر على المجتمع ككل أو تأثيرات على مجموعات أو مؤسسات معينة داخل المجتمع. ويمكن أن تكون النتائج عبارة عن تأثيرات مباشرة نسبياً على مستقبلي خدمات المنشأة. ويمكن أيضاً أن تكون تأثيرات على آخرين ليسوا مستقبلين لخدمات المنشأة ولكنهم ينتفعون بشكل غير مباشر من تلك الخدمات.

18. يمكن أن تشمل النتائج، على سبيل المثال، التغييرات في الإنجازات التعليمية ضمن المجتمع أو التغييرات في مستويات الفقر والجريمة أو التغييرات في صحة المجموعات المختلفة ضمن المجتمع.

19. قد يكون هناك رابط قوي مباشر عرضي بين تصرفات المنشأة ونتائجها، ولكن الحال ليس كذلك دائماً. ويمكن أن تتدخل عوامل خارج سيطرة المنشأة وتؤدي إلى إعاقة أو تسهيل تحقيق المنشأة للنتائج.

مؤشرات الأداء

20. تعتبر المدخلات والمخرجات والنتائج والكفاءة والفعالية أنواعاً من مؤشرات الأداء.

21. يمكن أن تكون مؤشرات الأداء عبارة عن مقاييس كمية– مثلاً عدد المخرجات المنتجة أو تكلفة الخدمات أو الوقت المستغرق في تقديم الخدمة أو الهدف العددي للمخرجات. ويمكن أن تكون مؤشرات الأداء عبارة عن مقاييس نوعية – مثلاً توصيفات مثل سيء/ جيد/ ممتاز أو مرضي/ غير مرضي، والتي يمكن أن تشمل تصنيفات نوعية الخدمات حسب مستقبلي الخدمات أو المواطنين أو الخبراء. ويساعد إستخدام المقاييس النوعية والكمية المستخدمين في:
    (أ) تقييمهم حول ما إذا تم تحقيق أهداف أداء الخدمات؛ و
    (ب) المقارنات بين الفترات وبين المنشآت بالنسبة لأداء الخدمات.

22. يمكن أن يكون مؤشر الأداء بصورة وصف نوعي. وقد يكون الوصف النوعي ضرورياً ليوفر للمستخدمين معلومات هامة ومفهومة حول أداء الخدمات عندما يكون هناك مستوى عالٍ من التعقيد والتقدير بالنسبة لخدمة معينة.

أهداف أداء الخدمات

23. يمكن التعبير عن أهداف أداء الخدمات بإستخدام مؤشرات الأداء للمدخلات أو المخرجات أو النتائج أو الكفاءة أو من خلال الجمع بين واحد أو اكثر من مؤشرات الأداء الأربعة. ويمكن أيضاً التعبير عن مؤشر أداء الخدمات بإستخدام الوصف السردي للحالة المستقبلية المرغوبة الناجمة عن تقديم الخدمات.

24. تكون أهداف أداء الخدمات عموماً محددة وقابلة للقياس وقابلة للتحقيق وواقعية ومرهونة بزمن محدد.

25. يمكن التعبير عن كافة أهداف أداء الخدمات للمنشأة بنفس النوع من مؤشرات الأداء، مثلا التعبير عنها جميعا بناء على النتائج. ويمكن أيضاً التعبير عنها بأنواع مختلفة من مؤشرات الأداء؛ فعلى سبيل المثال، يمكن التعبير عن بعض أهداف أداء الخدمات بناء على النتائج، في حين يتم التعبير عن بعضها الآخر بناءاً على المخرجات و/أو المدخلات.

26. يمكن أن تساهم خدمة منفردة في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف أداء الخدمات. ويمكن أن تساهم عدة خدمات في نفس هدف أداء الخدمات.

حدود الإبلاغ

27. لغايات الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات، ينبغي أن تكون حدود الإبلاغ للمنشأة هي نفسها المستخدمة للبيانات المالية.

28. تكون مؤشرات الأداء المعروضة ذات علاقة بأهداف أداء الخدمات الخاصة بالمنشأة المسيطرة. وعلى عكس البيانات المالية الموحدة، والتي تدمج الأمور المالية للمنشاة المسيطرة عليها، فإن معلومات أداء الخدمات التي تبلغ عنها المنشأة المسيطرة لا تجمع عادة بين الخدمات التي يتم الإبلاغ عنها من قبل منشآتها المسيطرة.

الإبلاغ السنوي وفترة إعداد التقارير

29. ينبغي الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات مرة في السنة على الأقل.

30. ينبغي أن تغطي معلومات أداء الخدمات نفس فترة إعداد التقارير التي تغطيها البيانات المالية. غير أن أخذ إحتياجات المستخدمين بعين الإعتبار وتقييم التكاليف والمنافع يمكن أن يشير إلى أن فترة إعداد التقارير ينبغي أن تختلف عن الفترة التي تغطيها البيانات المالية للمنشأة. ويمكن أن تكون الحال كذلك مثلاً عندما تكون معلومات أداء الخدمات المعروضة من قبل المنشأة المسيطرة مستندة إلى معلومات أداء الخدمات التي تم الإبلاغ عنها من قبل المنشآت المسيطرة التي لها فترات إعداد تقارير مختلفة.

31. قد تقتضي أهداف أداء الخدمات فترات أطول من سنة واحدة لكي تتحقق. ويحتاج المستخدمون إلى المعلومات بشأن التقدم بشأن تحقيق أهداف أداء الخدمات لعدة سنوات. وتعالج الفقرة 53 نوع معلومات أداء الخدمات التي يمكن عرضها لإظهار التقدم السنوي نحو تحقيق أهداف أداء الخدمات لعدة سنوات.

مبادئ عرض معلومات أداء الخدمات

32. ينبغي على المنشأة عرض معلومات أداء الخدمات المفيدة للمستخدمين لغايات المساءلة وإتخاذ القرارات. ويجب أن يتيح العرض للمستخدمين تقييم مقدار وكفاءة وفعالية أداء خدمات المنشأة. وينبغي أن يكون ملائماً لأهداف أداء خدمات المنشأة ويوضح العلاقة بين أهداف أداء خدمات المنشأة وتحقيقها لأداء الخدمات.

33. عند إستخدامها إلى جانب المعلومات الواردة في البيانات المالية للمنشأة، ينبغي أن تتيح معلومات أداء الخدمات للمستخدمين تقييم الأمور المالية للمنشأة في سياق تحقيقها لأهداف أداء الخدمات والعكس صحيح.

34. يجب أن تأخذ معلومات أداء الخدمات المعروضة بعين الإعتبار الظروف المحدد للمنشأة مثل:
(أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة؛ و
(ب) طبيعة المنشأة؛ و
(ج) البيئة التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.

35. يجب أن يحقق عرض معلومات أداء الخدمات الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية، أثناء تطبيق القيود السائدة على المعلومات الواردة في التقارير المالية للأهداف العامة. (يصف الإطار المفاهيمي للتقارير المالية للأهداف العامة من قبل منشآت القطاع العام (الإطار المفاهيمي) الخصائص النوعية والقيود السائدة).

36. ينبغي أن يكون تجميع أو فصل معلومات أداء الخدمات على مستوى يقدم فهم منطقياً لتحقيق أداء خدمات المنشأة. وينبغي أن لا يكون مستوى التجميع مرتفعاً جداً بحيث يخفي أو يعيق الأداء، وكذلك ينبغي أن لا يكون مستوى الفصل متدنياً جداً بحيث يؤدي إلى تفاصيل كثيرة تعيق الأداء أيضاً وتقلل إمكانية الفهم. ينبغي أن تكون المبلغ عنها محدد بشكل كافي للمستخدمين بحيث يحملون المنشأة المسؤولية عن أداء خدماتها، وخصوصاً أدائها فيما يتعلق بأهداف أداء الخدمات.

37. قد يكون من الصعب تحقيق إمكانية المقارنة مع المنشآت الأخرى في سياق معلومات أداء الخدمات نظراً إلى تقديم خدمات متنوعة. وحتى عند تقديم منشأتين لنفس الخدمة، فقد يكون هناك إختلاف في أهداف أداء الخدمات وبالتالي يتعين عليهم الإبلاغ عن مؤشرات أداء غير قابلة للمقارنة. وقد يتعين قياس إمكانية المقارنة بين المنشآت بناء على الأهمية، بحيث يتم إختيار أهداف أداء الخدمات ومؤشرات الأداء الخاصة بها لتكون مهمة لحالة أداء خدمات المنشأة. وبالمقابل يمكن أن تشير إحتياجات المستخدمين إلى أن مؤشرات الأداء قابلة للمقارنة مع مؤشرات المنشآت الأخرى التي تقدم نفس الخدمات هامة بالنسبة للمنشأة وأن الخاصيتان النوعيتان– إمكانية المقارنة والأهمية – متوافقتان.

إختيار معلومات أداء الخدمات

معلومات للعرض

38. ينبغي عرض المعلومات التالية:
(أ) أهداف أداء الخدمات؛ و
(ب) مؤشرات الأداء؛ و
(ج) إجمالي تكاليف الخدمات

39. فيما يتعلق بمؤشرات الأداء وإجمالي تكاليف الخدمات، يجب أن تعرض المنشأة:
(أ) المعلومات الفعلية والمرغوبة لفترة إعداد التقارير؛ و
(ب) المعلومات الفعلية لفترة إعداد التقارير السابقة.

40. عندما تشمل معلومات أداء الخدمات معلومات واردة أيضاً في البيانات المالية، فيجب عرض إشارات مرجعية إلى البيانات المالية بحيث يستطيع المستخدمون تقييم المعلومات في سياق المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية.

41. تساعد المعلومات الواردة في المستندات التشريعية ومستندات التخطيط الخاصة بالمنشأة (بيان الموازنة وبيان الرسالة والخطة الإستراتيجية وإتفاقيات التمويل وخطة الشركة وغيرها) عادة المستخدمين في تحديد أهداف أداء الخدمات ومؤشرات الأداء الهامة بالنسبة للمنشأة.

أهداف أداء الخدمات

42. عندما تتغير أهداف أداء الخدمات للمنشأة، فإن المعلومات المعروضة يجب أن تعكس التغيير. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون للمنشاة مبدئياً أهداف أداء خدمات متعلقة بزيادة المدخلات أو المخرجات المرتبطة بخدماتها، ومن تعيد التركيز لاحقاً على أدائها نحو تحسين كفاءة أو فاعلية الخدمات. ويجب أن ينعكس ذلك التغيير في معلومات أداء الخدمات التي تعرضها المنشأة.

مؤشرات الأداء

43. هناك حاجة للتقدير عند تحديد المجموعة الأكثر ملائمة من مؤشرات الأداء التي يتم الإبلاغ عنها. والمبدأ الأساسي هو أنه يجب إختيار المؤشرات على أساس أهميتها للمستخدمين وفائدتها في تقييم إنجازات المنشأة من حيث أهداف أداء الخدمات. وحتى تكون مؤشرات الأداء هامة فيجب أن ترتبط مباشرة بواحد أو أكثر من أهداف أداء الخدمات للمنشأة. والتوافق بين المؤشرات المختلفة المعروضة– مثلاً بين مؤشرات أداء المدخلات و/أو المخرجات و/أو النتائج– وأهداف أداء الخدمات يساعد المستخدمين في تقييم العلاقة بين الموارد والنتائج، وكيفية تأثير توفر الموارد على تحقيق أهداف أداء الخدمات.

44. يجب أن تسمح مؤشرات الأداء المعروضة للمستخدمين بتقييم مدى كفاءة وفعالية إستخدام المنشأة لمواردها لتقديم الخدمات وتحقيق أهداف أداء الخدمات للمنشأة.

45. عندما تبلغ المنشأة علناً عن مؤشرات الأداء المرغوب، فإن مؤشرات الأداء الفعلية المعروضة ستكون متسقة عادة مع المؤشرات التي تم عرضها علناً في السابق. ويجب أن تفكر المنشآت التي تنشر معلومات موازناتها وتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" بالعلاقة بين المعلومات ومعلومات أداء الخدمات التي تقوم بالإبلاغ عنها.

46. من المستحسن بالنسبة للمنشأة عرض المعلومات حول نتائجها المرغوبة وإنجازاتها فيما يتعلق بتلك النتائج.

47. قد يكون هناك عدد كبير من مؤشرات الأداء التي يمكن عرضها بالنسبة لأهداف أداء الخدمات للمنشأة. ولضمان أن المعلومات مفهومة ولتجنب المستخدمين الكثير، تحتاج المنشآت عموماً إلى تحديد مؤشرات الأداء القليلة التي تلبي بشكل أفضل من غيرها إحتياجات المستخدمين للمعلومات التي تحقق أهداف إعداد التقارير المالية.

48. يجب أن تكون مؤشرات الأداء التي تتضمن حساب الكميات قادرة على القياس بشكل موثوق. وعندما تنتج مؤشرات الأداء عن نظام معالجة معاملات، فإن إستخدام هذا النظام سيدعم إمكانية التحقق من المعلومات المبلغ عنها وتوقيتها.

49. عند إختيار مؤشرات الأداء، يجب أن تضمن المنشآت أن المؤشرات المعروضة ستقدم وصفاً صادقاً لتحقيق أهداف أداء الخدمات. وقد تكون هناك تباينات بين الجوانب المختلفة لأداء الخدمات، كأن يتحسن جانب ويتدهور جانب آخر. ويجب أن تكون المعلومات المعروضة محايدة. ويجب أن تتجنب المنشآت أي ميل لعرض مؤشرات الأداء المتحيزة إلى الإبلاغ عن نتائج إيجابية. ويساعد هذا الأمر في ضمان تلبية الخصائص النوعية ويمكن للمستخدمين أن يكونوا واثقين من أن مؤشرات الأداء تمثل بصدق أداء خدمات المنشأة.

50. يمكن أن تؤخذ سهولة القياس بالإعتبار عند إختيار مؤشرات الأداء، ولكنها يجب أن تكون ثانوية بالنسبة لإحتياجات المستخدمين. ويجب أن لا تبالغ مؤشرات الأداء في إبراز الأبعاد التي يتم قياسها بسهولة.

51. في بعض الحالات، ينبغي عرض الوصف النوعي (يسمى أيضاً الوصف السردي) على أنه مؤشر أداء. ويمكن أن تكون هذه هي الحالة عندما لا يكون من الممكن تقليص إنجازات أداء الخدمات إلى مجموعة صغيرة من المقاييس النوعية أو الكمية لأن الخدمة:

(أ) معقدة؛ و

(ب) تتضمن عوامل متداخلة؛ و

(ج) تتضمن عدداً كبيراً من المؤشرات المحتملة المختلفة للنجاح أو التقدم، وجميعها تتضمن التقدير بالنسبة لأهميتها النسبية.

52. يمكن أن تشمل المعلومات المعروضة لأي خدمة معينة واحد أو اكثر من الأنواع المختلفة لمؤشرات الأداء و/أو المقاييس الكمية و/أو المقاييس النوعية و/أو التوصيفات النوعية.

أهداف أداء الخدمات لعدة سنوات ومؤشرات الأداء

53. يجب أن لا يمنع الإطار الزمني المطول لأهداف أداء الخدمات لعدة سنوات الإبلاغ عن الأهداف لعدة سنوات والإفصاح عن تقدم تحقيقها، رغم الحاجة إلى تطوير طرق للإبلاغ عن التقدم بطريقة مجدية إقتصادياً. وقد يكون من الممكن عرض المقاييس البديلة أو غير المباشرة التي تشير إلى التقدم نحو تحقيق أهداف أداء الخدمات على المدى القصير، حتى توفر المعلومات بشأن تحقيق أهداف أداء الخدمات لعدة سنوات. فعلى سبيل المثال، عندما تحدد المنشأة المخرجات السنوية والمدى الأطول، فقد يكون هناك بالنسبة للنتائج لعدة سنوات في جانب أو اكثر من جوانب الخدمة نطاق لمعاجلة الإبلاغ السنوي وفقاً للمخرجات كمؤشر على التقدم نحو تحقيق النتائج، مع الإبلاغ عن النتائج الفعلية بشكل أقل تكراراً.

إجمالي تكاليف الخدمات ومعلومات التكلفة المنفصلة

54. إضافة إلى عرض إجمالي تكلفة الخدمات، يمكن أن تختار المنشأة أيضاً عرض معلومات التكلفة المنفصلة. ويمكن أن تكون معلومات التكلفة المنفصلة مثلاً التكاليف المتعلقة بأهداف أداء الخدمات المختلفة أو النتائج أو جوانب الخدمات أو الخدمات المختلفة أو تكاليف المخرجات أو التكاليف المتعلقة بمدخلات معينة. ويمكن أن يكون تقييم المستخدمين للكفاءة مدعوماً من خلال تقديم التكاليف المتعلقة بالمخرجات أو النتائج.

أداء الخدمات المرغوب والفعلي

55. ينبغي الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات المرغوب والفعلي بشكل متسق بحيث يتم تسهيل عمل قيام المستخدمين بتقييم الفعالية. وحيثما أمكن، يجب أن تبلغ المنشآت وفقا لنفس مؤشرات الأداء وبنفس منهجية ومعايير احتسابها حسبما تم تحديده قبل بدء فترة إعداد التقارير. ويتيح هذا الأمر للمستخدمين مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المرغوب في نهاية فترة إعداد التقارير.

56. يسهل إتساق معايير الأداء على مدى عدة سنوات تحليل التوجهات على المدى الطويل. ولكن ينبغي عدم السعي إلى تحقيق هذا الإتساق على حساب:

(أ) تحسين نوعية مؤشرات الأداء؛ أو

(ب) توافق المؤشرات مع التوقعات المتغيرة للأطراف المعنية.

57. قد يتعين على المنشأة معالجة مسألة كيفية الإبلاغ عن التغييرات على أداء الخدمات المرغوب والتي حدثت خلال فترة إعداد التقارير. ويمكن أن تنشأ هذه الحالة مثلاً عند مراجعة الأطراف المعنية لتوقعاتهم لأداء الخدمات خلال فترة إعداد التقارير مما يؤدي إلى تعديل أهداف أداء الخدمات. ويمكن أيضاً أن تتغير أهداف أداء الخدمات نتيجة إندماج في القطاع العام، حيث تنتقل المسؤولية عن الخدمات من منشأة إلى أخرى أو يصبح الإبلاغ مطلوباً عن الخدمات المقدمة سابقاً من قبل منشأتين مختلفتين ويتم تقديمها الآن من قبل منشأة منفردة مدمجة. وفي

هذه الحالات، قد يكون من الممكن للمنشاة الإبلاغ وفقاً لأهداف أداء الخدمات الأصلية والمنقحة. ويمكن تحديد سبب هذه التغييرات وآثارها في النقاش والتحليل السردي، بحيث يكون لدى المستخدمين المعلومات التي يحتاجونها لفهم أسباب التباينات بين أهداف أداء الخدمات في بداية فترة إعداد التقارير والإنجازات الفعلية، وفي الوقت نفسه فهم درجة الإنجاز الفعلي وفقا لأهداف أداء الخدمات الأحدث والمنقحة.

معلومات للإفصاح

58. هناك حاجة للتقدير لتحديد ماهية المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها حتى يتسنى للمستخدمين:

(أ) فهم أساس معلومات أداء الخدمات المعروضة؛ و

(ب) الحصول على لمحة موجزة عن أداء خدمات المنشأة، والتي تبرز القضايا الرئيسية ذات العلاقة بتقييمهم لأداء الخدمات.

أساس معلومات أداء الخدمات المعروضة

59. ينبغي على المنشأة الإفصاح عن معلومات كافية حول أساس معلومات أداء الخدمات المعروضة لتمكين المستخدمين من تقييم ما إذا كانت المعلومات حول أهداف أداء الخدمات ومؤشرات الأداء والتكاليف الإجمالية تحقق الخصائص النوعية للإبلاغ المالي.

60. ينبغي أن تفصح المنشأة عن مصادر معلومات أداء الخدمات المعروضة.

61. ينبغي الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) توضيح لأهداف أداء الخدمات المعروضة، والذي يصف كيفية تحديدها والحاجة إلى تحقيقها والعلاقة بين أهداف أداء الخدمات و:

(1) مؤشرات الأداء المعروضة؛ و

(2) الأهداف العامة للمنشأة.

(ب) توضيح للعلاقة بين مؤشرات الأداء ذات العلاقة (مثلاً، المعلومات حول مقدار التوافق بين مؤشرات المدخلات و/أو المخرجات و/أو النتائج، حيث تساهم المدخلات والمخرجات في تحقيق نتائج معينة).

(ج) توضيح لأساس تجميع المعلومات (أو فصلها)، والذي يعالج مستوى التفاصيل الذي تم الإبلاغ عنه.

المعلومات المنفصلة حول التكاليف

62. إذا إختارت المنشأة عرض المعلومات المنفصلة حول التكاليف، عندئذ ينبغي الإفصاح عن أساس تحديد التكاليف.

63. تتضمن معلومات تحديد التكاليف معلومات مثل:

(أ) سياسات تخصيص التكاليف؛ و/أو

(ب) معالجة المصاريف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالخدمة؛ و/أو

(ج) مطابقة أو مقارنة بين تكاليف الخدمات المعروضة والمصاريف الإجمالية.

إفصاحات المنشاة المسيطرة

64. عندما تبلغ المنشأة المسيطرة عن الخدمات المقدمة من قبل منشآتها المسيطر عليها، فيحب على المنشأة المسيطرة الإفصاح عن المعلومات التي توضح الأدوار والمسؤوليات المعنية لأداء الخدمات ضمن المنشأة الاقتصادية.

الإفصاحات عندما تختلف فترة إعداد التقارير

65. عندما تغطي معلومات أداء الخدمات فترة إعداد تقارير عن تلك التي تغطيها البيانات المالية للمنشأة، فيجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) حقيقة أن فترة إعداد التقارير ليست نفسها التي تغطيها في البيانات المالية؛

(ب) سبب وجود الاختلاف؛ و

(ج) إذا كانت المعلومات المالية مشمولة في تقرير أداء الخدمات، إما

(1) فترة إعداد التقارير للبيانات المالية التي تم أخذ المعلومات منها، إلى جانب المعلومات لتسهيل الوصول إلى تلك البيانات المالية؛ أو

(2) مصدر المعلومات المالية المبلغ عنها، في حال لم يتم اخذ المعلومات المالية من البيانات المالية للمنشأة، إلى جانب المعلومات لتسهيل الوصول إلى ذلك المصدر.

66. عندما تختلف فترة إعداد التقارير للمعلومات حول بعض الخدمات عن فترة إعداد التقارير لتقرير أداء خدمات المنشأة، فيجب التفكير في الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) الخدمات المتأثرة؛

(ب) فترات إعداد التقارير المطبقة؛ و

(ج) توضيح للإختلافات.

الإفصاحات عندما تكون منفصلة عن البيانات المالية

67. تعالج الفقرات 72–75 أدناه موقع معلومات أداء الخدمات في التقارير المالية للأهداف العامة. وعند عرض معلومات أداء الخدمات بشكل منفصل في التقارير المالية للأهداف العامة التي تشمل البيانات المالية، فيجب عرض المعلومات التالية:

(أ) إسم المنشأة؛

(ب) عندما تكون المنشأة منشأة مسيطرة، وصف لمجموعة المنشآت التي تسيطر عليها المنشأة المعدة للتقارير؛

(ج) عندما تكون المنشأة منشأة مسيطر عليها، هوية المنشأة المسيطرة؛

(د) تاريخ الإبلاغ وفترة إعداد التقارير التي تغطيها معلومات أداء الخدمات؛

(هـ) البيانات المالية التي ترتبط بها معلومات أداء الخدمات والمعلومات الكافية الضرورية للمستخدمين لتحديد موقع البيانات المالية؛

(1) عملة العرض، كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 "آثار التغييرات في أسعار الصرف"؛ و

(2) مستوى التدوير المستخدم.

