الإمارات العربية المتحدة
وزارة المالية

دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية

جدول محتويات الدليل

متابعة نسخة الدليل 3

مقدمة الدليل 5

الحكومة الاتحاديّة - الرؤية المستقبلية 5

الهدف من دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 6

المسؤوليات المتعلقة بالدليل..... 7

كيف تقرأ الدليل 9

تعريفات عامة..... 12

الخيارات والمواضيع التي لم يتطرق لها هذا الدليل..... 13

باب - إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام..... 20

باب - مبادئ محاسبية عامة وأسس اعداد البيانات الماليّة..... 98

باب - الأصول الملموسة وغير الملموسة 261

باب - المخزون 514

باب - الأدوات الماليّة..... 536

باب - الإيرادات..... 671

باب - الإلتزامات 733

باب - منافع الموظفين 766

باب - الإستثمارات واعداد البيانات الماليّة الموحّدة..... 824

باب - تجميع الأعمال..... 933

باب - المنافع الاجتماعية..... 993

الملحق 1 - المعايير الصادرة حديثا 1015

متابعة نسخة الدليل

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	
النسخة الثانية	ديسمبر 2020	مارس 2021	• إضافة المعايير المحاسبية التي يجب تطبيقها انطلاقا من 1 يناير 2020، والتي تشمل: ○ المعيار الجديد لمنافع الموظفين (المعيار 39) ○ المعيار الجديد الخاص بتجميع الأعمال (المعيار 40) • إدخال تحديثات بما يتماشى مع التعديلات الأخيرة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام • تحديث تعاريف بعض الكلمات بما يتماشى مع القوانين والتعاريف بالحكومة الاتحادية
النسخة الثالثة	ديسمبر 2022	يناير 2023	• إدخال تحديثات بما يتماشى مع التعديلات الأخيرة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام • تعديل المعيار الخاص بإعداد قائمة التدفقات النقدية بحيث يعطي الخيار للاستخدام الطريقة غير المباشرة. • تحديث الدليل فيما يتعلق ببعض الملاحظات والمقترحات على المعايير المتعلقة بالأصول والمخزون. • تحديث الدليل لمعيار البيانات المالية الموحدة بحيث يتيح إستثناء الجهات الاتحادية ذات الطبيعة التجارية والربحية من التوحيد والمحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وفقا للمعيار 36 الإستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة. • إضافة المعيار الجديد الخاص بالمنافع الاجتماعية والملحق رقم 2 المتعلق بباب الأدوات الماليّة المحدث الجديد الذي يجب تطبيقه انطلاقا من 1 يناير 2025.
النسخة الرابعة	ديسمبر 2023		• إدخال تحديثات بما يتماشى مع التعديلات الأخيرة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام • تحديث الدليل من خلال موائمة أرقام معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام • إضافة الملحق رقم 3 عن المعايير الصادرة حديثا التي يجب تطبيقها انطلاقا من 1 يناير 2025، والتي تشمل: ○ المعيار الجديد للإيجارات (المعيار 43)

			○ المعيار الجديد الخاص بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة (المعيار 44)
النسخة الخامسة	أغسطس 2025		• إدخال التحديثات السنوية والتعديلات الأخرى الناتجة عن إضافة المعايير الجديدة التالية: ○ معيار عقود الايجار (المعيار 43) ○ المعيار الجديد الخاص بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة (المعيار 44) ○ معيار الأدوات المالية (المعيار 41) • إضافة إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام • حذف المعايير القديمة التالية: ○ عقود الإيجار (المعيار 13) ○ الأدوات المالية (المعيار 29) • تحديث الإشارات المرجعية في الدليل المتعلقة بإضافة المعايير الجديدة (41؛ و43 و44) ، و نتيجة حذف المعايير القديمة (29 و13) • إضافة الملحق عن المعايير الصادرة حديثا التي يجب تطبيقها انطلاقا من 1 يناير 2026، والتي تشمل: ○ المعيار الجديد للممتلكات والآلات والمعدات (المعيار 45) ○ المعيار الجديد للقياس (المعيار 46) ○ المعيار الجديد للإيرادات (المعيار 47) ○ المعيار الجديد لمصروفات التحويل (المعيار 48) ○ المعيار الجديد لخطط منافع التقاعد (المعيار 49)

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة الدليل

الحكومة الاتحاديّة - الرؤية المستقبلية

سعياً لأن تكون وزارة الماليّة من الوزارات الرائدة في الإدارة الماليّة العامّة في المنطقة وعالمياً، وتماشياً مع متطلبات صندوق النقد الدولي، وانطلاقا من رغبة وزارة الماليّة في إدارة وتنمية الموارد الماليّة للحكومة الاتحاديّة بكفاءة وإبداع وفقا لأفضل الممارسات المتبعة عالميا، أطلقت وزارة الماليّة برنامجا شاملا ومتكاملا يهدف لتحول الحكومة الاتحاديّة من الإطار المحاسبي المبني على الأساس النقدي المعدل إلى إطار محاسبي مبني على أساس الاستحقاق.

وعلى هذ الأساس تم تطوير معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والتي تأخذ بعين الإعتبار التناسق مع محاور العمل الحكومي التي تؤثر بشكل مباشر على أداء الحكومة الاتحاديّة، والتي تتمحور في المجالات التالية:

أ. **التأثيرات الاقتصادية** والتي تتضمن حصر جميع أصول الدولة الاتحاديّة والحفاظ عليها ومراقبتها، وتقييم جميع الالتزامات الاتحاديّة ومتابعتها، الأمر الذي يؤدي إلى توزيع الموارد بفعالية وما ينتج عنه من تطوير للإنفاق الحكومي والحاجة المستمرة لتقييم الاداء بشكل منهجي ومتابعة تنفيذ خطط التنمية وتوفير بيانات مناسبة حول كافة النفقات الرأسمالية والتشغيلية.

ب. **التأثيرات في الحوكمة** وما تتضمن من تطوير سياسات وعمليات مالية قوية، وتقسيم واضح للمهام والمسؤوليات من أجل المساءلة والشفافية في المعلومات الماليّة.

ت. **التطور التقني والاجتماعي** والذي من المتوقع ان يؤدي إلى نشوء معاملات أكثر تعقيدا تحتاج الى استنباط معالجات محاسبية جديدة بشكل مستمر ومتسارع. وبالتالي فإنه من الواجب على الإطار المحاسبي المعتمد ان يكون قابلا للتطوير لكي يتكيف مع هذه التطورات التقنية والاجتماعية.

ث. **الانفتاح الدولي** من خلال مقارنة الاداء المالي على المستوى الدولي واستغلال التجارب الدولية حول المسائل الشبيهة وتطوير وعرض إحصاءات الماليّة العامّة دوليا والتزام الحكومة الاتحاديّة بتوفير بيانات دورية لجهات دولية وحاجة الجهات الإحصائية الاخرى لبيانات أكثر تفصيلا.

الهدف من دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة

تنفيذا للمرسوم بقانون اتحادي رقم 26 لسنة 2019م وتعديلاته، تم تطوير معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة كجزء من برنامج تحول الحكومة الاتحاديّة إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

تم تطوير دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة ("**الدليل**") استنادا بشكل اساسي على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) بالإضافة إلى الاستفادة من نصوص الأطر الاخرى (مثل المعايير الدولية للتقارير الماليّة "IFRS") عند الحاجة. وكان ذلك بناء على محصلة دراسة للأطر المحاسبية المتاحة* ودراسة الخمس محاور الرئيسية المتعلقة بطبيعة عمل الحكومة الاتحاديّة والتي تتلخص فيما يلي:

أ. محاور عمل المعايير المحاسبية؛
ب. مدى تلبية المعايير لأهداف الحكومة الاتحاديّة؛
ت. قدرة المعايير على تلبية خصائص عمل الحكومة الاتحاديّة؛
ث. تأمين حاجات مستخدمي المعلومات الماليّة وتلبية متطلباتهم؛
ج. القدرة على تطوير تقارير مالية شفافة ذات الغرض العام.

كما يبين الدليل أسس المعالجات المحاسبية والمتعلقة بالإعتراف وقياس وعرض والإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة بالمعاملات الماليّة التي تقوم بها الحكومة الاتحاديّة ضمن أنشتطها والتي ستتبعها جميع الجهات الاتحاديّة لأغراض إعداد التقارير الماليّة.

بالتالي، يهدف هذا الدليل إلى:

أ. تزويد المستخدمين بالتوجيه والإرشاد بخصوص المعالجات المحاسبية ومتطلبات العرض والإفصاح؛
ب. تطبيق المعالجات المحاسبية بشكل متوافق ومتناسق من طرف جميع الجهات الاتحاديّة؛
ت. ضمان مقارنة الأداء المالي داخليا ودوليا وخلال فترات مالية مختلفة.

المسؤوليات المتعلقة بالدليل

مسؤوليات وإجراءات المراجعة

تعتبر إجراءات مراجعة الدليل من اختصاص إدارة السياسات المالية والمعايير المحاسبية الحكومية بوزارة الماليّة بالتنسيق مع الإدارات المعنية حسب طبيعة التعديل.

ويخضع هذا الدليل إلى مراجعة سنوية من قبل الجهات المسؤولة عن مراجعته وتحديثه، إلا أن الدليل قد يحتاج لإجراء تعديلات بشكل دوري عند حدوث:

أ. أية تغييرات في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو المعايير الدولية للتقارير الماليّة المعتمدة حاليا؛
ب. إصدار معيار دولي جديد يؤثر على أنشطة الحكومة الاتحاديّة؛
ت. أية تغييرات ذات صلة في والتفسيرات المرتبطة بها؛
ث. أية تغييرات في الأنشطة؛
ج. أية تغييرات في تفسيرات المعايير الحالية.

لا يمكن إجراء اي تعديل على هذا الدليل إذا كان من شأن ذلك التعديل أن ينتج عنه تجاوز لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. إذا لزم إجراء أي تعديل على هذا الدليل، فإنه يمكن للجهات الاتحاديّة فقط **بعد الرجوع لإدارة السياسات المالية والمعايير المحاسبية الحكومية**، واقتراح التعديلات من خلال إعداد نموذج طلب تعديل مع ذكر ما يلي:

أ. تحديد الجزء من الدليل الذي يتطلب إجراء التعديل عليه مع تحديد السبب الذي يستلزم إجراء التعديل بشكل عام. يمكن أن يشمل التعديل تقديم ارشادات اضافية في المواضيع الأكثر تعقيدا؛
ب. التعديل المقترح على المعيار، حيث يجب أن يكون مرجع التغيير متناسقا مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو المعايير الدولية للتقارير الماليّة؛
ت. الصيغة المعدلة للفقرة أو الفقرات في معيار محاسبة الإستحقاق لحكومة الاتحاديّة التي تقترحها الجهة بالرجوع الى مرجع التغيير من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو المعايير الدولية للتقارير الماليّة لإثبات التزام معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة بمعايير الأطر المتفق عليها؛
ث. إعتماد نموذج طلب التعديل من الأطراف المخولة في الجهة التي تطلب اجراء التعديل.

بعد اعتماد نموذج طلب التعديل من قبل الأطراف المخولة بالجهة الاتحاديّة التي تطلب التعديل، تقوم إدارة السياسات المالية والمعايير المحاسبية الحكومية بوزارة الماليّة بالتنسيق مع الإدارات المعنية بمراجعة النموذج وتقيم أثره على معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة المعني والدليل الحالي.

إذا كان من المتوقع أن ينتج عن التعديل توضيح الدليل، أو شرحه، أو تفسيره، أو اضافة قيمة له، يعتمد التعديل ويتم تحديث الدليل ويتم على إثره ابلاغ مستخدمي الدليل بذلك التعديل وسببه وملخص بمزايا التعديل.

إذا رأت إدارة السياسات المالية والمعايير المحاسبية الحكومية بوزارة الماليّة بعد التقييم أن الأثر الذي سيحدثه التعديل لا يلائم متطلبات عمل الحكومة الاتحاديّة ولا يتناسق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو المعايير الدولية للتقارير الماليّة، عندئذ تقوم اما بتغيير التعديل بما يلائم أو برفضه كليا.

تحدد إدارة السياسات المالية والمعايير المحاسبية الحكومية بوزارة الماليّة المسؤولين الذين سيتولون مهمة الحرص على تحديث الدليل ليواكب التغيرات التي تطرأ على المعايير المحاسبية أو التغيرات في الأنشطة التي قد يغطيها هذا الدليل حاليا. وسيتم إبلاغ هؤلاء الموظفين وتدريبهم حسبما يلزم بخصوص مسؤولياتهم للحفاظ على هذا الدليل.

مسؤوليات تطبيق الدليل

تتحمل كل جهة اتحادية مسؤولية ضمان تطبيق المعايير المحاسبية وفقا لهذا الدليل.

تقوم إدارة السياسات المالية والمعايير المحاسبية الحكومية بوزارة الماليّة بتعميم دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة على كافة الجهات الاتحاديّة. ومن مهام الإدارة تحديث الدليل باستمرار ليواكب أية تغييرات في الأنظمة أو الأنشطة أو التفسيرات المتعلقة بالمعايير.

يرجع المستخدمون إلى هذا الدليل في أنشطتهم اليومية ويتم تحديث المعلومات الواردة في هذا الدليل حسبما يلزم من وقت لآخر وفقا للإجراءات المبينة أعلاه.

كيف تقرأ الدليل

تم تصميم هذا الدليل بطريقة تمكن المستخدمين من الحصول على فكرة عامة وفهم تفصيلي للإطار المحاسبي القائم على أساس الاستحقاق، حيث تم تشكيل المعايير المحاسبية ضمن أبواب تم تجميعها للإرتباط الوثيق في المعايير التي تندرج ضمن ذلك الباب.

يعرض الجدول أدناه مرجعا فهرسيا عال المستوى لمحتويات دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة. كما يتضمن كل معيار في بدايته مرجعا فهرسيا مفصلا بشكل أدق.

قائمة الأبواب والمعايير التي تندرج ضمنها
إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام
مبادئ محاسبية عامة وأسس اعداد البيانات الماليّة المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى المعيار 3 - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية المعيار 1 - عرض البيانات المالية المعيار 2 - بيانات التدفق النقدي المعيار 20 - الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة المعيار 24 - عرض معلومات الميزانيّة في البيانات المالية المعيار 14 - الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير
الأصول الملموسة وغير الملموسة المعيار 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات المعيار 16 - العقارات الإستثمارية المعيار 31 - الأصول غير ملموسة المعيار 27 - الزراعة المعيار 43 - عقود الإيجار المعيار 32 - ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح المعيار 26 - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد المعيار 21 - انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد المعيار 44 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة
المخزون المعيار 12 - المخزون
الأدوات الماليّة المعيار 28 - الأدوات الماليّة: العرض المعيار 41 - الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس المعيار 30 - الأدوات الماليّة: الإفصاحات المعيار 5 - تكاليف الإقتراض المعيار 4 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي

قائمة الأبواب والمعايير التي تندرج ضمنها

الإيرادات

المعيار 9 - الإيرادات من المعاملات التبادلية
المعيار 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية
المعيار 11 - الإيرادات من عقود الإنشاء

الإلتزامات

المعيار 19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة

منافع الموظفين

المعيار 39 - منافع الموظفين

الإستثمارات واعداد البيانات الماليّة الموحّدة

المعيار 34 - البيانات المالية المنفصلة
المعيار 34.1 - البيانات المالية المرحلية
المعيار 35 - البيانات المالية الموحّدة
المعيار 36 - الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة
المعيار 37 - الترتيبات المشتركة
المعيار 38 - الإفصاح عن الحصص في جهات اتحادية أو منشآت أخرى
المعيار 18 - تقارير القطاعات

تجميع الأعمال

المعيار 40 - تجميع الأعمال

المنافع الاجتماعية

المعيار 42 - المنافع الاجتماعية

لتسهيل قراءة المعايير وإبراز التعاريف والمفاهيم الهامة، تمت الإشارة إلى هذه المفاهيم والشروط الأساسية بدلالات خاصة وذلك للفت إنتباه المستخدمين حول هذه المفاهيم والتعاريف والشروط والتركيز عليها بشكل خاص. كما تم إثراء الدليل بالعديد من الأمثلة الإستدلالية وذلك بهدف تبسيط بعض الفقرات التي تمت مناقشتها في هذه المعايير نظرا لطبيعتها وأهميتها وتعلقها بأنشطة الحكومة الاتحاديّة.

وفيما يلي شرح الدلالات التي تم إستخدامها في هذا الدليل:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

تعريفات عامة

المصطلح	التعريف
الدولة	الإمارات العربية المتحدة
الحكومة الاتحاديّة	الحكومة الاتحاديّة لدولة الامارات العربية المتحدة
الوزارة	وزارة الماليّة
الوزير	وزير الماليّة
الجهات الاتحاديّة	الوزارات المنشأة بموجب القانون الاتحادي رقم (1) لسنة 1972 بشأن اختصاصات الوزارات وصلاحيات الوزراء، والأجهزة والهيئات الحكومية الاتحاديّة والتي يتم تصنيفها كما يلي: 1. الوزارات والأجهزة المركزية: الوزارات المنشأة بموجب القانون الاتحادي رقم (1) لسنة 1972 بشأن اختصاصات الوزارات وصلاحيات الوزراء والمجالس والأجهزة وما في حكمها التي تباشر الأنشطة الاتحاديّة التنفيذية والتشريعية والقضائية. 2. الجهات الاتحاديّة المستقلّة: الجهات الاتحاديّة المنشأة والتي ستنشأ وفقا للتشريعات النافذة في الدولة بهدف القيام بمهام أو خدمات حكومية محددة وتعمل تحت إشراف الحكومة والتي: أ. يمنحها قانون أو قرار إنشائها الشخصية الاعتبارية المستقلّة وأهلية التصرف وإعداد وتنظيم وتنفيذ ميزانيتها الخاصة. ب. لديها هيكل إداري وتنظيمي خاص بها. ت. غير الهادفة للربح.
السنة الماليّة	إثنا عشر شهراً ميلادياً، تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام
الميزانيّة العامّة	ميزانيّة الحكومة المعتمدة بقانون اتحادي يتضمن الموارد العامّة المقدر تحصيلها والنفقات العامّة المقدر صرفها من مختلف الجهات الاتحاديّة خلال سنة مالية معيّنة
حساب الخزانة الموحّد	الحساب المركزي للحكومة الذي يتم فتحه بقرار من الوزير وتودع فيه الموارد الماليّة للجهات الاتحاديّة.

الخيارات والمواضيع التي لم يتطرق لها هذا الدليل

يعرض الجدول أدناه قائمة المواضيع التي لم يتطرق لها الدليل، حيث لا تنطبق هذه المواضيع على طبيعة نشاط الحكومة الاتحاديّة والجهات الاتحاديّة، كما يعرض الجدول مراجع للمعايير الدولية للقطاع العام التي تتطرق لهذه المواضيع.

الموضوع	سبب إستبعاده من الدليل	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو المعايير الدولية للتقارير الماليّة التي تتطرق لهذا الموضوع
اعداد التقارير الماليّة في الاقتصادات البالغة التضخم	يعتبر إقتصاد دولة الإمارات إقتصاد قوي ومزدهر ولا تعتبر كدولة من ضمن الدول ذو التضخم المرتفع، فبالتالي لم تتطرق المعايير في هذا الدليل لهذا الموضوع.	IPSAS 10 - اعداد التقارير الماليّة في الاقتصادات البالغة التضخم
ضرائب الدخل	لا يشمل نظام الضرائب في دولة الإمارات "ضرائب الدخل" على الجهات الاتحاديّة.	IAS 12 - ضرائب الدخل
حصة السهم	تتعلق المعاملات التي تندرج ضمن هذا الموضوع بتوزيع الأرباح من خلال توفير الإفصاحات وتحليل المعلومات المتعلقة بإحتساب حصة السهم من الأرباح التي تحققها الجهة. وعلى هذا الأساس لا يعتبر هذا الموضوع ذا صلة بطبيعة وأنشطة الحكومة الاتحاديّة، حيث إن الحكومة ليس من هدفها تحقيق الأرباح أو توزيع الأسهم.	IAS 33 - حصة السهم
الدفعات على أساس الأسهم	ينطبق هذا الموضوع على الجهات التي تقوم بدفع أو تسوية بعض معاملاتها من خلال إستعمال "أسهمها"، حيث إنه لا يتم التعامل بهذا النوع من المعاملات في الحكومة الاتحاديّة ككل.	IFRS 2 - الدفعات على أساس الأسهم
عقود التأمين	لا تشمل أنشطة الحكومة الاتحاديّة توفير خدمات تندرج ضمن عقود التأمين وعلى هذا	IFRS 4 - عقود التأمين

الموضوع	سبب إستبعاده من الدليل	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو المعايير الدولية للتقارير الماليّة التي تتطرق لهذا الموضوع
	الأساس تم إستبعاد هذا الموضوع.	
إستكشاف الثروات الطبيعية وتقييمها	لا يعتبر نشاط التنقيب عن المعادن والثروات الطبيعية (مثل البترول والغاز) من ضمن أنشطة الحكومة الاتحاديّة، وعلى هذا الأساس تم إستبعاد هذا الموضوع.	IFRS 6 - إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية
الإفصاح عن المعلومات الماليّة حول قطاع الحكومة العامّة	تعد الحكومة الاتحاديّة بكافة جهاتها وكياناتها المسيطر عليها قطاع فرعي من قطاع الحكومة العامّة حيث يتضمن قطاع الحكومة العامّة، قطاعات فرعية أخرى مثل قطاع حكومات الإمارات المحلية والتي تعتبر خارج نطاق معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة. وعلى هذا الأساس تم إستبعاد هذا الموضوع.	IPSAS 22 - الإفصاح عن المعلومات الماليّة حول قطاع الحكومة العامّة

بالإضافة إلى ذلك، تتضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية للتقارير الماليّة على العديد من الخيارات التي يمكن لمستخدمي هذه المعايير إتخاذها وإعتمادها وذلك بما هو أنسب لأنشطتهم وطبيعة معاملاتهم. عند تطوير هذا الدليل، قامت وزارة الماليّة بدراسة جميع الخيارات* وإتخاذ القرارات المناسبة والمتعلقة بالخيارات التي توفرها الأطر المحاسبية المذكورة أعلاه التي تم على أساسها تطوير معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة. يعرض الجدول أدناه قائمة الخيارات التي تم إتخاذها.

الموضوع والخيارات	القرار المتخذ وأسبابه	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتطرق لهذا الموضوع
الممتلكات والمصانع والمعدات - خيار بخصوص القياس اللاحق: ✓ نموذج التكلفة؛ أو ✓ نموذج القيمة العادلة	تم إتخاذ خيار "نموذج التكلفة" وبالتالي إستبعاد "نموذج القيمة العادلة" من معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة. يعود سبب إستبعاد هذا الخيار إلى أنه في حالات الجهات الاتحاديّة، يتم الأخذ بعين الإعتبار أن التمويل يعتمد بشكل أساسي على الحكومة المركزية لذا لا تتجه الحكومات لعرض أصولها بالقيم العادلة. كما أن الإقرار بالقيمة العادلة لدليل إحصاءات الحكومة قد يتم بنهاية السنة الماليّة كعملية تسوية. بناء على هذا، تم إتباع نموذج التكلفة نظرا لإيجابياته وتوافق تطبيقه مع الجهات الحكومية العالمية.	IPSAS 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات
الممتلكات والمصانع والمعدات - خيار بخصوص إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات: ✓ طريقة القسط الثابت؛ أو ✓ طريقة القسط المتناقص	تم إتباع طريقة القسط الثابت في إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، وإستبعاد طريقة القسط المتناقص من معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة، وذلك بعد أخذ الممارسات الرائدة في عين الإعتبار، وكذك التعقيدات المرتبطة بطرق الإستهلاك الأخرى للأصول، وحقيقة أن الأصول الحكومية هي في طبيعتها (في معظم الأحيان) أصولاً غير مولدة للنقد.	IPSAS 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات

الموضوع والخيارات	القرار المتخذ وأسبابه	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتطرق لهذا الموضوع
تكاليف الإقتراض - خيار بخصوص محاسبة تكاليف الإقتراض: ✓ تسجيلها كمصروف؛ أو ✓ رسملتها	تم إتخاذ خيار رسملة تكاليف الإقتراض على المشاريع الرأسمالية متى توفرت الشروط الموجبه للرسملة. وبالتالي تم إستبعاد خيار تسجيل هذه التكاليف كمصروفات، نظرا لإحتمالية عدم توفر خيار تسجيل تكاليف الإقتراض ضمن كمصروف مستقبليا، ولتجنب تغييرات غير مرغوبة في طريقة الإعتراف والرجوع إلى رسملة تكاليف الإقتراض في المستقبل.	IPSAS 5 - تكاليف الإقتراض
الأصول الغير ملموسة - خيار بخصوص القياس اللاحق: ✓ نموذج التكلفة؛ أو ✓ نموذج القيمة العادلة	تم إتخاذ خيار "نموذج التكلفة" وبالتالي إستبعاد "نموذج القيمة العادلة" من معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة. وذلك لأنه قد تلجأ بعض المؤسسات لنموذج إعادة التقييم لعرض القوائم الماليّة لأصحاب المصلحة وذلك لغايات الإقتراض والتمويل. ولكن في حالة الجهات الحكومية، يتم الأخذ بعين الإعتبار أن التمويل يعتمد بشكل أساسي على الحكومة المركزية لذا لا تتجه الحكومات لعرض أصولها بالقيم العادلة. بناء على هذا، تم إتباع نموذج التكلفة نظرا لإيجابياته وتوافق تطبيقه مع الجهات الحكومية العالمية.	IPSAS 31 - الأصول الغير ملموسة
العقارات الإستثمارية - خيار بخصوص القياس اللاحق: ✓ نموذج التكلفة؛ أو ✓ نموذج القيمة العادلة	تم تبني نموذج التكلفة في تسجيل العقارات الإستثمارية في معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة، وإستبعاد نموذج القيمة العادلة حيث يجب الأخذ في عين الإعتبار الجهود المحاسبية والإدارية التي يتطلبها نموذج القيم العادلة وما يرتبط به من تقلبات في الفائض والعجز وكذلك خضوع التقييم لفرضيات قد لا تكون موضوعية في بعض الأحيان وجدلية في أحيان أخرى.	IPSAS 16 - العقارات الإستثمارية
الفترات الإنتقالية - خياران بخصوص الفترات الإنتقالية وأرقام المقارنة: **الخيار 1** ✓ الإستفادة من الفترات الإنتقالية؛ أو ✓ عدم الإستفادة من الفترات الإنتقاية	تم تطوير معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة بناءا على خيار الاستفادة من الفترات الإنتقالية، وذلك بعد الأخذ في الإعتبار تفاوت درجة الإستعداد للإنتقال الى أساس الاستحقاق من دولة لأخرى على حسب ما تقتضيه ظروف العمليات وإعداد التقارير الماليّة ومدى جاهزية الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بحصر وتسجيل جميع البنود المطلوبة.	IPSAS 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى

الموضوع والخيارات	القرار المتخذ وأسبابه	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتطرق لهذا الموضوع
الخيار 2 ✓ عرض أرقام المقارنة؛ أو ✓ عدم عرض أرقام المقارنة	كما تم الاتفاق على عدم عرض معلومات المقارنة عند تطبيق مبدأ الإستحقاق للمرة الأولى وذلك بسبب الجهد المحاسبي والإداري الكبير المطلوب وأيضا لعدم وضع مزيد من الأعباء على الجهات الاتحاديّة المختلفة في السنة الأولى للإنتقال إلى نظام الإستحقاق.	
الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول الغير ملموسة - خيار بخصوص الإعتراف بالأصول التراثية: ✓ الاعتراف بهذه الأصول؛ أو ✓ عدم الإعتراف بها	يتم الاعتراف بالأصول التراثية عند المقدرة على قياس قيمتها وكذلك يتم إتباع نفس مبادئ القياس المذكورة في المعيار إذا تم الإعتراف بهذه الأصول متى كان ذلك ممكنا. ويتم أيضا تقييم قابلية القياس لكل أصل تراثي بشكل منفصل وكذلك المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة منه لتقرير الإعتراف به من عدمه بشكل صحيح. حيث يمكّن هذا القرار الحكومة الاتحاديّة من الإنتفاع بالمرونة التي توفّرها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يتعلق بهذه الفئة من الأصول. وبالتالي للحكومة الاتحاديّة المرونة بعدم الاعتراف بالأصول التراثية عند عدم القدرة على قياس قيمتها.	IPSAS 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات و IPSAS 31 - الأصول الغير ملموسة
الأصول الماليّة - خيار بخصوص تاريخ الإعتراف بالأدوات الماليّة: ✓ تاريخ المتاجرة؛ أو ✓ تاريخ التسوية	تم إعتماد تاريخ المتاجرة عند تطوير معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة، وذلك نظرا لأن الممارسات الرائدة على مستوى القطاعين العام والخاص تعتمد هذه الطريقة كالطريقة العادية لتداول والإعتراف بالأدوات الماليّة، كما أنه يمثل التاريخ الذي يتم فيه تنفيذ التجارة في الأدوات مالية، أي عندما تحدث المعاملة. بالتالي، تم إتباع إعتماد تاريخ المتاجرة في تسجيل الأصل والإعتراف به حيث إنه هو التاريخ الفعلي لتملك الأصل.	IPSAS 28 - الأصول الماليّة
المنافع الإجتماعية - خيار فيما يتعلق بالمحاسبة عن المنافع الإجتماعية: ✓ خيار تطبيق المنهج العام ✓ خيار تطبيق منهج التأمين	تم إعتماد المنهج العام في التسجيل والإعتراف والقياس والإفصاح. حيث لا تشمل أنشطة الحكومة الاتحاديّة توفير خدمات تندرج ضمن عقود التأمين. وعلى هذا الأساس تم إستبعاد موضوع عقود التأمين ولم يتم التطرق له ضمن دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية. وبالتالى لا يتضمن الدليل أي معايير تتناول عقود التأمين بحكم عدم انطباقها على بيئة عمل الحكومة الإتحادية.	IPSAS 42 - المنافع الإجتماعية

الموضوع والخيارات	القرار المتخذ وأسبابه	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتطرق لهذا الموضوع
الإيجارات - خيار بخصوص: ✓ الاستفادة من الإعفاءات المتعلقة بعقود الايجار قصيرة الأجل وعقود الايجار التي يكون فيها الأصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة ✓ عدم الاستفادة من الإعفاءات المتعلقة بالاعتراف	يمكن للجهة الاتحاديّة المستأجرة أن تختار عدم تطبيق متطلبات الاعتراف الواردة في المعيار - IPSAS 43 الإيجارات على كل من: أ. عقود الايجار قصيرة الأجل. ب. عقود الايجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذو قيمة صغيرة.. تم إعتماد خيار الاستفادة من الإعفاءات المتعلقة بعقود الايجار قصيرة الأجل وعقود الايجار التي يكون فيها الأصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة.	IPSAS 43 - الإيجارات
الإيجارات - خيار بخصوص: ✓ الإستفادة من تطبيق متطلبات المعيار على عقود ايجار الأصول غير الملموسة ✓ عدم الاستفادة من تطبيق متطلبات المعيار على عقود ايجار الأصول غير الملموسة	تم إعتماد خيار الإستفادة من تطبيق متطلبات المعيار على عقود ايجار الأصول غير الملموسة .حيث يساعد الخيار في تعزيز العرض العادل وإعطاء صورة واضحة لقارئ البيانات المالية عن طبيعة وأنواع أصول والتزامات الجهة ومختلف أنواع وطبيعة عقود الإيجار لديها إن كانت متعلقة بأصول غير منقولة (مباني وعقارات) أو أصول منقولة (آلات ومعدات) أو أصول غير ملموسة (برامج حاسب آلي، تطبيقات ومواقع الكترونية، أنظمة).	IPSAS 43 - الإيجارات
الإيجارات - خيار بخصوص: ✓ فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية ✓ عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية	تم إعتماد خيار فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية في عقد الإيجار والمحاسبة عنها بشكل منفصل . حيث سيؤدي فصل العناصر غير الإيجارية إلى تحديد المبالغ التي يجب الإعتراف بها كأصول والتزامات متعلقة بالإيجار (فيما يتعلق بالمكونات الإيجارية) عن المبالغ التي يجب الإعتراف بها كمصروفات تشغيلية (فيما يتعلق بالمكونات غير الإيجارية)	IPSAS 43 - الإيجارات

الموضوع والخيارات	القرار المتخذ وأسبابه	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتطرق لهذا الموضوع
الإيجارات - خيار بخصوص: ✓ تطبيق المعيار على محفظة من عقود التأجير لها خصائص متشابهة ✓ عدم الاستفادة من تطبيق هذا المعيار على محفظة من عقود التأجير	تم إعتماد خيار تطبيق المعيار على محفظة عقود الإيجار التي لها خصائص متماثلة إذا كانت الجهة تتوقع بدرجة معقولة أن الأثر على القوائم المالية من جراء تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود إيجار لن يختلف جوهرياً عن تطبيق هذا المعيار على عقود الإيجار الفردية داخل هذه المحفظة.	IPSAS 43 - الإيجارات
الإيجارات - خيار بخصوص القياس اللاحق لأصل حق الاستخدام: ✓ نموذج التكلفة؛ أو ✓ نموذج إعادة التقييم	تم إتخاذ خيار "نموذج التكلفة" وذلك لأنه تقوم الحكومة الإتحادية حاليا بإتباع نموذج التكلفة فيما يتعلق بالقياس اللاحق للممتلكات والآلات والمعدات وبالتالي، ومن أجل ضمان إتساق السياسات المحاسبية المتبعة لدى الجهات، يجب أن يتم إستخدام نموذج التكلفة فيما يتعلق بالقياس اللاحق لاصل حق الاستخدم المرتبط بفئة الاصول (الممتلكات والآلات والمعدات) التى يطبق عليها المستاجر نموذج التكلفة.	IPSAS 43 - الإيجارات
الإيجارات - خيار بخصوص تطبيق المعيار: ✓ بأثر رجعي على جميع فترات التقرير المعروضة مسبقا او ✓ بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي	لا يتطلب خيار تطبيق المعيار "بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي " إعادة عرض بيانات المقارنة للسنوات السابقة كما يوفر الخيار نصوص انتقالية محددة ووسائل عملية وتسهيلات تطبيق إضافية. تم إتخاذ خيار تطبيق المعيار " بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي "	IPSAS 43 - الإيجارات
الأدوات المالية - خيار بخصوص تطبيق المعيار: ✓ بأثر رجعي كامل " او ✓ بأثر رجعي معدّل "	لا يتطلب خيار تطبيق المعيار "بأثر رجعي معدّل " إعادة عرض بيانات المقارنة للسنوات السابقة. تم إتخاذ خيار تطبيق المعيار " بأثر رجعي معدّل "	IPSAS 41 - الأدوات المالية

باب – إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام

جدول محتويات إطار المفاهيم

مقدمة إلى إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام 22
الفصل الأول: دور و أهمية إطار المفاهيم 27
الفصل الثاني: أهداف ومستخدمو التقارير المالية 31
الفصل الثالث: الخصائص النوعية 41
الفصل الرابع: الجهة المعدة للتقارير 51
الفصل الخامس: بنود البيانات المالية 55
الفصل السادس: الإعتراف في البيانات المالية 67
الفصل السابع: قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية 71
الفصل الثامن: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام 85

مقدمة إلى إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام

مقدمة إلى إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام

1. يوضح إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية (إطار المفاهيم) وينص على المفاهيم التي ينبغي تطبيقها عند وضع معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية وإرشادات الممارسات الموصى بها المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام للجهات الاتحادية .

2. يتلخص الهدف الأساسي لمعظم الجهات الاتحادية في تقديم الخدمات للجمهور العام، بدلا من تحقيق الأرباح وتحقيق عائد على حقوق الملكية للمستثمرين. وبالتالي، يمكن تقييم أداء هذه الجهات بصورة جزئية فقط من خلال فحص المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية. تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. لذلك، يحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام الصادرة عن الجهات الاتحادية معلومات معينة لدعم تقييم مسائل محددة كالتالي:

   أ. ما إذا كانت الجهة تقدم خدماتها للأطراف المعنية بطريقة فعالة وكفؤة؛
   ب. الموارد المتاحة حاليا للنفقات المستقبلية، ومدى وجود قيود أو شروط متعلقة باستخدامها؛
   ت. مدى تغير الأعباء الخاصة بدفع ثمن الخدمات الحالية على المكلفين بالضريبة في السنوات المستقبلية؛ و
   ث. ما إذا كانت قدرة الجهة على تقديم الخدمات قد تحسنت أو تدهورت مقارنة بالسنة السابقة.

3. تبرز الأقسام التالية خصائص الحكومة الإتحادية والقطاع العام التي تم بحثها عند وضع إطار المفاهيم.

حجم المعاملات غير التبادلية وأهميتها المالية

4. في المعاملة غير التبادلية، تستلم جهة ما قيمة معينة من طرف آخر دون أن تعطي قيمة مساوية تقريبا بشكل مباشر لقاء ذلك. ومثل هذه المعاملات شائعة في الحكومة الإتحادية والقطاع العام. ولا يرتبط عادة مستوى ونوعية الخدمات التي يتلقاها فرد، أو مجموعة من الأفراد، بشكل مباشر بمستوى الضرائب المقدّرة. وقد يتعين على الفرد أو المجموعة دفع رسوم معينة و/أو قد يضطروا إلى تقديم مساهمات محددة للوصول إلى خدمات معينة. ومع ذلك، فإن هذه المعاملات تتسم، عموما، بطابع غير تبادلي، لأن مقدار المنافع التي يحصل عليها الفرد أو مجموعة من الأفراد لن يكون مساوي تقريبا لمبلغ أي رسوم مدفوعة أو مساهمات مقدمة من قبل الفرد أو المجموعة. قد يكون لطبيعة المعاملات غير التبادلية تأثير على كيفية الاعتراف بها وقياسها وعرضها من أجل دعم تقييمات الجهة الإتحادية بشكل أفضل من قبل متلقي الخدمة ومقدمي الموارد.

5. الضرائب هي معاملة غير تبادلية إلزامية مقررة قانونا بين الأفراد أو الجهات والحكومة. تكون الحكومة والجهات الاتحادية الأخرى مسؤولة تجاه مقدمي الموارد، خصوصا أولئك الذين يقدمون الموارد من خلال الضرائب والمعاملات الإلزامية الأخرى. يناقش الفصل 2 " الأهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام " هدف المساءلة ضمن التقارير المالية.

أهمية الموازنة المعتمدة

6. تقوم الحكومة والجهات الاتحادية بإعداد الموازنات. وفي العديد من الاختصاصات، هناك مطلب دستوري لإعداد وإتاحة الموازنة المعتمدة من قبل السلطة التشريعية (أو ما يعادلها). وغالبا ما يحدد التشريع محتويات تلك الوثائق. تمارس السلطة التشريعية (أو ما يعادلها) الرقابة، وتقوم الأطراف المعنية وممثليهم بمحاسبة إدارة الجهة ماليا من خلال الموازنة وآليات أخرى. وتعتبر الموازنة المعتمدة في كثير من الأحيان هي الأساس لتحديد مستويات الضرائب، وهي جزء من عملية الحصول على الموافقة التشريعية للإنفاق.

7. ونظراً لأهمية الموازنة المعتمدة، تسهم المعلومات التي تساعد المستخدمين على مقارنة النتائج المالية مع الموازنة في تسهيل تقييم مدى تحقيق الجهة الاتحادية لأهدافها المالية. تعزز هذه المعلومات المساءلة وتساعد على اتخاذ القرارات في الموازنات اللاحقة. ويعتبر إعداد التقارير وفق الموازنة عاد ة هو آلية لإثبات الامتثال للمتطلبات القانونية المتعلقة بالأمور المالية العامة. ويناقش الفصل 2 احتياجات المستخدمين من معلومات الموازنة.

طبيعة برامج الحكومة الإتحادية والقطاع العام وعُمر القطاع العام

8. إن العديد من برامج الحكومة الإتحادية والقطاع العام هي برامج طويلة الأجل والقدرة على الوفاء بالالتزامات تعتمد على الضرائب والمساهمات المستقبلية. كما أن العديد من الالتزامات الناشئة عن برامج الحكومة الإتحادية والقطاع العام وصلاحيات فرض الضرائب المستقبلية لا تستوفي تعريفي الالتزامات والأصول الواردين في الفصل 5 "بنود البيانات المالية". لذلك، لا يتم الاعتراف بهذه الالتزامات والصلاحيات ضمن البيانات المالية.

9. وتبعا لذلك، لا يمكن لبيان المركز المالي وبيان الأداء المالي أن يوفر جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في البرامج طويلة الأجل، ولا سيما تلك البرامج التي تقدم منافع اجتماعية. وتستمر الآثار المالية المترتبة على العديد من القرارات لسنوات عدّة أو حتى لعقود في المستقبل، لذلك فإن التقارير المالية ذات الغرض العام التي تتضمن معلومات مالية مستقبلية حول الاستدامة طويلة الأجل للنظام المالي للجهة والبرامج الرئيسية تعتبر أمر ضروريا لأغراض المساءلة واتخاذ القرارت كما نوقش في الفصل 2.

10. وعلى الرغم من إمكانية تغير الرقابة بصورة منتظمة، إلا أن الحكومة تتمتع عموما بوجود طويل الأمد. وقد يستمر تمويل التزامات تقديم الخدمات الرئيسية للجهات الاتحادية من قبل مستوى أعلى في الحكومة. وفي حالات أخرى، يمكن أن تستمر الجهات التي تكون غير قادرة على تلبية التزاماتها عند استحقاقها في الوجود عن طريق إعادة هيكلة عملياتها.

11. يدعم مبدأ الإستمرارية إعداد البيانات المالية. وينبغي أن يوضح تفسير المبدأ القضايا التي تمت مناقشتها في الفقرتين أعلاه.

طبيعة وغرض الأصول والإلتزامات في الحكومة الإتحادية والقطاع العام

12. إن السبب الرئيسي وراء امتلاك الممتلكات والآلات والمعدات وغيرها من الأصول في الحكومة الإتحادية والقطاع العام هو ما تنطوي عليه من إمكانيات خدمية وليس قدرتها على توليد التدفقات النقدية. وبسبب أنواع الخدمات المقدمة، فإن نسبة كبيرة من الأصول المستخدمة من قبل الجهات الاتحادية هي أصول متخصصة، على سبيل المثال، الطرق والأصول العسكرية. قد يكون هناك سوق محدود لمثل هذه الأصول، وحتى مع ذلك، فإنها قد تحتاج إلى تعديل كبير لكي تستخدم من قبل مشغلين آخرين. ولهذه العوامل آثار معينة على قياس تلك الأصول. يناقش الفصل 7 " قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية " أسس قياس الأصول.

13. قد تمتلك الحكومة والجهات الاتحادية عناصر معينة تسهم في الطابع التاريخي والثقافي للدولة أو المنطقة - على سبيل المثال، الكنوز الفنية والمباني التاريخية والأعمال الفنية الأخرى. كما أنها قد تكون مسؤولة عن المتنزهات الوطنية ومناطق أخرى ذات أهمية طبيعية بما فيها من نباتات وحيوانات. ولا تمتلك عموما هذه العناصر والمناطق لغرض البيع، حتى في حال وجود أسواق لها. بل تتحمل الحكومة والجهات الاتحادية مسؤولية الحفاظ عليها للأجيال الحالية والمستقبلية.

14. تتمتع الحكومة في كثير من الأحيان بسلطة معينة على الموارد الطبيعية والموارد الأخرى مثل الإحتياطيات المعدنية والمياه ومناطق الصيد والغابات والمجال الكهرومغناطيسي. تسمح هذه السلطة للحكومة بمنح تراخيص لإستخدام هذه الموارد أو الحصول على حقوق إنتفاع وضرائب من استخدامها. ويناقش تعريف الأصل ومعايير الإعتراف في الفصلين 5 و6 " الإعتراف في البيانات المالية ".

15. تتكبد الحكومة والجهات الاتحادية إلتزامات معينة تتعلق بأهدافها في تقديم الخدمات. تنشأ العديد من الإلتزامات من المعاملات غير التبادلية وتشمل تلك المتعلقة بالبرامج التي تهدف لتقديم منافع إجتماعية. يمكن أن تنشأ الإلتزامات أيضا من الدور الذي تقوم به الحكومة كمقرض أخير ومن أي وإلتزامات لنقل الموارد إلى المتضررين من الكوارث. وويتم مناقشة تعريف الإلتزام ومعايير الإعتراف في الفصلين 5 و6.

الدور التنظيمي للحكومة والجهات الاتحادية

16. تتمتع الحكومة والجهات الاتحادية بصلاحيات معينة لتنظيم الجهات والمنشآت العاملة في قطاعات معينة من الاقتصاد، إما بشكل مباشر أو من خلال وكالات أنشئت خصيصا. إن الأساس المنطقي للسياسة العامة الذي يقوم عليه التنظيم هو حماية المصلحة العامة وفقا لأهداف السياسة العامة المحددة. يمكن أن يحدث التدخل التنظيمي أيضا حين توجد عيوب سوقية أو في حال فشل السوق لخدمات معينة، أو للتخفيف من عوامل معينة مثل التلوث، والتي لا ينتقل تأثيرها من خلال الأسعار. وتجري هذه الأنشطة التنظيمية وفقاً للإجراءات القانونية.

17. يمكن أيضا أن تنظم الحكومة نفسها وتنظم الجهات الأخرى. وقد يعتبر إصدار الأحكام أمراً ضرورياً لتحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة تؤدي إلى نشوء حقوق وإلتزامات معينة على الجهات الاتحادية تتطلب الإعتراف بها كأصول وإلتزامات، أو ما إذا كان لقدرة جهة على تعديل هذه الأنظمة تأثير معين على كيفية محاسبة هذه الحقوق والإلتزامات. يبحث الفصل 5 في الحقوق والإلتزامات.

العلاقة مع إعداد التقارير الإحصائية

18. تنتج الحكومة نوعين من المعلومات المالية اللاحقة:

    أ. إحصاءات التمويل الحكومي في القطاع الحكومي العام لغرض تحليل الاقتصاد الكلي واتخاذ القرارات، و
    ب. البيانات المالية ذات الغرض العام (البيانات المالية) لأغراض المساءلة واتخاذ القرارت على مستوى الجهة، بما في ذلك البيانات المالية لمجمل الجهة الحكومية المعدّة للتقارير.

19. وتشمل إرشادات إعداد التقارير حول إحصاءات التمويل الحكومي دليل إحصاءات التمويل الحكومي التابع لصندوق النقد الدولي.

20. هناك الكثير من القواسم المشتركة بين البيانات المالية وفق معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية وتقارير إحصاءات التمويل الحكومي. إذ يعنى كلا إطاري إعداد التقارير بما يلي:

    أ. المعلومات المالية القائمة على أساس الإستحقاق،
    ب. أصول وإلتزامات وإيرادات ومصروفات الحكومة،
    ت. المعلومات الشاملة عن التدفقات النقدية. وهناك تداخل كبير بين إطاري إعداد التقارير يدعم هذه المعلومات.

21. ومع ذلك، هناك أهداف مختلفة لكل من معاييرمحاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية وإرشادات إعداد التقارير حول إحصاءات التمويل الحكومي. إذ تتلخص أهداف إعداد التقارير المالية في تقديم معلومات حول الجهة المعدّة للتقارير تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وإتخاذ القرارت. وتستخدم تقارير إحصاءات التمويل الحكومي من أجل:

    أ. تحليل خيارات السياسة المالية ووضع السياسات وتقييم أثر السياسات المالية، و
    ب. تحديد التأثير المترتب على الاقتصاد، و
    ت. مقارنة النتائج المالية على المستويين الوطني والدولي.

22. تؤدي الأهداف المختلفة والتركيز على الجهات المختلفة المعدّة للتقارير إلى معالجة مختلفة لبعض المعاملات والأحداث. وإن إزالة الفوارق بين الإطارين المحاسبين التي لا تعتبر أساسية لأهدافهما المختلفة ومنشآتهما المختلفة المعدّة للتقارير، إلى جانب استخدام نظام واحد متكامل للمعلومات المالية لإصدار بيانات مالية ممتثلة لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية وإصدار تقارير إحصاءات التمويل الحكومي يمكن أن يوفر فوائد معينة للمستخدمين من حيث جودة التقارير والتقديم في الوقت المناسب وسهولة الفهم. وقد تم بحث هذه الأمور وآثارها عند وضع الفصول 2 و4 و7 التي تناقش أهداف التقارير المالية والجهة المعدّة للتقارير والقياس.

الفصل الأول:
دور وأهمية إطار المفاهيم

جدول محتويات دور ونفاذ إطار المفاهيم

دور إطار المفاهيم.....29
أهمية إطار المفاهيم 29
التقارير المالية ذات الغرض العام 29

دور إطار المفاهيم

1. ينص إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل الجهات ومنشآت القطاع العام الأخرى(إطار المفاهيم) على المفاهيم التي تشكل أساس إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام) إعداد التقارير المالية) من قبل الجهات التي تتبنى أساس الإستحقاق المحاسبي .وتطبق هذه المفاهيم عند وضع معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية وإرشادات الممارسات الموصى بها المطبقة على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام.

وتشمل منشآت القطاع العام الأخرى على سبيل المثال، وليس الحصر :الوزارات والدوائر والبرامج والمجالس واللجان والوكالات الحكومية؛ صناديق الضمان الإجتماعي وصناديق الإئتمان والسلطات القانونية؛ والمنظمات الحكومية الدولية) .

أهمية إطار المفاهيم

2. لا ينص إطار المفاهيم على متطلبات رسمية لإعداد التقارير المالية من قبل الجهات الاتحادية التي تتبنى معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية، كما أنه لا يلغي المتطلبات الخاصة بمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية أو إرشادات الممارسات الموصى بها. كما أن المتطلبات الرسمية المتعلقة بالإعتراف والقياس والعرض للمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يتم الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام محددة ضمن معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية.

3. يمكن أن يقدم إطار المفاهيم إرشادات للتعامل مع قضايا إعداد التقارير المالية التي لم يتم تناولها من قِبل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية أو إرشادات الممارسات الموصى بها. وفي هذه الظروف، يمكن أن تبحث الجهات المعدّة والجهات الاخرى في قابلية تطبيق التعريفات ومعايير الإعتراف ومبادئ القياس والمفاهيم الأخرى المحددة في إطار المفاهيم.

التقارير المالية ذات الغرض العام

4. تعدّ التقارير المالية ذات الغرض العام هي عنصر أساسي في إعداد التقارير المالية الشفافة من قبل الحكومة والجهات الأخرى كما تسهم في دعمها وتعزيزها. وهذه التقارير هي عبارة عن تقارير مالية تهدف لتلبية إحتياجات المستخدمين للمعلومات الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصاً لتلبية إحتياجاتهم المحددة من المعلومات.

5. قد يتمتع بعض مستخدمي المعلومات المالية بصلاحية طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصاً لتلبية إحتياجاتهم المحددة من المعلومات. وفي حين أن هذه الأطراف قد تجد المعلومات التي يتم تزويدها عن طريق التقارير المالية مفيدة لأغراضها، إلا أن التقارير المالية لم يتم تطويرها للإستجابة بشكل محدد لإحتياجاتهم المحددة من المعلومات.

6. تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام على تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف إعداد التقارير المالية وللمسائل المشمولة ضمن نطاق إعداد التقارير المالية. تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام البيانات المالية بما في ذلك الإيضاحات المرفقة لها (التي يشار إليها فيما بعد بالبيانات المالية ما لم يتم تحديد خلاف ذلك)، وتقديم المعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية.

7. ينص نطاق إعداد التقارير المالية على حدود المعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. ويتم تحديد نطاق إعداد التقارير المالية عن طريق إحتياجات المستخدمين الرئيسين للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام وأهداف إعداد التقارير المالية. يوضح الفصل التالي من إطار المفاهيم العوامل التي تحدد ما يمكن شمله ضمن نطاق إعداد التقارير المالية.

الفصل الثاني:
أهداف ومستخدمو التقارير المالية

جدول محتويات أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

أهداف إعداد التقارير المالية 33
مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام 33
المساءلة واتخاذ القرار..... 34
إحتياجات مستلمي الخدمة ومزودي الموارد من المعلومات 35
المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات الغرض العام 36
المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية 36
معلومات الميزانية والإمتثال للتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع وإستخدام الموارد 37
تحقيق أهداف تقديم الخدمات..... 38
المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية..... 38
المعلومات الإيضاحية 39
البيانات المالية والمعلومات التي تعزز، تكمل، وتتمم البيانات المالية 39
المصادر الأخرى للمعلومات..... 40

أهداف إعداد التقارير المالية

1. يهدف إعداد التقارير المالية إلى تقديم معلومات حول الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المسائلة واتخاذ القرارات.

2. إن إعداد التقارير المالية هي ليست غاية بحد ذاتها. بل أن الغرض منها هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك يتم تحديد أهداف إعداد التقارير المالية بالرجوع لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام وإحتياجاتهم من المعلومات.

مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

3. تجمع الحكومة والجهات الأخرى الموارد من خلال الضرائب، والمانحين، والمقرضين، والمزودين الآخرين للموارد بغرض استخدامها في تقديم الخدمات للمواطنين ومستلمو الخدمات الآخرين. وتكون هذه الجهات الإتحادية مسؤولة عن إدارة واستخدام هذه الموارد أمام الجهات التي توفرها، وأمام الجهات التي تعتمد عليها لتقديم الخدمات الضرورية. كما يتطلب الأمر من الجهات التي تقدم الموارد وتستلمها، أو التي تتوقع استلامها، تقديم معلومات محددة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرار.

4. بناءً على ذلك، يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل رئيسي لتلبية احتياجات مستلمي الخدمة ومزودي الموارد الذين لا يتمتعون بصلاحية إلزام الجهة بالإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وتعدّ الهيئة التشريعية (أو هيئة مشابهة) أيضًا من المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية للأغراض العامة، ويستخدمون هذه التقارير بشكل واسع ومستمر عند ممارسة دورهم كممثلين عن مصالح مستلمي الخدمة ومزودي الموارد. لذلك، ولأغراض إطار المفاهيم، فإن المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية للأغراض العامة هم مستلمو الخدمة وممثلوهم، ومزودو الموارد وممثلوهم.

5. يستلم المواطنون الخدمات من، ويقدموا الموارد إلى، الحكومة والجهات الأخرى. وبالتالي، يعتبر المواطنون هم المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام. وقد لا يكون بعض مستلمي الخدمة وبعض مزودي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية للحصول على المعلومات التي يحتاجون إليها لأغراض المساءلة واتخاذ القرار من المواطنين ـ على سبيل المثال، المقيمون الذين يدفعون الضرائب و/أو يستلمون المنافع لكنهم ليسوا مواطنين؛ والعديد من الشركات التي تتعامل معها الحكومة. وفي معظم الحالات، تعتمد الحكومات التي تقدم الموارد للمنظمات الحكومية الدولية على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك المنظمات للحصول على المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرار.

6. إن التقارير المالية ذات الغرض العام المعدّة لتلبية احتياجات مستلمي الخدمة ومزودي الموارد من المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، قد تقدم أيضاً معلومات قيمة لأطراف أخرى ولأغراض متنوعة أخرى. على سبيل المثال، قد يجد الإحصائيون الحكوميون والمحللون ووسائل الإعلام والمستشارون الماليون ومجموعات المصالح العامة وغيرهم آخرين أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضهم الخاصة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن للمؤسسات التي لها صلاحية طلب تقارير مالية مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتها المحددة أن تستفيد أيضاً من المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراضها الخاصة - على سبيل المثال، الهيئات

التنظيمية والرقابية، ومؤسسات التدقيق، واللجان الفرعية للهيئات التشريعية أو هيئات إدارية أخرى، والوكالات المركزية، ومراقبو الميزانية، وإدارة الجهات، ووكالات التصنيف، وفي بعض الحالات، مؤسسات الإقراض ومزودو المساعدات التنموية والمساعدات الأخرى. رغم أن هذه الأطراف الأخرى قد تجد المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة، إلا أنها لا تُعد المستخدم الرئيسي لتلك التقارير، وبالتالي، لا يتم تصميم هذه التقارير خصيصاً لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

المساءلة واتخاذ القرار

7. تكمن الوظيفة الرئيسية للحكومة والجهات الأخرى في تقديم خدمات تعزز أو تحافظ على رفاهية المواطنين وغيرهم من السكان المؤهلين. تتضمن تلك الخدمات، على سبيل المثال، برامج الرفاه الإجتماعي وحفظ الأمن والتعليم العام والأمن القومي وخدمات الدفاع. وفي معظم الحالات، يتم تقديم هذه الخدمات نتيجة معاملات غير تبادلية وفي بيئة غير تنافسية.

8. تكون الحكومة الاتحادية مسؤولة أمام الجهات التي توفر لها الموارد وأمام الجهات التي تعتمد عليها في استخدام هذه الموارد لتقديم الخدمات خلال فترة إعداد التقرير وعلى المدى الطويل. يتطلب الإستيفاء بإلتزامات المساءلة، تقديم معلومات حول كيفية إدارة الموارد المخصصة لتقديم الخدمات للجهات المعنية وغيرها، وكذلك حول مدى إمتثالها للتشريعات والأنظمة والسلطات الأخرى التي تنظم تقديم الخدمات وعملياتها. ونظراً لطريقة تمويل الخدمات التي تقدمها الجهات الاتحادية (بشكل رئيسي من إيرادات الضرائب أو المعاملات غير التبادلية الأخرى) واعتماد مستلمو الخدمة على استمرار تقديم هذه الخدمات على المدى البعيد، فإن استيفاء التزامات المساءلة يتطلب أيضاً تقديم معلومات حول مسائل معينة مثل نتائج تقديم الخدمات خلال فترة إعداد التقرير وقدرة الجهة الاتحادية على الاستمرار في تقديمها في الفترات المستقبلية.

9. سيحتاج أيضاً مستلمو الخدمة ومزودو الموارد الحصول على معلومات معينة كمدخلات لاتخاذ القرارات، على سبيل المثال:

أ. يتخذ المقرضون والدائنون والمانحون وغيرهم ممن يقدمون الموارد بشكل طوعي، بما في ذلك من خلال معاملات تبادلية، قرارات بشأن ما إذا كان ينبغي توفير الموارد لدعم الأنشطة الحالية والمستقبلية للحكومة أوالجهات الاتحادية. في بعض الحالات، يمكن لأعضاء الهيئة التشريعية أو الهيئات التمثيلية، الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للحصول على المعلومات اللازمة، أن يتخذوا قرارات معينة أو يؤثروا على قرارات معينة حول أهداف تقديم الخدمات والموارد المخصصة لدعم إنجازها؛ و

ب. لا يقدم المكلفون عادةً الأموال للحكومة الاتحادية بشكل طوعي أو نتيجة لمعاملة تبادلية. بالإضافة إلى ذلك، في العديد من الحالات، لا يملك المكلفون حرية اختيار قبول أو عدم قبول الخدمات المقدمة من قبل أحد الجهات أو اختيار مزود خدمة بديل. بناءً على ذلك، فإن لديهم صلاحية مباشرة محدودة في اتخاذ قرارات بشأن ما إذا كان ينبغي تقديم موارد معينة للحكومة، والتي تُستخدم لتقديم الخدمات من قبل جهة معينة، أو بشأن شراء أو استهلاك هذه الخدمات.

10. تسهم المعلومات المقدمة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة في اتخاذ قرارات على سبيل المثال، تعدّ المعلومات حول التكاليف، وكفاءة وفاعلية نشاطات تقديم الخدمات السابقة، ومبلغ ومصادر إسترداد التكاليف، والموارد المتاحة لدعم النشاطات المستقبلية هي معلومات ضرورية لاستيفاء إلتزامات المساءلة. وهذه المعلومات هي أيضا مفيدة في عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القرارات التي تتخذها الجهات المانحة وجهات الدعم المالي الأخرى بشأن تقديم الموارد إلى الجهة الاتحادية.

إحتياجات مستلمي الخدمة ومزودي الموارد من المعلومات

11. أغراض المساءلة واتخاذ القرار، سيحتاج مستلمو الخدمة ومزودو الموارد إلى معلومات تدعم تقييم مسائل معينة كالتالي:

أ. أداء الجهة الاتحادية خلال فترة التقرير فيما يخص على سبيل المثال:

- ✓ تحقيق أهدافها في تقديم الخدمات والأهداف التشغيلية والمالية الأخرى؛
- ✓ إدارة الموارد التي تكون مسئولة عنها؛
- ✓ الإمتثال لمتطلبات الميزانية ذات الصلة والمتطلبات التشريعية والسلطات الاخرى التي تنظم جمع واستخدام الموارد.

ب. سيولة الجهة الاتحادية، (على سبيل المثال القدرة على تلبية الإلتزامات الحالية) والملاءة المالية (على سبيل المثال، القدرة على الوفاء بالإلتزامات على المدى الطويل)

ت. إستمرار تقديم الخدمات من قبل الجهة الاتحادية واستدامة عملياتها الأخرى على المدى الطويل، والتغيرات التي طرأت عليها نتيجة لأنشطة الجهة الاتحادية خلال فترة التقرير، على سبيل المثال:

- ✓ قدرة الجهة الاتحادية على الإستمرار في تمويل أنشطتها وتلبية أهدافها التشغيلية في المستقبل (قدرتها المالية)، بما في ذلك المصادر المحتملة للتمويل ومدى اعتماد الجهة عليها، وبالتالي مدى تعرضها لضغوط التمويلية أو الطلبات التي تقع خارج نطاق سيطرتها؛
- ✓ الموارد المادية وغيرها من الموارد المتاحة حالياً لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية (قدرتها التشغيلية)؛

ث. قدرة الجهة الاتحادية على التكيف مع الظروف المتغيرة، سواء كانت تلك التغيرات في التركيبة السكانية أو في الظروف الاقتصادية المحلية أو العالمية التي من المحتمل أن تؤثر على طبيعة أو هيكل الأنشطة التي تقوم بها والخدمات التي تقدمها

12. من المرجح أن تتداخل احتياجات مستلمي الخدمة ومزودي الموارد من المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرار في نواحٍ عديدة. على سبيل المثال، سيحتاج مستلمو الخدمة إلى معلومات كمدخلات في تقييم مسائل معينة حول ما إذا:

أ. ما إذا كانت الجهة الاتحادية تستخدم الموارد بشكل إقتصادي وفعال وكفء وعلى النحو المطلوب، وما إذا كان هذا الاستخدام في صالحها؛

ب. ما إذا كان نطاق وحجم وتكلفة الخدمات المقدمة خلال فترة التقرير مناسبة، وما إذا كانت مبالغ ومصادر استرداد تكاليف تلك الخدمات كافية؛ و
ت. ما إذا كانت المستويات الحالية من الضرائب أو الموارد الأخرى التي تم جمعها كافية للحفاظ على حجم وجودة الخدمات المقدمة حالياً.

سيحتاج مستلمو الخدمة أيضاً إلى معلومات حول نتائج القرارات التي تم اتخاذها والأنشطة التي تم تنفيذها من قبل الجهة الاتحادية خلال فترة التقرير، وتأثير ذلك على الموارد المتاحة لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية. بالإضافة إلى الأنشطة والأهداف المتوقعة لتقديم الخدمات في المستقبل، والمبالغ والمصادر اللازمة لاسترداد التكاليف لدعم تلك الأنشطة.

13. سيحتاج مزودو الموارد إلى الحصول على معلومات كمدخلات في تقييم مسائل معينة حول ما إذا كانت الجهة الاتحادية:

أ. تحقق الأهداف المقررة كمبرر لجمع الموارد خلال فترة التقرير؛
ب. تمويل العمليات الحالية من الأموال التي تم جمعها خلال الفترة الحالية من دافعي الضرائب أو من مصادر أخرى؛ و
ت. من المرجح أن تحتاج موارد إضافية (أو أقل) في المستقبل، والمصادر المحتملة لهذه الموارد.

يطلب المقرضون والدائنون الحصول على معلومات كمدخلات في تقييم سيولة الجهة الاتحادية، وبالتالي ما إذا كان مبلغ وموعد السداد سيكون كما تم الاتفاق عليه. في حين يطلب المانحون الحصول على معلومات لدعم تقييم ما إذا كانت الجهة تستخدم الموارد بشكل إقتصادي وفعّال وكفء وكما هو مطلوب. ما سيحتاجون إلى معلومات حول الأنشطة المستقبلية المتوقعة للجهة في تقديم الخدمات والموارد اللازمة.

المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات الغرض العام

المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية

14. ستُمكن المعلومات المتعلقة بالمركز المالي للحكومة الاتحادية أو الجهات الاتحادية الأخرى المستخدمين من تحديد موارد الجهة ومطالبات المتعلقة بهذه الموارد في تاريخ إعداد التقرير. توفر هذه المعلومات مدخلات مفيدة في تقييم مسائل معينة مثل:

أ. مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها في الحفاظ على موارد الجهة وإدارتها؛
ب. مدى توفر الموارد لدعم الأنشطة المستقبلية لتقديم الخدمات، والتغيرات التي حدثت خلال فترة التقرير في مقدار وتكوين هذه الموارد والمطالبات المتعلقة بها؛ و
ت. مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لسداد المطالبات الحالية المتعلقة بموارد الجهة الاتحادية.

15. تعد المعلومات حول الأداء المالي للحكومة الاتحادية أوالجهات الاتحادية الأخرى مفيدة في تقييم مسائل معينة مثل ما إذا كانت الجهة قد استحوذت على الموارد بشكل إقتصادي، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها. كما أن المعلومات حول تكاليف تقديم الخدمات ومبالغ ومصادر إسترداد التكاليف خلال فترة التقرير سوف تساعد المستخدمين على تحديد ما إذا تم

إسترداد التكاليف التشغيلية، على سبيل المثال، من الضرائب ورسوم المستخدمين والمساهمات والتحويلات، أو ما إذا تم تمويلها عن طريق زيادة مستوى مديونية الجهة.

16. توفر المعلومات حول التدفقات النقدية للحكومة الاتحادية أو الجهات الاتحادية الأخرى مدخلات لتقييم الأداء المالي والسيولة والملاءة المالية للجهة. كما تشير هذه المعلومات إلى كيفية جمع واستخدام النقد خلال الفترة، بما في ذلك الاقتراض وسداد القروض والاستحواذ على الأصول، مثل الممتلكات، والآلات، والمعدات، وبيعها. كما تحدد أيضا النقد المستلم من، على سبيل المثال، الضرائب والإستثمارات والتحويلات النقدية إلى ومن حكومات أخرى أو وكالات حكومية أو منظمات دولية. تساعد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية أيضًا في تقييم مدى امتثال الجهة بتكليفات الانفاق المعبر عنها ببنود التدفقات النقدية، وتوفر معلومات لتقييم المبالغ والمصادر المحتملة للتدفقات النقدية الواردة واللازمة في الفترات المستقبلية لدعم أهداف تقديم الخدمات.

17. يتم عادة عرض المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية في البيانات المالية. ولمساعدة المستخدمين على فهم وتفسير المعلومات المعروضة في البيانات المالية بشكل أفضل ووضعها ضمن السياق المناسب، يمكن أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام أيضاً معلومات مالية وغير مالية تعزز وتكمل وتدعم البيانات المالية، بما في ذلك معلومات حول مسائل معينة تخص الحكومة أو الجهات الأخرى مثل:

    أ. إمتثالها للموازنات المعتمدة والسلطات الأخرى التي تحكم عملياتها؛
    ب. أنشطة وتحقيق أهداف تقديم الخدمات خلال فترة التقرير؛ و
    ت. التوقعات المتعلقة بتقديم الخدمات والأنشطة الأخرى في الفترات المستقبلية، والآثار طويلة الأمد للقرارات المتخذة والأنشطة المنفذة خلال فترة إعداد التقرير، بما في ذلك تلك التي يمكن أن تؤثر على التوقعات بشأن المستقبل.

ويمكن عرض هذه المعلومات في إيضاحات البيانات المالية أو في تقارير منفصلة مشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

معلومات الميزانية والإمتثال للتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع وإستخدام الموارد

18. عادة ما تقوم الحكومة الاتحادية أو الجهات الاتحادية بإعداد ميزانية سنوية والمصادقة عليها وإتاحتها لمستخدميها. وتقدم الميزانية المصادق عليها للأطراف المعنية معلومات مالية حول الخطط التشغيلية للجهة الاتحادية خلال الفترة المقبلة، واحتياجاتها الرأسمالية، وغالباً أهداف وتوقعات تقديم الخدمات الخاصة بها. وتَستخدم الميزانية المصادق عليها لتبرير جمع الموارد من المكلفين ومزودي الموارد الآخرين، كما تنص على الصلاحيات اللازمة المتعلقة بنفقات هذه الموارد.

19. يمكن استلام بعض الموارد لدعم أنشطة الجهات الاتحادية من المانحين، أو المقرضين، أو نتيجة معاملات تبادلية. إلا أنه يتم تقديم الموارد لدعم الأنشطة بشكل أساسي من خلال المعاملات غير التبادلية من قبل المكلفين والآخرين، بما يتوافق مع التوقعات الواردة في الميزانية المصادق عليها.

20. تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول النتائج المالية ("الفائض أو العجز" أو "الربح أو الخسارة") وأدائها وتدفقاتها النقدية خلال فترة التقرير، وأصولها والتزاماتها في تاريخ التقرير وأي تغيير فيها خلال فترة التقرير وتحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها.

21. إن تضمين التقارير المالية ذات الغرض العام لمعلومات تساعد المستخدمين على تقييم مدى امتثال الإيرادات، والمصاريف، والتدفقات النقدية، والنتائج المالية للجهة الاتحادية مع التقديرات الواردة في الميزانية المصادق عليها، ومدى التزام الجهة الاتحادية بالتشريعات ذات الصلة أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد، يُعد أمرًا مهمًا لتحديد مدى تحقيق الجهة الاتحادية لأهدافها المالية بشكل جيد. وتعدّ هذه المعلومات ضرورية لإستيفاء إلتزامات المساءلة للحكومة الاتحادية أو أحد الجهات الأخرى تجاه أطرافها المعنية، كما تعزز تقييم الأداء المالي للجهة وتعتبر مفيدة في صنع القرارات.

تحقيق أهداف تقديم الخدمات

22. يتلخص الهدف الأساسي للحكومة الاتحادية ومعظم الجهات الاتحادية في تقديم الخدمات اللازمة للجهات المعنية. وبالتالي، لا يظهر الأداء المالي للحكومة الاتحادية ومعظم الجهات الاتحادية بشكل كامل أو كافي في أي من مقاييس النتائج المالية. وبالتالي، ينبغي تقييم نتائجها المالية في سياق تحقيق أهداف تقديم الخدمات.

23. في بعض الحالات، تقدم المقاييس الكمية لمخرجات ونتائج أنشطة تقديم الخدمات خلال فترة إعداد التقرير معلومات ملائمة حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات مثل المعلومات المتعلقة بالتكلفة، الحجم، وتكرار تقديم الخدمات، وعلاقة الخدمات المقدمة بقاعدة الموارد الخاصة بالجهة. في حالات أخرى، قد يكون من الضروري توضيح تحقيق أهداف تقديم الخدمات من خلال توضيح جودة الخدمات المقدمة أو نتائج ومخرجات بعض البرامج.

24. إن الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بأنشطة تقديم الخدمات، و/أو تحقيق أهدافها و/أو النتائج ومخرجاتها خلال فترة إعداد التقرير سيوفر مدخلات لتقييم اقتصاد، وكفاءة، وفعالية عمليات الجهة. يعد الإبلاغ عن هذه المعلومات ضروريًا للحكومة الاتحادية أو الجهات الاتحادية للوفاء بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة بما في ذلك الإبلاغ عن وتبرير استخدام الموارد التي تم جمعها من، أو نيابة عن، الأطراف المعنية. كما أن القرارات التي يتخذها المانحون بشأن تخصيص الموارد لجهات وبرامج معينة تستند، جزئيًا على الأقل، إلى المعلومات المتعلقة بتحقيق أهداف تقديم الخدمات خلال فترة التقرير وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية.

المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية

25. بالنظر إلى ديمومة الحكومة والعديد من البرامج الحكومية، قد لا تتضح النتائج المالية للعديد من القرارات التي تُتخذ خلال فترة التقرير إلا بعد مرور سنوات عديدة. وبالتالي، يجب تقييم البيانات المالية، التي تقدم معلومات حول المركز المالي في وقت معين، والأداء المالي والتدفقات النقدية خلال فترة إعداد التقرير، ضمن سياق طويل الأجل.

26. يمكن أن يكون للقرارات التي تتخذها الحكومة وإحدى الجهات الأخرى في فترة معينة بشأن البرامج المتعلقة بتقديم وتمويل الخدمات في المستقبل تأثيرات كبيرة على:

    أ. الأطراف المعنية التي ستعتمد على هذه الخدمات في المستقبل؛ و

ب. الأجيال الحالية والمستقبلية من دافعي الضرائب ومزودي الموارد الآخرين غير الطوعيين الذين يقدمون الضرائب والرسوم لتمويل الأنشطة المخطط لها لتقديم الخدمات والالتزامات المالية ذات العلاقة.

27. ستكون المعلومات المتعلقة بالأنشطة والأهداف المتوقعة لتقديم الخدمات المستقبلية للجهة الاتحادية، وتأثيرها المحتمل على احتياجات الموارد المستقبلية للجهة الاتحادية، ومصادر التمويل المحتملة لتلك الموارد ضرورية ك مدخلات لتقييم قدرة الحكومة الاتحادية أو الجهة الاتحادية على الوفاء بالتزاماتها المتعلقة بتقديم الخدمات والالتزامات المالية في المستقبل. سيساهم الإفصاح عن هذه المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام في دعم تقييم استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومة أو الجهة، وتعزيز مساءلة الجهة الاتحادية، وتوفير معلومات إضافية مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات.

المعلومات الإيضاحية

28. يمكن عرض معلومات معينة حول العوامل الرئيسية التي تؤثر على الأداء المالي وأداء تقديم الخدمات للجهة الاتحادية خلال فترة إعداد التقرير، بالإضافة إلى الافتراضات التي تدعم التوقعات والعوامل التي من المحتمل أن تؤثر على أداء الجهة الاتحادية في المستقبل، في التقارير المالية ذات الغرض العام من خلال إيضاحات البيانات المالية أو في تقارير منفصلة. ستساعد هذه المعلومات المستخدمين على فهم المعلومات المالية وغير المالية المدرجة في التقارير المالية بشكل أفضل ووضعها ضمن سياقها المناسب، وتعزيز دور التقارير المالية ذات الغرض العام في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

البيانات المالية والمعلومات التي تعزز، تكمل، وتتمم البيانات المالية

29. ينص نطاق إعداد التقارير المالية على حدود المعاملات، والأحداث، والأنشطة الأخرى التي يمكن الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. وللاستجابة لاحتياجات المستخدمين من المعلومات، يعكس إطار المفاهيم نطاقًا أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية من ذلك المشمول في البيانات المالية. كما ينص على عرض معلومات إضافية تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

30. على الرغم من أن إطار المفاهيم يعكس نطاقًا أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية مقارنة بالنطاق المشمول في البيانات المالية، لا تزال، المعلومات المعروضة في البيانات المالية هي جوهر التقارير المالية.

31. ويتم البحث في كيفية تحديد وقياس والاعتراف ببنود البيانات المالية وأشكال العرض والافصاح التي قد يمكن اعتمادها فيما يخص المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن الأقسام الأخرى لإطار المفاهيم.

المصادر الأخرى للمعلومات

32. تلعب التقارير المالية ذات الغرض العام دوراً هاماً في إيصال المعلومات الضرورية لدعم إستيفاء التزامات المسائلة الخاصة بالحكومة الاتحادية أو الجهات الاتحادية إضافة إلى تقديم معلومات مفيدة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. وعلى أي حال من غير المحتمل أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. على سبيل المثال، في حين قد تشتمل التقارير المالية ذات الغرض العام على مقارنة المبالغ الفعلية مع معلومات الموازنة خلال فترة التقرير، قد تقدم الموازنات والتوقعات المالية الصادرة معلومات مالية وغير مالية أكثر تفصيلاً حول الخصائص المالية لخطط الحكومة والجهات على المدى القصير والمتوسط. قد تصدر الحكومة أيضاً تقارير حول الحاجة لمبادرات تقديم الخدمات واستدامة مبادرات تقديم الخدمات القائمة والظروف الإقتصادية المتوقعة والتغيرات في التركيبة السكانية لأي منطقة على المدى المتوسط والطويل والذي سوف يؤثر على الموازنات واحتياجات تقديم الخدمات في المستقبل. تبعاً لذلك، قد يحتاج مستلمو الخدمات ومزودو الموارد أيضاً للنظر في معلومات من مصادر أخرى، بما في ذلك التقارير حول الظروف الإقتصادية الحالية والمتوقعة والموازنات وتوقعات الحكومة ومعلومات حول مبادرات سياسة الحكومة غير المذكورة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

الفصل الثالث:
الخصائص النوعية

جدول محتويات الخصائص النوعية

مقدمة 43
الملائمة 43
التمثيل الصادق 44
القابلية للفهم 45
الالتزام بالتوقيت المناسب 46
قابلية المقارنة 46
قابلية التحقق 47
القيود المفروضة على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام 48
الأهمية النسبية 48
التوازن بين المنفعة والتكلفة 49
التوازن بين الخصائص النوعية 50

مقدمة

1. تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات مالية وغير مالية حول الاحداث الاقتصادية والاحداث الأخرى. والخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة في هذه التقارير هي الصفات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف التقارير المالية، وتتمثل أهداف التقارير المالية في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

2. تشمل الخصائص النوعية للمعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام الملاءمة، والتمثيل الصادق وقابلية الفهم والتقديم في التوقيت المناسب وقابلية المقارنة وقابلية التحقق.

3. تتمثل القيود المفروضة على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام، في الأهمية النسبية، والتكاليف والمنافع، وتحقيق توازن مناسب بين الخصائص النوعية.

4. تعتبر كل من الخصائص النوعية جزء أساسياً، لا يتجزأ من، ويعمل مع الخصائص الأخرى لتقديم معلومات مفيدة ضمن التقارير المالية لتحقيق أهداف هذه التقارير. ومع ذلك، على المستوى العملي، قد لا تتحقق جميع الخصائص النوعية بالكامل، وقد يكون من الضروري تحقيق توازن أو مبادلة بين بعض هذه الخصائص.

5. تنطبق الخصائص النوعية على كافة المعلومات المالية وغير المالية التي يتم الابلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك المعلومات التاريخية والمستقبلية والمعلومات الإيضاحية، إلا أن مدى تحقيق الخصائص النوعية قد يختلف بالاعتماد على درجة عدم اليقين والتقييم الذاتي أو الرأي المتضمن في تجميع المعلومات المالية وغير المالية، وسيتم النظر في الحاجة إلى وضع إرشادات إضافية حول تفسير وتطبيق الخصائص النوعية على المعلومات التي توسع نطاق إعداد التقارير المالية.

الملائمة

6. تكون المعلومات المالية وغير المالية ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية. وتكون المعلومات المالية وغير المالية قادرة على إحداث الفرق عندما يكون لديها قيمة تأكيدية أو قيمة تنبؤية أو كلاهما. وقد تكون قادرة على إحداث الفرق، وبالتالي تكون ملائمة حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الإستفادة منها أو أنهم على علم مسبق بها.

7. تكون المعلومات المالية وغير المالية ذات قيمة تأكيدية إذا أكدت أو غيرت توقعات سابقة (أو حالية)، على سبيل المثال، تكون المعلومات ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات إذا أكدت التوقعات حول مسائل معينة مثل مدى تأدية المدراء لمسؤولياتهم من أجل إستخدام الموارد بكفاءة وفاعلية وتحقيق أهداف تقديم الخدمات المحددة والإمتثال لمتطلبات الموازنة ذات العلاقة والمتطلبات التشريعية والمتطلبات الأخرى.

8. قد تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول الأنشطة المستقبلية المتوقعة لتقديم الخدمات والأهداف والتكاليف وكمية ومصادر الموارد التي سيتم تخصيصها لتقديم الخدمات في المستقبل. يكون لهذه المعلومات المستقبلية قيمة تنبوئية وتكون ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، ويمكن أيضا أن يكون للمعلومات حول الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى الموجودة أو التي حدثت مسبقا قيمة تنبؤية في المساعدة على صياغة التوقعات حول المستقبل .على سبيل المثال،

يمكن للمعلومات التي تؤكد أو تنفي التوقعات السابقة أن تعزز أو أن تغير التوقعات حول النتائج المالية ونتائج تقديم الخدمات التي قد تحدث في المستقبل.

9. إن الأدوار التأكيدية والتنبوئية للمعلومات هي أدوار مرتبطة ببعضها البعض، على سبيل المثال تساعد المعلومات المتعلقة بالمستوى الحالي وهيكل موارد الجهة الاتحادية والمطالبات على تلك الموارد المستخدمين في تأكيد نتائج إستراتيجيات إدارة الموارد خلال الفترة، والتنبؤ بقدرة الجهة على الاستجابة للظروف المتغيرة والاحتياجات المتوقعة من تقديم الخدمات في المستقبل. وتساعد هذه المعلومات على تأكيد أو تصحيح توقعات وتنبؤات المستخدمين السابقة حول قدرة الجهة الاتحادية على الإستجابة لمثل هذه التغييرات. كما تساعد أيضاً على تأكيد أو تصحيح المعلومات المالية المستقبلية المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام السابقة.

التمثيل الصادق

10. لكي تكون المعلومات مفيدة في إعداد التقارير المالية، فإنها يجب أن تمثل بصدق الاحداث الإقتصادية وغيرها التي تقصد تمثيلها. ويتحقق التمثيل الصادق عندما يكون وصف الاحداث مكتمل ومحايد وخالي من الأخطاء المادية، فالمعلومات التي تمثل الحدث الإقتصادي أو غيره بصدق تجسد جوهر المعاملة الأساسية، أو حدث، أو نشاط، أو غيره - والذي ليس من الضروري أن يكون دائما نفس شكلها القانوني.

11. قد لا يكون من الممكن من الناحية العملية معرفة أو تأكيد ما إذا كانت المعلومات المعروضة في التقارير المالية هي مكتملة ومحايدة وخالية من الأخطاء الهامة، لكن يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء قدر الإمكان.

12. إن إغفال بعض المعلومات يمكن أن يؤدي إلى خطأ أو تضليل في تمثيل ظاهرة إقتصادية أو ظاهرة أخرى، وبالتالي لن تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية، على سبيل المثال، يتضمن الوصف الكامل لبند الآلات والمعدات في التقارير المالية تمثيلا رقميا للقيمة التجميعية للآلات والمعدات بالإضافة إلى المعلومات الكمية والوصفية والتفسيرية اللازمة لتمثيل تلك الفئة من الأصول بشكل صادق. في بعض الحالات، قد يشمل هذا الإفصاح عن معلومات حول مسائل معينة مثل الفئات الرئيسية للآلات والمعدات، والعوامل التي أثرت على إستخدامها في السابق أو يمكن أن تؤثر على إستخدامها في المستقبل، والأساس والعملية التي تم استخدامها لتحديد تمثيلها الرقمي، وبشكل مماثل، ينبغي عرض المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية والمعلومات حول تحقيق أهداف ونتائج تقديم الخدمات المشمولة في التقارير المالية إلى جانب الإفتراضات الأساسية التي تكمن وراء تلك المعلومات وأي تفسيرات ضرورية لضمان أن يكون وصفها مكتملاً ومفيداً للمستخدمين.

13. تكون المعلومات حيادية إذا كانت خالية من التحيز، وتعني أن اختيار وعرض المعلومات المالية وغير المالية لا يتم بهدف تحقيق نتيجة محددة مسبقاً - على سبيل المثال، التأثير بطريقة معينة على تقييم المستخدمين لأداء الجهة في الوفاء بمسؤولياتها أو على قرار أو حكم معين يجب اتخاذه، أو الحث على توجه معين.

14. تمثل المعلومات المحايدة بصدق الاحداث الاقتصادية وغيرها التي تقصد تمثيلها، لكن الاشتراط بأن تكون المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام محايدة لا يعني أنها تكون بدون غرض محدد أو أنها لن تؤثر على التوجه. فالملائمة هي خاصية نوعية وتكون المعلومات الملائمة، بحكم تعريفها، قادرة على التأثير على تقييمات وقرارات المستخدمين.

15. تدعم الحيادية من خلال تطبيق مبدأ الحيطة والحذر. الحيطة والحذر هو تضمين درجة من الحذر عند ممارسة الأحكام في ظل ظروف عدم اليقين. تعني ممارسة مبدأ الحيطة والحذر عدم المبالغة في تقدير الأصول والإيرادات، وعدم التقليل من تقدير الالتزامات والمصروفات. وبالمثل، فإن ممارسة مبدأ الحيطة والحذر لا تعني التقليل من قيمة الأصول أو الإيرادات أو المبالغة في تقدير الالتزامات أو المصروفات. يمكن أن تؤدي مثل هذه الأخطاء إلى المبالغة أو التقليل من قيمة الإيرادات أو المصروفات في فترات التقارير المستقبلية.

16. ممارسة الحذر لا تعني بالضرورة الحاجة إلى عدم التماثل؛ على سبيل المثال، الحاجة إلى أدلة أكثر إقناعًا لدعم الاعتراف بالأصول أو الإيرادات مقارنةً بالاعتراف بالالتزامات أو المصروفات. قد تحتوي بعض المعايير على متطلبات غير متماثلة عندما يكون هذا نتيجة لقرارات تهدف إلى اختيار المعلومات الأكثر ملاءمة والتي تمثل بصورة عادلة ما تهدف إلى تمثيله.

17. تحدث الاحداث الاقتصادية والاحداث الأخرى الممثلة في التقارير المالية بشكل عام في ظل ظروف من الشكوك وعدم اليقين، لذلك غالباً ما تتضمن المعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام تقديرات تعتمد على أحكام الإدارة. لتمثيل الحدث الإقتصادي أوالاحداث الأخرى بشكل صادق، يجب أن تستند التقديرات إلى مدخلات مناسبة، ويجب أن تعكس كل من المدخلات أفضل المعلومات المتاحة، ويجب ممارسة الحذر عند التعامل مع الشكوك وعدم اليقين. وقد يكون من الضروري في بعض الأحيان الإفصاح بشكل صريح عن درجة عدم اليقين في المعلومات المالية وغير المالية لتمثيل الاحداث الإقتصادية والاحداث الأخرى بشكل صادق.

18. لا يعني الخلو من الأخطاء المادية الدقة الكاملة في جميع النواحي. فالخلو من الأخطاء المادية يعني عدم وجود أخطاء أو إغفالات مادية بشكل فردي أو جماعي في وصف الحدث، وأن العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المبلّغ عنها قد تم تطبيقها كما هو موضح. وفي بعض الحالات، قد يكون من الممكن تحديد دقة بعض المعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام - على سبيل المثال، مبلغ التحويل النقدي إلى جهة اتحادية، أو حجم الخدمات المقدمة، أو السعر المدفوع لاستحواذ الممتلكات والآلات والمعدات. ومع ذلك، في حالات أخرى قد لا يكون من الممكن تحديد دقة تقدير قيمة أو تكلفة أحد البنود أو فعالية برنامج تقديم الخدمات. وفي هذه الحالات، سيكون التقدير خاليًا من الأخطاء المادية إذا تم وصف المبلغ بوضوح على أنه تقدير، وتم توضيح طبيعة وحدود عملية التقدير، ولم يتم تحديد أي أخطاء جوهرية في اختيار وتطبيق العملية المناسبة لتطوير التقدير.

القابلية للفهم

19. تعد القابلية للفهم من خصائص المعلومات التي تمكن المستخدمين من إدراك معناها على نحو معقول، ويجب أن تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام المعلومات للجهات الاتحادية بطريقة تستجيب لاحتياجات المستخدمين ومستوى معرفتهم ولطبيعة المعلومات المعروضة. على سبيل المثال، يجب كتابة تفسيرات المعلومات المالية وغير المالية والإيضاحات الخاصة بتقديم الخدمات والإنجازات الأخرى خلال فترة إعداد التقارير والتوقعات للفترات المستقبلية بلغة واضحة ومقدمة

بطريقة يمكن للمستخدمين فهمها بسهولة، تزداد القابلية للفهم عندما يتم تصنيف المعلومات، وتمييزها، وتقديمها بوضوح، وإيجاز. ويمكن أيضا أن تعزز المقارنة من قابلية الفهم.

20. يفترض أن لدى المستخدمين معرفة معقولة بأنشطة الجهة الاتحاديّة والبيئة التي تعمل فيها، لكي يكونوا قادرين ومستعدين لقراءة التقارير المالية ذات الغرض العام، ومراجعة وتحليل المعلومات المعروضة بدرجة معقولة من الاجتهاد. تعتبر بعض الظواهر الإقتصادية والظواهر الأخرى معقدة بشكل خاص ومن الصعب تمثيلها في التقارير المالية ذات الغرض العام، وقد يحتاج بعض المستخدمين إلى الاستعانة باستشاريين لمساعدتهم على فهمها، ويجب بذل كافة الجهود الممكنة لتمثيل الاحداث الإقتصادية وغيرها المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام بطريقة مفهومة لمجموعة واسعة من المستخدمين. ويجب ألا تستثنى المعلومات حول المواضيع المعقدة من البيانات الماليّة لمجرد امكانية صعوبة فهمها من قبل بعض المستخدمين دون مساعدة.

الالتزام بالتوقيت المناسب

21. يجب توفير المعلومات للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرار. كما أن توفر المعلومات الملائمة في وقت مبكر يمكن أن يسهم في تعزيز فائدتها كمدخلات في تقييم المساءلة وقدرتها على التأثير على القرارات التي ينبغي إتخاذها. ويؤدي عدم تقديم المعلومات في الوقت المناسب إلى جعلها أقل فائدة.

22. قد تبقى بعض بنود المعلومات مفيدة لمدة طويلة بعد فترة التقارير أو تاريخ التقارير. على سبيل المثال، قد يحتاج مستخدمي التقارير المالية، لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، إلى تقييم الإتجاهات في الأداء المالي للجهة وأدائها في تقديم الخدمات وإمتثالها للموازنات خلال عدة فترات لإعداد التقارير. بالإضافة إلى ذلك، قد لا يكون من الممكن تحديد نتائج وآثار بعض برامج تقديم الخدمات حتى بلوغ فترات مستقبلية - على سبيل المثال، يمكن أن يحدث هذا فيما يخص البرامج المصممة لتعزيز الرفاه الاقتصادي للأطراف المعنية، أو الحد من الإصابة بمرض معين، أو رفع مستويات محو الأمية لفئات عمرية معينة.

قابلية المقارنة

23. تعد قابلية المقارنة من خصائص المعلومات التي تساعد المستخدمين على تحديد أوجه التشابه والإختلاف بين مجموعتين من الاحداث. ولا تعتبر قابلية المقارنة خاصية لعناصر فردية من المعلومات، ولكنها خاصية للعلاقة بين عنصرين أو أكثر من المعلومات.

24. تختلف قابلية المقارنة عن الإتساق. فالإتساق يشير إلى إستخدام نفس مبادئ أو سياسات المحاسبة وأساس الإعداد، إما من فترة إلى أخرى داخل الجهة الاتحادية أو في فترة واحدة عبر أكثر من جهة إتحادية واحدة. فقابلية المقارنة هي الهدف والإتساق يساعد على تحقيق ذلك الهدف. في بعض الحالات، قد يتم تعديل المبادئ أو السياسات المحاسبية التي تتبناها الجهة الاتحادية لتمثيل معاملة أو حدث معين بشكل أفضل في التقارير المالية. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري دمج إفصاحات إضافية أو تفسيرات معينة لتلبية خصائص قابلية المقارنة.

25. تختلف أيضاً قابلية المقارنة عن التوحيد، ولكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تتشابه الأمور المتماثلة ويجب أن تختلف الأمور المتغايرة. ويؤدي التركيز الزائد على التوحيد إلى التقليل من قابلية

المقارنة عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة. لا يتم تعزيز قابلية المقارنة للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة وليس كذلك بجعل الأمور المتشابهة تبدو مختلفة.

26. تعد المعلومات حول المركز المالي للجهة الاتحادية وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وإمتثالها للموازنات المعتمدة والتشريعات ذات العلاقة أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد، تحقيق أهداف تقديم الخدمات، وخططها المستقبلية هي أمر ضروري لأغراض المساءلة وهي مفيدة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. وتزداد فائدة هذه المعلومات إذا كان من الممكن مقارنتها مع ما يلي على سبيل المثال:

أ. المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية التي تم عرضها سابقاً لفترة إعداد التقارير أو تاريخ إعداد التقارير؛
ب. المعلومات المشابهة حول نفس الجهة الاتحادية لبعض الفترات الأخرى أو بعض المراحل الزمنية الأخرى؛ و
ت. المعلومات المشابهة حول جهات اتحادية أخرى، على سبيل المثال؛ الجهات التي تقدم خدمات مشابهة في إختصاصات مختلفة لنفس فترة التقرير.

27. يعزز التطبيق المتسق للمبادئ والسياسات المحاسبية وأساس الإعداد على المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية والنتائج الفعلية فائدة أي مقارنة للنتائج المتوقعة والفعلية. قد تكون المقارنة مع جهات أخرى أقل أهمية عند تقديم تفسيرات حول تصور الإدارة أو رأيها في العوامل التي تكمن وراء الأداء الحالي للجهة.

قابلية التحقق

28. تعد قابلية التحقق من خصائص المعلومات التي تساعد على ضمان أن المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام تمثل بصدق الأحداث الاقتصادية وغيرها التي تقصد تمثيلها. تُستخدم إمكانية الدعم في بعض الأحيان لوصف هذه الخاصية عند تطبيقها على المعلومات التفسيرية والمعلومات المالية وغير المالية المستقبلية الكمية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية - أي جودة المعلومات التي تساعد على ضمان أن المعلومات التفسيرية أو المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية الكمية تمثل بصدق الأحداث الاقتصادية وغيرها التي تقصد تمثيلها. سواء تم الإشارة إلى هذه الخاصية قابلية للتحقق أو إمكانية الدعم، فإنها تعني أنه بإمكان مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين أن يصلوا إلى إجماع عام، رغم أنه ليس من الضروري أن يكون إتفاق كامل على أحد الأمرين التاليين:

أ. أن المعلومات تمثل الاحداث الإقتصادية وغيرها التي تقصد تمثيلها دون خطأ مادي أو تحيز، أو
ب. أنه تم تطبيق طريقة مناسبة للإعتراف أو القياس أو التمثيل دون خطأ مادي أو تحيز.

29. لكي تكون المعلومات قابلة للتحقق، فإنها لا تحتاج لأن تكون عبارة عن تقدير محدد حيث يمكن أيضاً التحقق من مجموعة من المبالغ المحتملة والاحتمالات المرتبطة بها.

30. يتم التحقق إما بشكل مباشر أو غير مباشر. في حالة التحقق المباشر، يتم التحقق من مبلغ ما أو من عرض ما بحذ ذاته، مثل (أ) عد النقدية، أو (ب) ملاحظة الأوراق المالية المتداولة وأسعارها المعلنة، أو (ج) التأكد من أن العوامل التي تم تحديدها كعوامل مؤثرة في أداء تقديم الخدمات في السابق كانت موجودة وأحدثت التأثير المحدد، أما في التحقق غير المباشر، يتم التحقق من مبلغ ما أو عرض ما عن

طريق مراجعة المدخلات وإعادة احتساب النتائج باستخدام نفس الأعراف أو المنهجية المحاسبية. ومثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق فحص المدخلات) الكميات والتكاليف)وإعادة احتساب مخزون نهاية الفترة بإستخدام نفس فرضية تدفق التكلفة (على سبيل المثال، متوسط التكلفة، أو الوارد أولا صادر أولا).

31. لا تعتبر جودة قابلية التحقق (أو إمكانية الدعم في حال إستخدام هذا المصطلح لوصف هذه الخاصية) مطلقة فإن بعض المعلومات قابلة للتحقق بدرجة أكبر أو أقل من معلومات أخرى، وكلما كانت المعلومات المشمولة في التقارير المالية أكثر قابلية للتحقق، كلما كان ذلك يضمن للمستخدمين بأن المعلومات تمثل بصدق الاحداث الإقتصادية وغيرها التي تقصد تمثيلها.

32. قد تتضمن التقارير المالية للجهات الاتحادية معلومات مالية ومعلومات كمية وتفسيرات حول (أ) التأثيرات الرئيسية على أداء الجهة الاتحادية خلال الفترة، و(ب) التأثيرات أو النتائج المستقبلية المتوقعة لبرامج تقديم الخدمات التي يتم تنفيذها خلال فترة التقرير، و (ج) المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية. وقد لا يكون من الممكن التحقق من التمثيل الكمي والتفسيرات لهذه المعلومات حتى فترة مستقبلية ما، إن لم يكن غير ممكن على الإطلاق.

33. للمساعدة في ضمان أن المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية الكمية والتفسيرات التي تتضمنها التقارير المالية تمثل بصدق الأحداث الاقتصادية وغيرها التي تقصد تمثيلها، يجب أن تكون الافتراضات التي تستند إليها المعلومات المُفصح عنها، والمنهجيات المعتمدة في جمع تلك المعلومات، والعوامل والظروف التي تدعم أي آراء معبَرعنها أو أي إفصاحات تمت، واضحة وشفافة. سيمكن ذلك المستخدمين من تكوين أحكام حول مدى ملاءمة تلك الافتراضات، وطريقة جمع، وقياس، وتمثيل، وتفسير المعلومات.

القيود المفروضة على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام

الأهمية النسبية

34. تعد المعلومات جوهرية إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن يؤدي حذفها أو عرضها بشكل مغلوط أو إخفائها إلى التأثير على وفاء الجهة بمسؤولياتها، أو على القرارات التي يتخذها المستخدمون بناءً على التقارير المالية للجهة المعدة لتلك الفترة. تعتمد الأهمية النسبية على كل من طبيعة وومبلغ البند المقدر في ظروف معيّنة لكل جهة إتحادية.

35. يتم إجراء تقديرات للأهمية النسبية في سياق البيئة التشريعية والمؤسسية والتشغيلية التي تعمل ضمنها الجهة الاتحادية ويتم إجراء تقييمات المعرفة وتوقعات الجهة المُعدة بشأن المستقبل بما

يخص المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية، قد تكون الإفصاحات المتعلقة بالإمتثال أو عدم الإمتثال لتشريع أو قانون ما أو سلطة ما جوهرية بسبب طبيعتها - بغض النظر عن حجم المبالغ المعنية. عند تحديد ما إذا كان بند معين جوهريًا في هذه الظروف، سيتم مراعاة أمور مثل طبيعة المعاملات أو الأحداث السابقة أو المتوقعة، وشرعيتها، وحساسيتها، ونتائج، والأطراف المَعنية بهذه المعاملات، والظروف التي أدت إلى ظهورها.

36. قد تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات نوعية وكمية عن نتائج تقديم الخدمات خلال فترة التقرير، والتوقعات بشأن تقديم الخدمات والنتائج المالية في المستقبل. وبالتالي، لا يمكن تحديد خاصية موحدة أو مجموعة من الخصائص الموحدة التي تجعل نوعًا معينًا من المعلومات هام نسبياً.

37. تُصنف الأهمية النسبية كقيد على المعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام في إطار المفاهيم. وعند تطوير معاييرمحاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية، تتم دراسة الأهمية النسبية لنتائج تطبيق سياسة محاسبية محددة، أو أساس إعداد أو الافصاح عن بند أو نوع من المعلومات. وفقًا لمتطلبات أي من معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية، يجب على الجهات الاتحادية التي تعد التقارير المالية الاخذ في الاعتبار أيضًا الأهمية النسبية، على سبيل المثال، لتطبيق سياسة محاسبية معينة والإفصاح المنفصل عن بنود معينة من المعلومات.

التوازن بين المنفعة والتكلفة

38. يفرض إعداد التقارير المالية تكاليف معينة، ويجب أن تبرر منافع إعداد التقارير المالية تلك التكاليف. يعد تقييم ما إذا كانت منافع تقديم المعلومات تبرر التكاليف ذات الصلة مسألة حكم وتقدير، لأنه غالبًا، ما يكون من غير المحتمل تحديد و/أو قياس جميع التكاليف وجميع الفوائد للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

39. تشمل تكاليف تقديم المعلومات تكاليف جمع ومعالجة هذه المعلومات، وتكاليف التحقق منها و/أو تقديم الإفتراضات والمنهجيات التي تدعمها، وأيضاً تكاليف نشرها. يتكبد المستخدمون تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة لهم. ويؤدي إغفال المعلومات المفيدة أيضاً إلى فرض تكاليف معينة، بما في ذلك التكاليف التي يتحملها المستخدمون للحصول على المعلومات اللازمة من مصادر أخرى والتكاليف التي تنتج من اتخاذ القرارات بإستخدام بيانات غير مكتملة.

40. يبذلالمُعدون الجزء الأكبر من الجهد لتقديم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام. إلا أن مستلمي الخدمة ومقدمي الموارد يتحملون تكلفة هذه الجهود لأنه يتم إعادة توجيه الموارد من أنشطة تقديم الخدمات إلى إعداد المعلومات لإدراجها في التقارير المالية.

41. يجني المستخدمون غالبية المنافع من المعلومات التي تقدمها التقارير المالية، إلا أنه يمكن أيضاً إستخدام المعلومات المعدة للتقارير المالية داخلياً من قبل الإدارة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات أفضل. إن الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بما يتماشى مع المفاهيم المحددة في إطار المفاهيم ومعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية سوف يعزز ويدعم شفافية إعداد التقارير المالية من قبل الجهات. لذلك، قد تستفيد الجهات الاتحادية أيضاً بطرق متعددة من المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام.

42. ينطوي تطبيق قيد المنفعة والتكلفة على تقديم ما إذا كانت المنفعة من الإبلاغ عن المعلومات من المحتمل أن تبرر التكاليف المتكبدة لتقديم واستخدام المعلومات. وعند إجراء هذا التقييم، من الضروري النظر فيما إذا كان من الممكن التنازل عن واحدة أو أكثر من الخصائص النوعية إلى حد ما لتقليل التكلفة.

43. عند وضع المعايير يتم الاخذ في الاعتبار المعلومات الواردة من المعدِّين والمستخدمين وغيرهم حول طبيعة ومنافع والتكاليف المتوقعة للمتطلبات المقترحة. إن الإفصاح والمتطلبات الأخرى التي تؤدي إلى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية لأغراض المساءلة واتخاذ القرار والتي تلبي الخصائص النوعية يتم تحديدها من قبل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية عندما يتم تقييم فوائد الامتثال لتلك الإفصاحات والمتطلبات الأخرى لتبرير تكاليفها.

التوازن بين الخصائص النوعية

44. تعمل الخصائص النوعية مع بعضها البعض للمساهمة في فائدة المعلومات، على سبيل المثال، لا يؤدي التمثيل الصادق لحدث غير ذي صلة، ولا التمثيل غير الصادق لحدث ذي صلة، إلى معلومات مفيدة. وبالمثل، لكي تكون المعلومات ذات صلة، يجب أن تكون ملائمة من حيث التوقيت وقابلة للفهم.

45. في بعض الحالات، قد يكون من الضروري إجراء موازنة أو مقايضة بين الخصائص النوعيةمن أجل تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية. وتعتبر الأهمية النسبية للخصائص النوعية في حالات مختلفة هي مسألة حكم مهني. ويكمن الهدف في تحقيق توازن ملائم بين الخصائص من أجل تلبية أهداف إعداد التقارير المالية.

الفصل الرابع:
الجهة المعدة للتقارير

جدول محتويات الجهة المعدة للتقارير

مقدمة 53
الخصائص الرئيسية للجهة المعدة للتقارير 53

مقدمة

1. إن الجهة المعدة للتقارير هي منظمة حكوميّة، أو منظمة أخرى، أو برنامج، أو مجال معين من نشاط يمكن تحديده (يشار إليه فيما بعد بالجهة / المنشأة)تقوم بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

2. قد تشتمل الجهة/ المنشأة المعدة للتقارير على إثنين أو أكثر من المنشآت المنفصلة، التي تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام كما لو أنها منشاة واحدة - ويشار إلى تلك المنشأة على أنها جهة/ منشأة المجموعة المعدّة للتقارير.

الخصائص الرئيسية للجهة المعدة للتقارير

3. فيما يلي الخصائص الرئيسية للجهة المعدة للتقارير:

أ. هي جهة/ منشأة تجمع الموارد من، أو بالنيابة عن الجهات المعنية و / أو تستخدم الموارد للقيام بالنشاطات لصالح، أو بالنيابة عن تلك الجهات المعنية؛ و

ب. هناك متلقون للخدمات أو مزودو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بالجهة / المنشأة للحصول على معلومات لأغراض المساءلة أو اتخاذ القرارات.

4. يمكن للحكومة أن تنشئ و/أو تعمل من خلال وحدات إدارية مثل الوزارات أو الدوائر. وقد تعمل أيضاً من خلال صناديق ائتمانية، أو سلطة قانونية، أو مؤسسات حكومية، أو جهات أخرى تتمتع بهوية قانونية منفصلة أو استقلالية تشغيلية لتنفيذ أو دعم تقديم الخدمات للأطراف المعنية. وقد تقوم منظمات حكومية أخرى، بما في ذلك المنظمات الدولية الحكومية والسلطات البلدية، بتنفيذ أنشطة معينة من خلال أنشطة المنشات ذات الهوية القانونية المنفصلة أو الإستقلالية التشغيلية، ويمكن أن تستفيد من تلك الأنشطة أو تتعرض لعبء مالي أو خسارة مالية نتيجة لها.

5. يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام للإبلاغ عن معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. يُعتبر مستلمو الخدمة ومزودو الموارد هم المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية للأغراض العامة. وبالتالي، فإن الخاصية الرئيسية للجهة / المنشأة المعدة للتقارير، أو جهة / منشأة المجموعة المعدّة للتقارير هي وجود متلقي خدمات أو مزودي موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بتلك الجهة أو تلك المجموعة من الجهات للحصول على معلومات لأغراض المساءلة أو اتخاذ القرارات.

6. تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم البيانات المالية. تعرض البيانات المالية معلومات عن موارد الجهة المعدة للتقارير أو جهة المجموعة المعدة للتقارير والمطالبات المتعلقة بهذه الموارد في تاريخ التقرير، بالإضافة إلى التغيرات في تلك الموارد والمطالبات والتدفقات النقدية خلال فترة التقرير. وبالتالي، ولتمكين إعداد البيانات المالية، تقوم الجهة المعدة للتقارير بجمع الموارد و/أو استخدام الموارد التي تم جمعها سابقًا لتنفيذ أنشطة لصالح أو نيابة عن الأطراف المعنية.

7. من العوامل التي من المحتمل أن تشير إلى وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لجهة/ منشاة أو مجموعة من الجهات هو وجود جهة/منشأة تملك المسؤولية أو المقدرة لجمع أو إستغلال الموارد، أو استحواذ وإدارة الأصول العامة، أو تكبد إلتزامات، أو تنفيذ أنشطة معينة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات. وكلما زادت الموارد التي تجمعها الجهة أو تديرها و/أو تستخدمها، وكلما زادت

الالتزامات التي تتحملها وزاد التأثير الاقتصادي أو الاجتماعي لأنشطتها، زادت احتمالية وجود مستلمي خدمات أو مزودي موارد يعتمدون على التقارير المالية للحصول على معلومات عنها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. في ظل غياب هذه العوامل، أو في حال أنها ليست ذات أهمية، فمن غير المحتمل وجود مستخدمين للتقارير المالية للأغراض العامة لهذه الجهات.

8. إن عملية إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام هي عملية لا تخلو من التكاليف. لذلك، ولكي يتم فرض متطلبات إعداد التقارير المالية بكفاءة وفعّالية، فانه من المهم الإشتراط فقط على الجهات التي يوجد لها المستخدمين السابق ذكرهم القيام بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

9. في كثير من الحالات، سيكون من الواضح ما إذا كان يوجد أو لا يوجد متلقو خدمات أو مزودو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بجهة للحصول على معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. على سبيل المثال، من المحتمل أن يوجد مثل هؤلاء المستخدمين فيما يخص التقارير المالية ذات الغرض العام لحكومة ما على المستوى الوطني الإتحادي أو الحكومي المحلي وفيما يخص مؤسسات القطاع العام الدولية. ويرجع ذلك إلى أن الحكومات والمؤسسات تملك عادة القدرة على جمع موارد جوهرية و/أو توزيع موارد جوهرية نيابة عن الجهات المكونة لها، وتَحمُل الالتزامات، والتأثير على الرفاه الاقتصادي و/أو الاجتماعي للمجتمعات التي تعتمد عليها في تقديم الخدمات.

10. ومع ذلك، قد لا يكون من الواضح دائمًا ما إذا كان يوجد متلقو خدمات أو مزودو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام، على سبيل المثال، الادارات والوكالات الحكومية المختلفة، أو البرامج المحددة، أو مجالات النشاط المحددة، للحصول على معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. سيتطلب تحديد ما إذا كان ينبغي اعتبار هذه الجهات جهات معدة للتقارير وبالتالي إلزامها بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام ممارسة الحكم المهني.

11. تتمتع الحكومة وبعض الجهات/ المنشات الأخرى بهوية منفصلة أو وضع قانوني منفصل (هوية قانونية). ولكن، بإمكان منظمات وبرامج وأنشطة القطاع العام التي لا تتمتع بهوية قانونية منفصلة أيضاً أن تجمع أو تستخدم أو توزع الموارد، أو تستحوذ على الأصول العامة أو تديرها، أو تتكبد الالتزامات، أو تنفذ أنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات أو تنفيذ سياسات الحكومة. قد يعتمد مستلمو الخدمة ومزودو الموارد على التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بهذه المنظمات والجهات للحصول على معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وبالتالي، قد تكون الجهة المعدة للتقارير في القطاع العام ذات هوية قانونية منفصلة أو قد تكون، على سبيل المثال، منظمة أو ترتيب إداري أو برنامج لا يتمتع بهوية قانونية منفصلة.

الفصل الخامس:
بنود البيانات المالية

جدول محتويات بنود البيانات المالية

مقدمة 57
الهدف 57
أهمية بنود البيانات المالية 57
تعريفات البنود 57
تعريفات الأصل والمورد 57
الحقوق 58
إمكانية الخدمة و القدرة على توليد منافع إقتصادية 59
السيطرة من قبل الجهة الاتحادية نتيجة لأحداث سابقة 59
الإلتزامات 60
الإلتزام القانوني 61
الالتزامات غير الملزمة قانونياً 61
تحويل الموارد من الجهة الاتحادية 61
الالتزام الحالي نتيجة لأحداث سابقة 62
الأصول والالتزامات 64
وحدة الحساب 64
الترتيبات الملزمة التي لا يتم تنفيذها بالتساوي 65
المركز المالي الصافي، الموارد الأخرى، والالتزامات الأخرى 65
الإيرادات والمصاريف 66
الفائض أو العجز للفترة 66
مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية 66

مقدمة

الهدف

يعرف هذا الفصل البنود المستخدمة في البيانات المالية، ويقدم المزيد من التوضيح حول تلك التعريفات.

أهمية بنود البيانات المالية

1. تعرض البيانات المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث من خلال تجميعها ضمن فئات واسعة تشترك في الخصائص الاقتصادية المشتركة. ويُطلق على هذه الفئات الواسعة بنود البيانات المالية. وتعتبر هذه البنود هي المكونات الأساسية التي تتألف منها البيانات المالية. وتوفر هذه البنود نقطة البداية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات والأنشطة الاقتصادية بطريقة توفر للمستخدمين معلومات تلبي أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.
2. لا تشير البنود المعرفة في هذا الفصل إلى البنود الفردية التي يتم الاعتراف بها نتيجة للمعاملات والأحداث. وتستخدم التصنيفات الفرعية للبنود الفردية ضمن بند معين ومجموعات البنود لتعزيز سهولة فهم البيانات المالية.
3. في بعض الحالات، ولضمان أن توفر البيانات المالية معلومات مفيدة لتقييم الأداء المالي والمركز المالي بشكل فعال للجهات الاتحادية، قد يكون من الضروري الاعتراف بالأحداث الإقتصادية التي لم يتم تغطيتها بواسطة البنود كما تم تعريفها في هذا الفصل. وبالتالي، لا يمنع تحديد البنود في هذا الفصل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية من اشتراط أو السماح بالاعتراف بالموارد أو الإلتزامات التي لا تستوفي تعريف بند معين في هذا الفصل (ويشار إليها فيما بعد بـ "الموارد الأخرى" أو "الالتزامات الأخرى") عندما يكون ذلك ضروريًا لتحقيق أهداف التقارير المالية بشكل أفضل.

تعريفات البنود

4. فيما يلي البنود التي تم تعريفها في هذا الفصل:
    أ. الأصول؛
    ب. الإلتزامات؛
    ت. الإيرادات؛
    ث. المصاريف
    ج. مساهمات الملكية؛ و
    ح. توزيعات الملكية.

تعريفات الأصل والمورد

5. يُعرف الأصل على أنه المورد الذي تسيطر عليه الجهة نتيجة لأحداث سابقة.
6. المورد هو الحق إما في إحتمالية الخدمة أو في القدرة على توليد منافع إقتصادية أو الحق في كلاهما .

يُناقش هذا الفصل ثلاث مكونات لهذه التعريفات:

- ✓ الحقوق
- ✓ إحتمالية الخدمة والمنافع الاقتصادية؛ و
- ✓ السيطرة الحالية نتيجة أحداث سابقة.

الحقوق

7. تشمل الحقوق المتعلقة بإحتمالية الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية أشكالًا متعددة، بما في ذلك:

أ. الحقوق التي ترتبط بالتزام طرف آخر، على سبيل المثال:

- ✓ الحق في استلام النقدية؛
- ✓ الحق في استلام السلع أو الخدمات؛
- ✓ الحق في تبادل الموارد مع طرف آخر بشروط مواتيةة. تشمل هذه الحقوق، على سبيل المثال، عقد آجل لشراء موارد بشروط مواتية حاليًا؛ و
- ✓ الحق في الاستفادة من التزام طرف آخر بنقل مورد إذا حدث حدث مستقبلي غير مؤكد محدد.

ب. الحقوق التي لا ترتبط بالتزام طرف آخر، على سبيل المثال:

- ✓ الحق في الموجودات الملموسة، مثل الممتلكات والآلات والمعدات أو المخزون. أمثلة على هذه الحقوق هي الحق في استخدام موجودات ملموسة أو الحق في الاستفادة من موجودات مؤجرة؛ و
- ✓ الحق في استخدام الملكية الفكرية.

8. تنشأ العديد من الحقوق من خلال ترتيبات ملزمة أو التشريعات أو ما يشابهها. على سبيل المثال قد تحصل الجهة الاتحادية على حقوق من خلال إمتلاك أو تأجير موجودات مادية، أومن خلال امتلاك أداة دين مثل قروض الطلاب، أو من خلال امتلاك برامج الحاسب الآلي أو الحق في استخدام الملكية الفكرية. ومع ذلك، قد تحصل الجهة الاتحادية أيضًا على حقوق بطرق أخرى، على سبيل المثال:

ت. من خلال اكتساب أو إنشاء معرفة فنية غير متاحة للعامة، مثل خطة إدارة المرور؛ أو

ث. من خلال نشوء الحق في الحصول على الموارد من طرف آخر ليس لديه أي بديل واقعي لتجنب نقل الموارد.

9. يتم استلام بعض الخدمات مثل خدمات الموظفين والخدمات العينية واستهلاكها فورًا. يستمر حق الجهة في الحصول على إمكانية الخدمة أو المنافع الاقتصادية الناتجة عن هذه الخدمات لفترة قصيرة جدًا لحين استهلاك الخدمات من قبل الجهة الاتحادية.

10. لا تعد كل الحقوق التي تمتلكها الجهة الاتحادية أصولًا لها. لكي يتم اعتبار هذه الحقوق أصولًا، يجب أن (أ) توفر إمكانية الخدمة أو منافع اقتصادية تتجاوز تلك المتاحة لجميع الأطراف الأخرى، (ب) أن تكون تحت سيطرة الجهة الاتحادية. لا تُعد الحقوق المتاحة لجميع الأطراف دون تكلفة كبيرة أصولًا للجهات الاتحادية التي تمتلك هذه الحقوق، على سبيل المثال، حقوق الوصول إلى المنافع العامة كحقوق مرور العامة على الأراضي أو المعرفة الفنية المتاحة للعامة.

11. من حيث المبدأ، كل حق من حقوق الجهة الاتحادية يُعتبر أصلاً منفصلاً. تُعامل الحقوق المرتبطة غالبًا كوحدة واحدة وتمثل أصلًا واحدًا. على سبيل المثال، قد تنشأ عدة حقوق عن الملكية القانونية لموجودات مادية، بما في ذلك الحق في:

    أ. الاستخدام؛
    ب. بيع الحقوق المتعلقة بالموجودات المادية؛ و
    ت. رهن الحقوق المتعلقة بالموجودات المادية.

12. في العديد من الحالات، يتم احتساب مجموعة الحقوق الناشئة عن الملكية القانونية لموجود مادي كأصل واحد. من ناحية المفاهيم، تُعد مجموعة الحقوق هي المورد، وليس الموجود المادي نفسه. ومع ذلك، فإن وصف مجموعة الحقوق باعتبارها الموجود المادي غالبًا ما يقدم تمثيلًا صادقًا لتلك الحقوق بطريقة موجزة وسهلة الفهم.

إمكانية الخدمة و القدرة على توليد منافع إقتصادية

13. إمكانية الخدمة هي قدرة المورد على تقديم الخدمات التي تسهم في تحقيق أهداف الجهة الاتحادية. تساعد إمكانية الخدمة الجهة الاتحادية على تحقيق أهدافها دون الحاجة بالضرورة إلى تحقيق تدفقات نقدية صافية واردة.

14. قد تشمل الأصول في الحكومة الاتحادية التي تجسد إمكانية الخدمة، الأصول الترفيهية، التراثية، المجتمعية، الدفاعية، وغيرها من الأصول التي تحتفظ بها الحكومة والجهات الاتحادية، والتي تُستخدم لتقديم خدمات لطرف ثالث. قد تكون هذه الخدمات للإستهلاك الجماعي أو الفردي. يتم توفير العديد من هذه الخدمات في مجالات يكون فيها التنافس في السوق محدودًا أو غير موجود. قد يكون إستخدام الأصول والتصرف بها مقيداً حيث إن العديد من الأصول التي تجسد إمكانية الخدمة متخصصة بطبيعتها.

15. المنافع الإقتصادية هي التدفقات النقدية الواردة أو الإنخفاض في التدفقات النقدية الصادرة. يمكن تحقيق التدفقات النقدية الواردة (أو تقليل التدفقات النقدية الصادرة) من خلال، على سبيل المثال:

    أ. إستخدام الأصل في إنتاج وبيع الخدمات؛
    ب. التبادل المباشر للأصل مقابل النقد؛
    ت. إطفاء أو تخفيض التزام من خلال تحويل الأصل.

السيطرة من قبل الجهة الاتحادية نتيجة لأحداث سابقة

16. يجب أن تسيطر الجهة الاتحادية على المورد. وتستلزم السيطرة على المورد أن تكون الجهة قادرة على إستخدام المورد (أو توجيه الأطراف الأخرى في كيفية استخدامه) بحيث تستفيد من إمكانية الخدمة أو المنافع الاقتصادية المتجسدة في المورد لتحقيق أهداف تقديم الخدمات أو أهداف أخرى.

17. عند تقييم ما إذا كانت الجهة الاتحادية تسيطر حاليًا على مورد ما، يجب عليها تقييم ما إذا كانت المؤشرات التالية للسيطرة موجودة:

    أ. الملكية القانونية
    ب. الوصول إلى المورد، أو القدرة على منع أو تقييد الوصول إلى المورد؛
    ت. الوسائل التي تضمن إستخدام المورد لتحقيق الأهداف؛ و

ث. وجود حق قابل للتنفيذ للاستفادة من إمكانية الخدمة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية من المورد.

على الرغم من أن هذه المؤشرات ليست حاسمة وقاطعة لوجود السيطرة، إلا أن تحديدها وتحليلها يمكن أن يساعد في اتخاذ القرار.

18. في بعض الأحيان، يقوم طرف ما (الموكل) بتكليف طرف آخر (الوكيل) للعمل نيابةً عنه ولصالحه. على سبيل المثال، قد يقوم الموكل بتكليف الوكيل بتنظيم توزيع السلع التي يسيطر عليها الموكل إلى المستفيدين المؤهلين. إذا كان الوكيل يتولى حيازة مورد يسيطر عليه الموكل، فإن هذا المورد لا يُعد أصلاً للوكيل.

19. يتطلب تعريف الأصل بأن يكون المورد الذي تسيطر عليه الجهة الاتحادية حالياً قد نشأ عن معاملة سابقة أو حدث آخر سابق. ويمكن أن تختلف المعاملات السابقة أو الأحداث الأخرى التي تؤدي إلى سيطرة الجهة الاتحادية على المورد وبالتالي على الأصل. يمكن للجهات الاتحادية الحصول على الأصول من خلال شرائها في معاملة تبادلية أو من خلال تطويرها. قد تنشأ الأصول أيضاً من خلال المعاملات غير التبادلية، بما في ذلك من خلال ممارسة الصلاحيات السيادية. تُعد القدرة على فرض الضرائب أو إصدار التراخيص والوصول إلى المنافع من الموارد غير الملموسة، أو تقييد أو منع الوصول إليها، هي أمثلة على صلاحيات والحقوق الحكومية التي يمكن أن تؤدي إلى نشوء الأصول. وعند تقييم متى تنشأ سيطرة الجهة الاتحادية على الحقوق في الموارد، يمكن أخذ الأحداث التالية بعين الإعتبار:

أ. القدرة على إيجاد سلطة،
ب. إنشاء السلطة بموجب قانون ما،
ت. ممارسة السلطة لإنشاء حق ما،
ث. الحدث الذي يؤدي إلى نشوء الحق في الحصول على الموارد من طرف خارجي.

وينشأ الأصل عند ممارسة السلطة وعند وجود حقوق للحصول على الموارد.

الإلتزامات

20. يُعرف الإلتزام بأنه الالتزام الحالي على الجهة الاتحاديّة لنقل موارد نتيجة أحداث سابقة، ولكي ينشأ الإلتزام، يجب استيفاء الشروط التالية:

أ. يكون لدى الجهة الاتحادية التزام
ب. أن يتمثل الالتزام بنقل للموارد
ت. أن يكون الالتزام الحالي ناتجًا عن حدث أو أكثر من الأحداث السابقة

21. يمكن للجهات الاتحادية أن تكون لديها عدد من الالتزامات. تكون الالتزامات مُلزمة عندما لا يكون للجهة الاتحادية بديل واقعي أو لا يوجد لديها خيار لتجنبها.

22. يمكن أن تكون الألتزامات الملزمة قانونية أو غير قانونية، ويمكن أن تنشأ من المعاملات التبادلية وغير التبادلية يجب أن يكون الالتزام تجاه طرف خارجي حتى يؤدي إلى نشوء التزام. لا يمكن للجهة الاتحادية أن تكون ملتزمة تجاه نفسها، حتى إذا كانت قد أعلنت علنًا عن نية التصرف بطريقة معينة. يُعد تحديد طرف خارجي مؤشرًا على وجود التزام ويؤدي إلى نشوء التزام مالي، وليس من الضروري معرفة هوية الطرف الخارجي قبل موعد التسوية لوجود الالتزام.

23. تتضمن العديد من الترتيبات التي تؤدي إلى نشوء التزام تواريخ تسوية. قد يوفر إدراج تاريخ التسوية مؤشرًا على أن الالتزام يتضمن نقل موارد ويؤدي إلى نشوء التزام مالي. ومع ذلك، هناك العديد من الاتفاقيات التي لا تحتوي على تواريخ تسوية حيث لا يمنع غياب تاريخ التسوية نشوء الالتزام المالي.

الإلتزام القانوني

24. يكون الإلتزام القانوني قابل للتنفيذ بموجب القانون. وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات القابلة للتنفيذ من مجموعة متنوعة من الهياكل القانونية. تكون المعاملات التبادلية عادةً تعاقدية في طبيعتها، وبالتالي يمكن تنفيذها من خلال قوانين العقود أو السلطات أو الترتيبات المكافئة. وفي بعض الحالات قد لا تستطيع الحكومة والجهات الاتحادية الدخول في التزامات قانونية، لأنه لا يسمح لهم على سبيل المثال بالتعاقد باسمهم، لكن توجد عمليات بديلة ذات تأثير مشابه. تعتبر الالتزامات الملزمة من خلال مثل هذه العمليات البديلة التزامات قانونية في إطار المفاهيم. وبالنسبة لبعض أنواع المعاملات غير التبادلية، يكون من الضروري ممارسة الحكم لتحديد ما إذا كان الالتزام قابلًا للتنفيذ قانونيًا. عندما يُحدد أن الالتزام قابل للتنفيذ قانونيًا، فلا شك في أن الجهة الاتحادية ليس لديها بديل واقعي لتجنب هذا الالتزام، وأن الالتزام موجود.

25. بعض الالتزامات المرتبطة بالمعاملات التبادلية لا تكون قابلة للتنفيذ بشكل صارم من قِبل طرف خارجي في تاريخ إعداد التقارير، ولكنها تصبح قابلة للتنفيذ بمرور الوقت دون أن يكون الطرف الخارجي بحاجة إلى تلبية شروط إضافية أو اتخاذ أي إجراء آخر قبل التسوية. تُعتبر المطالبات القابلة للتنفيذ بشكل غير مشروط، بناءً على مرور الوقت، التزامات قابلة للتنفيذ في سياق تعريف الالتزام.

26. تُعد السلطة السيادية هي السلطة الأساسية للحكومة في سنّ وتعديل وإلغاء الأحكام القانونية. ولا تعتبر السلطة السيادية مبررًا للإستنتاج بأن الألتزام لا يستوفي تعريف الإلتزام في هذا إطار المفاهيم. وينبغي تقييم الوضع القانوني في كل تاريخ إعداد التقرير للنظر فيما إذا كان الألتزام لم يعد ملزما وبالتالي لا يستوفي تعريف الإلتزام.

الالتزامات غير الملزمة قانونياً

27. يمكن أن تنشأ الإلتزامات من الإلتزامات غير ملزمة قانونياً. تختلف الالتزامات غير الملزمة قانونياً عن الالتزامات القانونية في أن الطرف الذي توجد تجاهه هذه الالتزامات لا يمكنه اتخاذ إجراءات قانونية (أو ما يعادلها) لفرض التسوية. تمتلك الالتزامات غير الملزمة قانونياً التي تؤدي إلى نشوء التزامات الخصائص التالية:

    أ. أشارت الجهة إلى الأطراف الأخرى عبر نمط ثابت من الممارسات السابقة أو سياسات منشورة أو بيان حالي محدد بشكل كافي بأنها ستتحمل مسؤوليات معينة؛
    ب. ونتيجة لهذا التوضيح، تكون الجهة قد أنشأت توقعاً مشروعاً لدى تلك الأطراف بأنها ستقوم بالوفاء بتلك المسؤوليات؛ و
    ت. لدى الجهة بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب الوفاء بالالتزام الناشئ عن تلك المسؤوليات.

تحويل الموارد من الجهة الاتحادية

28. لتلبية تعريف الالتزام، يجب أن يكون هناك احتمال أن يتطلب الالتزام من الجهة الاتحادية تحويل موارد إلى طرف آخر (أو أطراف أخرى). ولتحقيق هذا الاحتمال، لا يتعين أن يكون مؤكداً أو حتى محتملاً أن الجهة

ستكون ملزمة بتحويل الموارد - فقد يكون التحويل مطلوباً فقط إذا وقع حدث مستقبلي معين غير مؤكد. حيث إن الشرط الأساسي هو وجود الالتزام الحالي، وأنه، في ظرف واحد على الأقل، قد يتطلب من الجهة تحويل الموارد.

29. يمكن أن يستوفي الالتزام تعريف الالتزام حتى ولو كانت احتمالية نقل الموارد منخفضة. ومع ذلك، قد تؤثر هذه الاحتمالية المنخفضة على القرارات المتعلقة بالمعلومات المقدمة حول الالتزام وكيفية تقديمها. يقدّم الفصل السادس إرشادات حول الاعتراف، بينما يقدّم الفصل السابع إرشادات حول القياس.

30. تشمل الالتزامات لنقل الموارد، على سبيل المثال:

أ. الالتزامات بدفع النقد؛
ب. الالتزامات بتقديم الخدمات أو تسليم السلع؛
ت. الالتزامات بتبادل الموارد مع طرف آخر بشروط غير مواتية. تشمل هذه الالتزامات، على سبيل المثال، عقدًا آجلاً للبيع بشروط غير مواتية حاليًا أو خيارًا يمنح طرفًا آخر حق شراء موارد من الجهة؛
ث. الالتزامات ب تحويل الموارد إذا وقع حدث مستقبلي معين غير مؤكد؛ و
ج. الالتزامات بإصدار أداة مالية تُلزم الجهة بتحويل مورد

31. بدلاً من الوفاء بالالتزام بتحويل الموارد إلى الطرف الذي له الحق في استلامها، قد تقوم الجهات في بعض الحالات بما يلي:

أ. تسوية الالتزام عبر التفاوض للحصول على إعفاء منه؛
ب. نقل الالتزام إلى طرف ثالث؛ أو
ت. استبدال التزام تحويل الموارد بالتزام آخر عن طريق الدخول في معاملة جديدة

32. في الحالات المحددة في الفقرة السابقة، تظل الجهة الاتحادية ملزمة بنقل الموارد حتى تقوم بتسوية، أو تحويل، أو استبدال ذلك الالتزام.

33. في علاقة الموكل بالوكيل، إذا كان الوكيل ملزمًا بتحويل موارد يسيطر عليها الموكل إلى طرف ثالث، فإن هذا الالتزام لا يُعتبر التزامًا على الوكيل. في مثل هذه الحالة، تكون الموارد التي سيتم تحويلها هي موارد الموكل.

الالتزام الحالي نتيجة لأحداث سابقة

34. الالتزام الحالي ملزم. لتلبية تعريف الالتزام، من الضروري أن ينشأ التزام حالي نتيجة لواحدة أو أكثر من المعاملات أو الأحداث السابقة، وأن يكون لديه إمكانية إلزام الجهة الاتحادية بتحويل الموارد من الجهة.

35. يوجد التزام حالي نتيجة لأحداث سابقة فقط إذا:

أ. حصلت الجهة الاتحادية بالفعل على إمكانية خدمة أو منافع اقتصادية أو اتخذت إجراءً؛
ب. نتيجة لذلك، سوف يتعين على الجهة الاتحادية أو قد يتعين عليها تحويل موارد لم تكن مضطرة لتحويلها في ظروف أخرى

36. قد تنشأ الالتزامات في مراحل عديدة. على سبيل المثال، عند تنفيذ برنامج أو خدمة ما:

أ. الإعلان عن سياسة ما؛
ب. تقديم (وإقرار) الميزانية (التي قد تكون في مرحلتين مختلفتين)؛ و
ت. دخول الميزانية حيز التنفيذ (في بعض الحالات، لن تصبح الميزانية سارية إلا بعد الاعتماد المالي).

من غير المحتمل أن تؤدي المراحل المبكرة من التنفيذ إلى نشوء التزامات حالية تستوفي تعريف الالتزام. أما المراحل اللاحقة، مثل استيفاء المطالبين لمعايير الأهلية للحصول على الخدمة المقدمة، فقد تؤدي إلى نشوء التزامات تستوفي تعريف الالتزام. لا يمكن أن تلتزم الجهة تجاه نفسها نتيجة لبلاغ عام.

37. تحدد طبيعة الحدث النقطة التي يتحول فيها إلى التزام. من العوامل التي قد تؤثر على التقديرات بشأن ما إذا كان بإمكان الأطراف الأخرى استنتاج أن الالتزام يستوجب على الجهة تحويل موارد ودون وجود بدائل واقعية لتجنب ذلك، ما يلي:

أ. طبيعة الحدث أو الأحداث السابقة التي تؤدي إلى نشوء إلتزام.. وفي حال التزام الحكومة بتقديم التعديلات اللازمة في الميزانية وضمان تمريرها، فقد ينشأ عن هذا الإعلان التزام غير ملزم قانونياً؛
ب. قدرة الجهة على تعديل الالتزام أو تغييره قبل أن يصبح مستحقاً، لا يؤدي الإعلان عن سياسة معينة في العادة إلى نشوء التزام غير ملزم قانونياً، طالما أن الالتزام يمكن تعديله قبل تنفيذه؛ و
ت. قد تكون هناك علاقة بين توفر التمويل لتسوية التزام معين وإنشاء التزام حالي. على سبيل المثال، إذا تم اعتماد بند في الميزانية وتم تأمين التمويل المرتبط به من خلال تخصيص أو توفر تمويل طارئ أو تحويل من مستوى حكومي آخر، فقد ينشأ التزام غير ملزم قانونياً. ولكن عدم وجود مخصص في الميزانية لا يعني بحد ذاته عدم نشوء الالتزام حالي.

38. يمكن أن تؤدي ظروف أخرى إلى نشوء حالات معينة، تكون فيها الجهة غير ملزمة قانونيا بتحمل نقل الموارد، لكن الآثار الإقتصادية أو السياسية لرفض القيام بذلك تكمن في أن الجهة قد يكون أمامها بديل واقعي ضئيل أو معدوم لتجنب التدفق الصادر للموارد. ويمكن أن تؤدي ظروف أخرى إلى نشوء التزام غير ملزم قانونياً.

الأصول والالتزامات

وحدة الحساب

39. تعرف بأنها الحق، أو مجموعة الحقوق، أو الالتزام، أو مجموعة الالتزامات، أو مجموعة الحقوق والالتزامات التي يتم تطبيق معايير الاعتراف ومفاهيم القياس عليها.

40. يتم اختيار وحدة الحساب للأصل أو الالتزام عند النظر في كيفية تطبيق معايير الاعتراف ومفاهيم القياس على ذلك الأصل أو الالتزام وعلى الإيرادات والمصروفات المرتبطة به. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب اختيار وحدة حساب واحدة للاعتراف ووحدة حساب مختلفة للقياس. على سبيل المثال، قد يتم الاعتراف ببعض الترتيبات بشكل فردي، ولكن يتم قياسها كجزء من محفظة تضم عدة ترتيبات ملزمة. بالنسبة للعرض والإفصاح، قد تحتاج الأصول، الالتزامات، الإيرادات والمصروفات إلى التجميع أو الفصل إلى مكونات منفصلة.

41. إذا نقلت الجهة جزء من أصل أو جزء من التزام، قد تتغير وحدة الحساب في ذلك الوقت، بحيث يصبح الجزء المنقول والجزء المحتفظ به وحدات حساب منفصلة.

42. يتم اختيار الوحدة الحسابية لتوفير معلومات مفيدة، مما يعني أن:

أ. المعلومات المقدمة عن الأصول أو الالتزامات وعن أي إيرادات أو نفقات ذات صلة يجب أن تكون ملائمة. قد يوفر التعامل مع مجموعة من الحقوق والالتزامات كوحدة حساب واحدة معلومات أكثر ملائمة من التعامل مع كل حق أو التزام كوحدة حساب منفصلة. إذا كانت هذه الحقوق والالتزامات، على سبيل المثال:

- ✓ لا يمكن أن تكون أو من غير المحتمل أن تكون موضوعاً لمعاملات منفصلة؛
- ✓ لا يمكن أو من غير المحتمل أن تنتهي صلاحيتها في أنماط مختلفة؛
- ✓ لها خصائص ومخاطر مماثلة؛ أو
- ✓ تستخدم معًا في الأنشطة التشغيلية التي تقوم بها الجهة لتقديم الخدمات أو لإنتاج التدفقات النقدية ويتم قياسها استنادًا إلى تقديرات إمكانية الخدمة المترابطة أو التدفقات النقدية المستقبلية.

ب. المعلومات المقدمة حول الأصل أو الالتزام وأي إيرادات أو مصروفات ذات صلة يجب أن تمثل بأمانة جوهر المعاملة أو الحدث الآخر الذي نشأت عنه. لذلك، قد يكون من الضروري التعامل مع الحقوق أو الالتزامات الناشئة من مصادر مختلفة كوحدة حساب واحدة، أو فصل الحقوق أو الالتزامات الناشئة من مصدر واحد. وبالمثل، لتقديم تمثيل صادق للحقوق أو الالتزامات غير المرتبطة، قد يكون من الضروري الاعتراف بها وقياسها بشكل منفصل.

43. عند اختيار وحدة الحساب، من المهم أيضاً مراعاة قيد المنفعة والتكلفة في التقارير المالية (انظر الفصل الثالث). بشكل عام، تزداد التكاليف المرتبطة بالاعتراف وقياس الأصول، الالتزامات، الإيرادات والمصروفات كلما صغر حجم وحدة الحساب. لذلك، يتم فصل الحقوق أو الالتزامات الناشئة عن نفس المصدر فقط إذا كانت المعلومات الناتجة أكثر منفعة ومنفعتها تفوق تكاليفها.

44. أحد الأمثلة على الحقوق والالتزامات الناشئة عن نفس المصدر هو الترتيبات الملزمة، التي تنشئ حقوقاً والتزامات لكل طرف من الأطراف. إذا كانت هذه الحقوق والالتزامات مترابطة ولا يمكن فصلها، فإنها تشكل أصلًا أو التزامًا واحدًا غير قابل للتجزئة وبالتالي تشكل وحدة حساب واحدة.

45. في المقابل، إذا كانت الحقوق قابلة للفصل عن الالتزامات الناشئة عن نفس المصدر، فقد يكون من المناسب في بعض الأحيان فصل الحقوق عن الالتزامات، مما يؤدي إلى تحديد واحد أو أكثر من الأصول والالتزامات المنفصلة. في حالات أخرى، قد يكون من الأنسب جمع الحقوق والالتزامات القابلة للفصل في وحدة حساب واحدة، والتعامل معها كأصل واحد أو التزام واحد.

46. يختلف التعامل مع مجموعة من الحقوق والالتزامات الحالية كوحدة حساب واحدة عن المقاصة بين الأصول والالتزامات. تحدث المقاصة عندما تعترف الجهة الاتحادية بالأصل والالتزام كوحدات حساب منفصلة، ولكن تجمعها في مبلغ صافٍ واحد في قائمة المركز المالي. تصنف المقاصة البنود غير المتشابهة معًا وبالتالي فهي غير مناسبة بشكل عام.

الترتيبات الملزمة التي لا يتم تنفيذها بالتساوي

47. قد تكون بعض الترتيبات الملزمة، أو أجزاء منها، غير منفذة بالتساوي، بحيث لم يوفِ أي من الطرفين بأي من التزاماته، أو أوفى كلا الطرفين بالتزاماته جزئيًا وبدرجة متساوية. إن مثل هذه الترتيبات الملزمة تنشئ حق والتزام مشتركين لتبادل الموارد. نظرًا لأن هذه الحقوق والالتزامات مترابطة وغير قابلة للفصل، فإنها تُعتبر أصلًا أو التزامًا واحدًا. إذا كانت شروط التبادل مواتية، يتم الاعتراف بالأصل؛ أما إذا كانت الشروط غير مواتية، فيتم الاعتراف بالالتزام. إدراج الأصل أو الالتزام في القوائم المالية يعتمد على معايير الاعتراف (انظر الفصل السادس) وأساس القياس الذي تم إختياره (انظر الفصل السابع).

48. إلى الحد الذي يفي فيه أي من الطرفين بالتزاماته بموجب الترتيب الملزم، يتغير طابع الترتيب الملزم. حيث إذا قامت الجهة المعدة للتقرير بالأداء أولًا، فإن هذا الأداء يحوّل حقها في تبادل الموارد إلى حق في استلام مورد، مما يشكّل أصلًا. وإذا قام الطرف الآخر بالأداء أولًا، فإنه يتحول إلى التزام لنقل مورد.

المركز المالي الصافي، الموارد الأخرى، والالتزامات الأخرى

49. كما تم توضيحه سابقاً، في بعض الحالات، عند تطوير أو تعديل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية ولتحقيق أهداف التقارير المالية، قد يلزم الاعتراف في البيانات المالية بموارد أو التزامات لا تتماشى مع تعريف البنود المحددة في إطار المفاهيم. في هذه الحالات، قد تتطلب أو تسمح المعايير بالاعتراف بهذه الموارد أو الالتزامات كموارد أخرى أو التزامات أخرى، وهي بنود إضافية إلى البنود الستة المحددة في هذا إطار المفاهيم.

50. إن المركز المالي الصافي هو عبارة عن الفرق بين الأصول والإلتزامات بعد إضافة الموارد الأخرى وخصم الالتزامات الأخرى المعترف بها في بيان المركز المالي. وقد يكون المركز المالي الصافي قيمة متبقية إيجابية أو سلبية.

الإيرادات والمصاريف

51. تمثل الإيرادات الزيادة في المركز المالي الصافي للجهة الاتحادية، باستثناء أي زيادات ناتجة عن مساهمات الملكية.

52. تمثل المصاريف النقصان في المركز المالي الصافي للجهة الاتحادية، باستثناء أي نقصان ناتج عن توزيعات الملكية.

53. تنشأ الإيرادات والمصاريف من المعاملات التبادلية وغير التبادلية ومن أحداث أخرى مثل الزيادات والانخفاضات غير المحققة في قيمة الأصول والإلتزامات، واستهلاك الأصول من خلال الاستهلاك وإهلاك إمكانية الخدمة والقدرة على توليد المنافع الإقتصادية من خلال الانخفاض في القيمة. وقد تنشأ الإيرادات والمصاريف من معاملات فردية أو مجموعات من المعاملات.

الفائض أو العجز للفترة

54. يمثل الفائض أو العجز للفترة الفرق بين الإيرادات والمصروفات المدرجة في بيان الأداء المالي.

مساهمات الملكية وتوزيعات الملكية

55. تمثل مساهمات الملكية تدفقات واردة من الموارد إلى الجهة الاتحادية، مقدمة من أطراف خارجية بصفتهم مالكين، والتي تُنشأ أو تزيد حصة معينة من حقوق الملكية في المركز المالي الصافي للجهة.

56. تمثل توزيعات الملكية تدفقات الموارد الصادرة من الجهة، والتي يتم توزيعها على الأطراف الخارجية بصفتهم مالكين، والتي تعيد أو تخفض حصة معينة من حقوق الملكية في المركز المالي الصافي للجهة الاتحادية.

57. من الضروري التمييز بين التدفقات الموارد الواردة من المالكين، بما في ذلك تلك التدفقات التي تُنشأ بدايةً حقوق الملكية، والتدفقات الموارد الصادرة إليهم بصفتهم مالكين، وذلك عن الإيرادات والمصروفات. بالإضافة إلى ذلك، قد يحدث توزيع أرباح أو نقل للأصول والالتزامات بين الجهات. عندما تستوفي هذه التحويلات تعريف مساهمات الملكية أو توزيعات الملكية، سيتم محاسبتها على أنها كذلك.

58. قد تنشأ حقوق الملكية عند إنشاء جهة جديدة من خلال موارد مقدمة من جهة أخرى لتمكينها من بدء أنشطتها التشغيلية. ترتبط أحيانا المساهمات من والتوزيعات بإعادة هيكلة الحكومة وتتخذ شكل تحويلات الأصول والالتزامات بدلا من المعاملات النقدية. وقد تتخذ حصص الملكية أشكالا مختلفة، والتي قد لا يكون من الممكن إثباتها عبر أدوات حقوق الملكية.

59. قد تأخذ مساهمات الملكية شكل تدفق أولي للموارد عند إنشاء جهة أو تدفق لاحق للموارد، بما في ذلك تلك المتعلقة بإعادة هيكلة الجهة. قد تكون توزيعات الملكية عبارة عن: (أ) عائد على الاستثمار؛ (ب) عائد كلي أو جزئي للاستثمار؛ أو (ج) في حال تصفية الجهة أو إعادة هيكلتها، العائد على أي موارد متبقية.

الفصل السادس:
الإعتراف في البيانات المالية

جدول محتويات الإعتراف في البيانات المالية

معايير الإعتراف وعلاقتها بالإفصاح.....69
تعريف البند.....69
عدم اليقين في القياس.....69
الإفصاح والإعتراف.....70
إلغاء الإعتراف.....70

معايير الإعتراف وعلاقتها بالإفصاح

1. يحدد هذا الفصل المعايير التي يجب تلبيتها لكي يتم الاعتراف ببند ما في البيانات المالية، يشير الاعتراف إلى عملية دمج وتضمين بند يلبي تعريف معين ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعي القيود المفروضة على المعلومات المدرجة في التقارير المالية ضمن المبالغ المعروضة في البيانات المالية.

2. معايير الإعتراف هي:

   أ. بند يلبي تعريف بنود البيانات المالية؛ و
   ب. يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الإعتبار القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية.

3. يتم الاعتراف في البيانات المالية بجميع البنود التي تستوفي معايير الاعتراف. في بعض الحالات، قد يحدد أحد معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية أنه لتحقيق أهداف التقارير المالية، يجب الاعتراف بمورد أو التزام لا يستوفي تعريف بنود البيانات المالية، شريطة أن يكون من الممكن قياسه بطريقة تلبي الخصائص النوعية والقيود.

4. يتطلب الاعتراف تقييم حالة عدم اليقين المتعلقة بوجود البند وقياسه. قد تتغير الظروف التي تسبب حالة عدم اليقين، إن وجدت. لذلك، من المهم تقييم حالة عدم اليقين في كل تاريخ لإعداد التقارير.

تعريف البند

5. لكي يتم الاعتراف ببند، يجب أن يفي بتعريف أحد البنود الواردة في الفصل الخامس. يتم معالجة عدم اليقين حول وجود بند من خلال النظر في الأدلة المتاحة لاتخاذ حكم محايد حول ما إذا كان البند يفي بجميع الخصائص الأساسية لتعريف ذلك البند، مع مراعاة جميع الحقائق والظروف المتاحة في تاريخ التقرير

6. إذا تبين أن بند معين قائم وموجود، يتم الأخذ في الاعتبار عدم اليقين حول مقدار إمكانية الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية التي يمثلها ذلك البند عند قياسه (انظر الفقرتين التاليتين). يقوم معدو التقارير بمراجعة وتقييم جميع الأدلة المتاحة لتحديد ما إذا كان البند موجودًا ويجب الاعتراف به، وما إذا كان ذلك البند لا يزال يستوفي متطلبات الاعتراف، أو ما إذا كان هناك تغيير في بند قائم.

عدم اليقين في القياس

7. للاعتراف ببند في البيانات المالية، من الضروري إرفاق قيمة نقدية للبند. يتطلب ذلك اختيار أساس قياس مناسب وتحديد ما إذا كان قياس البند يحقق الخصائص النوعية، مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك أن القياس يجب أن يكون ملائماً وكافياً ويمثل تمثيلاً صادقاً لكي يتم الاعتراف به في البيانات المالية.

8. قد يكون هناك عدم يقين مرتبط بقياس العديد من المبالغ المعروضة في البيانات المالية. يعد استخدام التقديرات جزءًا أساسياً من أساس الاستحقاق المحاسبي. يتضمن القرار بشأن مدى ملاءمة القياس ومدى تمثيله الدقيق مراعاة التقنيات، مثل استخدام نطاقات النتائج والتقديرات النقطية، وما

إذا كانت هناك أدلة إضافية متاحة حول الظروف الاقتصادية التي كانت موجودة في تاريخ إعداد التقارير. يمكن أن توفر الإفصاحات معلومات مفيدة حول أساليب التقدير المستخدمة. قد تكون هناك حالات نادرة يكون فيها مستوى عدم اليقين في تقدير نقطة واحدة كبيرًا لدرجة يثير التساؤل حول الملائمة والتمثيل الصادق، حتى لو تم تقديم إفصاحات لشرح أساليب التقدير. في هذه الحالات، لا يتم الاعتراف بالبند.

الإفصاح والإعتراف

9. إن الفشل في الإعتراف بالبنود التي تستوفي تعريف البند ومعايير الإعتراف لا يصحح عبر الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو الإيضاحات أو التفاصيل الإيضاحية الأخرى. ومع ذلك، يمكن أن يوفر الإفصاح معلومات حول البنود التي تستوفي العديد، ولكن ليس جميع، خصائص تعريف البند. كما يمكن أن يوفر الإفصاح معلومات حول البنود التي تستوفي تعريف بنود البيانات المالية، ولكن لا يمكن قياسها بطريقة تحقق الخصائص النوعية بشكل كافٍ لتحقيق أهداف التقارير المالية. يكون الإفصاح مناسبًا عندما يُعتبر العلم بالبند ملائماً لتقييم المركز المالي الصافي للجهة الاتحادية، وبالتالي يحقق أهداف التقارير المالية.

إلغاء الإعتراف

10. يشير إلغاء الاعتراف إلى عملية تقييم ما إذا كانت قد حدثت تغييرات منذ تاريخ التقرير السابق تبرر إزالة بند تم الاعتراف به سابقاً بالبيانات المالية، وإزالة البند إذا حدثت هذه التغييرات. وعند تقييم عدم اليقين حول وجود بند معين، يتم استخدام نفس المعايير لإلغاء الاعتراف التي استخدمت عند الاعتراف المبدئي.

الفصل السابع: قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية

جدول محتويات قياس الأصول والإلتزامات في البيانات المالية

مقدمة 73
هدف القياس 73
الاعتراف (القياس الأولي) 73
القياس اللاحق 74
اختيار نماذج وأسس القياس 74
المقاييس الخاصة بالجهة وغير الخاصة بالجهة 75
قيم الدخول و الخروج 76
مستوى التجميع أو التفصيل للقياس 76
أسس القياس للأصول 76
التكلفة التاريخية 77
أسس قياس الأصول بموجب نموذج القيمة الجارية 79
القيمة التشغيلية الجارية 79
القيمة العادلة 80
القيمة قيد الاستخدام 82
أسس قياس الإلتزامات 83
التكلفة التاريخية 83
تكلفة سداد الالتزامات 84
القيمة العادلة 84

مقدمة

1. يحدد هذا الفصل مفاهيم القياس التي توجه اختيار أساس القياس في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية ومعدي البيانات المالية في اختيار أسس قياس الأصول والالتزامات التي لا تتوفر بشأنها متطلبات ضمن معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية..

هدف القياس

2. يهدف القياس إلى اختيار أُسس تُمثّل بشكل عادل تكلفة الخدمة، القدرة التشغيلية، والقدرة المالية للجهة الاتحادية بطريقة مفيدة بما يُحقق المساءلة ويُدعم اتخاذ القرار.
3. يساهم اختيار أسس القياس للأصول والالتزامات في تحقيق أهداف التقارير المالية من خلال توفير معلومات تمكّن المستخدمين من تقييم ما يلي:
    أ. تكلفة الخدمة وهي تكلفة الخدمة المقدمة خلال الفترة سواء التكلفة التاريخية أو التكلفة الحالية؛
    ب. القدرة التشغيلية وهي قدرة الجهة الاتحادية على دعم تقديم الخدمات من خلال الموارد المادية وغيرها؛
    ت. القدرة المالية وهي قدرة الجهة الاتحادية على تمويل أنشطتها.
4. يتضمن اختيار أساس القياس أيضاً تقييم مدى تحقيق المعلومات المقدمة للخصائص النوعية، مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية. فيما يلي توضيح حول القياس عند الاعتراف (القياس الأولي) والقياس بعد الاعتراف (القياس اللاحق).

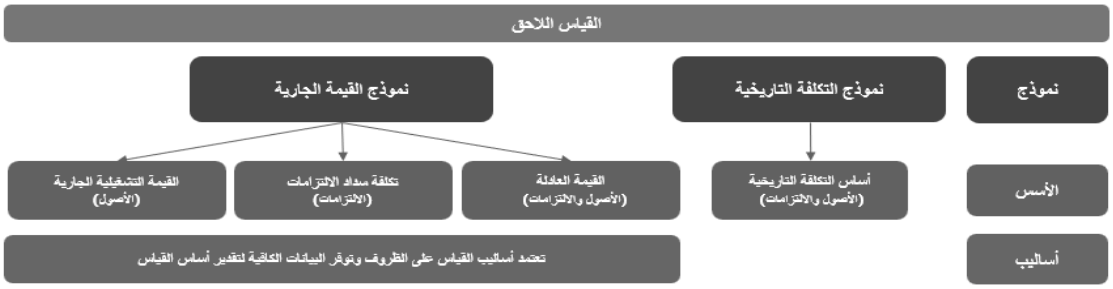
الاعتراف (القياس الأولي)

5. يتم القياس الأولي للأصل بناءً على سعر المعاملة مضافاً إليه تكاليف المعاملة، ما لم تكن هناك بيانات موثوقة عن سعر المعاملة أو كان هناك أساس قياس أخر يعكس القيمة بشكل أكثر دقة. حيث إن سعر المعاملة يمثل المقابل المقدم لاستحواذ، إنشاء أو تطوير الأصل. أما تكاليف المعاملة للأصول فهي التكاليف الإضافية التي يمكن نسبها بشكل مباشر إلى استحواذ، إنشاء أو تطوير الأصل، والتي لم تكن ستتكبدها الجهة الاتحادية لو لا قيامها بذلك. وبذلك يكون سعر المعاملة مضافاً إليه تكاليف المعاملة يمثل التكلفة التاريخية للأصل.
6. يتم القياس الأولي للالتزام بناءً على سعر المعاملة مخصوم منه تكاليف المعاملة، ما لم تكن هناك بيانات موثوقة عن سعر المعاملة أو كان هناك أساس قياس أخر يعكس القيمة بشكل أكثر دقة. حيث إن سعر المعاملة المقابل الذي تم استلامه مقابل تحمل الالتزام. أما تكاليف المعاملة فهي التكاليف الإضافية المرتبطة بشكل مباشر بتحمل الالتزام، والتي لم تكن لتتحملها الجهة لولا تكبد هذا الالتزام. وبذلك يكون سعر المعاملة مخصوم منه تكاليف المعاملة يمثل التكلفة التاريخية للالتزام.
7. بالنسبة لكل من الأصول والالتزامات، إذا لم تتوفر بيانات موثوقة عن سعر المعاملة، أو إذا كان السعر المتوفر لا يعكس معلومات ملائمة تساعد في تحقيق المساءلة ودعم اتخاذ القرار، يتم اللجوء إلى التكلفة الاعتبارية.

القياس اللاحق

8. بعد القياس الأولي، يوجد ثلاث مستويات للقياس:

أ. نموذج القياس
ب. أسس القياس
ت. اساليب القياس



9. تعتبر نماذج القياس مناهج واسعة مستخدمة لقياس الأصول والالتزامات ليتم إدراجها في البيانات المالية.

10. بموجب نموذج التكلفة التاريخية، يتم قياس الأصول والالتزامات بمبالغ مستندة إلى التكلفة التاريخية. ولا يتم عكس التغيرات في القيمة الناتجة عن تغيرات الأسعار، باستثناء حالات انخفاض القيمة للأصول وحالات التي يصبح فيها الالتزام مُثقلاً للجهة الاتحاديّة.

11. بموجب نموذج القيمة الجارية، يتم قياس الأصول والالتزامات باستخدام معلومات محدثة تعكس تغيرات الأسعار حتى تاريخ القياس.

12. أسس القياس هي طرق محددة لقياس الأصول والالتزامات بموجب نموذج القياس المختار. توفر أسس القياس معلومات تلبي بشكل أفضل الخصائص النوعية مع الأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية.

13. يمكن أن يكون القياس اللاحق إما بناءً على أساس التكلفة التاريخية أو على أحد أسس القياس بموجب نموذج القيمة الجارية.

14. أساليب القياس هي طرق لتقدير المبلغ الذي يُقاس به أصل أو التزام وفقًا لأساس القياس المختار. يعتمد اختيار أسلوب القياس على عوامل مثل خصائص الأصل أو الالتزام وتوفر البيانات القابلة للملاحظة.

اختيار نماذج وأسس القياس

15. من غير الممكن تحديد نموذج قياس واحد أو أساس قياس واحد يلبي على أفضل وجه هدف القياس على المستوى النظري لجميع الظروف. لذلك، لا يقترح إطار المفاهيم نموذج قياس واحد أو أساس قياس واحد (أو مجموعة من الأسس) لجميع المعاملات والأحداث والظروف. يقدم الإطار المفاهيمي إرشادات حول اختيار نموذج قياس وأساس قياس للأصول والالتزامات من بين الأسس

الأكثر استخدامًا لتحقيق هدف القياس. قد يكون من الضروري اختيار أسس قياس من نماذج قياس مختلفة لتحقيق هدف القياس.

16. يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للأصول من حيث المعلومات التي توفرها حول: (أ) تكلفة الخدمة المقدمة من قبل الجهة، (ب) القدرة التشغيلية والقدرة المالية للجهة؛ و(ج) مدى تقديمها لمعلومات تلبي الخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية:

    أ. التكلفة التاريخية؛
    ب. القيمة التشغيلية الجارية؛ و
    ت. القيمة العادلة.

17. تُستخدم قيمة الأصل قيد الاستخدام فقط في حالات انخفاض قيمة الأصل.

18. يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للالتزامات:

    أ. التكلفة التاريخية؛
    ب. تكلفة سداد الالتزامات؛ و
    ت. القيمة العادلة.

المقاييس الخاصة بالجهة وغير الخاصة بالجهة

19. يمكن تصنيف أسس القياس بناءً على ما إذا كانت "خاصة بالجهة " أو "غير خاصة بالجهة ". وتعكس أسس القياس الخاصة بالجهة الاتحادية القيود الاقتصادية، القانونية، وغيرها التي تؤثر على الاستخدامات المحتملة للأصل أو الوفاء بالالتزام من قبل الجهة. قد تعكس القياسات الخاصة بالجهة الفرص الاقتصادية التي لا تتوفر للجهات الأخرى والمخاطر التي لا تتعرض لها الجهات الأخرى. أما الأسس غير الخاصة بالجهة الاتحادية فتعكس الفرص والمخاطر العامة في السوق. يتم اتخاذ القرار بشأن استخدام أساس قياس خاص بالجهة أو غير خاص بها بالرجوع إلى هدف القياس والخصائص النوعية. تعرض الجداول التالية تصنيف أسس القياس للأصول والالتزامات حسب كونها خاصة بالجهة الاتحادية أو غير خاصة بها.

تصنيف أسس القياس للأصول على أنها خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة

أساس القياس	خاص بالجهة أو غير خاص بها
التكلفة التاريخية	خاص بالجهة
القيمة التشغيلية الجارية	خاص بالجهة
القيمة العادلة	غير خاص بالجهة

تصنيف أسس القياس للألتزامات على أنها خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة

أساس القياس	خاص بالجهة أو غير خاص بها
التكلفة التاريخية	خاص بالجهة
تكلفة سداد الالتزامات	خاص بالجهة
القيمة العادلة	غير خاص بالجهة

قيم الدخول و الخروج

20. توفر أسس القياس إما قيم دخول أو قيم خروج. بالنسبة للأصول، تعكس قيم الدخول تكلفة الاستحواذ، الانشاء، أو التطوير. تستند قيم الخروج إلى المنافع الاقتصادية الناتجة عن البيع. تعد القيمة التشغيلية الجارية والتكلفة التاريخية قياسات خاصة بالجهة الاتحادية للأصول وتعتبر قيم دخول. بينما تعد القيمة العادلة قياسًا مستندًا إلى السوق وغير خاص بالجهة الاتحادية، وهي قيمة خروج.

21. بالنسبة للالتزامات، ترتبط قيم الدخول بالمعاملة أو الحدث الذي يتم بموجبه تكبد الالتزام. تعكس قيم الخروج المبلغ المطلوب للوفاء بالالتزام أو تحويله. على سبيل المثال، تعد التكلفة التاريخية مقياسًا خاصًا بالجهة للالتزامات وتعتبر قيمة دخول. بينما تعد تكلفة الوفاء بالالتزام مقياسًا خاصًا بالجهة الاتحادية، والقيمة العادلة مقياسًا مستندًا إلى السوق وغير خاص بالجهة الاتحادية؛ وكلاهما قيم خروج.

22. يساعد تحديد ما إذا كانت أسس القياس تقدم قيم دخول أو قيم خروج في تحديد النهج المناسب لتكاليف المعاملات. عادةً ما تتضمن أسس القياس المستندة إلى الدخول تكاليف المعاملات المتعلقة باستحواذ، إنشاء، أو تطوير أصل، وكذلك تكبد الالتزام. أما أسس القياس المستندة إلى الخروج فعادةً ما تشمل تكاليف المعاملات المتعلقة ببيع أصل أو الوفاء بالالتزام أو تحويله.