68. عند عرض معلومات أداء الخدمات في التقارير المالية للأهداف العامة التي تشمل البيانات المالية، يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام أنه يجب عرض هذه المعلومات.

النقاش والتحليل السردي

69. يجب أن تفصح المنشأة عن النقاش والتحليل السردي في معلومات أداء الخدمات الخاصة بها. ويكمل النقاش والتحليل السردي معلومات أداء الخدمات المعروضة من خلال تمكين المستخدمين من الحصول على نظرة متعمقة من المنشأة على:

(أ) جوانب أداء الخدمات التي ترى المنشأة أنه يجب إبرازها؛ و

(ب) العوامل التي أثرت على إنجازات أداء الخدمات خلال فترة إعداد التقارير.

70. يجب أن يوفر النقاش والتحليل السردي لمحة موجزة عن أداء خدمات المنشأة بحيث:

(أ) تناقش درجة تحقيق أهداف أداء الخدمات؛ و

(ب) توفر توضيحات متوازنة للمعلومات المعروضة، والتي تغطي الجوانب الإيجابية والسلبية لأداء خدمات المنشأة؛ و

(ج) تسهل تقييم المستخدمين لكفاءة وفعالية أداء خدمات المنشأة.

71. توضح أمثلة التطبيق التي ترافق إرشادات الممارسة الموصى بها 3 أنواع من المعلومات التي يمكن إدراجها في النقاش والتحليل السردي.

موقع معلومات أداء الخدمات

72. يمكن أن تعرض المنشأة معلومات أداء الخدمات إما:
(أ) كجزء من التقارير المالية للأهداف العامة؛ أو
(ب) في تقرير مالي للأهداف العامة صادر بشكل منفصل.

73. ينبغي اخذ العوامل التالية بعين الإعتبار عند إتخاذ هذا القرار:

(أ) مقدار الحاجة إلى مراجعة معلومات أداء الخدمات ضمن سياق المعلومات الواردة في البيانات المالية، بما في ذلك المعلومات حول المقارنات الفعلية للموازنة؛

(ب) ما إذا كانت إحتياجات المستخدمين والخصائص النوعية ستتحسن في حال شمول معلومات أداء الخدمات في نفس التقرير المالي للأهداف العامة كما في البيانات المالية أو في تقرير مالي منفصل للأهداف العامة؛

(ج) تطبيق القيود السائدة على المعلومات، بما في ذلك ما اذا كانت منافع شمول المعلومات في نفس التقرير المالي للأهداف العامة كما في البيانات المالية يبرر التكاليف الإضافية (إن وجدت)؛ و

(د) المتطلبات الخاصة بنطاق الإختصاص والتي يمكن أن تحدد إما وضع معلومات أداء الخدمات في نفس التقرير المالي للأهداف العامة كما في البيانات المالية أو في تقرير مالي منفصل للأهداف العامة.

74. فيما يتعلق بالنقطة (أ) من الفقرة 73 أعلاه، من المرجح أن يكون هناك عامل مهم في هذا القرار وهو ما اذا كان الهدف الأساسي من توفير معلومات أداء الخدمات هو:

(أ) جعل التقييمات حول قرارات تخصيص الموارد مبنية على المعلومات من أجل تقديم الخدمات، وفي هذه الحالة فمن المرجح أن تكون هناك قيمة في ربط الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات بالبيانات المالية التي تمت مقارنتها مع تخصيصات الموازنة؛ أو

(ب) جعل التقييمات حول القرارات السياسية أو الإستراتيجية مبنية على المعلومات، وفي هذه الحالة فمن المرجح أن تكون هناك قيمة في ربط الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات بالمعلومات حول السياسات أو الاستراتيجية.

75. عندما تختار المنشأة عرض معلومات أداء الخدمات الخاصة بها في تقرير مالي للأهداف العامة منفصل عن البيانات المالية، فيجب أن يكون التقرير المالي المنفصل للأهداف العامة

صادراً على أساس زمني، يتم عرضها عادة من خلال الإصدار في نفس وقت إصدار البيانات المالية أو، إذا لم يكن في نفس الوقت، ففي وقت قريب جداً من وقت إصدار البيانات المالية.

تنظيم معلومات أداء الخدمات

76. يجب أن يتيح تنظيم معلومات أداء الخدمات في التقارير المالية للأهداف العامة للمستخدمين:
    (أ) فهم أداء خدمات المنشأة، بما في ذلك إنجاز أهداف أداء الخدمات؛ و
    (ب) تقييم كفاءة وفاعلية خدمات المنشأة؛ و
    (ج) إستخدام معلومات أداء الخدمات لغايات المساءلة وإتخاذ القرارات.

77. ينبغي تنظيم معلومات أداء الخدمات بحيث تكون الروابط واضحة بين المعلومات المعروضة وبين:
    (أ) الإفصاحات حول أساس المعلومات المعروضة؛ و
    (ب) النقاش والتحليل السردي.

78. من طرق تنظيم معلومات أداء الخدمات "بيان أداء الخدمات"، والذي يتضمن تنظيم المعلومات بصورة جداول أو بيانات. ويمكن أن يدعم بيان أداء الخدمات إمكانية الفهم وإمكانية المقارنة عندما تكون مؤشرات الأداء المعروضة عبارة عن مقاييس كمية أو نوعية تم الإبلاغ عنها لخدمات متعددة.

79. عند عرض معلومات أداء الخدمات من خلال السرد أو دراسات الحالة، فمن المرجح أن لا تكون طريقة الجداول ملائمة. وفي بعض الحالات، فإن المزج بين دراسات الحالة وواحد أو اكثر من الجداول أو البيانات قد يكون ملائما.

80. يمكن أن تستخدم المنشآت مستويات متعددة للإبلاغ من أجل تحقيق التوازن بين كونها:
    (أ) موجزة بشكل كافي لتكون مفهومة؛ و
    (ب) توفر تفاصيل كافية فيما يتعلق بالجوانب المتعددة المرتبطة بأهداف أداء الخدمات

81. إن إستخدام مستويات متعددة للإبلاغ يسمح بعرض الإبلاغ الموجز على مستويات أعلى وعرض أو الإفصاح عن المزيد من التغطية المفصلة على مستويات أقل، حيث يمكن على سبيل المثال فصل جوانب الخدمة إلى خدمتين منفصلتين أو اكثر.

82. ينطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 18 " *تقديم تقارير حول القطاعات* " على تعريف المنشآت للقطاعات. وهو يصف قطاعات الخدمات ويحدد العوامل التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند تصنيف الخدمات إلى قطاعات لغايات إعداد التقارير المالية.

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات إرشادات الممارسة الموصى بها 3 ولكنه ليس جزء منها.

الخلفية

بدء المشروع والورقة الإستشارية والنقاش حول صياغة الإرشادات

إستنتاج 1. بدء مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات بمراجعة المعايير الوطنية والإرشادات والمتطلبات التنظيمية للإبلاغ عن أداء الخدمات (أو ما يكافئها) من نطاقات إختصاص وطنية مختارة والأمم المتحدة ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية. ولا يوجد في نطاقي إختصاص أطر إبلاغ متطابقة عن أداء الخدمات، غير أن هناك أوجه شبه في معلومات أداء الخدمات التي يتم الإبلاغ عنها. وشكلت دراسة أوجه الشبه هذه والمصطلحات المستخدمة عموما أساساً للورقة الإستشارية بعنوان الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات الصادرة في عام 2011. وإقترحت الورقة الإستشارية إطار عمل قائم على المبادئ للإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات ومصطلحات موحدة.

صياغة إرشادات الممارسة الموصى بها

إستنتاج 2. في عام 2013، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن المعلومات الإضافية للمعلومات المشمولة في البيانات المالية ينبغي معالجتها حالياً من خلال صياغة إرشادات ممارسة موصى بها. لذلك، تم صياغة مسودة إرشادات الممارسة، مسودة العرض 54، الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات للإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات. وتستند إرشادات الممارسة هذه على إطار الإبلاغ عن أداء الخدمات الذي تم صياغته في الورقة الإستشارية والذي تمت مراجعته في نقاشات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلال مراجعته للردود على الورقة الإستشارية ومراجعته اللاحقة للردود على مسودة العرض 54. وإرشادات الممارسة هذه مدعمة بالإطار المفاهيمي للتقارير المالية للأهداف العامة من قبل منشآت القطاع العام (الإطار المفاهيمي).

المنهج العام إرشادات الممارسة الموصى بها – الإرشادات حول القرارات والحد الأدنى للخصائص

إستنتاج 3. خلال صياغة إرشادات الممارسة هذه، فكر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان منهجه العام ينبغي أن يستهدف:

(أ) تحديد الحد الأدنى من خصائص معلومات أداء الخدمات بشكل يتسق مع دور إرشادات الممارسة في توفير التوجيهات حول الممارسة الجيدة والمتطلبات؛ أو

(ب) توفير إطار يحدد القرارات التي تحتاج الجهات المعدة إلى إتخاذها والإرشادات حول تلك القرارات، بشكل يتسق مع منهج الإطار في الورقة الإستشارية ووظيفة إرشادات الممارسة كإرشادات.

إستنتاج 4. بالنظر إلى تنوع الخدمات وسياقات الإبلاغ، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن إرشادات الممارسة يجب أن لا تحاول توحيد الإبلاغ عن أداء الخدمات، بل أن تركز على تحقيق المبادئ. وفي الوقت نفسه، النوع الرئيسي من أهداف أداء الخدمات التي يجب عرضها. وتم تحديد هذا المنهج على أساس أن التوجيهات مطلوبة حول ماهية نوع المعلومات التي يجب

عرضها ومن المحتمل تحديد الفئات العامة للمعلومات – مثلاً، المعلومات حول أهداف أداء الخدمات – التي تنطبق على كافة المنشآت التي تبلغ عن معلومات أداء الخدمات.

إستنتاج 5. أثناء صياغة إرشادات الممارسة للإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات، يقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالتحدي الذي واجهه أثناء صياغة الإرشادات التي ستكون مفيدة عند تطبيقها على الخدمات المتنوعة وأهداف أداء الخدمات المتنوعة وسياقات المساءلة وإتخاذ القرارات المتنوعة على مستوى العالم. ومن المحتمل أن تعتمد جودة الإبلاغ عن أداء الخدمات جزئياً على مقدار تلبيتها لإحتياجات معلومات معينة ناشئة عن الخدمات المقدمة وسياق تقديمها. فعلى سبيل المثال، فإن التقرير الذي يذكر عوامل تؤثر على التقدم نحو الأهداف الهامة قد يبدو مختلفاً كثيراً عن تقرير يفيد بالخدمات المقدمة للموارد المتوفرة. ودرس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه المسائل وكانت وجهة نظره أنه سيكون من المفيد صياغة إرشادات ممارسة تحدد القرارات التي تحتاج الجهات المعدة إلى إتخاذها ومن ثم توفير الإرشادات حول كيفية إتخاذ هذه القرارات، بدلاً من إرشادات ممارسة تحدد الحد الأدنى من المعايير.

إستنتاج 6. يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن المبادئ المطبقة على الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات توفر إرشادات مفيدة، دون محاولة تحديد متطلبات عالمية قد لا تكون ملائمة لمجموعة من الخدمات المختلفة وسياقات تقديم الخدمات المختلفة الموجودة عالمياً. وتعتبر معلومات أداء الخدمات جانب نامياً، مما يعني أن إرشادات الممارسة ينبغي أن لا تكون صارمة بشدة.

إستنتاج 7. كان بعض المجاوبين على مسودة العرض قلقين بشأن التناقض الظاهر بين إرشادات الممارسة كبيانات لا تحدد المتطلبات والفقرة 5 من مسودة العرض، والتي تنص على أن الإلتزام بإرشادات الممارسة يتضمن الإلتزام بكافة متطلباتها. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن عبارة "الإلتزام بالمتطلبات" في هذه الفقرة ينبغي إستبدالها بعبارة "الإلتزام بالمبادئ". ولهذا المبدأ شقان، الأول هو أن إرشادات الممارسة تحدد المبادئ التي تستخدمها المنشآت في حينها لتوجيه قراراتها حول ماهية معلومات أداء الخدمات التي ينبغي الإبلاغ عنها. أما الثاني فهو أنه وفي حين لا تزال الفقرة تستخدم فكرة "الإلتزام"، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يرى أن هذا الأمر متسق مع دور إرشادات الممارسة كإرشادات موصى بها. وطبيعة إرشادات الممارسة بإعتبارها توجيهات قد تحددت من خلال السماح للمنشآت بعدم إتباع إرشادات ممارسة معينة– برمتها– دون التأثير سلباً على إلتزام المنشأة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وقد تختار الجهات المعدة (أو نطاقات الإختصاص) تطبيق جزء من إرشادات الممارسة ومثلاً والمضي قدماً نحو الإلتزام الكامل، حيث يمكن في هذه المرحلة التأكيد على الإلتزام. غير أن محتوى معين من إرشادات الممارسة يتضمن مجموعة من المبادئ التي تحدد الممارسة الجيدة. وقد تتضمن إرشادات الممارسة، إعتماداً على المواضيع التي تم التطرق لها، مرونة أكثر في التطبيق مما هو الحال في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وهذا هو الحال في إرشادات الممارسة هذه والتي تتضمن خيارات فيما يتعلق بالعرض وتستخدم المبادئ لتوجيه قرارات الجهات المعدة حول ماهية المعلومات التي سيتم عرضها.

النطاق

إستنتاج 8. عندما صدرت هذه الإرشادات للممارسة الموصى بها، نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما إذا كان ينبغي تطبيقها على (مؤسسات الأعمال الحكومية) (المصطلح بين الأقواس لم يعد مستخدماً بموجب إصدار قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل 2016). ومع الإقرار بأن مؤسسات الأعمال الحكومية تقدم خدمات وقد تعد تقاريراً حول معلومات عن أداء تلك الخدمات، قرر المجلس أن إرشادات الممارسة الموصى بها ينبغي أن تطبق على جميع منشآت القطاع العام بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية. وعند إصدار هذه الإرشادات للممارسة الموصى بها، كان ذلك متسقاً مع المقدمة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والتي نصت على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام قد طور معايير محاسبية وإصدارات أخرى ليتم استخدامها من قبل منشآت القطاع العام، بخلاف مؤسسات الأعمال الحكومية. ولا تنبغي قراءة هذا الاستثناء من النطاق على أنه يوحي بعدم إمكانية تطبيق الإرشادات على مؤسسات الأعمال الحكومية أو أن هناك ما يمنع مؤسسات الأعمال الحكومية من تطبيق هذه الإرشادات.

إستنتاج 9. أثناء الوصول إلى هذا الإستنتاج، أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه عندما تقوم المنشأة المسيطرة بالإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات وفقا للتوصيات في إرشادات الممارسة هذه، فإنها قد توفر معلومات حول الخدمات المقدمة من قبل واحدة أو أكثر من مؤسسات الأعمال الحكومية المسيطر عليها. وبالرغم من أن تقارير مؤسسات الأعمال الحكومية نفسها لا تقع ضمن نطاق إرشادات الممارسة هذه، فقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن المعلومات المبلغ عنها من قبل المنشأة المسيطرة– حول خدمات مؤسسات الأعمال الحكومية– تحتاج إلى إتباع متطلبات إرشادات الممارسة هذه، إذا كانت المنشأة المسيطرة ستؤكد الإلتزام بإرشادات الممارسة.

إستنتاج 10. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا ينبغي تطبيق إرشادات الممارسة هذه على المنشآت في نطاقات الإختصاص الوطنية والتي تملك بالفعل متطلبات إبلاغ كثيرة عن معلومات أداء الخدمات بالنسبة لمنشآت القطاع العام– متطلبات قد تتجاوز منهج المبادئ في الوصول إلى المعلومات المحددة في إرشادات الممارسة. ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه، وفي ظروف كهذه، فإن المنشأة تحتاج إلى ضمان تلبية متطلبات نطاق الإختصاص. وفي حين لا تحدد إرشادات الممارسة متطلبات مفصلة شاملة ومحدد، فإن هذا الأمر لا يمثل تشجيعاً على الإبلاغ بصورة تقل عما هو وارد في المتطلبات الوطنية أو غيرها من المتطلبات، وينبغي أن لا ينظر إلى هذا الأمر على أنه يتضارب مع الإبلاغ الأكثر إسهاباً. وتعالج الفقرات 6–7 من إرشادات الممارسة العلاقة بين إرشادات الممارسة ومتطلبات نطاق الإختصاص لمعلومات أداء الخدمات، مع توضيح أن إرشادات الممارسة لا تمنع عرض المعلومات الإضافية وأن متطلبات نطاق الإختصاص الأكثر إسهاباً يمكن أن تنطبق إضافة إلى التوجيهات الواردة في إرشادات الممارسة. وإستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن إرشادات الممارسة تعالج هذه المسألة بصورة كافية وأنه ينبغي أن يكون من الممكن تطبيق إرشادات الممارسة على المنشأة في نطاقات الإختصاص التي توجد فيها بالفعل متطلبات إبلاغ عن معلومات أداء الخدمات الأكثر إسهاباً.

تعريف المصطلحات

إستنتاج 11. أثناء الوصول إلى وجهة نظره بشأن الحاجة إلى مصطلحات أداء خدمات موحدة، أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أنه وبالرغم من أن المنشآت تستخدم بعض المصطلحات بشكل متسق، فإن العديد من تلك المنشآت لم تحدد بعض أو كافة المصطلحات التي

تستخدمها. علاوة على ذلك، فإن لنفس المصطلحات أحيانا معاني مختلفة في نطاقات إختصاص مختلفة. وعلى هذا الأساس، إستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن مصطلحات أداء الخدمات الموحدة كانت ضرورية لدعم القدرة على الفهم وإمكانية مقارنة معلومات أداء الخدمات المبلغ عنها من قبل المنشآت في التقارير المالية للأهداف العامة.

إستنتاج 12. طور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المصطلحات المحددة في إرشادات الممارسة، من خلال إسنادها، قدر المستطاع، على المصطلحات المستخدمة بالفعل في نطاقات الإختصاص من خلال منهج مدروس وواضح، وأكثر خبرة، في الإبلاغ عن أداء الخدمات.

إستنتاج 13. خلال مراجعته للردود على الورقة الإستشارية ومسودة العرض، وثم خلال صياغته لاحقاً لإرشادات الممارسة، راجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعريف مؤشر الفعالية. وكان تعريف الورقة الإستشارية هو "مؤشرات الفعالية عبارة عن مقاييس للعلاقة بين المخرجات والنتائج". ويوحي هذا التعريف بأنه من السهل نسبياً قياس العلاقة بين المخرجات والنتائج. وبعد المزيد من الدراسة، رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن العلاقة بين المخرجات والنتائج، في العديد من الحالات، ستكون على الأرجح معقدة أكثر من العلاقة البسيطة التي يدعمها التعريف الأصلي. علاوة على ذلك، رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن الفعالية ستُفهم بشكل أفضل إذا كانت عبارة عن درجة نجاح المنشأة في تحقيق أهداف أداء خدماتها. وعلى هذا الأساس، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن مؤشرات الفعالية تظهر مقدار تحقيق المنشأة لأهداف أداء خدماتها.

إستنتاج 14. خلال صياغته للورقة الإستشارية ومسودة العرض 54، ومراجعته اللاحقة للردود على مسودة العرض 54، درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إمكانية شمول "مؤشرات الإقتصاد" مجموعة المصطلحات المحددة في إرشادات الممارسة. وقرر أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إستثناء مؤشرات الإقتصاد لأن المصطلح بسبب الإرتباك وغير ضروري بالنظر إلى المصطلحات الأخرى المحدد في إرشادات الممارسة. ولا تمثل "مؤشرات الإقتصاد" شيئا إضافيا إلى الأفكار التي تطرحها المدخلات أو الكفاءة، والتي وضعت لها إرشادات الممارسة مصطلحات واضحة. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن منهج إرشادات الممارسة في إختيار معلومات أداء الخدمات يسمح لنطاقات الإختصاص بتقييم "الإقتصاد"، مهما كان المعنى الذي خصصه نطاق إختصاص وطني معين لتلك الكلمة. فعلى سبيل المثال، تدعم إرشادات الممارسة عرض المعلومات حول التكاليف والمدخلات الأخرى والكفاءة.

إستنتاج 15. الإقتصاد مصطلح شائع عموماً في سياق الإبلاغ عن أداء الخدمات. غير أن لنطاقات الإختصاص المختلفة معاني مختلفة للإقتصاد. ففي بعض نطاقات الإختصاص، فإن الإقتصاد يعني التكاليف المنخفضة لتقديم الخدمات دون الإشارة إلى التأثير على كمية و/أو نوعية الخدمات المقدمة. وترى نطاقات إختصاص أخرى أن هذا الرأي الأول ليس الإقتصاد فعلياً وأن إستخدام "الإقتصاد" لوصف الحالات التي تنخفض فيها التكاليف ولكن كمية و/أو نوعية الخدمات تتأثر سلباً قد يكون مضللاً لمستخدمي التقارير المالية للأهداف العامة. والرأي الآخر بشأن الإقتصاد هو أنه يتحقق فقط إذا تم الحفاظ على تقديم الخدمة أو تحسينه، عند تخفيض التكاليف أو المدخلات الأخرى. ويناسب هذا الرأي الثاني تعريف "الكفاءة" الوارد في إرشادات الممارسة. وبالفعل، فهناك مجموعة ثالثة من نطاقات الإختصاص الوطنية التي لا تستخدم مصطلح "الإقتصاد" على أساس أن المصطلح يمكن

أن يسبب إرباكاً ويتداخل مع الكفاءة. لذلك، لا تعرف إرشادات الممارسة "مؤشرات الإقتصاد" ولا تستخدم مصطلح "الإقتصاد".

المنشأة المبلغة

إستنتاج 16. يجب أن تدعم معلومات أداء الخدمات مستخدمي التقارير المالية للأهداف العامة لأنهم يحاسبون المنشأة عن تقديمها للخدمات وإستخدام الموارد ويتخذون قرارات تؤثر على المنشأة. وعلى ذلك الأساس، رأت غالبية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي إعداد معلومات أداء الخدمات لنفس المنشأة المبلغة كما هي للبيانات المالية. ولغايات الإتساق مع التغطية في إرشادات الممارسة الموصى بها 1 و2 (راجع الفقرة 14 من إرشادات الممارسة الموصى بها 1 والفقرة 4 من إرشادات الممارسة الموصى بها 2)، تركز صياغة إرشادات الممارسة الموصى بها 3 على "حدود الإبلاغ" بدلاً من المنشأة المبلغة. وأثناء الوصول إلى هذا الإستنتاج، أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً إلى أن تركيز إرشادات الممارسة على المسائلة وإتخاذ القرارات ليس مصمماً لينطبق على سلاسل التوريد والشبكات وعمليات الإندماج الأخرى للمنشآت المنفردة التي قد تكون قادرة على التأثير على بعضها البعض ولكنها لا تملك القدرة على السيطرة.

إستنتاج 17. إقترح العديد من المجاوبين على مسودة العرض أنه يجب على إرشادات الممارسة توفير إرشادات للإبلاغ عن البرامج أو السياسات التي تتضمن مجموعة من المنشآت التي لا تخضع لسيطرة مشتركة، أي الإبلاغ "متداخل الحدود". ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بان هناك مفاضلة بين الإبلاغ عن أداء الخدمات الذي يطبق نفس حدود المنشأة المبلغة بالنسبة للبيانات المالية والحدود المرنة التي توفر نطاقاً للإبلاغ متداخل الحدود. والتركيز على نفس المنشأة المبلغة بالنسبة للبيانات المالية يفيد في إتباع خطوط السيطرة ودعم المساءلة المنصبة على المنظمة، وفي الوقت نفسه تسهيل الحصول على معلومات أداء الخدمات ودمج هذه المعلومات في المعلومات المالية في البيانات المالية للمنشأة. غير أن هناك حالات لا يكون هناك فيها منشأة منفردة مسؤولة عن برنامج أو سياسة، ويوفر فيها إقتضاء الإبلاغ متداخل الحدود، بما يتوافق مع البرنامج أو السياسة، معلومات تشرح بشكل أفضل أداء الخدمات المتعلقة بذلك البرنامج أو تلك السياسة. وفكر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في توسيع نطاق إرشادات الممارسة ليشمل أيضاً إرشادات للإبلاغ متداخل الحدود حول "البرامج" أو "مجموعة النشاطات التي تساهم بنفس النتائج". وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يجب أن تظل إرشادات الممارسة منصبة على الإبلاغ من قبل نفس المنشأة كما هو الحال في البيانات المالية. ولا يمنع هذا الأمر نطاقات الإختصاص الوطنية من تبني مبادئ إرشادات الممارسة وإرشادات التطبيق للإبلاغ متداخل الحدود.

إستنتاج 18. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المخاوف التي عبر عنها المجاوبون على الورقة الاستشارية ومسودة العرض بشان المنشآت المسيطرة التي يتعين عليها الإبلاغ عن كافة الخدمات المقدمة من قبل منشآتها المسيطر عليها. وقد يؤدي هذا الأمر إلى أن تصبح المعلومات مفرطة في التفاصيل والطول لتلبية الخصائص النوعية ودعم تقييم المستخدمين للمساءلة وإتخاذ القرارات. وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام شمول المزيد من التوضيح في إرشادات الممارسة لمعالجة هذه المخاوف. وعلى هذا الأساس، تنص إرشادات الممارسة على أن المنشآت المسيطرة ينبغي أن تبلغ وفقاً لأهداف أداء خدماتها بدلاً من محاولة تجميع كافة هذه الخدمات المقدمة من قبل المنشآت المسيطر عليها.

الإبلاغ السنوي وفترة إعداد التقارير

إستنتاج 19. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات سنوياً، عندما تقتضي أهداف أداء الخدمات، سواء تم التعبير عنها بصورة نتائج أو مخرجات أو مدخلات، فترات أطول من سنة واحدة لتحقيقها. وترى غالبية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات بشكل سنوي لأن هذا الأمر مهم لضمان إمتلاك المستخدمين للمعلومات التي يحتاجونها لغايات المساءلة وإتخاذ القرارات. ولمعالجة وجود أهداف أداء الخدمات لعدة سنوات، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن إرشادات الممارسة يمكن أن تشجع المنشآت على الإفصاح عن المعلومات حول تقدمها في تحقيق أهداف أداء الخدمات لعدة سنوات. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الردود على مسودة العرض تشير عموماً إلى دعم قوي للإبلاغ السنوي. وأكد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي عرض معلومات أداء الخدمات سنوياً وإستخدام نفس فترة إعداد التقارير كما في البيانات المالية، ما لم تقتضي إحتياجات المستخدمين فترة مختلفة.

نطاق الإبلاغ بشكل أكثر تكراراً

إستنتاج 20. كان بعض المجاوبين على مسودة العرض قلقين من أنها لا تسمح للمنشآت بالإبلاغ عن بشكل أكثر تكرار من الإبلاغ سنوياً. وإتفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع المجاوبين الذين أيدوا نطاقاً للإبلاغ بشكل أكثر تكرار، مع الإشارة إلى أن هذا الأمر سيزيد على الأرجح من الشفافية والمساءلة. وحسبما أفاد أحد المجاوبين، يمكن أن يشجع الإبلاغ بشكل أكثر تكراراً على "الحوار الإداري بين جميع المعنيين في تقييم رسالة السياسة العامة وتحسين عملية الإدارة من خلال زيادة مساءلة المدير العام". وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إستخدام عبارة "ينبغي الإبلاغ عنها على الأقل سنوياً"، والتي تسمح بالإبلاغ بشكل أكثر تكراراً وهي نفس العبارة المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1، عرض البيانات المالية، لمعالجة تكرار الإبلاغ.

الإبلاغ وفقاً لأهداف أداء الخدمات لعدة سنوات

إستنتاج 21. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المخاوف التي طرحها بعض المجاوبين على مسودة العرض بأن الإبلاغ السنوي قد يكون له عواقب سلبية على الإبلاغ عن النتائج، بما في ذلك إحتمالية أن يكون للإبلاغ السنوي تأثير غير مقصود بتقليل مقدار إبلاغ المنشآت عن النتائج. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن القياس السنوي لبعض النتائج مكلفة جداً وأن التغيير القابل للقياس والذي يظهر التقدم نحو تحقيق النتائج لن يبرز قبل سنتين أو أكثر. وأشار أحد المجاوبين إلى أن الإبلاغ السنوي في بعض الحالات قد يكون مضللاً. وهذه المشكلة ليست مقتصرة على أهداف أداء الخدمات التي تركز على النتائج، ولكنها يمكن أن تحدث أيضا في الإبلاغ عن المخرجات والمدخلات. ولمعالجة هذه المخاوف، تشمل إرشادات الممارسة تغطية صريحة لإستخدام

المقاييس الغير مباشرة وتوفير نطاق للمنشآت للإبلاغ عن المخرجات أو المدخلات كمؤشر على التقدم نحو تحقيق النتائج أو الأنواع الأخرى من أهداف أداء الخدمات لعدة سنوات.

معلومات أداء الخدمات الصادرة في نفس وقت إصدار البيانات المالية

إستنتاج 22. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن تنص إرشادات الممارسة على أن معلومات الخدمات ينبغي أن تصدر في نفسي وقت إصدار البيانات المالية. وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى أن الإصدار في نفس وقت إصدار البيانات المالية يدعم التوقيت المناسب، ولكنه قد يكون من الصعب على بعض المنشآت تحقيق ذلك. ورغم إقراره بأنه من المرغوب الإبلاغ عن معلومات الخدمات في نفس وقت إصدار البيانات المالية، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي أن لا تنص إرشادات الممارسة على أن هذا الأمر ضروري.

المنشأة المسيطرة والمنشآت المسيطر عليها ذات فترة إعداد التقارير المختلفة

إستنتاج 23. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحالات التي تقوم فيها المنشأة المسيطرة بشمول معلومات عن الخدمات التي يتم تقديمها للمنشآت المسيطر عليها ذات فترات إعداد التقارير المختلفة عن فترة إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة المسيطرة. ومن الناحية المثالية، يجب أن تغطي كافة معلومات أداء الخدمات المبلغ عنها نفس فترة إعداد التقارير. غير أن هناك حالات لا تتجاوز فيها منافع توافق المعلومات مع فترة إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة المسيطرة التكاليف المتضمنة. فعلى سبيل المثال، تقدم بعض منشآت القطاع العام تقارير معلومات الخدمات إلى المانحين الذي يقتضون فترة إعداد تقارير مختلفة عن فترة البيانات المالية للمنشآت. والتكاليف الإضافية لإعداد تقرير معلومات الخدمات لكل فترة إعداد تقارير (المانحون والبيانات المالية) لا تبرر المنافع. وعلى هذا الأساس، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي أن تقر إرشادات الممارسة بإحتمالية أن بعض معلومات أداء الخدمات المبلغ عنها قد تكون لفترة إعداد تقارير مختلفة وتعالج هذه المسألة بالإفصاحات الإضافية.

منهجان للإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات

إستنتاج 24. أثناء صياغة إرشادات الممارسة هذه، أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن هناك مناهج مختلفة للإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات، بما في ذلك المناهج التي تركز أكثر على المخرجات. ويقوم المنهج الذي يركز أكثر على المخرجات بالإبلاغ عن المعلومات بشأن الخدمات المقدمة. وهذا النوع من المعلومات موجه إلى مزودي الموارد ويهدف بشكل أساسي إلى الإبلاغ عن الخدمات المستلمة من الموارد المقدمة وما إذا تم إستخدام الموارد بكفاءة، بالرغم من أن هناك مجال لتوسيع التركيز ليشمل المعلومات حول النتائج. ويفيد المنهج الذي يركز على النتائج بشان الأداء، الذي يبلغ عموماً عن تحقيق النتائج، بالرغم من أن هناك مجال لربط الأداء بتكاليف الخدمات. وتوضح المعلومات المبلغ عنها مدى جودة أداء المنشاة من حيث تحقيق أهدافها، سواء كانت هذه الأهداف موصوفة على أساس النتائج.

إستنتاج 25. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن تشمل إرشادات الممارسة إرشادات مصممة خصيصاً لكل منهج، ولكنه قرر خلاف ذلك على أساس أن تركيز إرشادات الممارسة على تحقيق الأهداف يمكن تطبيقه على أي من المنهجين. والسماح للمنشآت بتصميم إبلاغها وفقا لأهدافها يعني أن المنشآت أو نطاقات الإختصاص لا تحتاج إلى ملائمة مناهجها المختلفة مع المنهج الذي يركز على المخرجات أو المنهج الذي يركز على النتائج من اجل تطبيق إرشادات الممارسة. ويعني هذا أن محتوى إرشادات الممارسة سيكون مفيداً لمجموعة من المنشآت التي تطبق مناهج مختلفة. ويمكن أن ترتبط أهداف أداء خدمات المنشآت بالمدخلات، عندما يكون الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات في مرحلة مبكرة. غير أن الوضع المثالي الذي ينبغي أن تطمح إليه المنشأة مع مرور الوقت هو الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات التي تبلغ بشكل شمولي عن كلا النتائج والمخرجات، إلى جانب المعلومات التي تسمح للمستخدمين بتقييم كفاءة وفاعلية الجانبين. ويتسق هذا الأمر مع وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المطروحة أدناه بأن مؤشرات الأداء المعروضة يجب أن تشكل نظاماً شمولياً بحيث تقوم بإيصال وجهة نظر منسجمة ومتكاملة على أداء خدمات المنشأة.

مبادئ عرض معلومات أداء الخدمات

إستنتاج 26. تحدد إرشادات الممارسة المبادئ المطبقة على عرض معلومات أداء الخدمات، والتي تشمل المبادئ المطبقة على القرارات بشأن إختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها. وتحدد إرشادات الممارسة العوامل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار عند إتخاذ قرارات العرض وتقترح عموماً المعلومات التي يجب التفكير بها عن العرض، في ضوء تلك المبادئ، بدلاً من تحديد قائمة مطولة بمتطلبات المعلومات. وهذا المنهج القائم على المبادئ متسق مع قرارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حول المنهج العام لإرشادات الممارسة، والذي تم صياغته خلال مرحلة التشاور ودراسته بشكل أكبر خلال صياغة مسودة العرض ومراجعة مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للردود على مسودة العرض. وبالرغم من أن إرشادات الممارسة تحدد نوع المعلومات التي ينبغي على كافة المنشآت عرضها، فإنه لا تحدد مجموعة مطولة من المعلومات. وحافظ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المنهج القائم على المبادئ الذي تم طرحه في الورقة الإستشارية ومن ثم طرحه في مسودة العرض على أساس أن المنهج القائم على المبادئ:

(أ) يمنح المنشآت المرونة التي تحتاجها في الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات ذات العلاقة والملائمة أهداف أداء خدماتها وتحقق إحتياجات المستخدمين من المعلومات؛ و

(ب) يقلل مخاطر "الإفراط في الإفصاح"، والذي يقوض مقدار تلبية الإبلاغ عن أداء الخدمات لإحتياجات المستخدمين ولا يحقق الخصائص النوعية ولا يقدم منافع تتجاوز التكاليف؛ و

(ج) يقتضي من المنشآت تطبيق المبادئ التي تؤدي إلى عرض معلومات أداء الخدمات التي يحتاجها المستخدمون لغايات المساءلة وإتخاذ القرارات.

إستنتاج 27. حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن المبادئ الرئيسية للإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات ينبغي أن تستند إلى إحتياجات المستخدمين التي يجب أن تلبيها هذه المعلومات، حسبما تم تحديده خلال التشاور مع الإشارة إلى تجربة نطاقات الإختصاص المختلفة. وتتسق المبادئ مع الإطار المفاهيمي وتتضمن تطبيق الإطار المفاهيمي للإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات.

عرض معلومات أداء الخدمات

أبعاد الورقة الاستشارية ومكونات معلومات أداء الخدمات

إستنتاج 28. وضحت الورقة الإستشارية أن هناك أربعة أبعاد لأداء الخدمات ينبغي عرض المعلومات حولها. والأبعاد الأربعة – السبب والماهية والكيفية والتوقيت– ترتبط بما يلي في المنشأة:

(أ) أهداف أداء الخدمات؛

(ب) مؤشرات الأداء؛

(ج) مقارنة بين أداء الخدمات المرغوب والفعلي؛ و

(د) سلسلة الوقت التي تسمح للمستخدمين بتقييم التغييرات في تقديم الخدمات مع مرور الوقت أو التقدم نحو هدف لعدة سنوات.

إستنتاج 29. تعالج تغطية إرشادات الممارسة لإختيار المعلومات هذه الأبعاد الأربعة عندما تحدد أن المنشأة يجب أن تبلغ:

(أ) عن المعلومات حول أهداف أداء خدمات المنشأة، بما في ذلك الحاجة إلى أو المطالبة بتحقيق تلك الأهداف (بعد "السبب")؛

(ب) عن مؤشرات الأداء لإظهار الإنجازات فيما يتعلق بأهداف أداء الخدمات (بعد "الماهية")؛

(ج) عن المقارنة بين أداء الخدمات الفعلي مع النتائج المرغوبة (أو المستهدفة) بما في ذلك المعلومات حول العوامل التي تؤثر على النتائج (بعد "الكيفية")؛ و

(د) سنوياً عن معلومات أداء الخدمات التي تعرض المعلومات الفعلية لفترة إعداد التقارير الحالية والسابقة (بعد "الوقت").

إستنتاج 30. حدد الورقة الإستشارية أيضا مكونات معلومات أداء الخدمات التي ترتبط بالأبعاد الأربعة. وتعالج تغطية إرشادات الممارسة لإختيار المعلومات مكونات الورقة الإستشارية وهي:

(أ) النقاش السردي لتحقيق الأهداف؛

(ب) المعلومات حول "معايير" معلومات أداء الخدمات المبلغ عنها (اطبق عليها مصطلح "الأساس" في إرشادات الممارسة هذه)؛ و

(ج) المعلومات حول أهداف أداء خدمات المنشأة وتحقيقها لتلك الأهداف.

المبادئ بدلاً من المتطلبات المحددة

إستنتاج 31. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن عرض المنشآت لمعلومات أداء الخدمات ستباين إعتماداً على:

(أ) الخدمات التي تقدمها المنشأة؛ و

(ب) طبيعة المنشأة؛ و

(ج) البيئة التنظيمية أو السياق الآخر الذي تعمل فيه المنشأة.

إستنتاج 32. نظرا إلى أن الخدمات المقدمة وأهداف أداء الخدمات ومؤشرات أداء الخدمات المطبقة تعتمد على هذه العوامل المختلفة، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن إرشادات الممارسة ينبغي أن لا تحدد مؤشرات أداء معينة يجب عرضها. وبدلاً من ذلك، ينبغي عليها تحديد أنواع عامة من المعلومات التي ينبغي الإبلاغ عنها وتوفير إرشادات حول تحقيق الخصائص النوعية عند إختيار معلومات أداء الخدمات.

إستنتاج 33. تحدد إرشادات الممارسة أنواعاً مختلفة من مؤشرات الأداء التي يمكن عرضها، ولكنها لا تقتضي عرض مؤشرات أداء معينة. وفي حين تعالج مؤشرات الكفاءة والفعالية تلك الجوانب في الأداء، فإن هدف إرشادات الممارسة من توفير المعلومات للمستخدمين لتقييم الكفاءة والفعالية لا يعني أنه يجب عرض هذين النوعين من مؤشرات الأداء. فعلى سبيل المثال، يمكن إحتساب الكفاءة بإستخدام المعلومات حول المخرجات وتكلفتها. ويمكن إحتساب الفعالية بإستخدام المعلومات حول أهداف أداء الخدمات والنتائج المتحققة وفقاً لها.

المعلومات التي تنقل وجهة نظر منسجمة ومتكاملة لأداء خدمات المنشأة

إستنتاج 34. رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن المنهج الذي يركز على المبادئ كان ملائماً لأنه يسمح للمنشآت في مرحلة مبكرة من صياغة الإبلاغ عن أداء الخدمات بتلبية توجيهات إرشادات الممارسة والإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات بشكل يتسق مع قدراتها الحالية على الإبلاغ. ولكن وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن معلومات أداء الخدمات ذات النوعية الجيدة تحتاج إلى الإبلاغ عنها حتى يتمكن المستخدمون من تقييم أداء خدمات المنشأة، بما في ذلك تحقيقها للأهداف ومقدار إستخدامها للموارد بكفاءة وفعالية لتقديم المخرجات وتحقيق النتائج. ومن الناحية المثالية، فإن مجموعة مؤشرات الأداء المعروضة يجب أن تشكل نظاماً شمولياً ينقل وجهة نظر منسجمة ومتكاملة عن أداء خدمات المنشأة.

إختيار مؤشرات الأداء

إستنتاج 35. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي أن تقتضي إرشادات الممارسة من المنشآت الإبلاغ عن كافة الأنواع الخمسة من مؤشرات الأداء– المدخلات والمخرجات والنتائج والكفاءة والفعالية– للخدمات التي تقدمها. ويؤدي هذا الأمر إلى تغطية شاملة لأداء خدمات المنشأة، ولكنه قد لا يعكس تركيز أداء خدمات المنشاة الفعلي. وعلى أرض الواقع، فمن المرجح أن تتغير أهداف أداء خدمات المنشأة مع مرور الوقت. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تركز أهداف أداء الخدمات مبدئياً على المدخلات ثم المخرجات والكفاءة ومن ثم النتائج. وإذا كانت المنشأة قادرة على تعديل إبلاغها عن مؤشرات الأداء ليتوافق مع أهداف أداء خدماتها، فإن المعلومات المعروضة ستكون على الأرجح مفيدة للمستخدمين وتلبي الخصائص النوعية، وفي الوقت نفسه تدعم تحقيق أهداف الإبلاغ المالي. وعلى ذلك الأساس، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي أن لا تقتضي إرشادات الممارسة الإبلاغ عن الأنواع الخمسة من المؤشرات ولكنها يجب بدلاً من ذلك توفير إرشادات حول كيفية إختيار المنشأة لأنواع مؤشرات الأداء التي تبلغ عنها.

إستنتاج 36. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أيضاً ما إذا كان ينبغي أن تقتضي إرشادات الممارسة من المنشآت الإبلاغ عن مؤشرات النتائج. ومعلومات النتائج مهمة للمستخدمين لأنها تركز على السبب النهائي لتقديم الخدمات، وهو تأثير الخدمات على المجتمع. غير أنه قد يكون من الصعب على المنشآت توفير معلومات النتائج، وخصوصاً عندما تكون في مرحلة مبكرة من صياغة إبلاغها عن أداء الخدمات أو في الحالات التي تكون فيها المنشأة المبلغة واحدة من العديد من المنشآت التي تساهم في نفس النتائج. وعلى ذلك الأساس، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه يجب على إرشادات الممارسة أن تشجع دون أن تقتضي من المنشآت عرض المعلومات حول النتائج.

إجمالي تكاليف الخدمات

إستنتاج 37. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام توفير توجيهات حول ماهية التكاليف التي يجب شمولها فهي إجمالي تكاليف الخدمات. ويتضمن حساب تكاليف الخدمات إدارة الإعتبارات المحاسبية. وقد يكون معنى إجمالي تكاليف الخدمات خاصا بنطاق الإختصاص و/أو المنشاة. ويمكن أن تبلغ المنشآت عن إجمالي تكاليف الخدمات التي تكافئ إجمالي المصاريف التي تعرضها في بياناتها المالية. وعلى نحو مقابل، يمكن أن تستثني المنشآت بعض التكاليف مثل النفقات غير المباشرة أو بعض أنواع المصاريف مثل تكاليف الاقتراض، وتكون النتيجة إختلاف إجمالي تكاليف الخدمات عن إجمالي المصاريف المعروضة في البيانات المالية. وعلى هذا الأساس، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدم إدراج معنى إجمالي تكاليف الخدمات.

موقع معلومات أداء الخدمات

إستنتاج 38. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي وضع معلومات أداء الخدمات في نفس التقرير كما في البيانات المالية أو في تقرير مالية منفصل للأهداف العامة. وأشار إلى أنه في الوقت الذي تعامل فيها العديد من نطاقات الإختصاص الوطنية معلومات أداء

الخدمات على أنها مختلفة في طبيعتها وبالتالي يتم الإحتفاظ بها منفصلة عن المعلومات الواردة في البيانات المالية، فإن هناك نطاقات إختصاص تدمج معلومات أداء الخدمات في نفس التقرير كما في البيانات المالية وتعامل مجموعتي المعلومات على أنهما تكملان بعضهما البعض. وهناك فوائد لكلا الطريقتين. ومن أجل السماح بوجود إختلافات بين نطاقات الإختصاص، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي على إرشادات الممارسة السماح للمنشآت بالإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات إما في نفس التقرير كما في البيانات المالية أو في تقرير منفصل.

تنظيم معلومات أداء الخدمات

إستنتاج 39. درس مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما إذا كان ينبغي على إرشادات الممارسة:

(أ) إقتراح طريقة واحدة لتنظيم معلومات أداء الخدمات حيث كانت الطريقة الرئيسية التي تم دراستها هي طريقة الجداول الموصوفة على أنها "بيان أداء الخدمات"؛ أو

(ب) توفير مبادئ ينبغي تطبيقها لتوجيه نطاقات الإختصاص و/أو الجهات المعدة عند الإختيار بين طريقتين مختلفتين محتملتين لتنظيم المعلومات.

إستنتاج 40. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى وجود متطلبات في بعض نطاقات الإختصاص بالإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات في "بيان أداء الخدمات". وفي نطاقات إختصاص أخرى، تطبق الجهات المعدة المبادئ لتحديد كيفية تنظيم المعلومات بأفضل الطرق، مع الإشارة إلى أنواع خدمات معينة أو نتائج مرغوبة أو إنجازات مرغوبة ينبغي عرض المعلومات حولها. ويمكن أن يدعم تنظيم المعلومات بصورة جداول أو بيان إمكانية الفهم وإمكانية المقارنة عند الإبلاغ عن مؤشرات أداء عددية أو "وصف ملخص" (مثلاً، مرضي أو غير مرضي) حول خدمات متعددة. غير أنه يمكن إساءة عرض إنجازات الخدمات أو وصفها بصورة سيئة إذا كانت صيغة البيان هي فقط طريقة العرض المسموحة.

إستنتاج 41. قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنه ينبغي على إرشادات الممارسة التركيز على المبادئ المطبقة على هذا القرار. ومن خلال التركيز على المبادئ بدلاً من وضع هيكل إبلاغ موحد، فإن إرشادات الممارسة تتيح تصميم خيار تنظيم المعلومات لتلائم:

(أ) طبيعة الخدمات التي يتم عرض معلومات الأداء عنها؛

(ب) إحتياجات المستخدمين، بحيث تدعم تحقيق الأهداف والخصائص النوعية للإبلاغ المالي؛ و

(ج) السياق التنظيمي، بما في ذلك البيئة التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.

إستنتاج 42. بالرغم من أن هذا قد يؤدي إلى توحيد أقل، وتقليل إمكانية المقارنة بين المنشآت، فإن معلومات أداء الخدمات تختلف عن معلومات البيانات المالية بسبب تنوع الخدمات المبلغ عنها. وما لم تكن مؤشرات الأداء نفسها قابلة للمقارنة، فإن صيغة عرض منفردة لن توفر منافع المقارنة بين المنشآت، وستلغي المنافع الناجمة عن السماح بتصميم تنظيم المعلومات حسب أهداف أداء خدمات المنشأة والخدمات المقدمة بحيث يلبي إحتياجات المستخدمين.