مستوى التجميع أو التفصيل للقياس

23. من أجل عرض الأصول والالتزامات في القوائم المالية بطريقة تقدم معلومات تلبي أفضل هدف للقياس وتحقق الخصائص النوعية، قد يكون من الضروري تجميع أو تفصيل هذه الأصول والالتزامات لأغراض القياس. عند تقييم ما إذا كان هذا التجميع أو التفصيل مناسباً، يتم أخذ ما يلي بعين الاعتبار:

أ. الإرشادات المتعلقة بوحدة الحساب (انظر في الفصل الخامس)؛
ب. الأهمية النسبية للتجميع أو التفصيل؛ و
ت. تكاليف التجميع أو التفصيل مقارنة بالمنافع من حيث مدى تحقيقه لأهداف التقارير المالية.

أسس القياس للأصول

24. يناقش هذا القسم الأسس التالية لقياس الأصول:

أ. التكلفة التاريخية؛
ب. القيمة التشغيلية الجارية؛ و
ت. القيمة العادلة.

التكلفة التاريخية

25. التكلفة التاريخية لأصل تمثل المقابل الذي يُدفع لاستحواذ، إنشاء، أو تطوير أصل في وقت استحواذه، إنشائه، أو تطويره مضافاً إليه تكاليف المعاملة.

26. المقابل هو النقد أو ما يعادله، أو قيمة الموارد الأخرى التي تم تقديمها. تعتبر التكلفة التاريخية أساس قياس خاص بالجهة يعكس التكاليف التي تم تكبدها لاستحواذ، إنشاء، أو تطوير أصل. بعد القياس الأولي، يمكن تخصيص التكلفة التاريخية لبعض الأصول كمصروفات لفترات التقرير في شكل استهلاك أو إطفاء. يمثل الاستهلاك والإطفاء استهلاك إحتمالية الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية التي توفرها هذه الأصول على مدار عمرها الإنتاجي. وبما يتماشى مع نموذج التكلفة التاريخية، بعد القياس الأولي، لا يتم تغيير القيمة الدفترية للأصل لتعكس تغيرات الأسعار، إلا في الحالات المرتبطة بالانخفاض في القيمة.

27. بموجب نموذج التكلفة التاريخية، قد يتم تخفيض قيمة الأصل من خلال الاعتراف بالانخفاض في القيمة. يشير انخفاض القيمة إلى مدى تراجع إحتمالية الخدمة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية التي يوفرها الأصل بسبب التغيرات في الظروف الاقتصادية أو غيرها، وهو أمر مختلف عن استهلاك الأصل. يتطلب ذلك تقييم القيمة القابلة للاسترداد للأصل. قد يكون الاستهلاك، الإطفاء، وانخفاض القيمة ذات صلة أيضاً بأسس قياس نموذج القيمة الجارية. على العكس، قد تتم زيادة قيمة الأصل لتعكس تكلفة الإضافات والتحسينات أو أحداث أخرى، مثل الفوائد المستحقة على أصل مالي.

تكلفة الخدمة

28. عند استخدام التكلفة التاريخية، تعكس تكلفة الخدمات مقدار الموارد التي أُنفقت على استحواذ الأصول أو إنشائها أو تطويرها، والتي تم استهلاكها في تقديم الخدمات. تستند التكلفة التاريخية بشكل عام إلى المعاملات الفعلية التي أجرتها الجهة في وقت سابق. نظرًا لأن التكاليف المستخدمة هي تلك التي تم ترحيلها من فترة سابقة ولم تُعدَّل وفقًا لتغيرات الأسعار، فإنها لا تعكس القيمة الجارية للأصول المُستهلكة. وبالتالي، فإن الإبلاغ عن تكلفة الخدمات باستخدام الأسعار السابقة قد يُصعِّب تقدير التكلفة المستقبلية لتقديم الخدمات، خاصة إذا كانت هناك تغيرات كبيرة في الأسعار منذ الاستحواذ أو الإنشاء أو التطوير. عند إعداد الموازنات بناءً على التكلفة التاريخية، تُظهر هذه المعلومات مدى التزام الجهة بالميزانية.

القدرة التشغيلية

29. إذا تم الاستحواذ على أحد الأصول أو إنشائه أو تطويره في معاملة تبادلية، فإن التكلفة التاريخية توفر معلومات عن الموارد المتاحة لتقديم الخدمات في الفترات المستقبلية، بناءً على تكلفة الاستحواذ. في وقت الاستحواذ على الأصل أو إنشائه أو تطويره، يمكن الافتراض أن قيمة إمكانية الخدمة للأصل

بالنسبة للجهة الاتحادية تعادل على الأقل تكلفة الاستحواذ أو الإنشاء أو التطوير. عند الاعتراف بالاستهلاك أو الإطفاء، فإنه يعكس مدى استهلاك إمكانية الخدمة للأصل. توضح معلومات التكلفة التاريخية أن الموارد المتاحة لتقديم الخدمات المستقبلية تعادل على الأقل المبلغ الذي تم إدراجه فيه. أما في حالة الاستحواذ على أحد الأصول أو إنشائه أو تطويره في معاملة غير تبادلية، فإن سعر المعاملة لن يوفر معلومات عن القدرة التشغيلية التي تلبي الخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية.

القدرة المالية

30. يساعد المبلغ الذي تُدرج به الأصول في القوائم المالية في تقييم القدرة المالية. يمكن أن توفر التكلفة التاريخية، بعد خصم الاستهلاك أو الإطفاء وأي خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، معلومات عن مقدار الأصول التي يمكن استخدامها كضمان فعال للاقتراض. كما يتطلب تقييم القدرة المالية معلومات حول المبلغ الذي يمكن تحقيقه من استخدام الأصل أو بيعه وإعادة استثماره في أصول أخرى لتقديم خدمات مختلفة. لا توفر التكلفة التاريخية هذه المعلومات عندما تكون مختلفة بشكل كبير عن القيم الحالية.

تطبيق الخصائص النوعية

31. توضح الفقرات 28 - 30 الجوانب التي توفر فيها التكلفة التاريخية معلومات ملائمة ذات قيمة تأكيدية أو تنبؤية. غالباً ما يكون تطبيق التكلفة التاريخية بسيطاً لأن معلومات المعاملات عادةً ما تكون متاحة بسهولة. ونتيجة لذلك، فإن المبالغ المستمدة من نموذج التكلفة التاريخية تمثل بشكل عام تمثيلاً صادقاً لما تهدف إلى تمثيله، أي تكلفة الاستحواذ على أحد الأصول أو إنشائه أو تطويره تستند إلى المعاملات الفعلية. وبما أن تطبيق التكلفة التاريخية يعكس عادةً الموارد المستهلكة استناداً إلى المعاملات الفعلية، فإن قياسات التكلفة التاريخية تكون قابلة للتحقق والفهم، ويمكن إعدادها في الوقت المناسب.

32. تكون معلومات التكلفة التاريخية قابلة للمقارنة إلى حد ما إذا كانت الأصول قد تم الاستحواذ عليها أو إنشاؤها أو تطويرها في تواريخ متشابهة أو متقاربة. لا تعكس التكلفة التاريخية تأثير تغيرات الأسعار، لذا لا يمكن المقارنة بشكل مفيد بين مبالغ الأصول التي تم الاستحواذ عليها أو إنشاؤها أو تطويرها في أوقات مختلفة عند اختلاف الأسعار.

33. في ظروف معينة، يستلزم تطبيق التكلفة التاريخية استخدام التخصيصات، على سبيل المثال في الحالات التالية:

    أ. عندما يتم الاستحواذ على عدة أصول في معاملة واحدة؛
    ب. عندما تقوم الجهة الاتحادية بإنشاء أو تطوير الأصول بنفسها وتحتاج إلى تخصيص التكاليف العامة وغيرها من التكاليف؛ و
    ت. يكون من الضروري استخدام افتراض تدفق، مثل الوارد أولاً يصرف أولاً، عندما يتم الاحتفاظ بعدة أصول متشابهة.

إلى الحد الذي تكون فيه هذه التخصيصات عشوائية، فإنها تقلل من مدى تحقيق القياس الناتج للخصائص النوعية.

أسس قياس الأصول بموجب نموذج القيمة الجارية

34. تعكس القياسات بموجب نموذج القيمة الجارية البيئة الاقتصادية السائدة في تاريخ التقرير. يكون الاستهلاك والإطفاء وانخفاض القيمة، والتي تمت مناقشتها في سياق نموذج قياس التكلفة التاريخية (الفقرتين 26 و27)، ذات صلة بأسس قياس القيمة الجارية في ظروف معينة. وقد تؤثر الإضافات والتحسينات على القياسات بموجب القيمة التشغيلية الجارية القيمة التشغيلية الجارية والقيمة العادلة.

35. عندما يُستخدم أصل لتقديم الخدمات وأيضًا لتوليد منافع اقتصادية، فإن الجهة الاتحادية التي تستخدم نموذج القيمة الجارية تصدر حكمًا بشأن ما إذا كان الأصل محتفظًا به في المقام الأول للقدرة التشغيلية أو القدرة المالية وتختار أساس قياس القيمة التشغيلية الجارية، أو أساس قياس القيمة العادلة بناءً على هذا التحليل. وفي إصدار مثل هذا الحكم، تأخذ الجهة في الاعتبار وحدة الحساب المناسبة. يتم توفير الإرشادات بشأن وحدة الحساب في الفصل 5.

القيمة التشغيلية الجارية

36. تمثل القيمة التشغيلية الجارية المبلغ الذي ستدفعه الجهة الاتحادية مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل في تاريخ القياس.

37. تقدم القيمة التشغيلية الجارية قياساً خاصاً بالجهة لأصل موجود يُحتفظ به من أجل قدرته التشغيلية. تعكس القيمة التشغيلية الجارية ما يلي:

    أ. المبلغ الذي قد تدفعه الجهة مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل بأقل تكلفة ممكنة.
    ب. إمكانية الخدمة المتبقية للأصل مع مراعاة الحالة الحالية للأصل.
    ت. الاستخدام والموقع الحالي للأصل.

38. يدعم الأصل الجهة الاتحادية في تقديم الخدمات ضمن استخدامه الحالي. يشير الاستخدام الحالي إلى الطريقة التي يُستخدم بها الأصل الموجود، وليس الاستخدام البديل، ويعكس بشكل عام أهداف والسياسات العامة للجهة التي تقوم بتشغيل الأصل. لذلك تفترض القيمة التشغيلية الجارية استمرار استخدام الأصل لتقديم الخدمات بدلاً من بيعه.

تكلفة الخدمة

39. يتم الإبلاغ عن تكلفة الخدمات بالقيم الحالية عندما تستند إلى القيمة التشغيلية الجارية. وبالتالي، فإن قيمة الأصول المستهلكة ترتبط بقيمة الأصول في وقت استهلاكها، وليس كما هو الحال مع التكلفة التاريخية، في وقت الاستحواذ أو الإنشاء أو التطوير. يوفر ذلك أساسًا للمقارنة بين تكلفة الخدمات ومبلغ الضرائب والإيرادات الأخرى المستلمة خلال الفترة - والتي تمثل عموماً معاملات الفترة الحالية ويتم قياسها بالأسعار الحالية - مما يساعد في تقييم ما إذا كانت الموارد قد استُخدمت بشكل اقتصادي وفعال. كما يمكن أن يوفر أساسًا مفيدًا للمقارنة مع جهات أخرى تقدم تقارير على نفس الأساس، حيث لن تتأثر قيم الأصول باختلاف تواريخ الاستحواذ أو الإنشاء أو التطوير، وأيضًا لتقييم تكلفة تقديم الخدمات في المستقبل واحتياجات الموارد المستقبلية. ذلك لأن التكاليف المستقبلية من المرجح أن تكون أقرب إلى التكاليف الحالية مقارنة بتلك التي تم تكبدها في السابق عندما كانت الأسعار مختلفة.

القدرة التشغيلية

40. توفر القيمة التشغيلية الجارية مقياسًا للموارد المتاحة لتقديم الخدمات في الفترات المستقبلية استنادًا إلى السياسة الحالية، وذلك لأنها تركز على القيمة الجارية للأصول وإمكانية الخدمة المتبقية بالنسبة للجهة.

القدرة المالية

41. لا توفر القيمة التشغيلية الجارية معلومات حول قدرة الأصل على توليد المنافع الاقتصادية أو المبالغ التي يمكن الحصول عليها من بيعه. لذلك، قد لا تسهل تقييم القدرة المالية.

تطبيق الخصائص النوعية

42. تركز القيمة التشغيلية الجارية على المبلغ الذي ستدفعه الجهة الاتحادية مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل، مما يدعم تحقيق أهداف سياسة الجهة الاتحادية. لذلك، توفر القيمة التشغيلية الجارية معلومات ملائمة وتمثيلاً صادقاً.

43. تقدم القيمة التشغيلية الجارية معلومات قابلة للمقارنة على مستوى الجهة الاتحادية حيث يتم إدراج الأصول التي توفر إمكانية خدمة متكافئة بمبالغ مماثلة، بغض النظر عن توقيت الاستحواذ على الأصول أو إنشائها أو تطويرها قد تقوم جهات مختلفة بالإبلاغ عن أصول متشابهة بمبالغ مختلفة لأن القيمة التشغيلية الجارية هي مقياس خاص بالجهة، تعكس الفرص المتاحة للجهة للحصول على أصل لتحقيق أهداف سياستها. قد تكون هذه الفرص متشابهة أو متساوية بين الجهات المختلفة وفي الحالات التي تختلف فيها، يتم الإبلاغ عن الميزة الاقتصادية للجهة التي تتمكن من الاستحواذ أو إنشاء أو تطوير الأصول بتكلفة أقل في القوائم المالية من خلال قيم أصول أقل وتكلفة خدمات أقل. وهذا يعزز قدرة القيمة التشغيلية الجارية على تقديم معلومات ملائمة وتمثيلاً صادقاً. يعتمد مدى تلبية قياسات القيمة التشغيلية الجارية للخصائص النوعية مثل التوقيت المناسب، قابلية الفهم، وقابلية التحقق على طبيعة الأصل وأساليب التقدير المستخدمة.

القيمة العادلة

44. تمثل القيمة العادلة للأصل السعر الذي سيتم استلامه عند بيع أصل في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

45. تكون القيمة العادلة مناسبة عندما يتم الاحتفاظ بالأصل أساساً لقدراته على توليد المنافع الاقتصادية أو بغرض بيعه. يعتمد مدى تلبية القيمة العادلة لأهداف التقارير المالية واحتياجات المستخدمين من المعلومات جزئياً على جودة الأدلة السوقية. وتعتمد الأدلة السوقية بدورها على خصائص السوق الذي يتم فيه تداول الأصل.

46. توفر قياسات القيمة العادلة معلومات مفيدة لأنها تعكس بشكل عادل قيمة الأصل بالنسبة للجهة. في سوق منظم (انظر الفقرة 48)، لا يمكن تقييم الأصل بأقل من القيمة العادلة، حيث يمكن للجهة الحصول على الأقل على القيمة العادلة عند بيع الأصل، بغض النظر عن تكاليف المعاملة. كما لا يمكن تقييم الأصل بأكثر من القيمة العادلة، حيث يمكن للجهة الحصول على نفس القدرة على توليد المنافع الاقتصادية عن طريق شراء نفس الأصل أو أصل مماثل في السوق.

47. قد تكون فائدة القيمة العادلة موضع تساؤل عندما لا تكون الأسواق منظمة. ففي هذه الظروف، لا يمكن افتراض أن الأصل يمكن بيعه بنفس السعر الذي تم شراؤه به. وعلى الرغم من أن شراء الأصل قد يكون دليلًا على أن قيمته للجهة تعادل على الأقل سعر الشراء في ذلك الوقت، إلا أن العوامل التشغيلية قد تجعل قيمته بالنسبة للجهة أعلى. وبالتالي، قد لا تعكس القيمة العادلة القيمة التشغيلية الفعلية للأصل بالنسبة للجهة. لهذا السبب، قد لا تكون القيمة العادلة أداة مفيدة لتقييم الأصول التشغيلية التي تنوي الجهة الاستمرار في استخدامها لتقديم الخدمات.

الأسواق المنتظمة

48. تتميز الأسواق المتنظمة بالخصائص التالية:

أ. لا توجد حواجز تمنع الجهة من إجراء معاملات في السوق؛
ب. هناك تواتر وحجم كافيين لتوفير معلومات التسعير بشكل مستمر؛
ت. يوجد العديد من المشترين والبائعين المطلعين جيدًا الذين يتصرفون دون إكراه، مما يضمن العدالة في تحديد الأسعار الحالية، بما في ذلك أن الأسعار لا تمثل مبيعات اضطرارية.

السوق المنتظم هو السوق الذي يُدار بطريقة موثوقة، وآمنة، ودقيقة، وفعالة. تتعامل هذه الأسواق في أصول متطابقة وقابلة للتبادل، مثل السلع والعملات والأوراق المالية حيث تتوفر الأسعار بشكل علني. في الواقع، قد لا تمتلك الأسواق جميع هذه الخصائص بشكل كامل، ولكن بعضها قد يقترب من أن يكون سوقاً منتظماً.

القيمة العادلة في الأسواق التي لا يمكن افتراض أنها منتظمة

49. من غير المرجح أن تكون الأسواق الخاصة بالأصول الفريدة ونادرة التداول منتظمة؛ حيث يتم التفاوض على عمليات الشراء والبيع بشكل فردي، وقد يكون هناك نطاق واسع من الأسعار التي يمكن التوصل إلى اتفاق بشأنها. لذلك، يتحمل المشاركون تكاليف كبيرة لشراء أو بيع الأصل. عندما لا تكون الأسواق منتظمة، يصبح من الضروري استخدام أسلوب قياس لتقدير السعر الذي قد تتم به معاملة منظمة لبيع الأصل بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقًا لظروف السوق الحالية. تتطلب مثل أساليب القياس هذه مدخلات قابلة للملاحظة بشكل مباشر أو غير مباشر، حيثما كان ذلك ممكنًا، أو مدخلات غير قابلة للملاحظة إذا لم يكن من الممكن تحديد المدخلات القابلة للملاحظة.

50. تسمح القيمة العادلة بالإبلاغ عن العائد على الأصول. ومع ذلك، فإن الجهات لا تقوم عادة بأنشطة تهدف بشكل أساسي إلى تحقيق الأرباح، وغالبًا ما تُقدم الخدمات في معاملات غير تبادلية أو بشروط مدعومة. وبالتالي، قد تكون هناك أهمية محدودة للعائد المبلغ عنه والمستمد من القيمة العادلة.

تكلفة الخدمة

51. تعكس القيمة العادلة قدرة الأصل على توليد منافع اقتصادية والسعر المتوقع الحصول عليه عند البيع. لذلك، عندما يُحتفظ بالأصل أساساً من أجل قدرته التشغيلية، فإن القيمة العادلة توفر معلومات أقل فائدة لتحديد تكلفة الخدمات مقارنةً بالقيمة التشغيلية الجارية، التي تعكس قيمة الأصل في استخدامه الحالي.

القدرة التشغيلية

52. تكون فائدة المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة للأصول المحتفظ بها لتقديم الخدمات محدودة. إذا كانت القيمة العادلة أقل بكثير من التكلفة التاريخية، فمن المحتمل أن تكون القيمة العادلة أقل ملائمة من التكلفة التاريخية في توفير معلومات عن القدرة التشغيلية لهذه الأصول. كما من المرجح أن تكون القيمة العادلة أقل ملائمة من القيمة التشغيلية الجارية، لأن مبدأ أعلى وأفضل استخدام الذي يدعم القيمة العادلة غير مناسب للأصول التي يتم الاحتفاظ بها أساساً من أجل القدرة التشغيلية.

القدرة المالية

53. يتطلب تقييم القدرة المالية معلومات حول قدرة الأصل على توليد المنافع الاقتصادية والمبلغ الذي سيتم الحصول عليه عند بيع الأصل. يتم توفير هذه المعلومات من خلال القيمة العادلة. لذلك، تعد القيمة العادلة أساس قياس مناسب عندما تكون الأصول محتفظاً بها للبيع أو عندما تصبح الأصول التي كانت محتفظاً بها سابقاً لقدرتها التشغيلية فائضة عن الاحتياجات التشغيلية.

تطبيق الخصائص النوعية

54. يمكن استخدام القيم المحددة في الأسواق المنظمة بسهولة لأغراض التقارير المالية. ستلبي هذه المعلومات الخصائص النوعية أي أنها ستكون ملائمة، وتمثل تمثيلاً صادقاً، وقابلة للفهم، وقابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق. ونظراً لأن هذه المعلومات يمكن توفرها بسرعة، فمن المحتمل أيضاً أن تكون ذات توقيت مناسب.

55. سوف ينخفض مدى تلبية قياسات القيمة العادلة للخصائص النوعية كلما انخفضت جودة الأدلة السوقية واعتمد تحديد هذه القيم على أساليب التقدير. كما أُشير سابقاً، من المحتمل أن تكون القيمة العادلة ملائمة فقط بتقييم القدرة المالية وليس بتقييم تكلفة الخدمة أو القدرة التشغيلية.

القيمة قيد الاستخدام

56. القيمة قيد الاستخدام تنطبق على تقييمات انخفاض القيمة. يتضمن اختبار انخفاض القيمة تحديد ما إذا كان المبلغ الذي يتم إدراج الأصل به في قائمة المركز المالي قابلاً للاسترداد.

57. تمثل القيمة قيد الاستخدام للأصل المولد للنقد القيمة الجارية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل وبيعه في نهاية عمره الإنتاجي. يتطلب ذلك خصم التدفقات النقدية إلى قيمتها الحالية.

58. تمثل القيمة قيد الاستخدام للأصل غير المولد للنقد إمكانية الخدمة المتبقية للأصل في تاريخ القياس. يتطلب تقدير إمكانية الخدمة استخدام أساليب تعتمد على طبيعة الأصل، بسبب ارتباطها بانخفاض القيمة، ومؤشرات انخفاض القيمة.

59. تكون القيمة قيد الاستخدام للأصول المولدة للنقد معقدة وغير موضوعية، حيث تتطلب التنبؤ بالتدفقات النقدية من منظور الجهة. ويزداد التعقيد عندما يتم استخدام الأصول بالاشتراك مع أصول أخرى. في هذه الحالات، يمكن تقدير القيمة قيد الاستخدام فقط عن طريق حساب القيمة الجارية للتدفقات النقدية لمجموعة من الأصول، بدلاً من حسابها لكل أصل على حدة. ثم يتم إجراء تخصيصات للأصول الفردية. قد تكون هذه التخصيصات عشوائية، مما يؤثر سلباً على التمثيل الصادق.

60. تكون القيمة قيد الاستخدام للأصول غير المولدة للنقد معقدة أيضاً، حيث تتطلب تقديرات خاصة بالجهة حول إمكانية الخدمة المتبقية للأصل.

61. تناقش الفقرة 35 الحالة التي يُستخدم فيها أصل لتقديم الخدمات وأيضاً لتوليد المنافع الاقتصادية، وتشير إلى أن الجهة التي تستخدم نموذج القيمة الجارية تتخذ قراراً بشأن ما إذا كان الأصل يُحتفظ به أساساً لأغراض القدرة التشغيلية أو القدرة المالية، وتختار أساس القياس المناسب بناءً على ذلك، سواء القيمة التشغيلية الجارية أو القيمة العادلة. هذا العامل، إلى جانب التعقيد والطابع غير الموضوعي الذي تمت مناقشته أعلاه، يعني أن القيمة قيد الاستخدام سواء في سياق الأصول المولدة للنقد أو غير المولدة للنقد من المحتمل أن تُستخدم فقط في احتساب الخسائر أو عكس الخسائر المتعلقة بانخفاض القيمة.

أسس قياس الإلتزامات

62. يناقش هذا القسم أسس قياس الالتزامات. ولا يكرر هذا القسم كل المناقشات الواردة في القسم الخاص بالأصول. فهو يأخذ في الاعتبار أسس القياس التالية:

أ. التكلفة التاريخية؛
ب. تكلفة سداد الالتزامات
ت. القيمة العادلة؛

التكلفة التاريخية

63. تمثل التكلفة التاريخية للإلتزام المقابل المستلم لتحمل التزام مطروحًا منه تكاليف المعاملة، في وقت تكبد الالتزام.

64. المقابل هو النقد أو ما يعادله، أو قيمة المقابل الآخر المقدم. بموجب نموذج التكلفة التاريخية، يتم تعديل القياسات الأولية باستخدام أسلوب يعكس عوامل مثل الفوائد المستحقة، أو زيادة الخصم، أو إطفاء العلاوة.

65. عندما تكون القيمة الزمنية للالتزام ذات أهمية نسبية على سبيل المثال، عندما يكون طول الفترة الزمنية قبل الاستحقاق كبيراً يتم خصم مبلغ الدفعات المستقبلية بحيث في وقت القياس الأولي يمثل الالتزام القيمة التي سيتم استلامها. يتم إطفاء الفرق بين مبلغ الدفعات المستقبلية والقيمة الجارية للالتزام على مدار عمر الالتزام، بحيث يُدرج الالتزام بالقيمة المطلوبة للدفع عند استحقاقه.

66. تكون التكلفة التاريخية مناسبة عندما يُتوقع تسوية الالتزامات وفقاً للشروط المعلنة. ومع ذلك، لا يمكن تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي لا تنشأ عن معاملة، مثل الالتزام بدفع تعويضات عن ضرر مدني. من غير المحتمل أن توفر التكلفة التاريخية معلومات ملائمة عندما يتم تكبد الالتزام في معاملة غير تبادلية، لأنها لا تقدم تمثيلاً صادقاً للمطالبات ضد موارد الجهة. كما أنه من الصعب تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي قد تتغير في قيمتها، مثل الالتزامات المتعلقة بخطط المنافع المحددة.

تكلفة سداد الالتزامات

67. تمثل تكلفة سداد الالتزامات التكاليف التي ستتكبدها الجهة الاتحادية للوفاء بالالتزامات، على افتراض أنها تفعل ذلك بأقل تكلفة في تاريخ القياس.

68. عندما تعتمد تكلفة سداد الالتزامات على أحداث مستقبلية غير مؤكدة، يتم أخذ جميع النتائج المحتملة في الاعتبار لتقدير تكلفة السداد، بهدف عكس جميع تلك النتائج المحتملة بطريقة غير متحيزة.

69. عندما يتطلب السداد القيام بأعمال معينة على سبيل المثال، عندما يكون الالتزام يتعلق بإصلاح الأضرار البيئية فإن التكاليف الملائمة هي تلك التي ستتحملها الجهة الاتحادية. قد تكون هذه التكلفة هي تكلفة قيام الجهة بأعمال الإصلاح بنفسها، أو التعاقد مع طرف خارجي للقيام بالعمل. ومع ذلك، تكون تكلفة التعاقد مع طرف خارجي ملائمة فقط إذا كان التعاقد هو الطريقة الأقل تكلفة للوفاء بالالتزام.

70. إذا كانت الجهة الاتحادية ستقوم بالوفاء بنفسها، فإن تكلفة سداد الالتزامات لا تشمل أي فائض، لأن هذا الفائض لا يمثل استخداماً لموارد الجهة. إذا كانت تكلفة السداد تعتمد على تكلفة التعاقد مع مقاول، فإن المبلغ سيشمل ضمنيًا الربح المطلوب من المقاول، حيث إن إجمالي المبلغ الذي يطلبه المقاول يمثل مطالبة على موارد الجهة.

71. عندما لا يتم السداد لفترة طويلة، يجب خصم التدفقات النقدية لتعكس قيمة الالتزام في تاريخ القياس.

72. تكون تكلفة سداد الالتزامات ملائمة عادةً لقياس الالتزامات باستثناء الحالات التي يمكن فيها للجهة الحصول على إعفاء من الالتزام بمبلغ أقل من تكلفة السداد.

القيمة العادلة

73. تمثل القيمة العادلة للالتزام السعر الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

74. قد تكون القيمة العادلة مناسبة، على سبيل المثال، عندما يكون الالتزام مرتبطاً بتغيرات في معدل أو سعر أو مؤشر محدد يتم تداوله في سوق منتظم. ومع ذلك، في الحالات التي تكون فيها القدرة على تحويل الالتزام مقيدة وتكون شروط هذا التحويل غير واضحة، فإن مبرر استخدام القيمة العادلة يكون أضعف. ينطبق ذلك بشكل خاص على الالتزامات الناشئة عن التزامات في معاملات غير تبادلية، حيث من غير المحتمل أن يوجد سوق منتظم لهذه الالتزامات.

الفصل الثامن:
العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

جدول محتويات العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

مقدمة 87
اللغة التي تصدر بها البيانات المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام 87
العرض 87
قرارات العرض هي قرارات مترابطة 88
إختيار المعلومات 88
اختيار وفقاً لطبيعة المعلومات 88
طبيعة المعلومات في البيانات المالية 88
المعلومات المختارة للعرض أو الإفصاح 89
المعلومات المختارة للعرض 89
المعلومات المختارة للإفصاح 90
المبادئ المطبقة على اختيار المعلومات 91
المبادئ المتعلقة باختيار المعلومات للعرض والإفصاح 92
موقع المعلومات 92
مبادئ توزيع المعلومات بين التقارير المختلفة 93
المبادئ المتعلقة بموقع المعلومات ضمن التقرير 93
تنظيم المعلومات 94
طبيعة المعلومات المتعلقة بالتنظيم 94
أنواع العلاقات 94
تجميع المعلومات 95
المبادئ المطبقة على تنظيم المعلومات 95
قابلية المقارنة 96
مبادئ تنظيم المعلومات ضمن البيانات المالية 96
مبادئ تنظيم المعلومات ضمن التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام 96

مقدمة

1. يوضح هذا الفصل المفاهيم التي تُطبق على عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك البيانات المالية للحكومة الاتحادية والجهات الإتحادية.

2. تؤثر أهداف التقارير المالية واحتياجات المستخدمين، بالإضافة إلى الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام، وكذلك طبيعة الجهة المُعدة للتقارير، على قرارات العرض. أما فيما يتعلق بالمعلومات المدرجة في البيانات المالية، فإن العرض يعتمد أيضاً على تعريف البنود ومعايير الاعتراف وأسس القياس المحددة سابقاً. على سبيل المثال:

    أ. يؤثر تعريف البنود على إمكانية عرضها في البيانات المالية؛
    ب. يؤثر تطبيق معايير الإعتراف على موقع المعلومات؛ و
    ت. يؤثر اختيار أسس القياس على المعلومات المعروضة بشأن منهجيات القياس.

اللغة التي تصدر بها البيانات المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام

3. تدعم اللغة أو اللغات التي تُصدر بها البيانات المالية وغيرها من التقارير المالية ذات الغرض العام تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. يجب أن تكون جميع النسخ المترجمة مطابقة للنسخة الأصلية. تُتاح النسخة المترجمة لتلبية احتياجات المستخدمين مع مراعاة:

    أ. المتطلبات القانونية في إختصاص الجهة الاتحادية؛ و
    ب. تكاليف وفوائد الترجمة.

العرض

4. يمثل العرض إختيار، وتحديد موقع، وتنظيم المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام

5. يهدف العرض لتوفير معلومات تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية مع الأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتتخذ القرارات بشأن اختيار وموقع وتنظيم المعلومات استجابة لإحتياجات المستخدمين للحصول على معلومات حول الاحداث الاقتصادية أو غيرها.

6. التقارير المالية ذات الغرض العام من المحتمل أن تتألف من تقارير متعددة، كل منها يستجيب بشكل مباشر أكثر لبعض جوانب أهداف التقارير المالية والمسائل المدرجة ضمن نطاق التقارير المالية. بالإضافة إلى البيانات المالية، تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات ملائمة، على سبيل المثال، تقييم أداء الجهة في تقديم الخدمات واستدامة مواردها المالية. توجه أهداف التقارير المالية، كما تُطبق على المجال الذي يغطيه التقرير المعين، قرارات العرض لهذا التقرير.

7. قد تؤدي قرارات العرض إلى:

أ. تطوير تقرير مالي جديد ذي غرض عام أو نقل المعلومات بين التقارير، أو دمج التقارير القائمة؛ أو

ب. اتخاذ قرارات تفصيلية بشأن اختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها داخل تقرير مالي ذي غرض عام.

قرارات العرض هي قرارات مترابطة

8. إن القرارات المتعلقة باختيار المعلومات، وتحديد موقعها، وتنظيمها مترابطة، ومن المحتمل في الممارسة العملية أن يتم النظر فيها معًا. قد يكون لحجم أو نوع المعلومات المختارة تأثير على ما إذا كان سيتم تضمينها في تقرير منفصل أو تنظيمها في جداول أو جداول منفصلة. تركز الأقسام الثلاثة التالية بشكل منفصل على كل قرار من قرارات العرض.

إختيار المعلومات

9. تتناول القرارات بشأن اختيار المعلومات ماهية المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها:

أ. في البيانات المالية؛ و

ب. في التقارير المالية ذات الغرض العام خارج البيانات المالية (التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام).

إن أهداف التقارير المالية تتمثل في توفير معلومات حول الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. يصف الفصل الثاني أنواع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لتحقيق أهداف التقارير المالية. يوجه هذا الوصف القرارات المتعلقة بما إذا كانت هناك حاجة إلى أنواع معينة من التقارير. ويركز هذا الفصل على اختيار المعلومات التي سيتم عرضها في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك البيانات المالية والتقارير الأخرى.

اختيار وفقاً لطبيعة المعلومات

طبيعة المعلومات في البيانات المالية

10. إن إحتياجات المستخدمين من المعلومات التي تم تحديدها في الفصل الثاني تدعم اختيار المعلومات فيما يخص البيانات المالية. وتشمل تلك الإحتياجات المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة من أجل:

أ. تمكين المستخدمين من تحديد موارد الجهة والمطالبات المتعلقة بتلك الموارد في تاريخ التقرير؛

ب. تقديم مدخلات لتقييم أمور مثل ما إذا كانت الجهة قد حصلت على الموارد بطريقة اقتصادية واستخدمتها بكفاءة وفعالية لتحقيق أهداف تقديم الخدمات؛ و

ت. تقديم مدخلات لتقييم الأداء المالي والسيولة والملاءة المالية للجهة.

11. قد توفر البيانات المالية أيضا معلومات تساعد المستخدمين في تقييم مدى:

أ. تحقيق الجهة لأهدافها المالية؛
ب. امتثال الإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية والنتائج المالية الخاصة بالجهة للميزانيات المصادق عليها؛ و
ت. التزام الجهة بالتشريعات ذات الصلة أو سلطة أخرى تحكم جمع واستخدام الأموال العامة.

12. لا تقدم البيانات المالية تقريرًا شاملاً عن الأداء الخدمي للجهة. ومع ذلك، قد توفر المعلومات الواردة في البيانات المالية معلومات ذات صلة بالجوانب المالية للأداء الخدمي، مثل المعلومات المتعلقة بـ:

أ. الإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية المتعلقة بالخدمات؛
ب. الأصول والإلتزامات التي تساعد المستخدمين في تقييم، على سبيل المثال، القدرة التشغيلية للجهة أو المخاطر المالية التي قد تؤثر على تقديم الخدمات.

13. تعرض التقارير الأخرى ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات إضافية إلى جانب البيانات المالية. يمكن أن تشمل هذه المعلومات، على سبيل المثال، ما يلي:

أ. معلومات حول استدامة الأمور المالية العامة للجهة؛
ب. مناقشة البيانات المالية وتحليلها؛ أو
ت. معلومات عن أداء الخدمة.

المعلومات المختارة للعرض أو الإفصاح

14. يتم اختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتنقل المعلومات المختارة لعرضها رسائل أساسية ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام، في حين أن المعلومات المختارة للإفصاح عنها تجعل المعلومات المعروضة أكثر فائدة من خلال توفير التفاصيل التي تساعد المستخدمين على فهم المعلومات المعروضة. ولا يعتبر الإفصاح بديلاً عن العرض.

15. يجب بشكل عام تجنب تكرار المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام. ومع ذلك، قد يتم عرض وإفصاح نفس المعلومات. على سبيل المثال، قد يتم تكرار مجموع معروض على وجه البيانات المالية في الإيضاحات، حيث توفر الإيضاحات تفصيلًا للمجموع المعروض. وبالمثل، قد يتم تقديم نفس المعلومات في تقارير مالية مختلفة لتلبية أهدافها المختلفة.

المعلومات المختارة للعرض

16. يتضمن كل تقرير من التقارير المالية ذات الغرض العام رسائل أساسية يتم الإبلاغ عنها، بحيث يتضمن كل تقرير المعلومات المعروضة. يتم الحفاظ على المعلومات المعروضة في مستوى موجز ومفهوم، بحيث يكون بإمكان المستخدمين أن يركزوا على الرسائل الأساسية المعروضة وأن لا ينشغلوا بالتفاصيل التي يمكن أن تحجب تلك الرسائل بطريقة أخرى. وتعرض المعلومات الظاهرة بشكل بارز بإستخدام أساليب عرض مناسبة مثل وضع تسميات واضحة والحدود والجداول والرسوم البيانية.

17. توفر البنود المعروضة في البيانات المالية معلومات حول أمور معينة مثل المركز المالي للجهة المعدة للتقرير والأداء المالي والتدفقات النقدية.

18. يعتبر تقييم ما إذا كان البند يستوفي معايير الاعتراف هو أحد الآليات الرئيسية في تحديد ما إذا كان سيتم عرض المعلومات في بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي و / أو الإفصاح عنها في الإيضاحات أو في أماكن آخرى في التقارير المالية ذات الغرض العام. في حالات أخرى، على سبيل المثال في بيان التدفقات النقدية ستدعم المعلومات المعروضة تحقيق أهداف التقارير المالية.

19. يتطلب تطوير المتطلبات عرض البنود والمجاميع الموازنة بين توحيد المعلومات المعروضة، الذي يسهل الفهم، وبين معلومات التي يتم تخصيصها لعوامل خاصة بالجهة. يهدف كل من توحيد متطلبات العرض والمعلومات الخاصة بالجهة إلى ضمان توفر المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف التقارير المالية لجميع الجهات، مع السماح بعرض المعلومات بطريقة تعكس طبيعة وعمليات الجهات المحددة.

المعلومات المختارة للإفصاح

20. من المحتمل أن تشتمل المعلومات المفصح عنها ما يلي:

أ. الأساس الذي تم عليه عرض المعلومات، مثل السياسات أو المنهجيات المطبقة؛
ب. تفصيل المعلومات المعروضة؛ و
ت. البنود التي تشترك في بعض وليس جميع جوانب المعلومات المعروضة على سبيل المثال الإفصاح عن البنود التي تستوفي بعض خصائص تعريف بنود البيانات المالية، ولكن لا تستوفيها بالكامل، أو الإفصاح عن البنود التي تستوفي تعريف بنود البيانات المالية بالكامل، ولكن لا تلبي معايير الاعتراف.

21. يسهم مستوى التفصيل التي تقدمها المعلومات المفصح عنها في تحقيق أهداف التقارير المالية، دون أن تكون مفرطة. وتعتبر المعلومات المفصح عنها، مثل المعلومات المعروضة، ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية.

22. إن المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية:

أ. ضرورية لفهم المستخدم للبيانات المالية
ب. توفر معلومات تعرض البيانات المالية في سياق الجهة الاتحادية وبيئتها التشغيلية؛ و
ت. عادةً ما يكون لها علاقة واضحة وقابلة للإثبات مع المعلومات المعروضة في البيان المالي التي تتعلق بها.

23. قد تشمل المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات ما يلي:

أ. العوامل المتعلقة بالجهة الاتحادية التي يمكن أن تؤثر على الأحكام حول المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها (على سبيل المثال، معلومات عن الأطراف ذات العلاقة والجهات المسيطر عليها أو الحصص في المنشآت الأخرى)؛
ب. الأساس الذي تم عليه العرض (سبيل المثال، معلومات حول السياسات المحاسبية والقياس، بما في ذلك أساليب القياس وحالات عدم اليقين في القياس حيث أمكن)؛
ت. تفصيل المبالغ المعروضة في البيانات المالية (على سبيل المثال، تقسيم الممتلكات والآلات والمعدات إلى فئات مختلفة)؛
ث. البنود التي لا تلبي تعريف بنود البيانات المالية أو معايير الاعتراف، لكنها مهمة لفهم الوضع المالي للجهة وقدرتها على تقديم الخدمات، على سبيل المثال المعلومات المتعلقة بالأحداث

والظروف التي قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية أو إمكانية الخدمة، بما في ذلك طبيعتها، التأثيرات المحتملة على التدفقات النقدية أو إمكانية الخدمة، احتمالات حدوثها، وحساسيتها تجاه التغيرات في الظروف؛ و

ج. المعلومات التي قد تفسر الاتجاهات الأساسية التي تؤثر على المجاميع المعروضة.

المبادئ المطبقة على اختيار المعلومات

24. تشمل القرارات المتعلقة بالمعلومات التي يجب عرضها والإفصاح عنها، ما يلي:

أ. أهداف التقارير المالية؛

ب. الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ و

ت. الاحداث الاقتصادية أو غيرها ذات الصلة التي قد يكون من الضروري توفير معلومات بشأنها.

25. يؤدي اختيار المعلومات إلى توفير معلومات تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية، حسبما ينطبق على المجال الذي يغطيه التقرير المعين، وتوفر مستوى مناسب من التفاصيل. تتطلب قرارات اختيار المعلومات ترتيب الأولويات وتلخيص المعلومات. هدف اختيار المعلومات إلى تجنب الإفراط في المعلومات، الذي قد يقلل من قابلية الفهم. وجود الكثير من المعلومات قد يجعل من الصعب على المستخدمين فهم الرسائل الرئيسية، وبالتالي يقلل من تحقيق أهداف التقارير المالية.

26. يتحمل معدو التقارير، من خلال تطبيق المعايير وأحكامهم المهنية، مسؤولية ضمان توفير المعلومات التي تحقق أهداف التقارير المالية وتفي بالخصائص النوعية في التقارير المالية ذات الغرض العام التي يقومون بإعدادها.

27. تتطلب القرارات المتعلقة باختيار المعلومات مراجعة مستمرة ودقيقة. إذ تتم مراجعة المعلومات التي يتم تحديدها للاختيار المحتمل عند وضعها والنظر في عرضها، مع إشارة خاصة إلى وملاءمتها وأهميتها وبالإضافة إلى تحقيق توازن بين التكلفة والمنفعة، رغم ذلك، تُطبق جميع الخصائص النوعية والقيود على هذه القرارات. قد تستدعي القرارات السابقة إعادة النظر، حيث يمكن أن تجعل المعلومات الجديدة بعض المتطلبات القائمة زائدة عن الحاجة، مما يؤدي إلى أن هذه البنود لم تعد تحقق الخصائص النوعية و/أو لم تتوافق مع القيود.

28. جميع المعاملات والأحداث والبنود الهامة التي يتم الإبلاغ عنها تُعرض بطريقة تعكس جوهرها بدلاً من شكلها القانوني أو أي شكل آخر، وذلك لضمان تحقيق الخصائص النوعية المتمثلة في الملاءمة والتمثيل الصادق.

29. يجب أن تبرر الفوائد التي يحصل عليها المستخدمون من الحصول على المعلومات، التكاليف التي تتحملها الجهات في جمع وتقديم تلك المعلومات. عند إجراء هذا التقييم، من المهم مراعاة كيفية تأثير البنود الفردية على الرؤية العامة المعروضة وطبيعة المعلومات المقدمة. قد تبدو البنود ذات فائدة قليلة عند النظر إليها بشكل منفصل، ولكن يمكن أن يكون لها فائدة أكبر بكثير عند المساهمة في مجموعة كاملة من المعلومات المقدمة.

30. ينبغي عرض المعلومات في الوقت المناسب بما يكفي لتمكين المستخدمين من مساءلة الإدارة ولتوجيه قراراتهم.

31. يمكن أن تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات إضافية مستمدة من مصادر أخرى غير نظام المالي. وتطبق الخصائص النوعية على تلك المعلومات. ويجب أن يكون تاريخ تقديم أي معلومات إضافية أقرب ما يمكن إلى تاريخ إعداد البيانات المالية، بحيث تكون المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها مقدمة في الوقت المناسب.

المبادئ المتعلقة باختيار المعلومات للعرض والإفصاح

32. تنطبق القرارات المتعلقة بالعرض أو الإفصاح على كل من البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام. يتم تطبيق أهداف التقارير المالية على المجال الذي يغطيه تقرير معين لتوجيه تحديد المعلومات التي يجب عرضها أو الإفصاح عنها. قد يتطلب تحديد المعلومات للعرض والإفصاح في تقرير مالي معين تطوير ما يلي:

أ. مبادئ التصنيف؛
ب. قائمة بأنواع المعلومات التي يتم عرضها وقائمة مماثلة بأنواع المعلومات التي يتم الإفصاح عنها؛ و/أو
ت. قوائم بالمعلومات المحددة التي يتوجب على معدي التقارير عرضها أو الإفصاح عنها.

33. تتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات التي سيتم عرضها والإفصاح عنها:

أ. بالإشارة إلى بعضها البعض بدلاً من اتخاذها بشكل منفصل؛ و
ب. للإبلاغ بشكل فعال عن مجموعة متكاملة من المعلومات.

34. تُتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات في التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام بعد النظر بعناية في العلاقة بين هذه التقارير المالية والبيانات المالية.

موقع المعلومات

35. يتم اتخاذ القرارات بشأن موقع المعلومات فيما يتعلق بـ:

أ. التقرير الذي توجد فيه المعلومات فيه؛ و
ب. الجزء من التقرير الذي توجد فيه المعلومات.

36. يؤثر موقع المعلومات على مساهمة تلك المعلومات في تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. وقد يؤثر الموقع على كيفية تفسير المستخدمين للمعلومات وقابلية مقارنة المعلومات. ويمكن إستخدام الموقع من أجل:

أ. توضيح الأهمية النسبية للمعلومات وعلاقتها مع البنود الأخرى من المعلومات؛
ب. توضيح طبيعة المعلومات؛
ت. ربط البنود المختلفة من المعلومات التي تجتمع لتلبية حاجة محددة للمستخدم؛ و
ث. التمييز بين المعلومات المختارة للعرض والمعلومات المختارة للإفصاح.

مبادئ توزيع المعلومات بين التقارير المختلفة

37. تشمل العوامل ذات الصلة بالقرارات المتعلقة بتوزيع المعلومات بين البيانات المالية وتقرير مالي آخر ما يلي:

أ. الطبيعة: تشمل العوامل المتعلقة بطبيعة المعلومات، على سبيل المثال المعلومات التاريخية مقابل المعلومات المستقبلية، تدعم إدراج المعلومات إما في نفس التقرير أو في تقرير مختلف من التقارير المالية ذات الغرض العام، لاعتبارات تتعلق على سبيل المثال بإمكانية المقارنة و/ أو قابلية الفهم.

ب. خاصة بالإختصاص: تشمل العوامل المتعلقة بالاختصاص، مثل الأحكام القانونية، تحدد المتطلبات بشأن موقع المعلومات؛ و

ت. الترابط: ما إذا كان ينبغي ربط المعلومات الإضافية بشكل وثيق بالمعلومات المدرجة مسبقا في تقرير موجود. وينبغي تقييم الروابط بين جميع المعلومات، وليس فقط الروابط بين المعلومات الجديدة والمعلومات الحالية.

38. تطبق العوامل المذكورة أعلاه، التي يتم التعبير عنها من منظور إضافة معلومات إلى مجموعة معلومات موجودة، أيضًا على النظر فيما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الحالية.

39. قد يكون التقرير المنفصل ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام ضرورياً في الحالات التالية:

أ. تحديد إحتياجات المستخدم الإضافية من المعلومات، التي لا يلبيها تقرير موجود؛ و

ب. من المرجح أن يؤدي إعداد تقرير مالي منفصل لتلبية تلك الاحتياجات إلى تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية أكثر من تضمين المعلومات في تقرير موجود.

المبادئ المتعلقة بموقع المعلومات ضمن التقرير

40. أن المعلومات المعروضة تُقدَّم بشكل بارز باستخدام أساليب عرض مناسبة، ويُعتبر الموقع أحد الطرق لتحقيق ذلك. يضمن موقع المعلومات داخل التقرير أن تُعطى المعلومات المعروضة الأهمية المناسبة ولا تختفي بين المعلومات المفصلة والموسعة التي يتم الإفصاح عنها.

41. يساهم موقع المعلومات في البيانات المالية في الإبلاغ عن صورة مالية شاملة عن الجهة الاتحادية.

42. بالنسبة للبيانات المالية، تعرض المعلومات في البيان المناسب، في حين تظهر الإفصاحات ضمن الإيضاحات. إن التمييز بين المعلومات المعروضة والمعلومات المفصح عنها من خلال الموقع يضمن إبراز تلك البنود التي ترتبط مباشرة بالإبلاغ عن مسائل معينة، مثل المركز المالي للجهة الاتحادية وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، مع تقديم المزيد من المعلومات الأكثر تفصيلا من خلال الإفصاح عنها في الإيضاحات.

43. بالنسبة للتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام، يمكن أن تكون المعلومات المعروضة إما في موقع منفصل عن المعلومات المفصح عنها أو في نفس الموقع، ولكن يتم تمييزها عن المعلومات المفصح عنها وإبرازها باستخدام أسلوب عرض آخر.

تنظيم المعلومات

44. يتناول تنظيم المعلومات ترتيب وتجميع المعلومات، وذلك يتضمن قرارات بشأن:

    أ. كيفية ترتيب المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام؛
    ب. الهيكل العام للتقرير المالي ذي الغرض العام.

45. يتضمن تنظيم المعلومات مجموعة من القرارات بما في ذلك قرارات بشأن إستخدام المراجع والجداول والرسوم البيانية والعناوين والأرقام وترتيب البنود ضمن بند معين من التقرير، بما في ذلك القرارات المتعلقة بترتيب البنود. ويمكن أن تؤثر كيفية تنظيم المعلومات على كيفية تفسيرها من قبل المستخدمين.

طبيعة المعلومات المتعلقة بالتنظيم

46. تراعي القرارات المتعلقة بتنظيم المعلومات ما يلي:

    أ. العلاقات الهامة بين المعلومات؛ و
    ب. ما إذا كانت المعلومات للعرض أو الإفصاح.

أنواع العلاقات

47. تشمل العلاقات الهامة، ولكنها لا تقتصر على:

    أ. التعزيز؛
    ب. التشابه؛ و
    ت. الغرض المشترك.

48. التعزيز: يمكن تعزيز المعلومات الموجودة في مكان ما في التقرير المالي ذي الغرض العام من خلال معلومات مقدمة في مكان آخر. على سبيل المثال، تعزز المعلومات المتعلقة بالموازنة، المعلومات المستقبلية، وأداء الخدمات، المعلومات الموجودة في البيانات المالية. ويمكن إستخدام الجداول والرسوم البيانية لتعزيز فهم المعلومات السردية. كما أن الروابط إلى المعلومات المبلغ عنها خارج التقارير المالية يمكن أن تعزز فهم المعلومات المبلغ عنها داخل التقارير المالية.

49. التشابه توجد علاقة تشابه عندما تستند المعلومات المبلغ عنها في مكان ما إلى معلومات تم الإبلاغ عنها في مكان آخر في التقارير المالية ذات الغرض العام، ولم يتم تعديل المعلومات أو تم إجراء تعديلات طفيفة عليها. على سبيل المثال، تتضمن المعلومات حول أداء الخدمة تكلفة الخدمات، أو قيمة الأصول المستخدمة في الخدمات المختلفة، قد يكون من المفيد توضيح كيفية ارتباط هذه المجاميع مع المصاريف والأصول التي يتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية. مثال آخر هو العلاقة بين إجمالي النفقات المبلغ عنها مقابل الموازنة وإجمالي النفقات المبلغ عنها في قائمة الأداء المالي. ويمكن للمطابقة بين مبلغين مختلفين أن تعزز من فهم المستخدمين للوضع المالي الخاص بالجهة.

50. الغرض المشترك: تكون علاقة الغرض المشترك قائمة عندما تساهم المعلومات المبلغ عنها في أماكن مختلفة في تحقيق نفس الغرض. ومثال على ذلك عندما توفر البيانات والإفصاحات المختلفة المعلومات اللازمة لتقييم المساءلة عن الخدمات المقدمة. فقد يتم تضمين معلومات حول:

أ. التكلفة الفعلية والمبلغ الموازنة المقدر للخدمات المختلفة،
ب. الموارد المالية وغير المالية المستخدمة في تقديم الخدمات المختلفة،
ت. تقديم الخدمات المستقبلية المختلفة في أماكن مختلفة.

ولجعل العلاقة بين المعلومات في الأماكن المختلفة واضحة، قد يكون من المناسب تنظيم المعلومات عن طريق إستخدام أساليب معينة مثل العناوين المشتركة والإشارات المرجعية.

51. قد توجد علاقات بين المعلومات في مختلف:

أ. التقارير المالية ذات الغرض العام؛
ب. المكونات ضمن التقرير المالي للغرض العام؛ و
ت. الأجزاء ضمن مكون واحد.

تجميع المعلومات

52. العوامل الثلاثة المتعلقة بإختيار المعلومات والتي تنطبق على القرارات المتعلقة بموقع المعلومات (الترابط، طبيعة المعلومات، والاعتبارات الخاصة بالاختصاص) تنطبق أيضًا على القرارات المتعلقة بما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الحالية. تأخذ القرارات المتعلقة بالتجميع الفعال للمعلومات في الاعتبار الترابط بين مجموعات المعلومات، وطبيعة مجموعات المعلومات المختلفة، ومدى ملاءمة العوامل الخاصة بالاختصاص.

المبادئ المطبقة على تنظيم المعلومات

53. إن تنظيم المعلومات:

أ. يدعم تحقيق أهداف التقارير المالية؛ و
ب. يساعد المعلومات المبلغ عنها على تحقيق الخصائص النوعية.

54. إن تنظيم المعلومات:

أ. يساعد على ضمان أن تكون الرسائل الرئيسية قابلة للفهم؛
ب. يحدد بوضوح العلاقات الهامة؛
ت. يعطي الأهمية المناسبة للمعلومات التي تنقل الرسائل الرئيسية؛ و
ث. يسهل إجراء المقارنات.

55. يتم ربط المعلومات ذات الصلة من خلال إستخدام عناوين متسقة و/أو ترتيب العرض وأو وسائل أخرى ملائمة للعلاقة ونوع المعلومات. عندما تكون الروابط إلى معلومات يتم الإبلاغ عنها خارج التقارير المالية ذات الغرض العام، من المهم أن:

أ. لا تؤدي الروابط إلى معلومات من مصادر أخرى إلى تقليل من تحقيق الخصائص النوعية للتقرير المالي؛ و
ب. يكون تاريخ إصدار أي معلومات مرتبطة قريبًا قدر الإمكان من تاريخ إعداد البيانات المالية حتى تكون المعلومات المقدمة في الوقت المناسب.

قابلية المقارنة

56. يأخذ تنظيم المعلومات بعين الاعتبار المنافع المتحققة من إتساق العرض مع مرور الوقت. حيث يدعم إتساق العرض قدرة المستخدمين على فهم المعلومات ويسهل وصولهم إليها. كما يساعد على تحقيق الخاصية النوعية المتعلقة بقابلية المقارنة.

مبادئ تنظيم المعلومات ضمن البيانات المالية

57. عادة ما يتم تنظيم المعلومات المعروضة في البيانات المالية ضمن مجاميع رقمية ومجاميع فرعية يهدف تنظيمها إلى توفير نظرة عامة منظمة حول أمور مثل المركز المالي للجهة المعدة للتقرير وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

58. وفيما يخص البيانات المالية، قد توجد علاقات بين:

أ. المجموعات الفرعية من المبالغ المعروضة أو التغيرات في المبالغ المعروضة وأثرها على المركز المالي وأو الأداء المالي و / أو التدفقات النقدية للجهة الاتحادية؛
ب. المبالغ المعروضة في البيانات المالية المختلفة، والتي تعكس جميعها تأثير حدث خارجي مشترك، أو تساهم مجتمعة في فهم جانب معين من المركز المالي أو الأداء المالي للجهة الاتحادية؛ و
ت. المبالغ المعروضة والإفصاحات ذات الصلة في الإيضاحات التي توفر معلومات توضح أو تدعم فهم المستخدمين للبنود المعروضة.

59. يشمل تنظيم المعلومات في البيانات المالية قرارات بشأن:

أ. نوع وعدد البيانات
ب. تقسيم المجاميع إلى فئات فرعية ذات مغزى؛
ت. ترتيب وتجميع البنود المعروضة ضمن كل بيان؛
ث. تحديد المبالغ الإجمالية (المضافة والمطروحة)؛ و
ج. تحديد المعلومات الأخرى التي سيتم إدراجها في البيان.

60. يتم تنظيم المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية بحيث تكون العلاقات مع البنود الواردة في البيانات المالية واضحة. وتعتبر الإيضاحات جزء لا يتجزأ من البيانات المالية.

مبادئ تنظيم المعلومات ضمن التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام

61. وكما هو الحال بالنسبة للبيانات المالية، يساعد تنظيم المعلومات في التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام في ضمان أن تكون الرسائل الرئيسية التي تنقلها المعلومات المعروضة قابلة للفهم. ومن المحتمل أن يعزز العرض الذي يحدد بوضوح العلاقات الهامة من مدى تحقيق التقرير لما يلي:

أ. أهداف التقارير المالية؛ و
ب. الخصائص النوعية.

62. الربط المعلومات ذات الصلة يساعد المستخدمين على إيجاد المعلومات الهامة. بعض المعلومات تكون أكثر قابلية للفهم عندما يتم تنظيمها في رسوم بيانية، جداول، نسب أو مؤشرات الأداء

الرئيسية. قد يتم تقديم المعلومات الأخرى بشكل أكثر فعالية في شكل سردي. يدعم تنظيم المعلومات فهم المستخدمين للعلاقات بين المعلومات داخل نفس التقرير المالي.

63. يسهل تنظيم المعلومات إجراء المقارنات مثل توضيح متى تكون البنود متشابهة أو غير متشابهة. ويتم تسهيل المقارنة بين الفترات عبر تجنب التغيرات في طريقة تنظيم المعلومات لنفس الجهة من سنة إلى أخرى ما لم تعزز هذه التغييرات الملائمة وسهولة الفهم. كما تسهل المقارنة بين الجهات عندما تقوم الجهات المختلفة بتنظيم المعلومات التي تقدمها بطرق متشابهة.

باب – مبادئ محاسبية عامة وأسس اعداد البيانات الماليّة

جدول محتويات الوثيقة

متابعة تطوير الوثيقة 100
مقدمة 103
نبذة عامة حول المبادئ المحاسبية العامّة وأسس اعداد البيانات الماليّة للحكومة الاتحاديّة 104
التعريفات 105
المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى 114
المعيار 3 - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء 153
المعيار 1 - عرض البيانات الماليّة 172
المعيار 2 - بيانات التدفق النقدي 207
المعيار 20 - الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة 224
المعيار 24 - عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية 234
المعيار 14 - الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير 249
الأحكام الإنتقالية 260
تاريخ النفاذ 260
المراجع الفنية 260

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بالمبادئ المحاسبية العامّة وأسس اعداد البيانات الماليّة الخاصة بهذه الحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	
النسخة الثانية	نوفمبر 2020	ديسمبر 2020	• تم إضافة التوجيهات المتعلقة بمعاملات دمج الأعمال (الفقرة 55) في "المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى". • تم إضافة التوجيهات المتعلقة بأدوات حق اعادة الشراء (الفقرة 79) في المعيار 1 - عرض البيانات الماليّة
النسخة الثالثة	ديسمبر 2023		• اضافة الفقرة رقم (74) في "المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى"والمتعلقة بالإعفاءات غير مؤثرة الخاصة بمعيار اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي.
النسخة الخامسة	أغسطس 2025		• إدخال تحديثات بما يتماشى مع التعديلات الأخيرة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: - إضافة توجيهات إلى "المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى" تتعلق بالإعفاءات المنصوص عليها في "معيار - 43 عقود الإيجار" والتي يمكن للجهة المطبقة للمرة الأولى الاستفادة منها خلال فترة الانتقال. - إضافة توجيهات إلى "المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى" بشأن الإعفاءات غير المؤثرة المتعلقة بمتطلبات "معيار - 43 عقود الإيجار"، مما يتيح معالجة مبسطة لعقود الإيجار قصيرة الأجل، منخفضة القيمة، أو المعدّلة. - إضافة توجيهات إلى المعيار "المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى" لجهات المطبقة

			للمرة الأولى متعلقة بتقييم تصنيف وقياس الأدوات المالية للتكلفة المطفأة، وتعديل القيمة الزمنية للأموال، والسداد المبكر، وتطبيق طريقة الفائدة الفعلية بأثر رجعي. - إضافة توجيهات إلى "المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى" لمتطلبات التبني الأول فيما يتعلق بتقييم الانخفاض في القيمة، وتقييم مخاطر الائتمان، والمشتقات الضمنية، والاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة. - إضافة توجيهات إلى "المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى" تُلزم الجهات المطبقة للمرة الأولى بتطبيق أحكام معينة من "المعيار 35 - البيانات المالية الموحدة" بشكل استباقي من تاريخ الانتقال، بما في ذلك معالجة الحصص غير المسيطرة والمحاسبة عن تغييرات في السيطرة بموجب "معيار 44- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" - تعديل فقرة في "المعيار 1 - عرض البيانات المالية" لتحديد البنود المطلوبة في بيان الأداء المالي وفقاً ل "معيار 41 - الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس" و"معيار 44 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" - إضافة فقرات إلى "المعيار 1 - عرض البيانات المالية" لتوضيح معالجة تعديل إعادة التصنيف من صافي الأصول/حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز. • إدخال تحديثات بما يتماشى مع التحديثات السنوية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: - إضافة فقرة إلى "المعيار 1 - عرض البيانات المالية" لتوضيح الشروط التي يُمكن بموجبها تأجيل تسوية الالتزام من قبل الجهة الاتحادية.

			- تعديل فقرات في "المعيار 1 - عرض البيانات المالية" لتوضيح تصنيف الالتزامات في حالات توقع تأجيل تسوية الالتزام أو خرق شروط الالتزام - إضافة فقرة إلى "المعيار 1 - عرض البيانات المالية" تسمح بتصنيف الالتزامات على أنها غير متداولة عندما يكون التأجيل مشروطًا بالتزام الجهة بالتعهدات خلال فترة اثني عشر شهراً بعد تاريخ التقرير. - إضافة فقرة إلى "المعيار 1 - عرض البيانات المالية" تتعلق بتسوية الالتزامات.

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا للمعايير المحاسبية التي تنطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية العامّة وأسس اعداد البيانات التي يتوجب على الجهة الاتحاديّة المطبقة للمرة الأولى اتباعها من اجل الحصول على بيانات مالية عادلة وشفافة.

وينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛ أو
- الهيئة الاتحاديّة.

فيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

نبذة عامة حول المبادئ المحاسبية العامّة وأسس اعداد البيانات الماليّة للحكومة الاتحاديّة

تتطرق المعايير الاتحاديّة المدرجة ضمن هذه الوثيقة الى المبادئ المحاسبية التي يتوجب على الجهة الاتحاديّة اتباعها للتأكد من اعداد بيانات مالية ذات جودة عالية ومن عرض المعاملات والاحداث بأعلى درجة من الشفافية والمساءلة.

تشمل هذه الوثيقة المعايير المحاسبية المتعلقة بتحديد أسس الاعداد والعرض العادل للبيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة من خلال التطرق إلى المواضيع الرئيسية التالية:

أ. إرشادات للجهة الاتحاديّة عند تطبيق معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة للمرة الأولى فيما يتعلق بالآتي:

- ✓ متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح في البيانات الماليّة؛
- ✓ الاعفاءات المسموح بها خلال فترة تطبيق معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة؛

ب. تحديد ضوابط اختيار وتغير السياسات المحاسبية التي تتبعها الجهة الاتحاديّة من اجل تعزيز ملاءمة ومصداقية البيانات الماليّة وتحسين قابلية المقارنة لتلك البيانات مع مرور الوقت؛

ت. تحديد المعالجة المحاسبية الناتجة عن اية تغيرات في التقديرات لبنود معيّنة أو اية أخطاء، وتحديد أثرها على البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة وعلى معلومات المقارنة؛

ث. شرح لمكونات وهيكل البيانات الماليّة وتحديد متطلبات العرض والافصاح الواجب وجودها في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة بالإضافة إلى تحديد خصائصها النوعية؛

ج. التطرق إلى أسس عرض التدفقات النقدية من خلال بيان التدفق النقدي وكيفية تصنيف التدفقات النقدية بناءا على مصدرها بين أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية؛

ح. تقييم الاحداث التي تطرأ على الجهة الاتحاديّة بعد تاريخ اعداد البيانات الماليّة وتحديد فيما إذا كانت تلك الأحداث هي احداث معدِّلة أو غير معدِّلة للبيانات الماليّة، والافصاح عن المعلومات ذات الصلة التي من شأنها ان تعزز من شفافية وصحة البيانات الماليّة؛

خ. تحديد متطلبات الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة وذلك لتسهيل فهم بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي للجهة الاتحاديّة بشكل أفضل ومعرفة انواع المعاملات التي تحصل بين الجهة الاتحاديّة والأطراف ذات العلاقة؛

د. تحديد متطلبات العرض والافصاح في البيانات الماليّة فيما يتعلق بمعلومات الميزانيّة للجهة الاتحاديّة التي تتيح ميزانيتها للعامة، حيث يتوجب على الجهة الاتحاديّة عرض تسوية بين الميزانيّة والمبالغ الفعلية المدرجة في البيانات الماليّة والافصاح عن الفروقات الجوهرية بحيث تؤدي الجهة الاتحاديّة واجباتها من ناحية المساءلة وتعزز من شفافية بياناتها الماليّة.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
الأحداث بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة	هي الوقائع التي تحدث بين تاريخ إعداد البيانات الماليّة وتاريخ إعتمادها للإصدار، سواء إيجابية أم غير ايجابية، حتى لو حدثت هذه الوقائع بعد: أ. الإعلان عن صافي الفائض أو العجز؛ ب. إعتماد البيانات الماليّة لجهة مسيطر عليها؛ ت. نشر أية معلومات أخرى ذات صلة بالبيانات الماليّة. ويمكن تمييز هذه الأحداث بناء على النوعين التاليين: أ. الأحداث المتعلقة بظروف كانت قائمة في تاريخ إعداد البيانات الماليّة (أحداث يتوجب على الجهة الاتحاديّة تعديل القوائم الماليّة عند وقوعها حتى بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة)؛ ب. الوقائع المتعلقة بظروف ظهرت بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة (أحداث لا تقوم الجهة الاتحاديّة بتعديل القوائم الماليّة عند وقوعها حتى بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة).
أخطاء الفترة السابقة	الإغفالات والاخطاء في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة لأخطاء في الاستخدام، أو سوء في الاستخدام، للمعلومات الموثوقة التي: أ. كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات الماليّة لتلك الفترات؛ ب. كان من الممكن الحصول عليها وأخذها بالاعتبار عند إعداد وعرض البيانات الماليّة لتلك الفترات. وتشمل تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والاحتيال.
أساس الميزانيّة	وتعني الاساس المحاسبي المعتمد في الميزانيّة التي تم المصادقة عليها.
أساس قابل للمقارنة	وتعني المبالغ الفعلية والمعروضة وفقا لأساس محاسبي مشابه واساس تصنيف مشابه لنفس الجهة الاتحاديّة والفترة الخاصة بالميزانيّة المصادق عليها.
أساس الاستحقاق	هو الأساس المحاسبي الذي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والاحداث عند وقوعها (وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله). بالتالي، تسجل المعاملات والأحداث المحاسبية ويعترف بها في البيانات الماليّة للفترات

المصطلح	التعريف
	الزمنية الخاصة بها. إن العناصر التي يتم الإعتراف بها بموجب محاسبة الإستحقاق هي الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والايرادات والمصاريف.
الأساس المحاسبي السابق	هو أي أساس محاسبي كانت تستخدمه الجهة الاتحاديّة في اعداد بياناتها الماليّة قبل تطبيقها لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة. حيث يمكن أن يكون: أ. أساس نقدي؛ أو ب. أساس نقدي معدل؛ أو ت. أساس استحقاق معدل؛ أو ث. أي أساس آخر.
الأصول	هي الموارد التي تسيطر عليها الجهة الاتحاديّة نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منها منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للجهة الاتحاديّة.
الأطراف ذات العلاقة	تعتبر جهتان اتحاديتان بأنهما أطراف ذات علاقة إذا كان أحدهما (أ) يملك القدرة على السيطرة على الطرف الآخر (ب) كان له تأثير كبير على الطرف الآخر عند إتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية، أو إذا كانت الجهتان الإتحاديتان خاضعتان لسيطرة مشتركة. تشمل الأطراف ذات العلاقة ما يلي: أ. الجهات الاتحاديّة التي تسيطر بشكل مباشر أو غير مباشر، على جهة إتحادية أخرى، أو تكون مسيطر عليها من قبل جهة إتحادية ثانية؛ ب. الجهات الاتحاديّة الزميلة (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 36 "الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة")؛ ت. موظفو الإدارة الرئيسيون وأعضاء عائلاتهم المقربين؛ ث. المؤسسات الخاصة التي يملك فيها أي من الأشخاص المذكورين في الفقرة (ت) حصة ملكية كبيرة، بشكل مباشر أو غير مباشر، أو التي يكون مثل هؤلاء الأشخاص قادرين على ممارسة تأثير كبير عليها.
الإعفاءات المؤثرة	هي الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل للبيانات الماليّة وعلى قدرة الجهة المطبقة للمرة الأولى على تأكيد التوافق الكامل مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

المصطلح	التعريف
الإعفاءات غير المؤثرة	هي الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل للبيانات الماليّة ولا على قدرة الجهة المطبقة للمرة الأولى على تأكيد التوافق الكامل مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.
أفراد العائلة المقربين	هم الأقرباء المباشرون لشخص معين، أو أعضاء الأسرة المباشرة الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الشخص أو أن يتأثروا به في تعاملاتهم مع الجهة الاتحاديّة.
الالتزامات	هي الالتزامات الحالية للجهة الاتحاديّة التي تنجم عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن ينتج عن تسويتها تدفق صادر من الجهة الاتحاديّة من الموارد التي تتضمن منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة.
الأنشطة الاستثمارية	هي أنشطة إمتلاك وبيع الأصول والإستثمارات طويلة الأجل التي لا تشملها النقد المعادل.
الأنشطة التشغيلية	هي أنشطة الجهة الاتحاديّة التي لا تصنف ضمن الأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية.
الأنشطة التمويلية	تمثل الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات في حجم وتكوين التمويل والإقتراضات.
الإغفالات المادية أو الجوهرية	تعتبر الحالات التي يتم من خلالها حذف بعض البنود أو عرضها بشكل مغلوط جوهرية إذا كان من الممكن أن تؤثر بشكل فردي أو جماعي على قرارات أو تقييمات المستخدمين التي تعتمد على البيانات الماليّة. وتعتمد الأهمية المادية أو الجوهرية على طبيعة ومقدار الحذف في البنود أو العرض المغلوط المقدر في الظروف المحيطة. ويمكن أن تكون طبيعة أو حجم البند، أو كلاهما، هو العامل المحدد. إن تقييم فيما إذا كان حذف بعض البنود أو عرضها بشكل مغلوط يؤثر على قرارات المستخدمين ويكون بالتالي ذو أهمية جوهرية، يتطلب دراسة خصائص أولئك المستخدمين. ويفترض أن لدى المستخدمين معرفة معقولة بالجهات الاتحاديّة والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة كما لديهم رغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من الاجتهاد. لذلك ينبغي أن يأخذ التقييم بعين الاعتبار كيف يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن يتم التأثير على المستخدمين الذين يتمتعون بهذه الخصائص في اتخاذ القرارات وتقييمها.
أول بيانات مالية متوافقة مع متطلبات معايير	هي أول بيانات مالية تتوافق فيها الجهة الاتحاديّة بشكل كامل مع متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المذكورة في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، بحيث تحتوي هذه البيانات الماليّة على بيان

المصطلح	التعريف
محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة	صريح وغير مشروط بالتوافق الكامل مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.
الايراد	هو إجمالي التدفق الوارد من المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة خلال فترة التقرير عندما تؤدي هذه التدفقات الواردة إلى زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
الايضاحات	هي معلومات يتم إيضاحها في البيانات الماليّة بالإضافة إلى تلك المعروضة في بيان المركز المالي، وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول وبيان التدفق النقدي. وتقدم هذه المعلومات إيضاحات وشروحات وصفية أو تحليلا للبنود المفصح عنها في البيانات الماليّة ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للإعتراف بها في تلك البيانات.
بيان المركز المالي الافتتاحي	هو بيان المركز المالي في تاريخ اعتماد معايير محاسبة الاستحقاق الاتحاديّة.
البيانات الماليّة الانتقالية	هي البيانات الماليّة التي تبدأ فيها الجهة الاتحاديّة بتطبيق معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، ولكن لا تحتوي على بيان صريح وغير مشروط بالامتثال الكامل لهذه المعايير وذلك بسبب استخدام واحد أو أكثر من الإعفاءات المؤثرة المسموح بها خلال الفترات الانتقالية، والتي تؤثر على العرض العادل للبيانات الماليّة وفقاً لمبدأ الاستحقاق.
التأثير الهام	هو القدرة على المشاركة في إتخاذ قرارات السياسة الماليّة والتشغيلية في جهة إتحادية معيّنة، ولكن ليس القدرة على السيطرة على تلك السياسات. ويمكن ممارسة التأثير الهام بطرق عديدة، وغالبا ما يكون من خلال التمثيل في مجلس الإدارة أو في هيئة حاكمة مماثلة، ويمكن أن يمارس أيضا من خلال المشاركة في: أ. عملية وضع السياسة؛ ب. المعاملات ذات القيم الجوهرية بين الجهات الاتحاديّة؛ ت. تبادل الموظفين الإداريين؛ ث. الاعتماد على المعلومات الفنية. يمكن تحقيق التأثير الهام من خلال الحصول على حصة ملكية أو بموجب قانون أو إتفاقية تنص على ذلك.
تاريخ التبني	هو التاريخ التي تطبق فيه الجهة الاتحاديّة معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة للمرة الأولى، ويبدأ من بداية فترة التقارير (السنة الماليّة)

المصطلح	التعريف
	التي تتبنى خلالها الجهة الاتحاديّة هذه المعايير، والتي تقوم في نهايتها بعرض اما: أ. بياناتها الماليّة بطريقة تتوافق بشكل كامل مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة؛ أو ب. بعرض بيانات مالية انتقالية (تهدف الى التوافق الكامل مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة في نهاية الفترة الانتقالية).
التخصيص	هو تفويض ممنوح من قبل السلطة التشريعية من اجل تخصيص الأموال لأغراض معيّنة.
التدفقات النقدية	تمثل تدفقات النقد والنقد المعادل الواردة والصادرة.
التطبيق بأثر رجعي	هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت تلك السياسة مطبقة دائما.
التطبيق بأثر مستقبلي	هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة المحاسبية وإثبات أثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والفترات المستقبلية المتأثرة بالتغير بشكل يؤثر على البيانات الماليّة الحالية والبيانات الماليّة المستقبلية.
التعديل للبيانات بأثر رجعي	هو تصحيح الاعتراف بمبالغ البنود في البيانات الماليّة وقياسها والافصاح عنها كما لو ان خطأ الفترة السابقة لم يحدث مطلقا.
التغير في التقدير المحاسبي	هو عبارة عن تعديل في القيمة الدفترية لأصل أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والالتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وبالتالي فهي لا تعتبر كتصحيح لأخطاء.
التكلفة الاعتبارية	هو مبلغ يستخدم كبديل لتكلفة الاستحواذ أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين.
التوزيعات للمالكين	تعني المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي توزعها الجهة الاتحاديّة على كافة مالكيها أو بعضهم، سواء كانت عائدا على الاستثمار أو استردادا للاستثمار.

المصطلح	التعريف
الجهة المطبقة للمرة الأولى	هي الجهة الاتحاديّة التي تقوم بتطبيق معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة للمرة الأولى.
دورة التشغيل الإعتيادية	تعرف دورة التشغيل للجهة الاتحاديّة على أنها الوقت المستغرق في تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات. ويفترض أن تكون مدتها 12 شهرا في الحالات التي تكون فيها غير قابلة للتحديد بشكل واضح.
الرقابة	يعني الإشراف على أنشطة الجهة الاتحاديّة عن طريق السيطرة أو ممارسة تأثير هام على القرارات الماليّة والتشغيلية للجهة الاتحاديّة.
السياسات المحاسبية	هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها الجهة الاتحاديّة في إعداد وعرض بياناتها الماليّة.
صافي الأصول/ حقوق الملكية	هي الحصة المتبقية في أصول الجهة الاتحاديّة بعد اقتطاع كافة التزاماتها في بيان المركز المالي، وقد تكون سالبة أو موجبة. تتكون صافي الأصول/حقوق الملكية من رأس المال المساهم به، والفائض أو العجز المتراكم، والاحتياطيات، والحصة غير المسيطرة.
عدم قابلية التطبيق	يعد تطبيق المتطلبات غير ممكنا عندما تكون الجهة الاتحاديّة غير قابلة للتطبيق بالرغم من بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. بالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو تعديل البيانات بأثر رجعي لتصحيح خطأ ما في الحالات التالية: أ. إذا كان من غير الممكن تحديد اثار التطبيق أو تعديل البيانات بأثر رجعي؛ ب. إذا اقتضى التطبيق أو التعديل بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية ادارة الجهة الاتحاديّة في تلك الفترة؛ أو ت. إذا اقتضى التطبيق أو التعديل بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من المستحيل التمييز بموضوعية حول المعلومات المتعلقة بتلك التقديرات التي: ✓ توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الاعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الافصاح عنها؛ و ✓ كان من الممكن ان تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات الماليّة لتلك الفترة السابقة.

المصطلح	التعريف
عمليات الأطراف ذات العلاقة	هي تحويل الموارد أو الإلتزامات بين الأطرف ذات العلاقة بصرف النظر عما إذا تم تسعيرها أم لا. ويستثنى من عمليات الأطراف ذات العلاقة العمليات التي تتم مع أي جهة إتحادية أخرى تعتبر أنها طرف ذو علاقة فقط لأنها معتمدة إقتصاديا على الجهة الاتحاديّة المعدة للبيانات الماليّة وفقا لهذا المعيار أو الحكومة التي تشكل جزء منها فقط.
الفترة الانتقالية	هي الفترة التي تستفيد فيها الجهة الاتحاديّة من واحد أو أكثر من الإعفاءات الانتقالية قبل أن تمتثل بشكل كامل لمتطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.
الكيان الاقتصادي/ المجموعة	هو مجموعة من الجهات الاتحاديّة التي تتألف من جهة اتحادية مسيطرة وجهة اتحادية واحدة أو أكثر مسيطر عليها.
المبالغ الفعلية	تمثل وصف المبالغ الناتجة عن تنفيذ الميزانيّة.
مساهمات المالكين	تعني المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي ساهم بها أطراف من خارج الجهة الاتحاديّة للجهة الاتحاديّة، باستثناء تلك التي ينجم عنها التزامات للجهة الاتحاديّة، والتي نشأ عنها حصة مالية في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الجهة الاتحاديّة التي: أ. تنقل الحق في كل من توزيعات المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة من قبل الجهة الاتحاديّة خلال فترة حياتها بحيث تكون هذه التوزيعات خاضعة لتدبير المالكين أو ممثليهم، وكذلك توزيعات أية زيادة في الأصول عن الالتزامات في حالة تصفية الجهة الاتحاديّة؛ و/أو ب. يمكن بيعها، أو استبدالها، أو تحويلها أو استعادتها.
المصاريف	هي الانخفاض في المنافع الاقتصادية أو امكانية الخدمة خلال فترة التقرير التي تكون على شكل تدفقات خارجة أو استهلاك لأصول أو تكبد التزامات تؤدي الى انخفاض في صافي الأصول/ حقوق الملكية باستثناء تلك المتعلقة بالتوزيعات للمالكين.
مكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين	هي أي مقابل أو منفعة يحصل عليها موظفو الإدارة الرئيسيون بشكل مباشر أو غير مباشر من الجهة الاتحاديّة مقابل الخدمات التي قدموها بصفتهم أشخاص ذوي صلاحيات ومسؤوليات التخطيط والتوجيه والسيطرة على الجهة الاتحاديّة أو بصفتهم موظفون في الجهة الاتحاديّة.

المصطلح	التعريف
المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة	توفر الأصول وسيلة للجهات الاتحاديّة لتحقيق أهدافها، و تنقسم إلى: أ. أصول ينشأ عن استخدامها تدفقات نقدية صافية واردة بطريقة غير مباشرة وتوصف بأن لديها "إمكانية خدمة"؛ و ب. أصول ينشأ عن استخدامها تدفقات نقدية صافية واردة مباشرة وتوصف بأن لديها "منافع إقتصادية مستقبلية".
موظفو الإدارة الرئيسيون	أ. جميع المدراء التنفيذيين والأعضاء المسؤولين في الجهة الاتحاديّة بما يشمل مجموعة الإدارة العليا بما في ذلك المدير التنفيذي أو الرئيس الدائم للجهة الاتحاديّة؛ ب. أية أشخاص آخرين لهم صلاحية ويتحملون مسؤولية التخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة الجهة الاتحاديّة. ويشمل هؤلاء الأشخاص: ✓ عضو في السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة على مستوى الحكومة الاتحاديّة، ويملك صلاحية ويتحمل مسؤولية التخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة الجهة الاتحاديّة؛ و ✓ أي من المستشارين الرئيسيين لذلك العضو.
الميزانيّة	تمثل التقديرات التي تبنيها إدارة وتبين من خلالها حجم التدفقات النقدية المتوقع استخدامها أو صرفها خلال فترة معيّنة وحجم التدفقات النقدية المتوقع توليدها خلال الفترة الزمنية ذاتها. يحمل مصطلح "الموازنة" نفس المعنى المقصود في هذا المعيار من مصطلح "الميزانيّة".
الميزانيّة الأصلية	هي الميزانيّة الأولية المصادق عليها لفترة الميزانيّة
الميزانيّة السنوية	تعني الميزانيّة المصادق عليها لسنة واحدة. لا تشمل اية تقديرات أو تنبؤات مستقبلية متاحة للعامة التي تخص فترات تتعدى فترة الميزانيّة.
الميزانيّة المصادق عليها	وتعني صلاحية الإنفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة فيما يخص فترة الميزانيّة.
الميزانيّة النهائية	هي الميزانيّة الأصلية المعدلة بما يخص كافة الاحتياطات والمبالغ المرحلة والتحويلات والتوزيعات والتخصيصات الإضافية والتغيرات التشريعية الأخرى المعتمدة والمطبقة على فترة الميزانيّة أو التغيرات الرسمية المشابهة.
الميزانيّة متعددة السنوات	هي ميزانيّة معتمدة لما يزيد عن سنة واحدة. ولا تشمل تقديرات أو تنبؤات مستقبلية متاحة للعامة التي تخص فترات تتعدى فترة الميزانيّة.

المصطلح	التعريف
النقد	يشمل النقد في الخزينة والنقد في البنك.
النقد المعادل	يشمل الاستثمارات ذات السيولة العالية التي تستحق خلال فترة 3 أشهر أو أقل، وتعتبر جاهزة للتحويل إلى قيمة معلومة من النقد ومعرضة لمخاطر ضئيلة فيما يتعلق بالتغيرات في القيمة.
الإدارة/ الإدارة في الجهة الاتحاديّة	يتم الإشارة إلى الإدارة في هذا الدليل إلى الإدارة المسؤولة عن العمليات الماليّة في الجهة الاتحاديّة.
الهيئة الحاكمة	وتشمل: أ. المجلس الأعلى للإتحاد؛ ب. رئيس الإتحاد ونائبه؛ ت. مجلس وزراء الإتحاد؛ ث. المجلس الوطني الإتحادي؛ و ج. القضاء الإتحادي.

المعيار 33 – تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى

المعيار 33 - تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 33 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى تقديم ارشادات للجهة الاتحاديّة المطبقة للمرة الأولى التي تعد بياناتها الماليّة عند تبني معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة للمرة الأولى. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 33 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى

هدف المعيار 117
النطاق 118
البيانات الماليّة للجهة المطبقة للمرة الأولى 119
أول بيانات مالية متوافقة مع متطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 119
البيانات الماليّة الانتقالية المعدة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 119
الاعتراف والقياس 121
بيان المركز المالي الافتتاحي 121
السياسات المحاسبية 121
التقديرات 122
العرض العادل والتوافق مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 122
الإعفاءات المؤثرة: تؤثر على العرض العادل والتوافق مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة خلال الفترة الانتقالية 124
الفترة الانتقالية لمدة ثلاث سنوات 130
اعفاءات الاعتراف و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات 130
الاعتراف و/أو قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية 131
إعفاءات أخرى 132
الإعفاءات غير المؤثرة: لا تؤثر على العرض العادل والتوافق مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة خلال فترة التبني 136
استخدام التكلفة الاعتبارية لقياس الأصول و/أو الالتزامات 136
استخدام التكلفة الاعتبارية لقياس الأصول المستحوذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية 138
استخدام التكلفة الاعتبارية للاستثمارات في الجهات/ المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، والمنشآت الزميلة (المعيار الاتحادي 34 - البيانات الماليّة المنفصلة) 138
تاريخ تحديد التكلفة الاعتبارية 138
الإعفاءات غير المؤثرة المتعلقة ببنود معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 139
الإفصاحات 149
شرح الانتقال الى معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 150
التسويات 150
الإفصاحات المطلوبة عند استخدام التكلفة الاعتبارية للمخزون، العقارات الاستثمارية، الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، حق استخدام الاصل، الأدوات الماليّة، أو ترتيبات امتياز تقديم الخدمات 151

الإفصاحات المطلوبة عند استخدام التكلفة الاعتبارية في الاستثمارات في الجهات الاتحاديّة/المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، أو المنشآت الزميلة 152
إعفاءات متعلقة بمتطلبات الإفصاح في المعايير الاتحاديّة خلال الفترة الانتقالية 152

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تقديم ارشادات للجهة الاتحاديّة التي تعد بياناتها الماليّة عند تبني معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة للمرة الأولى، وذلك للتمكن من عرض معلومات عالية الجودة في بياناتها الماليّة، حيث يجب أن تتميز هذه المعلومات بما يلي:

أ. الشفافية فيما يتعلق بإنتقال الجهة الاتحاديّة المطبقة للمرة الأولى لمبدأ الاستحقاق وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة؛ و

ب. بإعتبارها نقطة بداية للمحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، بغض النظر عن الإطار المحاسبي الذي كان مطبقا في الجهة الاتحاديّة قبل تاريخ التبني؛ و

ت. أن تتجاوز المنفعة من هذه المعلومات تكلفة إعدادها.

ولغرض هذا المعيار، قد يتم الإشارة إلى معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة بـ "المعايير الاتحاديّة".

2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:

- تحديد متطلبات العرض لأول بيانات مالية للجهة المطبقة للمرة الأولى بشكل متوافق مع متطلبات المعايير الاتحاديّة؛
- تحديد الإعفاءات الانتقالية فيما يخص الاعتراف والقياس التي يمكن للجهة المطبقة للمرة الأولى ان تستفيد منها خلال مرحلة التحول إلى اساس الاستحقاق وفقا للمعايير الاتحاديّة، والتي تنقسم بين:
  - ✓ الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والتوافق مع المعايير الاتحاديّة خلال الفترة الانتقالية؛
  - ✓ الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل والتوافق مع المعايير الاتحاديّة خلال فترة تبني المعايير الاتحاديّة؛
- تحديد متطلبات الافصاح التي يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى التطرق اليها في بياناتها الماليّة المعدة على اساس الاستحقاق وفقا للمعايير الاتحاديّة.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.

4. يتوجب على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار خلال فترة انتقالها إلى المعايير الاتحاديّة وذلك سواءاً اختارت الانتقال التدريجي، أو تبني المعايير الاتحاديّة بشكل كامل في السنة الأولى.

5. لا ينطبق هذا المعيار عندما تقوم الجهة الاتحاديّة المطبقة للمرة الأولى على سبيل المثال:

أ. بالتوقف عن تقديم بيانات مالية وفقا لمبادئ محددة تم عرضها سابقاً إضافة إلى مجموعة أخرى من البيانات الماليّة التي تضمنت بيان صريح وغير مشروط بالتوافق مع المعايير الاتحاديّة؛ أو

ب. بعرض البيانات الماليّة في الفترة السابقة وفقا لمبادئ محددة، حيث تضمنت تلك البينات الماليّة بيان صريح وغير مشروط بالتوافق مع المعايير الاتحاديّة؛

ت. بعرض البيانات الماليّة في الفترة السابقة والتي تضمنت بيان صريح وغير مشروط بالتوافق مع المعايير الاتحاديّة، حتى ولو قام مدققو الحسابات بتعديل تقريرهم حول تلك البيانات الماليّة.

6. يجب تطبيق هذا المعيار من التاريخ الذي تبدأ فيه الجهة المطبقة للمرة الأولى بتطبيق المعايير الاتحاديّة، وخلال الفترة الانتقالية. يسمح هذا المعيار للجهات الاتحاديّة التي تطبق المعايير الاتحاديّة للمرة الأولى بالاستفادة من الإعفاءات خلال الفترة الانتقالية. ومع الأخذ في الاعتبار أن هذه الإعفاءات قد تؤثر على العرض العادل للبيانات الماليّة، فانه يتوجب على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بتلك الإعفاءات المطبقة، والتقدم المحرز في طريقة التطبيق والعرض العادل للبيانات الماليّة والتوافق الكامل مع المعايير الاتحاديّة.

7. عند انتهاء الفترة الانتقالية، يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى التي استفادت من الإعفاءات، أن تتوافق بشكل كامل مع متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح وفقا للمعايير الاتحاديّة.

8. لا ينطبق هذا المعيار على التغيرات في السياسات المحاسبية التي تقوم بها الجهة الاتحاديّة التي تطبق بالأساس معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، حيث تكون هذه التغيرات ناجمة عن التالي:

أ. متطلبات حول التغيرات في السياسات المحاسبية وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق الاتحادي رقم 3 المعني بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛ و

ب. متطلبات انتقالية محددة وفقاً لمعايير اتحادية أخرى، والتي تعنى بالتغيرات في السياسات المحاسبية التي تقوم بها جهات اتحادية التي تتبع بالأساس المعايير الاتحاديّة. ولا تنطبق أي من الأحكام لانتقالية على الجهات المطبقة للمرة الأولى باستثناء ما تم التطرق اليه من أحكام انتقالية في هذا المعيار.

البيانات الماليّة للجهة المطبقة للمرة الأولى

أول بيانات مالية متوافقة مع متطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة

9. تعتبر البيانات الماليّة التي تقوم الجهة الاتحاديّة بإعدادها لأول مرة على مبدأ الاستحقاق بعد تاريخ التبني بأنها أول بيانات مالية متوافقة مع المعايير الاتحاديّة بشرط عدم الاستفادة من الإعفاءات المؤثرة المذكورة في الفقرات من 27-54، إلا أنه يظل من الممكن اعتبار البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة بأنها أول بيانات متوافقة مع المعايير الاتحاديّة إذا تمت الاستفادة من الإعفاءات غير المؤثرة المذكورة في الفقرات 55-114.

البيانات الماليّة الانتقالية المعدة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة

10. يعنى بالبيانات الماليّة الانتقالية، بانها تلك البيانات الماليّة السنوية التي تعدها الجهة الاتحاديّة المطبقة للمرة الأولى من خلال الاستفادة من بعض الإعفاءات المؤثرة التي تؤثر على العرض العادل للبيانات الماليّة، وعلى قدرة الجهة الاتحاديّة على التطبيق الكامل للمعايير الاتحاديّة.

11. بناءا على ما تم ذكره، لا يمكن أن تتضمن البيانات الماليّة بيان صريح وغير مشروط يشير إلى التوافق الكامل مع متطلبات المعايير الاتحاديّة الى ان يحدث أي من التالي (أيهما يحدث اولا):

    أ. تنتهي صلاحية الإعفاءات المؤثرة؛ و/ أو
    ب. يتم الاعتراف والقياس بالبنود ذات العلاقة و/ أو يتم عرض وافصاح المعلومات ذات الصلة وفقا للمعايير الاتحاديّة.

لا يمكن وصف البيانات الماليّة أنها بيانات متوافقة مع المعايير الاتحاديّة ما لم تكن هذه البيانات تلبي كل متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لكافة المعايير الاتحاديّة التي تنطبق على الجهة المطبقة للمرة الأولى.

12. تعتبر البيانات الماليّة الانتقالية هي تلك البيانات الماليّة التي تنتقل بواسطتها الجهة الاتحاديّة من تطبيق أي أساس محاسبي آخر إلى تطبيق المعايير الاتحاديّة، كما في الحالات التالية (على سبيل المثال):

    أ. قامت الجهة الاتحاديّة بعرض أحدث بيانات مالية سابقة لها كما يلي:

- ✓ وفقاً لمبادئ محددة لا تتوافق مع المعايير الاتحاديّة في كل الأوجه؛
- ✓ بالتوافق مع المعايير الاتحاديّة، ولكن البيانات الماليّة لم تتضمن بيانا صريحا وغير مشروط يدلي بالتوافق مع المعايير الاتحاديّة؛
- ✓ تضمنت بيانا صريحا وغير مشروط بالتوافق مع بعض، ولكن ليس كل متطلبات المعايير الاتحاديّة من خلال الاستفادة من الإعفاءات المؤثرة التي توثر على العرض العادل للبيانات الماليّة وعلى قدرة الجهة على التطبيق الكامل لمتطلبات المعايير الاتحاديّة؛
- ✓ طبقا لمبادئ محددة غير متوافقة مع المعايير الاتحاديّة، الا انه تم استخدام بعض المعايير الاتحاديّة الفردية لمحاسبة البنود التي لم يتوفر لها مبادئ محددة؛ أو
- ✓ وفقاً لمبادئ محددة، بتسوية بعض المبالغ مع المبالغ التي تم تحديدها وفقاً لمعايير محاسبة الحكومة الاتحاديّة.

ب. قامت بإعداد البيانات الماليّة وفقاً للمعايير الاتحاديّة بغرض الاستخدام الداخلي فقط وعدم إتاحتها لمستخدمين خارجيين؛

ت. قامت بإعداد حزمة تقارير وفقا للمعايير الاتحاديّة، وذلك بغرض إعداد بيانات مالية موحّدة، ولكن لم يتم إعداد الحزمة الكاملة من البيانات الماليّة كما عرفها معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 1 " عرض البيانات الماليّة"؛ أو

ث. لم تقم بعرض بيانات مالية للفترات السابقة.

13. يوضح الرسم البياني التالي بشكل مبسط تطبيق المعايير الاتحاديّة للمرة الأولى وفقاً لهذا المعيار.

الاعتراف والقياس

بيان المركز المالي الافتتاحي

14. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة التي تطبق المعايير الاتحاديّة للمرة الأولى أن تقوم بإعداد بيان المركز المالي الافتتاحي، والذي يعتبر الخطوة الأولى في المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا للمعايير الاتحاديّة.

السياسات المحاسبية

15. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى، ان تتأكد من اتساق السياسات المحاسبية في بيان المركز المالي الافتتاحي وخلال كل الفترات المعروضة، باستثناء ما تم توضيحه في الفقرات من 31-114. يجب أن تتوافق السياسات المحاسبية مع كل معيار من المعايير الاتحاديّة يكون نافذا في تاريخ التبني، باستثناء ما هو موضح في الفقرات من 31-114.

16. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى، والتي تستفيد من الإعفاءات التي تم التطرق اليها في الفقرات من 31-114، أن تقوم بتعديل سياساتها المحاسبية بعد ان:

    أ. تنتهي مدة الاعفاءات المؤثرة؛ و / أو
    ب. يتم الاعتراف والقياس بالبنود ذات العلاقة و / أو يتم عرض وافصاح المعلومات ذات الصلة وفقا للمعايير الاتحاديّة (أيهما يحدث أولا).

17. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى، تطبيق المعايير الاتحاديّة النافذة في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة، وكذلك يمكن للجهة المطبقة للمرة الأولى أن تطبق معياراً اتحاديا تم اصداره، ولكنه ليس ملزما بعد، وذلك إذا كان التطبيق المبكر مسموحا. كما يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تطبق أي معيار اتحادي جديد يصبح نافذا خلال الفترة الانتقالية.

18. خلافا لما هو مذكور في الفقرات من 31-114، يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بما يلي فيما يتعلق ببيان مركزها المالي الافتتاحي:

    أ. الاعتراف بجميع الأصول والالتزامات التي يتوجب الاعتراف بها وفقاً للمعايير الاتحاديّة.
    ب. عدم الاعتراف ببنود الأصول والالتزامات إذا لا تسمح المعايير الاتحاديّة بالاعتراف بتلك البنود.
    ت. بالنسبة للبنود التي تم الاعتراف بها وتصنيفها وفقاً للأساس المحاسبي السابق كنوع أصل واحد أو كنوع التزام واحد، أو كبند من صافي الأصول/ حقوق الملكية، تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بإعادة تصنيف تلك البنود نظرا لاختلاف تصنيفها وفقا للمعايير الاتحاديّة.
    ث. تطبيق المعايير الاتحاديّة في قياس جميع الأصول والالتزامات المعترف بها.

19. قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها الجهة المطبقة للمرة الأولى عن تلك التي استخدمتها في نهاية الفترة السابقة وفقاً للأساس المحاسبي السابق مما يؤدى الى تعديلات معيّنة. وتنتج هذه التعديلات من المعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي حدثت قبل تاريخ التبني. وبناءً على ذلك، يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى الاعتراف بهذه التعديلات في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في الفترة الحالية (أو، إذا كان ذلك مناسبا، الاعتراف بالتعديلات ضمن أي بند أخر في صافي الأصول/ حقوق الملكية).

20. يتعيّن ان يشمل هذا المعيار كافة الإعفاءات والأحكام الانتقالية التي يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى اتباعها.

التقديرات

21. يجب أن تتوافق تقديرات الجهة المطبقة للمرة الأولى في تاريخ التبني مع تلك التقديرات التي استخدمت عند تطبيق الأساس المحاسبي السابق (وذلك بعد التعديلات التي تعكس الفرق بين السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن هذه التقديرات تتعارض مع متطلبات المعايير الاتحاديّة.

22. من الممكن أن تحصل الجهة المطبقة للمرة الأولى على معلومات بعد تاريخ التبني، حول التقديرات التي اعتمدتها الجهة وفقا للأساس المحاسبي السابق. بناءا على ذلك يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى معاملة هذه المعلومات كأحداث غير مُعدلة بعد فترة اعداد التقارير وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 14 " الأحداث بعد تاريخ اعداد التقارير".

23. قد تقتضي الضرورة من الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بتقديرات وفقاً للمعايير الاتحاديّة في تاريخ التبني أو خلال الفترة الانتقالية التي لم يكن من المتوجب القيام بتلك التقديرات وفقا للأساس المحاسبي السابق. ولتحقيق التوافق مع معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 14" الأحداث بعد تاريخ اعداد التقارير"، يجب أن تعكس هذه التقديرات المعدة وفقاً للمعايير الاتحاديّة، الظروف التي كانت موجودة في تاريخ التبني، أو خلال الفترة الانتقالية. بالتحديد، يجب على التقديرات التي تم اعدادها في تاريخ التبني، أو خلال الفترة الانتقالية المتعلقة بأسعار السوق، أو أسعار الفائدة أو أسعار صرف العملات الأجنبية، أن تعكس حالات السوق في ذلك التاريخ. اما فيما يتعلق بالأصول غير الماليّة، مثل الممتلكات والمصانع والمعدات، يجب أن تعكس التقدير مثل العمر الإنتاجي للأصل، القيمة المتبقية للأصل أو حالة الأصل، توقعات ادارة الجهة الاتحاديّة وأحكامها كما في تاريخ التبني أو خلال الفترة الانتقالية.

العرض العادل والتوافق مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة

24. يتعيّن على البيانات الماليّة الأولى المتوافقة مع المعايير الاتحاديّة، والتي قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى بإعدادها، ان تعرض بشكل عادل كل من المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للجهة الاتحاديّة. ويتطلب العرض العادل، التمثيل الصادق لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً للتعريف ومبادئ الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المحددة في المعايير الاتحاديّة.

25. من حق الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تشير بأنها متوافقة تماما مع متطلبات المعايير الاتحاديّة فقط عندما تمتثل تماما لكل متطلبات المعايير الاتحاديّة النافذة في ذلك التاريخ، وفي حالة تبني الجهة المطبقة للمرة الأولى أي من الإعفاءات المذكورة في الفقرات من 27-54، فسوف يؤثر ذلك على العرض العادل للبيانات الماليّة وكذلك على قدرة الجهة الاتحاديّة على تأكيد أن بياناتها الماليّة متوافقة بشكل كامل مع المعايير الاتحاديّة. ويجب على الجهة الاتحاديّة التي تتوافق بياناتها الماليّة بشكل كامل مع متطلبات المعايير الاتحاديّة، أن تتأكد من انه تم عرض المعلومات بشكل يتلاءم مع الخصائص النوعية الموضحة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 1 " عرض البيانات الماليّة"، وأن تحتوي بياناتها الماليّة على بيان صريح وغير مشروط يفيد التوافق الكامل مع المعايير الاتحاديّة. لا يجب وصف البيانات الماليّة بأنها بيانات مالية متوافقة مع معايير الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة إلا إذا كانت متوافقة مع جميع متطلبات المعايير الاتحاديّة، وفي حال كانت غير ذلك، يتوجب التحفظ عن اعتبارها متوافقة مع المعايير الاتحاديّة.

26. يجب أن تقيم الجهة المطبقة للمرة الأولى التأثير المترتب على الاستفادة من الإعفاءات حول العرض العادل لبياناتها الماليّة وعلى قدرتها على تأكيد توافق بياناتها الماليّة مع المعايير الاتحاديّة، وذلك خلال الأخذ بالاعتبار كافة الوقائع والظروف ذات الصلة قبل الاستفادة من هذه الإعفاءات.

مثال 33.1 - تقييم أثر الاستفادة من الاعفاء حول العرض العادل للبيانات الماليّة وتوافقها مع المعايير الاتحاديّة

قررت وزارة العمل (جهة مطبقة للمرة الأولى) الأخذ بإعفاء الثلاث سنوات الذي يسمح لها بعدم الاعتراف وعدم قياس الإيرادات الناتجة عن غرامات تأخير استخراج أو تجديد بطاقات العمل، وذلك بسبب عدم توفر معلومات موثوقة عن قيمة الغرامات المحررة أو الغرامات التي تم شطبها أو التسويات التي تم التوصل إليها مع المخالفين. بناءا عليه، لا يجب أن تطبق مدة الإعفاء هذه على أي فئة أخرى من الإيرادات في المعاملات غير التبادلية التي تقوم بها الوزارة.

قامت الوزارة بتقييم أثر الاستفادة من الاعفاء ووجدت أن قيمة غرامات التأخير ليست جوهرية بالنسبة للبيانات الماليّة ككل، وقد استنتجت وزارة العمل أنه بالرغم من اعتماد هذا الإعفاء، إلا أنه في هذه الحالة لن ينتج عن الأخذ به تأثير على العرض العادل للبيانات الماليّة أو على قدرة الوزارة على تأكيد التوافق مع المعايير الاتحاديّة. وكنتيجة لذلك، فان وزارة العمل قادرة على تحقيق العرض العادل في بياناتها الماليّة وتأكيد توافقها مع المعايير الاتحاديّة بالرغم من الاستفادة من الاعفاء كما في تاريخ التبني أو خلال الفترة الانتقالية.

الإعفاءات المؤثرة: تؤثر على العرض العادل والتوافق مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة خلال الفترة الانتقالية

الإعفاءات المؤثرة	
طبيعة الإعفاءات	أ. تؤثر على العرض العادل للبيانات الماليّة؛ و ب. لا تسمح أن تحتوي أول بيانات مالية للجهة المطبقة للمرة الأولى، بيان صريح وغير مشروط يفيد بالتوافق مع المعايير الاتحاديّة، ومن ثم، تسمى عند الاستفادة منها، بالبيانات الماليّة الانتقالية.
مدة الإعفاء	مدة أقصاها ثلاث سنوات التي تبدأ من تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة.

27. موضح في الجدول ادناه، ملخص حول الإعفاءات المؤثرة التي تم التطرق اليها في الفقرات من 28-54 والتي يمكن للجهة المطبقة للمرة الأولى الاستفادة منها خلال الفترة الانتقالية:

البنود	رقم لمعيار	نوع الاعفاء على الجهة المطبقة للمرة الأولى (فترة انتقالية أقصاها 3 سنوات من تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة)	مرجع الفقرات
الأصول و/أو الالتزامات			
الممتلكات والمصانع والمعدات	**17**	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس الممتلكات والمصانع والمعدات.	**31**
العقارات الاستثمارية	**16**	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس العقارات الاستثمارية.	**31**
الأصول غير الملموسة	**31**	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس الأصول غير الملموسة.	**31**
الزراعة	**27**	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي.	**31**
ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	**32**	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس الأصول والالتزامات المتعلقة بعقود امتياز تقديم الخدمات.	**31**

البنود	رقم المعيار	نوع الاعفاء على الجهة المطبقة للمرة الأولى (فترة انتقالية أقصاها 3 سنوات من تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة)	مرجع الفقرات
الأصول و/أو الالتزامات			
المخزون	12	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس المخزون.	31
الأدوات الماليّة	41	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس الأدوات الماليّة.	31
منافع الموظفين	39	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس الالتزامات المتعلقة بخطط المنافع المحددة وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، والأصول التابعة لها.	31-32
الإيرادات من معاملات غير تبادلية			
الإيرادات من معاملات غير تبادلية	23	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس الإيرادات من معاملات غير تبادلية وفقا للمعيار الاتحادي رقم 23. حيث لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تغير سياساتها المحاسبية المتعلقة بالاعتراف و/أو قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية.	37-38
بنود أخرى			
تكاليف الاقتراض	5	يمكن الاستفادة من عدم رسملة تكاليف الاقتراض بشرط ان تكون الجهة المطبقة للمرة الأولى قد استفادت أيضا من الإعفاءات المتعلقة بالأصول ذات الصلة والتي تم تمويل الاستحواذ عليها من خلال الاقتراض.	39-40

عقود الإيجار	**43**	لا يتوجب على المستأجر المطبق للمرة الأولى أن يقوم بالاعتراف و/أو قياس التزامات الإيجار و/أو أصول حق الاستخدام، وذلك في حال الاستفادة من فترة الإعفاء المتعلقة بالاعتراف و/أو القياس الأصول. ويتم تحديد عقد الإيجار استنادًا إلى الظروف القائمة عند تبني أساس الاستحقاق وفقًا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية	**41-42**

البنود	رقم المعيار	نوع الاعفاء على الجهة المطبقة للمرة الأولى (فترة انتقالية أقصاها 3 سنوات من تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة)	مرجع الفقرات
بنود أخرى			
المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	**19**	يمكن الاستفادة من عدم الاعتراف و/أو قياس الالتزام الناشئ عن تقديرات التكاليف المبدئية لتفكيك وإزالة الأصل واعادة الموقع لحالته الأصلية، وذلك في حال قررت الجهة الاستفادة من الإعفاءات حول الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات.	**43-44**
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	**20**	يمكن الاستفادة من عدم الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة، والعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، والمعلومات المتعلقة بموظفي الإدارة الرئيسيين في البيانات الماليّة.	**45-46**
البيانات الماليّة المنفصلة	**34**	إذا لم تقم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف باستثماراتها في المنشآت التابعة، أو المنشآت الزميلة او المشاريع المشتركة وفقا للأساس المحاسبي الذي كانت تعتمده سابقا، فانه لا يتوجب عليها أن تعترف و/أو تقيس تلك الاستثمارات. بالتالي لا يتعيّن على الجهة تغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بالاعتراف و/أو قياس استثماراتها في المنشآت التابعة، أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة.	**47**
البيانات الماليّة الموحّدة	**35**	لا يكون مطلوبا من الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بإجراء القيود التعديلية المتعلقة بحذف جميع الأرصدة والعمليات والإيرادات والمصروفات البينية بين الجهات التابعة للكيان الاقتصادي.	**48-50**

الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة	**36**	عندما تتبني الجهة المطبقة للمرة الأولى طريقة حقوق الملكية، لا يتوجب عليها (كونها المستثمر) أن تقوم بحذف حصتها في الفائض والعجز الناتج عن المعاملات التصاعدية والتنازلية بين المستثمر والمنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة.	**51-54**

28. قد تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالأخذ بالإعفاءات المؤثرة والمتطرق اليها في الفقرات من 27-56. تؤثر هذه الإعفاءات على العرض العادل للبيانات الماليّة وعلى قدرة الجهة المطبقة للمرة الأولى على تأكيد التوافق الكامل مع المعايير الاتحاديّة خلال الفترة الانتقالية وفقا للفقرتين 24 و25. ولا يجب تطبيق هذه الإعفاءات بشكل مماثل على بنود أخرى.

29. على الرغم من أن المعيار يسمح بالاستفادة من الإعفاءات المذكورة في الفقرات من 27-56، إلا أنه يفضل أن تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالتطبيق الكامل لجميع متطلبات المعايير الاتحاديّة.

30. لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تطبق متطلبات العرض و/ أو الافصاح في المعايير الاتحاديّة طالما قررت الاستفادة من الإعفاءات المذكورة في الفقرات من 27-56 والمتعلقة بتلك المعايير، ويظل ذلك ممكنا الى ان يحدث أي من التالي (أيهما يحدث أولا):

أ. تنتهي مدة الاستفادة من الإعفاءات المؤثرة؛ و / أو
ب. يتم الاعتراف و/أو قياس البنود ذات العلاقة في البيانات الماليّة وفقا للمعايير الاتحاديّة التي تنطبق.

الفترة الانتقالية لمدة ثلاث سنوات

اعفاءات الاعتراف و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات

31. عندما لا تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف بالأصول و/أو الالتزامات وفقاً للأساس المحاسبي السابق، فإنه لا يتوجب عليها الاعتراف و/ أو قياس الأصول و/أو الالتزامات التالية لفترة تدوم ثلاث سنوات من تاريخ التبني:

أ. المخزون، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 12 "المخزون"؛
ب. العقارات الاستثمارية، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 16 "العقارات الاستثمارية"؛
ت. الممتلكات والمصانع والمعدات، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم17 "الممتلكات والمصانع والمعدات"؛
ث. خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 39 "منافع الموظفين"؛
ج. الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 27"الزراعة"؛
ح. الأصول غير الملموسة، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 31" الأصول غير الملموسة"؛
خ. الأصول حق الاستخدام والالتزامات الإيجار المتعلقة بها، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم43 "عقود الايجار"؛
د. الأصول والالتزامات المتعلقة بترتيبات امتياز تقديم الخدمات، سواءاً كان ذلك وفق نموذج الالتزام المالي أو نموذج منح حق معين الى المشغل، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 32" ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"؛
ذ. الأدوات الماليّة، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41 "الأدوات الماليّة"؛

ر. المنافع الإجتماعية، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 42 " المنافع الإجتماعية".

32. حينما تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالأخذ بالإعفاء المذكور في الفقرة 31ث والمتعلق بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، يتعيّن عليها الاعتراف بالالتزام وأي أصول خطة ذات علاقة في الوقت نفسه.

33. في الحالة التي تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف بالأصول والالتزامات المذكورة في الفقرة 31 وفقا لمتطلبات الأساس المحاسبي السابق، فلا يتوجب عليها أن تغير من سياستها(سياساتها) المحاسبية فيما يتعلق بالاعتراف بهذه الأصول والالتزامات لفترات التقارير خلال ثلاث سنوات من تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة.

34. تهدف الإعفاءات الانتقالية المذكورة في الفقرتين 31 و33 الى منح الجهة المطبقة للمرة الأولى الوقت الذي يمكنها من تطوير نماذج موثوقة للاعتراف و/أو لقياس أصولها و/أو التزاماتها خلال الفترة الانتقالية. قد تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى خلال الفترة الانتقالية بتبني سياسات محاسبية للاعتراف و/أو القياس لتلك الأصول و/أو الالتزامات لا تتوافق مع المعايير الاتحاديّة الأخرى.

35. وفقا لأحكام الفقرتين 31 و33 يمكن للجهة المطبقة للمرة الأولى أن تغير سياساتها المحاسبية خلال الفترة الانتقالية لتتوافق بشكل أفضل مع سياسات الاستحقاق المحاسبي وفقا للمعايير الاتحاديّة، كما يمكن لها أن تحتفظ بسياساتها المحاسبية الى ان تنتهي فترة الإعفاءات الانتقالية أو عندما تقوم بالاعتراف و/أو قياس البنود ذات العلاقة في البيانات الماليّة وفقا للمعايير الاتحاديّة التي تنطبق (أيهما يحدث أولا). يمكن للجهة المطبقة للمرة الأولى أن تغير سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بالاعتراف و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات على أساس فئوي، أو على أساس مجموعات، حيثما كان استخدام هذه الفئات أو المجموعات مسموحا به في المعايير الاتحاديّة التي تنطبق.

36. إلى الحد الذي تقوم به الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاستفادة من الإعفاءات المذكورة في الفقرات من 31 و33 ، والتي تسمح بإعفاءات انتقالية لمدة ثلاث سنوات تمكنها من عدم الاعتراف و/أو قياس الأصول الماليّة، فانه لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى الاعتراف و/أو قياس أي إيرادات ذات علاقة فيما يختص بمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 9 "الايرادات من المعاملات التبادلية" ، أو أي ذمم مدينة يتم سدادها نقداً أو أي أصول مالية أخرى فيما يختص بمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 23 "الايرادات من المعاملات غير التبادلية".

الاعتراف و/أو قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

37. لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تغير سياساتها المحاسبية المتعلقة بالاعتراف و/أو قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية للفترات التي تبدأ في خلال الثلاث سنوات من تاريخ التبني. قد تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بالإيرادات من العمليات غير التبادلية على أساس فئوي.

38. يهدف الإعفاء الانتقالي المذكور في الفقرة 37 إلى إعطاء الجهة المطبقة للمرة الأولى وقتا يمكنها من تطوير نماذج موثوقة للاعتراف و/أو قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 23 "الايرادات من المعاملات غير التبادلية" خلال الفترة الانتقالية. يمكن للجهة المطبقة للمرة الأولى أن تتبنى سياسات محاسبية للاعتراف و/أو قياس الإيرادات من

المعاملات غير التبادلية والتي لا تتوافق مع أحكام المعيار رقم 23 المعني بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية. تسمح الإعفاءات الانتقالية للجهة المطبقة للمرة الأولى بتطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 23 "الايرادات من المعاملات غير التبادلية"، تدريجيا على فئات مختلفة من الايرادات من المعاملات غير التبادلية.

مثال 33.2 - تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 23 "الايرادات من المعاملات غير التبادلية" بشكل فئوي

تكملة لمعطيات المثال 33.1

يمكن لوزارة العمل أن تعترف وتقيس الايرادات من المعاملات غير التبادلية الناتجة عن استلام المنح من وزارة الماليّة المخصصة لها وفقا لميزانيتها، على اساس الاستحقاق وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 23 "الايرادات من المعاملات غير التبادلية" وذلك من تاريخ التبني للمعايير الاتحاديّة. الا انه يمكن لوزارة العمل أن تستغرق ثلاث سنوات لتطور بشكل كامل نموذجا موثوقا متعلق بالاعتراف بغرامات تأخير استخراج أو تجديد بطاقات العمل التي تم التطرق اليها في مثال 33.1.

إعفاءات أخرى

المعيار الاتحادي 5 "تكاليف الاقتراض"

39. عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى الإعفاءات المؤثرة والمنصوص عليها في الفقرة 31، لا يتوجب عليها رسملة تكاليف الاقتراض على الأصول ذات العلاقة والتي يكون تاريخ بداية رسملة تكاليف اقتراضها قبل تاريخ التبني، الى أن تنقضي فترة الإعفاء و/أو الى أن يتم الاعتراف و/أو قياس الأصول ذات العلاقة وفقاً لمتطلبات المعايير الاتحاديّة (أيهما يحدث أولا).

40. وفقا لما تم ذكره في الفقرة 31، وبناءا على ما تم توضيحه في الفقرة 39، في حال قررت الجهة المطبقة للمرة الأولى الاستفادة من الاعفاءات المؤثرة فيما يتعلق بتأجيل الاعتراف و/أو قياس الأصول لفترة أقصاها ثلاث سنوات في تاريخ التبني، فانه ليس مطلوبا منها رسملة تكاليف الاقتراض ذات الصلة خلال فترة الاستفادة من الإعفاءات، والذي يمكن ان تنطبق على الأصول التالية:

أ. العقارات الاستثمارية، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 16 "العقارات الاستثمارية"؛
ب. الممتلكات والمصانع والمعدات، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات"؛
ت. الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 27 "الزراعة"؛
ث. الأصول غير الملموسة، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 31 "الأصول غير الملموسة"؛
ج. الأصول المتعلقة بترتيبات امتياز تقديم الخدمات، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح".

المعيار الاتحادي 43 "عقود الإيجار"

41. عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المؤثرة، لا يتوجب عليها أن تطبق متطلبات الإيجار حتى تنقضي فترة الإعفاء و/أو الى أنيتم الاعتراف بالأصول ذات العلاقة وفقاً لمتطلبات المعايير الاتحاديّة التي تنطبق (أيهما يحدث أولا).

42. وفقا لما تم ذكره في الفقرة 31، وبناءا على ما تم توضيحه في الفقرة 41، في حال قررت الجهة المطبقة للمرة الأولى الاستفادة من الإعفاءات المؤثرة فيما يتعلق بتأجيل الاعتراف و/أو قياس الأصول لفترة أقصاها ثلاث سنوات في تاريخ التبني، فانه ليس مطلوبا من الجهة المطبقة للمرة الأولى الاعتراف بأصول الايجار و/أو التزاماته خلال فترة الاستفادة من الإعفاءات، والتي يمكن ان تنطبق على الأصول التالية:

أ. العقارات الاستثمارية، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 16 "العقارات الاستثمارية"؛
ب. الممتلكات والمصانع والمعدات، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات"؛
ت. الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 27 "الزراعة"؛
ث. الأصول غير الملموسة، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 31 "الأصول غير الملموسة".
ج. الأصول والالتزامات المتعلقة بترتيبات امتياز تقديم الخدمات، سواءاً كان ذلك وفق نموذج الالتزام المالي أو نموذج منح حق معين الى المشغل، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح".

المعيار الاتحادي 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

43. عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المؤثرة والمذكورة في فقرة 31 فيما يتعلق بتأجيل الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات لفترة اقصاها ثلاث سنوات من تاريخ التبني، لا يتوجب عليها الاعتراف و/أو قياس الالتزام الناشئ عن تقديرات التكاليف المبدئية لتفكيك وإزالة الأًصل وإعادة الموقع لحالته الأصلية (تعرف لاحقا بـ "تكاليف التفكيك والازالة")، خلال فترة الاستفادة من الإعفاءات والتي يكون أقصاها ثلاث سنوات والتي تتعلق بتأجيل الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات.

44. تكملة لما تم ذكره في الفقرة 43 يتطلب المعيار الاتحادي 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" من الجهة الاتحاديّة أن تدخل ضمن تكاليف الأصل، تكاليف التفكيك والإزالة ، وفي حالة استفادة الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاء المؤثر المذكور في الفقرة 31 الذي يسمح بعدم الاعتراف بالأصل لفترة انتقالية مدتها ثلاث سنوات كحد اقصى، فانه لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى الاعتراف بالأصول و الالتزامات الناجمة عن تكاليف التفكيك و الازالة المتعلقة بالأصل ذاته الى أن تنقضي الفترة الانتقالية و/أو تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قباس الأصل المعني وفقا لمتطلبات المعيار الاتحادي رقم 17 "الممتلكات و المصانع و المعدات" (أيهما يحدث أولا). يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى عند استفادتها من الاعفاء المذكور في الفقرة 43، أن تعترف و/أو تقيس الالتزام وأي أصل تابع له في نفس الوقت.

المعيار الاتحادي 20 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"

45. لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة، والعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، والمعلومات المتعلقة بموظفي الإدارة الرئيسيين في فترات التقارير التي تبدأ بتاريخ معين خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبني.

46. على الرغم من الاعفاء الانتقالي الذي تم التطرق اليه في الفقرة 45، يشجع المعيار الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تفصح عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة، والعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، والمعلومات المتعلقة بموظفي الإدارة الرئيسيين في حال كانت تلك المعلومات متوفرة في تاريخ التبني.

المعيار الاتحادي 34 "البيانات الماليّة المنفصلة"

47. إذا لم تقم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف باستثماراتها في الجهات/ المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة مسبقا، فانه لا يتوجب عليها أن تعترف و/أو تقيس تلك الاستثمارات لفترات التقارير التي تبدأ بتاريخ معين خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبني. وتهدف هذه الفترة الانتقالية إلى منح الوقت اللازم للجهة المطبقة للمرة الأولى لكي تحدد وتصنف استثماراتها في الجهات الأخرى بشكل مناسب، إما كجهات مسيطر عليها، أو كمنشآت زميلة أو كمشاريع مشتركة.

المعيار الاتحادي 35 "البيانات الماليّة الموحّدة"

48. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى (مع أخذ الفقرة 47 في الاعتبار)، أن تعرض بيانات مالية موحّدة في الفترة التي تلي تبنيها للمعايير الاتحاديّة، ولا يكون مطلوبا من الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بالقيود التعديلية المتعلقة بحذف جميع الأرصدة والعمليات والإيرادات والمصروفات المتبادلة بين الجهات التابعة للكيان الاقتصادي وذلك لفترات التقارير والتي تبدأ بتاريخ معين خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبني، إلا إذا كانت المعلومات متوفرة بشكل واضح في تاريخ التبني لتتوافق بشكل كامل مع متطلبات المعيار الإتحادي 35 "البيانات الماليّة الموحّدة".

49. عند تطبيق المعايير الاتحاديّة، قد يكون للجهة الاتحاديّة جهات مسيطر عليها والتي يكون بينها عدد كبير من العمليات، وبناءًا على ذلك، قد يكون من الصعب على الجهة الاتحاديّة المسيطرة أن تحدد هذه العمليات لتقوم بحذفها وذلك لغرض إعداد بيانات مالية موحّدة، ولذلك، ان الإعفاءات التي تم ذكرها في الفقرة 48 من شأنها أن تساعد جهة المطبقة للمرة الأولى للحصول على مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ التبني للقيام بقيود تعديلية تهدف لحذف جميع الأرصدة و العمليات و الايرادات و المصروفات المتبادلة بين الجهات التابعة للكيان الاقتصادي.

50. عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المذكورة في الفقرة 47 و/أو الفقرة 48، لا يتوجب عليها أن تعرض بياناتها الماليّة كبيانات مالية موحّدة الى أن يتم التالي (أيهما يحدث أولا):

أ. تنتهي فترة الإعفاء؛ ويتم الاعتراف و/أو القياس الصحيح للاستثمارات ان كانت منشآت تابعة أو منشآت زميلة أو مشاريع مشتركة؛ أو

ب. يتم حذف جميع الأرصدة والعمليات والمصروفات والايرادات البينية بين الجهات التي تقع ضمن الكيان الاقتصادي.

المعيار الاتحادي 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"

51. عندما تتبنى الجهة المطبقة للمرة الأولى طريقة حقوق الملكية عند تطبيق المعيار الإتحادي 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"، لا يتوجب على المستثمر أن يقوم بحذف حصته في الفائض والعجز الناتج عن المعاملات التصاعدية والتنازلية بين المستثمر المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة لفترات التقارير والتي تبدأ بتاريخ معين خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبني.

52. عند تطبيق المعايير الاتحاديّة، قد تكون للجهة المطبقة للمرة الأولى استثمارات في واحدة أو أكثر من المنشآت الزميلة، أو المشاريع المشتركة، وقد يكون هناك عدد كبير من المعاملات التصاعدية والتنازلية بين المستثمر واستثماراته. وبناءا على ذلك، قد يكون من الصعب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تحدد بعض هذه المعاملات التصاعدية و/أو التنازلية بحيث يتعذر على المستثمر حذف حصة استثماره في الفائض او العجز عند اعتماد طريقة حقوق الملكية ولذلك من شأن الفترة الانتقالية أن تساعد الجهة المطبقة للمرة الأولى (أي المستثمر) للحصول على الوقت الكافي (أقصاه ثلاث سنوات من تاريخ التبني) لكي تقوم بحذف وبشكل كامل حصتها في الفائض أو العجز في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة، والناتجة عن المعاملات التصاعدية و/أو التنازلية.

53. على الرغم من الإعفاء المذكور في الفقرة 51، يشجع المعيار الجهة المطبقة للمرة الأولى على حذف حصتها في الفائض والعجز في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة الناتجة عن المعاملات التصاعدية والتنازلية التي تتوفر معلومات عنها في تاريخ التبني، وذلك للتوافق بشكل كامل مع متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" في أقرب وقت ممكن.

54. حين تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات الانتقالية المذكورة في الفقرة 47 و/أو الفقرة 51، فإنه لا يتوجب عليها أن تعرض بياناتها الماليّة والتي تتضمن استثمارات في منشآت زميلة أو في مشاريع مشتركة تم احتسابها باستخدام طريقة حقوق الملكية الى أن يتم التالي (أيهما يحدث أولا):

أ. تنتهي فترة الإعفاء ويتم الاعتراف و/أو القياس الصحيح للاستثمارات سواء كانت استثمارات في منشآت زميلة أو في مشاريع مشتركة؛ أو

ب. يتم حذف حصة الجهة المطبقة للمرة الأولى في الفائض أو العجز للمنشأة الزميلة نتيجة المعاملات التصاعدية والتنازلية بين المستثمر والجهة المستثمر فيها.

المعيار الاتحادي 40 "تجميع الأعمال"

55. عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المؤثرة والتي تسمح بفترة إعفاء انتقالية مدتها ثلاث سنوات بعدم الاعتراف وقياس الأصول والإلتزامات، يمكن أن تكون الجهة المطبقة طرفا من تجميع الأعمال خلال فترة الإعفاء الانتقالية. عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المذكورة، لا تقوم بالإعتراف بشهرة فيما يتعلق بالاستحواذ. تعترف الجهة المطبقة للمرة الأولى بالفرق بين (أ) و (ب) أدناه في صافي الأصول / حقوق الملكية:

أ. مجموع:

i. أي مقابل تم تحويله؛

ii. أي حقوق أقلية في المنشأة المستحوذ عليها؛ و

iii. أي حقوق ملكية محتفظ بها سابقًا في المنشأة المستحوذ عليها.

ب. صافي المبالغ لأي أصول محددة تم الحصول عليها والإلتزامات المفترضة.

الإعفاءات غير المؤثرة: لا تؤثر على العرض العادل والتوافق مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة خلال فترة التبني

56. يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى، أو قد تختار أن تستفيد من الإعفاءات المذكورة في الفقرات 57-114. ولا تؤثر هذه الإعفاءات على العرض العادل للبيانات الماليّة للجهة المطبقة للمرة الأولى، ولا على قدرة الجهة المطبقة للمرة الأولى على تأكيد موافقة بياناتها الماليّة للمعايير الاتحاديّة خلال الفترة الانتقالية. يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى ألا تطبق هذه الإعفاءات بشكل مماثل على بنود أخرى.

استخدام التكلفة الاعتبارية لقياس الأصول و/أو الالتزامات

57. قد تختار الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقيس الأصول و/أو الالتزامات التالية على أساس القيمة العادلة عندما لا تتوفر معلومات موثوقة عن تكلفة هذه الأصول و/أو الالتزامات. بحيث تعتبر أن القيمة العادلة هي التكلفة الاعتبارية لأي من التالي:

أ. المخزون، معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 12؛
ب. الاستثمارات العقارية، معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 16؛
ت. أصول حق الاستخدام، معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 43؛
ث. الممتلكات والمصانع والمعدات، معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 17؛
ج. الأصول غير الملموسة باستثناء تلك التي تم انشاؤها داخليا، معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 31 والتي تلبي مبادئ الاعتراف المحددة في المعيار الاتحادي رقم 31 (باستثناء مبدأ القياس بشكل موثوق به)؛
ح. الأدوات الماليّة، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41؛ او
خ. أصول امتياز تقديم الخدمات، أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 32.

58. يمكن تحديد التكلفة الاعتبارية فقط في حال عدم توفر معلومات عن تكلفة الاستحواذ على الأصل و/أو نشوء الالتزام. وتفترض التكلفة الاعتبارية أن الجهة الاتحاديّة قد قامت بالاعتراف بالأصل و/أو الالتزام في التاريخ المحدد. ويرتكز كل من الإستهلاك اللاحق أو الإطفاء على التكلفة الاعتبارية للأصل على افتراض ان تكلفة الاستحواذ تساوي التكلفة الاعتبارية. على سبيل المثال، قد تختار جهة مطبقة للمرة الأولى أن تقيس الممتلكات والمصانع والمعدات على أساس التكلفة الاعتبارية في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة وذلك لغياب المعلومات المتعلقة بتكلفة تلك الاصول في ذلك التاريخ، وبالتالي اعتبار القيمة العادلة بأنها التكلفة الاعتبارية. يتم احتساب أي استهلاك لاحق بناءا على القيمة العادلة التي تم تحديدها في ذلك التاريخ والتي تبدأ من تاريخ تحديد التكلفة الاعتبارية لتلك الاصول.

59. لا يعتبر استخدام التكلفة الاعتبارية شكلا من أشكال إعادة التقييم، أو تطبيقا لأحد نماذج القيمة العادلة في القياس اللاحق وفقا لمعايير اتحادية أخرى.

60. قد تختار الجهة المطبقة للمرة الأولى طبقا لأساسها المحاسبي السابق، أن تستخدم القيمة التي تم إعادة تقييمها المتعلقة بالممتلكات والمصانع والمعدات، كالتكلفة الاعتبارية وذلك إذا كانت قيمة إعادة التقييم، في التاريخ الذي تمت فيه عملية اعادة التقييم، يمكن مقارنتها بشكل كبير مع:

أ. القيمة العادلة؛ او
ب. التكلفة، أو التكلفة المستهلكة، حيثما كان ذلك مناسبا ومتوافقا مع المعايير الاتحاديّة، والتي يتم تعديلها لتعكس على سبيل المثال، التغير في المؤشر العام أو الخاص للأسعار.

61. قد تكون الجهة المطبقة للمرة الأولى قد اعتمدت على تكلفة اعتبارية طبقا لأساسها المحاسبي السابق فيما يتعلق بالممتلكات والمصانع والمعدات، من خلال قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث معين وذلك إذا:

أ. كان تاريخ قياس القيمة العادلة في أو قبل تاريخ تبني المعايير، حيث يمكن في هذه الحالة للجهة المطبقة لأول مرة أن تستخدم تلك القيمة العادلة المبنية على حدث معين، كتكلفة اعتبارية في تاريخ ذلك القياس وفقا للمعايير الاتحاديّة.
ب. كان تاريخ القياس بعد تاريخ تبني المعايير، ولكن خلال الفترة الانتقالية التي استفادت من خلالها الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات (التي تسمح بعدم الاعتراف بأصول معيّنة لمدة ثلاث سنوات)، يمكن استخدام القيمة العادلة المبنية على أحداث معيّنة كتكلفة اعتبارية عند حدوث هذه الأحداث. ويجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تعترف بالتعديلات الناتجة بشكل مباشر في حساب الفائض أو العجز المتراكم عند الاعتراف و/أو قياس الأصل.

62. عند تحديد القيمة العادلة وفقاً للفقرة 60، يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تطبق تعريف القيمة العادلة والتوضيحات المذكورة في المعايير الاتحاديّة ذات الصلة، وذلك من اجل تحديد القيمة العادلة للأصل المعني. يجب أن تعكس القيمة العادلة الظروف التي كانت موجودة في التاريخ الذي تم فيه تحديدها.

63. عند غياب دليل موثوق مبني على حالة السوق، بخصوص القيمة العادلة للمخزون، أو العقارات الاستثمارية ذات الطبيعة الخاصة، قد تأخذ الجهة المطبقة للمرة الأولى في الاعتبار بدائل القياس التالية لتحديد التكلفة الاعتبارية:

أ. فيما يتعلق بالمخزون: تكلفة الاستبدال الحالية؛ و
ب. فيما يتعلق ب العقارات الاستثمارية ذات الطبيعة الخاصة: تكلفة الاستبدال المستهلكة.

استخدام التكلفة الاعتبارية لقياس الأصول المستحوذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية

64. قد تختار الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقيس الأصل المستحوذ عليه من خلال معاملة غير تبادلية بقيمته العادلة وذلك في حال عدم توفر معلومات موثوقة متعلقة بتكلفة الأًصل، حيث يتم استخدام التكلفة الاعتبارية بأنها القيمة العادلة

استخدام التكلفة الاعتبارية للاستثمارات في الجهات/ المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، والمنشآت الزميلة (المعيار الاتحادي 34 - البيانات الماليّة المنفصلة)

65. عندما تقوم جهة مطبقة للمرة الأولى بقياس استثمار ما في جهة/منشأة تابعة، أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة، بالتكلفة في بياناتها الماليّة المنفصلة، قد تختار، في تاريخ التبني، أن تقيس ذلك الاستثمار بإحدى المبالغ التالية في بيان مركزها المالي الافتتاحي المنفصل:

أ. التكلفة، أو

ب. التكلفة الاعتبارية، وتكون التكلفة الاعتبارية لهذا الاستثمار هي قيمته العادلة (محددة وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة - 41 "الأدوات الماليّة") في تاريخ التبني الذي اعتمدته الجهة المطبقة للمرة الأولى وفي بياناتها الماليّة المنفصلة.

66. قد تكون الجهة المطبقة قد اعتمدت تكلفة اعتبارية وفقاً للأساس المحاسبي السابق لاستثمار في جهة/منشأة تابعة، أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة وذلك عن طريق قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث معين. وفي هذه الحالات، تتبع الجهة المطبقة للمرة الأولى ما تم ذكره في الفقرة 65.

تاريخ تحديد التكلفة الاعتبارية

67. قد يختلف التاريخ الذي يتم فيه تحديد التكلفة الاعتبارية اعتمادا على ما إذا كانت الجهة المطبقة للمرة الأولى قد استفادت من الإعفاءات الانتقالية التي تعفيها من الاعتراف وقياس أصول و/أو التزامات معيّنة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التبني. وعندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من هذا الإعفاء، يمكن للتكلفة الاعتبارية أن تحدد في أي تاريخ خلال هذه الفترة الانتقالية، أو في تاريخ انتهاء فترة الإعفاء (أيهما يحدث أولا) حيث يتعيّن الاعتراف بها وفقا للفقرة 68. أما إذا لم تستفد الجهة المطبقة للمرة الأولى من هذا الإعفاء، يجب أن تحدد التكلفة الاعتبارية في بداية أقدم فترة مالية معروضة ضمن البيانات الماليّة للجهة المطبقة للمرة الأولى، والتي تم اعدادها وفقا للمعايير الاتحاديّة.

68. عندما يتم تحديد التكلفة الاعتبارية خلال الفترة الانتقالية التي تستفيد فيها الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاء الذي يتيح لها عدم الاعتراف بالأصول و/والالتزامات لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التبني، يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تعترف بالتعديل في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض او العجز المتراكم، في الفترة التي يتم فيها الاعتراف و/أو قياس التكلفة الاعتبارية للأصل و/أو الالتزام.

الإعفاءات غير المؤثرة المتعلقة ببنود معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة

المعيار الاتحادي 1 "عرض البيانات الماليّة"

69. لا يتطلب هذا المعيار من الجهة المطبقة للمرة الأولى، أن تعرض معلومات المقارنة في بياناتها الماليّة الانتقالية الأولى، أو في بيانتها الماليّة الأولى المعدة وفقا للمعايير الاتحاديّة والتي تم عرضها وفقا لهذا المعيار.

70. لا يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تعرض معلومات المقارنة في بياناتها الماليّة الانتقالية، أو بيانتها الماليّة الأولى المعدة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة والتي تم عرضها وفقا لهذا المعيار، وبالتالي يجب أن تتضمن هذه البيانات الماليّة ما يلي:

أ. قائمة لبيان المركز المالي، وبيان المركز المالي الافتتاحي كما في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة؛
ب. قائمة لبيان الأداء المالي؛
ت. قائمة لبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛
ث. قائمة لبيان التدفقات النقدية؛
ج. مقارنة الميزانيّة بالمبالغ الفعلية للفترة الحالية كبيان اضافي على البيانات الماليّة وذلك إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى بإتاحة ميزانيتها للعامة؛ و
ح. الإيضاحات ذات العلاقة، مع الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتعديلات الجوهرية بشكل واضح وفقا لما تم ذكره في الفقرة 127.

71. عند استفادة الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المؤثرة والتي تم التطرق اليها في الفقرات 27-54 والتي تسمح لها بعدم الاعتراف و/أو قياس بند معين خلال الفترة الانتقالية البالغة ثلاث سنوات، يجب أن تعدل المعلومات المقارنة للفترة الماليّة التي تتبع تاريخ التبني فقط عند توافر المعلومات المتعلقة بالبنود عقب الاعتراف و/أو قياس تلك البنود خلال فترة الاعفاء.

72. يتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 1 المعني بعرض البيانات الماليّة، ان تقوم الجهة الاتحاديّة بعرض معلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم عرضها في البيانات الماليّة. الا انه عند استفادة الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المؤثرة، والذي يسمح لها بعدم الاعتراف و/أو قياس بند ما خلال الثلاث سنوات الأولى من تبني المعايير الاتحاديّة، يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم خلال الفترة الانتقالية بعرض معلومات المقارنة فقط للبند الذي تم الاعتراف به و/أو قياسه في خلال تلك الفترة، وذلك في حال توافر معلومات المقارنة المتعلقة بذلك البند. يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى تطبيق متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 1 بعد تعديلها لبيانتها الماليّة الأولى المتوافقة مع المعايير الاتحاديّة.

المعيار الاتحادي 4 "أسعار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية"

73. لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تلتزم مع المتطلبات المتعلقة بفروق التحويل المتراكمة التي تكون موجودة في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة. في حالة استفادة الجهة المطبقة للمرة الأولى من هذا الإعفاء، فان:

أ. فروق التحويل المتراكمة لكل العمليات الأجنبية تعتبر صفر في تاريخ التبني؛ و
ب. الربح أو الخسارة الناجمة عن الاستبعاد اللاحق لأي عمليات أجنبية يجب ألا تشتمل على فروقات التحويل التي نشأت قبل تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة، وانما يجب أن تتضمن فروقات التحويل التي تنشأ بعد ذلك.

74. بدلاً من تطبيق الفقرة 73، يجوز للجهة الاتحادية التابعة التي تستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة 111 أ، في بياناتها المالية، قياس فروق التحويل المتراكمة لجميع العمليات الأجنبية بالقيمة الدفترية التي سيتم تضمينها في البيانات المالية الموحدة للجهة الاتحادية المسيطرة، استنادًا إلى تاريخ اعتماد الجهة الاتحادية المسيطرة لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية، في حال لم يتم إجراء تعديلات على إجراءات التوحيد وتأثير تجميع الأعمال التي استحوذت فيها الجهة الاتحادية المسيطرة على الجهة التابعة. يتاح تطبيق ما سبق على الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة والتي تستخدم الإعفاء الوارد في الفقرة 111 أ.

المعيار الاتحادي 5 "تكاليف الاقتراض"

75. عندما تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بتطبيق أو تغيير سياستها المحاسبية لتتوافق مع السياسات الأساسية، يسمح لها باختيار أي تاريخ قبل تاريخ تبني المعايير، ومن ثم تطبيق المعيار الاتحادي 5 بشكل مستقبلي في ذلك التاريخ الذي قامت باختياره أو بعد ذلك.

المعيار الاتحادي 43 "عقود الإيجار"

76. يجب أن تصنف الجهة المطبقة للمرة الأولى جميع عقود الإيجار القائمة بين عقود تمويلية وعقود تشغيلية، بناءا على الظروف المتوفرة عند نشأة العقد، للحد الذي تكون فيه هذه المعطيات معروفة في تاريخ التبني. يجوز للجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقيم ما إذا كان العقود القائمة في تاريخ تطبيق المعايير تشمل عقد إيجار يتطلب تطبيق معيار رقم 43 على تلك العقود استنادًا إلى الحقائق والظروف السائدة في ذلك التاريخ.

77. عندما تعترف الجهة المطبقة للمرة الأولى والتي تكون مستأجرة بالتزامات الإيجار وأصول حق الاستخدام، يمكنها أن تطبيق المنهج التالي على جميع عقود الإيجار الخاصة بها (مع مراعاة وسائل العملية):

أ. قياس التزام الإيجار في تاريخ تطبيق معايير الاستحقاق للحكومة الاتحادية. يجب على الجهة المستأجرة، التي طبقت هذا المنهج، أن يقيس التزام الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية، مخصومة باستخدام معدل سعر الاقتراض للمستأجر في تاريخ تطبيق المعايير.
ب. قياس أصل حق الاستخدام في تاريخ تطبيق المعايير. يجب على المستأجر أن يختار، في كل عقد إيجار على حدة، قياس أصل حق الاستخدام بإحدى الطريقتين التاليتين:

- ✓ قيمته الدفترية كما لو كان قد تم تطبيق معيار 43 منذ تاريخ بدء عقد الإيجار، ولكن مع خصمه باستخدام معدل سعر الاقتراض للمستأجر في تاريخ تطبيق المعايير؛ أو

- ✓ بمبلغ مساوٍ لالتزام الإيجار، معدل بمبلغ أي دفعات إيجار مدفوعة مسبقًا أو مستحقة الدفع المتعلقة بذلك الإيجار والتي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي قبل تاريخ تطبيق المعايير.

ت. تطبيق معيار رقم 21 أو معيار رقم 26 على أصول حق الاستخدام في تاريخ تطبيق المعايير.

78. يجوز للجهة المطبقة للمرة الأولى والتي تكون مستأجرة أن تقوم بواحد أو أكثر من الخيارات التالية في تاريخ تطبيق المعايير، ويتم تطبيقها على أساس كل عقد إيجار على حدة:

أ. تطبيق معدل خصم واحد على مجموعة من عقود الإيجار ذات الخصائص المتشابهة بشكل معقول (على سبيل المثال، مدة إيجار متبقية مماثلة لفئة مماثلة من الأصول في بيئة اقتصادية مماثلة).

ب. اختيار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة أعلاه على عقود الإيجار التي تنتهي مدة إيجارها خلال 12 شهرًا من تاريخ تطبيق المعايير. وبدلاً من ذلك، يجب على الجهة أن تعالج (بما في ذلك الإفصاح عن المعلومات حول) هذه العقود كما لو كانت عقود إيجار قصيرة الأجل تم معالجتها وفقًا لمعيار رقم 43.

ت. اختيار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة أعلاه على عقود الإيجار التي تكون فيها الأصول منخفضة القيمة (كما هو موضح في معيار رقم 43). وبدلاً من ذلك، يجب على الجهة أن تعالج (بما في ذلك الإفصاح عن المعلومات حول) هذه العقود وفقًا لمعيار رقم 43.

ث. استبعاد التكاليف المباشرة الأولية من قياس أصل حق الاستخدام في تاريخ تطبيق المعايير.

ج. الاستفادة من الاطلاع على الممارسات السابقة، مثل تحديد مدة الإيجار إذا كان العقد يتضمن خيارات لتمديد أو إنهاء الإيجار.

المعيار الاتحادي 18 -"تقارير القطاعات"

79. لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بعرض معلومات حول القطاعات لفترات التقارير المبتدئة بتاريخ خلال ثلاث سنوات عقب تاريخ التبني.

المعيار الاتحادي 21 -"انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"

80. يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تتبع متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 21 والمعني بانخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد بأثر مستقبلي ابتداءا من تاريخ التبني، باستثناء ما يتعلق بالأصول التي اختارت الجهة المطبقة للمرة الأولى عدم الاعتراف بها و/أو قياسها وفقا لما تم ذكره في الفقرة 31، والتي تسمح بإعفاء من الاعتراف و/أو قياس الاصول خلال الفترة الانتقالية لمدة ثلاث سنوات. ففي الحالات التي تقوم فيها الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاستفادة من الإعفاءات الانتقالية المتعلقة بالأصول، فانه يتعيّن تطبيق المعيار الاتحادي 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" بعد ان يحدث أي من التالي:

أ. انقضاء فترة الإعفاء؛ أو

ب. بعد قيام الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قياس هذه الأصول وفقا للمعايير الاتحاديّة التي تنطبق.

81. وفي التاريخ الذي يحدث فيه أي من 78 (أ) أو 78 (ب)، يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تقيم فيما إذا كان هناك أي مؤشر حول انخفاض في قيمة الأصول غير المولدة للنقد التي تم الاعتراف بها

و/أو قياسها في بيان المركز المالي. يتم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم كما في تاريخ تبني المعايير، أو في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في الفترة الماليّة التي تنقضي فيها فترة الإعفاءات الانتقالية، و/أو في الفترة الماليّة التي يتم خلالها الاعتراف و/أو قياس الأصول ذات العلاقة (أيهما يحدث أولا).

المعيار الاتحادي 39 "منافع الموظفين"

82. يجب أن تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قياس جميع منافع الموظفين في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة باستثناء خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى والتي يمكن لها أن تستفيد من الإعفاءات المؤثرة المذكورة في الفقرة 31 من هذا المعيار.

خطط منافع محددة ومنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

83. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى سواء في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة، او حين تستفيد من فترة الاعفاءات الانتقالية، (والتي تبلغ فترة اقصاها ثلاث سنوات وذلك اما عند انقضاء فترة الاعفاء بشكل كامل، أو عندما يتم الاعتراف و/أو قياس الالتزامات ذات الصلة في البيانات الماليّة (ايهما يحدث اولا))، ان تقوم بتحديد التزامها المبدئي المتعلق بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل في ذلك التاريخ كما يلي:

أ. القيمة الحالية للالتزام عبر استخدام نموذج التقييم الإكتواري (طريقة وحدات الاستحقاق المتوقعة) في:

- ✓ تاريخ تبني المعايير؛ أو
- ✓ في تاريخ انقضاء فترة الإعفاء أو عندما يتم الاعتراف و/أو قياس الالتزام ذو العلاقة في البيانات الماليّة (أيهما يحدث أولا)، وذلك عند استفادة الجهة المطبقة للمرة الأولى الإعفاءات؛

ب. يطرح منه القيمة العادلة لأصول الخطة (ان وجدت) المقرر استخدامها مباشرة لتسوية الالتزام في:

- ✓ تاريخ تبني المعايير؛ أو
- ✓ في تاريخ إنقضاء فترة الإعفاء أو عندما يتم الاعتراف و/أو قياس الالتزام ذو العلاقة في البيانات الماليّة (أيهما يحدث أولا)، وذلك عند استفادة الجهة المطبقة للمرة الأولى الإعفاءات؛ و

ت. يطرح منه أي تكلفة خدمة سابقة والتي يجب الاعتراف بها في الفترات اللاحقة كمصروف على أساس القسط الثابت على متوسط الفترة حتى تصبح هذه المنافع مستحقة.

84. إذا تبين ان الالتزام المبدئي كما حددته الفقرة 82، هو أقل أو أكثر من الالتزام الذي تم الاعتراف به و/أو قياسه، في نهاية الفترة المقارنة وفقاً للأساس المحاسبي المعتمد سابقا من قبل الجهة المطبقة للمرة الأولى، فانه يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى في هذه الحالة أن تعترف بالزيادة أو النقصان في الرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز المتراكم خلال الفترة التي تم فيها الاعتراف و/أو قياس البنود.

85. إن الأرباح والخسائر الإكتوارية التي نشأت في الفترات السابقة (إن وجدت)، حتى ولو كانت خارج نطاق المعيار الاتحادي 39 "منافع الموظفين"، فإنها تعد من التأثيرات الناتجة عن تغير السياسة المحاسبية

ذات الصلة. قد لا تكون الجهة المطبقة للمرة الأولى قد اعترفت و/أو قاست وفقاً للأساس المحاسبي السابق أي التزام، في هذه الحالة سوف يمثل الزيادة في الالتزام، مبلغ الالتزام كاملا مطروحا منه القيمة العادلة في التاريخ ذو الصلة لأصول الخطة وفقاً لما تم ذكره في الفقرة 82 (ب)، وكذلك أي تكلفة خدمة سابقة كما في الفقرة 82 (ت). ويتم الاعتراف بهذه الزيادة في الالتزام في الرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز المتراكم خلال الفترة التي تم فيها الاعتراف و/أو قياس البنود.

86. يجب ألا تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بفصل الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة، (من بداية خطة (خطط) المنافع المحددة، حتى تاريخ التبني)، بين جزء معترف به وجزء غير معترف به، اذ يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تعترف بجميع الأرباح والخسائر الإكتوارية المتراكمة في الرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز المتراكم خلال الفترة التي تم فيها الاعتراف و/أو قياس البنود.

87. مع الأخذ بالاعتبار ما تم ذكره في الفقرة 85، يمكن للجهة المطبقة للمرة الأولى أن تختار الاعتراف بأجزاء من أرباحها وخسائرها الإكتوارية في الفترات الماليّة اللاحقة وفقاً للمعيار الاتحادي 39 "منافع الموظفين".

88. يجب أن تفصح الجهة المطبقة للمرة الأولى عن المعلومات المتعلقة بتعديلات الخبرة المذكورة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 المعني بمنافع الموظفين، بأثر مستقبلي يبدأ في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة.

المعيار الاتحادي 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"

89. يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تتبع متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 26 والمعني بانخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد بأثر مستقبلي ابتداءا من تاريخ التبني، باستثناء ما يتعلق بالأصول التي اختارت الجهة المطبقة للمرة الأولى عدم الاعتراف بها و/أو قياسها وفقا لما تم ذكره في الفقرة 31، والتي تسمح بإعفاء من الاعتراف و/أو قياس الاصول خلال الفترة الانتقالية لمدة ثلاث سنوات. ففي الحالات التي تقوم فيها الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاستفادة من الإعفاءات الانتقالية المتعلقة بالأصول، فانه يتعيّن تطبيق المعيار الاتحادي 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" بعد ان يحدث أي من التالي:

أ. انقضاء فترة الإعفاء؛ أو
ب. بعد قيام الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قياس هذه الأصول وفقا للمعايير الاتحاديّة التي تنطبق.

90. وفي التاريخ الذي يحدث فيه أي من 88 (أ) أو 88 (ب)، يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تقيم فيما إذا كان هناك أي مؤشر حول انخفاض في قيمة الأصول المولدة للنقد التي تم الاعتراف بها و/أو قياسها في بيان المركز المالي. يتم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم كما في تاريخ تبني المعايير، أو في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في الفترة الماليّة التي تنقضي فيها فترة الإعفاءات الانتقالية، و/أو في الفترة الماليّة التي يتم خلالها الاعتراف و/أو قياس الأصول ذات العلاقة (أيهما يحدث أولا).

المعيار الاتحادي 41 "الادوات الماليّة"

91. يجب أن تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة بتقييم مكونات الأدوات الماليّة لتحديد ما إذا كانت تحتوي على كل من مكون التزام و/أو مكون صافي الأصول/ حقوق الملكية. وإذا لم يعد مكون الالتزام موجودا في تاريخ التبني، لا يكون مطلوبا من الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بفصل الأداة الماليّة المركبة لمكون التزام ومكون صافي الأصول/ حقوق الملكية طالما ان مكون الالتزام لم يعد مستحقا في تاريخ التبني.

الاعتراف والقياس: تصنيف الأدوات الماليّة في تاريخ التبني أو خلال الفترة الانتقالية

92. قد تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بتصنيف أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز والتي تستوفي مبادئ التحديد المذكورة في المعيار الاتحادي 41 "الأدوات الماليّة". يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تفصح عن القيمة العادلة للأصول الماليّة والالتزامات الماليّة المحددة في كل فئة كما في تاريخ التحديد، وكذلك تصنيفاتها وقيمها الدفترية.

93. يسمح المعيار الاتحادي 41 أن يتم تصنيف الأصل المالي عند الاعتراف الأولي كأصل مالي (التي تلبي شروطا معيّنة) بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وعلى الرغم من هذا المطلب، تطبق الاستثناءات في الحالات التالية:

أ. يسمح للجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بتحديد الاصل المتوفر للبيع في تاريخ تبني المعايير،

ب. يسمح للجهة المطبقة للمرة الأولى في تاريخ تبني المعايير أن تقوم بتحديد أي أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز شرط أن يتوافق الاصل أو الالتزام مع الضوابط ذات الصلة المذكورة في المعيار الاتحادي 41 "الادوات الماليّة" كما في ذلك التاريخ.

يجوز للجهة الاتحادية تصنيف استثمار في أداة حقوق ملكية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية وفقًا لمعيار 41، وذلك بناءً على الحقائق والظروف القائمة في تاريخ اعتماد المعايير.

الاعتراف والقياس: الغاء الاعتراف بالأصول والالتزامات الماليّة

94. يجب أن تطبق الجهة المطبقة للمرة الأولى متطلبات الغاء الاعتراف للأصول والالتزامات الماليّة المذكورة في المعيار الاتحادي رقم 41 "الادوات الماليّة" بأثر مستقبلي لكل المعاملات التي تحدث في تاريخ تبني المعايير أو بعد ذلك، أو عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات والتي تتيح لها عدم الاعتراف بالأدوات الماليّة إلى ان يتم انتهاء فترة الإعفاء أو عند قيام الجهة المطبقة للمرة الاولى بالاعتراف و/أو قياس الأدوات الماليّة (أيهما يحدث أولا). على سبيل المثال، إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى بإلغاء الاعتراف بأصل أو بالتزام مالي غير مشتق، وفقاً للأساس المحاسبي السابق نتيجة لمعاملة حدثت قبل تاريخ تبني المعايير، فلا يتوجب عليها الاعتراف بهذه الأصول والالتزامات وفقاً للمعيار الاتحادي 41، إلا إذا كانت مؤهّلة للاعتراف نتيجة لحدث أو لمعاملة لاحقة.

محاسبة التحوط (يرجى مراجعة الملحق (1) من هذا الدليل حينما ينطبق)

95. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم في تاريخ تبني المعايير أو في حالة الاستفادة من الإعفاءات الانتقالية التي تسمح بعدم الاعتراف و/أو قياس الأدوات الماليّة لفترة واقصاها ثلاث سنوات (حتى تاريخ انتهاء الإعفاءات أو حتى تاريخ الاعتراف و/أو قياس الأدوات الماليّة ذات العلاقة (أيها يحدث أولا))، ان:

    أ. تقيس جميع المشتقات بالقيمة العادلة؛ و
    ب. تلغي جميع الأرباح والخسائر المؤجلة الناشئة على المشتقات والتي تم عرضها وفقاً للأساس المحاسبي السابق كما لو انها أصول او التزامات.

96. يجب ألا تعكس الجهة المطبقة للمرة الأولى في بيان المركز المالي الافتتاحي علاقة تحوط لنوع غير مؤهل لمحاسبة التحوط، على سبيل المثال، علاقات تحوط عدة عندما تكون أداة التحوط هي أداة مستقلة بذاتها أو حق اختيار مكتوب، أو عندما يكون البند المتحوط (أي الذي تم تطبيق التحوط عليه لتغطيته) هو صافي لمركز اجمالي في تحوط التدفق النقدي لمخاطر أخرى غير مخاطر العملة الأجنبية. على الرغم من ذلك، إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى بتصنيف الصافي لمركز اجمالي ما كبند متحوط وفقاً للأساس المحاسبي السابق، يحق للجهة المطبقة للمرة الأولى ان تصنف بند واحد ضمن صافي المركز الاجمالي كبند متحوط وفقاً للمعايير الاتحاديّة، أو صافي المركز إذا كان يلبي المتطلبات الواردة في معيار 41 كبند متحوط بشرط أن تقوم بذلك قبل تاريخ التبني، وفي حال الاستفادة من الإعفاءات المؤثرة، قبل تاريخ انتهاء الإعفاءات أو عند الاعتراف و/أو قياس الأداة الماليّة ذات العلاقة (أيهما يحدث أولا).

97. إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى قبل تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة، أو في حالة الاستفادة من الإعفاءات المؤثرة إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى عند تاريخ انتهاء الإعفاءات، أو عند تاريخ الاعتراف و/أو قياس الأدوات الماليّة (ايهما يحدث اولا)، بتصنيف معاملة كمعاملة تحوط، وكان هذا التصنيف لا يتوافق مع شروط تصنيف التحوط، يجب في هذه الحالة على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تلغي هذا التصنيف وان تتوقف عن اعتبار هذه المعاملة كمعاملة تحوط.

تصنيف الأدوات المالية وقياسها

98. تقييم الجهة الاتحادية ما إذا كان الأصل المالي يلبي لشروط قياس التكلفة المطفأة، أو شروط قياس القيمة العادلة من خلال صافي الاصول أو حقوق الملكية، بناءً على الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق المعايير.

99. إذا كان من غير العملي أن يتم تقييم بند معدل القيمة الزمنية للنقود وفقا للمعيار الاتحادي ٤١، بناءً على الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الانتقال لتطبيق المعايير الاتحادية، تقييم الجهة الاتحادية خصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي بناءً على الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق المعايير، دون النظر في تاريخ الانتقال إلى المتطلبات المتعلقة بتعديلات بند القيمة الزمنية للنقود.

100. إذا كان من غير العملي تقييم ما إذا كانت القيمة العادلة لميزة الدفع المسبق غير مهمة وفقا لمعيار الاتحادي ٤١، بناءً على الحقائق والظروف القائمة في تاريخ اعتماد المعايير، يجب على الجهة الاتحادية تقييم خصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي بناءً على الحقائق والظروف القائمة في تاريخ

تطبيق المعايير الاتحادية دون الأخذ في الاعتبار الاستثناء الخاص بميزات الدفع المسبق في المعيار الاتحادي 41.

101. إذا كان من غير الممكن (وفق تعريف المعيار الاتحادي 3) للجهة الاتحادية تطبيق معدل الفائدة الفعلي بأثر رجعي وفقًا للمعيار الاتحادي 41، فإن القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ اعتماد المعايير ستكون هي القيمة الدفترية الإجمالية الجديدة لذلك الأصل المالي أو التكلفة المطفأة الجديدة لذلك الالتزام المالي في تاريخ اعتماد المعايير.

انخفاض قيمة الأصول الماليّة

102. يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بتطبيق متطلبات انخفاض القيمة بشكل مستقبلي من تاريخ تبني المعايير.

103. يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى في تاريخ التبني، أو في التاريخ الأبكر من (أ) تاريخ انتهاء الإعفاءات، أو (ب) تاريخ الاعتراف و/أو قياس الأدوات الماليّة، أن تقوم بتقييم وبأثر مستقبلي، ما إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض في قيمة الأدوات الماليّة التي تم الاعتراف بها و/أو قياسها في بيان المركز المالي. ويجب الاعتراف بأي خسائر انخفاض قيمة في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في نفس تاريخ الاعتراف بالأدوات الماليّة.

104. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى تطبيق متطلبات انخفاض القيمة بشكل مستقبلي. وحيث أنه في تاريخ اعتماد المعيار الاتحادي 41، وعند انتهاء الإعفاءات، و/أو عند الاعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها، يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى تقييم ما إذا كانت هناك مؤشر إلى أن الأداة المالية قد انخفضت قيمتها. ويتم الاعتراف بأي خسارة انخفاض في القيمة في رصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في تاريخ تطبيق المعايير، أو في رصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم لفترة التقرير التي انتهت فيها الإعفاءات، و/أو تم فيها الاعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها (أيهما أسبق).

105. في تاريخ تطبيق المعيار الاتحادي 41، وعند انتهاء الإعفاءات، و/أو عند الاعتراف بالأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها، يجب على الجهة التي المطبقة للمرة لأولى استخدام معلومات معقولة وقابلة للدعم متاحة دون تكاليف أو جهد مفرط لتحديد مخاطر الائتمان في تاريخ الاعتراف الأولي بالأدوات المالية أو بالنسبة لالتزامات القروض وعقود ضمانات الائتمان، في تاريخ دخول الجهة الاتحادية كطرف في الالتزام غير القابل للإلغاء وفقًا للمعيار الاتحادي 41 ومقارنة ذلك بمخاطر الائتمان في تاريخ تطبيق معايير.