مراجعة إرشادات الممارسة الموصى بها 3 نتيجة لإصدار *قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل 2016

إستنتاج 43. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إصداراً بعنوان قابلية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إبريل 2016. يعدل هذا الإصدار مراجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النحو التالي:

(أ) إلغاء الفقرات في المعايير حول *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 "منشآت القطاع العام التجارية"، عندما يكون ذلك ملائماً؛ و

(ج) تعديل الفقرة 10 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 التغيرات في أساس الإستنتاج المرافق لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 1.

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة إرشادات الممارسة الموصى بها 3 ولكنها ليست جزءاً منها.

مثال 1. تصور الأمثلة في هذا الملحق حالات إفتراضية. ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة على أرض الواقع، فلا بد من تقييم كافة الحقائق والظروف لحالة معينة عند تطبيق إرشادات الممارسة الموصى بها 3. وعند تحديد التكلفة، يتم التعبير عن المقيمة "بوحدة العملة".

مثال 2. يطرح القسم الأول من هذا الملحق أمثلة عن المصطلحات المستخدمة في إرشادات الممارسة. وهي لا تهدف إلى أن تكون قائمة شاملة بالأمثلة لكافة المصطلحات المعرفة. وتوضح الأمثلة معنى المصطلحات المختلفة عادة من خلال الإشارة إلى منشأة توفر خدمات صحية. وتركز الأمثلة على خدمة واحدة– تقديم اللقاحات إلى الأطفال من أجل الوقاية من الحصبة. وتستخدم المنشأة مجموعة من المدخلات لإنتاج المخرجات (لقاحات الحصبة). ومن ثم يتوقع من هذه المخرجات أن تفرز (بشكل مباشر أو غير مباشر) النتائج المرغوبة.

مثال 3. يوفر الجزء الثاني من هذا الملحق قائمة توضيحية بالمعلومات التي يمكن إدراجها في التحليل والنقاش السردي لأداء خدمات المنشأة.

الجزء 1: أمثلة على المصطلحات المعرفة

- **أهداف أداء الخدمات**

تنص إرشادات الممارسة الموصى بها رقم 3 على أنه يمكن التعبير عن أهداف أداء الخدمات بإستخدام مؤشرات المدخلات أو المخرجات أو النتائج أو الكفاءة أو من خلال الجمع بين واحد أو أكثر من هذه المؤشرات. وفيما يلي أمثلة على أهداف أداء الخدمات التي يمكن التعبير عنها بأشكال مختلفة. والمثال الأول لهدف أداء خدمات يركز على المدخلات والثاني لهدف يركز على المخرجات والثالث لهدف يركز على النتائج آخر مثال هو لهدف يركز على الكفاءة.

  - لتطبيق 1.200 يوم عمل بدوام كامل على الطاقم الطبي لخدمات اللقاحات.
  - لتوفير 20.000 لقاح للأطفال.
  - لتقليل نسبة الأطفال الذي يصابون بالحصبة سنوياً من 65% إلى 2% خلال 5 سنوات بعد بحلول عام 20XX.
  - لتقليل إجمالي التكلفة لكل لقاح من 5 وحدات عملة إلى 4 وحدات عملة.

- **المدخل:** عدد أيام العمل بدوام كامل للطاقم والمستخدمة لتقديم اللقاحات ضد الحصبة.
- **المخرجات:** عدد الأطفال الذي حصلوا على اللقاح ضد الحصبة.

- **النتيجة:** إنخفاض في عدد الأطفال الذي يصابون بالحصبة. (يمكن التعبير عن الإنخفاض بمصطلحات مطلقة (5.000 حالة أقل من الحصبة) أو كنسبة مئوية (إنخفاض بنسبة 35% في عدد الأطفال الذين يصابون بالحصبة).

تنص إرشادات الممارسة الموصى بها 3 على أن النتائج يمكن أن تكون التأثير المؤثرة على المجتمع ككل أو تأثيرات على مجموعات معينة أو مؤسسات معينة ضمن المجتمع. ويمكن أن تكون النتائج عبارة عن تأثيرات مباشرة نسبياً على متلقي خدمات المنشأة. ويمكن أن تكون أيضا عبارة عن تأثيرات على أخرين ليسوا متلقين لخدمات المنشأة ولكنهم يستفيدون بشكل غير مباشر من تلك الخدمات. وتنص إرشادات الممارسة الموصى بها 3 أيضاً على أن العوامل الخارجة عن سيطرة المنشأة يمكن أن تتدخل بحيث تعيق أو تسهل تحقيق المنشأة للنتائج. ويوضح المثال الأول أدناه نتيجة تؤثر على مجموعة معينة ضمن المجتمع. ويوضح المثالان الثاني والثالث تأثيراً مباشراً على متلقي الخدمة وتأثيراً غير مباشر على غير المتلقين. ويوضح المثال الرابع حالة تتدخل فليها عوامل خارجة عن سيطرة المنشأة في تسهيل تحقيق المنشأة للنتائج.

- إنخفاض بنسبة 35% في عدد الأطفال الذين يصابون بالحصبة ضمن أقل شريحة عشرية إجتماعية إقتصادية
- إنخفاض في حالات الإصابة بالحصبة ممن تلقوا لقاح الحصبة الذي تقدمه المنشأة هو مثال على التأثير المباشر على المتلقين لخدمات المنشأة.
- الأطفال الذين لم يحصلوا على اللقاح ويذهبون إلى نفس المدارس التي يرتادها الأطفال حصلوا على اللقاح سيتأثرون بشكل مباشر بخدمات اللقاح التي تقدمها المنشأة لأن مخاطر إصابتهم بالحصبة ستقل.
- يؤدي إندلاع عدوى الحصبة في منطقة قريبة إلى تغطية إعلامية واسعة للمخاطر الصحية المرتبطة بالحصبة وإرتفاع معدلات الحصول على اللقاحات في تلك المنطقة التي يغطيها مزود خدمات صحية آخر. تسهل هذه العوامل تحقيق نتائج المنشأة في تقليل حالات الحصبة في منطقتها. وهذه العوامل المؤكدة في المنطقة الأخرى (إندلاع الحصبة والتغطية الإعلامية وإرتفاع معدل الحصول على اللقاحات) تعتبر خارج سيطرة المنشأة.

- **الكفاءة**

تنص إرشادات الممارسة الموصى بها 3 على أن الكفاءة هي العلاقة بين (أ) المدخلات والمخرجات، أو (ب) المدخلات والنتائج. ويوضح المثالان في النقطة أدناه الكفاءة التي تم التعبير عنها على أنها العلاقة بين المدخلات والمخرجات. ويوضح المثال في النقطة الثانية الكفاءة التي تم التعبير عنها على أنها العلاقة بين المدخلات والنتائج.

- "تكلفة كل طفل حصل على اللقاح" عبارة عن مثال لمؤشر الكفاءة الذي يربط المدخلات (اللقاحات) بالمخرجات (التكلفة). ويمكن أيضاً التعبير عن الكفاءة من حيث المدخلات الأخرى مثل عدد الموظفين وأوقات العمل. فعلى سبيل المثال، 1.000 لقاح سنوياً لكل موظف طبي مؤهل.

- "التكلفة لكل إنخفاض في عدد الأطفال الذين يصابون بالحصبة" عبارة عن مثال لمؤشر الفعالية الذي يربط النتائج (الإنخفاض في عدد الأطفال الذين يصابون بالحصبة) بالمدخلات (التكلفة).

- **الفعالية**

تنص إرشادات الممارسة الموصى بها 3 على أن الفعالية هي العلاقة بين النتائج الفعلية وأهداف أداء الخدمات. لذلك يعتمد تقييم الفعالية على نوع أهداف أداء الخدمات التي تعرضها المنشأة. وتوضح الأمثلة الثلاثة أدناه الفعالية لأهداف أداء خدمات مختلفة. حيث يوضح المثال الأول الفعالية عندما يتم التعبير عن أهداف أداء الخدمات على أساس المدخلات، والثاني على أساس المخرجات والثالث على أساس النتائج.

- كان هدف أداء الخدمات هو تخصيص 20.000 ساعة من وقت عمل الموظفين الطبيين لتوفير لقاحات الحصبة خلال السنة المنتهية في 31 مارس 20XX. وكانت النتائج الفعلية المتحققة هي 18.000 ساعة من وقت عمل الموظفين الطبيين. لذلك، بلغت فعالية المنشأة في هذا الجانب 90%.
- كان هدف أداء الخدمات هو توفير 100.000 لقاح حصبة للأطفال خلال السنة المنتهية في 31 مارس 20XX. وكانت النتائج الفعلية المتحققة هي 99.000 لقاح. لذلك، بلغت فعالية المنشأة في هذا الجانب 99%.
- كان هدف أداء الخدمات هو تقليل عدد الأطفال الذين يصابون بالحصبة بنسبة 3.000 طفل مقارنة بالسنة الماضية. وكانت النتائج الفعلية المتحققة هي إنخفاض عدد الأطفال الذين يصابون بالحصبة بنسبة 3.000 طفل. لذلك، بلغت فعالية المنشأة في هذا الجانب 100%.

- **مؤشر الأداء – الوصف النوعي**

تنص إرشادات الممارسة الموصى بها 3 على أن مؤشرات الأداء عبارة عن مقاييس كمية و/أو مقاييس نوعية و/أو توصيفات نوعية لطبيعة ومقدار إستخدام المنشأة للموارد وتقديم الخدمات وتحقيق أهداف أداء خدماتها. ويوضح المثال أدناه مؤشر الأداء الذي تم التعبير عنه بالوصف النوعي.

تستخدم دائرة حكومية (الوزارة) مسؤولة عن دعم العلاقات الحكومية مع الدول الأخرى، بما في ذلك العلاقات التجارية، الوصف النوعي التالي كأحد مؤشرات أدائها:

من المتوقع أن تشمل المشاركة مع أمريكا اللاتينية هذا العام العديد من البعثات التجارية الناجحة التي تقودها الوزارة إلى الحكومات الوطنية ومشاركات وزارية في منتديين إقليميين. وستقدم الوزارة الضيافة والدعم الآخر للزيارات على المستوى الوزاري من مختلف الدول في المنطقة وستجري مشاورات ثنائية حول السياسية الأجنبية. وستشمل المشاورات تأييد إتفاقيات التجارة الحرة. وسيتم

توسيع الشبكة الدبلوماسية في العديد من دول أمريكا اللاتينية من خلال المزيد من القنصليات والقناصل الفخريين.

الجزء 2: النقاش والتحليل السردي– نوع المعلومات

توفر القائمة التالية أنواعاً مختلفة من المعلومات التي يمكن شمولها في النقاش والتحليل السردي لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء خدمات المنشأة:

(أ) إنجازات أداء خدمات معين وعيوبه ومشاكله.

(ب) تحديد ومناقشة العوامل التي قد تكون أثرت على الإنجاز (أو عدم الإنجاز) لأهداف أداء الخدمات.

(ج) مؤشرات الفعالية.

(د) مناقشة الإختلافات بين الإنجازات الفعلية والمرغوبة.

(هـ) مقارنة المؤشرات:

(1) مع مرور الوقت؛ و/أو

(2) حسب المراحل؛ و/أو

(3) بين النتائج الفعلية والمرغوبة

(و) أسباب التغييرات، في حال تغير أهداف أداء الخدمات أو مؤشرات الأداء مقارنة بتلك المعروضة في السنة الماضية.

(ز) عندما يكون لدة المنشأة أهداف أداء خدمات لعدة سنوات، السرد حول التقدم في إنجازها.

(ح) عند الإبلاغ عن النتائج، المعلومات حول مقدار نسبة النتائج إلى نشاطات المنشأة.

(ط) الدروس الهامة المستفادة خلال فترة إعداد التقارير فيما يتعلق بأداء خدمات المنشأة بما في ذلك، حيثما كان هاماً، الخطط حول طرق معالجة المشاكل التي تؤثر على أداء الخدمات والجوانب التي تحتاج إلى المزيد من التقييم.

(ي) تحديد ومناقشة المخاطر المصاحبة لتقديم الخدمات و، في حال عمل تقييم مخاطر للخدمات، المعلومات حول كيف تكون القرارات التي تلغي هذه المخاطر مبنية على المعلومات وكيف تتم إدارتها.

(ك) تحديد ومناقشة العواقب– المطلوبة وغير المطلوبة، المباشرة وغير المباشرة– للخدمات المقدمة.

واذا قدمت المنشأة نقاشاً للإختلافات بين الإنجازات الفعلية والمرغوبة، فإن هذا النقاش يمكن أن يشمل مثلاً:

(أ) تحديد حجم التباينات؛ و

(ب) العوامل التي ساهمت في التباينات. (مثلاً، عوامل خارجية، كفاءة أو قصور في العمليات الداخلية، توفر الموارد، أو قرارات تقديم الخدمات الحكومية).

يتأثر تحقيق النتائج غالباً بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة. وإذا قدمت المنشأة نقاشاً وتحليلاً سردياً حول النتائج، فإن الإفصاحات يجب أن تكون كافية لضمان عدم مبالغة المستخدمين في تقدير دور المنشأة فيما يتعلق بتحسن أو تراجع النتائج. وعند عرض معلومات النتائج، فإن المعلومات حول ما يلي قد تكون مفيدة للمستخدمين:

(أ) مقدار نسبة النتائج إلى نشاطات المنشأة، و

(ب) العوامل الأخرى التي قد تكون أثرت على النتائج.

في الغالب، فإن تقديم الخدمات العامة يستند إلى تقييم مخاطر يتضمن معايير واضحة حول التسامح مع الأنواع المختلفة من المخاطر، بما في ذلك مخاطر الإيجابيات الكاذبة والسلبيات الكاذبة فيما يتعلق بقرارات التدخل. ويمكن للمعلومات حول كيفية تقييم المنشأة للمخاطر كجزء من تقديم الخدمات أن تدعم فهم المستخدمين لأداء خدمات المنشأة.

قائمة المصطلحات المعرفة

تحتوي هذه القائمة على جميع المصطلحات المعرفة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 42 والمعدة على أساس الإستحقاق الصادرة حتى 31 يناير 2020. وتوجد قائمة بهذه المعايير في الغلاف الخلفي الداخلي للقائمة. ولا تحتوي قائمة المصطلحات المعرّفة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي *"إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي"*. ينبغي أن يرجع المستخدمون إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على الأساس النقدي للحصول على تعريف هذه المصطلحات.

تعريفات

يشار إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعدة على أساس الإستحقاق حسب رقم المعيار ورقم الفقرة، فعلى سبيل المثال الرقم "7/1" يشير إلى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 *"عرض البيانات المالية"*، وإلى الفقرة 7 منه، أما المراجع الموضوعة داخل أقواس فتشير إلى اختلاف ضئيل في الصياغة.

المصطلح	التعريف	المكان الذي ورد فيه
الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً 12-month expected credit loss	النسبة من الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني والتي تمثل الخسائر الإئتمانية المتوقعة التي تنتج عن حالات التعثر المتعلقة بالأدوات المالية التي قد تقع خلال اثني عشر شهراً بعد تاريخ التقرير.	9/41
السياسات المحاسبية **accounting policies**	المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.	7/3
أساس الإستحقاق **accrual basis**	أساس محاسبة يتم بموجبه الإعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس فقط عند إستلام أو دفع النقد أو النقد المعادل). ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في البيانات المالية للفترات الزمنية الخاصة بها. إن العناصر التي يتم الإعتراف بها بموجب محاسبة الإستحقاق هي الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيراد والمصاريف.	7/1
التشغيل المستحوذ عليه **Acquired operation**	التشغيل الذي يحقق المُستحوذ السيطرة عليه في الاستحواذ.	5/40
المُستحوذ **Acquirer**	الكيان الذي يحقق السيطرة على عملية تشغيلية واحدة أو أكثر في الاستحواذ.	5/40
الاستحواذ **Acquisition**	اتحاد قطاع عام يحصل طرف واحد من أطرافه على السيطرة على عملية واحدة أمو أكثر، ويكون هناك دليل على عدم وجود دمج.	5/40
تاريخ الاستحواذ **Acquisition date**	هو التاريخ الذي يحصل فيه المُستحوذ على السيطرة على التشغيل المستحوذ عليه.	5/40

السوق النشط **active market**	السوق الذي تتوافر فيه كافة الشروط التالية:- (أ) تجانس البنود المتداولة داخل السوق؛ (ب) إمكانية إيجاد مشترين وبائعين راغبين في أي وقت؛ و (ج) تكون الأسعار متاحة للجمهور.	14/21
المكاسب والخسائر الاكتوارية actuarial gains and losses	التغيرات في القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة التي تنتج عن: (أ) تعديلات الخبرة (تأثيرات الفروقات بين الإفتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛ و (ب) تأثيرات التغيرات في الافتراضات الاكتوارية.	8/39
النشاط الزراعي Agricultural Activity	إدارة المنشأة للتحويل البيولوجي ومحصول الأصول البيولوجية فيما يخص: • المبيعات: • التوزيع بدون مقابل أو نظير مقابل اسمي؛ • التحويل إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية للبيع أو التوزيع بدون مقابل أو نظير مقابل اسمي.	9/27
المحصول الزراعي agricultural produce	المحصول الزراعي للمنشأة والناتج عن أصولها البيولوجية	9/27
الدمج Amalgamation	ينشأ كيان ناتج ويكون أي مما يلي: (أ) اتحاد قطاع عام لا يمتلك أي طرف من أطرافه على السيطرة على عملية واحدة أو أكثر. (ب) اتحاد قطاع عام يتمتع طرف واحد من أطرافه بالسيطرة على عملية واحدة أو أكثر، ويكون هناك دليل أن الاتحاد يكون له جوهر اقتصادي للدمج.	5/40
تاريخ الدمج Amalgamation date	التاريخ الذي يحصل فيه الكيان الناتج على السيطرة على عمليات الدمج.	5/40

الإطفاء Amortization	التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك لأصل غير ملموس خلال عمره الإنتاجي.	16/31
التكلفة المطفأة لأصل مالي أو التزام مالي amortized cost of a financial asset or financial liability	المبلغ الذي يتم به قياس الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الاعتراف المبدئي مطروحا منه المبلغ الأصلي المسدد، زائد أو ناقص الإطفاء المتراكم باستخدام طريقة الفائدة الفعلية لأي فرق بين ذلك المبلغ المبدئي ومبلغ الاستحقاق، بالنسبة للأصول المالية المعدلة بالنسبة لأي بدل خسارة،	9/41
الموازنة السنوية annual budget	وتعني الموازنة المصادق عليها لسنة واحدة. ولا تشمل التقديرات الآجلة أو التنبؤات المنشورة التي تخص فترات تتعدى فترة الموازنة.	7/24
التخصيص appropriation	هو تفويض ممنوح من قبل هيئة تشريعية من أجل تخصيص الأموال لأغراض تحددها سلطة تشريعية أو سلطة مماثلة.	7/24
الموازنة المصادق عليها approved budget	وتعني صلاحية الإنفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة فيما يخص فترة الموازنة.	7/24
الأصول assets	الموارد التي تسيطر عليها المنشاة نتيجة لأحداث سابقة، والتي يتوقع من خلالها تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة إلى المنشاة.	7/1
سقف الأصول Assets ceiling	القيمة الحالية لأي مزايا اقتصادية متوفرة في صورة أموال تسترد من الخطة أو الخصومات في المساهمات المستقبلة بالخطة.	8/39
الأصول المحتفظ بها من خلال صندوق منافع موظفين طويل الأجل **assets held by a long-term employee benefit fund**	الأصول (بإستثناء الأدوات المالية غير القابلة للنقل الصادرة عن المنشأة المعدة للتقارير) التي:- (أ) يكون محتفظ بها من قبل منشأة (صندوق) منفصلة قانونية عن المنشأة المعدة للتقارير وتوجد فقط لغاية دفع أو تمويل منافع الموظفين؛ و (ب) تكون متوفرة للإستخدام فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وتكون غير متوفرة لدائني المنشاة المعدة للتقارير (حتى عند الإفلاس) ولا يمكن إرجاعها إلى المنشأة المعدة للتقارير، ما لم يحدث أي مما يلي:-	8/39

(1) تكون الأصول للمتبقية من الصندوق كافية لتلبية إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة الخاصة بالخطة أو المنشاة المعدة للتقارير؛ أو

(2) يتم إرجاع الأصول إلى المنشأة المعدة للتقارير لتعويض منافع موظفيها المدفوعة بالفعل.

النبات المُثمر **bearer plant**	النبات الحي الذي: (أ) يُستخدم في إنتاج المنتجات الزراعية أو توريدها؛ (ب) من المتوقع أن يُثمر إنتاج لأكثر من فترة واحدة؛ و (ج) المرجح بيعه كمنتج زراعي، فيما عدا مبيعات المخلفات العرضية.	13/17 9/27
المنافع **benefits**	المزايا التي تحصل عليها المنشأة من مشاركتها مع المنشآت الأخرى. وقد تكون المزايا مالية أو غير مالية. وقد يكون للأثر الفعلي لمشاركة المنشأة مع منشأة أخرى جوانب إيجابية أو سلبية.	14/35
الترتيب الملزم (لترتيب امتياز تقديم الخدمات) **binding arrangement (for a service concession arrangement)**	يصف العقود والترتيبات الأخرى التي تمنح حقوقاً وإلتزامات مشابهة للأطراف المشاركة بها كما لو كان على هيئة عقد.	8/32
الترتيب الملزم (لترتيب مشترك) **binding arrangement (for a joint arrangement)**	هو ترتيب يمنح حقوقاً وإلتزامات قابلة للإنفاذ للأطراف المشاركة فيه كما لو كان على هيئة عقد. وهو يتضمن الحقوق الناشئة عن العقود أو الحقوق القانونية الأخرى.	14/35
الأصل البيولوجي **biological asset**	حيوان أو نبات حي.	9/27
التحول البيولوجي **biological transformation**	يشمل عمليات النمو والانحلال والإنتاج والنسل التي تسبب تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي ما.	9/27
تكاليف الإقتراض **borrowing costs**	الفائدة والمصاريف الأخرى التي تتكبدها المنشاة نتيجة إقتراض الأموال.	5/5
أساس الموازنة **budgetary basis**	وتعني أساس الإستحقاق المحاسبي أو أساس النقد المحاسبي أو أي أساس محاسبي آخر معتمد في الموازنة التي تم المصادقة عليها من قبل هيئة تشريعية.	7/24

المبلغ المسجل (للأصل غير الملموس) **carrying amount (of an intangible asset)**	هو المبلغ الذي يُعترف به بالأصل بعد اقتطاع أي إطفاء متراكم وأي خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة.	16/31
القيمة المسجلة (للعقارات الإستثمارية) **carrying amount (of investment property)**	القيمة التي يتم الإعتراف بها بالأصل في بيان المركز المالي.	7/16
القيمة المسجلة (للممتلكات والمصانع والمعدات) **carrying amount (of property, plant, and equipment)**	القيمة التي يتم الإعتراف بها بالأصل بعد إقتطاع أي إستهلاك متراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.	13/17
القيمة المسجلة للإلتزامات **carrying amount of a liability**	القيمة التي يتم الإعتراف بها بالإلتزام في بيان المركز المالي	7/10
القيمة المسجلة للأصل **carrying amount of an asset**	المبلغ الذي يُعترف به بالأصل في بيان المركز المالي، بعد اقتطاع أي استهلاك متراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة عليه.	7/10
النقد **cash**	يشمل النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.	8/2
النقد المعادل **cash equivalents**	الإستثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة، والتي تكون قابلة للتحويل بسهولة لمبالغ نقدية معروفة وتتعرض لمخاطرة غير جوهرية بالنسبة للتغيرات في القيمة.	8/2
التدفقات النقدية **cash flows**	تدفقات النقد والنقد المعادل الواردة والصادرة.	8/2
الأصول المولدة للنقد **cash-generating assets**	الأصول المحتفظ بها لهدف أساسي وهو توليد عائد تجاري.	14/21
وحدة توليد النقد **cash-generating unit**	أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول محتفظ بها لهدف أساسي وهو توليد عائد تجاري يقوم على توليد تدفقات نقدية واردة من الإستخدام المستمر تكون مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى.	13/26
التغير في التقدير المحاسبي **change in accounting estimate**	تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل الذي ينتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والإلتزامات والمنافع والإلتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بها. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات الجديدة أو التطورات الجديدة وهي بالتالي لا تعتبر تصحيحاً للأخطاء.	7/3

فئة من الممتلكات والمصانع والمعدات **class of property, plant, and equipment**	تصنيف من الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة في عمليات المنشأة، والتي تظهر على أنها بند واحد لغرض الإفصاح في البيانات المالية.	13/17
الأعضاء القريبين من عائلة الفرد **close members of the family of an individual**	أحد الأقرباء الوثيقين للفرد أو أعضاء العائلة المباشرة والذين يتوقع أن يأثروا أو يتأثروا بذلك الفرد في معاملاتهم مع المنشأة.	4/20
سعر الإقفال **closing rate**	سعر الصرف الفوري في تاريخ إعداد التقارير.	10/4
الخدمات الجماعية **Collective Services**	الخدمات التي تقمها منشآت القطاع العام بالتزامن لجميع أعضاء المجتمع والتي تستهدف تلبية احتياجات المجتمع بأكمله.	19/18
عملية التشغيل المدمج **combining operation**	التشغيل الذي يندمج مع عملية واحدة أو أكثر من العمليات الأخرى لتشكيل الكيان الناتج في الإندماج.	5/40
بدء مدة عقد الإيجار **commencement of the lease term**	التاريخ الذي يحق فيه للمستأجر ممارسة حقه بإستخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الإعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الإيرادات أو المصاريف الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسباً).	8/13
أساس قابل للمقارنة **comparable basis**	وتعني المبالغ الفعلية المعروضة على نفس الأساس المحاسبي ونفس أساس التصنيف لنفس المنشآت ولنفس الفترة الخاصة بالموازنة المصادق عليها.	7/24
شروط الأصول المنقولة **conditions on transferred assets**	هي عبارة عن إشتراطات تنص على أنه ينبغي إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يتضمنها الأصل من قبل المنشأة المنقول إليها كما هو محدد أو أنه يجب إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة.	7/23
البيانات المالية الموحدة **consolidated financial statements**	البيانات المالية الخاصة بمنشأة إقتصادية التي تُعرض فيها الأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة ومنشآتها المسيطر عليها على أنها خاصة بمنشأة اقتصادية مفردة.	6/34
عقد الإنشاء **construction contract**	عقد أو ترتيب مماثل ملزم يتم التفاوض بشأنه بالتحديد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها بشكل وثيق من حيث تصميمها أو تقنيتها أو وظيفتها أو غرضها أو إستخدامها النهائي.	4/11

الإلتزام النافع
constructive obligation

18/19 إلتزام ناجم عن ممارسات المنشاة حيث:-

(أ) أبدت المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ وذلك وفق نمط قائم لممارسة سابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف؛ و

(ب) نتيجة لذلك، أوجدت المنشأة توقعاً صحيحاً لدى تلك الأطراف الأخرى أنها ستلبي تلك المسؤوليات.

الأصل المحتمل
contingent asset

18/19 أصل محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل.

الاعتبار العرضي
contingent consideration

5/40 يكون في العادة في صيغة التزام من المستحوذ لنقل ملكية أصول إضافية أو فوائد أسهم للملاك السابقين للتشغيل المستحوذ عليه كجزء من تبادل السيطرة على التشغيل المستحوذ عليه في حالة حدوث أحداث مستقبلية محددة أو توافق مع حالات. غير أن الاعتبار العرضي يمكن أن يمنح المستحوذ كذلك الحق في إعادة الاعتبار المحول سابقًا في حالة التوافق مع شروط محددة.

الإلتزام المحتمل
contingent liability

18/19 (أ) إلتزام محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحدث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل؛ أو

(ب) إلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة لكن لا يتم الإعتراف به لأنه:-

(1) من غير المحتمل حدوث تدفق صادر من الموارد التي تشمل منافع إقتصادية أو إمكانية الخدمة لتسوية الإلتزام؛ أو

(2) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بدرجة كافية من الموثوقية.

الإيجار المشروط **contingent rent**	ذلك الجزء من دفعات الإيجار الذي لا يكون مبلغه محدداً، لكنه يقوم على أساس مبلغ مستقبلي يحدد وفق معيار آخر غير مرور الوقت (مثال ذلك نسبة المبيعات المستقبلية، مقدار الإستعمال المستقبلي، مؤشرات الأسعار، أسعار الفائدة السوقية).	8/13
المقاول **contractor**	المنشاة التي تنفذ أعمال الإنشاء بموجب عقد إنشاء.	4/11
مساهمات من المالكين **contributions from owners**	المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي تساهم بها للمنشاة أطراف من خارج المنشاة، بإستثناء تلك التي ينجم عنها إلتزامات المنشاة، والتي تنشئ حصة مالية في صافي الأصول/ حقوق الملكية في المنشاة، التي:- (أ) تنقل الحق في كل من (1) توزيعات المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة من قبل المنشاة خلال فترة حياتها. بحيث تكون هذه التوزيعات خاضعة لإختيار المالكين أو ممثليهم، وكذلك الحق في (2) توزيعات لأي زيادة في الأصول عن الإلتزامات في حالة تصفية المنشاة؛ و/ أو (ب) يمكن بيعها أو إستبدالها أو تحويلها أو إسترجاعها	7/1
السيطرة **control**	تسيطر المنشأة على منشأة أخرى عندما تتعرض المنشأة، أو يكون لها حقوق في، المنافع المتغيرة التي تتحقق من مشاركتها مع المنشأة الأخرى وعندما تكون قادرة على التأثير على طبيعة ومقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على المنشأة الأخرى.	8/2
السيطرة على الأصل **control of an asset**	تنشأ عندما يكون بإمكان المنشأة أن تستخدم أو تنتفع بطريقة أخرى من الأصل في سعيها لتحقيق أهدافها وعندما يمكن أن تمنع المنشأة أو تنظم بطريقة أخرى وصول الآخرين إلى تلك المنفعة.	7/23
المنشاة المسيطر عليها **controlled entity**	هي منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى.	14/35
المنشاة المسيطرة **controlling entity**	هي المنشأة التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت.	14/35

التكلفة **cost**	مبلغ النقد أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للمبالغ المدفوعة لإستملاك أصل في وقت إستملاكه أو إنشائه.	7/16
عقد التكلفة زائد الربح أو العقد على أساس التكلفة **cost plus or cost–based contract**	عقد الإنشاء الذي يتم تعويض المقاول فيه عن التكاليف المسموح بها أو المحددة خلافا لذلك، وفي حالة العقد على أساس تجاري، نسبة إضافية من هذه التكاليف أو رسم ثابت إن وجد.	4/11
تكلفة التصرف **costs of disposal**	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	14/21
تكاليف البيع **costs to sell**	التكاليف المتزايدة المنسوبة مباشرة إلى التصرف بالأصل، باستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل. وقد يحدث التصرف من خلال البيع أو من خلال التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجرة رمزية.	9/27
سعر الفائدة الفعلية المعدل إئتمانياً credit-adjusted effective interest rate	المعدل الذي يخصم بالضبط المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية خلال العمر المتوقع للأصل المالي على تكلفة إطفاء الأصل المالي الذي تم شراؤه أو إنشاؤه على أنه منخفض إئتمانياً. وعند حساب سعر الفائدة الفعلية المعدل إئتمانياً، تقدر المنشأة التدفقات النقدية المتوقعة من خلال النظر في جميع الشروط التعاقدية (على سبيل المثال، الدفع المسبق، والتمديد، والبيع والخيارات المشابهة) والخسائر الإئتمانية المتوقعة. ويشمل الحساب جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المقبوضة بين أطراف العقد التي تشكل جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، فقرات التطبيق 156–158)، وتكاليف المعاملات، وجميع العلاوات والخصومات الأخرى. ويوجد افتراض مسبق بإمكانية تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بموثوقية. ومع ذلك، في حالات نادرة، وحين لا يصبح من الممكن إجراء تقدير موثوق للتدفقات النقدية أو العمر المتبقي في أداة مالية ما (أو مجموعة من الأدوات المالية)، تستخدم المنشأة التدفقات النقدية التعاقدية على مدى كامل العمر التعاقدي للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية).	9/41

الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً
credit-impaired financial asset

9/41 يكون الأصل المالي منخفض إئتمانياً في حال وقوع حدث أو أكثر من الأحداث التي لها أثر سيء على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي. والدليل على أن الأصل المالي منخفض إئتمانياً يشمل البيانات القابلة للملاحظة عن الأحداث التالية:

(أ) صعوبات مالية كبرى لدى المصدر أو المقترض؛

(ب) خرق التعاقد، مثل التعثر أو مرور موعد الاستحقاق؛

(ج) أن يمنح المقرض/المقرضين للمقترض، لأسباب اقتصادية أو تعاقدية متعلقة بالصعوبات المالية التي يواجهها المقترض، يمنحوا المقترض امتيازاً/امتيازات لم يكن المقرض/المقرضين يضعونها بالاعتبار في حالات أخرى.

(د) احتمال تعرض المقترض للإفلاس أو غير ذلك من عمليات إعادة التنظيم المالي؛

(ه) اختفاء السوق النشط للأصل المالي جراء صعوبات مالية؛ أو

(و) شراء أو إنشاء أصل مالي بخصم كبير يعكس الخسائر الإئتمانية المتكبدة.

(ز) قد لا يمكن تحديد حدث منفرد بعينه – وبدلاً من ذلك، فإن التأثير المركب لعدة أحداث قد يكون وراء انخفاض الأصل المالي إئتمانياً.

الخسائر الإئتمانية
credit loss

9/41 الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة وفقاً للعقد والتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها (بمعنى جميع حالات العجز النقدي) مخصومة بسعر الفائدة الفعلية (أو سعر الفائدة الفعلية المعدل إئتمانياً بالنسبة للأصول المالية المشتراة أو المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً). تقدر المنشأة التدفقات النقدية من خلال النظر في جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال)، الدفع المسبق والشراء أو الخيارات المماثلة) خلال العمر المتوقع لذلك الأصل المالي. والتدفقات النقدية التي تؤخذ بالحسبان تشمل التدفقات النقدية من بيع الضمان الرهني المحتفظ به أو غير ذلك من التعزيزات الإئتمانية التي تشكل جزءاً لا يتجزأ من الشروط التعاقدية. ويوجد افتراض مسبق أن العمر المتوقع للأداة المالية يمكن تقديره بموثوقية. ومع ذلك، في الحالات النادرة التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق للعمر المتوقع للأداة المالية، تستفيد المنشأة من باقي العمر التعاقدي للأداة المالية.

مخاطر الإئتمان **credit risk**	مخاطرة أن يسبب أحد أطراف الأداة المالية خسارة مالية للطرف الآخر وذلك بتخلفه عن تسديد إلتزام ما.	8/30
درجات التصنيف الإئتماني credit risk rating grades	تصنيف المخاطر الإئتمانية بناءً على مخاطر التعثر التي تقع فيما يخص الأدوات المالية.	8/30
مخاطر العملة **currency risk**	مخاطرة تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.	8/30
تكلفة الإستبدال الحالية **current replacement cost**	التكلفة التي قد تتكبدها المنشاة لإستملاك الأصل في تاريخ إعداد التقارير.	9/12
تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام **date of adoption of IPSASs**	هو التاريخ الذي تتبنى فيه المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق للمرة الأولى، وهو بداية فترة إعداد التقارير التي تتبنى فيها المنشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق والتي تعرض المنشأة فيما يخص تلك الفترة بياناتها المالية الانتقالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.	9/33
صانع القرار **decision maker**	هي منشأة تتمتع بحقوق اتخاذ القرارات وتكون إما موكّل أو وكيل لأطراف أخرى.	14/35
التكلفة المفترضة **deemed cost**	المبلغ المستخدم كبديل عن تكلفة الاستملاك أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين.	9/33
العجز أو الفائض **deficit or surplus**	هو: (أ) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحدد أقل (ب) القيمة العادلة لأصول الخطة (إن وجدت).	8/39
خطط المنافع المحددة **defined benefit plans**	خطط منافع ما بعد التوظيف باستثناء خطط المساهمات المحددة	8/39

خطط المساهمات المحددة **defined contribution plans**	خطط منافع ما بعد التوظيف التي تدفع المنشأة بموجبها مساهمات ثابتة لمنشأة منفصلة (صندوق) ولن يكون عليها تعهدات قانونية أو استنتاجية لدفع مساهمات إضافية إذا لم يكن لدى الصندوق أصول كافية لدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمات الموظفين في الفترة الحالية والسابقة.	8/39
المبلغ القابل للإستهلاك **depreciable amount**	تكلفة أصل معين، أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة في البيانات المالية مطروحاً منه قيمة الخردة.	13/17
الإستهلاك **depreciation**	التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.	13/17
إلغاء الإعتراف **derecognition**	إزالة أصل مالي أو إلتزام مالي معترف به سابقا من بيان المركز المالي للمنشأة.	9/41
المشتقة **Derivative**	أداة مالية أو عقد آخر ضمن نطاق هذا المعيار [تتسم بجميع الخصائص الثلاث التالية: (أ) تتغير قيمتها استجابة للتغير في سعر فائدة محدد أو سعر أداة مالية أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبي أو مؤشر الأسعار أو درجة الملاءة أو مؤشر الإئتمان أو متغير آخر، شريطة أنه في حال المتغير غير المالي أن لا يكون المتغير خاصاً بأحد أطراف العقد (يسمى أحيانا بـ"الأساسي")؛ (ب) لا تتطلب استثمار أولي صافي أو استثمار أولي صافي أقل مما سيكون مطلوباً لأنواع أخرى من العقود والتي سيكون من المتوقع أن يكون لها استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق. (ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.	9/41
التطوير **development**	تطبيق نتائج البحوث أو المعارف الأخرى على خطة معينة أو تصميم معين لإنتاج مواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل كبير قبل بدء الإنتاج التجاري أو الاستخدام.	16/31
التوزيعات للمالكين **distributions to owners**	المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي توزعها المنشاة على كافة مالكيها أو بعضهم، سواءً كانت عائداً على الإستثمار أو إسترداداً للإستثمار.	7/1

توزيعات الأرباح أو ما يماثلها من توزيعات	التوزيعات على حملة أدوات حقوق الملكية بالتناسب مع حصصهم في فئة معينة من فئات رأس المال.	9/41
المنشاة الإقتصادية economic entity	المنشأة المسيطرة والمنشآت المسيطر عليها التابعة لها.	7/1، 14/35
العمر الإقتصادي economic life	أما أن يكون:- (أ) الفترة التي يتوقع أن يقدم الأصل خلالها منافع إقتصادية أو منافع محتملة من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.	8/13
طريقة الفائدة الفعلية effective interest method	الطريقة التي تستخدم لحساب تكلفة إطفاء الأصل المالي أو الالتزام المالي والتي تستخدم لتوزيع والاعتراف بإيرادات الفائدة أو مصروفات الفائدة في الفائض أو العجز على مدار الفترة ذات الصلة.	9/41
معدل الفائدة الفعلية **effective interest rate**	المعدل الذي يخصم بالضبط المدفوعات أو المقبوضات النقدية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي أو الالتزام المالي على إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي أو على تكلفة الإطفاء للالتزام المالي. وعند حساب معدل الفائدة الفعلية، تقدر المنشأة التدفقات النقدية المتوقعة من خلال النظر في جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، الدفع المسبق والتمديد والشراء والخيارات المماثلة) ولكنها لا تنظر في جميع الخسائر الإئتمانية المتوقعة. وتشمل الحسابات جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المستلمة بين أطراف العقد والتي تشكل جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41، فقرات التطبيق 156-158)، وتكاليف المعاملات، وجميع العلاوات والخصومات الأخرى. ويوجد افتراض مسبق أن العمر المتوقع للأداة المالية يمكن تقديره بموثوقية. ومع ذلك، في الحالات النادرة التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق للعمر المتوقع للأداة المالية، تستفيد المنشأة من باقي العمر التعاقدي للأداة المالية. ومع ذلك، في بعض الحالات النادرة التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية)، تستخدم المنشأة التدفقات النقدية على مدى الفترة التعاقدية للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية).	9/41

منافع الموظفين **employee benefits**	كافة أشكال المبالغ المقدمة من قبل المنشأة مقابل الخدمات المقدمة من قبل الموظف أو للإقالة.	8/39
القيمة الخاصة بالمنشأة **entity-specific value**	القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنجم عن الإستخدام المستمر لأصل معين وعن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع تكبدها عند تسوية إلتزام معين.	13/17
حقوق الملكية **equity**	لتحقق أغراض هذا المعيار، يُستخدم المصطلح بشكل أشمل ليعني حقوق الملكية للكيانات المملوكة للمستثمرين وفوائد المالك أو العضو أو المشارك في الكيانات المشتركة.	5/40
أدوات حقوق الملكية **equity instrument**	أي عقد يثبت حصة متبقية في أصول المنشأة بعد إقتطاع كافة إلتزاماتها	9/28
طريقة حقوق الملكية (فيما يتعلق بالحصص في المنشآت الأخرى) **equity method (relating to interests in other entities)**	هي طريقة محاسبية يُعترف بموجبها بالاستثمار مبدئيا بسعر التكلفة ويُعدّل بعد ذلك فيما يخص التغير بعد الاستملاك في حصة المستثمر من صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المستثمر بها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ويتضمن فائض أو عجز المستثمر حصته من فائض أو عجز الجهة المستثمر بها ويتضمن صافي أصول/حقوق ملكية المستثمر حصته من التغيرات في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المستثمر بها التي لم يتم الاعتراف بها ضمن فائض أو عجز الجهة المستثمر بها.	8/36
الأحداث بعد فترة إعداد التقارير **events after the reporting date**	تلك الأحداث، المفضلة وغير المفضلة، التي تحدث بين فترة إعداد التقارير وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:- (أ) الأحداث التي توفر إثباتاً على الظروف القائمة في تاريخ إعداد التقارير (الأحداث المُعدِّلة بعد تاريخ إعداد التقارير)؛ و (ب) الأحداث التي تشير إلى الظروف التي نشأت بعد تاريخ إعداد التقارير (الأحداث غير المُعدِّلة بعد تاريخ إعداد التقارير).	5/14
فروقات الصرف **exchange difference**	الفرق الناتج من تحويل عدد معين من وحدات عملة ما إلى عملة أخرى بسعر صرف مختلف.	10/4

سعر الصرف **exchange rate**	سعر صرف عملتين اثنتين.	10/4
معاملات التبادل **exchange transactions**	هي معاملات تحصل فيها منشأة واحدة على أصول أو خدمات أو تطفأ إلتزامات وتدفع مباشرة لمنشأة أخرى قيمة مساوية تقريباً بالمقابل (تكون أساساً على شكل نقد أو سلع أو خدمات أو إستخدام للأصول).	11/9
العقود القابلة للتنفيذ **executory contracts**	عبارة عن عقود لم يؤدي بموجبها أي من الطرفين إلتزاماتهما أو أن كلاً الطرفين قد أديا جزئياً إلتزاماتهما بشكل متساوٍ.	18/19
الخسائر الإئتمانية المتوقعة expected credit loss	المتوسط المرجح للخسائر الإئتمانية مع اعتبار أن مخاطر التعثر هي الأوزان المستخدمة لقياس المتوسط المرجح.	9/41
المصروفات **Expenses**	الإنخفاض في المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة خلال فترة التقرير على شكل تدفقات صادرة أو إستهلاك للأصول أو تكبد إلتزامات تؤدي إلى إنخفاض في صافي الأصول/حقوق الملكية باستثناء تلك المتعلقة بالتوزيعات للمالكين.	7/1
المصاريف المدفوعة من خلال النظام الضريبي **expenses paid through the tax system**	المبالغ المتوفرة للمستفيدين بغض النظر عما إذا كانوا يدفعون الضرائب أم لا.	7/23
القيمة العادلة **fair value**	المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملات تتم على أساس تجاري.	11/9
القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع **fair value less costs to sell**	المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منها تكاليف التصرف.	14/21
الموازنة النهائية **final budget**	هي الموازنة الأصلية المعدلة فيما يخص كافة الإحتياطات والمبالغ المرحلّة والتحويلات والتوزيعات والتخصيصات الإضافية والتغييرات التشريعية الأخرى المعتمدة المطبقة على فترة الموازنة أو التغييرات الرسمية المشابهة.	7/24
التأجير التمويلي **finance lease**	عقد يتم بموجبه نقل كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل بشكل جوهري. وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية في نهاية العقد.	8/13

الأصل المالي أي أصل يكون عبارة عن:- 9/28

financial asset

(أ) نقد؛

(ب) أداة حق ملكية لمنشأة أخرى؛

(ج) حق تعاقدي:

(1) باستلام نقد أو أصل مالي آخر من منشاة أخرى؛ أو

(2) بتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع منشاة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية بالنسبة للمنشأة؛ أو

(د) عقد سيتم أو يمكن أن تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(1) عقد غير مشتق وتكون المنشأة مقابله ملزمة أو يمكن أن تكون ملزمة باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(2) عقد مشتق سيتم أو يمكن أن يتم تسويته بطريقة أخرى غير تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر بمقدار ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. لهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية المطروحة للتداول والمصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين 15 و16، أو الأدوات التي تفرض على المنشأة إلتزاما بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية وتُصنف على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين 17 و18، أو الأدوات التي تكون عبارة عن عقود للتسليم أو الاستلام المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

عقد ضمان مالي financial guarantee contract

الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يحقق أياً من الشروط التالية: 9/41

(1) عقداً يتطلب من المصدر أن يسدد دفعات معينة لتعويض حامل الأداة عن خسارة يتكبدها الأخير جراء تعثر أحد المقترضين في السداد عند الاستحقاق وفقاً للشروط المعدلة أو الأصلية لأداة الدين.

الأداة المالية financial instrument

أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وإلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى. 9/28

الالتزام المالي financial liability

أي التزام يكون عبارة 9/28

(أ) التزام تعاقدي:-

(1) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى؛ أو

(2) لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط محتملة غير ملائمة للمنشأة.

(ب) عقد سيتم أو يمكن أن تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(1) عقد غير مشتق وتكون المنشأة مقابله ملزمة أو يمكن أن تكون ملزمة بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(2) عقد مشتق سيتم أو يمكن أن يتم تسويته بطريقة أخرى غير تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر بمقدار ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. لهذا الغرض، الحقوق والخيارات أو الضمانات لاستملاك عدد محدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة نظير مبلغ ثابت بأي عملة هي أدوات حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق والخيارات أو الضمانات بطريقة تناسبية لجميع الملاك الحاليين في نفس الفئة لأدوات حقوق الملكية غير المشتقة التي تملكها المنشأة. وأيضاً، للوفاء بتلك الأغراض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أي أدوات مالية معروضة للتداول ومصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 الفقرتين

15 و16، أو الأدوات التي تفرض على المنشأة إلتزاما بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية وتُصنف على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين 17 و 18، أو الأدوات التي تكون عبارة عن عقود للتسليم أو الاستلام المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

وكاستثناء من ذلك، تُصنف الأداة التي تحقق تعريف الإلتزام المالي كأداة حق ملكية إذا كانت تتسم بجميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18.

الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز
financial liability at fair value through surplus or deficit

9/41 الالتزام المالي الذي يلبي أحد الشروط التالية:

(أ) يلبي متطلبات تعريف الأدوات المحتفظ بها للمتاجرة.

(ب) عند الاعتراف الأولي، تخصصه المنشأة على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 الفقرات 46 أو 51.

(ج) يخصص إما عند الاعتراف الأولي أو لاحقاً كما بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 الفقرة 152.

الأنشطة التمويلية
financing activities

8/2 هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغييرات في حجم وتركيب رأس المال المساهم به وقروض المنشاة.

الغرامات **Fines**	هي منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة مقبوضة أو مستحقة القبض من قبل منشآت القطاع العام حسبما تحددها محكمة معينة أو هيئة إنفاذ قانونية أخرى نتيجة مخالفة القوانين أو الأنظمة.	7/23
التزام ثابت **firm commitment**	اتفاقية ملزمة لمبادلة كمية محددة من الموارد بسعر محدد بتاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.	9/41
البيانات المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام **first IPSAS financial statements**	هي البيانات المالية السنوية الأولى التي تمتثل فيها المنشأة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق ويمكنها أن تقدم بيان صريح وغير متحفظ بالامتثال لتلك المعايير لأنها تبنت واحد أو أكثر من الإعفاءات الانتقالية في هذا المعيار والتي لا تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وقدرتها على التأكيد على الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق.	9/33
المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى **first-time adopter**	هي المنشأة التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق للمرة الأولى وتعرض بياناتها المالية الانتقالية الأولى بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو بياناتها المالية الأولى بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.	9/33
عقد بسعر محدد **fixed price contract**	هو عقد إنشاء يوافق المقاول بموجبه على سعر عقد محدد، أو سعر محدد لكل وحدة إنتاج، و يكون خاضعاً في بعض الحالات إلى شروط تصعيد التكلفة.	4/11
معاملة تنبؤ **forecast transaction**	معاملة مستقبلية غير ملزمة لكن متوقعة.	9/41
العملة الأجنبية **foreign currency**	هي عملة غير العملة الوظيفية للمنشاة.	10/4
العملية الأجنبية **foreign operation**	هي منشاة مسيطر عليها أو شركة زميلة أو مشروع مشترك، فرع مسيطر عليه للمنشأة المقدمة للتقارير وتقوم بأنشطتها في بلد أو عمله بإستثناء بلد المنشاة أو العملة للمنشأة مقدمة التقارير.	10/4
العملة الوظيفية **functional currency**	هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.	10/4
القطاع الحكومي العام **general government sector**	يشمل هذا القطاع كافة المنشآت التنظيمية التابعة للحكومة العامة كما هي محددة في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.	15/22

الشهرة **Goodwill**	أصل يمثل المزايا الاقتصادية المستقبلية ينشأ من أصول أخرى مستحوذ عليها في الاستحواذ غير محددة على نحو فردي ومعروفة بشكل منفصل.	5/40
المانح (في ترتيب امتياز تقديم الخدمات) **grantor (in a service concession arrangement)**	عبارة عن المنشأة التي تمنح المشغّل حق استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات.	8/32
إجمالي المبلغ المسجل لأصل مالي gross carrying amount of a financial asset	تكلفة إطفاء الأصل المالي، قبل تعديل أي بدل خسارة	9/41
مجمل الإستثمار في عقد إيجار **gross investment in the lease**	هو إجمالي:- (أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار مستحقة القبض من المستأجر بموجب عقد الإيجار التمويلي؛ و (ب) أي قيمة متبقية غير مضمونة مستحقة للمؤجر.	8/13
مجموعة أصول بيولوجية **group of biological assets**	مجموعة من حيوانات أو نباتات حية مشابهة.	9/27
القيمة المتبقية المضمونة **guaranteed residual value**	(أ) بالنسبة للمستأجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف يرتبط بالمستأجر (حيث يكون مبلغ الضمان هو أعلى مبلغ يمكن، في أي حال، أن يصبح مستحق الدفع)؛ و (ب) بالنسبة للمؤجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قادر مالياً على الوفاء بالإلتزامات بموجب الضمان.	8/13
الحصاد **harvest**	فصل منتج عن أصل بيولوجي أو توقف العمليات الحياتية لأصل بيولوجي.	9/27
البند المحوط **hedged item**	أصل أو إلتزام أو تعهد ثابت أو معاملة تنبؤ محتملة جدا أو صافي إستثمار في عملية أجنبية (أ) يعرّض المنشأة لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية و(ب) يتم تحديده على أنه محوط (يبحث [معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29] الفقرات 87-94 والملحق "أ" الفقرات "تطبيق131- تطبيق141" بمزيد من الإسهاب في تعريف البنود المحوطة).	10/29

فعالية التحوط **hedge effectiveness**	الدرجة التي يتم بها مقابلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط المنسوبة إلى المخاطر المحوطة بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط (انظر [معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29] والملحق "أ" الفقرات "تطبيق145–تطبيق156".	10/29
نسبة التحوط hedge ratio	العلاقة بين مقدار أداة التحوط ومقدار العنصر المتحوط له من حيث الوزن النسبي.	9/41
أداة التحوط **hedging instrument**	مشتقة محددة أو (فيما يخص التحوط لمخاطر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية فقط) أصل مالي محدد غير مشتق أو إلتزام مالي غير مشتق من المتوقع أن توازن قيمته العادلة أو تدفقاته النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط المحدد (يبحث [معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29] الفقرات 81–86 والملحق "أ" الفقرات "تطبيق127–تطبيق130" بمزيد من الإسهاب في تعريف أداة التحوط).	10/29
الأدوات المحتفظ بها للتداول **held for trading**	أصول مالية أو التزامات مالية تكون: (أ) مستملكة أو متكبدة أساساً بغرض بيعها أو إعادة شراؤها في الأجل القريب؛ (ب) عند الاعتراف الأولي تُكوّن جزءاً من محفظة أدوات مالية قابلة للتحديد والتي تتم إدارتها معاً والتي يوجد دليل فيما يتعلق بها على وجود نمط على جمع أرباح في الأجل القصير؛ أو (ج) مشتقة (باستثناء المشتقات من عقود الضمان الرهني أو المشتقات المخصصة أو أدوات التحوط الفعال).	9/41

(أ) قابلة للفصل أي قابل للفصل أو التقسيم عن المنشأة وبيعها أو التنازل عن ملكيتها أو ترخيصها أو استئجارها أو تغييرها، سواء منفردًا أو مع ترتيبات ملزمة ذات صلة أو أصل قابل للتحديد أو مطالبة بصرف النظر عما إن كانت المنشأة تنوي ذلك أم لا.

(ب) تنشأ من الترتيبات المُلزمة (شاملة الحقوق من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى) بصرف النظر عما إن كانت هذه الحقوق قابلة للنقل أو للفصل من المنشأة أو من الحقوق والالتزامات الأخرى.

إنخفاض القيمة
impairment

خسارة في المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة لأصل ما، بخلاف الإعتراف المنتظم بالخسارة في المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل أو خدماته المستقبلية المتوقعة من خلال الإستهلاك. 14/21

مكسب أو خسارة الانخفاض
Impairment gain or loss

الفائض أو العجز المعترف بهما وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 الفقرة 80 والناتجين عن تطبيق متطلبات الانخفاض الواردة في معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 41 الفقرات 73–93. 9/41

خسارة إنخفاض القيمة للأصل المولد للنقد
impairment loss of a cash-generating asset

المبلغ الذي تتجاوز به القيمة المسجلة لأصل معين مبلغها القابل للإسترداد. 13/17

خسارة إنخفاض القيمة للأصل غير المولد للنقد
impairment loss of a non-cash-generating asset

المبلغ الذي تتجاوز فيه القيمة المسجلة لأصل معين مبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص به. 13/17

غير ممكن التطبيق (1)
impracticable (1)

يكون تطبيق متطلب معين غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد ممكن للقيام بذلك. 7/1

غير ممكن التطبيق (2)
Impracticable (2)

7/3 يكون تطبيق متطلب معين غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد ممكن للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، لا يكون من الممكن تطبيق تغير ما في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو إجراء إعادة بيان بأثر رجعي لتصحيح خطأ معين إذا:

(أ) لم تكن آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان بأثر رجعي قابلة للتحديد؛

(ب) اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان بأثر رجعي افتراضات حول نية الإدارة في تلك الفترة؛ أو

(ج) اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من المستحيل بموضوعية تمييز المعلومات المتعلقة بتلك التقديرات التي:

(1) تقدم دليلاً على الظروف التي كانت قائمة في التواريخ التي تم فيها الإعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها؛ و

(2) كانت لتكون متوفرة لو تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة عن المعلومات الأخرى.

بدء عقد الإيجار
inception of the lease

8/13 هو تاريخ إتفاقية الإيجار أو تاريخ إلتزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لعقد الإيجار، أيهما أسبق. وكما من هذا التاريخ:-

(أ) يصنف عقد الإيجار إما كعقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي؛ و

(ب) في حال عقد الإيجار التمويلي، تُحدد المبالغ التي ينبغي الإعتراف بها عند بدء مدة العقد.

لخدمات الفردية Individual Services	السلع والخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام للأشخاص و/أو الأسر والتي تستهدف تلبية احتياجات المجتمع بأكمله	19/18
التكاليف المباشرة الأولية initial direct costs	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى مفاوضة وترتيب عقد الإيجار، بإستثناء تلك التكاليف التي يتكبدها صاحب المصنع أو المتعاملين بالإيجارات.	8/13
أصل غير ملموس intangible asset	أصل غير نقدي يمكن تحديده دون أن يكون له جوهر مادي.	16/31
حصة في منشأة أخرى interest in another entity	تشير إلى الاشتراك من خلال ترتيبات ملزمة أو بطريقة أخرى تعرض المنشأة لتغير المنافع نتيجة لأداء المنشأة الأخرى. ويمكن إثبات الحصة في منشأة أخرى، ولكن لا يقتصر ذلك على، الاحتفاظ بحقوق ملكية أو أدوات دين بالإضافة إلى أشكال أخرى من الاشتراك مثل تقديم تمويل، أو دعم من خلال السيولة، أو تعزيزات إئتمانية وضمانات. ويشمل ذلك الوسائل التي تسيطر بها المنشأة أو تكون لها سيطرة مشتركة، أو تأثير قوي، على منشأة أخرى. ولا يشترط بالضرورة أن يكون لدى المنشأة حصة منفردة في منشأة أخرى فقط بسبب علاقة عادية بين الممول/ المتلقي أو العميل/المورد.	7/37
سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار interest rate implicit in the lease	معدل الخصم، في بداية عقد الايجار، الذي يجعل إجمالي القيمة الحالية لكل من:- (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار؛ و (ب) القيمة المتبقية غير المضمونة، مساوياً لمجموع ما يلي (1) القيمة العادلة للأصل المؤجر، و(2) أية تكاليف مباشرة أولية تخص المؤجر.	8/13
مخاطرة سعر الفائدة interest rate risk	مخاطرة تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة السوقية.	8/30

المخزون **Inventories**	أصول:- (أ) على شكل مواد أو إمدادات يتم إستهلاكها في عملية الإنتاج؛ (ب) إمدادات يتم إستهلاكها أو توزيعها في عملية تقديم الخدمات؛ (ج) محتفظ بها للبيع أو للتوزيع خلال سير العمليات الطبيعي؛ أو (د) في عملية الإنتاج للبيع أو التوزيع؛	9/12
الأنشطة الإستثمارية **investing activities**	هي إستملاك الأصول المعمرة والإستثمارات الأخرى التي لا يشملها النقد المعادل والتصرف فيها.	8/2
المنشأة الاستثمارية **investment entity**	هي منشأة: (أ) تحصل على التمويل من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويد ذلك المستثمر (أولئك المستثمرين) بخدمات إدارة الاستثمار؛ (ب) يتلخص غرضها في استثمار الأموال فقط من أجل الحصول على عوائد من إرتفاع القيمة الرأسمالية أو من إيرادات الإستثمار أو كليهما؛ و (ج) تقيس وتقيّم أداء جميع استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.	14/35
العقارات الإستثمارية **investment property**	ممتلكات (أرض أو مبنى/ أو جزء من مبنى/ أو كلاهما) محتفظ بها لكسب الإيجارات أو مقابل زيادة القيمة الرأسمالية أو كلاهما. وليس لأجل:- (أ) إستخدام هذه الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو إستخدامها لأغراض إدارية؛ أو (ب) إستخدام هذه الممتلكات للبيع في سياق العمل العادي.	7/16
الترتيب المشترك **joint arrangement**	هو ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.	8/36

السيطرة المشتركة **Joint control**	مشاركة السيطرة المتفق عليها على ترتيب معين بموجب اتفاق ملزم، والتي تكون قائمة فقط حين تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتشارك السيطرة.	8/36
العملية المشتركة **joint operation**	هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة على الترتيب حقوقا في الأصول وتعهدات عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب.	7/37
مشغّل مشترك **joint operator**	هو طرف في عملية مشتركة يمارس سيطرة مشتركة على تلك العملية المشتركة.	7/37
المشروع المشترك **joint venture**	هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة على الترتيب حقوقا معينة في صافي أصول الترتيب.	8/36
مشارك في مشروع مشترك **joint venture**	هو طرف في مشروع مشترك ويمارس سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	8/36
موظفو الإدارة الرئيسيون **key management personnel**	(أ) جميع مدراء أو أعضاء الهيئة الحاكمة في المنشأة؛ و (ب) أشخاص آخرون يملكون سلطة ومسؤولية التخطيط لأنشطة المنشأة المعدة للتقارير وتوجيهها ومراقبتها. وحيث يتم تلبية هذا الشرط، يشمل موظفو الإدارة الرئيسيون:- (1) حيث يكون هناك عضو في الهيئة الحاكمة لمؤسسة حكومية بكافة قطاعاتها يملك سلطة ومسؤولية التخطيط لأنشطة المنشأة المعدة للتقارير وتوجيهها ومراقبتها، ذلك العضو؛ (2) أي مستشارين رئيسيين لذلك العضو؛ و (3) ما لم ترد مسبقاً ضمن البند (أ)، المجموعة الإدارية العليا في المنشأة المعدة للتقارير، بما في ذلك المدير التنفيذي الرئيسي أو الرئيس الدائم للمنشأة المعدة للتقارير.	4/20
عقد الإيجار **lease**	هو إتفاق يعطي المؤجر بموجبه للمستأجر حق الإنتفاع بأصل ما لفترة زمنية متفق عليها مقابل الحصول على إيجار.	8/13

مدة عقد الإيجار **lease term**	هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد فيها المستأجر لإستئجار الأصل بالإضافة إلى أي مدة أخرى يكون فيها للمستأجر الخيار في الإستمرار في إستئجار الأصل، مقابل دفعات إضافية أو بدون مقابل، عندما يكون من المؤكد على نحو معقول أن يقوم المستأجر بممارسة الخيار وذلك عند بداية العقد.	8/13
الإلتزام القانوني **legal obligation**	هو إلتزام ناجم عن:- (أ) عقد معين (من خلال بنوده الصريحة أو الضمنية)؛ (ب) تشريع ما؛ أو (ج) أي قانون آخر ساري المفعول.	18/19
سعر الفائدة الإضافي للإقتراض للمستأجرين **lessee's incremental borrowing rate of interest**	سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد إيجار مماثل، وإذا لم يكن قابل للتحديد، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لإقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل خلال فترة مماثلة وبضمان مماثل.	8/13
الإلتزامات **Liabilities**	هي الإلتزامات الحالية للمنشاة الناشئة عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق موارد صادرة من المنشاة تتضمن منافع إقتصادية أو إمكانية خدمة.	7/1
الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني	الخسائر الإئتمانية المتوقعة التي تنتج عن جميع أحداث التعثر المتوقعة عل مدى العمر المتوقع للأداة المالية.	9/41
مخاطرة السيولة **liquidity risk**	مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبة في استيفاء الإلتزامات المرتبطة بالإلتزامات المالية التي يتم تسويتها عن طريق تسليم النقد أو أصل مالي آخر.	8/30
بدل الخسارة **Loss allowance**	بدل الخسائر الإئتمانية المتوقعة الذي يتم قياسه وفقاً للفقرة 40، متحصلات الإيجار، المبلغ التراكمي للانخفاض للأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 الفقرة 41 ومخصص الخسائر الإئتمانية المتوقعة عن ارتباطات القروض وعقود الضمان المالي.	9/41

القروض مستحقة الدفع **loans payable**	الإلتزامات المالية باستثناء الذمم الدائنة التجارية قصيرة الأجل وفق بنود الإئتمان العادية.	8/30
مخاطرة السوق **market risk**	مخاطرة تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. وتشمل مخاطر السوق ثلاث أنواع من المخاطر: مخاطر العملة ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر السعر الأخرى.	8/30
مهم نسبياً **material**	يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة أمراً هاماً نسبياً في حال كان ذلك يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما هو العامل المحدد.	7/1
الحد الأدنى لدفعات الإيجار **minimum lease payments**	هي الدفعات التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد أو التي يمكن أن يطلب منه دفعها، بإستثناء الإيجار المشروط، وتكاليف الخدمات والضرائب التي يدفعها المؤجر ويتم ردها له حيثما وجد ذلك، بالإضافة إلى:- (أ) بالنسبة المستأجر، أية مبالغ يضمنها المستأجر أو جهة ذات علاقة مع المستأجر؛ أو (ب) بالنسبة المؤجر، أية قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل:- (1) المستأجر؛ (2) طرف له علاقة مع المستأجر؛ أو	8/13

(3) طرف ثالث مستقل ليست له علاقة بالمؤجر قادر مالياً على الوفاء بالإلتزامات بموجب الضمان. 8/13

على أنه إذا كان للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بشكل كاف من القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة بشكل معقول، في بداية عقد الإيجار، حيث يكون من المؤكد بشكل معقول أن الخيار ستتم ممارسته، فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى من الإيجارات مستحقة الدفع حتى تاريخ ممارسة خيار الشراء هذا والدفعة المطلوبة لممارسته.

مكسب أو خسارة التعديل
Modification gain or loss

المبلغ الناتج عن تعديل إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي بحيث يعكس التدفقات النقدية التعاقدية المعاد التفاوض بشأنها. تعيد المنشأة حساب إجمالي المبلغ المسجل للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للمدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتم خصمها وفقاً لمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأصل المالي (أو معدل الفائدة الفعلية الأصلي للأصول المشتراة أو المنشأة على أنهاه منخفضة إئتمانياً) أو، حيثما أمكن، معدل الفائدة الفعلية المُراجع المحسوب وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 الفقرة 139. وعند تقدير التدفقات النقدية المتوقعة لأصل مالي تنظر المنشأة في جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، الدفع المسبق والشراء والخيارات المماثلة) ولكنها لا تأخذ الخسائر الإئتمانية المتوقعة بالحسبان، إلا إذا كان الأصل المالي هو أصل مالي تم شراؤه أو إنشاؤه على أنه منخفض إئتمانياً، وفي تلك الحالة تنظر المنشأة أيضاً في الخسائر الإئتمانية المتوقعة الأولية التي تم أخذها بالاعتبار عند حساب معدل الفائدة الفعلية الأصلي المعدل إئتمانياً. 9/41

البنود النقدية
monetary items

وحدات من العملة والأصول والإلتزامات المحتفظ بها والتي يفترض إستلامها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو وحدات من العملة القابلة للتحديد. 10/4

خطط أصحاب العمل المتعددين
multi-employer plans

خطط مساهمات محددة (بإستثناء خطط الدولة أو خطط منافع محددة (بإستثناء خطط الدولة) والتي:- 8/39

(أ) تقوم بتجميع الأصول المساهم بها من قبل المنشآت المختلفة التي لا تقع تحت السيطرة المشتركة؛ و

(ب) تستخدم تلك الأصول لتوفير منافع لموظفي أكثر من منشأة، على أساس أن مستويات المساهمات والمنافع محددة دون النظر إلى هوية المنشأة التي يعمل فيها الموظف المعني.

موازنة متعددة السنوات
multi-year budget

هي موازنة مصادق عليها لما يزيد عن سنة واحدة. ولا تشمل التقديرات الآجلة أو التنبؤات المنشورة للفترات التي تتعدى فترة الموازنة. 7/24

المنشأة المشتركة
mutual entity

منشأة، بخلاف المنشأة المملوكة لمستثمر، يوفر حصص أرباح أو تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى مباشرةً إلى الملاك أو الأعضاء أو المشاركين، على سبيل المثال شركة تأمين مشتركة، واتحاد ائتمان ومنشأة تعاونية جميعهم يُعتبرون منشآت مشتركة. 5/40

صافي الأصول/ حقوق الملكية
net assets/equity

الحصة المتبقية في أصول المنشاة بعد اقتطاع كافة التزاماتها. 7/1

مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية هي رأس المال المساهم به، والفائض أو العجز المتراكمين، والاحتياطيات، والحصص غير المسيطرة. وتشمل أنواع الاحتياطيات ما يلي:

(أ) التغيرات في إعادة تقييم الفائض (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 *" الممتلكات والمصانع والمعدات "*، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 *" الأصول غير الملموسة "*)؛

(ب) إعدادات قياس خطط المنافع المحددة (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39 *" منافع الموظفين "*)؛

(ج) الخسائر والمكاسب الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعملية أجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 *"أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"*)؛

(د) المكاسب والخسائر الناتجة عن الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 41 *" الأدوات المالية"*؛

(هـ) مكاسب وخسائر الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41.

(و) الحصة الفعالة من الخسائر والمكاسب من أدوات التحوط في التحوط لتدفقات نقدية والمكاسب والخسائر لأدوات التحوط التي تستخدم في التحوط للاستثمارات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 من معيار المحاسبة الدولي

في القطاع العام 41 (انظر الفقرات 113-155 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)؛

(ز) بالنسبة لأصول معينة التي تم تخصيصها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مقدار التغيير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغيرات في المخاطر الإئتمانية للالتزام (انظر الفقرة 108 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)؛

(ح) التغييرات في القيمة الزمنية للخيارات عند فصل القيمة الاسمية عن القيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصيص التغيرات في القيمة الاسمية فقط على أنها أداة تحوط (انظر الفقرات 113-156 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)؛ و

(ط) التغيرات في قيمة العنصر الآجل من العقود الآجلة عند فصل العنصر الآجل عن العنصر الفوري وتخصيص التغيير في العنصر الفوري فقط على أنه اداة تحوط، والتغيرات في قيمة أساس سعر صرف العملة الأجنبية للأداة المالية عند استبعادها من تخصيص تلك الأداة المالية باعتبارها أداة التحوط (انظر الفقرات 113-155 من معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41).