106. عند تحديد ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان منذ الاعتراف الأولي، يجوز للجهة أن تطبق:

أ. متطلبات المعيار الاتحادي41 ؛ و
ب. الافتراض القابل للدحض في معيار 41 للدفعات التعاقدية التي تتجاوز مدة التأخير عن 30 يومًا، إذا كانت الجهة الاتحادية ستطبق متطلبات انخفاض القيمة عن طريق تحديد الزيادات الكبيرة في مخاطر الائتمان منذ الاعتراف الأولي لتلك الأدوات المالية بناءً على معلومات التأخير في السداد.

107. إذا كان تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان منذ الاعتراف الأولي بأداة مالية يتطلب تكلفة أو جهدًا مفرطًا في تاريخ تطبيق المعايير، يجب على الجهة الاتحادية الاعتراف بمخصص خسارة

بمبلغ يساوي الخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني في كل تاريخ تقرير حتى يتم إلغاء الاعتراف بتلك الأداة المالية (ما لم تكن تلك الأداة المالية منخفضة المخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير، وفي هذه الحالة ينطبق الفقرة (أ) أعلاه).

المشتقات المضمنية

108. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى تقييم ما إذا كان يتعين فصل المشتق المضمني عن العقد الأساسي ومعالجته كمشتق استنادًا إلى الشروط التي كانت قائمة عند تاريخ انضمامها لأول مرة كطرف في العقد أو في التاريخ الذي يتطلب فيه المعيار الاتحادي 41 إعادة التقييم، أيهما لاحق.

الإفصاح

109. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تعرض معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر والتي تنشأ من الأدوات الماليّة في أول بيانات مالية متوافقة مع المعايير الاتحاديّة، أو في بيانتها الماليّة الانتقالية.

المعيار الاتحادي 31 "الأصول غير الملموسة"

110. يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بالاعتراف و/أو قياس الأصل غير الملموس المولد داخليا إذا كان هذا الأصل يلبي متطلبات الاعتراف المنصوص عليها في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 31، حتى إذا كانت الجهة المطبقة للمرة الأولى قامت باحتساب هذه الأصول كمصروفات تبعا للأساس المحاسبي السابق. لا يمكن تحديد التكلفة الاعتبارية لأصل غير ملموس مولد داخليا.

المعيار الاتحادي 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"

القياس الأولي للالتزامات ذات العلاقة

111. إذا اختارت الجهة المطبقة للمرة الأولى قياس أصول امتيازات تقديم الخدمة باستخدام التكلفة الاعتبارية، فيجب قياس الالتزامات ذات العلاقة كما يلي:

أ. للالتزامات ضمن نموذج الالتزامات الماليّة، التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية كما نصت عليها الاتفاقية الملزمة وسعر الفائدة المنصوص عليه في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 32.

ب. للالتزام ضمن اتفاقية منح الحق للمشغل، القيمة العادلة للأصول مطروحا منها أي التزامات مالية، معدلة لتعكس الفترة المتبقية من اتفاقية امتياز تقديم الخدمات.

112. يجب أن تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف بـ/أو قياس أي فرق بين أصل امتياز تقديم الخدمات والالتزام المالي ضمن نموذج الالتزام المالي في الفقرة 110 في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في نفس تاريخ الاعتراف بـ/قياس البند.

المعيار الاتحادي 34 "البيانات الماليّة المنفصلة"، المعيار الاتحادي 35 "البيانات الماليّة الموحّدة" والمعيار الاتحادي 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"

113. في حال بدأت جهة اتحادية تابعة بتبني المعايير الاتحاديّة بعد التاريخ التي قامت فيه الجهة الاتحاديّة المسيطرة بذلك، يجب على الجهة الاتحاديّة المسيطرة أن تقوم بقياس الأصول والالتزامات في بياناتها الماليّة باستخدام أي من:

أ. القيمة الدفترية المحددة وفقاً لهذا المعيار التي ستدرج في البيانات الماليّة الموحّدة للجهة الاتحاديّة المسيطرة، بناءا على تاريخ تبني الجهة الاتحاديّة التابعة للمعايير الاتحاديّة، وإذا لم يتم القيام بأي تعديلات لإجراءات التوحيد وآثار قيام الجهة الاتحاديّة المسيطرة بتملك الجهة الاتحاديّة التابعة.

ب. القيمة الدفترية المطلوبة في هذا المعيار، بناءا على تاريخ تبني الجهة الاتحاديّة التابعة للمعايير الاتحاديّة. ويمكن أن تختلف هذه القيم الدفترية من تلك المنصوص عليها في (أ):

- ✓ عندما ينتج عن الإعفاءات في هذا المعيار مقاييس تعتمد على تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة؛
- ✓ عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة التابعة عن تلك المستخدمة في البيانات الماليّة الموحّدة.

ويتوفر خيار مماثل للمشروع المشترك أو للمنشأة الزميلة والتي تصبح جهة مطبقة للمرة الأولى بعد تاريخ التبني المتبع من الجهة التي تمتلك تأثير جوهري أو سيطرة مشتركة عليها.

114. في حال بدأت جهة اتحادية مسيطرة في تبني المعايير الاتحاديّة بعد التاريخ التي قامت فيه الجهة الاتحاديّة التابعة (أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك) بذلك، فيجب على الجهة الاتحاديّة المسيطرة أن تقوم بقياس الأصول والالتزامات الخاصة بالجهة الاتحاديّة التابعة في بياناتها الماليّة الموحّدة (أو للمنشأة الزميلة أو للمشروع المشترك) بنفس القيمة الدفترية كما في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة التابعة (أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك)، وذلك بعد التعديلات الخاصة بالتوحيد والتعديلات الخاصة بمحاسبة طريقة حقوق الملكية بعد الاخذ بالاعتبار الإعفاءات المسموح بها والممكن تطبيقها في هذا المعيار. كما انه لو قامت جهة اتحادية تابعة بتطبيق المعايير الاتحاديّة في بياناتها الماليّة المنفصلة قبل أو بعد التاريخ الذي يتم فيه تطبيق المعايير الاتحاديّة على بياناتها الماليّة الموحّدة، فيجب عليها قياس الأصول والالتزامات بنفس المقدار في كل من البيانات الماليّة الموحّدة والمنفصلة، وذلك بعد الخضوع للإعفاءات المسموح بها والممكن تطبيقها في هذا المعيار باستثناء تعديلات التوحيد.

المعيار الاتحادي 35 "البيانات الماليّة الموحّدة" (يرجى مراجعة الملحق أ من هذا المعيار حينما ينطبق)

الحصص غير المسيطرة

115. يجب على الجهة الاتحادية التابعة والمطبقة للمرة الأولى أن تُقيِّم ما إذا كانت تُعد جهة استثمارية، وذلك بالاستناد إلى الحقائق والظروف القائمة في تاريخ اعتماد المعايير الاتحادية. ويجب عليها أن تقوم بقياس استثماراتها في كل جهة تابعة لها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في تاريخ تطبيق المعايير الاتحادية.

يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تطبق المتطلبات التالية للمعيار الاتحادي 35 بشكل مستقبلي بدءًا من تاريخ الانتقال إلى معايير:

أ. المتطلب المتعلق بإجمالي المبلغ المعترف به في قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية والمُعزى إلى مالكي الجهة الاتحادية المسيطرة وإلى الحصص غير المسيطرة، حتى لو أدى ذلك إلى وجود رصيد عجز للحصص غير المسيطرة؛

ب. المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة عن التغييرات في حصة الجهة الاتحادية المسيطرة في جهة تابعة، والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة؛

ت. المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة عن فقدان السيطرة على جهة تابعة، والمتطلبات المتعلقة بالمعيار الاتحادي 44، الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة.

المعيار الاتحادي 42 " المنافع الإجتماعية"

116. في تاريخ تطبيق معار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 42" المنافع الإجتماعية" وعندما تستفيد الجهة الإتحادية التي تطبق المعايير للمرة الأولى من الفترة الإنتقالية لثلاث سنوات، فإنه في تاريخ إنتهاء الفترة الإنتقالية، أو عند الإعتراف بالإلتزامات ذات علاقة، و/ أو قياسها في البيانات المالية (أيهما أسبق)، تحدد الجهة الإتحادية التي تتبنى المعايير للمرة الأولى التزامها الأولي بالنسبة لخطة المنافع الإجتماعية في ذلك التاريخ وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 42 " المنافع الإجتماعية".

117. فإذا كان الإلتزام الإولي وفقا للفقرة أعلاه أقل أو أكبر من الإلتزام الذي تم الإعتراف به و/ أو قياسه في نهاية فترة المقارنة التي كنت تطبق فيها الجهة الإتحادية اساسا محاسبية مختلفا، تعترف الجهة التي تتبنى المعايير للمرة الأولى بتلك الزيادة / النقص في الرصد الإفتتاحي المتراكم للفائض أو العجز في الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالعناصر و/ أو قياسها.

الإفصاحات

118. يتعيّن على الجهة المطبقة للمرة الأولى التي تتوافق بياناتها الماليّة مع متطلبات هذا المعيار وقد استفادت في نفس الوقت من الاعفاءات المؤثرة أن تتضمن بياناتها الماليّة بياناً صريحاً وغير مشروط على التوافق مع هذا المعيار. كما يجب إرفاق هذا البيان ببيان آخر يوضح عدم التوافق الكامل مع جميع المعايير الاتحاديّة.

119. عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات الانتقالية في هذا المعيار، فيجب عليها أن تفصح عن:

أ. إلى أي مدى استفادت من الاعفاءات المؤثرة؛ و/أو
ب. إلى أي مدى استفادت من الاعفاءات غير المؤثرة.

120. عندما تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاستفادة من الاعفاءات المؤثرة فيما يتعلق بالأصول، الالتزامات، الإيرادات و/أو المصروفات، يجب عليها أن تفصح عن:

أ. التقدم الذي تم إحرازه في سبيل الاعتراف وقياس وعرض و/أو الإفصاح عن الأصول، الالتزامات، الإيرادات و/أو المصروفات وفقا لمتطلبات المعايير الاتحاديّة؛
ب. الأصول، الالتزامات، الإيرادات و/أو المصروفات التي تم الاعتراف بها وقياسها وفقا للسياسة المحاسبية الحالية التي تتبعها الجهة المطبقة للمرة الأولى والتي لا تتوافق مع متطلبات المعايير الاتحاديّة؛
ت. الأصول، الالتزامات، الإيرادات و/أو المصروفات التي لم يتم الاعتراف بها، قياسها و/أو عرضها في الفترة الماليّة السابقة، والتي تم الاعتراف بها، قياسها و/أو عرضها في الفترة الحالية؛
ث. طبيعة ومبالغ التعديلات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة الحالية؛

ج. الإشارة إلى كيف ومتى تنوي الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تتوافق بشكل كامل مع متطلبات المعايير الاتحاديّة.

121. عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات التي تسمح لها بعدم إلغاء بعض الأرصدة، المعاملات، الإيرادات والمصروفات، أو عندما تستفيد من الإعفاءات الانتقالية التي تسمح لفترة ثلاث سنوات انتقالية بعدم الاعتراف و/أو قياس استثماراتها في الجهات المسيطر عليها، المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة. فيجب عل الجهة المطبقة للمرة الأولى الإفصاح عن طبيعة هذه الأرصدة، المعاملات، الإيرادات والمصروفات، بالإضافة الى المعاملات التصاعدية والتنازلية التي تم حذفها خلال الفترة الماليّة.

122. في حال عدم تمكن الجهة المطبقة للمرة الأولى من عرض بيانات مالية موحّدة بسبب الإعفاءات المذكورة في الفقرات 50 و54، يجب أن تفصح عن:

أ. السبب وراء عدم تمكنها من عرض بيانات مالية موحّدة مع استثماراتها في المنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة؛ و
ب. الإشارة إلى متى سوف تتمكن الجهة المطبقة للمرة الأولى من عرض بيانات مالية موحّدة.

123. إن متطلبات الإفصاح المذكورة في الفقرتين 120 و124 سوف تساعد مستخدمي البيانات الماليّة على متابعة التقدم الذي أحرزته الجهة المطبقة للمرة الأولى في سبيل توافق سياساتها المحاسبية مع متطلبات المعايير الاتحاديّة خلال الفترة الانتقالية.

شرح الانتقال الى معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة

124. يجب أن تفصح الجهة المطبقة للمرة الأولى عن:

أ. تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة؛ و
ب. معلومات وتفسيرات عن تأثير الانتقال من الأساس المحاسبي السابق إلى المعايير الاتحاديّة على المركز المالي، وحيثما كان ذلك ممكنا، على أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

التسويات

125. يجب أن تحتوي الإيضاحات المرفقة بالبيانات الماليّة للجهة المطبقة للمرة الأولى سواءاً كانت أول بيانات مالية متوافقة تماما مع المعايير الاتحاديّة، أو بيانات مالية انتقالية على كل من:

أ. تسوية بين صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للأساس المحاسبي السابق والرصيد الافتتاحي من صافي الأصول/ حقوق الملكية في تاريخ تبني المعايير؛ و
ب. تسوية بين الفائض أو العجز وفقاً للأساس المحاسبي السابق والرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة.

لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى والتي كان اساسها المحاسبي السابق هو الأساس النقدي، أن تعرض أي من هذه التسويات.

126. يجب أن تتضمن التسويات المعروضة وفقاً للفقرة 127 على تفاصيل كافية نوعية وكمية لكي تمكن مستخدمي البيانات الماليّة من فهم التعديلات الجوهرية التي حدثت في بيان المركز المالي الافتتاحي، وحين ينطبق، بيان الأداء المالي الافتتاحي المتوافق مع المعايير الاتحاديّة. وعندما يتم اصدار بيانات أخرى

تكون متاحه للعرض العام وصادرة بالتزامن مع البيانات الماليّة، فيجب أن يتم الإشارة في البيانات الماليّة الى تلك البيانات المتاحة للعرض العام وبالعكس أيضا.

127. في حالة وجود أخطاء تم ارتكابها وفقا لأساس المحاسبي السابق، يجب أن تميز التسويات التي تتطلبها الفقرة 126 بين هذه الأخطاء والتعديلات الناتجة عن التغيير في السياسات المحاسبية.

128. إذا لم تقم الجهة المطبقة للمرة الأولى بإصدار بيانات مالية في الفترات السابقة، فيجب على أول بيانات مالية متوافقة مع المعايير الاتحاديّة أو البيانات الماليّة الانتقالية أن تفصح عن هذه الحقيقة.

129. إذا استفادت الجهة المطبقة للمرة الأولى من الاعفاءات المؤثرة التي تمنح فترة ثلاث سنوات انتقالية، فيجب أن تتضمن الإيضاحات المرافقة للبيانات الماليّة على تسويات توضح البنود التي تم الاعتراف بها أو قياسها خلال الفترة الحالية والتي لم يتم الاعتراف بها أو قياسها في الفترة السابقة، ويجب أن يتم تقديم هذا النوع من التسويات في كل فترة تقارير يتم فيها الاعتراف و/قياس بنود لأول مرة ولم يتم الاعتراف بها أو قياسها في البيانات الماليّة السابقة.

130. تهدف الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة السابقة إلى تزويد مستخدمي البيانات الماليّة بمعلومات كافية تمكنهم من فهم البنود التي تم الاعتراف بها و/أو قياسها خلال فترة التقارير التي تستفيد فيها الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المؤثرة. تفسر هذه التسويات التعديلات التي تمت على بيان المركز المالي الصادر في الفترة السابقة، وحين ينطبق، بيان الأداء المالي الصادر في الفترة السابقة وذلك لكل فترة يتم فيها الاعتراف و/أو قياس بنود جديدة لم يتم الاعتراف بها أو قياسها في الفترة السابقة.

الإفصاحات المطلوبة عند استخدام التكلفة الاعتبارية للمخزون، العقارات الاستثمارية، الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، حق استخدام الاصل، الأدوات الماليّة، أو ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

131. إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الاولى باتباع نموذج القيمة العادلة، أو النموذج البديل المنصوص عليه في الفقرات 57، 60، أو 63 كتكلفة اعتبارية للمخزون، العقارات الاستثمارية، الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، حق استخدام الاصل، الأدوات الماليّة، أو ترتيبات امتياز تقديم الخدمات، يجب أن تفصح بياناتها الماليّة عن:

أ. إجمالي القيم العادلة أو بدائل القياس الأخرى التي تم أخذها في الاعتبار في تحديد التكلفة الاعتبارية؛
ب. إجمالي التعديلات على القيم الدفترية التي تم الاعتراف بها وفقاً للأساس المحاسبي السابق؛
ت. ما إذا كانت التكلفة الاعتبارية قد تم تحديدها في تاريخ تبني المعايير الاتحاديّة، أو خلال الفترات الانتقالية.

الإفصاحات المطلوبة عند استخدام التكلفة الاعتبارية في الاستثمارات في الجهات الاتحاديّة/المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، أو المنشآت الزميلة

132. إذا استخدمت الجهة المطبقة للمرة الأولى القيمة العادلة كتكلفة اعتبارية في بيان المركز المالي الافتتاحي للاستثمارات في الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، أو المنشآت الزميلة في بياناتها الماليّة المنفصلة، فيجب أن تتضمن بياناتها الماليّة المنفصلة ما يلي:

أ. اجمالي التكلفة الاعتبارية لهذه الاستثمارات، والتي تم معاملة القيم العادلة لها كتكلفة اعتبارية؛

ب. إجمالي التعديلات للقيم الدفترية التي تضمنتها التقارير الماليّة السابقة وفقاً للأساس المحاسبي السابق.

133. يجب أن يتم الإفصاح عن المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة 133 134 في كل فترة تقارير يتم فيها الاعتراف و/أو قياس بند جديد حتى انقضاء فترة الإعفاءات أو قيام الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قياس هذه البنود وفقاً للمعايير الاتحاديّة (أيهما يحدث أولا).

إعفاءات متعلقة بمتطلبات الإفصاح في المعايير الاتحاديّة خلال الفترة الانتقالية

134. عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الاعفاءات المؤثرة والتي تسمح بعدم الاعتراف و/أو قياس بعض البنود خلال فترة ثلاث سنوات انتقالية، لا يكون مطلوبا من الجهة المطبقة للمرة الأولى تطبيق أي من متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بتلك البنود التي لم يتم الاعتراف بها و/أو قياسها وذلك حتى انقضاء فترة الإعفاء و/أو قيام الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قياس هذه البنود وفقاً للمعايير الاتحاديّة (أيهما يحدث أولا).

135. على الرغم من الإعفاءات الانتقالية المنصوص عليها في الفقرة 133، يشجع هذا المعيار الجهة المطبقة للمرة الأولى على تطبيق جميع الإفصاحات المطلوبة وفقاً للمعايير الاتحاديّة، وذلك في أقرب وقت ممكن

المعيار 3 – السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

المعيار 3 - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 3 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 3 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المعيار 155
النطاق 155
السياسات المحاسبية 156
اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية 156
اتساق السياسات المحاسبية 158
التغيرات في السياسات المحاسبية 158
تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية 159
الإفصاحات الناتجة عن التغيرات في السياسات المحاسبية 163
التغيرات في التقديرات المحاسبية 165
الإفصاحات الناتجة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية 168
الأخطاء 168
القيود على تصحيح الأخطاء بأثر رجعي 168
الإفصاحات الناتجة عن أخطاء الفترة السابقة 170
عدم امكانية التطبيق بأثر رجعي وتعديل البيانات بأثر رجعي من الناحية العملية 170

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار الى فهم وشرح المواضيع الرئيسية التالية التي قد تتطرق اليها الجهة الاتحاديّة:

   أ. تحديد ضوابط اختيار وتغير السياسات المحاسبية؛
   ب. المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية؛
   ت. التغيرات في التقديرات المحاسبية؛ و
   ث. تصحيح الأخطاء.

   ان الغرض من هذا المعيار هو تعزيز مدى ملاءمة ومصداقية البيانات الماليّة الخاصة بالجهة الاتحاديّة وتحسين قابلية المقارنة للبيانات الماليّة مع مرور الوقت ومع البيانات الماليّة للجهات الاتحاديّة الأخرى.

2. تم تحديد متطلبات الإفصاح حول السياسات المحاسبية، باستثناء تلك المتعلقة بالإفصاحات حول التغيرات في السياسات المحاسبية، في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات الماليّة".

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل، حيث يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار عند:

   أ. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية؛
   ب. محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية؛
   ت. محاسبة التغيرات في التقديرات المحاسبية؛ و
   ث. محاسبة التصحيحات المتعلقة بأخطاء فترات سابقة.

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

4. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة التي تطبق مبدأ الاستحقاق المحاسبي وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، ان تقوم بتحديد السياسة أو السياسات المحاسبية لإحدى المعاملات أو الاحداث أو الظروف الأخرى من خلال اعتماد هذا المعيار.

5. يتعيّن على السياسات المحاسبية التي تعتمدها الجهة الاتحاديّة والتي تكون معدة بناءا على معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة ان ينتج عنها بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وملائمة حول المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها تلك السياسات المحاسبية. ليس من الضروري تطبيق السياسات المحاسبية عندما يكون أثر تطبيقها غير جوهري. إلا أنه من غير الملائم القيام بأخطاء أو عدم تصحيح اخطاء والتي تؤدي إلى الخروج عن معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة بهدف تحقيق عرض معين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية الخاصة بالجهة الاتحاديّة، وذلك، حتى لو كان أثر الخروج عن معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة يعد غير جوهريا.

6. تتطلب عملية تقييم فيما إذا كانت الإغفالات أو الاخطاء في البيانات الماليّة جوهرية، دراسة صفات مستخدمي البيانات الماليّة التي تتأثر قراراتهم بناءا على الأهمية الجوهرية لتلك الإغفالات أو الاخطاء. يفترض على مستخدمو البيانات الماليّة ان يتمتعوا بمستوى معقول من المعرفة في القطاع العام والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة وان يكونوا على استعداد لدراسة المعلومات بدرجة معقولة من الاجتهاد. وبالتالي فإن عملية تحديد فيما إذا كانت الإغفالات أو الاخطاء في البيانات الماليّة جوهرية يجب ان تأخذ بالاعتبار مدى التأثير على المستخدمين، الذين يتمتعون بتلك الصفات، خلال اتخاذ القرارات وتقييمها.

7. تم اعداد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة بشكل تفصيلي وواضح وتم اضافة امثلة عندما تستدعي الحاجة وذلك لمساعدة الجهة الاتحاديّة على قراءة وفهم نصوص وفقرات المعايير بشكل سهل بهدف تمكن الجهة الاتحاديّة من تطبيق متطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة التي تنطبق عليها.

8. في الحالات التي قد ينشأ فيها في المستقبل معاملة معيّنة أو حدث أو ظرف جديد بحيث يكون غير متطرق اليه ضمن معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، يتعيّن على ادارة الجهة الاتحاديّة ان تستخدم حكمها المهني عند القيام بتطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي ينتج عنها معلومات:

أ. ملائمة لاحتياجات المستخدمين من ناحية اتخاذ القرارات؛ و
ب. موثوقة، بحيث أن البيانات الماليّة:

- ✓ تعزز من مصداقية المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة الاتحاديّة؛
- ✓ تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وليس فقط الشكل القانوني؛
- ✓ تكون عادلة وخالية من اية انحياز؛
- ✓ تعكس مبدأ الحيطة والحذر؛ و
- ✓ تكون مكتملة من كافة النواحي المادية (الأخذ بالاعتبار المعاملات الجوهرية).

9. يتعيّن على ادارة الجهة الاتحاديّة عند استخدام الحكم المهني كما هو موضح في الفقرة 10 من هذا المعيار، ان تأخذ بالاعتبار قابلية تطبيق المصادر التالية في ترتيب تنازلي:

أ. المتطلبات في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة التي تتناول قضايا مشابهة وذات صلة؛ و
ب. التعريفات وخصائص الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف التي تم الطرق اليها في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

10. تكملة لما تم التطرق اليه في الفقرة 9 من هذا المعيار، في الحالات التي قد ينشأ فيها معاملات أو احداث أو ظروف جديدة في المستقبل والتي تكون ذات طبيعة مختلفة وانما ليست متعارضة مع طبيعة العمل في الحكومة الاتحاديّة، يمكن للجهة الاتحاديّة ان تستعين بالمصادر التالية ريثما تم تعديل المعايير المحاسبية للحكومة الاتحاديّة لتشمل تلك المعاملات أو الاحداث أو الظروف الجديدة:

أ. اخر التصريحات أو الاصدارات من قبل هيئات اعداد المعايير المحاسبية العالمية على شرط ان لا يتناقض مضمونها مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة؛ و
ب. الممارسات المعتمدة في القطاع العام (مثال: حكومات دول اخرى) أو القطاع الخاص على شرط ان لا تتناقض تلك الممارسات مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

اتساق السياسات المحاسبية

11. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل متسق مع المعاملات والأحداث والظروف الأخرى المشابهة، ما لم يقتضي أو يسمح معيار معين من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة بتصنيف البنود ضمن فئات التي قد يكون اختلاف السياسات المحاسبية مناسبا لها. وإذا اقتضى أو سمح المعيار بهذا التصنيف، يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بشكل متسق على كل فئة.

التغيرات في السياسات المحاسبية

12. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة القيام بتغيير السياسة المحاسبية فقط في حال كان التغيير:

أ. مطلوبا بموجب معيار من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة؛ أو
ب. ينتج عنه بيانات مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للجهة الاتحاديّة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

13. يجب على مستخدمو البيانات الماليّة ان يكونوا قادرين على مقارنة البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة مع مرور الوقت لتحديد المنحنيات والاتجاهات في مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وبالتالي يتعيّن تطبيق نفس السياسات المحاسبية خلال كل فترة، ومن فترة إلى اخرى، الا في الحالات التي تم فيها تغيير للسياسات المحاسبية وفقا لفقرة 14 من هذا المعيار.

14. تعتبر التغيرات التالية، تغيرات في السياسات المحاسبية:

أ. التغيير من أساس محاسبي معين إلى أساس محاسبي اخر؛
ب. أي تغيير في المعالجة المحاسبية أو في عملية الاعتراف، او القياس لمعاملة ،أو حدث أو ظرف ما ضمن أساس محاسبي معين.

15. لا تعد التغيرات التالية تغيرات في السياسات المحاسبية:

أ. تطبيق السياسة المحاسبية للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف بطبيعتها عن تلك التي حدثت سابقا؛ و
ب. تطبيق سياسة محاسبية جديدة لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى التي لم تحدث سابقا أو التي تعتبر غير جوهرية.

تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية

16. بمراعاة ما تم ذكره في الفقرة 18 من هذا المعيار:

أ. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تقوم بمحاسبة التغير في السياسة المحاسبية الناجمة عن التطبيق المبدئي لمعيار معين من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة وفقا للأحكام الانتقالية (ان وجدت) المحددة في ذلك المعيار أو تلك المحددة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 33 " تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى"؛ و

ب. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي عندما تقوم بتغيير سياسة محاسبية عند التطبيق الاولي لمعيار معين من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة والذي لا يحتوي على اية أحكام انتقالية محددة تنطبق على التغيير في السياسة المحاسبية، أو في حال قررت الجهة الاتحاديّة تغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي.

مثال 3.1 - التغيير الطوعي للسياسة المحاسبية

ادناه امثلة حول التغيير الطوعي للسياسة المحاسبية (ليس للحصر):

أ. التطبيق المبكر لمعيار معين من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

ب. في حال نشوء معاملة جديدة في المستقبل ذات طبيعة مختلفة وانما ليست متعارضة مع طبيعة عمل الجهة الاتحاديّة، وفي حال قررت الجهة الاتحاديّة تغيير سياستها المحاسبية من خلال اللجوء على سبيل المثال إلى معيار من المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) الذي تم اصداره حديثا، ريثما يتم تعديل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لتشمل تلك المعاملة الجديدة.

التطبيق بأثر رجعي

17. عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يجب على الجهة الاتحاديّة أن تقوم بتعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في صافي الأصول/ حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة في البيانات الماليّة والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة في البيانات الماليّة كما لو ان السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة دائما باستثناء الحالات التي تم ذكرها في الفقرة 18.

مثال 3.2 - التغيرات في السياسة المحاسبية (التطبيق بأثر رجعي)

المعطيات:

لنفرض بأن وزارة الصحة كانت تتبع حتى سنة 2017 سياسة محاسبية متعلقة بتحديد القيمة الدفترية للمخزون عبر اتباع "معادلة متوسط التكلفة المرجح". إلا انه خلال مطلع سنة 2018، وبعد اجتماعات ادارية عدة، قررت وزارة الصحة تغيير طريقة احتساب المخزون من "معادلة متوسط التكلفة المرجح" إلى "معادلة الوارد أولا صادر أولا". تتوقع الادارة في وزارة الصحة ان ينجم عن هذا التغيير في السياسة المحاسبية فروقات جوهرية.

يمثل العمود "أ" ادناه كافة المعطيات المتعلقة بمبالغ ذات الصلة بالمخزون عند استخدام "معادلة متوسط التكلفة المرجح".

المعالجة المحاسبية:

قررت وزارة الصحة بشكل طوعي تغيير السياسة المحاسبية المتعلقة بالمخزون من "معادلة متوسط التكلفة المرجح" إلى "معادلة الوارد أولا صادر أولا". بالتالي يعتبر هذا التغيير في طريقة احتساب المخزون بمثابة تغيير في السياسة المحاسبية التي يتعيّن تطبيقها بأثر رجعي.

قامت الوزارة بعملية تحديد ما كانت ستكون عليه القيم الدفترية كما لو ان السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة دائما. (أنظر العمود "ب "ادناه)

بناءا عليه، يجب على وزارة الصحة أن تقوم بتعديل الرصيد الافتتاحي لصافي الأصول/ حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة في البيانات الماليّة *(تم تعديل الرصيد الافتتاحي لسنة 2017. انظر* 31,000 درهم اماراتي في عمود "ب ")*، والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة في البيانات الماليّة كما لو ان السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة دائما.

مثال 3.2 - التغيرات في السياسة المحاسبية (التطبيق بأثر رجعي)

جزء من بيان المركز المالي (القيمة الدفترية للمخزون)	معادلة متوسط التكلفة المرجح		معادلة الوارد أولا صادر اولا	
	2018 درهم اماراتي	2017 درهم اماراتي	2018 درهم اماراتي	2017 درهم اماراتي
المخزون	10,000	12,000	12,000	13,000

جزء من بيان الاداء المالي (احتساب تكلفة بيع المخزون)	2018 درهم اماراتي	2017 درهم اماراتي	2018 درهم اماراتي	2017 درهم اماراتي
الرصيد الافتتاحي للمخزون	12,000	8,000	13,000	10,000
مشتريات المخزون	48,000	44,000	48,000	44,000
الرصيد الختامي للمخزون	(10,000)	(12,000)	(12,000)	(13,000)
تكلفة بيع المخزون	50,000	40,000	49,000	41,000

جزء من بيان التغيرات في صافي الاصول	2018 درهم اماراتي	2017 درهم اماراتي	2018 درهم اماراتي	2017 درهم اماراتي
الرصيد الافتتاحي للاحتياطي العام	50,000	30,000	50,000	*31,000
الفائض / العجز للفترة	30,000	20,000	31,000	19,000
الرصيد الختامي للاحتياطي العام	80,000	50,000	81,000	50,000

القيود على تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي

18. عندما يتوجب على الجهة الاتحاديّة التطبيق بأثر رجعي، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي باستثناء عندما يكون من غير الممكن تحديد أي مما يلي:

أ. الآثار الخاصة بالفترة؛ أو

ب. الأثر التراكمي للتغيير.

19. في حال تغيير السياسة المحاسبية وتعذر الجهة الاتحاديّة من تحديد الآثار الخاصة بالفترة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات كما في بداية أبكر فترة يكون فيها التطبيق بأثر رجعي ممكنا، والتي ممكن ان تكون الفترة الحالية، كما يتوجب على الجهة الاتحاديّة القيام بتعديل مقابل على الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في صافي الأصول/ حقوق الملكية لتلك الفترة.

20. عندما يتعذر على الجهة الاتحاديّة تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، الناجم عن تطبيق سياسة محاسبية جديدة على كافة الفترات السابقة، يتوجب على الجهة الاتحاديّة تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من أبكر تاريخ قابل للتطبيق بشكل عملي. بناءا عليه يتم تجاهل تعديل حصة الأثر التراكمي على الاصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. يسمح للجهة الاتحاديّة تغيير سياساتها المحاسبية بغض النظر عما إذا كان بمقدرة الجهة تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي ام لا.

21. عندما تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة إلى أبكر فترة سابقة ممكنة. إن التطبيق بأثر رجعي على الفترة السابقة هو أمر غير ممكن ما لم يكن من العملي تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في بياني الأداء المالي الافتتاحي والختامي لتلك الفترة. يتم تعديل المبالغ المتعلقة بالفترات التي تسبق تلك المعروضة في البيانات الماليّة في الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في صافي الأصول/ حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة. ويجري التعديل عادة على الاحتياطي العام. إلا أن التعديل قد يجري على بند آخر في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ويتم أيضا تعديل أية معلومات أخرى حول الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات الماليّة، أبكر تاريخ قابل للتطبيق بشكل عملي.

الإفصاحات الناتجة عن التغيرات في السياسات المحاسبية

22. عندما يكون للتطبيق الأولي لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة:

أ. أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة؛ أو
ب. أثر باستثناء أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل؛ أو
ت. قد يكون له أثر على فترات مستقبلية،

يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. عنوان المعيار؛
ب. عندما ينطبق، أنه قد تم التغيير في السياسة المحاسبية وفقا للأحكام الانتقالية؛
ت. طبيعة التغير في السياسة المحاسبية؛
ث. عندما ينطبق، وصف الأحكام الانتقالية؛
ج. عندما ينطبق، الأحكام الانتقالية التي يمكن ان تؤثر على الفترات المستقبلية؛
ح. على قدر الإمكان، المبالغ المعدلة على كل بند من بنود البيانات الماليّة للفترة الحالية وكل فترة سابقة تم عرضها في البيانات الماليّة؛
خ. على قدر الإمكان، مبلغ التعديل المتعلق بالفترات السابقة التي لم يتم عرضها في البيانات الماليّة؛
د. إذا كان يتعذر على الجهة الاتحاديّة التطبيق بأثر رجعي وقفا لما تم ذكره في الفقرة 16 (أ) أو (ب) على فترة سابقة معيّنة، أو على فترات سابقة قبل تلك المعروضة في البيانات الماليّة، يتوجب على الجهة الاتحاديّة الافصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة إضافة إلى وصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ولتاريخ تطبيقه.

لا يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات الماليّة للفترات اللاحقة، طالما تم الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات الماليّة للفترة الحالية.

23. عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية:

أ. أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة؛ أو
ب. أثر باستثناء أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل؛ أو
ت. قد يكون له أثر على فترات مستقبلية،

تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عما يلي:

أ. طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛
ب. الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة تقدم معلومات بشكل موثوق وأكثر صلة؛
ت. على قدر الإمكان، المبالغ المعدلة على كل بند من بنود البيانات الماليّة للفترة الحالية وكل فترة سابقة تم عرضها في البيانات الماليّة؛
ث. على قدر الإمكان، مبلغ التعديل المتعلق بالفترات السابقة التي لم يتم عرضها في البيانات الماليّة؛
ج. إذا كان يتعذر على الجهة الاتحاديّة التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة معيّنة، أو على فترات سابقة قبل تلك المعروضة في البيانات الماليّة، يتوجب على الجهة الاتحاديّة الافصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة إضافة إلى وصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ولتاريخ تطبيقه.

لا يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات الماليّة للفترات اللاحقة، طالما تم الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات الماليّة للفترة الحالية.

24. عندما لا تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق معيار جديد من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الذي يكون قد تم إصداره إلا انه لم يتم اعتماده من قبل الجهة الاتحاديّة بعد، فانه يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. واقع عدم اعتماد المعيار الجديد؛
ب. المعلومات المعروفة أو المقدرة بشكل معقول والتي ترتبط بتقدير الأثر المحتمل من جراء تطبيق المعيار الجديد على البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة في فترة التطبيق الأولي.

25. التزاما بما ورد في الفقرة 24، على الجهة الاتحاديّة ان تأخذ الإفصاحات التالية بعين الاعتبار:

أ. عنوان المعيار الجديد؛
ب. طبيعة التغير أو التغيرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛
ت. التاريخ الذي يقتضي فيه تطبيق المعيار؛
ث. التاريخ الذي تخطط فيه الجهة الاتحاديّة التطبيق الاولي للمعيار؛ و
ج. إما:

- ✓ مناقشة التأثير المتوقع للتطبيق الأولي للمعيار على البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة؛ أو
- ✓ إذا كان ذلك التأثير غير معروف أو غير قابل للتقدير بشكل معقول، يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن ذلك.

التغيرات في التقديرات المحاسبية

26. هناك العديد من البنود في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة التي لا يمكن قياسها بشكل دقيق وذلك نتيجة لوجود حالات غير مؤكدة تكون ملازمة لتقديم الخدمات، أو للأنشطة التجارية أو للخدمات الأخرى، وبالتالي تلجأ الجهة الاتحاديّة إلى تقديرها فقط. يرتبط التقدير بأحكام تستند على أحدث المعلومات الموثوقة والمتوفرة للجهة الاتحاديّة. فعلى سبيل المثال وليس الحصر، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة القيام بالتقديرات لما يلي:

أ. ايرادات الضريبة المستحقة (كما ينطبق)؛
ب. الديون والذمم المشكوك في تحصيلها (مثال: الضرائب غير المحصلة)؛
ت. تقادم المخزون؛
ث. القيمة العادلة للأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة؛
ج. الأعمار الإنتاجية أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصول القابلة للاستهلاك، أو نسبة إنجاز إنشاء طريق؛ و
ح. التزامات الضمان (كما ينطبق).

27. يعتبر استخدام التقديرات المعقولة جزءا أساسيا من إعداد البيانات الماليّة وهي لا تقلل من مصداقية تلك البيانات.

28. قد تقوم الجهة الاتحاديّة بتعديل تقديراتها إذا حدثت أية تغييرات في الظروف التي ارتكزت عليها هذه التقديرات أو نتيجة لمعلومات جديدة أو لخبرة أكثر. وبحسب طبيعته، لا يتعلق تعديل التقدير بالفترات السابقة، كما وانه لا يعتبر تصحيحا لخطأ معين.

29. يعتبر التغير في أساس القياس المطبق، تغيرا في السياسة المحاسبية وليس تغيرا في التقدير المحاسبي. وعندما يكون من الصعب على الجهة الاتحاديّة التمييز فيما إذا كان التغير هو في السياسة المحاسبية أو في التقدير المحاسبي، يعامل التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي.

30. تقوم الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي، بخلاف التغير الذي تنطبق عليه الفقرة 31 من هذا المعيار، بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في بيان الأداء المالي في:

    أ. فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو
    ب. فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.

31. عندما يؤدي التغير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغيرات في الأصول والالتزامات، أو ببند من صافي الأصول/ حقوق الملكية، يجب على الجهة الاتحاديّة الاعتراف بأثر التغير من خلال تعديل القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام أو للبند المعني في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال فترة التغير.

32. إن الاعتراف المستقبلي بأثر التغير في التقدير المحاسبي يعني أنه يتم تطبيق المعيار على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغير في التقدير. وقد يؤثر التغير في التقدير المحاسبي فقط على بيان الأداء المالي للفترة الحالية، أو على بيان الأداء المالي لكل من الفترة الحالية والفترات المستقبلية. وفي كلتا الحالتين، يتم الاعتراف بأثر التغير المرتبط بالفترة الحالية كدخل أو مصروف في بيان الأداء المالي للفترة الحالية. ويتم الاعتراف بالأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، كدخل أو مصروف في بيان الأداء المالي لتلك الفترات المستقبلية.

مثال 3.3 - التغيرات في التقديرات المحاسبية

مثال حول التغير في التقدير المحاسبي ذات أثر على بيان الأداء المالي للفترة الحالية فقط (ليس الحصر):

أ. مخصص انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
ب. مخصصات الذمم المشكوك بتحصيلها
ت. مخصص تقادم المخزون

مثال حول التغير في التقدير المحاسبي ذات أثر على بيان الأداء المالي للفترة الحالية والفترات المستقبلية:

المعطيات:

قامت وزارة الطاقة والبنية التحتية بشراء آلة معيّنة. ادناه كافة المعطيات ذات الصلة:

تاريخ الشراء	مبلغ الشراء (درهم اماراتي)	العمر الإنتاجي	المبلغ المتبقي بعد انتهاء العمر الإنتاجي	طريقة الاستهلاك	مصروف الاستهلاك لكل فترة (درهم اماراتي)
الأول من يناير 2017	100,000	خمس سنوات	صفر	القسط الثابت	20,000

خلال سنة 2019، إثر مراجعة العمر الإنتاجي للآلة وعمرها المتبقي، تبين لوزارة الطاقة والبنية التحتية بانه من المتوقع انتهاء العمر الانتاجي للآلة في 31 ديسمبر 2020 بدل من 31 ديسمبر 2021.

المعالجة المحاسبية:

يتعيّن على وزارة الطاقة والبنية التحتية محاسبة التغير في التقدير بأثر مستقبلي حيث أن التغير في العمر الإنتاجي المقدر للأصل يؤثر على مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. (انظر ادناه إلى التغير في مصروف الاستهلاك في سنتي 2019 و2020 ليصبح 30,000 درهم اماراتي بدلا من 20,000 درهم اماراتي).

السنوات	مصروف الاستهلاك	الاستهلاك المتراكم	احتساب مصروف الاستهلاك
2017	20,000	(20,000)	(100,000/5)
2018	20,000	(40,000)	(80,000/4)
2019	30,000	(70,000)	(60,000/2)
2020	30,000	(100,000)	(30,000/1)

الإفصاحات الناتجة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية

33. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تفصح عن طبيعة ومبلغ التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له أثر على الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية. ويستثنى الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير الممكن تقدير الأثر، وفي هذه الحالة يجب على الجهة الاتحاديّة الافصاح عن واقع عدم تمكنها من تقدير ذلك الأثر.

الأخطاء

34. قد تقع بعض الأخطاء عند الاعتراف أو القياس أو العرض لعناصر البيانات الماليّة أو الإفصاح عنها. لا تعتبر البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة معدة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة في حال تضمنت هذه البيانات الماليّة اخطاء جوهرية أو غير جوهرية تم تنفيذها عن قصد بهدف تحقيق عرض معين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية الخاصة بالجهة الاتحاديّة. وتقوم الجهة الاتحاديّة بتصحيح الأخطاء المحتملة للفترة الحالية التي يتم اكتشافها، قبل اعتماد البيانات الماليّة للإصدار في تلك الفترة. إلا أنه، في بعض الأحيان قد تكتشف الجهة الاتحاديّة الأخطاء الجوهرية في فترة لاحقة، وفي هذه الحالة يتم تصحيح أخطاء الفترة السابقة في المعلومات المقارنة المعروضة في البيانات الماليّة لتلك الفترة اللاحقة.

35. بمراعاة ما تم ذكره في الفقرة 36 من هذا المعيار، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تصحيح الأخطاء الجوهرية للفترة السابقة بأثر رجعي في أول مجموعة من البيانات الماليّة المعتمدة للإصدار بعد اكتشافها، وذلك من خلال:

أ. تعديل المبالغ المقارنة المعروضة للفترة (الفترات) السابقة التي وقع فيها الخطأ؛ أو
ب. إذا وقع الخطأ قبل أبكر فترة سابقة معروضة، يتوجب على الجهة الاتحاديّة تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة.

القيود على تصحيح الأخطاء بأثر رجعي

36. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تصحيح أخطاء الفترة السابقة من خلال التعديل للبيانات بأثر رجعي، باستثناء حين يكون فيه من غير العملي تحديد اما الآثار لفترة محددة أو الأثر التراكمي للخطأ.

37. عندما يكون من غير العملي تحديد آثار الخطأ التابع لفترة محددة على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من فترة سابقة معروضة، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون من الممكن عمليا التعديل فيها بأثر رجعي (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

38. عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ معين على كافة الفترات السابقة، أو عندما يتعذر على الجهة الاتحاديّة تحديد مبلغ الخطأ (على سبيل المثال: خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لكافة الفترات السابقة، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تعديل المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي من أقرب تاريخ ممكن، حيث يتم تجاهل الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية الذي ينشأ قبل ذلك التاريخ.

39. لا يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تصحيح خطأ فترة سابقة ضمن بيان الأداء المالي للفترة التي تم فيها اكتشاف الخطأ. بالتالي يتوجب على الجهة الاتحاديّة ان تعدل أية معلومات معروضة عن الفترات السابقة بما في ذلك أية ملخصات تاريخية للبيانات الماليّة حتى أبكر فترة ممكنة عمليا.

40. يختلف تصحيح الأخطاء عن التغيرات في التقديرات المحاسبية. حيث تعتبر التقديرات المحاسبية بطبيعتها تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى التعديل عند ظهور أية معلومات إضافية ذات صلة.

مثال 3.4 - تصحيح أخطاء الفترة السابقة

المعطيات:

اكتشفت الإدارة المالية بجهة اتحادية بعد إعداد البيانات الماليّة لسنة 2020 والمعلومات المقارنة لسنة2019، بأنه كان هناك خطأ في البيانات الماليّة التابعة لسنة 2019حيث لم يتم الاعتراف وتسجيل استهلاك الاصول بشكل صحيح في تلك البيانات الماليّة. وكان ذلك الخطأ نتيجة إغفال الادارة عن احتساب وتسجيل إستهلاك المباني خلال سنة 2019.

المعالجة المحاسبية:

يعتبر عدم تسجيل مصروف الاستهلاك من البيانات الماليّة لسنة 2019 خطأ فترة سابقة وبالتالي يتوجب على الإدارة المالية تعديل البيانات الماليّة بأثر رجعي (انظر العمود ب للبيانات الماليّة المعدلة حيث تظهر تأثير تعديل مصروف الاستهلاك في بيان الأداء المالي لسنة 2019 على القيمة الدفترية للأصول من خلال الاستهلاك المتراكم وعلى صافي الاصول/ حقوق الملكية).

كما يجدر بالإشارة إلى أن يجب على الادارة المالية تقدير جوهرية الخطأ، حيث أن يمكن إصلاح الأخطاء غير الجوهرية في الفترة التي تم فيها اكتشاف الخطأ. ويتم تحديد جوهرية الخطأ بالنظر إلى الخصائص الكمية والنوعية للخطأ، مع إتباع التوجيهات ذات علاقة عند تقدير جوهرية المعاملة وأسس إصلاح الأخطاء.

الإفصاحات الناتجة عن أخطاء الفترة السابقة

41. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة عند تطبيق ما تم ذكره في الفقرة 35 من هذا المعيار، ان تفصح عما يلي:

أ. طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

ب. إلى الحد الممكن عمليا، مبلغ التصحيح على كل بند من بنود البيانات الماليّة لكل فترة سابقة معروضة؛

ت. مبلغ التصحيح في بداية أبكر فترة سابقة معروضة؛

ث. إذا كان يتعذر على الجهة الاتحاديّة التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة معيّنة، يتوجب على الجهة الاتحاديّة الافصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة إضافة إلى وصف لكيفية التصحيح ومنذ متى صحح الخطأ.

لا يلزم على الجهة الاتحاديّة تكرار هذه الإفصاحات في البيانات الماليّة للفترات اللاحقة.

عدم امكانية التطبيق بأثر رجعي وتعديل البيانات بأثر رجعي من الناحية العملية

42. في بعض الظروف يكون من غير العملي على الجهة الاتحاديّة ان تعدل المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق القابلية للمقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، قد لا تجمع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح للجهة الاتحاديّة إما بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك، ولغرض الفقرات 43 - 45، تطبيقها المستقبلي على الفترات السابقة) أو تعديل البيانات بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، وقد يكون من غير العملي إعادة انتاج المعلومات.

43. من الضروري أن تقوم الجهة الاتحاديّة بشكل متكرر بإجراء تقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية معيّنة على عناصر البيانات الماليّة المعترف بها أو المفصح عنها فيما يتعلق بالمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى. يعد التقدير غير موضوعي بشكل متأصل، ويمكن للجهة الاتحاديّة تطوير التقديرات بعد تاريخ إعداد التقارير الماليّة. يحتمل أن يكون تطوير التقديرات أكثر صعوبة عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند تعديل البيانات بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، وذلك نظرا لطول الفترة الزمنية التي قد تكون مضت منذ حدوث المعاملة، أو الحدث أو الظرف الاخر المتأثر. وبالرغم من ذلك، يبقى الهدف من التقديرات المتعلقة بالفترات السابقة هو نفسه بالنسبة للتقديرات التي يتم إجرائها في الفترة الحالية، الا وهو ان يعكس التقدير، الظروف التي كانت قائمة عند حدوث المعاملة أو الحدث أو الظرف الآخر.

44. يتطلب التطبيق لسياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي أو تصحيح خطأ فترة سابقة، ان تميز الجهة الاتحاديّة المعلومات التي:

أ. توفر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في التاريخ (التواريخ) التي وقعت فيه المعاملة أو الحدث أو الظرف الآخر؛ و

ب. كانت متاحة عند اعتماد البيانات الماليّة للإصدار لتلك الفترة السابقة.

أما لبعض أنواع التقديرات المستنتجة من معلومات أخرى (على سبيل المثال: تقدير القيمة العادلة من خلال استخدام مدخلات مهمة غير ملحوظة)، فإنه من غير العملي على الجهة الاتحاديّة تمييز هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي، أو تعديل البيانات بأثر رجعي، من الجهة الاتحاديّة ان تقوم بإجراء تقدير مهم يستحيل معه تمييز هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير العملي على الجهة الاتحاديّة في هذه الحالة ان تطبق السياسة المحاسبية الجديدة أو ان تصحح خطأ الفترة السابقة بأثر رجعي.

45. لا يجوز للجهة الاتحاديّة ان تستخدم الادراك المتأخر عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو عند تصحيح مبالغ الفترة السابقة، سواء في وضع الافتراضات حول ما كان يمكن أن تكون نوايا ادارة الجهة الاتحاديّة في الفترة السابقة أو تقدير المبالغ المعترف بها أو التي تم قياسها أو الإفصاح عنها في فترة سابقة.

مثال 3.5 - تأثير الادراك المتأخر على الفترة السابقة

أ. عندما تقوم جهة اتحادية بتصحيح خطأ فترة سابقة من خلال تصنيف مبنى معين على انه عقار استثماري بدلا من التصنيف السابق ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات، فانه لا يجوز للجهة الاتحاديّة ان تعيد تغيير اساس التصنيف لتلك الفترة في حال قررت ادارة الجهة الاتحاديّة في وقت لاحق استعمال المبنى لأغراض إدارية.

ب. عند قيام الجهة الاتحاديّة بتصحيح خطأ فترة سابقة فيما يتعلق بالتزاماتها المتعلقة بتنظيف التلوث الناتج عن عملياتها وفقا لمتطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، فإنها تتجاهل المعلومات، التي اصبحت متاحة بعد اعتماد الإصدار للبيانات الماليّة للفترة السابقة، حول تلوث بيئي شديد على نحو غير عادي خلال الفترة التالية.

المعيار 1 – عرض البيانات الماليّة

المعيار 1 - عرض البيانات الماليّة

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 1 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى عرض البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 1 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار عرض البيانات الماليّة

هدف المعيار 174
النطاق 174
هدف البيانات الماليّة 175
مكونات البيانات الماليّة 176
هيكل البيانات الماليّة 177
التعريف بالبيانات الماليّة 177
فترة التقرير أو التوقيت 178
بيان المركز المالي 179
بيان الأداء المالي 185
بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية 190
بيان التدفقات النقدية 192
الايضاحات حول البيانات الماليّة 193
الإفصاح عن السياسات المحاسبية 194
افصاحات أخرى 198
مسائل أخرى 199
العرض بصورة عادلة والالتزام بمتطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 199
الاستمرارية 201
توافق المعلومات 203
الأهمية النسبية (الأهمية الجوهرية) والتجميع 203
التقاص 204
معلومات المقارنة 205
ملحق أ 206

هدف المعيار

1. إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات الماليّة للأغراض العامّة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة للفترات السابقة والبيانات الماليّة الخاصة بجهات اتحادية أخرى. ولتحقيق هذا الهدف، يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات الماليّة والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات الماليّة المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل، حيث يجب عرض كافة البيانات الماليّة للأغراض العامّة المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

3. إن البيانات الماليّة للأغراض العامّة هي البيانات المعدة لتلبية حاجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يتيح لهم طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبي احتياجاتهم من معلومات معيّنة. وتتضمن البيانات الماليّة للأغراض العامّة البيانات المعروضة بشكل منفصل أو ضمن مستند عام آخر مثل التقرير السنوي، ولا ينطبق هذا المعيار على المعلومات الماليّة المرحلية المختصرة.

4. ينطبق هذا المعيار بشكل متكافئ على جميع الجهات الاتحاديّة سواءا كانت بحاجة لإعداد البيانات الماليّة الموحّدة أو إعداد البيانات الماليّة المنفصلة أم لا، كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 34 "البيانات الماليّة المنفصلة" أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة".

هدف البيانات الماليّة

5. إن البيانات الماليّة هي عبارة عن تمثيل هيكلي للمركز المالي والأداء المالي للجهة الاتحاديّة، وأهداف البيانات الماليّة للأغراض العامّة هي توفير معلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية الخاصة بالجهة الاتحاديّة والتي تكون مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين في اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد. وعلى وجه الخصوص فإن أهداف التقارير الماليّة ذات الأغراض العامّة هي توفير المعلومات المفيدة لعملية اتخاذ القرار، وبيان مدى مسؤولية الجهة الاتحاديّة عن الموارد الموكلة لها، وذلك من خلال:

   أ. توفير معلومات حول الموارد الماليّة وتوزيعها واستخداماتها؛
   ب. توفير معلومات حول كيفية تمويل الجهة الاتحاديّة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية؛
   ت. توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة الجهة الاتحاديّة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها؛
   ث. توفير معلومات حول الحال المالي للجهة الاتحاديّة والتغيرات فيها؛ و
   ج. توفير معلومات مجمعة مفيدة في تقييم أداء الجهة الاتحاديّة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.
   ح. توفير معلومات حول موارد الجهة الاتحاديّة والتزاماتها في تاريخ التقرير وتدفق الموارد بين تواريخ التقرير المختلفة لمعرفة قدرة هذه الجهة على الإستمرار في بيع السلع أو تقديم الخدمة.

   على الرغم من أن المعلومات الواردة في البيانات الماليّة قد تكون ملائمة لغرض تحقيق الأهداف المذكورة أعلاه، إلا أنه من غير المحتمل أن تكون قادرة على تحقيق كافة هذه الأهداف، وهذا بالأخص في الجهات الاتحاديّة التي لا يكون هدفها الأساسي تحقيق الربح، حيث يحتمل أن يحاسَب مسؤولو تلك الجهات الاتحاديّة عن تحقق تقديم الخدمة أو تحقيق الأهداف الماليّة. أما بالنسبة للمعلومات التكميلية، بما في ذلك البيانات غير الماليّة، فإنه من الممكن تقديمها الى جانب البيانات الماليّة وذلك لتوفير صورة أكثر شمولا لأنشطة الجهة الاتحاديّة خلال تلك الفترة.

6. قد يكون للبيانات الماليّة للأغراض العامّة كذلك دور تنبؤي حيث تقوم بتوفير المعلومات المفيدة في التنبؤ بمستوى الموارد المطلوبة لعمليات الجهة الاتحاديّة، والموارد التي يمكن توليدها من عمليات الجهة الاتحاديّة والمخاطر والشكوك المرتبطة بذلك. يمكن كذلك أن توفر التقارير الماليّة للمستخدمين المعلومات التي:

   أ. تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للميزانيّة التي تمت المصادقة عليها؛ و
   ب. تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية.

7. لتحقيق هذه الاهداف يجب ان توفر البيانات الماليّة المعلومات التالية حول الجهة الاتحاديّة:

أ. الأصول؛
ب. الالتزامات؛
ت. صافي الاصول/ حقوق الملكية؛
ث. الإيرادات؛
ج. المصاريف؛
ح. التغيرات الأخرى في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و
خ. التدفقات النقدية.

8. تختلف مسؤولية إعداد وعرض البيانات الماليّة ضمن الإختصاصات وعبرها، بالإضافة الى ذلك فقد يميز الإختصاص بين من هو مسؤول عن إعداد البيانات الماليّة ومن هو مسؤول عن إعتماد أو عرض هذه البيانات.

9. مسؤولية إعداد البيانات الماليّة الموحّدة للحكومة ككل تكون من مهام وزارة الماليّة.

مكونات البيانات الماليّة

10. تحتوي مجموعة البيانات الماليّة الكاملة على المكونات التالية:

أ. بيان المركز المالي؛
ب. بيان الأداء المالي؛
ت. بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛
ث. بيان التدفق النقدي؛
ج. مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية كبيان مالي إضافي كما هو موضح حسب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 24 "عرض معلومات الميزانيّة في البيانات الماليّة"؛ و
ح. الايضاحات، التي تشمل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة والايضاحات التفسيرية الأخرى.

11. يمكن الإشارة لبيان المركز المالي بالميزانيّة العمومية أو بيان الأصول والإلتزامات، ويمكن الإشارة لبيان الأداء المالي ببيان الإيرادات والمصروفات، أو بيان الدخل، أو بيان حساب التشغيل، أو بيان الأرباح والخسائر ،أو الفائض والعجز. تشجع الجهات الاتحاديّة على عرض معلومات إضافية لمساعدة المستخدمين في تقييم أدائها وإدارتها للأصول وقراراتها حول توزيع الموارد. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات تفاصيل حول مخرجات ونتائج الجهة الاتحاديّة على شكل مؤشرات أداء، أو بيانات أداء الخدمة، أو عمليات مراجعة للبرامج، أو تقارير أخرى من إدارة الجهة الاتحاديّة حول إنجازاتها خلال الفترة التي يغطيها التقرير.

12. كما تشجع الجهات الاتحاديّة على الإفصاح عن معلومات حول مدى الإمتثال بالقوانين، وإذا لم تتم الإشارة على معلومات حول الإمتثال بالقوانين في البيانات الماليّة، فقد يكون من المفيد وضع ايضاح للإشارة لأية وثائق أخرى تحتوي على هذه المعلومات. وقد يؤثر عدم الإمتثال بالقوانين على تقييم المستخدم لأداء الجهة الاتحاديّة وعلى سير العمليات المستقبلية للجهة، كما أنه قد يكون لهذه المعرفة تأثير على القرارات المتعلقة بالموارد التي سيتم تخصيصها للجهة الاتحاديّة في المستقبل.

هيكل البيانات الماليّة

13. يقتضي هذا المعيار إجراء إفصاحات محددة ضمن بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية كما يقتضي الإفصاح عن بنود أخرى إما ضمن تلك البيانات أو ضمن الايضاحات. وينص معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 2 "بيانات التدفق النقدي"، على متطلبات عرض بيان التدفق النقدي.

14. يشمل مصطلح "إفصاح" في هذا المعيار البنود المعروضة ضمن بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي والايضاحات. وتقتضي معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى إجراء الإفصاحات خاصة بها حيث تضاف مثل هذه الإفصاحات إما ضمن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي (أيها كان ملائما) أو الايضاحات، ما لم يتم تحديد غير ذلك في أي جزء من هذا المعيار.

التعريف بالبيانات الماليّة

تحديد البيانات الماليّة

15. يجب ان تكون البيانات الماليّة محددة بوضوح ومميزة عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

16. تنطبق معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة على البيانات الماليّة فقط وليس على أية معلومات أخرى تعرض في التقرير السنوي أو في وثيقة أخرى، لذلك فإنه من الضروري أن يكون المستخدمون قادرين على تمييز المعلومات المعدة بإستخدام معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة عن المعلومات الأخرى التي قد تكون مفيدة للمستخدمين، ولكنها ليست موضوع المعايير.

17. يجب تحديد كل عنصر من عناصر البيانات الماليّة على نحو واضح، بالإضافة إلى عرض المعلومات التالية بشكل بارز، وتكرارها عند الضرورة لتحقيق فهم مناسب وصحيح للمعلومات المعروضة:

أ. معلومات عن إسم الجهة الاتحاديّة التي تقدم التقرير أو وسائل أخرى للتعريف وذكر أية تغيرات في هذه المعلومات عن التقارير السابقة؛
ب. ما إذا كانت البيانات الماليّة تغطي الجهة الاتحاديّة الفردية أو كيانا إقتصاديا؛
ت. تاريخ التقرير أو الفترة التي تغطيها البيانات الماليّة، أيهما مناسب لجزء البيانات الماليّة ذي العلاقة؛
ث. عملة التقرير، كما هي معرفة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 4 "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية"؛ و
ج. مستوى التقريب المستخدم في عرض الأرقام في البيانات الماليّة، حيث تكون البيانات الماليّة أكثر قابلية للفهم إذا ما تم عرض المعلومات بآلاف أو ملايين الوحدات من عملة التقرير، ويعتبر ذلك مقبولا ما لم تحذف أية معلومات هامة.

مثال 1.1 - عملة التقرير

ان البيانات الماليّة معروضة بدرهم الامارات العربية المتحدة (وهي العملة الرسمية للدولة) وهي العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة.

18. يتم تلبية المتطلبات المذكورة في الفقرة 17 عادة من خلال عرض عناوين الصفحات وعناوين مختصرة للأعمدة في كل صفحة من صفحات البيانات الماليّة، ويطلب القيام بالحكم عند تحديد أفضل طريقة لعرض هذه المعلومات.

فترة التقرير أو التوقيت

فترة التقرير

19. يجب عرض البيانات الماليّة بشكل سنوي على الأقل، وعندما يتم تغيير تاريخ تقارير الجهة الاتحاديّة، وتعرض البيانات الماليّة لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عما يلي، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات الماليّة:

أ. سبب إستخدام فترة أطول أو أقصر؛ و
ب. حقيقة أن المبالغ المقارنة لبيانات معيّنة كبيان الأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وبيانات التدفقات النقدية والإيضاحات ذات العلاقة من غير الممكن مقارنتها تماما.

20. في حالات إستثنائية، قد يطلب من جهة اتحادية معيّنة، أو قد تقرر تغيير تاريخ تقريرها، على سبيل المثال، الإنتقال المحاسبي لأساس الإستحقاق، حيث يتم تغيير تاريخ التقرير للجهات الاتحاديّة الواقعة ضمن الكيان الإقتصادي، لجعل إعداد البيانات الماليّة الموحّدة أمرا ممكنا. وفي هذه الحالة من الضروري أن يكون مستخدمو البيانات الماليّة على علم بأن المبالغ الظاهرة للفترة الحالية ومبالغ المقارنة لا يمكن مقارنتها بالإضافة الى الإفصاح عن سبب هذا التغيير في تاريخ التقرير، إن وجد.

التوقيت

21. تقل فائدة البيانات الماليّة إذا لم تكن متوفرة للمستخدمين خلال فترة معقولة بعد تاريخ التقرير، ويجب أن تكون الجهة الاتحاديّة في وضع يتيح لها إصدار بياناتها الماليّة بحد اقصى مدته ستة أشهر، ولا تكون العوامل المستمرة مثل تعقيد عمليات الجهة الاتحاديّة سببا كافيا لعدم تقديم التقرير في الوقت المناسب.

بيان المركز المالي

التمييز بين المتداولة/ غير المتداولة

22. يتطلب هذا المعيار عرض الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في بيان المركز المالي وفقا للفقرات 25 - 35 (ت).

23. بغض النظر عن طريقة العرض، فانه يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الافصاح عن المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها بعد ما يزيد عن 12 شهر من تاريخ التقرير لكل بند لأصل أو التزام يجمع بين المبالغ المتوقع استردادها او تسويتها خلال أو بعد 12 شهر من تاريخ التقرير.

24. يوفر التصنيف المنفصل للأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة في بيان المركز المالي معلومات مفيدة في حالة الجهات الاتحاديّة التي توفر السلع أو الخدمات ضمن دورة تشغيل محددة بشكل واضح، حيث أنه يميز صافي الأصول/ حقوق الملكية المتداولة بإستمرار كرأس مال عامل عن تلك المستخدمة في عمليات الجهة الاتحاديّة طويلة الأجل. كما يعمل هذا التصنيف على إلقاء الضوء على الأصول التي يتوقع تحقيقها خلال دورة التشغيل الحالية، وكذلك الإلتزامات التي تستحق التسوية خلال نفس الفترة.

الأصول المتداولة

25. تصنف الجهة الاتحاديّة الأصل كمتداول عندما:

أ. يتوقع أن يتم تحقيقه أو يتم الإحتفاظ به للبيع أو الإستهلاك أثناء عمل دورة التشغيل الاعتيادية للجهة الاتحاديّة؛
ب. يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
ت. يكون من المتوقع أن يتحقق أو أن تتم الإستفادة منه خلال 12 شهر من تاريخ التقرير؛ أو
ث. إذا كان نقدا أو معادل للنقد (كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 2 "بيانات التدفق النقدي") ما لم يكن تبادله أو استخدامه مقيدا لتسوية إلتزام معين لمدة 12 شهرا من تاريخ التقرير.

يجب تصنيف كافة الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

26. يستخدم هذا المعيار المصطلح "أصول غير متداولة" ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والأصول الماليّة ذات الطبيعة طويلة الأجل.

27. تشمل الأصول المتداولة تلك الأصول التي إما تتحقق، أو تستهلك، أو تباع كجزء من الدورة التشغيلية الاعتيادية للجهة الاتحاديّة حتى حينما لا يتوقع أن تتحقق خلال إثني عشر شهرا من تاريخ التقرير (مثل المخزون). تتضمن الأصول المتداولة أيضا الأصول التي يحتفظ بها بشكل رئيسي لغرض المتاجرة (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة") والجزء المتداول من الأصول الماليّة غير المتداولة.

الإلتزامات المتداولة

28. تصنف الجهة الاتحاديّة الإلتزام كمتداول عندما:

أ. يتوقع تسويته أثناء دورة التشغيل الاعتيادية للجهة الاتحاديّة؛
ب. يحتفظ به بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛
ت. يستحق التسوية خلال إثني عشر شهرا من تاريخ التقرير؛ و
ث. لا تتمتع الجهة الاتحاديّة بحق في تاريخ التقرير لتأجيل تسوية إلتزام معين لمدة 12شهرعلى الأقل بعد تاريخ التقرير.

يجب تصنيف كافة الإلتزامات الأخرى على أنها إلتزامات غير متداولة.

دورة التشغيل الاعتيادية

29. تعتبر بعض الإلتزامات المتداولة جزء من رأس المال العامل المستخدم في الدورة التشغيلية الاعتيادية للجهة الاتحاديّة حتى إذا كان من المقرر تسويتها بعد فترة أكثر من 12 شهرا من تاريخ التقرير (مثل بعض مستحقات الموظفين قصيرة الأجل). ويتم تصنيف هذه البنود التشغيلية على أنها إلتزامات متداولة.

محتفظ به أساسًا لغرض التداول أو من المقرر تسويته خلال اثني عشر شهرًا

30. لا يتم تسوية بعض الإلتزامات المتداولة الأخرى كجزء من دورة التشغيل الاعتيادية، إلا أنها تستحق التسوية خلال 12 شهرا من تاريخ التقرير أو تم الاحتفاظ بها بشكل رئيسي لغرض المتاجرة. مثال على ذلك الإلتزامات الماليّة المصنفة كمحتفظ بها للمتاجرة بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة

الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة"، الجزء المتداول من الإلتزامات الماليّة غير المتداولة والذمم الدائنة غير التجارية الأخرى. و تعتبر الإلتزامات الماليّة التي تقدم التمويل على أساس طويل الأجل وليست جزء من رأس المال العامل المستخدم في الدورة التشغيلية الاعتيادية للجهة الاتحاديّة ولا يستحق تسويتها خلال 12 شهر من تاريخ التقرير بأنها إلتزامات غير متداولة، مع مراعاة الفقرة 33 - 34. تصنف الجهة الاتحاديّة إلتزاماتها الماليّة على أنها متداولة عندما يستحق تسويتها خلال 12 شهر من تاريخ التقرير، حتى وان:

أ. كانت مدة الالتزام الاصلية أطول من 12 شهر؛ و
ب. تم إبرام إتفاقية لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات على أساس طويل الأجل بعد تاريخ التقرير وقبل المصادقة على إصدار البيانات الماليّة.

الحق في تأجيل التسوية لمدة لا تقل عن اثني عشر شهرًا

31. يجب أن يكون للجهة الاتحادية حق تأجيل تسوية الالتزام لمدة لا تقل عن اثني عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير، ويجب أن يكون هذا الحق قائمًا في تاريخ التقرير.

32. قد يكون حق الجهة الاتحادية في تأجيل تسوية الالتزام الناشئ عن ترتيب قرض لمدة لا تقل عن اثني عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير مشروطًا بالتزام الجهة الاتحادية بشروط محددة في ذلك الترتيب (ويشار إليها فيما بعد بـ "التعهدات"). لأغراض تطبيق الفقرة 28 (ث)، فإن هذه التعهدات:

أ. تؤثر فيما إذا كان هذا الحق قائمًا في تاريخ التقرير، إذا كانت الجهة الاتحادية ملزمة بالامتثال للتعهد في أو قبل تاريخ التقرير. يؤثر هذا التعهد في وجود الحق في تاريخ التقرير، حتى لو تم تقييم الامتثال للتعهد فقط بعد تاريخ التقرير (على سبيل المثال، تعهد يعتمد على الوضع المالي للجهة الاتحادية في تاريخ التقرير، ولكن يتم تقييم الامتثال له فقط بعد تاريخ التقرير).
ب. لا تؤثر فيما إذا كان هذا الحق قائمًا في تاريخ التقرير إذا كانت الجهة الاتحادية ملزمة بالامتثال للتعهد فقط بعد تاريخ التقرير (على سبيل المثال، تعهد يعتمد على الوضع المالي للجهة الاتحادية بعد ستة أشهر من تاريخ التقرير).

الفقرات التالية من 33 الى 36 تخص حالات التمويل الإقتراضي (حينما ينطبق)

33. في حال كان للجهة اتحادية حق في تاريخ التقريرلتأخير إلتزام ما لمدة 12 شهر على الأقل من تاريخ التقرير بموجب تسهيلات قرض قائمة وكان للجهة الاتحاديّة حرية التصرف، فإنها تصنف الإلتزام على أنه غير متداول، حتى وإن إستحقت تسويته خلال فترة أقصر. إذا كانت الجهة الاتحاديّة لا تملك مثل هذا الحق، فإنها لا تعتبر إحتمالية إعادة التمويل وتصنف الإلتزام على أنه متداول.

34. وعندما تخرق الجهة الاتحاديّة تعهدا ما بموجب إتفاقية قرض طويل الأجل في تاريخ التقرير أو قبله بحيث يصبح الإلتزام مستحق الدفع عند الطلب، يصنف الإلتزام على أنه متداول، حتى وإن وافق المقرض بعد تاريخ التقرير وقبل المصادقة على إصدار البيانات الماليّة على عدم المطالبة بالدفع نتيجة للخرق. ويصنف الإلتزام على أنه متداول لأن الجهة الاتحاديّة في تاريخ التقرير لا تتمتع بحق لتأجيل تسويته لمدة 12 شهر على الأقل من ذلك التاريخ. إلا أنه يتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول في حال وافق المقرض بحلول تاريخ التقرير على منح فترة مهلة تنتهي بعد 12 شهر على الأقل من تاريخ التقرير، والتي يمكن للجهة الاتحاديّة خلالها تصحيح الخرق لكن لا يمكن للمقرض خلالها المطالبة بالتسديد الفوري. تصنيف الالتزام لا يتأثر باحتمالية أن تمارس الجهة الاتحادية حقها في تأجيل تسوية الالتزام لمدة لا تقل عن اثني

عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير. إذا كان الالتزام يستوفي المعايير لتصنيفه كالتزام غير متداول، فإنه يُصنف كالتزام غير متداول، حتى لو كانت نية الإدارة أو تتوقع أن يتم تسوية الالتزام خلال اثني عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير، أو حتى لو قامت الجهة بتسوية الالتزام بين تاريخ التقرير وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية. ومع ذلك، في أي من هاتين الحالتين، قد تحتاج الجهة الاتحادية إلى الإفصاح عن معلومات تتعلق بتوقيت التسوية لتمكين مستخدمي بياناتها المالية من فهم تأثير الالتزام على المركز المالي للجهة الاتحادية.

35. في حال وقوع الأحداث التالية بين تاريخ التقرير وتاريخ المصادقة على إصدار البيانات الماليّة، تكون تلك الأحداث مؤهلة للإفصاح عنها كأحداث لا تؤدي إلى تعديل وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 14 "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير":

أ. إعادة التمويل على أساس طويل الأجل لتصنيفه كالتزام متداول؛
ب. تصحيح خرق إتفاقية قرض طويل الأجل مصنفة كالتزام متداول؛ و
ت. تلقي فترة سماح من المقرض لتصحيح خرق إتفاقية قرض طويل مصنفة مالتزام متداول؛ و
ث. تسوية التزام مصنف كالتزام غير متداول.

36. قد تقوم الجهة الاتحادية بتصنيف الالتزامات الناشئة عن ترتيبات القروض كالتزامات غير متداولة عندما يكون لدى الجهة حق في تأجيل تسوية تلك الالتزامات مشروطًا بالتزام الجهة بالتعهدات خلال اثني عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير. في مثل هذه الحالات، يجب على الجهة الاتحادية الإفصاح في الايضاحات عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم مخاطر احتمال استحقاق الالتزامات للتسديد خلال اثني عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير، بما في ذلك:

أ. معلومات عن التعهدات (بما في ذلك طبيعة التعهدات وموعد التزام الجهة بها) والقيمة الدفترية للالتزامات المتعلقة بها.
ب. الحقائق والظروف، إن وجدت، التي تشير إلى أن الجهة الاتحادية قد تواجه صعوبة في الالتزام بالتعهدات على سبيل المثال، قيام الجهة باتخاذ إجراءات خلال أو بعد تاريخ التقرير لتجنب أو تخفيف اختراق محتمل. يمكن أن تشمل هذه الحقائق والظروف أيضًا حقيقة أن الجهة الاتحادية لم تكن ستلتزم بالتعهدات إذا تم تقييم الامتثال بناءً على ظروف الجهة في تاريخ التقرير.

التسوية

37. لغرض تصنيف الالتزام كالتزام متداول أو غير متداول، تشير التسوية إلى تحويل للطرف المقابل مما يؤدي إلى إطفاء الالتزام. ويمكن أن يكون التحويل على شكل:

أ. نقد أو موارد أخرى على سبيل المثال، سلع أو خدمات؛ أو
ب. أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحادية، ما لم تنطبق الفقرة التالية.

38. لا تؤثر شروط الالتزام الذي قد يؤدي، حسب اختيار الطرف المقابل، إلى تسويته من خلال تحويل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحادية، على تصنيفه كمتداول أو غير متداول. ينطبق ذلك إذا تم تصنيف الخيار كأداة حقوق ملكية وفقًا لمعيار 28 "الأدوات المالية: العرض"، مع الاعتراف بالخيار بشكل منفصل عن الالتزام كعنصر حقوق ملكية ضمن أداة مالية مركبة.

المعلومات التي سيتم تقديمها ضمن بيان المركز المالي

39. يجب أن يشتمل بيان المركز المالي على بنود تعرض المبالغ التالية (كحد أدنى):

أ. الممتلكات والمصانع والمعدات؛
ب. العقارات الإستثمارية؛
ت. الأصول غير الملموسة؛
ث. الأصول الماليّة (بإستثناء المبالغ المبينة في (ج)، (خ)، (د)، (ذ))؛
ج. الإستثمارات التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛
ح. المخزون؛
خ. المستردات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والحوالات)؛
د. الذمم المدينة من المعاملات التبادلية؛
ذ. النقد والنقد المعادل؛
ر. إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المدرجة في مجموعات التصرف التي تم تصنيفها كأصول محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".
ز. الحوالات مستحقة الدفع؛
س. إلتزامات المنافع الإجتماعية؛
ش. الذمم الدائنة بموجب المعاملات التبادلية؛
ص. المخصصات؛
ض. الالتزامات الماليّة، (بإستثناء المبالغ تحت البند (ز)، (س)، (ش))؛
ط. الالتزامات المدرجة ضمن مجموعات التصرف المصنفة كالتزامات محتفظ بها للبيع وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44.
ظ. حقوق الأقلية المعروضة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و
ع. صافي الأصول/ حقوق الملكية الموزعة على المالكين في الجهة الاتحاديّة المسيطرة.

40. يجب عرض أية بنود إضافية والعناوين ومجاميع فرعية ضمن بيان المركز المالي عندما يكون هذا العرض ضروريا لفهم المركز المالي للجهة الاتحاديّة بشكل مناسب.

41. لا يحدد هذا المعيار وصفا محددا للترتيب أو الشكل الذي يجب أن يتم تقديم البنود فيه، وتقدم الفقرة 39 لائحة بالبنود التي تختلف إجمالا على نحو كبير من حيث طبيعتها أو وظيفتها بحيث تستحق عرضا منفصلا ضمن بيان المركز المالي. إضافة إلى ذلك:

أ. تضاف البنود عندما يكون العرض المنفصل لبند أو مجموعة من البنود المماثلة بناء على حجمها أو طبيعتها أو وظيفتها له صلة بفهم المركز المالي للجهة الاتحاديّة بشكل مناسب؛ و
ب. يمكن تعديل الأوصاف المستخدمة وترتيب البنود أو مجموعة من البنود المماثلة وفقا لطبيعة الجهة الاتحاديّة ومعاملاتها من أجل تقديم معلومات ذات صلة بفهم المركز المالي للجهة الاتحاديّة بشكل مناسب.

42. يتم تقييم وجوب عرض البنود الإضافية على نحو منفصل بناء على التالي:

أ. طبيعة وسيولة الأصول؛
ب. وظيفة الأصل ضمن الجهة الاتحاديّة؛ و
ت. مبالغ وطبيعة وتوقيت الإلتزامات.

المعلومات التي يجب أن تعرض اما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات

43. يتم الافصاح عن تصنيفات فرعية اضافية للبنود المعروضة بطريقة تناسب عمليات الجهة الاتحاديّة اما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات حول بيان المركز المالي.

44. يعتمد التفصيل المقدم في التصنيفات الفرعية على متطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة ذات الصلة وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات العلاقة، وتستخدم كذلك العوامل المبينة في الفقرة 34 لتقرير أساس التصنيف الفرعي، وتختلف الإفصاحات لكل بند.

مثال 1.2 - التصنيفات الفرعية

أ. تقسم بنود الممتلكات والمصانع والمعدات إلى فئات وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات"؛
ب. تقسم الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة القبض من رسوم المستخدم والضرائب والإيرادات غير التبادلية الأخرى والذمم المدينة من أطراف ذات علاقة والدفعات المسبقة ومبالغ أخرى؛
ت. يتم تصنيف المخزون وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 "المخزون" إلى فئات فرعية مثل السلع ومواد تموين الإنتاج والأعمال قيد الإنجاز والبضائع تامة الصنع؛
ث. تقسم إلتزامات المنافع الإجتماعية إلى خطط منافع إجتماعية منفصلة عندما تكون مادية؛
ج. تقسم المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين وبنود أخرى؛ و
ح. تقسم عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى فائض وعجز متراكمين وأية إحتياطات.

45. تفصح الجهة الاتحاديّة عن صافي الأصول/ حقوق الملكية عندما لا يكون لديها أسهم رأسمالية اما ضمن بيان المركز المالي أو في الإيضاحات مبينة بشكل منفصل ما يلي:

أ. رأس المال المساهم به، وهو الاجمالي التراكمي في تاريخ التقرير للمساهمات من المالكين مخصوما منها التوزيعات على المالكين؛
ب. الفائض أو العجز المتراكم؛
ت. الإحتياطيات بما في ذلك وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و
ث. حصة الفئة الغير مسيطرة حيث أنه وفي بعض الحالات قد تكون هنالك حصة أقلية في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة الاتحاديّة، فعلى سبيل المثال، على المستوى الحكومي الكلي قد تشتمل الكيان الإقتصادي على مؤسسات أعمال تجارية تمت خصخصتها جزئيا، وتبعا لذلك

من الممكن أن يكون هناك مساهمون من القطاع الخاص لديهم حصة مالية في صافي الأصول/ حقوق الملكية الجهة الاتحاديّة.

46. لن يكون لدى العديد من الجهات الاتحاديّة أسهم رأسمالية، ولكن قد يكون مسيطر من قبل جهات اتحادية أخرى، ومن المحتمل أن تكون طبيعة حصة الحكومة في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة الاتحاديّة مزيجا من رأس المال المساهم به وإجمالي الفائض أو العجز المتراكم والإحتياطيات للجهة الاتحاديّة مما يعكس صافي الأصول/ حقوق الملكية المنسوبة إلى عمليات الجهة الاتحاديّة إما إذا كان لدى الجهة الاتحاديّة أسهم رأسمالية، فإنه يتوجب عليها الإفصاح عما يلي اما ضمن بيان المركز المالي أو في الإيضاحات بالإضافة إلى الإفصاحات الواردة في الفقرة 45:

أ. لكل فئة من الأسهم الرأسمالية:

- ✓ عدد الأسهم المصرح بها؛
- ✓ عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل وعدد الأسهم الصادرة وغير المدفوعة بالكامل؛
- ✓ القيمة الإسمية لكل سهم أو ان كان ليس لها قيمة إسمية؛
- ✓ مطابقة لعدد الأسهم غير المدفوعة في بداية ونهاية السنة؛
- ✓ الحقوق والتفضيلات والقيود المرتبطة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال؛
- ✓ الأسهم في الجهة الاتحاديّة التي تحتفظ بها الجهة الاتحاديّة نفسها أو تحتفظ بها الجهات الاتحاديّة المسيطر عليها أو الشركات الزميلة لها؛ و
- ✓ الأسهم المخصصة للإصدار بموجب عقود مختلفة (مثل عقود مبيعات) بما في ذلك الشروط والمبالغ، و

ب. وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

بيان الأداء المالي

الفائض أو العجز للفترة

47. يشمل الفائض أو العجز في بيان الأداء المالي جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في فترة معيّنة ما لم يقتضي أحد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة غير ذلك. وهذا يتضمن آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية إلا أنه قد توجد حالات يمكن فيها استثناء بنود محددة من فائض أو عجز الفترة الحالية. ويتناول معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" حالتين من هذه الحالات: تصحيح الأخطاء وأثر التغيرات في السياسات المحاسبية والتي يتم عرضها ضمن بيان صافي الأصول/ حقوق الملكية.

48. تتناول معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى بنودا يمكن أن ينطبق عليها تعريفي الإيرادات أو المصاريف الواردين في هذا المعيار، لكن عادة ما يتم استثنائها من الفائض أو العجز في بيان الأداء المالي.

مثال 1.3 - الايرادات والمصاريف المستثناة من الفائض أو العجز

أرباح وخسائر محددة تنشأ من تحويل البيانات الماليّة لعملية أجنبية (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 4 "اثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبية")، وأرباح وخسائر من إعادة قياس

مثال 1.3 - الايرادات والمصاريف المستثناة من الفائض أو العجز

الأصول الماليّة المقاسة بالقيمة العادلة (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة").

المعلومات التي يجب عرضها ضمن بيان الأداء المالي

49. يجب أن يشتمل بيان الأداء المالي على بنود تعرض المبالغ التالية للفترة (كحد أدنى):

أ. الإيراد التي يتم عرضها بشكل منفصل؛

- ✓ إيرادات الفوائد التي تم احتسابها باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي؛
- ✓ الأرباح والخسائر الناشئة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

ب. تكاليف التمويل؛

ت. خسائر انخفاض القيمة (بما في ذلك عكس خسائر انخفاض القيمة أو أرباح انخفاض القيمة) المحددة وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 41.

ث. حصة الفائض أو العجز للجهات الاتحاديّة الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛

ج. إذا تم إعادة تصنيف أصل مالي مقاس بالتكلفة المطفأة بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، يتم الاعتراف بأي أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف (كما هو معرّف في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 41) ؛

ح. إذا تم إعادة تصنيف أصل مالي مقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، يتم إعادة تصنيف أي أرباح أو خسائر تراكمية سبق الاعتراف بها في صافي الأصول/حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز؛

خ. الفائض أو العجز؛ و

د. مبلغ واحد لإجمالي العمليات غير المستمرة (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44).

50. ينبغي الإفصاح عن البنود التالية ضمن بيان الأداء المالي كتوزيعات لفائض أو عجز الفترة:

أ. الفائض أو العجز المنسوب إلى حصة الفئة الغير مسيطرة؛ و

ب. الفائض أو العجز المنسوب إلى الجهة الاتحاديّة المسيطرة.

51. يجب عرض البنود الاضافية والعناوين والمجاميع الفرعية ضمن بيان الأداء المالي وذلك عندما يكون العرض ضروريا لفهم الأداء المالي للجهة الاتحاديّة بشكل مناسب.

52. يساهم الإفصاح عن عناصر الأداء المالي في فهم الأداء المالي المتحقق وإجراء التقديرات حول النتائج المستقبلية وذلك بسبب اختلاف آثار الأنشطة المتنوعة للجهة الاتحاديّة ومعاملاتها وأحداثها الأخرى من حيث أثرها على قدرة الجهة الاتحاديّة على تلبية إلتزامات تقديم الخدمات الخاصة بها. وتضاف بنود إضافية ضمن بيان الأداء المالي، ويتم تعديل الأوصاف المستخدمة وترتيب البنود عندما يكون هذا ضروريا لتفسير عناصر الأداء. وتتضمن العوامل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار الأهمية النسبية

وطبيعة عناصر الإيرادات والمصاريف ووظيفتها. ولا يتم التقاص بين بنود الإيرادات والمصاريف ما لم يتم تلبية الشروط المنصوص عليها في الفقرة 106.

المعلومات التي يجب عرضها اما ضمن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات

53. ينبغي الإفصاح عن طبيعة بنود الإيرادات والمصاريف ومبالغها بشكل منفصل عندما تكون هامة.

مثال 1.4 - الافصاح المنفصل عن بنود الايرادات والمصاريف

تشمل الحالات التي ينشأ فيها الإفصاح المنفصل عن بنود الإيرادات والمصاريف ما يلي على سبيل المثال:

أ. تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات أو للمبلغ القابل لإسترداد أو مبلغ الخدمة القابل للاسترداد حيث يكون مناسبا، إضافة إلى عكس هذه التخفيضات؛

ب. عمليات إعادة هيكلة أنشطة الجهة الاتحاديّة والقيود التي تعكس أية مخصصات فيما يتعلق بتكاليف إعادة الهيكلة؛

ت. عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

ث. عمليات الخصخصة أو عمليات التصرف الأخرى بالإستثمارات؛

ج. العمليات غير المستمرة؛

ح. تسويات المقاضاة؛ و

خ. القيود التي تعكس أية مخصصات أخرى.

54. يتوجب على الجهة الاتحاديّة عرض تصنيف فرعي لإجمالي الإيرادات بطريقة تناسب عملياتها إما ضمن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات.

55. يتوجب على الجهة الاتحاديّة عرض تحليل للمصاريف مبني على أساس طبيعة المصاريف أو وظيفتها ضمن الجهة الاتحاديّة، أيهما يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة، إما ضمن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات، الا انها تحث على عرض التحليلات ضمن بيان الأداء المالي.

56. تصنف بنود المصاريف فرعيا لإبراز التكاليف والتكاليف المستردة من برامج أو أنشطة معيّنة أو قطاعات أخرى ذات علاقة للجهة الاتحاديّة المقدمة للتقرير. ويمكن تقديم هذا التحليل بإحدى طريقتين:

أ. تحليل المصاريف بناء على طبيعتها، حيث يتم تجميع بنود المصاريف في بيان الأداء المالي حسب طبيعتها ولا يعاد توزيعها بين الوظائف المختلفة ضمن الجهة الاتحاديّة، ولذلك فهي تعتبر سهلة التطبيق.

مثال 1.5 "أ" - تحليل المصاريف بناء على طبيعتها

وزارة الصحة لحكومة الامارات العربية المتحدة

بيان الأداء المالي

	للفترة المنتهية في 31 ديسمبر **درهم**
الإيرادات	x
المصاريف	
تكاليف منافع الموظفين	x
مصاريف المنافع الاجتماعية	x
مصاريف تنقل	x
مصاريف صيانة وإصلاحات	x
مصاريف استشارات	x
مصاريف الاستهلاك والاطفاء	x
مصاريف أخرى	x
مجموع المصاريف	x
الفائض/(العجز) للفترة من العمليات المستمرة	x
الخسارة للفترة من العمليات غير المستمرة	(X)
الفائض أو العجز للفترة	x

ب. تحليل المصاريف بناء على وظيفتها، حيث تصنف وفقا للبرنامج أو الغاية التي وضعت من أجلها، وكثيرا ما يقدم هذا الأسلوب معلومات ملائمة أكثر للمستخدمين مقارنة بتصنيف المصروفات حسب طبيعتها بالرغم من أن توزيع التكلفة على الوظائف قد يعتمد على الحكم إلى حد كبير.

مثال 1.5 "ب" - تحليل المصاريف بناء على وظيفتها

وزارة الصحة لحكومة الامارات العربية المتحدة

بيان الأداء المالي

	للفترة المنتهية في 31 ديسمبر درهم
الإيرادات	x
المصاريف	
مصاريف المنافع الاجتماعية	x
مصاريف الخدمات العلاجية	x
مصاريف الخدمات الادارية	x
مصاريف أخرى	x
مجموع المصاريف	x
الفائض/(العجز) للفترة من العمليات المستمرة	x
الخسارة للفترة من العمليات غير المستمرة	(X)
الفائض أو العجز للفترة	x

57. عند تحليل المصاريف بناء على وظيفتها، يتم بيان المصاريف المتعلقة بالوظائف الرئيسية التي تقوم بها الجهة الاتحاديّة بشكل منفصل.

58. يتوجب على الجهات الاتحاديّة التي تصنف مصاريفها في بيان الأداء المالي حسب وظائفها المختلفة الافصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصاريف بما في ذلك مصروف الإستهلاك والإطفاء ومصروف المنافع الاجتماعية ومنافع الموظفين.

59. إختيار التحليل الأنسب بين طبيعة المصاريف أو وظيفتها يعتمد على العاملين التاريخي والتنظيمي وطبيعة الجهة الاتحاديّة، وكلا التحليلين يقدمان مؤشرا للتكاليف التي يمكن أن تختلف بشكل مباشر أو غير مباشر حسب مخرجات الجهة الاتحاديّة، ونظرا لأن كل أسلوب للعرض له حسناته لمختلف أنواع الجهات الاتحاديّة فإن هذا المعيار يتطلب من ادارة الجهة الاتحاديّة أن تختار العرض المناسب والأكثر موثوقية.

60. ينبغي على الجهة الاتحاديّة التي لديها أسهم رأسمالية (عندما ينطبق) وتقدم أرباح أسهم أو توزيعات مشابهة لمالكيها أن تفصح عن مبلغ الأرباح أو التوزيعات المشابهة التي تم الإعتراف بها على أنها توزيعات للمالكين خلال الفترة والمبالغ المتعلقة بكل سهم أما ضمن بيان الأداء المالي أو في بيان التغير في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو الإيضاحات.

بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية

61. يجب أن تعرض الجهة الاتحاديّة بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية الذي يظهر ما يلي:

أ. الفائض أو العجز للفترة؛
ب. كل بند من الإيراد والمصروف للفترة الذي يجب أن يتم الإعتراف به مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية حسب ما تتطلب معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى وكذلك إجمالي هذه البنود؛
ت. إجمالي إيرادات ومصاريف الفترة (المحسوبة كمجموع البندين (أ) و(ب)) مع إظهار إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الجهة الاتحاديّة المسيطرة وحصة الفئة الغير مسيطرة بشكل منفصل؛ و
ث. آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المعترف بها وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" بالنسبة لكل عنصر في صافي الأصول/ حقوق الملكية المفصح عنه بشكل منفصل.

62. بالإضافة إلى ما تم ذكره في الفقرة 61، ينبغي على الجهة الاتحاديّة أن تعرض التالي أما ضمن بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو في الإيضاحات:

أ. مبالغ المعاملات مع المالكين الذين يعملون بصفتهم كمالكين، مع إظهار التوزيعات على المالكين بشكل منفصل؛
ب. رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة وفي تاريخ التقرير والحركات خلال الفترة؛
ت. مطابقة بين المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة بحيث تفصح بشكل منفصل عن كل حركة لكل عنصر في صافي الأصول/ حقوق الملكية مفصح عنه بشكل منفصل حيث تمثل التغيرات خلال الفترة الزيادة أو النقصان في صافي الأصول/ حقوق الملكية. كما يمثل التغيير الكلي في

صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال فترة مجموع (أ) و (ب) بالإضافة إلى الإيرادات والمصاريف الأخرى المعترف بها بشكل مباشر كتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. يمكن تلبية المتطلبات الواردة في الفقرتين 61 و62 من خلال إستخدام صيغة أعمدة تطابق أرصدة الافتتاح والإقفال لكل عنصر في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ويمكن عرض البنود الموضحة في الفقرة 61 في بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية فقط. وبموجب هذه الطريقة، تظهر البنود المبينة في الفقرة 62 في الايضاحات.

63. تشمل المساهمات من قبل المالكين والتوزيعات إليهم التحويلات بين جهتين اتحاديتين ضمن كيان اقتصادي (على سبيل المثال التحويل من الحكومة التي تتصرف بصفتها مالكة إلى دائرة حكومية)، ويعترف بالمساهمات المقدمة من المالكين بصفتهم مالكين إلى الجهات الاتحاديّة المسيطر عليها كتعديل مباشر ل صافي الأصول/ حقوق الملكية فقط عندما ينتج عنها بشكل واضح حقوق متبقية في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة الاتحاديّة.

64. يقتضي هذا المعيار أن يشمل الفائض أو العجز لفترة معيّنة كافة بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في تلك الفترة ما لم يقتضي أحد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الاعتراف بها مباشرة كتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية (بعض فروقات الصرف الأجنبي). كما يقتضي هذا المعيار عرض بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية بحيث يبرز إجمالي ايرادات ومصاريف الجهة الاتحاديّة بما في ذلك تلك التي يعترف بها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية نظرا لأهمية مراعاة جميع بنود الايرادات والمصاريف في تقييم التغيرات في المركز المالي للجهة الاتحاديّة بين تاريخي تقريرين.

65. يقتضي معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" إجراء تعديلات لتعكس التغيرات في السياسات المحاسبية و إجراء عمليات تعديل السنوات السابقة لتصحيح الأخطاء بأثر رجعي إلى الحد الممكن. وتجرى التعديلات وعمليات تعديل السنوات السابقة بأثر رجعي على رصيد الفائض أو العجز المتراكم، ما لم يقتضي معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة آخر تعديل عنصر آخر في صافي الأصول/ حقوق الملكية. وتتطلب الفقرة 57(ث) الإفصاح في بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية عن إجمالي التعديلات على كل عنصر في صافي الأصول/ حقوق الملكية المفصح عنها بشكل منفصل والناجمة عن التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء كلا منها على حدة. ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة ولبداية الفترة.

66. تحدد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية ما إذا كانت هناك حاجة لإعادة تصنيف المبالغ المعترف بها سابقًا ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز، ومتى يتم ذلك. ويُشار لإعادة التصنيف في هذا المعيار باسم تعديلات إعادة التصنيف. يُدرج تعديل إعادة التصنيف مع المكوّن المرتبط به من صافي الأصول/حقوق الملكية في الفترة التي يُعاد فيها التصنيف إلى الفائض أو العجز. وقد تكون هذه المبالغ قد اعترف بها ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية كأرباح غير محققة في الفترات الحالية أو السابقة. يجب خصم هذه الأرباح غير المحققة من صافي الأصول/حقوق الملكية في الفترة التي يعاد فيها تصنيف الأرباح المحققة إلى الفائض أو العجز، وذلك لتفادي احتسابها مرتين في بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية.

67. تنشأ تعديلات إعادة التصنيف، على سبيل المثال، عند التخلص من عملية أجنبية (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 4)، أو عندما تؤثر بعض التدفقات النقدية المتوقعة المحوطة على الفائض أو العجز.

68. لا تنشأ تعديلات إعادة التصنيف في حالة التغيرات في فائض إعادة التقييم المعترف به وفقًا لمعياري معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 17 أو 31، أو عند إعادة القياس لخطط المنافع المحددة المعترف بها وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 39. يتم الاعتراف بهذه المكونات ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية ولا يُعاد تصنيفها إلى الفائض أو العجز في الفترات اللاحقة. ومع ذلك، يمكن تحويل التغيرات في فائض إعادة التقييم إلى الفائض أو العجز المتراكم في الفترات اللاحقة عند استخدام الأصل أو إلغاء الاعتراف به (انظر المعيارين 17 أو 31). وفقًا لمعيار 41، لا تنشأ تعديلات إعادة التصنيف إذا أسفرت أدوات التحوط للتدفقات النقدية أو المحاسبة عن القيمة الزمنية لعقود الخيار (أو العنصر الآجل من العقد الآجل أو فروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية لأداة مالية) عن إزالة مبالغ من احتياطي التحوط النقدي أو من مكوّن منفصل ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية، على التوالي، ومتضمنة مباشرة في التكلفة الأولية أو القيمة الدفترية لأصل أو التزام. يتم تُحويل هذه المبالغ مباشرةً إلى الأصول أو الالتزامات.

بيان التدفقات النقدية

69. تقدم معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات الماليّة أساسا لتقييم قدرة الجهة الاتحاديّة على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات الجهة الاتحاديّة لإستخدام هذه التدفقات النقدية. وينص معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 2 "بيانات التدفق النقدي" على متطلبات عرض بيان التدفق النقدي والإفصاحات ذات العلاقة.

الايضاحات حول البيانات الماليّة

الهيكل

70. الجدول التالي يلخص متطلبات الإيضاحات في البيانات الماليّة:

متطلبات الايضاحات	الايضاحات حسب ترتيب العرض في البيانات الماليّة
تعرض معلومات حول أساس إعداد البيانات الماليّة والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة وفقا للفقرات 74 - 80 كعنصر منفصل وتتضمن:	أ. بيان الإمتثال بمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة (أنظر الفقرة 89)؛ ب. ملخص السياسات المحاسبية الهامة المطبقة (أنظر الفقرة 74) والذي يتوجب فيه الإفصاح عما يلي: ✓ أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات الماليّة؛ ✓ مدى تطبيق الجهة الاتحاديّة لأي أحكام إنتقالية في أي من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة؛ و ✓ السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات الماليّة.
تفصح عن المعلومات التي تتطلبها معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة أو المعلومات الإضافية التي لا تعرض ضمن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي وتتضمن:	أ. المعلومات المساندة للبنود المعروضة ضمن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي بالترتيب الذي يعرض فيه كل بيان وكل بند؛ و ب. إفصاحات أخرى، بما في ذلك: ✓ الإلتزامات المحتملة (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19) والإلتزامات التعاقدية غير المعترف بها؛ و ✓ الإفصاحات غير الماليّة، مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر الماليّة في الجهة الاتحاديّة (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 30).

71. ينبغي عرض الايضاحات السابقة بطريقة منتظمة بالقدر الممكن. وينبغي أن يشير كل بند ضمن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي إلى أي معلومات ذات علاقة في الايضاحات.

72. قد يكون من الضروري أو المحبذ في بعض الحالات تغيير ترتيب بنود محددة ضمن الايضاحات. ومع ذلك، يتم الإحتفاظ بهيكل منتظم للإيضاحات إلى أقصى حد ممكن.

مثال 1.6 - الايضاحات

يمكن جمع المعلومات حول التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها في الفائض أو العجز مع المعلومات حول تواريخ إستحقاق الأدوات الماليّة، رغم أن المعلومات الأولى ترتبط ببيان الأداء المالي بينما ترتبط المعلومات الأخيرة ببيان المركز المالي.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

73. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي في ملخص السياسات المحاسبية الهامة:

أ. أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات الماليّة؛
ب. مدى تطبيق الجهة الاتحاديّة لأي أحكام إنتقالية في أي من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة؛ و
ت. السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات الماليّة.

74. من المهم بالنسبة للمستخدمين الإطلاع على أساس أو أسس القياس المستخدمة في البيانات الماليّة (على سبيل المثال، التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أو القيمة العادلة أو المبلغ القابل للإسترداد أو مبلغ الخدمة القابل للإسترداد) وذلك لأن الأساس الذي يتم وفقا له إعداد البيانات الماليّة يؤثر بشكل كبير على تحليلها. وعند إستخدام أكثر من أساس قياس واحد في البيانات الماليّة (كإعادة تقييم الفئات المحددة والمتعلقة بالأصول البيولوجية أو الزراعية على سبيل المثال) فإنه يكفي تقديم مؤشر على فئات الأصول والإلتزامات التي يطبق عليها كل أساس قياس.

75. عند تحديد فيما إذا كان ينبغي الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة، تنظر ادارة الجهة الاتحاديّة فيما إذا كان الإفصاح من شأنه أن يساعد المستخدمين في فهم الكيفية التي تظهر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى في الأداء المالي أو المركز المالي المبلغ عنه.

76. تدرس كل جهة اتحادية طبيعة عملياتها والسياسات التي يتوقع مستخدمي بياناتها الماليّة أنه سيتم الإفصاح عنها لذلك النوع من الجهات الاتحاديّة.

مثال 1.7 - الافصاح عن السياسات المحاسبية

أ. يتوقع أن تفصح جهات اتحادية عن سياسة محاسبية للإعتراف بالضرائب والتبرعات والأشكال الأخرى من الإيرادات غير التبادلية.

ب. عندما يكون لدى الجهة الاتحاديّة عمليات أجنبية هامة أو معاملات بعملات أجنبية، فإنه يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للإعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي.

77. يمكن أن تشكل سياسة محاسبية معيّنة أهمية للجهة الاتحاديّة بسبب طبيعة عمليات الجهة حتى وإن لم تكن مبالغ الفترات الحالية والسابقة هامة. ومن المناسب أيضا الإفصاح عن كل سياسة محاسبية هامة لا تقتضيها بشكل محدد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، لكن يتم إختيارها وتطبيقها وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

78. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الافصاح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو في الايضاحات الأخرى عن الأحكام المتنوعة التي تصدرها ادارة الجهة الاتحاديّة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على المبالغ المعترف بها في البيانات الماليّة بشكل منفصل عن تلك التي تتعلق بالتقديرات حيث أن الإفصاحات في هذه الفقرة لا ترتبط بالإفصاحات المذكورة في الفقرة 81.

مثال 1.8 - الافصاح عن السياسات المحاسبية

تصدر الإدارة أحكاما في تحديد ما يلي:

أ. فيما إذا كانت الأصول عبارة عن عقارات إستثمارية؛
ب. فيما إذا كانت إتفاقيات تقديم السلع و/أو الخدمات التي تنطوي على إستخدام الأصول المحددة عبارة عن عقود ايجار؛
ت. فيما إذا كانت مبيعات معيّنة للسلع عبارة في جوهرها عن ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء الإيرادات؛ و
ث. فيما إذا كان جوهر العلاقة بين الجهة الاتحاديّة المعدة للتقارير والجهات الاتحاديّة الأخرى تشير إلى أن هذه الجهات الاتحاديّة الأخرى تخضع لسيطرة الجهة الاتحاديّة المعدة للتقارير.
ج. فيما إذا كانت الأصول والإلتزامات الماليّة مصنفة بشكل صحيح عند الاعتراف المبدئي بها وفي تاريخ كل تقرير حيث يعتمد التصنيف على الغرض الذي تم من أجله اقتناءها.
ح. فيما إذا كانت الاستثمارات المصنفة كمتاحة للبيع قد انخفضت قيمتها.
خ. فيما إذا كانت الدعاوي القضائية القائمة تتطلب إنشاء مخصص إلتزامات محتملة لها.
د. فيما إذا كانت الشروط التعاقدية للأصل المالي تؤدي في تواريخ محددة إلى تدفقات نقدية تتكون فقط من دفعات أصل المبلغ والفوائد على أصل المبلغ القائم

79. تقتضي معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى بعض الإفصاحات التي تتم وفقا للفقرة 79.

مثال 1.9 - الافصاح عن السياسات المحاسبية

أ. يقتضي معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 34 " البيانات المالية المنفصلة" من الجهة الاتحاديّة الإفصاح إذا اقتضى الأمر عن أسباب كون حصة ملكية الجهة الاتحاديّة لا تشكل سيطرة فيما يخص جهة مستثمر بها لا تكون عبارة عن جهة اتحادية مسيطر عليها رغم أن أكثر من نصف سلطة التصويت أو سلطة التصويت المحتملة فيها مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال جهات اتحادية مسيطرة.

ب. كما يقتضي معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 16 "العقارات الإستثمارية" الإفصاح عن المعايير التي تضعها الجهة الاتحاديّة لتمييز العقارات الإستثمارية عن الممتلكات المشغولة من قبل الجهة الاتحاديّة والممتلكات المحتفظ بها برسم البيع في السياق العادي للأعمال، عندما يكون تصنيف الممتلكات أمرا غير واضح بشكل مباشر.

المصادر الرئيسية للتقديرات غير المؤكدة

80. عند وجود مخاطرة في تقدير مبالغ معيّنة لبعض من الأصول والالتزامات والتي من شأنها أن تغير مفهوم مستخدمي البيانات الماليّة، فيتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح في الإيضاحات حول المصادر الرئيسية للافتراضات التي وضعت لاحتساب التقديرات غير المؤكدة والافتراضات المتعلقة بالمستقبل. ويجدر بالذكر أنه ليس من المطلوب من الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن معلومات تتعلق بالميزانيّة. و ينبغي أن تتضمن الايضاحات فيما يخص هذه الأصول والالتزامات ما يلي:

أ. طبيعتها؛ و
ب. مبالغها المسجلة كما في تاريخ التقرير.

مثال 1.10 - تقديرات آثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة

في غياب أسعار سوق ملحوظة مؤخراً تستخدم لقياس الأصول والالتزامات التالية، تعتبر التقديرات التي تركز على المستقبل ضرورية لقياس المبلغ القابل للإسترداد لفئات معيّنة من الممتلكات والمصانع والمعدات، وأثر التقادم التقني على المخزون، والمخصصات الخاضعة للنتيجة المستقبلية للمقاضاة الجارية. وترتبط هذه التقديرات بافتراضات حول تلك البنود مثل تعديل المخاطر على التدفقات النقدية أو معدلات الخصم المستخدمة والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

81. وحين يزداد عدد المتغيرات والإفتراضات التي تؤثر على الحل المستقبلي المحتمل للتقديرات غير المؤكدة ويصبح حينها تطبيق الفقرة 81 غير ممكنا، تصبح تلك الأحكام أكثر تعقيدا وتفتقر إلى الموضوعية، وعادة ما تزداد إحتمالية إجراء تعديل هام لاحق على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات بناءا على ذلك.

82. عندما يكون من غير الممكن الإفصاح عن نطاق الآثار المحتملة لافتراض رئيسي أو مصدر رئيسي آخر للتقديرات غير المؤكدة في تاريخ التقرير، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة الافصاح أن من المحتمل بشكل معقول وعلى أساس المعرفة القائمة إمكانية أن تتطلب النتائج الفعلية خلال السنة الماليّة التالية التي تختلف عن الإفتراضات إجراء تعديل هام على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تفصح الجهة الاتحاديّة عن طبيعة الأصل أو الإلتزام المحدد ومبلغه المسجل المتأثر بالإفتراض.

83. لا تنطبق الفقرة 81 على الأصول والالتزامات التي تسجل بالقيمة العادلة مثل الأصول البيولوجية وبعض الأدوات الماليّة حيث أن التغير في القيمة العادلة لا يتوقع أن ينتج عن تقديرات غير مؤكدة.

84. تعرض الإفصاحات في الفقرة 81 بطريقة تساعد مستخدمي البيانات الماليّة على فهم الأحكام التي تصدرها ادارة الجهة الاتحاديّة حول المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة. وتختلف طبيعة ونطاق المعلومات المقدمة وفقا لطبيعة الإفتراض والظروف الأخرى. وقد تشمل الإفصاحات ما يلي:

أ. طبيعة الإفتراض أو التقدير غير المؤكد الآخر؛
ب. تأثر المبالغ المسجلة بالأساليب والإفتراضات والتقديرات التي تشكل أساسا لحسابها، بما في ذلك أسباب التأثر؛ و
ت. التسوية المتوقعة للتقديرات غير المؤكدة ومجموعة النتائج المحتملة على نحو معقول خلال السنة الماليّة التالية فيما يخص المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المتأثرة.

85. أي تفسير للتغييرات على الإفتراضات السابقة فيما يخص تلك الأصول والإلتزامات، في حال بقيت التقديرات غير المؤكدة دون تسوية. إن الإفصاح عن بعض الإفتراضات الرئيسية التي قد تطلب وفقا للفقرة 81 يقتضيه كذلك معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى.

مثال 1.11 - الإفصاحات عن الافتراضات

أ. يقتضي معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" الإفصاح في حالات محددة عن افتراضات رئيسية تتعلق بالأحداث المستقبلية التي تؤثر على فئات المخصصات.

ب. في حين يقتضي معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة" الإفصاح عن الإفتراضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة للأصول والإلتزامات الماليّة المسجلة بالقيمة العادلة.

أدوات حق إعادة الشراء الماليّة المصنفة على انها أدوات حقوق الملكية

86. تقوم الجهة الاتحاديّة فيما يتعلق بأدوات حق إعادة الشراء الماليّة، المصنفة على انها أدوات حقوق الملكية، بالإفصاح عما يلي:

أ. ملخص للبيانات الكمية للمبلغ الذي تم تصنيفه كصافي أصول/ حقوق الملكية
ب. أهدافها وسياستها وأجراءتها لإدارة التزاماتها لإعادة شراء أو إسترداد الأدوات من قبل أصحاب الأداة
ت. التدفق النقدي المتوقع من إسترداد أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات الماليّة
ث. معلومات عن كيفية تحديد التدفق النقدي المتوقع من الإسترداد أو إعادة الشراء

افصاحات أخرى

87. يتوجب على الجهة الاتحاديّة الافصاح عن الأمور التالية ما لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات الماليّة:

أ. المقر الثابت والشكل القانوني للجهة الاتحاديّة والإختصاص الذي تعمل من خلاله؛
ب. وصف لطبيعة عمليات الجهة الاتحاديّة والأنشطة الرئيسية؛
ت. إشارة إلى التشريع الذي يحكم عمليات الجهة الاتحاديّة؛ و
ث. إسم الجهة الاتحاديّة المسيطرة والجهة الاتحاديّة المسيطرة النهائية على الكيان الاقتصادي (حيث ينطبق ذلك).

مثال 1.12 - افصاحات أخرى

عند الإفصاح عن بعض الأمور المتعلقة بجامعة الإمارات العربية المتحدة، يتم ذكر ما يلي:

تأسست جامعة الامارات العربية المتحدة ("الجامعة") بحكم القانون الاتحادي 4 من العام 1976 وهي مملوكة بالكامل للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة. إن العنوان المسجل للجامعة هو ص.ب. 15551، العين، الإمارات العربية المتحدة.

توفر الجامعة مجموعة متنوعة من برامج الدراسات الجامعية وبرامج الدراسات العليا المعتمدة الموزعة على 9 كليات. وهي جامعة بحثية تسعى لإيجاد حلول بحثية لكافة التحديات التي تواجه المجتمع المحلي والإقليمي والدولي.

مسائل أخرى

العرض بصورة عادلة والالتزام بمتطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة

88. يجب أن تعرض البيانات الماليّة المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية الخاصة بالجهة الاتحاديّة بشكل عادل حيث يقتضي العرض العادل تمثيل آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بشكل صحيح وفقا لتعريفات ومعايير الإعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المبينة في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة. ويؤدي التطبيق المناسب لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة مع إفصاحات إضافية عند الضرورة الى تحقيق العرض العادل للبيانات الماليّة.

89. يتوجب على الجهة الاتحاديّة التي تمتثل بياناتها الماليّة لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة أن تقدم بيانا صريحا وواضحا عن الامتثال في الإيضاحات، ويجب عدم وصف البيانات الماليّة بأنها ممتثلة لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة إلا إذا كانت تمتثل لكافة متطلبات كل معيار. يقدم معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 33 "تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى" تفصيلا عن وصف البيانات الماليّة ومدى امتثالها لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

90. يتحقق العرض العادل من خلال الامتثال لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، كما يتطلب العرض العادل ما يلي:

أ. إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الذي يصف أيضا التسلسل الهرمي للإرشادات التي يتوجب على الجهة الاتحاديّة مراعاتها في غياب معيار ينطبق بشكل محدد على بند معين.

ب. عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات مناسبة، وموثوقة، وقابلة للمقارنة والفهم.

ت. تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الإلتزام بالمتطلبات المحددة في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم أثر معاملات معيّنة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي والأداء المالي للجهة الاتحاديّة.

91. لا يتم تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الايضاحات أو المواد التفسيرية، بل يتم معالجتها حسب متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

92. في الحالات المتوقع أن تكون نادرة جدا، يتعارض متطلب معيار ما مع هدف البيانات الماليّة عندما لا يمثل المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يقصد تمثيلها أو يمكن أن يتوقع بأن يمثلها على نحو معقول، ومن المحتمل أن يؤثر بالتالي على القرارات التي يتخذها مستخدمو البيانات الماليّة. وعند تقييم فيما إذا كان الإلتزام بمتطلب محدد في أحد المعايير من شأنه أن يكون مضلل جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات الماليّة الموضح في هذا المعيار، فإن على ادارة الجهة الاتحاديّة أن تأخذ بعين الإعتبار:

أ. السبب وراء عدم تحقيق هدف البيانات الماليّة ضمن الظروف المعيّنة؛ و

ب. كيفية إختلاف ظروف الجهة الاتحاديّة عن ظروف الجهات الاتحاديّة الأخرى التي تلتزم بالمتطلب. وفي حال التزمت جهات اتحادية أخرى في ظروف مشابهة بالمتطلب، يكون هناك إفتراض قابل للنقض بأن إلتزام الجهة الاتحاديّة بالمتطلب لن يكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات الماليّة الموضح في هذا المعيار.

93. يمكن للجهة الاتحاديّة أن تحيد عن متطلب معين في أحد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة بالطريقة المبينة في الفقرة 88 إذا خلصت ادارة الجهة الاتحاديّة الى ان الالتزام بهذا المتطلب من شأنه أن يكون مضللا للغاية بحيث يتعارض مع هدف البيانات الماليّة المنصوص عليه في هذا المعيار و إذا كان الإطار التنظيمي ذو الصلة يقتضي مثل هذا الحياد أو لا يمنعه. وفي هذه الحالة يجب أن تفصح الجهة الاتحاديّة عما يلي:

أ. أن الإدارة قد خلصت إلى أن البيانات الماليّة تعرض بعدل المركز المالي للجهة الاتحاديّة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛
ب. أنها التزمت بمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة بإستثناء أنها حادت عن متطلب معين لتحقيق العرض العادل؛
ت. عنوان المعيار الذي حادت عنه الجهة الاتحاديّة، وطبيعة الحياد، بما في ذلك المعالجة التي يقتضيها المعيار، والسبب وراء كون تلك المعالجة مضللة للغاية بحيث تتعارض مع هدف البيانات الماليّة المنصوص عليه في هذا المعيار، والمعالجة المتبناة؛ و
ث. الأثر المالي للحياد على كل بند في البيانات الماليّة الذي كان سيتم الإبلاغ عنه أثناء الالتزام مع المتطلب وذلك لكل فترة معروضة.

94. ينبغي على الجهة الاتحاديّة الافصاح عن المبين في الفقرة 93(ت) و(ث) عندما تحيد عن متطلب معين في أحد المعايير في فترة سابقة ويؤثر ذلك الحياد على المبالغ المعترف بها في البيانات الماليّة للفترة الحالية.

95. ينبغي على الجهة الاتحاديّة التقليل الى أقصى حد ممكن من جوانب التضليل الملحوظة في الإلتزام بمتطلب معين في أحد المعايير والذي من شأنه أن يكون مضللا للغاية بحيث يتعارض مع هدف البيانات الماليّة المنصوص عليه في هذا المعيار من خلال الإفصاح عما يلي:

أ. عنوان المعيار المعني، وطبيعة المتطلب، والسبب وراء إستنتاج ادارة الجهة الاتحاديّة بأن الإلتزام بالمتطلب هو مضلل للغاية بحيث يتعارض مع هدف البيانات الماليّة المنصوص عليه في هذا المعيار؛ و
ب. التعديلات على كل بند في البيانات الماليّة التي استنتجت ادارة الجهة الاتحاديّة بأنها ضرورية لتحقيق عرض عادل وذلك لكل فترة معروضة.

96. إن الحياد عن متطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة من أجل الإلتزام بمتطلبات قانونية أو تشريعية لإعداد التقارير الماليّة (عندما ينطبق) لا يشكل حيادا يتعارض مع هدف البيانات الماليّة الموضح في هذا المعيار كما هو منصوص عليه في الفقرة 92. وفي حال كان مثل هذا الحياد جوهريا فإنه لا يمكن للجهة الاتحاديّة أن تدعي بأنها تلتزم بمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

الاستمرارية

97. يتوجب على الأشخاص المسؤولين عن إعداد البيانات الماليّة لجهة اتحادية إجراء تقييم لقدرتها على الإستمرار في عملها عند إعداد البيانات الماليّة، حيث يتم إعداد البيانات الماليّة على أساس إستمرارية الجهة الاتحاديّة، إلا إذا كانت هناك نية لتصفيتها أو وقف أعمالها، أو في حال عدم وجود بديل واقعي إلا القيام بذلك. وإذا كان هؤلاء الأشخاص على علم بوجود حالات عدم تأكد تتعلق بالأحداث أو الظروف التي تثير الشك حول قدرة الجهة الاتحاديّة على الإستمرار عند إجراء تقييمهم فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه. أما إذا لم يتم إعداد البيانات الماليّة على أساس إستمرارية الجهة الاتحاديّة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع ذكر الأساس الذي استخدم في إعداد البيانات الماليّة، وسبب إعتبار عدم قدرة الجهة الاتحاديّة على الإستمرارية.

98. تعد البيانات الماليّة عادة على إفتراض أن الجهة الاتحاديّة مستمرة في عملها وتلبية واجباتها القانونية في المستقبل المنظور. وعند تقييم ما إذا كانت فرضية إستمرارية الجهة الاتحاديّة مناسبة فإن على الأشخاص المسؤولون عن إعداد البيانات الماليّة الأخذ في الإعتبار كافة المعلومات المتوفرة عن المستقبل والذي يجب أن تكون مدته والتي ليست على وجه التحديد، ولكن على الأقل اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ إعتماد البيانات الماليّة.

99. يعتمد افتراض الاستمرارية على الحقائق المتوفرة في كل حالة، ولا يمكن اسناده على إختبار قدرة الجهة الاتحاديّة على السداد الذي يطبق عادة على منشآت الأعمال، حيث أنه قد تكون هناك ظروف معيّنة تظهر فيها الإختبارات المعتادة للسيولة وقدرة السداد الخاصة بالجهة الاتحاديّة نتائج غير مرغوبة إلا أن هناك عوامل أخرى توحي برغم ذلك أن الجهة الاتحاديّة مستمرة.

مثال 1.13 - الاستمرارية في الجهات الاتحاديّة

أ. عند تقييم ما إذا كانت الحكومة جهة اتحادية مستمرة، فإن سلطة فرض أسعار أو ضرائب قد تمكن بعض الجهات الاتحاديّة من إعتبارها جهات اتحادية مستمرة حتى ولو كانت تعمل لفترات محددة بصافي أصول/ حقوق ملكية سلبي.

ب. قد يوحي إجراء تقييم لبيان المركز المالي لجهة اتحادية ما في تاريخ التقرير بأن فرضية الإستمرارية ليست مناسبة، إلا أنه قد تكون هناك إتفاقيات تمويل أو ترتيبات أخرى موضوعة لضمان إستمرار عمل الجهة الاتحاديّة لعدد من السنوات.

100. يتعلق تحديد ما إذا كانت فرضية الجهة الاتحاديّة مستمرة مناسبة بشكل رئيسي بالجهات الاتحاديّة الفردية وليس بالحكومة ككل. حيث قد يحتاج الأشخاص المسؤولون عن إعداد البيانات الماليّة للجهات الاتحاديّة الفردية أثناء تقييمهم لصحة أساس إستمرارية الجهة الاتحاديّة الى الأخذ في الإعتبار سلسلة واسعة من العوامل المتعلقة بالأداء الحالي والمتوقع، وإعادة الهيكلة المحتملة والمعلن عنها للوحدات التنظيمية، وتقديرات الإيراد أو إحتمال إستمرار التمويل الحكومي، بالإضافة الى المصادر الممكنة للتمويل البديل قبل إستنتاج أن فرضية إستمرارية الجهة الاتحاديّة مناسبة.

مثال 1.14 - الاستمرارية في الجهات الاتحاديّة

تأسست مؤسسة الإمارات العامّة للبترول ("إمارات") بحكم القانون الاتحادي 16 من العام 1980 وهي مملوكة بالكامل من الحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة، إلا انها تدار على أساس تجاري.

قررت الحكومة الاتحاديّة زيادة الدعم الحكومي على منتجات البترول المباعة للعامة في دولة الإمارات في محطات إمارات مما نتج عنه انخفاض حاد في إيراداتها وصافي أصول/ حقوق ملكية سلبي. وعليه، تعهدت الحكومة بتمويل إمارات لتتكمن من ممارسة أنشطتها الاعتيادية.

تقييم فرضية الاستمرارية:

يعتبر إعداد البيانات الماليّة الخاصة بإمارات بناء على فرضية الاستمرارية ملائما نظرا لتواجد دعم الحكومة الاتحاديّة إلا أنه يتوجب على إمارات الإفصاح في بياناتها الماليّة عن الأحداث والظروف التي نشأ عنها الشك الجوهري في قدرتها على الاستمرارية والإجراءات التي قامت بها لمعالجة الوضع ضمن "أساس الإعداد".

مثال 1.15 - الاستمرارية في الجهات الاتحاديّة

قررت الحكومة الاتحاديّة دمج هيئتين اتحاديتين (الهيئة الاتحاديّة للموارد البشرية الحكومية وهيئة تنمية وتوظيف الموارد البشرية الوطنية كمثال) تحت هيئة حكومية واحدة بعد تاريخ التقرير بثلاثة أشهر وقبل إصدار البيانات الماليّة المنفصلة لكل هيئة. وستعاد هيكلة الهيئتين بالكامل تحت الهيئة الحكومية الجديدة.

تقييم فرضية الاستمرارية:

يعتبر إعداد البيانات الماليّة الخاصة بكل هيئة في تاريخ التقرير بناء على أساس التصفية ملائما نظرا لتوقف عمليات كل هيئة خلال إثني عشر شهرا من تاريخ التقرير والذي يتوجب الإفصاح عنه ضمن "أساس الإعداد".

توافق المعلومات

101. يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في البيانات الماليّة من فترة الى الفترة التي تليها إلا إذا:

أ. كان من الواضح أن عرض أو تصنيف آخر سيكون أكثر ملائمة نظرا لضوابط إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" بعد حدوث تغير جوهري في طبيعة عمليات الجهة الاتحاديّة أو مراجعة لبياناتها الماليّة؛ أو

ب. يطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة إجراء تغيير في العرض.

102. قد يشير حدوث استحواذ ما أو بيع جوهري أو مراجعة لعرض البيانات الماليّة أن هناك حاجة لعرضها بشكل مختلف.

مثال 1 .16 - توافق المعلومات

قد تبيع الجهة الاتحاديّة مؤسسة مالية تابعة لها تمثل واحدة من وحداتها الأكثر أهمية المسيطر عليها ويقدم الكيان الإقتصادي المتبقي بشكل رئيسي خدمات إستشارة إدارية وخاصة بالسياسة. في هذه الحالة من غير المحتمل أن يكون عرض البيانات الماليّة بناء على الأنشطة الرئيسية للكيان الإقتصادي، بإعتبارها مؤسسة مالية، مناسبا للكيان الإقتصادي الجديد.

103. تغير الجهة الاتحاديّة عرض بياناتها الماليّة فقط إذا أتاح العرض الجديد معلومات موثوقة وأكثر ملائمة لمستخدمي البيانات الماليّة ومن المحتمل أن يستمر الهيكل المعدل بحيث لا يتم إضعاف قابلية المقارنة. وعند إجراء مثل هذه التغييرات في العرض، تعيد الجهة الاتحاديّة تصنيف معلوماتها المقارنة وفقا للفقرتين111 و112.

الأهمية النسبية (الأهمية الجوهرية) والتجميع

104. يتم عرض كل فئة هامة من البنود المماثلة بشكل منفصل في البيانات الماليّة. وتعرض البنود التي تختلف طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل ما لم تكن غير هامة وفي حال كون بعض البنود غير هامة، فإنه لا يوجد داعي لتلبية متطلب إفصاح محدد في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

105. تنتج البيانات الماليّة من معالجة أعداد كبيرة من المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تم تجميعها حسب طبيعتها أو وظيفتها، حيث تعتبر المرحلة الأخيرة في عملية التجميع والتصنيف هي عرض المعلومات المختصرة والمصنفة، والتي تشكل بنودا ضمن بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية أو الايضاحات. وإذا كان أحد البنود غير مهم نسبيا لوحده من الممكن تجميعه مع بنود أخرى ضمن هذه البيانات أو في الإيضاحات، والبند الذي لا يعتبر مهما نسبيا بشكل كاف بحيث يتطلب عرضا منفصلا ضمن البيانات يمكن برغم ذلك أن يكون مهما نسبيا بشكل كاف ليتم عرضه بشكل منفصل في الإيضاحات.

التقاص

106. يجب عدم مقاصة الأصول والالتزامات والإيراد والمصروف إلا إذا كان التقاص مطلوب أو مسموح به من قبل معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة آخر.

107. من المهم الإقرار عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف بشكل منفصل حيث أن المقاصة في بيان الأداء المالي أو بيان المركز المالي (إلا عندما تعكس المقاصة جوهر المعاملة أو حدث آخر) تنتقص من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي وقعت وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للجهة الاتحاديّة. إلا أنه يجدر بالذكر أنه لا يعتبر قياس الأصول مطروحا منها مخصصات التقييم مثل مخصصات التقادم على المخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها على الذمم المدينة بمثابة مقاصة.

مثال 1.17 - التقاص

أ. يعرف معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الايرادات من المعاملات التبادلية" الإيراد ويستلزم قياسه بمقدار القيمة العادلة للمقابل الذي تم إستلامه أو المستحق الدفع، مع الأخذ في الإعتبار مبالغ أية خصومات تجارية وتخفيضات في الحجم تسمح بها الجهة الاتحاديّة. تقوم الجهة الاتحاديّة أثناء أنشطتها الإعتيادية بمعاملات أخرى لا تولد ايرادا إلا أنها عرضية بالنسبة للأنشطة الأساسية المولدة لإيراد، ويتم عرض نتائج هذه المعاملات، عندما يعكس هذا العرض جوهر المعاملة أو الحدث، من خلال خصم أي ايراد مع المصاريف المتعلقة بنفس المعاملة.

ب. يتم الابلاغ عن المكاسب والخسائر الناجمة من بيع الأصول غير المتداولة، بما فيها الإستثمارات والأصول التشغيلية، بخصم القيمة المسجلة للأصل ومصاريف البيع ذات العلاقة من عائدات المبيع.

ت. إن المصاريف المتعلقة بمخصص معين معترف به وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة" ويتم تسديده بموجب إتفاق تعاقدي مع طرف ثالث يمكن تسجيلها بالصافي مقابل التسديد ذي العلاقة.

ث. يتم تقاص مكاسب وخسائر الصرف الأجنبي الناجمة من أدوات مالية يحتفظ بها للمتاجرة، وذلك لأنها معاملات مشابهة، إلا أنه يتم الابلاغ عن هذه المكاسب والخسائر بشكل منفصل إذا كانت هامة.

108. يتناول معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 2 "بيانات التدفق النقدي" مقاصة التدفقات النقدية.

معلومات المقارنة

109. يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي أبلغ عنها في البيانات الماليّة فيما عدا الحالات التي يسمح فيها أو يتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة خلاف ذلك، ويجب تضمين المعلومات المقارنة في المعلومات الوصفية عندما تكون مناسبة لفهم البيانات الماليّة للفترة الحالية.

110. في بعض الحالات، تظل المعلومات المذكورة التي توفرها البيانات الماليّة للفترة (الفترات) السابقة مناسبة في الفترة الحالية.

مثال 1.18 - معلومات المقارنة

الإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني لم تكن نتيجته مؤكدة في آخر تاريخ للتقرير وما زال بحاجة إلى تسوية في الفترة الحالية، حيث يستفيد المستخدمون من علمهم بوجود حالة شك في آخر تاريخ للتقرير، وبالخطوات التي تم إتخاذها خلال الفترة لحل هذه الحالة من الشك.

111. ينبغي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف البنود في البيانات الماليّة، ما لم تكن إعادة التصنيف غير ممكنة. وعندها يتوجب على الجهة الاتحاديّة الافصاح عما يلي:

أ. طبيعة إعادة التصنيف؛
ب. مبلغ كل بند او فئة بنود يعاد تصنيفها؛ و
ت. السبب وراء إعادة التصنيف.

112. عندما يكون من غير الممكن إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يتوجب على الجهة الاتحاديّة الافصاح عما يلي:

أ. السبب وراء عدم إعادة تصنيف المبالغ؛ و
ب. طبيعة التعديلات التي كان سيتم اجرائها لو تم إعادة تصنيف المبالغ.

113. إن تحسين قابلية مقارنة المعلومات بين الفترات يساعد المستخدمين في إتخاذ القرارات وتقييمها، وخصوصا من خلال السماح لهم بتقييم الميول في المعلومات الماليّة لأغراض التنبؤ. وفي بعض الحالات، يكون من غير الممكن إعادة تصنيف المعلومات المقارنة لفترة سابقة محددة لتحقيق قابلية المقارنة مع الفترة الحالية حيث قد تكون البيانات الماليّة للفترة السابقة جمعت بطريقة لا تسمح إعادة التصنيف أو وقد لا يكون من الممكن إعادة صياغة المعلومات.

114. يتناول معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" التعديلات على المعلومات المقارنة المطلوبة عندما تغير الجهة الاتحاديّة سياسة محاسبية ما أو تصحح خطأ معين.

ملحق أ

1. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تفصح في الايضاحات عما يلي (حينما ينطبق):

أ. مبلغ أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقترح أو المعلن عنها قبل المصادقة على إصدار البيانات الماليّة لكن غير المعترف بها كتوزيع على المالكين خلال الفترة، والمبلغ ذي العلاقة لكل سهم؛ و

ب. مبلغ أي أرباح أسهم تفضيلية متراكمة أو توزيعات مماثلة غير معترف بها.

المعيار 2 – بيانات التدفق النقدي

المعيار 2 - بيانات التدفق النقدي

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 2 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى بيانات التدفق النقدي. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 2 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار بيانات التدفق النقدي

هدف المعيار 209
النطاق 209
منافع معلومات التدفق النقدي 209
معلومات هامة متعلقة بالتدفقات النقدية 210
النقد والنقد المعادل 210
عرض بيان التدفق النقدي 211
الأنشطة التشغيلية 211
الأنشطة الاستثمارية 213
الأنشطة التمويلية 213
تقديم التقارير حول التدفقات النقدية 214
تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية 214
تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الانشطة الإستثمارية والتمويلية 217
تقديم التقارير حول التدفقات النقدية على أساس القيمة الصافية 218
التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية 219
الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة 219
الضرائب على صافي الفائض 220
الإستثمارات في الجهات/ المنشآت التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة 220
استحواذ واستبعاد الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة والوحدات التشغيلية الأخرى 220
المعاملات غير النقدية 221
الإفصاحات 222
الإفصاح عن عناصر النقد والنقد المعادل 222
إفصاحات أخرى 223

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس عرض التدفقات النقدية من خلال بيان التدفق النقدي الذي يحدد ما يلي:
   أ. مصادر التدفقات النقدية الواردة؛
   ب. البنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة التقرير؛
   ت. رصيد النقد في تاريخ التقرير.
2. يتطرق هذا المعيار إلى المواضيع التالية المتعلقة ببيان التدفق النقدي:
   أ. كيفية تصنيف التدفقات النقدية بناء على مصدرها بين أنشطة تشغيلية أو أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية؛
   ب. كيفية تقديم التقارير حول التدفقات النقدية بناء على تصنيف الانشطة؛
   ت. اعداد وعرض بيان التدفقات النقدية وكيفية عرض مواضيع أخرى كالمعاملات غير النقدية.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
4. يجب أن تعد تلك الجهات بيان التدفق النقدي وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تقدمه كجزء لا يتجزأ من بياناتها الماليّة لكل فترة تقوم بعرض البيانات الماليّة فيها.
5. تستثني التدفقات النقدية الحركات بين البنود التي تشكل النقد أو النقد المعادل لأن هذه الأجزاء هي جزأ من إدارة النقد للجهة الاتحاديّة وليس من أنشطتها التشغيلية والإستثمارية والتمويلية. تشمل إدارة النقد إستثمار النقد الفائض في ادوات مالية واستثمارات التي تعتبر ضمن نطاق النقد المعادل.

منافع معلومات التدفق النقدي

6. ان المعلومات حول التدفقات النقدية تساعد مستخدمي البيانات الماليّة في:
   أ. تقييم التدفقات النقدية للجهة الاتحاديّة؛
   ب. تقييم إمتثال الجهة للقوانين والأنظمة (بما في ذلك الميزانيات المعتمدة)؛
   ت. إتخاذ القرارات حول تقديم الموارد إلى الجهة الاتحاديّة أو الدخول في معاملات مع الجهة؛
   ث. التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية للجهة الاتحاديّة؛
   ج. قدرة الجهة الاتحاديّة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل؛
   ح. وقدرة الجهة الاتحاديّة على تمويل التغيرات في نطاق وطبيعة أنشطتها.

7. يقدم بيان التدفقات النقدية (عندما يستخدم مع بيانات مالية أخرى) المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة الاتحاديّة وتقييم هيكلها المالي (بما في ذلك سيولتها) وقدرتها على تغيير مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية من أجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة. كما أنها تعزز قابلية مقارنة ما تقدمه مختلف الجهات الاتحاديّة من تقارير حول الأداء التشغيلي بإستخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

معلومات هامة متعلقة بالتدفقات النقدية

النقد والنقد المعادل

8. تحتفظ الجهة الاتحاديّة بالنقد المعادل لغرض دفع الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس للإستثمار أو لأغراض أخرى، ولكي يصنف الإستثمار كمعادل للنقد يجب أن يكون قابل للتحويل إلى مبلغ محدد من النقد بسرعة وان يكون معرض لمخاطر تغير في القيمة ضئيلة. لذلك يعتبر الإستثمار كمعادل للنقد فقط عندما تكون فترة إستحقاقه قصيرة (كما هو معرف أعلاه ضمن التعريفات، أي ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاستحواذ)، كما انها تستثنى إستثمارات حقوق الملكية من النقد المعادل اذ لم تكن في جوهرها نقد معادل.

مثال 2.1 - تعريف النقد والنقد المعادل

النقد والنقد المعادل	أصول والتزامات أخرى
أ. النقد في الخزينة، النثرية والنقد في الحساب البنكي؛	أ. قروض؛
ب. السحب على المكشوف (قابل للتسديد عند الطلب)؛	ب. أمانات؛
ت. ايداعات قصيرة الأجل؛	ت. ايداعات طويلة الأجل؛
ث. سندات نقدية (فترة استحقاق قصيرة الأجل).	ث. النقد المحتجز؛
	ج. سندات نقدية (فترة إستحقاق طويلة الأجل).

9. تعتبر القروض عموما أنشطة تمويلية، إلا أنه في بعض الأحيان يعتبر السحب على المكشوف والذي يكون قابلا للتسديد عند الطلب جزء لا يتجزأ من إدارة النقد للجهة الاتحاديّة. في هذه الحالة، يتم تصنيف السحب على المكشوف المصرفي كجزء من النقد والنقد المعادل، وأحد خصائص هذا الترتيب المصرفي هو أن رصيد البنك كثيرا ما يتقلب بين كونه إيجابيا ليصبح مكشوفاً (سالبا).

عرض بيان التدفق النقدي

10. تقوم الجهة الاتحاديّة بإعداد بيان التدفق النقدي للفترة، حيث يتم عرض التدفقات النقدية مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية بالطريقة التي هي أكثر تناسبا مع أنشطتها. ويوفر التصنيف حسب نوع النشاط المعلومات التي تتيح للمستخدمين تقييم التأثير المالي لهذه الأنشطة على الجهة ومبلغ النقد والنقد المعادل لديها.

11. يمكن لمعاملة معيّنة أن تشمل عدد من التدفقات النقدية والتي تصنفها الجهة الاتحاديّة بشكل مختلف.

مثال 2.2 - تصنيفات مختلفة للتدفقات النقدية من معاملة مفردة

قامت جهة اتحادية باقتراض مبلغ 2,000,000 درهم اماراتي وقامت بسداد 1,080,000 درهم اماراتي خلال العام الحالي. وتم تحديد عنصر الفائدة من مبلغ سداد القرض للعام بأنه 80,000 درهم اماراتي.

في بيان التدفقات النقدية للجهة الاتحاديّة، يجب تصنيف مبلغ 1,000,000 درهم اماراتي من ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، و80,000 درهم اماراتي التي تمثل الفائدة من ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الفائض أو العجز (كما انه يمكن تصنيفها على أنها تدفقات نقدية تمويلية، وذلك لأنها تكاليف للحصول على الموارد الماليّة).

الأنشطة التشغيلية

12. إن مبلغ صافي التدفقات النقدية التي تنتج عن الأنشطة التشغيلية هي مؤشر رئيسي لمدى تمويل عمليات الجهة الاتحاديّة:

    أ. عن طريق الضرائب؛
    ب. من مقبوضات البضائع والخدمات التي توفرها الجهة الاتحاديّة.

يساعد أيضا مبلغ صافي التدفقات النقدية في اظهار قدرة الجهة الاتحاديّة على الحفاظ على قدرتها التشغيلية وتسديد الإلتزامات ودفع أرباح الأسهم أو توزيعات مشابهة لمالكيها والقيام بإستثمارات جديدة بدون الإستعانة بمصادر تمويل خارجية.

13. ان التدفقات النقدية التشغيلية الموحّدة للحكومة الاتحاديّة توفر مؤشرا على مدى تمويل الحكومة لأنشطتها الحالية من خلال الضرائب والرسوم، كما أن المعلومات حول العناصر المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة عند إستخدامها مع معلومات أخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

14. تستمد التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية بشكل أساسي من الأنشطة المولدة للنقد الرئيسية للجهة الاتحاديّة.

مثال 2.3 - أمثلة على التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية

أ. المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات؛

ب. المقبوضات النقدية من المنح أو الحوالات والمخصصات الأخرى؛

ت. المقبوضات النقدية من الاتاوات والرسوم والعمولات والإيرادات الأخرى؛

ث. الدفعات النقدية للمنتفعين من خطط المنافع الإجتماعية؛

ج. الدفعات النقدية لجهات اتحادية أخرى أو أطراف ثالثة لتمويل عملياتها (لا تشمل القروض)؛

ح. الدفعات النقدية لمزودي البضائع والخدمات؛

خ. الدفعات النقدية للموظفين وبالنيابة عن الموظفين؛

د. المقبوضات النقدية والدفعات النقدية عن أقساط التأمين والمطالبات والرواتب السنوية ومنافع أخرى خاصة بسياسة الجهة الاتحاديّة؛

ذ. الدفعات النقدية للضرائب (حينما ينطبق وعلى سبيل المثال ضرائب على ممتلكات محلية أو ضرائب أخرى) فيما يتعلق بالأنشطة التشغيلية؛

ر. المقبوضات والدفعات النقدية من العقود التي تم إجراؤها لغايات تجارية؛

ز. المقبوضات أو الدفعات النقدية المتعلقة بتسوية القضايا.

س. الدفعات النقدية لبناء أو إمتلاك الأصول المحتفظ بها بغرض تأجيرها للآخرين والمحتفظ بها لاحقا لغرض البيع، والمقبوضات النقدية من الإيجارات وعمليات البيع اللاحقة لهذه الأصول.

ش. التدفقات النقدية الناتجة عن شراء أو بيع الأوراق الماليّة المتعامل أو المتاجر بها عند احتفاظ الجهة الاتحاديّة بهذه الأوراق الماليّة والقروض لغايات المتاجرة.

15. وفي الحالات التي لا تكون الجهة الاتحاديّة فيها قادرة على أن تحدد بشكل منفصل المخصصات أو المبالغ المصرح بها في الميزانيّة على أنها تتعلق بمعاملات تشغيلية أو تكاليف ومشاريع رأسمالية أو على أنها معاملات تمويلية، فإنه يجب تصنيف هذه المخصصات أو المبالغ على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، ويجب الإفصاح عن ذلك في الإيضاحات حول البيانات الماليّة.

الأنشطة الاستثمارية

16. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الإستثمارية بشكل منفصل لأن ذلك يمثل المدى استخدام النقد للموارد التي تساهم في تقديم الخدمة المستقبلية للجهة الاتحاديّة، لذلك إن التدفقات النقدية الصادرة التي تؤدي إلى الإعتراف بالأصل في بيان المركز المالي هي فقط تكون مؤهلة للتصنيف على أنها أنشطة إستثمارية.

مثال 2.4 - أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الإستثمارية

أ. الدفعات النقدية لاستحواذ الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل، وتشمل هذه الدفعات تلك المتعلقة بتكاليف الاعتراف بهذه الأصول؛

ب. المقبوضات النقدية من مبيعات الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل؛

ت. الدفعات النقدية لاستحواذ الأصول الماليّة (مثل حقوق الملكية في منشآت أخرى) والحصص في المشاريع المشتركة (بإستثناء الدفعات لتلك الأدوات التي تعتبر معادلات نقد كما هو معرف في هذا المعيار أو تلك المحتفظ بها لغايات التعامل أو المتاجرة)؛

ث. المبالغ النقدية المستلمة من مبيعات الأصول الماليّة (مثل حقوق الملكية في منشآت أخرى) والحصص في المشاريع المشتركة (بإستثناء المقبوضات النقدية للأدوات التي تعتبر معادلات نقد كما هو معرف في هذا المعيار وتلك المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة)؛

ج. السلف النقدية والقروض المقدمة لأطراف أخرى؛

ح. المبالغ النقدية المستلمة من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى.

الأنشطة التمويلية

17. يساعد الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية بشكل منفصل على التنبؤ بالمطالبات المستقبلية للأطراف التي تمول الجهة الاتحاديّة.

مثال 2.5 - أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية

أ. العائدات النقدية من إصدار قروض وسندات ورهونات واقتراضات أخرى قصيرة أو طويلة الأجل؛

ب. التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة؛

ت. الدفعات النقدية من المستأجر لتخفيض الإلتزام المستحق الدفع المتعلق بعقد إيجار تمويلي.

تقديم التقارير حول التدفقات النقدية

تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية

18. تقوم الجهة الاتحاديّة بتقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية بإستخدام أحد الأسلوبين التاليين:

أ. الأسلوب المباشر حيت يتم عرض الفئات الرئيسية من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية؛

ب. الأسلوب غير المباشر حيث يتم تعديل صافي الفائض أو العجز بمقدار آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية وأية تأجيلات أو إستحقاقات لمبالغ مقبوضة، أو دفعات تشغيلية سابقة أو مستقبلية وبنود الإيرادات أو المصاريف المرتبطة بالتدفقات النقدية الإستثمارية أو التمويلية.

19. يشجع المعيار الجهات الاتحاديّة على تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية بإستخدام الأسلوب المباشر، حيث يوفر الأسلوب المباشر المعلومات التي يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وليست متاحة بموجب الأسلوب غير المباشر. كما أنه بموجب الأسلوب المباشر يمكن الحصول على المعلومات حول الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية من أحد المصدرين التاليين:

أ. السجلات المحاسبية للجهة؛

ب. عن طريق تعديل الإيرادات التشغيلية والمصاريف التشغيلية وبنود أخرى في بيان الأداء المالي لما يلي:

- ✓ التغيرات التي تحدث في الفترة في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛
- ✓ بنود غير نقدية أخرى؛
- ✓ البنود الأخرى التي آثارها النقدية ناشئة عن الأنشطة الإستثمارية أو التمويلية.

مثال 2.6 - بيان تدفقات النقدية - الأنشطة التشغيلية (الأسلوب المباشر)

تدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	20X2	20X1
المقبوضات		
الضرائب	x	x
مبيعات السلع والخدمات	x	x
المنح	x	x
فوائد مستلمة	x	x
مقبوضات اخرى	x	x
المدفوعات		
تكاليف موظفين	(x)	(x)
الموردون	(x)	(x)
المنافع الإجتماعية	(x)	(x)
فوائد مسددة	(x)	(x)
دفعات اخرى	(x)	(x)
صافي الدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	**x**	**x**

20. يشجع هذا المعيار الجهات الاتحاديّة التي تقدم التقارير بإستخدام الأسلوب المباشر حول التدفقات النقدية
الناشئة عن الأنشطة التشغيلية على تقديم مطابقة للفائض / العجز الناشئين من الأنشطة العادية مع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية ويمكن تقديم هذه المطابقة كجزء من بيان التدفق النقدي أو في الإيضاحات حول البيانات الماليّة. ان المثال 2.7 يظهر طريقة عرض المطابقة.

21. وفقاً للأسلوب غير المباشر، يتم تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل الفائض أو العجز الناشئين عن الأنشطة العادية للتأثيرات التالية :

أ. التغيرات خلال الفترة في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛
ب. البنود غير النقدية مثل الإستهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة ومكاسب وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وفوائض المنشأت الزميلة غير الموزعة وحقوق الأقلية؛ و
ت. كافة البنود الأخرى ذات تأثير نقدي من أنشطة إستثمارية أو تمويلية.

مثال 2.7 - بيان تدفقات النقدية - الأنشطة التشغيلية (الأسلوب غير المباشر)

تدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	20X2	20X1
الفائض / العجز للفترة		
التسويات غير النقدية	x	x
الاستهلاك	x	x
الاطفاء	x	x
(النقص)/الزيادة في المخصصات	x	x
(النقص)/الزيادة في الذمم الدائنة	x	x
(النقص)/الزيادة في إلتزامات المنافع الإجتماعية	x	x
(الأرباح)/ الخسائر من بيع ممتلكات ومصانع ومعدات	x	x
النقص/(الزيادة) في أصول متداولة اخرى	(x)	(x)
النقص/(الزيادة) في الذمم المدينة	(x)	(x)
النقص/(الزيادة) في المخزون	(x)	(x)
النقص/(الزيادة) في المبالغ المدفوعة مقدما	(x)	(x)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	**x**	**x**

تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الانشطة الإستثمارية والتمويلية

22. تقوم الجهة الاتحاديّة بتقديم التقارير بشكل منفصل حول الأصناف الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية الناتجة عن الأنشطة الإستثمارية والتمويلية باستثناء عندما يتم تقديم التقارير حول التدفقات النقدية على أساس صافي القيمة كما موضح في الفقرة 23.

مثال 2.8 - بيان تدفقات النقدية - عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية		
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية	20X2	20X1
التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية		
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات	(x)	(x)
عائدات بيع ممتلكات ومصانع ومعدات	x	x
شراء اصول غير ملموسة	(x)	(x)
شراء الاصول الماليّة	(x)	(x)
شراء استثمارات	(x)	(x)
عائدات بيع الاصول الماليّة	x	x
عائدات بيع استثمارات	x	x
توزيعات أرباح مستلمة	x	x
فوائد مستلمة	x	x
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية	**x**	**x**
التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية		
عائدات الاقتراض	x	x
سداد الاقتراض	x	x
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية	**x**	**x**

تقديم التقارير حول التدفقات النقدية على أساس القيمة الصافية

23. بإمكان الجهة الاتحاديّة تقديم التقارير حول التدفقات النقدية التالية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية أو الإستثمارية أو التمويلية التالية على أساس صافي القيمة:

أ. المقبوضات النقدية المحصلة والدفعات المسددة بالنيابة عن العملاء، أو دافعي الضرائب أو المستفيدين عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة الطرف الآخر بدلا من أنشطة الجهة الاتحاديّة؛

مثال 2.9 - أمثلة حول التدفقات النقدية على أساس القيمة الصافية

تشير الفقرة 23(أ) فقط إلى المعاملات حيث تكون الأرصدة النقدية تحت رقابة الجهة الاتحاديّة المقدمة للتقارير، وتشمل الأمثلة على هذه المقبوضات والدفعات النقدية ما يلي:

أ. تحصيل الضرائب من قبل جهة اتحادية نيابة عن جهة اتحادية اخرى أو طرف حكومي اخر، غير شامل الضرائب التي تحصلها الجهة الاتحاديّة لإستخدامها الخاص كجزء من اتفاقية لمشاركة الضرائب؛
ب. الإيجارات المحصلة نيابة عن مالكي الممتلكات والمدفوعة لهم.

ب. المقبوضات والدفعات النقدية للبنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعا وتكون المبالغ كبيرة وفترات الإستحقاق قصيرة.

مثال 2.10 - أمثلة حول التدفقات النقدية على أساس القيمة الصافية

تشمل الأمثلة على هذه المقبوضات والدفعات النقدية ما يلي:

أ. شراء وبيع الإستثمارات؛
ب. الإقتراضات الأخرى قصيرة الأجل، على سبيل المثال تلك التي لديها فتره إستحقاق ثلاث أشهر أو أقل.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

24. تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بعملة أجنبية باستعمال العملة الوظيفية، وذلك بتطبيق سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

25. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحويل التدفقات النقدية لجهة تابعة (تحت السيطرة) أجنبية بأسعار الصرف في تواريخ التدفقات النقدية.

26. يتم تقديم التقارير حول التدفقات النقدية التي هي بعملة أجنبية بطريقة تتفق مع معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 4 "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"، حيث يتيح إستخدام سعر صرف يقارب السعر الحقيقي، على سبيل المثال، يمكن إستخدام معدل لسعر الصرف لفترة تسجيل معاملات العملة الأجنبية أو لترجمة التدفقات النقدية لجهة اتحادية أجنبية تابعة. لا يسمح معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 4 "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي" بإستخدام سعر الصرف في تاريخ التقرير عند ترجمة التدفقات النقدية لجهة اتحادية أجنبية تابعة.

27. لا يعتبر الربح والخسائر غير المحققة الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية أنها تدفقات نقدية. ولكن يتم ادراج أثر التغيرات في أسعار الصرف على النقد والنقد المعادل المحتفظ بها أو المستحقة الدفع بعملة أجنبية في بيان التدفق النقدي، وذلك من أجل مطابقة النقد والنقد المعادل في بداية ونهاية الفترة. ويتم عرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة

28. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقبوضة والتي سيتم دفعها، وبجب أن يتم تصنيف كل منها بطريقة متسقة من فترة إلى فترة على أنها إما أنشطة تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية.

29. يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة المحصلة وأرباح الأسهم أو التوزيعات الأخرى المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الفائض أو العجز ويمكن تصنيفها على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية إستثمارية على التوالي، وذلك لأنها تكاليف للحصول على الموارد الماليّة أو أنها عائدات على الإستثمارات.

30. يمكن تصنيف التوزيعات المدفوعة على أنها تدفق نقدي تمويلي لأنها تكلفة الحصول على الموارد الماليّة، كما يمكن تصنيف التوزيعات المدفوعة على أنها جزء من التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية وذلك من أجل مساعدة المستخدمين على تحديد قدرة الجهة الاتحاديّة على إجراء هذه الدفعات من التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على صافي الفائض

31. لا يوجد حاليا ضرائب مفروضة على صافي الفائض لجهات الاتحاديّة، لكن قد تعمل بعض الجهات الاتحاديّة في ظل أنظمة ودول قد تفرض الضرائب على صافي الفائض. بالتالي تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على صافي الفائض، ويجب تصنيفها على أنها تدفقات نقدية من أنشطة تشغيلية، الا في حالة امكانية تحديدها بشكل معين مع الأنشطة التمويلية والإستثمارية.

32. يتم عادة تصنيف الضرائب المدفوعة (في حال وجودها حسب الفقرة 31) على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية. إلا أنه عندما يكون من الممكن عمليا تحديد التدفق النقدي الضريبي من الأنشطة الإستثمارية أو التمويلية فيتم تصنيفها ضمن الأنشطة الإستثمارية أو التمويلية. وعندما يتم توزيع التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من صنف من الأنشطة، فإنه يتم الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للضرائب المدفوعة.

الإستثمارات في الجهات/ المنشآت التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

33. عند تسجيل الإستثمار في شركة زميلة أو جهات اتحادية/منشآت تابعة أو جهة اتحادية/منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة تمت محاسبتها بإستخدام أسلوب حقوق الملكية، على الجهة الاتحاديّة ان تحصر العرض في بيان التدفق النقدي على التدفقات النقدية بينها وبين الجهة الاتحاديّة/المنشأة المستثمر بها، على سبيل المثال، أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والسلف.

استحواذ واستبعاد الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة والوحدات التشغيلية الأخرى

34. تقوم الجهة الاتحاديّة بعرض إجمالي التدفقات النقدية الناتجة عن الاستحواذ والاستبعاد الجهات الاتحاديّة/المنشآت التابعة والوحدات التشغيلية الأخرى بشكل منفصل وتصنيفها على أنها أنشطة إستثمارية.

35. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تفصح بشكل إجمالي عما يلي بما يتعلق في استحواذ واستبعاد الجهات الاتحاديّة/المنشآت التابعة والوحدات التشغيلية الأخرى:

    أ. مجموع ثمن الشراء أو البيع؛
    ب. حصة ثمن الشراء أو البيع المسددة بواسطة النقد والنقد المعادل؛
    ت. مبلغ النقد والنقد المعادل في الجهة الاتحاديّة/المنشأة التابعة أو الوحدة التشغيلية التي تم استحواذ أو استبعادها؛
    ث. مبلغ الأصول والإلتزامات بإستثناء النقد والنقد المعادل المعترف بها من قبل الجهة الاتحاديّة/المنشأة التابعة أو الوحدة التشغيلية التي تم استحواذ أو استبعادها، مصنفة وفقا لكل فئة رئيسية.

36. تقوم الجهة الاتحاديّة بعرض بشكل منفصل لتأثير التدفق النقدي من استحواذ واستبعاد الجهات/المنشآت التابعة والوحدات التشغيلية الأخرى كمجموعة بنود مفردة، بالإضافة إلى الإفصاح عن مبالغ الأصول والإلتزامات المتعلقة بها بشكل منفصل، وذلك يساعد على تمييز هذه التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية الأخرى.

37. على الجهة الاتحاديّة عرض المبلغ الإجمالي للنقد المدفوع أو المقبوض كثمن للشراء أو البيع في بيان التدفق النقدي مخصوماً منه النقد والنقد المعادل التي تم استحواذها واستبعادها.

38. يجب الافصاح عن الأصول والإلتزامات بإستثناء النقد أو النقد المعادل لجهة اتحادية/منشأة تابعة أو لوحدة تشغيلية تم استحواذ أو استبعادها، فقط حين تكون الجهة الاتحاديّة/المنشأة التابعة أو الوحدة قد إعترفت سابقا بهذه الأصول أو الإلتزامات. على سبيل المثال، حيث يتم استحواذ جهة اتحادية /منشأة تعد تقاريرها بموجب الأساس النقدي من قبل جهة اتحادية فإنه لا يطلب من الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن أصول وإلتزامات (بإستثناء النقد والنقد المعادل) الجهة/منشأة التابعة التي تم استحواذها حيث أنها لم تكن قد إعترفت بالأصول أو الإلتزامات غير النقدية سابقا.

المعاملات غير النقدية

39. تقوم الجهة الاتحاديّة بإستثناء المعاملات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب إستخدام النقد أو النقد المعادل من بيان التدفق النقدي، ولكن يجب الإفصاح عن هذه المعاملات في مكان آخر في البيانات الماليّة بطريقة توفر كافة المعلومات عن هذه الأنشطة الإستثمارية والتمويلية. وذلك لأن العديد من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية ليس لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية، ولكن تؤثر على صافي أصول/ حقوق ملكية الجهة الاتحاديّة، واستثناء المعاملات غير النقدية من بيان التدفق النقدي يتفق مع هدف بيان التدفق النقدي، حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الحالية.

مثال 2.11 - أمثلة حول المعاملات غير النقدية

تشمل المعاملات غير النقدية الاستحواذ على الأصول من خلال تبادل الأصول أو تحمل الالتزامات المرتبطة مباشرة بذلك أو عن طريق عقد إيجار.

الإفصاحات

الإفصاح عن عناصر النقد والنقد المعادل

40. يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن عناصر النقد والنقد المعادل، وتقديم مطابقة للمبالغ في بيان التدفق النقدي الخاص بها مع البنود المعادلة الواردة بيان المركز المالي.

مثال 2.12 - الإفصاحات عن عناصر النقد والنقد المعادل ومطابقة المبالغ

فيما يلي مثال على الافصاح المتعلق بالنقد والنقد المعادل:

يتكون النقد والنقد المعادل من النقد في الصندوق والأرصدة في البنوك والاستثمارات في أدوات السوق المالي، كما يمثل النقد والنقد المعادل في بيان التدفق النقدي على المبالغ التالية الواردة في بيان المركز المالي:

	20X2	20X1
نقد في الصندوق وأرصدة في البنوك	x	x
استثمارات قصيرة الأجل	x	x
	x	**x**

41. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن السياسة التي تتبناها لتحديد عناصر النقد والنقد المعادل وفقا لمتطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات المالية".

مثال 2.13 - الإفصاحات - السياسات المحاسبية الهامة

فيما يلي مثال على السياسة المحاسبية المتعلقة بالنقد والنقد المعادل التي يتم الافصاح عنها في الايضاحات حول البيانات الماليّة:

يتألف النقد وما يعادله من النقد بالصندوق ولدى البنوك والودائع تحت الطلب والاستثمارات ذات السيولة العالية التي تستحق أصلاً خلال فترة 3 أشهر أو أقل، وهي ذات جاهزية للتحويل إلى قيمة معلومة من النقد ومعرضة لمخاطر تغير في القيمة ضئيلة.

42. إن أثر أي تغير في السياسة المحاسبية لتحديد عناصر النقد والنقد المعادل، على سبيل المثال التغير في تصنيف البيانات الماليّة التي إعتبرت سابقا أنها جزء من الإستثمارات للجهة الاتحاديّة يتم معالجته بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 " السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

إفصاحات أخرى

43. يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن مبلغ أرصدة النقد والنقد المعادل الجوهرية والتي هي غير متاحة لإستخدام الكيان الاقتصادي، بالإضافة إلى الملاحظات التي تقدمها ادارة الجهة الاتحاديّة بها.

مثال 2.14 - أرصدة نقد ونقد معادل غير متاحة لإستخدام الكيان الاقتصادي

أرصدة النقد والنقد المعادل التي تحتفظ بها الجهة التابعة (الخاضعة للسيطرة) التي تعمل في بلد يتم فيه تطبيق أنظمة الرقابة على الصرف أو القيود القانونية الأخرى حيث تصبح الأرصدة غير متاحة للإستخدام العام للمجموعة أو الجهات التابعة الأخرى.

44. قد تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن معلومات إضافية قد تكون مفيدة للمستخدمين في فهم المركز المالي للجهة وسيولتها، ويشجع هذا المعيار على الإفصاح عن هذه المعلومات بالإضافة إلى تقديم وصف في الإيضاحات والذي قد يشمل:

أ. مبلغ تسهيلات الإقتراض غير المسحوبة التي يمكن أن تكون متوفرة لأنشطة التشغيل المستقبلية ولتسوية إلتزامات، مع توضيح لأية قيود على إستخدام هذه التسهيلات؛
ب. مبلغ وطبيعة الأرصدة النقدية التي فرضت عليها قيود.

مثال 2.15 - إفصاحات عن معلومات اضافية

فيما يلي مثال لإفصاح عن معلومات اضافية قد تكون مفيدة للمستخدمين في حالة توفر تسهيلات اقتراض للجهة الاتحاديّة غير مسحوبة، ولكن لديها قيد للاستخدام:

لم تسحب الجهة الاتحاديّة تسهيلات اقتراض متوفرة بمبلغ x، والتي يجب استخدام x منها في مشاريع البنية التحتية.

المعيار 20 – الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

المعيار 20 - الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 20 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى متطلبات الإفصاح حول الأطراف ذات العلاقة. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 20 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

هدف المعيار 226
النطاق 226
تحديد الأطراف ذات العلاقة 226
أعضاء العائلة المقربين 226
موظفو الإدارة الرئيسيون 226
الأطراف ذات العلاقة 228
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة 229
جوانب المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة 229
رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين 230
عنصر المادية (الجوهرية) 230
الإفصاحات 231
الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة 231
الإفصاح - موظفي الإدارة الرئيسيين 233

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة في المعاملات التي يكون فيها تأثير هام من جهة إتحادية على أخرى أو في حالات سيطرة الجهات الاتحاديّة على أخرى. ويتم الإفصاح عن مثل هذه المعلومات بهدف تسهيل فهم بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي للجهة الاتحاديّة بشكل أفضل.
2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:
   أ. تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على الجهة الاتحاديّة؛
   ب. تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.

تحديد الأطراف ذات العلاقة

أعضاء العائلة المقربين

4. يكون الحكم المهني ضروريا لتحديد ما إذا كان يجب إعتبار الفرد على أنه من أعضاء العائلة المقربين لشخص معين لأغراض تطبيق هذا المعيار. وتقوم الجهة الاتحاديّة بتعريف أفراد العائلة المقربين لشخص معين كما يلي:
   أ. الزوج أو الطفل المعال أو القريب الذي يعيش في نفس منزل الشخص المعني في هذا المعيار؛
   ب. الجد، أو الجدة، أو أحد الأبوين أو الطفل غير المعال أو الحفيد أو الأخ أو الأخت؛
   ت. زوج الإبن أو الحمى أو أخو الزوج، أو الزوجة، أو أخت الزوج أو الزوجة.

موظفو الإدارة الرئيسيون

5. يشمل موظفو الإدارة الرئيسيون كافة المدراء أو أعضاء السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة حيث تتمتع تلك الهيئة بصلاحية ومسؤولية التخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة الجهة الاتحاديّة.

6. عندما تكون الجهة الاتحاديّة خاضعة للإشراف العام من قبل ممثل منتخب أو معين من السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة للحكومة التي تنتمي لها الجهة الاتحاديّة، يعد هذا الممثل أحد موظفي الإدارة الرئيسيين إذا تضمن الإشراف الذي يقوم به صلاحية ومسؤولية التخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة الجهة الاتحاديّة. وبالنسبة لمستشاري هؤلاء الممثلين، قد يتم إعتبارهم من موظفي الإدارة الرئيسيين في حال كان لهم علاقة عمل خاصة مع الشخص الذي يسيطر على الجهة الاتحاديّة. ولذلك يكون لهم الحق في الاطلاع على معلومات خاصة، ويمكنهم أيضا ممارسة السيطرة أو نفوذ كبير على الجهة الاتحاديّة بشكل غير مباشر. ويلزم الحكم الشخصي في تقييم ما إذا كان الفرد يعتبر مستشارا رئيسيا وإذا ما كان هذا المستشار يلبي تعريف موظف الإدارة الرئيسي، أو كان أحد الأطراف ذات العلاقة.

7. يعتبر للهيئة الحاكمة صلاحية ومسؤولية التخطيط والسيطرة على أنشطة الجهة الاتحاديّة، وإدارة موارد الجهة الاتحاديّة إلى جانب مسؤولية تحقيق الأهداف الكلية للجهة الاتحاديّة. وفي بعض السلطات، لا يكون للموظفين المدنيين الصلاحية والمسؤولية الكافية لكي تجعلهم من ضمن مجموعة موظفي الإدارة الرئيسيين (كما تم تعريفهم في هذا المعيار) وذلك في حالات الحكومة الاتحاديّة. وفي مثل هذه الحالات، يتألف موظفو الإدارة الرئيسيون من الأعضاء المنتخبين في السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة والذين يتحملون أكبر قدر من المسؤولية أمام الحكومة (مثل الوزراء).

8. قد تتألف المجموعة الإدارية العليا في إحدى المؤسسات الخاصة من أفراد من الجهة الاتحاديّة المسيطرة وجهات أخرى والتي تشكل في مجموعها المؤسسة الخاصة.

9. تتضمن مكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين الرواتب التي تدفع لهم مقابل خدماتهم للجهة الاتحاديّة بصفتهم أعضاء في السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة أو كموظفين.

مثال 20.1 - أمثلة عن مكونات رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين

إن المنافع التي يتم تقديمها بشكل مباشر أو غير مباشر من الجهة الاتحاديّة مقابل خدمات بأي صفة أخرى بإستثناء صفة موظف أو عضو في السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة لا تلبي تعريف رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين في هذا المعيار. وعلى الرغم من ذلك، يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن بعض أنواع هذه المنافع الأخرى. ويستثنى من رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين أي إعتبارات تعطى فقط كتعويض عن مصاريف تكبدها هؤلاء الأفراد لصالح الجهة الاتحاديّة، مثل تعويض تكاليف الإقامة المرتبطة برحلات العمل.

الأطراف ذات العلاقة

10. عند دراسة كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذات العلاقة، يجب مراعاة جوهر العلاقة وليس شكلها القانوني. وبالتالي، لا تعتبر الأطراف التالية ذات علاقة على الرغم من شكلها القانوني (وليس للحصر) :

    أ. الجهة الاتحاديّة التي تكون العلاقة معها علاقة وكالة فقط؛ أو
    ب. الممولون.

11. عندما تشترك جهتان إتحاديتان بنفس العضو ضمن موظفي الإدارة الرئيسيين لديهما، فإنه من الضروري مراعاة إمكانية، وتقدير احتمالية، أن يكون لهذا الشخص تأثيرا على سياسات الجهتين في تعاملاتهما المشتركة. ولكن مجرد وجود عضو مشترك ضمن موظفي الإدارة الرئيسيين لا ينشئ بالضرورة صلة مع طرف ذو علاقة.

12. قد تنشأ علاقات الأطراف ذات العلاقة عندما يكون شخص ما عضوا في السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة أو يكون له دور في القرارات الماليّة والتشغيلية في الجهة الاتحاديّة. وقد تنشأ هذه العلاقات أيضا من خلال علاقات عمل خارجية بين الجهة الاتحاديّة والطرف ذو العلاقة، وغالبا ما تتضمن مثل هذه العلاقات درجة من الإتكالية الإقتصادية.

13. تحدث الإتكالية الإقتصادية، عندما تعتمد جهة إتحادية معيّنة على جهة إتحادية أخرى في حجم كبير من تمويلها أو لبيع منتجاتها وخدماتها، ولا تؤدي الإتكالية الاقتصادية وحدها إلى السيطرة أو النفوذ الكبير وبالتالي فمن غير المحتمل أن تؤدي بذاتها إلى نشوء علاقة مع طرف ذو علاقة. وبناءا على ذلك، فإن الزبون الوحيد أو المورد أو صاحب الإمتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذين تتعامل معهم إحدى الجهات الاتحاديّة بقدر كبير من الأعمال لا يعتبروا أطراف ذات علاقة بسبب الإتكالية الإقتصادية الناتجة فقط. ولكن قد تؤدي الإتكالية الإقتصادية مع عوامل أخرى إلى نشوء نفوذ كبير وبالتالي علاقة مع طرف ذو علاقة. ويلزم الحكم لتقييم تأثير الإتكالية الإقتصادية على العلاقة، فعندما تكون جهة إتحادية متكلة إقتصاديا على طرف أخر (جهة إتحادية أخرى أو طرف ثالث) ، يجدر بها الإفصاح عن وجود هذه الإتكالية.

14. يتضمن تعريف الأطراف ذات العلاقة المؤسسات الخاصة التي يملكها موظفو الإدارة الرئيسيون أو أعضاء الأسرة المقربة لهؤلاء الأشخاص في الجهة الاتحاديّة. كما يشمل تعريف الطرف ذو العلاقة الحالات التي يكون فيها طرفا واحدا قادرا على ممارسة نفوذ كبير على طرف آخر. وقد يمنح شخص ما أو جهة إتحادية ما مسؤولية الإشراف على جهة إتحادية أخرى الأمر الذي يجعل هذا الشخص أو الجهة الاتحاديّة ذو تأثير هام على القرارات الماليّة والتشغيلية التي تتخذها الجهة الاتحاديّة الأخرى، ولكن لا يعطيهما السيطرة على هذه القرارات. ويتضمن تعريف التأثير الهام لأغراض هذا المعيار الجهات الاتحاديّة الخاضعة للسيطرة المشتركة - يرجى مراجعة معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 37 "الترتيبات المشتركة" لمزيد من التفاصيل حول العمليات المشتركة والسيطرة المشتركة.

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

جوانب المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

15. تنشأ علاقات الأطراف ذات العلاقة عبر الجهات الحكومية للأسباب التالية:

أ. خضوع الجهات الاتحاديّة للتوجيه الكلي من الحكومة التنفيذية أو السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة من المسؤولين المنتخبين أو المعينين، وتعمل مع بعضها لتحقيق سياسات الحكومة؛

ب. قيام الدوائر الحكومية والوكالات بتنفيذ الأنشطة اللازمة في سبيل تحقيق الأجزاء المختلفة لمسؤولياتهم وأهدافهم غالبا من خلال جهات إتحادية مسيطر عليها بشكل منفصل، ومن خلال جهات إتحادية يكون لهم فيها تأثير هام؛

ت. فرض الوزراء أو الأعضاء المنتخبون من السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة والمجموعة الإدارية العليا تأثيرا هاما على عمليات جهة حكومية أو وكالة معيّنة.

16. إن الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وعلاقاتها ببعضها البعض ضروري لأغراض المساءلة ويمكن المستخدمين من فهم البيانات الماليّة التي تقدمها الجهة الاتحاديّة بشكل أفضل، وذلك للأسباب التالية:

أ. تؤثر علاقات الطرف ذو علاقة على طريقة عمل الجهة الاتحاديّة مع جهات أخرى لتحقيق أهدافها الفردية، وعلى الطريقة التي تتعاون فيها مع جهات أخرى لتحقيق الأهداف الجماعية أو المشتركة؛

ب. إمكانية تعرض جهة إتحادية معيّنة إلى مخاطر بسبب العلاقات مع الطرف ذو العلاقة، أو خلق فرص جديدة لم تكن متاحة في حال غياب هذه العلاقات؛

ت. إمكانية دخول أطراف ذات العلاقة في عمليات لا يدخل فيها الأطراف الذين ليس لهم علاقة، أو إمكانية إتفاقهم على عمليات بشروط مختلفة عن تلك التي كان من الممكن توفرها بشكل طبيعي للأطراف غير ذات العلاقة. ويحدث هذا بشكل متكرر في الدوائر والوكالات الحكومية التي يتم تحويل السلع والخدمات فيما بينها بأقل من التكلفة الكاملة كجزء من الإجراءات التشغيلية المعتادة والتي تتم لتحقيق أهداف الجهة الاتحاديّة والحكومة. ويتوقع أن تستغل الحكومة والجهات الاتحاديّة الموارد بكفاءة وفعالية وبالطريقة المرغوبة، وأن تتعامل مع الأموال العامّة بأعلى مستويات النزاهة. إن وجود العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة يعني أن أحد الأطراف يمكنه السيطرة أو التأثير بشكل فعال على أنشطة الطرف الآخر. وهذا يوفر فرصة لتنفيذ العمليات بما يفيد أحد الأطراف على حساب الطرف الآخر.

17. إن الإفصاح عن أنواع معيّنة من العمليات مع الأطراف ذات العلاقة والشروط التي تم تنفيذ هذه العمليات بموجبها يساعد المستخدمين في تقييم تأثير هذه العمليات على المركز المالي والأداء المالي لجهة إتحادية معيّنة وقدرتها على توريد خدمات متفق عليها. كما يضمن هذا الإفصاح شفافية الجهة الاتحاديّة في التعامل مع الأطراف ذات العلاقة.

مثال 20.2 - أنواع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

فيما يلي أمثلة على حالات قد تؤدي فيها العمليات مع الأطراف ذات العلاقة إلى إفصاحات من قبل الجهة الاتحاديّة التي تقوم بإعداد البيانات الماليّة وفقا لهذا المعيار:

أ. تقديم الخدمات أو استلامها؛
ب. شراء السلع أو تحويلها/ بيعها (السلع الجاهزة أو غير الجاهزة)؛
ت. شراء الممتلكات وغيرها من الأصول أو تحويلها/ بيعها؛
ث. إتفاقيات الإيجار؛
ج. التمويل (بما في ذلك القروض ومساهمات رأس المال والمنح سواءا كانت نقدية أو عينية وغيرها من أشكال الدعم المالي بما في ذلك إتفاقات مشاركة التكلفة)؛
ح. الضمانات والتعهدات.

رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين

18. يشغل موظفو الإدارة الرئيسيون مراكز يتولون فيها المسؤولية في الجهة الاتحاديّة، فهم مسؤولون عن التوجيه الإستراتيجي والإدارة التشغيلية في جهة إتحادية معيّنة وتوكل إليهم صلاحيات مهمة. وتحدد رواتبهم غالبا بموجب قانون أو محكمة مستقلّة أو هيئة أخرى مستقلّة عن الجهة الاتحاديّة. وعلى الرغم من ذلك فقد تمكنهم مسؤولياتهم من التأثير على منافع الوظيفة التي تتدفق لهم أو للأطراف التي يرتبطون بها. ويستلزم هذا المعيار القيام بإفصاحات معيّنة عن:

أ. رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين وأعضاء عائلتهم المقربين خلال فترة التقرير؛
ب. القروض المقدمة لهم؛
ت. المكافآت الممنوحة لهم مقابل الخدمات التي يقدمونها للجهة الاتحاديّة بإستثناء الخدمات التي يقدمونها كونهم أعضاء في السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة أو كموظفين. بالإضافة إلى تطبيق الحد الأدنى من مستويات الشفافية على رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين وأقرباؤهم المباشرين.

عنصر المادية (الجوهرية)

19. يتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات الماليّة" القيام بإفصاح منفصل للبنود المادية. ويمكن تحديد مادية بند معين بالرجوع إلى طبيعة وحجم هذا البند. وعند تقييم المادية في العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، فقد تعني طبيعة العلاقة بين الجهة الاتحاديّة والطرف ذو علاقة وطبيعة العملية نفسها أن هذه المعاملة هي مادية بغض النظر عن حجم هذه المعاملة.

الإفصاحات

20. يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات والعمليات التي تتعلق ببعض فئات الأطراف ذات العلاقة. ويتم التركيز بشكل خاص على عمليات الجهة الاتحاديّة مع مدرائها أو أعضاء هيئتها الحاكمة ومع مجموعتها الإدارية العليا وخصوصا رواتبهم وقروضهم. وذلك للأسباب التالية:

أ. مسؤوليات الائتمان التي يتولاها المدراء وأعضاء السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة والمجموعة الإدارية العليا؛

ب. السلطات الكبيرة التي يتمتعون بها بخصوص استغلال موارد الجهة الاتحاديّة. وفي بعض السلطات، يتم تضمين متطلبات مماثلة في القوانين والأنظمة المعمول بها في الجهات الاتحاديّة.

21. يتم أيضا الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة ضمن متطلبات بعض معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى، مثل:

أ. معيار 1 "عرض البيانات الماليّة" حيث يجب الإفصاح عن المبالغ المدفوعة والمقبوضة من الجهات الاتحاديّة المسيطرة، والجهات الاتحاديّة الزميلة وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة.

ب. معيار 34 "البيانات الماليّة المنفصلة" و35 "البيانات الماليّة الموحّدة" حيث يجب الإفصاح عن العلاقات عند وجود السيطرة بغض النظر عن وجود عمليات أم لا.

ت. معيار 36 "الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" يتطلب الإفصاح عن قائمة بالجهات الاتحاديّة الزميلة.

الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة

22. في العمليات التي تتم بين الأطراف ذات العلاقة بإستثناء العمليات التي تقع ضمن العلاقة الطبيعية مع المورد أو علاقة الزبون/ المستلم وفقا لشروط أقل أو أكثر تفصيلا من الشروط المتوقع منطقيا اعتمادها من قبل الجهة الاتحاديّة إذا تعاملت مع ذلك الفرد أو الجهة الاتحاديّة على أساس تجاري بحث تحت نفس الظروف، فإن الجهة الاتحاديّة يجب أن تفصح عن كل مما يلي:

أ. وصف طبيعة العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة المشمولة بهذه العمليات. ومثال ذلك، وصف فيما إذا كانت العلاقة مع الجهة الاتحاديّة المسيطرة أو الجهات الاتحاديّة المسيطر عليها أو جهة إتحادية خاضعة لسيطرة مشتركة أو موظف إداري رئيسي؛

ب. وصف العمليات مع الأطراف ذات العلاقة ضمن كل فئة من فئات العمليات العامّة، وبيان حجم الفئات سواءا كانت مبلغ نقدي محدد أو نسبة من تلك الفئة من العمليات أو أرصدة حسابات أو كليهما؛

ت. ملخص للشروط العامّة للعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك الإفصاح عن الفرق بين هذه الشروط وتلك الموجودة بشكل طبيعي في عمليات مماثلة مع أطراف من غير ذوي العلاقة؛

ث. المبالغ أو الحصص الملائمة للبنود القائمة.

مثال 20.3 - الإفصاح عن معلومات حول العمليات بين الجهات الاتحاديّة

تتعامل الجهات الاتحاديّة مع بعضها البعض يوميا بشكل مكثف. وقد تجري هذه العمليات مقابل تكلفتها أو بأقل من تكلفتها أو مجانا، فعلى سبيل المثال قد تقدم جهة إتحادية للخدمات الإدارية مكتب مجاني لجهة أخرى، أو قد تعمل جهة إتحادية كوكيل شراء لجهة إتحادية أخرى، وفي بعض نماذج الحكومة، قد يكون من الممكن إستعادة أكثر من التكلفة الكاملة عند تقديم الخدمة. إن الدوائر هي أطراف ذات علاقة وذلك لأنها تخضع لسيطرة مشتركة، وتلبي هذه العمليات تعريف العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، إلا أن الإفصاح عن معلومات حول العمليات بين هذه الجهات الاتحاديّة غير مطلوب عندما :

أ. تكون العمليات متوافقة مع العلاقات التشغيلية الطبيعية بين الجهات الاتحاديّة؛
ب. نفذ وفقا لشروط تعتبر طبيعية لمثل هذه العمليات وفي مثل هذه الظروف .

إن إستثناء العمليات مع الأطراف ذات العلاقة من متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة 22 يعكس الحقيقة بأن الجهات الاتحاديّة تعمل معا لتحقيق أهداف مشتركة، ويقر بوجود الآليات المختلفة لتقديم الخدمات من قبل الجهات الاتحاديّة في سلطات مختلفة. ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة عندما تتم تلك العمليات وفقا لمقياس آخر بإستثناء المقاييس التشغيلية الموضوعة في ذلك الإختصاص.

23. يجوز الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلا إذا لزم القيام بإفصاحات منفصلة لتقديم معلومات مناسبة وموثوقة لأغراض إتخاذ القرار ولأغراض المسائلة.

24. إن الإفصاح عن عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تتم بين أعضاء الجهة الاتحاديّة غير ضروري في البيانات الماليّة الموحّدة وذلك لأن هذه البيانات تعرض معلومات حول الجهة الاتحاديّة المسيطرة والجهات الاتحاديّة المسيطر عليها كجهة إتحادية واحدة. أما عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحدث بين الجهات الاتحاديّة يتم إستبعادها عند التوحيد وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 34 "البيانات الماليّة المنفصلة" ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة". ولا يتم إستبعاد العمليات مع الجهات الاتحاديّة الزميلة التي تتم المحاسبة عليها بموجب طريقة حقوق الملكية، وبالتالي فإنها تتطلب إفصاح منفصل على إعتبار أنها عمليات أطراف ذات العلاقة.

الإفصاح - موظفي الإدارة الرئيسيين

25. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين على شكل مبلغ إجمالي وعدد الأفراد، والذي يتم تحديدهم على أساس دوام كامل، ويحصلون على رواتب ضمن هذه الفئة مع إظهار الفئات الرئيسية لموظفي الإدارة الرئيسيين بشكل منفصل وتقديم وصف لكل فئة. إن موظفي الإدارة الرئيسيين يكونوا معينين على أساس دوام كامل أو جزئي، ويلزم تقدير عدد الأفراد الذين تم الإفصاح عن أنهم يحصلون على رواتب على أساسي يعادل الدوام الكامل. وتقدم الجهات الاتحاديّة إفصاحات منفصلة حول الدرجات الرئيسية لموظفي الإدارة الرئيسيين.

ب. كافة الرواتب والتعويضات الأخرى المقدمة لموظفي الإدارة الرئيسيين وأعضاء الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين والذي تدفعه الجهة الاتحاديّة خلال فترة التقرير على شكل مبلغ إجمالي مع بيان المبالغ الإجمالية المقدمة لكل مما يلي، وبشكل منفصل:

- ✓ موظفو الإدارة الرئيسيون؛
- ✓ أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين؛

ت. فيما يخص القروض التي لا تكون متاحة بشكل كبير لغير موظفي الإدارة الرئيسيين، والقروض غير المعروفة للعامة بشكل واسع، ولكل عضو من أعضاء الإدارة الرئيسيين وكل فرد من أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين:

- ✓ حجم القروض المقدمة خلال الفترة وشروط هذه القروض في ذلك الوقت؛
- ✓ مبالغ القروض المسددة خلال الفترة؛
- ✓ الرصيد لكافة القروض والذمم في نهاية فترة التقرير؛
- ✓ عندما لا يكون الفرد مدير أو عضو من أعضاء السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة أو مجموعة الإدارة العليا، الإفصاح عن علاقة هذا الفرد بالأفراد أو بالمجموعة.

26. تتطلب الفقرة 22 من هذا المعيار الإفصاح عن عمليات مع الأطراف ذات العلاقة التي تحدث على أساس آخر بإستثناء "الأساس التجاري" الذي يتوافق مع الشروط التشغيلية الموضوعة للجهة الاتحاديّة. كما يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات عن عمليات معيّنة مع موظفي الإدارة الرئيسيين المحددين في الفقرة 25، سواءا تمت هذه المعاملات على أساس تجاري يتوافق مع الشروط التشغيلية المعمول بها في الجهة الاتحاديّة أم لا.

27. قد تتضمن مكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين مجموعة من المنافع المباشرة وغير المباشرة. وعندما يكون من الممكن تحديد تكلفة هذه المنافع، يتم تضمين هذه التكلفة في إجمالي الرواتب المفصح عنها، أما عندما لا يكون من الممكن تحديد قيمة هذه المنافع فإنه يتم عمل أفضل تقدير ممكن للتكاليف التي تتحملها الجهة الاتحاديّة ويتم تضمينه في إجمالي الرواتب المفصح عنها. على سبيل المثال، يمكن الحصول على إرشاد حول قياس منافع الموظفين من معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين". وعند تضمين التعويضات غير النقدية التي يمكن قياسها بموثوقية في المبلغ الإجمالي لرواتب موظفي الإدارة الرئيسيين المفصح عنه للفترة، فإن الإفصاح يتم في الملاحظات حول البيانات الماليّة عن أساس قياس الرواتب غير النقدية.

المعيار 24 – عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

المعيار 24 - عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 24 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 24 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار عرض معلومات الميزانيّة في البيانات الماليّة

هدف المعيار 236
النطاق 236
الميزانيات المصادق عليها 237
عرض المقارنة بين الميزانيّة والمبالغ الفعلية 239
العرض والافصاح 240
مستوى التجميع 241
التغيرات من الميزانيّة الأصلية إلى الميزانيّة النهائية 242
الاساس القابل للمقارنة 243
ميزانيات متعددة السنوات 244
الإفصاح في الإيضاحات حول اساس، فترة، ونطاق الميزانيّة 245
تسوية المبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات الماليّة 246
ملحق أ 248

هدف المعيار

1. يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة الميزانيّة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الميزانيّة في البيانات الماليّة الخاصة بالجهة الاتحاديّة التي تتيح عرض ميزانيتها المصادق عليها للعامة بحيث تكون الجهة هي المسؤولة وبالتالي خاضعة للمساءلة العامّة. ويتطلب المعيار أيضا الإفصاح عن أسباب الفروقات الجوهرية بين الميزانيّة والمبالغ الفعلية بحيث تؤدي الجهة الاتحاديّة واجباتها من ناحية المساءلة وتعزز شفافية بياناتها الماليّة من خلال:
    أ. شرح لكيفية الإمتثال بالميزانيّة المصادق عليها والتي تتحمل مسؤوليتها للعامة؛ و
    ب. إظهار أدائها المالي في تحقيق النتائج المقدرة، وذلك في الحالات التي يتم إعداد الميزانيّة والبيانات الماليّة على اساس مشابه.
2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:
    أ. تعريف مفهوم الميزانيات المصادق عليها؛
    ب. أساس عرض ومقارنة المبالغ المدرجة ضمن الميزانيّة والمبالغ الفعلية؛
    ت. كيفية تحديد الاساس القابل للمقارنة؛
    ث. متطلبات العرض والافصاح المتعلقة بعرض الميزانيّة ضمن البيانات الماليّة.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل، والتي يطلب منها أو تختار إتاحة الميزانيات المصادق عليها للعامة. إلا ان المعيار بحد ذاته لا يتطلب من أي جهة إتحادية وجوب إتاحة الميزانيات المصادق عليها للعامة، ولا يتطلب بأن تفصح البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة عن معلومات حول الميزانيّة المصادق عليها غير المتاحة للعامة أو القيام بأي مقارنة بين الميزانيّة والبيانات الماليّة الخاصة بالجهة الاتحاديّة.
4. يتم تجميع الميزانيات المصادق عليها في بعض الأحيان لتشمل كافة الأنشطة التي تقوم بها الجهة الاتحاديّة. في أحيان أخرى، قد يطلب إتاحة الميزانيات المنفصلة المصادق عليها بشكل علني للعامة والمتعلقة ببعض الأنشطة، أو مجموعات الأنشطة أو الجهات الاتحاديّة المشمولة ضمن البيانات الماليّة للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

مثال 24.1 - الميزانيات المجمعة والميزانيات المنفصلة

تمثل الميزانيّة العامّة للحكومة الاتحاديّة البرنامج المالي لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال التوزيع والاستخدام الكفء للموارد في إطار الاستراتيجية الاتحاديّة. تشمل الميزانيّة العامّة للحكومة الاتحاديّة العديد من الجهات الاتحاديّة إلا انه يجوز للجهات الاتحاديّة الخدمية المستقلّة ان تكون لها ميزانيات مستقلّة عن الميزانيّة العامّة طالما هناك نص قانوني يسمح بذلك.

الميزانيات المصادق عليها

5. تعكس الميزانيّة المصادق عليها الايرادات أو المقبوضات المتوقع أن تنشأ في فترة الميزانيّة السنوية أو فترة الميزانيّة متعددة السنوات بناءا على الخطط الحالية والظروف الإقتصادية المتوقعة للفترة التي تغطيها الميزانيّة، والمصاريف أو النفقات المصادق عليها من السلطة التشريعية التي تعنى بذلك.

6. هناك اختلاف بين الميزانيّة المصادق عليها وبين المعلومات الماليّة المتوقعة حيث انه لا يمكن اعتبار الميزانيّة المصادق عليها كتقدير آجل أو تنبؤ مبني على إفتراضات حول الأحداث المستقبلية والتدابير الإدارية المحتملة التي ليس بالضرورة أن تحدث.

7. عند إقرار الميزانيّة، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تلتزم بالضوابط القانونية والتنظيمية لصرف ما هو مدرج بالميزانيّة. ترتبط الجهة الاتحاديّة بالمصروفات بحدود الاعتمادات الماليّة المخصصة لها في الميزانيّة المصادق عليها وفقا لمخصصات بنود معيّنة، وبالتالي تعتبر الصلاحية المحددة في الميزانيّة المصادق عليها هي عموما الحد القانوني الذي يجب ان تعمل الجهة الاتحاديّة ضمنه.

8. إذا لم يتم المصادقة على الميزانيّة قبل بداية فترة الميزانيّة يجوز للسلطة التشريعية إقرار اعتمادات شهرية مؤقتة على اساس جزء من اثني عشر جزءا من اعتمادات السنة الماليّة السابقة.

9. يمكن أن تشمل الميزانيّة الأصلية المبالغ المخصصة المتبقية التي يتم ترحيلها تلقائيا من السنوات السابقة بموجب القانون.

مثال 2 .24 - وجود اعتمادات تابعة لسنوات سابقة في الميزانيّة الأصلية

تمت المصادقة على اعتماد مالي وقدره 10,000,000 درهم إماراتي في ميزانيّة وزارة البنية التحتية لسنة 2011 والمتعلق بتعيين مقاول لإنشاء مبنى معين خلال الأشهر الستة الاولى لسنة 2011. إلا انه بسبب انشغال وزارة البنية التحتية بمشاريع أخرى خلال سنة 2011، لم تتمكن الوزارة من إبرام العقد مع المقاول في الوقت المحدد إذ تم إبرامه في الربع الثالث لسنة 2011، وتم الاتفاق على البدء بإنشاء المبنى في بداية عام.2012 وبناءا عليه، قررت الوزارة ادراج الاعتماد المصادق عليه سابقا كجزء من ميزانيّة 2011 البالغ 10,000,000 درهم إماراتي، في ميزانيّة 2012 حسب خطة التنفيذ وبموجب القانون.

10. قد يكون هناك ضرورة في بعض الأحيان، وبعد الحصول على الموافقات القانونية أو التشريعية المناسبة، وجوب القيام بتعديلات على الميزانيّة الأصلية والتي تنشأ عن حالات مختلفة على سبيل المثال وليس الحصر:

أ. إن كان هناك ضرورة للحصول على اعتمادات إضافية لتغطي نفقات لم تكن بالحسبان في الميزانيّة الأصلية مما يستدعي إلى تعديل الميزانيّة الأصلية؛ أو

ب. إن كان هناك نقص في الايرادات المقدرة خلال الفترة بحيث يكون من الضروري إجراء نقل بين ابواب الميزانيّة أو بين البنود بهدف ملائمة أولويات التمويل خلال الفترة الماليّة؛ أو

ت. في الحالات التي تستدعي الانضباط المالي، حيث يمكن اقتطاع الأموال المخصصة لجهة اتحادية أو لنشاط معين من المبلغ المخصص اساسا للفترة والمدرج في الميزانيّة الأصلية.

11. تشمل الميزانيّة النهائية كافة التغيرات والتعديلات على الميزانيّة الأصلية التي تمت المصادقة عليها وهي غالبا ما يشار إليها بـ "الميزانيّة النهائية".

12. في كثير من الحالات، تكون الميزانيّة النهائية مساوية للمبالغ الفعلية وذلك بسبب المراقبة المستمرة لعملية تنفيذ الميزانيّة خلال الفترة والقيام بتعديل الميزانيّة الأصلية تدريجيا لتعكس التغير في الشروط والتغير في الحالات والخبرات خلال فترة التقرير. تتطلب الفقرة 26 من هذا المعيار الإفصاح عن توضيح أسباب التغيرات بين الميزانيّة الأصلية والنهائية. تمكّن الإفصاحات التي تم ذكرها في الفقرتين 14 و26 من تعزيز واجب المساءلة من قبل الجهة الاتحاديّة تجاه العامّة من ناحية الأداء ومن ناحية الالتزام بالميزانيّة المصادق عليها.

عرض المقارنة بين الميزانيّة والمبالغ الفعلية

13. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة التي تعد وتعرض البيانات الماليّة على أساس الاستحقاق والتي يطلب منها أو تختار إتاحة الميزانيّة المصادق عليها للعامة، ان تعرض مقارنة المبالغ المقدرة المدرجة في الميزانيّة، مع المبالغ الفعلية كبيان مالي إضافي منفصل في البيانات الماليّة، باستثناء إذا تم إعداد الميزانيّة العامّة على أساس الاستحقاق حيث يمكن للجهة الاتحاديّة عرض مقارنة المبالغ المقدرة وفق الميزانيّة مع المبالغ الفعلية كأعمدة ميزانيّة إضافية في البيانات الماليّة المعروضة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة كما هو موضح في ملحق "أ" من هذا المعيار.

14. ينبغي على الجهة الاتحاديّة أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية بشكل منفصل لكل مستوى من الإشراف التشريعي، حيث يتعيّن عرض ما يلي:

أ. مبالغ الميزانيّة الأصلية والنهائية؛
ب. المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الميزانيّة؛
ت. شرح الفروقات الجوهرية بين الميزانيّة التي تتحمل الجهة الاتحاديّة المسؤولية عنها تجاه العامّة، والمبالغ الفعلية من خلال الافصاح عنها في الايضاحات، إلا في حالة إذا تم إدراج هذا التوضيح في وثائق عامة أخرى تم إصدارها بالتزامن مع البيانات الماليّة، وفي هذه الحالة يشار إليها في الايضاحات المرفقة بالبيانات الماليّة.

مثال 24.3 - وثائق عامة يمكن إصدارها مع البيانات الماليّة والتي يمكن ان تضم شرحا للفروقات الجوهرية بين الميزانيّة والمبالغ الفعلية

- ✓ تقرير مناقشات وتحليلات ادارة الجهة الاتحاديّة؛ أو
- ✓ تقرير مراجعة العمليات؛ أو
- ✓ التقارير الأخرى التي تعطي تفسيرات حول أداء وإنجازات الجهة الاتحاديّة خلال الفترة.

15. إن عرض البيانات الماليّة للميزانيّة الأصلية والنهائية، وللمبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة، يمكن مستخدمي البيانات الماليّة من تحديد فيما إذا تم الحصول على الموارد وإستخدامها وفقا للميزانيّة المصادق عليها، كما يمكن من فهم الاسباب وراء الفروقات الجوهرية، مما يؤدي إلى تعزيز واجب المساءلة من قبل الجهة الاتحاديّة تجاه العامّة.

16. يتوجب على الجهة الاتحاديّة عرض الفروقات بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة وفقا للميزانيّة الأصلية او النهائية (وغالبا ما يشار إليها بـ "الانحراف" في المحاسبة) في البيانات الماليّة.

17. غالبا ما يكون هناك إرشادات تشريعية أو قانونية أو ارشادات من أي سلطة أخرى للجهة الاتحاديّة التي ينبغي ان تتيح كل من الميزانيّة الأصلية والميزانيّة النهائية للعامة، بحيث تكون هذه الارشادات مرجعا للجهة الاتحاديّة يوضح فيما إذا كان شرح الفروقات الجوهرية بين الميزانيّة الأصلية والمبالغ الفعلية أو بين الميزانيّة النهائية والمبالغ الفعلية هو أمر ضروري (وفقا للفقرة 14 النقطة (ت)).

مثال 4 .24 - عدم توفر ارشادات للجهة الاتحاديّة حول تحديد الفروقات الجوهرية بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية

في حال عدم توفر إرشادات للجهة الاتحاديّة حول تحديد الفروقات الجوهرية بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، يمكن تحديد الاختلافات الجوهرية من خلال:

- ✓ التركيز على أداء الجهة الاتحاديّة بالنسبة للميزانيّة الأصلية من خلال تحديد الفروقات بين مبالغ الميزانيّة الأصلية والمبالغ الفعلية؛ أو
- ✓ التركيز على درجة الالتزام بالميزانيّة النهائية من خلال تحديد الفروقات بين مبالغ الميزانيّة النهائية والمبالغ الفعلية.

18. حيث يتم إتاحة الميزانيّة المصادق عليها للعامة فقط لبعض الجهات أو الأنشطة المشمولة في البيانات الماليّة، تنطبق متطلبات الفقرة 14 فقط على الجهات أو الأنشطة المبينة في الميزانيّة المصادق عليها.

مثال 24.5 - أنشطة غير متاحة للعامة في الميزانيّة

قد يتقرر عدم إتاحة المعلومات الماليّة للعامة الخاصة بميزانيّة بعض الأنشطة أو البرامج التابعة لوزارة الداخلية وذلك نظرا لسريتها أو لأهدافها الاستراتيجية.

العرض والافصاح

19. عندما لا يتم إعداد الميزانيّة والبيانات الماليّة على أساس قابل للمقارنة، يتم عرض بيان منفصل حول مقارنة الميزانيّة مع المبالغ الفعلية. ولتفادي أي قراءة خاطئة للمعلومات الماليّة، يمكن للجهة الاتحاديّة أن توضح في البيانات الماليّة بشكل صريح يفيد بانه هناك اختلاف بين اساس الميزانيّة والاساس المحاسبي وبأنه تم اعداد بيان مقارنة الميزانيّة مع المبالغ الفعلية على أساس الميزانيّة. يوضح ملحق "أ" من هذا المعيار متطلبات العرض والافصاح عندما يتم إعداد الميزانيّة والبيانات الماليّة على أساس قابل للمقارنة.

20. يعتبر بيان مقارنة الميزانيّة مع المبالغ الفعلية جزء من مكونات البيانات الماليّة كما هو موضح في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 " عرض البيانات الماليّة".

مستوى التجميع

21. قد توفر وثائق الميزانيّة تفاصيل عدة حول أنشطة أو برامج معيّنة للجهة الاتحاديّة أو حتى حول الجهات الاتحاديّة (من منظور الحكومة الاتحاديّة). ويتم غالبا تجميع هذه التفاصيل في البنود الرئيسية للميزانيّة لعرضها على السلطة التشريعية أو سلطة رسمية أخرى والمصادقة عليها. يعتبر تجميع تفاصيل الأنشطة او البرامج ضروريا في بعض الأحيان لتجنب العبء الزائد من المعلومات الماليّة ولعكس المستويات ذات الصلة للإشراف التشريعي أو أي سلطة أخرى.

22. عند تحديد مستوى التجميع لتفاصيل الأنشطة والبرامج تعتمد الجهة الاتحاديّة على ممارسة الحكم المهني بعد الأخذ بالاعتبار الخصائص النوعية التي يجب ان تلبيها المعلومات المدرجة في البيانات الماليّة كما ذكر في فقرة 24 من هذا المعيار.

23. تصنيف بنود الميزانيّة ضمن مجموعات من اجل ضمان مقارنة فعالة وواضحة خلال عملية الافصاح حول معلومات الميزانيّة والمبالغ الفعلية، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تقوم بالإفصاح بشكل يتسق مع الطريقة التي تمت فيها تجميع الأنشطة أو البرامج ضمن البنود الرئيسية للميزانيّة لأخذ المصادقة عليها من السلطة التشريعية المناسبة.

مثال 6 .24 - تجميع تفاصيل الميزانيّة ضمن فئات واسعة

المجموعات الرئيسية للميزانيّة المتعلقة بوزارة الماليّة (للمثال وليس للحصر):

تشمل هذه المجموعات تفاصيل بنود عدة يتم تصنيفها وفقا لطبيعتها. يمكن لوزارة الماليّة متابعة تنفيذ ميزانيتها عبر مقارنة الميزانيّة بالمبالغ الفعلية على ان تكون بنود المبالغ الفعلية مصنفة على المجموعات بشكل متسق مع طريقة تجميع البنود ضمن المجموعات الرئيسية للميزانيّة.

24. يتعيّن على المعلومات المدرجة في البيانات الماليّة ان تلبي الخصائص النوعية بحيث يتوجب ان تكون تلك المعلومات ذات صلة لمستخدمي البيانات الماليّة ويمكن الاعتماد عليها بشكل موثوق. تم التطرق للخصائص النوعية بشكل تفصيلي أكثر في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاخطار".

25. يمكن للجهة الاتحاديّة عرض معلومات ميزانيّة إضافية، بما في ذلك معلومات حول انجازاتها الخدماتية ضمن وثائق معيّنة غير البيانات الماليّة. ويحبذ الإشارة إلى هذه الوثائق من البيانات الماليّة، وذلك للتمكن من ربط البيانات الماليّة للميزانيّة والبيانات الفعلية مع بيانات الميزانيّة غير الماليّة والانجازات الخدمية.

التغيرات من الميزانيّة الأصلية إلى الميزانيّة النهائية

26. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تقدم شرحا حول ما إذا كانت التغيرات بين الميزانيّة الأصلية والنهائية هي نتيجة إعادة تخصيص المبالغ من أبواب معيّنة إلى أبواب أخرى ضمن الميزانيّة أم هي نتيجة عوامل أخرى مثل التغيرات في مؤشرات الميزانيّة الأصلية بما في ذلك التغيرات في سياسة الحكومة الاتحاديّة.

ويتم هذا التوضيح من خلال:

أ. الإفصاح في الايضاحات ضمن البيانات الماليّة؛ أو
ب. إدراج هذا التوضيح في تقرير تم إصداره قبل صدور البيانات الماليّة، أو في نفس وقت صدورها، أو بالتزامن مع البيانات الماليّة، وبهذه الحالة يشار إليها في الايضاحات المرفقة بالبيانات الماليّة.

مثال 24.7 - التقارير المنفصلة عن البيانات الماليّة التي توضح التغيرات بين الميزانيّة الأصلية والميزانيّة النهائية

- ✓ تقرير نتائج تنفيذ الميزانيّة؛ أو
- ✓ تقرير مناقشات وتحليلات ادارة الجهة الاتحاديّة؛ أو
- ✓ تقرير مراجعة العمليات؛ أو
- ✓ التقارير الأخرى التي تعطي تفسيرات حول الأداء المالي عن تنفيذ الميزانيّة.

27. تتضمن الميزانيّة النهائية كافة التغيرات المصادق عليها وفق الإجراءات التشريعية أو القانونية من قبل السلطة المخولة للموافقة على تعديل الميزانيّة الأصلية.

الاساس القابل للمقارنة

28. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة عرض مقارنة الميزانيّة والمبالغ الفعلية وفقا لأساس محاسبي مشابه واساس تصنيف مشابه للفترة كما في الميزانيّة المصادق عليها. حيث يضمن ذلك الإفصاح عن المعلومات حول الامتثال للميزانيّة في البيانات الماليّة وفقا لأساس مشابه للأساس المستخدم في الميزانيّة نفسها.

29. بناءا على ما تم ذكره في الفقرة 4 من هذا المعيار، يتم إعادة تجميع الميزانيات المنفصلة لكافة الجهات الاتحاديّة المسيطر عليها بقصد عرضها في البيانات الماليّة الموحّدة للحكومة الاتحاديّة وفقا لمتطلبات هذا المعيار، وبعد التأكد من ان الميزانيات التي تم تجميعها بهدف العرض والافصاح، هي التي تمت المصادقة عليها من قبل السلطات التشريعية، وبالتالي لا تتضمن اية تغيرات غير مصادق عليها.

مثال 8 .24 - تحديد الاساس القابل للمقارنة

عند اختلاف الأسس المستخدمة بين الميزانيّة والمبالغ الفعلية يتم الإفصاح عن المعلومات حول الامتثال للميزانيّة في البيانات الماليّة وفقا لأساس مشابه للأساس المستخدم في الميزانيّة نفسها.

لنفرض انه في سنة 2020، تقوم جهة اتحادية مستقلّة بتحضير بياناتها الماليّة للسنة المنتهية 31 ديسمبر 2020 على اساس الاستحقاق المحاسبي وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق لدولة الامارات العربية المتحدة، وبينما تستخدم الاساس النقدي لإعداد ميزانيتها للسنة نفسها.

تحديد الاساس القابل للمقارنة:

على هذا الاساس، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة عند الإفصاح حول مقارنة الميزانيّة والمبالغ الفعلية ان تستخدم الاساس النقدي مما يتوجب القيام بتعديلات ضرورية على المبالغ المدرجة على اساس الاستحقاق في البيانات الماليّة على سبيل المثال وليس الحصر: إعادة تنظيم المبالغ؛ إعادة تصنيف المبالغ؛ اختلافات التوقيت.

مثال 9.24 - تحديد الاساس القابل للمقارنة

يتم اعداد الميزانيّة العامّة للحكومة الاتحاديّة بشكل يتواءم مع دليل احصاءات مالية الحكومة (GFS) لتشمل كافة الجهات والأنشطة الاتحاديّة.

ميزانيات متعددة السنوات

30. قد يجوز للجهة الاتحاديّة ان تتيح للعامة ميزانيّة متعددة السنوات مصادق عليها بدلا من الميزانيات السنوية العامّة، حيث تشمل الميزانيّة متعددة السنوات مجموعة من الميزانيات السنوية أو اهداف الميزانيات السنوية. وتظهر الميزانيّة المصادق عليها لكل فترة سنوية تطبيق سياسات الميزانيّة المرتبطة بالميزانيّة متعددة السنوات لتلك الفترة. وفي بعض الحالات قد تسمح الميزانيّة متعددة السنوات بنقل التخصيصات غير المستخدمة من سنة لأخرى.

مثال 24.10 - ميزانيّة متعددة السنوات

يجوز بقرار من مجلس الوزراء تكليف كافة الجهات الاتحاديّة بإعداد مشروع ميزانيّة خطة متوسطة المدى، يحدد عدد سنواتها قرار مجلس الوزراء، على ان تتضمن تقديرات الايرادات والمصروفات لكل سنة على حدة، ويصدر قرار اعتمادات هذه الميزانيّة من مجلس الوزراء.

31. في حالات وجود ميزانيّة متعددة السنوات، يعتمد تحديد الميزانيّة الأصلية والميزانيّة النهائية على كيفية المصادقة عليها.

مثال 24.11 - ميزانيّة متعددة السنوات

تكملة لمثال 24.10، عند اعداد مشروع قانون ربط الميزانيّة العامّة لكل سنة من سنوات الخطة متوسطة المدى يجب الأخذ في الاعتبار أي تعديلات على ميزانيّة هذه الخطة، يتم الموافقة عليها من قبل مجلس الوزراء.

الإفصاح في الإيضاحات حول اساس، فترة، ونطاق الميزانيّة

32. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تفصح في ايضاحات بياناتها الماليّة عن اساس الميزانيّة، واساس التصنيف المعتمد، وفترة الميزانيّة المصادق عليها. من شان هذا الافصاح ان يساعد مستخدمي البيانات الماليّة في فهم العلاقة بين الميزانيّة والمعلومات المحاسبية المدرجة في البيانات الماليّة.

33. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان توضح في البيانات الماليّة المعدة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة إذا كانت الميزانيّة معدة على اساس مختلف عن اساس الاستحقاق المحاسبي.

34. على الجهة الاتحاديّة ان تفصح عن الصيغ وآلية التصنيف المعتمدة في عرض الميزانيّة المصادق عليها، حيث انه من الممكن تصنيف بنود الميزانيّة ضمن مجموعات وفقا لأساس مشابه للأساس المعتمد في البيانات الماليّة.

مثال 24.12 - تصنيف بنود الميزانيّة

قد يتم تصنيف بنود الميزانيّة ضمن مجموعات والتي ممكن ان تختلف عن كيفية التصنيف المدرجة في البيانات الماليّة. على سبيل المثال قد يتم تصنيف بنود الميزانيّة ضمن مجموعات حسب:

- ✓ الطبيعة الاقتصادية للبنود (على سبيل المثال وليس الحصر: تعويضات الموظفين؛ مستلزمات سلعية وخدمية)؛ أو
- ✓ الوظيفة (على سبيل المثال وليس الحصر :الدفاع؛ التعليم؛ الحماية الاجتماعية؛ الصحة؛ الخدمات العمومية العامّة؛ النظام العام وشؤون السلامة العامّة)؛ أو
- ✓ برامج محددة (على سبيل المثال وليس الحصر: الحد من الفقر؛ مكافحة الأمراض المعدية)؛ أو
- ✓ أنشطة مرتبطة بأهداف نتائج الأداء (على سبيل المثال وليس الحصر :تخرج دفعة من العسكريين من برنامج تعليمي ما).

35. في الحالات التي تكون فترة الميزانيّة المصادق عليها هي نفس الفترة التي تغطيها البيانات الماليّة، يكون للإفصاح عن الفترة التي تغطيها الميزانيّة المصادق عليها دور تأكيدي بالأخص عند اعداد الميزانيات المرحلية والبيانات الماليّة والتقارير المرحلية.

36. يتعيّن على الحكومة الاتحاديّة ان تحدد في ايضاحات البيانات الماليّة الموحّدة عن الجهات الاتحاديّة المشمولة في الميزانيّة الاتحاديّة العامّة المصادق عليها.

تسوية المبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات الماليّة

37. استنادا إلى ما تم ذكره في فقرة 28 من هذا المعيار، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة القيام بتسوية المبالغ الفعلية المعروضة على اساس قابل للمقارنة مع الميزانيّة، بالمبالغ الفعلية التي تم عرضها في البيانات الماليّة مع تحديد أي اختلافات في الاساس والوقت والمنشأة (كما ينطبق). من شان هذه التسوية ان تعزز بشكل أفضل دور الجهة الاتحاديّة تجاه واجب المساءلة للعامة، وذلك من خلال تحديد المصادر الرئيسية للاختلاف بين المبالغ الفعلية على اساس الميزانيّة، والمبالغ المعترف بها في البيانات الماليّة.

38. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الافصاح عن تسوية صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية عند اعداد الميزانيّة المصادق عليها على اساس غير اساس الاستحقاق المحاسبي. ويمكن الافصاح عن التسوية ضمن بيان مقارنة الميزانيّة والمبالغ الفعلية، أو في إيضاحات البيانات الماليّة. يوضح ملحق "أ" من هذا المعيار متطلبات العرض والافصاح عندما يتم إعداد الميزانيّة والبيانات الماليّة على أساس قابل للمقارنة.

39. يمكن تصنيف الاختلافات بين المبالغ الفعلية المعروضة على اساس قابل للمقارنة مع الميزانيّة، بالمبالغ الفعلية التي تم عرضها في البيانات الماليّة بشكل مفيد على النحو التالي:

    أ. الاختلاف في الأسس الذي يحدث عندما يتم إعداد الميزانيّة المصادق عليها على أساس مختلف عن الأساس المحاسبي. فعلى سبيل المثال وفي حال تم إعداد الميزانيّة على أساس النقد ويتم إعداد البيانات الماليّة على أساس الاستحقاق؛
    ب. الاختلاف في التوقيت الذي يحدث عندما تختلف فترة الميزانيّة عن فترة التقرير الظاهرة في البيانات الماليّة؛
    ت. الاختلاف في المنشأة (كما ينطبق) الذي يحدث عندما لا تشمل الميزانيّة برامج أو منشآت تشكل جزء من الجهة الاتحاديّة التي يتم اعداد بياناتها الماليّة.

    وقد يكون هناك أيضا اختلافات في الصيغ وخطط التصنيف التي يتم تبنيها لعرض البيانات الماليّة والميزانيّة. على سبيل المثال، تقتصر المنافع الإجتماعية وفقا لتعريفها الورد في المعيار على التحويلات المالية. وتصنيف الإحصائيات المالية الحكومية للمنافع الإجتماعية هو تصنيف أوسع نطاقا، حيث يشمل بعض الخدمات الفردية التي تقدمها الجهات الإتحادية.

40. لا يفرض هذا المعيار إفصاح الجهة الاتحاديّة عن المعلومات المتعلقة بميزانيّة السنوات السابقة بغرض المقارنة أو عن الايضاحات المتعلقة بعرض الإختلافات التابعة للفترة السابقة.

مثال 24.13 - تحديد الاساس القابل للمقارنة

تكملة لمثال 24.8، ادناه مثال حول بيان المقارنة بين الميزانيّة والمبالغ الفعلية على الاساس النقدي:

بيان المقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية	الميزانية الأصلية *الدرهم الاماراتي*	الميزانية النهائية *الدرهم الاماراتي*	المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة *الدرهم الاماراتي*	الفروقات بين الميزانية النهائية والمبالغ الفعلية *الدرهم الاماراتي*
المقبوضات النقدية				
رسوم خدمات	x	x	x	x
حقوق امتياز	x	x	x	x
مساهمات حكومات الامارات المحلية	x	x	x	x
توزيعات أرباح	x	x	x	x
فوائد وارباح عملة	x	x	x	x
إيرادات أخرى	x	x	x	x
إجمالي المقبوضات النقدية	**X**	**X**	**X**	***X***
المدفوعات النقدية				
تعويضات الموظفين	(x)	(x)	(x)	(x)
مستلزمات سلعية وخدمية	(x)	(x)	(x)	(x)
الإعانات	(x)	(x)	(x)	(x)
المنافع الاجتماعية	(x)	(x)	(x)	(x)
المنح	(x)	(x)	(x)	(x)
الأصول غير المالية	(x)	(x)	(x)	(x)
المصاريف الأخرى	(x)	(x)	(x)	(x)
إجمالي المدفوعات النقدية	**(X)**	**(X)**	**(X)**	***(X)***
صافي المقبوضات /المدفوعات النقدية	**Y**	**Y**	**Y**	***Y***

ادناه، مثال حول الإيضاح المتعلق بالتسوية بين الميزانيّة والمبالغ الفعلية موضحا الاختلافات المتعلقة ببيان التدفقات النقدية.

تسوية بين الميزانية والمبالغ الفعلية المدرجة في البيانات المالية	بيان التدفقات النقدية			
	الأنشطة التشغيلية	الأنشطة الاستثمارية	الأنشطة التمويلية	المجموع في الدرهم الاماراتي
المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة كما تم عرضها في «بيان مقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية»	xxx	xxx	xxx	xxx
الاختلافات في الأساس	xxx	xxx	xxx	xxx
الاختلافات في التوقيت	xxx	xxx	xxx	xxx
المبالغ الفعلية في «بيان التدفقات النقدية»	xxx	xxx	xxx	xxx

ملحق أ - متطلبات العرض والافصاح عندما يتم إعداد الميزانيّة والبيانات الماليّة وفقا لأساس مشابه

متطلبات العرض والافصاح عندما يتم إعداد الميزانيّة والبيانات الماليّة وفقا لأساس مشابه

يوضح هذا الملحق متطلبات العرض والافصاح في الحالات التي يتم اعداد الميزانيّة وفقا لأساس مشابه للأساس المحاسبي المستخدم لإعداد البيانات الماليّة (على سبيل المثال، في حال تم اعداد الميزانيّة العامّة على اساس الاستحقاق).

المقارنة بين الميزانيّة والمبالغ الفعلية

يتعيّن على الجهة الاتحاديّة التي تعد وتعرض البيانات الماليّة على أساس الاستحقاق والتي يطلب منها أو تختار إتاحة الميزانيّة المصادق عليها للعامة، ان تعرض مقارنة المبالغ المقدرة المدرجة في الميزانيّة، مع المبالغ الفعلية اما كبيان مالي إضافي منفصل في البيانات الماليّة أو كأعمدة ميزانيّة إضافية في البيانات الماليّة المعروضة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

يمكن اضافة أعمدة اضافية إلى البيانات الماليّة الرئيسية المعروضة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، بحيث تحدد هذه الأعمدة الاضافية، مبالغ الميزانيّة الأصلية والنهائية إضافة إلى الفروقات بين المبالغ المقدرة والفعلية في حال اختارت الجهة الاتحاديّة عرض ذلك.

تسوية المبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات الماليّة

يتعيّن على الجهة الاتحاديّة القيام بتسوية المبالغ الفعلية المعروضة بالمبالغ الفعلية التي تم عرضها في البيانات الماليّة مع تحديد أية اختلافات في الاساس والوقت والمنشأة (كما ينطبق). من شان هذه التسوية ان تعزز بشكل أفضل دور الجهة الاتحاديّة تجاه واجب المساءلة للعامة، وذلك من خلال تحديد المصادر الرئيسية للاختلاف بين المبالغ الفعلية على اساس الميزانيّة، والمبالغ المعترف بها في البيانات الماليّة.

في الحالات التي يتم اعداد الميزانيّة على وفقا لأساس مشابه للأساس المحاسبي المستخدم لإعداد البيانات الماليّة يتعيّن فقط تحديد الإختلافات بين المبالغ الفعلية في الميزانيّة والمبالغ المقابلة في البيانات الماليّة. ولا يتوجب القيام بأية تسوية عندما:

أ. يتم إعداد الميزانيّة لنفس الفترة؛
ب. تشمل الميزانيّة نفس المنشآت أو الجهات الموجودة في البيانات الماليّة؛ و
ت. يتم تبنى نفس طريقة العرض كما في البيانات الماليّة.

أما في حال وجود اختلاف في أي من النقاط (أ) أو (ب) أو (ت)، فبالرغم من اتباع أساس مشابه للأساس المحاسبي في كل من الميزانيّة والبيانات الماليّة، يتعيّن القيام بالتسويات المناسبة لإظهار الإختلافات الناجمة اما عن عامل التوقيت أو عامل العرض أو بسبب اختلاف المنشأة (كما ينطبق).

المعيار 14 – الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

المعيار 14 - الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 14 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 14 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

هدف المعيار 251
النطاق 251
إعتماد البيانات الماليّة للإصدار 251
الإعتراف والقياس 253
الأحداث المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة 253
الأحداث غير المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة 255
الأرباح الموزعة أو التوزيعات المشابهة 255
إستمرارية الجهة الاتحاديّة 256
إعادة الهيكلة 257
الإفصاحات 258
الإفصاح عن تاريخ إعتماد البيانات الماليّة للإصدار 258
تحديث الإفصاح حول الظروف في تاريخ إعداد البيانات الماليّة 258
الإفصاح عن الأحداث غير المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة 258

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي تستوجب على الجهة الاتحاديّة تعديل بياناتها الماليّة بعد تاريخ إعداد الحسابات الختامية، والإفصاحات التي يتوجب تقديمها حول تاريخ إعتماد البيانات الماليّة للإصدار والأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد هذه البيانات الماليّة.
2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:
   أ. التمييز بين تاريخ إعداد البيانات الماليّة وتاريخ إعتمادها للإصدار؛
   ب. أحداث يتوجب على الجهة الاتحاديّة تعديل القوائم الماليّة عند وقوعها (الأحداث المعدِّلة)؛
   ت. الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة والتي لا تعدل الجهة الاتحاديّة قوائمها الماليّة عند وقوعها (الأحداث غير المعدِّلة)؛
   ث. تحديد ودراسة فرضية إستمرارية الجهة الاتحاديّة؛
   ج. تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول تاريخ إعتماد البيانات الماليّة للإصدار، والإفصاح عن الأحداث المعدِّلة وغير المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.

إعتماد البيانات الماليّة للإصدار

4. على الجهة الاتحاديّة التمييز بين تاريخ إعداد البيانات الماليّة وتاريخ إعتمادها للإصدار. فتاريخ إعداد البيانات الماليّة هو تاريخ آخر يوم في الفترة التي تغطيها هذه البيانات الماليّة. أما تاريخ إعتماد البيانات الماليّة للإصدار فهو التاريخ الذي تحصل فيه البيانات الماليّة على الموافقة في شكلها النهائي الجاهز للإصدار. وعلى هذا الأساس يصدر "رأي التدقيق" إستنادا على هذه البيانات الماليّة النهائية.
5. في بعض الحالات، قد يتطلب من الجهة الاتحاديّة أن تقدم بياناتها الماليّة لجهة أخرى كخطوة نهائية لعملية الإعتماد. وقد يُطلب من الجهة الاتحاديّة إجراء تغييرات على البيانات الماليّة المدققة. وفي حالات أخرى، قد يكون تقديم البيانات للجهة الأخرى مجرد مسألة روتينية إذ قد لا تملك الجهة الأخرى السلطة لطلب إجراء تغييرات على البيانات. على هذا الأساس، تقوم السلطة المختصة بتحديد تاريخ إعتماد البيانات الماليّة للإصدار.

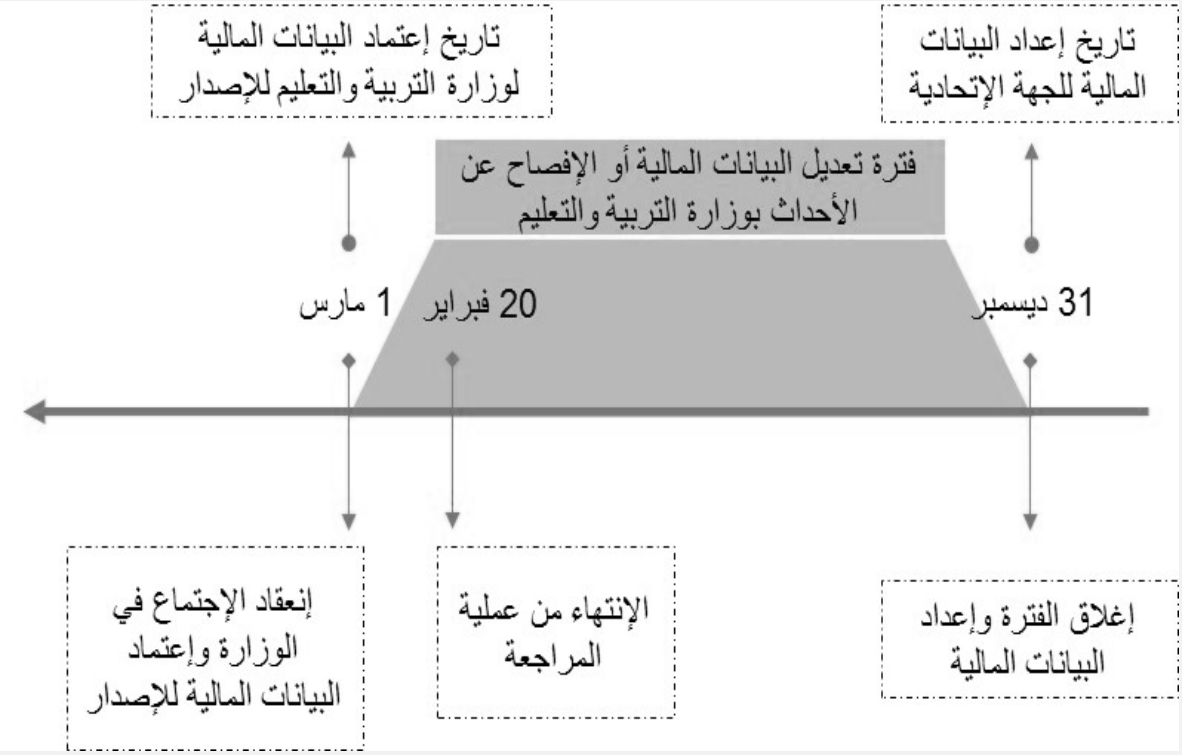
مثال 14.1 - تحديد تاريخ إعتماد البيانات الماليّة والفترة التي يغطيها هذا المعيار

تقوم وزارة التربية والتعليم بإعداد البيانات الماليّة في تاريخ 31 ديسمبر، على إثر ذلك يقوم المدقق الخارجي بمراجعة هذه البيانات الماليّة والإنتهاء من المراجعة بتاريخ 15 فبراير.

بعد أسبوعين، ينعقد اجتماع بإشراف وزير التربية والتعليم لمناقشة البيانات الماليّة وإعتمادها للإصدار.

السؤال: ماهي الفترة التي يغطيها هذا المعيار من منظور وزارة التربية والتعليم.

الجواب: يبين الرسم البياني التالي الفترة التي يغطيها هذا المعيار، حيث تعتبر البيانات الماليّة لوزارة التربية والتعليم معتمدة إثر اعتمادها للإصدار من قبل السلطة المختصة بالوزارة.



الإعتراف والقياس

6. في الفترة التي تقع بين تاريخ إعداد البيانات الماليّة وتاريخ إعتمادها للإصدار، قد يعلن مسؤولو جهة إتحادية ما مسائل معيّنة تتعلق بالجهة. ويعتمد إعتبار تلك المسائل أحداث معدِّلة تستوجب الإعتراف بها أو أحداث غير معدِّلة بناء على ما يلي:

أ. فيما إذا كانت هذه المسائل تقدم معلومات إضافية حول ظروف قائمة عند تاريخ إعداد البيانات الماليّة؛

ب. إثبات كاف أنه بالإمكان معالجة تلك المسائل. وفي معظم الحالات، لا يؤدي إعلان مثل هذه المسائل إلى الإعتراف بها كأحداث معدِّلة، وغالبا ما يتم الإفصاح عنها كوقائع غير معدِّلة.

الأحداث المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة

7. يتوجب على الجهة الاتحاديّة أن تعدل المبالغ المعترف بها في بياناتها الماليّة بحيث تعكس وقائع معدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة.

مثال 14.2 - بعض الأمثلة عن الأحداث المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة

أ. تسوية لقضية قضائية والتي تؤكد على وجود إلتزام على الجهة الاتحاديّة في تاريخ الإغلاق، بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة. يجب على الجهة الاتحاديّة في هذه الحالة تعديل أي مخصص معترف به سابقا فيما يتعلق بالقضية وكذلك وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة" أو الإعتراف بمخصص جديد.

ب. إنخفاض قيمة بعض الأصول عند تاريخ إعداد البيانات الماليّة، أو أن مبلغ الخسارة من إنخفاض معترف به يحتاج إلى تعديل. فعلى سبيل المثال:

- ✓ إفلاس أحد المدينين بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة غالبا ما يؤكد على ان المدين متضرراً ائتمانياً في نهاية فترة التقرير؛ و
- ✓ بيع المخزون بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة قد يكون دليلا على صافي قيمتها القابلة للتحقق عند تاريخ إعداد البيانات الماليّة.

ت. تحديد مبالغ الايرادات التي سيتم إقتسامها بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة، والتي تم تحصيلها خلال الفترة (وتعتبر مستحقة في تلك الفترة)مع جهة إتحادية أخرى بموجب إتفاقية مشاركة ايرادات سارية خلال الفترة التي تغطيها البيانات الماليّة؛

ث. إكتشاف عمليات إحتيال أو أخطاء تظهر أن البيانات الماليّة لم تكن صحيحة.

مثال 14.3 - الأحداث المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة

في تاريخ 31 ديسمبر 2014، عند إعداد البيانات الماليّة قامت جهة اتحادية بتسجيل مخصص متعلق بقضية حادث عمل وقع لمجموعة من العمال في شهر نوفمبر 2014، حيث قدّر القسم القضائي بالجهة الاتحاديّة، أنه من المحتمل أن تكون الجهة مطالبة بدفع 450,000 درهم إماراتي كتعويضات للعمال.

وعلى هذا الأساس، عند إعداد الحسابات الختامية تم تسجيل المخصص كما يلي:

(مراجعة معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة")

الوصف	مدين	دائن
مصروفات - خسائر حادث عمل	450,000	
التزام - مخصص حادث عمل		450,000

في تاريخ 30 يونيو 2015، أصدرت المحكمة المختصة قرارها النهائي، حيث بلغ المبلغ النهائي للتعويضات 550,000 درهم إماراتي.

مع العلم أن البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة لم يتم إعتمادها بعد، يجب على الجهة الاتحاديّة تعديل البيانات الماليّة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2014، من خلال إضافة القيد التعديلي التالي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات - خسائر حادث عمل	100,000	
التزام - مخصص حادث عمل		100,000

الأحداث غير المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة

8. لا تقوم الجهة الاتحاديّة بتعديل المبالغ المعترف بها في بياناتها الماليّة في حالة وقوع أحداث معدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة. وإنما تكون الجهة الاتحاديّة مطالبة بالإفصاح عن هذه الأحداث كما هو مبين في الفقرات 21 و22.

مثال 14.4 - الأحداث غير المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة

في تاريخ 31 ديسمبر 2015، تشمل البيانات الماليّة لجهة إتحادية مبنى بقيمة دفترية 1.5 مليون درهم إماراتي. قبل إعتماد البيانات الماليّة، في تاريخ 15 يونيو 2016 ضرب زلزال المنطقة التي يتواجد بها المبنى مما أدى إلا حصول أضرار مما جعلت المبنى غير صالح للإستعمال في المستقبل. وبالتالي إستوجب ذلك إعادة تقييمه وتحديد مبلغ الإنخفاض في القيمة المبنى في ذلك التاريخ.

على هذا الأساس، لا تعتبر الجهة الاتحاديّة أن الحدث الذي وقع هو حدث معدّل، بما أنه لا يوجد أية مؤشرات إنخفاض في القيمة في تاريخ إعداد البيانات الماليّة، والحدث الذي وقع لا يعتبر متعلقا بظروف كانت قائمة في تاريخ الإغلاق.

وبالتالي، يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح في البيانات الماليّة عن الحدث وتأثيره كما تم مناقشته في الفقرة 22.

الأرباح الموزعة أو التوزيعات المشابهة

9. إذا تم إقتراح أو إعلان الأرباح الموزعة أو توزيعات مشابهة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة، لا يتوجب على الجهة الاتحاديّة أن تعترف بهذه التوزيعات كإلتزامات عند تاريخ إعداد البيانات الماليّة.

10. قد تنشأ الأرباح الموزعة عندما تكون إحدى الجهات الاتحاديّة مسيطرة على منشأة خاصة تكون فيها حصص ملكية خارجية، وتقوم هذه المنشأة بتوزيع أرباح إستنادا على نسبة حقوق الملكية وملكيتها. على هذا الأساس، تقوم الجهة الاتحاديّة بتوحيد البيانات الماليّة للمنشأة ضمن بياناتها الماليّة الموحّدة.

11. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن أرباح الأسهم أو التوزيعات المشابهة وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات المالية".

إستمرارية الجهة الاتحاديّة

12. تقوم كل جهة إتحادية بالتأكد من فرضية إستمرارية هذه الجهة على حدة. حيث يكون هذا التقييم متعلق أكثر بإستمرارية الجهة الاتحاديّة على حدة وليس كحكومة إتحادية ككل. فعلى سبيل المثال، قد تقوم الحكومة الاتحاديّة بأخذ قرار نقل كل الأنشطة المتعلقة بجهة إتحادية إلى جهة إتحادية أخرى، وعلى هذا الأساس لا يعتبر لإعادة الهيكلة هذه تأثير على الحكومة الاتحاديّة ككل وإنما قد يؤثر ذلك على إستمرارية الجهة الاتحاديّة المعيّنة.

13. على الجهة الاتحاديّة عدم إعداد بياناتها الماليّة على أساس الإستمرارية في حال قرر المسؤولين عن إعداد البيانات الماليّة أو الجهات المختصة في أخذ مثل هذه القرارات، بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة، أن هناك نية لتصفية الجهة الاتحاديّة أو وقف أعمالها، أو أنه لا يوجد بديل واقعي إلا القيام بذلك.

14. عند تقييم ما إذا كانت فرضية إستمرارية الجهة الاتحاديّة لا تزال قائمة، على المسؤولين عن إعداد البيانات الماليّة و/أو الجهات المختصة في أخذ مثل هذه القرارات أن يأخذوا بعين الإعتبار عددا كبيرا من العوامل. وتتضمن هذه العوامل:

    أ. الأداء الحالي والمتوقع للجهة الاتحاديّة؛
    ب. أي إعادة هيكلة معلن عنها أو محتملة للجهات الاتحاديّة؛
    ت. مدى إحتمالية إستمرار التمويل من الحكومة الاتحاديّة؛
    ث. المصادر المحتملة للتمويل البديل، إذا لزم الأمر.

15. في حالة الجهات الاتحاديّة التي تعتمد في عملياتها بشكل أساسي على تمويل الحكومة الاتحاديّة، فإن المخاوف المتعلقة بإستمرارية الجهة الاتحاديّة لا تظهر عادة إلا إذا أعلنت الحكومة الاتحاديّة عن نيتها بوقف التمويل عن الجهة الاتحاديّة المعيّنة.

16. قد يطلب من بعض الجهات الاتحاديّة، أن تكون ممولة ذاتيا بشكل كامل أو أساسي، وأن تسترد تكلفة السلع والخدمات من المستخدمين، وقد يشير التدهور في النتائج التشغيلية أو المركز المالي بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة إلى ضرورة إعادة النظر فيما إذا كانت فرضية إستمرارية الجهة الاتحاديّة لا زالت ملائمة أم لا. وإذا ثبت أن فرضية إستمرارية الجهة الاتحاديّة لم تعد ملائمة، تقوم الجهة الاتحاديّة بإبراز تأثير هذا التغير في بياناتها الماليّة. إن تأثير مثل هذا التغيير سيعتمد على الظروف الخاصة بالجهة الاتحاديّة، مثل ما إذا كان سيتم نقل العمليات إلى جهة إتحادية أخرى، أو تصفى. ولابد من الوصول إلى حكم مناسب عند تحديد ما إذا كان التغيير في القيمة الدفترية للأصول والإلتزامات أمرا واجبا أم لا.

17. إذا ثبت أن فرضية إستمرارية الجهة الاتحاديّة لم تعد ملائمة، فمن الضروري أيضا النظر فيما إذا كان التغير في الظروف يؤدي إلى نشوء إلتزامات إضافية أو ينتج عنه شروط في عقود الدين تؤدي إلى إعادة تصنيف ديون معيّنة كإلتزامات جارية.

18. يتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات المالية" عمليات إفصاح معيّنة في حال:

أ. لم يتم إعداد البيانات الماليّة على أساس إستمرارية الجهة الاتحاديّة. فمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات المالية" يتطلب أن يتم الإفصاح عن هذا الأمر، إلى جانب الإفصاح عن الأساس الذي أعدت البيانات الماليّة عليه والسبب الذي حال دون إعتبار الجهة الاتحاديّة "جهة إتحادية مستمرة"؛

ب. كان المسؤولون عن إعداد البيانات الماليّة على علم بالشكوك الجوهرية المتعلقة بالوقائع أو الظروف التي تثير إرتيابا كبيرا حول إستمرارية الجهة الاتحاديّة. قد تنشأ الوقائع أو الظروف التي تتطلب إفصاحا بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة. ويتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات المالية" أن يتم الإفصاح عن مثل هذه الشكوك.

إعادة الهيكلة

19. عند إعلان إعادة هيكلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة والتي تتطابق مع تعريف أحداث غير قابلة للتعديل، تقوم الجهة الاتحاديّة بإجراء عمليات الإفصاح الملائمة بما يتوافق مع هذا المعيار. ويوجد إرشادات حول الاعتراف بالمخصصات المتعلقة بإعادة الهيكلة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". إن إعادة الهيكلة تتضمن استبعاد أحد مكونات/ أنشطة الجهة الاتحاديّة، والتي بذاتها لا تثير شكوكا حول إستمرارية الجهة الاتحاديّة. وحين يعلن عن إعادة الهيكلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة فإن ذلك يشير إلى أن الجهة الاتحاديّة لم تعد جهة إتحادية مستمرة وأن طبيعة وقيمة الأصول والإلتزامات المعترف بها قد تتغير.

الإفصاحات

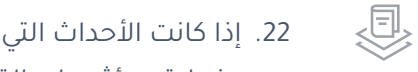
الإفصاح عن تاريخ إعتماد البيانات الماليّة للإصدار

20. يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن تاريخ إعتماد البيانات الماليّة للإصدار، حيث يهم مستخدمي البيانات الماليّة معرفة متى تم إعتماد البيانات الماليّة للإصدار، حيث أن البيانات الماليّة لا تعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة. كما أنه من المهم للمستخدمين أن يكونوا على اطلاع على الظروف النادرة التي يملك فيها أي شخص أو هيئة معيّنة صلاحية تعديل البيانات الماليّة بعد الإصدار. ومن الأمثلة على الأشخاص أو الهيئات التي قد تملك سلطة تعديل البيانات الماليّة بعد الإصدار، الوزراء ومجلس الوزراء أو أي عضو من السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة. إذا تم إدخال التغييرات، تصبح البيانات الماليّة المعدِّلة مجموعة جديدة من البيانات الماليّة.

تحديث الإفصاح حول الظروف في تاريخ إعداد البيانات الماليّة

21. قد تحتاج الجهة الاتحاديّة الى تحديث الإفصاحات التي تم وضعها ضمن البيانات الماليّة عند الحصول على معلومات جديدة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة لكن قبل إعتماد البيانات الماليّة للإصدار، حتى في الحالات التي لا تؤثر المعلومات الجديدة على المبالغ التي تعترف بها الجهة الاتحاديّة في بياناتها الماليّة. وعلى سبيل المثال عندما يتوفر إثبات بعد تاريخ الإغلاق على إلتزامات محتملة كانت موجودة عند تاريخ إعداد البيانات الماليّة. وإضافة إلى النظر فيما إذا كان عليها أن تعترف بمخصص معين الآن أم لا، على الجهة الاتحاديّة تحديث إفصاحاتها حول الإلتزام المحتمل في ضوء ذلك الإثبات.

الإفصاح عن الأحداث غير المعدِّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة



22. إذا كانت الأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ البيانات الماليّة هي أحداث هامة، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي تتخذ على أساس البيانات الماليّة. وعليه، ينبغي أن تفصح الجهة الاتحاديّة عما يلي لكل فئة هامة تخص الحدث غير المؤدي إلى تعديل بعد تاريخ البيانات الماليّة:

    أ. طبيعة الواقعة؛
    ب. تقدير تأثيرها المالي، أو بيان يفيد بأن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

مثال 14.5 - بعض الأمثلة عن الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة والتي يتطلب الافصاح عنها

أ. تقرر الجهة الاتحاديّة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة أن تقدم/ توزع منافع إضافية كبيرة في المستقبل بشكل مباشر أو غير مباشر للمشاركين في برامج خدمة المجتمع التي تديرها، ولهذه المنافع الإضافية تأثير بارز على الجهة الاتحاديّة؛

ب. إعلان خطة لعدم الإستمرار في إحدى العمليات أو في برنامج رئيسي،

ت. المشتريات الرئيسية من الأصول بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة، تصنيف الأصول كأصول محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، أو عمليات التصرف الأخرى في الأصول، أو نزع ملكية الأصول الرئيسية من قبل جهات اتحادية أخرى؛

ث. دمار مبنى رئيسي من جراء حريق بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة؛

ج. إعلان أو بدء تنفيذ عملية إعادة هيكلة رئيسية (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة")؛

ح. حدوث تغييرات هائلة غير طبيعية بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة في أسعار الأصول أو أسعار صرف العملات الأجنبية؛

خ. الدخول في إلتزامات هامة أو إلتزامات محتملة، مثل إصدار ضمانات هامة بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة؛

د. بدء محاكمة قضية كبيرة ناشئة فقط عن وقائع حدثت بعد تاريخ إعداد البيانات الماليّة.

الأحكام الإنتقالية

بالرجوع إلى متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 33 "تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأول"، يمكن للجهة الاتحاديّة التي تتبنى معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأول مرة، أن تغير سياستها المحاسبية قبل إنتهاء فترة السماح التي تدوم ثلاث سنوات من تاريخ اعتماد معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لإعداد البيانات الماليّة.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب إعتماد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

المراجع الفنية

- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 33 - تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 3 - السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 1 - عرض البيانات الماليّة؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 2 - بيانات التدفق النقدي؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 20 - الإفصاحات عن الأطراف ذات علاقة؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 24 - عرض معلومات الموازنة في البيانات الماليّة؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 14 - الأحداث بعد تاريخ اعداد التقارير؛

باب – الأصول الملموسة وغير الملموسة

جدول محتويات الوثيقة

متابعة تطوير الوثيقة..... 263
مقدمة..... 267
نبذة عامة حول الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة للحكومة الاتحاديّة..... 268
التعريفات 269
المعيار 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات 279
المعيار 16 -العقارات الإستثمارية..... 307
المعيار 31 - الأصول غير ملموسة 327
المعيار 27 - الزراعة..... 358
المعيار 43 - عقود الايجار..... 375
المعيار 32 - ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح 411
المعيار 26 - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد 433
المعيار 21 - انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد 472
المعيار 44 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة 496
الأحكام الانتقالية..... 513
تاريخ النفاذ..... 513
المراجع الفنية 513

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بتسجيل الأصول الملموسة والأصول غير ملموسة بالحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	
النسخة الثانية	نوفمبر 2020	ديسمبر 2020	• تحديث الفقرة 6 من المعيار 17، المتعلقة بنطاق عمل المعيار والخاصة بنطاق عمل المعيار فيما يتعلق بالأصول الزراعية • إضافة توجيهات متعلقة بتأثير الاستحواذ على الاستهلاك في الفقرة 34 في المعيار 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات • إضافة في الفقرة 14 المتعلقة بتحديد وتصنيف الأصول في المعيار 16 - العقارات الإستثمارية • إضافة فقرة 8 المتعلقة بالاستحواذ في المعيار 31 - الأصول غير ملموسة • إضافة الفقرات من 29 إلى 33 والمتعلقة بتوجيهات الاعتراف والقياس عند عملية الاستحواذ في المعيار 31 - الأصول غير ملموسة • إضافة النقطة "ب " في الفقرة 55 في المعيار 31 - الأصول غير ملموسة • إضافة الفقرة 68 والمتعلقة بتوجيهات العمر الإنتاجي عند عملية الدمج في المعيار 31 - الأصول غير ملموسة • إضافة الفقرة 93 والمتعلقة بتوجيهات إلغاء الاعتراف عند عملية الدمج في المعيار 31 - الأصول غير ملموسة • إضافة الفقرة 36 والمتعلقة بالافصاحات في المعيار 27 - الزراعة • إضافة النقطة "ت" و"ث" في الفقرة 3 لتوضيح النطاق في المعيار 13 - عقود الإيجار • إضافة على الفقرات 9 و10 و13المتعلقة بتحديد الأصل المولد للنقد في المعيار 26 - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد • إضافة الفقرات 80 إلى 91 المتعلقة بالشهرة في المعيار 26 - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد • إضافة في الفقرات 114 و116 المتعلقة بالافصاحات في المعيار 26 - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد • إضافة فقرة 10 المتعلقة بالشهرة في تحديد الأصول غير المولدة للنقد في المعيار 21 - انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

النسخة الثالثة	ديسمبر 2023		• تعديل نص الفقرة (21/ج) المتعلقة بالقياس عند الإعتراف الأولي في المعيار رقم 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات • تعديل الفقرة رقم (17) المتعلقة بالتكلفة اللاحقة باضافة جملة أسفل النقطة (ت) في المعيار رقم 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات • تعديل الفقرة رقم (66) بحذف النقطة (ث) في الإفصاحات في المعيار رقم 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات • اضافة الفقرة رقم (67) في الإفصاحات في المعيار رقم 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات
النسخة الخامسة	أغسطس 2025		• حذف المعيار 13 - عقود الإيجار • إضافة المعيار 43 - عقود الإيجار ومعيار 44 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة • إدخال تحديثات بما يتماشى مع التعديلات الأخيرة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: - حذف التعريفات المرتبطة بالمعيار 13 "عقود الإيجار" وإضافة التعاريف الخاصة بالمعيار 43 - عقود الإيجار - تحديث الاستثناءات في نطاق المعيار "المعيار 17 - الممتلكات والآلات والمعدات" من خلال إزالة التوجيهات القديمة المتعلقة بالإيجار والترتيبات الامتياز، وإضافة استثناءات تتعلق بالأصول المحتفظ بها لغرض البيع، والعقارات الاستثمارية المُقاسة بنموذج التكلفة - تعديل تاريخ التوقف عن الاستهلاك في "المعيار 17 - الممتلكات والآلات والمعدات" ضمن "القياس اللاحق والإستهلاك" فيما يخص الأصول المحتفظ بها لغرض البيع - إضافة استثناء في "المعيار 17 - الممتلكات والآلات والمعدات" ضمن "إلغاء الإعتراف" يسمح بنقل الأصول المحتفظ بها لغرض البيع ضمن السياق العادي للعمليات إلى المخزون - تعديل متطلبات الإفصاح في "المعيار 17 - الممتلكات والآلات والمعدات" فيما يتعلق بالأصول المحتفظ بها لغرض البيع وفقًا لمعيار 44- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة - حذف النطاق في "المعيار 16 - العقارات الاستثمارية" المتعلق بقياس عقود الإيجار من جانب المستأجر والمؤجر - إضافة الاعتراف بالعقارات الاستثمارية المحتفظ بها كأصل حق استخدام وفقًا للمعيار 43 - عقود الإيجار في "المعيار 16 - العقارات الاستثمارية"

			- حذف التوجيهات الخاصة بقياس التكلفة الأولية والالتزامات المرتبطة بعقارات مؤجرة من "المعيار 16 - العقارات الاستثمارية" - إضافة متطلبات القياس للعقارات الاستثمارية المحتفظ بها كأصل حق استخدام وفقًا للمعيار 43 - عقود الإيجار في "المعيار 16 - العقارات الاستثمارية" - تعديل توجيهات القياس بعد الاعتراف الأولي في "المعيار 16 - العقارات الاستثمارية" - تعديل متطلبات الإفصاح في "المعيار 16 - العقارات الاستثمارية" - حذف الاستثناءات المتعلقة بعقود الإيجار بنطاق "معيار 31 - الأصول غير ملموسة" وإضافة نطاق يشمل الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع - تعديل توجيهات الاستهلاك في "المعيار 31 - الأصول غير الملموسة" لتتوافق مع تصنيف أو إلغاء تصنيف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع وفقًا للمعيار 44- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة - تعديل متطلبات الإفصاح في "المعيار 31 - الأصول غير الملموسة" لتشمل الأصول غير الملموسة المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع وفقًا للمعيار 44- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة - تعديل نطاق "المعيار 27 - الزراعة" لاستبعاد أصول حق الاستخدام الناتجة عن عقد إيجار أراضٍ لأغراض النشاط الزراعي - إضافة توجيهات في "المعيار 27 - الزراعة" ضمن "عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به" تفترض إمكانية قياس القيمة العادلة عند تصنيف الأصل البيولوجي كمحتفظ به لغرض البيع وفقًا للمعيار 44- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة - تعديل نطاق "المعيار 26 - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" لاستبعاد الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع وفقًا للمعيار 44- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة - إضافة توجيهات في"المعيار 26 - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" ضمن "معلومات من مصادر داخلية" لاستبعاد الأصول المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع وفقًا للمعيار 44- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة من نطاق تقييم الانخفاض في القيمة - تعديل نطاق "المعيار 21 - انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" لاستبعاد الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة

			كمحتفظ بها لغرض البيع وفقًا للمعيار 44- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة • إدخال تحديثات بما يتماشى مع التحديثات السنوية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: - إضافة توجيهات ضمن "تحويل الأصل يمثل عملية بيع" في المعيار 43 - عقود الإيجار

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا للمعايير المحاسبية التي تنطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بتسجيل الأصول الملموسة والأصول غير ملموسة وأسس تصنيفها وفقا لطبيعة المعاملات وتفصيل كيفية الإعتراف وقياس وعرض جميع هذه الأصول وطريقة الإفصاح عنها في القوائم الماليّة.

وينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛ أو
- الهيئة الاتحاديّة.

فيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

نبذة عامة حول الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة للحكومة الاتحاديّة

تشمل هذه الوثيقة المعايير المحاسبية المتعلقة بالإعتراف والقياس ومتطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بالأصول الملموسة والأصول غير ملموسة للحكومة الاتحاديّة.

تمكن المعايير المدرجة ضمن هذه الوثيقة من:

أ. التعرف إلى الشروط الأساسية لتحليل المعاملات والترتيبات التعاقدية وتحديد طبيعتها؛
ب. تصنيف الأصول الملموسة وغير الملموسة بالحكومة الاتحاديّة حسب طبيعة المعاملة وليس شكلها؛
ت. عرض الشروط الأساسية لرسملة التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على الأصول الملموسة وغير الملموسة التي يتوجب على الجهات الاتحاديّة عرضها ضمن بيان المركز المالي؛
ث. التطرق إلى أسس قياس هذه الأصول، حسب طبيعة المعاملة؛
ج. طرق القياس اللاحق والعوامل المؤثرة ذات الصلة، ويشمل ذلك طرق الإستهلاك والإطفاء وتقدير العمر الإنتاجي والإنخفاض في القيمة؛
ح. متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بهذه الأصول.

بالإضافة إلى ذلك تتطرق هذه الوثيقة، إلى المعاملات التعاقدية (عقود الإيجار وترتيبات إمتياز تقديم الخدمات)، وتتطرق إلى جميع الخصوصيات التي يمكن أن تشملها هذه المعاملات التعاقدية ويشمل ذلك:

أ. معيار خاص بجميع عقود الإيجار، بما يشمله من متطلبات عندما تكون الجهة الاتحاديّة في موقع المؤجر (تسجيل أصل إيجار تمويلي أو مصروفات تأجير) أو المستأجر (تسجيل أصل حق إستخدام)؛
ب. معيار خاص بترتيبات إمتياز تقديم الخدمات، ويشمل العناصر الأساسية للتعرف على هذه الترتيبات، والمعاملات التي ستنشأ من هذه الترتيبات، مثل:
   - ✓ أصول إمتياز تقديم الخدمات؛
   - ✓ الإلتزامات الناتجة عن هذه الترتيبات؛
   - ✓ المصاريف والإيرادات التي تنشأ عن هذه الترتيبات.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
الإستهلاك / الإطفاء	وهو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك/ الإطفاء للأصل على مدى عمره الإنتاجي. يستعمل في حالة الأصول غير ملموسة مصطلح "الإطفاء" بشكل عام بدلاً عن "الإستهلاك" وكلا المصطلحين يحملان نفس المعنى.
الأصل البيولوجي	هو حيوان أو نبات حي.
أصل إمتياز تقديم الخدمات	هو الأصل المستخدم لتقديم الخدمات العامّة في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات الذي: أ. يقدمه المشغل على أن: ✓ يتم إنشاؤه أو تطويره أو شراؤه من طرف ثالث؛ أو ✓ يكون أصل قائم لدى المشغّل. ب. تقدمه الجهة الاتحاديّة (المانح) على أن: ✓ يكون أصل قائم لدى الجهة الاتحاديّة؛ أو ✓ يكون ناتجا عن عملية تطوير لأصل قائم لدى الجهة الاتحاديّة.
الأصل غير الملموس	هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي ليس له جوهر مادي.
الأصول غير المولدة للنقد	هي تلك الأصول التي يتم الإحتفاظ بها لغير أهداف تجارية.
أصول مولدة للنقد	هي الأصول المحتفظ بها لتوليد عائد تجاري.
انخفاض القيمة	تمثل الخسارة في المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل، بما يزيد عن الإعتراف بالإستهلاك (الإطفاء) ولذلك فإن إنخفاض قيمة أصل يعكس انخفاضا في المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة الموجودة للأصل.
إيجار العرضي أو الطارئ	وهو نسبة من دفعات الإيجار ذات قيمة غير ثابتة، ولكنها تعتمد على عوامل أخرى مستقبلية باستثناء مرور الوقت (مثل نسبة المبيعات ومقدار الاستعمال ومؤشرات الأسعار وسعر الفائدة في السوق).

المصطلح	التعريف
البحث	هو الإستقصاء الذي تقوم به الجهة الاتحاديّة بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني.
التحول البيولوجي	ويشمل عمليات النمو والانحلال والانتاج والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.
الترتيب الملزم	وتتمثّل في العقود والترتيبات الأخرى التي تمنح حقوقا والتزامات مماثلة لأطرافها كما لو كانت على شكل عقد.
ترتيبات إمتياز الخدمة	هو ترتيب ملزم بين الجهة الاتحاديّة (المانح) والمشغّل: أ. يستخدم فيه المشغل أصل إمتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح لفترة زمنية محددة؛ ب. يتم فيه تعويض المشغل عن خدماته خلال فترة ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.
التطوير	هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة المكتسبة لخطة أو نموذج لغاية إنتاج مواد، أو أدوات، أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري، قبل البدء في الإنتاج أو الإستخدام التجاري.
تكاليف الاستبعاد	هي التكاليف الإضافية المتعلقة مباشرة باستبعاد أصل معين، باستثناء تكاليف التمويل ومصاريف ضريبة الدخل (حينما ينطبق).
تكاليف البيع	هي التكاليف المتزايدة المنسوبة إلى التصرف في الأصل، بإستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل (حينما ينطبق). وقد يحدث التصرف من خلال البيع أو من خلال التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.
التكلفة	المبلغ النقدي أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر تم تحويله لإكتساب أصل معين في وقت الإستحواذ أو إنشاؤه.
الحصاد	هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.
حق الانتفاع	هو حق عيني باستعمال أصل يملكه غير (طرف ثالث) ويمكن الجهة الاتحاديّة من استغلاله. على سبيل المثال، حق الانتفاع بالأرض والمباني المملوكة من طرف ثالث.

المصطلح	التعريف
خسارة إنخفاض قيمة أصل غير مولد للنقد	وهو المبلغ الذي تتعدى بموجبه قيمة الأصل الدفترية مبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص به.
خسارة إنخفاض قيمة أصل مولد للنقد	وهو المبلغ الذي تتعدى بموجبه قيمة الأصل الدفترية المبلغ القابل للإسترداد الخاص به.
السوق النشط	هو سوق تتوفر فيه جميع الشروط التالية: أ. تكون البنود المتداولة ضمن السوق متجانسة؛ ب. يمكن ايجاد البائعين والمشترين بأي وقت؛ و ت. تكون الأسعار في متناول الجمهور.
العقارات الإستثمارية	هي الممتلكات (أرض/ مبنى أو جزء من مبنى أو كليهما) المحتفظ بها من قبل (من قبل المالك أو من قبل المستأجر كأصل حق استخدام) لتحقيق مكاسب من الإيجارات أو من زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما، بإستثناء المحتفظ بها للإستخدام في الإنتاج، أو تزويد السلع، أو الخدمات، أو لأغراض إدارية، أو للبيع ضمن سياق العمليات الطبيعي.
عقد الإيجار غير القابل للإلغاء	هو العقد الذي يمكن إلغاءه فقط في الحالات التالية: أ. لدى وقوع حالات طارئة مستبعدة؛ ب. بإذن من المؤجر؛ ت. إذا وقع المستأجر عقد جديد لاستئجار أصل مماثل أو معادل مع المستأجر نفسه أو ث. عندما يدفع المستأجر مثلاً مبلغاً إضافياً عند بداية عقد الإيجار ولا يكون استمرار العقد مؤكداً بشكل منطقي.
العمر الإنتاجي	هي الفترة التي يتوقع خلالها إستخدام الأصل من قبل الجهة الاتحاديّة.
فئة من الممتلكات والمصانع والمعدات	مجموعة الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة المماثلة في عمليات الجهة الاتحاديّة، والتي تظهر ضمن فئة موحّدة لغرض الإفصاح في البيانات الماليّة.
القيمة الدفترية	هي تكلفة الأصل بعد خصم أي إستهلاك متراكم وأية خسائر إنخفاض في قيمته.
القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع	هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل ما في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة مطروحا منه تكاليف الإستبعاد.

المصطلح	التعريف
القيمة المتبقية للأصل	هو المبلغ الذي من المتوقع أن تحصل عليه الجهة الاتحاديّة عند التصرف/ بيع الأصل، بعد خصم التكاليف المقدرة للتصرف، في نهاية عمره الإنتاجي.
القيمة قيد الاستخدام لأصل غير مولد للنقد	هي القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية لأصل ما.
القيمة قيد الاستخدام لأصل مولد للنقد	هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الانتاجي.
المانح	هي الجهة الاتحاديّة التي تمنح الحق باستخدام أصل إمتياز تقديم الخدمات إلى المشغل.
المبلغ القابل للإستهلاك	هو تكلفة الأصل ناقص قيمة الأصل عند إنتهاء عمره الإنتاجي (القيمة المتبقية).
المحصول الزراعي	هو المنتج المحصود من الأصول البيولوجية.
النباتات المثمرة	هي النباتات الحية التي لها الخصائص التالية: أ. تستخدم في انتاج او توريد المحصول الزراعي؛ ب. من المتوقع أن تنتج محصول لأكثر من فترة؛ و ت. يوجد احتمال بعيد لبيعها باعتبارها محصول زراعي، باستثناء مبيعات الخردة العرضية.
المشغل	هو المؤسسة الخاصة أو الطرف الثالث الذي يستخدم أصل إمتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة خاضعة لسيطرة الجهة الاتحاديّة (المانح) على الأصل.
الممتلكات التي يشغلها المالك	هي الممتلكات المحتفظ بها، من قبل الجهة الاتحاديّة بكونها المالك أو المستأجر كأصل حق استخدام، لكي تستخدم في إنتاج أو توريد السلع، تقديم الخدمات أو لأغراض إدارية.
الممتلكات والمصانع والمعدات	هي الأصول الملموسة التي تحتفظ بها الجهة الاتحاديّة لإستخدامها في إنتاج، أو تزويد البضائع، أو الخدمات أو لأغراض إدارية والتي يتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة مالية واحدة.
الأرض	هي الأرض المملوكة من قبل الجهة الاتحاديّة.

المصطلح	التعريف
الميزانيّة	تمثل التقديرات التي تبنيها الإدارة وتبين من خلالها حجم التدفقات النقدية المتوقع استخدامها أو صرفها خلال فترة معيّنة وحجم التدفقات النقدية المتوقع توليدها خلال الفترة الزمنية ذاتها. يحمل مصطلح "الموازنة" نفس المعنى المقصود في هذا المعيار من مصطلح "الميزانيّة".
النشاط الزراعي	هو إدارة التحول البيولوجي والمحصول الزراعي للأصول البيولوجية لأغراض التالية : أ. البيع؛ ب. التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي؛ أو ت. التحويل إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية بغرض بيعها أو توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.
الوحدة المولدة للنقد	هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد محتفظ بها بهدف رئيسي وهو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية واردة من الاستخدام المستمر ومستقلّة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول أو مجموعة الاصول الأخرى.
تاريخ بداية عقد الايجار (تاريخ البداية)	هو التاريخ الذي يجعل فيه المؤجر الأصل موضوع العقد متاحاً للاستخدام بواسطة المستأجر.
العقد	لغاية هذا المعيار، هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ منه حقوق والتزامات واجبة النفاذ.
العمر الاقتصادي	هو إما الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل صالحاً للاستخدام بشكل اقتصادي بواسطة واحد أو أكثر من المستخدمين، أو عدد وحدات الإنتاج أو وحدات مماثلة يتوقع الحصول عليها من الأصل بواسطة مستخدم واحد أو أكثر.
تاريخ سريان التعديل	هو التاريخ الذي وافق فيه كلا الطرفين على تعديل عقد الايجار.
القيمة العادلة	لغرض تطبيق متطلبات المحاسبة للمؤجر في هذا المعيار، هي القيمة التي يتم بموجبها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة وعلى أسس متكافئة.
عقد الايجار التمويلي	هو عقد الايجار الذي ينقل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل موضوع العقد.

المصطلح	التعريف
دفعات ثابتة	هي دفعات يقوم بها المستأجر لمؤجر مقابل الحق في استخدام الأصل موضوع العقد خلال مدة الايجار بخلاف دفعات الإيجار المتغيرة.
إجمالي الاستثمار في عقد الايجار	هو إجمالي: أ. دفعات الإيجار المستحقة التحصيل للمؤجر بموجب عقد ايجار تمويلي، و ب. أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.
تاريخ بدء عقد الإيجار	(تاريخ البدء) هو التاريخ الأسبق بين تاريخ اتفاقية الإيجار وتاريخ التزام الطرفين بالشروط والأحكام الرئيسية لعقد الإيجار.
التكاليف المباشرة الأولية	هي التكاليف الإضافية للحصول على عقد ايجار والتي لن يتم تكبدها لو لم يتم الحصول على عقد الايجار.
معدل الفائدة الضمني في عقد الايجار	هو معدل الخصم الذي يجعل المجموعتان التاليتان متساويتان: أ. مجموع القيمة الحالية عند بداية عقد الإيجار لكل من: ✓ الحد الأدنى من دفعات الإيجار؛ ✓ القيمة المتبقية غير المضمونة. ب. مجموع ما يلي عند بداية عقد الإيجار: ✓ القيمة العادلة للأصل المؤجر؛ ✓ أية تكاليف أولية مباشرة خاصة بالمؤجر.
عقد الايجار	هو عقد، أو جزء من عقد ينقل الحق في استخدام أصل (الأصل موضوع العقد) لفترة من الزمن بمقابل.
حوافز عقد الايجار	هي دفعات يقوم بها المؤجر للمستأجر ومرتبطة باالايجار أو تعويض أو تكبد مؤجر لتكاليف مستأجر.
تعديل عقد الايجار	هو التغيير في، نطاق عقد الايجار أو مقابل الايجار، والذي لم يكن جزءً من شروط وأحكام عقد الايجار الأصلي (على سبيل المثال: إضافة أو إنهاء حق الاستخدام لواحد أو أكثر من أصول موضوع العقد أو تمديد أو تقصير الفترة التعاقدية لعقد الايجار).
دفعات الإيجار	هي دفعات يقوم بها المؤجر للمستأجر ومرتبطة بحق استخدام الأصل موضوع العقد خلال عقد الايجار وتتكون مما يلي:

المصطلح	التعريف
	أ. دفعات ثابتة (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها) مطروحا منها أي حوافز ايجار؛ ب. دفعات متغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل؛ ت. سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار؛ ث. دفعات غرامات لإنهاء عقد الايجار إذا كانت مدة عقد الايجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الايجار. بالنسبة للمستأجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة الدفع من قبل المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية. ولا تتضمن الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية في العقد إلا إذا اختار المستأجر الجمع بين المكونات غير الإيجارية مع المكونات الإيجارية والمحاسبة عنهما كمكون واحد لعقد الايجار. بالنسبة للمؤجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر من قبل المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالتزاماته بموجب الضمان. ولا تتضمن الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية.
مدة عقد الايجار	هي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي للمستأجر الحق خلالها في استخدام الأصل موضوع العقد بالإضافة إلى كل مما يلي: أ. الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الايجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار. ب. الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد الايجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من أنه لن يمارس هذا الخيار.
المستأجر	هو الجهة التي تحصل على الحق في استخدام الأصل موضوع العقد لفترة من الزمن بمقابل.
معدل سعر الاقتراض للمستأجر	هو معدل الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر لكي يقترض التمويل اللازم على مدى مدة مماثلة وبنفس الضمانات للحصول على أصل بنفس قيمة أصل حق الاستخدام في بيئة اقتصادية مماثلة.
المؤجر	هو الجهة التي تمنح الحق في استخدام الأصل موضوع العقد لفترة من الزمن بمقابل.
صافي الاستثمار في عقد	هو إجمالي الاستثمار في عقد الايجار مخصوماً بمعدل الفائدة الضمني في عقد الايجار.

المصطلح	التعريف
الايجار	
عقد الايجار التشغيلي	هو عقد ايجار لا ينقل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل موضوع العقد.
دفعات الإيجار الاختيارية	هي دفعات يقوم بها المؤجر للمستأجر ومرتبطة بحق استخدام الأصل موضوع العقد خلال فترة مشمولة بخيار تمديد أو إنهاء عقد الايجار لم يتم إدراجها في مدة عقد الايجار.
فترة الاستخدام	هي إجمالي فترة استخدام الأصل لتنفيذ عقد (ويشمل أي فترات غير متتالية من الزمن).
ضمان القيمة المتبقية	هو الضمان الذي يقدم للمؤجر من قبل طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من قيمة) الأصل موضوع العقد في نهاية عقد الايجار ستكون مبلغاً محدداً على الأقل.
أصول حق استخدام	هو الأصل الذي يمثل حق المستأجر لاستخدام الأصل موضوع العقد لمدة عقد الايجار.
عقد الايجار قصير الأجل	هو عقد ايجار له مدة إيجار تبلغ 12 شهر أو أقل في تاريخ بداية عقد الايجار. عقد الايجار الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد ايجار قصير الأجل.
عقد الايجار من الباطن	هو معاملة إعادة ايجار الأصل موضوع العقد من قبل المستأجر ("مؤجر وسيط") لطرف ثالث ويظل عقد الايجار الرئيسي بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.
الأصل موضوع العقد	هو الأصل موضوع عقد الايجار الذي تم منح حق استخدامه من قبل مؤجر لمستأجر.
الإيراد المالي غير المتحقق	هو الفرق بين: أ. إجمالي الاستثمار في عقد الايجار، وبين ب. صافي الاستثمار في عقد الايجار.
القيمة المتبقية غير المضمونة	هي الجزء من القيمة المتبقية للأصل موضوع العقد والتي يكون تحقيقها من قبل المؤجر غير مضمون أو يكون مضمون فقط من قبل طرف ذي علاقة بالمؤجر.

المصطلح	التعريف
دفعات الإيجار المتغيرة	هي الجزء من الدفعات التي تمت من قبل مؤجر لمستأجر لحق استخدام الأصل موضوع العقد خلال مدة الإيجار التي قد تختلف بسبب التغيرات في الوقائع والظروف التي قد تحدث بعد تاريخ بداية الايجار إضافة إلى مرور الوقت.
الوحدة المولدة للنقد	هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد محتفظ بها بهدف رئيسي وهو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية واردة من الاستخدام المستمر ومستقلّة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول أو مجموعة الاصول الأخرى.
جزء من الجهة (مكون من مكونات الجهة)	العمليات والتدفقات النقدية التى يمكن تمييزها بوضوح، من الناحية التشغيلية ولأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة (الجهة).
تكاليف البيع	هي التكاليف المتزايدة المنسوبة إلى التصرف في الأصل، بإستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل (حينما ينطبق) . وقد يحدث التصرف من خلال البيع أو من خلال ال توزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي
الأصل المتداول	يجب على الجهة الاتحادية تصنيف الأصل كأصل متداول إذا استوفى ايا من الشروط التالية: أ. أن يكون من المتوقع استرداده أو بيعه أو استهلاكه في دورة التشغيل المعتادة للجهة؛ ب. أن يكون قد تم اقتناؤه منذ البداية بغرض الاتجار فيه. ت. أن يكون من المتوقع استرداده خلال أثنى عشر شهرا بعد تاريخ فترة التقرير. ث. أن يكون الأصل نقد أو نقد معادل (كما هو موضح في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 2 "بيان التدفق النقدي")، ما لم يكن خاضعا لقيود لاستبداله أو استخدامه لتسوية أحد الالتزامات لمدة لا تقل عن اثنى عشر شهرا بعد تاريخ فترة التقرير.
العمليات غير المستمرة	جزء من الجهة الاتحادية التي إما قد تم التصرف بها أو تم تصنيفها كمحتفظ بها لغرض البيع والتي؛ أ. تمثل عملية رئيسية منفصلة أو منطقة جغرافية للعمليات؛ ب. تشكل جزءاً من خطة واحدة منسقة للتصرف في عملية رئيسية منفصلة أو منطقة جغرافية للعمليات؛ ت. منشأة تابعة تم الاستحواذ عليها حصرا بهدف إعادة بيعها.

المصطلح	التعريف
المجموعة جاري التصرف بها	هي مجموعة الأصول التي يتم التصرف بها بطريق البيع أو غير ذلك، مجمعة كمجموعة في معاملة واحدة، بالاضافة الى الالتزامات المتصلة مباشرة بتلك الأصول التي يتم نقل ملكيتها في المعاملة، وقد تتضمن المجموعة شهرة تم الحصول عليها من تجميع الأعمال، وذلك إذا كانت المجموعة المعنية عبارة عن وحدة مولدة للنقد وتم تخصيص الشهرة لها طبقًا للشروط المنصوص عليها في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26 "انخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد"، أو إذا كانت عملية داخل الوحدة المولدة للنقد.
ارتباط الشراء المؤكد	هو اتفاقية مع طرف لا يعتبر ذو علاقة، ملزمة بالنسبة لكلا الطرفين وعادة ما تكون واجبة النفاذ بقوة القانون، و؛ أ. تحدد هذه الاتفاقية جميع الشروط الجوهرية، بما في ذلك سعر وتوقيت المعاملات؛ ب. تتضمن عامل غير تحفيزي مقابل عدم الآداء يكون ضخما بما يكفي لجعل الآداء ذا احتمالية عالية.
احتمالية عالية	حدوثه يعد أكثر من "محتمل".
أصل غير متداول	هو الأصل الذي لا يستوفي تعريف الأصل المتداول.
محتمل	إمكانية وقوع الحدث أكبر من عدمه.
القيمة القابلة للاسترداد	تتمثل في القيمة الأعلى للأصل المولد للنقد من: أ. القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع؛ أ و ب. قيمة إستخدامه(القيمة المتحصلة من استخدام الأصل.)

المعيار 17 – الممتلكات والمصانع والمعدات

المعيار 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناءا على متطلبات المعيار رقم 17 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات وأسس قياسها وعرضها والإفصاح عنها. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 17 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الممتلكات والمصانع والمعدات

هدف المعيار 281
النطاق 281
الإعتراف 282
التجزئة 286
التكلفة اللاحقة 288
القياس عند الإعتراف الأولي 290
قياس التكلفة 291
الأصول المبنية/ المصنوعة ذاتيا 292
تبادل أصول 293
القياس اللاحق والإستهلاك 294
نموذج التكلفة 294
الإستهلاك 295
المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك 296
تحديد العمر الإنتاجي للأصل 297
طريقة الإستهلاك 298
إنخفاض القيمة 298
تعويض إنخفاض القيمة 298
الأصول التراثية 300
برامج الكمبيوتر التي تعامل كجزء لا يتجزأ من أصل الممتلكات والمصانع والمعدات 301
إلغاء الإعتراف 302
الافصاحات 304

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى فهم وشرح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات وتحديد المتطلبات المتعلقة بالإعتراف وقياس هذه الأصول وشرح متطلبات القياس اللاحق والعرض والإفصاحات المتعلقة بالممتلكات والمصانع والمعدات. كما يتطرق هذا المعيار لفهم وشرح المعالجة المحاسبية لأصول البنية التحتية والأصول المرتبطة بترتيبات حقوق الإمتياز.
2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:
   أ. تحديد شروط الإعتراف بالأصول؛
   ب. تحديد تكاليف القياس الاولي لهذه الأصول؛
   ت. متابعة هذه الأصول من خلال تحديد تكاليف الاستهلاك وإنخفاض القيمة؛
   ث. حالات إلغاء الإعتراف وأسس معالجتها؛
   ج. أسس عرض هذه الأصول ضمن البيانات الماليّة والإفصاحات المتعلقة بها.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
4. يجب على الجهة الاتحاديّة التي تعد وتعرض البيانات الماليّة وفقا لمبدأ الاستحقاق المحاسبي حسب ما هو متبع في الحكومة الاتحاديّة أن تطبق هذا المعيار في محاسبة كل من:

الممتلكات والمصانع والمعدات	أصول البنية التحتية	الأصول المرتبطة بترتيبات حقوق الامتياز
هي الأصول الملموسة التي تستخدم في إنتاج، أو توريد الخدمات، أو البضائع أو لأغراض إدارية ويتوقع استخدامها لأكثر من فترة محاسبية واحدة. وعلى سبيل المثال وليس الحصر ما يلي: ✓ الأراضي ✓ المباني ✓ الآلات ✓ الأثاث ✓ السيارات أو المركبات	هي الأصول التي تلبي بعض أو جميع الخصائص التالية: أ. أنها جزء من نظام أو شبكة؛ ب. متخصصة في طبيعتها ولا يوجد لها إستخدامات بديلة؛ ت. غير منقولة؛ ث. قد تخضع لقيود عند الإستبعاد. وعلى سبيل المثال: ✓ شبكات الطرق ✓ أنظمة المجاري ✓ أنظمة تزويد المياه ✓ شبكات الاتصالات	هي الأصول التي تنشأ عند إعطاء مقدم الخدمة الحق في بناء وتشغيل مشاريع الخدمة العامّة نيابة عن الحكومة الاتحاديّة وفقا لشروط محددة في إتفاقية ملزمة بين مقدم الخدمة (المشغّل) والحكومة الاتحاديّة (المانح). عندما تقوم الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بالأصول على أساس السيطرة. وعلى سبيل المثال وليس الحصر ما يلي: ✓ مطار مدني ✓ برنامج الدرهم الإلكتروني

5. أما فيما يتعلق بمحاسبة **الأصول التراثية**، تتميز الأصول التراثية بأهميتها التاريخية أو البيئية أو الثقافية كالمناطق الطبيعية والمحميات والنصب التذكارية ومواقع الآثار والمباني التاريخية والأعمال الفنية. لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى الفقرات 52-56 من هذا المعيار.

6. الأصول التالية تعتبر خارج نطاق هذا المعيار:

أ. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 27 "الزراعة")، حيث ينطبق هذا المعيار على النباتات المثمرة، ولكنه لا ينطبق على المنتجات التي تؤتيها النباتات المثمرة؛

ب. الأصول المدرجة ضمن العقارات الاستثمارية والتي تم مناقشتها في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 16 "العقارات الاستثمارية".

ت. الممتلكات والمصانع والمعدات المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"

7. يتعين على الجهة الاتحادية التي تستخدم نموذج التكلفة للعقارات الاستثمارية وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 16، "العقارات الاستثمارية"، استخدام نموذج التكلفة الوارد في هذا المعيار للعقارات الاستثمارية المملوكة.

الإعتراف

8. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بأصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات عند توفر الشروط التالية:

أ. إمكانية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالأصل إلى الجهة الاتحاديّة؛

ب. إذا كان من الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق؛

ت. إذا كانت الجهة الاتحاديّة قادرة على اثبات سيطرتها على الأصل.

9. يمكن الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات من خلال معاملات تبادلية وغير تبادلية كما يلي:

أ. **معاملات تبادلية:** يتم شراء / إنشاء الأصول حين تقوم الجهة الاتحاديّة بدفع / إنفاق القيمة النقدية المساوية لقيمة الأصل. لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الإيرادات من المعاملات التبادلية".

ب. **معاملات غير تبادلية:** عند إكتساب الأصول دون مقابل أو لقاء مقابل اسمي. وذلك عند تحويل الأصل إلى جهة إتحادية معيّنة بناءا على إتفاقية، تفرض بنود إشتراطية تبين طريقة إستخدام الأصل أو ضبط طريقة التصرف فيه. لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 23 "الإيرادات من المعاملات غير التبادلية".

مثال 17.1 - الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات من خلال معاملات تبادلية

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة الصحة بشراء ثلاث حافلات من طرف ثالث بقيمة 600,000 درهم اماراتي.

على هذا الاساس تقوم وزارة الصحة بالاعتراف بالحافلات ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات، نظرا لاستيفاء جميع الشروط:

- ✓ تدفق منافع اقتصادية وامكانية الخدمة.
- ✓ يمكن قياس التكلفة بشكل موثوق.
- ✓ اصبحت وزارة الصحة تسيطر على الحافلات من خلال الإستحواذ عليها.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة الصحة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - حافلات	600,000	
نقدية - حساب البنك		600,000

مثال 17.2 - الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات من خلال معاملات غير تبادلية

قامت وزارة الصحة بتحويل حافلة إلى وزارة البنية التحتية بناءا على إتفاقية بين الطرفين، حيث تنص الاتفاقية على نقل ملكية الحافلة إلى وزارة البنية التحتية واستعمالها خلال المدة الزمنية المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل. إن القيمة العادلة للحافلة التي تم تحويلها هي 250,000 درهم إماراتي. وبناءا على ذلك، سيتم تسجيل الأصل المستلم بقيمته العادلة على ان يتم في المقابل تسجيل الإلتزام (إيراد مؤجل) الناتج عن الإتفاقية أعلاه.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - حافلة	250,000	
إلتزام - إيراد مؤجل		250,000

وخلال فترة إستعمال الأصل، وبعد استيفاء الشروط الضمنية (استعمال الأصل خلال الفترة الزمنية المتبقية والمتوقعة أن تكون لمدة 5 سنوات)، تم تسجيل إستهلاك الفترة بقيمة 50,000 درهم إماراتي. وبناءا على ذلك، سيتم تسجيل الإستهلاك بالإضافة إلى إيراد من معاملة غير تبادلية لتخفيض قيمة الإلتزام (الإيراد المؤجل) المسجل مسبقا.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروف إستهلاك - حافلة	50,000	
إستهلاك متراكم - حافلة		50,000

الوصف	مدين	دائن
إلتزام - إيراد مؤجل	50,000	
ايراد من معاملة غير تبادلية		50,000

10. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بما يلي ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات:

أ. قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية عندما تتوقع إستعمالها خلال ما يزيد عن فترة واحدة.

ب. قطع الغيار الرئيسية والمعدات التي يتم إستعمالها لإصلاح أصل معين.

ت. كلفة التفكيك والتركيب كتكلفة وقف التشغيل والتحسينات والتي تنشأ في عقود الإيجار التشغيلية. على سبيل المثال، في حالة السماح للمستأجر ضمن عقد الإيجار التشغيلي بتحسين وتعديل الممتلكات لتلبية احتياجاته الخاصة، (مثال بناء جدار داخلي إضافي) ومع وجود شرط بموجبه يفرض على المستأجر بإعادة الممتلكات في نهاية مدة الإيجار إلى حالتها الأصلية، يجب على المستأجر الإعتراف بمخصص لهذا الالتزام (تفكيك الجدار) وبالتالي فإن تكلفة المستأجر ليست فقط تكلفة بناء الجدار، ولكن أيضا تكلفة استعادة الممتلكات في نهاية مدة الإيجار إلى حالتها الأصلية كما كانت قبل التعديل، وبالتالي تقوم الجهة الاتحاديّة برسملة تكلفة بناء الجدار وتفكيكه والاعتراف بها في بيان الأداء المالي على مدى العمر الإنتاجي للأصل (عموما فترة الإيجار المتوقع) كجزء من تكلفة الاستهلاك.

ث. معدات مخصصة للحفاظ على السلامة أو البيئة، رغم انها لا تزيد مباشرة من المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة لأصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات إلا أنها يمكن أن تكون ضرورية لتحقيق منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من أصول أخرى. وعلى سبيل المثال، قد تقتضي تشريعات الحماية من الحرائق أن تقوم المستشفى بتركيب معدات إطفاء للحرائق جديدة، ويعترف بها كأصل ذات علاقة إلى الحد القابل للإسترداد وذلك لتمكين تشغيل المستشفى بما يتفق مع القوانين. يتم الإعتراف بهذه الأصول وفقا للقيمة الدفترية لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة. ويتم مراجعة القيمة الدفترية بشكل سنوي لتحديد أي إنخفاض على القيمة وذلك وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد".

11. لا يوضح هذا المعيار ما هي وحدة الأصل التي تشكل جزءا من الممتلكات والمصانع والمعدات. لذا قد يكون من الملائم تجميع الأصول بشكل فردي مثل القوالب والأدوات، وتطبيق هذا المعيار على القيمة الإجمالية.

12. تقوم الجهة الاتحاديّة بموجب مبدأ الإعتراف الموضح بالفقرة 8 بتسجيل كافة تكاليف ممتلكاتها ومنشآتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي أصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقا للإضافة على أي من تلك الأصول أو إستبدال جزء منها أو وضعها للصيانة. قد تتضمن تكلفة بند من الممتلكات والآلات والمعدات التكاليف التي تم تحملها والمتعلقة بعقود الإيجار للأصول المستخدمة في بناء أو إضافة أو استبدال جزء من أو صيانة بند من الممتلكات والآلات والمعدات، مثل استهلاك أصول حق الاستخدام.

مثال 17.3 - الإعتراف بأصل يشمل التكاليف المتعلقة به

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة التربية والتعليم بشراء العديد من أجهزة الكمبيوتر من طرف ثالث بقيمة 100,000 درهم اماراتي بما في ذلك رسوم جمركية غير قابلة للإسترداد بقيمة 20,000 درهم اماراتي. بالإضافة إلى ذلك تكبدت الوزارة تكاليف بلغت 6,000 درهم اماراتي لنقل الأجهزة إلى موقع الوزارة و4,000 درهم اماراتي لتركيب الأجهزة.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة التربية والتعليم بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - أجهزة الكمبيوتر *	110,000	
نقدية - حساب البنك		110,000

* تم الإحتساب كما يلي: 100,000+6,000+4,000

13. تلبي المعدات العسكرية المتخصصة عاده تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات ويجب الإعتراف بها على أنها أصل وفقا لهذا المعيار.

التجزئة

14. إذا اشتمل أصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات على اثنين أو أكثر من الأجزاء الهامة، مع أعمار إنتاجية مختلفة إلى حد كبير، تقوم الجهة الاتحاديّة بالتعامل مع كل جزء على حدى لأغراض الاستهلاك، وتستهلك على مدى العمر الإنتاجي بمفرده. عندما يتم استبدال جزء هام من الأصل أو ترميمه، يتم استبعاد الجزء القديم، لتجنب ازدواجية الحساب ورسملة العنصر الجديد، إذا كانت تكلفته قابلة للاسترداد.

15. يتم الإعتراف بتكاليف استبدال عنصر كأصل إذا استوفت معايير الاعتراف. فإذا استوفت تلك المعايير وتم رسملتها، فيجب إستبعاد القيمة الدفترية للجزء أو الأجزاء التي تم استبدالها، والتي هي التكلفة المتراكمة ناقص الإستهلاك. ينطبق هذا ما إذا تم اهلاك العنصر أو الجزء المستبدل على شكل منفصل. وفي حالة عدم إمكانية تحديد تكلفة واستهلاك الجزء أو العنصر المستبدل فمن المقبول استخدام تكلفة إستبدال الجزء الجديد على ان يمثل تكلفة الجزء المستبدل عندما تم الحصول عليه أو بناؤه.

مثال 17.4 - الإعتراف بتكاليف استبدال عنصر كأصل

قامت جهة اتحادية بشراء حافلة بقيمة 250,000 درهم إماراتي حيث قدر العمر الإنتاجي لهذه الحفلة بـ 5 سنوات. عند إنتهاء السنة الثالثة، قامت الجهة الاتحاديّة بتغيير محرك الحافلة بقيمة 60,000 درهم إماراتي. غير انه عند الاعتراف الاولي بالحافلة لم تتمكن الجهة الاتحاديّة من قياس وتجزئة عنصر "المحرك ". بتاريخ تغير المحرك، تبين البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة ما يلي:

- ✓ تكلفة الحافلة 250,000 درهم إماراتي.
- ✓ الاستهلاك المتراكم 150,000 درهم إماراتي.
- ✓ القيمة الدفترية 100,000 درهم إماراتي.

على هذا الاساس سيتم رسملة المحرك الجديد بقيمة التكلفة، ولكن يجب على الجهة الاتحاديّة استبعاد قيمة الجزء المستبدل. وبما انه لم تتمكن الجهة الاتحاديّة من تجزئة الحافلة عند الاعتراف الاولي، ستقوم الجهة باعتماد تكلفة المحرك الجديد كقيمة استدلالية لاستبعاد قيمة المحرك القديم. أما فيما يتعلق بالاستهلاك المتراكم، سيتم احتسابها باعتماد مبدأ التناسب بين تكلفة الحافلة وقيمة المحرك الجديد. وبذلك تبلغ قيمة الاستهلاك المتراكم المستبعد: 150,000x(60,000/250,000) = 36,000درهم إماراتي.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية:

تسجيل رسملة المحرك الجديد

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - حافلة *(محرك جديد)*	60,000	
نقدية - حساب البنك		60,000

تسجيل إستبعاد المحرك القديم

الوصف	مدين	دائن
الاستهلاك المتراكم - حافلة	36,000	
خسارة من التلف	24,000	
أصل ثابت - حافلة *(محرك قديم)*		60,000

وعلى إثر تسجيل هذه المعاملات يبين سجل الأصول ما يلي:

- ✓ تكلفة الحافلة 250,000 درهم إماراتي.
- ✓ الاستهلاك المتراكم 114,000 درهم إماراتي.
- ✓ القيمة الدفترية 136,000 درهم إماراتي.

التكلفة اللاحقة

16. بموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة 8، لا تعترف الجهة الاتحاديّة بالمبلغ المسجل لأي أصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات بمصاريف الصيانة اليومية أو الروتينية للأصل، حيث يتم الاعتراف بهذه المبالغ ضمن بيان الأداء المالي للفترة التي تم فيها إنجاز اعمال الصيانة. تشتمل تكاليف الصيانة اليومية أو الروتينية بشكل رئيسي تكاليف العمالة والأصول القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشتمل على تكلفة الأجزاء الصغيرة.

17. يتوقف الإعتراف بالتكاليف ضمن المبلغ المسجل لأي أصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون الأصل في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. لذلك، فإن التكاليف المتكبدة في إستخدام أو إعادة توزيع الأصل لا يتم تضمينها في المبلغ المسجل لذلك الأصل. وفيما يلي امثلة على ذلك:

أ. التكاليف التي يتم تكبدها خلال الوقت الذي يتم فيه تهيئة الأصل القادر على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة ليتم إستخدامه أو الذي يتم فيه تشغيله بأقل من طاقته الكاملة؛
ب. الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التي يتم تكبدها في حين يزداد الطلب على مخرجات الأصل؛
ت. تكاليف إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات الجهة الاتحاديّة.

يمكن إنتاج أصول أثناء تجهيز أصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة (مثل العينات التي يتم إنتاجها عند اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح). تعترف الجهة بعائدات بيع أي من هذه الأصول، وتكلفتها في الفائض أو العجز. تقوم الجهة بقياس تكلفة تلك الأصول وفقا للمعيار الإتحادي 12.

18. قد تتطلب أجزاء بعض أصول الممتلكات والمصانع والمعدات أن يتم إستبدالها خلال فترات منتظمة. على سبيل المثال، قد يتطلب الأثاث الموجود داخل مباني الجهات الاتحاديّة مثل المقاعد والمطابخ إستبدالها عدة مرات خلال فترة حياة المبنى. يمكن أيضا شراء أصول الممتلكات والمصانع والمعدات للتقليل من عمليات الإستبدال، مثل إستبدال الجدران الداخلية للمبنى أو القيام بإستبدال غير متكرر. وبموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة 8، تعترف الجهة الاتحاديّة في المبلغ المسجل لأي أصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة إستبدال أي جزء من هذا الأصل عندما يتم تكبد تلك التكلفة إذا تمت تلبية معايير الإعتراف. على أن يتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم إستبدالها وفقا لأحكام إلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار (أنظر الفقرات 57-63).

19. قد تكون أحد شروط متابعة تشغيل أصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات أداء معاينات رئيسية منتظمة للنواقص بغض النظر عما إذا يتم إستبدال أجزاء الأصل. وعندما يتم أداء كل معاينة رئيسية، يتم الإعتراف بها كما تمت مناقشته في الفقرة 8.

مثال 17.5 - الإعتراف بالتكلفة اللاحقة

في مارس 2012، قامت جهة اتحادية بشراء آلة تحتاج إلى عملية معاينة كل 3 سنوات. بلغت تكلفة الآلة 500,000 درهم إماراتي، حيث قدر العمر الإنتاجي للآلة 9 سنوات.

في مارس2015، قامت الجهة بأول عملية معاينة إثر إنقضاء فترة 3 سنوات على شراء الآلة، حيث بلغت تكلفة المعاينة 60,000 درهم إماراتي.

على هذا الاساس، عند اعداد الحسابات الختامية في 31 ديسمبر 2015 يتم متابعة القيمة الدفترية للآلة كما يلي:

الوصف	تكاليف الآلة	تكاليف المعاينة	المجموع
التكلفة	500,000	60,000	560,000
إستهلاك متراكم	(166,667)*	0	(166,667)
إستهلاك الفترة	(41,667)**	(15,000)***	(56,667)
القيمة الدفترية	291,666	45,000	336,666

ملاحظة: يتم عرض مبلغ المعاينة (القيمة الدفترية) ضمن قيمة الأصل المتعلق بها، إلا أن متابعة الاستهلاك تتم بشكل منفصل ضمن سجل الأصول الثابتة نظرا لان المعاينة لها عمر إنتاجي مختلف.

$\left(\frac{500,000}{9}\right) x3 = 166,667$*

$\left(\frac{500,000}{9}\right) x \left(\frac{9}{12}\right) = 41,667$**

$\left(\frac{60,000}{3}\right) x \left(\frac{9}{12}\right) = 15,000$***

القياس عند الإعتراف الأولي

20. يتم قياس الأصول حسب طبيعة المعاملة كما يلي:

ممتلكات ومصانع ومعدات من خلال معاملات تبادلية	ممتلكات ومصانع ومعدات من خلال معاملات غير تبادلية
يجب قياس الممتلكات والمصانع والمعدات المستحوذة من خلال معاملات تبادلية على أساس التكلفة والتي تتألف من: أ. سعر شرائه بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والحسم؛ ب. أية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة جاهزة للإستخدام المقصود؛ ت. التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل وإرجاع الموقع الموجود فيه إلى حالته الأصلية قبل وضع الأصل.	يجب قياس الممتلكات والمصانع والمعدات المستحوذة من خلال معاملات غير تبادلية على أساس القيمة العادلة بتاريخ الإستحواذ والتي قد تشمل أية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة جاهزة للإستخدام المقصود.

21. من أمثلة التكاليف المباشرة للأصل:

أ. تكلفة منافع الموظفين (كما تم تعريفها في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين") الناشئة بشكل مباشر من إنشاء أصل أو الإستحواذ على أصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات؛
ب. تكلفة إعداد الموقع في عملية إنشاء أصل؛
ت. تكاليف الإستلام الأولية؛
ث. تكاليف التجميع والتركيب؛
ج. تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المطلوب (أي تقييم ما إذا كان الأداء الفني والمادي للأصل يمكن من استخدامه في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو التأجير للآخرين، أو لأغراض إدارية)؛
ح. الرسوم المهنية.

22. من أمثلة التكاليف التي لا تعتبر تكاليف من ضمن قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات:

أ. تكاليف التحضير لإفتتاح مرافق جديدة؛
ب. تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية)؛
ت. تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛
ث. تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامّة غير المباشرة.

قياس التكلفة

23. تكون تكلفة أصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات هي القيمة النقدية المدفوعة للأصل المستحوذ عليه من المعاملات التبادلية أو القيمة العادلة للأصل المستحوذ عليه من المعاملات غير التبادلية. إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الإئتمان العادية (لمدة اطول من 12 شهرا)، يتم الإعتراف بالفرق بين السعر النقدي المقابل وإجمالي الدفعات على أنه فائدة خلال فترة الإئتمان ما لم يتم الإعتراف بهذه الفائدة في المبلغ المسجل للأصل وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 5 " تكاليف الاقتراض".

مثال 17.6 - قياس التكلفة من خلال القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة الصحة بشراء معدات خاصة من طرف ثالث بقيمة 2,000,000 درهم اماراتي على أن يتم تأجيل الدفعة لسنتين. حيث تكون نسبة الخصومات المناسبة هي 10% سنويا.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة الصحة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - معدات خاصة *	1,652,893	
ذمم دائنة		1,652,893

* تم الإحتساب كما يلي: $\frac{2,000,000}{(1.1)2}$

الأصول المبنية/ المصنوعة ذاتيا

24. يتم قياس تكلفة الأصل المصنع داخليا باستخدام المبادئ ذاتها للأصول. تقوم الجهة الاتحاديّة بصنع أصول مماثلة للبيع في سياق الأعمال الاعتيادية، وتقدير تكلفة الأصول هي مشابهة لتكلفة إنتاج الأصول المعدة للبيع، مع إستبعاد أي ارباح داخلية عند التوصل إلى مثل هذه التكلفة. كما يحدد معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 5 "تكاليف الاقتراض"، الشروط الواجب توفرها قبل الإعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.

25. لا تقوم الجهة الاتحاديّة برسملة النفقات العامّة والإدارية وتكاليف بدء التشغيل. حيث ان الاستثناء الوحيد لهذه القاعدة، قد تكون الأصول المصنعة داخليا والتي تقوم الجهة بصنعها للبيع. ينص هذا المعيار على أن تكلفة هذه الأصول تشمل تكاليف التحويل وتكاليف تحويل مخصصات منتظمة من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة هي التكاليف غير المباشرة للإنتاج والتي تشمل الاستهلاك وصيانة المباني والمعدات والمصانع وأية تكاليف إدارية غير مباشرة. وعلى سبيل المثال وليس الحصر لا يتم إدراج التكاليف التالية ضمن الأصل المبني/ المصنوع ذاتيا:

    أ. المواد المهدرة؛
    ب. التكاليف ذات الصلة بأخطاء التصميم أو الصناعة؛
    ت. الموارد المعطلة؛
    ث. التأخيرات في الإنتاج.

26. قد تستخدم الجهة الاتحاديّة في بعض الأحيان أثناء البناء أو التطوير لأصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات أصول اخرى للمساهمة في عملية البناء أو التطوير. وعندما تكون العمليات ليست ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادرا على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، يتم الإعتراف بالإيراد والمصاريف ذات العلاقة الخاصة بهذه العمليات فورا في بيان الأداء المالي، ويتم شملها في تصنيفات الإيراد والمصروف الخاصة بها.

مثال 17.7 - الإعتراف بالأصول المبنية/ مصنوعة ذاتيا

في يناير2014، قامت وزارة البنية التحتية برسم مخطط لبناء مبنى خاص لموظفي إدارة الوزارة. وبناءا على ذلك، سيتم تخصيص التكاليف إلى مباشرة، غير مباشرة، ثابتة ومتغيرة لإظهار القيمة الحقيقية للأصل. حيث شملت تكاليف الأشغال تحت الإنشاء في تاريخ إعداد الحسابات الختامية، 31 ديسمبر 2014 ما يلي:

- ✓ مواد البناء المستعملة: 6,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف اليد العاملة المباشرة: 1,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف المهندسين: 480,000 درهم إماراتي *
- ✓ الاستهلاك: 320,000 درهم إماراتي **
- ✓ تكاليف أخرى (طاقة، مياه، السلامة والتكاليف البيئية): 200,000 درهم إماراتي

على هذا الاساس يكون رصيد الاشغال تحت الإنشاء في تاريخ إعداد الحسابات الختامية 8,000,000 درهم إماراتي.

مثال 17.7 - الإعتراف بالأصول المبنية/ مصنوعة ذاتيا

في مارس 2015، وعند إنتهاء المشروع، بلغت القيمة الإجمالية لتكاليف الأشغال تحت الإنشاء 11,000,000 درهم إماراتي. وبعد تسليم المبنى قامت وزارة البنية التحتية بنقل رصيد الاشغال تحت الإنشاء إلى الممتلكات والمصانع والمعدات - المباني.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - المباني	11,000,000	
الأشغال تحت الإنشاء		11,000,000

* تم تعيين مهندسان للإشراف على مشروع البناء براتب سنوي 600,000 درهم إماراتي، حيث تم تخصيص 40% من وقت كل مهندس للإشراف على هذا المشروع. (0.4 x 600,000 x 2)

** إن هذا الإستهلاك يخص الأصول (آلات/ معدات) المستخدمة في بناء هذا المشروع .

تبادل أصول

27. يمكن الإستحواذ على أصل واحد أو أكثر ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويتم قياس تكلفة الأصل بالقيمة العادلة ما لم:

أ. تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري؛
ب. تكن القيمة العادلة للأصول المستلمة والأصول المتنازل عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق.

ويتم قياس الأصل المستحوذ عليه بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع الجهة الاتحاديّة مباشرة إلغاء الإعتراف بالأصول المتنازل عنها بالمقابل، وإذا لم يتم قياس الأصل المستحوذ عليه بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصول المتنازل عنها.

28. تحدد الجهة الاتحاديّة ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية أو إمكانية الخدمة نتيجة للمعاملة. وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات التالية:

أ. إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطرة والتوقيت والمبلغ) للأصل أو إمكانية الخدمة المستلمة يختلف عن شكل التدفقات النقدية أو إمكانية الخدمة للأصل المنقول؛
ب. إذا كانت القيمة الخاصة بالجهة الاتحاديّة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل؛ أو
ت. إذا كان الفرق بين النقطة الاولى والنقطة الثانية كبيرا مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

لغرض تحديد ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري، تعكس القيمة الخاصة بالجهة الاتحاديّة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة، التدفقات النقدية بعد الضريبة، إذا كانت هناك ضريبة محسوبة. ويمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون حاجة الجهة الاتحاديّة إلى القيام بحسابات مفصلة.

29. تكون القيمة العادلة للأصل الذي لا يوجد له معاملات مماثلة في السوق قابلة للقياس بشكل موثوق إذا:

أ. لم تكن التقديرات المعقولة للقيمة العادلة تختلف بشكل جوهري لذلك الأصل؛ أو
ب. كان من الممكن بشكل معقول تقييم إحتمالات التقديرات لإحتساب القيمة العادلة.

وإذا كانت الجهة الاتحاديّة قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندها يمكن إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس تكلفة الأصل المستلم إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحا.

القياس اللاحق والإستهلاك

نموذج التكلفة

30. بعد الإعتراف بالأصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات، يتم تسجيل هذا الأصل بسعر تكلفته مطروحا منه أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة.

31. إن فئة الممتلكات والمصانع والمعدات هي عبارة عن مجموعة من الأصول ذات طبيعة أو وظيفة مماثلة في عمليات الجهة الاتحاديّة. وفيما يلي أمثلة على الأصناف المنفصلة:

أ. الأراضي؛
ب. المباني التشغيلية؛
ت. الطرق؛
ث. الآلات؛
ج. شبكات نقل الكهرباء؛
ح. المعدات العسكرية المتخصصة؛
خ. المركبات؛
د. الأثاث والتركيبات؛
ذ. معدات المكاتب.

الإستهلاك

32. يتم بشكل منفصل إستهلاك كل أصل أو جزء من الأصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية لذلك الأصل. وذلك طبقا لما ورد في الفقرة 14.

33. حسب ما تم شرحه في الفقرة 14 تخصص الجهة الاتحاديّة المبلغ المعترف به بشكل أولي فيما يتعلق بالأصل إلى أجزائه الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. على سبيل المثال، وفي معظم الحالات، يتوقع إستهلاك الأرصفة والمنعطفات والقنوات في الشوارع بشكل منفصل عن ممرات المشاة والجسور والإضاءة داخل نظام الطرق. كذلك، في حال استحوذت الجهة الاتحاديّة المؤجرة على ممتلكات ومصانع ومعدات تخضع لعقد إيجار تشغيلي، فقد يكون من من الأنسب تطبيق الإستهلاك بصفة منفصلة على عناصر تكلفة ذلك البند والناتجة عن تغير شروط العقد وشروط السوق.

34. عندما تستهلك الجهة الاتحاديّة اجزاء من أصل ما بشكل منفصل، فإنه من المتوقع أن يتم إستهلاك الاجزاء الأخرى المتبقية لهذا الاصل بطريقة عادلة تتماشى مع العمر المتوقع للأجزاء المتبقية ككل.

35. يتم عادة الإعتراف بتكلفة الإستهلاك لكل فترة في بيان الأداء المالي. إلا أنه في بعض الأحيان يتم إستخدام المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، تشكل تكلفة الإستهلاك جزء من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل. على سبيل المثال، يتم تضمين إستهلاك ورشة ومعدات التصنيع ضمن تكاليف المخزون (انظر معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 "المخزون"). وعلى نحو مماثل، قد يتم تضمين إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس المعترف به وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 31 " الأصول غير ملموسة".

مثال 17.8 - الإعتراف بتكلفة الإستهلاك كجزء من تكلفة أصل أخر

في يناير 2015 قامت وزارة البنية التحتية برسم مخطط لبناء مبنى خاص لموظفي إدارة الوزارة.

وبناءا على ذلك، سيتم تخصيص التكاليف بين مباشرة، غير مباشرة، ثابتة ومتغيرة لإظهار القيمة الحقيقية للأصل. حيث شملت تكاليف الأشغال تحت الإنشاء في تاريخ إعداد الحسابات الختامية، 31 ديسمبر 2015 ما يلي:

- ✓ مواد البناء المستعملة: 6,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف اليد العاملة المباشرة: 1,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف المهندسين: 480,000 درهم إماراتي
- ✓ **الاستهلاك: 320,000 درهم إماراتي ***
- ✓ تكاليف أخرى (طاقة، مياه، السلامة والتكاليف البيئية): 200,000 درهم إماراتي

على هذا الاساس تقوم وزارة البنية التحتية برسملة تكلفة الإستهلاك التابع للأصول المستخدمة في بناء المشروع على الشكل التالي:

مثال 17.8 - الإعتراف بتكلفة الإستهلاك كجزء من تكلفة أصل أخر		
الوصف	**مدين**	**دائن**
الأشغال تحت الإنشاء	320,000	
الإستهلاك المتراكم		320,000

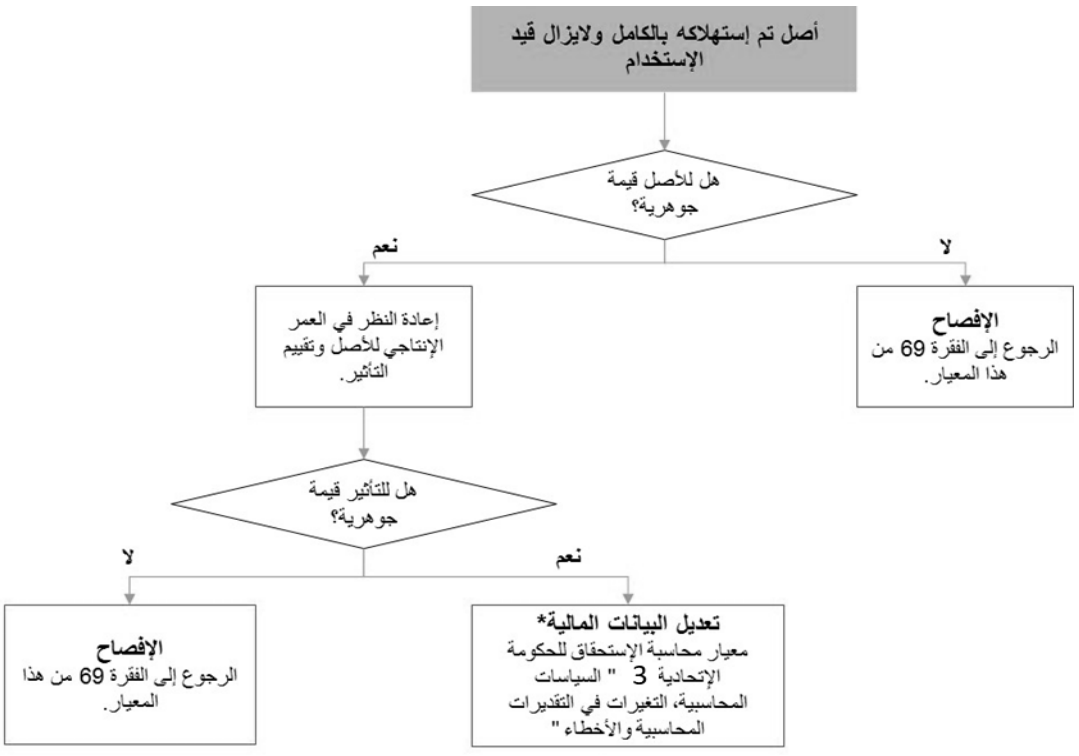
* إن هذا الإستهلاك يخص الأصول (آلات/ معدات/ الشاحنات) المستخدمة في بناء هذا المشروع.

المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك

36. يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أساس القسط الثابت خلال عمره الإنتاجي.

37. يتم مراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الأصل عند إنتهاء عمره الإنتاجي على الأقل في تاريخ التقرير السنوي، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، تتم محاسبة التغيير(التغييرات) كتغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

38. يمكن أن تشمل البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة ممتلكات ومصانع ومعدات التي تم إستهلاكها بالكامل والتي مازالت قيد الإستخدام، في هذه الحالة قد يتوجب إعادة النظر في العمر الإنتاجي للأصل، مما قد ينتج عنه إجراء التعديلات اللازمة وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". يبين الرسم البياني اللاحق كيفية متابعة الأصول المستهلكة بالكامل والتي مازالت قيد الإستخدام:



39. يتم الإعتراف بالإستهلاك طالما أن قيمة الأصل عند إنتهاء عمره الإنتاجي لا تتجاوز قيمته الدفترية. إن إصلاح الأصل وصيانته لا ينفي الحاجة إلى إستهلاكه. وعلى نحو معاكس، قد تتم صيانة بعض الأصول بشكل رديء أو قد يتم تأجيل الصيانة إلى وقت غير محدد بسبب قيود تتعلق بالموازنة. وعندما تؤدي سياسات إدارة الأصول إلى تفاقم قدم الأصل، ينبغي إعادة تقييم عمره الإنتاجي وتعديله بناءا على ذلك.

40. يتم تحديد المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل بعد اقتطاع قيمته المتبقية عند إنتهاء عمره الإنتاجي. وفي الواقع، عادة ما تكون قيمة الأصل عند إنتهاء عمره الإنتاجي غير مادية في حساب المبلغ القابل للإستهلاك.

41. قد ترتفع قيمة الأصل عند إنتهاء عمره الإنتاجي إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن القيمة الدفترية. وإذا حدث ذلك، تكون تكلفة إستهلاك الأصل صفر ما لم تنخفض لاحقا قيمته المتبقية إلى مبلغ أقل من قيمته الدفترية.

42. يبدأ إستهلاك الأصل عندما يكون متوفرا للإستخدام، أي عندما يكون في الموقع والوضع اللازمين له حتى يكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويتوقف إستهلاك الأصل في التاريخ الأسبق بين تاريخ تصنيف الأصل كأصل محتفظ به للبيع (أو إدراجه ضمن مجموعة التصرف المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع) وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، وتاريخ إستبعاده. ولذلك، لا يتوقف إستهلاك الأصل عندما يصبح الأصل عاطلا عن العمل أو يتوقف عن الإستخدام الفعال ويتم الإحتفاظ به للتصرف فيه إلا في حال إستهلاك الأصل تماما.

تحديد العمر الإنتاجي للأصل

43. يتم إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الممتلكات والمصانع والمعدات من قبل الجهة الاتحاديّة بشكل رئيسي من خلال إستخدامها للأصول. إلا أن العوامل الأخرى، مثل التقادم والإهتراء في حين يبقى الأصل غير مستخدم، قد ينتج عنها أحيانا تقليل المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل. وبالتالي، تؤخذ بعين الإعتبار كافة العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

    أ. الإستخدام المتوقع للأصل، ويتم تقييم الإستخدام بالرجوع إلى الفترة المتوقعة لإستخدام الأصل؛
    ب. الإهتراء المادي المتوقع، الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يتم فيها إستخدام الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل والمحافظة عليه عندما يكون غير مستخدم؛
    ت. القيود القانونية أو المشابهة على إستخدام الأصل، مثل تواريخ إنتهاء الإيجارات ذات العلاقة.

44. يتم تحديد عمر الأصل فيما يتعلق بفائدة الأصل المتوقعة بالنسبة للجهة الاتحاديّة وليس بالضرورة عمره الإقتصادي. وقد تنطوي سياسة إدارة الأصول الخاصة بالجهة الاتحاديّة على التصرف بالأصول بعد وقت محدد أو بعد إستهلاك جزء محدد من المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الأصل. لذلك، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الإقتصادي. كما أن تقدير عمر الأصل هو مسألة إصدار حكم معين بناءا على خبرة الجهة الاتحاديّة مع أصول مماثلة.

45. تعتبر الأراضي (كما ينطبق) والمباني أصولا قابلة للفصل ويتم محاسبتها بشكل منفصل، حتى عندما يتم شراؤها معا. مع وجود بعض الإستثناءات، مثل المواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة،

يكون للأرض عمر إنتاجي غير محدود وبالتالي لا يتم إستهلاكها. ويكون للمباني عمر إنتاجي محدود وبالتالي تعتبر أصولا قابلة للإستهلاك. إن الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى لا تؤثر على تحديد مبلغ المبنى القابل للإستهلاك.

46. إذا كانت تكلفة الأرض (كما ينطبق) تشتمل على تكاليف تفكيك الموقع وإزالته وإسترداده، فإنه يتم إستهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع أو إمكانية الخدمة التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم إستهلاكها بطريقة تعكس المنافع أو إمكانية الخدمة التي يتم الحصول عليها منها.

طريقة الإستهلاك

47. تعكس طريقة الإستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل من قبل الجهة الاتحاديّة.

48. إن طريقة إحتساب الإستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي هي طريقة القسط الثابت حيث، تؤدي إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير قيمة الأصل عند إنتهاء عمره الإنتاجي.

إنخفاض القيمة

49. تطبق الجهة الاتحاديّة معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 " انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"، لتحديد ما إذا إنخفضت قيمة أي أصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات. حيث تشير هذه المعايير إلى كيفية قيام الجهة الاتحاديّة بمراجعة القيمة الدفترية لأصولها وكيفية تحديد مبلغ الخدمة القابل للإسترداد أو المبلغ القابل للإسترداد للأصل ومتى تقوم بالإعتراف أو إلغاء الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة.

تعويض إنخفاض القيمة

50. ينبغي تسجيل قيمة التعويض الناتجة عن شبكات التأمين التي ستقوم بتعويض الجهة الاتحاديّة عن إنخفاض بقيمة الأصول أو التي أتلفت / فقدت في بيان الأداء المالي عند استحقاق قبض التعويض.

مثال 17.9 - تعويض إنخفاض القيمة

في 30 سبتمبر 2015، أتلف حريق أصل من أصول الآلات التابعة لجهة إتحادية عندما كانت القيمة الدفترية 300,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 400,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إستهلاك متراكمة 100,000 درهم إماراتي). وقامت الجهة الاتحاديّة بمطالبة شركة التأمين (الطرف الثالث) بتكاليف استبدال الآلة بقيمة 500,000 درهم إماراتي. وفي 10 أكتوبر 2015، وبعد التحقق من اسباب الحريق (خلل كهربائي)، ابلغت شركة التأمين الجهة الاتحاديّة بالتسوية التامة للمطالب.

وفي 30 أكتوبر 2015، قامت شركة التأمين بدفع 500,000 درهم إماراتي للجهة الاتحاديّة. وفي 15 نوفمبر 2015، إستخدمت الجهة الاتحاديّة القيمة (500,000 درهم إماراتي) من اجل شراء آلة بديلة، حيث تم تركيبها وأعدادها للإستخدام الفوري.

مثال 17.9 - تعويض إنخفاض القيمة

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية:

في 30 سبتمبر 2015

الوصف	مدين	دائن
الإستهلاك المتراكم	100,000	
خسارة من التلف	300,000	
أصل ثابت - آلة قديمة		400,000

في 10 أكتوبر 2015

الوصف	مدين	دائن
ذمم مدينة - شركة التأمين	500,000	
أرباح أخرى - تعويض التأمين		500,000

في 30 أكتوبر 2015

الوصف	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	500,000	
ذمم مدينة - شركة التأمين		500,000

في 15 نوفمبر 2015

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - آلة جديدة	500,000	
نقدية - حساب البنك		500,000

الأصول التراثية

51. لا يتطلب هذا المعيار من الجهة الاتحاديّة الإعتراف بالأصول التراثية والتي خلافا لذلك تلبي تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات ومعايير الإعتراف بها. وإذا إعترفت الجهة الاتحاديّة بالأصول التراثية، فإنه يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار، على أن يتم إتباع نفس مبادئ القياس المذكورة في هذا المعيار إذا تم الإعتراف بهذه الأصول متى كان ذلك ممكنا.

52. توصف بعض الأصول على أنها "أصول تراثية" نظرا لأهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية. وتشتمل أمثلة الأصول التراثية المباني التاريخية والنصب التذكارية، ومواقع الآثار، والمناطق الطبيعية المحمية، والأعمال الفنية. وكثيرا ما تبين الأصول التراثية خصائص معيّنة، بما في ذلك الخصائص التالية: (على الرغم من أن هذه الخصائص لا تقتصر على هذه الأصول):

أ. من غير المرجح أن تنعكس قيمتها الثقافية والبيئية والتعليمية والتاريخية بشكل كامل في قيمتها الماليّة القائمة على أساس سعر السوق فقط؛

ب. قد تفرض الالتزامات القانونية و / أو التشريعية محظورات أو قيود صارمة على إستبعاد هذه الأصول ببيعها؛

ت. تكون غير قابلة للإستبدال غالبا وقد تزداد قيمتها على مر الوقت حتى إذا ساءت ظروفها المادية؛

ث. قد يكون من الصعب تقدير عمرها الإنتاجي، والذي قد يصل في بعض الحالات إلى مئات السنين.

53. قد تمتلك الجهات الاتحاديّة مجموعات كبيرة من الأصول التراثية التي تم إكتسابها مع مرور السنين وبواسطة وسائل مختلفة، بما في ذلك الشراء، والتبرع، والوصية والمصادرة. ونادرا ما يتم الإحتفاظ بهذه الأصول من اجل قدرتها على تحقيق التدفقات النقدية الواردة. إضافة إلى ذلك، وقد يكون هناك عوائق قانونية أو إجتماعية أمام إستخدامها لهذه الأغراض.

54. قد يكون لبعض الأصول التراثية منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة بإستثناء قيمتها التراثية، فعلى سبيل المثال، مبنى تاريخي يستخدم كمكتب حيث يمكن في هذه الحالة الإعتراف بها وقياسها على نفس الأساس الذي يتم بناءا عليه الإعتراف بأصول أخرى من الممتلكات، والمصانع، والمعدات وقياسها. وبالنسبة للأصول التراثية الأخرى، تقتصر المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة على خصائصها التراثية، كالنصب التذكارية والآثار، على سبيل المثال. ويمكن أن تؤثر المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة البديلة على خيار أساس القياس.

55. تستوجب متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرتين 64 و65 من الجهات الاتحاديّة القيام بالإفصاح عن الأصول المعترف بها. ولذلك يطلب من الجهات الاتحاديّة التي تعترف بالأصول التراثية أن تفصح عن بعض المسائل فيما يتعلق بهذه الأصول، ومنها على سبيل المثال:

أ. أساس القياس المستخدم؛
ب. طريقة الإستهلاك المستخدمة، إذا وجدت؛
ت. إجمالي القيمة الدفترية؛
ث. الإستهلاك المتراكم في نهاية الفترة، إن وجد؛
ج. تسوية القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة مع توضيح عناصر معيّنة فيها.

برامج الكمبيوتر التي تعامل كجزء لا يتجزأ من أصل الممتلكات والمصانع والمعدات

56. قد تصنف برامج الكمبيوتر تحت الممتلكات والمصانع والمعدات إذا كانت تشكل جزءا لا يتجزأ من تشغيل أي أصل من الأصول. لتحديد ما إذا كان يجب معالجة الأصل الذي يتضمن عناصر غير ملموسة وعناصر ملموسة كجزء من الممتلكات والمصانع والمعدات أو كأصل غير ملموس، يطلب التقدير الشخصي لتقييم اي العناصر أكثر أهمية. وعلى سبيل المثال، حين لا تكون برامج الكمبيوتر لنظام تشغيل كمبيوتر جزءا لا يتجزأ من الكمبيوتر نفسه، مثل برنامج المحاسبة، تعامل برامج الكمبيوتر كأصول غير ملموسة. فيما يلي مؤشرات تعتبر أساسا لافتراض كون الأصل جزءا لا يتجزأ وتصنيفه كأصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات التي تمت دراستها في هذا الفصل:

أ. لا يمكن استغلال الأصل دون برنامج الكمبيوتر؛
ب. برنامج الكمبيوتر مصمم خصيصا لاحتياجات أصل معين من الأصول؛
ت. لا يمكن استخدام برنامج الكمبيوتر لأي غرض آخر بخلاف الأصل ذو العلاقة.

إلغاء الإعتراف

57. يتم إلغاء الإعتراف بالقيمة الدفترية لأي أصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات:

أ. عند بيعه أو التخلص منه؛
ب. عندما لا يتم توقع أية منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من إستخدامه أو التصرف به.

58. ينبغي تسجيل الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأصل الممتلكات والمصانع والمعدات في بيان الأداء المالي عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل (إلا إذا اقتضى معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار" خلاف ذلك فيما يتعلق بالبيع وإعادة الإستئجار).

59. يجب على الجهة الاتحاديّة التي تبيع بشكل روتيني، ضمن سياق أعمالها العادي، أصولا ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات كانت قد احتفظت بها لغرض تأجيرها للآخرين أن تنقل هذه الأصول إلى المخزون بقيمتها الدفترية عندما لا تعد مؤجرة وتصبح محتفظ بها برسم البيع. وينبغي الإعتراف بالعوائد من بيع هذه الأصول على أنها ايراد وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الايرادات من المعاملات التبادلية". لا ينطبق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44 عندما يتم تحويل الأصول المحتفظ بها للبيع في سياق العمليات العادية إلى المخزون.

60. يمكن أن يتم التصرف بأي أصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات بعدة طرق (على سبيل المثال، من خلال البيع أو إبرام عقد ايجار تمويلي أو التبرع). وعند تحديد تاريخ التصرف بالأصل، تطبق الجهة الاتحاديّة المعايير الواردة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 " الايرادات من المعاملات التبادلية" للإعتراف بالإيرادات من بيع السلع. وينطبق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار" على التصرف من خلال البيع وإعادة الإستئجار.

61. إذا قامت الجهة الاتحاديّة، بموجب مبدأ الإعتراف الوارد في الفقرة 8، بالإعتراف بالمبلغ المسجل لأصل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة إستبدال أي جزء من الأصل، عندها تقوم بإلغاء الإعتراف بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا تم إستهلاك الجزء المستبدل بشكل منفصل. وإذا لم يكن من غير العملي للجهة الاتحاديّة أن تقوم بتحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها إستخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في وقت شرائه أو إنشائه.

62. يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأي أصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه الفرق بين صافي عوائد البيع، إن وجدت، وقيمة الأصل الدفترية.

63. يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض عند بيع أي أصل من أصول الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل أولي بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للأصل، يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل أولي بالقيمة الحالية للنقد. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ المدفوع بالمقابل والقيمة الحالية للنقد كإيرادات فائدة وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الايرادات من المعاملات التبادلية" مما يعكس المردود الفعال على المبلغ مستحق القبض.

مثال 17.10 - إلغاء الإعتراف عن طريق البيع

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة البنية التحتية ببيع آلة ذات قيمة دفترية 200,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 300,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إستهلاك متراكمة 100,000 درهم إماراتي) بمبلغ وقدره 350,000 درهم إماراتي لطرف ثالث. وبعد تسليم الآلة وإنتقال المخاطر والمنافع المستقبلية وملكية الآلة إلى المشتري، تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	350,000	
الاستهلاك المتراكم	100,000	
أصل ثابت - آلة		300,000
الربح من بيع أصول ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات		150,000

مثال 17.11 - إلغاء الإعتراف من خلال استبعاد أصل

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة البنية التحتية باستبعاد آلة ذات قيمة دفترية 20,000 درهم إماراتي نظرا لعدم استخدامها الحالي وتعطل اغلب اجزائها (تكاليف بقيمة 300,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إستهلاك متراكمة 280,000 درهم إماراتي). على هذا الاساس، تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
الاستهلاك المتراكم	280,000	
خسارة من الاستبعاد	20,000	
أصل ثابت - آلة		300,000

الافصاحات

64. تقوم الجهة الاتحاديّة بالافصاح في بياناتها الماليّة عما يلي:

أ. أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية، وعندما يستخدم أكثر من أساس فيجب الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛
ب. طريقة الإستهلاك - القسط الثابت؛
ت. العمر الإنتاجي أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛
ث. إجمالي القيمة الدفترية والإستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر إنخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها؛
ج. التسوية ما بين القيمة الدفترية في أول الفترة وفي نهايتها مع إدراج:

- ✓ الإضافات؛
- ✓ الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع أو المدرجة ضمن مجموعة الاستبعاد المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم، وعمليات التصرف الأخرى؛
- ✓ الإستبعادات أو التصرف؛
- ✓ الاستحواذ من خلال تجميع الأعمال؛
- ✓ الإستهلاك؛
- ✓ خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة في بيان الأداء المالي خلال الفترة بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"؛
- ✓ صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات الماليّة من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالجهة الاتحاديّة معدة التقارير؛
- ✓ التغيرات الأخرى.

65. يجب أن تفصح البيانات الماليّة أيضا عن كل فئة من فئات الممتلكات والمصانع والمعدات المفصح عنها في البيانات الماليّة عما يلي:

أ. أي قيود مفروضة على ملكية الممتلكات والمصانع والمعدات مقدمة كضمان للإلتزامات؛
ب. مبلغ النفقات التي تم رسملتها ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق إنشائه؛
ت. مبلغ الالتزامات التعاقدية للإستحواذ على الممتلكات والمصانع والمعدات؛

66. يجب أن تفصح البيانات المالية أيضًا عن كل مما يلي، في حالة عدم عرضها بشكل منفصل في بيان الأداء المالي:

أ. مبلغ التعويض من الأطراف الثالثة عن بنود الممتلكات، المصانع، والمعدات التي تعرضت للتلف أو الضياع أو التنازل عنها والتي تم تضمينها في الفائض أو العجز؛ و

ب. مبلغ العائدات والتكلفة المدرجة في الفائض أو العجز والتي تتعلق بالبنود التي ليست من مخرجات الأنشطة الاعتيادية للجهة، وأي بند (بنود) في بيان الأداء المالي يشمل هذه العائدات والتكلفة.