إلتزامات صافي المنافع المحددة (أصل)
Net defined benefit liability (asset)

العجز أو الفائض معدل لأي أثر لتحديد أصل ميزة محددة صافية لسقف الأصل. 8/39

صافي الفائدة على إلتزامات المنافع المحددة (أصل) **Net interest on net defined benefit liability (asset)**	التغيير خلال فترة مطلوبات المزايا المحددة الصافية (أصل) التي تنشأ مع مرور الوقت.	8/39
صافي الإستثمار في عملية أجنبية **net investment in a foreign operation**	مبلغ حصة المنشأة معدة التقارير في صافي أصول/حقوق ملكية تلك العملية.	10/4
صافي الإستثمار في عقد إيجار **net investment in the lease**	هو مجمل الإستثمار في عقد إيجار مخصوم بسعر الفائدة المتضمن في العقد.	8/13
صافي القيمة القابلة للتحقيق **net realizable value**	سعر البيع المقدر خلال النشاط الإعتيادي للمنشأة مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإنجاز والتكاليف المقدرة اللازمة لإجراء البيع أو التبادل أو التوزيع.	9/12
عقد الإيجار غير القابل للإلغاء **non-cancelable lease**	عقد الإيجار الذي يمكن إلغاؤه فقط:- (أ) عند حدوث أمر طارئ بعيد الإحتمال؛ (ب) بإذن من المؤجر؛ (ج) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل مع نفس المؤجر؛ أو (د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث أن إستمرار عقد الإيجار، في بدايته، يكون مؤكد بشكل معقول.	8/13
الأصول الغير مولدة للنقد **non-cash-generating assets**	الأصول غير تلك الأصول المولدة للنقد	14/21
حصة غير مسيطرة **non-controlling interest**	صافي الأصول/حقوق الملكية في المنشأة المسيطر عليها والتي لا تُنسب، بشكل مباشر أو غير مباشر، إلى المنشأة المسيطرة.	14/35
معاملات غير تبادلية **non-exchange transactions**	هي المعاملات التي لا تعتبر معاملات تبادلية. في معاملة غير تبادلية، إما أن تستلم المنشأة قيمة من منشأة أخرى دون أن تدفع مباشرة قيمة مساوية تقريباً بالمقابل أو تدفع المنشأة قيمة إلى منشأة أخرى دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل.	11/9
البنود غير النقدية **non-monetary items**	البنود التي لا تصنف بأنها بنود نقدية.	7/10

الإيضاحات notes	تتضمن الإيضاحات معلومات إضافية لتلك المعروضة في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغييرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي. وتوفر الإيضاحات شروحات وصفية أو تحليلاً للبنود المفصح عنها في تلك البيانات ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للإعتراف بها في تلك البيانات.	7/1
الحدث الملزم obligating event	الحدث الذي يخلق إلتزاماً قانونياً أو نافعا يؤدي إلى عدم وجود بديل حقيقي للمنشأة لتسوية ذلك الإلتزام.	18/19
العقد المثقل بالإلتزامات onerous contract	عقد لمبادلة الأصول أو الخدمات والذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع إستلامها بموجبه.	18/19
الأنشطة التشغيلية operating activities	أنشطة المنشأة التي لا تعتبر أنشطة إستثمارية أو تمويلية.	8/2
عقد الإيجار التشغيلي operating lease	هو عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي.	8/13
العمليات Operation	مجموعة متكاملة من الأعمال وما يتعلق بها من أصول و/أو التزامات والتي يتم إجراؤها وإدارتها لأغراض تحقيق أهداف المنشأة من خلال تقديم السلع و/أو الخدمات.	5/40
المشغّل (في ترتيب امتياز تقديم الخدمات) operator (in a service concession arrangement)	عبارة عن المنشأة التي تستخدم أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة خاضعة لسيطرة المانح على الأصل.	8/32
الموازنة الأصلية original budget	الموازنة الأولية المصادق عن فترة الموازنة.	7/24
منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل other long-term employee benefits	جميع منافع الموظفين (باستثناء منافع الموظفين قصيرة الأجل، ومنافع ما بعد التوظيف، ومنافع نهاية الخدمة	810/2539
مخاطر السعر الأخرى other price risk	مخاطرة تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (باستثناء تلك الناتجة عن مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر العملة)، سواء تلك التغيرات كانت بسبب عوامل خاصة بأداة مالية مفردة أو مُصدرها، أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المماثلة المتداولة في السوق.	8/30

المراقبة **Oversight**	الإشراف على أنشطة المنشأة مع سلطة ومسؤولية مراقبة القرارات المالية والتشغيلية للمنشأة أو ممارسة تأثير هام عليها.	4/20
العقار المشغول من مالكه **owner–occupied property**	هو العقار الذي يحتفظ به (المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لإستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو بقصد إستخدامه للأغراض الإدارية.	7/16
الملاك **Owner**	لأغراض هذا المعيار، يُستخدم المصطلح على نحو أشمل ليضم أي طرف بفوائد ملكية قابلة للقياس في التشغيل. ويشتمل هذا المصطلح دون حصر على حاملي فوائد الأسهم للكيانات المملوكة للمستثمرين وملاك الكيانات المشتركة أو أعضائها أو المشاركين فيها.	5/40
طرف في ترتيب مشترك **party to a joint arrangement**	هي منشأة تشارك في ترتيب مشترك، بغض النظر عما إذا كان لتلك المنشأة سيطرة مشتركة على الترتيب.	7/37
مستحق الدفع سابقاً **past due**	يكون الأصل المالي مستحق الدفع سابقاً عندما يتخلف الطرف المقابل عن تسديد دفعة ما عند استحقاقها تعاقدياً.	9/41
أصول الخطة **Plan assets**	تتكون من: (أ) الأصول المحتفظ بها لصندوق منافع الموظفين طويلة الأمد؛ و (ب) بوالص التامين المؤهلة.	8/39
خطط منافع ما بعد التوظيف **post-employment benefit plans**	ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع ما بعد التوظيف لموظف واحد أو أكثر.	8/39
منافع ما بعد التوظيف	منافع الموظفين بخلاف منافع إنهاء العمل ومنافع الموظفين قصيرة الأجل مستحقة الدفع بعد انتهاء التوظيف.	8/39
السلطة **power**	تتكون من الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة لمنشأة أخرى.	14/35
القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة **present value of a defined benefit obligation**	القيمة الحالية، دون إقتطاع أي من أصول الخطة، للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الإلتزام الناجم عن خدمة الموظف في الفترات الحالية أو السابقة.	8/39

عملة العرض **presentation currency**	العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.	10/4
أخطاء الفترة السابقة **prior period errors**	الاغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة لفترة سابقة واحدة أو أكثر نتيجة الإخفاق في إستخدام أو إساءة إستخدام معلومات معروضة بشكل صادق:- (أ) كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات؛ و (ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية. وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الرياضية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو العرض الخاطئ للوقائع، والإحتيال.	7/3
الممتلكات والمصانع والمعدات **property, plant, and equipment**	عبارة عن أصول ملموسة:- (أ) محتفظ بها لإستخدامها في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛ و (ب) يتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.	13/17
التطبيق بأثر مستقبلي **prospective application**	يعد التطبيق المستقبلي لتغيير معين في السياسة المحاسبية والإعتراف بأثر تغيير ما في التقديرات المحاسبية، على التوالي:- (أ) تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد تاريخ تغيير السياسة؛ و (ب) إعترافا بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.	7/3
حقوق الحماية **protective rights**	الحقوق المصممة لحماية مصلحة الطرف الذي يمتلك تلك الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف السلطة على المنشأة التي ترتبط بها تلك الحقوق.	14/35
المخصص **provision**	إلتزام لا يكون وقته ومبلغه مؤكدين.	18/19

إندماج قطاع الاعمال **public sector combination**	جلب العمليات المنفصلة معًا في منشأة قطاع عام واحدة.	5/40
الأصول المالية المشتراه أو المنشأة على أنها منخفضة إئتمانياً **purchased or originated credit-impaired financial asset**	المنخفضة إئتمانياً عند الاعتراف الأولي	9/41
إندماج القطاع العام تحت السيطرة العامة **public sector combination under common control**	هو إندماج قطاع عام تكون فيه جميع المنشآت أو العمليات تحت السيطرة المطلقة للمنشأة نفسها بعد إندماج القطاع العام أو بعده.	5/40
الأداة المطروحة للتداول **puttable instrument**	أداة مالية تعطي صاحبها حق إعادتها إلى الجهة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر أو أنه يتم إعادتها تلقائياً إلى الجهة المُصدرة عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو عند وفاة صاحب الأداة أو تقاعده.	9/28
الأصل المؤهل **qualifying asset**	هو الأصل الذي يستغرق بالضرورة فترة زمنية كبيرة ليصبح جاهزاً لإستعماله المقصود أو للبيع.	5/5
بوليصة تأمين مؤهلة **qualifying insurance policy**	بوليصة تأمين[1] يصدرها المؤمَن وهو ليس طرفاً ذا علاقة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام20) للمنشأة معدة التقارير المالية، إذا كانت عائدات البوليصة:- (أ) يمكن إستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب خطة منافع محددة؛ (ب) غير متاحة لدائني المنشأة معدة التقارير المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة معدة التقارير المالية إلا:- (1) إذا كانت العائدات تمثل أصولاً فائضة غير لازمة للبوليصة للإيفاء بجميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة؛ أو (2) إذا تم رد العائدات إلى المنشأة معدة التقارير المالية لتعويضها عن منافع الموظفين المدفوعة مسبقاً.	8/39

[1] بوليصة التأمين المؤهلة لا تمثل بالضرورة عقد تأمين (أنظر المعيار الدولي أو المحلي الملائم الذي يتناول عقود التأمين).

تاريخ إعادة التصنيف **Reclassification date**	اليوم الأول في أول فترة من فترات إعداد التقارير التي تلي تغيير نموذج الإدارة وهو ما يؤدي إلى قيام المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية.	9/41
المبلغ القابل للإسترداد (لأصل أو وحدة مولدة للنقد) **recoverable amount (of an asset or a cash-generating unit)**	القيمة العادلة للأصل أو الوحدة المولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمة استخدامها، أيهما أعلى.	13/26
المبلغ القابل للإسترداد (للممتلكات والمصانع والمعدات) **recoverable amount (of property, plant, and equipment)**	القيمة العادلة للأصل المولد للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.	13/17
مبلغ الخدمات القابل للإسترداد **recoverable service amount**	القيمة العادلة للأصل (غير المولدة للنقد) مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمتها المستخدمة، أيهما أعلى.	14/21
الشراء أو البيع بالطريقة المنتظمة **regular way purchase or sale**	شراء أو بيع الأصل المالي بموجب عقد معين تقتضي شروطه تسليم الأصل ضمن الإطار الزمني المقرر عموما بموجب لائحة أو ميثاق ما في السوق المعني.	9/41
الأطراف ذات العلاقة **related party**	تعتبر الأطراف ذات علاقة ببعضها البعض إذا كان لدى أحد الأطراف القدرة على (أ) ممارسة السيطرة على الطرف الآخر أو(ب) ممارسة تأثير هام على الطرف الآخر في إتخاذ القرارات المالية والتشغيلية أو في حال خضعت كل من المنشأة ذات العلاقة والمنشأة الأخرى لسيطرة مشتركة. تشمل الأطراف ذات العلاقة ما يلي:- (أ) المنشآت التي تسيطر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر على المنشأة المعدة للتقارير أو تخضع لسيطرتها؛ (ب) الشركات الزميلة (راجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 7 *"محاسبة الإستثمارات في المنشآت الزميلة"*)؛ (ج) الأفراد الذين يملكون بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حصة في المنشأة المعدة للتقارير تمنحهم تأثيراً هاماً على المنشأة، وأفراد العائلة القريبين لأي من أولئك الأفراد؛ (د) موظفو الإدارة الرئيسيون وأفراد العائلة القريبين لهؤلاء الموظفين؛ و	4/20

(هـ) المنشآت التي يُحتفظ فيها بحصة ملكية كبيرة، بشكل مباشر أو غير مباشر، من قبل أي شخص مذكور في البند (ج) أو (د)، أو التي يمكن لمثل هذا الشخص أن يمارس تأثيراً هاماً عليها.

معاملة طرف ذو علاقة
related party transaction

نقل موارد أو إلتزامات بين أطراف ذات علاقة، بغض النظر عما إذا كان سيتم تحميل سعر معين. ولا تشمل العمليات مع الأطراف ذات العلاقة المعاملات مع أي منشأة أخرى تكون عبارة عن طرف ذو علاقة فقط بسبب اتكالها إقصادياً على المنشأة المعدة للتقارير أو الحكومة التي تشكل جزءاً منها. 4/20

الحقوق ذات الصلة
relevant rights

أنشطة المنشأة التي يمكن أن تخضع للسيطرة والتي تؤثر بشكل كبير على طبيعة أو مقدار المنافع التي تحصل عليها المنشأة من مشاركتها مع تلك المنشأة الأخرى. 14/35

إعادة قياس مطلوبات المزايا المحددة الصافية (أصل)
Remeasurements of the net defined benefit liability (assets)

تضم:

(أ) المكاسب والخسائر الإكتوارية.

(ب) العائد من أصول الخطة مع استثناء المبالغ المشمولة في الفائدة الصافية لمطلوبات المزايا المحددة الصافية (أصل).

(ج) أي تغيير في أثر سقف الأصل، مع استثناء المبالغ المشمولة في الفائدة الصافية لمطلوبات المزايا المحددة الصافية (أصل).

حقوق الإزالة
removal rights

حقوق تجريد صانع القرار من سلطاته الخاصة باتخاذ القرارات. 14/35

مكافأة موظفي الإدارة الرئيسيين
remuneration of key management personnel

أي عوض أو منفعة مستمدة بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل موظفي الإدارة الرئيسيين من المنشأة المعدة للتقارير مقابل الخدمات المقدمة بصفتهم أعضاء في الهيئة الحاكمة للمنشأة أو موظفين في المنشأة المعدة للتقارير. 4/20

تاريخ إعداد التقارير
reporting date

هو تاريخ آخر يوم لفترة إعداد التقارير التي تتعلق بها البيانات المالية. 8/2

البحث
Research

تحقيق أصلي ومخطط له يتم بغرض الحصول على مفاهيم ومعارف علمية أو فنية جديدة. 16/31

القيمة المتبقية (للممتلكات والمصانع والمعدات أو لأصل غير ملموس ما) residual value (of property, plant, and equipment or an intangible asset)	المبلغ المقدّر الذي تحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من التصرف بالأصل، بعد طرح تكاليف التصرف المقدرة، إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.	13/17
القيود المفروضة على الأصول المنقولة restrictions on transferred assets	هي اشتراطات تحدد أو توجه الأغراض التي قد يستخدم الأصل المحول من أجل أدائها، ولكنها لا تنص على ضرورة إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة في حال عدم إستخدامها كما هو محدد	7/23
إعادة الهيكلة restructuring	برنامج تخطط له الإدارة وتسيطر عليه، ويغير مادياً:- (أ) نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة؛ أو (ب) طريقة القيام بذلك العمل.	18/19
المنشأة الناتجة resulting entity	المنشأة الناتجة من تجميع عمليتين أو أكثر في الدمج.	5/40
التطبيق بأثر رجعي retrospective application	تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كان يتم دائما تطبيق تلك السياسة.	7/3
إعادة العرض بأثر رجعي retrospective restatement	تصحيح الإعتراف بمبالغ عناصر البيانات المالية وتصحيح قياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.	7/3
العائد على أصول الخطة return on plan assets	الفائدة، وأرباح الأسهم أو التوزيعات المشابهة والإيرادات الأخرى المشتقة من أصول الخطة إلى جانب الأرباح والخسائر المتحققة وغير المتحققة على أصول الخطة مطروحاً منها: (أ) أي تكاليف لإدارة أصول الخطة. (ب) أي ضرائب مستحقة الدفع من الخطة نفسها (باستثناء الضرائب المدرجة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة في قياس القيمة العادلة لتعهدات الخطط المحددة).	8/39
الإيراد Revenue	التدفقات التي تؤدي إلى زيادة صافي الأصول/ حقوق الملكية، بخلاف الزيادات المتعلقة بالمساهمات من المالكين.	7/1

الإيراد من المنشأة المنظمة **revenue from a structured entity**	يتضمن، على سبيل المثال لا الحصر، الرسوم المتكررة وغير المتكررة والفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والأرباح أو الخسائر من إعادة قياس الحصص في المنشآت المنظمة أو إلغاء الاعتراف بها والأرباح أو الخسائر من نقل الأصول والالتزامات إلى المنشأة المنظمة.	7/38
القطاع **Segment**	نشاط أو مجموعة نشاطات قابلة للتمييز للمنشأة التي يكون من المناسب تقديم التقارير عن معلوماتها المالية بشكل منفصل لغرض (أ) تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها و(ب) إتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد.	9/18
السياسات المحاسبية للقطاع **segment accounting policies**	السياسات المحاسبية المعتمدة لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة الموحدة أو المنشأة بالإضافة إلى تلك السياسات المحاسبية المتعلقة بالتحديد بإعداد التقارير حول القطاعات.	27/18
أصول القطاع **segment assets**	هي تلك الأصول التشغيلية التي يوظفها قطاع ما في أنشطته التشغيلية، والتي يمكن نسبتها مباشرة إلى القطاع أو تخصيصها للقطاع على أساس معقول. إذا تضمن إيراد القطاع إيراد فائدة أو أرباح أسهم، فإن أصوله تشمل، الذمم المدينة ذات العلاقة أو القروض أو الإستثمارات أو غيرها من الأصول المولدة للإيرادات؛ لا تتضمن أصول القطاع ضريبة الدخل أو الأصول المقابلة لضريبة الدخل التي يُعترف بها وفقا لمعايير المحاسبة التي تتناول إلتزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يعادلها. تتضمن أصول القطاع الإستثمارات التي تتم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا تم تضمين صافي الفائض (العجز) من تلك الاستثمارات في إيرادات القطاع؛ و تتضمن أصول القطاع حصة المشارك في المشروع المشترك في الأصول التشغيلية لمنشأة مسيطر عليها بشكل مشترك التي تتم محاسبتها بموجب التوحيد التناسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8 *" الحصص في المشاريع المشتركة "* . يتم تحديد أصول القطاع بعد خصم المخصصات ذات العلاقة التي يتم الإبلاغ عنها كمعادلات مباشرة في بيان المركز المالي للمنشأة.	27/18

مصاريف القطاع
segment expense

27/18 المصروف الناتج من الأنشطة التشغيلية لقطاع معين الذي يُنسب مباشرة له والجزء ذو العلاقة من المصروف الذي يمكن تخصيصه على أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بتقديم السلع والخدمات إلى عملاء خارجيين والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع القطاعات الأخرى في نفس المنشأة، ولا تشمل مصاريف القطاع ما يلي:-

(أ) الفائدة، بما في ذلك الفائدة التي يتم تكبدها على السلف أو القروض من قطاعات أخرى، ما لم تكن عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(ب) الخسائر من بيع الإستثمارات أو الخسائر من تسديد الديون، ما لم تكن عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(ج) حصة المنشأة في صافي عجز أو خسائر الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الإستثمارات الأخرى التي يتم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية؛

(د) ضريبة الدخل أو المصاريف المعادلة لضريبة الدخل التي يتم الإعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة التي تتناول إلتزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يعادلها؛ أو

(هـ) المصاريف الإدارية العامة ومصاريف الإدارة الرئيسية والمصاريف الأخرى التي تنشأ على مستوى المنشأة وتتعلق بالمنشأة ككل. إلا أنه يتم تكبد التكاليف في بعض الأحيان على مستوى المنشأة نيابة عن قطاع معين. وتكون هذه التكاليف مصاريف قطاع إذا ارتبطت بالأنشطة التشغيلية للقطاع وكان من الممكن نسبها مباشرة إلى القطاع أو تخصيصها له على أساس معقول.

تتضمن مصاريف القطاع حصة المشارك في مشروع مشترك في مصاريف المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك والتي يتم محاسبتها بموجب التوحيد التناسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8 *"الحصص في المشاريع المشتركة"*.

وفيما يخص عمليات القطاع التي تكون ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي، يمكن الإبلاغ عن إيراد الفائدة ومصروف الفائدة كمبلغ واحد لأغراض إعداد التقارير حول القطاعات وذلك إذا تم فقط تسوية تلك البنود في البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمنشأة.

إلتزامات القطاع
segment liabilities

27/18 هي تلك الإلتزامات التشغيلية التي تنشأ من الأنشطة التشغيلية للقطاع والتي يمكن نسبتها بشكل مباشر للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع بشكل منطقي.

إذا تضمنت مصروفات القطاع مصروف الفائدة، فإن إلتزامات القطاع تشمل الإلتزامات ذات العلاقة التي تنطوي على فائدة.

وتشمل إلتزامات القطاع حصة المشارك في مشروع مشترك في إلتزامات المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك والتي يتم المحاسبة عليها بالتوحيد التناسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8؛ و

لا تشمل إلتزامات القطاع مصروف ضريبة الدخل أو الإلتزامات المعادلة لضريبة الدخل التي يتم الإعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة التي تتناول إلتزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يعادلها

إيراد القطاع
segment revenue

27/18 الإيراد الموضح في بيان الأداء المالي للمنشأة والذي يُنسب مباشرة لقطاع معين، والجزء ذو العلاقة من إيراد المنشأة الذي يمكن تخصيصه بطريقة مناسبة إلى قطاع معين والناتج عن عمليات مع أطراف خارج المنشأة أو مع قطاعات أخرى داخل المنشأة، لا تتضمن إيرادات القطاع ما يلي:-

(أ) إيرادات الفائدة أو أرباح الأسهم، بما في ذلك الفائدة المكتسبة على السلف أو القروض لقطاعات أخرى، ما لم تكن عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛ أو

(ب) المكاسب من بيع الإستثمارات أو تسديد الديون ما لم كن عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي.

تتضمن إيرادات القطاع: حصة المنشأة في صافي فائض (عجز) الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الإستثمارات الأخرى التي يتم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا تم شمل تلك البنود في الإيرادات الموحدة أو إجمالي إيرادات المنشأة. كما تتضمن إيرادات القطاع حصة المشارك في مشروع مشترك في إيرادات المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك والتي يتم محاسبتها بموجب التوحيد التناسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8.

بيانات مالية منفصلة
separate financial statements

تلك البيانات المالية التي تعرضها المنشأة، والتي يمكن أن تختار فيها المنشأة، مع مراعاة متطلبات هذا المعيار، محاسبة استثماراتها في المنشآت المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة إما بسعر التكلفة، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" أو باستخدام طريقة حقوق الملكية حسبما هي مبينة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 *" الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة "*.

6/34

أداة منفصلة
separate vehicle

هيكل مالي قابل للتحديد بشكل منفصل، بما في ذلك المنشآت القانونية المنفصلة أو المنشآت المعترف بها بموجب قانون ما، بغض النظر عما إذا كانت تلك المنشآت ذات شخصية قانونية.

7/37

ترتيب إمتياز تقديم الخدمات
service concession arrangement

8/32

هو ترتيب ملزم بين المانح والمشغّل:

(أ) يستخدم فيه المشغّل أصل امتياز تقديم الخدمات من أجل تقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح لفترة زمنية محددة؛ و

(ب) يتم فيه تعويض المشغّل عن خدماته خلال مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات.

أصل امتياز تقديم الخدمات
service concession asset

8/32

هو أصل يُستخدم لتقديم خدمات عامة في ترتيب امتياز تقديم الخدمات:

(أ) الذي يقدمه المشغّل بحيث:

(1) يقوم المشغّل بإنشائه أو تطويره أو استملاكه من طرف ثالث؛ أو

(2) يكون أصل قائم لدى المشغّل؛ أو

(ب) الذي يقدمه المانح بحيث:

(1) يكون أصل قائم لدى المانح؛ أو

(2) يكون بمثابة تطوير على الاصل القائم لدى المانح.

تكلفة الخدمة
Service cost

تضم:

(أ) التكلفة الحالية للخدمة التي تزيد في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناتجة من خدمة الموظفين في الفترة الحالية.

(ب) التكلفة السابقة للخدمة، وهي التغيير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لخدمة الموظفين في فترات سابقة، والتي تنتج من تعديل خطة (التقديم أو السحب أو التغيير، خطة المزايا المحددة) أو تخفيض (خفض كبير بواسطة الكيان في عدد الموظفين تحت تغطية الخطة).

(ج) أي مكاسب أو خسائر من التسوية.