67. إن تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسألة تحتاج للتقدير والإجتهاد. لذلك فان الإفصاح عن الأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإستهلاك يزود مستخدمي البيانات الماليّة بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المحاسبية والماليّة المختارة من قبل الإدارة وتمكن من إجراء المقارنات. ولأسباب مشابهة فان من الضروري الإفصاح عن:

أ. الإستهلاك، فيما إذا تم الإعتراف بالمصروف ضمن بيان الأداء المالي أو كجزء من التكلفة خلال الفترة الماليّة الواحدة؛
ب. الإستهلاك المتراكم في نهاية الفترة.

68. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي التي لها تأثير هام في الفترة الماليّة أو تلك التي من المتوقع أن يكون لها تأثير هام في الفترات اللاحقة بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويمكن أن ينشأ مثل هذا الإفصاح عن تغيرات في التقدير بخصوص الممتلكات والمصانع والمعدات من خلال التغيير في تقييم:

أ. القيم المتبقية عند إنتهاء العمر الإنتاجي؛
ب. التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة أصول الممتلكات والمصانع والمعدات وترميم الموقع؛
ت. الأعمار الإنتاجية.

69. تلبي المعلومات التالية حاجات مستخدمي البيانات الماليّة:

أ. القيمة الدفترية للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتا؛
ب. القيمة الدفترية الإجمالية لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل، ولكن ما تزال في الإستخدام؛
ت. القيمة الدفترية للممتلكات والمصانع والمعدات التي تم التوقف عن استخدامها النشط ولم يتم تصنيفها كأصول محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44؛ و؛
ث. القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة الدفترية (الأصول المنخفضة القيمة).

المعيار 16 – العقارات الإستثمارية

المعيار 16 -العقارات الإستثمارية

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 16 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على الإعتراف بالعقارات الإستثمارية وأسس قياسها وعرضها والإفصاح عنها. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 16 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار العقارات الإستثمارية

هدف المعيار 309
النطاق 309
تحديد وتصنيف الأصول على أنها عقارات إستثمارية 310
الاعتراف 313
القياس 315
القياس عند الإعتراف 315
القياس بعد الإعتراف 319
التحويلات 319
إستبعاد العقارات الإستثمارية 321
الإفصاحات 324

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات الإستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة حتى يتمكن مستخدمو البيانات الماليّة من التحقق من المعلومات التي تتعلق بالعقارات الإستثمارية الخاصة بالجهة الاتحاديّة.
2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:
   أ. تحديد وتصنيف العقارات الاستثمارية؛
   ب. تحديد شروط الإعتراف بالعقارات الاستثمارية؛
   ت. تحديد تكاليف القياس الاولي لهذه العقارات الاستثمارية؛
   ث. متابعة هذه العقارات الاستثمارية من خلال تحديد تكاليف الاستهلاك وإنخفاض القيمة؛
   ج. حالات الاستبعاد وأسس معالجتها؛
   ح. الإفصاحات المتعلقة بالعقارات الاستثمارية.

النطاق

3. يجب على الجهة الاتحاديّة التي تعد وتعرض البيانات الماليّة على مبدأ محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة أن تطبق هذا المعيار للتمكن من محاسبة العقارات الإستثمارية الخاصة بها، حيث ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
4. لا ينطبق هذا المعيار على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 27 "الزراعة").

تحديد وتصنيف الأصول على أنها عقارات إستثمارية

5. تشمل العقارات الاستثمارية أنواع الاصول التالية:

أ. العقارات (المبنى، الأرض، أو جزء من مبنى أو كليهما) التي تستعمل لغرض الحصول على ايرادات من الايجار أو زيادة في القيمة الرأسمالية؛
ب. العقارات المملوكة من طرف الجهة الاتحاديّة أو مؤجرة كحق استخدام الأصل.

6. يمكن ان تقوم جهة اتحادية معيّنة بإدارة محفظة الممتلكات الاتحاديّة على أساس محاسبي، وفي هذه الحالة تعرف الممتلكات التي تحتفظ بها هذه الجهة بالعقارات الإستثمارية، بإستثناء الممتلكات التي يحتفظ بها لإعادة البيع خلال السياق الطبيعي للعمليات.

7. لا تعتبر الممتلكات (المباني والأراضي) التي تستعمل للأغراض المذكورة ادناه كعقارات استثمارية:

أ. تلك التي تستعمل لغرض إنتاج السلع أو تقديم الخدمات؛
ب. تلك التي تستعمل لأغراض إدارية؛
ت. تلك التي يتم بيعها ضمن النشاط الطبيعي للجهة المعنية.

8. قد تقوم جهة اتحادية معيّنة بالسيطرة على أصل مملوك قانونيا من قبل جهة اتحادية أخرى، فعلى سبيل المثال، قد تسيطر إحدى الجهات الاتحاديّة على مبنى وتكون مسؤولة عنه وتعترف به في بياناتها الماليّة، إلا ان الملكية القانونية قد تعود إلى جهة إتحادية أخرى. وفي مثل هذه الحالات تعني الإشارة إلى الممتلكات التي يشغلها المالك (إن كانت مباني أو أراضي) بتلك الممتلكات التي تستعملها الجهة الاتحاديّة والتي تعترف بها في بياناتها الماليّة بكونها المالك.

مثال 16.1 - أمثلة على الأصول التي تعد عقارات إستثمارية

أ. المبنى الذي تمتلكه الجهة الاتحاديّة (أو الذي تحتفظ به الجهة الاتحاديّة كأصل حق استخدام متعلق بمبنى) والذي يتم تأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلي على أساس تجاري لأطراف خارجية.

ب. المبنى الخالي الذي يحتفظ به لتأجيره مستقبلا بموجب عقد إيجار تشغيلي.
ت. الأرض (كما ينطبق) المحتفظ بها لزيادة القيمة الرأسمالية وليس لبيعها على المدى القصير خلال السياق الطبيعي للعمليات.
ث. الأرض (كما ينطبق) التي يحتفظ بها لإستعمالات مستقبلية غير محددة حاليا. (إذا لم تحدد جهة اتحادية معيّنة بأنها ستستعمل الأرض كممتلكات التي يشغلها المالك، بما في ذلك إستعمالها لتقديم خدمات كتلك التي تقدمها الحدائق العامّة للأجيال الحالية والمستقبلية، أو لبيعها على المدى القصير خلال سير العمليات الطبيعي، فإن هذه الممتلكات تعتبر بأنها محفوظة لزيادة القيمة الرأسمالية).
ج. العقار الذي يتم إنشائه أو تطويره بغرض إستخدامه مستقبلا كعقار إستثماري.

9. تحتفظ الجهات الاتحاديّة في بعض الاحيان بممتلكات معيّنة تستعمل كما يلي:

أ. جزء منها، لتحصيل بدل الايجار أو لزيادة القيمة الرأسمالية؛
ب. جزء آخر، لاستعماله في إنتاج، أو توريد السلع، أو الخدمات أو لأغراض إدارية.

إذا كان من الممكن بيع هذه الاجزاء بشكل منفصل (أو تأجيرها بموجب عقد إيجار تمويلي بشكل منفصل) تتم محاسبة كل جزء من هذه الأجزاء بشكل منفصل. أما إذا لم يكن من الممكن بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل، فإنه يتم تصنيف هذه الممتلكات ضمن العقارات إستثمارية، فقط في حالة تم الإحتفاظ بجزء صغير منها ليستعمل في إنتاج، أو توريد السلع، أو الخدمات أو لأغراض إدارية.

مثال 16.2 - أمثلة على الأصول التي لا تعد عقارات إستثمارية

أ. الممتلكات التي يحتفظ بها للبيع خلال السياق الطبيعي للعمليات أو التي هي قيد الإنشاء أو التطوير بهدف البيع. قد تحقق جهة اتحادية معيّنة ارباح أو عوائد إقتصادية ناجمة عن شراء وبيع الممتلكات، وفي هذه الحالة تصنف الممتلكات التي يحتفظ بها حصريا بهدف التصرف فيها في المستقبل القريب أو تطويرها لإعادة بيعها على أنها مخزون. (الرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 "المخزون").

ب. الممتلكات التي يتم إنشاؤها أو تطويرها بالنيابة عن طرف آخر. ومثال ذلك، أن تبرم وزارة البنية التحتية عقود إنشاء مع أطراف خارجية لبناء مبنى لوزارة الصحة (الرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 11 "الإيرادات من عقود الإنشاء").

ت. الممتلكات التي يشغلها المالك (الرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار") بما في ذلك الممتلكات التي يتم الإحتفاظ بها لغرض إستعمالها في المستقبل، والممتلكات التي يتم الإحتفاظ بها لغرض تطويرها وإستعمالها في المستقبل، إلى جانب الممتلكات التي يشغلها الموظفين كالسكن المخصص لهم (سواء دفع هؤلاء الموظفون الإيجار بما يتناسب مع أسعار السوق أم لا) والممتلكات التي يشغلها المالك بإنتظار التصرف فيها.

ث. العقارات المؤجرة لجهة أخرى (جهة اتحادية أو جهة خارجية) بموجب عقد إيجار تمويلي.

ج. الممتلكات التي يحتفظ من قبل جهة اتحادية معيّنة لأغراض استراتيجية.

10. لا تقوم الجهات الاتحاديّة بتصنيف الممتلكات التي يحتفظ بها لتقديم خدمة إجتماعية والتي تولد تدفقات نقدية رمزية على أنها عقارات إستثمارية، وفي هذه الحالة تتم محاسبتها وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 " الممتلكات والمصانع والمعدات".

مثال 16.3 - المباني المخصصة لتقديم الخدمات الإجتماعية

تمتلك وزارة الشؤون الإجتماعية مجموعة من المباني التي تحتفظ بها وتستعملها لتقديم سكن للعائلات ذات الدخل المنخفض بسعر أقل من سعر الإيجارات السائدة في السوق.

على هذا الأساس لا تقوم الوزارة بتصنيف هذه المباني على أنها إستثمارات عقارية، بما أن الوزارة تحتفظ بها لتقديم الخدمات الإجتماعية وليس لتحصيل بدل ايجار أو زيادة القيمة الرأسمالية.

11. قد تقوم الجهات الاتحاديّة بتأجير مباني أو أراضي مع تقديم خدمات معيّنة للمستأجرين. في هذه الحالة يجب على الجهة الاتحاديّة تقييم أهمية الخدمات المقدمة للمستأجر مقارنة بقيمة الايجار الوارد من عملية تأجير الأصل. حيث يتم تصنيف هذه الأصول كما يلي:

أ. ضمن عقارات إستثمارية، عندما لا تكون قيمة الخدمات المقدمة جوهرية نسبة للإتفاق ككل. ومثالا على ذلك: عندما تتملك جهة اتحادية مبنى لأغراض التأجير على أساس تجاري، وتقوم بتوفير خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذين يشغلون هذا المبنى؛

ب. ضمن ممتلكات والمصانع والمعدات، عندما تكون الخدمات المقدمة أكثر أهمية في حالات أخرى، فعلى سبيل المثال قد تتملك جهة اتحادية فندق أو نزل تديره. في هذه الحالة تكون الخدمات المقدمة للضيوف جزءًا جوهرياً من الإتفاق ككل. لذلك، يعتبر الفندق أو النزل الذي تديره الجهة الاتحاديّة من الممتلكات التي يشغلها المالك وليس من العقارات الإستثمارية.

12. لا بد من اللجوء إلى الحكم المهني لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف الممتلكات كعقارات إستثمارية أم لا. تقوم الجهة الاتحاديّة بوضع معايير لممارسة هذا الحكم بما يتفق مع تعريف العقارات الإستثمارية والإرشادات الواردة في الفقرات 5-11. توجب الفقرة 42 على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن معايير الممارسة المتبعة للتوصل للحكم عندما يكون التصنيف صعبا.

لا بد من اللجوء إلى الحكم المهني كذلك لتحديد ما إذا كان إقتناء العقارات الإستثمارية يمثل إقتناء أصول أو مجموعة من الأصول أو تجميع الأعمال وفقاً لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 40 - تجميع الأعمال.

13. قد تمتلك جهة إتحادية معيّنة في بعض الحالات ممتلكات مؤجرة إلى ومستعملة من قبل جهة إتحادية مسيطرة أو من قبل جهة أخرى مسيطر عليها. وإستنادا على ذلك، يتم تصنيف هذه الممتلكات على الشكل التالي:

أ. ممتلكات على أنها عقارات إستثمارية في البيانات الماليّة المنفصلة التي تخص الجهة الاتحاديّة المالكة على أن تحقق هذه الممتلكات التعريف الوارد في الفقرة 14؛

ب. ممتلكات على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات في البيانات الماليّة الموحّدة للحكومة الاتحاديّة، وذلك لأنها تقع ضمن منظور الممتلكات التي يشغلها المالك.

الاعتراف

14. يجب الإعتراف بالعقارات الإستثمارية المملوكة كأصل، فقط إذا توفرت الشروط التالية:

أ. عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب إقتصادية مستقبلية أو امكانية خدمة إلى الجهة الاتحاديّة من هذه الممتلكات؛

ب. عندما يمكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بشكل موثوق.

15. يتم التحقق من إستيفاء الشرط الأول، والمتعلق بتدفق المكاسب الإقتصادية المستقبلية أو الخدمة المحتملة، إستنادا على المعلومات والدلائل المتوفرة في وقت الإعتراف المبدئي. ولا يتوفر هذا الشرط عادة إلا عندما تحصل الجهة الاتحاديّة على المكاسب والمنافع المتعلقة بالأصل وتتحمل المخاطر المرتبطة به.

16. يتم الحصول على العقارات الإستثمارية بالعادة من خلال معاملات تبادلية حيث يتم شراء تلك الأصول بتكلفة معيّنة وبالتالي يتم تحقيق الشرط الثاني المتعلق ببند الإعتراف (الفقرة 14ب). أما في حالات حصول جهة إتحادية معيّنة على العقارات الإستثمارية بدون تكلفة أو مقابل تكلفة إسمية، تكون التكلفة في مثل هذه الحالات هي القيمة العادلة لتلك العقارات الإستثمارية بتاريخ الإستحواذ.

17. يمكن إكتساب العقارات الإستثمارية من خلال معاملات غير تبادلية، وعلى سبيل المثال فقد تتنازل جهة اتحادية عن مبنى دون مقابل لجهة إتحادية اخرى والتي تقوم بدورها بتأجيره حسب أسعار السوق. كما ويجوز أيضا إكتساب العقارات الإستثمارية من معاملات غير تبادلية خلال ممارسة صلاحيات المصادرة. وفي مثل هذه الحالات تكون تكلفة العقارات الإستثمارية هي قيمتها العادلة في تاريخ الإستحواذ.

18. عند الإعتراف المبدئي بالعقارات الإستثمارية، تقيم الجهة الاتحاديّة جميع التكاليف المتعلقة بإستحواذ هذه الأصول في وقت تكبدها.

19. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالتكاليف التي يتم تكبدها لاحقا والمتمثلة في الإضافات على العقار أو إستبدال جزء منه (إستبدال الجدران الداخلية للمبنى أو القيام بإستبدال غير متكرر). حيث بموجب مبدأ الإعتراف، تعترف الجهة الاتحاديّة في المبلغ المسجل لعقار إستثماري بتكلفة إستبدال جزءا من عقار إستثماري قائم في الوقت الذي يتم فيه تكبد تلك التكلفة في حال إستيفاء شروط الإعتراف المذكورة في الفقرة 15. يتم إلغاء الإعتراف بالقيمة الدفترية لتلك الأجزاء التي يتم إستبدالها وفقا لأحكام الإستبعاد المنصوص عليها في هذا المعيار (أنظر الفقرات 33-40).

مثال 16.4 - الإعتراف بالعقارات الاستثمارية

عند بداية السنة الحالية، قامت جهة اتحادية بشراء مبنى من طرف ثالث بقيمة 2,000,000 درهم اماراتي لغرض تأجيره كمكاتب لمؤسسات القطاع الخاص.

على هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بالمبنى ضمن العقارات الاستثمارية، نظرا لاستيفاء جميع الشروط:

أ. تدفق منافع اقتصادية وامكانية الخدمة، من خلال تأجير المبنى لحساب الجهة الاتحاديّة

مثال 16.4 - الإعتراف بالعقارات الاستثمارية

ب. يمكن قياس التكلفة بشكل موثوق والمتمثل في قيمة الشراء

ت. اصبحت الجهة الاتحاديّة تسيطر على المبنى من خلال الإستحواذ عليه.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
عقارات استثمارية - مبنى	2,000,000	
نقدية - حساب البنك		2,000,000

20. لا تعترف الجهة الاتحاديّة بتكاليف الصيانة اليومية للعقارات الإستثمارية كجزءا من قيمة المبالغ المسجلة لتلك العقارات الإستثمارية، بل يتم الإعتراف بهذه التكاليف في بيان الأداء المالي عند تكبدها. إن تكاليف الصيانة اليومية هي عبارة عن تكاليف العمال والمواد المستهلكة، وقد تشمل تكاليف القطع الثانوية، والإصلاح والصيانة الروتينية للعقارات الإستثمارية.

21. يجب الاعتراف بالعقار الاستثماري المحتفظ به من قبل المستأجر كأصل حق استخدام وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 43.

القياس

القياس عند الإعتراف

22. يتم القياس الاولي للأصول حسب طبيعة المعاملات التي أدت للإستحواذ على الأصول كما يلي:

عقارات إستثمارية مستملكة من خلال معاملات تبادلية	عقارات إستثمارية مستملكة من خلال معاملات غير تبادلية
تتم عملية القياس الاولي للعقارات الإستثمارية المستحوذ عليها من خلال معاملات تبادلية على أساس التكلفة والتي تتألف من: أ. سعر الشراء بما في ذلك الرسوم المهنية للخدمات القانونية وضرائب نقل الممتلكات وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والحسم. ب. أية مصاريف أخرى مباشرة متكبدة لإعداد الأصل للإستخدام المقصود منه كما قررت الإدارة.	بالنسبة للعقارات الإستثمارية المملوكة التي تم الإستحواذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية، تكون تكلفتها هي القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ.

23. لا تشمل تكلفة العقارات الإستثمارية التالي:

أ. تكاليف بدء التشغيل، إلا إذا كانت ضرورية لإعداد الممتلكات للإستخدام المقصود منه بالأسلوب الذي تحدده الإدارة؛
ب. الخسائر التشغيلية الأولية المتكبدة قبل تحقيق العقارات الإستثمارية لمستوى الإشغال المخطط له؛ أو
ت. المبالغ غير العادية من المواد المبددة والعمالة والمصادر الأخرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير الممتلكات.

24. إذا تم تأجيل دفع ثمن عقار إستثماري من قبل جهة إتحادية معيّنة، فإن تكلفة هذا الأصل تعادل السعر النقدي. ويتم الإعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات على أنه مصروف فائدة خلال الفترة المؤجلة.

مثال 16.5 - الإعتراف بالعقارات الاستثمارية من خلال معاملات تبادلية

عند بداية السنة الحالية، قامت جهة اتحادية بشراء مبنى من طرف ثالث بقيمة 3,000,000 درهم اماراتي بهدف تأجيره إلى مؤسسات في القطاع الخاص. وتم تمويل الشراء من خلال اقتراض مبلغ بقيمة 3,000,000 درهم اماراتي (بفائدة 5% لمدة 5 سنوات)، كما بلغت رسوم الإقتراض مبلغ وقدره 50,000 درهم اماراتي. كما بلغت مصاريف نقل الملكية المباشرة مبلغ بقيمة 60,000 درهم اماراتي.

بناءا على ذلك، يتم الاعتراف بالتكاليف التالية ضمن العقارات الاستثمارية:

أ. سعر الشراء: 3,000,000 درهم اماراتي
ب. الفائدة المتراكمة: لا يتم رسملتها
ت. رسوم الاقتراض: لا يتم رسملتها
ث. مصاريف نقل الملكية: 60,000 درهم اماراتي

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
عقارات استثمارية - مبنى	3,060,000	
نقدية - حساب البنك		3,060,000

كما قامت الجهة الاتحاديّة بتطوير المبنى وتحويله إلى مكاتب إدارية وتأجيرها بموجب عقود ايجار تشغيلية لأطراف ثالثة مستقلّة. وشملت النفقات الناتجة عن عملية التطوير، تكاليف هندسية وتخطيط بقيمة 100,000 درهم اماراتي وتكاليف تطوير المبنى بقيمة 1,350,000 درهم اماراتي. وعند إكتمال عملية التطوير واصبحت المكاتب جاهزة للإيجار، يتم الاعتراف بهذه التكاليف ضمن العقارات الاستثمارية:

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
عقارات استثمارية - مبنى	1,450,000	
نقدية - حساب البنك		1,450,000

على هذا الاساس، تبلغ التكلفة الإجمالية لهذا العقار الإستثماري (المبنى) مبلغ وقدره 4,510,000 درهم اماراتي.

مثال 16.6 - الإعتراف بالعقارات الاستثمارية من خلال معاملات غير تبادلية

قامت جهة معيّنة بتحويل مبنى الى وزارة الاقتصاد بناءا على إتفاقية بين الطرفين، حيث تنص الاتفاقية على نقل مشروط لملكية المبنى إلى وزارة الاقتصاد واستعماله خلال المدة الزمنية المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل لتأجيره إلى شركات تعمل في المجال التكنولوجي. إن القيمة العادلة للمبنى التي تم تحويلها هي 2,500,000 درهم إماراتي. وبناءا على ذلك، سيتم تسجيل الأصل المستلم بقيمته العادلة على ان يتم في المقابل تسجيل إلتزام (إيراد مؤجل) الناتج عن الإتفاقية أعلاه.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة الاقتصاد بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
عقارات استثمارية - مبنى	2,500,000	
إلتزام - إيراد مؤجل		2,500,000

وخلال فترة إستعمال الأصل، وبعد استيفاء الشروط الضمنية، قدرت قيمة إستهلاك الأصل للفترة بـ 50,000 درهم إماراتي. وبناءا على ذلك، سيتم تسجيل الإستهلاك بالإضافة إلى إيراد من معاملة غير تبادلية لتخفيض قيمة الإلتزام (الإيراد المؤجل) المسجل مسبقا.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة الاقتصاد بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروف إستهلاك - مبنى	50,000	
إستهلاك متراكم - مبنى		50,000

الوصف	مدين	دائن
إلتزام - إيراد مؤجل	50,000	
ايراد من معاملة غير تبادلية		50,000

25. يمكن الإستحواذ على عقار إستثماري أو أكثر مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويتم قياس تكلفة العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة عند توفر الشروط التالية:

أ. إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهرا تجاريا، والتي تحدد عن طريق دراسة الحد الذي يتوقع فيه ان تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية أو إمكانية الخدمة. ويكون لمعاملة التبادل جوهرا تجاريا في الحالات التالية:

- ✓ إذا كانت التدفقات النقدية (المخاطر والتوقيت والمبلغ) للأصل أو إمكانية الخدمة المستلمة تختلف شكلا عن التدفقات النقدية أو إمكانية الخدمة للأصل المتنازل عنه؛
- ✓ إذا كانت القيمة الخاصة بالجهة الاتحاديّة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة قد تغيرت نتيجة للتبادل؛
- ✓ إذا كان الفرق بين النقطة الاولى والنقطة الثانية كبيرا مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ب. إذا كانت القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية المستلمة والمتنازل عنها قابلة للقياس بشكل موثوق. ويتم قياس البند المشترى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع الجهة الاتحاديّة مباشرة إلغاء الإعتراف بالعقارات الإستثمارية المتنازل عنها. وإذا لم يتم قياس البند المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصول المتنازل عنها.

26. في حالة عدم وجود معاملات تبادل مماثلة في السوق للمقارنة بها، تكون القيمة العادلة للأصل قابلة للقياس بشكل موثوق من قبل الجهة الاتحاديّة إذا:

أ. كان التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ليس كبيرا لذلك الأصل؛ أو
ب. إذا كان من الممكن التقييم بشكل معقول للإحتمالات المربوطة بالتقديرات المتنوعة ضمن النطاق، وإستعمالها لتقدير القيمة العادلة للأصل.

27. إذا كانت الجهة الاتحاديّة قادرة على تحديد، القيمة العادلة للأصل المستلم أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه بشكل موثوق، عندها يمكن إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس تكلفة الأصل المستلم، إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحا.

يتم قياس العقار الاستثماري المحتفظ به من قبل المستأجر كأصل حق استخدام عند الاعتراف الأولي وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 43.

القياس بعد الإعتراف

28. على الجهة الاتحاديّة تطبيق نموذج التكلفة بعد الاعتراف المبدئي، حيث يتم القياس اللاحق لكافة العقارات الاستثمارية

أ. وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، إذا استوفت المعايير لتصنيفها كأصول محتفظ بها للبيع (أو تم تضمينها في مجموعة الاستبعاد المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع)؛

ب. وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 43، "عقود الإيجار"، إذا كان يحتفظ بها المستأجر كأصل حق استخدام ولم يتم الاحتفاظ بها للبيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44؛ و

ت. وفقاً لمتطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 17 لنموذج التكلفة في جميع الحالات الأخرى.

29. يتطلب هذا المعيار من جميع الجهات الاتحاديّة تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، لهدف الإفصاح فقط (أنظر فقرة 44).

التحويلات

30. عند إستخدام نموذج التكلفة، تتم التحويلات بين العقارات الإستثمارية، والممتلكات التي يشغلها المالك، والمخزون، بنفس المبلغ المسجل للممتلكات المعاد تصنيفها، ولا يتم تغيير تكلفة هذه الممتلكات لأغراض القياس أو الإفصاح.

31. يجب أن تتم التحويلات إلى العقارات الإستثمارية أو منها عندما يكون هناك تغيير مؤكد في الإستعمال من خلال ما يلي:

أ. بدء إستعمالها من قبل المالك (الجهة الاتحاديّة)، حيث تتحول من عقارات إستثمارية إلى ممتلكات يشغلها المالك؛

ب. نهاية إستعمالها من قبل المالك (الجهة الاتحاديّة)، حيث تتحول من ممتلكات يشغلها المالك إلى عقارات إستثمارية؛

ت. بداية سريان عقد إيجار تشغيلي (على أساس تجاري) لطرف آخر، حيث تتحول من مخزون إلى عقارات إستثمارية؛

ث. بدء تطويرها بهدف البيع، حيت تتحول من عقارات إستثمارية إلى مخزون.

32. تستلزم النقطة الأخيرة من الفقرة 31 أعلاه من الجهة الاتحاديّة نقل الممتلكات من عقارات إستثمارية إلى مخزون في حال حصل تغيير في إستعمال هذه الممتلكات وتم التأكد من خلال بدء التطوير لغرض البيع فقط. عندما تقرر الجهة الاتحاديّة التصرف بأحد العقارات الإستثمارية دون تطويرها، فإنها تستمر في التعامل مع هذه الممتلكات على أنها عقارات إستثمارية حتى يتم إلغاء الإعتراف بها (أي حتى يتم حذفها من بيان المركز المالي) وبالتالي لا يتم تصنيفها كمخزون. وعلى نحو مماثل، فعندما تبدأ الجهة الاتحاديّة بإعادة تطوير عقارات إستثمارية موجودة أصلا للاستمرار في إستعمالها في المستقبل كعقارات إستثمارية، فإنها تبقى عقارات إستثمارية ولا يتم إعادة تصنيفها كممتلكات يشغلها المالك (الجهة الاتحاديّة) خلال فترة إعادة تطويرها.

مثال 16.7 - الإعتراف بالتحويلات من العقارات الإستثمارية إلى مخزون

قامت الجهة الاتحاديّة بتحويل مبنى مؤجر كمكاتب لشركات خاصة بقيمة دفترية 300,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 3,000,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة الإستهلاك المتراكم 2,700,000 درهم إماراتي) إلى مبنى للبيع. حيث تم بدء التطوير لغرض البيع في تاريخ 31 مارس 2015.

وعلى هذا الاساس، في 31 مارس 2015، تقوم الجهة الاتحاديّة بتحويل المبنى من العقارات الإستثمارية إلى المخزون وتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
المخزون	300,000	
الاستهلاك المتراكم للعقار الإستثماري - مبنى	2,700,000	
عقارات استثمارية - مبنى		3,000,000

مثال 16.8 - الإعتراف بالتحويلات من العقارات الإستثمارية إلى ممتلكات ومصانع ومعدات

عند بداية السنة الحالية، قامت الجهة الاتحاديّة بتحويل مبنى مؤجر كمكاتب لشركات خاصة بقيمة دفترية 300,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 3,000,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة الإستهلاك المتراكم 2,700,000 درهم إماراتي) إلى مبنى للاستعمال الخاص من قبل الجهة الاتحاديّة كمكاتب ادارية. وعند بدء إستعمال المبنى من قبل الجهة الاتحاديّة، تقوم الجهة بتحويل المبنى من العقارات الإستثمارية إلى الممتلكات والمصانع والمعدات وتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - مبنى	300,000	
الاستهلاك المتراكم للعقار الإستثماري - مبنى	2,700,000	
عقارات استثمارية - مبنى		3,000,000

إستبعاد العقارات الإستثمارية

33. يجب إلغاء الإعتراف بالعقارات الإستثمارية وحذفها من بيان المركز المالي للجهة الاتحاديّة المعنية عند الإستبعاد أو عندما يتم التوقف عن إستعمالها بشكل دائم، ولا يتوقع الحصول على أية منافع إقتصادية أو إمكانية الخدمة معيّنة في المستقبل من جراء إستبعادها.

34. يتم إستبعاد العقارات الإستثمارية من خلال بيعها أو تأجيرها إلى غير بموجب عقد ايجار تمويلي. وعند تحديد تاريخ إستبعاد العقارات الإستثمارية (من خلال عملية بيع) تطبق الجهة الاتحاديّة معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الإيرادات من المعاملات التبادلية". أما إذا تم إستبعاد العقارات الإستثمارية من خلال عقد إيجار تمويلي أو لبيعها وإعادة تأجيرها، تطبق الجهة الاتحاديّة معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار".

35. يتم الإعتراف بتكاليف استبدال جزء من العقارات الإستثمارية إذا إستوفت شروط الإعتراف، في المبلغ المسجل للأصل، وبالتالي يتم إستبعاد القيمة الدفترية (التكلفة ناقص الإستهلاك المتراكم) للجزء الذي تم إستبعاده. أما في الحالات التي لا يمكن تحديد تكلفة وإستهلاك الجزء المستبدل بشكل منفصل، يمكن للجهة الاتحاديّة الإستعانة بتكلفة الجزء الجديد ليكون مؤشرا على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل وقت شراءه أو إنشائه.

36. يتوجب تحديد المكاسب أو الخسائر التي تنشأ من إنتهاء خدمة أو استبعاد العقارات الاستثمارية بالفرق بين صافي عوائد الاستبعاد والقيمة الدفترية للأصل ويتم الاعتراف بالفائض أو العجز في بيان الأداء المالي (ما لم يتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار" خلافا لذلك في البيع واعادة الاستئجار) في نفس الفترة المرتبطة بإنتهاء الخدمة أو إستبعاد العقارات الاستثمارية.

37. تطبق الجهة الاتحاديّة معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والاصول المحتملة" أو معايير أخرى كما هو ملائم على أي إلتزام تحتفظ به الجهة الاتحاديّة بعد إستبعاد العقارات الإستثمارية.

38. يتم الإعتراف بالمبلغ المستحق إستلامه من جراء إستبعاد العقار الاستثماري مبدئيا على القيمة العادلة. حين يكون الدفع آجلا، يكون سعر بيع العقار الإستثماري هو السعر النقدي المعادل للعقار (أي القيمة التي تكون الجهة الاتحاديّة على إستعداد لقبولها لو كان الدفع فوريا). يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة الإسمية للمبلغ والسعر النقدي المعدل للعقار كإيراد فائدة بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الإيرادات من المعاملات التبادلية" بإستخدام نموذج الفائدة الفعال (وهي طريقة لاحتساب التكلفة المطفأة للأصل المالي وتوزيع الفائدة على الدخل على طول الفترة ذات الصلة).

39. يتم الإعتراف بالتعويضات من الأطراف الثالثة للعقارات الإستثمارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في بيان الأداء المالي عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.

40. يتم اعتبار الإنخفاضات أو الخسائر المتعلقة بالعقارات الإستثمارية ومطالبات أو دفعات التعويض ذات الصلة إلى أطراف ثالثة، وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الإستبدال، على أنها أحداث إقتصادية منفصلة وتتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:

أ. يتم الإعتراف بإنخفاض قيمة العقارات الإستثمارية وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" كما تقتضي الحاجة؛

ب. يتم وفقا للفقرات 32-39 من هذا المعيار الإعتراف بعمليات إنتهاء الخدمة أو إستبعاد العقارات الإستثمارية؛

ت. يتم الإعتراف بالتعويضات من الأطراف الثالثة للعقارات الإستثمارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها كما هو مبين في الفقرة 39 من هذا المعيار؛

ث. يتم وفقا للفقرات 21-22 و24 - 29 من هذا المعيار تحديد تكلفة الأصول التي يتم استردادها أو شرائها أو إنشائها كأصول مستبدلة.

مثال 16.9 - إلغاء الإعتراف عن طريق البيع

قامت جهة اتحادية ببيع مبنى، مصنف ضمن العقارات الإستثمارية، حيث تبلغ قيمته الدفترية 200,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 3,000,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إستهلاك متراكمة 2,800,000 درهم إماراتي)، بمبلغ وقدره 500,000 درهم إماراتي لطرف ثالث.

على إثر تسليم المبنى وإنتقال المخاطر والمنافع المستقبلية والملكية إلى المشتري، تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	500,000	
الاستهلاك المتراكم	2,800,000	
عقارات استثمارية - مبنى		3,000,000
الربح من البيع		300,000

مثال 16.10 - إلغاء الإعتراف من خلال الإستبعاد

قامت جهة اتحادية باستبعاد مبنى عن طريق الهدم، حيث تبلغ قيمته الدفترية 50,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 3,000,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة الإستهلاك المتراكم 2,950,000 درهم إماراتي).

على هذا الاساس، عند إتخاذ قرار الهدم والمصادقة عليه تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
الاستهلاك المتراكم	2,950,000	
خسارة من الاستبعاد	50,000	
عقارات استثمارية - مبنى		3,000,000

الإفصاحات

41. تطبق الإفصاحات المبينة أدناه بالإضافة إلى تلك الموجودة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار". وتقدم الجهة التي تمتلك العقارات الإستثمارية إفصاحات حول الإيجارات القائمة. يقدم المستأجر الذي يحتفظ بالعقارات الإستثمارية كأصل حق استخدام إفصاحات المستأجر كما هو مطلوب وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 43 "عقود الإيجار، وإفصاحات المؤجر كما هو مطلوب وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 43 "عقود الإيجار عن أية عقود ايجار تشغيلية قائمة.

42. يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. الإفصاح عن تطبيق نموذج التكلفة؛
ب. معايير الممارسة المستخدمة من قبل الجهة الاتحاديّة للتمكن من تمييز العقارات الإستثمارية عن الممتلكات التي تستعملها الجهة أو الممتلكات التي تحتفظ بها للبيع خلال العمليات الطبيعية عندما يكون التصنيف صعبا (أنظر الفقرة 13)؛
ت. الأساليب والإفتراضات المعيّنة والمهمة التي تم الإستعانة بها لتحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، بما في ذلك بيان عما إذا كان تحديد القيمة العادلة مدعم بدليل من السوق أم من خلال الإعتماد على عوامل أخرى (على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عنها) إلى حد كبير بسبب طبيعة الممتلكات ونقص بيانات السوق التي يمكن مقارنتها؛
ث. الإفصاح عما إذا كانت القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية المدرجة في البيانات الماليّة (إن كانت من ناحية القياس أو الإفصاح) قد تم التوصل إليها بناءا على تقييم مقيم مستقل ذات مؤهلات مهنية ذات صلة معترف بها، ولديه خبرة حديثة في موقع وفئة العقارات الإستثمارية التي يقوم بتقييمها. وكما يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن حقيقة عدم توفر هذا التقييم إذا لم يتم الإستعانة به؛
ج. القيم الواردة في بيان الأداء المالي لكل ما يلي:

- ✓ إيراد بدل الإيجار من العقارات الإستثمارية؛
- ✓ المصاريف التشغيلية المباشرة (بما في ذلك مصاريف الإصلاح والصيانة) الناتجة عن العقارات الإستثمارية المحصلة لإيراد بدل إيجار خلال الفترة؛
- ✓ المصاريف التشغيلية المباشرة (بما في ذلك مصاريف الإصلاح والصيانة) الناتجة عن العقارات الإستثمارية غير المحصلة لإيراد بدل إيجار خلال الفترة؛

ح. الإفصاح عن وجود قيود حول تحقيق ايراد العقارات الإستثمارية أو تسديد الإيراد وعوائد الإستبعاد إضافة إلى حجم تلك القيود؛
خ. الإلتزامات التعاقدية لشراء أو بناء أو تطوير العقارات الإستثمارية أو للإصلاحات أو الصيانة أو التحسين.

43. بالإضافة إلى ذلك، على الجهة الاتحاديّة الافصاح عما يلي:

أ. طريقة الإستهلاك - القسط الثابت؛
ب. العمر الإنتاجي أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛
ت. إجمالي المبلغ المسجل والإستهلاك المتراكم (متضمنة خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛
ث. تسوية المبلغ المسجل للعقارات الإستثمارية في بداية ونهاية الفترة مع إظهار ما يلي (المعلومات القابلة للمقارنة غير مطلوبة):

- ✓ الاضافات، الافصاح بشكل منفصل عن الاضافات الناتجة عن الاكتساب وكذلك الناتجة عن المصروف اللاحق المعترف به كأصل؛
- ✓ الإضافات الناجمة عن الاكتساب بواسطة دمج الجهة الاتحاديّة؛
- ✓ الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع أو المدرجة ضمن مجموعة الاستبعاد المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، وعمليات التصرف الأخرى.؛
- ✓ الاستهلاك؛
- ✓ قيمة خسائر خفض القيمة المعترف بها، وقيمة خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة خلال الفترة بما يتفق مع معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 " انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد " أو 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" كما تقتضي الحاجة؛
- ✓ صافي فروقات الصرف الناشئة عن ترجمة البيانات الماليّة لعملة عرض مختلفة، إضافة إلى صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة بيانات مالية مدرجة بعملة تختلف عن عملة العرض (أي الدرهم الإماراتي)؛
- ✓ التحويلات إلى المخزون والممتلكات التي يشغلها المالك ومنها؛
- ✓ تغيرات اخرى؛

ج. القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية، وعندما لا تتمكن الجهة الاتحاديّة من تحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية بشكل موثوق، عليها الافصاح عما يلي:

- ✓ وصف للعقارات الاستثمارية؛
- ✓ تفسير سبب عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق؛
- ✓ نطاق التقديرات التي يحتمل ورود القيمة العادلة فيها، إن أمكن.

ح. تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية.

44. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة التي تستخدم نموذج التكلفة لقياس العقارات الإستثمارية وجوب الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك العقارات في البيانات الماليّة المعدة على اساس الإستحقاق.

تعريف وتحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية

أ. إن القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية هي السعر الذي يتم بموجبه تبادل الممتلكات بين أطراف، مطلعة وراغبة في عملية تجارية. تستثني القيمة العادلة تحديدا تقرير السعر التقدير المضخم أو المخفض بموجب شروط أو ظروف خاصة، مثل تمويل مشروط وعمليات بيع، وإعادة إستئجار، والإعتبارات الخاصة، أو التخفيضات الممنوحة من قبل أي شخص مرتبط بعملية البيع.

ب. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد القيمة العادلة بدون أي طرح لتكاليف العملية التي من الممكن أن تتكبدها الجهة في البيع أو إستبعاد آخر.

ت. لا تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية المصاريف الرأسمالية التي سوف تحسن أو تعزز الممتلكات ولا تعكس المنافع الإقتصادية المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي.

ث. إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو عادة ما تحدده الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لعتود إيجار وشروط تعاقدية مشابهة. حيث تقوم الجهة الاتحاديّة بأخذ الحذر في تعريف الفروقات في الطبيعة والموقع والحالة للممتلكات أو الشروط التعاقدية والعقود الأخرى ذات العلاقة بالممتلكات.

ج. في غياب وجود أسعار جارية في سوق نشطة، تقوم الجهة الاتحاديّة بالأخذ في عين الإعتبار المعلومات من مصادر مختلفة والتي تتضمن:

- ✓ الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع (أو خاضعة لعقود إيجار أو عقود أخرى مختلفة) معدلة لتعكس هذه الإختلافات؛
- ✓ الأسعار الأخيرة في سوق أقل نشاطا، مع تعديلات عليها لتعكس التغيرات في الأحوال الإقتصادية منذ تاريخ العمليات التي حدثت على الأسعار؛ و
- ✓ توقعات التدفقات النقدية المستقبلية معززة بالشروط لأي عقود إيجار قائمة حاليا أو عقود أخرى وبالدليل الخارجي مثل إيجار السوق الحالية لممتلكات مشابهة في نفس المنطقة والحالة، وبإستخدام معدلات خصم تعكس تقييم السوق لعدم التأكد في المبالغ والتوقيت لتلك التدفقات النقدية.

في بعض الحالات، يمكن أن تؤدي المصادر المختلفة إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بالقيمة العادلة للعقارات الإستثمارية. على الجهة الاتحاديّة إن تدرس أسباب هذه الإختلافات حتى تتوصل لتقدير القيمة العادلة بموثوقية وشفافية.

المعيار 31 – الأصول غير ملموسة

المعيار 31 - الأصول غير ملموسة

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 31 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على الإعتراف بالأصول غير ملموسة وأسس قياسها وعرضها والإفصاح عنها. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 31 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الأصول غير ملموسة

هدف المعيار 330
النطاق 330
تحديد الأصول غير ملموسة 331
قابلية التحديد 331
السيطرة على الأصل 332
المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة 333
أصل بدون جوهر مادي 333
تسجيل الأصول غير ملموسة 334
الإعتراف - عام 334
القياس - عام 334
الإستحواذ المنفصل - شراء الأصل غير الملموس 334
الإعتراف 334
القياس 334
الإستحواذ على أصل غير ملموس من خلال عملية إستحواذ (تجميع الأعمال) 336
الاعتراف 336
القياس 337
الأصول غير ملموسة المستحوذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية 337
الاعتراف 337
القياس 338
الأصول غير ملموسة مولدة داخليا 339
الإعتراف 339
القياس 341
النفقات اللاحقة على شراء مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ 343
تبادل الأصول 343
الإعتراف 343
القياس 343
الشهرة مولدة داخليا 345
الإعتراف 345
القياس 345
الإعتراف بنفقات متعلقة بأصل غير ملموس كمصروفات 345

القياس اللاحق - نموذج التكلفة 346
العمر الإنتاجي 347
الأصول غير ملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة 349
فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء 349
القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي (القيمة المتبقية) 349
مراجعة فترة الإطفاء 350
الأصول غير ملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة 352
مراجعة تقييم العمر الإنتاجي 352
إمكانية استرداد القيمة الدفترية - خسائر إنخفاض القيمة 352
أصول تراثية غير ملموسة 353
إلغاء الإعتراف 354
الإفصاحات 356
نفقات البحث والتطوير 357
معلومات أخرى 357

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة ومتطلبات الإفصاح عنها حتى يتمكن مستخدمو البيانات الماليّة من التحقق من المعلومات التي تتعلق بالأصول غير ملموسة للجهة الاتحاديّة ومتابعتها.

2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:

أ. تصنيف وتحديد الأصول غير ملموسة؛
ب. تحديد شروط الاعتراف بالأصول غير ملموسة؛
ت. تحديد تكاليف القياس الاولي للأصول غير الملموسة؛
ث. تحديد العمر الإنتاجي وطرق الإطفاء للأصول غير الملموسة ذات الأعمار المحددة؛
ج. متابعة الأصول غير ملموسة من خلال تحديد تكاليف الإطفاء وإنخفاض القيمة؛
ح. حالات إلغاء الإعتراف وأسس معالجتها؛
خ. أسس عرض هذه الأصول ضمن البيانات الماليّة والإفصاحات المتعلقة بها.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.

4. ينطبق هذا المعيار في محاسبة الأصول غير ملموسة بإستثناء:

أ. الأصول الماليّة، كما هي معرفة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 " الأدوات الماليّة"؛
ب. الصلاحيات والحقوق الممنوحة بموجب التشريع أو الدستور وغيرها؛
ت. الأصول غير ملموسة المحتفظ بها من قبل الجهة الاتحاديّة برسم البيع في سياق الأعمال الطبيعي (أنظر معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 11 "الإيرادات من عقود الإنشاء" ومعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 " المخزون")؛
ث. عقود الإيجار للأصول غير الملموسة التي يتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار"؛
ج. الأصول الناشئة عن منافع الموظفين (أنظر معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين"؛
ح. الإعتراف والقياس المبدئي لأصول إمتياز تقديم الخدمات الواقعة ضمن نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح". غير أن هذا المعيار ينطبق على القياس والإفصاح اللاحقين عن تلك الأصول؛
خ. الشهرة (أنظر معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 40 "تجميع الأعمال")
د. الأصول غير الملموسة غير المتداولة المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع (أو المدرجة ضمن مجموعة جاري التصرف بها المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع) وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"

5. ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير. حيث توجه أنشطة البحث والتطوير نحو إكتساب تطوير المعرفة. وعلى ذلك، بالرغم من أنه قد ينجم عن هذه الأنشطة أصل له تجسيد مادي (مثال ذلك نموذج مبدئي) فإن العنصر المادي للأصل يعتبر ثانويا لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

6. الحقوق التي يحتفظ بها المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص على سبيل المثال، الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات وبراءات الإختراع وحقوق التأليف. حيث تستثنى من نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار"، وتقع ضمن نطاق هذا المعيار.

تحديد الأصول غير ملموسة

7. كثيرا ما تستهلك المشاريع الموارد أو تتحمل إلتزامات عند الإستحواذ أو عند تطوير أو صيانة أو تحسين الموارد غير الملموسة مثل المعرفة العلمية أو الفنية أو تصميم وتنفيذ عمليات وأنظمة جديدة وتراخيص وملكية فكرية وعلامات تجارية (بما في ذلك الأسماء التجارية وعناوين النشر). إلا أن الكثير من هذه الموارد غير الملموسة لا تلبي تعريف الأصل غير الملموس، أي قابلية التحديد والرقابة على المورد ووجود منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة. وإذا كان أصل يغطيه هذا المعيار لا يلبي تعريف الأصل غير الملموس، فإنه يتم الإعتراف به كمصروف عند الإستحواذ عليه أو توليده داخليا. إلا أنه، إذا تم الحصول على الأصل من خلال عملية إستحواذ، فإنه يشكل جزءًا من الشهرة المعترف بها في تاريخ الاستحواذ.

8. يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابل للتحديد للتمكن من تمييزه عن الشهرة. تمثل الشهرة المعترف بها في عملية استحواذ أصلا يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول الأخرى المكتسبة في عملية الاستحواذ والتي لم يتم تحديدها بشكل فردي والإعتراف بها بشكل منفصل. قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية عن التضافر بين الأصول القابلة للتحديد المكتسبة أو عن الأصول التي لا تكون مؤهلة بشكل فردي للاعتراف بها في البيانات الماليّة.

9. تقوم الجهة الاتحاديّة بتعريف الأصول غير ملموسة عند توفر الخصائص التالية في الأصل:

   أ. قابلية التحديد؛
   ب. السيطرة على الأصل؛
   ت. تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة؛
   ث. أصل بدون جوهر مادي.

قابلية التحديد

10. يعتبر الأصل قابل للتحديد إذا كان:

   أ. قابلا للفصل، ويكون الأصل قابلا للفصل إذا استطاعت الجهة الاتحاديّة تأجير أو بيع أو استبدال الأصل، إما مفردا أو مع أصول أخرى ضمن عقود ذات علاقة، بغض النظر إذا كانت الجهة الاتحاديّة تنوي ذلك أو لا؛ أو

ب. ينشأ من ترتيبات ملزمة (بما فيها الحقوق الناشئة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى)، بغض النظر ما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو الفصل من الجهة الاتحاديّة أو من حقوق والتزامات أخرى.

11. يصنف الترتيب الملزم ضمن نطاق هذا المعيار كترتيب يمنح حقوق وإلتزامات مشابهة لأطرافه كما لو أنه عقد.

السيطرة على الأصل

12. تفرض الجهة الاتحاديّة السيطرة على الأصل إذا كانت الجهة الاتحاديّة تملك سلطة الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتدفقة من المورد وتستطيع كذلك الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع. وقدرة الجهة الاتحاديّة على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة من أصل غير ملموس تنتج عادة من وجود حقوق قانونية، والتي يمكن فرضها في المحكمة. وعلى الرغم من صعوبة إظهار السيطرة في ظل عدم وجود حقوق قانونية، إلا أن الإمكانية القانونية ليست شرطا ضروريا لفرض حق السيطرة حيث قد تكون الجهة الاتحاديّة قادرة على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة بطريقة أخرى.

13. قد ينتج عن المعرفة العلمية أو الفنية تدفق منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة لدى الجهة الاتحاديّة. وتقوم الجهة الاتحاديّة بالسيطرة على هذه المنافع أو إمكانية الخدمة إذا، كانت هذه المعرفة العلمية أو الفنية محمية من خلال الحقوق القانونية مثل حقوق التأليف أو قيود اتفاقية تجارية (حيث يسمح بذلك) أو واجب قانوني على الموظفين للمحافظة على السرية.

14. قد يكون لدى الجهة الاتحاديّة فريق من الموظفين الماهرين وقد تكون الجهة قادرة على تحديد مهارات إضافية لموظفيها تؤدي إلى منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من خلال التدريب. وقد تتوقع الجهة الاتحاديّة أيضا أن يستمر موظفيها في توفير مهاراتهم للجهة. إلا أن الجهة الاتحاديّة ليس لها عادة سيطرة كافية على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة الناجمة من فريق من الموظفين المهرة ومن التدريب لإعتبار أن هذه البنود تلبي تعريف الأصل غير الملموس. وعلى هذا الأساس، من غير المحتمل أن تلبي إدارة محددة أو موهبة فنية تعريف الأصل غير الملموس، إلا إذا كانت محمية من خلال حقوق قانونية لإستخدامها والحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقعة منها، وعندما تلبي الأجزاء الأخرى من التعريف الواردة ضمن الفقرة 9.

15. قد يكون للجهة الاتحاديّة محفظة مستخدمي خدماتها أو معدل نجاحها في الوصول إلى المستخدمين المقصودين لخدماتها ويتوقع أنه، بسبب الجهود الخاصة ببناء علاقات مستخدمي الخدمات، سيستمر هؤلاء في التعامل مع الجهة الاتحاديّة. إلا أنه في ظل عدم وجود الحقوق القانونية لحماية العلاقات مع مستخدمي الخدمات، أو ولاء أولئك المستخدمين أو وجود وسائل أخرى للسيطرة عليها فإنه لن يكون للجهة الاتحاديّة سيطرة كافية على المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة من العلاقات مع مستخدمي الخدمات وولائهم لهذه البنود لتلبية تعريف الأصول غير ملموسة. في غياب الحقوق القانونية لحماية هذه العلاقات، تقدم معاملات التبادل لعلاقات العملاء غير التعاقدية المتطابقة أو المتشابهة (بخلاف التي تمثل جزء من عملية استحواذ) دليلا على أن الجهة الاتحاديّة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقعة الناتجة من العلاقات مع مستخدمي

الخدمة. ولأن مثل معاملات التبادل هذه تقدم أيضا دليلا على كون العلاقات مع مستخدمي قابلة للفصل، تستوفي تلك العلاقات تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة

16. قد تشمل المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتدفقة من أصل غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات، أو الخدمات، أو تخفيض التكاليف ،أو المنافع الأخرى الناجمة من إستخدام الجهة الاتحاديّة للأصل. فعلى سبيل المثال، قد يخفض إستخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج أو تقديم الخدمة من تكاليف الإنتاج أو تقديم الخدمة المستقبلية أو يحسن تقديم الخدمة بدلا من زيادة الإيرادات المستقبلية. على سبيل المثال، وجود نظام عبر الانترنت يسمح للمواطنين بتجديد رخص القيادة بسرعة أكبر، مما ينتج عنه تخفيض في عدد الموظفين المطلوبين لأداء هذه الوظيفية مع زيادة سرعة المعالجة.

أصل بدون جوهر مادي

17. قد توجد بعض الأصول غير ملموسة ضمن أصل آخر مادي مثل قرص مضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي) أو في مستندات قانونية (في حالة الترخيص أو البراءة) أو فيلم، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الأصل الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو كأصل غير ملموس بموجب هذا المعيار فإنه يطلب إستخدام الحكم المهني لتقييم أي عنصر أكثر أهمية. يرجى الرجوع إلى معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 " الممتلكات والمصانع والمعدات" لمزيد من المعلومات حول برامج الكمبيوتر ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات.

مثال 31.1 - الإعتراف بحق الانتفاع

عند بداية السنة الحالية، منح المجلس التنفيذي لدولة الإمارات العربية المتحدة حق الانتفاع بأرض إلى جهة إتحادية، وذلك لمدة 99 سنة. حيث يمنح الإتفاق الجهة الاتحاديّة حق إستعمال الأرض لأغراض خدماتية (إدارية أو إجتماعية) أو التأجير إلى أطراف أخرى، مع أحقية الانتفاع بالإيرادات الناتجة عن ذلك.

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بالتأكد من توفّر شروط الإعتراف بأصل غير ملموس من خلال مراجعة الشروط الأساسية لتحديد أصل غير ملموس، وهي كما يلي:

- ✓ قابلية التحديد: ينشأ الأصل عن إتفاقية ملزمة للطرفين، هذا بالإضافة إلى إمكانية الجهة الاتحاديّة تأجيره بشكل منفصل.
- ✓ السيطرة على الأصل: يمكن للجهة الاتحاديّة أن تتحكم في الاصل من خلال حق الانتفاع المسند؛
- ✓ منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة: تتوقع تحقيق منافع إقتصادية وإمكانية الخدمة مستقبلية عن طريق إستعمال الأصل لأغراض إدارية واجتماعية أو تحقيق إيرادات من التأجير؛
- ✓ أصل بدون جوهر مادي: حيث لا يمكن أن يكون للحق أي جوهر مادي ملموس، وإنما هو حق يتم الانتفاع به لفترة معيّنة؛

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بالتعامل مع هذا الأصل على أنه أصل غير ملموس، ويتم الإعتراف به وقياسه والإفصاح عنه إستنادا على هذا المعيار.

تسجيل الأصول غير ملموسة

الإعتراف - عام

18. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالأصل غير الملموس فقط في الحالات التالية:

أ. إذا كان من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتمثلة في الأصل ستتدفق للجهة الاتحاديّة؛ و

ب. إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته العادلة بشكل موثوق.

19. يجب على الجهة الاتحاديّة تقييم إحتمال المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة بإستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستكون موجودة على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

20. تستخدم الجهة الاتحاديّة الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتمثلة في الأصل بناءا على الأدلة المتوفرة في وقت الإعتراف المبدئي، كما تقوم الجهة الاتحاديّة بإعطاء وزن كبير للأدلة الخارجية.

القياس - عام

21. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الأصل غير الملموس مبدئيا بالتكلفة المتكبدة لإستحواذها. وعندما يتم إستحواذ الأصل غير الملموس من خلال معاملة غير تبادلية، يتم قياس تكلفته المبدئية بقيمته العادلة في ذلك التاريخ.

الإستحواذ المنفصل - شراء الأصل غير الملموس

الإعتراف

22. يعكس عادة السعر الذي تدفعه الجهة الاتحاديّة لشراء أصل غير ملموس بشكل منفصل للتوقعات حول احتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة أو إمكانية الخدمة المتمثلة في الأصل إلى الجهة الاتحاديّة. وبعبارة أخرى، تتوقع الجهة الاتحاديّة أن يكون هناك تدفق وارد للمنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة، حتى لو كان هناك شكوك حول توقيت أو مبلغ التدفق. لذلك، يعتبر المعيار الإعتراف بالاحتمالية في الفقرة 18 على أنه يتم استيفاؤه دائما بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

23. فيما يتعلق بالشرط الثاني (الفقرة 18 "ب ") والذي يتمثل بالقياس بشكل موثوق، إذا تم إستحواذ أصل بشكل منفصل فإن تكلفة الأصل غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق، ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدية أخرى.

القياس

24. تتكون تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه بشكل منفصل مما يلي:

أ. سعر الشراء الخاص به، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة إن وجدت، بعد اقتطاع الخصومات والحسومات التجارية؛

ب. أية تكلفة منسوبة مباشرة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود.

25. فيما يلي أمثلة على التكاليف المنسوبة مباشرة:

أ. منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين") التي تنشأ مباشرة نتيجة إعداد الأصل للإستخدام المقصود منه؛
ب. الرسوم المهنية التي تنشأ مباشرة نتيجة إعداد الأصل للإستخدام المقصود منه؛
ت. تكاليف فحص ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح.

26. فيما يلي أمثلة على النفقات التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس:

أ. تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والدعائية)؛
ب. تكاليف ممارسة العمليات في موقع جديد أو مع فئة جديدة من مستخدمي الخدمة (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛
ت. التكاليف الإدارية والتكاليف العامّة الأخرى غير المباشرة.

27. يتوقف الإعتراف بالتكاليف في القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها جاهزا للإستعمال بالطريقة التي تقصدها الإدارة. لذلك لا تشمل التكاليف التي يتم تكبدها في إستخدام أو إعادة إستخدام الأصل غير الملموس في القيمة الدفترية لذلك الأصل. على سبيل مثال، لا تشمل التكاليف التالية في القيمة الدفترية للأصل غير الملموس:

أ. التكاليف التي يتم تكبدها خلال إعداد الأصل، القادر على وضعه الحالي على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، ليتم إستخدامه. حيث تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتطوير الأصل غير الملموس، لكنها غير ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها جاهزا للإستعمال بالطريقة التي تقصدها الإدارة. ويمكن أن تحدث هذه العمليات الثانوية قبل أو خلال أنشطة التطوير. ولأن العمليات الثانوية ليست ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادرا على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، يتم الإعتراف بالإيراد والمصاريف ذات العلاقة الخاصة بالعمليات الثانوية فورا في بيان الأداء المالي، ويتم شملها في تصنيفات الإيراد والمصروف الخاصة بها؛
ب. العجز التشغيلي الأولي، مثل تلك التكاليف التي يتم تكبدها مع تزايد الطلب على مخرجات الأصل.

28. إذا تم تأجيل دفع مستحق لأصل غير ملموس إلى ما بعد فترة الدفع المعتادة، تكون تكلفته معادلة للسعر النقدي، ويتم الإعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الإئتمان. إلا إذا تمت رسملته بموجب معاملة الرسملة المسموح بها في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 5 "تكاليف الاقتراض".

مثال 31.2 - الإعتراف بأصل غير ملموس عبر الإستحواذ المنفصل

عند بداية السنة الحالية، قامت جهة إتحادية بشراء برامج جديدة لتشغيل معداتها الانتاجية من طرف ثالث بقيمة 100,000 درهم اماراتي من ضمنها رسوم جمركية غير قابلة للإسترداد بقيمة 20,000 درهم اماراتي.

مثال 31.2 - الإعتراف بأصل غير ملموس عبر الإستحواذ المنفصل

بالإضافة إلى ذلك، تكبدت الجهة تكاليف بلغت 6,000 درهم اماراتي في إختبار البرامج و4,000 درهم اماراتي للتركيب و15,000 درهم اماراتي تكاليف الفريق التقني لإجراء المزيد من التعديلات اللازمة لجعل البرامج الجديدة تعمل كما تريد الإدارة.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
أصل غير ملموس - برامج *	125,000	
نقدية - حساب البنك		125,000

* تم الإحتساب كما يلي: 15,000+4,000+6,000+100,000

الإستحواذ على أصل غير ملموس من خلال عملية إستحواذ (تجميع الأعمال)

الاعتراف

29. وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 40 "تجميع الأعمال"، في حال تم الاستحواذ على أصل غير ملموس في عملية استحواذ، فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. تعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس توقعات السوق في تاريخ الاستحواذ حول احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمية للأصل إلى الجهة الاتحاديّة. حيث تتوقع الجهة الاتحاديّة أن يكون هناك تدفق للمنافع الاقتصادية أو الخدمية، حتى لو كانت هناك شكوك حول توقيت أو قيمة التدفق. لذلك، يعتبر الشرط الأول للاعتراف الوارد في الفقرة 18 (أ) مستوفى دائمًا للأصول غير الملموسة المكتسبة في عمليات الاستحواذ.

    فيما يتعلق بالشرط الثاني (الفقرة 18 "ب ") والذي يتمثل بالقياس بشكل موثوق، إذا كان الأصل الذي تم الحصول عليه في عملية الاستحواذ قابلاً للفصل أو ناشئ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك الحقوق من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى)، فإنه يوجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق. وبالتالي، يُعتبر الشرط مستوفى دائمًا للأصول غير الملموسة المكتسبة في عمليات الاستحواذ.

30. وفقًا لهذا المعيار ومعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 40 "تجميع الأعمال"، تقوم الجهة الاتحاديّة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ، بالإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، بأصل غير ملموس للمنشأة المستحوذ عليها، بغض النظر عما إذا كان الأصل قد تم الاعتراف به من قبل المنشأة المستحوذ عليها قبل الاستحواذ. وهذا يعني أن المنشأة المستحوذة تعترف بشكل منفصل عن الشهرة، بأصل لمشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ للمنشأة المستحوذ عليها إذا كان المشروع يفي

بتعريف الأصل غير الملموس. يفي مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ للمنشأة المستحوذ عليها بتعريف الأصل غير الملموس عندما:

أ. يفي بتعريف الأصل؛ و
ب. يكون قابل للتحديد، أي قابل للفصل أو ينشأ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك الحقوق من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى).

القياس

31. إذا كان الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه في عملية الاستحواذ قابلاً للفصل أو نشأ عن ترتيب ملزم (بما في ذلك الحقوق من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى)، فإنه توجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق. في حال وجود احتمالات مختلفة بالنسبة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، يتعيّن الأخذ في الإعتبار للشكوك المحيطة في قياس القيمة العادلة للأصل.

32. قد يكون الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه في عملية الاستحواذ قابلاً للفصل، ولكن فقط مع ترتيب ملزم ذي صلة أو أصل أو التزام محدد. في مثل هذه الحالات، تعترف الجهة الاتحاديّة المستحوذة بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة، ولكن مع العنصر ذو الصلة.

33. يمكن للجهة الاتحاديّة المستحوذة الإعتراف بمجموعة من الأصول غير الملموسة كأصل واحد بشرط أن يكون للأصول الفردية عمر إنتاجي مماثل. على سبيل المثال، غالبًا ما يتم استخدام مصطلحات "العلامة التجارية" و "اسم العلامة التجارية" كمرادفات للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. ومع ذلك، فإن الأولى هي مصطلحات تسويقية عامة تستخدم عادةً للإشارة إلى مجموعة من الأصول التكميلية مثل علامة تجارية (أو علامة خدمة) والاسم التجاري والصيغ والوصفات والخبرات التكنولوجية ذات الصلة.

الأصول غير ملموسة المستحوذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية

الاعتراف

34. في بعض الحالات، من الممكن الإستحواذ على أصل غير ملموس من خلال معاملة غير تبادلية. وقد يحدث هذا عندما تقوم جهة اتحادية أخرى بتحويل أصول غير ملموسة لجهة اخرى (يمكن أن تشمل جهة اتحادية أو طرف ثالث) مثل حقوق النزول في مطار، أو التراخيص لتشغيل محطات راديو، أو تلفزيون، أو تراخيص، أو حقوق الوصول إلى موارد أخرى مقيدة إلى جهة اتحادية في معاملة غير تبادلية. وكذلك يمكن لمواطن مدني (مثل فائز بجائزة نوبل) بوهب أوراقه الشخصية بما فيها حقوق التأليف لمنشوراته إلى الحكومة الاتحاديّة في معاملة غير تبادلية.

القياس

35. في ظل هذه الظروف تكون تكلفة الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الإستحواذ.

مثال 31.3 - الإعتراف بأصل غير ملموس عبر معاملات غير تبادلية

قامت جهة إتحادية بتحويل ثلاث رخص متماثلة للبث الى جهة إتحادية أخرى بناءا على إتفاقية بين الطرفين، حيث تنص الاتفاقية على نقل مشروط لملكية الرخص من الطرف الأول إلى الطرف الثاني حيث يقوم الآخر باستعمالها خلال المدة الزمنية المتبقية من العمر الإنتاجي والتي قدرت بخمس سنوات.

إن القيمة العادلة للرخص التي تم تحويلها هي 300,000 درهم إماراتي. وبناءا على ذلك، سيتم تسجيل الأصل المستلم بقيمته العادلة على ان يتم في المقابل تسجيل إلتزام (إيراد مؤجل) الناتج عن الإتفاقية أعلاه.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة (الطرف الثاني) بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
أصل غير ملموس - رخص بث	300,000	
إلتزام - إيراد مؤجل		300,000

وخلال فترة إستعمال الأصل، وبعد استيفاء الشروط الضمنية (استعمال الأصل خلال الفترة الزمنية المتبقية)، يقدر إطفاء الفترة بقيمة 60,000 درهم إماراتي. وبناءا على ذلك، سيتم تسجيل الإطفاء بالإضافة إلى إيراد من معاملة غير تبادلية لتخفيض قيمة الإلتزام (الإيراد المؤجل) المسجل مسبقا.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة (الطرف الثاني) بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروف إطفاء - رخص بث	60,000	
إطفاء متراكم - رخص بث		60,000

الوصف	مدين	دائن
إلتزام - إيراد مؤجل	60,000	
ايراد من معاملة غير تبادلية		60,000

الأصول غير ملموسة مولدة داخليا

الإعتراف

36. قد يكون من الصعب على الجهة الاتحاديّة في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس مولد داخليا يستوفي شروط الإعتراف، وكثيرا ما يكون من الصعب:

أ. تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة؛
ب. تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق، وفي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل غير ملموس داخليا عن تكلفة الإحتفاظ بالشهرة مولدة داخليا للجهة الاتحاديّة أو زيادتها أو إجراء العمليات اليومية.

بناءا على ذلك، بالإضافة إلى الامتثال للمتطلبات العامّة للإعتراف بالأصل غير الملموس، وقياسه مبدئيا فإن الجهة الاتحاديّة تطبق المتطلبات والإرشادات في الفقرات 34-49 أدناه على كافة الأصول غير ملموسة مولدة داخليا.

37. تقوم الجهة الاتحاديّة بتقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس مولد داخليا يلبي مقياس الإعتراف، حيث تقوم الجهة بتصنيف إنشاء أو بناء الأصل إلى ما يلي:

أ. مرحلة البحث؛
ب. مرحلة التطوير.

38. إذا لم تتمكن الجهة الاتحاديّة من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير لمشروع داخلي لإيجاد أصل غير ملموس، فإن الجهة الاتحاديّة تعامل الإنفاق على ذلك الجهة الاتحاديّة كما لو أنه تم تحمله في مرحلة البحث فقط.

مرحلة البحث

39. يجب على الجهة الاتحاديّة عدم الإعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب الإعتراف بالإنفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما يتم تحمله، حيث أن الجهة الاتحاديّة لا تستطيع اثبات وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة.

40. فيما يلي أمثلة على أنشطة البحث:

أ. الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة؛
ب. البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى وتقييمها وإجراء إختيار نهائي لها؛
ت. البحث عن بدائل للمواد، أو الأدوات، أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات؛
ث. وضع وتصميم وتقييم وإجراء إختيار نهائي للبدائل الممكنة للمواد، أو الأدوات، أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

مرحلة التطوير

41. إن مرحلة التطوير متقدمة عن مرحلة البحث، حيث يمكن الإعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من هذه المرحلة (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط في حال إذا تمكنت الجهة الاتحاديّة من التأكد من توفر العناصر التالية:

أ. الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا للإستعمال أو البيع؛
ب. نيتها لإكمال الأصل غير الملموس وإستعماله أو بيعه؛
ت. قدرتها على إستعمال أو بيع الأصل؛
ث. قدرت الأصل غير الملموس على توليد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة. ويجب على الجهة الاتحاديّة التأكد من وجود سوق لمخرجات الأصل غير الملموس أو الأصل غير الملموس نفسه، أو فائدة الأصل غير الملموس إذا كان سيتم إستعماله داخليا؛
ج. توفر الموارد الفنية والماليّة، المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل غير الملموس على سبيل المثال، من خلال خطة تشغيل تبين الموارد الفنية والماليّة والموارد الأخرى اللازمة وقدرة الجهة الاتحاديّة على ضمان هذه الموارد؛
ح. قدرتها على قياس الإنفاق الذي تتمثل في الأصل غير الملموس أثناء تطوره بشكل موثوق مثل الرواتب والإنفاق الآخر الذي تم تحمله للحصول على حقوق التأليف أو الرخص أو تطوير برامج الحاسب الآلي.

42. فيما يلي أمثلة على أنشطة التطوير:

أ. تصميم وبناء واختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الإستعمال؛
ب. تصميم الأدوات وأجهزة التثبيت والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛
ت. تصميم وبناء وتشغيل مصنع أو تشغيل أولي على نطاق ليس مجديا إقتصاديا للإنتاج التجاري أو الإستخدام في تقديم الخدمات؛
ث. تصميم وبناء واختبار بديل تم اختياره لمواد، أو أجهزة، أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة؛
ج. تكاليف بناء المواقع الإلكترونية وتكاليف تطوير البرامج الحاسوبية.

43. من أجل بيان كيفية توليد أصل ما غير ملموس لمنافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة، تقوم الجهة الاتحاديّة بتقييم المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي سيتم استلامها من الأصل بإستخدام مبادئ معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 " انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 " انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد " حسبما هو ملائم. وإذا كان الأصل سيولد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة عند عمله مع الأصول الأخرى، تطبق الجهة الاتحاديّة مفهوم وحدات توليد النقد كما هي واردة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد".

44. يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية مولدة داخليا، والبيانات الإدارية، وعناوين النشر وقوائم مستخدمي الخدمة والبنود المشابهة في مادتها لذلك على أنها أصول غير ملموسة. حيث أن الإنفاق على العلامات التجارية مولدة داخليا والأنظمة الإدارية وعناوين النشر وقوائم مستخدمي الخدمة والبنود المشابهة لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير عمليات الجهة الاتحاديّة ككل.

القياس

45. إن تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا لغرض الفقرة 21 هي مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي يلبي به الأصل غير الملموس للمرة الأولى مقاييس الإعتراف والتي تتمثل في إستيفاء شروط "مرحلة التطوير". وتمنع الفقرة 59 إعادة إحتساب الإنفاق في البيانات الماليّة السابقة أو التقارير الماليّة المرحلية المعترف به مسبقا كمصروف.

46. تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا كافة الإنفاق الضرورية لإنشاء أو تصنيع أو إعداد أصل قادر على العمل بالأسلوب المقصود من الإدارة. وأمثلة مباشرة على التكلفة:

أ. الإنفاق على المواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس؛
ب. رواتب وأجور الموظفين (كما تم تعريفها في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين") الناشئة مباشرة من توليد الأصل غير الملموس؛
ت. المصاريف لتسجيل حق قانوني؛
ث. إطفاء البراءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل غير الملموس.

ويحدد معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 5 "تكاليف الاقتراض" مقاييس الإعتراف بالفائدة كجزء مكون لتكلفة أصل يعتبر أصلا مؤهلا.

47. البنود التالية لست جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا:

أ. البيع والإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة العامّة الأخرى إلا إذا كانت هذه المصروفات تستخدم بشكل مباشر لإعداد الأصل للإستعمال؛
ب. عدم الفعالية وعجز التشغيل الأولي التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم؛
ت. الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

مثال 31.4 - الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا

عند بداية السنة الحالية، قامت جهة إتحادية مختصة بالأدوية، بالعمل على إبتكار نوع جديد من الأدوية. حيث تكبدت النفقات التالية على المواد الأولية والبحث والتطوير:

- ✓ 100,000 درهم إماراتي على تجربة المواد الكيميائية لاكتشاف مركبات جديدة.
- ✓ 300,000 درهم إماراتي لتقييم مدى ملاءمة المركبات.
- ✓ 150,000 درهم إماراتي لتجربة الإنتاج التجاري الاولي.
- ✓ 200,000 درهم إماراتي على الاعلان عن المنتج الجديد.
- ✓ 500,000 درهم إماراتي لتكاليف تسجيل براءة الإكتشاف.

بناءا على ذلك، فإن الجهة الاتحاديّة مستعدة لإستكمال الإبتكار الجديد حيث تكون قادرة على تسويقه وبيعه للأشخاص المعنيين. وعلى هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بمراجعة الشروط الأساسية للاعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا، حيث تقوم بالتعامل مع تكاليف تسجيل براءة الإكتشاف على أنه أصل غير ملموس مولد داخليا، بالإضافة إلى تكاليف تجربة الإنتاج حيث تم استيفاء شروط رسملة تكاليف التطوير. أما بالنسبة إلى التكاليف الأخرى يتم الاعتراف بها ضمن المصروفات عندما يتم تكبدها.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل المعاملة كما يلي:

مثال 31.4 - الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا

الوصف	مدين	دائن
أصل غير ملموس - براءة إكتشاف *	650,000	
مصروفات	600,000	
نقدية - حساب البنك		1,250,000

* تم الإحتساب كما يلي: 150,000+500,000 (تتمثل في تكاليف التجربة الاولى وتكاليف تسجيل براءة الإكتشاف)

النفقات اللاحقة على شراء مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ

48. تقوم الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بنفقات البحث أو التطوير التي:

أ. تتعلق بمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ يتم شراؤه بشكل منفصل أو من خلال عملية إستحواذ ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس؛ و
ب. يتم تكبدها بعد الإستحواذ على ذلك المشروع.

49. إن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 39-44 تعني أن النفقات اللاحقة على مشروع بحث أو تطوير يتم شراؤه بشكل منفصل أو من خلال عملية إستحواذ ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس تعالج كما يلي:

أ. يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث؛
ب. يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي شروط الإعتراف كأصل غير ملموس في الفقرة 41؛
ت. تتم إضافتها إلى القيمة الدفترية لمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ مشترى إذا كانت نفقات التطوير تستوفي شروط الإعتراف في الفقرة 41.

تبادل الأصول

الإعتراف

50. يمكن الإستحواذ على أصل غير ملموس أو أكثر عن طريق مبادلة أصل غير مالي أو أصول أو مجموعة من الأصول الماليّة وغير الماليّة. يمكن شراء واحد أو أكثر من الأصول غير ملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. حيث ينطبق هذا المعيار أيضًا على تبادل أصل غير نقدي بآخر.

القياس

51. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة إذا كانت هذه القيمة قابلة للقياس بشكل موثوق. وإذا لم يتم قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

52. تكون القيمة العادلة للأصل غير الملموس التي لا يوجد بشأنها معاملات سوق قابلة للمقارنة، قابلة للقياس بشكل موثوق إذا:

أ. كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس ذو أهمية جوهرية لذلك الأصل؛ أو
ب. إذا كان من المعقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق وإستخدامها في تقدير القيمة العادلة. إذا كانت الجهة الاتحاديّة قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق إما للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، يتم حينها إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحا.

مثال 31.5 - الإعتراف بأصل غير ملموس عبر تبادل الأصول

عند بداية السنة الحالية، قامت جهة إتحادية بالحصول على حقوق البث للقنوات الرياضية من طرف ثالث مقابل 100 اوقية من الذهب حيث كان الذهب متداولا بسعر 4,000 درهم اماراتي للأوقية الواحدة.
بالإضافة إلى ذلك، تكبدت الجهة تكاليف بلغت 10,000 درهم اماراتي في تسجيل الحق الرسمي للبث و5,000 درهم اماراتي للإعلان عن الادارة الجديدة و15,000 درهم اماراتي حيث قام فريق تقنية البث بإجراء المزيد من التعديلات اللازمة لتحسين جودة البث كما تريد الإدارة.

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بمراجعة الشروط الأساسية للاعتراف بأصل غير ملموس مولد عبر تبادل الأصول، حيث تقوم بالتعامل مع القيمة العادلة لحقوق البث (سعر الذهب) وتكاليف تسجيل الحق الرسمي للبث على أنه أصل غير ملموس، ويتم الإعتراف به وقياسه والإفصاح عنه إستنادا على هذا المعيار. أما بالنسبة إلى التكاليف الأخرى (والتي تتمثل في 5,000 درهم اماراتي للإعلان عن الادارة الجديدة و15,000 درهم اماراتي التعديلات اللازمة لتحسين جودة البث) يتم الاعتراف بها ضمن المصروفات عندما يتم تكبدها.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
أصل غير ملموس - حقوق البث *	410,000	
مصروفات	20,000	
نقدية - حساب البنك		430,000

* تم الإحتساب كما يلي: 10,000 + (4,000x100)

الشهرة مولدة داخليا

الإعتراف

53. يجب عدم الإعتراف بالشهرة مولدة داخليا على أنها أصل.

54. في بعض الحالات، يتم تحمل إنفاق لتوليد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة، ولكن لا ينجم عنها خلق أصل غير ملموس يلبي مقاييس الإعتراف في هذا المعيار. وكثيرا ما يوصف هذا الإنفاق بأنه يساهم في الشهرة مولدة داخليا. ولا يتم الإعتراف بالشهرة مولدة داخليا على أنها أصل لأنها مصدر غير قابل للتحديد (لأنه لا يمكن فصله ولا ينشأ من ترتيبات ملزمة (بما فيها الحقوق من العقود أو حقوق قانونية)) تسيطر عليه الجهة الاتحاديّة ويمكن قياسه بشكل موثوق بالتكلفة.

القياس

55. لا يتم الإعتراف بالشهرة مولدة داخليا وبالتالي لا يمكن قياسها. وذلك لأن الفروقات بين القيمة السوقية للجهة الاتحاديّة والقيمة الدفترية لصافي أصولها القابلة للتحديد في أي محطة زمنية قد تجتذب سلسلة من العوامل التي تؤثر على قيمة الجهة الاتحاديّة. حيث أنه، لا يمكن اعتبار هذه الفروقات أنها تمثل تكلفة الأصول غير ملموسة التي تسيطر عليها الجهة الاتحاديّة.

الإعتراف بنفقات متعلقة بأصل غير ملموس كمصروفات

56. يجب على الجهة الاتحاديّة الإعتراف بالإنفاق على أصل غير ملموس على أنه مصروف عندما يتم تحمله، إلا إذا:

    أ. كان يشكل جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يلبي مقاييس الإعتراف (أنظر الفقرات 22-55)؛ أو

    ب. تم الحصول على العنصر في عملية استحواذ ولا يمكن الإعتراف به كأصل غير ملموس. إذا كانت هذه هي الحالة، فإنه يشكل جزءًا من المبلغ المعترف به كشهرة في تاريخ الاستحواذ (انظر معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 40 "تجميع الأعمال".

57. في بعض الحالات يتم تكبد نفقات لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة للجهة الاتحاديّة، ولكن لا يتم إستحواذ أو إنشاء أصل غير ملموس أو أصل آخر يمكن الإعتراف به. وفي حالة تزويد السلع، تعترف الجهة الاتحاديّة بمثل هذه النفقات على أنها مصروف عندما يكون لديها حق في الحصول على هذه السلع. وفي حالة تقديم الخدمات، تعترف الجهة الاتحاديّة بالنفقات على أنها مصروف عند استلامها للخدمات. فعلى سبيل المثال، يتم الإعتراف بالنفقات المترتبة على البحث على أنها مصروف عند تكبدها (أنظر الفقرة 39). باستثناء عندما يتم الحصول عليه كجزء من عملية الاستحواذ.

مثال 31.6 - أمثلة عن النفقات التي يتم الإعتراف بها على أنها مصروف

- ✓ الإنفاق على أنشطة بدء العمل (تكاليف البدء)، إلا إذا تم إدخال هذا الإنفاق ضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 " الممتلكات والمصانع والمعدات". وقد تتكون تكلفة البدء من تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية وتكاليف أعمال السكرتاريا التي يتم تحملها لتأسيس جهة اتحادية قانونية، ونفقات تشغيل جهة اتحادية جديدة أو عمل جديد (تكاليف ما قبل التشغيل) أو المصروفات لبدء عمليات جديدة أو إصدار منتجات جديدة؛
- ✓ الإنفاق على أنشطة التدريب؛
- ✓ الإنفاق على أنشطة الإعلان والدعاية (بما في ذلك كتب الطلب عبر البريد ومنشورات المعلومات)؛
- ✓ الإنفاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم الجهة الاتحاديّة بأكملها أو جزء منها.

58. لا تمنع الفقرة 56 الجهة الاتحاديّة من الإعتراف بدفعة مسبقة على أنها أصل عندما يتم الدفع مقابل الأصل قبل حصول الجهة الاتحاديّة على حق الحصول على ذلك الأصل. وعلى نحو مماثل لا تمنع الفقرة 56 الجهة الاتحاديّة من الإعتراف بدفعة مسبقة على أنها أصل عندما يتم الدفع مقابل الخدمات قبل حصول الجهة الاتحاديّة على تلك الخدمات.

59. يجب عدم الإعتراف بإنفاق ما كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس إذا تمت معالجة هذا الإنفاق كمصروف مسبقا.

القياس اللاحق - نموذج التكلفة

60. تقوم الجهة الاتحاديّة بإعتماد نموذج التكلفة للقياس اللاحق للأصول غير الملموسة.

61. يشار إلى فئة الأصول غير ملموسة كمجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام مماثلين في عمليات الجهة الاتحاديّة. حيث يتم تسجيل الأصل غير الملموس بسعر التكلفة مطروحا منه أي إطفاء متراكم وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة.

العمر الإنتاجي

62. تقوم الجهة الاتحاديّة بتقييم ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدد أو غير محدد. وإذا كان محددا، فإنها تقيم طول ذلك العمر الإنتاجي. وتعتبر الجهة الاتحاديّة الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، وعندما لا يكون هناك حد منظور على الفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية واردة أو توفير إمكانية الخدمة للجهة الاتحاديّة.

63. تعتمد محاسبة الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي. يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد (أنظر الفقرات 71-78)، في حين لا يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (أنظر الفقرات 79-82).

64. تأخذ الجهة الاتحاديّة بعين الاعتبار العديد من العوامل في تحديد العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس، ومنها:

أ. الإستخدام المتوقع للأصل من قبل الجهة الاتحاديّة وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بكفاءة من قبل فريق إدارة آخر؛
ب. دورات عمر المنتج النموذجية للأصل ومعلومات معلنة حول تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المشابهة التي يتم إستخدامها بطريقة مشابهة؛
ت. التقادم الفني، أو التقني، أو التجاري أو الأنواع الأخرى من التقادم؛
ث. استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب المجتمع للمنتجات أو الخدمات الناتجة عن الأصل؛
ج. التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛
ح. مستوى نفقات الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة أو إمكانية الخدمة من الأصل، وقدرة الجهة الاتحاديّة ونيتها في الوصول إلى مثل هذا المستوى؛
خ. فترة السيطرة على الأصل والقيود القانونية أو القيود المماثلة على إستخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار ذات العلاقة؛
د. ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى في الجهة الاتحاديّة.

65. إن مصطلح "غير محدد" لا يعني "غير نهائي". فالعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوب للمحافظة على الأصل بمعايير أدائه التي يتم تقييمها في وقت تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وقدرة الجهة الاتحاديّة ونيتها في الوصول إلى مثل هذا المستوى. ولا ينبغي أن يعتمد إستنتاج الجهة الاتحاديّة بأن العمر الإنتاجي غير المحدد للأصل غير الملموس على النفقات المستقبلية المخطط لها التي تزيد عن تلك المطلوبة للمحافظة على الأصل بنفس معايير الأداء.

66. نظرا لسرعة التغيرات في التقنية، وبرمجيات الحاسوب والعديد من الأصول غير ملموسة تخضع الأخرى للتقادم التقني. وبالتالي فإنه من المرجح أن تكون أعمارها الإنتاجية قصيرة. ويمكن أن يكون العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس طويلا جدا أو حتى غير محدد. وتبرر الشكوك تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أساس متحفظ، ولكنها لا تبرر اختيار عمر قصير بشكل غير واقعي.

67. لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى فترة هذه الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى، ولكن يمكن أن يكون أقصر اعتمادا على الفترة التي تتوقع الجهة الاتحاديّة خلالها أن تستخدم الأصل. وإذا تم نقل الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى لمدة محددة يمكن تجديدها، سيتضمن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فترة (فترات) تجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل الجهة الاتحاديّة بدون تكلفة.

68. فيما يتعلق بـ:

أ. التراخيص أو الحقوق المماثلة المقدمة من قبل عملية تجميع لفائدة عملية تجميع أخرى التي تم الإعتراف بها من قبل الجهة الناشئة في عملية الدمج؛ أو

ب. الحق الذي تمت إعادة شراؤه والمعترف به كأصل غير ملموس في عملية استحواذ؛

يمثل العمر الإنتاجي الفترة المتبقية من الترتيب الملزم (بما في ذلك الحقوق من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى) التي تم منح الحق فيها ولا تتضمن فترات التجديد.

69. يمكن أن يكون هناك عوامل إقتصادية وسياسية واجتماعية وقانونية أخرى تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الإقتصادية والسياسية والاجتماعية الفترة التي ستستلم فيها الجهة الاتحاديّة المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة. ويمكن أن تقيد العوامل القانونية الفترة التي تسيطر خلالها الجهة الاتحاديّة على وسيلة الوصول إلى هذه المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة. ويكون العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من بين الفترات التي تحددها هذه العوامل.

70. يشير وجود العوامل التالية، للذكر وليس للحصر، إلى مقدرة الجهة الاتحاديّة على تجديد هذه الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة مادية:

أ. يكون هناك دليل، ربما يستند إلى الخبرة، بأنه سيتم تجديد هذه الترتيبات الملزمة من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى. إذا كان التجديد مشروطا بموافقة طرف ثالث، فإن هذا يشمل وجود دليل على أن الطرف الثالث سيمنح موافقته؛

ب. يكون هناك دليل بأنه سيتم تحقيق أي شروط ضرورية للحصول على التجديد؛

ت. تكون تكلفة التجديد على الجهة الاتحاديّة ليست مادية إذا ما تم مقارنتها بالمنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقع تدفقها للجهة الاتحاديّة من التجديد.

وإذا كانت تكلفة التجديد مرتفعة عند مقارنتها بالمنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقع تدفقها للجهة الاتحاديّة من التجديد، فإن تكلفة "التجديد" تمثل، في جوهرها، تكلفة شراء أصل غير ملموس جديد في تاريخ التجديد.

الأصول غير ملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء

71. يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد على أساس القسط الثابت خلال عمره الإنتاجي. ويبدأ الإطفاء عند توفر الأصل للإستخدام، أي عندما يكون في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تريدها الإدارة. ويتوقف الإطفاء تاريخ تصنيف الأصل كأصل محتفظ به للبيع (أو إدراجه ضمن مجموعة جاري التصرف بها المصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، وتاريخ إلغاء الاعتراف بالأصل (ايهما الأسبق). وتعكس طريقة الإطفاء المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه أن تستهلك الجهة الاتحاديّة المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل. ويتم الإعتراف بتكلفة الإطفاء لكل فترة في بيان الأداء المالي إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار آخر يسمح أو يقضي شملها في القيمة الدفترية لأصل آخر.

72. يتم الإعتراف عادة بالإطفاء في بيان الأداء المالي. حيث أنه، في بعض الأحيان تستوعب الجهة الاتحاديّة المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة في أصل عند إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالات، يتم إحتساب مبلغ الإطفاء كجزء من تكلفة الأصل الآخر بقيمته الدفترية. فعلى سبيل المثال، يتم احتساب مبلغ الإطفاء للأصول غير الملموسة المستخدمة في عملية إنتاج ضمن القيمة الدفترية للمخزون (أنظر معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 "المخزون").

القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي (القيمة المتبقية)

73. على الجهة الاتحاديّة أن تفترض أن القيمة المتبقية لأصل غير ملموس في نهاية العمر الإنتاجي صفرا إلا إذا:

    أ. كان هناك إلتزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو
    ب. كان هناك سوق نشط للأصل:

    - ✓ يمكن تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلى ذلك السوق؛
    - ✓ من المحتمل أن يتواجد هذا السوق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

74. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد القيمة القابلة للإستهلاك لأصل غير ملموس مع عمر إنتاجي محدد بعد خصم قيمته المتبقية. والقيمة المتبقية بإستثناء الصفر تعني ضمنا أن الجهة الاتحاديّة تتوقع أن يستبعد الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الإقتصادي.

75. تقدر القيمة المتبقية بناءا على المبالغ القابلة للإسترداد من الاستبعاد بإستخدام الأسعار السائدة في تاريخ بيع أصل مشابه وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي وعمل في ظل ظروف مشابهة للظروف التي سيستخدم الأصل فيها. والقيمة المتبقية تتم مراجعتها في كل تاريخ إعداد التقارير الماليّة. التغير في القيمة المتبقية (إن وجد) يحسب على أساس التغيرات في التقديرات المحاسبية بما يتفق مع معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

76. يمكن أن تزداد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس إلى مبلغ يساوي أو يفوق القيمة الدفترية للأصل. وإذا حصل ذلك، تكون تكلفة إطفاء الأصل صفر إلى حين إنخفاض قيمته المتبقية لاحقا إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل.

مثال 31.7 - إطفاء الأصول غير ملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

في 1 يناير 2015، قامت جهة اتحادية بشراء برنامج محاسبي جديد من طرف ثالث بقيمة 450,000 درهم إماراتي، وقدر العمر الإنتاجي للبرنامج 10 سنوات والقيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي 50,000 درهم إماراتي. بالإضافة إلى ذلك، قامت الجهة الاتحاديّة بإستخدام طريقة القسط الثابت في إحتساب قيمة الإطفاء للفترة.

على هذا الاساس، وعند اعداد الحسابات الختامية في 31 ديسمبر 2015 يتم متابعة القيمة الدفترية للإطفاء كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروف إطفاء - برنامج محاسبي *	40,000	
إطفاء متراكم - برنامج محاسبي		40,000

* تم الإحتساب كما يلي: $\frac{450{,}000-50{,}000}{10}$ وتتمثل في: (تكلفة البرنامج - القيمة المتبقية) / العمر الإنتاجي

مراجعة فترة الإطفاء

77. يجب على الجهة الاتحاديّة مراجعة فترة الإطفاء للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة على الاقل في كل تاريخ إعداد التقارير الماليّة. وإذا كان العمر الإنتاجي المتبقي للأصل يختلف إلى حد كبير عن التقديرات السابقة، فإنه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعا لذلك. ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبيا على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

78. أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يصبح واضحا أن تقدير عمره الإنتاجي ليس مناسبا. فعلى سبيل المثال، فإن الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة قد يدل على أن فترة الإطفاء بحاجة للتغيير.

مثال 31.8 - إطفاء الأصول غير ملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

في 1 يناير 2011، قامت جهة اتحادية بإستحواذ صيغة زراعية محمية ببراءة اختراع بقيمة 500,000 درهم إماراتي، وقدر العمر الإنتاجي 20 سنة والقيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي بالصفر. بالإضافة إلى ذلك، قامت الجهة الاتحاديّة بإستخدام طريقة القسط الثابت في إحتساب قيمة الإطفاء للفترة.

وفي نهاية السنة الماليّة في 31 ديسمبر2014، ظهرت معلومات جديدة دفعت بالجهة الاتحاديّة إلى إعادة النظر بتقديرها الاولي لفترة الإطفاء. وللتشجيع على تطوير الزراعة المحلية، قامت الجهة الاتحاديّة بتمديد مدة براءة الاختراع إلى 25 سنة (اعتبارا من تاريخ الإستحواذ).

على هذا الاساس، وعند اعداد الحسابات الختامية في 31 ديسمبر 2015 يتم متابعة القيمة الدفترية للإطفاء كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروف إطفاء - براءة إختراع *	19,048	
إطفاء متراكم - براءة إختراع		19,048

* تم الإحتساب كما يلي:

- إطفاء متراكم في 31 ديسمبر 2014: 100,000 = 4 x (500,000/20)

- القيمة الدفترية في 1 يناير 2015: 400,000 = (100,000 - 500,000)

- إطفاء الفترة من 1 يناير 2015 إلى 31 ديسمبر2015: 19,048 = 1 x (400,000/21)

حيث أن في تاريخ 31 ديسمبر 2015، تعتبر مدة براءة الإختراع المتبقية هي 21 سنة.

الأصول غير ملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

79. يجب على الجهة الاتحاديّة عدم إطفاء الأصول غير ملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد.

80. تقوم الجهة الاتحاديّة بإجراء إختبار إنخفاض القيمة للأصول غير الملموسة مع الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك بمقارنة مبلغ الخدمة القابل للإسترداد أو مبلغها القابل للإسترداد، حسبما هو ملائم، مع القيمة الدفترية، ويتم ذلك بما يتفق مع معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 " انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 " انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"، على هذا الأساس يجب على جهة الاتحاديّة إختبار إنخفاض القيمة لهذه الأصول:

أ. سنويا؛
ب. في الحالات التي يكون فيها مؤشر على أن الأصول غير ملموسة قد تنخفض قيمتها.

مراجعة تقييم العمر الإنتاجي

81. يتم مراجعة العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاؤه في كل فترة إعداد التقارير لتحديد ما إذا كانت ستستمر الظروف والأحداث في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. وإن لم تكن كذلك، يتم محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

82. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الأصول غير ملموسة وفقا لنموذج التكلفة، حيث يعتبر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه محدد بدلا من كونه غير محدد كما يعتبر هذا مؤشرا على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد ". ونتيجة لذلك، تقوم الجهة الاتحاديّة بإختبار الأصل فيما يخص إنخفاض القيمة من خلال مقارنة مبلغ خدمته القابل للإسترداد أو مبلغه القابل للإسترداد، المحدد وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 " انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 " انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد "، حسبما هو ملائم، مع قيمته الدفترية، والإعتراف بأي فرق بالزيادة في القيمة الدفترية عن مبلغ خدمته القابل للإسترداد أو مبلغه القابل للإسترداد، حسبما هو ملائم على أنها خسارة إنخفاض قيمة.

إمكانية استرداد القيمة الدفترية - خسائر إنخفاض القيمة

83. لتحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس مقاس بموجب نموذج التكلفة قد إنخفضت قيمته، تطبق الجهة الاتحاديّة إما معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 " انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد "، حسبما هو ملائم. وتشرح تلك المعايير متى وكيف تتم مراجعة الجهة الاتحاديّة للمبلغ المرحل لأصوله وكيفية تحديد مبلغ خدمته القابل للإسترداد أو مبلغه القابل للإسترداد، ومتى تعترف أو تعكس خسارة إنخفاض القيمة.

أصول تراثية غير ملموسة

84. لا يقتضي هذا المعيار من الجهة الاتحاديّة الإعتراف بأصول تراثية غير ملموسة التي تلبي خلافا لذلك تعريف الأصول غير ملموسة ومعايير الإعتراف بها. وإذا لم تعترف الجهة الاتحاديّة بأصول تراثية غير ملموسة، فعليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار ويمكنها، ولكنه ليس مطلوبا منها، تطبيق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار.

85. توصف بعض الأصول غير ملموسة على أنها أصول تراثية غير ملموسة بسبب أهميتها الثقافية والبيئية والتاريخية. وتشمل الأمثلة على أصول تراثية غير ملموسة تسجيل الأحداث التاريخية الهامة وحقوق إستخدام صورة شخصية عامة هامة مثلا على طابع بريدي أو قطع النقد. وتظهر على أصول تراثية غير ملموسة خصائص معيّنة، بما فيها الخصائص التالية (رغم أن هذه الخصائص ليست مقتصرة على هذه الأصول):

أ. من غير المرجح أن تنعكس قيمتها التاريخية والثقافية والبيئية بالكامل بناء على سعر السوق فقط؛
ب. يمكن أن تفرض الإلتزامات القانونية و/أو الشرعية حظرا أو قيودا صارمة على التصرف بالبيع؛
ت. يمكن أن تزداد قيمتها مع مرور الوقت؛
ث. قد يكون من الصعب تقدير أعمارها الإنتاجية، والتي قد تمتد في بعض الاوقات إلى مئات من السنين.

86. قد يكون لدى الجهات الاتحاديّة ممتلكات ضخمة من أصول تراثية غير ملموسة التي تم إستحواذها على مر سنوات عديدة وبوسائل متعددة، بما فيها الشراء، والهبات، والتوريث والحجز. ونادر ما يتم الإحتفاظ بهذه الأصول بسبب قدرتها على توليد التدفقات النقدية الواردة، وقد يكون هناك عوائق قانونية أو اجتماعية أمام إستخدامها لهذه الأغراض.

87. تملك بعض أصول تراثية غير ملموسة منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة عدا قيمتها كإرث، مثل رسوم المنفعة المدفوعة للجهة الاتحاديّة مقابل إستخدام تسجيل تاريخي. في هذه الحالات، يمكن الإعتراف بأصول تراثية غير ملموسة وقياسها على نفس الأساس التي تقاس عليه البنود الأخرى للأصول غير الملموسة المولد للنقد. بالنسبة لأصول تراثية غير ملموسة، تكون منافعها الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة مقتصرة على خصائص الإرث الخاصة بها. ويمكن أن يؤثر وجود كلا المنافع الإقتصادية المستقبلية وإمكانية الخدمة على اختيار أساس القياس.

88. تقتضي متطلبات الإفصاح في الفقرات 96-100 من الجهات الاتحاديّة الإفصاح حول الأصول غير ملموسة المعترف بها. لذلك، يتعيّن على الجهات الاتحاديّة التي تعترف بأصول تراثية غير ملموسة الإفصاح بالنسبة لتلك الأصول عن مسائل مثل:

أ. أساس القياس المستخدم؛
ب. طريقة الإطفاء المستخدم - القسط الثابت؛
ت. إجمالي القيمة الدفترية؛
ث. الإطفاء المتراكم في نهاية الفترة، إن وجد؛
ج. مطابقة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة مع بيان مكونات معنية فيها.

إلغاء الإعتراف

89. يجب على الجهة الاتحاديّة إلغاء الإعتراف بالأصل غير الملموس:

أ. عند الاستبعاد (بما في ذلك الاستبعاد من خلال معاملة غير تبادلية)؛ أو
ب. عند التوقف عن الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من إستعماله أو إستبعاده.

90. المكاسب أو الخسائر الناجمة عن إلغاء الإعتراف بالأصول غير ملموسة يجب تحديدها على أنها الفرق بين صافي عائدات الإستبعاد، إذا كانت، والقيمة الدفترية للأصل. يتم الإعتراف بهذه المكاسب أو الخسائر في بيان الأداء المالي. (إلا إذا اقتضى معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار" خلافا لذلك عند البيع وإعادة الإستئجار).

91. يمكن أن يتم التصرف بالأصل غير الملموس بعدة طرق (مثلا من خلال البيع أو إبرام عقد ايجار أو من خلال معاملة غير تبادلية). وفي تحديد تاريخ التصرف بمثل هذا الأصل، تطبق الجهة الاتحاديّة المعايير الواردة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 23 "الايراد من المعاملات غير التبادلية" للإعتراف بالإيرادات من بيع البضائع. وينطبق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار" على عملية الاستبعاد من خلال البيع وإعادة الإستئجار.

92. إذا قامت الجهة الاتحاديّة، وفقا لمبدأ الإعتراف في الفقرة 18، بالإعتراف بتكلفة إستبدال جزء من الأصل غير الملموس في القيمة الدفترية للأصل، فإنها تلغي عندئذ الإعتراف بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل. وإذا لم يكن من الممكن بالنسبة للجهة الاتحاديّة تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل، يمكنها إستخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الوقت الذي تم فيه شراؤه أو توليده داخليا.

93. فيما يتعلق بـ:

أ. التراخيص أو الحقوق المماثلة المقدمة من قبل عملية تجميع (منشأة مجمعة) لفائدة عملية تجميع (منشأة مجمعة) أخرى التي تم الإعتراف بها من قبل الجهة الناشئة في عملية الدمج؛ أو
ب. الحق الذي تمت إعادة شراؤه والمعترف به كأصل غير ملموس في عملية استحواذ؛

وفي حال تمت إعادة إصدار الحق لاحقًا (بيعه) إلى طرف ثالث، تقوم الجهة الاتحاديّة باستخدام القيمة الدفترية، إن وجدت، في تحديد الربح أو الخسارة عند إعادة الإصدار.

94. يتم الإعتراف بمقابل مستحق القبض عند إستبعاد الأصل غير الملموس بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للأصل غير الملموس، يتم الإعتراف بشكل أولي بالمقابل المستلم بسعر النقد الذي تم إعادته. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل وسعر النقد الذي تم إعادته على أنه ايراد فائدة وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الايراد من المعاملات التبادلية" بشكل يعكس العائد الفعلي على مبلغ مستحق القبض.

95. لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد عندما لا يعد الأصل غير الملموس مستخدما، إلا إذا تم إستهلاك الأصل بشكل كامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو

يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44.

مثال 31.9 - إلغاء الإعتراف عن طريق البيع

عند بداية السنة الحالية، قامت جهة إتحادية ببيع برنامج محاسبي مطور داخليا (حيث تم نقل جميع الحقوق للطرف الثالث، ولم تعد الجهة الاتحاديّة تملك القدرة على إستعماله أو بيعه إلى أطراف أخرى) ذو قيمة دفترية تبلغ 50,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 300,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إطفاء متراكمة 250,000 درهم إماراتي) بمبلغ وقدره 60,000 درهم إماراتي لطرف ثالث. وبعد تسليم البرنامج وإنتقال المخاطر والمنافع المستقبلية والملكية إلى المشتري، تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	60,000	
إطفاء متراكم	250,000	
أصل غير ملموس - برنامج محاسبي		300,000
الربح من البيع		10,000

مثال 31.10 - إلغاء الإعتراف عن طريق الاستبعاد

عند بداية السنة الحالية، قامت جهة إتحادية باستبعاد البرنامج المحاسبي بقيمة دفترية 50,000 درهم إماراتي نظرا لعدم تناسب البرنامج مع أجهزة الكمبيوتر الجديدة (تكاليف بقيمة 300,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إطفاء متراكمة 250,000 درهم إماراتي).

على هذا الاساس، تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
إطفاء متراكم	250,000	
خسارة من الاستبعاد	50,000	
أصل غير ملموس - برنامج محاسبي		300,000

الإفصاحات

96. يجب أن تفصح الجهة الاتحاديّة في البيانات الماليّة عما يلي لكل فئة من الأصول غير ملموسة، وتميز بين الأصول غير ملموسة مولدة داخليا والأصول غير ملموسة الأخرى:

أ. سواء كان العمر الإنتاجي محددا أو غير محددا، إذا كان محدد، يتم الإفصاح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة؛
ب. أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية محددة؛
ت. إجمالي القيمة الدفترية والاطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛
ث. بند (بنود) بيان الاداء المالي الذي يتضمن إطفاء الأصل غير الملموس؛
ج. مطابقة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة التي تبين ما يلي:

- ✓ الإضافات، مشيرة بشكل منفصل إلى تلك الناجمة من التطوير الداخلي، وتلك التي تم شراؤها بشكل منفصل وتلك المكتسبة من خلال عملية الاستحواذ؛
- ✓ الأصول المصنفة بأنها محتفظ بها برسم البيع أو ضمن المجموعة جاري التصرف فيها مصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، وإستبعاد آخر؛
- ✓ الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم (إن وجدت)؛
- ✓ خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الأداء المالي خلال الفترة بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 " انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 " انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد " (إن وجدت)؛
- ✓ خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في بيان الأداء المالي خلال الفترة بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 " انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 " انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد " (إن وجدت)؛
- ✓ صافي فروقات الصرف الناجمة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية من خلال عملة العرض للجهة؛ و
- ✓ أية إطفاء تم الإعتراف به خلال الفترة؛
- ✓ التغيرات الأخرى في القيمة الدفترية خلال الفترة.

97. الإفصاح عن مجموعات الأصول ذات الطبيعة والاستعمال المتشابه في عمليات الجهة الاتحاديّة. ومن الممكن أن تشمل الأمثلة على الفئات المنفصلة ما يلي:

أ. أسماء الماركات التجارية؛
ب. البيانات الإدارية وعناوين النشر؛
ت. برامج الحاسب الآلي؛
ث. التراخيص؛
ج. حقوق التأليف، والبراءات وحقوق الملكية الصناعية الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل؛
ح. الوصفات والصيغ والرسوم والنماذج الأولية؛ و
خ. الأصول غير ملموسة تحت التطوير.

98. يحتاج معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 " السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي في الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة. وهذا الإفصاح قد ينجم عن تغيرات فيما يلي:

أ. تقييم العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة؛
ب. أسلوب الإطفاء؛ أو
ت. القيمة المتبقية.

99. يجب أن تفصح الجهة الاتحاديّة عما يلي:

أ. بالنسبة للأصل غير الملموس الذي يتم تقييمه على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، الإفصاح عن القيمة الدفترية لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد. وفي تقديم هذه الأسباب، تصف الجهة الاتحاديّة العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد أن الأصل ذو عمر إنتاجي غير محدد، وعند إعطاء هذه الأسباب يجب على الجهة الاتحاديّة بيان العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر الإنتاجي للأصل.
ب. وصف، القيمة الدفترية، وفترة الإطفاء المتبقية لأي أصل فردي غير ملموس له قيمة جوهرية في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة.
ت. بالنسبة للأصول غير ملموسة التي تم الإستحواذ عليها عن طريق معاملة غير تبادلية ومعترف بها مبدئيا بمقدار قيمتها العادلة (أنظر الفقرات 34-35):

- ✓ القيمة العادلة المعترف بها مبدئيا لهذه الأصول؛
- ✓ قيمتها الدفترية؛ و

ث. وجود الأصول غير ملموسة المقيدة ملكيتها وقيمتها الدفترية والقيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.
ج. مبلغ الإلتزامات التعاقدية للإستحواذ على الأصول غير ملموسة.

100. عندما تبين الجهة الاتحاديّة العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس، فإن الجهة الاتحاديّة تأخذ في عين الإعتبار قائمة العوامل في الفقرة 64.

نفقات البحث والتطوير

101. يجب أن تفصح الجهة الاتحاديّة عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة.

معلومات أخرى

102. تشجع الجهة الاتحاديّة على، ولكن ليس كمطلب، الإفصاح عن المعلومات التالية:

أ. الإفصاح عن الأصول غير ملموسة التي تم إطفاؤها كاملا ولازال يستعمل؛
ب. الإفصاح عن الأصول غير ملموسة الهامة التي تسيطر عليها الجهة الاتحاديّة، ولكن غير معترف بها كأصول لأنها لم تحقق مقياس الإعتراف في هذا المعيار.

المعيار 27 – الزراعة

المعيار 27 - الزراعة

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 27 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على الإعتراف بالأصول البيولوجية وأسس قياسها وعرضها والإفصاح عنها. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 27 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الزراعة

هدف المعيار..... 360
النطاق 360
القياس 364
القياس..... 364
الأرباح والخسائر..... 369
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به 370
الافصاحات 372
عام..... 372
الإفصاحات الإضافية حول الأصول البيولوجية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق..... 374

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تعريف الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي، هذا بالإضافة الى تحديد شروط الإعتراف وقياس المعاملات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وأسس العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها ضمن البيانات الماليّة للجهات الاتحاديّة.
2. يتطرق هذا المعيار إلى المواضيع المتعلقة بالنشاط الزراعي التالية:
   أ. أسس الإعتراف بالأصل البيولوجي والمحصول الزراعي الناتج عن نشاط زراعي؛
   ب. أسس قياس الاصل البيولوجي أو المحصول الزراعي؛
   ت. التطرق الى المكاسب والخسائر الناجمة عند الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي ومحصول زراعي وكيفية معالجتها؛
   ث. عرض أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ضمن البيانات الماليّة.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
4. ينطبق هذا المعيار على جميع الجهات الاتحاديّة التي تعنى بالنشاط الزراعي والتي تعد وتعرض البيانات الماليّة إستنادا على معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة حيث يغطي:
   أ. الأصول البيولوجية؛
   ب. والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد.
5. لا ينطبق هذا المعيار على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول غير ملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي وأصل حق الاستخدام الناتج عن عقد إيجار الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي، حيث يتم معالجتها بناء على معايير أخرى (على سبيل المثال معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 16 "العقارات الاستثمارية" ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 31 "الأصول غير ملموسة" ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار").

   لا ينطبق هذا المعيار على النباتات المثمرة الخاصة بالنشاط الزراعي (17 "الممتلكات والمصانع والمعدات")، ولكن ينطبق هذا المعيار على إنتاج هذه النباتات المثمرة.
6. لا ينطبق هذا المعيار على الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم أو تزويد خدمات. قد تستخدم الأصول البيولوجية في العديد من الأنشطة التي تنفذها الجهات الاتحاديّة. وعندما تستخدم الأصول البيولوجية للبحث، أو التعليم أو النقل أو الترفيه أو الإستجمام أو الرقابة الجمركية أو في أي أنشطة أخرى لا تكون عبارة عن أنشطة زراعية حسبما يرد تعريفها في هذا المعيار، لا يتم محاسبة تلك الأصول_البيولوجية وفقا لهذا المعيار (مثال: خيول تستخدم بهدف النقل، أو كلاب تستخدم في الرقابة والحراسة). وعندما تحقق تلك الأصول البيولوجية تعريف الأصل، ينبغي الأخذ بعين الاعتبار معايير أخرى في تحديد

المحاسبة المناسبة (على سبيل المثال، ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 "المخزون" ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات").

7. لا يعد ما يلي من ضمن النباتات المثمرة:

أ. النباتات التي تمت زراعتها بغرض حصادها كمحصول زراعي(مثل الأشجار التي تتم زراعتها لتستخدم في الحصول على الأخشاب)؛
ب. النباتات التي تتم زراعتها لإنتاج محصول زراعي عندما لا يكون مستبعدا أن تزرع الجهة وتبيع النباتات على أنها محصول زراعي، وليس كبيع عرضي للخردة (مثل الأشجار التي تتم زراعتها للحصول على الفواكه والأخشاب) ؛ و
ت. المحاصيل السنوية (مثل الذرة والقمح).

عندما لا تستخدم النباتات المثمرة بعد ذلك لإنتاج محصول فإنه يمكن إجتثاثها وبيعها كخردة، على سبيل المثال، لتستخدم كحطب. هذه المبيعات العرضية كخردة لن تمنع النباتات من تلبية متطلبات تعريف النباتات المثمرة. المحصول الذي ينمو على النباتات المثمرة هو أصل بيولوجي.

8. يغطي النشاط الزراعي سلسلة متنوعة من الأنشطة، مثال على ذلك تربية الماشية والعناية بالغابات والمحاصيل وفلاحة بساتين ومزارع الفواكه وتربية الحيوانات البحرية. يوجد لدى هذه الأنشطة المتنوعة خصائص مشتركة وهي:

أ. **القدرة على التغير:** الحيوانات والنباتات الحية لديها القدرة على التحول البيولوجي؛
ب. **ادارة التغيير:** ادارة التغيير تقوم بتحسين أو تثبيت الظروف اللازمة لحدوث التحول (مثال على ذلك مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة)، وهذه الادارة تفرق بين النشاط الزراعي عن الأنشطة الاخرى، على سبيل المثال الحصاد من مصادر غير مدارة (مثل صيد الأسماك في المحيط) لا يعتبر نشاطا زراعيا؛
ت. **قياس التغيير:** التغير في النوعية (مثال على ذلك الكثافة والنضوج ومحتوى البروتين) أو التغير في الكمية (مثال الوزن والنسيج الليفي) الناجم عن التحول البيولوجي يتم قياسها ومتابعتها كمهمة ادارية روتينية.

9. ينتج عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:

أ. تغيرات في الأصل من خلال:

- ✓ النمو (زيادة في كمية أو تحسين في نوعية الحيوان أو النبات)؛
- ✓ انحلال (انخفاض في الكمية أو فساد في نوعية حيوان أو نبات)؛
- ✓ تكاثر (خلق حيوانات أو نباتات حية اضافية).

ب. انتاج محاصيل زراعية مثل الحليب والتمر.

مثال 27.1 - التحول البيولوجي

فيما يلي أمثلة على التحول البيولوجي في سياق الماشية :

- ✓ تحول العجول الى أبقار (نمو)؛
- ✓ أبقار تنتج الحليب (انتاج)؛
- ✓ ماشية تذبح للحصول على اللحوم (انتاج)؛
- ✓ ولادة الإبل (تكاثر)؛
- ✓ خسارة مجموعة من الأبقار بسبب المرض (انحلال).

10. ينطبق هذا المعيار على المحصول الزراعي، وهو المنتج المحصود من الأصول البيولوجية للجهات الاتحاديّة، وذلك فقط عند نقطة الحصاد، وبعد ذلك يتم تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 "المخزون". وبناء على ذلك لا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال تصنيع البرتقال وتحويله الى عصير برتقال. وبينما قد يبدو هذا التصنيع امتدادا منطقيا وطبيعيا للنشاط الزراعي فان الأحداث التي تقع قد تحمل بعض الشبه بالتحول البيولوجي، وهذا التصنيع لا يدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار.

مثال 27.2 - نطاق المعيار: أصول بيولوجية ثم محاصيل ثم منتجات زراعية

تقوم جهة اتحادية بحصد القصب من النبات وتحويله إلى سكر. وبينما قد يبدو هذا التحويل أو التصنيع من القصب المحصود الى السكر إمتدادا منطقيا وطبيعيا للنشاط الزراعي، غير أن عملية التحويل أو التصنيع لا تعتبر من ضمن نطاق التحول البيولوجي، وبالتالي فإن تصنيع السكر بعد حصاد القصب لا يعتبر ضمن تعريف النشاط الزراعي كما هو في هذا المعيار.

يقدم الجدول التالي أمثلة حول الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع بعد الحصاد:

ضمن نطاق هذا المعيار	ضمن نطاق هذا المعيار	خارج نطاق هذا المعيار
الأصول البيولوجية	المحاصيل الزراعية	المنتجات التي هي نتيجة للتصنيع بعد الحصاد
أغنام	صوف	أقمشة، سجاد
أشجار	قطع خشبية	ألواح خشبية
نباتات	قطن	خيطان، ملابس
	قصب محصود	سكر

مثال 27.2 - نطاق المعيار: أصول بيولوجية ثم محاصيل ثم منتجات زراعية

ماشية	حليب	جبن
أغنام	ذبائح	لحم معالج، نقانق
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
أشجار فاكهة	فاكهة مقطوفة	فاكهة مصنعة

الاعتراف

11. تعترف الجهة الاتحاديّة بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي عندما:

أ. تسيطر الجهة الاتحاديّة على الأصل نتيجة أحداث سابقة (على سبيل المثال الملكية القانونية أو وضع وسم /علامة على الماشية عند امتلاكها أو ولادتها)؛

ب. يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة الاتحاديّة منافع اقتصادية مستقبلية أو امكانية خدمة مرتبطة بالأصل؛

ت. يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بشكل موثوق به (والقيمة العادلة للأصل تستند على موقعه ووضعه الحاليين، على سبيل المثال القيمة العادلة للماشية في مزرعة هي السعر الموجود في سوق الماشية مخصوما منه تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الماشية إلى ذلك السوق أو إلى الموقع الذي سيتم فيه توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي).

مثال 27.3 - الاعتراف بالأصل البيولوجي

يوجد لدى جهة اتحادية ناقة حامل تستخدم لأنشطة زراعية وتعتبر أصل بيولوجي حسب تعريف الأصل البيولوجي في هذا المعيار. صغيرها "المولود" سوف يعتبر اصلا بيولوجيا ايضا، ولكن لن يتم الاعتراف به كأصل منفصل لحين استيفاء معايير الاعتراف المدرجة أعلاه. بما أن السيطرة واضحة والقيمة العادلة للأصل يمكن قياسها بشكل موثوق به عبر سوقها، فسيكون من الطبيعي أن يلزم فقط تحديد متى يكون من الممكن أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل الى الجهة الاتحاديّة. لذا يتم الاعتراف بالأصول البيولوجية عند ثبوت نجاح الولادة وثبوت صحة المولود.

القياس

12. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبدئي وفي تاريخ إعداد التقارير بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، طالما بالإمكان قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به. في حالة عدم قدرة قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، يتم القياس وفقا للفقرة 30 من هذا المعيار.

مثال 27.4 - قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي

تمتلك احدى الجهات الاتحاديّة مزرعة ومن ضمن أنشطتها تربية الماشية بهدف البيع.

امتلكت الجهة الاتحاديّة حيث بدأت بنشاطها بتاريخ 31 ديسمبر 2011، في ذلك التاريخ 100 من العجول غير الناضجة و50 من الماشية الناضجة، مع الإشارة أن الماشية تصبح ناضجة بعد سنة واحدة.

مدرج أدناه معلومات عامة عن القيمة العادلة لكل من الماشية الناضجة وغير الناضجة بالإضافة الى تكاليف البيع:

	درهم اماراتي			
	2011	2012	2013	2014
القيمة العادلة لكل وحدة (غير ناضجة)	100	105	110	116
القيمة العادلة لكل وحدة (ناضجة)	150	153	156	159
تكاليف البيع:				
(أ) تكلفة مزاد لكل وحدة (5%)	5.00	5.25	5.50	5.80
(ب) تكلفة النقل (التكلفة الاجمالية لكل وحدة)	0.3	0.32	0.34	0.36

القياس

تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبدئي وفي تاريخ إعداد التقارير بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع تشمل القيمة العادلة لتكاليف المزاد وتكاليف النقل (التي تم الحصول عليها في سوق نشط).

في 31 ديسمبر 2011، وافتراضا أن الجهة الاتحاديّة تمتلك 100 من العجول غير ناضجة (كما مشار في الجدول أدناه)، تم احتساب القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع على النحو التالي:

القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع: 100 × (100-5.00-0.3) = 9,470 درهم اماراتي

مثال 27.4 - قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي

التحركات والقيمة العادلة للماشية غير ناضجة للسنوات قيد التحليل هي على النحو التالي:

	2011	2012	2013	2014
ماشية غير ناضجة				
الرصيد الافتتاحي	-	100	115	115
اضافة: الاستحواذ	100	105	105	115
اضافة: الولادة	-	10	10	20
(ناقص): المحول الى ماشية ناضجة	-	(100)	(115)	(115)
الرصيد الختامي لأعداد الماشية غير ناضجة - أ	100	115	115	135
القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (لكل وحدة) *"درهم اماراتي"* - ب	94	99	104	109
القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (اجمالي) *"درهم اماراتي"* - أ x ب	9,470	11,434	11,978	14,828

خلال الفترة عينها، التحركات والقيمة العادلة للماشية الناضجة هي على النحو التالي:

	2011	2012	2013	2014
ماشية ناضجة				
الرصيد الافتتاحي لأعداد الماشية الناضجة	-	50	100	115
اضافة: الاستحواذ	50	-	-	-
اضافة: المحول من ماشية غير ناضجة	-	100	115	115
(ناقص): مبيعات	-	(50)	(100)	(115)
الرصيد الختامي - أ	50	100	115	115
القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (لكل وحدة) - ب	144	147	150	152
القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (اجمالي) - أ x ب	7,235	14,743	17,268	17,576

13. في حال امتلاك الجهة الاتحاديّة أصلا بيولوجيا من خلال معاملة غير تبادلية، يقاس الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع عند الإعتراف المبدئي وفي كل تاريخ لإعداد التقارير، وفقا للفقرة 12.

14. في حالة وجود سوق للأصل البيولوجي (أو المحصول الزراعي) في موقعه وموضعه الحاليين فإن السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا توفرت إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق النشطة فإنه يجب على الحكومة الاتحاديّة إستخدام أكثر سوق مناسب.

مثال 27.5 - تحديد القيمة العادلة للأصل (تحديد السوق الأنسب)

تعمل جهة اتحادية في تربية وحصاد أشجار النخيل. تبيع الجهة التمور المحصودة الى مصنع للتمور يقع في نفس المدينة التي تعمل بها الجهة الاتحاديّة. فرضا بأنه هناك مصنعين آخرين في مدن أخرى داخل الإمارات، ولكن نقل التمور الى المصنعين الآخرين ليس اقتصاديا، على الرغم من أن المصنعين الآخرين قد يدفعا أسعارا أعلى للتمور.

تستخدم الجهة الاتحاديّة في هذه الحالة سعر السوق المحلية كقيمة عادلة اذ أن نقل التمور الى المصنعين الاخرين ليس اقتصاديا، حتى لو كانت الأسعار التي عرضت من قبلهما أعلى.

15. القيمة العادلة تأخذ بالحسبان موقع وموضع الأصل الحاليين. وبالتالي، فان تكاليف النقل تؤثر على قياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، القيمة العادلة للماشية في المزرعة هي سعر الماشية في السوق الأنسب مطروحا منه تكاليف النقل وغيرها من تكاليف توصيل الماشية من المزرعة الى ذلك السوق.

مثال 27.6 - تحديد القيمة العادلة للأصل (أثر تكاليف النقل)

قامت جهة اتحادية بشراء ماشية في مزاد بقيمة 100,000 درهم إماراتي في مايو 2014. بلغت تكاليف نقل الماشية الى مزرعة الجهة 1,000 درهم إماراتي. يتوجب على الجهة تكبد تكلفة نقل مشابهة إذا ارادت بيع الماشية في المزاد، بالإضافة الى أتعاب المزاد بنسبة 2%من سعر البيع. وبالتالي القيمة العادلة للماشية ناقص تكاليف البيع هي 97,000 درهم إماراتي (100,000 - 1,000 - 2,000).

في تاريخ اعداد التقارير الماليّة، زادت القيمة العادلة للماشية (مع الأخذ بالحسبان موقعها ووضعها) الى 110,000 درهم (اي أن 110,000 درهم إماراتي هي سعر السوق صافية من تكاليف نقل الماشية الى السوق). ومن ثم، يجب قياس الماشية في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة بسعر 107,800 درهم إماراتي (وهي 110,000 درهم إماراتي مطروحا منها أتعاب المزاد بقيمة 2,200 درهم إماراتي بنسبة 2% من سعر البيع). لم يتم خصم التكاليف المقدرة لتوصيل الماشية الى المزاد لأن تكاليف النقل أخذت بالحسبان في تحديد القيمة العادلة.

16. إذا لم يوجد سوق نشط، فان على الجهات الاتحاديّة إستخدام واحد أو أكثر مما يلي عند توفره لتحديد القيمة العادلة:

أ. سعر آخر معاملة في السوق، فقط إذا لم يكن هناك تغير كبير في الظروف الإقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ إعداد التقارير؛
ب. أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق؛
ت. مراجع قياس القطاعات (مثل قيمة الماشية معبر عنها بالكيلوغرام من اللحم).

17. في بعض الحالات قد توحي مصادر المعلومات الواردة في الفقرة 16 باستنتاجات مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي. عندها تقوم الجهة الاتحاديّة بالنظر في أسباب هذه الاختلافات من أجل التوصل إلى التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ضمن نطاق ضيق نسبيا من التقديرات المنطقية.

18. كما انه في بعض الحالات قد لا تتوفر الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف تقوم الجهة الاتحاديّة بإستخدام القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل. إن هدف احتساب القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة هو تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي في موقعه ووضعه الحاليين، وتقوم الجهة الاتحاديّة بأخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد سعر الخصم المناسب المبني على السعر الحالي المحدد من السوق الذي سيتم إستخدامه عند تقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة.

19. يتم تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من خلال ادراج صافي التدفقات النقدية التي يتوقع المشاركون في السوق أن يولدها الأصل في السوق الأنسب. ولا يتم ادخال تمويل الأصول أو الضرائب أو إعادة إنشاء الأصول البيولوجية بعد الحصاد ضمن التدفقات النقدية.

مثال 27.7 - تحديد القيمة العادلة عند عدم توفر الأسعار أو القيم المحددة في سوق لأصل بيولوجي

في 31 ديسمبر 2013، تحتوي مزرعة تمتلكها جهة اتحادية على 100 شجرة زرعت من 10 سنوات. هذه الأشجار تستغرق 30 عاما لتنضج، وسيتم استخدام هذه الأشجار لتصنيع مواد لبناء المنازل والأثاث. تم تحديد أن سعر الخصم المناسب هو6% سنويا.

إن القيمة العادلة بالرجوع الى أسعار معروضة في السوق الناشط متوفرة فقط للأشجار الناضجة.

القيمة العادلة لشجرة ناضجة من الصنف نفسه الموجود في المزارع هي:

- ✓ كما في 31 ديسمبر 2013: 171 درهم اماراتي
- ✓ كما في 31 ديسمبر 2014: 165 درهم اماراتي

القيمة العادلة للأشجار بناء على هذه الأسعار:

- ✓ كما في 31 ديسمبر 2013، تقدر الأشجار الناضجة بقيمة 17,100 (100x171) درهم اماراتي
- ✓ كما في 31 ديسمبر 2014، تقدر الأشجار الناضجة بقيمة 16,500 (100x165) درهم اماراتي

مثال 27.7 - تحديد القيمة العادلة عند عدم توفر الأسعار أو القيم المحددة في سوق لأصل بيولوجي

افتراضا ان التدفقات النقدية غير جوهرية من هذا التاريخ حتى نقطة الحصاد، وأن القيمة العادلة لشجرة ناضجة حاليا لن يختلف جوهريا عن قيمتها العادلة عند نقطة الحصاد، إن القيمة العادلة (وبالتالي القيمة المبينة كأصل في بيان المركز المالي) للأشجار غير ناضجة في المزرعة تقدر على النحو التالي:

- ✓ كما في 31 ديسمبر 2013: $\left(\frac{17100}{1.06^{20}}\right)$= 5,332 درهم اماراتي
- ✓ كما في 31 ديسمبر 2014: $\left(\frac{16500}{1.06^{19}}\right)$= 5,453 درهم اماراتي

20. يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي لدى الجهة الاتحاديّة بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد.

21. من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو محصول زراعي من خلال تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات الزراعية حسب خواص هامة، على سبيل المثال حسب العمر أو النوعية، وتقوم الجهة الاتحاديّة باختيار الخواص المماثلة للخواص المستخدمة في السوق كأساس للتسعير.

22. قد تدخل الجهة الاتحاديّة في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي. ان أسعار تلك العقود ليست بالضرورة مناسبة لتحديد القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبائع راغبين في المعاملة ونتيجة لذلك لا يتم تعديل القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج زراعي بسبب وجود عقد. في بعض الحالات قد تكون تلك العقود عقود خاسرة وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" وينطبق ذلك المعيار على العقود الخاسرة.

23. عندما تستخدم الجهة الاتحاديّة الأصول البيولوجية بهدف توزيعها دون مقابل أو بمقابل رمزي، يتم قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية باستخدام تكلفة الاستبدال، والتي تم تعريفها على أنها التكلفة التي كانت الجهة الاتحاديّة ستتكبدها لتملك الأصل في تاريخ التقرير.

24. عند الموافقة على سعر لمعاملة تتم بحسن نية بين أطراف ذات مصالح مستقلّة عن المشترين والبائعين الراغبين والمطلعين الأخذ في الإعتبار التغيرات في التدفقات النقدية، ويتبع ذلك أن القيمة العادلة تعكس إمكانية حدوث هذه الإختلافات. وبناء على ذلك، تقوم الجهة الاتحاديّة بإدخال التوقعات الخاصة بالاختلافات المتوقعة في التدفقات النقدية إما في التدفقات النقدية المتوقعة أو في سعر الخصم أو في مزيج منهما، وعند تحديد سعر الخصم تقوم الجهة الاتحاديّة بإستخدام إفتراضات تتفق مع الإفتراضات المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة، وذلك لتجنب أثر بعض الإفتراضات التي احتسبت مرتين أو تم تجاهلها.

25. قد تقارب التكلفة أحيانا القيمة العادلة، وبشكل خاص عندما:

أ. يكون تحول بيولوجي ضئيل قد حدث منذ أن تم تحمل التكلفة المبدئية (مثال ذلك بالنسبة لأشجار الفاكهة المزروعة حديثا، والتي تمت زراعتها مباشرة قبل تاريخ إعداد التقارير؛ أو

ب. لا يتوقع أن يكون أثر التحول البيولوجي على السعر ماديا (مثال ذلك بالنسبة للنمو الأولي في دورة إنتاج مدتها 30 سنة لمزرعة أشجار صنوبر).

26. كثيرا ما تكون الأصول البيولوجية مرتبطة ماديا بالأرض (مثال ذلك الأشجار في غابة مستغلة كمزرعة). فقد لا يكون هناك سوق منفصل للأصول البيولوجية المرتبطة بالأرض، ولكن قد يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة، أي بالنسبة للأصول البيولوجية أرض بكر وتحسينات في الأرض كمجموعة واحدة، ويمكن للجهة الاتحاديّة إستخدام المعلومات الخاصة بالأصول مجتمعة لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية، على سبيل المثال من الممكن خصم القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات في الأرض من القيمة العادلة للأصول مجتمعة للتوصل إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية.

الأرباح والخسائر

27. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ادخال الربح أو الخسارة الذي ينتج عن الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي (بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للأصل البيولوجي) في الفائض أو العجز للفترة التي نشأت فيها (بيان الأداء المالي).

28. قد تنتج خسارة عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، لأن التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة (مطروحا منها تكاليف البيع) لأصل بيولوجي. كما أنه قد ينتج ربح عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال على ذلك عندما يولد عجل.

مثال 27.8 - ربح أو خسارة عند الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي

قامت جهة اتحادية بشراء ماشية في مزاد بقيمة 100,000 درهم إماراتي في مايو 2014. بلغت تكاليف نقل الماشية الى مزرعة الجهة 1,000 درهم. يتوجب على الجهة تكبد تكلفة نقل مشابهة إذا ارادت بيع الماشية في المزاد، بالإضافة الى أتعاب المزاد بنسبة 2% من سعر البيع. وبالتالي القيمة العادلة للماشية ناقص تكاليف البيع هي 97,000 درهم إماراتي (100,000 - 1,000 - 2,000). كما ينتج عن التدفق النقدي الصادر خسارة عند الاعتراف المبدئي بقيمة 4,000 درهم إماراتي (101,000 درهم - 97,000 درهم إماراتي).

29. يتم ادخال الربح أو الخسارة الناتج عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة (مطروحا منها تكاليف البيع) في بيان الأداء المالي للفترة التي تنشأ فيها. كما أنه قد ينشأ ربح أو خسارة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي نتيجة الحصاد.

مثال 27.9 - ربح أو خسارة عند الاعتراف بالمحصول الزراعي نتيجة الحصاد

مشيرا الى مثال رقم 7 أعلاه، الفرق في القيمة العادلة للأشجار غير الناضجة بين العامين 2013 و2014 هو 121 درهم إماراتي (5,453 - 5,332). ويستند هذا الربح الى عملين:

- ✓ آثار التغير في أسعار السوق
- ✓ والتغير البدني (نضوج) للأشجار في المزرعة.

ويتم تحليل الربح الاجمالي على النحو التالي:

- ✓ **تغيير السعر**، والذي يمثل حالة الأصل البيولوجي في تاريخ التقرير السابق: قيمة الأصل البيولوجي حسب الأسعار السائدة في نهاية السنة الحالية، ويطرح منها قيمة الأصل البيولوجي حسب الأسعار السائدة في نهاية الفترة السابقة:

خسارة:

$\left(\frac{16500*}{1.06^{20}}\right) - \left(\frac{17100*}{1.06^{20}}\right)$ = 5,145 - 5,332 = (187) درهم إماراتي.

- ✓ **التغير المادي للأصل البيولوجي**، والذي يمثل الأسعار الحالية: قيمة الأصل البيولوجي في حالته الحالية في نهاية السنة الحالية، ناقصا قيمة الأصل البيولوجي في حالته في نهاية السنة السابقة:

ربح:

$\left(\frac{16500}{1.06^{19**}}\right) - \left(\frac{16500}{1.06^{20**}}\right)$ = 5,453 - 5,145 = 308 درهم إماراتي.

اجمالي الربح 121 درهم إماراتي (187-308) سيتم تسجيله كربح في بيان الأداء المالي (بغض النظر ما إذا قد تحقق هذا الربح).

* اختلاف الأسعار بين 2013 و2014 ينتج الربح أو الخسارة.

** نضوج أو تغير حالة الأصل البيولوجي (نضوج الأشجار سنة واحدة) تنتج الربح أو الخسارة.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

30. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي بشكل موثوق به إلا أنه في بعض الحالات عند الإعتراف المبدئي، لا تتوفر أسعار أو قيم محددة للأصل في السوق، كما وأنه لا يمكن الإعتماد على التقديرات البديلة لتحديد القيمة العادلة للأصل إذ تبين بوضوح بأنها غير موثوق بها. بناء عليه، يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بالتكلفة مخصوما منها أي استهلاك متراكم أو خسائر انخفاض القيمة المتراكمة. وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به،

فإنه يجب على الجهة الاتحاديّة قياس ذلك الأصل البيولوجية بقيمته العادلة ناقص تكاليف البيع. بمجرد أن يستوفي الأصل البيولوجي غير المتداول الشروط اللازمة لتصنيفه كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يتم إدراجه ضمن مجموعة جاري التصرف بها المصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، يُفترض أنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

31. على الرغم من أن القياس بشكل موثوق للقيمة العادلة قد لا يكون متوفرا عند نقطة الاعتراف الأولي، الا أنه قد يصبح متوفرا لاحقا (على سبيل المثال، إذا تم فتح سوق نشط). في تلك الظروف، تقاس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع من النقطة التي يصبح فيها القياس الدقيق للقيمة العادلة متوفرا. وفي جميع الأحوال، لا يسمح للجهة الاتحاديّة التي قامت بقياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع الرجوع الى نموذج قياس آخر كالتكلفة إذ انه يجب أن تستمر بقياس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع إلى أن يتم استبعاد ذلك الأصل.

32. عند تحديد التكلفة والإستهلاك المتراكم والخسائر المتراكمة في إنخفاض القيمة على الجهة الاتحاديّة أن تأخذ في الإعتبار معيار لمحاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 "المخزون" ومعيار17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" ومعيار 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" ومعيار 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد".

مثال 27.10- توقف أو تغير في توفر المعلومات لقياس القيمة العادلة

تعمل جهة اتحادية في تربية الماشية (أصول بيولوجية) وتعترف بها بقيمتها العادلة مطروحا منها تكلفة البيع. استندت القيمة العادلة على السعر المحدد في أسواق الماشية المحلية. اثرت سلسلة من الأعراض الطبيعية على أسعار الماشية، حيث جعلتها متقلبة جدا. لذا تعتبر الجهة الاتحاديّة أن السعر في هذه الأسواق يعكس أوضاعا غير اعتيادية، وبالتالي فهو سعر غير موثوق به، وترغب بتبني طريقة الاعتراف بالتكلفة للفترة الحالية.

سؤال: *هل بإمكان الجهة الاتحاديّة الرجوع الى نموذج التكلفة للأصول البيولوجية التي تم قياسها سابقا بالقيمة العادلة مطروحا منها تكلفة البيع، حين لا يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة بدقة؟*

الإجابة: ليس بإمكان الجهة الاتحاديّة الرجوع الى نموذج التكلفة. لقد تبنت الجهة الاتحاديّة نموذج القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع كأساس للقياس عند الاعتراف الأولي، لذلك يجب أن تستمر بتطبيق نموذج القيمة العادلة. لكن بإمكان الجهة الاتحاديّة تقديم إفصاحات اضافية في البيانات الماليّة حول تقلبات الأسعار بخصوص التغيرات في القيمة.

33. في جميع الحالات تقوم الجهات الاتحاديّة بقياس المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع حيث أنه بالإمكان قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به.

الافصاحات

عام

34. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الافصاح عن إجمالي الربح أو الخسارة الناجمة خلال الفترة الحالية عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للأصول البيولوجية.

35. إن الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك هي تلك التي يتم الاحتفاظ بها كمحصول زراعي، أو بغرض بيعها أو توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي كأصول بيولوجية. ومن الأمثلة على الأصول القابلة للاستهلاك هي الحيوانات والنباتات المخصصة للاستخدام لمرة واحدة والمواشي الخاصة بإنتاج اللحوم والمواشي المحتفظ بها للبيع، والأسماك في المزارع والمحاصيل مثل الذرة والقمح والأشجار من اجل الأخشاب. أما الأصول البيولوجية غير القابلة للاستهلاك هي تلك الأصول التي تستخدم بشكل متكرر أو مستمر لأكثر من سنة واحدة في نشاط زراعي معين. كما أن الأصول البيولوجية غير القابلة للاستهلاك هي ليست محصول زراعي، بل تتولد ذاتيا. وتشمل الأمثلة على أنواع الحيوانات التي تكون عبارة عن أصول بيولوجية غير قابلة للاستهلاك المواشي (بما في ذلك الأسماك والدواجن) والمواشي التي ينتج عنها الحليب والماعز أو الحيوانات الأخرى التي تستخدم لإنتاج الصوف. بالإضافة الى الأشجار غير القابلة للاستهلاك على سبيل المثال وليس الحصر أشجار الفاكهة مثل النخيل مثلا وغيرها من أنواع النباتات التي تعتبر أصول بيولوجية غير قابلة للاستهلاك.

36. يتعيّن أيضا تقديم وصف كمّي للأصول البيولوجية التي تميز بين الأصول القابلة للاستهلاك والأصول البيولوجية غير القابلة للاستهلاك وبين الأصول البيولوجية المحتفظ بها برسم البيع وتلك المحتفظ بها لغرض توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي يمكن أن يرافق الوصف الكمي هذا، وصف سردي لتلك الأصول البيولوجية.

37. تقوم الجهة الاتحاديّة كذلك بالتمييز بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة، حسب ما يكون ذلك مناسبا. ومن شأن هذا التمييز أن يوفر معلومات مفيدة في تقييم توقيت التدفقات النقدية المستقبلية وإمكانية الخدمة. وتفصح الجهة الاتحاديّة عن أساس إجراء هذا التمييز.

38. تقوم الجهات بإيضاح ما يلي إذا لم تكن قد أفصحت عنه في المعلومات المنشورة مع البيانات الماليّة:

    أ. طبيعة أنشطتها التي تتعلق بكل مجموعة من أصولها البيولوجية؛
    ب. القياسات أو التقديرات غير الماليّة للكميات الفعلية لما يلي:

    - ✓ كل مجموعة من الأصول البيولوجية للجهة الاتحاديّة في نهاية الفترة؛
    - ✓ ناتج المحاصيل الزراعية للفترة.

39. يتعيّن أيضا الافصاح عن الأساليب والإفتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد وكل مجموعة من الأصول البيولوجية.

40. يجب أن تفصح الجهة الاتحاديّة عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للمحاصيل الزراعية التي تم حصادها خلال الفترة محددة عند نقطة الحصاد.

41. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الافصاح عما يلي:

أ. وجود الأصول البيولوجية المحدودة الملكية ومبالغها المسجلة والمبالغ المسجلة للأصول البيولوجية المرهونة كضمان للالتزامات؛
ب. طبيعة ومدى القيود المفروضة على الجهة من ناحية استخدام الأصول البيولوجية أو من ناحية قدرتها على بيع الأصول البيولوجية؛
ت. مبلغ الالتزامات لتطوير أو امتلاك الأصول البيولوجية؛
ث. استراتيجيات ادارة المخاطرة الماليّة فيما يتعلق بالنشاط الزراعي.

42. بالإضافة الى ذلك يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تقديم مطابقة للتغيرات في القيمة الدفترية للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، ويجب أن تشمل المطابقة ما يلي:

أ. الإفصاح بشكل منفصل حول الربح أو الخسارة الناجمة عن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لكل من الأصول البيولوجية غير القابلة للاستهلاك والأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك على حدة؛
ب. الزيادات الناجمة عن المشتريات؛
ت. الزيادات الناجمة عن الأصول المستحوذ عليها من خلال معاملة غير تبادلية؛
ث. الإنخفاضات الناجمة عن المبيعات والأصول البيولوجية المصنفة كأنها متاحة للبيع (أو أنها ضمن مجموعة الإستبعاد التي تم تصنيفها كأنها متاحة للبيع) وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44؛
ج. الإنخفاضات الناجمة عن التوزيعات بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي؛
ح. الزيادات الناجمة عن تجميع الأعمال ؛
خ. صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات الماليّة إلى عملة عرض مختلفة، إضافة الى صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة العمليات الأجنبية المدرجة بعملة تختلف عن عملة العرض للجهة الاتحاديّة (أي الدرهم الإماراتي)؛
د. الإنخفاضات الناتجة عن الحصاد؛
ذ. التغيرات الأخرى.

43. من الممكن أن تتغير القيمة العادلة لأصل بيولوجي بسبب كل من التغيرات المادية والتغيرات في الأسعار في السوق. الإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار مفيد في تقييم أداء الفترة الحالية والاحتمالات المستقبلية، وبشكل خاص عند وجود دورة إنتاج تزيد عن سنة. في هذه الحالات يفضل أن تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن مبلغ التغير في القيمة العادلة المتضمنة في بيان الأداء المالي بسبب التغيرات المادية وبسبب التغيرات في السعر، حسب المجموعة أو بطريقة أخرى. وبشكل عام، تكون هذه المعلومات أقل فائدة عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (على مثال ذلك، عند تربية الدجاج أو زراعة الحبوب).

44. ينتج عن التحول البيولوجي عدد من أنواع التغير المادي مثل النمو والتحلل والانتاج والتكاثر، وكل واحد منها قابل للقياس والملاحظة. وكل من هذه التغيرات المادية لها علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية

المستقبلية وإمكانية الخدمة. كما يعتبر التغير في القيمة العادلة لأصل بيولوجي بسبب الحصاد على أنه أيضا تغير مادي.

45. في حال تعرض النشاط الزراعي لمخاطر الطقس والأمراض والمخاطر الطبيعية الأخرى، وإذا وقع حدث والذي بسبب حجمه أو طبيعته أو تكراره يؤثر بشكل جوهري على الإيراد والمصروف للجهة الاتحاديّة المعنية، فإنه يتوجب على تلك الجهة الإفصاح عن طبيعة ومبلغ الأثر بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات الماليّة".

الإفصاحات الإضافية حول الأصول البيولوجية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق

46. إذا قامت الجهة الاتحاديّة بقياس الأصول البيولوجية بتكلفتها مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة في نهاية الفترة، فإنه يتعيّن عليها الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية:

أ. وصف للأصول البيولوجية؛
ب. ايضاح بشأن عدم امكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق؛
ت. مدى التقديرات التي يتوقع أن تقع القيمة العادلة ضمنها ان أمكن؛
ث. أسلوب الإستهلاك المستخدم؛
ج. أعمار الأصول أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛
ح. اجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم (مجمع مع الخسائر المتراكمة المتعلقة بانخفاض القيمة) في بداية نهاية الفترة.

47. عندما تقوم الجهة الاتحاديّة خلال الفترة الماليّة بقياس الأصول بتكلفتها (مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة) فإنه يتعيّن الإفصاح عن أي ربح أو خسارة تم الإعتراف بها عند استبعاد هذه الأصول البيولوجية. يتعيّن ايضا الافصاح عن المطابقة التي تتطلبها الفقرة 31 بالمبالغ المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل. بالإضافة الى ذلك على المطابقة أن تتضمن المبالغ التالية الداخلة ضمن بيان الأداء المالي المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية:

أ. خسائر الانخفاض في القيمة؛
ب. عكس خسائر الانخفاض بالقيمة؛
ت. الاستهلاك.

48. إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية التي تم قياسها بتكلفتها قابلة للقياس بشكل موثوق به خلال الفترة الحالية، فانه يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية:

أ. وصف للأصول البيولوجية؛
ب. شرح لماذا اصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به؛
ت. أثر التغيير.

المعيار 43 – عقود الايجار

المعيار 43 - عقود الايجار

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الإتحادية هذا بشكل أساسي بناءاً على متطلبات المعيار رقم 43 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بعقود الايجار. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 43 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الإتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار عقود الايجار

هدف المعيار 377
النطاق 377
اعفاءات الاعتراف 378
تحديد عقد الايجار 380
فصل مكونات العقد 383
المستأجر 383
المؤجر 383
مدة عقد الايجار 383
تسجيل عقود الإيجار في البيانات الماليّة للمستأجرين 386
الاعتراف 386
القياس 386
العرض 397
الافصاح 398
تسجيل عقود الإيجار في البيانات الماليّة للمؤجر 399
تصنيف عقود الايجار 399
عقود الايجار التمويلية 404
عقود الايجار التشغيلية 404
معاملات البيع وإعادة الاستئجار 404
الانتقال عند التطبيق الأولي 406
الأحكام الانتقالية 410
تاريخ النفاذ 410
المراجع الفنية 410

هدف المعيار

1. يهدف المعيار الى تحديد شروط الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الايجار. كما يهدف إلى ضمان تقديم المستأجر والمؤجر معلومات ملائمة تمثل بصورة عادلة المعاملات الناتجة عن هذه العقود. حيث تمكن هذه المعلومات مستخدمي البيانات المالية من تقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة الاتحادية.
2. يجب أن تأخذ الجهة الاتحادية في الاعتبار أحكام وشروط العقود وكافة الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار. يجب على الجهة الاتحادية تطبيق هذا المعيار بشكل ثابت على العقود ذات خصائص متشابهة وظروف متشابهة.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل، وينطبق على كافة عقود الإيجار بما في ذلك ايجار حق استخدام الأصل في عقد الايجار من الباطن، باستثناء:
   أ. عقود الايجار لاستكشاف أو الانتفاع بالمعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة.
   ب. عقود ايجار الأصول البيولوجية التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 27 "الزراعة" والمحتفظ بها من قبل المستأجر.
   ت. ترتيبات امتياز تقديم الخدمات التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 32 " ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح ".
   ث. الحقوق المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 31 "الأصول غير الملموسة" لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر.
4. يجب على المستأجر، كذلك تطبيق هذا المعيار على عقود ايجار الأصول غير الملموسة باستثناء تلك الواردة في الفقرة 3 (ث).

اعفاءات الاعتراف

5. يمكن أن تختار الجهة الإتحادية المستأجرة عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 32 إلى 57 وذلك فيما يتعلق بما يلي :

   أ. عقود الايجار قصيرة الأجل.
   ب. عقود الايجار التي يكون فيها الأصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة .

6. إذا اختارت الجهة الإتحادية المستأجرة عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 32 إلى 57 سواء لعقود الايجار قصيرة الأجل أو عقود الايجار التي يكون فيها الأصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة ، فيجب عليها الاعتراف بدفعات الإيجار ذات علاقة كمصروف إما بطريقة القسط الثابت على مدى مدة الإيجار أو على أساس منتظم آخر. ويجب على المستأجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيرا عن نمط منفعة المستأجر.

7. إذا قام المستأجر بالمحاسبة عن عقود الايجار قصيرة الأجل وفقا للفقرة 6 أعلاه ، فيعتبر المستأجر عقد الايجار على أنه عقد ايجار جديد، في حال:

   أ. وجود تعديلات في عقد الايجار؛ أو
   ب. وجود أي تعديلات في مدة عقد الايجار (على سبيل المثال، يمارس المستأجر خيارا لم يدرج سابقا في تحديده لمدة عقد الايجار).

8. يتم تحديد عقود الايجار قصيرة الأجل حسب صنف الأصل موضوع العقد الذي يتعلق به حق الاستخدام. ويمثل صنف الأصل موضوع العقد مجموعة من الأصول الأساسية ذات الطبيعة المتشابهة والاستخدام المتشابه في عمليات الجهة الاتحادية.

9. كما يمكن تحديد عقود الايجار التي يكون فيها الأصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة على أساس كل عقد ايجار على حده.

10. يجب على المستأجر تقييم قيمة الأصل موضوع العقد بناءً على قيمته عندما يكون جديداً، بغض النظر عن عمر الأصل الذي يتم استئجاره. ولا يكون الأصل ذو قيمة صغيرة إذا لم يكن كذلك منذ كان جديدا. فعلى سبيل المثال، عقود إيجار السيارات لا تمثل أصول ذات قيمة صغيرة نظراً لأن السيارة الجديدة لا تكون عادة ذات قيمة صغيرة.

11. قد تشمل أمثلة الأصول ذات القيمة الصغيرة أجهزة الحاسب الآلي اللوحية والشخصية والأصناف الصغيرة من الأثاث المكتبي والهواتف.

12. يتم إجراء تقييم ما إذا كان الأصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة على أساس مطلق. ويتم ذلك بغض النظر عن أهمية تلك العقود للمستأجر وبغض النظر عن حجم وطبيعة أو ظروف المستأجر. وبالتالي من المتوقع أن تكون نتيجة تقييم قيمة أصل محدد - إن كان ذو قيمة صغيرة أم لا- نفسها لمختلف المستأجرين.

13. يمكن أن يكون الأصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة فقط في حال:

أ. إمكانية استفادة المستأجر من استخدام الأصل بشكل منفصل أو مع غيره من الموارد المتاحة للمستأجر ؛

ب. عدم ارتباط الأصل موضوع العقد بدرجة كبيرة بأصول أخرى.

مثال 43.1 - عقود الايجار التي يكون فيها الاصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة

لدى وزارة الاقتصاد عقود الإيجار التالية:

أ. إيجارات عقارية (مبانى ومكاتب).

ب. إيجارات سيارات الوزارة، بجودة ومواصفات وقيم متفاوتة.

ت. إيجارات معدات تكنولوجيا المعلومات للاستخدام من قبل الموظفين (مثل أجهزة الكمبيوتر المحمولة وأجهزة الكمبيوتر المكتبية والطابعات والهواتف المحمولة).

ث. إيجارات الخوادم، بما في ذلك العديد من الوحدات الفردية التي تمت إضافتها إلى خوادم الكمبيوتر المركزي بمرور الوقت ومع حاجة الوزارة إلى زيادة سعة التخزين للخوادم.

ج. إيجارات المعدات المكتبية:

- ✓ أثاث المكاتب (مثل الكراسي والمكاتب وأقسام المكاتب)؛
- ✓ وحدات توزيع المياه؛
- ✓ أجهزة تصوير مستندات.

يتم تقييم قيمة الأصل موضوع العقد - إن كان ذو قيمة صغيرة أم لا- **بناء على قيمته عندما يكون جديدا** وبالتالي تشير النقاط (ت و ج) إلى أصول ذو قيمة صغيرة:

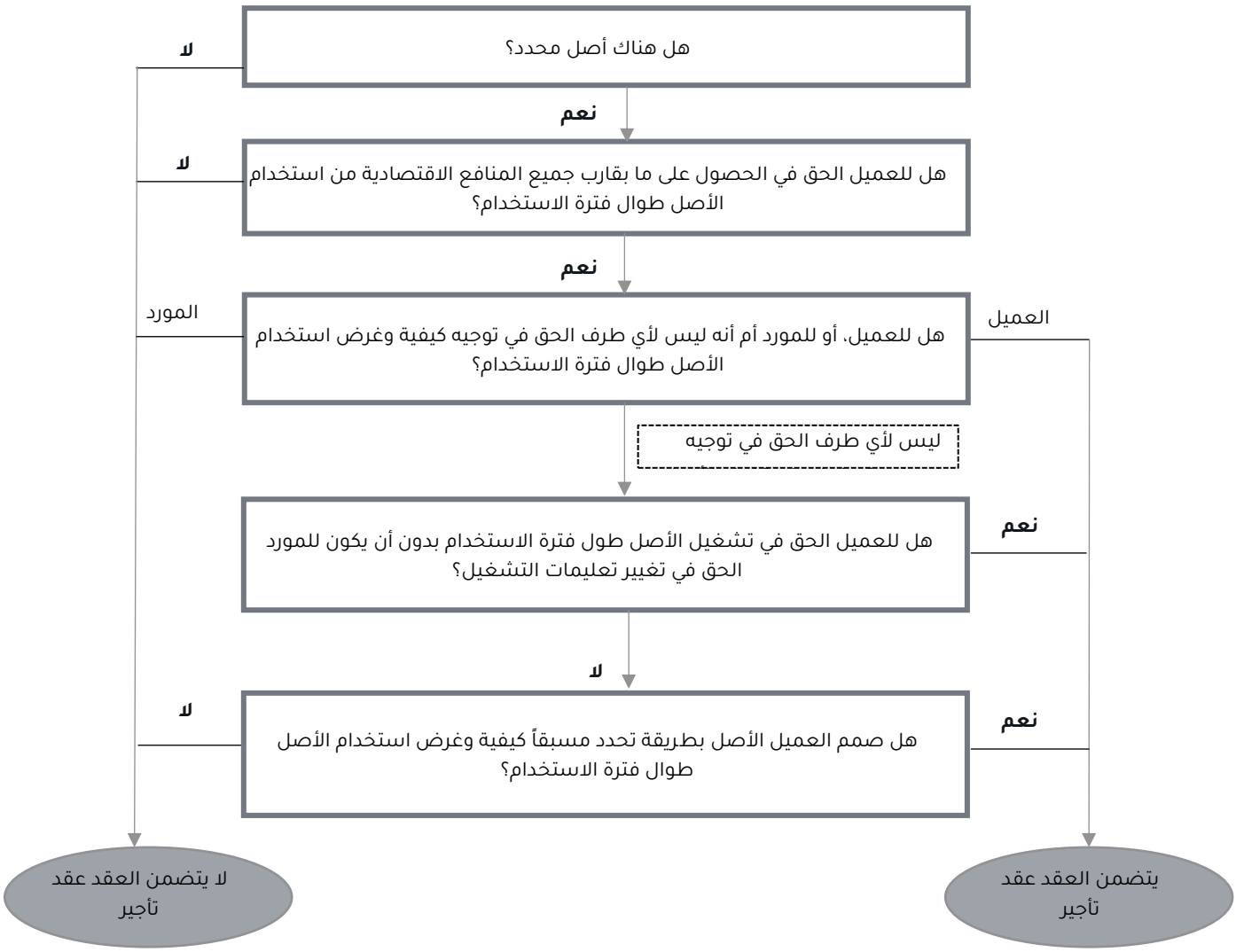
أ - إيجارات معدات تكنولوجيا المعلومات للاستخدام من قبل الموظفين؛

ب - إيجارات أثاث المكتب ووحدات توزيع المياه.

لا تعتبر عقود إيجار الوحدات داخل الخوادم مؤهلة كعقود إيجار لأصول صغيرة القيمة بسبب ارتباط كل وحدة بشكل كبير مع أجزاء أخرى من الخوادم. لن تقوم الوزارة بايجار الوحدات بدون ايجار الخوادم أيضًا.

تحديد عقد الايجار

14. عند بداية العقد، يجب على الجهة الاتحادية تحديد ما إذا كان العقد يمثل عقد ايجار أو يتضمن عقد ايجار. ويكون العقد كذلك إذا كان ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة زمنية وبمقابل.
15. لتقييم ما إذا كان عقد الايجار ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة زمنية، يجب على الجهة تقييم ما إذا كان المستاجر يتمتع طوال فترة الاستخدام بكل مما يلي:
    - ✓ حق الحصول على ما يقارب كافة المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام؛
    - ✓ حق توجيه السيطرة على استخدام الأصل المحدد.
16. إذا كانت الجهة الاتحادية تمتلك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد فقط لجزء من مدة عقد الايجار فإن العقد يتضمن عقد ايجار لهذا الجزء من المدة.
17. يجب على الجهة الاتحادية تقييم ما إذا كان العقد يتضمن عقد ايجار لكل مكون ايجار منفصل.
18. يلخص الرسم البياني أدناه تطبيق الشروط لتحديد ما إذا كان الترتيب يمثل عقد إيجار.



19. تقوم الجهة الاتحادية بإعادة تقييم ما إذا كان العقد يمثل عقد ايجار أو يتضمن عقد ايجار فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

مثال 43.2 - تحديد عقد الايجار - تخصيص المساحة

قامت جهة اتحاديّة بابرام اتفاقية مع مطار أبو ظبي الدولي لاستخدام مساحة في وضع منشورات توعوية لمدة ثلاث سنوات. ينص العقد على تحديد مقدار المساحة، وأن المساحة قد تكون موجودة في مناطق مختلفة ومتغيرة عند بوابات الصعود داخل المطار. لادارة المطار الحق في تغيير موقع المساحة المخصصة للجهة في أي وقت خلال فترة الاستخدام، بوجود حد أدنى من التكاليف للادارة والمرتبطة بتغيير المساحة. هناك العديد من المناطق المتوفرة في المطار والتي من شأنها أن تفي بمواصفات المساحة في العقد.

العقد لا يحتوي على ايجار للأسباب التالية:

أ. تمتلك ادارة المطار القدرة الفعلية على تغيير المساحة التي تستخدمها الجهة طوال فترة الاستخدام في أي وقت دون موافقة الجهة.

ب. تستفيد ادارة المطار اقتصاديا من استبدال المساحة لأن الاستبدال يسمح لادارة المطار بالاستفادة الأكثر فعالية من المساحة في مناطق الصعود إلى الطائرة في المطار لمواجهة التغير في الظروف.

مثال 43.3 - تحديد عقد الايجار - ايجار حافلة

قامت جهة اتحاديّة بابرام اتفاقية مع طرف ثالث (مؤسسة خاصة) لاستخدام حافلة لمدة أسبوع في نقل موظفين الجهة. لا تمتلك المؤسسة حق استبدال الحافلة. يسمح فقط بنقل موظفين الجهة على متن الحافلة طوال فترة العقد، كما يحدد العقد الحد الأقصى للمسافة التي يمكن ان تقطعها الحافلة. يمكن للجهة اختيار تفاصيل الرحلة (السرعة، المسار، الخ) ضمن معايير العقد. لا يحق للجهة الاستمرار في استخدام الحافلة بعد اكتمال الرحلات المحددة، ويكون توقيت ومواقع نقل الموظفين محددة في العقد. كما تكون الجهة مسؤولة عن سياقة الحافلة.

يحتوي العقد على إيجار حافلة، حيث يحق للجهة استخدام الحافلة طوال مدة الرحلات المحددة، وهناك أصل محدد (الحافلة) تم تحديده في العقد ولا يحق للمؤسسة أن تقوم باستبداله.

يحق للجهة السيطرة على استخدام الحافلة طوال فترة الاستخدام للأسباب التالية:

- ✓ يحق للجهة إلى حد كبير الحصول على جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الحافلة خلال فترة الاستخدام وبشكل حصري.
- ✓ يحق للجهة توجيه استخدام الحافلة ضمن الغرض والإطار الزمني المحدد في العقد مسبقا. تتخذ الجهة جميع القرارات المتعلقة باستخدام الحافلة والتي يمكن اتخاذها خلال فترة الاستخدام.

نظرًا لأن مدة العقد هي أسبوع واحد، فإن عقد الإيجار يفي بتعريف "عقد الإيجار قصير الأجل".

مثال 43.4 - تحديد عقد الايجار- ايجار مكتب

قامت جهة اتحاديّة بابرام اتفاقية مع طرف ثالث (مؤسسة خاصة) لإستخدام وحدة مكتبية لمدة خمس سنوات. تعد هذه الوحدة جزءا من مساحة مكتبية أكبر بها العديد من الوحدات المكتبية الأخرى.

للجهة الاتحادية الحق في استخدام الوحدة. يمكن للمؤسسة أن تطلب من الجهة الانتقال إلى وحدة مكتبية أخرى. في هذه الحالة، تكون المؤسسة مطالبة بتزويد الجهة بوحدة مكتبية ذات جودة ومواصفات مماثلة لنفس الوحدة المكتبية التي قامت الجهة باستئجارها، ودفع تكاليف النقل التي من الممكن ان تتكبدها الجهة. من الممكن أن تنتفع المؤسسة اقتصاديًا من نقل الجهة الاتحادية فقط إذا قرر مستأجر رئيسي جديد شغل مساحة كبيرة من المساحات المكتبية بسعر مناسب يكفي لتغطية تكاليف نقل الجهة والمستأجرين الآخرين الى مساحات أخرى. الا أنه من غير المحتمل وقوع مثل هذه الظروف عند بداية العقد.

يتطلب العقد من الجهة الاتحادية استخدام المكتب خلال الساعات التي تكون فيها المساحات المكتبية مفتوحة ومتاحة للاستخدام. تتخذ الجهة الاتحادية جميع القرارات المتعلقة باستخدام المكتب خلال فترة الإستخدام. على سبيل المثال، تقررالجهة نوع الخدمات التي يتم توفيرها وتسعيرها وعدد الموظفين العاملين وكيفية الوصول الفعلي إلى الوحدة المكتبية طوال فترة الاستخدام (خمس سنوات) .

يتطلب العقد من الجهة تسديد دفعات ثابتة للمؤسسة، وتقوم المؤسسة بتوفير خدمات التنظيف والحراسة كجزء من العقد.

يحتوي العقد على ايجار مساحة وحدة مكتبية، للأسباب التالية:

- ✓ تمثل الوحدة المكتبية أصل محدد وواضح في العقد، و
- ✓ يعد حق الاستبدال (الانتقال لوحدة مكتبية أخرى) غير جوهري لعدم احتمالية وقوعه.
- ✓ يحق للجهة الاتحادية السيطرة على استخدام الأصل لفترة الخمس سنوات من خلال حصولها على أغلب المنافع الإقتصادية وإتخاذ جميع القرارات المتعلقة باستخدام المكتب خلال فترة الإستخدام.

فصل مكونات العقد

20. يجب على الجهة الاتحادية المحاسبة عن كل مكون إيجاري في العقد بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية في العقد، وذلك لأي عقد يمثل عقد ايجار أو يتضمن عقد ايجار ما لم تكن الجهة الاتحادية تطبق الوسائل العملية في الفقرة 23.

المستأجر

21. عندما يتضمن العقد مكون إيجاري مع واحد أو أكثر من المكونات الإيجارية أو غير الإيجارية، تقوم الجهة الاتحاديّة المستأجرة بتوزيع المقابل في العقد لكل جزء إيجاري على أساس قيمة الإيجار النسبية المنفصلة لكل مكون إيجاري والقيمة الإجمالية بشكل منفصل للمكونات غير الإيجارية.

22. يتم تحديد القيمة النسبية المنفصلة للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس القيمة التي يمكن أن يحملها المؤجر للجهة الاتحادية عن ذلك المكون أو مكون مماثل ببشكل منفصل. وإذا لم تتوفر قيم منفصلة قابلة للرصد بسهولة، فيجب على المستأجر تقدير القيمة المنفصلة باستخدام المعلومات القابلة للرصد.

23. كوسيلة عملية، يمكن للمستأجر أن يختار حسب فئة الأصل موضوع العقد عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية، ومن ثم يقوم بالمحاسبة عن كل مكون إيجاري وأي مكونات غير إيجارية مصاحبة باعتبارها مكونا إيجارياً واحدا. ولا يجوز للمستأجر تطبيق هذه الوسيلة العملية على المشتقات الضمنية التي تستوفي الضوابط الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41 "الأدوات المالية."

24. يجب على المستأجر المحاسبة عن المكونات غير الإيجارية من خلال تطبيق المعايير الأخرى التي تنطبق، ما لم يتم تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 23 .

المؤجر

25. فيما يتعلق بالعقد الذي يتضمن مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري إضافي واحد أو أكثر، فإنه يجب على المؤجر توزيع المقابل في العقد بتطبيق "التزامات الأداء".

مدة عقد الايجار

26. يجب على الجهة الاتحادية تحديد مدة عقد الايجار باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد الايجار، بالإضافة إلى كل مما يلي:

أ. الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الايجار إذا كان المستأجر متأكدا بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار.

ب. الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد الايجار إذا كان المستأجر متأكدا بشكل معقول من عدم ممارسة هذا الخيار.

27. تبدأ مدة عقد الإيجار في تاريخ البدء وتشمل أي فترات إيجار مجانية يقدمها المؤجر للمستأجر.

28. عند تقييم ما إذا كان المستأجر متأكدا بشكل معقول من ممارسة خيار تمديد عقد الايجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الايجار فإنه يجب على الجهة الأخذ في الاعتبار كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة التي تحقق حافزا اقتصاديا للمستأجر لممارسة خيار تمديد الايجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء الايجار.

مثال 43.5 - أمثلة عن العوامل لتحديد مدة عقد الايجار

تتضمن أمثلة العوامل التي يجب مراعاتها لتحديد مدة الايجار، على سبيل المثال لا الحصر:

أ. الشروط والأحكام التعاقدية للفترات الاختيارية مقارنة بأسعار السوق، مثل:

- ✓ قيمة دفعات الإيجار في أي فترة اختيارية؛
- ✓ قيمة أي دفعات متغيرة للإيجار أو الدفعات المحتملة الأخرى، مثل الدفعات الناتجة عن غرامات الإنهاء وضمانات القيمة المتبقية؛
- ✓ شروط وأحكام أي خيارات يمكن ممارستها بعد الفترات الاختيارية الأولية (على سبيل المثال، خيار الشراء الذي يمكن ممارسته في نهاية فترة التمديد بسعر أقل حاليًا من أسعار السوق).

ب. تحسينات مباني هامة تم إجراؤها (أو من المتوقع إجراؤها) على مدى مدة العقد والتي من المتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية هامة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء الإيجار، أو شراء الأصل الأساسي، قابلاً للممارسة؛

ت. التكاليف المتعلقة بإنهاء عقد الإيجار، مثل تكاليف التفاوض، وتكاليف تغيير الموقع، وتكاليف تحديد أصل آخر يناسب احتياجات المستأجر، وتكاليف دمج أصل جديد في عمليات المستأجر، أو غرامات الإنهاء والتكاليف المماثلة، بما في ذلك التكاليف المرتبطة مع إعادة الأصل الأساسي في حالة محددة تعاقديًا أو إلى موقع محدد تعاقديًا؛

ث. أهمية الأصل موضوع العقد لعمليات المستأجر التشغيلية، مع الأخذ في الاعتبار، على سبيل المثال، ما إذا كان الأصل يمثل أصل متخصص، بالإضافة إلى موقع الأصل وتوفر البدائل المناسبة؛

ج. الشرط المرتبط بممارسة الخيار (على سبيل المثال عندما يمكن ممارسة الخيار فقط في حالة استيفاء شرط واحد أو أكثر)، واحتمال وجود هذه الشروط.

29. قد تمثل الممارسات السابقة للمستأجر فيما يتعلق بالفترة التي استخدم خلالها عادةً أنواعًا معينة من الأصول، مؤشرا عند تقييم ما إذا كان متأكدًا بشكل معقول من ممارسة أو عدم ممارسة خيار ما.

30. يجب على المستاجر إعادة تقييم ما إذا كان من المؤكد بشكل معقول ممارسة خيار التمديد أو عدم ممارسة خيار الإنهاء عند حدوث حدث هام أو تغييرهام في الظروف والذي:

أ. يكون ضمن سيطرة المستأجر

ب. يؤثر على ما إذا كان المستأجر متأكدا بشكل معقول من ممارسة خيار لم يتم إدراجه سابقا في تحديده لمدة عقد الايجار أو عدم ممارسة خيار مدرج سابقا في تحديده لمدة عقد الايجار.

مثال 43.6 - أمثلة عن العوامل عند إعادة تقييم مدة عقد الايجار

تتضمن أمثلة الأحداث الهامة أو التغيرات في الظروف ما يلي:

أ. تحسينات مباني هامة الهامة غير متوقعة في تاريخ البدء والتي من المتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية هامة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء عقد الإيجار، أو شراء الأصل الأساسي، قابلاً للممارسة؛

ب. تعديل هام أو تخصيص للأصل الأساسي لم يكن متوقعًا في تاريخ البدء

ت. بدء إيجار من الباطن للأصل الأساسي لفترة تتجاوز نهاية مدة الإيجار المحددة مبدئيا؛ و

ث. قرار من المستأجر يكون مرتبط مباشرة بممارسة أو عدم ممارسة خيار (على سبيل المثال، قرار بتمديد عقد إيجار أصل إضافي أو التخلص من أصل بديل).

31. يجب على الجهة الإتحادية تعديل مدة عقد الايجار إذا كان هناك تغير في فترة عقد الايجار غير القابلة للإلغاء. ويكون ذلك على سبيل المثال، في حال:

أ. ممارسة المستأجر خيارا لم يدرج سابقا في تحديد الجهة لمدة عقد الايجار؛

ب. عدم ممارسة المستأجر خيارا تم إدراجه سابقا في تحديد الجهة لمدة عقد الايجار؛

ت. وقوع حدث يلزم المستأجر تعاقديا بممارسة خيار لم يدرج سابقا في تحديد الجهة لمدة عقد الايجار؛

ث. وقوع حدث يمنع المستأجر تعاقديا من ممارسة خيار مدرج سابقا في تحديد الجهة لمدة عقد الايجار.

تسجيل عقود الإيجار في البيانات الماليّة للمستأجرين

الاعتراف

32. عند بدء مدة عقد الإيجار تقوم الجهة الاتحاديّة (المستأجر) بالاعتراف بأصل حق الاستخدام وبالتزام ايجار.

القياس

القياس الاولي

القياس الاولي لأصل حق الاستخدام

33. في تاريخ بداية عقد الايجار يجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام بالتكلفة.

34. يجب ان تتكون تكلفة أصل حق الاستخدام من:

أ. مبلغ القياس الأولي لالتزام عقد الايجار كما هو مبين في الفقرة 36؛
ب. أي دفعات عقد ايجار تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد الايجار مطروحا منها أي حوافز إيجار مستلمة؛
ت. أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة من قبل المستأجر؛
ث. التكاليف المقدرة التي سيتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل موضوع العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى الحالة الأصلية أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة. ويتكبد المستأجر التزامات لتلك التكاليف سواء في تاريخ بداية عقد الايجار أو كنتيجة لاستخدام الأصل موضوع العقد خلال فترة معينة.

35. على المستأجر الاعتراف بالتكاليف المبينة في الفقرة 34 (ث) أعلاه على أنها جزء من تكلفة أصل حق الاستخدام عندما يتكبد الالتزام بتلك التكاليف.

القياس الاولي لالتزام عقد الايجار

36. في تاريخ بداية الايجار، يجب على المستأجر قياس التزام عقد الايجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ. يجب خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الايجار إذا كان من الممكن تحديد ذلك، أما إذا لم يكن ذلك ممكنا فيجب استعمال معدل سعر الاقتراض.

37. في تاريخ بداية الايجار، تتكون دفعات الايجار المدرجة في قياس الالتزام، من الدفعات التالية لحق استخدام الأصل خلال مدة عقد الايجار والتي لم يتم سدادها في تاريخ بداية العقد:

أ. دفعات ثابتة مطروحا منها أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل.
ب. دفعات ايجار متغيرة مرتبطة بمؤشر أو معدل، ويتم قياسها أوليا باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد الايجار. على سبيل المثال، الدفعات المرتبطة بمؤشر سعر المستهلك، أو بمعدل فائدة ارشادي (مثل ليبور).
ت. المبالغ المتوقع دفعها من قبل المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية.
ث. سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً من ممارسة هذا الخيار بشكل معقول.
ج. دفعات الغرامات لإنهاء عقد الايجار إذا كانت مدة عقد الايجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الايجار.

مثال 43.7 - القياس الأولي لأصل حق الاستخدام والتزامات الإيجار:

قامت جهة إتحادية (المستأجر) بإبرام إتفاقية إيجار لمدة 10 سنوات لطابق في مبنى، مع خيار التمديد لمدة خمس سنوات. تبلغ قيمة دفعات الإيجار السنوية 50.000 درهم خلال المدة الأولى للعقد و55.000 درهم خلال فترة التمديد الاختيارية، ويتم دفعها في بداية كل سنة.

للحصول على عقد الإيجار، تتكبد الجهة الإتحادية تكاليف أولية مباشرة بقيمة 20.000 درهم، تشمل ما يلي:

- ✓ 15.000 درهم متعلقة بدفعات لمستأجر سابق كان يشغل هذا الطابق من المبنى و
- ✓ 5.000 درهم متعلقة بعمولة مدفوعة للوكيل العقاري الذي قام بالترتيب لعقد الإيجار

كحافز للدخول في عقد الإيجار، وافق المؤجر على سداد عمولة الوكيل العقاري للجهة الإتحادية المستأجرة.

في تاريخ البدء، توصلت الجهة الإتحادية المستأجرة إلى أنه ليس من المؤكد بشكل معقول ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار، وبالتالي، تم تحديد أن مدة الإيجار هي 10 سنوات.

تشير المعطيات أنه لا يمكن تحديد معدل الفائدة الضمني بسهولة. ويبلغ معدل سعر الاقتراض للجهة 5 % سنويًا، مما يعكس المعدل الثابت الذي يمكن للجهة من خلاله اقتراض مبلغ مماثل لقيمة أصل حق الاستخدام، بنفس العملة، لمدة 10 سنوات، ومع ضمانات مماثلة.

الخطوة الأولى - تحديد قيمة الأصل والالتزام التي يجب تسجيلها عند الإعتراف الأولي.

في تاريخ البدء، تقوم الجهة الإتحادية بسداد دفعة الإيجار للسنة الأولى، وتتكبد التكاليف المباشرة الأولية، وتتلقى حافز الإيجار من المؤجر وتقيس التزام الإيجار بالقيمة الحالية للدفعات التسعة المتبقية البالغة 50.000 درهم، مخصومة بسعر الفائدة 5 % في السنة، وهو 355.391 درهم إماراتي.

إستنادا على المعلومات المتوفرة، يتم إحتساب قيمة "أصل حق استخدام " والتي تبلغ 420.391 درهم والتزام عقد إيجار والذي يبلغ355.391 درهم إماراتي

*تم إحتساب هذا المبلغ كما يلي

420.391 = 50.000 - 20.000 + (50,000/ (1.05)10) +....+ (50,000/ (1.05)3) + (50,000/ (1.05)2) + (50,000/ (1.05)1).

وبالتالي، عند بدء عقد الإيجار، يتم تسجيل الأصل والالتزام كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
أصل حق استخدام	420.391	
التزام عقد إيجار		355.391
نقد (دفعة الإيجار للسنة الأولى)		50.000
نقد (التكاليف المباشرة الأولية)		15.000

القياس اللاحق

القياس اللاحق لاصل حق الاستخدام

38. بعد تاريخ بداية عقد الايجار يجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام بتطبيق نموذج التكلفة.

نموذج التكلفة

39. لتطبيق نموذج التكلفة، يجب على المستأجر أن يقيس أصل حق الاستخدام بالتكلفة مطروحا منها أي استهلاك متراكم وأي خسائر انخفاض في القيمة متراكمة؛ (ومعدلة نتيجة أي إعادة قياس لالتزام الإيجار المحدد في الفقرة 43 ت)

40. يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الاستهلاك الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17 عند استهلاك أصل حق الاستخدام مع مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرة 41.

41. إذا كان عقد الايجار ينقل ملكية الأصل موضوع العقد إلى المستأجر في نهاية مدة الايجار أو إذا كانت تكلفة أصل حق الاستخدام تعكس أن المستأجر سيمارس خيار الشراء، فيجب على المستأجر استهلاك أصل حق الاستخدام من تاريخ بداية عقد الايجار وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل موضوع العقد.

وفيما عدا ذلك يجب على المستأجر استهلاك أصل حق الاستخدام خلال الفترة الأقصر من:

أ. مدة عقد الإيجار؛ أو
ب. العمر الإنتاجي لأصل حق الاستخدام.

42. يجب على المستأجر تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21 "انخفاض قيمة الاصول الغير مولدة للنقد"، أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" لتحديد ما إذا كان أصل حق الاستخدام قد انخفضت قيمته، وللمحاسبة عن أي خسائر انخفاض تم تحديدها.

القياس اللاحق لالتزام الايجار

43. بعد تاريخ بداية عقد الايجار، تقوم الجهة الإتحادية المستأجرة بقياس التزام الايجار من خلال:

أ. الزيادة في القيمة الدفترية لعكس الفائدة على التزام الايجار؛
ب. التخفيض في القيمة الدفترية لعكس الدفعات التي تمت على الإيجار؛
ت. إعادة قياس القيمة الدفترية لعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد الايجار،

44. بعد تاريخ بداية الايجار، يجب على المستأجر أن يعترف في الأداء المالي بما يلي:

أ. الفائدة على التزام عقد الايجار؛
ب. دفعات الايجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام الايجار، وذلك في الفترة التي وقع فيها الحدث أو الظرف الذي أدى إلى تلك الدفعات.

مثال 43.8 - القياس اللاحق لأصل حق الاستخدام والتزامات الإيجار:

سيتم استخدام نفس المعلومات المستخدمة في المثال 43.7 لمواصلة المعالجة المحاسبية

الخطوة الثانية - تحديد قيمة تكاليف التمويل وتخفيض الالتزام المتعلقة بدفعات الإيجار

	التزام الايجار				أصل حق الاستخدام		
	رصيد بداية المدة	دفعة الايجار	مصروف فائدة (5%) تكاليف التمويل	رصيد نهاية الفترة	رصيد بداية المدة	الاستهلاك	رصيد نهاية المدة
السنة	درهم	درهم	درهم	درهم	درهم	درهم	درهم
1	**355.391**	-	17.770	**373.161**	**420.391**	(42.039)	**378.352**
2	**373.161**	(50.000)	16.158*	**339.319**	**378.352**	(42.039)	**336.313**
3	**339.319****	(50.000)	14.466	**303.785**	**336.313**	(42.039)	**294.274**
4	**303.785**	(50.000)	12.689	**266.474**	**294.274**	(42.039)	**252.235**
5	**266.474**	(50.000)	10.823	**227.297**	**252.235**	(42.039)	**210.196**
6	**227.297**	(50.000)	8.865	**186.162**	**210.196**	(42.039)	**168.157**
7	**186.162**	(50.000)	6.808	**142.970**	**168.157**	(42.039)	**126.118**
8	**142.970**	(50.000)	4.649	**97.619**	**126.118**	(42.039)	**84.079**
9	**97.619**	(50.000)	2.381	**50.000**	**84.079**	(42.039)	**42.039**
10	**50.000**	(50.000)	0.000	**0.000**	**42.039**	(42.039)	**0**

تم إحتساب هذه المبالغ كما يلي:

*تكاليف التمويل في نهاية الفترة = (رصيد الإلتزام في بداية الفترة - رصيد الدفعة) *سعر الفائدة

(373.161-50.000) *0.05=16.158

**رصيد الإلتزام في بداية الفترة

(373.161-50.000 + 16.158) = 339.319

مثال 43.8 - القياس اللاحق لأصل حق الاستخدام والتزامات الإيجار:

الخطوة الثالثة - تسجيل قيود دفع الإيجار واستهلاك الأصل عند نهاية كل سنة

في تاريخ نهاية السنة الأولى

1) تسجيل مصاريف استهلاك أصل حق استخدام المبنى على المدة الأقصر بين مدة العقد (10 سنوات) وعمره الإنتاجي (30 سنة)

الوصف	مدين	دائن
مصاريف استهلاك - أصل حق استخدام مبنى وتساوي (420.391) مقسومة على 10 سنوات	42.039	
استهلاك متراكم - أصل حق استخدام مبنى		42.039

2) تسجيل تكاليف التمويل المتعلق بالعقد.

الوصف	مدين	دائن
تكاليف التمويل	17.770	
نقدية - حساب البنك		17.770

في تاريخ نهاية السنة الثانية

1) تسجيل مصاريف الاستهلاك

الوصف	مدين	دائن
مصاريف استهلاك - أصل حق استخدام مبنى	42.039	
استهلاك متراكم - أصل حق استخدام مبنى		42.039

2) تسجيل دفعات الإيجار وتخفيض الالتزام المتعلق بالعقد.

الوصف	مدين	دائن
التزام متعلق بعقد إيجار	50.000	
تكاليف التمويل	16.158	
نقدية - حساب البنك		66.158

اعادة تقييم التزام الايجار

45. بعد تاريخ بداية عقد الايجار، يجب على المستأجر تطبيق الفقرات 46 إلى 50 لإعادة قياس التزام الايجار لعكس تغيرات دفعات الإيجار. ويجب على المستأجر الاعتراف بمبلغ إعادة قياس التزام الايجار كتعديل لأصل حق الاستخدام. إلا أنه في حال تخفيض القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام إلى الصفر وفي حال وجود تخفيض اضافي في قياس الالتزام، فيجب على المستأجر الاعتراف بأي مبالغ متبقية من إعادة القياس في الأداء المالي.

46. يجب على المستاجر إعادة قياس التزام الايجار من خلال خصم دفعات الإيجار المعدلة باستخدام نسبة خصم معدلة، وذلك في حال:

أ. تغيير مدة عقد الايجار. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة على أساس مدة عقد الايجار المعدلة؛

ب. تغيير في تقييم خيار شراء الأصل موضوع العقد، مع الأخذ في الاعتبار الأحداث والظروف المبينة في الفقرتين 30 و31. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لعكس التغير في المبالغ المستحقة الدفع بموجب خيار الشراء.

47. يجب على المستأجر عند تطبيقه للفقرة 46 تحديد معدل الخصم المعدل بحيث يكون هو معدل الفائدة الضمني في عقد الايجار لمدة الايجار المتبقية إذا كان من الممكن تحديد ذلك، أما إذا لم يكن ذلك ممكنا فيجب استعمال معدل سعر الاقتراض في تاريخ إعادة التقييم.

48. يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الايجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة، وذلك في حال:

أ. وجود تغير في المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لعكس ذلك التغير

ب. وجود تغير في دفعات الإيجار المستقبلية نتيجة تغير في مؤشر او معدل مستخدم لتحديد تلك الدفعات،

49. يجب على المستأجر إعادة قياس التزام الايجار هذا فقط عندما يكون هناك تغيرا في التدفقات النقدية (أي عندما يتم تطبيق التعديل فعليا على دفعات الايجار). ويقوم المستأجر بتحديد دفعات الايجار المعدلة لمدة العقد المتبقية على أساس الدفعات التعاقدية المعدلة.

50. يجب على المستأجر عند تطبيق الفقرة 48، استخدام معدل خصم غير متغير، ما لم يكن هناك تغيرا في دفعات الإيجار ناتجا من تغير في معدلات الفائدة المتغيرة. في هذه الحالة يجب على المستأجر استخدام معدل الخصم المعدل الذي يعكس التغيرات في معدل الفائدة.

مثال 43.9 - التغيير في مدة الإيجار واعادة تقييم التزام الايجار

سيتم استخدام نفس المعلومات المستخدمة في المثال 43.7 لمواصلة المعالجة المحاسبية

في السنة السادسة من عقد الإيجار، تم دمج الجهة المستأجرة مع "منشأة أ". كانت "المنشأة أ" تستأجر طابق في مبنى آخر. يحتوي عقد الإيجار الذي أبرمته "المنشأة أ" على خيار الإنهاء الذي يمكنها تنفيذه.

مثال 43.9 - التغيير في مدة الإيجار واعادة تقييم التزام الايجار

بعد الاندماج، قامت الجهة المستأجرة بما يلي:

- ✓ ابرام عقد إيجار منفصل لمدة 8 سنوات لطابق آخر في المبنى سيكون متاحًا للاستخدام في نهاية السنة 7.
- ✓ انهاء عقد الإيجار الذي أبرمته "المنشأة أ" في وقت مبكر بحلول السنة الثامنة.

يؤدي نقل موظفي "المنشأة أ" إلى نفس المبنى الذي تشغله الجهة المستأجرة حافزًا اقتصاديًا للجهة لتمديد عقد الإيجار الأصلي في نهاية فترة 10 سنوات الغير القابلة للإلغاء. يعد الاندماج ونقل موظفي "المنشأة أ" حدثًا مهمًا يخضع لسيطرة الجهة المستأجرة ويؤثر على قرار الجهة لممارسة خيار التمديد الذي لم يتم تضمينه مسبقًا في تحديد مدة عقد الإيجار. هذا لأن الطابق الأصلي يوفر مزايا أكبر للجهة المستأجرة من الأصول الأخرى البديلة التي يمكن تأجيرها بمبلغ مماثل لدفعات الإيجار لفترة التمديد الاختيارية - ستتحمل الجهة المستأجرة تكاليف إضافية إذا كانت ستقوم باستئجار عقدًا مشابهًا لطابق في مبنى مختلف لأن القوى العاملة ستكون موجودة في مبان مختلفة. وبالتالي، في نهاية السنة 6، توصلت الجهة المستأجرة إلى أنه من المؤكد بشكل معقول ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار الأصلي نتيجة الاندماج وانتقال موظفي "المنشأة أ".

أصل حق الاستخدام والتزامات الإيجار للسنة 6 هي كما يلي:

	التزام الايجار				أصل حق الاستخدام		
	رصيد بداية المدة	دفعة الايجار	مصرف فائدة (5%)	رصيد نهاية المدة	رصيد بداية المدة	الاستهلاك	رصيد نهاية المدة
السنة	درهم	درهم	درهم	درهم	درهم	درهم	درهم
6	**227.297**	(50.000)	8.865	**186.162**	**210.196**	(42.039)	**168.157**

في نهاية السنة السادسة، قبل المعالجة المحاسبية عن التغيير في مدة عقد الإيجار، يكون التزام الإيجار هو 186.162 درهم (القيمة الحالية لأربع دفعات متبقية بقيمة 50.000 درهم، مخصومة بمعدل الفائدة الأصلي بنسبة 5 % سنويًا). يتم الاعتراف بمصروف الفائدة البالغ 8.865 درهم في السنة 6. ويبلغ أصل حق استخدام الجهة المستأجرة 168.157 درهم.

في نهاية السنة السادسة، بلغ معدل سعر الاقتراض للجهة المستأجرة 6%

تقوم الجهة المستأجرة بإعادة قياس التزام الإيجار بالقيمة الحالية لأربع دفعات بقيمة 50.000 درهم وبعد ذلك بخمس دفعات بقيمة 55.000 درهم، جميعها مخصومة بمعدل الخصم المعدل الى نسبة 6 % سنويًا، بحيث يبلغ 378.174 درهم.

تزيد الجهة المستأجرة التزام الإيجار بمبلغ 192.012 درهم، والذي يمثل الفرق بين الالتزام الذي تم إعادة قياسه والبالغ 378.174 درهم والقيمة الدفترية السابقة البالغة 186.162 درهم. يتم إجراء التعديل على أصل حق الاستخدام لعكس تكلفة حق الاستخدام الإضافي، المعترف به على النحو التالي (بالدرهم):

مثال 43.9 - التغيير في مدة الإيجار واعادة تقييم التزام الايجار

الوصف	مدين	دائن
أصل حق استخدام	192.012	
التزام عقد إيجار		192.012

بعد إعادة القياس، تصبح القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام للجهة المستأجرة 360.169 درهم (أي 168.157 درهم + 192.012 درهم). ابتداء من السنة 7 تحسب الجهة المستأجرة مصروف الفائدة على التزام الإيجار بمعدل الخصم المعدل بنسبة 6 في المئة سنويًا.

أصل حق الاستخدام والتزامات الإيجار من السنة 7 إلى السنة 15 هي كما يلي:

	التزام الايجار				أصل حق الاستخدام		
	رصيد بداية المدة	دفعة الايجار	مصرف فائدة (6%)	رصيد نهاية المدة	رصيد بداية المدة	الاستهلاك	رصيد نهاية المدة
السنة	درهم	درهم	درهم	درهم	درهم	درهم	درهم
7	**378.174**	(50.000)	19.690	**347.864**	**360.169**	(40.019)	**320.150**
8	**347.864**	(50.000)	17.872	**315.736**	**320.150**	(40.019)	**280.131**
9	**315.736**	(50.000)	15.944	**281.680**	**280.131**	(40.019)	**240.112**
10	**281.680**	(50.000)	13.901	**245.581**	**240.112**	(40.019)	**200.093**
11	**245.581**	(50.000)	11.435	**202.016**	**200.093**	(40.019)	**160.074**
12	**202.016**	(50.000)	8.821	**155.837**	**160.074**	(40.019)	**120.055**
13	**155.837**	(50.000)	6.050	**106.887**	**120.055**	(40.019)	**80.036**
14	**106.887**	(50.000)	3.113	**55.000**	**80.036**	(40.019)	**40.018**
15	**55.000**	(50.000)	-	**-**	**40.018**	(40.019)	**-**

تعديلات عقد الايجار

51. يجب على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد ايجار على أنها عقد ايجار منفصل، وذلك في حال، توفر كل مما يلي:

أ. يؤدي التعديل إلى توسيع نطاق عقد الايجار بإضافة الحق في استخدام أصل أو أكثر من الأصول موضوع العقد؛

ب. زيادة قيمة المقابل في عقد الايجار بشكل نسبي مع مبلغ الزيادة المنفصل في النطاق وأي تعديلات مناسبة لذلك المبلغ المنفصل لعكس الظروف الخاصة بالعقد المحدد.

مثال 43.10 - تعديل عقد الايجار الذي تتم المحاسبة عنه على أنه عقد ايجار منفصل

قامت وزارة الطاقة بابرام إتفاقية إيجار لمدة 10 سنوات لإستئجار2000 متر مربع من المساحات المكتبية. في بداية السنة السادسة، إتفق الطرفان على تعديل عقد الإيجار الأصلي فيما يتعلق بالسنوات الخمس المتبقية ليشمل 3000 متر مربع إضافية من المساحات المكتبية في نفس المبنى. ستكون المساحة الإضافية متاحة للاستخدام من قبل الوزارة في نهاية الربع الثاني من العام السادس.

تتناسب الزيادة في إجمالي المقابل المادي للعقد مع سعر السوق الحالي للمساحات المكتبية الجديدة البالغة 3000 متر مربع، بعد تعديلها بالخصم الذي حصلته الوزارة نتيجة عدم تكبد المؤجر لتكاليف كان من الممكن تكبدها إذا قام بتأجير نفس المساحة لمستأجر جديد (على سبيل المثال، تكاليف التسويق).

تقوم الوزارة بمعالجة التعديل محاسبيا باعتباره إيجار منفصل عن عقد الإيجار الأصلي الذي تبلغ مدته 10 سنوات. وذلك لتوفر الشروط التالية:

- ✓ يمنح التعديل الوزارة حقًا إضافيًا في استخدام أصل من الأصول موضوع العقد؛
- ✓ تناسب الزيادة في المقابل المادي للعقد مع المبلغ المنفصل لحق الاستخدام الإضافي ليعكس ظروف العقد.

في هذا المثال، الأصل موضوع العقد الإضافي هو مساحة المكاتب الجديدة البالغة 3000 متر مربع. وفقًا لذلك، في تاريخ بداية عقد الإيجار الجديد (في نهاية الربع الثاني من السنة 6)، تعترف الوزارة بأصل حق استخدام والتزام متعلق بإيجار 3000 متر مربع إضافية من المساحات المكتبية. لا تقوم الوزارة باجراء أي تعديلات على المعالجة المحاسبية الخاصة بعقد الإيجار الأصلي الذي تبلغ مساحته 2000 متر مربع من مساحة المكتب نتيجة لهذا التعديل.

52. فيما يتعلق بتعديلات الإيجار التي لم تتم المحاسبة عنها كعقد ايجار منفصل كما في تاريخ النفاذ لهذه التعديلات، فإنه يجب على المستأجر:

أ. توزيع المقابل في العقد المعدل؛

ب. تحديد مدة عقد الايجار للعقد المعدل؛

ت. إعادة قياس التزام عقد الايجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة وذلك باستخدام سعر خصم معدل. ويتم تحديد سعر الخصم المعدل على أنه سعر الفائدة الضمني في عقد الايجار لمدة

الايجار المتبقية، إذا كان من الممكن تحديد ذلك، أما إذا لم يكن ذلك ممكنا فيجب استعمال معدل سعر الاقتراض في تاريخ نفاذ التعديل.

53. فيما يتعلق بتعديلات الإيجار التي لم تتم المحاسبة عنها كعقد ايجار منفصل، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن إعادة قياس التزام الايجار من خلال:

أ. تخفيض القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام لعكس الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الايجار نتيجة التعديلات التي تقلص نطاق العقد. ويجب على المستأجر الاعتراف بأي ربح أو خسارة متعلقة بإنهاء العقد في بيان الأداء المالي.

ب. إجراء تعديل لأصل حق الاستخدام لمقابلة كافة التعديلات الأخرى على العقد.

مثال 43.11 - تعديل يزيد في نطاق عقد الايجار من خلال تمديد مدة العقد

قام المجلس الوطني للاعلام بابرام إتفاقية إيجار لمدة 10 سنوات لإستئجار 5000 متر مربع من المساحات المكتبية. بلغت دفعات الإيجار السنوية 100.000 درهم ويتم الدفع في نهاية السنة. في بداية السنة السابعة، إتفق المجلس والمؤجرعلى تعديل عقد الإيجار الأصلي من خلال تمديد فترة الإيجار لمدة أربع سنوات إضافية دون تغير دفعات الإيجار السنوية (أي 100.000 درهم سنويا إلى السنة 14).

يبلغ معدل سعر الاقتراض للمجلس في تاريخ بداية العقد 6 % سنويًا. ويبلغ في بداية السنة السابعة 7 % سنويا.

في بداية السنة السابعة (تاريخ سريان التعديل) ، يقوم المجلس باعادة قياس الالتزام بناءً على ما يلي:

- ✓ فترة الإيجار المتبقية ومدتها ثماني سنوات،
- ✓ دفعات سنوية قدرها 100.000 درهم و
- ✓ معدل اقتراض المجلس يبلغ 7 % سنويا.

يعترف المجلس بالفرق بين القيمة الدفترية للالتزام المعدل والقيمة الدفترية للالتزام مباشرة قبل التعديل كتعديل على حق استخدام الأصل.

- ✓ يبلغ التزام الإيجار قبل التعديل مباشرة حتى نهاية السنة السادسة =346.511 درهم
- ✓ يبلغ التزام الإيجار المعدل = 597.130 درهم.

597.130 - 346.511 = 250.619 درهم : تعديل على حق استخدام الأصل

يقوم المجلس بتسجيل القيد التالي لتسجيل التعديل على حق استخدام الأصل:

الوصف	مدين	دائن
أصل حق استخدام	250.619	
التزام عقد إيجار		250.619

مثال 43.12 - تعديل يقلص في نطاق عقد الايجار

قامت جهة اتحادية بابرام إتفاقية إيجار لمدة 10 سنوات لإستئجار 5000 متر مربع من المساحات المكتبية. بلغت دفعات الإيجار السنوية 50.000 درهم ويتم الدفع في نهاية السنة. في بداية السنة السادسة، إتفق الجهة والمؤجر على تعديل عقد الإيجار الأصلي من خلال تقليص المساحة إلى 2500 متر مربع فقط من المساحة الأصلية ابتداءً من نهاية الربع الأول من السنة السادسة.

يبلغ معدل سعر الاقتراض للجهة في تاريخ بداية العقد 6 % سنويًا. ويبلغ في بداية السنة السادسة 5 % سنويا. بلغت دفعات الإيجار السنوية الثابتة (من السنة 6 حتى السنة 10) 30.000 درهم.

في بداية السنة السادسة (تاريخ سريان التعديل) ، تقوم الجهة باعادة قياس الالتزام بناءً على ما يلي:

- ✓ فترة الإيجار المتبقية ومدتها 5 سنوات،
- ✓ دفعات سنوية قدرها 30.000 درهم و
- ✓ معدل اقتراض الجهة يبلغ 5 % سنويا.

يبلغ التزام الإيجار المعدل = 129.884 درهم.

تعترف الجهة بالفرق بين القيمة الدفترية للالتزام المعدل والقيمة الدفترية للالتزام مباشرة قبل التعديل كتعديل على حق استخدام الأصل.

- ✓ تحدد الجهة الانخفاض النسبي في القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام على أساس حق الاستخدام المتبقي (أي 2500 متر مربع تمثل 50 % من أصل حق الاستخدام الأصلي).
  - يبلغ أصل حق الاستخدام قبل التعديل مباشرة =184.002 درهم
  - يبلغ 50 % من أصل حق الاستخدام قبل التعديل مباشرة =92.001 درهم
- يبلغ التزام الإيجار قبل التعديل مباشرة =210.618 درهم
- يبلغ 50 % من التزام الإيجار قبل التعديل مباشرة =105.309درهم
- ✓ تقوم الجهة بتخفيض القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام بمقدار 92.001 درهم والقيمة الدفترية لالتزام الإيجار بمقدار 105.309 درهم. وتعترف بالفرق بين النقص في الالتزام والنقص في أصل حق الاستخدام (105.309 درهم - 92.001 درهم = 13.308 درهم) على أنه ربح في بيان الأداء المالي في التاريخ الفعلي للتعديل (في بداية السنة 6).

الوصف	مدين	دائن
التزام عقد إيجار	105.309	
أصل حق استخدام		92.001
ربح		13.308

مثال 43.12 - تعديل يقلص في نطاق عقد الايجار

تقوم الجهة بتسجيل القيد التالي لتسجيل التعديل على حق استخدام الأصل:

تعترف الجهة بالفرق بين التزام الإيجار المتبقي البالغ 105.309 درهم والتزامات الإيجار المعدلة البالغة 129.884 درهم (التي تساوي 24.575 درهم) كتعديل على أصل حق الاستخدام الذي يعكس التغيير في المقابل المادي المدفوع مقابل عقد الإيجار، ومعدل الخصم المعدل.

الوصف	مدين	دائن
أصل حق استخدام	24.575	
التزام عقد إيجار		24.575

العرض

54. يجب على المستأجر إما العرض في بيان المركز المالي أو الإفصاح في الإيضاحات ما يلي:

أ. أصول حق الاستخدام بشكل منفصل عن الأصول الأخرى. وإذا لم يقم المستأجر بعرض أصول حق الاستخدام بشكل منفصل في بيان المركز المالي، فيجب على المستأجر:

- ✓ إدراج أصل حق الاستخدام ضمن نفس البند الذي كان سيتم عرض الأصل موضوع العقد ضمنه، فيما لو كان مملوك؛ و
- ✓ الإفصاح عن بند بيان المركز المالي الذي يتضمن أصل حق الاستخدام.

ب. التزامات الايجار بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى. وإذا لم يقم المستاجر بعرض التزام الايجار بشكل منفصل في بيان المركز المالي، فيجب على المستأجر الإفصاح عن البند في بيان المركز المالي الذي يتضمن ذلك الالتزام.

55. لا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة 54 (أ) على أصول حق الاستخدام التي تستوفي تعريف الاستثمار العقاري، حيث يجب عرضها في بيان المركز المالي باعتبارها استثماراً عقارياً.

56. يجب على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزام الايجار في بيان الأداء المالي بشكل منفصل عن مصروف استهلاك أصل حق الاستخدام، حيث أن مصروف الفائدة هو مكون من مكونات تكاليف التمويل التي يجب أن يتم عرضها بشكل منفصل في بيان الأداء المالي وفقا للمعيار 1 "عرض البيانات المالية".

57. يجب على المستأجر تصنيف ما يلي في بيان التدفقات النقدية:

أ. الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام الايجار ضمن الأنشطة التمويلية.

ب. الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام الايجار بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 2 "بيان التدفقات النقدية" للفائدة المدفوعة.

ت. دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات إيجار الأصول صغيرة القيمة و" دفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام الايجار" ضمن الأنشطة التشغيلية.

الافصاح

58. تهدف الإفصاحات إلى إفصاح المستأجرين عن المعلومات في الإيضاحات، التي ستوفر مع المعلومات المقدمة في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التدفقات النقدية، أساسا لمستخدمي البيانات المالية لتقييم أثر عقود الايجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر. تحدد الفقرات 59 الى 63 متطلبات كيفية تحقيق هذا الهدف.

59. يجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول عقود الايجار، التي يكون فيها هو المستأجر، وذلك في إيضاح واحد أو قسم منفصل في بياناته المالية. ومع ذلك لا يحتاج المستأجر الى تكرار المعلومات التي تم عرضها بالفعل في مكان آخر في البيانات المالية، وذلك شريطة أن تكون المعلومات تم تضمينها من خلال الإشارة اليها في الإيضاح الواحد أو القسم المنفصل المتعلق بعقود الايجار.

60. يجب على المستأجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:

أ. مصروف الاستهلاك لأصول حق الاستخدام حسب فئة الأصل موضوع العقد.
ب. مصروف الفائدة على التزامات الايجار.
ت. المصروف المتعلق بعقود الايجار قصيرة الأجل. ولا يلزم أن يشمل هذا المصروف المتعلق بالعقود التي تكون مدة الإيجار فيها شهراً واحداً أو أقل.
ث. المصروف المتعلق بعقود إيجار الأصول صغيرة القيمة. يجب ألا يشمل هذا المصروف المصروفات المتعلقة بعقود الايجار قصيرة الأجل للأصول صغيرة القيمة المدرجة في الفقرة 60 (ت).
ج. المصروف المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزامات الايجار.
ح. الإيراد من الإيجار من الباطن لأصول حق الاستخدام.
خ. إجمالي التدفق النقدي الصادر لعقود الايجار.
د. الإضافات على أصول حق الاستخدام.
ذ. الفائض أو العجز الناتج من معاملات البيع وإعادة الايجار.
ر. القيمة الدفترية لأصول حق الاستخدام في نهاية فترة التقرير حسب فئة الأصل موضوع العقد.

61. يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة 60 في شكل جدول. ويجب أن تشمل المبالغ التي يتم الإفصاح عنها التكلفة التي قام المستأجر بإدراجها ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر خلال فترة التقرير.

62. يجب على المستأجر الإفصاح عن مبلغ تعهدات عقود الايجار لعقود الايجار قصيرة الأجل التي تم المحاسبة عنها تطبيقاً للفقرة 6 إذا كانت محفظة الإيجارات قصيرة الأجل التي تعهد بها في نهاية فترة التقرير تختلف عن محفظة عقود الايجار قصيرة الأجل التي يتعلق بها مصروف عقود الايجار قصيرة الأجل التي تم الإفصاح عنها تطبيقاً للفقرة 60 (ت).

63. إذا استوفت أصول حق الاستخدام تعريف الاستثمار العقاري، فيجب على المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 16.

64. يجب على المستأجر الإفصاح عن استحقاق التزامات الإيجار وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 30 "الأدوات المالية - الإفصاحات" بشكل منفصل عن الالتزامات المالية الأخرى.

65. يجب على المستأجر بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في الفقرات 60 إلى 64، أن يقوم بالإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية الإضافية اللازمة حول أنشطته الإيجارية للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة 58. وقد تتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال وليس الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية لتقييم:

أ. طبيعة أنشطة عقود الايجار الخاصة بالمستأجر؛

ب. التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يحتمل أن يتعرض لها المستأجر والتي لم يتم عكسها في قياس التزامات الايجار. وتتضمن التعرض الناتج من:

- ✓ دفعات الإيجار المتغيرة؛
- ✓ خيارات التمديد والإنهاء؛
- ✓ ضمانات القيمة المتبقية؛
- ✓ عقود الايجار التي لم تبدأ بعد والتي تعهد بها المستأجر؛

ت. القيود والتعهدات التي يفرضها عقد الايجار؛

ث. معاملات البيع وإعادة الايجار.

66. يجب على المستأجر الذي يقوم بالمحاسبة عن عقود الايجار قصيرة الأجل أو عقود إيجار الأصول صغيرة القيمة أن يفصح عن ذلك.

تسجيل عقود الإيجار في البيانات الماليّة للمؤجر

تصنيف عقود الايجار

67. يجب على الجهة الاتحاديّة المؤجرة تصنيف كل عقد من عقود الايجار إما كعقد ايجار تشغيلي أو عقد ايجار تمويلي.

68. تقوم الجهة الاتحاديّة بتصنيف عقد الإيجار كما يلي:

أ. عقد إيجار تمويلي: هو الإيجار الذي ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل، حيث يمكن أن ينتج عنه نقل للملكية القانونية، عند نهاية فترة العقد.

ب. عقد إيجار تشغيلي: هي جميع عقود الإيجار التي لا تلبي تعريف "عقد إيجار تمويلي"، حيث لا يتم نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المؤجر للمستأجر.

69. يجب تصنيف عقود الإيجار وفقا لمضمونها وحقيقتها الماليّة وليس مجرد شكلها القانوني، حيث يتم تصنيف عقود الإيجار على أساس مدى تحمل أحد الطرفين للمخاطر المتعلقة بالأصل والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المؤجر.

70. تقوم الجهة الاتحادية بتصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا توفرت إحدى المؤشرات التالية:

أ. سيتم نقل ملكية أصل معين للمستأجر عند نهاية مدة عقد الإيجار؛

ب. يحق للمستأجر شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بقدر كاف من القيمة العادلة وذلك في التاريخ الذي يكون فيه هذا الخيار قابلا للممارسة، على أن يكون الخيار قابلا للممارسة بشكل منطقي وأكيد عند بداية العقد؛

ت. مدة عقد الإيجار تشكل الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل حتى إذا لم يتم نقل الملكية، حيث يتم إعتبار مدة العقد على أنه يمثل "جزءا رئيسيا من العمر الإنتاجي للأصل" عندما تمثل أو تتجاوز مدة العقد % 75 من العمر الإنتاجي للأصل؛

ث. عند بداية عقد الإيجار، تبلغ القيمة الحالية "للحد الأدنى لدفعات الإيجار" المنصوص عليها في

ج. العقد، معظم مبلغ القيمة العادلة للأصل المؤجر؛

ح. أن تكون الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث لا يمكن إستخدامها إلا من قبل المستأجر دون القيام بتعديلات كبيرة.

71. بالإضافة إلى المؤشرات المذكورة أعلاه، قد تؤدي الحالات التالية، منفصلة أو مجمعة، إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد تمويلي:

أ. تنص بنود العقد على تحمل المستأجر للخسائر الناتجة وتعويض المؤجر إذا قام المستأجر بإلغاء عقد الإيجار؛

ب. الأرباح أو الخسائر الناتجة عن ارتفاع أو انخفاض القيمة المتبقية للأصل المؤجر تكون من نصيب المستأجر (على سبيل المثال تكون على شكل خصم من الإيجار بما يساوي عائدات أرباح بيع الأصل عند نهاية عقد الإيجار) ؛

ت. عندما يكون المستأجر قادرا على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانية مقابل إيجار أقل من قيمة الإيجار المتداولة في السوق.

72. يتم تصنيف عقد الايجار في تاريخ بداية الايجار ويتم إعادة تقييم التصنيف فقط إذا كان هناك تعديل في عقد الايجار.

عقود الإيجار التمويلية

الاعتراف والقياس

73. في تاريخ بداية عقد الايجار، يجب على المؤجر الاعتراف بالأصول المحتفظ بها بموجب عقد ايجار تمويلي في بيان المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الايجار.

القياس الاولي

74. يجب على المؤجر استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الايجار لقياس صافي الاستثمار في عقد الايجار. وفي حالة عقد الايجار من الباطن، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الايجار لا يمكن تحديده بسهولة، فيمكن للمؤجر الوسيط استخدام معدل الخصم المستخدم في عقد الايجار الرئيسي (بعد تعديله بأي تكاليف أولية مباشرة مرتبطة بعقد الايجار من الباطن) لقياس صافي الاستثمار في عقد الايجار من الباطن.

75. يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة في القياس الأولي لصافي الاستثمار في عقد الايجار، وتخفض قيمة الإيراد الذي يتم الإعتراف به على مدى مدة عقد الايجار. ويتم تحديد معدل الفائدة الضمني بحيث يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة في صافي الاستثمار في عقد الايجار.

القياس الأولي لدفعات الإيجار المدرجة في صافي الاستثمار

76. في تاريخ بداية عقد الايجار، تتكون دفعات الإيجار المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد الايجار من الدفعات الناتجة عن أصل حق الاستخدام موضوع العقد خلال مدة عقد الايجار التي لم يتم استلامها في تاريخ بداية عقد الايجار والمتمثلة في:

أ. الدفعات الثابتة (تشمل الدفعات الثابتة في جوهرها) ناقصاً أي حوافز إيجار مستحقة الدفع؛
ب. دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، يتم قياسها مبدئياً باستخدام مؤشر أو معدل كما في تاريخ بداية عقد الايجار؛
ت. أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر من قبل المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالالتزامات بموجب الضمان؛
ث. سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار؛
ج. دفعات غرامات إنهاء عقد الايجار، إذا كانت مدة الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الايجار.

القياس اللاحق

77. تقوم الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بالإيراد المالي على نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت على صافي الاستثمار المسجل كأصل.

78. تهدف الجهة الاتحادية المؤجرة إلى توزيع إيراد التمويل على طول مدة العقد على أساس منتظم ومنطقي. ويجب على المؤجر تطبيق دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمال الاستثمار في عقد الايجار لتخفيض كل من أصل المبلغ وايراد التمويل المؤجل.

79. يجب على المؤجر تطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف والانخفاض في القيمة الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41 على صافي الاستثمار في عقد الايجار. ويجب على المؤجر مراجعة القيم المتبقية غير المضمونة المقدرة المستخدمة في احتساب إجمالي الاستثمار في عقد الايجار بصورة منتظمة. وإذا كان هناك تخفيض في القيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة فيجب على المؤجر تعديل توزيع الإيراد على مدى مدة عقد الايجار والاعتراف بأي تخفيض يخص المبالغ المستحقة.

80. يجب على المؤجر الذي يقوم بتصنيف الأصل المؤجر بموجب عقد ايجار تمويلي كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يدرجه في مجموعة استبعاد مصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع) تطبيقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 44 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" أن يقوم بالمحاسبة عن هذا الأصل وفقاً لذلك المعيار.

تعديلات عقد الايجار

81. يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديلات عقد ايجار تمويلي على أنها عقد ايجار منفصل، وذلك في حال، توفر كل مما يلي:

أ. يؤدي التعديل إلى توسيع نطاق عقد الايجار بإضافة الحق في استخدام أصل أو أكثر من الأصول موضوع العقد؛

ب. زيادة قيمة المقابل في عقد الايجار بقيمة متناسبة مع قيمة الزيادة المنفصلة في النطاق وأي تعديلات مناسبة لتلك القيمة المنفصلة لعكس ظروف العقد المحدد.

82. بالنسبة لتعديل عقد الايجار التمويلي الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد ايجار منفصل، فإنه يجب على المؤجر المحاسبة عن التعديل كما يلي:

أ. إذا كان من الممكن تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي لو كان التعديل ساري المفعول في تاريخ بداية العقد، فيجب على المؤجر:

- ✓ المحاسبة عن تعديلات عقد الايجار على أنها عقد ايجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل؛
- ✓ قياس القيمة الدفترية للأصل موضوع العقد باعتباره صافي الاستثمار في عقد الايجار مباشرة قبل تاريخ سريان تعديل عقد الايجار.

ب. وفيما عدا ذلك، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41.

عقود الايجار التشغيلية

الاعتراف والقياس

83. يجب على المؤجر الاعتراف بدفعات الايجار من عقود الايجار التشغيلية كإيراد إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس منتظم آخر.

84. يجب على المؤجر الاعتراف بالإستهلاك والتكاليف المتكبدة في تحقيق إيراد لايجار كمصروف.

85. ينبغي إضافة التكاليف الأولية المباشرة التي تتكبدها الجهة الاتحاديّة المؤجرة في المفاوضة على عقد الإيجار التشغيلي أو ترتيبه إلى المبلغ المسجل للأصل المؤجر وينبغي الاعتراف بها كمصروف خلال مدة عقد الإيجار على نفس الأساس الذي يتم الاعتراف بموجبه بإيراد عقد الإيجار.

86. يجب أن تكون سياسة إستهلاك الأصول موضوع العقد المؤجرة بعقد ايجار تشغيلي متسقة مع سياسة الإستهلاك العادية للمؤجر للأصول المماثلة. ويجب على المؤجر احتساب الإستهلاك وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17 ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 31.

87. يجب على المؤجر تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21 ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26، كما ينطبق، لتحديد ما إذا كان الأصل موضوع العقد المؤجر إيجاراً تشغيليا قد انخفضت قيمته والمحاسبة عن أي خسائر انخفاض يتم تحديدها.

تعديلات عقد الايجار

88. يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديل عقد ايجار تشغيلي على أنه عقد ايجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل مع الأخذ في الاعتبار أي دفعات ايجار مستلمة مقدما أو مستحقة تتعلق بعقد الايجار الأصلي وتدرج على أنها جزء من دفعات الإيجار لعقد الايجار الجديد.

العرض

89. يجب على المؤجر عرض الأصول موضوع العقد بموجب عقد الايجار التشغيلي في بيان المركز المالي وفقاً لطبيعة الأصل موضوع العقد.

الافصاح

90. تهدف الإفصاحات إلى إفصاح المؤجرين عن المعلومات في الإيضاحات، التي ستوفر مع المعلومات المقدمة في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التدفقات النقدية، أساسا لمستخدمي البيانات المالية لتقييم أثر عقود الايجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر. تحدد الفقرات 92 إلى 99 متطلبات كيفية تحقيق هذا الهدف.

91. يجب على المؤجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:

أ. فيما يتعلق بعقود الايجار التمويلي:

- ✓ فائض أو عجز البيع؛
- ✓ إيراد التمويل على صافي الاستثمار في عقد الايجار؛
- ✓ الإيراد المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد الايجار.

ب. فيما يتعلق بعقود الايجار التشغيلي: إيراد الايجار، مع الإفصاح بشكل منفصل عن الإيراد المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشر أو معدل.

92. يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة 92 في شكل جدول.

93. يجب على المؤجر الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية الإضافية اللازمة حول أنشطته الايجارية. وتتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال وليس الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية لتقييم:

أ. طبيعة أنشطة عقود الايجار الخاصة بالمؤجر؛

ب. كيفية إدارة المؤجر للمخاطر المرتبطة بأي حقوق يحتفظ بها في الأصول موضوع العقد. وعلى وجه الخصوص عن استراتيجية إدارة المخاطر بما في ذلك الوسائل التي يقلل من خلالها هذه المخاطر. يمكن أن تشمل على سبيل المثال، اتفاقيات إعادة الشراء أو ضمانات القيمة المتبقية أو دفعات الإيجار المتغيرة لاستخدام يتجاوز حدوداً معينة.

عقود الايجار التمويلية

94. يجب على المؤجر تقديم تفسيرات نوعية وكمية للتغيرات المهمة في القيمة الدفترية لصافي الاستثمار في عقود الايجار التمويلية.

95. يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار المستحقة التحصيل، بحيث يوضح دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية. ويجب على المؤجر مطابقة دفعات الإيجار غير المخصومة مع صافي الاستثمار في عقد الايجار. ويجب أن تحدد المطابقة ايراد التمويل المؤجل المتعلق بدفعات الإيجار مستحقة التحصيل وأي قيمة متبقية غير مضمونة مخصومة.

عقود الايجار التشغيلية

96. فيما يتعلق ببنود الممتلكات، الآلات والمعدات المؤجرة بموجب عقد ايجار تشغيلي، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17. ويجب فصل كل فئة من فئات الممتلكات، الآلات والمعدات إلى أصول مؤجرة وأصول ليست مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي. وبناءً عليه، يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً للمعيار رقم 17 للأصول بموجب عقد ايجار تشغيلي (حسب فئة الأصل موضوع العقد) بشكل منفصل عن الأصول المملوكة المحتفظ بها والتي يستخدمها المؤجر.

97. يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 16، ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21، ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 27 ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 31 للأصول المؤجرة بموجب عقود ايجار التشغيلي.

98. يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار بحيث يوضح دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار

99. إذا قامت الجهة الاتحادية (البائع المستأجر) بتحويل أصل لجهة اتحادية أخرى (المشتري المؤجر) وأعادت ايجار هذا الأصل مرة أخرى من المشتري المؤجر، فيجب على كل من البائع المستأجر والمشتري المؤجر المحاسبة عن عقد التحويل وعقد الايجار بتطبيق الفقرات 101 الى 105.

تقييم ما إذا كانت عملية تحويل الأصول هي عملية بيع

100. يجب على الجهة الاتحادية تطبيق المتطلبات اللازمة لتحديد متى يتم استيفاء التزام الأداء في معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية رقم 15 لتحديد ما إذا كان تحويل الأصل يتم المحاسبة عنه على أنه عملية بيع لهذا الأصل.

تحويل الأصل يمثل عملية بيع

101. إذا استوفت عملية تحويل الأصل من قبل البائع المستأجر المتطلبات الواردة في معيار الإيرادات للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع للأصل:

أ. يجب على البائع المستأجر قياس أصل حق الاستخدام الناتج من إعادة الاستئجار بالجزء من القيمة الدفترية السابقة للأصل المتعلق بحق الاستخدام الذي تم الإبقاء عليه من قبل البائع المستأجر. وبناءً عليه، يجب على البائع المستأجر أن يعترف فقط بمبلغ أي فائض أو عجز متعلق بالحقوق المحولة للمؤجر المشتري.

ب. يجب على المشتري المؤجر المحاسبة عن شراء الأصل بتطبيق المعايير المنطبقة عليه، والمحاسبة عن عقد الايجار بتطبيق متطلبات محاسبة المؤجر في هذا المعيار.

102. إذا كانت القيمة العادلة لمقابل بيع الأصل لا تساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت دفعات الإيجار ليست وفقاً لأسعار السوق، فيجب على الجهة الاتحادية إجراء التعديلات التالية لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة:

أ. يجب المحاسبة عن أي نقص عن شروط السوق بمثابة دفعة مقدمة من دفعات الإيجار؛

ب. يجب المحاسبة عن أي زيادة عن شروط السوق بمثابة تمويل إضافي مقدم من قبل المشتري المؤجر للبائع المستأجر.

103. يجب على الجهة الاتحادية قياس أي تعديل محتمل طبقاً للفقرة 103 بناء على ما يلي :

أ. الفرق بين القيمة العادلة لمقابل البيع والقيمة العادلة للأصل؛ أو

ب. الفرق بين القيمة الحالية للدفعات التعاقدية لعقد الايجار والقيمة الحالية لدفعات الإيجار بأسعار السوق.

بعد تاريخ بدء عقد الإيجار، يجب على البائع (المستأجر) تطبيق الفقرات 38-42 على أصل حق الاستخدام الناشئ عن معاملات إعادة الإيجار، وتطبيق الفقرات 43-53 على التزام الإيجار الناشئ عن معاملات إعادة الإيجار. عند تطبيق الفقرات 43-53، يجب على البائع (المستأجر) تحديد "دفعات الإيجار" أو "دفعات الإيجار المعدلة" بطريقة تضمن عدم الاعتراف بأي مبلغ من الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحق الاستخدام الذي يحتفظ به البائع (المستأجر). إن تطبيق متطلبات هذه الفقرة لا يمنع البائع (المستأجر) من الاعتراف في الفائض أو العجز بأي أرباح أو خسائر تتعلق بإنهاء جزئي أو كلي لعقد الإيجار كما هو مطلوب بموجب الفقرة 53(أ).

تحويل الأصل ليس عملية بيع

104. إذا لم يستوفي تحويل الأصل من قبل البائع المستأجر متطلبات معيار الإيرادات للمحاسبة عنه كعملية بيع للأصل:

أ. يجب على البائع المستأجر الاستمرار في الاعتراف بالأصل المحول، ويجب عليه الاعتراف بالتزام مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الالتزام المالي بتطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41.

ب. لا يجوز للمشتري المؤجر الاعتراف بالأصل المحول، ويجب عليه الاعتراف بأصل مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الأصل المالي بتطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41.

الانتقال عند التطبيق الأولي

105. لأغراض المتطلبات الواردة في هذا المعيار، فان تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوي التي تطبق فيها الجهة الاتحادية هذا المعيار لأول مرة.

تعريف عقد الايجار

106. كوسيلة عملية، لا يتوجب على الجهة الاتحادية اعادة تقييم ما اذا كان العقد يمثل عقد ايجار، أو يحتوي على ايجار في تاريخ التطبيق الاولي. عوضا عن ذلك ، يمكن للجهة الاتحادية أن تقوم بما يلي:

أ. لتطبيق هذا المعيار على عقود الايجار التي تم الاعتراف بها سابقا وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 13 "عقود الايجار". يجب على الجهة الاتحادية تطبيق متطلبات الاحكام الانتقالية الموضحة في الفقرات رقم 108 الى 121 على تلك العقود.

ب. عدم تطبيق هذا المعيار على العقود التي لم يتم الاعتراف بها سابقا على انها عقود ايجار وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 13 "عقود الايجار."

107. يجب على الجهة الاتحادية الافصاح عن الوسيلة العملية، في حال اختيار طريقة التطبيق العملي لجميع عقود الايجار في حال قررت استخدامها ، كما يجب تطبيقها في حال اختيارها على جميع عقود الإيجار. وبالتالي، يجب على الجهة الاتحادية تطبيق متطلبات عقود الإيجار فقط على العقود التي بدأت (أو حصل عليها تغيير) في أو بعد تاريخ التطبيق الأولي.

المستاجر

108. يجب على الجهة الاتحادية المستأجرة تطبيق هذا المعيار على عقود الايجار بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي للمعيار وفقا للفقرات رقم 110 الى 116.

109. يجب على الجهة الاتحادية المستأجرة تطبيق ما ورد في الفقرة رقم 108 بشكل ثابت على كافة عقود الايجار التي تكون فيها مستأجراً.

110. عند قيام الجهة الاتحادية المستأجرة بتطبيق المعيار" بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي" ، لا يتوجب عليها إعادة عرض معلومات المقارنة، وبدلاً عن ذلك يتوجب عليها الاعتراف بالأثر

التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي لصافي الاصول/ حقوق الملكية في تاريخ التطبيق الأولي.

عقود الايجار التي تم تصنيفها في السابق كعقود ايجار تشغيلي

111. تقوم الجهة الاتحادية المستأجرة عند " تطبيق المعيار بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي" بما يلي:

أ. الاعتراف بالتزام عقد الايجار في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الايجار التي تم تصنيفها في السابق كعقود ايجار تشغيلي وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 13. ويجب على المستأجر قياس التزام الايجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية مخصومة باستخدام معدل الاقتراض المتزايد للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي.

ب. الاعتراف بأصل حق الاستخدام في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الايجار التي تم تصنيفها في السابق كعقود ايجار تشغيلي وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 13. ويجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام على أساس كل عقد ايجار على حده بمبلغ مساوي لالتزام عقد الايجار بعد تعديله بمبلغ أي دفعات إيجار مدفوعة مقدماً أو مستحقة تتعلق بذلك الإيجار المثبت في بيان المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

ت. تطبيق متطلبات إنخفاض القيمة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21 أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26، كما ينطبق ، على أصول حق الاستخدام في تاريخ التطبيق الأولي، الا اذا قام المستاجر بتطبيق الوسيلة العملية كما ورد في الفقرة 113 (ب).

112. على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة رقم 111، بالنسبة لعقود الايجار التي صنفت مسبقا كعقود ايجار تشغيلي وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية القديم رقم 13، فإنه، لا يتطلب من المستاجر إجراء أي تعديلات عند الانتقال لتطبيق المعيار وذلك لعقود الايجار التي يكون فيها الأصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة. ويجب المحاسبة عن تلك الإيجارات بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

113. يمكن للمستأجر أن يستخدم واحدة أو أكثر من الوسائل العملية التالية عند" تطبيق المعيار بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي" وذلك على أساس كل عقد ايجار على حدة لعقود الايجار التي صنفت مسبقا كعقود ايجار تشغيلي وفقاً للمعيار القديم 13 :

أ. يمكن للمستأجر أن يقوم بتطبيق معدل خصم واحد على محفظة عقود إيجار ذات خصائص متشابهة بصورة معقولة (على سبيل المثال العقود التي تكون مدة إيجارها المتبقية مماثلة لفئة مشابهة من الأصول موضوع العقد في بيئة اقتصادية مشابهة).

ب. يمكن للمستأجر أن يعتمد في تقييمه فيما إذا كانت عقود الايجار هي عقود محملة بخسارة بتطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 19 مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي كبديل لعملية إجراء اختبار انخفاض القيمة. وإذا اختار المستأجر هذه الوسيلة العملية،

فيجب عليه تعديل أصل حق الاستخدام في تاريخ التطبيق الأولي بمبلغ أي مخصص للعقود المحملة بخسارة المعترف بها في بيان المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

ت. يمكن للمستأجر أن يختار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة رقم 111 لعقود الايجار التي تنتهي مدة إيجارها خلال 12 شهر من تاريخ التطبيق الأولي. في هذه الحالة، يجب على المستأجر:

- المحاسبة عن عقود الايجار تلك بنفس طريقة عقود الايجار قصيرة الأجل كما هو مبين في الفقرة رقم 6 من هذا المعيار؛
- إدراج التكلفة المرتبطة بعقود الايجار تلك ضمن الإفصاحات عن مصروفات عقود الايجار قصيرة الأجل في فترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي.

ث. يمكن للمستأجر أن يستبعد التكاليف الأولية المباشرة من قياس أصل حق الاستخدام في تاريخ التطبيق الأولي.

ج. يمكن للمستأجر أن يستفيد من اطلاعه على الممارسات السابقة، على سبيل المثال كما هو الحال في تحديد مدة عقد الايجار إذا كان العقد يشتمل على خيارات تمديد عقد الايجار أو إنهائه.

عقود الايجار التي تم تصنيفها في السابق كعقود ايجار تمويلي

114. عندما يقوم المستاجر بتطبيق المعيار" بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي" لعقود الإيجار التي صنفت مسبقا كعقود ايجار تمويلي وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية القديم رقم 13، فإن القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام والتزام الايجار في تاريخ التطبيق الأولي يجب أن يمثلا القيمة الدفترية لأصل الايجار والتزام الايجار الذي تم قياسهما مباشرة قبل ذلك التاريخ وفقاً للمعيار القديم رقم 13. ولهذه العقود، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل حق الاستخدام والتزام الايجار من خلال تطبيق هذا المعيار منذ تاريخ التطبيق الأولي.

الافصاح

115. عندما يقوم المستاجر بتطبيق المعيار" بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي" ، فيجب عليه الإفصاح عن المعلومات حول التطبيق الأولي المطلوبة وفقاً للفقرة رقم 22 من معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 3، باستثناء المعلومات المحددة في الفقرة 22 (ح). وبدلاً من المعلومات في الفقرة 22 (ح)، يجب على المستأجر الإفصاح عن:

أ. المتوسط المرجح لمعدل الاقتراض المتزايد للمستأجر المطبق على التزامات عقد الايجار المعترف بها في بيان المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي؛

ب. تفسيرات عن أي فروقات بين:

- تعهدات عقود الايجار التشغيلي المفصح عنها وفقا لتطبيق المعيار القديم رقم 13 في نهاية فترة التقرير السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، مخصومة باستخدام معدل الاقتراض المتزايد في تاريخ التطبيق الأولي كما هو موضح في الفقرة 111 (أ)؛
- التزامات عقد الايجار المعترف بها في بيان المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي.

116. عندما يستخدم المستاجر واحدة أو أكثر من الوسائل العملية المحددة في الفقرة 113 فيجب عليه الإفصاح عن ذلك.

المؤجر

117. باستثناء ما ورد في الفقرة رقم 118أدناه ، لا يتوجب على المؤجر ان يقوم بأية تعديلات على الاحكام الانتقالية لعقود الايجار التي يكون فيها هو المؤجر وتتم المحاسبة على تلك العقود بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

118. يجب على المؤجر الوسيط:

أ. إعادة تقييم عقود الايجار من الباطن التي تم تصنيفها كعقود ايجار تشغيلي وفقاً للمعيار القديم رقم 13 والتي مازالت مستمرة كما في تاريخ التطبيق الأولي، وذلك لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف كل عقد ايجار من الباطن على أنه عقد ايجار تشغيلي أو عقد ايجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار. ويجب أن يقوم المؤجر الوسيط بهذا التقييم في تاريخ التطبيق الأولي على أساس المدد التعاقدية المتبقية وشروط عقد الايجار الرئيسي وعقد الايجار من الباطن في ذلك التاريخ.

ب. بالنسبة لعقود الايجار من الباطن التي تم تصنيفها كعقود ايجار تشغيلي وفقاً للمعيار القديم رقم 13، ولكن كعقود إيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار، تتم المحاسبة عنها على أنها عقود إيجار تمويلي جديدة بدأت بتاريخ التطبيق الأولي.

معاملات البيع وإعادة الايجار قبل تاريخ التطبيق الأولي

119. لا يتوجب على المستاجر إعادة تقييم معاملات البيع وإعادة الايجار التي تم الدخول فيها قبل تاريخ التطبيق الأولي من أجل تحديد ما إذا كان تحويل الأصل موضوع العقد يستوفي المتطلبات الواردة في معيار الإيرادات ليتم المحاسبة عنها على أنها بيع.

120. إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الايجار على أنها بيع وإيجار تمويلي وفقا للمعيار القديم 13، فيجب على البائع المستأجر:

أ. المحاسبة عن معاملة إعادة الايجار بنفس طريقة المحاسبة عن عقود الايجار التمويلي الأخرى القائمة في تاريخ التطبيق الأولي؛

ب. الاستمرار في استهلاك أي أرباح بيع على مدى مدة عقد الايجار.

121. إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الايجار على أنها بيع وإيجار تشغيلي وفقا للمعيار القديم 13، فيجب على البائع المستأجر:

أ. المحاسبة عن معاملة إعادة الايجار بنفس طريقة المحاسبة عن عقود الايجار التشغيلي الأخرى القائمة في تاريخ التطبيق الأولي؛

ب. تعديل أصل حق الاستخدام المعاد استئجاره بأي أرباح أو خسائر مؤجلة تتعلق بشروط خارج السوق ومعترف بها في بيان المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

المبالغ التي تم الاعتراف بها سابقا فيما يتعلق بتجميع الأعمال

122. إذا قام المستأجر بالاعتراف بأصل أو التزام سابقاً بتطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 40 "تجميع الأعمال" بشروط مواتية أو غير مواتية لعقد ايجار تشغيلي مستحوذ عليه كجزء من تجميع أعمال، فيجب على المستأجر استبعاد ذلك الأصل أو الالتزام من الدفاتر وتعديل القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام بقيمة مماثلة في تاريخ التطبيق الأولي.

الأحكام الانتقالية

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق هذا المعيار ب " أثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي "، عند محاسبة عقود الايجار التي تم الاعتراف بها وقياسها، والتي تم الإفصاح عنها.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة.

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2025.

المراجع الفنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 43 - عقود الايجار.

المعيار 32 – ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح

المعيار 32 - ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 32 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على كيفية الإعتراف بالأصول التي تنشأ عن ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات وما يترتب عنها من إلتزامات وأسس قياسها وعرضها والإفصاح عنها. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 32 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح

هدف المعيار 413
النطاق 413
تحديد الإتفاقيات التي تمثل ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة 414
تسجيل الأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة 415
الإعتراف بأصول ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة 415
قياس الأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة 416
القياس اللاحق للأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة 418
تسجيل الإلتزامات المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة 422
نموذج الإلتزام المالي 422
الإعتراف 422
القياس 423
نموذج منح حق معين إلى المشغّل 426
الإعتراف 426
القياس 428
تقسيم الترتيب 431
الإلتزامات الأخرى والتعهدات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة 431
الإيرادات الأخرى 431
الإفصاحات 432

هدف المعيار

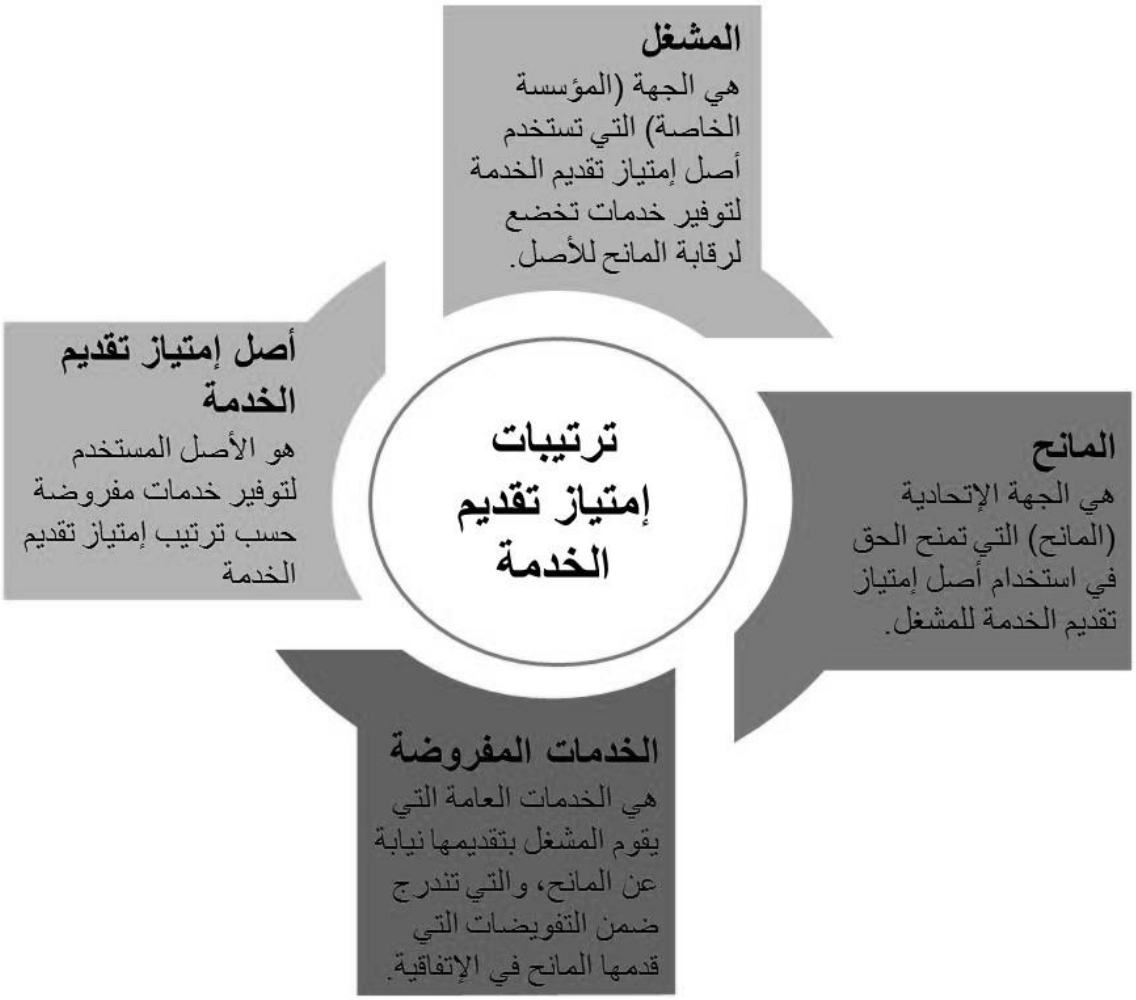
1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات والعناصر الأساسية المكونة للترتيب، ثم التطرق إلى شروط الإعتراف وقياس الأصول والإلتزامات الناتجة عن هذه الترتيبات، وأسس العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها ضمن البيانات الماليّة للجهات الاتحاديّة.
2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:
   أ. تحديد العناصر الأساسية المكونة لترتيب إمتياز تقديم الخدمة؛
   ب. شروط الإعتراف بالأصول الناتجة عن هذه الترتيبات وأسس قياسها؛
   ت. شروط الإعتراف بالإلتزامات وتصنيفها ضمن النموذج المناسب (نموذج الإلتزام المالي ونموذج منح الحق للمشغّل)؛
   ث. أسس قياس الإلتزام الناشئ من الترتيبات، حسب النموذج المناسب؛
   ج. القياسات اللاحقة المتعلقة بالأصل والإلتزام؛
   ح. متطلبات وأسس العرض والإفصاح عن المعاملات الناشئة من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
4. يغطي هذا المعيار الترتيبات التي يقوم من خلالها المشغّل بتزويد خدمات عامة من خلال إستعمال أصل إمتياز تقديم الخدمات بالنيابة عن الجهة الاتحاديّة التي تمنح الحق بإستخدام هذا الأصل إلى المؤسسة الخاصة أو الطرف الثالث الذي يستخدم الأصل لتقديم الخدمات العامّة. ويشار إلى هذه الجهة الاتحاديّة في هذا المعيار بالمانح.
5. تعتبر الترتيبات التي لا تشمل تقديم خدمات عامة والترتيبات التي تشمل عناصر الخدمة والإدارة، ولكن لا تتم إثبات سيطرة الجهة الاتحاديّة (المانح) على الأصل، خارج نطاق هذا المعيار.
6. لا يحدد هذا المعيار المحاسبة من قبل المؤسسة الخاصة أو الطرف الثالث الذي يستخدم أصل إمتياز تقديم الخدمات الخاضع لسيطرة المانح. ويشار إلى هذه المؤسسات الخاصة أو الطرف الثالث في عقد ترتيب إمتياز تقديم الخدمة ضمن هذا المعيار بالمشغّل.

تحديد الإتفاقيات التي تمثل ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

7. تتمثل ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة في إتفاق تعاقدي بين المانح (الجهة الاتحاديّة) والمشغل (المؤسسة الخاصة أو طرف ثالث)، حيث يقوم من خلاله المشغل بتشغيل أصول خدمات الامتياز، لتوفير خدمات مفروضة نيابة عن المانح لفترة زمنية محددة. ويتم تعويض المشغل على خدماته خلال الفترة التي يغطيها ترتيب خدمة امتياز. يقدم الرسم البياني التالي العناصر الأساسية المكونة لترتيبات إمتياز تقديم الخدمة:



تسجيل الأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

الإعتراف بأصول ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

8. تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بالإعتراف بالأصل الذي يقدمه المشغل أو بالتطوير الذي يقوم به المشغل على أصل قائم خاص بالمانح، على أنه أصل إمتياز تقديم الخدمات وذلك في حال:

أ. سيطرة المانح على تنظيم:

- ✓ الخدمات التي ينبغي على المشغل توفيرها مع الأصل؛
- ✓ إلى من ينبغي أن يوفّر هذه الخدمات؛
- ✓ وتسعيرة تقديم هذه الخدمات.

ب. ويسيطر المانح، من خلال الملكية أو حق الانتفاع أو غير ذلك، على أي حصة متبقية هامة في الأصل وذلك في نهاية مدة الترتيب.

9. إذا كان أصل إمتياز تقديم الخدمات مستخدما طوال عمره الإنتاجي (العمر الكلّي للأصل)، تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف به كأصل متعلق بترتيبات إمتياز الخدمة، في حال تم استيفاء الشروط المذكورة في النقطة (أ) من الفترة 8.

10. عندما يقوم المشغل بشراء أو إنشاء أو تطوير أصل موجود ينتج عنه أصل إمتياز تقديم الخدمة، يجب على الجهة الاتحاديّة الاعتراف بهذه الأصول في بيان المركز المالي للجهة ضمن أصول إمتياز تقديم الخدمات (على أن تستوفي معايير الاعتراف المذكورة في الفقرات 8 و9).

11. عندما يستوفي أصل ما موجود مسبقا في البيانات الماليّة (بيان المركز المالي) للمانح (الجهة الاتحاديّة) الشروط المنصوص عليها بالفقرات 8 و9، ينبغي على الجهة إعادة تصنيف ذلك الأصل الموجود على أنه أصل إمتياز تقديم الخدمات.

12. ينبغي محاسبة أصول إمتياز تقديم الخدمات، بعد الإعتراف المبدئي (حسب الفقرة 10) أو إعادة التصنيف (حسب الفقرة 11)، على أنها صنف منفصل من الأصول بما يتوافق مع معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "ممتلكات ومصانع ومعدات" أو معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 31 "الأصول غير ملموسة"، حسبما يكون مناسبا.

13. بالإضافة إلى الشروط المذكورة أعلاه (الفقرة 8)، يجب على الجهة الاتحاديّة التحقق من أن الأصل المتعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمات يستوفي الشروط الأساسية التالية:

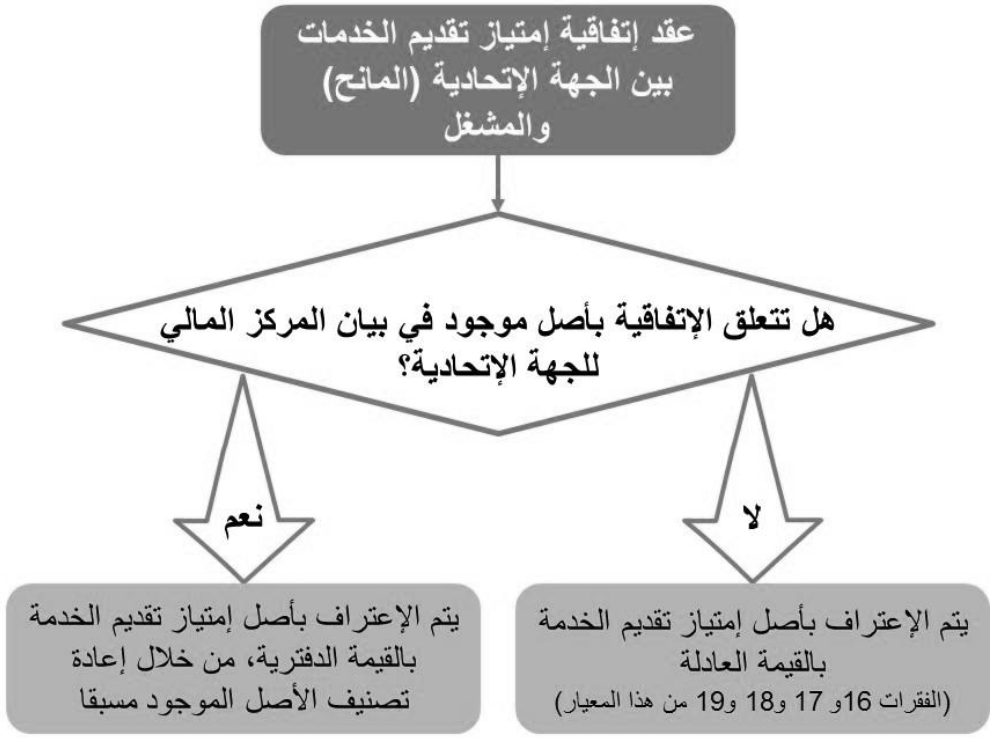
أ. المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية خدمة المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى الجهة الاتحاديّة، حيث يتحقق ذلك من خلال تلقي الجهة الاتحاديّة المنافع المترتبة على الأصل وتحمل المخاطر المرتبطة به؛

ب. يمكن تحديد تكلفة الأصل أو القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق.

قياس الأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

14. تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بقياس أصل إمتياز تقديم الخدمات عند الإعتراف الأولي بقيمته العادلة. بإستثناء الأصول الموجودة مسبقا في بيان المركز المالي للجهة الاتحاديّة (المانح) والتي إستوفت الشروط المذكورة في الفقرة 8 من هذا المعيار، حيث تتم إعادة تصنيفها بالقيمة الدفترية عند تاريخ إعادة التصنيف.

15. يلخص الرسم البياني التالي أسس تقييم الأصل المتعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة عند الإعتراف الأولي:



16. فيما يتعلق بالأصول غير الموجودة مسبقا ضمن بيان المركز المالي للجهة الاتحاديّة (المانح)، تقوم الجهة الاتحاديّة بتقييم القيمة العادلة لأصل إمتياز تقديم الخدمة من خلال الإعتماد على طبيعة التعويضات التي تقدمها الجهة للمشغّل، حيث يمكن للجهة الاتحاديّة بتعويض المشغّل من خلال:

أ. تقديم دفعات نقدية إلى المشغّل؛ أو
ب. تعويض المشغّل من خلال طرق أخرى، والتي تشمل:

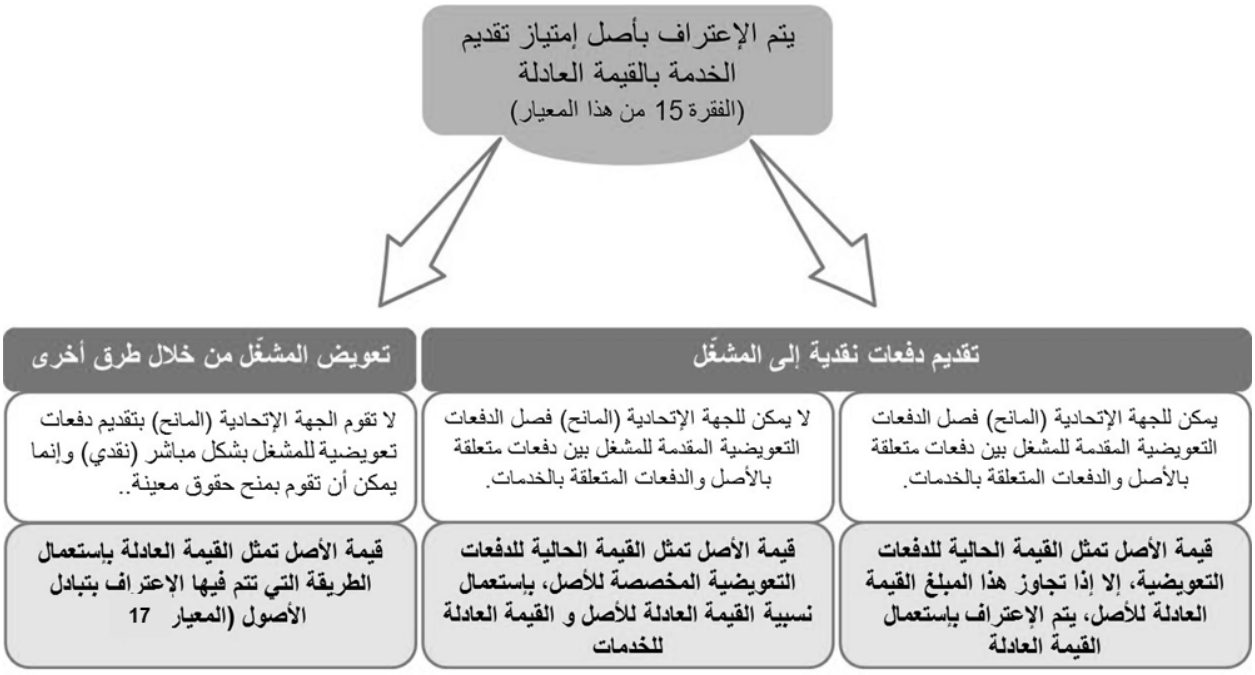
- ✓ إعطاء المشغّل حق تحقيق إيرادات من مستخدمين آخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات؛
- ✓ إعطاء المشغّل حق إستعمال أصل آخر مولد للإيرادات.

17. فيما يتعلق بالتعويضات التي تقدم في شكل دفعات النقدية إلى المشغّل، تقوم الجهة الاتحاديّة بتقييم القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأصل المتعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة، من خلال تقييم جزء الدفعات المسدد إلى المشغل والذي يتعلق بالأصل، وقد ينشأ عن هذه الوضعية، حالتان مختلفتان، وهما كما يلي:

أ. يمكن للجهة الاتحاديّة (المانح) فصل الدفعات التعويضية بين المبالغ المتعلقة بالأصل والمبالغ المتعلقة بالخدمات، وفي هذه الحالة تكون قيمة الأصل عند الإعتراف الأولي هي القيمة الحالية للدفعات التعويضية الخاصة بالأصل فقط وليس الخدمات، إلاّ إذا تجاوزت هذه القيمة الحالية للدفعات القيمة العادلة للأصل؛
ب. عندما لا يمكن للجهة الاتحاديّة (المانح) فصل الدفعات التعويضية بين المبالغ المتعلقة بالأصل والمبالغ المتعلقة بالخدمات، تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بإستخدام أساليب التقدير لتحديد قيمة الدفعات المتعلقة بالأصل، حيث يمكن توزيع القيمة الحالية للدفعات التعويضية نسبيا، باستعمال القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة للخدمات التي يتضمنها الترتيب.

18. عندما لا تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بتقديم دفعات تعويضية للمشغل، وقد تقوم بتعويضه من خلال إستعمال طرق أخرى (النقطة (ب) من الفقرة 16)، حينها يتم محاسبة الأصل وتحديد قيمته العادلة بالطريقة التي تتم فيها الإعتراف بتبادل الأصول غير النقدية كما هو مذكور في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات".

19. يلخص الرسم البياني التالي أسس تقييم الأصل المتعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة عند الإعتراف الأولي:



القياس اللاحق للأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

20. إثر الإعتراف الأولي، تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بإعتماد معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة التالية، فيما يتعلق بالإستهلاك والإطفاء وإنخفاض القيمة وإلغاء الإعتراف، حسبما يكون مناسبا:

أ. معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات"؛
ب. معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 31 "الأصول غير ملموسة"؛
ت. معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"؛
ث. معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد".

مثال 32.1 - الإعتراف الأولي بأصل من خلال تقديم الجهة الاتحاديّة (المانح) لدفعات تعويضية

أبرمت جهة إتحادية إتفاقية مع مؤسسة خاصة حيث:

- ✓ فوضّت الجهة الاتحاديّة المؤسسة لإنشاء مجمع إداري؛
- ✓ شمل الإتفاق مجموعة الخدمات (إنشاء ثم تشغيل وصيانة) التي على المؤسسة توفيرها لمستعملي المجمع؛
- ✓ تم تحديد أسعار التأجير بالإتفاق بين الجهة الاتحاديّة والمؤسسة.
- ✓ تعين على الجهة الاتحاديّة دفع تعويضات سنوية للمؤسسة الخاصة بقيمة 1,400,000 درهم إماراتي لمدة الإتفاقية (10 سنوات) كتعويض على الأصل الذي تم إنشاؤه؛
- ✓ إثر إنتهاء فترة الإتفاقية، تنص الإتفاقية على أن تعود جميع الأصول إلى الجهة الاتحاديّة.

تبلغ القيمة العادلة لأصل مماثل في إتفاقيات أخرى تشمل فقط إنشاء مجمع إداري مماثل 10 مليون درهم إماراتي.

لغرض هذا المثال، تم الإفتراض أن سعر الإقتراض هو 5%.

الخطوة الأولى: تحديد إذا كان الإتفاق يمثل ترتيب إمتياز تقديم الخدمات (بالرجوع إلى الفقرة 7)

أ. المانح - الجهة الاتحاديّة
ب. المشغل - المؤسسة الخاصة
ت. أصل إمتياز تقديم الخدمة - المجمع الإداري
ث. الخدمات المفوضة - إنشاء الأصل وتشغيله وصيانته لمدة 10 سنوات

وبالتالي يمثل هذا الإتفاق ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

الخطوة الثانية: تحديد شروط الإعتراف بالأصل وكيفية قياسه

إستنادا على الإتفاقية بين الطرفين، تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد/ تنظيم الخدمات التي ينبغي على المشغل توفيرها (مبنى إداري، إنشاء، تشغيل وصيانة)، إلى من يجب أن يوفّرها (مؤسسات خاصة أخرى) وبأية أسعار.

يعتبر الاصل المتفق عليه في الترتيب غير موجود حاليا في بيان المركز للجهة الاتحاديّة (حيث سيقوم المشغل بإنشائه)، على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالأصل بالقيمة الحالية للدفعات المتعلقة بالأصل، إلاّ إذا تجاوزت القيمة العادلة.

وبالرجوع إلى الفقرة 17 (أ)، القيمة العادلة للأصل عند الإعتراف الأولي هو الأقل بين:

القيمة الحالية للدفعات التعويضية - *10,810,429 درهم إماراتي

القيمة العادلة لأصل مماثل - 10,000,000 درهم إماراتي

*حيث يتم إحتساب هذا المبلغ من خلال إستعمال صيغة "القيمة الحالية للقسط" ويتم احتسابها كما يلي:

مثال 32.1 - الإعتراف الأولي بأصل من خلال تقديم الجهة الاتحاديّة (المانح) لدفعات تعويضية

$$P\left[\frac{1-(1+r)^{-n}}{r}\right]$$

- حيث يمثل الحرف P الدفعات التعويضية السنوية (1,400,000 درهم إماراتي).
- حيث يمثل الحرف r سعر الإقتراض 5%.
- حيث يمثل الحرف n عدد الدفعات (عدد سنوات الإتفاق - 10 سنوات).

على هذا الأساس، يكون القيد المحاسبي الذي ستقوم الجهة الاتحاديّة بإدخاله عند بدء الإتفاقية، كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
أصل إمتياز تقديم الخدمة - مباني	10,000,000	
إلتزام إمتياز تقديم الخدمة (مزيد التفاصيل مراجعة الفقرة 24)		10,000,000

مثال 32.2 - تسجيل أصل إمتياز تقديم الخدمة من خلال إعادة تصنيف

في بداية سنة 2010، قامت جهة إتحادية بإنشاء محطة إعادة تدوير النفايات بتكلفة 150 مليون درهم إماراتي (العمر الإنتاجي للمحطة 30 سنة).

على هذا الأساس، وفي تاريخ 31 ديسمبر 2014 يبين بيان المركز المالي للجهة الاتحاديّة البيانات التالية:

- ✓ تكلفة المحطة: 150,000,000 درهم إماراتي
- ✓ الإستهلاك المتراكم: 25,000,000 درهم إماراتي: $x5\left(\frac{150,000,000}{30}\right)$

في 15 أبريل 2015، دخلت الجهة الاتحاديّة في إتفاقية مع مشغّل لإستعمال وتشغيل المحطة لمدة 10 سنوات. حيث قدر العمر الإنتاجي للمحطة بهذا التاريخ 28 سنة، وقدرت القيمة المتبقية للأصل عند إنهاء عمره الإنتاجي ب 300,000 درهم إماراتي.

على هذا الأساس، في تاريخ عقد الإتفاقية تقوم الجهة الاتحاديّة بإدخال القيد التالي:

تسجيل الإستهلاك حتى تاريخ 15 أبريل 2015 (3 أشهر و15 يوما)

الوصف	مدين	دائن
إستهلاك - محطة إعادة تدوير النفايات $\left(\frac{150,000,000}{30}\right)x\left(\frac{3.5}{12}\right)$	7,291,667	
إستهلاك متراكم - محطة إعادة تدوير النفايات		7,291,667

مثال 32.2 - تسجيل أصل إمتياز تقديم الخدمة من خلال إعادة تصنيف

وبالتالي القيمة الدفترية للأصل عند تاريخ إعادة تصنيفه كأصل إمتياز تقديم الخدمة هي 117,708,333 درهم إماراتي. وبالتالي تقوم الجهة الاتحاديّة بإدخال القيد التالي

الوصف	مدين	دائن
أصل إمتياز تقديم الخدمة - محطة إعادة تدوير النفايات	117,708,333	
ممتلكات ومصانع ومعدات - محطة إعادة تدوير النفايات		117,708,333

عند إنتهاء الفترة الماليّة (31 ديسمبر 2015) تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل الإستهلاك كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
إستهلاك أصل إمتياز تقديم الخدمة - محطة إعادة تدوير النفايات $\left(\frac{117,708,333 - 300,000}{28}\right) x \left(\frac{8.5}{12}\right)$	2,970,151	
إستهلاك أصل إمتياز تقديم الخدمة - محطة إعادة تدوير النفايات		2,970,151

تسجيل الإلتزامات المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

21. تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح)، عند الإعتراف بأصل إمتياز تقديم الخدمات بالإعتراف أيضا بإلتزام. ولكن لا تقوم الجهة بالإعتراف بإلتزام، عندما ينشأ الأصل المتعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمات من إعادة تصنيف الأصل الموجود للجهة الاتحاديّة (وفقا للفقرات 11 و14)، بإستثناء الحالات التي يقوم فيها المشغل تقديم تعويضات إضافية كما هو مذكور في الفقرة 16.

22. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الإلتزام، بنفس المبلغ الذي يقاس به أصل إمتياز تقديم الخدمات والذي يتم تعديله بمقدار أي عوض نقدي آخر (على سبيل المثال، نقد) من المانح إلى المشغل أو من المشغل إلى المانح.

23. تعتمد طبيعة الإلتزام المعترف به على طبيعة التعويضات النقدية المتبادلة بين الجهة الاتحاديّة (المانح) والمشغل. ويتم تحديد طبيعة التعويض النقدي المقدم من المانح إلى المشغل من خلال الرجوع إلى شروط الترتيب الملزم وإلى قانون العقد، إن كان ملائما.

24. يمكن للجهة الاتحاديّة (المانح) أن تعوض المشغل مقابل أصل إمتياز تقديم الخدمات، بأي مما يلي:

أ. تقديم دفعات إلى المشغل (نموذج الإلتزام المالي)؛
ب. تعويضه من خلال طرق أخرى (نموذج "منح حق معين للمشغل") مثل:

- ✓ إعطاء المشغل الحق بكسب ايرادات من مستخدمين آخرين لأصل إمتياز تقديم الخدمات؛ أو
- ✓ منح المشغل امكانية الوصول إلى أصل آخر موّلد للإيرادات لاستخدامه الخاص.

نموذج الإلتزام المالي

الإعتراف

25. تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بالإعتراف بإلتزام مالي عند وجود إلتزام غير مشروط بالدفع نقدا أو بأي أصل مالي آخر إلى المشغل مقابل إنشاء أو تطوير أو شراء أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات.

26. ينشأ الإلتزام غير المشروط بالدفع عندما تضمن الجهة الاتحاديّة أن تدفع ما يلي للمشغل:

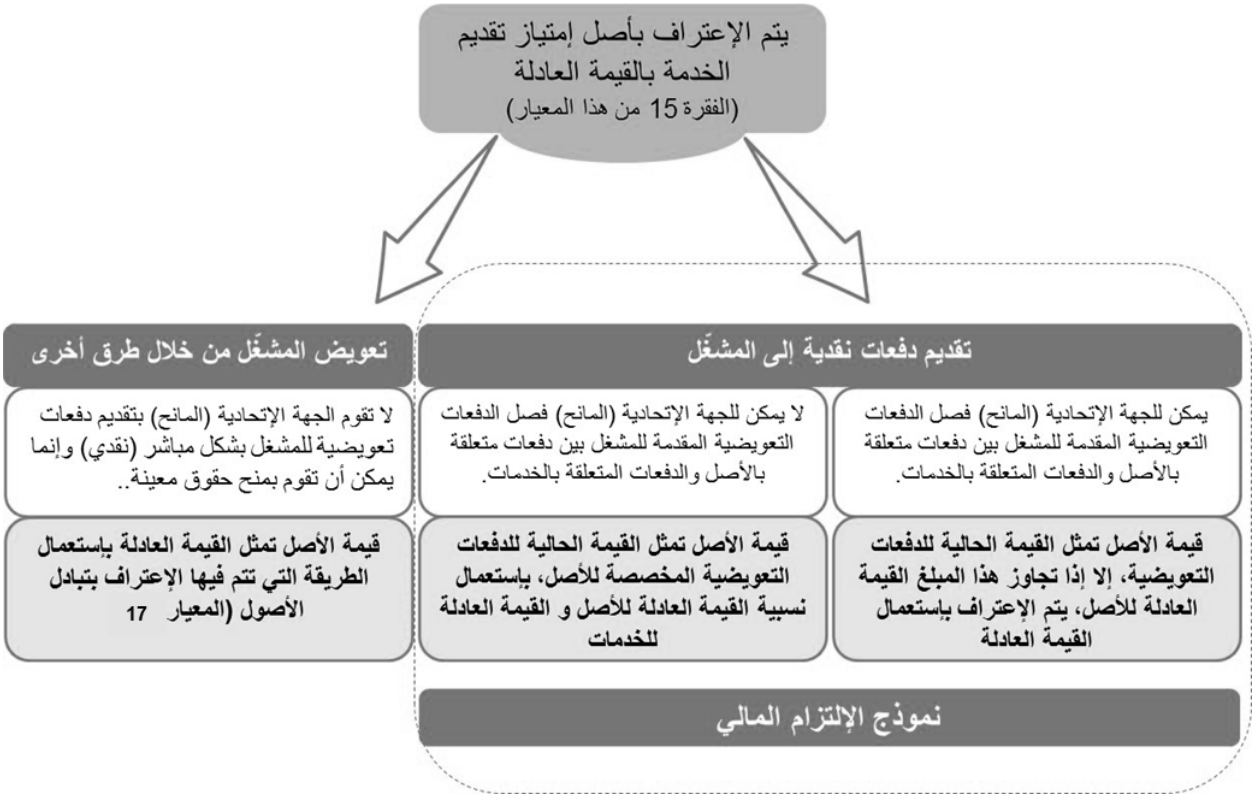
أ. مبالغ محددة أو قابلة للتحديد؛ أو
ب. العجز، إن وجد، بين المبالغ التي يستلمها المشغل من مستخدمي الخدمات العامّة وأي مبالغ محددة أو قابلة للتحديد (المشار إليها في النقطة الأولى حتى وإن كان الدفع متوقفا على إن يضمن المشغل إستيفاء أصل إمتياز تقديم الخدمات لمتطلبات الجودة والكفاءة المحددة.

27. عند دفع المبالغ المحددة، تقوم الجهة الاتحاديّة بتوزيع الدفعات بين تخفيض قيمة الإلتزام المرتبطة بالأصل، وتكاليف التمويل والتي تسجل ضمن مصروفات الفترة.

28. فيما يتعلق بالدفعات المرتبطة بتعويض عنصر الخدمات التي تدفعها الجهة الاتحاديّة (المانح) على مدى فترة ترتيب خدمة امتياز، يتم الإعتراف بهذه المبالغ كمصروفات عند إستحقاقها.

القياس

29. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الإلتزام إستنادا على قيمة أصل إمتياز تقديم الخدمات الذي يتعلق به الإلتزام، والموضح ضمن الفقرة 17 من هذا المعيار.



مثال 32.3 - الإعتراف بمعاملة ترتيب إمتياز الخدمة - نموذج الإلتزام مالي

في بداية 2013، قامت جهة إتحادية بالدخول في ترتيب إمتياز تقديم الخدمة مع مؤسسة خاصة لمدة 5 سنوات، حيث يتطلب الترتيب من المؤسسة (المشغل) تشغيل أصل سيتم شراءه (تكلفة الأصل 20 مليون درهم إماراتي - العمر الإنتاجي للأصل هو 8 سنوات) لتقديم خدمة.

تقوم في المقابل الجهة الاتحاديّة بدفع دفعات شهرية بقيمة 430,000 درهم إماراتي خلال فترة الترتيب، حيث يتضمن هذا المبلغ 15,000 متعلقة بعنصر الخدمات من ترتيب إمتياز تقديم الخدمة.

لغرض هذا المثال، تم الإفتراض أن سعر الإقتراض هو 8%.

<u>الخطوة الأولي - تصنيف الترتيب وتحديد قيمة الأصل والإلتزام عند الإعتراف الأولي</u>

أ. حسب الإتفاقية سيقوم المشغل بشراء الأصل، وبالتالي يجب على الجهة الاتحاديّة الإعتراف بالأصل من خلال تحديد القيمة العادلة.

ب. بما أن الجهة الاتحاديّة ستقوم بدفع دفعات محددة، التي يمكن فصل عنصر الأصل من عنصر الخدمات، يتم قياس الأصل من خلال تحديد القيمة الحالية للدفعات التعويضية (المتعلقة بعنصر الأصل)، إلا إذا تجاوز هذا المبلغ القيمة العادلة للأصل، ففي هذه الحالة يتم الإعتراف الأولي من خلال القيمة العادلة

- ✓ تمثل القيمة الحالية للدفعات التعويضية (المتعلقة بعنصر الأصل) *19,883,696 درهم إماراتي؛
- ✓ القيمة العادلة 20,000,000 درهم إماراتي

*حيث يتم إحتساب هذا المبلغ من خلال إستعمال صيغة "القيمة الحالية للقسط" ويتم إحتسابها كما يلي:

$$P\left[\frac{1-(1+r)^{-n}}{r}\right]$$

- حيث يمثل الحرف P الدفعات التعويضية السنوية المتعلقة بعنصر الأصل $(430{,}000 - 15{,}000)x12$.
- حيث يمثل الحرف r سعر الإقتراض 8%.
- حيث يمثل الحرف n عدد الدفعات (عدد سنوات الإتفاق - 5 سنوات).

وبالتالي سيتم الإعتراف الأولي للأصل والإلتزام بقيمة 19,883,696 درهم إماراتي.

ت. يعتبر الإلتزام "إلتزام مالي"، بما أن الجهة الاتحاديّة مطالبة بدفع مبالغ محددة خلال مدة الإتفاق.

على هذا الأساس، في بداية 2013، تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بأصل وإلتزام متعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة عند شراء الأصل من قبل المشغّل كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
أصل إمتياز تقديم الخدمة	19,883,696	
إلتزام متعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة		19,883,696

مثال 32.3 - الإعتراف بمعاملة ترتيب إمتياز الخدمة - نموذج الإلتزام مالي

الخطوة الثانية - القياس اللاحق للأصل والإلتزام

عند نهاية سنة 2013 تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالقيود التالية

1. إستهلاك الأصل

الوصف	مدين	دائن
إستهلاك $\left(\frac{19,883,696}{8}\right)$	2,485,462	
إستهلاك متراكم - أصل إمتياز تقديم الخدمة		2,485,462

2. دفع المبالغ المحددة وتخفيض الإلتزام وتسجيل تكاليف التمويل وعنصر الخدمات

يمكن للجهة الاتحاديّة وضع جدول بالدفعات المستقبلية وكيفية توزيعها بين تكاليف تمويل وتخفيض في قيمة الإلتزام كما يلي:

السنة	الدفعات السنوية المتعلقة بعنصر الأصل	تكاليف التمويل للفترة (8%)	تخفيض قيمة الإلتزام	قيمة الإلتزام القائمة
بداية 2013	-	-	-	19,883,696
نهاية 2013	4,980,000(1)	1,590,696(2)	3,389,304(3)	16,494,392(4)
نهاية 2014	4,980,000	1,319,551	3,660,449	12,833,943
نهاية 2015	4,980,000	1,026,715	3,953,285	8,880,658
نهاية 2016	4,980,000	710,453	4,269,547	4,611,111
نهاية 2017	4,980,000	368,889	4,611,111	0

(1) إجمالي الدفعات السنوية المتعلقة بعنصر الأصل: 12 x (430,000 − 15,000)

(2) تكلفة التمويل محتسبة إستنادا على القيمة المتبقية من الإلتزام وسعر الإقتراض: 8% x 19,883,696

(3) توزيع الدفعة بيت تكاليف التمويل وتخفيض قيمة الإلتزام (4,980,000 - 1,590,696)

(4) تحديد قيمة الإلتزام المتبقية عند نهاية السنة الحالية: (19,883,696 - 3,389,304)

مثال 32.3 - الإعتراف بمعاملة ترتيب إمتياز الخدمة - نموذج الإلتزام مالي

إستنادا على المعطيات المدرجة في الجدول يتم إدخال القيود عند نهاية كل فترة مالية كما يلي:

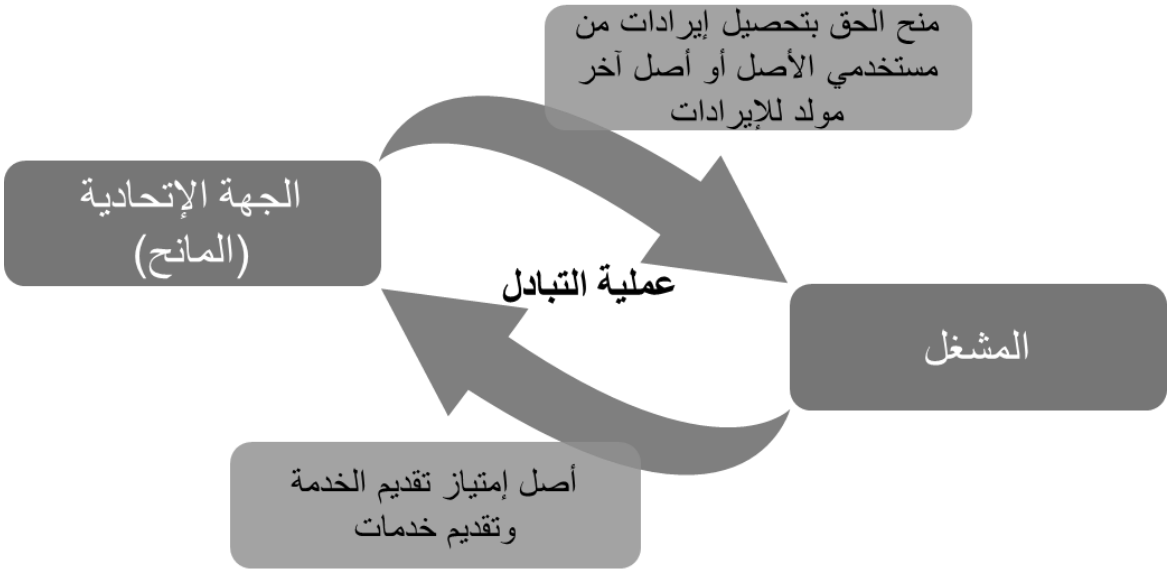
الوصف	مدين	دائن
تكلفة التمويل - مصروفات (20,000,000 x 8%)	1,590,696	
مصروفات - عنصر الخدمات من الترتيب (12 x 15,000)	180,000	
تخفيض الإلتزام (تحديد المبلغ من خلال توزيع الدفعات)	3,389,304	
نقدية - حساب البنك (12 x 430,000)		5,160,000

نموذج منح حق معين إلى المشغّل

الإعتراف

30. إذا كان الترتيب لا يشمل إلتزام غير مشروط على الجهة الاتحاديّة (المانح) بدفع مبالغ نقدية أو أي أصل مالي آخر إلى المشغل مقابل إنشاء أو تطوير أو شراء أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات، ولكن تمنح الجهة الاتحاديّة (المانح) من خلال الترتيب، المشغل حق كسب الإيرادات من مستخدمين آخرين أو أصل آخر مولد للإيرادات، في هذه الحالة تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بإلتزام، والذي يتمثل في إيرادات مؤجلة والتي تنشأ عن عملية تبادل الأصل بين الجهة الاتحاديّة (المانح) والمشغل.

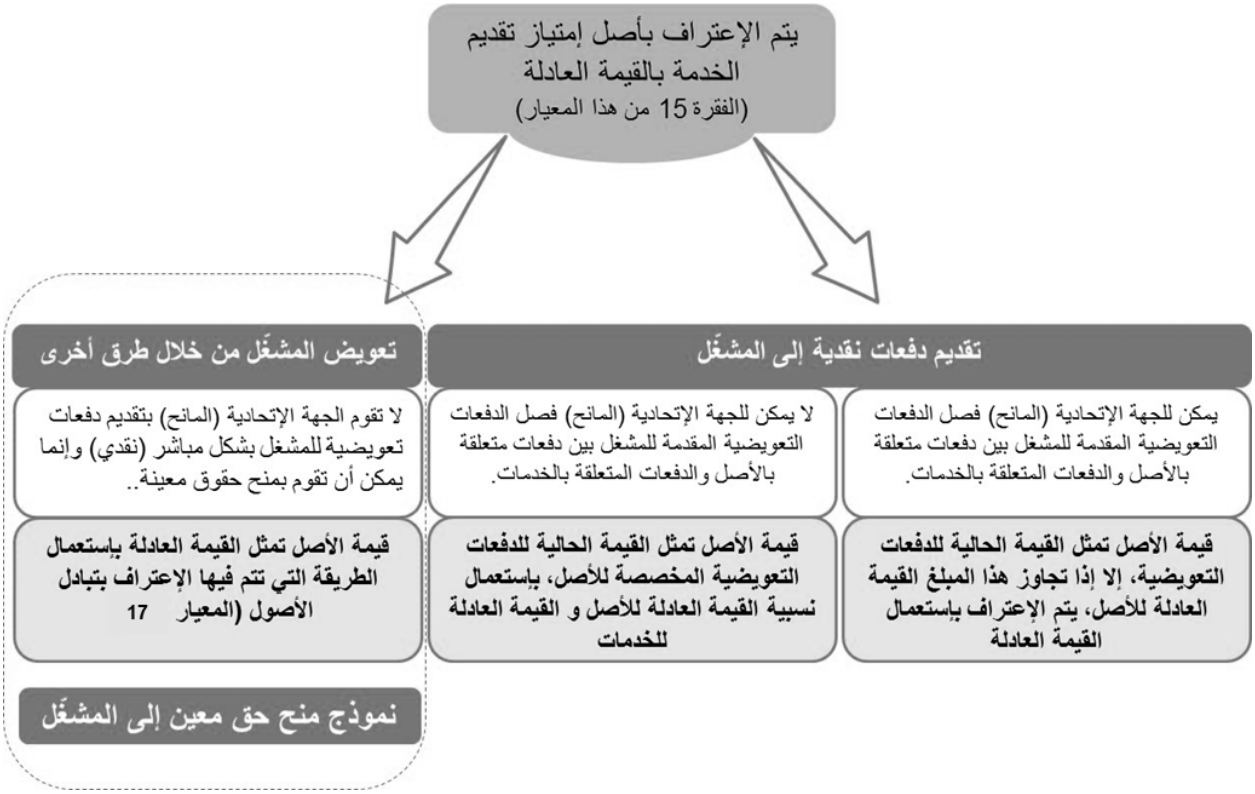
31. تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بالإعتراف بالإلتزام (إيرادات مؤجلة) والأصل الناتج عن ترتيب إمتياز تقديم الخدمة على أنهما ينشآن من عملية تبادل، حيث يتم الإعتراف بالإلتزام (إيرادات مؤجلة) من خلال تقييم الأصل المتعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة والناشئ عن هذه العملية. ويلخص الرسم البياني أدناه عملية التبادل والعناصر المتعلقة بهذه المعاملة.



32. تقوم الجهة الاتحاديّة بمنح هذا الحق للفترة التي يغطيها ترتيب إمتياز تقديم الخدمة، على هذا الأساس، تقوم الجهة الاتحاديّة عند الإعتراف الأولي بتسجيل أصل مقابل إلتزام (إيرادات مؤجلة)، على ان يتم تسجيل الإيراد الناتج عن عملية الإعتراف بالأصل من خلال تخفيض من قيمة الإلتزام (الإيراد المؤجل) بالاعتماد على الجوهر الإقتصادي لترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

القياس

33. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الإلتزام إستنادا على قيمة أصل إمتياز تقديم الخدمات الذي يتعلق به الإلتزام، حيث يتم تقييم الأصل من خلال تحديد قيمته العادلة. يبين الرسم البياني أدناه أسس قياس الأصل في حالة عدم وجود دفعات من الجهة الاتحاديّة (المانح)، والتي تعتبر عملية تبادل.



مثال 32.4 - الإعتراف بمعاملة ترتيب إمتياز الخدمة - نموذج منح حق معين إلى المشغّل

- ✓ قامت جهة إتحادية (المانح) بالدخول في ترتيب إمتياز تقديم الخدمة مع مؤسسة، حيث يتطلب الترتيب من المؤسسة (المشغل) إنشاء مطار وتشغيله لمدة 30 سنة، ثم يقوم بتحويل المطار (مسؤولية التشغيل) إلى المانح (إنتهت عملية إنشاء المطار من قبل المشغل في 30 يونيو 2010 وقدر عمره الإنتاجي في ذلك التاريخ 50 سنة).
- ✓ بالإضافة إلى ذلك، إتفقت الجهة الاتحاديّة على أن تمنح المشغّل حق تحصيل الإيرادات الناتجة عن المطار لحسابه (على سبيل المثال إيجار محلات أو رسومات شركات الطيران) خلال فترة الترتيب وذلك كتعويض عن التكاليف إنشاء الأصل وتكاليف الخدمة المتعلقة بتشغيل الأصل.
- ✓ عند تاريخ إكتمال إنشاء المطار قدرت التكاليف الكلية بقيمة 2 مليار درهم إماراتي، حيث قام الفريق التابع للجهة الاتحاديّة والمسؤول عن مراقبة أشغال الإنشاء بما في ذلك التحقق من جميع التكاليف المتعلقة بعملية الإنشاء.
- ✓ عند البدء بتشغيل المطار، حقق المشغل الإيرادات/ تكاليف التشغيل التالية:

مثال 32.4 - الإعتراف بمعاملة ترتيب إمتياز الخدمة - نموذج منح حق معين إلى المشغّل

السنة	إجمالي الإيرادات المحققة	تكاليف الخدمات المتعلقة بتشغيل المطار	صافي الإيرادات
2010 (6 أشهر)	330 مليون درهم إماراتي	290 مليون درهم إماراتي	40 مليون درهم إماراتي
2011	740 مليون درهم إماراتي	676 مليون درهم إماراتي	64 مليون درهم إماراتي
2012	790 مليون درهم إماراتي	720 مليون درهم إماراتي	70 مليون درهم إماراتي
2013	810 مليون درهم إماراتي	738 مليون درهم إماراتي	72 مليون درهم إماراتي
2014	920 مليون درهم إماراتي	850 مليون درهم إماراتي	70 مليون درهم إماراتي
2015	925 مليون درهم إماراتي	853 مليون درهم إماراتي	72 مليون درهم إماراتي

الخطوة الأولي - تصنيف الترتيب وتحديد قيمة الأصل والإلتزام عند الإعتراف الأولي

1. حسب الإتفاقية سيقوم المشغل بإنشاء الأصل، وبالتالي يجب على الجهة الاتحاديّة الإعتراف بالأصل من خلال تحديد القيمة العادلة.
2. بما أن الجهة الاتحاديّة لن تقوم بدفع دفعات محددة، وإنما منحت الحق للمشغل بتحصيل الإيرادات التي ستنشأ من تشغيل الأصل، وذلك كتعويض عن تكلفة إنشاء الأصل وتكاليف الخدمات المتعلقة بالأصل، على هذا الأساس يتم تحديد القيمة العادلة للأصل من خلال إعتباره ناتج عن عملية تبادل. تساوي القيمة العادلة للمطار التكاليف التي قام فريق مراقبة الأشغال بالتحقق منها والتي تبلغ 2 مليار درهم إماراتي.
3. يندرج هذا الترتيب ضمن نموذج منح حق معين إلى المشغل، بما أن الجهة الاتحاديّة غير مطالبة بدفع مبالغ محددة، وإنما منحت المشغل حق تحصيل الإيرادات خلال مدة الإتفاق. حيث سيتم تسجيل الإلتزام (الإيرادات المؤجلة) بالمبلغ الناشئ عن عملية التبادل (القيمة العادلة للأصل المستلم)، ويتم تخفيض الإلتزام وتسجيل الإيرادات عند بطريقة متناسقة مع الإيرادات التي تم تحصيلها المشغل الإيرادات المتعلقة.

على هذا الأساس، في تاريخ 30 يونيو 2010، تبين البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة الأرصدة التالية:

- ✓ أصل إمتياز تقديم الخدمة بقيمة 2 مليار درهم إماراتي
- ✓ إلتزام متعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة (إيرادات مؤجلة) بنفس القيمة، 2 مليار درهم إماراتي

الخطوة الثانية - القياس اللاحق للأصل والإلتزام

عند نهاية سنة 2010 تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالقيود التالية

مثال 32.4 - الإعتراف بمعاملة ترتيب إمتياز الخدمة - نموذج منح حق معين إلى المشغّل

1. إستهلاك الأصل

الوصف	مدين	دائن
إستهلاك (6 أشهر) $\left(\frac{6}{12}\right)$ x $\left(\frac{2,000,000,000}{50}\right)$	20,000,000	
إستهلاك متراكم - أصل إمتياز تقديم الخدمة		20,000,000

2. تخفيض الإلتزام وتسجيل الإيرادات الناتجة عن عملية التبادل

تقوم الجهة الاتحاديّة بتخفيض الإلتزام سنويا بطريقة تعكس جوهر المعاملة، حيث يتم تخفيض هذا المبلغ (الإيرادات المؤجلة) إستنادا على قيمة الإيرادات الناشئة من الحق الممنوح إلى المشغل والتي يمكن اعتبارها كتعويض على إنشاء الأصل:

إستنادا على المعطيات المدرجة في الجدول "الإيرادات/ تكاليف التشغيل" عند نهاية كل فترة مالية، يتم تخفيض الإلتزام كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
إلتزام (إيرادات مؤجلة)	40,000,000	
إيرادات		40,000,000

عند نهاية سنة 2011 تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالقيود التالية:

1. إستهلاك الأصل

الوصف	مدين	دائن
إستهلاك $\left(\frac{2,000,000,000}{50}\right)$	40,000,000	
إستهلاك متراكم - أصل إمتياز تقديم الخدمة		40,000,000

2. تخفيض الإلتزام وتسجيل الإيرادات الناتجة عن عملية التبادل

الوصف	مدين	دائن
إلتزام (إيرادات مؤجلة)	64,000,000	
إيرادات		64,000,000

مثال 32.4 - الإعتراف بمعاملة ترتيب إمتياز الخدمة - نموذج منح حق معين إلى المشغّل

خلال بقية الفترة التي يغطيها الترتيب، تقوم الجهة الاتحاديّة مواصلة تخفيض قيمة الإلتزام إلى أن يتم تصفيره (إستنادا على قيمة صافي الإيرادات التي ستنشأ من عملية تشغيل المطار). كما تواصل الجهة الاتحاديّة بإستهلاك المطار على فترة العمر الإنتاجي 50 سنة (بشكل متناسق مع متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والأصول والمعدات").

تقسيم الترتيب

34. في حال دفع الجهة الاتحاديّة (المانح) مقابل قيام المشغل إنشاء أو تطوير أو شراء أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات بشكل جزئي من خلال تكبد إلتزام مالي وبشكل جزئي من خلال منح حق معين للمشغل، يصبح من الضروري محاسبة كل جزء من إجمالي الإلتزام على حدى، وينبغي أن يكون المبلغ المعترف به مبدئيا لإجمالي الإلتزام هو المبلغ ذاته المحدد لقيمة أصل إمتياز تقديم الخدمة.
35. تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بتخفيض كل جزء من الإلتزام المشار إليه في الفقرة 34، بطريقة متناسقة مع الأساليب التي تم مناقشتها في الفقرات من 25 إلى 33.

الإلتزامات الأخرى والتعهدات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة

36. تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بالإعتراف بالإلتزامات الأخرى والتعهدات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة الناتجة عن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة" ومعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 30 "الأدوات الماليّة: الافصاحات" و ومعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة: الاعتراف والقياس".

الإيرادات الأخرى

37. تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بالإعتراف بالإيرادات الناتجة عن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات، بإستثناء ما تم مناقشته في نموذج منح الحق والإيرادات المؤجلة الناتجة عنه، وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الإيرادات من المعاملات التبادلية".

الإفصاحات

38. تقوم الجهة الاتحاديّة بعرض المعلومات المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات الماليّة".

39. تقوم الجهة الاتحاديّة (المانح) بالإفصاح عن المعلومات التالية المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمات في كل فترة لإعداد البيانات الماليّة

أ. وصف الترتيب

ب. مصطلحات هامة خاصة بالترتيبات والتي يمكن أن تؤثر على المبلغ والتوقيت وتأكيد التدفقات النقدية المستقبلية (على سبيل المثال، مدة الامتياز وتواريخ إعادة التسعير والأساس المعتمد في تحديد إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛

ت. طبيعة ونطاق ما يلي (على سبيل المثال، الكمية أو الفترة الزمنية أو مقدار، حسبما يكون مناسبا):

- ✓ حقق استخدام أصول محددة؛
- ✓ حقوق توقع أن يقدم المشغّل خدمات معيّنة ذات صلة بترتيب إمتياز تقديم الخدمات؛
- ✓ أصول إمتياز تقديم الخدمات المعترف بها على أنها أصول خلال فترة إعداد التقارير، ومن ضمنها الأصول القائمة الخاصة بالمانح والمعاد تصنيفها على أنها أصول إمتياز تقديم الخدمات.
- ✓ حقوق استلام أصول معيّنة في نهاية ترتيب إمتياز تقديم الخدمات؛
- ✓ خيارات التجديد والإنهاء؛
- ✓ حقوق والتزامات أخرى (على سبيل المثال، فحص رئيسي لأصول إمتياز تقديم الخدمات)؛
- ✓ إلتزامات لمنح المشغّل امكانية الوصول إلى أصول إمتياز تقديم الخدمات أو أصول أخرى مولّدة للإيرادات؛

ث. تغيرات على الترتيب الحاصل خلال فترة إعداد التقارير.

40. تقوم الجهة الاتحاديّة بتوفير الإفصاحات المطلوبة أعلاه بشكل فردي لكل ترتيب مهم لامتياز تقديم الخدمات أو بشكل إجمالي لكل صنف من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. والصنف هو مجموعة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات التي تتضمن خدمات ذات طبيعة متشابهة (على سبيل المثال تحصيل الرسوم أو الإتصالات أو خدمات معالجة المياه). كما تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن أصول إمتياز تقديم الخدمة حسب صنف أصل (على سبيل المثال، طرق وجسور أو مباني).

المعيار 26 – انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

المعيار 26 - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 26 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على كيفية تحديد وتقييم الإنخفاض في قيمة الأصول المولدة للنقد. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 26 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

هدف المعيار 435
النطاق 435
تحديد الأصل المولد للنقد 436
تحديد الأصل الذي يمكن أن تنخفض قيمته 437
قياس المبلغ القابل للاسترداد 441
قياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر نافع غير محدد 442
القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع 442
القيمة قيد الاستخدام 444
سعر الخصم 445
أسس التقديرات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية 446
مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية 447
استعمال مناهج احتساب القيمة الحالية لقياس القيمة قيد الاستخدام 450
الاعتراف والقياس بخسارة انخفاض القيمة 453
الوحدات مولدة للنقد والشهرة 454
تحديد الوحدة مولدة للنقد التي ينتمي لها الأصل 454
المبلغ القابل للاسترداد والقيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد 457
خسارة انخفاض القيمة للوحدة مولدة للنقد 460
عكس خسارة انخفاض القيمة 461
عكس خسارة انخفاض القيمة لأصل فردي 463
عكس خسارة انخفاض القيمة للوحدة مولدة للنقد 463
إعادة تحديد الأصول 466
الإفصاحات 468

هدف المعيار

1. إن هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات الواجب تطبيقها لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض بقيمة الأصل المولد للنقد ولضمان أنه تم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة. يحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على الجهة الاتحاديّة عكس خسارة انخفاض القيمة ويبين الإفصاحات اللازمة.
2. يتطرق هذا المعيار بشكل أساسي إلى المواضيع التالية:
   أ. تحديد الأصول التي يمكن أن تنخفض قيمتها؛
   ب. تحديد الأصول المولدة للنقد؛
   ت. أسس قياس المبلغ القابل للاسترداد ومختلف الطرق المتبعة؛
   ث. طريقة الاعتراف والقياس للخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة؛
   ج. التطرق إلى حالات عكس الخسارة وكيفية الاعتراف بها؛
   ح. الوحدات مولدة للنقد؛
   خ. متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بانخفاض الأصول المولدة للنقد.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل. يتناول هذا المعيار كل ما يتعلق بمحاسبة انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد باستثناء الاصول التالية:
   أ. المخزون (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 "المخزون")
   ب. الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 11 "الإيرادات من عقود الإنشاء")
   ت. الأصول الماليّة التي هي ضمن نطاق المعيار المحاسبي بالأدوات الماليّة (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة")
   ث. الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين")
   ج. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي المقاسة بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 27 "الزراعة")
   ح. الأصول غير المتداولة (أو مجموعات جاري التصرف بها) المصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"؛ و
   خ. الأصول الأخرى مولدة للنقد والتي تدخل المتطلبات المحاسبية لانخفاض القيمة الخاصة بها ضمن معيار آخر في دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

تحديد الأصل المولد للنقد

4. إن الأصول المولدة للنقد هي أصول يحتفظ بها بهدف توليد عائد تجاري. ويولد الأصل عائداً تجارياً حين يتم استخدامه بشكل يتفق مع الشكل الذي تتبناه الجهة الاتحاديّة حيث أن امتلاك أصل لتوليد "عائد تجاري" يشير الى أن الجهة الاتحاديّة تعتزم:

   أ. توليد تدفقات نقدية إيجابية واردة من هذا الأصل (أو من الوحدة مولدة للنقد التي يشكل الأصل جزءاً منها - سيتم مناقشة المقصود بالوحدة مولدة للنقد لاحقا في هذا المعيار)؛ و

   ب. اكتساب عائد تجاري يؤثر على المخاطر التي تتعلق بالاحتفاظ بالأصل.

5. من الممكن الاحتفاظ بأصل بهدف رئيسي هو إنتاج عائد تجاري بالرغم من أنه قد لا يحقق هذا الهدف خلال فترة معيّنة وبالعكس من الممكن أن يكون الأصل أصلاً غير مولد للنقد بالرغم من أنه قد يولد عائداً تجارياً خلال فترة معيّنة. ما لم يذكر خلاف ذلك، فإن الإشارات إلى "أصل" أو "أصول" في هذا المعيار هي إشارات إلى "أصل" أو "أصول" مولدة للنقد.

6. هناك عدد من الحالات التي يمكن فيها أن تحتفظ الجهة الاتحاديّة ببعض الأصول بهدف رئيسي هو إنتاج عائد تجاري بالرغم من أن معظم أصولها غير محتفظ بها لهذا الغرض. كما يمكن أيضاً للأصول مولدة للنقد في الجهة الاتحاديّة أن تعمل بشكل مستقل عن الأصول غير المولدة للنقد.

مثال 26.1 - اختلاف غرض الاحتفاظ بالأصول

قد يستخدم مستشفى تابع لوزارة الصحة أحد المباني الخاصة به لتحصيل رسوم المعالجة من المرضى وبالتالي يعتبر هذا المبنى أصل مولد للنقد على الرغم أن معظم أصول المستشفى هي أصول غير محتفظ بها لغرض إنتاج عائد تجاري.

7. في حالات معيّنة يمكن لأصل أن ينتج تدفقات نقدية بالرغم من أن الهدف من الاحتفاظ به بشكل رئيسي هو تقديم الخدمات. وبالتالي يعتبر أصلا غير مولد للنقد وتتم معالجة أية انخفاض في قيمته حسب متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "إنخفاض الأصول غير المولدة للنقد".

مثال 26.2 - أصل مولد للنقد محتفظ به بشكل رئيسي لتقديم الخدمات

قد تقوم وزارة الصحة بتشغيل مصنع تخلص من النفايات لضمان التخلص السليم من النفايات الطبية (كنشاط رئيسي للمصنع) التي تنتجها المستشفيات العامّة التابعة للوزارة، ولكن المصنع يعالج أيضاً (كنشاط ثانوي) كمية صغيرة من النفايات الطبية التي تنتجها المستشفيات الخاصة وذلك على أساس تجاري وبرسوم معيّنة وفي هذه الحالة لا يمكن التمييز بين الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد لأن الهدف الرئيسي من المصنع هو تقديم الخدمات.

8. في حالات أخرى يمكن أن يولد الأصل تدفقات نقدية وكذلك يستخدم لأغراض غير مولدة للنقد. يجب تحديد هدف الاحتفاظ بالأصل ومدى الرغبة بتوليد عائد تجاري من الأصل وبناءاً عليه يتم تحديد المعيار المحاسبي الواجب تطبيقه فيما إذا كان (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد") أو (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد").

مثال 26.3 - أصل مولد للنقد ويستخدم لأغراض غير مولدة للنقد

يملك مستشفى عام تابع لوزارة الصحة عشرة أجنحة لمعالجة المرضى، يستخدم تسعة منها للمرضى الذين يدفعون رسوم العلاج على أساس تجاري والجناح الآخر المتبقي يستخدم للمرضى غير القادرين على دفع رسوم المعالجة أو الذين يشملهم إعفاء إداري من دفع رسوم المعالجة، علماً أن المرضى من جميع الأجنحة يستخدمون جميع المرافق الأخرى للمستشفى بشكل مشترك.

9. في بعض الحالات قد لا يكون من الواضح ما إذا كان الهدف الرئيسي للاحتفاظ بالأصل هو إنتاج عائد تجاري، وفي هذه الحالات من الضروري تقييم أهمية التدفقات النقدية الخاصة بالأصل، وقد يكون من الصعب تحديد ما إذا كان مدى إنتاج الأصل لتدفقات نقدية ذو أهمية بحيث تطبق الجهة الاتحاديّة هذا المعيار عوضاً عن معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد". كما يجب التأكد من الاتساق في طريقة اختيار المعيار الواجب تطبيقه من قبل الجهة الاتحاديّة بالنسبة لانخفاض قيمة الأصل بناءاً على التقديرات والأحكام المهنية وذلك حسب تعريف الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد.

لأغراض الإنخفاض في القيمة، تعتبر الشهرة أصلا مولدا للنقد. لا تولد الشهرة منافع اقتصادية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى، كما يتم تقييم انخفاض قيمتها كجزء من مجموعة أصول. يتناول المعيار 21 "انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد" تقييم الأصول المنفردة. وبالتالي، تطبق الجهة الاتحاديّة هذا المعيار لتحديد ما إذا سيتم تخفيض قيمة الشهرة.

تحديد الأصل الذي يمكن أن تنخفض قيمته

10. تستخدم متطلبات هذا المعيار في كثير من الحالات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بشكل مماثل على أصل منفرد أو وحدة مولدة النقد.

11. على الجهة الاتحاديّة أن تقيم في تاريخ إعداد كل تقرير ما إذا كانت هناك مؤشرات على أن أصل قد تنخفض قيمته، وإذا وجدت مثل هذه مؤشرات فإنه على الجهة الاتحاديّة تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل. يتفاوت التوقيت والخطوات المتعلقة باختبار انخفاض القيمة الذي يجب أداؤه خلال الفترة الماليّة حسب طبيعة الأصل قيد الدراسة.

12. تنخفض قيمة الأصل عندما تزيد قيمته الدفترية عن مبلغه القابل للاسترداد وإذا وجدت أي دلالات على وجود انخفاض في القيمة فإنه يجب على الجهة الاتحاديّة إجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد. لا يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تقوم بإجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد إذا لم تكن هناك مؤشرات على وجود خسارة في انخفاض القيمة.

13. بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على انخفاض القيمة، على الجهة الاتحاديّة أيضا:

- ✓ إجراء اختبار سنوي على الأصل غير الملموس الذي له عمر نافع غير محدد أو الأصل غير الملموس الذي يكون غير متوفر للاستخدام بعد، وذلك من أجل تحديد انخفاض القيمة. ويتم ذلك بمقارنة القيمة الدفترية مع المبلغ القابل للاسترداد، ويمكن إجراء اختبار انخفاض القيمة في أي وقت خلال فترة إعداد التقارير، شريطة أن يتم إجراؤه في نفس الوقت كل سنة. كما يمكن اختبار مختلف الأصول غير ملموسة لأجل انخفاض القيمة في أوقات مختلفة، على أنه إذا تم الاعتراف المبدئي بأصل غير ملموس خلال فترة إعداد التقارير الحالية فإنه يجب أن يتم اختبار ذلك الأصل غير الملموس من أجل انخفاض القيمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير الحالية.
- ✓ إجراء اختبار سنوي على الشهرة الناشئة من عملية إستحواذ، وذلك من أجل تحديد انخفاض القيمة وفقا للفقرات 80 - 91.

14. يتطلب هذا المعيار إجراء اختبار سنوي من أجل تحديد انخفاض القيمة على الأصول غير ملموسة وغير المتوفرة للاستخدام بعد، وذلك من أجل تحديد قدرة تلك الأصول على توليد منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة كافية لاستعادة القيمة الدفترية. عادة ما يواكب إجراء هذا الاختبار درجات أعلى من الشك أو عدم اليقين للأصل غير المتوفر للاستخدام مما هو بعد أن يتوفر ذلك الأصل للاستخدام.

15. عند تقييم ما إذا كانت هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الأصل، على الجهة الاتحاديّة بأن تأخذ في الإعتبار المؤشرات التالية كحد أدنى:

معلومات من مصادر خارجية

أ. انخفاض القيمة السوقية للأصل خلال الفترة إلى حد كبير أكثر مما هو متوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستخدام العادي للأصل؛

ب. حدوث تغيرات هامة ذات أثر سلبي على الجهة الاتحاديّة خلال الفترة، أو في حال أن تغيرات كهذه ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية، أو التجارية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها الجهة الاتحاديّة أو في السوق المرتبط بالأصل؛

ت. الزيادة في معدلات الفائدة في السوق أو معدلات العائد السوقية الأخرى على الاستثمارات خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستعمل في حساب قيمة الأصل قيد الاستخدام وتخفض المبلغ القابل للاسترداد للأصل بشكل جوهري.

ث. أية دلالات أخرى.

مثال 26.4 - أمثلة عن المعلومات من مصادر خارجية

توصلت آخر الدراسات الطبية والتقنية الحديثة إلى تطوير تكنولوجيا جديدة تستخدم في الآلات التصويرية الطبية للكشف المبكر عن الأورام والأمراض الخبيثة كما بينت هذه الدراسات أن هناك تأثير سلبي للتكنولوجيا القديمة المستخدمة على المرضى.

بعد الاطلاع على محتوى هذه الدراسات تبين لوزارة الصحة أنه يجب استبدال الآلات الطبية المستخدمة لديها حالياً وشراء آلات تصوير طبية حديثة تحقق الأهداف المرجوة منها ولا تؤثر سلباً على المرضى. يعد هذا التطور التكنولوجي على أنه عامل خارجي مؤثر يدل على وجود انخفاض في المبلغ القابل للاسترداد للآلات الطبية وبالتالي وجود خسائر انخفاض في القيمة لتلك الأصول.

معلومات من مصادر داخلية

أ. توافر الأدلة على تقادم الأصل أو تلفه المادي؛
ب. حدوث تغيرات هامة ذات أثر سلبي أو توقع حدوثها في المستقبل القريب حيث تؤثر على المدى أو المنهج الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه فيه؛
ت. وجود خطط للتوقف عن استخدام الأصل أو لاستبعاده؛ أو قرار بوقف إنشاء الأصل قبل استكماله أو قبل أن يصبح جاهزاً للاستخدام.
ث. توافر الأدلة على تراجع الأداء الاقتصادي للأصل.
ج. أية دلالات أخرى.

بمجرد أن يستوفي الأصل الشروط اللازمة لتصنيفه كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يتم إدراجه ضمن مجموعة جاري التصرف بها المصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع)، يتم استبعاده من نطاق هذا المعيار ويتم المحاسبة عنه وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"

مثال 26.5 - أمثلة عن المعلومات من مصادر داخلية

أ. احتياجات نقدية لاحقة لتشغيل الأصل أو صيانته، والتي هي أعلى إلى حد كبير من تلك التدفقات النقدية المقدرة في الميزانيّة الخاصة بالجهة الاتحاديّة.
ب. صافي تدفقات نقدية فعلية أو فائض أو عجز متولد من الأصل بشكل أسوأ إلى حد كبير مما هو مقدر في الميزانيّة الخاصة بالجهة الاتحاديّة.
ت. انخفاض هام في تقديرات الميزانيّة لصافي التدفقات النقدية أو الفائض المتوقع من الأصل أو زيادة هامة في الخسارة المقدرة من الأصل.
ث. عندما تكون نتيجة تجميع مبالغ الفترة الحالية مع المبالغ المقدرة في الميزانيّة المستقبلية للجهة الاتحاديّة توحي بعجز أو يكون لصافي التدفقات النقدية أثر سلبي على الجهة.

16. ليس من الضروري في جميع الحالات باستثناء ما هو مذكور في الفقرة 13، أن تتم إعادة تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل وذلك بعد أخذ الأهمية الجوهرية بعين الاعتبار.

مثال 26.6 - اعتبار الأهمية الجوهرية عند تقدير المبلغ القابل للاسترداد

تدل الاحتسابات السابقة من قبل وزارة الطاقة على أن المبلغ القابل للاسترداد من إحدى الآلات المستعملة مولدة للنقد لديها، هي أكبر بكثير من قيمتها الدفترية لذلك فإن الوزارة ليست بحاجة لإعادة تقدير المبلغ القابل للاسترداد لهذه الآلة طالما أنه تم التأكد من عدم وقوع أية أحداث مؤثرة أو معلومات من مصادر داخلية وخارجية من شأنها تغيير هذا الفرق الكبير بين المبلغ القابل للاسترداد والقيمة الدفترية.

مثال 26.7 - اعتبار الأهمية الجوهرية عند تقدير المبلغ القابل للاسترداد

إذا ازدادت معدلات الفائدة في السوق أو معدلات العائد السوقية الأخرى على الاستثمارات، فإن وزارة البنية التحتية على سبيل المثال غير مطالبة بإعداد تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد للأصل المولد للنقد الخاص بها وذلك في الحالات التالية:

أ. إذا كان من غير المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل قيد الاستخدام بالزيادة في أسعار السوق هذه. على سبيل المثال قد لا يكون للزيادة في أسعار الفائدة على المدى القصير أثر هام على سعر الخصم المستخدم بالنسبة للأصل الذي له عمر إنتاجي طويل.

ب. إذا كان من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل قيد الاستخدام بالزيادة في أسعار السوق هذه، إلا أن تحليل الحساسية السابق للمبلغ القابل للاسترداد يبين ما يلي:

- ✓ من غير المحتمل أن يكون هناك إنخفاض هام في المبلغ القابل للاسترداد، لأن التدفقات النقدية المستقبلية من المحتمل كذلك أن تزيد؛
- ✓ من غير المحتمل أن يؤدي الانخفاض في المبلغ القابل للاسترداد إلى خسارة جوهرية من انخفاض قيمة الأصل.

17. إذا كانت هناك مؤشر على أن الأصل قد تنخفض قيمته فإن ذلك قد يدل على أن العمر الإنتاجي المتبقي أو أسلوب الاستهلاك (الإطفاء) أو القيمة المتبقية للأصل بحاجة للمراجعة والتعديل حسب المعيار الذي ينطبق على الأصل، حتى ولو لم يتم الإعتراف بخسارة في انخفاض قيمة الأصل.

قياس المبلغ القابل للاسترداد

18. يمثل المبلغ القابل للاسترداد القيمة العادلة للأصل صافية من تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام للأصل، أيهما أعلى. إذا تبين عند احتساب المبلغ القابل للاسترداد أن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام أعلى من القيمة الدفترية للأصل، لا تكون قيمة الأصل قد انخفضت وبالتالي لا تستدعي الحاجة دائماً إلى تحديد كلا القيمتين (أي القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة قيد الاستخدام طالما أن أي من المبلغين يزيد عن القيمة الدفترية).

19. قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، حتى لو لم تتم المتاجرة بالأصل في سوق نشط غير أنه لن يكون بالإمكان تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إذا لم يوجد أساس للقيام بتقدير موثوق للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تجارية بين أطراف مطلعة وراغبة، وفي هذه الحالة يمكن للجهة الاتحاديّة استخدام قيمة الأصل قيد الاستخدام على أنها المبلغ القابل للاسترداد.

20. إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الاستخدام تزيد بشكل جوهري عن قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فإنه يمكن استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منه تكاليف البيع على أنها المبلغ القابل للاسترداد، وكثيراً ما تكون الحالة كذلك بالنسبة للأصل المراد استبعاده أو بيعه، ويعود ذلك إلى أن القيمة قيد الاستخدام للأصل المحتفظ به لبيعه أو استبعاده، تتكون بشكل رئيسي من صافي عائدات الاستبعاد، حيث أن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل حتى يتم استبعاده من المحتمل أن تكون ضئيلة.

21. يتم تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل فردي أو لوحدة مولدة للنقد في حال عدم توليد الأصل لتدفقات نقدية مستقلّة إلى حد كبير عن تلك التدفقات النقدية من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول. غير أنه ليس من الضروري تحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد في أي من الحالتين:

    أ. إذا كانت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أعلى من القيمة الدفترية للأصل؛ أو
    ب. إذا كان الأصل يمثل جزء من وحدة مولدة للنقد، إلا أنه قادر على توليد تدفقات نقدية بشكل منفرد وحيث يمكن تقدير القيمة قيد الاستخدام للأصل على أنها قريبة من القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع والتي يمكن تقديرها أيضاً.

22. قد توفر التقديرات والمعدلات والعمليات الحسابية المختصرة في بعض الأحيان، تقريباً معقولاً للاحتسابات المفصلة المتعلقة بتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام للأصل.

قياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر نافع غير محدد

23. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة إجراء اختبار سنوي لتحديد انخفاض القيمة للأصل غير الملموس الذي له عمر نافع غير محدد، كما هو موضح في الفقرتين 13 و14 من هذا المعيار. إلا أنه يمكن للجهة الاتحاديّة الاستعانة بالاحتسابات المفصلة للفترة السابقة المتعلقة بالمبلغ القابل للاسترداد للأصل وذلك للاستخدام في اختبار انخفاض القيمة في الفترة الحالية، على أن يتم تلبية الشروط التالية:

أ. إذا لم يولد الأصل غير الملموس تدفقات نقدية واردة بشكل مستقل إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، يتم إختباره من أجل إنخفاض القيمة كجزء من الوحدة مولدة للنقد الذي ينتمي لها، حيث أن الأصول والالتزامات التي تكون هذه الوحدة لم تتغير بشكل جوهري منذ آخر احتساب للمبلغ القابل للاسترداد؛

ب. إذا تبين من أخر احتساب للمبلغ القابل للاسترداد أن هذا المبلغ يزيد عن القيمة الدفترية للأصل بشكل جوهري؛ و

ت. بعد تحليل للأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر احتساب للمبلغ القابل للاسترداد، تبين أنه هناك احتمال ضئيل بأن يكون المبلغ الحالي القابل للاسترداد يقل عن القيمة الدفترية للأصل.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

24. إذا لزم تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يجب استخدام إحدى الطرق المبينة فيما يلي (والتي وردت بالترتيب حسب أفضليتها):

أ. إذا وجدت اتفاقية بيع ملزمة في معاملة تجارية، فان السعر بموجب تلك الاتفاقية مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛

ب. إذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة وكانت هناك سوق نشطة لذلك النوع من الأصول، تكون القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع هي سعر السوق مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد. سعر السوق يعني سعر العرض الحالي إن كان متوفراً، وإلا فالسعر يحدد من آخر معاملة تمت في ظروف اقتصادية شبيهة؛

ت. إذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشطة، تكون القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي أفضل تقدير لسعر بيع الأصل مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد. يمكن الحصول على تقدير، على سبيل المثال، من مثمنين خارجيين أو باستخدام سعر السوق لأصل مشابه يتوفر له سوق نشطة؛

ث. إذا لم يكن هناك أساس لإجراء تقدير موثوق للقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، تستخدم القيمة قيد الاستخدام على أنها المبلغ القابل للاسترداد للأصل.

25. تكاليف الاستبعاد هي التكاليف المباشرة المضافة فقط (وليس التكاليف القائمة أو تكاليف الانتاج غير المباشرة). من الأمثلة على تلك التكاليف هي الأتعاب القانونية وتكاليف إزالة الأصل والتكاليف المباشرة المتزايدة لوضع الأصل في حالة البيع والعمولات المستحقة الدفع للوكلاء والتكاليف المحددة في عقد البيع. كما يستثنى من تكاليف الاستبعاد، منافع نهاية الخدمة والتكاليف المرتبطة بخفض أو إعادة تنظيم العمل بعد استبعاد الأصل، إضافة إلى أقساط التأمين وتكاليف الضمان وتكاليف الكهرباء وغيرها من التكاليف اللازمة لحماية الأصل وصيانته.

26. يتم اعتبار تكاليف استبعاد الأصل أو الوحدة مولدة للنقد كالتزام على المشتري في بعض الأحيان (مثل الالتزام بإعادة الموقع الى وضعه الأصلي) وبالتالي يتم اقتطاع تكاليف الاستبعاد من القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع فقط إذا كان المشتري في عملية البيع مسؤولاً عن دفع هذه التكاليف في المستقبل. ولكن، إن كانت الجهة الاتحاديّة مسؤولة عن دفع هذه التكاليف عند بيع الأصل، لا يتم اقتطاعها من القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

مثال 26.8 - تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع

تمتلك جهة إتحادية مبنى يتم استعماله لتحقيق عائد تجاري. قامت الجهة بشراء المبنى بتكلفة 2,500,000 درهم إماراتي، في تاريخ 30 سبتمبر 2000، وقدر عمره الإنتاجي بذلك التاريخ بـ 30 سنة. تنوي الجهة استعمال الأصل لهذا الهدف حتى نهاية عمره الإنتاجي.

في تاريخ 30 يونيو 2015، قامت الجهة الاتحاديّة بمراسلة الفريق الذي يقوم بإدارة المبنى، لإعلامه عن التوقف محتمل لاستعمال المبنى إذ أن هناك خطة لاستبعاد الأصل في بداية يناير من عام 2016.

قامت الجهة الاتحاديّة بتجميع المعلومات التالية لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع:

- ✓ إستناداً على المعلومات المتوفرة من سوق العقارات في دولة الإمارات العربية المتحدة، يقدر ثمن بيع مبنى بنفس المواصفات وفي نفس المنطقة بقيمة 1,300,000 درهم إماراتي؛
- ✓ لإتمام عملية البيع، ستكون الجهة الاتحاديّة مطالبة بإصدار شهادة مطابقة لمعايير السلامة، حيث ستتكلف عملية الفحص وإصدار الشهادة 15,000 درهم إماراتي؛
- ✓ ستقوم الجهة الاتحاديّة بتنظيف المبنى والقيام بأعمال صيانة طفيفة حتى يكون المبنى جاهز للبيع بقيمة 10,000 درهم إمارتي؛
- ✓ سينتج عن بيع المبنى نقل بعض الموظفين العاملين به وإقالة البعض الآخر، مما سيترتب عنه تكاليف متعلقة بالموظفين بقيمة 60,000 درهم إماراتي.

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع كما يلي:

القيمة السوقية للأصل	1,300,00 درهم إماراتي
تكاليف الفحص وإصدار شهادة السلامة	(15,000) درهم إمارتي
تكاليف التنظيف والصيانة	(10,000) درهم إماراتي
تكاليف متعلقة بالموظفين	-
القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للمبنى	1,275,000 درهم إماراتي

مثال 26.8 - تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع

ملاحظة: لا تعتبر الجهة الاتحاديّة التكاليف المتعلقة بالموظفين (نهاية الخدمة والتكاليف المرتبطة بإعادة التنظيم)، كتكاليف إضافية للتخلص من المبنى وبالتالي لا يتم إدراجها في إحتساب القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للمبنى.

القيمة قيد الاستخدام

27. لقياس القيمة قيد الاستخدام يتم تحديد تقديرات التدفقات النقدية الواردة والصادرة التي تتعلق بالاستعمال المستمر للأصل من قبل الجهة الاتحاديّة إضافة إلى صافي العوائد من استبعادها النهائي للأصل وخصمها باستخدام سعر الخصم المناسب.

28. يجب أن تظهر العناصر التالية في عملية احتساب قيمة الأصل قيد الاستخدام:

أ. تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل؛
ب. القيمة الزمنية للأموال، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛
ت. الاختلافات المحتملة في المبالغ أو التوقيت للتدفقات النقدية المتوقعة؛
ث. سعر تحمل الشك الملازم للأصل؛
ج. عوامل أخرى، مثل عدم توفر السيولة التي قد يعكسها المشاركون في السوق خلال تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع استمدادها من الأصل.

29. يمكن إظهار العناصر المحددة في الفقرة 28: (ت) و(ث) و(ج) إما بتعديل للتدفقات النقدية المستقبلية أو بتعديل لسعر الخصم.

سعر الخصم

30. يجب أن يكون خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة قبل احتساب سعر الضريبة (كما ينطبق) الذي يعكس تقديرات القيمة السوقية الحالية للقيمة الزمنية للنقود (الممثلة بسعر الفائدة الحالي الخالي من المخاطر)، والمخاطر المحددة للأصل الذي لم يتم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

31. نسبة العائد المتوقع من السوق هي العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار يولد تدفقات نقدية لمبالغ وتوقيت ومحفظة مخاطر مساوية لتلك التي تتوقع الجهة الاتحاديّة الحصول عليها من الأصل أو من الوحدة مولدة للنقد تحت المراجعة. كما يجب أن يكون السعر مستقلاً عن طريقة تمويل الأصل ويقدر من المعاملات السوقية الحالية لأصول مشابهة، أو من "المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال" لجهة مدرجة لديها أصل واحد أو محفظة اصول مشابهة من ناحية إمكانية ومخاطر الخدمة للأصل الذي هو تحت المراجعة . كما يتعيّن على سعر الخصم المستخدم لقياس القيمة قيد الاستخدام للأصل ألا يعكس المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وفقاً لها، وذلك لتفادي احتساب أثر بعض الافتراضات مرتين.

32. عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة استخدام بدائل تقدير سعر الخصم المناسب مع الأخذ بعين الاعتبار لما يلي:

أ. القيمة الزمنية للأموال حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛
ب. توقعات حول الاختلافات الممكنة من ناحية المبلغ أو التوقيت للتدفقات النقدية (طالما لم يعدل الأثر في التدفقات النقدية المستقبلية)؛
ت. سعر تحمل خطر الشك الملازم للأصل (طالما لم يعدل الأثر في التدفقات النقدية المستقبلية)؛
ث. العوامل الأخرى وغير المحددة في بعض الأحيان (مثل عدم توفر السيولة) التي قد يعكسها المشاركون في السوق خلال تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع استمدادها من الأصل (طالما لم يعدل الأثر في التدفقات النقدية المستقبلية).

33. يمكن للجهة الاتحاديّة أن تأخذ بالحسبان العوامل التالية في تحديد سعر الخصم :

أ. المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال (كما ينطبق)، محددة باستخدام تقنيات مثل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية؛
ب. سعر الاقتراض المتزايد للجهة؛
ت. أسعار الاقتراض الأخرى للسوق.

34. يجب أن تخضع أسعار الخصم للتعديل وبالتالي يتعيّن عليها أن:

أ. تعكس الطريقة التي يقيم بها السوق مخاطر محددة مرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل؛ و

ب. تستثني المخاطر التي لا تتعلق بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم تعديل التدفقات النقدية وفقاً لها. كما ينبغي الأخذ بالاعتبار المخاطر الأخرى (على سبيل المثال، مخاطر السعر، مخاطر العملة، وغيرها من المخاطر).

35. يتم استخدام سعر خصم واحد عادة لتقدير قيمة الأصل قيد الاستخدام، إلا أنه يتم استخدام أسعار خصم مختلفة للفترات المستقبلية المختلفة أحياناً وذلك حيثما تكون قيمة الأصل قيد الاستخدام، حساسة للفترات الزمنية المختلفة (بسبب اختلاف المخاطر المتعلقة بكل فترة) أو حساسة لهيكلية أسعار الفائدة.

أسس التقديرات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية

36. عند قياس القيمة قيد الاستخدام، على الجهة الاتحاديّة التأكد مما يلي:

أ. أن تبنى توقعات التدفقات النقدية على افتراضات معقولة وداعمة تمثل أفضل تقدير للظروف الإقتصادية التي ستكون موجودة على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل مع إعطاء وزن وأهمية أكبر للأدلة الخارجية؛

ب. أن تبنى توقعات التدفقات النقدية على أحدث الميزانيات/ التقديرات الماليّة المعتمدة من قبل الإدارة المعنية، مع استثناء أية تدفقات نقدية واردة أو صادرة مقدرة يتوقع أن تنشأ من إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أو رفع مستوى الأداء، كما يجب أن تغطي التوقعات المبنية على هذه الميزانيات/ التقديرات فترة أقصاها خمس سنوات، إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول؛ و

ت. تقدير توقعات التدفقات النقدية بما يتعدى الفترة التي تغطيها أحدث الميزانيات/ التقديرات، وذلك باستنتاجها بناءاً على التوقعات المبنية على الميزانيات/ التقديرات من خلال استخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للفترات اللاحقة، إلا إذا أمكن تبرير استخدام معدل نمو متزايد. كما أنه لا يجب أن يزيد معدل النمو المستخدم عن معدل النمو على المدى الطويل للمنتجات أو الصناعات أو المكان الذي تعمل به الجهة الاتحاديّة، أو بالنسبة للسوق الذي يستخدم فيه الأصل، إلا إذا أمكن تبرير معدل أعلى. وفي بعض الأحيان، إذا كان ذلك مناسباً، يكون معدل النمو صفراً أو سالباً.

37. يتعيّن على إدارة الجهة الاتحاديّة تقييم معقولية الافتراضات التي تبنى عليها توقعات التدفقات النقدية الخاصة بها، وذلك بفحص أسباب الفروقات بين توقعات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية، وعلى الإدارة ضمان أن الافتراضات التي بنيت عليها تقديراتها الخاصة بالتدفقات النقدية الحالية متفقة مع النتائج الفعلية السابقة، وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستكون سائدة على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

38. تشمل تقديرات التدفقات النقدية ما يلي:

أ. توقعات التدفقات النقدية الواردة من الإستخدام المستمر للأصل؛
ب. توقعات التدفقات النقدية الصادرة التي يتم تحملها لإنتاج التدفقات النقدية الواردة من الإستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الصادرة لإعداد الأصل للاستخدام والمصروفات الثابتة المستقبلية المتعلقة بالأصل)، بحيث تكون هذه التدفقات المتوقعة متعلقة بشكل مباشر بالأصل أو يمكن توزيع تلك التدفقات على أساس معقول ومتسق للأصل؛ و
ت. صافي التدفقات النقدية إن وجدت والتي سيتم استلامها (أو دفعها) من أجل استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

39. تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم افتراضات متسقة بشأن زيادات الأسعار التي تنسب للتضخم العام. ولذلك إذا كان سعر الخصم يتضمن أثر الزيادات في الأسعار التي تنسب للتضخم العام، يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بالقيم الاسمية. وأما إذا كان سعر الخصم يستثني أثر الزيادات في الأسعار التي تنسب للتضخم العام، فإنه يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بالقيم الحقيقية بعد أن تشمل زيادات أو انخفاضات مستقبلية محددة للأسعار.

40. تشمل توقعات التدفقات النقدية الصادرة، التدفقات النقدية الخاصة بمصاريف خدمة الأصل اليومية والنفقات العامّة المستقبلية التي تتعلق مباشرة بخدمة الأصل أو التي يمكن توزيعها على أساس معقول ومتسق وفق استخدام الأصل.

41. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تأخذ بالاعتبار أية تدفقات نقدية صادرة متوقع تكبدها قبل أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع عند القيام بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل، إذ أن القيمة الدفترية الحالية للأصل لا تتضمن تدفقات نقدية مستقبلية كهذه.

مثال 26.9 - التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة

لدى الهيئة الاتحاديّة للجمارك مبنى جديد قيد الإنشاء سيخصص لتحصيل الرسوم الجمركية. بما أن الأصل مازال قيد الإنشاء فإن توقعات التدفقات النقدية الصادرة عند احتساب القيمة قيد الاستخدام من قبل الهيئة، يجب أن تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لاستكمال تشييد المبنى الجديد للهيئة.

42. لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية ما يلي:

أ. التدفقات النقدية الواردة من أصول تنتج تدفقات نقدية مستقلّة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصل الذي تتم مراجعته؛
ب. التدفقات النقدية الصادرة التي تتعلق بالتزامات تم الإعتراف بها على أنها مطلوبات في البيانات الماليّة؛
ت. التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة والتي يتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة هيكلة مستقبلية غير مؤكدة؛
ث. التدفقات النقدية المتعلقة بتحسين أو رفع أداء الأصل؛
ج. التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة عن الأنشطة التمويلية؛
ح. وصولات أو دفعات الضريبة (كما ينطبق وحسبما تقتضي الحاجة).

مثال 26.10 - استثناءات من تقديرات التدفقات النقدية

تستثني الجهة الاتحاديّة عند احتساب القيمة قيد الاستخدام لأصل مولد للنقد ما يلي:

- ✓ التدفقات النقدية المتعلقة بالذمم المدينة؛
- ✓ التدفقات النقدية المتعلقة بالذمم الدائنة المستحقة للموردين أو المتعلقة بالمخصصات.
- ✓ التدفقات النقدية المتعلقة بالتقاعد.

43. تتم عملية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بناءاً على الوضع الحالي للأصل، وبالتالي فإن القيمة قيد الاستخدام للأصل المعني لا تعكس أي مما يلي:

أ. التدفقات النقدية الصادرة أو عمليات التوفير في التكلفة ذات العلاقة (على سبيل المثال، تخفيضات في مصاريف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ عن إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم بها الجهة الاتحاديّة بعد؛ أو
ب. التدفقات النقدية الصادرة التي ستعمل على تعزيز أو تحسين أداء الأصل أو التدفقات النقدية الواردة ذات العلاقة التي يتوقع أن تنشأ عن تلك التدفقات النقدية الصادرة.