التسوية **Settlement**	العملية التي تنهي جميع الالتزامات القانونية أو التبعية الإضافية لجزء من المزايا أو جميعها من تلك المزودة بموجب خطة المزايا المحددة خلاف مبالغ المزايا للموظفين، أو نيابة عنهم، التي يتم تحديدها في إطار الخطة والمشمولة في الفرضيات الإكتوارية.	8/39
منافع الموظفين قصيرة الأجل **Short-term employee benefits**	منافع الموظفين (بخلاف مستحقات نهاية الخدمة) التي يجب سدادها بالكامل قبل إثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظف الخدمة ذات العلاقة.	8/39
التأثير الهام (المتعلق بمعاملات الأطراف ذات العلاقة) **significant influence (relating to related party transactions)**	صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لمنشأة ما، ولكنها لا تعني السيطـرة على تلك السياسات. ويمكن ممارسة التأثير الهام بعدة طرق، عادة عن طريق التمثيل في مجلس الإدارة أو في هيئة إدارية مماثلة ولكن أيضا عن طريق المشاركة في (أ) عملية اتخاذ القرارات، (ب) المعامــلات الهــامة بين	4/20
التأثير الهام (المتعلق بالحصص في المنشآت الأخرى) **significant influence (relating to interests in other entities)**	صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى لكن ليس السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.	8/36
الإعانات الاجتماعية **Social benefits**	التحويلات النقدية التي تقدم إلى: (أ) أشخاص معينين و/أ أسر معينة تلبي اشتراطات التأهل للحصول على الإعانات؛ (ب) تخفف من أثر المخاطر الاجتماعية؛ و (ج) تلبي احتياجات المجتمع بأكمله.	5/42

المخاطر الاجتماعية **Social risks**	الظروف والأحداث التي: (أ) تتعلق بخصائص الأشخاص و/أو الأسر – على سبيل المثال، العمر والصحة والفقر والحالة الوظيفية؛ (ب) قد تؤثر سلباً على رفاهة الأشخاص و/أو الأسر، إما من خلال فرضها لمتطلبات إضافية على الموارد أو من خلال تسببها في تقليل الدخول.	5/42
سعر الصرف الفوري **spot exchange rate**	سعر الصرف عند التسليم الفوري.	10/4
خطط الدولة **state plans**	خطط التي يقرها التشريع والتي تعمل كخطط أصحاب العمل المتعددين لكافة المنشآت في الفئات الاقتصادية المحددة في التشريع.	8/39
البنود الإشتراطية على الأصول المنقولة **stipulations on transferred assets**	هي بنود منصوص عليها في القوانين أو الأنظمة، أو إتفاق ملزم، مفروضة على إستخدام أصل منقول من قبل منشآت خارجية عن المنشأة المعدة للتقارير المالية.	7/23
المنشأة المنظمة **structured entity**	هي: (أ) في حال المنشآت التي تكون فيها الترتيبات الإدارية أو التشريعات هي عادةً العوامل المهيمنة في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، هي المنشأة التي صُممت بحيث لا تكون الترتيبات الإدارية أو التشريعات هي العوامل المهيمنة في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، مثلا حين تكون الترتيبات الملزمة هامة لتحديد السيطرة على المنشأة ويتم توجيه الأنشطة ذات الصلة عبر الترتيبات الملزمة؛ أو (ب) في حال المنشآت التي تكون فيها حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة هي عادةً العامل المهيمن في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، هي المنشأة التي صُممت بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة هي العامل المهيمن في تحديد الجهة التي تسيطر على المنشأة، مثلا حين ترتبط أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات الصلة عبر الترتيبات الملزمة.	7/38

النفقات الضريبية **tax expenditures**	هي نصوص تفضيلية في قانون الضريبة تمنح بعض المكلفين إمتيازات غير متاحة للآخرين.	7/23
حدث خاضع للضريبة **taxable event**	هو الحدث الذي تقرر الحكومة أو السلطة التشريعية أو هيئة أخرى خضوعه للضريبة.	7/23
الضرائب **Taxes**	هي منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة مدفوعة أو مستحقة الدفع بشكل إجباري لمنشآت القطاع العام وفقاً للقوانين و/أو الأنظمة المشرعة لتزويد الحكومة بالإيرادات. ولا تتضمن الضرائب الغرامات أو العقوبات الأخرى المفروضة إثر مخالفات القانون.	7/23
منافع نهاية الخدمة **termination benefits**	وهي منافع الموظفين التي تقدم في مقابل إنهاء توظيف موظف ما نتيجة:- (أ) إما لقرار المنشأة بإنهاء عمل موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي؛ أو لقرار الموظف بقبول عرض المنافع في مقابل انهاء توظيفه	8/39
تكاليف المعاملة **Transaction costs**	التكاليف المتزايدة المنسوبة بشكل مباشر إلى امتلاك أو إصدار أو التصرف بأصل مالي أو التزام مالي (أنظر معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41 فقرة التطبيق 163 والتكلفة المتزايدة هي التكلفة التي لم يكن ليتم تكبدها لو لم تقم المنشأة بامتلاك أو إصدار أو التصرف بالأداة المالية	9/41
التحويلات **transfers**	هي تدفقات واردة لمنافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من المعاملات غير التبادلية باستثناء الضرائب.	7/23
إيرادات التمويل الغير مكتسبة **unearned finance revenue**	هو الفرق بين:- (أ) إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار؛ و (ب) صافي الإستثمار في عقد الإيجار.	8/13
القيمة المتبقية غير المضمونة **unguaranteed residual value**	هو ذلك الجزء من القيمة المقدرة للأصل المؤجر في نهاية العقد، والذي يكون تحقيقه من قبل المؤجر غير مؤكد أو التي تكون مضمونة بواسطة طرف له علاقة بالمؤجر.	8/13

العمر الإنتاجي (للتأجير) **useful life (of a lease)**	الفترة المتبقية المقدرة، منذ بدء مدة عقد الإيجار، بدون التقيد بمدة العقد، التي يتوقع خلالها أن تستهلك المنشأة المنافع الإقتصادية وإمكانية الخدمة الكامنة في الأصل.	8/13
العمر الإنتاجي (لأصل غير مولد للنقد) **useful life (of a non-cash-generating asset)**	هو إما:- (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها إستخدام الأصل من قبل المنشأة؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.	14/21
العمر الإنتاجي (للممتلكات والمصانع والمعدات أو لأصل غير ملموس) **useful life (of property, plant, and equipment or an intangible (asset)**	هو إما:- (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها إستخدام الأصل من قبل المنشأة؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.	13/17
القيمة الإستخدامية لأصل مولد للنقد **value in use of a cash-generating asset*s***	القيمه الحاليه للتدفقات النقديه المقدره المتوقع الحصول عليها من الإستخدام المستمر للأصل و من إستبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.	13/26
القيمة الإستخدامية لأصل غير مولد للنقد **value in use of a cash-generating asset**	القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة والمتبقية للأصل.	14/21

غير موجودة

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق الصادرة كما في 31 يناير 2020

الجدول أ: قائمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نافذة المفعول بتاريخ 1 يناير 2020

يتضمن كتاب عام 2020 كافة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتوضح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أحدث نص معدل. وحيث يتضمن أحد تلك المعايير فقرات لا تكون نافذة المفعول بعد، فإنه يتم إدراج تلك الفقرات. ومن المحبذ التطبيق المبكر لتاريخ نفاذ الفقرات المعدلة.

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 - عرض البيانات المالية (مُنقّح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008	7	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			79	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			82	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			88	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			94	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			101	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			102	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			112	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			113	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			114	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			115	مُعدّل	42 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			125 أ	جديد	41 IPSAS	2018
			125 ب	جديد	41 IPSAS	2018
			125 ج	جديد	41 IPSAS	2018
			138	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			153 ل	جديد	41 IPSAS	2018
			153 م	جديد	42 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2- بيان التدفقات النقدية	مايو 2000	1 يوليو 2001	22	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			63 ج	جديد	42 IPSAS	2018
			الأمثلة التوضيحية	مُعدّل	42 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 3 - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (مُنقّح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 - أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (مُنقّح)	أبريل 2008	1 يناير 2010	3	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			4	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			5	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			31	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			61	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			71 د	جديد	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 5— تكاليف الاقتراض	مايو 2000	1 يوليو 2001	6	مُعدّل	تحسينات على 2019 IPSAS	2019
			42هـ	جديد	2019 IPSAS	2019
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 - الإيرادات من المعاملات التبادلية	يوليو 2001	1 يوليو 2002	10	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			41د	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 12	مُعدّل	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 10 - إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	يوليو 2001	1 يوليو 2002				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 11— عقود الإنشاء	يوليو 2001	1 يوليو 2002				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 12 - المخزون (مُنقّح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008	2	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			51 هـ	مُعدّل	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 13 - عقود الإيجار (مُنقّح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008	67	مُعدّل	2019 IPSAS	2019
			76	مُعدّل	تحسينات على 2019 IPSAS	2019
			84	ملغي	تحسينات على 2019 IPSAS	2019

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			85هـ	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			85و	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 14 - الأحداث بعد تاريخ التقرير (مُنقّح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008	11	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			32 و	جديد	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 16— الاستثمارات العقارية (مُنقّح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات (مُنقّح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008	5	مُعدّل	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			106	مُعدّل	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			107ع	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 18— إعداد التقارير عن القطاعات	يونيو 2002	1 يوليو 2003				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 - المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	أكتوبر 2002	1 يناير 2004	1	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			4	جديد	41 IPSAS	2018
			6أ	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS العام 19)	2019

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			7	ملغي	42 IPSAS	2018
			8	ملغي	42 IPSAS	2018
			9	ملغي	42 IPSAS	2018
			10	ملغي	42 IPSAS	2018
			11	ملغي	42 IPSAS	2018
			12	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			18	مُعدّل	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على 19 IPSAS)	2019
			19	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			77	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			99	ملغي	42 IPSAS	2018
			104	ملغي	42 IPSAS	2018
			111 ح	جديد	41 IPSAS	2018
			111 ط	جديد	42 IPSAS	2018
			111ي	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على 19 IPSAS)	2019
			فقرة التطبيق 1	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على 19 IPSAS)	2019

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التطبيق 2	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 3	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 4	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 5	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 6	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 7	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 8	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 9	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 10	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 11	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التطبيق 12	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 13	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 14	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 15	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 16	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 17	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 18	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 19	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 20	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			فقرة التطبيق 3	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التنفيذ 14	ملغي	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 20 - إفصاحات الأطراف ذات العلاقة	أكتوبر 2002	1 يناير 2004				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21 - انخفاض الأصول غير المولدة للنقد	ديسمبر 2004	1 يناير 2006	2	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			9	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			13	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			54أ	مُعدّل	تحسينات على 2019 IPSAS	2019
			69أ	مُعدّل	تحسينات على 9 IPSAS	2019
			82 ط	جديد	41 IPSAS	2018
			82ي	جديد	تحسينات على 2019 IPSAS	2019
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 22 - الإفصاح عن معلومات عن القطاع الحكومي العام	ديسمبر 2006	1 يناير 2008				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	ديسمبر 2006	30 يونيو 2008	2	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			43	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			105 أ	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			124و	جديد	41 IPSAS	2018
			124 ز	جديد	42 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 54	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التنفيذ 55	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 56	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 57	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 58	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 59	جديد	41 IPSAS	2018
IPSAS 24 - عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	ديسمبر 2006	1 يناير 2009	48	مُعدّل	42 IPSAS	2018
			54 هـ	جديد	42 IPSAS	2018
			الأمثلة التوضيحية	مُعدّل	42 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26 - انخفاض الأصول المولدة للنقد	فبراير 2008	1 أبريل 2009	2	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			9	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			12	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			73أ	مُعدّل	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			108	مُعدّل	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			126 ك	جديد	41 IPSAS	2018
			126ل	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 27—الزراعة	ديسمبر 2009	1 أبريل 2011				

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28- الأدوات المالية: العرض	يناير 2010	1 يناير 2013	2	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			3	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			4	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			9	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			10	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			14	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			28	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			36	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			47	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			48	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			60و	جديد	41 IPSAS	2018
			60ز	جديد	42 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 2	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 23	مُعدّل	42 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التطبيق 55	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 63	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 63أ	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 63ب	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 63ج	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 63د	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 63هـ	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 63و	جديد	41 IPSAS	2018
			ب19	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			ب21	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			المثال التوضيحي 1	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			المثال التوضيحي 5	مُعدّل	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	يناير 2010	1 يناير 2013	1	ملغي	41 IPSAS	2018
			2	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			3	ملغي	41 IPSAS	2018
			4	ملغي	41 IPSAS	2018
			5	ملغي	41 IPSAS	2018
			6	ملغي	41 IPSAS	2018
			9	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			10	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			11–79	ملغي	41 IPSAS	2018
			80	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			88	ملغي	41 IPSAS	2018
			98	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			99	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			101	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			102	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			107	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			108	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			109	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			111	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			112	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			113	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			125 ح	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرات التطبيق 1-126	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 128	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 129	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 134	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 156أ	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 157	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 161	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			ب1-ب7	ملغي	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			أ.1 - ز.2	ملغي	41 IPSAS	2018
			الأمثلة التوضيحية 32-50	ملغي	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30- الأدوات المالية: الإفصاحات	يناير 2010	1 يناير 2013	2	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			3	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			4	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			5	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			5أ	جديد	41 IPSAS	2018
			8	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			11	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			12	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			13	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			13أ	جديد	41 IPSAS	2018
			14	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			14أ	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			14ب	جديد	41 IPSAS	2018
			15	ملغي	41 IPSAS	2018
			15أ	جديد	41 IPSAS	2018
			15ب	جديد	41 IPSAS	2018
			15ج	جديد	41 IPSAS	2018
			16	ملغي	41 IPSAS	2018
			17	ملغي	41 IPSAS	2018
			17أ	جديد	41 IPSAS	2018
			17ب	جديد	41 IPSAS	2018
			17ج	جديد	41 IPSAS	2018
			17د	جديد	41 IPSAS	2018
			17هـ	جديد	41 IPSAS	2018
			17و	جديد	41 IPSAS	2018
			18	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			20	ملغي	41 IPSAS	2018
			20أ	جديد	41 IPSAS	2018
			24	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			24أ	جديد	41 IPSAS	2018
			25أ	جديد	41 IPSAS	2018
			25ب	جديد	41 IPSAS	2018
			25ج	جديد	41 IPSAS	2018
			25د	جديد	41 IPSAS	2018
			26	ملغي	41 IPSAS	2018
			26أ	جديد	41 IPSAS	2018
			26ب	جديد	41 IPSAS	2018
			26ج	جديد	41 IPSAS	2018
			27	ملغي	41 IPSAS	2018
			27أ	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			27ب	جديد	41 IPSAS	2018
			27ج	جديد	41 IPSAS	2018
			27د	جديد	41 IPSAS	2018
			27هـ	جديد	41 IPSAS	2018
			27و	جديد	41 IPSAS	2018
			28	ملغي	41 IPSAS	2018
			28أ	جديد	41 IPSAS	2018
			28ب	جديد	41 IPSAS	2018
			28ج	جديد	41 IPSAS	2018
			28د	جديد	41 IPSAS	2018
			28هـ	جديد	41 IPSAS	2018
			28و	جديد	41 IPSAS	2018
			28ز	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			34	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			35	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			36	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			37	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			37أ	جديد	41 IPSAS	2018
			39أ	جديد	41 IPSAS	2018
			41	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			42أ	جديد	41 IPSAS	2018
			42ب	جديد	41 IPSAS	2018
			42ج	جديد	41 IPSAS	2018
			42د	جديد	41 IPSAS	2018
			42هـ	جديد	41 IPSAS	2018
			42و	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			42ز	جديد	41 IPSAS	2018
			42ح	جديد	41 IPSAS	2018
			42ط	جديد	41 IPSAS	2018
			42ي	جديد	41 IPSAS	2018
			42 ك	جديد	41 IPSAS	2018
			42ل	جديد	41 IPSAS	2018
			42م	جديد	41 IPSAS	2018
			42ن	جديد	41 IPSAS	2018
			43	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			44	ملغي	41 IPSAS	2018
			45	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			49أ	جديد	41 IPSAS	2018
			49ب	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			49ج	جديد	41 IPSAS	2018
			49د	جديد	41 IPSAS	2018
			49هـ	جديد	41 IPSAS	2018
			49و	جديد	41 IPSAS	2018
			49ز	جديد	41 IPSAS	2018
			49ح	جديد	41 IPSAS	2018
			49ط	جديد	41 IPSAS	2018
			49ط	جديد	41 IPSAS	2018
			49 ك	جديد	41 IPSAS	2018
			49ل	جديد	41 IPSAS	2018
			49م	جديد	41 IPSAS	2018
			49ن	جديد	41 IPSAS	2018
			49س	جديد	41 IPSAS	2018
			49ع	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			49ف	جديد	41 IPSAS	2018
			49ص	جديد	41 IPSAS	2018
			49ق	جديد	41 IPSAS	2018
			52و	جديد	41 IPSAS	2018
			52ز	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التطبيق 1	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 4	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 5	مُعدّل	تحسينات على IPSAS 2019 41 IPSAS	2019 2018
			فقرة التطبيق 8أ	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 8ب	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 8ج	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 8د	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 8هـ	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التطبيق 8و	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 8ز	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 8ح	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 8ط	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 8ي	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 9	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 10	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 24	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 29	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 31	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 32	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 32أ	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 33	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 34	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التطبيق 35	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 36	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 37	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 38	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 39	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 40	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 41	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 42	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 43	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 44	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 45	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 46	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 47	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 48	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 49	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التطبيق 50	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 51	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 52	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 53	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 54	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 55	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 3	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 4	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 7	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 8	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 9	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 10	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 11	ملغي	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التنفيذ 13أ	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التنفيذ 13ب	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التنفيذ 13ج	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التنفيذ 14	مُعدّل	IPSAS 41	2018
			فقرة التنفيذ 15	مُعدّل	IPSAS 41	2018
			فقرة التنفيذ 16	مُعدّل	IPSAS 41	2018
			فقرة التنفيذ 22أ	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التنفيذ 22ب	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التنفيذ 22ج	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التنفيذ 22د	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التنفيذ 23	مُعدّل	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التنفيذ 25	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 26	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 27	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 28	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 29	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 30	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 31	ملغي	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 36	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 41	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 42	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التننفيذ 43	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 44	جديد	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التنفيذ 45	جديد	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 31 - الأصول غير الملموسة	يناير 2010	1 أبريل 2011				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32- ترتيبات منح الخدمات: المانح	أكتوبر 2011	1 يناير 2014	20	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			29	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			36 د	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 37	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 45	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 52	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 53	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 2	مُعدّل	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 - تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى	يناير 2015	1 يناير 2017	36	مُعدّل	41 IPSAS 42 IPSAS	2018
			64	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			72	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			113	مُعدّل	تحسينات على 2019 IPSAS 41 IPSAS	2019 2018
			113أ	جديد	تحسينات على 2019 IPSAS	2019
			114	ملغي	تحسينات على 2019 IPSAS	2019
			114أ	جديد	41 IPSAS	2018
			115	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			116	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			117	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			118	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			119	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			119أ	جديد	41 IPSAS	2018
			119ب	جديد	41 IPSAS	2018
			119ج	جديد	41 IPSAS	2018
			119د	جديد	41 IPSAS	2018
			120	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			122	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			122أ	جديد	41 IPSAS	2018
			122ب	جديد	41 IPSAS	2018
			122ج	جديد	41 IPSAS	2018
			122د	جديد	41 IPSAS	2018
			124	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			134أ	جديد	42 IPSAS	2018
			134ب	جديد	42 IPSAS	2018
			154د	جديد	41 IPSAS	2018
			154ز	جديد	42 IPSAS	2018
			154ح	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التنفيذ 39	مُعدّل	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			فقرة التنفيذ 67	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 68	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 69	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التنفيذ 70	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 71	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 74	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			فقرة التنفيذ 91	مُعدّل	41 IPSAS 42 IPSAS	2018
			الملحق	مُعدّل	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 - البيانات المالية المنفصلة	يناير 2015	1 يناير 2017	6	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			12	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			13	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			14	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			15	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			22	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			26	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			30	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			32ب	جديد	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35	يناير 2015	1 يناير 2017	22	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
- البيانات المالية الموحدة			45	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			52	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			55أ	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			56	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			57	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			58	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			79هـ	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 105	مُعدّل	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 - الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة	يناير 2015	1 يناير 2017	20	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			20أ	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41)	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			24	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			25	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			26	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			43	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			44	ملغي	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على IPSAS 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على IPSAS 41)	2018
			44أ	جديد	41 IPSAS	2018
			44ب	جديد	41 IPSAS	2018
			44ج	جديد	41 IPSAS	2018
			45	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			51د	جديد	41 IPSAS	2018
			51و	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
					المشتركة (تعديلات على IPSAS 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على IPSAS 41)	
			51ز	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على IPSAS 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على IPSAS 41)	2018
			51ح	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على IPSAS 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على IPSAS 41)	2018
			51ط	جديد	الحصص طويلة الأجل في	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
					المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على IPSAS 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على IPSAS 41)	
			أمثلة توضيحية	جديد	الحصص طويلة الأجل في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (تعديلات على IPSAS 36) ومميزات الدفع المسبق مع التعويض السلبي (تعديلات على IPSAS 41)	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37— الترتيبات المشتركة	يناير 2015	1 يناير 2017	28	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			30	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			41	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			42د	جديد	41 IPSAS	2018
			فقرة التطبيق 11	مُعدّل	41 IPSAS	2018

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التطبيق 33أ	مُعدّل	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 38 - الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	يناير 2015	1 يناير 2017	4	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			61ج	جديد	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 39— منافع الموظفين	يوليو 2016	1 يناير 2018				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40 - عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام	يناير 2017	1 يناير 2019	25	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			45	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			70	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			111	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			115	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			117	مُعدّل	41 IPSAS	2018
			126أ	جديد	41 IPSAS	2018
			126ج	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019
			126د	جديد	تحسينات على IPSAS 2019	2019

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	الفقرات غير نافذة المفعول بعد			
			الفقرات غير نافذة المفعول بعد	كيفية التأثير	منشأ التعديل	الدليل الذي يتضمن الفقرات الأصلية
			فقرة التطبيق 88	مُعدّل	41 IPSAS	2018
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41– الأدوات المالية:	أغسطس 2018	1 يناير 2022				
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 42 – المنافع الاجتماعية	يناير 2019	1 يناير 2022	4أ	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019
			35أ	جديد	الخدمات الجماعية والفردية (تعديلات على IPSAS 19)	2019

الجدول ب: قائمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي لم تفعل بعد كما في 1 يناير 2020

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	المعايير الأخرى التي تأثرت
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 41- الأدوات المالية:	أغسطس 2018	1 يناير 2022	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 4 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 9 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 12 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 14 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 21 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 26 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 32 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 34 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 35 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 36 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 37

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	المعايير الأخرى التي تأثرت
			معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 38 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 40

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	المعايير الأخرى التي تأثرت
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام – المنافع الاجتماعية	يناير 2019	1 يناير 2022	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 19 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 23 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 24 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 28 معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 33

الجدول ج: قائمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي لم تعد مفعلة كما في 1 يناير 2020

يوضح هذا الجدول قائمة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي لم تعد مطبقة حيث تم استبدالها و/أو استبعادها.

المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ النفاذ الأصلي في أو بعد	أسباب وتاريخ انتهاء التفعيل
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 6 – البيانات المالية الموحدة والمنفصلة (مُنقّح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008	تم استبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 6 بالمعيارين 34–35 بداية من الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2017.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 7 – الاستثمارات في المشاريع المشتركة (مُنقح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008	تم استبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 7 بالمعيار 36 بداية من الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2017.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8 – الحصص في المشاريع المشتركة (مُنقح)	ديسمبر 2006	1 يناير 2008	تم استبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 8 بالمعيار 37 بداية من الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2017.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 15– الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	ديسمبر 2001	1 يناير 2003	تم استبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 15 بالمعايير 28–30 بداية من الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2013.
معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 25— منافع الموظفين	فبراير 2008	1 يناير 2011	تم استبدال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 25 بالمعيار 39 بداية من الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2018.

IPSAS®

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: 978-9957-418-36-6