44. تتمثل إعادة الهيكلة ببرنامج يتم التخطيط له وضبطه من قبل إدارة الجهة الاتحاديّة ويعمل على إحداث تغييرات أساسية على نطاق أنشطة الجهة الاتحاديّة أو على الطريقة التي تنفذ بها هذه النشاطات. يوضح معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة (19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة") متى تكون الجهة الاتحاديّة ملتزمة بإعادة الهيكلة.

45. حينما تصبح الجهة الاتحاديّة ملزمة بإعادة الهيكلة، فمن المرجح أن تتأثر بعض الأصول بعملية إعادة الهيكلة حيث تكون خصائص تقديراتها النقدية المستقبلية كما يلي:

أ. تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية الواردة والصادرة لغرض تحديد القيمة قيد الاستخدام تعكس التوفير في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة بناءاً على آخر الميزانيات أو التقديرات التي أقرتها الإدارة.

ب. تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة من أجل إعادة الهيكلة تكون شاملة لمخصص إعادة الهيكلة كما يوضح معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة (19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة").

46. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تحتسب التدفقات النقدية المستقبلية الواردة التي يتوقع أن تنشأ من الزيادة في المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة فقط عندما تتكبد الجهة في المقابل تدفقات نقدية صادرة تعزز أو تحسن أداء الأصل.

47. تشتمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية على التدفقات النقدية الصادرة اللازمة للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المتوقع توليدها من الأصل في حالته الراهنة. حينما تتألف الوحدة مولدة للنقد من أصول ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة وجميع هذه الأصول تعتبر ضرورية لاستكمال عمليات الوحدة مولدة للنقد، لذلك فإن استبدال الأصول ذات الأعمار الإنتاجية الأقصر يعتبر جزءا من الخدمة اليومية لهذه الوحدة مولدة للنقد لدى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بهذه الوحدة. وبالمثل، حينما يتألف أصل فردي من عناصر ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، فإن استبدال العناصر بأعمار إنتاجية أقصر يعتبر جزء من الخدمة اليومية للأصل لدى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يولدها الأصل.

48. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تعكس في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، الافتراضات التي تتناسق مع الطريقة التي يتم تحديد سعر الخصم من خلالها، وذلك للتأكد من عدم تجاهل أثر تلك الافتراضات أو حتى احتساب أثرها مرتين. بما أن القيمة الزمنية للنقود تحدد من خلال خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، فإن هذه التدفقات النقدية تستثني التدفقات النقدية الواردة والصادرة من الأنشطة التمويلية.

49. إن تقدير صافي التدفقات النقدية المقبوضة (أو المدفوعة) المتعلقة باستبعاد أصل معين في نهاية عمره الإنتاجي، تحدد بطريقة مماثلة لقيمة الأصل العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع، باستثناء أنه لدى تقدير هذه التدفقات النقدية الصافية، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة :

أ. أن تستخدم الأسعار السائدة في تاريخ التقدير للأصول المماثلة التي وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي والتي عملت في ظل ظروف مشابهة لتلك التي سيستخدم الأصل فيها، و

ب. أن تعدل الأسعار من أجل الأثر الخاص بكل من الزيادات في الأسعار المستقبلية نظراً للتضخم العام والزيادات أو الإنخفاضات المحددة في السعر المستقبلي. ولكن إذا كانت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الإستخدام المتواصل للأصل وسعر الخصم تستثني أثر التضخم العام، فإنه يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تستثني أيضاً هذا الأثر من تقدير صافي التدفقات النقدية عند الاستبعاد.

50. يكون تقدير صافي التدفقات النقدية المقبوضة (أو المدفوعة) من استبعاد أصل ما في نهاية عمره الانتاجي عبارة عن المبلغ الذي تتوقع الجهة الاتحاديّة الحصول عليه من استبعاد الأصل في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم تكاليف الاستبعاد المقدرة.

51. تقدر التدفقات النقدية المستقبلية للأصل بالعملة التي سيتم توليدها بها وتخصم بعد ذلك بإستخدام سعر الخصم المناسب لتلك العملة. وبالتالي، إذا كانت تلك التدفقات النقدية المستقبلية مختلفة عن الدرهم الإماراتي، فإنه يتعيّن على الجهة الاتحاديّة استخدام سعر الصرف الفوري في التاريخ الذي تم به احتساب القيمة قيد الاستخدام للأصل.

استعمال مناهج احتساب القيمة الحالية لقياس القيمة قيد الاستخدام

52. عند قياس القيمة الحالية يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الأخذ في الاعتبار ما تم ذكره في الفقرة (38) والتي تتطرق إلى مكونات التدفقات النقدية والفقرة (32) التي تتناول تقدير سعر الخصم.

53. يمكن احتساب القيمة الحالية عبر اعتماد أي من المنهجين التاليين:

أ. المنهج التقليدي لقياس القيمة الحالية؛ أو
ب. منهج التدفق النقدي المتوقع.

54. إن الهدف الأساسي من احتساب القيمة الحالية، بغض النظر عن المنهجية المتبعة، هو تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة بعد الأخذ بالاعتبار كافة التعديلات التي يتوجب النظر إليها إن كانت تؤثر على مبالغ أو توقيت تلك التدفقات بشكل يعكس المتوسط المرجح للنتائج المحتملة.

55. تختلف الطرق المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية وأسعار الفائدة من موقف إلى آخر بناء على الظروف المحيطة بالأصل. إلا أن المبادئ العامّة التالية تعد مرجعاً أساسياً لقياس القيمة الحالية للأصول بغض النظر عن المنهج:

أ. ينبغي أن تعكس أسعار الخصم الافتراضات بشكل متسق مع تلك الافتراضات الأساسية التي تتضمنها التدفقات النقدية المقدرة. بخلاف ذلك، فإن آثار بعض الافتراضات يمكن أن تحسب مرتين أو من الممكن أن يتم تجاهلها.

مثال 26.11 - سعر الخصم وافتراضات التدفقات النقدية

عند قياس القيمة الحالية لوحدة مولدة للنقد تابعة لجهة اتحادية معيّنة، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة خلال عملية تحديد التدفقات النقدية المستقبلية التابعة لتلك الوحدة مولدة للنقد أن تستثني تكاليف الفائدة أو أرباح الفائدة المتعلقة بالوحدة، إذ أن سعر الخصم المعتمد يعكس تلك الافتراضات (أي تكاليف أو أرباح الفائدة). بالتالي فإن أي إدخال لتلك التكاليف أو الأرباح ضمن التدفقات النقدية المستقبلية، سيؤدي إلى الازدواجية في احتساب أثر الفائدة.

ب. ينبغي أن تكون التدفقات النقدية وأسعار الخصم المقدرة خالية من أي انحياز أو عوامل غير متعلقة بالأصل للتمكن من احتساب القيمة الحالية للأصول بأعلى درجة من الشفافية والوضوح.
ت. ينبغي أن تعكس التقديرات المتعلقة بالتدفقات النقدية أو أسعار الخصم، المتوسط المرجح للنتائج الممكنة ضمن النطاق وليس الحد الأعلى أو الأدنى الممكن.
ث. ينبغي على الجهة الاتحاديّة الأخذ بالاعتبار عنصر الحكم المهني خلال قياس القيمة الحالية.

المنهج التقليدي لقياس القيمة الحالية

56. يتمحور تركيز المنهج التقليدي لقياس القيمة الحالية بشكل كبير على اختيار سعر الخصم. حيث أن هذا المنهج يفترض بأن يكون سعر الخصم الواحد هو السعر المتناسب مع المخاطر بحيث يجب أن يأخذ بالاعتبار كافة التوقعات حول التدفقات النقدية المستقبلية إضافة إلى علاوة الخطر المناسبة.

57. يكون المنهج التقليدي سهل التطبيق نسبياً في بعض الحالات التي يوجد للأصل المولد للنقد أصول مشابهة له في السوق.

58. من الممكن أن لا يعالج المنهج التقليدي بشكل مناسب بعض مشاكل القياس المعقدة كقياس الأصول غير الماليّة والتي لا يوجد لها سوق أو التي لا يوجد لها أصول مشابهة. من أجل التمكن من اعتماد المنهج التقليدي، يجب تحديد سعر الخصم المناسب، وبالتالي يتعيّن على الجهة الاتحاديّة القيام بما يلي عند قياس القيمة الحالية:

أ. تحديد مجموعة التدفقات النقدية التي سيتم خصمها؛
ب. تحديد أصل آخر في السوق يبدو أن له صفات تدفقات نقدية مشابهة؛
ت. مقارنة مجموعتي التدفق النقدي (تلك التابعة للأصل قيد القياس وتلك التابعة للأصل المشابه) لضمان تماثلهما (على سبيل المثال، إذا كانت التدفقات النقدية مقدرة أو تعاقدية لكليهما أو لأحدهما)؛
ث. تقييم عناصر الاختلاف بين الأصلين المتشابهين؛
ج. تقييم أثر تغيير الأوضاع الاقتصادية وتحليل انعكاساتها حول التدفقات النقدية التابعة لكل من الأصل قيد القياس والأصل المشابه له إضافة إلى تحليل أوجه الشبه والاختلاف لتلك التدفقات النقدية.

منهج التدفق النقدي المتوقع

59. في بعض الحالات يكون أسلوب التدفق النقدي المتوقع أداة قياس أكثر فاعلية من المنهج التقليدي. يستخدم أسلوب التدفق النقدي المتوقع جميع التوقعات حول التدفقات النقدية الممكنة بدلاً من التدفق النقدي الوحيد الأكثر ترجيحاً. وبالتالي فإن أسلوب التدفق النقدي المتوقع يختلف عن المنهج التقليدي من خلال:

أ. التركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية للأصل؛ و
ب. التركيز على أن تكون بيانات الافتراضات المستخدمة في القياس صريحة وواضحة أكثر.

60. يتيح منهج التدفق النقدي أيضا إستخدام تقنيات القيمة الحالية حينما يكون توقيت التدفقات النقدية غير مؤكد.

مثال 26.12 - حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المحتملة

من المحتمل استلام تدفق نقدي بقيمة 1000 درهم إماراتي خلال سنة واحدة أو سنتين أو ثلاث سنوات مع إحتمالات تبلغ 10% و60% و30% على التوالي. يبين المثال أدناه حساب القيمة الحالية المتوقعة المعمول به من قبل الجهة الاتحاديّة المعنية من خلال استخدام منهج التدفق النقدي المتوقع:

		منهج التدفق النقدي المتوقع	المنهج التقليدي
القيمة الحالية لمبلغ 1000 درهم إماراتي خلال سنة واحدة (لنفترض أن سعر الخصم هو 5%) $\frac{1000}{1.05}$	952 (أ)		---
الاحتمالية	**(أ) x 10%**	**95**	
القيمة الحالية لمبلغ 1000 درهم إماراتي خلال سنتين (لنفترض أن سعر الخصم هو 5.25%) $\frac{1000}{1.0525^2}$	903 (ب)		903*
الاحتمالية	**(ب) x 60%**	**542**	
القيمة الحالية لمبلغ 1000 درهم إماراتي خلال ثلاث سنوات (لنفترض أن سعر الخصم هو 5.5%) $\frac{1000}{1.055^3}$	852 (ج)		---
الاحتمالية	**(ج) x 30%**	**255**	
القيمة الحالية المتوقعة		892	903

* المنهج التقليدي يستعمل أسلوب التدفق النقدي الوحيد الأكثر ترجيحاً (60% احتمالية) ويعود ذلك لأن سعر الخصم المستخدم في المنهج التقليدي لا يعكس الشك أو عدم اليقين الناتج عن عامل الوقت.

كما هو مبين في هذا المثال، تختلف القيمة الحالية المتوقعة التي تم احتسابها وفق منهج التدفق النقدي المتوقع (892 درهم إماراتي) عن القيمة الحالية المتوقعة التي تم احتسابها وفق المنهج التقليدي (903 درهم إماراتي وذلك بالإعتماد على أعلى احتمالية تدفق للنقد - 60%).

الاعتراف والقياس بخسارة انخفاض القيمة

61. فقط في حال كان مبلغ الأصل القابل للاسترداد أقل من قيمته الدفترية، يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل بالفرق، ويتم الاعتراف بالتخفيض كخسارة إنخفاض قيمة مباشرة في بيان الأداء المالي.

62. عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة انخفاض القيمة أعلى من القيمة الدفترية للأصل الذي يرتبط به، لا تعترف الجهة الاتحاديّة بالتزام إلا إذا كان ذلك ضروري إستنادا على أحد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى.

63. بعد الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة أصل ما، تعدل مصاريف الاستهلاك (الإطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة الدفترية المعدلة مطروحاً منها القيمة المتبقية (إن وجدت) على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

مثال 26.13 - الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة

تمتلك جهة إتحادية مبنى يستعمل لأغراض إنتاج عائد تجاري.

في تاريخ 30 سبتمبر 2009، بلغت القيمة الدفترية للمبنى 22,500,000 درهم إماراتي (تاريخ الشراء 31 مارس 2002، التكلفة عند الشراء 30 مليون درهم إماراتي، العمر الإنتاجي المقدر في تاريخ الشراء 30 سنة)، حيث أثرت الأزمة الإقتصادية العالمية في تلك الفترة على أسعار العقارات وما مثّل مؤشراً واضحاً لانخفاض قيمة المبنى، وبالتالي ضرورة تقدير المبلغ القابل للاسترداد.

قدرت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بـ18,000,000 درهم إماراتي، بينما تم تقدير القيمة قيد الاستخدام بـ 17,500,000 درهم إماراتي.

في ذلك التاريخ تبقى من العمر الإنتاجي للمبنى 22.5 سنوات.

خطوة أولى - تحديد المبلغ القابل للإسترداد

يعتبر المبلغ القابل للإسترداد، القيمة الأعلى من:

- ✓ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع: وهي 18,000,000 درهم إماراتي؛
- ✓ القيمة قيد الاستخدام: وهي 17,500,000 درهم إماراتي.

بناءاً عليه فإن المبلغ القابل للاسترداد للأصل هو 18,000,000 درهم إماراتي.

خطوة الثانية - الإعتراف وقياس إنخفاض قيمة الأصل

إذا كانت القيمة الدفترية للأصل أعلى من المبلغ القابل للإسترداد، يجب على الجهة الاتحاديّة تخفيض قيمة الأصل بالفرق.

وبالتالي يمثّل الانخفاض في قيمة المبنى 22,500,000 - 18,000,000 = 4,500,000 درهم إماراتي.

وعلى هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

مثال 26.13 - الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ خسائر إنخفاض في القيمة	4,500,000	
مخصص انخفاض القيمة المتراكم		4,500,000

ملاحظة: خلال الفترات التالية، تقوم الجهة الاتحاديّة باستعمال القيمة المخفضة للأصل لإحتساب الإستهلاك على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل (المبنى).

حيث يتم تسجيل الإستهلاك المتعلق بالفترة من 1 أكتوبر 2009 إلى 31 ديسمبر 2009، كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ إستهلاك مبنى $\left(\frac{18,000,000}{22.5}\right) \text{x} \left(\frac{3}{12}\right)$	200,000	
استهلاك متراكم		200,000

الوحدات مولدة للنقد والشهرة

تحديد الوحدة مولدة للنقد التي ينتمي لها الأصل

64. قد يكون من غير الممكن تقييم أصل منفرد من ناحية انخفاض القيمة حيث أن الأصل في بعض الحالات يولد التدفقات النقدية بالاشتراك مع أصول أخرى. وبالتالي، يتم تقسيم الأصول إلى مجموعات بحيث تحدد الوحدة مولدة للنقد بأنها أصغر مجموعة من الأصول التي تشمل الأصل والتي تولد التدفقات النقدية بشكل مستقل الى حد كبير عن التدفقات النقدية الخاصة بالأصول الأخرى أو بالمجموعات الأخرى للأصول (مثل المحطة أو القسم). تعرف تلك المجموعة باسم الوحدة مولدة للنقد.

65. يتطلب تحديد الوحدة مولدة للنقد ممارسة الحكم المهني. عند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية من الأصول أو من الوحدات مولدة للنقد مستقلّة الى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول الأخرى أو من الوحدات مولدة للنقد الأخرى، يجب الأخذ بالاعتبار عدة عوامل، وتشمل طريقة مراقبة الادارة للعمليات وإصدارها القرارات بخصوص استمرار الأصل و/أو العملية أو استبعادها. وفي جميع الأحوال، فان تحديد التدفقات النقدية الواردة المستقلّة هي النقطة الرئيسية التي يتوجب أخذها بعين الاعتبار.

66. إذا وجد أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة أصل ما، يتم تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل الفردي. وإذا تعذر تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل الفردي، تحدد الجهة الاتحاديّة المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد التي ينتمي لها الأصل (الوحدة مولدة للنقد الخاصة بالأصل).

67. لا يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل فردي إذا :

أ. تعذرت الجهة الاتحاديّة من تقدير القيمة قيد الإستخدام للأصل لتكون قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (على سبيل المثال، حينما يتعذر تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الإستخدام المتواصل للأصل على أنها ضئيلة)؛

ب. لم يولد الأصل تدفقات نقدية واردة مستقلّة بشكل عام عن تلك المنبثقة من أصول أخرى ولم يكن قادرا على توليد تدفقات نقدية بشكل فردي .

في مثل هذه الحالات يمكن تحديد القيمة قيد الإستخدام وبالتالي المبلغ القابل للاسترداد فقط بالنسبة للوحدة مولدة للنقد الخاصة بالأصل.

68. التدفقات النقدية الواردة هي عبارة عن تدفقات واردة من النقد ومعادلات النقد المقبوضة من أطراف أخرى. ولدى تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الواردة من أصل ما (أو مجموعة من الأصول) مستقلّة بشكل عام عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أخرى (أو مجموعات من الأصول)، تأخذ الجهة الاتحاديّة بعين الإعتبار عدة عوامل بما في ذلك:

أ. الطريقة التي تراقب بها الإدارة عمليات الجهة الاتحاديّة (كخطوط الإنتاج، والأعمال والمواقع الفردية والمناطق والإمارات)؛ أو

ب. اتخاذ القرارات المتعلقة بمواصلة عمليات الجهة الاتحاديّة وأصولها أو إستبعادها.

69. حين تولد عملية منفردة عوائد مستقلّة بشكل كبير عن العمليات الأخرى ضمن المجموعة، تكون العملية منفصلة عن الوحدة مولدة للنقد. ينطبق هذا حتى لو كانت العملية قائمة كجزء من استراتيجية كلية في منطقة ما.

مثال 26.14 - التدفقات النقدية الواردة المستقلّة

قد تلاحظ وزارة التربية والتعليم أن لكل مدرسة تابعة للوزارة مكتبة لتزويد الكتب والقرطاسية مقابل رسوم معيّنة وبالتالي لديها تدفقات نقدية مستقلّة (تظهر كوحدات مولدة للنقد مستقلّة). يتم التركيز على هذه الحقيقة أكثر من التركيز على حقيقة أن مجموعة المدارس تدار على مستوى وزارة التربية والتعليم والتي قد تشير ضمناً الى أن مجموعة المدارس تشكل وحدة مولدة للنقد واحدة.

70. عند تحديد ما إذا كانت مجموعة الأصول تشكل وحدة مولدة للنقد، يجب التركيز على التدفقات النقدية الواردة المستقلّة، وليس على صافي التدفقات النقدية؛ وبالتالي، لا صلة للتدفقات النقدية الصادرة بهذا التحديد.

مثال 26.15 - تحديد التدفقات النقدية المتعلقة بالأصل المولد للنقد

يوجد محطة بيع منفردة تابعة لجهة اتحادية معيّنة وتولد تدفقات نقدية واردة مستقلّة إلى حد كبير عن باقي محطات البيع في الموقع على الرغم من أن جميع محطات البيع في الموقع تشترك في البنية التحتية والموارد البشرية والتسويق وغيرها من نفقات التشغيل.

في هذه الحالة وعند تحديد ما إذا كانت محطة البيع تشكل وحدة مولدة للنقد، يجب التركيز على التدفقات النقدية الواردة المستقلّة من محطة البيع وليس على التدفقات النقدية الصادرة المتعلقة بنفقات التشغيل المذكورة أعلاه.

71. إذا توافر سوق نشط للمخرجات التي ينتجها أصل أو مجموعة من الأصول، يحدد ذلك الأصل أو تلك المجموعة من الأصول على أنه/أنها وحدة مولدة للنقد حتى لو تم إستخدام بعض المدخلات أو جميعها داخليا. إذا تأثرت التدفقات النقدية الواردة التي يتم توليدها بواسطة أصل أو وحدة مولدة للنقد بتسعير تحويلي داخلي، فعلى الجهة الاتحاديّة أن تستخدم أفضل تقدير للإدارة حول السعر (الأسعار) المستقبلية التي يمكن تحقيقها في معاملة على أساس تجاري لدى تقدير ما يلي:

أ. التدفقات النقدية المستقبلية الواردة المستخدمة في تحديد القيمة قيد الإستخدام للأصل أو بالوحدة مولدة للنقد؛ و

ب. التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة المستخدمة في تحديد القيمة قيد الاستخدام للأصول الأخرى أو الوحدات مولدة للنقد الأخرى المتأثرة بالتسعير التحويلي الداخلي .

72. في الحالات التي تكون فيها جميع المخرجات التي ينتجها أصل ما أو مجموعة من الأصول أو بعضها مستخدمة من قبل وحدات أخرى للجهة الاتحاديّة، فإن هذا الأصل أو هذه المجموعة من الأصول تشكل وحدة مولدة للنقد مستقلّة في حال استطاعت الجهة الاتحاديّة بيع المخرجات في سوق نشط. ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأصل أو مجموعة الأصول يمكن أن يولد أو تولد تدفقات نقدية واردة تكون مستقلّة بشكل عام عن التدفقات النقدية الواردة المنبثقة من أصول أخرى أو مجموعة أخرى من الأصول. في حال إستخدام الجهة الاتحاديّة للمعلومات بناءا على ميزانيات / تقديرات مالية ترتبط بالوحدة مولدة للنقد أو بأي أصل آخر أو وحدة مولدة للنقد أخرى متأثرة بتسعير تحويلي داخلي، تقوم الجهة الاتحاديّة بتعديل هذه المعلومات إذا لم تعكس أسعار التحويل الداخلية أفضل تقدير للإدارة بشأن الأسعار المستقبلية التي يمكن تحقيقها في معاملة مماثلة على أساس تجاري.

73. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تحديد الوحدات مولدة للنقد بصورة منتظمة من فترة إلى أخرى لنفس الأصل أو نفس الأنواع من الأصول، إلا إذا استدعت الحاجة للتغيير، وكان هذا التغيير مبرراً.

مثال 26.16 - التغير في مكونات الوحدة مولدة للنقد

إذا قررت جهة اتحادية أن أصلاً ما يعود لوحدة مولدة للنقد مختلفة عن تلك التي كانت في فترات سابقة، أو أن أنواع الأصول التي يتم تجميعها للوحدة مولدة للنقد الخاصة بالأصل قد تغيرت، فإنه يتعيّن على الجهة تقديم الإفصاحات اللازمة والتي يمكن ان تشمل الإعتراف أو عكس الخسارة الناجمة عن إنخفاض القيمة المتعلقة بالوحدة مولدة للنقد.

المبلغ القابل للاسترداد والقيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد

74. يمثل المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد، المبلغ الأعلى بين القيمة العادلة للوحدة مولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة قيد الإستخدام الخاصة بها.

75. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تحدد القيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد على أساس متسق مع طريقة تحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد .

76. يتضمن المبلغ المسجل للوحدة مولدة للنقد القيمة الدفترية فقط لتلك الأصول التي يمكن ربطها مباشرة أو توزيعها على أساس معقول ومتسق بالوحدة مولدة للنقد والتي ستولد تدفقات نقدية مستقبلية واردة لتحديد القيمة قيد الإستخدام الخاصة بالوحدة مولدة للنقد. أما بالنسبة للإلتزامات المعترف بها من قبل الجهة الاتحاديّة فهي لا تعتبر من ضمن القيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد، إلا إذا كان من المستحيل تحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد المعنية من دون النظر إلى تلك الإلتزامات واخذها بعين الإعتبار.

77. قد يلزم أخذ بعض الإلتزامات التي تم الإعتراف بها بعين الإعتبار لتحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد، وقد يحدث ذلك إذا تطلب إستبعاد الوحدة مولدة للنقد من المشتري أن يعترف بالالتزام، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (أو التدفق النقدي المقدر من الاستبعاد) للوحدة مولدة للنقد عبارة عن سعر البيع المقدر للأصول والالتزام المتعلق بالوحدة مولدة للنقد مطروحا منها تكاليف الاستبعاد. بناءا عليه، لضمان عملية مقارنة فعالة بين المبلغ المسجل للوحدة مولدة للنقد والمبلغ القابل للإسترداد الخاص بها، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تطرح المبلغ المسجل كالتزام من كل من القيمة قيد الاستخدام والقيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد.

78. يتم تحديد كل من القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع والقيمة قيد الاستخدام للوحدة مولدة للنقد بشكل يستثني التدفقات النقدية المرتبطة بالأصول التي لا تعتبر جزء من الوحدة مولدة للنقد والالتزامات التي تم الإعتراف بها.

79. حينما يتم تجميع الأصول من أجل عملية تقييم المبلغ القابل للاسترداد، فمن الضروري أن تشتمل الوحدة مولدة للنقد على جميع الأصول التي تولد أو التي كانت تولد التدفقات النقدية الواردة ذات الصلة، حيث ان في بعض الحالات قد تبدو الوحدة مولدة للنقد قابلة للاسترداد بالكامل في حين انه هناك خسارة ناجمة عن إنخفاض القيمة لتلك الوحدة مولدة للنقد. وفي بعض الحالات، يمكن أن تساهم بعض الأصول في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لوحدة مولدة للنقد، إلا أنه لا يمكن تخصيصها للوحدة مولدة للنقد على أساس معقول ومتسق. قد يكون هذا هو الحال بالنسبة للشهرة.

80. لأسباب عملية، يحدد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد أحياناً بعد النظر في:

أ. الأصول التي لا تعتبر جزء من الوحدة مولدة للنقد (على سبيل المثال، الذمم المدينة أو الأصول الماليّة الأخرى)؛ أو

ب. الالتزامات التي تم الإعتراف بها (على سبيل المثال، الذمم الدائنة والمعاشات التقاعدية وغيرها من المخصصات).

وفي مثل هذه الحالات تقوم الجهة الاتحاديّة بزيادة القيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد بالقيمة الدفترية لتلك الأصول ويطرح منه القيمة الدفترية لتلك الإلتزامات.

الشهرة

تخصيص الشهرة للوحدات المولدة للنقد

81. لغرض اختبار انخفاض القيمة، سيتم تخصيص الشهرة المكتسبة في عملية الاستحواذ، منذ تاريخ الاستحواذ، لكل وحدة من الوحدات المولدة للنقد للجهة المستحوذة، أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد، والتي من المتوقع أن تستفيد من عملية تجميع الأعمال بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للعملية المكتسبة قد تم تخصيصها لتلك الوحدات أو مجموعة الوحدات. عندما يتم إكتساب الشهرة خلال إستحواذ عملية غير مولدة للنقد ينتج عنها انخفاض في صافي التدفقات النقدية الصادرة للجهة المستحوذة، تعتبر الجهة المستحوذة الوحدة المولدة للنقد. باستثناء الحالات التي تتعلق فيها الشهرة باستحواذ عملية غير مولدة للنقد، يجب على كل وحدة أو مجموعة وحدات قد تم تخصيص الشهرة لها أن:

أ. تمثل المستوى الأدنى داخل الجهة الذي تتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و
ب. ألا تكون أكبر من قطاع ما كما تم تعريفه ضمن المعيار 18 - تقارير القطاعات

82. تعتبر الشهرة المعترف بها خلال الاستحواذ أصلا يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول الأخرى المكتسبة خلال الاستحواذ والتي لم يتم تحديدها بشكل فردي والإعتراف بها بشكل منفصل. لا تنتج الشهرة تدفقات نقدية أو تخفيضات في صافي التدفقات النقدية الصادرة بشكل مستقل عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، وغالبا ما تساهم في التدفقات النقدية لعديد الوحدات المولدة للنقد. لا يمكن تخصيص الشهرة في بعض الأحيان على أساس غير عشوائي للوحدات المولدة للنقد الفردية، ولكن فقط لمجموعات الوحدات المولدة للنقد. ونتيجة لذلك، فإن المستوى الأدنى داخل الجهة الذي يتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية يتضمن أحيانًا عددًا من الوحدات المولدة للنقد المتعلقة بالشهرة، والتي لا يمكن تخصيصها لها.

83. يؤدي تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 80 إلى اختبار انخفاض القيمة للشهرة على مستوى يعكس الطريقة التي تدير بها الجهة الاتحاديّة عملياتها والتي يمكن من خلالها تخصيص الشهرة بشكل طبيعي. وبالتالي لا يعد تطوير أنظمة إعداد تقارير إضافية ضروريا.

84. يمكن ألا تتطابق الوحدة المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها لغرض اختبار انخفاض القيمة، مع المستوى الذي يتم فيه تخصيص الشهرة وفقًا للمعيار 4 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي، وذلك بغرض قياس مكاسب وخسائر العملة الأجنبية. على سبيل المثال، إذا توجب على جهة اتحادية بموجب المعيار 4 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي، تخصيص الشهرة إلى مستويات منخفضة نسبيًا بغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية، فإنه ليس من الضروري اختبار انخفاض القيمة للشهرة بنفس ذلك المستوى، إلا في حال كانت الجهة الاتحاديّة تراقب الشهرة أيضًا بذلك المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

85. إذا كان من غير الممكن إنهاء التخصيص الأولي للشهرة المكتسبة في عملية الاستحواذ قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها الاستحواذ، فإنه يجب أن يتم الانتهاء من هذا التخصيص الأولي قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاستحواذ.

86. في حال تم تخصيص الشهرة لوحدة مولدة للنقد وإذا قامت الجهة الاتحاديّة باستبعاد عملية ضمن تلك الوحدة، فإن الشهرة التي تم تخصيصها مع الوحدة التي تم استبعادها يجب أن تكون كما يلي:

أ. مدرجة في القيمة الدفترية للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من الاستبعاد؛ و
ب. تم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية التي تم التخلص منها والجزء المحتفظ به من الوحدة المولدة للنقد، ما لم تتمكن الجهة الاتحاديّة من إثبات أن طرق أخرى يمكن أن تعكس بصورة أفضل الشهرة المخصصة للعملية التي تم التخلص منها.

87. إذا قامت الجهة الاتحاديّة بإعادة تنظيم هيكل التقارير الخاص بها بطريقة تغير مكونات وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فيجب على الجهة إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة. يجب أن يتم إعادة التخصيص باستخدام القيمة النسبية بطريقة مماثلة لتلك المستخدمة عندما تقوم الجهة باستبعاد عملية ضمن الوحدة المولدة للنقد، ما لم تتمكن الجهة الاتحاديّة من إثبات أن طرق أخرى يمكن أن تعكس بصورة أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.

اختبار إنخفاض القيمة للوحدات المولدة للنقد ذات الشهرة

88. عندما تتعلق الشهرة بوحدة مولدة للنقد، ولكن لم يتم تخصيصها لتلك الوحدة، يجب القيام باختبار انخفاض القيمة لتلك الوحدة، كلما كان هناك مؤشر على أن الوحدة قد تعرضت لانخفاض في قيمتها، وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية للوحدة، باستثناء أي شهرة، بالمبلغ القابل للاسترداد. يتم الاعتراف بأي خسارة انخفاض في القيمة وفقًا للفقرة 92.

89. تقوم الجهة الاتحاديّة باختبار إنخفاض القيمة سنويا للوحدة المولدة للنقد التي تم تخصيص شهرة لها، وكلما كان هناك مؤشر على أن الوحدة قد تعرضت لانخفاض في قيمتها، وذلك بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة، بما في ذلك الشهرة، بالمبلغ القابل للاسترداد للوحدة. إذا تجاوزت القيمة القابلة لالسترداد، القيمة الدفترية للوحدة، فإن الوحدة والشهرة المخصصة لتلك الوحدة تعتبر غير منخفضة القيمة. إذا تجاوزت القيمة الدفترية المبلغ القابل للاسترداد للوحدة، تعترف الجهة الاتحاديّة بخسارة انخفاض القيمة وفقاً للفقرة 92.

توقيت اختبار إنخفاض القيمة

90. تقوم الجهة الاتحاديّة باختبار انخفاض القيمة السنوي للوحدة المولدة للنقد، في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة إجراء الاختبار في نفس الوقت كل عام. يمكن إجراء إختبار إنخفاض القيمة في أوقات مختلفة ولوحدات مولدة للنقد مختلفة. إلا أنه، في حال تم الإستحواذ على جزء أو كل الشهرة التي تم تخصيصها لوحدة مولدة للنقد، في عملية إستحواذ خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يتعيّن إختبار إنخفاض القيمة لتلك الوحدة قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

91. إذا تم إجراء إختبار إنخفاض القيمة للأصول المكونة للوحدة المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها، في نفس الوقت مثل الوحدة التي تحتوي على الشهرة، فإنه يتعيّن اختبارها لانخفاض القيمة قبل الوحدة التي تحتوي على الشهرة. كذلك، إذا تم اختبار انخفاض قيمة الوحدات المولدة للنقد المكونة لمجموعة الوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها في نفس الوقت الذي تم فيه اختبار مجموعة الوحدات التي تحتوي على الشهرة، فإنه يتعيّن إجراء اختبار انخفاض القيمة للوحدات الفردية قبل مجموعة الوحدات التي تحتوي على الشهرة.

92. يمكن أن تقوم الجهة الاتحاديّة باستخدام أحدث احتساب مفصل تم إجراؤه في فترة سابقة للمبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة لها عند إجراء اختبار انخفاض القيمة لتلك الوحدة في الفترة الحالية بشرط استيفاء جميع المعايير التالية:

أ. لم تتغير الأصول والإلتزامات المكونة للوحدة بشكل ملحوظ منذ آخر احتساب للمبلغ القابل للاسترداد؛
ب. أن ينتج عن آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير؛
ت. بناء على تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر احتساب للمبلغ القابل للإسترداد، يكون الاحتمال ضئيل أن يكون المبلغ القابل الاسترداد الحالي أقل من القيمة الدفترية للأصل.

خسارة انخفاض القيمة للوحدة مولدة للنقد

93. يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة للوحدة مولدة للنقد (أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي تم تخصيص الشهرة إليها) فقط في حال كان المبلغ القابل للاسترداد الخاص بالوحدة مولدة للنقد (مجموعة الوحدات) أقل من القيمة الدفترية لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات). يتعيّن على الجهة الاتحاديّة توزيع الخسارة الناجمة عن إنخفاض القيمة بشكل نسبي بناءا على القيم الدفترية للأصول مولدة للنقد التابعة للوحدة (مجموعة الوحدات) وفقاً لهذا الترتيب:

أ. أولاً، تخفيض القيمة الدفترية لأي شهرة تم تخصيصها لوحدة مولدة للنقد (مجموعة الوحدات)؛ و
ب. ثم، تخفيض القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة (مجموعة الوحدات) وفقا لنسبة الخسارة المتعلقة به.

تعامل هذه التخفيضات في القيم الدفترية كخسائر إنخفاض قيمة على الأصول الفردية ويتم الإعتراف بها في بيان الأداء المالي للفترة.

يتعيّن على الجهة الاتحاديّة، خلال عملية توزيع خسارة إنخفاض القيمة على الأصول، ان تحرص على عدم تخفيض القيمة الدفترية للأصل لدرجة ان يصبح اقل من أعلى قيمة لما يلي:

أ. القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكلفة البيع (إذا كانت قابلة للتحديد)؛
ب. القيمة قيد الإستخدام الخاصة بالأصل (إذا كانت قابلة للتحديد)؛ و
ت. صفر.

94. تحتوي الوحدة مولدة للنقد الخاضعة لاختبار إنخفاض القيمة في بعض الاحيان على أصل غير مولد للنقد. بناءا عليه، حينما يساهم أصل غير مولد للنقد في وحدة مولدة للنقد، تخصص نسبة من القيمة الدفترية لذلك الأصل غير المولد للنقد للقيمة الدفترية الخاصة بالوحدة مولدة للنقد قبل القيام بأي تقدير للمبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد. وتعكس هذه النسبة مدى مساهمة إمكانية الخدمة للأصل غير المولد للنقد في الوحدة مولدة للنقد.

95. أما بالنسبة للقيمة الدفترية للأصل غير المولد للنقد، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تعكس اية خسائر ناجمة عن إنخفاض القيمة وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 " إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد".

96. في بعض الاحيان، تتعذر الجهة الاتحاديّة في تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل فردي كما هو موضح في الفقرة 77، وبالتالي يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان:

أ. تعترف بخسارة إنخفاض القيمة عن الأصل إذا كان القيمة الدفترية الخاص به أكبر من أعلى مقدار للقيمة العادلة مطروحا منها تكلفة البيع ونتائج إجراءات توزيع الخسارة التي تم التطرق إليها في الفقرتين 91 و92.

ب. لا تعترف بأية خسارة إنخفاض قيمة عن الأصل إذا لم تنخفض قيمة الوحدة مولدة للنقد ذات العلاقة، حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل المطروح منها تكلفة البيع أقل من القيمة الدفترية له .

عكس خسارة انخفاض القيمة

97. تقيم الجهة الاتحاديّة في كل تاريخ إعداد تقارير ما إذا كان هناك أي مؤشر حول إمكانية عدم وجود أو نقصان للخسارة الناجمة عن إنخفاض قيمة معترف بها في فترات سابقة لأصل (بخلاف الشهرة) أو لوحدة مولدة للنقد. وفي حال وجد أي مؤشر كهذا، تقدر الجهة الاتحاديّة المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل أو لتلك الوحدة مولدة للنقد.

98. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الأخذ بعين الإعتبار مؤشرات عدة خلال عملية التقييم المتعلقة بإمكانية عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة. بناءا عليه على الجهة الاتحاديّة أن تأخذ في عين الإعتبار كحد أدنى، المؤشرات التالية:

معلومات من مصادر خارجية:

أ. ارتفاع القيمة السوقية للأصل أو الوحدة مولدة للنقد ارتفاعاً كبيراً خلال الفترة؛

ب. حدوث تغيرات هامة ذات أثر إيجابي أو مفضل بالنسبة للجهة الاتحاديّة أثناء الفترة، أو ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها الجهة الاتحاديّة أو في السوق المرتبط بالأصل أو بالوحدة مولدة للنقد؛

ت. انخفاض في معدلات الفائدة في السوق أو معدلات العائد السوقية الأخرى على الاستثمارات خلال الفترة، ويرجح أن تؤثر هذه الانخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة قيد الإستخدام للأصل أو للوحدة، وأن تزيد المبلغ القابل للاسترداد للأصل أو للوحدة بشكل جوهري.

معلومات من مصادر داخلية:

أ. حدوث تغيرات هامة ذات أثر إيجابي بالنسبة للجهة الاتحاديّة أثناء الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب حيث تؤثر على المدى أو الاسلوب الذي يستخدم فيه الاصل أو الوحدة مولدة للنقد أو الذي يتوقع استخدام الاصل أو الوحدة مولدة للنقد فيه. وتشمل هذه التغيرات

التكاليف التي يتم تكبدها أثناء الفترة لتعزيز، أو تحسين أداء الأصل أو الوحدة مولدة للنقد أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي لها الأصل أو الوحدة مولدة للنقد.

ب. قرار باستئناف إنشاء الأصل الذي تم وقفه سابقاً قبل استكماله أو قبل أن يصبح جاهزا للاستخدام؛

ت. توفر أدلة من تقارير معدة داخلياً تشير إلى أن أداء الأصل أو الوحدة مولدة للنقد الاقتصادي أفضل من المتوقع أو سيصبح كذلك.

99. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة عند توفر مؤشر حول إمكانية عكس خسارة إنخفاض القيمة، النظر فيما إذا كان هناك ضرورة تستدعي مراجعة وتعديل العمر الإنتاجي المتبقي، أو طريقة الإستهلاك (الإطفاء)، أو القيمة المتبقية للأصل أو للوحدة مولدة للنقد.

100. تقوم الجهة الاتحاديّة بعكس خسارة انخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة للأصل (بخلاف الشهرة) أو الوحدة مولدة للنقد فقط في حال كان هناك تغير إيجابي في التقديرات المستخدمة في الفترة السابقة لتحديد مبلغ الأصل القابل للاسترداد. وإذا كان الحال كذلك، تتم زيادة القيمة الدفترية للأصل، باستثناء ما هو موضح في الفقرة 102، إلى المبلغ القابل للاسترداد، وتكون هذه الزيادة عكسا لخسارة انخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة.

101. يمثل عكس خسارة إنخفاض القيمة زيادة في إمكانية الخدمة المقدرة للأصل إما من الإستخدام أو من البيع وذلك من تاريخ آخر اعتراف بخسارة إنخفاض للقيمة لذلك الأصل، حيث يجب على الجهة الاتحاديّة أن تحدد التغير في التقديرات التي تسببت بالزيادة في إمكانية الخدمة المقدرة للأصل.

مثال 26.17 - التغيرات في التقديرات التي تؤدي إلى عكس خسارة انخفاض القيمة

ما يلي أمثلة عن التغير في التقديرات المتبعة التي قد تؤدي إلى زيادة في إمكانية الخدمة المقدرة للأصل:

- ✓ تغير في الأساس المتبع للمبلغ القابل للاسترداد (سواء كان المبلغ القابل للاسترداد مبنياً على القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو على القيمة قيد الاستخدام)؛
- ✓ تغير في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة أو في سعر الخصم، إذا كان المبلغ القابل للاسترداد مبنياً على القيمة قيد الاستخدام؛
- ✓ تغير في تقدير عناصر القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، إذا كان المبلغ القابل للاسترداد مبنياً على القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

102. يمكن ان تصبح في بعض الحالات القيمة قيد الاستخدام للأصل أكبر من القيمة الدفترية للأصل، ويعود ذلك إلى ازدياد للقيمة الحالية للتدفقات النقدية كلما اقترب موعدها. إلا انه يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تعكس خسارة إنخفاض القيمة لمجرد مرور الوقت حتى ولو أصبح المبلغ القابل للإسترداد للأصل أعلى من القيمة الدفترية للأصل. إذ يتوجب النظر ايضا فيما إذا كان هناك أي ازدياد في إمكانية الاصل عما كان عليه سابقا قبل القيام بأي عكس لخسارة إنخفاض القيمة.

عكس خسارة انخفاض القيمة لأصل فردي

103. في الحالات التي يتم فيها عكس خسارة إنخفاض القيمة لأصل فردي، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تزيد القيمة الدفترية للأصل (بخلاف الشهرة) بشرط ان لا تتجاوز القيمة الدفترية التي كان سيتم تسجيلها (مطروحا منها الإستهلاك أو الإطفاء) لو لم تتحقق خسارة إنخفاض القيمة في فترات سابقة.

104. يتم الإعتراف بعكس خسارة إنخفاض القيمة في بيان الأداء المالي للفترة فور إكتشافها.

105. بعد الإعتراف بعكس خسارة إنخفاض القيمة يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تعديل تكلفة الإستهلاك أو الإطفاء للأصل المعني خلال العمر الإنتاجي المتبقي على اساس منتظم بناءا على القيمة الدفترية المعدلة بعد الأخذ بعين الإعتبار القيمة المتبقية للأصل بعد إنتهاء عمره الإنتاجي (إن وجدت).

عكس خسارة انخفاض القيمة للوحدة مولدة للنقد

106. يجب توزيع عكس خسارة انخفاض القيمة المتعلقة بالوحدة مولدة للنقد على أصول الوحدة، باستثناء الشهرة، بشكل يتناسب مع القيم الدفترية لتلك الأصول ويتم الإعتراف بعكس خسارة إنخفاض القيمة للأصول الفردية وفقا للفقرة 102. كما وانه لا يجب توزيع أي جزء من خسارة إنخفاض القيمة التي تم عكسها على أصل غير مولد للنقد حتى ولو كان ذلك الاصل يساهم في إمكانية الخدمة للوحدة مولدة للنقد.

107. لا يمكن زيادة القيمة الدفترية للأصل الفردي عن قيمته القابلة للاسترداد أو القيمة الدفترية التي كان سيتم تسجيلها بسبب الاستهلاك (الإطفاء) لو لم تتحقق خسارة انخفاض القيمة في فترات سابقة، أيهما اقل.

مثال 26.18 - الإعتراف بعكس خسائر إنخفاض القيمة

اكتمالا للمثال رقم 26.13، في 30 سبتمبر 2014 ظهر تحسن واضح في أسعار العقارات حيث تجدد الطلب على العقارات في المنطقة التي يوجد فيها المبنى، مما مثّل مؤشراً واضحاً لعكس إنخفاض قيمة المبنى.

قدرت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بـ19,000,000 درهم إماراتي.

بلغت القيمة الدفترية للمبنى في هذا التاريخ 14,000,000 درهم إماراتي والتي تمثل 18,000,000 القيمة الدفترية في 30 سبتمبر 2009 ناقصا 4,000,000 لاستهلاك 5 سنوات، وتبقى من العمر الإنتاجي للمبنى 17.5 سنوات.

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتقييم خسارة انخفاض القيمة التي يمكن عكسها:

إذا كانت القيمة الدفترية للأصل أقل من المبلغ القابل للاسترداد (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع)، يجب على الجهة الاتحاديّة عكس انخفاض قيمة الأصل وزيادة القيمة الدفترية بالفرق.

إلا أنه ينبغي ألا تتجاوز القيمة الدفترية التي تم زيادتها، القيمة الدفترية للأصل لو لم يتم الاعتراف بانخفاض القيمة سابقا.

مثال 26.18 - الإعتراف بعكس خسائر إنخفاض القيمة

القيمة الدفترية للأصل لو لم يتم الاعتراف بانخفاض القيمة سابقاً (القيمة الدفترية قبل انخفاض القيمة في 30 سبتمبر 2009 ناقصا تكلفة الاستهلاك 5 سنوات):

22,500,000 - 5,000,000 = 17,500,000 درهم إماراتي

وبالتالي يمثّل عكس الانخفاض في قيمة المبنى:

17,500,000 - 14,000,000 = 3,500,000 درهم إماراتي.

وعلى هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
مخصص انخفاض القيمة المتراكم	3,500,000	
ربح من عكس إنخفاض في القيمة		3,500,000

خلال الفترات التالية، تقوم الجهة الاتحاديّة باستعمال القيمة الدفترية الجديدة للأصل لإحتساب الإستهلاك على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل (المبنى).

حيث يتم تسجيل الإستهلاك المتعلق بالفترة من 1 أكتوبر 2014 إلى 31 ديسمبر 2014، كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ إستهلاك مبنى $\left(\frac{17,500,000}{17.5}\right) \text{x} \left(\frac{3}{12}\right)$	250,000	
إستهلاك متراكم		250,000

مثال 26.19 - كيف تخصص خسارة انخفاض القيمة لأصول الوحدة مولدة للنقد؟

هناك مؤشر لدى الهيئة الاتحاديّة للكهرباء والماء على أن وحدة مولدة للنقد لديها قد تكون انخفضت قيمتها. أجرت ادارة الهيئة اختبار انخفاض القيمة وقدرت أن المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد هي 700 درهم إماراتي. فيما يلي تفاصيل أخرى عن الوحدة مولدة للنقد:

الأصول	القيمة الدفترية	القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع	القيمة قيد الاستخدام
الممتلكات والمصانع والمعدات:			
المباني	500	550	500
الآلات	90	50	50
الأصول غير ملموسة:			
الأصول غير ملموسة	250	لا يوجد	150
الاجمالي للوحدة مولدة للنقد	840	600	700

إجمالي المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد هو 700 درهم إماراتي

(الأعلى بين القيمة قيد الاستخدام والقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع).

انخفاض القيمة الذي يجب توزيعه: 140 درهم إماراتي (يمثل الفرق بين القيمة الدفترية والمبلغ القابل للاسترداد). يتم توزيع الانخفاض كما يلي:

الأصول	القيمة الدفترية	المبلغ القابل للاسترداد (القيمة قيد الاستخدام)	انخفاض القيمة المخصص	القيمة الدفترية المعدلة على أساس التوزيع
	(أ)	(ب)	(ج)=(أ)-(ب)	(د)=(أ)+(ج)
المباني	500	500	---	---
الآلات	90	50	(40)	50
الأصول غير ملموسة	250	150	(100)	150
الاجمالي للوحدة مولدة للنقد	**840**	**700**	**(140)**	

حسبما ورد أعلاه، تخصص خسارة انخفاض القيمة بشكل تناسبي على أساس القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

إعادة تحديد الأصول

108. تتم عملية إعادة تحديد الأصل من أصل مولد للنقد إلى أصل غير مولد للنقد أو من أصل غير مولد للنقد إلى أصل مولد للنقد فقط عندما تتوافر أدلة واضحة تفيد أن عملية إعادة التحديد مناسبة. إن عملية إعادة التحديد لا تؤدي بحد ذاتها إلى ضرورة اختبار إنخفاض القيمة أو عكس لخسارة إنخفاض القيمة. إلا انه يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تقييم ما إذا كانت هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الاصل في الفترة الماليّة التي تعقب الفترة التي تمت فيها عملية إعادة التحديد حيث يتوجب على الجهة ان تأخذ بالاعتبار كحد أدنى كافة المؤشرات التي تم ذكرها في فقرة 15.

مثال 26.20 - إعادة تحديد الأصول

أنشأت جهة اتحادية مبنى في عام 2010 بهدف تأجيره إلى أطراف ثالثة. بناءا عليه تم اعتبار هذا المبنى كأصل مولد للنقد. في عام 2014، قررت الجهة بتحويل المبنى من عقار إستثماري إلى مبنى للإدارة. بالتالي بناءا على هذا التغيير في غرض المبنى، قررت الجهة الاتحاديّة إعادة تحديد الاصل من أصل مولد للنقد إلى أصل غير مولد للنقد.

مثال 26.21 - نظرة شاملة حول تسلسل الخطوات الممكن اتباعها لتحديد خسارة انخفاض القيمة للوحدة مولدة للنقد

<u>الخطوة 1</u>: هل وقع حدث يشير الى إمكانية انخفاض قيمة الوحدة مولدة للنقد المؤلفة من مجموعة أصول ملموسة؟

- ✓ عند تقدير ما إذا كان هناك اي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الوحدة مولدة للنقد، تدرس الجهة الاتحاديّة كلاً من المؤشرات الداخلية والخارجية التي تؤثر على انخفاض القيمة، حسبما ذكر في الفقرة 14.
- ✓ إذا كانت الإجابة على السؤال أعلاه بـ لا، عندئذ لا يلزم القيام بأي عمل آخر في هذا الوقت إلا التوثيق. أما إذا كانت الاجابة على السؤال بـ نعم، يجب الاستمرار بالخطوة 2.

<u>الخطوة 2</u>: هل تظهر الحسابات السابقة أن المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد أكبر بكثير من قيمتها الدفترية ولم تقع اية أحداث من شأنها إزالة ذلك الفرق؟

- ✓ يجب أخذ الأهمية الجوهرية بعين الاعتبار، إذا أظهر التقييم السابق أن المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد كانت أكبر بكثير من قيمتها الدفترية، يمكن للجهة الاتحاديّة تحاشي إعادة تقييم قيمتها القابلة للاسترداد إذا لم تقع اية أحداث من شأنها إزالة ذلك الفرق. وبشكل مشابه، قد يظهر التحليل السابق أن المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد ليست حساسة لواحد (أو أكثر) من المؤشرات الداخلية أو الخارجية التي تم بحثها في الفقرة 15.
- ✓ إذا كانت الإجابة على السؤال في الخطوة 2 بـ نعم، عندئذ لا يلزم القيام بأي عمل آخر في هذا الوقت إلا التوثيق. أما إذا كانت الاجابة بـ لا، يجب الاستمرار بالخطوة 3.

مثال 26.21 - نظرة شاملة حول تسلسل الخطوات الممكن اتباعها لتحديد خسارة انخفاض القيمة للوحدة مولدة للنقد

<u>الخطوة 3</u>: تحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد (أي القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام، أيهما أعلى). هل المبلغ القابل للاسترداد أعلى من القيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد؟

- ✓ إذا كانت الاجابة بـ **<u>نعم</u>**، ليست هناك حالة انخفاض قيمة. أما إذا كانت الاجابة بـ **<u>لا</u>** فيجب على الجهة الاتحاديّة حساب خسارة انخفاض القيمة على أنها الفرق ما بين القيمة الدفترية والمبلغ القابل للاسترداد والاستمرار بالخطوة 4.

<u>الخطوة 4: إذا تم تحديد خسائر انخفاض القيمة واعتمادها، يجب قيد خسائر انخفاض القيمة.</u>

- ✓ إذا كان المبلغ القابل للاسترداد أقل من القيمة الدفترية، يجب تخفيض القيمة الدفترية الى مقدار المبلغ القابل للاسترداد ويعتبر ذلك التخفيض خسارة في انخفاض القيمة ويجب تسجيل خسارة انخفاض القيمة في بيان الأداء المالي.
- ✓ يجب تعديل استهلاك الفترة المستقبلي للأصول الخاضعة للاستهلاك حسب نوعها وذلك بناء على القيمة الدفترية "الجديدة" للأصل والمدة المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل .
- ✓ يجب تحديد القيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد بشكل يتفق مع الطريقة التي تم بها تحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد.

الإفصاحات

109. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن الاساليب المتبعة للتمييز بين الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد.

110. يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي لكل فئة من الأصول:

أ. المصروفات الناجمة عن خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الأداء المالي مع تحديد للبنود المتأثرة بإنخفاض القيمة.

ب. المبالغ المتعلقة بعكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الأداء المالي مع تحديد للبنود المتأثرة من عملية عكس خسائر إنخفاض القيمة.

111. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة التي تعد تقارير القطاعات وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 18 "تقارير القطاعات"، أن تفصح عن خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها والمعكوسة لكل قطاع ثم عرضه في البيانات الماليّة.

112. حين تكون خسارة انخفاض القيمة، المعترف بها أو المعكوسة للأصل (بما في ذلك الشهرة) أو للوحدة مولدة للنقد خلال الفترة، جوهرية للبيانات الماليّة، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عما يلي :

أ. الأحداث والظروف التي أدت الى الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة أو عكسها؛

ب. قيمة خسارة انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة؛

ت. بالنسبة للأصل المولد للنقد:

- ✓ طبيعة الأصل؛ و
- ✓ القطاع الذي ينتمي الأصل اليه.

ث. بالنسبة للوحدة مولدة للنقد:

- ✓ وصف الوحدة مولدة للنقد (مثل خط انتاج، أو مصنع أو خط خدمات أو منطقة جغرافية أو قطاع تم اعداد تقرير حوله)؛
- ✓ مبلغ خسارة انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة لكل فئة من الأصول أو قطاع (حينما ينطبق).
- ✓ وجوب الإفصاح إذا كان هناك تغيير على أسلوب تجميع الأصول لتحديد الوحدة مولدة للنقد عقب التقدير السابق للمبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد، حيث يتعيّن على الجهة الاتحاديّة وصف الطريقة الحالية والطريقة السابقة التي تم فيها تجميع الأصول وأسباب تغيير طريقة تحديد الوحدة مولدة للنقد؛

ج. ما إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للأصل(الوحدة المولدة للنقد) يمثل القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو يمثل القيمة قيد الإستخدام للأصل.

ح. الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إذا كان المبلغ القابل للاسترداد يمثل القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (مثلا، إذا ما تقرر ذلك بالرجوع الى سوق نشطة أو بأية طريقة أخرى)؛ و

خ. إذا ما كان المبلغ القابل للاسترداد يمثل القيمة قيد الإستخدام للأصل، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) للقيمة قيد الإستخدام.

113. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تفصح عن إجمالي خسائر إنخفاض القيمة وعن إجمالي المبالغ المتعلقة بعكس خسائر إنخفاض القيمة في حال لم يتم الإفصاح عن المعلومات حولها في الفقرة 110 نظرا لعدم جوهرية المبالغ. بناءا عليه يجب ان تفصح الجهة الاتحاديّة عن المعلومات التالية:

أ. فئات الأصول الرئيسية المتأثرة بخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة؛

ب. الاحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى الاعتراف بخسارة إنخفاض القيمة أو عكسها.

114. تنصح الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن الافتراضات المستخدمة خلال الفترة لتحديد المبلغ القابل للاسترداد للأصول.

115. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن قيمة أي جزء من الشهرة المكتسبة في عملية استحواذ خلال الفترة ولم يتم تخصيصه لوحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) في نهاية فترة التقرير، و كذلك الأسباب وراء عدم التخصيص.

الإفصاح عن التقديرات المستخدمة في قياس المبالغ القابلة للاسترداد الخاصة بالوحدات مولدة للنقد التي تحتوي على أصول غير ملموسة ذات أعمار نافعة غير محددة:

116. يتعيّن على الجهة توفير الإفصاحات اللازمة لكل وحدة مولدة للنقد (مجموعة الوحدات) حين تكون القيمة الدفترية للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار النافعة وغير المحددة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات)، جوهرية مقارنة مع إجمالي القيمة الدفترية للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار النافعة غير المحددة التي تملكها الجهة الاتحاديّة. بناءا على ذلك يتعيّن على الجهة الاتحاديّة افصاح المعلومات التالية:

أ. القيمة الدفترية للشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة الوحدات)؛

ب. القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة ذات الأعمار النافعة غير المحددة المخصصة للوحدة (مجموعة الوحدات)؛

ت. الأساس المعتمد لتحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة (مجموعة الوحدات) (أي القيمة قيد الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع)؛

ث. إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للوحدة (مجموعة الوحدات) مبنياً على القيمة قيد الاستخدام:

- ✓ وصف لكل إفتراض أساسي اعتمدت عليه الإدارة في توقعات التدفق النقدي الخاص بها عن الفترة التي تغطيها أحدث الميزانيات / التوقعات. يعنى بالافتراضات الأساسية هي تلك الافتراضات التي تؤثر بشكل كبير على المبلغ القابل للاسترداد للوحدة (مجموعة الوحدات)، ويكون حساسا بالنسبة لها إلى أبعد حد؛
- ✓ وصف لأسلوب الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعيّنة لكل إفتراض أساسي سواء كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، إذا كان ذلك مناسباً، كانت متسقة مع

المعلومات من مصادر الخارجية، وإذا لم يكن الحال كذلك، كيفية وسبب اختلافها عن التجربة السابقة أو عن المعلومات من المصادر الخارجية.

- ✓ الفترة التي وضعت الإدارة لها توقعات تدفقات نقدية وفقا لأحدث الميزانيات / التوقعات الماليّة التي أقرتها الإدارة. وحينما تكون فترة التدفقات النقدية للوحدة مولدة للنقد (مجموعة الوحدات) تزيد عن 5 سنوات يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن سبب تبرير تلك الفترة الأطول؛
- ✓ معدل النمو المستخدم لإحتساب توقعات التدفقات النقدية خارج الفترة المغطاة بأحدث الميزانيات / التوقعات، ومبرر إستخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل للمنتجات أو الصناعات أو المكان التي تعمل به الجهة الاتحاديّة أو للسوق الذي خصصت له الوحدة (مجموعة الوحدات)؛
- ✓ سعر (أسعار) الخصم المطبقة على توقعات التدفقات النقدية.

ج. الطريقة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة البيع إذا كان المبلغ القابل للاسترداد المتعلق بالوحدة (مجموعة الوحدات) مبنيا على القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة البيع. وكما يتعيّن أيضا الإفصاح عن المعلومات التالية إذا لم يتم تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة البيع باستخدام سعر سوق نشط للوحدة:

- ✓ وصف لكل افتراض أساسي اعتمدت الإدارة عليه لتحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة البيع؛
- ✓ وصف لأسلوب الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعيّنة لكل إفتراض أساسي سواء كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة، أو إذا كان ذلك مناسبا، كانت متسقة مع المعلومات من المصادر الخارجية، وإذا لم يكن الحال كذلك، كيفية وسبب اختلافها عن التجربة السابقة أو عن المعلومات من المصادر الخارجية.

أما إذا تم تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع باستخدام تقديرات التدفقات النقدية المخصومة، ينبغي الإفصاح أيضا عن المعلومات التالية:

- ✓ الفترة التي قامت خلالها الإدارة بتقدير التدفقات النقدية؛
- ✓ معدل النمو المستخدم لاستنتاج تقديرات التدفقات النقدية؛
- ✓ معدل (معدلات) الخصم المطبقة على تقديرات التدفقات النقدية.

ح. إذا كان التغير الممكن على نحو معقول في الافتراضات الأساسية التي اعتمدت الإدارة عليها في تحديد المبلغ القابل للاسترداد المتعلق بالوحدة (مجموعة الوحدات)، سيؤدي إلى تجاوز قيمتها الدفترية لمبلغها القابل للاسترداد، يتعيّن الإفصاح عما يلي:

- ✓ المبلغ الذي يزيد به مبلغ الوحدة (مجموعة الوحدات) القابل للاسترداد عن القيمة الدفترية؛
- ✓ القيمة المعنية للافتراض الأساسي؛
- ✓ المبلغ الذي يجب أن تتغير من خلاله القيمة المخصصة للافتراض الأساسي بعد اعتبار أية آثار ناتجة في متغيرات أخرى مستخدمة لقياس المبلغ القابل للاسترداد حتى يكون مبلغ الوحدة (مجموعة الوحدات) القابل للاسترداد مساويا لقيمتها الدفترية.

117. إذا كان بعض أو كل القيمة الدفترية للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار النافعة غير المحددة مخصصة للعديد من الوحدات مولدة للنقد (مجموعة الوحدات)، وكان المبلغ المخصص على هذا النحو لكل وحدة (مجموعة الوحدات) غير كبير مقارنة مع إجمالي القيمة الدفترية للشهرة أو للأصول غير الملموسة (ذات الأعمار النافعة غير المحددة) التابعة للجهة الاتحاديّة، يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن ذلك بالإضافة إلى إجمالي القيمة الدفترية لتلك للشهرة أو الأصول غير ملموسة المخصصة للوحدات مولدة للنقد (مجموعة الوحدات). وبالإضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ القابلة للاسترداد لأي من تلك الوحدات مبنية على إفتراض (افتراضات)، وكان إجمالي القيمة الدفترية للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار النافعة غير المحددة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعة الوحدات) كبيرة مقارنة مع إجمالي القيمة الدفترية للشهرة أو للأصول غير الملموسة ذات الأعمار النافعة غير المحددة التابعة للجهة الاتحاديّة، يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن ذلك بالإضافة إلى ما يلي:

أ. إجمالي القيمة الدفترية للشهرة المخصصة لتلك الوحدات مولدة للنقد (مجموعات الوحدات)؛
ب. إجمالي القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة ذات الأعمار النافعة غير المحددة المخصصة لتلك الوحدات مولدة للنقد (مجموعات الوحدات)؛
ت. وصف للافتراضات الأساسية؛
ث. وصف لأسلوب الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعيّنة للافتراض أو الافتراضات الأساسية سواء كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة، أو إذا كان ذلك مناسباً، كانت متسقة مع المعلومات من المصادر الخارجية، وإذا لم يكن الحال كذلك، كيفية وسبب اختلافها عن التجربة السابقة أو عن المعلومات من المصادر الخارجية؛
ج. إذا كان التغير الممكن على نحو معقول في الافتراض (الافتراضات) الأساسية سيؤدي إلى تجاوز القيمة الدفترية للوحدة (مجموعات الوحدات) لمبالغها القابلة للاسترداد:

- ✓ المبلغ الذي تزيد به مبالغ الوحدة (مجموعات الوحدات) القابلة للاسترداد عن إجمالي قيمتها الدفترية؛
- ✓ القيمة (القيم) المعيّنة للافتراضات الأساسية؛
- ✓ المبلغ الذي يجب أن تتغير من خلاله القيمة (القيم) المعيّنة للافتراض أو للافتراضات الأساسية بعد اعتبار أية آثار ناتجة في متغيرات أخرى مستخدمة لقياس المبلغ القابل للاسترداد حتى تكون مبالغ الوحدة (مجموعات الوحدات) القابلة للاسترداد مساوية لقيمتها الدفترية.

118. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما إذا تم الإعتماد على إحتساب الفترة السابقة للمبلغ القابل للاسترداد المتعلق بالأصل غير الملموس ذات عمر نافع غير محدد، بهدف قياس المبلغ القابل للاسترداد لذلك الاصل غير الملموس المتعلق بالفترة الحالية.

المعيار 21 – انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

المعيار 21 - انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 21 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على كيفية تحديد وتقييم الإنخفاض في قيمة الأصول غير المولدة للنقد. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 21 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

هدف المعيار 474
النطاق 474
تحديد الأصول غير المولدة للنقد 475
تحديد الأصل الذي يمكن أن تنخفض قيمته 477
قياس مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد 479
قياس مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذي عمر انتاجي غير محدد 480
القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع 480
القيمة قيد الاستخدام 482
منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة 482
منهج تكلفة الإستعادة 483
منهج وحدات الخدمة 486
تطبيق المناهج 488
الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها 488
عكس خسارة إنخفاض القيمة 490
إعادة تحديد الأصول 493
الإفصاحات 493

هدف المعيار

1. هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات الواجب تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل غير مولد للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان أنه تم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة. يحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على الجهة الاتحاديّة عكس خسارة انخفاض القيمة كما يوضح الإفصاحات اللازمة.

2. يتطرق هذا المعيار أساسا إلى المواضيع التالية:

أ. تحديد الأصول غير المولدة للنقد؛
ب. تحديد الأصول التي يمكن أن تنخفض قيمتها: مؤشرات الانخفاض؛
ت. أسس قياس مبلغ الخدمة القابل للاسترداد ومختلف الطرق المتبعة؛
ث. طريقة الاعتراف وقياس الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة؛
ج. التطرق إلى حالات عكس الخسارة وكيفية الاعتراف بها؛ و
ح. متطلبات العرض والافصاح المتعلقة بانخفاض الأصول غير المولدة للنقد.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.

4. المبدأ الأساسي لانخفاض القيمة هو أنه لا يتم تسجيل مبلغ الأصل في بيان المركز المالي بأكثر من المبلغ القابل للاسترداد لذلك على الجهة الاتحاديّة التي تعد وتعرض البيانات الماليّة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، تطبيق هذا المعيار في محاسبة انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد، باستثناء ما يلي:

أ. المخزون (معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12)؛
ب. الأصول الناجمة عن عقود الانشاء (معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 11)؛
ت. الأصول الماليّة (معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41)؛
ث. الأصول غير المتداولة (مجموعات جاري التصرف بها) المصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"؛ و
ج. الأصول الأخرى غير مولدة للنقد والتي تدخل المتطلبات المحاسبية لانخفاض القيمة الخاصة بها ضمن معيار آخر في دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

5. تطبق الجهات الاتحاديّة التي تحتفظ بأصول مولدة للنقد كما هي معرفة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" على تلك الأصول، وتطبق الجهات الاتحاديّة التي تحتفظ بأصول غير مولدة للنقد متطلبات هذا المعيار على تلك الأصول.

6. تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق هذا المعيار على الاستثمارات التالية، فقط عندما يتم اعتبار هذه الأصول الماليّة على أنها أصول غير مولدة للنقد، وتشمل هذه الاستثمارات ما يلي:

أ. المنشآت المسيطر عليها، كما هي معرفة في معيار 35 "البيانات المالية الموحّدة"؛
ب. المنشآت الزميلة، كما هي معرفة في معيار 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"؛ و
ت. الترتيبات المشتركة، كما هي معرفة في معيار 37 " الترتيبات المشتركة ".

تحديد الأصول غير المولدة للنقد

7. تمثل الأصول غير المولدة للنقد جميع الأصول التي لا يتم تصنيفها واعتبارها على أنها أصول مولدة للنقد. حيث تشمل الأصول غير المولدة للنقد على سبيل المثال وليس الحصر:

أ. المباني التي تستعملها الجهة الاتحاديّة لتقديم خدمات اجتماعية دون مقابل؛
ب. أصول البنية التحتية التي لا ينتج عنها أي عائد تجاري؛
ت. برامج الكمبيوتر المستعملة لتمهيل تقديم خدمات إلى العموم دون تحقيق عائد تجاري هام.

8. بالرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" الأصول المولدة للنقد تشمل الأصول التي يحتفظ بها بهدف رئيسي هو توليد عائد تجاري حيث يولد الأصل عائداً تجارياً حين يتم استخدامه بشكل يتفق مع الشكل الذي تتبناه الجهة الاتحاديّة حيث أن امتلاك أصل لتوليد "عائد تجاري" يشير الى أن الجهة الاتحاديّة تعتزم:

أ. توليد تدفقات نقدية إيجابية واردة من هذا الأصل (أو من الوحدة مولدة للنقد التي يشكل الأصل جزءاً منها)؛
ب. اكتساب عائد تجاري يؤثر على المخاطر التي تتعلق بالاحتفاظ بالأصل.

مثال 21.1 - أصل غير مولد للنقد محتفظ به بشكل رئيسي لتقديم الخدمات

تقوم مستشفى تابعة لوزارة الصحة باستخدام مبنى للمرضى الذين يدفعون الرسوم (أصل مولد للنقد)، على الرغم من أن معظم أصول المستشفى الأخرى (ومن ضمنها مباني أخرى) هي أصول تخدم المصلحة العامّة (أصول غير مولدة للنقد).

مثال 21.2 - أصل غير مولد للنقد محتفظ به بشكل رئيسي لتقديم الخدمات

تقوم وزارة الصحة بتشغيل مصنع تخلص من النفايات لضمان التخلص السليم من النفايات الطبية (كنشاط رئيسي للمصنع) التي تنتجها المستشفيات العامّة التابعة للوزارة، ولكن المصنع يعالج أيضاً (كنشاط ثانوي) كمية صغيرة من النفايات الطبية التي تنتجها المستشفيات القطاع الخاص وذلك على أساس تجاري وبرسوم معيّنة وفي هذه الحالة لا يمكن التمييز بين الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد لأن الهدف الرئيسي من المصنع هو تقديم الخدمات.

9. في حالات أخرى يمكن أن يولد أصل معين تدفقات نقدية وكذلك يستخدم لأغراض غير مولدة للنقد. يجب تحديد هدف الاحتفاظ بالأصل ومدى الرغبة بتوليد عائد تجاري من الأصل وبناء عليه يتم تحديد المعيار المحاسبي الواجب تطبيقه:

أ. (معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد")؛ أو
ب. هذا المعيار.

مثال 21.3 - أصل مولد للنقد ويستخدم لأغراض غير مولدة للنقد

تملك مستشفى عامة تابعة لوزارة الصحة عشرة أجنحة لمعالجة المرضى، يستخدم تسعة منها للمرضى الذين يدفعون رسوم العلاج على أساس تجاري والجناح الآخر المتبقي يستخدم للمرضى غير القادرين على دفع رسوم المعالجة أو الذين يشملهم إعفاء إداري من دفع رسوم المعالجة، علماً أن المرضى من جميع الأجنحة يستخدمون بشكل مشترك جميع المرافق الأخرى للمستشفى.

يجب هنا الأخذ بعين الاعتبار الحد الذي يتم به الإحتفاظ بالأصل بهدف توفير عائد تجارى، وذلك لتحديد ما إذا كان ينبغي أن تطبيق هذا المعيار أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد".

10. في بعض الحالات قد لا يكون من الواضح ما إذا كان الهدف الرئيسي للاحتفاظ بالأصل هو إنتاج عائد تجاري، وفي هذه الحالات من الضروري تقييم أهمية التدفقات النقدية الخاصة بالأصل، وقد يكون من الصعب تحديد ما إذا كان مدى إنتاج الأصل لتدفقات نقدية ذات أهمية بحيث تطبق الجهة الاتحاديّة معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" عوضاً عن هذا المعيار. كما يجب التأكد من الاتساق في طريقة اختيار المعيار الواجب تطبيقه من قبل الجهة الاتحاديّة بالنسبة لانخفاض قيمة الأصل بناءا على التقديرات والأحكام المهنية وذلك حسب تعريف الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد.

لأغراض الإنخفاض في القيمة، تعتبر الشهرة أصلا مولدا للنقد. لا تولد الشهرة منافع اقتصادية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى، كما يتم تقييم انخفاض قيمتها كجزء من مجموعة أصول. يتناول هذا المعيار تقييم الأصول الفردية. وبالتالي، تطبق الجهة الاتحاديّة المعيار 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" بدلاً من هذا المعيار لتحديد ما إذا سيتم تخفيض قيمة الشهرة.

تحديد الأصل الذي يمكن أن تنخفض قيمته

11. على الجهة الاتحاديّة أن تقيم في تاريخ إعداد كل تقرير ما إذا كانت هناك مؤشرات على امكانية حدوث انخفاض في قيمة أصل، وإذا وجدت مثل هذه المؤشرات فإنه على الجهة الاتحاديّة تقدير مبلغ الخدمة القابل للاسترداد للأصل.

12. تنخفض قيمة الأصل غير المولد للنقد عندما يتجاوز القيمة الدفترية للأصل مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص به. تحدد الفقرة 16 مؤشرات رئيسية تدل على احتمال وجود خسارة ناتجة عن إنخفاض القيمة. إذا كانت أي من تلك المؤشرات قائمة، تقوم الجهة الاتحاديّة بإعداد تقديرا رسميا لمبلغ الخدمة القابل للاسترداد. وفي حال لم يكن هناك مؤشر على وجود خسارة إنخفاض قيمة محتملة، لا يتطلب هذا المعيار من الجهة الاتحاديّة أن تعد تقديرا رسميا لمبلغ الخدمة القابل للاسترداد باستثناء الفقرة 13.

13. بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض القيمة، تقوم الجهة الاتحاديّة باختبار انخفاض القيمة بشكل سنوي بالنسبة للأصول التالية:

    أ. الأصل غير الملموس الذي يكون له عمر إنتاجي غير محدد؛
    ب. الأصل غير ملموس وغير متوفر بعد لإستخدامه.

14. يمكن إجراء إختبار إنخفاض القيمة لأصول غير ملموسة هذا في أي وقت خلال فترة إعداد التقارير، شرط أن تتم في نفس الوقت من كل عام. ويمكن إختبار أصول غير ملموسة مختلفة بخصوص إنخفاض القيمة في أوقات مختلفة، لكن إذا تم الإعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس خلال فترة إعداد التقارير الحالية، فإنه ينبغي إختبار ذلك الأصل غير الملموس بخصوص إنخفاض القيمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير الحالية.

15. يتطلب هذا المعيار إجراء اختبار سنوي من أجل تحديد انخفاض القيمة على الأصول غير ملموسة وغير المتوفرة للاستخدام بعد، وذلك من أجل تحديد قدرة تلك الأصول على توليد منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة كافية لاستعادة القيمة الدفترية. عادة ما يواكب إجراء هذا الاختبار درجات أعلى من الشك أو عدم اليقين للأصل غير المتوفر للاستخدام مما هو بعد أن يتوفر ذلك الأصل للاستخدام.

16. عند تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية حدوث إنخفاض في قيمة أصل ما، على الجهة الاتحاديّة أن تأخذ في الإعتبار المؤشرات التالية كحد أدنى:

معلومات من مصادر خارجية

أ. التوقف أو التوقف الوشيك في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها؛
ب. حدوث تغيرات هامة طويلة المدى ذات أثر سلبي على الجهة الاتحاديّة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو القانونية أو بيئة السياسة الحكومية التي تعمل الجهة الاتحاديّة فيها.

مثال 21.4 - أمثلة عن المعلومات من مصادر خارجية

توصلت آخر الدراسات الطبية والتقنية الحديثة إلى تطوير تكنولوجيا جديدة تستخدم في الآلات التصويرية الطبية للكشف المبكر عن الأورام والأمراض الخبيثة كما بينت هذه الدراسات أن هناك تأثير سلبي للتكنولوجيا القديمة المستخدمة على المرضى.

بعد الاطلاع على محتوى هذه الدراسات تبين لوزارة الصحة أنه يجب استبدال الآلات الطبية المستخدمة لديها حالياً وشراء آلات تصوير طبية حديثة تحقق الأهداف المرجوة منها ولا تؤثر سلباً على المرضى. يعد هذا التطور التكنولوجي على أنه عامل خارجي مؤثر يدل على وجود انخفاض في المبلغ القابل للاسترداد للآلات الطبية وبالتالي وجود خسائر ناتجة عن انخفاض قيمة تلك الأصول.

معلومات من مصادر داخلية

أ. وجود أدلة على تعرض الأصل لأضرار مادية؛
ب. حدوث تغيرات هامة طويلة المدى ذات أثر سلبي على الجهة الاتحاديّة خلال الفترة، أو يتوقع أنها ستحدث في المستقبل القريب إلى المدى الذي يتم فيه، أو الطريقة التي يتم بها، إستخدام الأصل أو يتوقع أن يتم بها إستخدامه. وتشمل هذه التغيرات أن يصبح الأصل متوقف عن العمل أو وجود خطط لوقف أو إعادة هيكلة الوحدة التي يتبع الأصل لها أو وجود خطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع مسبقا وإعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على اعتبار أنه محدد وليس غير محدد؛
ت. إتخاذ قرار بوقف إنشاء الأصل قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة تسمح باستخدامه؛
ث. وجود أدلة من تقارير داخلية تشير إلى أن أداء خدمة الأصل أسوأ من المتوقع أو ستكون كذلك، على سبيل المثال:

- ✓ تكاليف تشغيل الأصل أو الحفاظ عليه أعلى بكثير مقارنة مع تلك التي تم رصدها في الموازنة؛
- ✓ مستويات الخدمة والانتاج للأصل أقل بكثير مقارنة مع تلك التي تم توقعها في بداية الفترة.

17. تقوم الجهة الاتحاديّة بالأخذ بعين الاعتبار الأهمية الجوهرية قبل الشروع في تقدير المبلغ القابل للاسترداد، حيث ليس من الضروري في جميع الحالات أن يتم تقدير مبلغ الخدمة القابل للاسترداد للأصل وذلك بعد أخذ الأهمية الجوهرية بالاعتبار كما هو موضح في المثال التالي:

مثال 21.5 - اعتبار الأهمية الجوهرية عند تقدير المبلغ القابل للاسترداد

تدل الاحتسابات السابقة من قبل وزارة الطاقة على أن مبلغ الخدمة القابل للاسترداد من إحدى الآلات المستعملة غير مولدة للنقد لديها، هي أكبر بكثير من قيمتها الدفترية. لذلك فإن الوزارة ليست بحاجة لإعادة تقدير مبلغ الخدمة القابل للاسترداد لهذه الآلة طالما أنه تم التأكد من عدم وقوع أية أحداث مؤثرة قد تغير هذا الفرق الكبير بين مبلغ الخدمة القابل للاسترداد والقيمة الدفترية.

بمجرد أن يستوفي الأصل الشروط اللازمة لتصنيفه كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو إدراجه ضمن مجموعة جاري التصرف بها المصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع)، يتم استبعاده من نطاق هذا المعيار ويتم المحاسبة عنه وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"

18. في حال كان هناك مؤشر على وجود إنخفاض قيمة الأصل، فإن هذا قد يشير إلى ضرورة مراجعة وتعديل التالي:

أ. العمر الإنتاجي المتبقي؛ أو
ب. طريقة الاستهلاك (الإطفاء)؛ أو
ت. القيمة المتبقية للأصل وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الذي ينطبق على الأصل حتى وإن لم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة الأصل.

قياس مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد

19. يعرف هذا المعيار مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد على أنه القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع، أو القيمة قيد الاستخدام، أيهما أعلى. لذلك ليس من الضرورة دائما تحديد كل من القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع وقيمته المستخدمة. حيث في حال تجاوز أي منهما القيمة الدفترية للأصل، لا تنخفض قيمة الأصل ولا يكون من الضرورة تقدير المبلغ الأخر.

20. قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، حتى لو لم يتم تداول الأصل في سوق نشط. توضح الفقرة 23 أسسا بديلة محتملة لتقدير القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع عندما لا يتوفر سوق نشط للأصل. لكن في بعض الأحيان لن يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لأنه ليس هناك من أساس لإجراء تقدير موثوق للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة. وفي هذه الحالة، قد تستعمل الجهة الاتحاديّة قيمة الأصل قيد الاستخدام على أنها مبلغ الخدمة القابلة للإسترداد الخاص به.

21. يمكن إستخدام القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع على أنها مبلغ الخدمة القابل للإسترداد إذا لم يكن هناك سبب يدعو إلى الإعتقاد بأن القيمة قيد الاستخدام للأصل تفوق بشكل كبير قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. غالبا ما يكون هذا هو الحال لأصل يتم الإحتفاظ به للاستبعاد. ويعود ذلك إلى أن القيمة قيد الاستخدام للأصل المحتفظ به للاستبعاد تتكون بشكل رئيسي من صافي عائدات الإستبعاد. من المرجح أن تكون القيمة قيد الاستخدام لأصول غير مولدة للنقد، التي يتم

الإحتفاظ بها بشكل مستمر لتقديم خدمات متخصصة أو بضائع عامة للمجتمع، أكبر من قيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.

قياس مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذي عمر انتاجي غير محدد

22. تتطلب الفقرة 13 من هذا المعيار أن تقوم الجهة الاتحاديّة إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يكون له عمر إنتاجي غير محدد فيما يخص إنخفاض القيمة بشكل سنوي. ويتم ذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية مع مبلغ الخدمة القابل للإسترداد، بغض النظر عن وجود أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. لكن يمكن إستخدام الاحتساب التفصيلي الأحدث لمبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص بالأصل والذي جرى في فترة سابقة في إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل في الفترة الحالية، شرط تحقيق جميع الشروط التالية:

أ. إذا لم يقدم الأصل غير الملموس إمكانيات خدمة من الإستخدام المستمر المستقل بشكل كبير عن تلك الإمكانيات الناتجة عن الأصول الأخرى أو مجموعات من الأصول ويتم بالتالي إختباره فيما يخص إنخفاض القيمة كجزء من الوحدة غير مولدة للنقد التي ينتمي إليها، ولم تتغير الأصول والالتزامات المكونة لتلك الوحدة بشكل كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

ب. أن ينتج عن آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير؛

ت. بناء على تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر احتساب لمبلغ الخدمة القابل للإسترداد، يكون احتمال أن يكون مبلغ الخدمة القابل الاسترداد الحالي بأقل من القيمة الدفترية للأصل هو إحتمال ضئيل.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

23. عند تحديد القيمة العادلة لاحتساب القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع يجب على الجهة الاتحاديّة الاخذ بالاعتبار الأدلة التالية:

أ. أفضل الأدلة على القيمة العادلة للأصل من خلال الرجوع الى سعر محدد في إتفاقية بيع ملزمة في معاملة على أساس تجاري، معدلة لتشمل ليشمل التكاليف الإضافية التي تنسب مباشرة إلى إستبعاد الأصل؛

ب. إذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة، يتم الرجوع الى المعلومات المتوفرة من سوق نشط لذلك النوع من الأصول، تكون القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع هي سعر السوق مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد.

ت. وإذا لم يكن سعر العرض الحالي من السوق متوفراً، يمكن تحديد القيمة العادلة من خلال الرجوع الى آخر معاملة تمت لأصل مشابه في ظروف اقتصادية شبيهة، ولم يحدث تغيرات هامة بين تاريخ المعاملة وتاريخ اعداد التقارير.

24. يتم إقتطاع تكاليف الإستبعاد، بإستثناء تلك التي يتم الإعتراف بها على أنها إلتزامات، عند تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. ومن الأمثلة على هذه التكاليف: التكاليف القانونية ورسوم الطوابع وضرائب العمليات المشابهة، وتكاليف إزالة الأصل، والتكاليف الإضافية المباشرة لتجهيز الأصل للبيع. بينما لا تشكل منافع إنهاء الخدمة والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم الأعمال التي تتبع استبعاد الأصل تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

مثال 21.6 - تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع

تمتلك جهة إتحادية مبنى لا تستعمله إلى تحقيق عائد تجاري، وإنما لتقديم خدمات إجتماعية. قامت الجهة بشراء المبنى بتكلفة 2,500,000 درهم إماراتي، في تاريخ 30 سبتمبر 2000، وقدر عمره الإنتاجي بذلك التاريخ 30 سنة. تنوي الجهة استعمال الأصل لهذا الهدف حتى نهاية عمره الانتاجي.

في تاريخ 30 يونيو 2015، قامت الجهة الاتحاديّة بمراسلة الفريق الذي يقوم بإدارة المبنى، لإعلامه عن التوقف المحتمل لاستعمال المبنى اذ أن هناك خطة لاستبعاد تلك الخدمات الاجتماعية بناء على قرار من مجلس الوزراء.

قامت الجهة الاتحاديّة بتجميع المعلومات التالية لتحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع:

- ✓ إستنادا على المعلومات المتوفرة من سوق العقارات في دولة الإمارات العربية المتحدة، يقدر ثمن بيع مبنى بنفس المواصفات وفي نفس المنطقة بقيمة 1,300,000 درهم إماراتي؛
- ✓ لإتمام عملية البيع، ستكون الجهة الاتحاديّة مطالبة بإصدار شهادة مطابقة لمعايير السلامة، حيث ستتكلف عملية الفحص وإصدار الشهادة 15,000 درهم إماراتي؛
- ✓ ستقوم الجهة الاتحاديّة بتنظيف المبنى والقيام بأعمال صيانة طفيفة حتى يكون المبنى جاهز للبيع بقيمة 10,000 درهم إمارتي؛
- ✓ سينتج عن بيع المبنى نقل بعض الموظفين العاملين به واقالة البعض الآخر، مما سيترتب عنه تكاليف متعلقة بالموظفين بقيمة 60,000 درهم إماراتي.

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع كما يلي:

القيمة السوقية للأصل	1,300,000 درهم إماراتي
تكاليف الفحص وإصدار شهادة السلامة	(15,000) درهم إماراتي
تكاليف التنظيف والصيانة	(10,000) درهم إماراتي
تكاليف متعلقة بالموظفين	-
القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للمبنى	1,275,000 درهم إماراتي

ملاحظة: لا تعتبر الجهة الاتحاديّة التكاليف المتعلقة بالموظفين (نهاية الخدمة والتكاليف المرتبطة بإعادة التنظيم أو الحد من عملية)، كتكاليف إضافية للتخلص من المبنى وبالتالي لا يتم إدراجها في إحتساب القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للمبنى.

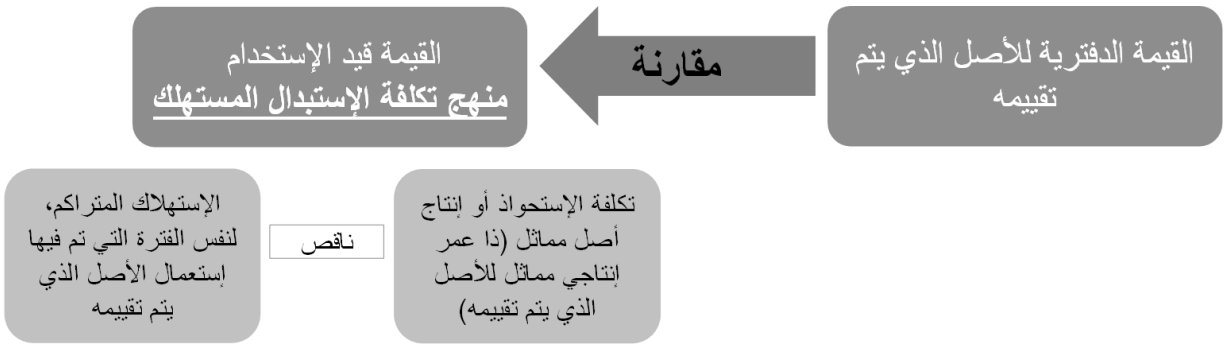
القيمة قيد الاستخدام

25. يعرف هذا المعيار القيمة قيد الاستخدام لأصل غير مولد للنقد على أنها القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية من إستخدام الأصل. وتشير "القيمة قيد الاستخدام" في هذا المعيار إلى "القيمة قيد الإستخدام لأصل غير مولد للنقد" ما لم يتم تحديد خلاف ذلك. كما يتم تحديد القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية للأصل بإستخدام أي من المناهج المبينة ادناه:

منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة

26. بموجب هذا المنهج، تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المحتملة المتبقية للأصل من خلال تحديد تكلفة الإستبدال المستهلكة الخاصة به، حيث تكون تكلفة إستبدال الأصل هي تكلفة إستبدال إجمالي الخدمات المحتملة للأصل، ويتم إستهلاك هذه التكلفة لإظهار الأصل في وضعه المستخدم.

27. يمكن إستبدال الأصل إما من خلال إعادة إنتاج (إستنساخ) الأصل الحالي أو من خلال إستبدال إجمالي خدماته المحتملة باستعمال أصل اخر. وتقاس تكلفة الإستبدال المستهلكة على أنها تكلفة إعادة إنتاج الأصل أو تكلفة إستبداله، أيهما أقل، مطروحا منها الإستهلاك المتراكم والذي يتم احتسابه على أساس تلك التكلفة، وذلك لعكس الخدمات المحتملة للأصل والتي تم إستهلاكها أو إستنفذت مسبقا. يبين الرسم البياني التالي كيفية تحديد القيمة قيد الاستخدام باعتماد منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة:



28. يتم تحديد تكلفة الإستبدال وتكلفة إعادة الإنتاج على الأساس الأمثل. ويكمن السبب المنطقي وراء ذلك في أن الجهة الاتحاديّة لا تستبدل الأصل بأصل مشابه أو لا تعيد إنتاجه في حال كان الأصل الذي سيتم إستبداله أو إعادة إنتاجه هو أصل مبالغ في تصميمه أو ذو طاقة فائضة. وتشمل تلك الأصول على مواصفات غير ضرورية للبضائع أو الخدمات التي تقدمها. أما الأصول ذات الطاقة الفائضة فهي أصول تشتمل على قدرة أكثر من اللازم لتلبية الطلب على البضائع أو الخدمات التي يقدمها الأصل. وبناء عليه، يتم تحديد تكلفة الإستبدال أو تكلفة إعادة الإنتاج على الأساس الأمثل للخدمات المستقبلية المتوقعة المطلوبة من الأصل.

29. يتم في بعض الحالات الإحتفاظ بأصول جاهزة للإستخدام أو أصول اضافية دون تقديم خدمات حاليا، وذلك لأسباب أمنية أو غيرها من الأسباب. وينشأ هذا عن الحاجة لضمان توفر هذه الأصول لتقديم خدمات معيّنة في ظروف خاصة بالجهة الاتحاديّة. على سبيل المثال، تحتاج جهة اتحادية إلى توفر سيارات إطفاء جاهزة للإستخدام لتقديم الخدمات في الحالات الطارئة. وتعتبر هذه الامكانية الاضافية أو الجاهزة للإستخدام جزء من الخدمات المستقبلية المتوقعة للأصل.

مثال 21.7 - تحديد القيمة قيد الاستخدام، منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة

في سنة 2010، قامت جهة إتحادية بشراء كمبيوتر رئيسي جديد بتكلفة وقدرها 600,000 درهم إماراتي، حيث تم تقدير العمر الإنتاجي للكمبيوتر 7 سنوات.

عند تاريخ الشراء، توقعت الجهة الاتحاديّة أن مختلف الأقسام ستستخدم 80% من سعة وحدة المعالجة المركزية "CPU"، بينما تم تخصيص الهامش المتبقي (20%) من سعة وحدة المعالجة المركزية لتغطية احتياجات قسم الحسابات خلال أوقات الذروة. خلال بعض الأشهر من شراء الكمبيوتر، بلغ استخدام وحدة المعالجة المركزية 80%.

في نهاية 2015، انخفض إستخدام وحدة المعالجة المركزية إلى 15% بسبب تحويل العديد من تطبيقات النظام المتعلق بأقسام الجهة الاتحاديّة للعمل على أجهزة الكمبيوتر المكتبية.

في السوق، هناك كمبيوتر متوفر بسعر 400,000 درهم اماراتي يمكنه تقديم الخدمة المحتملة المتبقية للكمبيوتر الرئيسي لاستخدام تطبيقات النظام التي لا تزال تعمل من خلال استخدام وحدة المعالجة المركزية.

الخطوة الأولى - تقييم مؤشرات الانخفاض

المؤشر على انخفاض القيمة هو التغيير الهام طويل الأجل في البيئة الفنية التي ينتج عنها تحويل التطبيقات من الكمبيوتر الرئيسي الى المنصات الأخرى وبالتالي انخفاض استخدام الكمبيوتر الرئيسي. بالإضافة إلى ذلك، يشير الانخفاض الهام في مدى استخدام الكمبيوتر الرئيسي الى إنخفاض في القيمة.

وبالتالي يجب قياس قيمة الخدمة القابلة للاسترداد المتعلقة بوحدة المعالجة المركزية.

الخطوة الثانية - قياس المبلغ القابل للاسترداد، باستخدام منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة

تحدد خسارة انخفاض القيمة باستخدام طريقة تكلفة البديل القابلة للاستهلاك كالتالي:

	درهم إماراتي
تكلفة الاستحواذ، 2010	600,000
استهلاك متراكم، (5 سنوات): $5 \ x \left(\frac{600,000}{7}\right)$	(428,571)
(أ) القيمة الدفترية في نهاية 2015	**171,429**
تكلفة الاستبدال	400,000
استهلاك متراكم، (5 سنوات): $5 \ x \left(\frac{400,000}{7}\right)$	(285,714)
(ب) قيمة الخدمة القابلة للاسترداد	**114,286**
خسارة انخفاض القيمة (أ)-(ب)	**57,143**

منهج تكلفة الإستعادة

30. تحدد الجهة الاتحاديّة تكلفة الإستعادة من خلال تقييم تكلفة استعادة الخدمات المستقبلية المتوقعة من أصل ما إلى ذات المستوى الذي كان عليه قبل إنخفاض قيمته. يتم تحديد القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية للأصل من خلال طرح تكلفة الإستعادة المقدرة للأصل من التكلفة الحالية لاستبدال خدماته المستقبلية المتوقعة المتبقية قبل إنخفاض القيمة. ويتم عادة تحديد التكلفة الأخيرة على أنها تكلفة الإستبدال المستهلكة للأصل أو إعادة إنتاجه، أيهما أقل. تتضمن الفقرات 26 - 29 إرشادات إضافية حول تحديد تكلفة الإستبدال المستهلكة للأصل أو إعادة إنتاجه. يبين الرسم البياني التالي كيفية تحديد القيمة قيد الاستخدام باعتماد منهج تكلفة الاستعادة:

مثال 21.8 - تحديد القيمة قيد الإستخدام، منهج تكلفة الاستعادة

في سنة 2011، قامت جهة إتحادية بشراء حافلة بسعر 400,000 درهم إماراتي لمساعدة الطلاب على الانتقال الى المدرسة دون مقابل. قدرت الجهة العمر الإنتاجي للحافلة بـ 10 سنوات.

بعد 4 سنوات من تاريخ الشراء (2015)، تضررت الحافلة في حادث سير وكانت بحاجة الى 40,000 درهم إماراتي لاستعادة وضعها كحافلة قابلة للإستخدام، وفي حالة استعادة الحافلة لوضعها الطبيعي، لن يؤثر ذلك على العمر الإنتاجي للأصل.

في تاريخ الحادث، تقدر تكلفة حافلة جديدة تقدم نفس الخدمة بـ 300,000 درهم إماراتي.

خطوة أولى - تقييم مؤشرات الانخفاض

هناك مؤشر على انخفاض القيمة لأن الحافلة تضررت فعليا في حادث سير.

وبالتالي يجب قياس قيمة الخدمة القابلة للاسترداد المتعلقة بالحافلة.

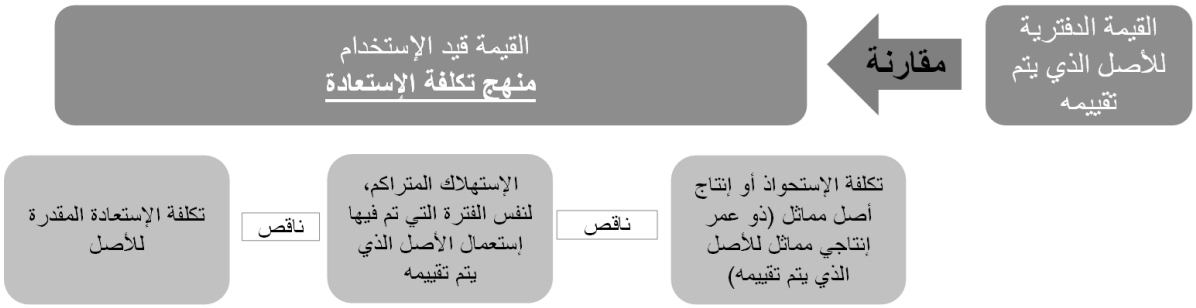
خطوة الثانية - قياس قيمة الخدمة القابلة للاسترداد، باستخدام منهج تكلفة الاستعادة

تحدد خسارة انخفاض القيمة باستخدام طريقة تكلفة الاستعادة كالتالي:

	درهم إماراتي
تكلفة الاستحواذ، 2011	400,000
استهلاك متراكم، (4 سنوات): $4\ x \left(\frac{400,000}{10}\right)$	(160,000)
(أ) القيمة الدفترية في نهاية 2015	**240,000**
تكلفة الاستبدال	300,000
استهلاك متراكم، (4 سنوات): $4\ x \left(\frac{300,000}{10}\right)$	(120,000)
تكلفة الاستبدال المستهلكة (في وضع غير متضرر)	**180,000**
يطرح منها: تكلفة الاستعادة	(40,000)
(ب) قيمة الخدمة القابلة للاسترداد	**140,000**
خسارة انخفاض القيمة (أ)-(ب)	**100,000**

منهج وحدات الخدمة

31. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المحتملة للأصل من خلال تخفيض تكلفتها الحالية قبل إنخفاض القيمة لتتوافق مع العدد المخفض من وحدات الخدمة المتوقعة من الأصل بينما هو منخفض القيمة. بنفس الطريقة المعتمدة في منهج تكلفة الاستعادة، تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد التكلفة الحالية لاستبدال الخدمات المحتملة المتبقية للأصل قبل إنخفاض القيمة على أنها تكلفة الإستبدال المستهلكة الأصل أو إعادة إنتاجه قبل إنخفاض القيمة، أيهما أقل. يبين الرسم البياني التالي كيفية تحديد القيمة قيد الاستخدام باعتماد منهج وحدات الخدمة:



مثال 21.9 - تحديد القيمة قيد الإستخدام، منهج وحدات الخدمة

في بداية 2013، قامت وزارة التربية والتعليم بشراء مطبعة جديدة بتكلفة 21,500,000 درهم إماراتي. قدرت الوزارة أن العمر الإنتاجي للمطبعة سيكون 10 سنوات وعلى أنها ستمكن الوزارة من طبع 40 مليون نسخة من الكتب لاستخدامها من قبل طلاب المدارس الابتدائية (حيث أن هدف الوزارة هو تقديم خدمات إلى الطلاب دون تحقيق عائد تجاري).

عند نهاية سنة 2015، وإثر فحص دقيق من الفريق التقني، تبين بأن الجزء الآلي من عمل الجهاز لا يعمل حسب المتوقع مما سينتج عنه انخفاض بنسبة 5% في عدد الكتب المتوقع طباعتها خلال السنوات السبع المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل.

في تاريخ الفحص، تقدّر تكلفة استبدال المطبعة بأخرى جديدة بـ 20,250,000 درهم إماراتي.

الخطوة الأولى - تقييم مؤشرات الانخفاض

تؤشر التقارير الداخلية (الفحص التقني) على أن أداء الخدمة للمطبعة أسوأ من المتوقع. تشير الظروف الى أن الانخفاض في الخدمة المحتملة للأصل هام وذو طبيعة طويلة الأجل، وبالتالي يعتبر مؤشرا على انخفاض القيمة.

بناء عليه، يجب قياس قيمة الخدمة القابلة للاسترداد المتعلقة بآلة الطباعة.

الخطوة الثانية - قياس المبلغ القابل للاسترداد، باستخدام طريقة وحدات الخدمة

مثال 21.9 - تحديد القيمة قيد الإستخدام، منهج وحدات الخدمة

تحدد خسارة انخفاض القيمة باستخدام طريقة وحدات الخدمة كالتالي:

	درهم إماراتي
تكلفة الاستحواذ، 2013	21,500,000
استهلاك متراكم، (3 سنوات): $3 \ x \left(\frac{21,500,000}{10}\right)$	(6,450,000)
(أ) القيمة الدفترية في نهاية 2015	**15,050,000**
تكلفة الاستبدال	20,250,000
استهلاك متراكم، (3 سنوات): $3 \ x \left(\frac{20,250,000}{10}\right)$	(6,075,000)
تكلفة الاستبدال المستهلكة قبل التعديل لوحدات الخدمة المتبقية	**14,175,000**
يطرح منها: التخفيض في نسبة 5% (14,175,000 x 5%)	(708,750)
(ب) قيمة الخدمة القابلة للاسترداد	**13,466,250**
خسارة انخفاض القيمة (أ) - (ب)	**1,583,750**

تطبيق المناهج

32. يعتمد إختيار المنهج الأنسب في قياس القيمة قيد الاستخدام على توفر البيانات وطبيعة إنخفاض القيمة:

أ. يكون إنخفاض القيمة الذي ينتج عن التغيرات الهامة طويلة الأجل في البيئة التقنية أو القانونية أو بيئة السياسة الحكومية قابلة للقياس عموما بإستخدام منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة أو منهج وحدات الخدمة، حيثما كان مناسبا؛

ب. يكون إنخفاض القيمة الذي ينجم من إحدى التغيرات الهامة طويلة الأجل في مدى الإستخدام أو طريقته، بما في ذلك تلك التي تنتج عن التوقف أو التوقف الوشيك للطلب، قابلة للقياس عموما بإستخدام منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة أو منهج وحدات الخدمة، حيثما كان مناسبا؛

ت. يكون إنخفاض القيمة الذي ينتج عن الأضرار المادية قابلة للقياس عموما بإستخدام منهج تكلفة الإستعادة أو منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة، حيثما كان مناسبا.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

33. في حال كان مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد للأصل أقل من القيمة الدفترية، يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص به.

34. يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة مباشرة في بيان الاداء المالي للفترة.

35. عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة انخفاض القيمة أعلى من القيمة الدفترية للأصل الذي يرتبط به، لا تعترف الجهة الاتحاديّة بالتزام إلا إذا اقتضى ذلك أحد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى.

مثال 21.10 - الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة

عندما يتوقف إستخدام محطة طاقة تم إنشاؤها بالأساس لغرض خاص لا ينتج منه أي عائد تجاري، ويطلب من الجهة الاتحاديّة المالكة للمحطة بمقتضى القانون البيئي بالقيام بإزالتها وتفكيكها عند توقف استخدامها. بناء عليه، قد يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الإعتراف بالالتزام ضمن مخصص لتكاليف التفكيك إذا إقتضى ذلك وفقا لمتطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

36. بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة، يتم تعديل تكلفة الاستهلاك (الاطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية وذلك لتوزيع القيمة الدفترية الجديدة للأصل، مطروحا منها قيمته المتبقية (ان وجدت) على أساس منتظم لمدى عمره الانتاجي الجديد.

مثال 21.11 - الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة

تمتلك جهة إتحادية مبنى يستعمل لأغراض إدارية (حيث لا تستعمله بهدف تحقيق عائد تجاري).

في تاريخ 30 سبتمبر 2009، بلغت القيمة الدفترية للمبنى 22,500,000 درهم إماراتي (تاريخ الشراء 31 مارس 2002، التكلفة عند الشراء 30 مليون درهم إماراتي، العمر الإنتاجي المقدر في تاريخ الشراء 30 سنة)، حيث أثرت الأزمة الإقتصادية العالمية في تلك الفترة على أسعار العقارات وما مثّل مؤشرا واضحا لإنخفاض قيمة المبنى، وبالتالي ضرورة تقدير المبلغ القابل للإسترداد.

قدرت القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بـ 18,000,000 درهم إماراتي، بينما تم تقدير القيمة قيد الاستخدام، باستعمال طريقة تكلفة الاستبدال القابلة للاستهلاك بـ 17,500,000 درهم إماراتي.

في ذلك التاريخ تبقى من العمر الإنتاجي للمبنى 22.5 سنوات.

الخطوة الأولى - تحديد قيمة الخدمة القابلة للإسترداد

تعتبر قيمة الخدمة القابلة للإسترداد، القيمة الأعلى من:

- ✓ القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع: وهي 18,000,000 درهم إماراتي؛
- ✓ القيمة قيد الاستخدام: وهي 17,500,000 درهم إماراتي.

بناء عليه، فإن قيمة الخدمة القابلة للاسترداد هي 18,000,000 درهم إماراتي.

الخطوة الثانية - الإعتراف وقياس إنخفاض قيمة الأصل

إذا كانت القيمة الدفترية للأصل أعلى من قيمة الخدمة القابلة للإسترداد، يجب على الجهة الاتحاديّة تخفيض قيمة الأصل بالفرق.

وبالتالي يمثّل الانخفاض في قيمة المبنى 22,500,000 - 18,000,000 = 4,500,000 درهم إماراتي.

وعلى هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ خسائر إنخفاض في القيمة	4,500,000	
مخصص إنخفاض في القيمة - المتراكمة		4,500,000

خلال الفترات اللاحقة، تقوم الجهة الاتحاديّة باستعمال القيمة المخفضة للأصل لإحتساب الإستهلاك على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل (المبنى).

حيث يتم تسجيل الإستهلاك المتعلق بالفترة من 1 أكتوبر 2009 إلى 31 ديسمبر 2009، كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ إستهلاك مبنى $\left(\frac{18,000,000}{22.5}\right) x \left(\frac{3}{12}\right)$	200,000	
إستهلاك متراكم		200,000

عكس خسارة إنخفاض القيمة

37. تقوم الجهة الاتحاديّة في كل تاريخ إعداد تقارير بتقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة لأصل قد تغيرت مما يمكن أن ينتج عنها ارتفاع في القيمة. وفي حال وجود مثل هذا المؤشر، تقدر الجهة الاتحاديّة مبلغ الخدمة القابل للاسترداد لذلك الأصل.

38. عند تقييم الجهة الاتحاديّة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة للأصل قد تغيرت مما يمكن أن ينتج عنها ارتفاع في القيمة، تأخذ الجهة الاتحاديّة في الإعتبار المؤشرات التالية، كحد أدنى:

معلومات من مصادر خارجية

أ. تجدد الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها؛
ب. حدوث تغيرات هامة طويلة الأمد ذات أثر إيجابي على الجهة الاتحاديّة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو القانونية أو بيئة السياسة الحكومية التي تعمل الجهة ضمنها.

معلومات من مصادر داخلية

أ. حدوث تغيرات هامة طويلة الأمد ذات أثر إيجابي على الجهة خلال الفترة أو يتوقع أنها ستحدث في المستقبل القريب إلى الحد الذي يتم فيه، أو الطريقة التي يتم بها، إستخدام الأصل أو يتوقع أن يتم إستخدامه. وتشمل هذه التغيرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لتحسين أو تعزيز أداء الأصل أو إعادة هيكلة الوحدة التي ينتمي إليها الأصل؛
ب. إتخاذ قرار لمواصلة إنشاء الأصل الذي تم إيقافه مسبقا قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة تسمح باستخدامه؛
ت. وجود أدلة متاحة من تقارير داخلية تشير إلى أن أداء خدمة الأصل أفضل بكثير من المتوقع أو ستكون كذلك.

39. إن قائمة المؤشرات على تدني محتمل في خسارة إنخفاض القيمة في الفقرة 38 ليست قائمة شاملة وتعكس بشكل رئيسي مؤشرات خسارة إنخفاض القيمة المحتملة في الفقرة 16. قد تحدد الجهة الاتحاديّة مؤشرات أخرى على عكس خسارة إنخفاض القيمة تقتضي من الجهة الاتحاديّة أيضا أن تعيد تقدير مبلغ الخدمة القابل للاسترداد للأصل. على سبيل المثال، تدل المؤشرات الاضافية التالية على إمكانية عكس خسارة إنخفاض القيمة:

أ. ارتفاع كبير في القيمة السوقية للأصل؛ أو
ب. ارتفاع كبير طويل الأجل في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها.

40. في حال كان هناك مؤشر على أن خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها للأصل قد تغيرت مما يمكن أن ينتج عنها ارتفاع في القيمة، فإن هذا قد يشير إلى ضرورة مراجعة وتعديل التالي:

أ. العمر الإنتاجي المتبقي؛ أو
ب. طريقة الاستهلاك (الإطفاء)؛ أو
ت. القيمة المتبقية للأصل وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الذي ينطبق على الأصل، حتى وإن لم يتم عكس خسارة إنخفاض في قيمة الأصل.

41. يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة للأصل إذا حدث تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد للأصل منذ أن تم الإعتراف بآخر خسارة لإنخفاض القيمة. وإذا كان هذا هو الحال، يتم زيادة القيمة الدفترية للأصل، بإستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة 43، إلى مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص بالأصل. وتكون تلك الزيادة هي عبارة عن عكس لخسارة إنخفاض القيمة.

42. يظهر عكس خسارة إنخفاض القيمة زيادة في مبلغ الخدمة القابل للاسترداد المقدر للأصل، إما من إستخدامه أو من بيعه، منذ آخر مرة تم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة لذلك الأصل من قبل الجهة الاتحاديّة. وتقتضي الفقرة 52 من الجهة تحديد التغير في التقديرات التي تسبب الزيادة في مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد. وتشمل الأمثلة على التغيرات في التقديرات ما يلي:

أ. تغير في أساس إحتساب مبلغ الخدمة القابل للاسترداد (أي ما إذا كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد يقوم على أساس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام)؛
ب. تغير في تقدير عناصر القيمة قيد الاستخدام وذلك في حال كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد يقوم على أساس القيمة قيد الاستخدام؛ أو
ت. تغير في تقدير عناصر القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، في حال كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد يقوم على أساس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.

43. ينبغي أن لا تتجاوز القيمة الدفترية التي تم زيادتها على الأصل من جراء عكس خسارة إنخفاض القيمة، القيمة الدفترية الذي كان سيتم تحديدها (بعد الإستهلاك المتراكم أو الإطفاء) لو لم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الاصل في فترات سابقة.

44. يتم الإعتراف بعكس خسارة إنخفاض القيمة لأصل ما مباشرة في بيان الاداء المالي للفترة.

45. بعد الاعتراف بعكس خسارة انخفاض القيمة، يتم تعديل تكلفة الاستهلاك (الاطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية وذلك لتوزيع القيمة الدفترية الجديدة للأصل، مطروحا منها قيمته المتبقية (ان وجدت) على أساس منتظم لمدى عمره الانتاجي المتبقي.

مثال 21.12 - الإعتراف بعكس خسائر إنخفاض القيمة

مواصلتا على مثال 11، ظهر تحسن واضح في أسعار العقارات في 30 سبتمبر 2014 حيث تجدد الطلب على العقارات في المنطقة التي يوجد فيها المبنى، ما مثّل مؤشرا واضحا لعكس إنخفاض قيمة المبنى.

قدرت القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بـ19,000,000 درهم إماراتي.

بلغت القيمة الدفترية للمبنى في هذا التاريخ 14,000,000 درهم إماراتي والتي تمثل 18,000,000 القيمة الدفترية في 30 سبتمبر 2009 ناقصا 4,000,000 لاستهلاك 5 سنوات، وتبقى من العمر الإنتاجي للمبنى 17.5 سنوات.

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتقييم خسارة انخفاض القيمة التي يمكن عكسها:

إذا كانت القيمة الدفترية للأصل أقل من قيمة الخدمة القابلة للإسترداد (القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع)، يجب على الجهة الاتحاديّة عكس انخفاض قيمة الأصل وزيادة القيمة الدفترية بالفرق.

إلا أنه ينبغي أن لا تتجاوز القيمة الدفترية التي تم زيادتها، القيمة الدفترية للأصل لو لم يتم الاعتراف بانخفاض القيمة سابقا.

القيمة الدفترية للأصل لو لم يتم الاعتراف بانخفاض القيمة سابقا (القيمة الدفترية قبل انخفاض القيمة في 30 سبتمبر 2009 ناقصا تكلفة الاستهلاك 5 سنوات):

22,500,000 - 5,000,000 = 17,500,000 درهم إماراتي

وبالتالي يمثّل عكس الانخفاض في قيمة المبنى:

19,000,000 - 14,000,000 = **5,000,00** درهم إماراتي

بما أنه ينبغي أن لا تتجاوز القيمة الدفترية التي تم زيادتها، القيمة الدفترية للأصل لو لم يتم الاعتراف بانخفاض القيمة سابقا، يصبح عكس الانخفاض المعترف به للأصل:

17,500,000 - 14,000,000 = **3,500,00** درهم إماراتي.

وعلى هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
عكس خسارة انخفاض القيمة/ ربح من عكس إنخفاض في القيمة		3,500,000
مخصص إنخفاض القيمة المتراكم	3,500,000	

مثال 21.12 - الإعتراف بعكس خسائر إنخفاض القيمة

خلال الفترات اللاحقة، تقوم الجهة الاتحاديّة باستعمال القيمة الدفترية الجديدة للأصل لإحتساب الإستهلاك على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل (المبنى).

حيث يتم تسجيل الإستهلاك المتعلق بالفترة من 1 أكتوبر 2014 إلى 31 ديسمبر 2014، كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ إستهلاك مبنى $\left(\frac{17,500,000}{17.5}\right) x \left(\frac{3}{12}\right)$	250,000	
إستهلاك متراكم		250,000

إعادة تحديد الأصول

46. إن إعادة تحديد الأصول من أصول مولدة للنقد إلى أصول غير مولدة للنقد أو العكس يحدث فقط في حال وجود أدلة واضحة على أن إعادة هذا التحديد هو أمر مناسب. ولا يستلزم حدث إعادة التحديد بحد ذاته، إجراء إختبار إنخفاض القيمة أو عكس خسارة إنخفاض القيمة. وبدلا من ذلك، ينشأ وجوب إختبار إنخفاض القيمة أو عكس خسارة إنخفاض القيمة من المؤشرات التي تنطبق على الأصل بعد إعادة التحديد.

الإفصاحات

47. ينبغي أن تفصح الجهة الاتحاديّة عن الأساليب المتبعة لتمييز الأصول غير المولدة للنقد.

48. تفصح الجهة الاتحاديّة عما يلي لكل فئة من الأصول:

أ. مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز خلال الفترة وموضحة للبنود المدرجة في بيان الأداء المالي التي تشمل فيها خسائر إنخفاض القيمة.

ب. المبالغ المعكوسة لخسائر إنخفاض القيمة المعترف بها بيان الأداء المالي خلال الفترة وموضحة للبنود المدرجة في بيان الأداء المالي التي تشتمل فيها خسائر إنخفاض القيمة.

49. تعرف فئة الأصول بأنها مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام مماثلين في عمليات الجهة الاتحاديّة.

50. يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة 49 مع معلومات أخرى مفصح عنها لفئة الأصول، على سبيل المثال، قد تتضمن تسوية القيمة الدفترية للممتلكات والمصانع والمعدات هذه المعلومات في بداية ونهاية الفترة كما يقتضي معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات".

51. تفصح الجهة الاتحاديّة التي تعد تقريرا حول المعلومات القطاعية وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 18 "تقارير القطاعات" عما يلي لكل قطاع تعد تقريرا به:

أ. مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف به في بيان الاداء المالي خلال الفترة؛ و
ب. مبلغ عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف به في بيان الاداء المالي خلال الفترة.

52. تفصح الجهة الاتحاديّة عما يلي لكل خسارة مادية لإنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة خلال الفترة:

أ. الأحداث والظروف التي أدت إلى الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة أو عكسها؛
ب. مبلغ خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة؛
ت. طبيعة الأصل؛
ث. القطاع الذي ينتمي إليه الأصل، في حال أعدت الجهة الاتحاديّة تقريرا حول المعلومات القطاعية وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 18 "تقارير القطاعات"؛
ج. ما إذا كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام؛
ح. الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (ما إذا تم مثلا تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشط) وذلك إذا كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع؛
خ. المنهج المستخدم لتحديد القيمة قيد الاستخدام إذا كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد هو القيمة قيد الاستخدام.

53. يجب أن تفصح الجهة الاتحاديّة عن المعلومات التالية فيما يتعلق بإجمالي خسائر إنخفاض القيمة وإجمالي عكس خسائر إنخفاض القيمة التي تم عكسها المعترف بها خلال الفترة والتي لم يتم الإفصاح عن معلومات فيما يخصها وفقا للفقرة 52:

أ. فئات الأصول الرئيسية المتأثرة بخسائر إنخفاض القيمة (وفئات الأصول الرئيسية المتأثرة بعكس خسائر إنخفاض القيمة التي تم عكسها؛
ب. الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة وعكس خسائر إنخفاض القيمة التي تم عكسها.

54. يستحسن أن تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن الافتراضات الرئيسية المستخدمة لتحديد مبلغ الخدمة القابل للاسترداد للأصول خلال الفترة.

الأحكام الإنتقالية

يمكن للجهة الاتحاديّة التي تتبنى معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأول مرة، أن تعفى من الاعتراف وقياس ما يلي قبل إنتهاء فترة السماح التي تدوم ثلاث سنوات من تاريخ اعتماد معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لإعداد البيانات الماليّة:

أ. المخزون؛
ب. العقارات الاستثمارية؛
ت. الممتلكات والمصانع والمعدات؛
ث. الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي؛
ج. الأصول غير ملموسة؛
ح. الأصول والالتزامات المتعلقة بترتيبات الامتياز.

بإمكان الجهة الاتحاديّة تطبيق الأحكام الإنتقالية فقط في حالة عدم اعترافها بالأصول والالتزامات قبل تبني معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأول مرة.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب إعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

المراجع الفنية

- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 17 - الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- المعيار المحاسبة الدولي 16 - الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 16 - العقارات الاستثمارية؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 31 - الأصول غير ملموسة؛
- المعيار المحاسبة الدولي 38 - الأصول غير ملموسة؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 27 - الزراعة؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 43 - عقود ايجار؛
- المعيار المحاسبة الدولي 17 - عقود ايجار؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 32 - ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح.
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 21 - انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد.
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 26 - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد.
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 44 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة.

المعيار 44 – الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة

المعيار 44 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الإتحادية هذا بشكل أساسي بناءاً على متطلبات المعيار رقم 44 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 44 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الإتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة

هدف المعيار 498
النطاق 498
تصنيف الأصول غير المتداولة (أو المجموعات جاري التصرف بها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع ... 499
الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل..... 503
قياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) 504
الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة وعكس خسائر الانخفاض في القيمة..... 505
التغيرات في خطة بيع 507
العرض والإفصاح 508
عرض العمليات غير المستمرة 508
الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة 509
عرض أصل غير متداول أو مجموعة جاري التصرف بها ومصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع..... 510
إفصاحات إضافية 511
افصاحات القيمة العادلة..... 511
الأحكام الانتقالية..... 513
تاريخ النفاذ 513
المراجع الفنية 513

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع وكيفية عرض العمليات غير المستمرة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها ضمن البيانات المالية للجهات الاتحادية، ويتطلب هذا المعيار - على وجه الخصوص - ما يلي:

أ. قياس الأصول التي تستوفي شروط التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل مع التوقف عن إستهلاك تلك الأصول.

ب. عرض الأصول التي تستوفي شروط التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل في بيان المركز المالي وعرض نتائج العمليات غير المستمرة بشكل منفصل في بيان الاداء المالي.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل، ويجب على الجهات الاتحادية التي تقوم باعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع، والعرض والافصاح عن العمليات غير المستمرة.

3. تنطبق متطلبات التصنيف والعرض والقياس المنصوص عليها في هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها وعلى جميع مجموعات أصول الجهة الاتحادية التي يتم التصرف بها، فيما عدا تلك الأصول الموضحة في الفقرة 6 والتي يجب أن يستمر قياسها طبقاً لشروط خاصة بكل منها.

4. فيما يتعلق بالأصول المصنفة كأصول غير متداولة طبقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 1 "عرض البيانات المالية" وكذلك فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة والتي يتم الحصول عليها بهدف إعادة البيع، فإنه لا يعاد تصنيفها كأصول متداولة إلا بعد استيفاء الشروط اللازمة لتصنيفها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار.

5. عند التصرف بمجموعة من الأصول التي يمكن أن تكون مصحوبة بالتزامات مباشرة ضمن معاملة واحدة ، فان مثل هذه المجموعة، قد تكون وحدات مولدة للنقد، أو وحدة واحدة، أو جزء من وحدة مولدة للنقد، و يمكن أن تتضمن المجموعة أيا من أصول أو التزامات الجهة الاتحادية بما في ذلك الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة والأصول جاري التصرف بها بموجب الفقرة 6 من شروط القياس التي يتطلبها هذا المعيار، وإذا كان أحد الأصول غير المتداولة يقع ضمن نطاق شروط القياس التي يتطلبها هذا المعيار ويشكل جزءاً من المجموعة التي سيتم التصرف بها، فإن شروط القياس المنصوص عليها في هذا المعيار تنطبق على المجموعة بأكملها، بحيث يتم قياس المجموعة على أساس قيمتها الدفترية أو قيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع، أيهما أقل .وتحدد الفقرات 21 و 22 و 26 المتطلبات اللازمة لقياس الأصول والالتزامات كل على حدة داخل المجموعة جاري التصرف بها.

6. تستثنى شروط القياس المنصوص عليها في هذا المعيار الأصول التالية والتي تقع ضمن نطاق معايير أخرى، إما بصفتها أصولاً منفصلة أو أصولاً تشكل جزءاً من المجموعة جاري التصرف بها:

أ. الأصول الناشئة عن منافع الموظفين ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 39، "منافع الموظفين".
ب. الأصول المالية ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41، "الادوات المالية".
ت. الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 27، "الزراعة".

7. يحدد هذا المعيار الإيضاحات المطلوبة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعة جاري التصرف بها) المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة ولا تنطبق الإيضاحات الواردة في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى على هذه الاصول ما لم تكن هذه المعايير تتطلب ذلك:

أ. إيضاحات محددة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعة جاري التصرف بها) المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة.
ب. إيضاحات حول قياس الأصول والالتزامات ضمن المجموعة جاري التصرف بها والتي لا تقع ضمن نطاق شروط القياس الواردة في هذا المعيار وتكون هذه الافصاحات غير موجودة في الإيضاحات الأخرى ضمن البيانات المالية.

قد يكون من الضروري القيام بإيضاحات إضافية عن الأصول غير المتداولة (أو المجموعة جاري التصرف بها) والمصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة من أجل تطبيق المتطلبات العامة الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 1.

تصنيف الأصول غير المتداولة (أو المجموعات جاري التصرف بها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع

8. تصنف الجهة الاتحادية الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) كأصل محتفظ به لغرض البيع، إذا كان من المتوقع أن يتم استرداد قيمته الدفترية، بشكل أساسي، من عملية بيع وليس من الاستمرار في استخدامه.

9. لذلك، يجب أن يكون الأصل (أو المجموعة جاري التصرف بها) متاحاً للبيع الفوري بالحالة التي يكون عليها مع مراعاة فقط شروط البيع المعتادة والمألوفة الخاصة بتلك الأصول ويجب أن تكون احتمالية بيعها عاليةً.

مثال 44.1 - جهوزية الأصول غير المتداولة (أو المجموعة جاري التصرف بها) للبيع الفوري

تلتزم جهة اتحادية بخطة لبيع مبنى مقرها الرئيسي وقد بادرت في اتخاذ إجراءات لتحديد مشتري:

تعتزم الجهة الاتحادية نقل المبنى إلى المشتري بعد إخلائه، الوقت اللازم لإخلاء المبنى هو الوقت المعتاد والمتعارف عليه لبيع مثل هذه الأصول.

ستستمر الجهة في استخدام المبنى حتى يتم الانتهاء من تشييد مبنى المقر الجديد. لا يوجد نية للجهة الاتحادية بنقل المبنى الحالي إلى الطرف الثالث إلا بعد اكتمال تشييد المبنى الجديد (وإخلاء المبنى الحالي).

- ✓ يشير التأخير في توقيت نقل المبنى الحالي الذي تفرضه الجهة الاتحادية (البائع) أن المبنى غير متاح للبيع الفوري.
- ✓ لا يتم إستيفاء شرط " جهوزية الأصل للبيع الفوري" إلا عند الانتهاء من بناء المبنى الجديد، وذلك حتى إذا تم حصول المشتري مسبقًا على التزام للنقل المستقبلي للمبنى الحالي.

مثال 44.2 - جهوزية الأصول غير المتداولة (أو المجموعة جاري التصرف بها) للبيع الفوري

تنوي جهة اتحادية بيع عقار من عقاراتها مكون من أرض ومباني:

لا تنوي الجهة الاتحادية نقل العقار إلى مشترٍ إلا بعد إستكمال تحسينات عليها بهدف زيادة قيمة بيعها.

- ✓ يشير التأخير في توقيت نقل المبنى الحالي الذي تفرضه الجهة الاتحادية (البائع) أن المبنى غير متاح للبيع الفوري.
- ✓ لا يتم إستيفاء شرط " جهوزية الأصل للبيع الفوري " إلا عند إستكمال التحسينات.

بعد إستكمال التحسينات وتصنيف الأصول على أنها محتفظ بها لغرض البيع ولكن قبل حصول المشتري على التزام شراء مؤكد، تصبح الجهة الاتحادية على علم بضرر بيئي له علاقة بالأصول والذي يتطلب الاصلاح.

لا تزال الجهة الاتحادية تنوي بيع الأصول. ومع ذلك، لا تملك القدرة على نقل الأصول إلى المشتري إلا بعد اكتمال الإصلاحات.

- ✓ يشير التأخير في توقيت نقل الأصول بسبب الأحداث أو الظروف قبل الحصول على التزام شراء مؤكد يدل على أن الأصول غير متاحة للبيع الفوري.
- ✓ لا يتم إستيفاء شرط " جهوزية الأصل للبيع الفوري " وسيتم إعادة تصنيف الأصول على أنها محتفظ بها لغرض الاستخدام.

10. تكون احتمالية البيع عاليةً في حال إستيفاء الشروط التالية :

- ✓ يجب تلتزم الإدارة المختصة بخطة لبيع الأصل (المجموعة جاري التصرف بها) ؛
- ✓ يجب التأكد من أنه تم البدء في برنامج نشط لتحديد المشتري وإتمام الخطة؛
- ✓ يجب أن يتم التسويق النشط للأصل (المجموعة جاري التصرف بها) لبيعه بسعر معقول يتناسب مع قيمته العادلة الحالية؛
- ✓ يجب أن يكون من المتوقع أن تستوفي عملية البيع الشروط للإعتراف بها كعملية بيع مكتملة خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف؛
- ✓ كما يجب أن تشير الأعمال المطلوبة لإستكمال الخطة إلى أنه من غير المحتمل إجراء تغييرات جوهرية عليها أو أنه سيتم سحب الخطة.

11. يجب على الجهة الاتحادية الملتزمة بخطة بيع تؤدي إلى فقدان السيطرة على منشأة تابعة أن تقوم بتصنيف كافة أصول والتزامات هذه المنشأة التابعة كمحتفظ بها لغرض البيع عند تحقق الشروط الواردة في الفقرات 9 و10 أعلاه، بغض النظر عما إذا كانت الجهة ستحتفظ بحصة غير مسيطرة (في المنشأة التي كانت تابعة)بعد البيع.

12. من الممكن أن تؤدي الأحداث أو الظروف إلى تتجاوز المدة اللازمة لإتمام البيع أكثر من سنة و لا يمنع ذلك من تصنيف الأصل (المجموعة جاري التصرف بها) كأصل محتفظ به لغرض البيع إذا ما كان التأخير يعود إلى أحداث أو ظروف خارجة عن إرادة الجهة، وإذا توفرت الأدلة الكافية التي تؤكد استمرار الجهة في التزامها بخطة بيع الأصل (المجموعة جاري التصرف بها).

مثال 44.3 - اتمام عملية بيع الأصول غير المتداولة (أو المجموعة جاري التصرف بها) خلال سنة واحدة

تلتزم الهيئة الاتحادية للماء والكهرباء بخطة لبيع مجموعة أصول جاري التصرف بها والتي تمثل جزءًا كبيرًا من عملياتها الاعتيادية. يتطلب البيع موافقة الجهات التنظيمية، وبالتالي يمكن أن تمتد الفترة المطلوبة لإتمام البيع لأكثر من عام واحد. لا يمكن الاقدام في الإجراءات اللازمة للحصول على هذه الموافقة إلا بعد معرفة المشتري والحصول على التزام شراء مؤكد.

- ✓ إن التزام الشراء المؤكد في هذا المثال هو أمر محتمل الحصول للغاية في غضون سنة واحدة؛
- ✓ في هذه الحالة، تم استيفاء ن شرط اتمام عملية البيع خلال سنة واحدة.

مثال 44.4 - الاستثناء لاتمام عملية بيع الأصول غير المتداولة (أو المجموعة جاري التصرف بها) خلال سنة واحدة

تلتزم الهيئة الاتحادية للماء والكهرباء بخطة لبيع وحدة تحلية للمياه في حالتها الحالية وتصنفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع في ذلك التاريخ. بعد الحصول على التزام شراء مؤكد، يحدد الفحص الفني الذي قام به المشتري للأصل ضرر تقني لم يكن معروفًا من قبل بوجوده.

يطلب المشتري من الهيئة إصلاح الضرر، نتيجة ذلك، ستمتد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع أكثر من سنة واحدة. ومع ذلك، فقد شرعت الجهة في اتخاذ إجراءات لإصلاح الضرر، ويوجد إحتمالية عالية أن يكون الإصلاح مكتمل ومرضي .

- ✓ في هذه الحالة، تم استيفاء الشروط الواردة في المعيار والمتعلقة بالاستثناء الخاص بتجاوز سنة واحدة لإتمام عملية البيع

13. تتضمن عمليات البيع تبادل أصول غير متداولة بأصول أخرى غير متداولة إذا كان لهذا التبادل جوهرأ تجاريا ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17، "الممتلكات، المصانع والمعدات".

14. عند إستحواذ الجهة الاتحادية على أصل غير متداول (مجموعة جاري التصرف بها) حصرا بهدف التصرف فيه لاحقاً، فيجب عليها في تاريخ الاستحواذ، تصنيفه كأصل محتفظ به لغرض البيع، وذلك فقط في حال إستيفاء الشروط التالية:

أ. شرط إكتمال عملية البيع خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف؛

ب. من المحتمل بشكل كبير إكتمال الشروط الأخرى الغير مستوفاة في تاريخ الإستحواذ، خلال فترة قصيرة لا تتجاوز 3 أشهر من تاريخ الإستحواذ.

مثال 44.5 - قياس وعرض المنشآت التابعة التي تم إستحواذها بهدف إعادة البيع والمصنفة كمحتفظ بها للبيع

قامت الهيئة العامة للطيران المدني بالاستحواذ على طرف ثالث (أ)، وهو شركة قابضة له شركتان تابعتان، شركة (ب) وشركة (ت). تم الاستحواذ على شركة (ت) حصرا بهدف البيع، وتستوفي شروط التصنيف كمحتفظ بها لغرض البيع. كما تعتبر الشركة (ت) عملية غير مستمرة.

بلغت القيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع للشركة (ت) 135.000 درهم. قامت الهيئة بمحاسبة الشركة (ت) على النحو التالي:

- ✓ قامت الهيئة مبدئيا بقياس الالتزامات القابلة للتحديد للشركة (ت) بالقيمة العادلة، وبلغت 40.000 درهم؛

مثال 44.5 - قياس وعرض المنشآت التابعة التي تم إستحواذها بهدف إعادة البيع والمصنفة كمحتفظ بها للبيع

- ✓ قامت الهيئة مبدئيا بقياس الأصول المستحوذ عليها بالقيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع للشركة (ت) بمبلغ (135.000 درهم)، بالإضافة إلى القيمة العادلة لمبلغ الالتزامات الذي تم تحديده (40.000 درهم)، ليصبح اجمالي القيمة 175.000 درهم؛
- ✓ في نهاية فترة التقرير، قامت الهيئة باعادة قياس مجموعة الأصول جاري التصرف بها بالتكلفة والقيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع، أيهما أقل، والتي بلغت قيمتها 130.000 درهم. كما قامت الهيئة بإعادة قياس الالتزامات، وبلغت قيمتها 35.000 درهم. ليصبح بذلك اجمالي القيمة 165.000 درهم؛
- ✓ في نهاية فترة التقرير، قامت الهيئة بعرض الأصول والالتزامات بشكل منفصل عن الأصول والالتزامات الأخرى في بياناتها المالية الموحدة (كما هو موضح في المثال رقم 44.9)؛
- ✓ في بيان الأداء المالي، قامت الهيئة بعرض إجمالي الفائض أو العجز بعد الضريبة للشركة (ت) والأرباح أو الخسائر بعد الضريبة المعترف بها عند القياس اللاحق للشركة (ت)، والذي يساوي إعادة قياس مجموعة الأصول جاري التصرف بها من 135.000 درهم إلى 130.000 درهم.

ليس من المطلوب إجراء مزيد من التحليل للأصول والالتزامات أو التغير في قيمة مجموعة الأصول جاري التصرف بها.

15. في حالة استيفاء شروط التصنيف المنصوص عليها في الفقرتين 9 و 10 بعد تاريخ نهاية الفترة المالية، لا تقوم الجهة الاتحادية بتصنيف الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) كأصل محتفظ به لغرض البيع في تلك البيانات المالية عند إصدارها. إلا أنه، عند استيفاء تلك الشروط بعد فترة التقرير، ولكن قبل اعتماد البيانات المالية للإصدار، يجب على الجهة الإفصاح عن ذلك في الإيضاحات (كما هو موضح في الفقرة 49 (أ)، (ب)، (ث)).

الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل

16. لا تقوم الجهة الاتحادية بتصنيف أصل غير متداول (مجموعة جاري التصرف بها) متوقف عن العمل كأصل محتفظ به لغرض البيع، وذلك نظرا إلى أنه سيتم استرداد القيمة الدفترية بشكل أساسي من خلال الاستمرار في الاستخدام.

إلا أنه إذا استوفت مجموعة الأصول المتوقفة عن العمل الشروط المبينة في الفقرة 38 (أ) الى (ت)، فإنه على الجهة الاتحادية أن تعرض النتائج والتدفقات النقدية الخاصة بمجموعة هذه الأصول على أنها عمليات غير مستمرة طبقاً للفقرات 39 و40 في تاريخ التوقف عن استخدامها.

وتتضمن الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل: الأصول غير المتداولة (المجموعات جاري التصرف بها) المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الاقتصادي والأصول غير المتداولة (أو المجموعات جاري التصرف بها) التي سيتم إيقافها عن العمل بشكل نهائي بدلاً من بيعها.

17. لا تقوم الجهة الإتحادية بمحاسبة الأصول غير المتداولة التي تم التوقف عن استخدامها بشكل مؤقت على انها أصول غير متداولة متوقفة عن العمل

مثال 44.6 - تحديد الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل

فيما يلي مثال عن حالة لا يعتبر فيها الأصل متوقفا عن العمل:

توقفت جهة اتحادية عن استخدام مبنى كمقرها الرئيسي لوظائفها اليومية بسبب الانتقال الى مبان جديدة. ومع ذلك، يتم استكمال أعمال الصيانة لهذا المبنى وهو في حالة صالحة للاستخدام ومن المتوقع إعادة استخدامه بنقل بعض الاقسام الجديدة اليه.

✓ في هذه الحالة، ووفقا لمتطلبات المعيار، لا يعتبر المبنى متوقفا عن العمل أو جاري التصرف به.

قياس الأصول غير المتداولة (أو المجموعات جاري التصرف بها) والمصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع

قياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها)

18. تقوم الجهة الاتحادية بقياس الأصول غير المتداولة (أو المجموعة جاري التصرف بها) والمصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل.

19. يقاس الأصل (أو المجموعة جاري التصرف بها) بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع اذا تم شراؤه كجزء من عملية تجميع الأعمال (كما هو موضح في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 40، "تجميع الاعمال"). ويقاس الأصل (أو المجموعة جاري التصرف بها) بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما اقل، اذا تم شراؤه كجزء من عملية اندماج الأعمال (كما هو موضح في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 40).

20. عندما يكون من المتوقع حدوث البيع بعد أكثر من سنة ، يجب على الجهة الاتحادية أن تقوم بقياس تكاليف البيع بقيمتها الحالية، ويتم عرض أية زيادة في القيمة الحالية لتكاليف البيع التي تنشأ عن مرور الوقت، في الفائض أو العجز كتكاليف تمويل.

21. مباشرة قبل التصنيف الأولي للأصل (أو المجموعة جاري التصرف بها) كأصل محتفظ به لغرض البيع يتم قياس القيمة الدفترية للأصل (أو جميع الأصول والالتزامات في المجموعة) طبقاً لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية.

22. عند إعادة قياس لاحق لمجموعة أصول جاري التصرف بها، يتم إعادة قياس القيمة الدفترية لأية أصول والتزامات تقع خارج نطاق شروط القياس المنصوص عليها في هذا المعيار- ولكن تم تضمينها في مجموعة أصول جاري التصرف بها؛ طبقاً لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية ، وذلك قبل إعادة قياس القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع لمجموعة الأصول جاري التصرف بها.

الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة وعكس خسائر الانخفاض في القيمة

23. تقوم الجهة الاتحادية بالإعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة لأي تخفيض مبدئي أو لاحق للأصل (أو المجموعة جاري التصرف بها) عن القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع .

24. تقوم الجهة الاتحادية بالإعتراف بربح عن أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع الأصل، ولكن ليس بما يزيد عن خسارة الانخفاض في القيمة التراكمية التي تم الاعتراف بها إما وفقًا لهذا المعيار أو وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21 "انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26 "انخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد".

25. تقوم الجهة الاتحادية بالإعتراف بربح عن أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع لمجموعة أصول جاري التصرف فيها:

أ. في حال لم يتم الإعتراف بها مسبقا وفقا للفقرة 22؛

ب. ولكن ليس بما يزيد عن خسارة الانخفاض في القيمة التراكمية التي تم الاعتراف بها إما وفقًا لهذا المعيار أو وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21 "انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد" أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26 "انخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد".

26. تؤدي خسائر انخفاض القيمة (أو أية أرباح لاحقة) معترف بها لمجموعة أصول جاري التصرف بها إلى تخفيض (أو زيادة) القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة ضمن المجموعة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وذلك وفقا لترتيب التوزيع المنصوص عليه في الفقرتين 92 (أ) و(ب) والفقرة 96 لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26 "انخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد".

27. يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر التي لم يتم الاعتراف بها مسبقا عند بيع الأصل غير المتداول (المجموعة جاري التصرف بها) في تاريخ الاستبعاد.

يرجى الرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17 " الممتلكات، المصانع والمعدات"؛ معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 31 "الاصول غير الملموسة" فيما يتعلق بمتطلبات الإستبعاد.

28. لا تقوم الجهة الاتحادية بإستهلاك (أو اطفاء) لأي من الأصول غير المتداولة، عندما تكون مصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو عندما تكون ضمن مجموعة جاري التصرف بها مصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

29. تستمر الجهة بالاعتراف بالفوائد والمصروفات الأخرى المتعلقة بالتزامات مجموعة الأصول جاري التصرف بها والمصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

مثال 44.7 - الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة وعكسها

يوضح المثال التالي المعالجة المحاسبية لخسارة انخفاض القيمة على الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) والمحتفظ بها لغرض البيع:

تخطط جهة اتحادية للتصرف بمجموعة أصول (بيع أصول)، ويتم قياسها على النحو التالي:

درهم اماراتي

	القيمة الدفترية في نهاية الفترة المالية قبل التصنيف كمحتفظ به للبيع	القيمة الدفترية بعد اعادة القياس قبل التصنيف كمحتفظ به للبيع
الشهرة	1.500	1.500
الممتلكات والمصانع والمعدات	5.700	5.100
المخزون	2.400	2.200
استثمارات أدوات حقوق الملكية	1.800	1.500
المجموع	**11.400**	**10.300**

تعترف الجهة الاتحادية بخسارة انخفاض القيمة قدرها 1.100 درهم (11.400 درهم - 10.300 درهم) مباشرة قبل تصنيف مجموعة الأصول جاري التصرف بها على أنها محتفظ بها لغرض البيع.

تقدر الجهة الاتحادية أن القيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع لمجموعة الأصول جاري التصرف بها تصل إلى 8.600 درهم. نظرًا لأن الجهة الاتحادية تقيس مجموعة الأصول جاري التصرف بها والمصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع بالقيمة الدفترية والقيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع، أيهما أقل، تعترف الجهة بخسارة انخفاض في القيمة قدرها 1.700 درهم (10.300 درهم - 8.600 درهم) عندما تكون مجموعة الأصول جاري التصرف بها تم تصنيفها مبدئيًا على أنها محتفظ بها لغرض البيع.

يتم توزيع خسارة انخفاض القيمة للأصول غير المتداولة التي تنطبق عليها متطلبات القياس لفي هذا المعيار. لذلك، لا يتم توزيع خسارة انخفاض القيمة للمخزون وللاستثمارات في أدوات حقوق الملكية. يتم توزيع الخسارة على الأصول الأخرى حسب ترتيب التوزيع المنصوص عليه في معايير انخفاض القيمة رقم 26 ، وكما هو موضح في الجدول التالي:

مثال 44.7 - الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة وعكسها

درهم اماراتي

	القيمة الدفترية بعد اعادة القياس مباشرة قبل التصنيف كمحتفظ به للبيع	تخصيص خسارة الانخفاض	القيمة الدفترية بعد تخصيص خسارة الانخفاض
الشهرة	1.500	(1.500)	-
الممتلكات والمصانع والمعدات	5.100	(200)	4.900
المخزون	2.200	-	2.200
استثمارات أدوات حقوق الملكية	1.500	-	1.500
المجموع	**10.300**	**(1.700)**	**8.600**

أولاً، يتم تخصيص خسارة الانخفاض في القيمة لكامل قيمة الشهرة، ثم يتم توزيع الخسارة المتبقية على الأصول الأخرى بالتناسب على أساس القيم الدفترية لتلك الأصول.

التغيرات في خطة بيع

30. إذا قامت الجهة الاتحادية بتصنيف الأصل (أو المجموعة جاري التصرف بها) على أنه محتفظ به لغرض البيع ، ولكنه لم يعد يستوفي شروط التصنيف ، فيجب على الجهة الاتحادية أن تتوقف عن تصنيفه كذلك. في هذه الحالة يجب على الجهة الاتحادية ان تتبع الارشادات الموضحة في الفقرات من 31 الى 35 للمحاسبة على هذا التغيير.

31. على الجهة الاتحادية أن تقوم بقياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) الذي يتم التوقف عن تصنيفه كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو الذي تم التوقف عن تضمينه في مجموعة جاري التصرف بها ومصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) بالقيمة الادنى مما يلي:

أ. القيمة الدفترية قبل تصنيف الأصل (أو المجموعة جاري التصرف بها) كأصل محتفظ به لغرض البيع ، مع تعديلها بأي إستهلاك أو اطفاء كان من الممكن الاعتراف به إذا لم يكن الأصل (أو المجموعة جاري التصرف بها) قد تم تصنيفه كأصل محتفظ به لغرض البيع ؛

ب. قيمة الأصل القابلة للاسترداد في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع.

32. يجب على الجهة الاتحادية أن تُدرج أي تعديل مطلوب على القيمة الدفترية للأصل غير المتداول الذي لم يعد مصنّفًا كمحتفظ به للبيع ضمن الفائض او العجز الناشئ عن العمليات المستمرة في الفترة التي لم تعد خلالها شروط تصنيفه الواردة في الفقرات من 9 الى 12 مستوفاة.

33. يجب تعديل البيانات المالية للفترات التي تم تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقًا لذلك، إذا كان الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) الذي لم يعد مصنّفًا كمحتفظ به للبيع هي

منشأة مُسيطر عليها أو عملية مشتركة، أو مشروع مشترك، أو منشأة زميلة أو جزء من حصة في مشروع مشترك أو منشأة زميلة .يجب على الجهة عرض هذا التعديل في نفس البند في بيان الأداء المالي المستخدم لعرض أي ربح أو خسارة ، معترف بها وفقًا للفقرة 44.

34. إذا قامت الجهة الاتحادية باستبعاد أصل أو التزام منفصل من مجموعة أصول جاري التصرف بها ومصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع، فإنها تستمر في قياس الأصول والالتزامات المتبقية في المجموعة جاري التصرف بها كمجموعة، فقط في حال إستيفاء شروط التصنيف .

35. وبخلاف ذلك ، فإنه يتم قياس الأصول غير المتداولة المتبقية للمجموعة التي تستوفي بشكل فردي شروط التصنيف كمحتفظ بها للبيع، إما بقيمتها الدفترية أو بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع، أيهما أقل في ذلك التاريخ. ويتوقف تصنيف أية أصول غير متداولة لا تستوفي شروط التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً للفقرة 30.

العرض والإفصاح

36. يجب على الجهة الاتحادية أن تعرض وتفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة والاستبعادات على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات جاري التصرف بها).

عرض العمليات غير المستمرة

37. يشمل جزء من الجهة الاتحادية العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح من ناحية التشغيل وأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية الجهة الاتحادية. بمعنى آخر أن الجزء من الممكن أن يصبح وحدة مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، خلال الاحتفاظ به لغرض الاستخدام.

38. تعتبر العملية غير المستمرة جزء من الجهة الاتحادية التي إما قد تم التصرف بها أو تم تصنيفها كمحتفظ بها لغرض البيع والتي؛

أ. تمثل عملية رئيسية منفصلة أو منطقة جغرافية للعمليات؛
ب. تشكل جزءاً من خطة واحدة منسقة للتصرف في عملية رئيسية منفصلة أو منطقة جغرافية للعمليات؛
ت. منشأة تابعة تم الاستحواذ عليها حصرا بهدف إعادة بيعها.

39. على الجهة الاتحادية أن تفصح عن:

أ. مبلغ واحد في بيان الاداء المالي يتضمن مجموع:

- ✓ الفائض أو العجز بعد الضريبة للعمليات المتوقفة؛ و
- ✓ الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة المعترف بها عند القياس للقيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع أو عند التصرف في الأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة.

ب. تحليل المبلغ المذكور في الفقرة (أ) كما يلي :

- ✓ الإيرادات والمصروفات والفائض أو العجز قبل الضريبة للعمليات المتوقفة؛
- ✓ الأرباح أو الخسائر المعترف بها عند القياس للقيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع أو عند التصرف في الأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة.
- ✓ مصروف ضريبة الدخل ذات الصلة

يمكن عرض التحليل المذكور في الإيضاحات للبيانات المالية أو في بيان الاداء المالي. إذا تم عرضه في بيان الأداء المالي، فيجب تقديمه في قسم محدد على أنه يتعلق بالعمليات المتوقفة، أي بشكل منفصل عن العمليات المستمرة. ولا يعد التحليل مطلوب للمجموعات جاري التصرف بها التي تعد منشآت تابعة تم استحواذها حديثًا وتستوفي شروط التصنيف كمحتفظ بها للبيع عند الاستحواذ.

ت. صافي التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الخاصة بالعمليات غير المستمرة. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الإيضاحات للبيانات المالية أو في البيانات المالية ، ولا تعد هذه الإفصاحات مطلوبة للمجموعات جاري التصرف بها التي تعد منشآت تابعة تم استحواذها حديثًا وتستوفي شروط التصنيف كمحتفظ بها للبيع عند الاستحواذ.

40. يجب على الجهة الاتحادية أن تعيد عرض الإفصاحات الواردة في الفقرة 39 عن الفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية. بحيث تتعلق الإفصاحات بجميع العمليات المتوقفة بنهاية فترة التقرير لآخر فترة معروضة.

41. التعديلات التي تم إدخالها في الفترة الحالية على المبالغ التي تم عرضها مسبقاً عن العمليات المتوقفة ، والتي تتعلق بشكل مباشر بالتصرف في العمليات المتوقفة في فترة سابقة، يتم تصنيفها بشكل منفصل ضمن العمليات المتوقفة ، ويتم الإفصاح عن طبيعة تلك التعديلات وقيمتها.

42. إذا توقفت الجهة الاتحادية عن تصنيف أحد مكوناتها على أنه محتفظ به للبيع ، فإنه يجب إعادة تصنيف نتائج عمليات المكون التي تم عرضها سابقًا في عمليات متوقفة وفقًا للفقرات من 39 إلى 41 وإدراجها في الإيرادات من العمليات المستمرة لجميع الفترات المعروضة. ويتم وصف مبالغ الفترات السابقة على أنها معاد عرضها.

43. يجب على الجهة الاتحادية الملتزمة بخطة بيع تؤدي إلى فقدان السيطرة على منشأة تابعة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات من 39 الى 42 عندما تكون المنشأة التابعة تمثل مجموعة جاري التصرف بها تستوفي تعريف العمليات المتوقفة .

الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة

44. يتم إدراج أية أرباح أو خسائر عن إعادة قياس أصل غير متداول (أو مجموعة جاري التصرف بها) ومصنف على أنه محتفظ به لغرض البيع ولا يستوفي تعريف العملية المتوقفة في الفائض أو العجز عن العمليات المستمرة.

مثال 44.8 - الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعمليات المستمرة

بيان الأداء المالي	20X2	20X1
العمليات المستمرة		
الايرادات		
ايرادات من معاملات غير تبادلية	x	x
ايرادات من معاملات تبادلية	x	x
إجمالي الإيرادات	x	x
المصروفات		
مصروفات رواتب	(x)	(x)
مصروفات أخرى	(x)	(x)
اجمالي المصروفات	(x)	(x)
الفائض أو العجز للفترة من العمليات المستمرة	x	x
العمليات غير المستمرة		
الفائض أو العجز للفترة من العمليات غير المستمرة	x	x
الفائض أو العجز للفترة	**x**	**x**

عرض أصل غير متداول أو مجموعة جاري التصرف بها ومصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

45. يجب على الجهة الاتحادية عرض الأصل غير المتداول المصنف كأصل محتفظ به لغرض البيع وأصول مجموعة جاري التصرف بها ومصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع (والالتزامات ذات الصلة) بشكل منفصل عن باقي الأصول في بيان المركز المالي. ولا يتم إجراء مقاصة بين تلك الأصول والالتزامات وعرضها كمبلغ واحد.

46. يتم الإفصاح عن التصنيفات الرئيسية للأصول والالتزامات المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات. ويجب على الجهة الاتحادية عرض بشكل منفصل أية ايرادات أو مصاريف متراكمة متصلة بالأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) والمصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع في بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

47. إذا كانت المجموعة جاري التصرف بها تمثل منشأة تابعة تم إستحواذ ها مؤخراً وتستوفي الشروط اللازمة لتصنيفها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الإستحواذ (كما هو موضح في الفقرة 14) عندئذ يصبح الإفصاح عن التصنيفات الرئيسية للأصول والالتزامات غير مطلوب.

48. لا تقوم الجهة الاتحادية بإعادة تصنيف أو إعادة عرض المبالغ التي تم عرضها بالنسبة للأصول غير المتداولة والالتزامات المتعلقة بها المحتفظ بها لغرض البيع في بيان المركز المالي في الفترات السابقة.

إفصاحات إضافية

49. يجب على الجهة الاتحادية أن تفصح عن المعلومات التالية في الإيضاحات في الفترة التي يتم فيها تصنيف الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) كأصل محتفظ به لغرض البيع أو يتم فيها بيعه:

أ. وصف الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها).
ب. وصف ظروف ووقائع البيع، أو الوقائع والظروف التي أدت إلى التصرف المتوقع، والكيفية والتوقيت .
ت. الأرباح أو الخسائر المعترف بها كما هو موضح في الفقرات 23 الى 25.
ث. كما ينطبق، القطاع الذي يعرض فيه الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) طبقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 18 "تقارير القطاعات".

50. يجب على الجهة الاتحادية الافصاح في الايضاحات، عن القيمة العادلة للأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها) المصنف كمحتفظ به لغرض البيع عندما يتم قياس ذلك الأصل غير المتداول (أو المجموعة التي يتم التخلص منها) بقيمة دفترية أقل بشكل جوهري من القيمة العادلة.

51. في حالة انطبقت أي من الفقرة 30 أو الفقرات 34 الى 35، على الجهة الاتحادية الإفصاح في فترة اتخاذ القرار بتغيير خطة بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة جاري التصرف بها)، عن بيان بالوقائع والظروف التي ادت إلى اتخاذ القرار وأثر هذا القرار على نتائج العمليات في الفترة المعروضة وعن أية فترات سابقة تم عرضها.

افصاحات القيمة العادلة

52. يجب على الجهة الاتحادية الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم الأصول و الالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة في بيان المركز المالي بعد الاعتراف الأولي، تقنيات القياس والمدخلات المستخدمة لتطوير تلك القياسات.

53. لتحقيق الاهداف الواردة في الفقرة 52، يتوجب على الجهة الاتحادية مراعاة ما يلي:

أ. مستوى التفاصيل اللازمة لإستيفاء متطلبات الافصاح؛
ب. درجة أهمية كل من المتطلبات المختلفة؛
ت. مستوى التجميع أو التفصيل الذي يتعين القيام به؛
ث. حاجة مستخدمي البيانات المالية إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الكمية المفصح عنها.

إذا كانت الإفصاحات الموضحة وفقًا لهذا المعيار وغيره من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية غير كافية لإستيفاء الأهداف الواردة في الفقرة 52، يجب على الجهة الاتحادية الإفصاح عن المعلومات الإضافية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

54. لتحقيق الأهداف الموضحة في الفقرة 52، يجب على الجهة الاتحادية أن تفصح، كحد أدنى عن معلومات كل فئة من فئات الأصول والالتزامات التي تم قياسها بالقيمة العادلة، في بيان المركز المالي بعد الاعتراف الأولي:

أ. قياس القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير وأسباب ذلك القياس.

ب. مستويات القيمة العادلة التي يتم من خلالها تصنيف قياسات القيمة العادلة بأكملها (المستوى 1، 2 أو 3).

ت. يجب على الجهة الاتحادية الافصاح عن وصف لتقنيات القياس والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة ضمن المستوى 2 والمستوى 3 من مستويات القيمة العادلة. إذا كان هناك تغيير في تقنيات القياس ، يجب على الجهة الاتحادية الإفصاح عن هذا التغيير وسبب إجرائه. أما للقيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى 3 من مستويات القيمة العادلة، يجب على الجهة الاتحادية توفير معلومات كمية حول المدخلات الهامة غير القابلة للرصد المستخدمة في قياس القيمة العادلة.

ث. لقياسات القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى 3 من مستويات القيمة العادلة، يجب على الجهة الاتحادية ان تفصح عن وصف لعمليات التقييم التي قامت باستخدامها (بما في ذلك، على سبيل المثال وليس الحصر، كيفية تحديد السياسات وإجراءات التقييم وتحليل التغيرات في قياسات القيمة العادلة من فترة إلى فترة).

ج. إذا كان يختلف الاستخدام الحالي للأصل غير المالي عن أعلى وأفضل استخدام له ، يجب على الجهة الاتحادية الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب استخدام الأصل غير المالي بطريقة تختلف عن أعلى وأفضل استخدام له.

55. لكل فئة من فئات الأصول والالتزامات التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة في بيان المركز المالي، ولكن تم الإفصاح عن القيمة العادلة لها، يجب على الجهة الاتحادية الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات 54 (ب) و54 (ت) و54 (ج).

الأحكام الانتقالية

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات جاري التصرف بها) التي تستوفي شروط تصنيفها كمحتفظ بها للبيع والعمليات التي تستوفي شروط التصنيف على أنها متوقفة بعد تاريخ نفاذ هذا المعيار.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة.

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2025.

المراجع الفنية

معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 44 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقفة.

باب – المخزون

جدول محتويات الوثيقة

متابعة تطوير الوثيقة 516
مقدمة 517
التعريفات 518
المعيار 12 - المخزون 519
الأحكام الإنتقالية 535
تاريخ النفاذ 535
المراجع الفنية 535

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بتسجيل مخزون الحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	
النسخة الثانية	نوفمبر 2020	ديسمبر 2020	لا يوجد تحديثات

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

يقدم هذا المعيار التوجيهات بشأن المعالجة المحاسبية للمخزون في الحكومة الاتحاديّة من ناحية الاعتراف وتحديد تكلفة المخزون وكيفية القياس والقياس اللاحق، ومتطلبات العرض والإفصاحات التي يجب توفرها في البيانات الماليّة.

وينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛ أو
- الهيئة الاتحاديّة.

فيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
التقادم	التقادم هو مصطلح يشير الى المخزون (بما في ذلك الخدمات) الذي يصل الى نهاية دورة حياته الانتاجية دون أن يشهد أية مبيعات أو استخدام لمدة محددة من الزمن.
تكاليف البيع	هي التكاليف المتزايدة المنسوبة إلى التصرف في الأصل، باستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل. وقد يحدث التصرف من خلال البيع أو من خلال التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.
تكلفة الاستبدال الحالية	هي التكلفة التي ستتكبدها الجهة الاتحاديّة للاستحواذ على الأصل في تاريخ إعداد التقارير.
صافي القيمة القابلة للتحقق	هي سعر البيع التقديري مخصوماً منه التكاليف المقدرة للإنجاز والتكاليف المقدرة اللازمة لإجراء عمليات البيع أو التبادل أو التوزيع في سير العمليات الاعتيادي.
المخزون	يقصد بالمخزون: أ. أصول على شكل مواد أو لوازم سيتم استخدامها خلال عملية الإنتاج؛ أو سيتم استخدامها أو توزيعها أثناء تقديم الخدمات؛ ب. الأصول المحتفظ بها للبيع أو للتوزيع خلال سياق العمليات الاعتيادي؛ أو ت. الأصول قيد الإنتاج بغرض البيع أو التوزيع.
معاملات تبادلية	هي معاملات تقوم من خلالها جهة اتحادية باستلام أصول أو خدمات أو إطفاء التزامات، وتعطي مباشرة قيمة مساوية تقريبا (بشكل نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول).
المعاملات غير التبادلية	هي المعاملات التي تستلم من خلالها الجهة الاتحاديّة قيمة أو أصل أو تخفيض التزام منشأة أخرى دون أن تعطي قيمة مساوية في المقابل، أو تعطي قيمة أو أصل أو تخفيض التزام منشأة أخرى دون أن تأخذ قيمة مساوية في المقابل.

المعيار 12 – المخزون

المعيار 12 - المخزون

تم تحرير هذا المعيار على أساس الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة بشكل أساسي بناءا على متطلبات المعيار رقم 12 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المخزون. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 12 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة.

جدول محتويات معيار المخزون

الهدف 521
النطاق 521
انواع المخزون 522
قياس المخزون 523
تكلفة المخزون 524
تكلفة الشراء 524
تكاليف التحويل 525
تكاليف أخرى 527
تكاليف المخزون لمقدم الخدمة 527
طرق قياس التكلفة 528
معادلات التكلفة 528
صافي القيمة القابلة للتحقيق 531
توزيع البضائع دون مقابل، أو بمقابل اسمي 533
الاعتراف كمصروف 533
العرض والإفصاح 534

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى فهم وشرح المعالجة المحاسبية للمخزون وتعريف أسس وطرق القياس عند الاعتراف، والقياس اللاحق، وتحديد متطلبات الافصاح الواجب توفرها في البيانات الماليّة. ويوفر هذا المعيار إرشادات لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضا إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحديد تكاليف المخزون.
2. يتطرق هذا المعيار أساسا إلى المواضيع التالية :

أ. أنواع المخزون؛
ب. تكاليف المخزون (تكاليف الشراء والتحويل والتكاليف الأخرى)؛
ت. طرق قياس واحتساب تكلفة المخزون؛
ث. صافي القيمة القابلة للتحقق؛
ج. الاعتراف بالمصروف؛ و
ح. الإفصاحات المتعلقة بالمخزون.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
4. تعتبر الأصول التالية خارج نطاق هذا المعيار:

أ. الاعمال قيد الإنجاز المتعلقة بعقود الإنشاء، بما في ذلك عقود الخدمة ذات العلاقة المباشرة (معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 11 "الإيرادات من عقود الإنشاء")؛
ب. الأدوات الماليّة (معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الادوات الماليّة")؛
ت. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد (معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 27 "الزراعة")؛ و
ث. العمل قيد الإنجاز للخدمات التي سيتم تزويدها دون مقابل أو بمقابل اسمي مباشرة من مستلمي الخدمات.

5. لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:

أ. منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والمحصول الزراعي بعد نقطة الحصاد، إلى الحد الذي تتم فيه عملية القياس بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً للممارسات الراسخة في الصناعات المعنية وفي حالات إنتاج معيّنة؛ و
ب. تجار ووسطاء السلع الذين يقومون بقياس المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، حيث يكون غرض شراء السلع هو البيع في المستقبل القريب وتوليد الربح من التقلبات في السعر أو من هامش تجار ووسطاء السلع. ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لهذا النوع من المخزون في بيان الأداء المالي للفترة الذي حصل فيها التغيير.

6. تشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع الجهة الاتحاديّة تحقيقه من بيع المخزون في سياق العمليات الاعتيادي بينما تعكس القيمة العادلة، المبلغ الذي يمكن به تبادل نفس المخزون بين مشترين وبائعين مطلعين وراغبين في السوق. وبالتالي ليس من الضروري ان تكون صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، مساوية للقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لنفس المخزون.

انواع المخزون

7. يشمل المخزون البضائع التي تم شراؤها والمحتفظ بها لإعادة بيعها، والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة التي تم إنتاجها من قبل الجهة الاتحاديّة. كما يشمل المواد واللوازم المستخدمة في العملية الإنتاجية، والبضائع التي تم شراؤها أو التي تم انتاجها من قبل الجهة الاتحاديّة والمخصصة للتوزيع على أطراف أخرى دون مقابل مادي أو بمقابل اسمي.

8. يمكن ان يرتبط المخزون بتقديم الخدمات عندما تكون الجهة الاتحاديّة هي الجهة المزودة للخدمة، وبالتالي فإن المخزون لا يقتصر فقط على تكلفة البضائع والمواد واللوازم، بل يمكن ان تشمل أيضا تكلفة العمالة وتكاليف اخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة.

مثال 12.1 - أمثلة حول انواع المخزون

- ✓ مؤن ومواد استهلاكية؛
- ✓ مواد صيانة وتنظيف؛
- ✓ ذخيرة؛
- ✓ مخزونات عسكرية؛
- ✓ قطع غيار للمصانع والمعدات باستثناء تلك التي تم تناولها في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات"؛
- ✓ لوازم الخدمة البريدية المحتفظ بها للبيع مثل الطوابع البريدية؛
- ✓ الكتب والمواد التعليمية؛
- ✓ ادوية ومعدات صيدلية؛
- ✓ مواد كيميائية؛
- ✓ مواد ومستلزمات النباتات والحيوانات الحية مثل الاعلاف الحيوانية؛
- ✓ مواد ولوازم البناء والتشييد والتصنيع؛
- ✓ لوازم الكترونية؛
- ✓ مواد أخرى (مثل الصخور والرخام والأتربة) .

9. لغرض هذا المعيار، تقوم الحكومة الاتحاديّة بالاعتراف بالاحتياطي الاستراتيجي مثل احتياطي الأغذية والأدوية (بهدف الاستخدام في حالات الطوارئ أو حالات أخرى مثل الكوارث الطبيعية)، كمخزون، ويتم التعامل معه على هذا الأساس.

10. يتكون المخزون العسكري من مواد تستخدم مرة واحدة، مثل الذخيرة والصواريخ والقذائف، التي يتم تقديمها من خلال الأسلحة أو أنظمة الأسلحة .

قياس المخزون

11. يقاس المخزون بقيمة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، باستثناء المخزون الذي تم التطرق اليه في الفقرتين 12 و13.

12. يقاس المخزون الذي تم الاستحواذ عليه من خلال معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة كما في تاريخ الاستحواذ.

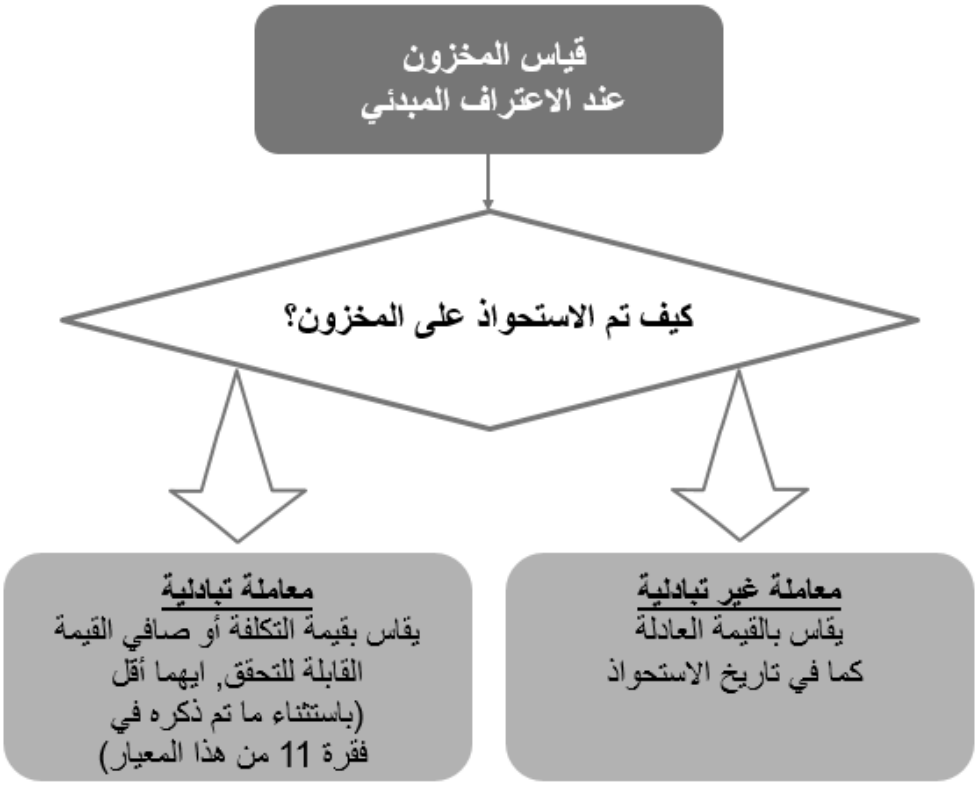
مثال 12.2 - المخزون الذي تم الاستحواذ عليه من خلال معاملة غير تبادلية

قامت منظمة دولية بالتبرع بشحنة من اللقاح لوزارة الصحة للتخلص من وباء معين اجتاح المنطقة. ان هذه المعاملة هي معاملة غير تبادلية وعلى هذا الاساس تحدد وزارة الصحة تكلفة المخزون المستحوذ عليه (الادوية) وفقاً للقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ.

13. يُقاس المخزون بقيمة التكلفة أو تكلفة الاستبدال الحالية، أيهما أقل، حين يكون الغرض من الاحتفاظ بالمخزون هو:

أ. التوزيع من دون مقابل أو بمقابل اسمي؛ أو
ب. الاستخدام في عملية إنتاج البضائع التي سيتم توزيعها من دون مقابل أو بمقابل اسمي.

14. يلخص الرسم البياني التالي أسس قياس المخزون عند الاعتراف الاولي:



تكلفة المخزون

15. تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة لإحضار المخزون إلى موقعه ووضعه الحاليين.

تكلفة الشراء

16. تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (باستثناء تلك القابلة للاسترداد (كما ينطبق))، وتكاليف نقل البضائع وأية تكاليف مباشرة أخرى تنسب إلى الاستحواذ على البضائع الجاهزة والمواد واللوازم. كما تقتطع الخصومات التجارية وأية حسومات أو بنود أخرى مشابهة عند تحديد تكاليف الشراء.

مثال 12.3 - تكاليف الشراء

استوردت وزارة التربية والتعليم كتباً ومواد تعليمية من الخارج بمبلغ 140,000 درهم إماراتي ويشمل هذا المبلغ من ضمنه رسوم استيراد غير قابلة للاسترداد قيمتها 20,000 درهم إماراتي. وتم تمويل الشراء من خلال اقتراض مبلغ بقيمة 140,000 درهم اماراتي (بفائدة 5% لمدة 5 سنوات)، كما بلغت رسوم الاقتراض مبلغ وقدره 1,000 درهم اماراتي. كما تم تكبد تكاليف نقل الكتب والمواد المستوردة إلى مخازن الوزارة بمبلغ 5.000 درهم إماراتي.

على هذا الاساس، تتألف تكاليف الشراء من المبالغ التالية:

- ✓ سعر الشراء: 140,000 درهم اماراتي (من ضمنه رسوم الاستيراد)
- ✓ الفائدة المتراكمة: لا يتم اعتبارها من تكاليف الشراء
- ✓ رسوم الاقتراض: لا يتم اعتبارها من تكاليف الشراء
- ✓ تكاليف نقل الكتب لمخازن الوزارة: 5,000 درهم اماراتي

بناءً على ما سبق فإن إجمالي تكاليف شراء المخزون = 145,000 درهم إماراتي.

تكاليف التحويل

17. يتم تكبد تكاليف تحويل المخزون المتعلق بالعمل قيد الإنجاز إلى مخزون بضائع جاهزة بشكل اساسي ضمن بيئة عمل تتعلق بالتصنيع. تتضمن تكاليف التحويل للمخزون، التكاليف المتعلقة مباشرةً بوحدات الإنتاج، مثل العمالة المباشرة. كما تشمل تكاليف التحويل، تخصيصاً منتظماً لتكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة والتي يتم تكبدها عند تحويل المواد الأولية إلى بضائع جاهزة.

18. إن تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة هي تلك التي تبقى ثابتة بشكلٍ نسبي بغض النظر عن حجم الإنتاج (مثل استهلاك وصيانة مباني المصنع ومعداته، وأصول حق الاستخدام في عملية الإنتاج) وعن تكلفة إدارة المصنع. أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة هي تلك التي تتغير بشكل مباشر أو تقريبا بشكل مباشر وفقا لحجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة أو العمالة غير المباشرة.

19. يتم تخصيص تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة لتكاليف التحويل بناءا على السعة الإنتاجية العادية لوسائل الإنتاج. وتعرف السعة الإنتاجية العادية بأنها المعدل الانتاجي المتوقع تحقيقه خلال عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف الطبيعية، مع الأخذ في الاعتبار الانخفاض الإنتاجي المتوقع خلال مواعيد الصيانة المخطط لها. يمكن أن يستخدم المستوى الحقيقي للإنتاج ليكون الاساس لتخصيص تكاليف الانتاج غير المباشرة الثابتة إذا كان قريباً من مستوى السعة الإنتاجية. لا يجب ان تزيد قيمة تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمخصصة لكل وحدة من وحدات الإنتاج بسبب انخفاض الإنتاج أو توقف المصنع. أما في فترات الإنتاج العالية بشكل غير عادي، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة ان تخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المخصصة لكل وحدة من وحدات الإنتاج وذلك لضمان قياس تكلفة المخزون بشكل عادل بما لا يزيد عن التكلفة.

أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة وغير المخصصة، يتم الاعتراف بها كمصروف في بيان الأداء المالي للفترة التي يتم تكبدها فيها.

20. يتم تخصيص تكاليف الإنتاج غير المباشرة والمتغيرة لتكاليف التحويل على كل وحدة من وحدات الإنتاج على أساس الاستخدام الحقيقي لوسائل الإنتاج.

مثال 12.4 - تخصيص التكاليف غير المباشرة الثابتة

تملك جهة اتحادية مصنعا لإنتاج البلاط بهدف الاستخدام خلال تقديم خدمات البناء للجهات الاتحاديّة الأخرى. تقدر السعة الإنتاجية العادية للمصنع بـ20,000 وحدة من البلاط شهريا. كما تبلغ تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة قيمة 400,000 درهم إماراتي شهريا.

كيفية تخصيص تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة في كل من الحالات التالية على اعتبار ان المصنع بحد ذاته يشكل وحدة انتاج واحدة:

في حالة إنتاج 20,000 وحدة شهريا (أي السعة الإنتاجية العادية):

400,000 / 20,000= 20 درهم إماراتي لكل وحدة يتم إنتاجها خلال الشهر.

في حالة إنتاج 15,000 وحدة شهريا (انخفاض معدل الانتاج):

تخصص التكاليف بقيمة 20 درهم إماراتي لكل وحدة تم إنتاجها، وعليه فإن قيمة التكاليف المخصصة غير المباشرة الثابتة تساوي 20 درهم إماراتي x 15,000 وحدة = 300,000 درهم إماراتي

أما التكاليف غير المخصصة والبالغة 400,000 - 300,000 = 100,000 درهم إماراتي فيتم الاعتراف بها كمصاريف في بيان الاداء المالي للفترة.

في حالة إنتاج 40,000 وحدة شهريا (إنتاج عالي بشكلٍ غير عادي):

يتعيّن على الجهة أن تخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة والمخصصة لوحدة الإنتاج حتى لا يتم قياس المخزون بما يزيد عن التكلفة كما يلي:

400,000/ 40,000 = 10 درهم إماراتي لكل وحدة يتم إنتاجها خلال الشهر.

21. يمكن أن تؤدي عملية الإنتاج إلى تصنيع أكثر من منتج واحد في الوقت ذاته، وهو ما يحدث عندما يتم إنتاج بضائع مشتركة أو عندما يكون هناك منتج رئيسي وآخر ثانوي. عندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج قابلة للتحديد على حدة، فإنها تكون موزعة بين المنتجات على أساس منطقي ومتسق. على سبيل المثال، يمكن أن يعتمد التخصيص على قيمة المبيعات المتعلقة بكل منتج، اما في تلك المرحلة من عملية الإنتاج التي تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد بشكل منفصل، أو عند اكتمال الإنتاج. تعتبر معظم المنتجات الثانوية غير جوهرية نظراً لطبيعتها، وبناءا عليه فإنها غالباً ما تقاس بمقدار صافي القيمة القابلة للتحقق وتخصم هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي. ونتيجة لذلك، فإن القيمة الدفترية للمنتج الرئيسي لا تختلف بشكلٍ جوهري عن تكلفته.

تكاليف أخرى

22. تحتسب التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط في حدود ما يتم تكبده منها من أجل احضار المخزون الى حالته ومكانه الحاليين. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب شمل المصاريف غير المباشرة أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

مثال 12.5 - تكاليف غير متضمنة في تكلفة المخزون ومعترف بها كمصاريف عند تكبدها

- مبالغ غير اعتيادية للتكاليف الضائعة المتعلقة بالمواد، العمالة أو تكاليف الإنتاج الاخرى؛
- تكاليف التخزين، إلا إذا كانت هذه التكاليف ضرورية قبل مرحلة إنتاج معيّنة؛
- تكاليف إدارية غير مباشرة ولا تساهم في إعداد المخزون في وضعه وموقعه الحاليين؛
- تكاليف البيع.

23. في حالة شراء الجهة الاتحاديّة لمخزون وفقاً لبنود تسوية مؤجلة تشمل على عنصر تمويلي ينتج عنه فرق بين سعر الشراء ضمن شروط الائتمان العادية والمبلغ المدفوع، فإنه يتم الاعتراف بالفرق كمصروف فائدة في بيان الاداء المالي خلال فترة التمويل. لا تحتسب تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة المخزون، باستثناء حالات محددة موضحة ضمن معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 5 "تكاليف الاقتراض" حيث تحتسب تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة المخزون.

24. يكون القياس عند الاعتراف المبدئي للمخزون المتعلق بالمحصول الزراعي التي قامت الجهة الاتحاديّة بحصاده من أصولها البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع كونها تمثل قيمة المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد وفقاً إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 27 "الزراعة".

تكاليف المخزون لمقدم الخدمة

25. يُقاس المخزون لمقدم الخدمة بتكلفة الإنتاج، حيث تتألف تكلفة المخزون بشكلٍ أساسي من العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة التي تعزى لذلك، وتستثنى تكاليف العمالة التي لا تشارك بتقديم الخدمات مثل تكاليف موظفي المبيعات والإدارة العامّة والتي يُعترف بها كمصروفات ضمن بيان الأداء المالي للفترة التي يتم تكبدها فيها. كما تستثنى هوامش الربح أو المصاريف غير المباشرة وغير المنسوبة التي غالبا ما تترجم بالأسعار التي يتم تقاضيها من قبل مقدمي الخدمات.

طرق قياس التكلفة

26. للتيسير، قد تُستخدم طرق لقياس تكلفة المخزون، على سبيل المثال وليس الحصر طريقة التكلفة المعيارية، إذا كانت النتائج تقارب التكلفة حيث تأخذ التكاليف المعيارية في الحسبان المستويات العادية من المواد واللوازم، والعمالة، والكفاءة، واستغلال السعة الانتاجية. يتعيّن مراجعة طرق قياس تكلفة المخزون بشكل منتظم وتعديلها عند الضرورة بناءا على الظروف.

27. يمكن نقل المخزون إلى الجهة الإتحادية من خلال معاملة غير تبادلية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتبرع وكالة عون دولية بإمدادات طبية لمستشفى عام في الفترة التي تلي حدوث كارثة طبيعية. وتكون تكلفة المخزون في مثل هذه الظروف وفقا لقيمتها العادلة في تاريخ الحصول عليه .

معادلات التكلفة

28. يجب ان تُحدد التكلفة لمخزون البنود التي في العادة غير قابلة للمبادلة فيما بينها، والسلع او الخدمات المُنتجة والمخصصة لمشاريع محددة، باستخدام تعريف محدد لتكاليفها الفردية.

29. تعد المعالجة المتعلقة بالتعريف المحدد للتكاليف مناسبة للبنود التي يتم تخصيصها لمشروع محدد بغض النظر عما إذا كانت مشتراة أو منتجة. الا انها ليست المعالجة الأنسب في حالات وجود اعداد كبيرة من بنود المخزون التي تكون عادة قابلة للمبادلة فيما بينها، حيث يمكن استخدام طريقة البنود المتبقية بالمخزون للحصول على آثار محددة مسبقا تؤثر على بيان الأداء المالي للفترة.

30. يتم تحديد تكلفة المخزون باستثناء ما تم التطرق اليه في الفقرة 27 باستخدام معادلة الوارد أولا صادر أولا أو معادلة متوسط التكلفة المرجح.

31. يجب استخدام نفس المعادلة للمخزون الذي يملك طبيعة واستخدام مشابه بالنسبة للجهة الاتحاديّة. أما في حالة المخزون الذي له طبيعة أو استخدام مخالف، فإنه يمكن تبرير استخدام معادلات تكلفة مختلفة.

مثال 12.6 - مبررات استخدام معادلات تكلفة مختلفة للمخزون

- ✓ مخزون من نوع معين مستخدم في قطاع معين ونفس النوع من المخزون مستخدم في قطاع آخر من قبل الجهة الاتحاديّة، وبناء عليه، يمكن تبرير استخدام معادلات تكلفة مختلفة بسبب اختلاف غرض الاستخدام.
- ✓ اختلاف الموقع الجغرافي للمخزون لا يعد سببا كافيا لتبرير استخدام معادلات تكلفة مختلفة.

32. تفترض معادلة الوارد أولاً صادر أولاً أن بنود المخزون التي تم شراؤها أولاً تباع أولاً وتبعاً لذلك فإن المواد المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخراً.

مثال 12.7 - معادلة الوارد أولاً صادر أولاً

حدثت التغيرات التالية على بند مخزون معين لجهة اتحادية خلال الفترة:

التاريخ	الوصف	الوحدات	القيمة الدفترية بالدرهم الاماراتي	تكلفة الوحدة الفردية بالدرهم الاماراتي	تكلفة الوحدات المباعة بالدرهم الاماراتي
1 يناير	رصيد افتتاحي	1,000	10,000	10	-
28 فبراير	بيع	(200)*	(2,000) *	*	(2,000)*
5 مارس	شراء	400	6,000	15	-
20 مارس	شراء	200	4,000	20	-
31 أكتوبر	بيع	(900)**	(9,500) **	**	(9,500)**
		500	8,500		(11,500)

تتبع الجهة الاتحاديّة معادلة الوارد أولاً صادر أولاً في تحديد تكلفة مخزونها وعليه فإن تكلفة المخزون المتبقي في نهاية الفترة تحتسب كالآتي:

* تكلفة الوحدات المباعة = 200 وحدة مباعة x 10 درهم للوحدة الفردية = 2,000 درهم إماراتي

**تكلفة الوحدات المباعة = (800 وحدة مباعة x 10 درهم للوحدة الفردية)

+ (100 وحدة مباعة x 15 درهم للوحدة الفردية) = 9,500 درهم إماراتي

وعليه فإن القيمة الدفترية لنهاية الفترة = 20,000 - (9,500 + 2,000) = 8,500 درهم إماراتي.

33. تفترض معادلة متوسط التكلفة المرجح، ان يتم تحديد تكلفة كل بند من خلال تكلفة المتوسط المرجح لبنود المخزون المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة، ويمكن احتساب متوسط التكلفة المرجح على أساس دوري، أو عند استلام كل شحنة إضافية وذلك حسب ظروف الجهة الاتحاديّة.

مثال 12.8 - معادلة متوسط التكلفة المرجح

مع إبقاء معطيات المثال 7 واعتبار أن الجهة الاتحاديّة تتبع معادلة متوسط التكلفة المرجح:

التاريخ	الوصف	الوحدات	التكلفة الاجمالية بالدرهم الاماراتي	تكلفة الوحدة الفردية بالدرهم الاماراتي	تكلفة الوحدات المباعة بالدرهم الاماراتي
1 يناير	رصيد افتتاحي	1,000	10,000	10	-
28 فبراير	بيع	(200)*	(2,000)*	*	(2,000)*
رصيد كما في فبراير		800	8,000	10	
5 مارس	شراء	400	6,000	15	-
20 مارس	شراء	200	4,000	20	-
رصيد كما في مارس		1,400	18,000	**	-
31 أكتوبر	بيع	(900)**	(11,571)**	**	(11,571)**
رصيد نهائي		500	6,429	12.86	(13,571)

وعليه فإن تكلفة المخزون المتبقي في نهاية الفترة تحتسب كالآتي:

*** احتساب تكلفة الوحدات المباعة في فبراير:**

متوسط التكلفة المرجح عند البيع= 10,000 / 1,000 وحدة = 10 درهم اماراتي لكل وحدة

تكلفة الوحدات المباعة في فبراير = 200 وحدة مباعة x 10 درهم للوحدة = 2,000 درهم إماراتي

**** احتساب تكلفة الوحدات المباعة في أكتوبر:**

يتعيّن اولا احتساب متوسط التكلفة المرجح للوحدة. بلغ رصيد الوحدات المتوفرة قبل البيع في أكتوبر إلى 1,400 وحدة بقيمة دفترية قدرها 18,000 درهم أماراتي.

متوسط التكلفة المرجح عند البيع= 18,000 / 1,400 وحدة = 12.86 درهم اماراتي لكل وحدة

تكلفة الوحدات المباعة في أكتوبر= (900 وحدة مباعة x12.86 درهم للوحدة) = 11.571 درهم اماراتي

احتساب إجمالي القيمة الدفترية لنهاية الفترة:

القيمة الدفترية لنهاية الفترة= 500 وحدة متبقية x 12.86 درهم للوحدة الفردية= 6,429 درهم إماراتي

صافي القيمة القابلة للتحقيق

34. يمكن أن تصبح تكلفة المخزون غير قابلة للاسترداد من جراء العوامل التالية:

أ. التلف؛
ب. انخفاض أسعار البيع؛
ت. التقادم الكلي أو الجزئي؛
ث. ازدياد تكاليف الانجاز المقدرة؛ أو
ج. ازدياد التكاليف المقدرة التي سيتم تكبدها لإنهاء عملية البيع أو التبادل أو التوزيع.

35. تعتبر ممارسة تخفيض قيمة المخزون دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، متفقة مع مبدأ عدم تسجيل الأصول بما يزيد عن قيمة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقعة أن تتحقق من بيعها، أو استبدالها، أو توزيعها أو استخدامها.

مثال 12.9 - انخفاض تكلفة المخزون

قامت وزارة الصحة خلال عملية الجرد الدورية لإحدى المخازن بتحديد 1,000 وحدة من دواء معين ذات صلاحية انتهاء في الأشهر الستة القادمة للفترة الماليّة ذاتها. تبلغ تكلفة المخزون الخاصة بكل علبة 100 درهم إماراتي. كما يعتبر الدواء مطابق لكافة المواصفات العالمية من ناحية السلامة العامّة طالما ان صلاحيته لم تنتهي بعد. بناءا عليه قامت الوزارة بتحديد ما إذا كان هناك أي نقص من الدواء المعني في أي من المستشفيات التابعة لها كمبادرة منها لتفادي تلفه ان أمكن. تبين بأن هناك مستشفى حكومي بحاجة ماسة إلى 100 وحدة من الدواء نفسه بغرض استخدامه على الفور.

بعد نهاية الأشهر الستة عقب تاريخ الجرد تبين بان وزارة الصحة تمكنت من تصريف 100 وحدة، وبالتالي قامت بتلف 900 وحدة نظرا لانتهاء صلاحية الدواء.

بناءً على ما تقدم، يتوجب على الوزارة الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة المخزون على النحو التالي:

خسارة انخفاض قيمة المخزون المتعلقة بعلب الدواء غير المستخدمة التي تم تلفها:

900 وحدة x 100 درهم تكلفة مخزون العلبة = 90,000 درهم اماراتي.

وعليه يتم تسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
مصروف خسارة انخفاض القيمة نتيجة للتلف	90,000	
المخزون (أصل) أو خسارة انخفاض القيمة المتراكمة في المخزون (يطرح من الاصول)		90,000

36. يتم تخفيض تكلفة المخزون لتساوي القيمة القابلة للتحقق لكل بند على حده عادةً. إلا أنه قد يكون من الملائم جمع البنود التي لها أغراض أو استخدامات نهائية متشابهة والتي لا يمكن تقييمها عمليا بشكل منفصل عن البنود الأخرى في خط الإنتاج نفسه. ويعتبر من غير الملائم تخفيض قيمة المخزون على اساس تصنيف المخزون، مثالا على ذلك، البضائع الجاهزة أو المخزون المستخدم في عملية معيّنة أو في قطاع جغرافي معين.

37. تقوم الجهة الاتحاديّة التي تقدم الخدمة عادةً بتجميع التكاليف وفقاً لكل خدمة يمكن تحديد سعر بيع خاص بها، ولذلك تعامل كل خدمة كبند منفصل.

38. تأخذ تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق في الاعتبار أيضاً الغرض الذي يحتفظ من أجله المخزون. فإذا كان المخزون مُحتفظ به لتلبية مبيعات الجهة الاتحاديّة أو عقود الخدمة، فإن صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون المحتفظ به لعقد محدد يكون مبنياً على سعر العقد. وفي حال تجاوز كميات المخزون للكمية المنصوص عليها في العقد، فإن صافي القيمة القابلة للتحقق لباقي المخزون تحسب بناءً على أسعار بيع المخزون السائدة. فيما يتعلق بالالتزامات الناجمة عن عقود شراء المخزون أو عقود بيع المخزون في الحالات التي تكون فيها الكميات المدرجة في العقود تتعدى الكميات الفعلية (كما ينطبق)، يمكن الرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

39. لا يتم تخفيض تكلفة المواد واللوازم الأخرى المحتفظ بها لاستخدامها في إنتاج المخزون إلى أقل من التكلفة إذا كانت البضائع الجاهزة التي سيتم استخدام هذه المواد فيها ستباع أو تستبدل أو توزع بسعر التكلفة أو بأعلى منها. إلا أنه عندما يشير انخفاض في سعر المواد إلى أن تكلفة البضائع الجاهزة ستكون أعلى من صافي القيمة القابلة للتحقق، فإنه يتم تخفيض قيمة المواد إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وفي هذه الحالات، فإن تكلفة استبدال المواد يمكن أن تكون أفضل قياس متوفر لقياس صافي قيمتها القابلة للتحقق.

40. يتم إجراء تقييم جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة، وعندما تزول الظروف التي أدت سابقاً إلى تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من التكلفة، أو إذا كان هناك دليل واضح على الزيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق نتيجة التغير في الظروف الاقتصادية، فإنه يتم عكس قيمة التخفيض (محددة بقيمة التخفيض الأساسية) لتصبح القيمة الدفترية الجديدة تساوي التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق المعدلة، أيهما أقل.

توزيع البضائع دون مقابل، أو بمقابل اسمي

41. يمكن أن تحتفظ جهة اتحادية بمخزون لا ترتبط منافعه الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة له مباشرة بقدرة هذه المنافع على توليد صافي تدفقات نقدية واردة. قد تنشأ هذه الانواع من المخزون عندما تقرر جهة اتحادية توزيع بضائع معيّنة دون مقابل أو بمقابل اسمي. وفي هذه الحالات يتم بيان المنافع الاقتصادية أو الخدمة المحتملة المستقبلية للمخزون لأغراض اعداد التقارير الماليّة بالقيمة التي تكون الجهة الاتحاديّة بحاجة لدفعها، لاستحواذ المنافع الاقتصادية أو الخدمة المحتملة لو كانت لازمة لتحقيق اهداف الجهة. وعندما لا يمكن الاستحواذ على المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة في السوق، يتعيّن تقدير تكلفة الاستبدال. في حال تغير الغرض الذي يحتفظ بالمخزون من أجله، يتم تقييم المخزون وفقا لأحكام فقرة 11 من هذا المعيار.

الاعتراف كمصروف

42. تقوم الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بالقيمة الدفترية للمخزون كمصروف في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيرادات المتعلقة به عندما يتم بيعه أو استبداله أو توزيعه. وفي حالة عدم وجود إيراد، يعترف بالمصروف عند توزيع البضائع أو عند تقديم الخدمة المتعلقة بالمخزون.

مثال 12.10 - الاعتراف بالمخزون كمصروف

باعت احدى الجهات الاتحاديّة في 31 ديسمبر أحد بنود المخزون البالغة تكلفتها 80,000 درهم إماراتي بقيمة 100,000 درهم اماراتي. وعليه يعترف بالمخزون كمصروف عند الاعتراف بالإيراد المتعلق به ويتم تسجيل القيود التالية في 31 ديسمبر:

الحساب المتأثر بالقيد	مدين	دائن
النقد (أصل)	100,000	-
ايراد البيع (بيان الأداء المالي)	-	100,000
للاعتراف بالدخل الناتج عن عملية البيع.		
مصروف تكلفة البند المباع (بيان الأداء المالي)	80,000	-
المخزون (أصل)	-	80,000
للاعتراف بالمخزون المُباع كمصروف عند الاعتراف بالإيراد المتعلق به.		

43. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة الاعتراف بقيمة أي تخفيض في المخزون وبكافة خسائره كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة، ويتم الاعتراف بقيمة أي عكس تخفيض للمخزون على أنه تخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي يحدث فيها عكس هذا التخفيض.

44. في حالة مقدم الخدمة، يتم عادةً الاعتراف بالمخزون كمصروف عندما يتم تقديم الخدمات أو عند تقديم الفواتير الخاصة بالخدمات التي يتم استيفاء رسوم عنها.

45. يمكن أن يتم توزيع بعض المخزون لحسابات أصول أخرى، ومن أمثلة ذلك المخزون المستخدم كجزء من الاصول المبنية/ مصنوعة ذاتياً من قبل الجهة الاتحاديّة، ويتم الاعتراف به في هذه الحالة كمصروف خلال العمر الإنتاجي للأصل.

العرض والإفصاح

46. يجب الإفصاح عن الآتي في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة:

أ. السياسة المحاسبية المتبعة لقياس المخزون، بما في ذلك معادلة التكلفة المستخدمة؛
ب. إجمالي القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية للتصنيفات المناسبة للجهة؛
ت. القيمة الدفترية للمخزون المقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛
ث. مبلغ المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة. اضافة إلى تحديد لأنواع المصروف وتحليل طبيعته (كما ينطبق)؛
ج. مبلغ أي تخفيض للمخزون معترف به كمصروف خلال الفترة؛
ح. أي مبلغ معكوس من أية تخفيضات سابقة تم الاعتراف به في بيان الاداء المالي؛
خ. الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تخفيض المخزون؛ و
د. القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان للالتزامات (ان وجدت).

47. تشمل التصنيفات الشائعة للمخزون البضائع ولوازم الإنتاج والمواد والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة. يمكن اعتبار مخزون مقدم الخدمة على انه عمل قيد الإنجاز.

48. تتألف تكلفة المخزون المعترف بها كمصروف خلال الفترة من التكاليف المشمولة في قياس بنود المخزون التي تم بيعها أو استبدالها أو توزيعها، ومصاريف الإنتاج غير المباشرة وغير مخصصة، وتكاليف إنتاج المخزون غير الاعتيادية، ويمكن أن تتطلب ظروف الجهة الاتحاديّة أيضاً شمول تكاليف أخرى مثل تكاليف التوزيع.

الأحكام الإنتقالية

يمكن للجهة الاتحاديّة التي تتبنى معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأول مرة، أن تعفى من الاعتراف وقياس المخزون قبل انتهاء فترة السماح التي تدوم ثلاث سنوات من تاريخ اعتماد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لإعداد البيانات الماليّة.

بإمكان الجهة الاتحاديّة تطبيق الأحكام الانتقالية فقط في حالة عدم اعترافها بالمخزون قبل تبني معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأول مرة.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذا المعيار عقب اعتماد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

المراجع الفنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 12 - المخزون.

باب – الأدوات الماليّة

جدول محتويات الوثيقة

متابعة تطوير الوثيقة..... 538
مقدمة..... 540
نبذة عامة حول الأدوات الماليّة بالحكومة الاتحاديّة..... 541
التعريفات..... 542
المعيار 28 - الأدوات الماليّة: العرض..... 548
المعيار 41 - الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس..... 561
المعيار 30 - الأدوات الماليّة: الإفصاحات..... 618
المعيار 5 - تكاليف الإقتراض..... 649
المعيار 4 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي..... 657
الأحكام الإنتقالية..... 670
تاريخ النفاذ..... 670
المراجع الفنية..... 670

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بتسجيل الأدوات الماليّة بالحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	
النسخة الثانية	نوفمبر 2020	ديسمبر 2020	• تم إضافة الفقرة 17 و18 والمتعلقة بالمشتقات والمشتقات الضمنية في المعيار 29 - الأدوات المالية • تم إضافة الفقرة 25 والمتعلقة بالاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق في المعيار 29 - الأدوات المالية • تم إضافة الفقرة 72 والمتعلقة بإنخفاض قيمة الأصول الماليّة المسجلة بسعر التكلفة في المعيار 29 - الأدوات المالية • تم إضافة الفقرة 77 و84 والمتعلقة بإلغاء الاعتراف بأصل مالي في المعيار 29 - الأدوات المالية • تم إضافة الفقرة 128 و129 والمتعلقة بالقروض الميسرة في المعيار 29 - الأدوات المالية • تم إضافة الفقرة 3 والمتعلقة بالنطاق في المعيار 5 - تكاليف الاقتراض • تم إضافة الفقرة 21 والمتعلقة بتعليق رسملة تكاليف الإقتراض بسبب انقطاع التطوير الفعال في المعيار 5 - تكاليف الاقتراض • تم إضافة الفقرة 6 والمتعلقة بالنطاق في المعيار 4 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي • تم إضافة الفقرة 20 والمتعلقة بإعادة التقييم في تاريخ إعداد البيانات المالية في المعيار 4 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي • تم إضافة الفقرة 39 والمتعلقة استخدام عملة عرض مختلفة عن العملة الوظيفية في المعيار 4 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي

النسخة الخامسة	أغسطس 2025		• حذف المعيار 29 - الأدوات المالية • إضافة "المعيار 28 - الأدوات المالية: العرض" و"المعيار 41 - الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" و "المعيار 30 - الأدوات المالية: الإفصاحات" • إدخال تحديثات بما يتماشى مع التعديلات الأخيرة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: - حذف التعريفات المتعلقة بالمعيار 29 - الأدوات المالية وإضافة التعريفات المتعلقة ب "المعيار - 28 الأدوات المالية: العرض"، و"المعيار - 41 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، و"المعيار- 30 الأدوات المالية: الإفصاحات".

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا للمعايير المحاسبية التي تنطبق على الحكومة الاتحاديّة للأدوات الماليّة وأسس تصنيفها وفقا لطبيعة المعاملات وضوابط الإعتراف وقياس المعاملات المتعلقة بالأدوات الماليّة (بما في ذلك تكاليف الإقتراض وتأثيرات التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي) هذا بالإضافة إلى أسس عرض والإفصاح عنها في القوائم الماليّة.

وينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛ أو
- الهيئة الاتحاديّة.

فيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

نبذة عامة حول الأدوات الماليّة بالحكومة الاتحاديّة

تشمل هذه الوثيقة المعايير المحاسبية المتعلقة بالإعتراف والقياس ومتطلبات العرض والإفصاح للمعاملات التي تتعلق بالأدوات الماليّة، بما في ذلك تكاليف الإقتراض وتأثيرات التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

تشمل هذه الوثيقة معايير محاسبية الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة التي تبين المعالجات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالأدوات الماليّة، حيث تتطرق هذه الوثيقة إلى المواضيع الرئيسية التالية:

أ. التعرف على الأدوات الماليّة والتي تشمل الأصول الماليّة والإلتزامات الماليّة والحقوق المتبقية والمشتقات؛
ب. أسس تصنيف هذه الأدوات الماليّة ضمن الفئات التي يحددها المعيار؛
ت. عرض الشروط الأساسية للإعتراف والقياس الأوّلي بالأدوات الماليّة؛
ث. طرق القياس اللاحق للأدوات الماليّة والعوامل المؤثرة ذات الصلة، ويشمل ذلك إعادة التقييم بالقيمة العادلة والإطفاء والإنخفاض في القيمة، كما هو أنسب؛
ج. عرض الشروط الأساسية لإلغاء الإعتراف بالأدوات الماليّة، والمعالجات المحاسبية التي تنتج عنها؛
ح. متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بالأدوات الماليّة.

بالإضافة إلى ذلك تتطرق هذه الوثيقة، إلى تكاليف الإقتراض وتأثيرات التغييرات في أسعار الصرف الأجنبية، حيث تتطرق هذه الوثيقة إلى المواضيع التالية:

أ. الشروط الأساسية للاعتراف بتكاليف الاقتراض ورسملتها، هذا بالإضافة إلى التطرق إلى أسس قياسها والتوقف عن رسملتها؛
ب. أسس تحديد العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة، وكيفية الإعتراف بالمعاملات بالعملات الأجنبية؛
ت. ضوابط إعادة تقييم الأرصدة المتعلقة بالعملات الأجنبية عند إستحقاقها أو عند إعداد البيانات الماليّة؛
ث. متطلبات الإفصاحات الأساسية المتعلقة بتكاليف الإقتراض وبالمعاملات بالعملات الأجنبية.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
تكاليف الإقتراض	هي الفائدة والمصاريف المتعلقة بإقتراض الأموال التي تتحملها الجهة الاتحاديّة خلال فترة الإقتراض.
الجهات الاتحاديّة الأجنبية	تشمل الجهة الاتحاديّة التابعة، أو الزميلة أو المشروع المشترك أو الفرع لجهة إتحادية أخرى أو العمليات التابعة لجهة إتحادية والتي توجد أنشطتها أو تتم خارج دولة الإمارات العربية المتحدة بعملة مختلفة عن الدرهم الإماراتي.
سعر الإغلاق	هو سعر الصرف الفوري في تاريخ التقرير.
سعر الصرف	هو معدل التبادل بين عملتين.
سعر الصرف الفوري	هو سعر الصرف في تاريخ المعاملة.
صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية (جهة إتحادية أجنبية)	هو حصة الجهة الاتحاديّة المسيطرة التي تعد البينات الماليّة الموحّدة في صافي الأصول لتلك العمليات الأجنبية (الجهة الاتحاديّة الأجنبية).
العملة الأجنبية	هي أية عملة مختلفة عن العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة.
عملة العرض	هي العملة التي يتم فيها عرض البيانات الماليّة.
العملة الوظيفية	هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها الجهة الاتحاديّة.
فرق سعر الصرف	هو الفرق الناتج عن تحويل نفس عدد وحدات بالعملة الأجنبية إلى عملة العرض بإستخدام أسعار صرف مختلفة.
التحوط	يشار الى إجراء الدخول في معاملة مشتقة مع طرف آخر، بحيث أنه من التوقع بأن هذه المعاملة ستزيل أو تقلل من تعرض الجهة الاتحاديّة لمخاطر معيّنة
أداة التحوط	تتمثّل في: أ. أداة مالية مشتقة معيّنة؛ أو ب. أصل مالي أو إلتزام مالي معين غير مشتق (فقط بالنسبة لتحوط التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).

المصطلح	التعريف
	والتي من المتوقع أن تعوض تغيراتها في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية من القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المتعلقة بالبند المحوط.
أداة مالية تحمل حق إعادتها	تتمثّل في الأداة الماليّة التي تمكن حاملها من حق إعادة الأداة الماليّة إلى الطرف الذي أصدرها مقابل تحصيل مبلغ نقدي أو أصل مالي آخر. كما يمكن إعادتها مباشرة إلى الطرف الذي أصدرها في حالة وقوع حدث مستقبلي غير متوقّع أو وفاة أو تقاعد الطرف الذي يحمل الأداة.
أداة حقوق الملكية	هو عبارة عن أي عقد يثبت حصة متبقية في أصول الجهة الإتحادية بعد إقتطاع جميع التزاماتها.
الأصل المؤهل	هو الأصل الذي يستغرق فترة زمنية طويلة لإنشاءه أو إعداده ليصبح جاهزاً لاستعماله المقصود أو للبيع.
البند المحوّط	يتمثّل في الأصول أو الإلتزامات أو تعهدات الجهات الاتحاديّة أو المعاملة الآجلة المتوقع حصولها بشكل كبير أو صافي الاستثمار في عملية أجنبية والتي: أ. تعرض الجهة الاتحاديّة لمخاطر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية؛ ب. تم تحديدها على أنها بنود محوّطة.
البنود النقدية	هي النقدية الموجودة لدى الجهة الاتحاديّة وأصول والتزامات التي سيتم تحصيلها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.
تعهدات الجهة الاتحاديّة	هو اتفاق ملزم، يستوجب قيام الجهة الاتحاديّة بتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ محدد أو مواعيد مستقبلية محددة.
تكاليف المعاملة	هي التكاليف الإضافية التي يمكن أن تنسب مباشرة إلى الإستحواذ أو إصدار أو التخلص من الأصول الماليّة أو الإلتزامات الماليّة. ويشار إلى التكاليف الإضافية، بالتكاليف التي لم يكن على الجهة الاتحاديّة تكبدها إن لم تقم بمعاملة شراء أو إصدار أو بيع الأدوات الماليّة.
الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهرا	هي النسبة من الخسائر الإئتمانية المتوقعة، والتي تمثل الخسائر الإئتمانية المتوقعة التي تنتج عن حالات التعثر في أداة مالية، والتي قد تقع خلال إثني عشر شهراً من تاريخ إعداد التقارير.

المصطلح	التعريف
التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي	هو مبلغ الأصول الماليّة أو الإلتزامات الماليّة التي تم قياسها كما يلي: أ. المبلغ عند الاعتراف الأولي؛ ب. مخصوم منه المبالغ المسددة والمتعلقة بالمبلغ الرئيسي؛ ت. زائد أو ناقص الإطفاء المتراكم باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي لأي فرق بين المبلغ الأولي والمبلغ عند الإستحقاق؛ ث. مخصوم منه أي مخصصات ناتجة عن إنخفاض في القيمة أو عدم إمكانية تحصيلها (يتم تخفيض المبلغ مباشرة من تكلفة الأداة الماليّة أو من خلال استخدام حساب مخصصات).
الأصل المالي المنخفض إئتمانياً	يعد الأصل المالي ذو مستوى إئتماني منخفض في حال وقوع حدث أو أكثر من الأحداث التي يكون لها أثر ضارعلى التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من ذلك الأصل المالي. تعد الأحداث التالية من الأمثلة التي تدل على أن الأصل المالي ذو مستوى إئتماني منخفض: أ. صعوبات مالية كبيرة للمصدر أو للمقترض؛ أو ب. خرق العقد، مثل التعثر في السداد أو تجاوز موعد الاستحقاق؛ أو ت. أن يكون المقرض، لأسباب اقتصادية أو تعاقدية تتعلق بصعوبات مالية للمقترض، قد منح المقترض تيسيراً والذي لم يكن المقرض ليمنحه؛ أو ث. يكون قد أصبح من المحتمل دخول المقترض في إفلاس أو في إعادة تنظيم مالي آخر؛ أو ج. اختفاء سوق نشط لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية؛ أو ح. 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	الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للجهة الإتحادية وفقاً للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع استلامها، مخصوماً بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي (أو معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الإئتمانية للأصول المالية المشتراة أو المستحدثة ذات المستوى الإئتماني المنخفض). ويجب على الجهة أن تقدر التدفقات النقدية بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية خلال العمر المتوقع لتلك الأداة المالية.

المصطلح	التعريف
	يجب أن تتضمن التدفقات النقدية التي يتم أخذها في الحسبان التدفقات النقدية من بيع ضمان رهني محتفظ به أو تعزيزات إئتمانية أخرى والتي تعد جزء لا يتجزأ من الشروط التعاقدية وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية بطريقة موثوقة. وبالرغم من ذلك، عندما لا يكون من الممكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية بطريقة موثوقة، فإنه يتم إستخدام الأجل التعاقدي المتبقي للأداة المالية.
معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الإئتمانية	المعدل الذي يخصم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي إلى التكلفة المطفأة للأصل المالي الذي يعد أصلاً مالياً مشترى أو منشأ ذا مستوى إئتماني منخفض. وعند حساب معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الإئتمانية، يجب أن تقدرالتدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي والخسائر الإئتمانية المتوقعة. ويشمل الحساب الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تعد جزء لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الآخرى.
صافي الأصول / حقوق الملكية	وهو المقدار المساوي للأصول مطروحاً منها الالتزامات، سالباً كان أو موجباً، في بيان المركز المالي.
الطريقة المنتظمة للبيع والشراء	هو شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد يتطلب تسليم الأصول ضمن الإطار الزمني المنصوص عليه في اللوائح أو اتفاقيات المتعارف عليها في السوق المعنية.
طريقة سعر الفائدة الفعلي	هي طريقة لاحتساب التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي (أو مجموعة من الأصول الماليّة أو الإلتزامات الماليّة) حيث يتم من خلالها توزيع إيرادات الفوائد أو مصروفات الفوائد خلال الفترة المعنية. معدل الفائدة الفعلي هو المعدل الذي يمكن من خصم وبالضبط، المدفوعات النقدية المستقبلية أو المتحصلات خلال العمر المتوقع للأداة الماليّة أو خلال فترة أقصر، عند الاقتضاء، لصافي القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المالي.
فعالية التحوط	هي الدرجة التي يتم فيها تعويض التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط.

المصطلح	التعريف
القروض والمبالغ المستحقة	هي الإلتزامات الماليّة، باستثناء الذمم الدائنة التجارية المستحقة على المدى القصير والتي تعتبر تحت شروط إئتمان عادية.
الكيان الإقتصادي	عبارة عن الجهة الاتحاديّة المسيطرة والجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة لها.
المخاطر الإئتمانية	هي المخاطر المتعلقة بعدم قدرة أحد أطراف الأداة الماليّة بالوفاء للطرف الآخر بالتزاماته مما ينتج عن ذلك خسارة مالية.
درجات تصنيف مخاطر الإئتمان	هي عبارة عن تصنيف لمخاطر الإئتمان بناء على مخاطر التعثر التي تحدث في الأداة المالية
مخاطر السعر الأخرى	هي المخاطر المتعلقة بتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بإستثناء تلك التي تنشأ من مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية)، سواء كانت هذه التغيرات ناتجة عن عوامل ذات صلة بالأداة الماليّة في حدّ ذاتها أو الطرف الذي قام بإصدارها أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات الماليّة المماثلة التي يتم تداولها في السوق.
مخاطر السوق	هي المخاطر المتعلقة بتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. تشتمل مخاطر السوق ما يلي: أ. مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية؛ ب. مخاطر سعر الفائدة؛ ت. مخاطر السعر الأخرى.
مخاطر السيولة	هي المخاطر المتعلقة بمواجهة الجهة الاتحاديّة لصعوبة في الوفاء بالتزاماتها التي يستوجب تسويتها من خلال تحويل مبالغ نقدية أو أصول مالية أخرى.
مخاطر سعر الفائدة	هي المخاطر المتعلقة بتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة في السوق.

المصطلح	التعريف
مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية	هي المخاطر المتعلقة بتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية والتي تنتج عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
المشتقات	تتمثّل في الأدوات الماليّة التي تتوفر بها الخصائص التالية: أ. تتغير قيمتها إستجابتا للتغير في سعر العنصر المتعلق بها، ويمكن أن يتمثّل هذا العنصر في سعر الفائدة أو سعر أداة مالية أخرى أو أسعار السلع أو أسعار صرف العملات الأجنبية أو مؤشر الأسعار/ سعر الفائدة، أو التصنيف الائتماني، أو مؤشر الائتمان، أو أي عنصر غير مالي متغير آخر، مع الأخذ بالاعتبار، أنه يجب أن تكون التغيرات المتعلقة بالعنصر المتغير غير المالي غير مسندة إلى الطرف الآخر في العقد؛ ب. لا يتطلب أي إستثمار أولي أو يتطلب إستثمار أولي يعتبر أصغر من الإستثمار الذي تتطلبها عقود أخرى مشابهة يتوقع أن يكون لها استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق؛ ت. يتم تسويته في تاريخ لاحق.
المعاملات الآجلة	هي معاملة غير ملتزم بها، ولكنها متوقعة أن تحصل في المستقبل.
المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة	يرتبط تعريف المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة بالتدفقات النقدية الصافية التي تنتج عن استخدام الأصول لتحقيق أهداف الجهة الاتحاديّة. وتنقسم إلى: أ. أصول ينشأ عن استخدامها تدفقات نقدية صافية بطريقة غير مباشرة وتوصف بأن لديها "إمكانية خدمة"؛ ب. أصول ينشأ عن استخدامها تدفقات نقدية صافية مباشرة وتوصف بأن لديها "منافع إقتصادية مستقبلية".

المعيار 28 – الأدوات الماليّة: العرض

المعيار 28 - الأدوات الماليّة: العرض

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعايير 28 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على كيفية العرض للأدوات الماليّة. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعايير 28 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الأدوات الماليّة:

هدف المعيار 550
نطاق المعيار 550
تحديد الأدوات الماليّة 551
العرض 552
الالتزامات وحقوق الملكية 552
أدوات حق إعادة الشراء الماليّة 553
الأدوات أو عناصر الأدوات التي تفرض على الجهة الاتحاديّة التزاما بتسليم جهة أخرى حصة تناسبية من صافي أصولها فقط عند التصفية 554
إعادة تصنيف أدوات حق إعادة الشراء الماليّة والأدوات التي تفرض على الجهة الاتحاديّة التزاما بتسليم جهة أخرى حصة تناسبية من صافي أصولها فقط عند التصفية 555
عدم وجود التزامات تعاقدية لتسليم النقد أو أي أصل مالي آخر (يرجى الرجوع إلى الفقرة 9 (أ)) 555
التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة (يرجى الرجوع إلى الفقرة 9 (ب)) 555
أحكام التسوية الطارئة 556
خيارات التسوية 556
الأدوات الماليّة المركبة 557
أسهم الخزينة 557
الفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والأرباح 557
مقاصة أصل مالي والتزام مالي 558

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي أصول / حقوق الملكية لعمليات تقاص الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتطبق لتصنيف الادوات المالية .

إن مبادئ هذا المعيار تكمل مبادئ الإعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"ولإيضاح البيانات عنها في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 30 "الأدوات المالية: الإفصاحات".

نطاق المعيار

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل، وينطبق هذا المعيار على جميع الأدوات الماليّة الموجودة بالجهة الاتحاديّة، بإستثناء:

أ. الحصص في المنشآت المسيطر عليها أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها وفقاً لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة التالية:

- ✓ 34 "البيانات المالية المنفصلة"؛
- ✓ 35 "البيانات الماليّة الموحّدة"؛
- ✓ 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"؛
- ✓ 37 "الترتيبات المشتركة".

غير أنه في بعض الحالات تسمح معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة سابقة الذكر أن يتم معالجة هذه الحصص بما فيها المشتقات المرتبطة فيها بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس "وهذا المعيار.

ب. حقوق والتزامات أصحاب العمل الناتجة عن خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين".

ت. الحقوق والإلتزامات الناشئة عن عقود التأمين غير أن هذا المعيار ينطبق على:

- ✓ المشتقات الضمنية في عقود التأمين إذا تطلب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس " معالجتها محاسبيا بشكل منفصل؛
- ✓ عقود الكفالات الماليّة إذا طبقت الجهة الاتحاديّة المُصدرة معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس " عند الإعتراف بالعقود وقياسها.

إضافة إلى ما ورد في النقطة (ت) أعلاه، يمكن أن تطبق الجهة الاتحاديّة هذا المعيار على عقود التأمين التي تتضمن نقل المخاطر الماليّة.

ث. الأدوات الماليّة التي تدخل ضمن نطاق معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة التي تتناول عقود التأمين. وتعفى الجهة الاتحاديّة المُصدرة لهذه الأدوات بما فيها المشتقات

المتضمنة فيها من تطبيق الفقرات 8 - 30 من هذا المعيار فيما يخص الفروقات بين الإلتزامات الماليّة وأدوات حقوق الملكية.

ج. الأدوات الماليّة والعقود والإلتزامات المتعلقة بمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة ذات الصلة بإستثناء ما يلي:

- ✓ العقود الواقعة ضمن نطاق الفقرة 4 من هذا المعيار؛
- ✓ الفقرتان 31 و32 من هذا المعيار والتي تطبق على أسهم الخزينة المشتراة، أو المباعة أو الصادرة أو الملغاة فيما يتعلق بخطط خيارات شراء الأسهم للموظفين.

3. ينطبق هذا المعيار على عقود بيع وشراء البنود غير الماليّة التي يمكن تسويتها بالصافي من خلال النقد أو أدوات مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات الماليّة كما لو كانت هذه العقود أدوات مالية بإستثناء العقود التي أبرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض إستلام أو تسليم بنود غير مالية وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها الجهة الاتحاديّة. ولكن ينطبق المعيار على العقود التي تخصصها الجهة الإتحادية على إنه قد تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقا للفقرة 7 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس "

تحديد الأدوات الماليّة

4. تشمل الأدوات الماليّة العقود التي ينتج عنها أصول مالية أو إلتزامات مالية أو حقوق متبقية (حقوق المتعلقة بصافي أصول الجهة الاتحاديّة). وتشمل الأدوات الماليّة على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي:

أ. الأصول الماليّة؛
ب. الالتزامات الماليّة؛
ت. أدوات حقوق الملكية والتي تعكس الحقوق المتبقية من صافي الأصول إثر خصم جميع الإلتزامات؛
ث. الأدوات الماليّة المشتقة كالخيارات الماليّة والعقود الآجلة والمقايضات والعقود المستقبلية.

الأصول الماليّة

5. تتمثل الأصول الماليّة في الأصول التالية:

أ. النقدية؛
ب. حقوق الملكية أو الحقوق المتبقية التي تملكها الجهة الاتحاديّة؛
ت. حق تعاقدي يمنح الجهة الاتحاديّة:

- ✓ إمكانية تحصيل نقد أو الحصول على أصل مالي من الطرف/ الأطراف الأخرى بالعقد؛
- ✓ تبادل أصول مالية أو إلتزامات مالية مع الطرف/ الأطراف الأخرى بالعقد، وذلك إستنادا على شروط تعاقدية يمكن أن تعود بالنفع على الجهة الاتحاديّة.

ث. عقد يمكن أن ينتج عن تسويته، إستحواذ الجهة ال اتحاديّة على حقوق ملكية الطرف/ الأطراف الأخرى بالعقد، ويمكن أن يكون هذا العقد:

- ✓ أداة مالية غير مشتقّة، حيث يمكن أن ينتج عنه إستلام الجهة الاتحاديّة رقم متغيّر من أدوات حقوق الملكية للطرف/ الأطراف الأخرى بالعقد؛
- ✓ أداة مالية مشتقّة، والتي لا يتم تسويتها بالنقد أو أصل مالي وإنما يتم تسويتها من خلال حقوق ملكية الطرف/ الأطراف الأخرى بالعقد.

الإلتزامات الماليّة

6. تشمل الإلتزامات الماليّة بالجهة الاتحاديّة، الإلتزامات التعاقدية التي تستوجب من الجهة الاتحاديّة:

أ. أن تقوم بتحويل نقد أو أصل مالي إلى الطرف/ الأطراف الأخرى بالعقد؛
ب. تبادل أصول مالية أو إلتزامات مالية مع الطرف/ الأطراف الأخرى بالعقد، وذلك إستنادا على شروط تعاقدية يمكن ألا تعود بالنفع على الجهة الاتحاديّة.

الحقوق المتبقية

7. تتمثّل الحقوق المتبقية أو حقوق الملكية في الحقوق التعاقدية التي تمنح الطرف الذي يحمل هذه الحقوق من الفوائد الناتجة من أصول الجهة الاتحاديّة إثر خصم جميع الإلتزامات.

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية

8. يتوجب على الجهة الاتحاديّة المُصدرة لأداة مالية تصنيفها أو تصنيف عناصرها عند الإعتراف الأولي كالتزام مالي أو أصل مالي أو حق ملكية حسب جوهر الترتيب التعاقدي ووفقا لتعريفات كل منها.

9. يتم تصنيف أداة مالية كأداة حقوق ملكية فقط عند تحقق كل من الشرطين التاليين:

أ. لا تتضمن الأداة الماليّة على التزام تعاقدي:

- ✓ لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى جهة أخرى؛ أو
- ✓ لتبادل الأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة مع جهة أخرى بموجب شروط ليست في صالح الجهة الاتحاديّة المُصدرة للأداة الماليّة.

ب. يمكن تسوية الأداة الماليّة ضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة المُصدرة حيث تكون الأداة الماليّة:

- ✓ أداة غير مشتقة لا تتضمن التزاما تعاقديا يلزم الجهة الاتحاديّة المُصدرة بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو
- ✓ أداة مشتقة يتم تسويتها فقط من خلال تبادل الجهة الاتحاديّة المُصدرة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. ولهذا الغرض، تعامل الحقوق وعقود الخيار أو ضمانات تملك عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة مقابل مبلغ ثابت من أي عملة بإعتبارها أدوات حقوق ملكية، إذا عرضت الجهة الحقوق أو عقود الخيار أو الضمانات بشكل تناسبي لجميع مالكيها الحاليين الذين

يملكون نفس الفئة من أدوات حقوق الملكية غير المشتقة الخاصة بالجهة، وأيضا لهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة المُصدرة لا تشمل على الأدوات التي تمتلك جميع الميزات الواردة في الفقرتين 10 و11 أو الفقرات 12 - 14 من هذا المعيار أو الأدوات التي تكون عبارة عن عقود إستلام أو تسليم مستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة المُصدرة.

لا يعتبر الإلتزام التعاقدي الذي ممكن أن ينتج عنه إستلام أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة الاتحاديّة المُصدرة في المستقبل، ولكن لا يحقق الشروط الواردة أعلاه أداة حقوق ملكية. ويتم تصنيف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية كاستثناء إن كانت تملك جميع الميزات الواردة في الفقرتين 10 و11 أو الفقرات 12 - 14 من هذا المعيار.

أدوات حق إعادة الشراء الماليّة

10. تتضمن أداة حق إعادة الشراء الماليّة التزاما تعاقديا يلزم الجهة الاتحاديّة المُصدرة بإعادة شراء أو تسديد تلك الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر عند ممارسة الحق ويتم تصنيفها كأداة حقوق ملكية إذا امتلكت جميع الميزات التالية:

أ. تخول الأداة حاملها الحصول على حصة تناسبية من صافي أصول الجهة الاتحاديّة في حالة تصفيتها ويتم تحديد هذه الحصة التناسبية من خلال الآتي:

- ✓ تقسيم صافي أصول تلك الجهة الاتحاديّة عند التصفية إلى وحدات متساوية القيمة؛ و
- ✓ ضرب تلك القيمة بعدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة الماليّة .

ب. تكون الأداة مصنفة ضمن فئة أدوات تابعة لجميع فئات الأدوات الأخرى حيث:

- ✓ لا تملك أولوية على المطالبات الأخرى لأصول تلك الجهة الاتحاديّة عند التصفية؛ و
- ✓ لا تحتاج لأن تحول إلى أداة أخرى قبل أن تقع ضمن فئة الأدوات التابعة لجميع فئات الأدوات الأخرى .

ت. تمتلك جميع الأدوات الماليّة المصنفة ضمن فئة الأدوات التابعة لجميع فئات الأدوات الأخرى ميزات مماثلة. فعلى سبيل المثال، يجب أن تكون جميعها مطروحة للتداول، واستخدام نفس طريقة إحتساب سعر إعادة الشراء أو التسديد لجميع الأدوات التي تقع ضمن ذلك الصنف.

ث. لا تتضمن الأداة أي إلتزام تعاقدي لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى جهة أخرى أو لتبادل الأصول أو الالتزامات الماليّة مع جهة أخرى في ظل ظروف غير مؤاتيه لتلك الجهة، ولا تعتبر عقدا تتم تسويته ضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة المُصدرة للأداة الماليّة.

ج. يعتمد إجمالي التدفقات النقدية المتوقعة المنسوبة للأداة خلال فترة عمرها بشكل كبير على الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف والغير معترف بها الخاصة بالجهة الاتحاديّة طوال عمر الأداة.

11. بالإضافة إلى جميع الميزات السابق ذكرها في الفقرة 10، يتوجب على الجهة الاتحاديّة المُصدرة لأداة مالية ألا تمتلك أداة مالية أخرى أو عقد يمتلك الميزات التالية وذلك لغرض تصنيفها كأداة حقوق ملكية:

أ. إجمالي التدفقات النقدية يعتمد بشكل كبير على الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف والغير معترف بها الخاصة بالجهة الاتحاديّة؛ و

ب. القدرة على تقييد أو تثبيت العائد المتبقي بشكل كبير لحاملي أداة حق إعادة الشراء الماليّة.

الأدوات أو عناصر الأدوات التي تفرض على الجهة الاتحاديّة التزاما بتسليم جهة أخرى حصة تناسبية من صافي أصولها فقط عند التصفية

12. تتضمن بعض الأدوات الماليّة التزاما تعاقديا يلزم الجهة الاتحاديّة المُصدرة بتسليم حصة تناسبية من صافي أصولها إلى جهة أخرى فقط عند التصفية حيث ينشأ هذا الالتزام إما نتيجة ل:

أ. كون التصفية أكيدة الحدوث وخارجة عن سيطرة الجهة الاتحاديّة (على سبيل المثال: جهة اتحادية محدودة العمر)؛ أو

ب. كون التصفية غير أكيدة الحدوث، ولكنها واقعة باختيار حامل الأداة الماليّة.

13. يتم تصنيف الأداة الماليّة كأداة حقوق ملكية إذا امتلكت جميع الميزات التالية:

أ. تخول الأداة حاملها الحصول على حصة تناسبية من صافي أصول الجهة الاتحاديّة في حالة تصفيتها ويتم تحديد هذه الحصة التناسبية من خلال الآتي:

- ✓ تقسيم صافي أصول تلك الجهة الاتحاديّة عند التصفية إلى وحدات متساوية القيمة؛ و
- ✓ ضرب تلك القيمة بعدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة الماليّة .

ب. تكون الأداة مصنفة ضمن فئة أدوات تابعة لجميع فئات الأدوات الأخرى حيث:

- ✓ لا تملك أولوية على المطالبات الأخرى لأصول تلك الجهة الاتحاديّة عند التصفية؛ و
- ✓ لا تحتاج لأن تحول إلى أداة أخرى قبل أن تقع ضمن فئة الأدوات التابعة لجميع فئات الأدوات الأخرى .

ت. تمتلك جميع الأدوات الماليّة المصنفة ضمن فئة الأدوات التابعة لجميع فئات الأدوات الأخرى التزامات تعاقدية مماثلة تلزم الجهات المُصدرة بتسليم حصة تناسبية من صافي أصولها عند التصفية.

14. بالإضافة إلى جميع الميزات السابق ذكرها، يتوجب على الجهة الاتحاديّة المُصدرة لأداة مالية ألا تمتلك أداة مالية أخرى أو عقد يمتلك الميزات التالية وذلك لغرض تصنيفها كأداة حقوق ملكية:

أ. إجمالي التدفقات النقدية يعتمد بشكل كبير على الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف والغير معترف بها الخاصة بالجهة الاتحاديّة؛ و

ب. القدرة على تقييد أو تثبيت العائد المتبقي بشكل كبير لحاملي أداة حق إعادة الشراء الماليّة.

إعادة تصنيف أدوات حق إعادة الشراء الماليّة والأدوات التي تفرض على الجهة الاتحاديّة التزاما بتسليم جهة أخرى حصة تناسبية من صافي أصولها فقط عند التصفية

15. يتم تصنيف الأداة الماليّة كأداة حقوق ملكية من التاريخ الذي تمتلك فيه الأداة جميع الميزات المنصوص عليها في تلك الفقرات ويعاد تصنيفها عند توقف امتلاك تلك الميزات.

16. يتوجب على الجهة الاتحاديّة محاسبة إعادة تصنيف الأداة الماليّة وفقا للفقرة 15 على النحو الآتي:

أ. إعادة تصنيف أداة حقوق الملكية كالتزام مالي من تاريخ توقف امتلاك الأداة لجميع الميزات المنصوص عليها اعلاه حيث يقاس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التصنيف. كما تعترف الجهة الاتحاديّة بأي فرق بين القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف في حقوق الملكية.

ب. إعادة تصنيف الالتزام المالي كأداة حقوق ملكية من تاريخ امتلاك الأداة لجميع الميزات المنصوص عليها أعلاه حيث تقاس أداة حقوق الملكية بالقيمة الدفترية للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

عدم وجود التزامات تعاقدية لتسليم النقد أو أي أصل مالي آخر (يرجى الرجوع إلى الفقرة 9 (أ))

17. الخاصية الأساسية للتفرقة بين الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية هي وجود التزام تعاقدي يلزم الجهة الاتحاديّة المُصدرة إما بتسليم نقد أو أصل مالي آخر لحامل الأداة أو بتبادل أصل مالي أو التزام مالي مع حامل الأداة في ظل ظروف غير مؤاتيه لتلك الجهة الاتحاديّة باستثناء الظروف المنصوص عليها في الفقرتين 10 و11 أو الفقرات 12 - 14.

18. يتم تصنيف الأداة الماليّة في بيان المركز المالي للجهة الاتحاديّة بناء على جوهرها وليس شكلها القانوني حيث يتوافق الجوهر والشكل القانوني عادة وليس دائما. كما تأخذ بعض الأدوات الماليّة الشكل القانوني لأدوات حقوق الملكية إلا أنها تكون التزامات في جوهرها، وتجمع بعض الأدوات الماليّة الأخرى خصائص مرتبطة بأدوات حقوق الملكية والالتزامات الماليّة معا.

19. ينطبق تعريف الالتزام المالي على التزام تعاقدي إذا لم يكن للجهة الاتحاديّة حق غير مشروط بتجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر لتسويته بإستثناء تلك الأدوات المصنفة كأدوات حقوق ملكية.

20. يمكن أن ينشأ التزام عن أداة مالية بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها حتى وإن كانت لا تشكل بوضوح التزاما تعاقديا لتسليم نقد أو أصل مالي آخر.

التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة (يرجى الرجوع إلى الفقرة 9 (ب))

21. لا تعتبر العقود التي قد ينتج عنها إستلام أو تسليم لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة تلقائيا أدوات حقوق ملكية. وقد يكون للجهة الاتحاديّة حق أو إلتزام تعاقدي بإستلام أو تسليم عدد من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المختلفة الخاصة بها بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي سيتم إستلامها أو تسليمها تساوي مبلغ الحق أو الإلتزام التعاقدي والذي قد يساوي مبلغ ثابت أو مبلغ يتغير جزئيا أو كليا استجابة للتغيرات في متغير آخر بخلاف سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة (مثل سعر الفائدة أو سعر الأداة الماليّة).

22. يعتبر العقد الذي تتم تسويته من خلال إستلام أو تسليم عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر أداة حقوق ملكية بإستثناء ما هو وارد في الفقرة 22. ولا تؤثر التغيرات في القيمة العادلة للعقد التي لا تؤثر على المبلغ النقدي أو الأصول الماليّة الأخرى أو عدد أدوات حقوق الملكية الواجب إستلامها أو تسليمها عند تسوية العقد على تصنيفه كأداة حقوق ملكية. وتضاف المبالغ المستلمة إلى صافي أصول الجهة الاتحاديّة بينما تخصم المبالغ المدفوعة منه مباشرة. ولا يعترف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في البيانات الماليّة.

23. يعتبر العقد الذي تتم تسويته من خلال إستلام أو تسليم عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة مقابل مبلغ نقدي متغير أو أصل مالي آخر أصل مالي أو إلتزام مالي.

24. يصنف العقد كأصل مالي أو التزام مالي في حال كانت أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة التي ستقوم باستلامها أو تسليمها عند تسوية العقد تحتوي على حق إعادة الشراء وتملك كافة الميزات الواردة في الفقرتين 10 و11 أو كانت أدوات تفرض على الجهة الاتحاديّة التزاما بتسليم حصة تناسبية من صافي أسهمها إلى طرف آخر فقط عند التصفية وتملك كافة الميزات الواردة في الفقرات 12 - 14.

25. يؤدي العقد الذي يشمل على إلتزام للجهة الاتحاديّة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد، حتى لو كان الإلتزام بالشراء مشروطا بممارسة الطرف المقابل لحق الاسترداد بإستثناء الظروف الواردة في الفقرتين 10 و11 أو الفقرات 12 - 14.

أحكام التسوية الطارئة

26. قد تتطلب أداة مالية من الجهة الاتحاديّة تسليم نقد أو أصل مالي آخر، أو أن تتم تسويتها بطريقة تجعلها إلتزاما ماليا، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة والتي تكون خارجة عن سيطرة كل من الجهة الاتحاديّة المُصدرة وحامل الأداة حيث أن الجهة الاتحاديّة المُصدرة للأداة لا تملك حقا غير مشروط لتجنب تسليم النقد أو أصل مالي آخر (أو تسوية الأداة بطريقة تجعلها إلتزاما ماليا). وعليه، فإن الأداة تعد إلتزاما ماليا على الجهة الاتحاديّة المُصدرة إلا إذا كان:

أ. الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي قد يقتضي التسوية بالنقد أو بأصل مالي أخر (أو تسوية الأداة بطريقة تجعلها إلتزاما ماليا) غير قابل للتطبيق؛

ب. من الممكن أن يُطلب من الجهة الاتحاديّة المُصدرة أن تقوم بتسوية الإلتزام نقدا أو بأصل مالي آخر (أو تسوية الأداة بطريقة تجعلها إلتزاما ماليا) فقط في حالة تصفية الجهة الاتحاديّة المُصدرة؛ أو

ت. الأداة تمتلك جميع الميزات الواردة في الفقرتين 10 و11.

خيارات التسوية

27. تعتبر الأداة الماليّة المشتقة أصلا ماليا أو إلتزاما ماليا عندما تعطي أحد الأطراف خيارا بكيفية تسويتها إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى إعتبارها أداة حقوق ملكية.

الأدوات الماليّة المركبة

28. يتوجب على الجهة الاتحاديّة المُصدرة لأداة مالية غير مشتقة تقييم شروطها لتحديد ما إذا كانت تحتوي على عناصر كل من الإلتزام وحقوق الملكية حيث تنشئ هذه الأدوات إلتزاما ماليا على الجهة الاتحاديّة المُصدرة وتمنح حاملها خيار تحويلها إلى أداة حق ملكية للجهة الاتحاديّة المُصدرة. كما يتوجب تصنيف هذه العناصر بشكل منفصل على أنها إلتزامات مالية أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرة 4 على أساس مضمون الاتفاقيات التعاقدية وتعريفات كل عنصر من هذه العناصر.

29. لا يتوقف تصنيف الأدوات القابلة للتحويل لعناصرها على إحتمال قيام حامل الأداة بممارسة خيار التحويل ولا يتم تعديل التصنيف بتغير الإحتمال حيث أن حاملي الأدوات لا يتصرفون دائما كما يتوقع منهم كما أن إحتمال التحويل يتغير من وقت لآخر. يظل إلتزام الجهة الاتحاديّة المُصدرة بالقيام بدفعات مستقبلية قائما إلى أن يتم إبطاله من خلال التحويل أو إستحقاق الأداة أو معاملة أخرى.

30. يكون مجموع المبالغ الدفترية المخصصة لعناصر الإلتزام وصافي الأصول/ حقوق الملكية المتعلقة بأداة مالية مركبة عند الإعتراف الابتدائي مساويا دائما للقيمة العادلة للأداة الماليّة ككل حيث يتم تحديد مبلغ عنصر الإلتزام عن طريق قياس القيمة العادلة لإلتزام مماثل ليس له عنصر صافي أصول/ حقوق ملكية مرتبط به بينما يتم تحديد مبلغ عنصر صافي الأصول/ حقوق الملكية من خلال إحتساب المبلغ المتبقي من القيمة العادلة للأداة الماليّة ككل بعد خصم مبلغ عنصر الإلتزام. كما يتم إحتساب قيمة المشتقات المتضمنة في الأداة الماليّة المركبة في عنصر الإلتزام ما لم تشكل جزءا من عنصر صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعتراف الابتدائي بعناصر الأداة الماليّة المركبة بشكل منفصل.

أسهم الخزينة

31. يتوجب على الجهة الاتحاديّة خصم أدوات حقوق الملكية الخاصة بها التي تم إعادة شراؤها ("أسهم الخزينة") من صافي أصولها ولا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة في بيان الأداء المالي عند شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أي من هذه الأدوات بينما يتم الإعتراف بالقيمة المدفوعة أو المستلمة مباشرة في صافي أصولها.

32. يتم الإفصاح عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ به بشكل منفصل إما في بيان المركز المالي أو في الإفصاحات وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات الماليّة" وفي حالة شرائها من طرف ذي علاقة، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 20 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".

الفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والأرباح

33. تعترف الجهة الاتحاديّة بالفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والأرباح المتعلقة بأداة مالية أو أي عنصر منها تم تصنيفه كالتزام مالي كمصروف أو إيراد في بيان الأداء المالي بينما يتم الإعتراف باسترداد أو إعادة تمويل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة الاتحاديّة كتغيرات في صافي أصولها ولا يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لهذه الأدوات في البيانات الماليّة. كما يتوجب على الجهة الاتحاديّة خصم التوزيعات لحاملي أدوات حقوق الملكية وتكاليف المعاملات ذات الصلة من صافي الأصول مباشرة.

34. تشمل التكاليف التي تتحملها الجهة الاتحاديّة عند إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبيين وغيرها وتخصم هذه التكاليف من صافي الأصول للحد الذي تعتبر فيه أنها إضافية وذات صلة مباشرة بالمعاملة وكان من الممكن تفاديها خلاف ذلك بينما يتم الإعتراف بتكاليف تلك المعاملة على أنها مصاريف في حال التخلي عنها وعدم الانتهاء منها.

35. يتوجب على الجهة الاتحاديّة تخصيص تكاليف المعاملة المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة على عناصر الإلتزام وصافي الأصول/ حقوق الملكية الخاصة بالأداة بالتناسب مع تخصيص العوائد. كما يتم تخصيص تكاليف المعاملات المشتركة لأكثر من معاملة واحدة بإستخدام أساس منطقي ومتسق مع المعاملات المشابهة.

36. يتم الإفصاح بشكل منفصل عن تكاليف المعاملات التي تم خصمها من صافي أصول الجهة الاتحاديّة في الفترة بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات المالية".

37. يتم عرض أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المصنفة كمصروف في بيان الأداء المالي إما ضمن الفائدة على الالتزامات الأخرى أو كبند منفصل ويخضع الإفصاح لمتطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات المالية" وهذا المعيار.

38. يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في القيمة الدفترية للإلتزام المالي على أنها إيراد أو مصروف في بيان الأداء المالي حتى إذا كانت تتعلق بأداة تتضمن حقاً بالحصة المتبقية في أصول الجهة الاتحاديّة مقابل نقد أو أصل مالي آخر. كما تعرض الجهة الاتحاديّة بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات المالية" أي ربح أو خسارة ينتجان عن إعادة قياس مثل هذه الأداة بشكل منفصل في بيان الأداء المالي.

مقاصة أصل مالي والتزام مالي

39. يتوجب على الجهة الاتحاديّة مقاصة أصل مالي والتزام مالي وعرض صافي المبلغ في بيان المركز المالي فقط عندما:

    أ. يكون لها حق قابل للتنفيذ قانونيا لمقاصة المبالغ المعترف بها؛ و
    ب. تنوي إما التسوية على أساس صافي المبلغ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن.

    لا يتوجب على الجهة الاتحاديّة مقاصة أصل مالي والالتزام المالي ذي العلاقة عند محاسبة أصل مالي محول غير مؤهل للاستبعاد.

40. تعرض الأصول والالتزامات الماليّة على أساس صافي المبلغ عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للجهة الاتحاديّة من تسديد أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر ويكون صافي المبلغ الناتج إما أصل مالي او التزام مالي.

41. تختلف مقاصة أصل مالي والتزام مالي معترف بهما وعرض صافي المبلغ الناتج عن إستبعاد أصل مالي أو إلتزام مالي حيث أنه لا ينتج عن مقاصة الأصل والالتزام الاعتراف بربح أو خسارة خلافا للإستبعاد.

42. حق المقاصة هو حق قانوني للمدين من خلال عقد أو غيره يمكنه من تسوية جزء من المبلغ المستحق للدائن أو المبلغ بكامله مقابل المبلغ المستحق من الدائن. وقد يكون للمدين في حالات غير اعتيادية

حق قانوني بخصم مبلغ مستحق من طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة وجود إتفاقية بين الأطراف الثلاثة ترسخ بشكل واضح حق المدين في المقاصة. كما أن الشروط التي تدعم حق المقاصة والواجب مراعاتها قد تختلف من مكان إلى آخر حسب التشريعات القانونية والقوانين التي تحكم العلاقة بين الأطراف.

43. يؤثر وجود حق مقاصة أصل مالي والتزام مالي قابل للتنفيذ على الحقوق والالتزامات المرتبطة بهما كما يؤثر بشكل كبير على تعرض الجهة الاتحاديّة لمخاطر الإئتمان والسيولة. لا يتأثر مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للجهة الاتحاديّة في حالة غياب نيتها في ممارسة الحق أو التسديد في نفس الوقت. أما إذا كانت تنوي الجهة الاتحاديّة ممارسة هذا الحق أو التسديد في نفس الوقت، فإن عرض الأصول والالتزامات ذات الصلة على أساس صافي المبلغ يعكس بشكل مناسب مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة والمخاطر التي تتعرض لها هذه التدفقات النقدية.

44. لا يعتبر وجود حق المقاصة وحده أو نية أحد الطرفين أو كليهما التسديد على أساس صافي المبلغ بدون الحق القانوني سببا كافيا لمقاصة أصل مالي والتزام مالي حيث أن الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل المالي والالتزام المالي المنفردين تبقى بدون تغيير.

45. تؤثر الممارسات التشغيلية المعتادة ومتطلبات السوق الماليّة والظروف الأخرى على نوايا الجهة الاتحاديّة فيما يتعلق بتسديد أصول والتزامات معيّنة حيث تحد من قدرتها على تسديد صافي المبلغ أو تحقيق الأصول وتسديد الالتزامات في نفس الوقت.

46. تساوي التدفقات النقدية الناتجة عن تسديد أداتين ماليتين في نفس الوقت صافي المبلغ المدفوع/المستلم ولا تتعرض الجهة الاتحاديّة في هذه الحالة لمخاطر الإئتمان أو السيولة. أما في حالة تسديد الأداتين الماليتين عن طريق إستلام ودفع مبالغ منفصلة، فإن الجهة الاتحاديّة تتعرض لمخاطر الإئتمان المتعلقة بمبلغ الأصل بكامله أو لمخاطر السيولة المتعلقة بمبلغ الإلتزام بكامله. وقد تكون هذه التعرضات للمخاطر كبيرة بالرغم من قصر الفترة، وعليه يكون اعتبار تحقيق الأصول الماليّة وتسديد الالتزامات الماليّة في نفس الوقت فقط عندما تحدث هاتان العمليتان في نفس اللحظة.

47. لا تستوفى الشروط الواردة في الفقرة 39 بشكل عام وتكون مقاصة الأصول والالتزامات الماليّة غير مناسبة عادة عندما:

أ. يتم إستخدام عدة أدوات مالية مختلفة لتضاهي ميزات أداة مالية منفردة (أي "أداة مركبة")؛
ب. تنشأ الأصول الماليّة والالتزامات الماليّة من الأدوات الماليّة التي لها نفس التعرض الرئيسي للمخاطر وتتعلق بأطراف مقابلة مختلفة؛
ت. يتم رهن الأصول الماليّة أو الأصول الأخرى كضمان للالتزامات مالية بدون حق الرجوع؛
ث. يتم وضع الأصول الماليّة جانبا كأمانة من قبل المدين بغرض سداد الالتزامات المترتبة عليه دون توفر قبول الدائن لإستخدام هذه الأصول في تسديد هذه الالتزامات؛ أو
ج. يتم تحمل التزامات نتيجة لأحداث نشأ عنها خسائر من المتوقع إستردادها من طرف ثالث بموجب وثيقة تأمين تتضمن حق مطالبة.

48. يمكن للجهة الاتحاديّة أن تدخل في إتفاقية مقاصة شاملة مع طرف مقابل في حالة قيامها بعدة معاملات خاصة بالأدوات الماليّة معه، حيث تنص هذه الإتفاقية عادة على تسديد صافي المبلغ المتعلق بكل الأدوات الماليّة المغطاة بتلك الإتفاقية في حالة عدم الوفاء بالالتزامات أو إلغاء أي عقد. وتستخدم هذه الترتيبات عادة بغرض حماية الجهة الاتحاديّة من تحمل الخسائر في حالة إفلاس الطرف المقابل أو نتيجة أحداث أخرى تؤدي إلى عدم قدرته على الوفاء بالتزاماته. ولا تتم مقاصة المبالغ ذات الصلة إلا إذا تم تحقيق كلا الشرطين الواردين في الفقرة 39 حيث لا تعتبر الإتفاقية وحدها أساسا كافيا لمقاصة المبالغ. وفي حالة عدم مقاصة الأصول والالتزامات الماليّة الخاضعة لهذه الإتفاقية، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن تأثير الإتفاقية على تعرضها لمخاطر الإئتمان.

المعيار 41 – الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس

المعيار 41 - الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعايير 41 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على كيفية الإعتراف والقياس للأدوات الماليّة. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعايير 41 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس

هدف المعيار..... 563
النطاق..... 563
الإعتراف بالأدوات الماليّة..... 565
تصنيف الأدوات الماليّة..... 567
تصنيف الأصول الماليّة..... 567
تصنيف الإلتزامات المالية..... 570
المشتقات الضمنية..... 571
القياس..... 573
القياس الأولي للأدوات الماليّة..... 573
القياس اللاحق للأصول الماليّة..... 579
القياس اللاحق للإلتزامات الماليّة..... 579
اعتبارات القياس بالقيمة العادلة..... 581
قياس التكلفة المطفأة *الأصول المالية* طريفة معدل الفائدة الفعلي..... 583
الانخفاض في القيمة..... 585
إعادة التصنيف..... 591
الأرباح والخسائر..... 597
إلغاء الإعتراف بالأدوات الماليّة..... 599
إلغاء الاعتراف بأصل مالي..... 599
إلغاء الإعتراف بالإلتزامات الماليّة..... 604
محاسبة التحوط..... 605
هدف محاسبة التحوط ونطاقها..... 605
أدوات التحوط..... 605
بنود التحوط..... 606
شروط التأهيل لمحاسبة التحوط..... 608
المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة..... 608
تحوطات القيمة العادلة..... 610
تحوطات التدفق النقدي..... 611
تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية..... 612
التحوط لمجموعة من البنود..... 614
خيار تخصيص تعرض إئتماني بأن يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز..... 616

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تقديم المعالجات المحاسبية المتعلقة بكل صنف من أصناف الأدوات الماليّة حسب طبيعتها، ويشمل ذلك شروط الإعتراف والقياس الأولي والقياس اللاحق. كما يهدف هذا المعيار إلى 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 للجهة الإتحادية وتوقيتها وعدم اليقين بشأنها.

2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:

أ. تصنيف الأدوات الماليّة ضمن الفئات حسب طبيعتها والغرض من استعمالها؛
ب. تحديد الشروط الأساسية للإعتراف بالأدوات الماليّة وأسس قياس كل فئة على حدة؛
ت. التطرق إلى كيفية القياس اللاحق للأدوات الماليّة، وذلك حسب الفئة التي يتعلق بها؛
ث. العوامل التي تؤدي إلى إعادة تصنيف الأدوات الماليّة وأسس نقلها من فئتها إلى فئة أخرى؛
ج. قواعد وأسس تسجيل الإنخفاض في القيمة الأصول الماليّة؛
ح. قواعد وأسس إلغاء الإعتراف بالأدوات الماليّة؛

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.

4. ينطبق هذا المعيار على جميع الأدوات الماليّة الموجودة بالجهة الاتحاديّة، بإستثناء:

أ. الإستثمارات في الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة والتي تسجل وفقاً لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة:

- ✓ معيار 35 "البيانات الماليّة الموحّدة"؛
- ✓ معيار 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"؛
- ✓ معيار 37 "الترتيبات المشتركة".

غير أنه على الجهات الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بهذه الإستثمارات، إلاّ إذا توفّر في تلك المشتقات تعريف أداة حقوق الملكية (حقوق متبقّية) كما هو مبيّن في هذا المعيار.

ب. الحقوق والإلتزامات الناتجة عن عقود الإيجار والتي ينطبق عليها معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 43، غير أن هذا المعيار ينطبق على المواضيع التالية:

- ✓ إنخفاض قيمة الأصول التي يسجلها المؤجر (على سبيل المثال "صافي الاستثمار") وإلغاء الإعتراف بها؛
- ✓ إلغاء الإعتراف بالإلتزامات الناتجة عن عقود الإيجار التمويلية التي يسجلها المستأجر؛
- ✓ المشتقات الضمنية والمتعلقة بعقود الإيجار.

ت. الحقوق والالتزامات الناتجة عن خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين"؛
ث. الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب العقود التي تغطيها معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة أخرى، إلا إذا كان العقد المعني يشمل على مشتقات ضمنية أو ضمانات مالية، ففي هذه الحالة يقدم هذا المعيار المعالجة المحاسبية التي على الجهة الاتحاديّة إعتمادها لهذه المشتقات الضمنية أو الضمانات؛
ج. التعهدات المتعلقة بالقروض، غير تلك التي تغطيها الفقرة 5 من هذا المعيار، حيث تقوم الجهة الاتحاديّة بمعالجة التعهدات المقدمة إستنادا على معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة". ولكن ينطبق هذا المعيار عند إلغاء الإعتراف بالمخصصات والإلتزامات المرتبطة بالتعهدات المتعلقة بالقروض.
ح. الحقوق المتعلقة بمبالغ التعويضات التي تعود للجهة الاتحاديّة وذات صلة بمصروفات تم تسجيلها ضمن المخصصات (استنادا إلى متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة")؛
خ. الإعتراف والقياس الأولي بالحقوق والإلتزامات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية (استنادا إلى متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 23 "الإيرادات من المعاملات غير التبادلية")؛
د. الحقوق والالتزامات الناتجة عن ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات، ولكن ينطبق هذا المعيار عند إلغاء الإعتراف بالإلتزامات التي يقوم المانح بتسجيلها إستنادا على نموذج الإلتزام المالي (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 32 " ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح").
ذ. يجب تطبيق متطلبات الانخفاض في القيمة لهذا المعيار على تلك الحقوق الناشئة عن معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة" - 9 الإيرادات من المعاملات التبادلية"، والمعيار 23 - "الإيرادات من المعاملات غير التبادلية" والتي تؤدي إلى نشوء أدوات مالية لأغراض الاعتراف بربح أو خسارة انخفاض القيمة.

5. ينطبق هذا المعيار على التعهدات المتعلقة بالقروض التالية:

أ. التعهدات المتعلقة بالقروض والتي تقوم الجهة الاتحاديّة بتصنيفها ضمن فئة "الإلتزامات الماليّة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز"، حيث إذا كانت من ممارسات الجهة الاتحاديّة بيع الأصول الناتجة عن التعهدات من القروض مباشرة إثر نشوؤها، تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق هذا المعيار على جميع هذه التعهدات؛
ب. التعهدات المتعقلة بالقروض التي يمكن تسويتها بإستعمال النقد أو تقديم أية أداة مالية أخرى بالمقابل، حيث يتم إعتبار هذه التعهدات كمشتقات. لا يمكن إعتبار تسوية القروض المعنية على شكل أقساط على أنها تسوية لتعهدات المتعلقة بالقروض؛
ت. التعهدات المتعلقة بقروض مسندة بسعر فائدة أقل من السعر المتداول في السوق.

6. ينطبق هذا المعيار على جميع العقود (من ضمنها عقود الخيار) التي تقوم الجهة الاتحاديّة بموجبها بمعاملات تبادل (شراء أو بيع) بند غير مالي، حيث يتم تسوية المعاملة بإستعمال النقد أو أية أدوات مالية أخرى، وعلى هذا الأساس يتم التعامل مع العقد في حدّ ذاته على أنه أداة مالية (مشتقات). وبخصوص العقود التي تقوم بموجبها الجهة الاتحاديّة بمعاملات تبادل ويتم تسويتها بإستعمال بند

غير مالي، فإنها لا تعتبر ضمن نطاق هذا المعيار. إلا أن هذا المعيار ينطبق على تلك العقود التي تحددها الجهة على أنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا للفقرة 7.

7. يمكن تصنيف العقود - التي تقوم الجهة الاتحاديّة بموجبها بمعاملات تبادل (شراء أو بيع) بند غير مالي، حيث يتم تسوية المعاملة بإستعمال النقد أو أية أدوات مالية أخرى، و يتم التعامل مع العقد في حدّ ذاته على أنه أداة مالية (مشتقات)، - بشكل لا رجوع فيه على انها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز حتى لو تم الدخول فيها لغرض الاستلام أو تسليم بند غير مالي وفقًا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة للجهة. يمكن القيام بهذا التصنيف فقط عند بداية العقد وفقط إذا كان يلغي أو يقلل بشكل كبير من عدم اتساق الاعتراف الذي قد ينشأ بخلاف ذلك من عدم الاعتراف بهذا العقد لأنه مستبعد من نطاق هذا المعيار (انظر الفقرة 6) .

8. تشمل العقود المذكورة في الفقرة 6، والتي يتم تسوية المعاملة الناتجة عنها بإستعمال النقد أو أية أدوات مالية أخرى ما يلي:

أ. عندما تسمح شروط العقد لأحد الطرفين بتسوية المعاملة بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية أخرى؛

ب. عندما لا يذكر العقد صراحة ضرورة التسوية بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية ولكن يعتبر من ممارسات الجهة الاتحاديّة تسوية عقود مشابهة بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية (سواءً مع الطرف المقابل من خلال إبرام عقود مماثلة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو سقوط العقد بالتقادم)؛

ت. عندما تكون من ممارسات الجهة الاتحاديّة إستلام البنود المتضمنة وبيعها خلال فترة قصيرة بعد التسليم بهدف توليد ربح من تقلبات السعر قصيرة المدى أو من هامش الربح؛

ث. عندما يكون البند غير المالي الذي يتم إستعماله لتسوية المعاملة بالعقد قابل للتحويل إلى نقد بسهولة.

الإعتراف بالأدوات الماليّة

9. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالأصول الماليّة أو الإلتزامات الماليّة في بيان المركز المالي فقط عندما تصبح طرفاً في الأحكام التعاقدية لتلك الأداة الماليّة. لا يتم إجراء مقاصة بين الأصل والإلتزام المالي وإظهار صافي المبلغ في بيان المركز المالي، إلاّ عندما تكون الجهة الاتحاديّة:

أ. لها حق قابل للتنفيذ قانونيا لإجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها؛

ب. تهدف إلى تسوية الإلتزامات على أساس صافي المبلغ، أو تحقيق المنافع الناتجة عن الأصل وتسوية الإلتزام المعني بشكل متزامن.

10. تقوم الجهة الاتحاديّة بإستعمال طريقة المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة، عند الإعتراف بالأدوات الماليّة التي يتم تداولها (بيعها أو شراؤها) إستنادا على الطريقة المنتظمة في بيع أو شراء الأصول الماليّة.

11. تاريخ المتاجرة هو التاريخ الذي ترتبط فيه الجهة الإتحادية بشراء أو بيع الأصل. تشير محاسبة تاريخ المتاجرة إلى:

أ. الاعتراف بالأصل المالي الذي سيتم إستلامه والإلتزام المالي الذي سيتم دفعه في تاريخ المتاجرة؛
ب. إلغاء الاعتراف بالأصل المالي عند بيعه والإعتراف بأية ذمم مدينة التي تنتج عن عملية البيع في تاريخ المتاجرة.

مثال 41.1 - المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة

بتاريخ 15 مارس 2022، إلتزمت جهة إتحادية بشراء أصل مالي بقيمة 100,000 درهم اماراتي، حيث يمثّل هذا المبلغ القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ التعاقد (15 مارس 2022)، كما تعتبر تكاليف المعاملة غير جوهرية.

يعتبر تاريخ إستحقاق الأصل المالي والإستيفاء بالإلتزام في 30 مايو 2022.

على هذا الأساس، يعتبر 15 مارس 2022 هو تاريخ المتاجرة بينما يمثّل تاريخ 30 مايو 2022 هو تاريخ التسوية.

وبالتالي تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل المعاملة في تاريخ المتاجرة كما يلي:

<u>الاعتراف الأولي بتاريخ 15 مارس 2022 (في تاريخ المتاجرة):</u>

بغض النظر عما إذا كان سيتم تصنيف الأصل المالي على أنه سيتم قياسه لاحقاً بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالأصل أولياً بقيمة 100,000 درهم اماراتي مع التزام مرتبط به.

الوصف	مدين	دائن
أصل مالي	100,000	
إلتزام - ذمم دائنة أخرى		100,000

في تاريخ تسوية المعاملة، تقوم الجهة الاتحاديّة بدفع المبلغ حسب الإلتزام التعاقدي (الإلتزام)، وبالتالي تقوم بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
إلتزام - ذمم دائنة أخرى	100,000	
نقدية - حساب البنك		100,000

تصنيف الأدوات الماليّة

تصنيف الأصول الماليّة

12. تقوم الجهة الاتحاديّة بتصنيف الأصول المالية على أنه سيتم قياسها لاحقاً ضمن أحد الفئات التالية (وذلك مالم تنطبق الفقرة 18):

أ. أصول مالية مقاسة لاحقاً بالتكلفة المطفأة، أو
ب. الأصول المالية مقاسة لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية أو
ت. الأصول المالية مقاسة لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

13. تقوم الجهة الاتحاديّة بتصنيف الأصول المالية المذكورة أعلاه، وذلك بناء على كل مما يلي:

أ. نموذج إدارة الجهة الاتحاديّة للأصول المالية؛
ب. خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي.

14. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة في حال استيفاء الشرطين التاليين:

أ. تحتفظ الجهة الاتحاديّة بالأصل المالي ضمن نموذج إدارة هدفه الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية؛ و
ب. ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي تدفقات نقدية ذات تواريخ محددة تتمثل فقط في دفعات المبلغ الأصلي والفوائد المترتبة على المبلغ الإجمالي المتبقي.

15. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية في حال استيفاء الشرطين التاليين:

أ. تحتفظ الجهة الاتحاديّة بالأصل المالي ضمن نموذج إدارة يهدف إلى تحصيل تدفقات نقدية تعاقدية بالإضافة إلى بيع الأصل المالي؛ و
ب. ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي تدفقات نقدية ذات تواريخ محددة تتمثل فقط في دفعات المبلغ الأصلي والفوائد المترتبة على المبلغ الإجمالي المتبقي.

16. يمثل المبلغ الأصلي، القيمة العادلة للأصل المالي عند الإعتراف الأولي. وتتكون الفوائد من مقابل نظير القيمة الزمنية للأموال، ومقابل المخاطر الإئتمانية المرتبطة بالمبلغ الإجمالي المتبقي خلال فترة زمنية معينة ومقابل مخاطر الإقراض الأساسية الأخرى والتكاليف، بالإضافة إلى هامش الربح.

17. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز ما لم يتم قياسه بالتكلفة المطفأة وفقا للفقرة 14 أو بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية وفقا للفقرة 15 إلا أنه يمكن للجهة الاتحاديّة أن تقوم بإختيار غير قابل للإلغاء عند الإعتراف الأولي بإستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية كان سيتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أوالعجز لعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية.

خيار تخصيص أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

18. يمكن للجهة الاتحاديّة، عند الإعتراف الأولي أن تخصص، بشكل غير قابل للإلغاء، أصلا ماليا على أنه يقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. في حال ساهم ذلك في تقليص عدم الاتساق في القياس أو الإعتراف الذي يمكن أن ينشأ عن قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بالأرباح والخسائر منها على أسس مختلفة.

شجرة القرارات التوضيحية

إن الغرض من شجرة القرار هو تلخيص متطلبات التصنيف والقياس الرئيسية للأصول المالية الواردة في المعيار

فقرة توضيحية 41.2 - نموذج إدارة هدفه تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية

يمكن أن تحتفظ جهة اتحادية بأصول مالية ضمن نموذج إدارة هدفه تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. في هذا النوع من نموذج الإدارة، فإن كبار موظفي إدارة الجهة اتخذوا قراراً بأن كلا من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الإدارة. وهناك أهداف عديدة قد تكون متفقة مع هذا النوع من نموذج الإدارة.

على سبيل المثال، فإن هدف نموذج الإدارة قد يكون إدارة الاحتياجات اليومية من السيولة، للمحافظة على وضع عائد معين من الفوائد أو لمطابقة مدة الأصول المالية مع مدة الإلتزامات التي تمولها تلك الأصول.

فقرة توضيحية 41.2 - نموذج إدارة هدفه تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية

يختلف هذا النموذج عن نموذج أعمال هدفه فقط الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، حيث أنه عادة ما ينطوي على تكرار وقيمة أكبر للمبيعات. وذلك لأن بيع الأصول المالية يعد جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الإدارة بدلاً من أن يكون فقط عرضياً.

مثال 41.3 - التدفقات النقدية التعاقدية تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي

1. فيما يلي بعض الأمثلة عن التدفقات النقدية التعاقدية التي تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي:

المثال الأول:

الأداة: سند له تاريخ إستحقاق معلن. كما أن الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي مرتبطة بمؤشر تضخم العملة التي تم بها إصدار الأداة. كما أن الربط بالتضخم لم يتم رفعه ماليا والمبلغ الأصلي محمي.

يؤدي ربط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي بمستوى مؤشر تضخم غير مرفوع مالياً إلى إعادة تعيين القيمة الزمنية للنقود إلى المستوى الحالي. وبعبارة أخرى، فإن معدل الفائدة على الأدوات يعكس الفائدة "الحقيقية". وعليه، تعد مبالغ الفائدة مقابلاً نظير القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي المتبقي. وبالتالي تعتبر الدفعات النقدية التعاقدية دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي فقط.

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 المتبقي. وذلك لأن التدفقات النقدية التعاقدية تعكس عائداً لا يتفق مع ترتيب الإقراض الأساسي.

المثال الثاني:

الأداة: سند له تاريخ إستحقاق معلن. وتدفع معدل فائدة سوق متغير، ولكن ذو حد أقصى

تعد التدفقات النقدية التعاقدية لكل من (أ) الأداة التي لديها معدل فائدة ثابت؛ و(ب) الأداة التي لديها معدل فائدة متغير، هي دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي طالما أن الفائدة تعكس مقابل القيمة الزمنية للأموال ومقابل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة ومقابل مخاطر وتكاليف الإقراض الأساسي الأخرى، إضافة إلى هامش ربح.

وبالتالي، فإن الأداة التي هي عبارة عن سند بمعدل فائدة له حد أقصى، يمكن أن يكون لها تدفقات نقدية تعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي.

مثال 41.3 - التدفقات النقدية التعاقدية تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي

إن مثل هذا الشرط التعاقدي قد يقلص من تغيرات التدفق النقدي من خلال تحديد حد لمعدل الفائدة المتغير (على سبيل المثال، حد أقصى أو حد أدنى لمعدل الفائدة) أو قد يزيد من تغيرات التدفق النقدي نظراً لأن المعدل الثابت يصبح متغيراً.

مثال 41.4 - التدفقات النقدية التعاقدية لا تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي

فيما يلي بعض الأمثلة عن التدفقات النقدية التعاقدية التي لا تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي:

المثال الأول:

الأداة: سند قابل للتحويل إلى عدد ثابت من أدوات حقوق ملكية الجهة المصدرة.

لا تعتبر الدفعات النقدية التعاقدية دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي لأنها تعكس عائدا لا يتفق مع ترتيب الإقراض الأساسي. وانما هو مرتبط بقيمة حقوق ملكية الجهة المصدرة

المثال الثاني:

الأداة: قرض يدفع معدل فائدة عكسي حر (معدل الفائدة له علاقة عكسية بمعدلات الفائدة في السوق)

لا تعد مبالغ الفائدة في هذه الحالة مقابل نظير القمة الزمنية للأموال على المبلغ الأصلي المتبقي. وبالتالي لا تمثل الدفعات النقدية التعاقدية فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي المتبقي

تصنيف الإلتزامات المالية

19. تقوم الجهة الاتحاديّة بتصنيف كافة الإلتزامات الماليّة على انها ستقاس لاحقا بقيمتها المطفأة، وذلك باستثناء ما يلي:

أ. الإلتزامات الماليّة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. حيث يتم قياس هذه الإلتزامات، بما في ذلك المشتقات التي تمثل إلتزامات، بالقيمة العادلة؛
ب. الإلتزامات الماليّة التي تنشأ عندما تكون عملية نقل الأصل المالي غير مؤهلة لإلغاء الاعتراف أو عندما يتم تطبيق منهج المشاركة المستمرة.

ت. عقود الضمان المالي، والتي لا تنطق عليها متطلبات النقطة (أ) وكذلك لا تنطبق عليها المتطلبات المذكورة في النقطة (ب) المذكورة أعلاه، تقوم الجهة الاتحاديّة بالقياس اللاحق لهذه الإلتزامات بالقيمة الأعلى من:

- ✓ مبلغ الخسارة المحدد.
- ✓ القيمة التي تم تسجيلها عند القياس الأوّلي مخصوماً منها الإطفاء المتراكم المعترف به حسب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الإيرادات من المعاملات التبادلية" وذلك في الحالات المناسبة؛

ث. التعهدات بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق، حيث تقوم الجهة الاتحاديّة بالتعامل مع هذه الإلتزامات كما هو مبيّن بالنسبة لعقود الضمان المالي (النقطة (ت) أعلاه).

ج. المقابل المحتمل الذي تعترف به الجهة المستحوذة في عملية تجميع الأعمال والذي ينطبق عليها معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 40 " تجميع الأعمال". 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

20. يمكن للجهة الإتحادية، عند الإعتراف الأولي، أن تخصص بشكل غير قابل للإلغاء إلتزاما ماليا على أنه سيقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز عندما يسمح بذلك بموجب الفقرة 25 أو عندما ينتج عن ذلك معلومات أكثر ملاءمة، نتيجة لإحدى الأسباب التالية:

أ. في حال ساهم ذلك في تقليص عدم الاتساق في القياس أو الإعتراف الذي يمكن أن ينشأ عن قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بالأرباح والخسائر منها على أسس مختلفة.

ب. عندما يتم ادارة وتقييم اداء مجموعة من الإلتزامات المالية أو من الأصول المالية والالتزامات المالية على اساس القيمة العادلة وفقا لإدارة المخاطر أو الإستراتيجية الإستثمارية للجهة وكذلك يتم تقديم المعلومات التي تتعلق بأداء تلك المجموعة إلى كبار الموظفين للإدارة العليا في الجهة الاتحاديّة.

المشتقات الضمنية

21. تتمثل المشتقات الضمنية في المشتقات التي تكون جزءاً من أداة مالية هجينة (مجمعة)، حيث تشمل هذه الأدوات الماليّة الهجينة على أداة مالية مشتقة وأداة مالية غير مشتقة "العقد الأساسي". على أن يكون التأثير على التدفقات النقدية المتعلقة بالأداة الماليّة الهجينة (المجمعة) والتغيرات الناتجة عنها مماثلة للمشتقات القائمة لوحدها.

مثال 41.5 - عقود لمشتقات

طبيعة العقد	العنصر المتعلق به
عقود مقايضة أسعار الفائدة	سعر الفائدة
عقود مقايضة أسعار صرف عملات أجنبية	سعر صرف العملة الأجنبية
عقود مقايضة الإئتمان	التصنيف الائتماني أو مؤشر الائتمان أو سعر الائتمان
عقود الآجلة لأسعار صرف العملات الأجنبية	سعر صرف العملة الأجنبية
عقود الآجلة لأسعار السلع	سعر السلع

الأدوات الماليّة الهجينة (المجمعة) مع أصول ماليّة أصلية

22. إذا كانت الأداة الماليّة الهجينة (المجمعة)، تتضمن عقدا أساسيا، يمثل أصلاً يقع ضمن نطاق هذا المعيار، تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 12-18 على الأداة الماليّة الهجينة (المجمعة) بكاملها .

الأدوات الماليّة الهجينة (المجمعة) الأخرى

23. إذا كانت الأداة الماليّة الهجينة (المجمعة)، تتضمن عقدا أساسيا، يمثل أصلاً لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار، تقوم الجهة الاتحاديّة بفصل المشتقات الضمنية عن العقد الأساسي، والتعامل معها على أنها "مشتقات" فقط في الحالات التالية:

أ. الخصائص والمخاطر الإقتصادية للأداة الماليّة المشتقة لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الاقتصادية للعقد الأساسي؛
ب. عندما تلبي أداة مالية منفصلة، والتي تحمل نفس الشروط التي تحملها الأداة الماليّة المشتقة، شروط المشتقات؛
ت. لا تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الأداة الماليّة الهجينة (المجمعة) بالقيمة العادلة حيث يتم تسجيل التغيرات في القيمة العادلة في بيان الأداء المالي (كما هو الحال بالنسبة للمشتقات الضمنية المتعلقة بالأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والتي لا يمكن فصلها).

24. إذا تم فصل الأداة الماليّة المشتقة، فإنه يجب محاسبة العقد الأساسي بموجب هذا المعيار إذا توفرت فيه شروط الأداة مالية، وبما يتفق مع معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى المناسبة إذا لم تكن أداة مالية.

25. رغم المتطلبات المذكورة في الفقرة 23 و24 أعلاه، إذا كان العقد يتضمن واحدة أو أكثر من المشتقات الضمنية، وكان العقد الأصلي هو أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يمكن للجهة الاتحادية أن تعترف بالعقد الهجين على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، إلا إذا:

أ. كانت الأداة الماليّة المشتقة (المشتقات) الضمنية لا تعدل بشكل جوهري التدفقات النقدية التي سيتطلبها العقد؛ أو
ب. كان من الواضح باستخدام تحليل بسيط أو بدونه، عندما يتم لأول مرة الأخذ بعين الإعتبار أداة مالية هجينة مشابه، أنه يحظر فصل الأداة الماليّة المشتقة (المشتقات).

26. عندما تكون الجهة الاتحاديّة مطالبة بفصل الأداة الماليّة المشتقة الضمنية عن العقد الأساسي بموجب هذا المعيار، ولكنها غير قادرة على قياس الأداة الماليّة المشتقة الضمنية بشكل منفصل إما عند الاستحواذ أو عند إعداد البيانات الماليّة لاحقاً، فإن عليها تحديد العقد الذي يشمل الأداة الماليّة الهجينة (المجمعة) بكامله بقيمته العادلة من خلال الفائض أو العجز. وعلى هذا الأساس، فإنه يمنع إعادة التصنيف وفي مثل هذه الظروف، تبقى الأداة الماليّة الهجينة (المجمعة) مصنفةً على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بمجملها.

مثال 41.6 - عقود لمشتقات ضمنية

طبيعة العقد	العقد الأساسي	الأداة الماليّة المشتقة الضمنية
عقد بيع كمية ثابتة من السلع لمدة سنتين، مع تحديد حد أقصى وحد أدنى للأسعار	عقد البيع	طوق أسعار السلع
عقد بيع سلع محددة بعملة أجنبية (أورو)، بين جهة إتحادية وطرف أجنبي عملتهما الوظيفية ليست الأورو.	عقد البيع	العقد الآجل لأسعار صرف العملات الأجنبية

القياس

القياس الأولي للأدوات الماليّة

27. باستثناء المبالغ المدينة والدائنة قصيرة الأجل التي تقع في نطاق الفقرة 30، تقوم الجهة الاتحاديّة عند الاعتراف الأولي، بقياس الأصول الماليّة أو الإلتزامات الماليّة بالقيمة العادلة مضافاً إليها أو مطروحا منها، في حالة أصل مالي أو إلتزام مالي ليس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، تكاليف المعاملة التي يمكن أن تنسب مباشرة إلى شراء أو إصدار أو بيع الأصول الماليّة أو الإلتزامات الماليّة .

28. تشمل تكاليف المعاملات، التكاليف الإضافية التي يمكن أن تنسب مباشرة إلى شراء أو إصدار أو بيع الأصول الماليّة أو الإلتزامات الماليّة. تمثّل التكلفة الإضافية، التكلفة التي لم يكن على الجهة الاتحاديّة تكبدها إن لم تقم بمعاملة شراء أو إصدار أو بيع الأدوات الماليّة. يمكن أن تتمثّل تكاليف المعاملات في الرسوم والعمولات المدفوعة والمستشارين والسماسرة والتجار. لا تشمل تكاليف المعاملات أقساط الديون أو الخصومات، وتكاليف التمويل أو التكاليف الإدارية أو تكاليف الإحتفاظ بالأدوات الماليّة.

29. عادة ما يكون سعر المعاملة هو أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الإعتراف الأولي. إلا أنه في حال إختلاف القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي، عند الإعتراف الأولي، عن سعر المعاملة، تقوم الجهة الإتحادية بالمحاسبة عنها كما يلي :

أ. إستناداً لمتطلبات الفقرة 27، في حال وجود دليل على تلك القيمة العادلة من خلال سعر معلن في سوق نشطة لأصل أو إلتزام مماثل أو بالإستناد إلى طريقة تقييم تعتمد على البيانات من الأسواق الممكن رصدها. ويجب على الجهة لاتحادية الإعتراف بالفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وسعر المعاملة على إنه ربح أو خسارة؛

ب. في جميع الحالات الأخرى، بالقياس المطلوب بموجب الفقرة 27، معدلا بحيث يتم تأجيل الفرق بين القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي وسعر المعاملة. وبعد الإعتراف الأولي، تقوم الجهة الإتحادية بالإعتراف بذلك الفرق المؤجل على إنه ربح أو خسارة فقط في حال نشوئه عن تغير في عوامل السوق التي تم أخذها في الإعتبار عند تسعير الأصل أو الإلتزام.

30. رغم المتطلبات المذكورة في الفقرة 27 أعلاه، إلا إنه يمكن للجهه الإتحادية، عند الإعتراف الأولي، أن تقيس المبالغ الدائنة والمدينة قصيرة الأجل بالمبلغ الأصلي الوارد في الفاتورة إذا كان أثر الخصم غير جوهري.

مثال 41.7 - الإعتراف والقياس الأولي بأداة مالية مع تكاليف المعاملة

قامت جهة إتحادية بشراء أصول مالية تم تصنيفها ضمن فئة "الأصول الماليّة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية "، في تاريخ المعاملة (المتاجرة) بلغت قيمتها العادلة للأصل 50,000 درهم إماراتي، كما بلغت عمولة الوكيل 2,500 درهم إماراتي، حيث سيتم دفع هذه العمولة بعد شهر من تاريخ المعاملة.

عند الإعتراف بالأصل في تاريخ المتاجرة تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية	52,500	
نقدية - حساب البنك		50,000
إلتزام - ذمم دائنة أخرى (الوكيل)		2,500

سيتم متابعة المثال عند التطرق إلى بقية المواضيع ضمن هذا المعيار (القياس اللاحق وإنخفاض القيمة وإلغاء الإعتراف، حسب ما هو أنسب).

مثال 41.8 - الإعتراف والقياس الأولي لأصل مالي من خلال الفائض أو العجز

قامت وزارة الماليّة بشراء أسهم في شركة تأمين مدرجة في سوق أبو ظبي للأوراق الماليّة بتاريخ 15 نوفمبر 2022 بمبلغ وقدره 25,000 درهم إماراتي وكانت تكاليف المعاملة عبارة عن 2,000 درهم إماراتي. قررت الوزارة أن هذه الأسهم هي أسهم محتفظ بها للتداول، وعلى هذا الأساس تم تصنيفها ضمن فئة الأصول الماليّة من خلال الفائض أو العجز، وبالتالي لا تقوم الجهة الاتحاديّة بإدراج تكاليف المعاملة ضمن قيمة الأصل عند الاعتراف الأولي.

وبالتالي عند الإعتراف بالأصل في تاريخ المتاجرة تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
أصل مالي من خلال الفائض أو العجز	25,000	
نقدية - حساب البنك		25,000

مثال 41.9 - الإعتراف والقياس الأولي لذمم مدينة

في تاريخ 15 فبراير 2022، قامت جهة إتحادية ببيع سلع إلى شركة خاصة بقيمة 100,000 درهم إماراتي، على أن يتم تحصيل المبلغ بتاريخ 30 مارس 2022.

على هذا الأساس قامت الجهة بتسجيل القيد التالي في تاريخ المتاجرة.

الوصف	مدين	دائن
ذمم مدينة - أصول مالية بالتكلفة المطفأة	100,000	
إيراد من معاملة تبادلية		100,000

سيتم متابعة المثال عند التطرق إلى بقية المواضيع ضمن هذا المعيار (القياس اللاحق وإنخفاض القيمة وإلغاء الإعتراف، حسب ما هو أنسب).

مثال 41.10 - الإعتراف والقياس الأولي لقروض مسندة من جهة إتحادية

في تاريخ 1 يناير 2022، قامت جهة إتحادية بتقديم مبلغ 500,000 درهم إماراتي إلى مؤسسة خاصة في شكل قرض، وذلك في إطار تشجيع الشركات المتوسطة، على أن تقوم المؤسسة الخاصة بدفع المبلغ في شكل دفعات سنوية خلال السنوات الخمسة القادمة، ولكن دون ضرورة دفع أية فوائد على المبلغ المقترض. يقدّر سعر الفائدة المتداولة في السوق بالنسبة للقروض ذات خصائص مشابهة للمبلغ الذي قامت الجهة الاتحاديّة بإقراضه بـ 8%.

الخطوة الأولى: تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد القيمة العادلة للقرض من خلال تحديد القيمة الحالية للدفعات المستقبلية بإستعمال سعر الفائدة المتداولة.

يتم إحتساب القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المتعلقة بهذا القرض كما يلي:

- ✓ المبالغ المحصلة سنوياً: 100,000 درهم إماراتي.
- ✓ سعر الفائدة المتداول في السوق: 8%
- ✓ عدد السنوات: 5

❖ القيمة الحالية للدفعات المستقبلية = $100{,}000 \times \left(\frac{1-1.08^{-5}}{0.08}\right) = 399{,}271^{*}$

تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القرض المسند بالقيمة العادلة (399,271)، على أن يتم تسجيل الفرق (100,729) مع المبلغ المدفوع نقدا (500,000) ضمن بيان الأداء المالي.

*حيث يتم إحتساب هذا المبلغ من خلال إستعمال صيغة "القيمة الحالية للقسط" ويتم إحتسابها كما يلي:

$$P\left[\frac{1-(1+r)^{-n}}{r}\right]$$

- حيث يمثل الحرف P المبالغ المحصلة سنويا.
- حيث يمثل الحرف r سعر الفائدة المتداول في السوق.
- حيث يمثل الحرف n عدد السنوات أو الدفعات.

مثال 41.10 - الإعتراف والقياس الأولي لقروض مسندة من جهة إتحادية

عند الاعتراف الأولي تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
أصل مالي بالتكلفة المطفأة - قرض	399,271	
مصروفات - قروض ميسرة مسندة	100,729	
نقدية - حساب بنك		500,000

سيتم متابعة المثال عند التطرق إلى بقية المواضيع ضمن هذا المعيار (القياس اللاحق وإنخفاض القيمة وإلغاء الإعتراف، حسب ما هو مناسب).

مثال 41.11 - الإعتراف والقياس الأولي بإلتزام مالي

في السنة الحالية، إستلمت وزارة الماليّة قرض ميسر من البنك المركزي لدولة الإمارات العربية بقيمة 500 مليون درهم إماراتي لتطوير البنية التحتية بمنطقة معيّنة خلال الأربع السنوات المقبلة.

تم الإتفاق على تسديد قيمة القرض خلال الخمسة السنوات المقبلة على هذا الشكل:

السنة 1	لا شيء
السنة 2	10%
السنة 3	20%
السنة 4	30%
السنة 5	40%

حاليا، يتم تداول القروض المماثلة في الأسوق الماليّة بإعتماد معدل سعر فائدة بقيمة 8%.

استنادا على هذه المعلومات تقوم وزارة الماليّة بتسجيل المعاملة كما يلي:

1. **تحديد الفرق بين الفوائد المحتسبة إستنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة:**

يتم إحتساب القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المتعلقة بهذا القرض كما يلي:

مثال 41.11 - الإعتراف والقياس الأولي بإلتزام مالي

السنة	النسبة التي يجب دفعها من القرض	قيمة الدفعة 5 مليون درهم x النسبة	القيمة الحالية للدفعة (قيمة الدفعة / عدد السنوات 1.08)	الفرق
السنة 1	0%	-	-	
السنة 2	10%	50,000,000	42,866,941	
السنة 3	20%	100,000,000	79,383,224	
السنة 4	30%	150,000,000	110,254,478	
السنة 5	40%	200,000,000	136,116,639	
المجموع	**100%**	**500,000,000**	**368,621,282**	**131,378,718**

وبالتالي تبلغ القيمة العادلة للقرض 368,621,282 درهم إماراتي، وعلى هذا الأساس يعتبر الفرق الذي يبلغ قيمة 131,378,718 درهم إماراتي إيراد من معاملات غير تبادلية.

2. عند عقد الإتفاقية: الإعتراف الأولي بالنقد المستلم من البنك المركزي والقرض والإيراد المتعلق بالجزء غير التبادلي من المعاملة:

الوصف	مدين	دائن
نقدية - بنك	500,000,00	
إلتزام مالي - قرض		368,621,282
إيراد من معاملة غير تبادلية		131,378,718

سيتم متابعة المثال عند التطرق إلى بقية المواضيع ضمن هذا المعيار (القياس اللاحق وإنخفاض القيمة وإلغاء الإعتراف، حسب ما هو أنسب).

مثال 41.12- الإعتراف والقياس الأولي - الحصول على القروض الميسرة - إمتياز الفوائد

تحصلت جهة اتحادية على تمويل من خلال قرض بقيمة 5 مليون درهم اماراتي وذلك لبناء عيادات رعاية صحية على مدى 5 سنوات.

تم الإتفاق على تسديد قيمة القرض خلال الخمسة السنوات المقبلة على هذا الشكل:

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

مثال 41.12- الإعتراف والقياس الأولي - الحصول على القروض الميسرة - إمتياز الفوائد

يتم دفع الفوائد سنويا كمتأخرات بنسبة 5% سنويا على الرصيد المتبقي للقرض. حاليا، يتم تداول القروض المماثلة في الأسوق الماليّة باعتماد معدل سعر فائدة بقيمة 10%.

التحليل:

تحصلت الجهة الاتحادية على قرض ميسر بقيمة 5 مليون درهم اماراتي وهو قرض يسدد بسعر فائدة أقل ب 5% من سعر الفائدة الحالي في السوق. تقوم الجهة الإتحادية بالاعتراف بالفرق بين عوائد القرض والقيمة الحالية للمدفوعات التعاقدية، التي يتم خصمها بسعر الفائدة الحالي في السوق، وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الإتحادية 23- الإيرادات من المعاملات غير التبادلية.

استنادا على هذه المعلومات تقوم الجهة الاتحادية بتسجيل المعاملة كما يلي:

1. تحديد الفرق بين الفوائد المحتسبة إستنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة:

جدول 1- جدول الإطفاء (باستخدام الدفعات المسددة التعاقدية بسعر الفائدة 5%)

السنة	أصل المبلغ	الفوائد	الدفعات	الرصيد
السنة 0	5,000,000	-	-	5,000,000
السنة 1	5,000,000	250,000	(250,000)	5,000,000
السنة 2	5,000,000	250,000	(750,000)	4,500,000
السنة 3	4,500,000	225,000	(1225,000)	3,500,000
السنة 4	3,500,000	175,000	(1,675,000)	2,000,000
السنة 5	2,000,000	100,000	(2,100,000)	-

جدول 2- خصم التدفقات النقدية التعاقدية (وفقا لسعر السوق 10%)

السنة	أصل المبلغ	الفوائد	الدفعات	القيمة الحالية للدفعات
السنة 1	5,000,000	250,000	250,000	227,272
السنة 2	4,500,000	250,000	750,000	619,835
السنة 3	3,500,000	225,000	1225,000	920,360
السنة 4	2,000,000	175,000	1,675,000	1,144,048
السنة 5	-	100,000	2,100,000	1,303,935
إجمالي القيمة الحالية للدفعات				4,215,450

وبالتالي تبلغ القيمة العادلة للقرض 4,215,450 درهم إماراتي، وعلى هذا الأساس يعتبر الفرق الذي يبلغ قيمة 784,550 درهم إماراتي إيراد من معاملات غير تبادلية.

مثال 41.12- الإعتراف والقياس الأولي - الحصول على القروض الميسرة - إمتياز الفوائد

2. عند عقد الإتفاقية: الإعتراف المبدئي بالنقد المستلم والقرض والإيراد المتعلق بالجزء غير التبادلي من المعاملة:

الوصف	مدين	دائن
نقدية - بنك	5,000,000	
إلتزام مالي - قرض		4,215,450
إيراد من معاملة غير تبادلية		784,550

سيتم متابعة المثال عند التطرق إلى بقية المواضيع ضمن هذا المعيار (القياس اللاحق وانخفاض القيمة وإلغاء الإعتراف، حسب ما هو أنسب).

القياس اللاحق للأصول الماليّة

31. يعتمد القياس اللاحق للأصل على الفئة التي ينتمي لها الأصل المعني. بعد الإعتراف الأولي، تقوم الجهة الإتحادية بقياس الأصل المالي كما يلي:

    أ. التكلفة المطفأة؛ أو
    ب. القيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية؛ أو
    ت. القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

32. تقوم الجهة الاتحاديّة بمراجعة إنخفاض القيمة بما يتفق مع الفقرات من 44 إلى 65 وذلك فيما يتعلق بالأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة، والأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية.

33. تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق متطلبات محاسبة التحوط للأصول المالية التي تم تخصيصها كبنود محوطة.

القياس اللاحق للإلتزامات الماليّة

34. بعد الاعتراف الأولي، تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الإلتزامات الماليّة وفقا لمتطلبات القياس المذكورة في الفقرات 19-20.

35. تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق متطلبات محاسبة التحوط بما يتفق مع الفقرات من 136-141 للإلتزامات المالية التي تم تخصيصها كبنود محوطة.

مثال 41.13 - القياس اللاحق - الحصول على القروض الميسرة - إمتياز الفوائد

تابع للمثال 41.12

تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد مبالغ تكاليف الإقتراض إستنادا على سعر الفائدة الفعلي، كما تقوم بتحديد القيمة الدفترية للقرض (تخفيض الإلتزام بإتباع طريقة التكلفة المطفأة) إثر دفع المبالغ المتعلقة.

السنة	أصل المبلغ	الفوائد المستحقة	مدفوعات الفوائد	مدفوعات المبلغ الأصلي	الرصيد
السنة 1	4,215,450	421,545	(250,000)	-	**4,386,995**
السنة 2	4,386,995	438,700	(250,000)	(500,000)	**4,075,695**
السنة 3	4,075,695	407,569	(225,000)	(1,000,000)	**3,258,264**
السنة 4	3,258,264	325,827	(175,000)	(1,500,000)	**1,909,091**
السنة 5	1,909,091	190,909	(100,000)	(2,000,000)	**-**

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية عند نهاية السنة الأولى:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات - تكاليف الإقتراض	421,545	
إلتزام مالي - قرض		421,545

للإعتراف بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (4,215,450*10 %)

الوصف	مدين	دائن
إلتزام مالي - قرض	250,000	
نقدية - حساب البنك		250,000

للإعتراف بالفائدة المدفوعة على الرصيد المتبقي (5,000,000*5 %)

عند نهاية السنة الثانية، وعند دفع الدفعة الأولى من القرض، يكون القيود المحاسبية للجهة الاتحاديّة كما يلي:

مثال 41.13 - القياس اللاحق - الحصول على القروض الميسرة - إمتياز الفوائد

الوصف	مدين	دائن
مصروفات - تكاليف الإقتراض	438,700	
إلتزام مالي - قرض		438,700

للإعتراف بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (4,386,995*10 %)

الوصف	مدين	دائن
إلتزام مالي - قرض	750,000	
نقدية - حساب البنك		750,000

للإعتراف بأصل المبلغ والفائدة المدفوعة على الرصيد المتبقي (500,000+5,000,000*5 %)

كما تقوم بتسجيل نفس القيد بالنسبة لبقية السنوات، مع الأخذ بالإعتبار إستعمال المبالغ المتعلقة بكل سنة، حسب ما هو مبيّن في الجدول.

اعتبارات القياس بالقيمة العادلة

36. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد القيمة العادلة من خلال إتباع الترتيب التالي:

أ. سعر التداول في سوق نشطة: تعتبر السوق نشطة، عند توفر أسعار معروضة تعكس التعاملات الاعتيادية في السوق فوراً وبشكل دوري، والتي تشمل المعلومات من أية بورصة أو أي تاجر أو وسيط أو أية مجموعة صناعية أو خدمة تسعير أو مؤسسة تنظيمية. عادة ما يمثل سعر السوق المعروض عن أي أصل محتفظ به أو أي التزام سيتم إصداره سعر العطاء الحالي. أما بالنسبة لأي أصل ستتم حيازته أو أي إلتزام محتفظ به، فإنه يمثل سعر العرض أو الطلب الحالي. وعند عدم توفر أسعار العطاء والعرض الحالية، يعد سعر أحدث معاملة دليلاً على القيمة العادلة الحالية على ألا يكون قد طرأ أي تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ التعامل وتاريخ إعداد التقرير المالي؛

ب. تقنيات التقييم: تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتماد على تقنيات التقييم إذا كانت السوق الخاص بالأداة الماليّة غير نشطة، وتشمل أساليب التقييم على الطرق التالية:

- ✓ إستخدام معاملات سوق حديثة بين أطراف مطلعة وراغبة، إن وجدت؛

- ✓ الرجوع إلى القيمة العادلة الحالية لأداة مالية أخرى والتي تعتبر شبيهة إلى حد كبير بالأداة الماليّة التي تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد قيمتها العادلة؛
- ✓ تحليل القيمة الحالية للتدفقات النقدية من خلال تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأداة الماليّة خلال فترة العقد، وذلك باستخدام سعر الفائدة في السوق؛
- ✓ نماذج تسعير الخيارات، وتستخدم لأنواع معيّنة من الأصول الماليّة (على سبيل المثال، خيارات الطرح أو خيارات الشراء).

37. عند الإعتماد على تقنيات التقييم، يتوجب على الجهة الاتحاديّة إستخدام مدخلات السوق لأقصى حد ممكن والإعتماد على المعلومات الخاصة بالجهة بأقل درجة ممكنة.

38. تقوم الجهة الاتحاديّة بشكل دوري، بإختبار تقنية التقييم وصلاحيتها من خلال استخدام الأسعار من أي معاملات جارية في السوق يمكن ملاحظتها فيما يتعلق بنفس الأداة أو اعتماد على أي بيانات قابلة للملاحظة في السوق.

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

مثال 41.14 - تحديد القيمة العادلة

تملك جهة إتحادية إستثمار في منشأة خاصة قامت بتصنيفه ضمن فئة " القيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية"، حيث أن أسهم المنشأة المعنية مدرجة في سوقين نشطتين مختلفتين. حيث يمكن للجهة الاتحاديّة الحصول على المعلومات المتعلقة بهذه الأسهم من كلا السوقين.

في تاريخ إعداد البيانات الماليّة، تقوم الجهة الاتحاديّة بتجميع المعلومات التالية:

- ✓ سعر السهم في السوق النشطة الأول يقدّر بـ 55 درهم إماراتي، بالإضافة إلى ذلك تقدّر تكاليف المعاملة بـ 5 درهم إماراتي (حيث يكون صافي المبلغ الذي يمكن للجهة الاتحاديّة تحصيله هو 50 درهم إماراتي للسهم)
- ✓ سعر السهم في السوق النشطة الثاني يقدّر بـ 60 درهم إماراتي، بالإضافة إلى ذلك تقدّر تكاليف المعاملة بـ 12 درهم إماراتي. (حيث يكون صافي المبلغ الذي يمكن للجهة الاتحاديّة تحصيله هو 48 درهم إماراتي للسهم).

وعلى هذا الأساس، يعتبر السوق الأول السوق الأنسب لتداول السهم المعني، وبالتالي يتم تحديد القيمة العادلة لهذا السهم لتسجيل التغيرات المتعلقة به إستنادا على المعلومات المتعلقة بالسوق الأول، يعني أن القيمة العادلة للسهم هي 55 درهم إماراتي (لا يجب الأخذ بعين الإعتبار تكاليف المعاملة عند تسجيل التغيرات في القياس اللاحق، لغرض إعداد البيانات الماليّة).

قياس التكلفة المطفأة

الأصول المالية

طريقة معدل الفائدة الفعلي

40. يتم احتساب إيرادات الفوائد (بالنسبة للأصول الماليّة) باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي من خلال تطبيق معدل الفائدة الفعلي على إجمالي القيمة الدفترية لأصل مالي وذلك باستثناء:

أ. الأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض. حيث تقوم الجهة الإتحادية، فيما يتعلق بهذه الأصول، بتطبيق معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الإئتمانية على التكلفة المطفأة للأصل المالي منذ الإعتراف الأولي.

ب. الأصول المالية التي لا تعد أصول مالية مشتراة أو منشأة ذات مستوى إئتماني منخفض، ولكنها أصبحت لاحقا أصولا مالية ذات مستوى إئتماني منخفض. حيث تقوم الجهة الإتحادية، فيما يتعلق بهذه الأصول بتطبيق معدل الفائدة الفعلي على التكلفة المطفأة للأصل المالي في فترات التقرير اللاحقة.

41. يجب على الجهة الإتحادية، التي تقوم بإحتساب إيرادات الفوائد في تاريخ التقرير المالي، وذلك من خلال تطبيق طريقة معدل الفائدة الفعلي على التكلفة المطفأة لأصل مالي وفقا للفقرة (ب) أعلاه، أن تقوم، في فترات التقرير اللاحقة، باحتساب إيرادات الفوائد بتطبيق معدل الفائدة الفعلي على إجمالي القيمة الدفترية في حال تحسن المخاطر الإئتمانية على الأداة المالية بحيث لم يعد الأصل المالي ذا مستوى إئتماني منخفض و في حال إمكانية ربط التحسن بشكل موضوعي بحدث يقع بعد أن تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة (ب) (مثل تحسين في التصنيف الائتماني للمقترض).

مثال 41.15 - تحديد سعر الفائدة الفعلي

في 1 يناير 2013، قامت جهة إتحادية بإصدار سندات نقد بقيمة 9,000,000 درهم إماراتي، وبسعر فائدة 10% سنويا، حيث يتم تحصيل الفوائد والمبلغ الأصلي للسندات عند إنتهاء السنة الثالثة.

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد سعر الفائدة الفعلي من خلال تساوي المعادلة التالية:

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتعلقة بتسوية الأداة الماليّة والفوائد المتعلقة بها والمتوقعة خلال العمر المرتقب للأداة الماليّة	=	المبلغ المعترف به عند الاعتراف المبدئي
$\frac{9{,}000{,}000 * 10\% * 3 \ + \ 9{,}000{,}000}{(1+x)^3}$	=	9,000,000

من خلال إستعمال آلة حاسبة مالية، يتم إحتساب سعر الفائدة الفعلي x، والذي يقدّر بـ 9.14%

مثال 41.16 - قياس سعر الفائدة الفعلي للسند التي تم اصدرها بخصم مع تكاليف المعاملة

قامت جهة إتحادية بإصدار سندات نقد بقيمة 500,000 درهم إماراتي لثلاث سنوات، وبسعر فائدة 4 % سنويا، مع مدفوعات فائدة تسدد سنويا. كما صدر السند بخصم 2 % وتدفع الجهة للمكتتبين في السند رسوما بقيمة 12,000 درهم اماراتي في تاريخ المعاملة.

على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد سعر الفائدة الفعلي من خلال تساوي المعادلة التالية:

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتعلقة بتسوية الأداة الماليّة والفوائد المتعلقة بها والمتوقعة خلال العمر المرتقب للأداة الماليّة (1)	=	المبلغ المعترف به عند الاعتراف المبدئي (2)

1. تبلغ قيمة التدفقات النقدية المستقبلية قيمة 560,000 درهم اماراتي

تتكون من 20,000 درهم اماراتي سنويا مدفوعات فائدة (500,000 * 4%=20,000 درهم اماراتي) مع مدفوعات أصل المبلغ 500,000 درهم اماراتي تدفع عند الإستحقاق

$$560{,}000 = 500{,}000 * 4\% * 3 \; + \; 500{,}000$$

2. يتم احتساب إجمالي القيمة الدفترية للسند في تاريخ المعاملة بناء على صافي العائدات التي تقبضها الجهة الإتحادية. وبما أن السندات صدرت بخصم قبل خصم تكاليف المعاملة، تحصل الجهة على مبلغ 490,000 درهم اماراتي (500,000 درهم اماراتي* (100% - 2 %)) ومع أخذ تكاليف المعاملة بالحسبان، تبلغ قيمة العائدات عند الإصدار 478,000 درهم اماراتي (490,000 -12,000 درهم اماراتي)

$$478{,}000 = 12{,}000 - \; 500{,}000 * (100\% - 2\%)$$

وبالتالي سيتم تطبيق المعادلة أعلاه كما يلي:

$$\frac{500{,}000 * 4\% * 3 \; + \; 500{,}000}{(1+x)^3} \quad = \quad 478{,}000$$

من خلال استعمال آلة حاسبة مالية، يتم إحتساب سعر الفائدة الفعلي x، والذي يقدّر بـ 5.02%

تعديل التدفقات النقدية التعاقدية

42. عندما تتم إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي، أو تعديلها ولا ينتج عن إعادة التفاوض أو التعديل إلغاء الإعتراف بذلك الأصل المالي وفقا لهذا المعيار، تقوم الجهة الإتحادية بإعادة احتساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي وتقوم بالإعتراف بربح أو خسارة تعديل. وتتم إعادة احتساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية التي تمت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها والتي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي للأصل المالي (أو معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الإئتمانية للأصول المالية المشتراة

أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض) أو، عندما ينطبق، معدل الفائدة الفعلي المعدل ويتم تعديل القيمة الدفترية للأصل المالي المعدل بأي تكاليف إضافية يتم تكبدها ويتم إطفاؤها على مدى الفترة المتبقية للأصل المالي المعدل.

الشطب

43. تقوم الجهة الإتحادية مباشرة بتخفيض إجمالي القيمة الدفترية لأصل مالي عندما لا يكون لديها توقعات معقولة باسترداد الأصل المالي في مجمله أو جزء منه. ويمثل الشطب حدثا لإلغاء الإعتراف.

الانخفاض في القيمة

الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة

المبدئ العام

44. تقوم الجهة الإتحادية بالإعتراف ببدل خسارة مقابل الخسائر الإئتمانية المتوقعة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية، أو من مبلغ إيجار مستحق التحصيل، أو من تعهد قرض ومن عقد ضمان مالي، والذي تنطبق عليهم متطلبات الانخفاض في القيمة.

45. تقوم الجهة الإتحادية بتطبيق متطلبات الانخفاض في القيمة للاعتراف وقياس بدل الخسارة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية. إلا أنه، يجب أن يتم الإعتراف ببدل الخسارة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية ولا يجوز أن يتم تخفيضها من القيمة الدفترية للأصل المالي في بيان المركز المالي .

46. تقوم الجهة الإتحادية، في كل تاريخ تقرير، بقياس بدل الخسارة للأداة المالية بمبلغ مساو للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني إذا كانت المخاطر الإئتمانية على تلك الأداة المالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي.

47. الهدف من متطلبات الانخفاض في القيمة هو الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني لجميع الأدوات المالية التي يوجد لها زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي - سواء تم تقييمها على أساس فردي أو جماعي مع الأخذ في الإعتبار جميع المعلومات المعقولة والداعمة.

48. في حال عدم زيادة المخاطر الإئتمانية في تاريخ التقرير على أداة مالية بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي، تقوم الجهة الإتحادية، بقياس بدل الخسارة لتلك الأداة المالية بمبلغ مساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى 12شهرا.

49. فيما يتعلق بتعهدات القروض وعقود الضمان المالي، ولأغراض تطبيق متطلبات الانخفاض في القيمة، يتم اعتبار التاريخ الذي تصبح فيه الجهة الإتحادية طرفا في تعهد غير قابل للإلغاء هو تاريخ الإعتراف الأولي.

50. في حال قيام الجهة الإتحادية بقياس بدل خسارة الأداة مالية بمبلغ مساو للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني في فترة التقرير السابقة، إلا أنه تم التحديد في تاريخ التقرير الحالي أن الفقرة 72 لم

تعد مستوفاة، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تقيس بدل الخسارة بمبلغ مساو للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى 12 شهر من تاريخ التقرير الحالي.

51. تقوم الجهة الإتحادية بالإعتراف ضمن الفائض أو العجز، "على أنه ربح أو خسارة انخفاض في القيمة"، بمبلغ مساو للخسائر الإئتمانية المتوقعة (أو عكس الخسائر) المطلوبة لتعديل بدل الخسارة في تاريخ التقرير إلى المبلغ الذي يتوجب أن يتم الإعتراف به وفقا لهذا المعيار.

تحديد الزيادات الهامة في المخاطر الإئتمانية

52. تقوم الجهة الإتحادية في كل تاريخ تقرير، بتقييم ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي. ويتم إستخدام التغير في مخاطر التعثر في السداد الواقعة على مدى العمر المتوقع للأداة المالية، عند إجراء التقييم، بدلا من التغير في مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة. تقوم الجهة الإتحادية بمقارنة مخاطر التعثر في السداد الواقعة على الأداة المالية بين تاريخ التقرير وتاريخ الإعتراف الأولي كما يتم الأخذ في الإعتبار للمعلومات المعقولة والداعمة المتاحة والتي تعد مؤشرا على زيادات هامة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي.

53. يمكن للجهة الإتحادية أن تفترض أن المخاطر الإئتمانية على أداة مالية لم تزداد بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي في حال تم تحديد أن المخاطر الإئتمانية للأداة المالية منخفضة في تاريخ التقرير.

54. في حال أتيحت معلومات تطلعيه للمستقبل معقولة ومؤيدة، بدون تكلفة أو جهد غير مبررين، فإنه لا يمكن للجهة الإتحادية الإعتماد فقط على المعلومات المتعلقة بتجاوز موعد الاستحقاق، وذلك عند تحديد إذا ما كانت المخاطر الإئتمانية قد زادت بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي. إلا أنه، في حال عدم توفر معلومات تتسم بأنها تطلعيه للمستقبل بحيث تكون دون تكلفة أو جهد غير مبررين، فإنه يمكن للجهة الإتحادية الاعتماد على المعلومات المتعلقة بتجاوز موعد الاستحقاق لتحديد إذا ما كانت المخاطر الإئتمانية قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي.

55. يمكن للجهة الإتحادية دحض افتراض - "زيادة المخاطر الإئتمانية على الأصل المالي بشكل جوهري عند تجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً" - في حال توفر معلومات معقولة وداعمة وتكون دون تكلفة أو جهد غير مبررين، تدل على أن المخاطر الإئتمانية لم تزداد بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي حتى ولو كانت الدفعات التعاقدية تتجاوز موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً. وعندما تحدد الجهة الإتحادية أنه كان هناك زيادات هامة في المخاطر الإئتمانية قبل تجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً، فإن الافتراض المشار إليه لا ينطبق.

الأصول المالية المعدلة

56. تقوم الجهة الإتحادية، في حال إعادة التفاوض أو تعديل التدفقات النقدية من أصل مالي دون أن يتم إلغاء الإعتراف به، بإجراء تقييم لتحديد أي زيادة هامة في المخاطر الإئتمانية وذلك بالمقارنة بين:

أ. مخاطر التعثر في السداد في تاريخ التقرير (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية المعدلة)؛
ب. مخاطر التعثر في السداد عند الاعتراف الأولي (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية الأصلية غير المعدلة).

الأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض

57. يجب على الجهة الإتحادية في تاريخ التقرير أن تعترف فقط بالتغيرات المجمعة في الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني منذ الإعتراف الأولي على أنها بدل خسارة للأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض.

58. تقوم الجهة الإتحادية في تاريخ التقرير بالإعتراف ضمن الفائض أو العجز بمبلغ التغير في الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني على أنه ربح أو خسارة الانخفاض في القيمة. وتعترف الجهة الاتحاديّة بالتغيرات الإيجابية في الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني على أنها ربح انخفاض في القيمة، حتى ولو كانت الخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني أقل من مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة التي تم تضمينها في التدفقات النقدية المقدرة عند الإعتراف الأولي.

المنهجية المبسطة للذمم المدينة

59. يجب على الجهة الإتحادية أن تقوم دائما بقياس بدل الخسارة بمبلغ مساو للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وذلك لكل مما يلي:

أ. الذمم المدينة التي تنتج من المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 9، والمعاملات غير التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 23.

ب. مبالغ الإيجار المستحقة التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 43، وذلك في حال اختارت الجهة الإتحادية كسياسة محاسبية بأن تقيس بدل الخسارة بمبلغ مساو للخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل، كما يمكن أن يتم تطبيقها بشكل منفصل على مبالغ الإيجار التمويلي والتشغيلي المستحقة.

60. يمكن للجهة الإتحادية أن تختار سياستها المحاسبية للذمم المدينة التجارية، ومبالغ الإيجار المستحقة بشكل مستقل بعضها عن بعض.

61. لا تطبق متطلبات الأصول المالية المشتراة أو المنشأة ذات المستوى الإئتماني المنخفض على الذمم المدينة قصيرة الأجل.

قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة

62. تقوم الجهة الإتحادية بقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة من الأداة المالية بطريقة تعكس ما يلي:

أ. مبلغ محتمل وخالي من أي تحيز يتم تحديده من خلال تقييم مجموعة من النتائج الممكنة؛

ب. القيمة الزمنية للأموال؛

ت. المعلومات المعقولة والداعمة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد غير مبررين في تاريخ التقرير والمتعلقة بأحداث سابقة والأوضاع الحالية وتوقعات بشأن الأوضاع الاقتصادية المستقبلية.

63. ليس من الملزم على الجهة الإتحادية أن تحدد كل الخيارات المحتملة عند قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة، إلا أنه، يجب الاخذ في الإعتبار المخاطر والاحتمالات الواردة لحدوث خسارة إئتمانية من خلال

إظهار احتمال حدوث خسارة إئتمانية واحتمال عدم حدوث خسارة إئتمانية، حتى في حال كان احتمال حدوث الخسارة الإئتمانية منخفض جداً.

64. يمثل الحد الأقصى للفترة التي يجب أخذها في الحسبان عند قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة هو الحد الأقصى للفترة التعاقدية (بما في ذلك خيارات التمديد) والتي تكون الجهة الإتحادية خلالها معرضة للمخاطر الإئتمانية. ولا يمكن أن تكون الفترة أطول من ذلك، حتى إن كانت الفترة الأطول متسقة مع نموذج ممارسة الأعمال.

65. إلا أنه يمكن أن تشمل بعض الأدوات المالية على عنصرين في ذات الوقت، قرض وعنصر تعهد غير مسحوب، ولا يمكن أن تحد قدرة الجهة الإتحادية التعاقدية على طلب السداد والغاء عنصر التعهد غير المسحوب من تعرضها إلى المخاطر الإئتمانية حتى فترة الإشعار التعاقدية. ولمثل تلك الأدوات المالية فحسب، تقوم الجهة الإتحادية بقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة خلال الفترة التي تكون معرضة فيها للخسائر الإئتمانية والتي لن يتم فيها تقليل الخسائر الإئتمانية المتوقعة بأي إجراءات لإدارة المخاطر الإئتمانية، حتى في حال امتداد تلك الفترة إلى ما بعد الحد الاقصى للفترة التعاقدية.

رسم بياني عن مراحل إنخفاض القيمة

يوضح الرسم البياني أدناه ملخص عن مراحل إنخفاض القيمة. إلا أنه، لم يتطرق للمسائل الأكثر تعقيدًا - مثل الأصول المالية التي تم إنشاؤها أو شراؤها ذات مستوى ائتماني منخفض - وذلك لغرض تبسيط الرسم البياني

مثال 41.17 - قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً باستخدام طريقة "احتمال التعثر"

قامت جهة اتحادية بإنشاء قرض يسدد على عشر سنوات بمبلغ 1 مليون درهم إماراتي.

تم تقدير احتمالية تعثر القرض عند الاعتراف الأولي ب 5% على مدار الإثني عشر شهرا وذلك بعد الأخذ بالحسبان التوقعات المتعلقة بالأدوات التي لها مخاطر ائتمانية مشابهة (باستخدام معلومات منطقية وداعمة متاحة دون جهد وتكلفة لا مبرر لهما)، إضافة إلى المخاطر الائتمانية للجهة المقترضة، والتوقعات الاقتصادية للأشهر الاثني عشر التالية

تم أيضاً تحديد أن التغيرات في احتمالية التعثر على مدى اثني عشر شهراً تشكل نسبة منطقية للتغيرات في احتمالية التعثر لكامل عمر القرض وذلك لتحديد إذا ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الاعتراف الأولي.

في تاريخ إعداد البيانات المالية في 31 ديسمبر من السنة المالية x، (قبل ميعاد استحقاق سداد القرض)، لم يكن هناك تغيير في "إحتمالية التعثر" لاثني عشر شهراً وقررت الجهة الإتحادية أنه لم تكن هناك زيادة كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي.

تم أيضا تحديد بأنه ستتم خسارة 2.5% من إجمالي المبلغ المسجل في حال التعثر في القرض (بمعنى أن الخسارة في حالة التعثر هي 2.5%).

الخطوة الأولى: تقوم الجهة الاتحاديّة بإحتساب قيمة بدل الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهرا بإستخدام طريقة "إحتمالية التعثر بإستخدام المعادلة التالية:

قيمة القرض x إحتمالية التعثر على مدار إثني عشر شهرا x نسبة الخسارة في حال التعثر
1,000,000 درهم إماراتي x 5% x 2.5% = 1,250 درهم إماراتي

مثال 41.18 - قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً باستخدام طريقة "معدل الخسارة"

قامت إحدى الجهات بإنشاء عدد 2000 قرض دفعة واحدة بإجمالي 500,000 درهم إماراتي، يتم تقسيم المحفظة الإئتمانية إلى شرائح وفقاً لمجموعات المقترضين (المجموعة "س" والمجموعة "ص") وذلك على أساس خصائص مشتركة للمخاطر الإئتمانية عند الإعتراف الأولي.

تتكون المجموعة "س" من 1,000 قرض بإجمالي مبلغ 200 درهم لكل مقترض، ليبلغ إجمالي مبلغ القرض للمجموعة "س" 200,000 درهم.

وتتكون المجموعة "ص" من ألف قرض بإجمالي مبلغ 300 درهم لكل مقترض، ليبلغ إجمالي مبلغ القرض للمجموعة "ص" 300,000 درهم.

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 41.18 - قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً باستخدام طريقة "معدل الخسارة"

تقوم الشركة بقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة على أساس منهج معدل الخسارة للمجموعتين "س"

و"ص". ولتحديد معدلات الخسارة الخاصة بها، تنظر الجهة في عينات من التعثر التاريخي الذي مرت به وتجارب الخسارة لتلك الأنواع من القروض. علاوة على ذلك، يتم النظر في المعلومات ذات الطبيعة المستقبلية، وكذلك التنبؤات المنطقية والداعمة للأوضاع الاقتصادية.

الخطوة الأولى: تقوم الجهة بإحتساب معدلات الخسارة للمجموعتين "س" و "ص" بالرجوع إلى الجدول التالي:

	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	ه = ب x د	و	ز = و ÷ ج
س	1,000	200 درهم	200,000 درهم	4	800 درهم	600 درهم	%0.3
ص	1,000	300 درهم	300,000 درهم	2	600 درهم	450 درهم	%0.15

(أ) وفقا للفقرة 90 من المعيار، ينبغي خصم الخسائر الإئتمانية المتوقعة باستخدام سعر الفائدة الفعلي، ومع ذلك، ولأغراض هذا المثال، فإن القيمة الحالية التي تم تحديدها للقرض هي قيمة مفترضة

بناءا على الجدول أعلاه، فقد جاءت معدلات الخسارة للمجوعة "س" ب 0.3% وذلك نتيجة لأربع حالات تعثر، كما كانت معدلات الخسارة للمجموعة "ص" ب 0.15% نتيجة لحالتي تعثر تم تحديدها في العينة.

الخطوة الثانية: تقوم الجهة بإحتساب الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهرا باستخدام طريقة معدل الخسارة كما يلي:

قيمة القرض x معدل الخسارة

الخسائر الائتمانية المتوقعة لإثني عشر شهرا للمجموعة "س" = 200,000 درهم x 0.3% = 600 درهم

الخسائر الائتمانية المتوقعة لإثني عشر شهرا للمجموعة "ص" = 300,000 درهم x 0.15% = 450 درهم

تقوم الجهة بتحديث معدل الخسارة بصورة سنوية بعد الأخذ بعين الإعتبار حالات التعثر التي حدثت خلال الفترة

إعادة التصنيف

عام

66. تقوم الجهة الاتحاديّة، عند تغيير نموذج ادارتها للأصول مالية، بإعادة تصنيف كافة الأصول المالية المتأثرة.

67. لا تقوم الجهة الاتحاديّة بإعادة تصنيف أي إلتزامات مالية.

68. لا تعد التغيرات التالية في الأوضاع، أمثلة حول إعادة التصنيف:

أ. البنود التي كانت تمثل أداة تحوط مخصصة وفعالة في تحوط تدفق نقدي أو تحوط صافي إستثمار، ثم اصبحت غير مؤهلة لذلك.
ب. البند الذي أصبح يمثل أداة تحوط مخصصة وفعالة في تحوط تدفق نقدي أو تحوط صافي إستثمار.
ت. التغيرات في القياس

إعادة تصنيف الأصول المالية

69. في حال قامت الجهة الاتحاديّة بإعادة تصنيف أصول مالية، فإنها تقوم بإعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف. ولا يمكن للجهة الاتحاديّة تعديل أي أرباح أو خسائر (بما في ذلك أرباح أو خسائر الانخفاض في القيمة) أو الفوائد. وتبين الفقرات أدناه متطلبات إعادة التصنيف.

70. في حال قامت الجهة الاتحاديّة بإعادة 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 ربح أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز.

71. إذا قامت الجهة الاتحاديّة بإعادة 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 القيمة الدفترية الجديدة.

72. إذا قامت الجهة الاتحاديّة بإعادة 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 ربح أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف.

73. إذا قامت الجهة الاتحاديّة بإعادة 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. إلا أنه، يتم حذف الربح 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 أنه تم 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 (يرجى الرجوع إلى معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 1 "عرض البيانات المالية "). ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف.

74. إذا أعادت الجهة الاتحاديّة 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.

75. إذا أعادت الجهة الاتحاديّة 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 الربح 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 يرجى الرجوع إلى معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 1 "عرض البيانات المالية".)

مثال 41.19 - إعادة تصنيف الأصول المالية

يشرح المثال التالي المتطلبات المحاسبية لإعادة تصنيف الأصول المالية بين فئات القياس كما يشرح كذلك الترابط بين متطلبات الانخفاض الواردة في المعيار:

تقوم جهة اتحادية بشراء محفظة من السندات بقيمها العادلة (إجمالي القيمة الدفترية) بمبلغ 500,000 درهم اماراتي. كما تقوم الجهة بتغيير نموذج الإدارة وذلك لإدارة السندات. تبلغ القيمة العادلة لمحفظة السندات في تاريخ إعادة التصنيف 490,000 درهم اماراتي.

تبلغ قيمة بدل الخسارة المعترف بها في تاريخ إعادة التصنيف 6,000 درهم اماراتي (وذلك في حال قياس المحفظة بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية قبل إعادة التصنيف.

تبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة لاثني عشر شهراً في تاريخ إعادة التصنيف 4,000 درهم اماراتي (ملاحظة: لم يتم إدراج القيود الدفترية للاعتراف بإيراد الفائدة ضمن المثال وذلك لغرض التبسيط.)

سيناريو 1: إعادة التصنيف من فئة القياس بالتكلفة المطفأة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

تعيد الجهة الإتحادية تصنيف محفظة السندات من فئة القياس بالتكلفة المطفأة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وفي تاريخ إعادة التصنيف، تقاس محفظة السندات بالقيمة العادلة. ويتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة ناتجة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة لمحفظة السندات والقيمة العادلة لمحفظة السندات في الفائض أو العجز عند إعادة التصنيف.

على هذا الأساس قامت الجهة الاتحادية بتسجيل القيد التالي في تاريخ إعادة التصنيف للإعتراف بإعادة تصنيف السندات وإلغاء الإعتراف ببدل الخسارة.

مثال 41.19 - إعادة تصنيف الأصول المالية

الوصف	مدين	دائن
السندات (القيمة العادلة من خلال أصول الفائض أو العجز)	490,000	
السندات (إجمالي القيمة الدفترية لأصول التكلفة المطفأة)		500,000
بدل الخسارة	6,000	
خسارة إعادة التصنيف (الفائض أو العجز)	4,000	

سيناريو 2: إعادة التصنيف من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة

تعيد الجهة الإتحادية تصنيف محفظة السندات من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة. وفي تاريخ إعادة التصنيف، أصبحت القيمة العادلة لمحفظة السندات هي إجمالي القيمة الدفترية الجديدة وتم تحديد سعر الفائدة الفعلي بناء على إجمالي القيمة الدفترية.

تقوم الجهة بتطبيق متطلبات الانخفاض في القيمة على السند بداية من تاريخ إعادة التصنيف. ولأغراض الاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة، تصبح المخاطر الإئتمانية لمحفظة السندات في تاريخ إعادة التصنيف هي التي ستتم مقارنتها بالتغيرات المستقبلية التي ستطرأ على المخاطر الإئتمانية.

على هذا الأساس قامت الجهة بتسجيل القيد التالي في تاريخ إعادة التصنيف للإعتراف بإعادة تصنيف السندات وبداية محاسبة الانخفاض في القيمة.

الوصف	مدين	دائن
السندات (إجمالي القيمة الدفترية لأصول التكلفة المطفأة)	490,000	
السندات (القيمة العادلة من خلال أصول الفائض أو العجز)		490,000
خسارة الانخفاض في القيمة (الفائض أو العجز)	4,000	
بدل الخسارة		4,000

سيناريو 3: إعادة التصنيف من فئة القياس بالتكلفة المطفأة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية

تعيد الجهة الاتحادية 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

مثال 41.19 - إعادة تصنيف الأصول المالية

السندات بالقيمة العادلة. ويتم الإعتراف بأي ربح 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 الاعتراف الأولي لتقييم التغيرات في المخاطر الإئتمانية. وبداية من تاريخ إعادة التصنيف يتم التوقف عن الإعتراف ببدل الخسارة باعتباره تعديلا على إجمالي القيمة الدفترية للسند ويتم الإعتراف به على أنه مبلغ انخفاض قيمة متراكم، والذي سيتم الإفصاح عنه.

على هذا الأساس قامت الجهة بتسجيل القيد التالي في تاريخ إعادة التصنيف للإعتراف بإعادة تصنيف السندات ومع ذلك لم يتغير قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة.

الوصف	مدين	دائن
السندات (القيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية)	490,000	
السندات (إجمالي القيمة الدفترية لأصول التكلفة المطفأة)		500,000
بدل الخسارة	6,000	
صافي الأصول حقوق الملكية*	4,000	

*للتبسيط لم يتم إظهار المبلغ المتعلق بالانخفاض بشكل منفصل. وإذا كان سيتم ذلك، فكان سيتم تقسيم هذا القيد الدفتري إلى القيدين التاليين:

الوصف	مدين	دائن
صافي الأصول حقوق الملكية (التغيرات في القيمة العادلة)	10,000	
صافي الأصول حقوق الملكية (الانخفاض المتراكم)		6,000

سيناريو 4: إعادة التصنيف من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية إلى فئة القياس بالتكلفة المطفأة

تعيد الجهة 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، يتم إزالة الربح 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

مثال 41.19 - إعادة تصنيف الأصول المالية

في تاريخ إعادة التصنيف كما لو كانت دائماً ما تقاس بالتكلفة المطفأة. ولا يعدل سعر الفائدة الفعلي أو قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف. ويستمر استخدام المخاطر الإئتمانية عند الإعتراف الأولى لتقييم التغيرات في المخاطر الإئتمانية على السندات. ويتم الإعتراف ببدل الخسارة على أنه تعديل لإجمالي القيمة الدفترية للسند (لتعكس مبلغ تكلفة الإطفاء) من تاريخ إعادة التصنيف.

على هذا الأساس قامت الجهة بتسجيل القيد التالي في تاريخ إعادة التصنيف للإعتراف بإعادة تصنيف السندات بما في ذلك الإعتراف ببدل الخسارة المخصوم لإعادة تحديد مبلغ تكلفة الإطفاء. ومع ذلك فإن قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لم يتغير.

الوصف	مدين	دائن
السندات (إجمالي القيمة الدفترية لأصول التكلفة المطفأة)	500,000	
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية)		490,000
بدل الخسارة		6,000
صافي الأصول حقوق الملكية		4,000

بلغت الخسارة المتراكمة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في تاريخ إعادة التصنيف 4,000 درهم اماراتي. ويتكون المبلغ من إجمالي التغيير في القيمة العادلة بمبلغ 10,000 درهم اماراتي (بمعنى 500,000 درهم اماراتي- 490,000 درهم اماراتي) تتم مقاصتها بمبلغ الانخفاض المتراكم المعترف به (6,000 درهم اماراتي) في حين يتم قياس الأصول بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية.

سيناريو 5: إعادة التصنيف من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

تعيد الجهة الاتحادية 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 القيمة الدفترية الجديدة ويتم تحديد سعر الفائدة الفعلي بناء على إجمالي القيمة الدفترية الجديدة. تطبق متطلبات الانخفاض في القيمة 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.

مثال 41.19 - إعادة تصنيف الأصول المالية

على هذا الأساس قامت الجهة بتسجيل القيد التالي في تاريخ إعادة التصنيف للإعتراف بإعادة تصنيف السندات بما في ذلك بدء العمل بمحاسبة الانخفاض.

(وتعكس مبالغ صافي الأصول/ حقوق الملكية بدل الخسارة في تاريخ إعادة التصنيف (مبلغ الانخفاض المتراكم بمبلغ 4,000).

الوصف	مدين	دائن
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية)	490,000	
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز)		490,000
خسائر الإنخفاض في القيمة (الفائض أو العجز)	4,000	
صافي الأصول حقوق الملكية		4,000

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

تعيد الجهة الاتحادية 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 الأرباح 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 محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية عرض البيانات المالية").

على هذا الأساس قامت الجهة بتسجيل القيد التالي في تاريخ إعادة التصنيف للإعتراف بإعادة تصنيف السندات.

الوصف	مدين	دائن
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز)	490,000	
السندات (أصول القيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية)		490,000
خسائر إعادة التصنيف (الفائض أو العجز)	4,000	
صافي الأصول حقوق الملكية		4,000

مثال 41.19 - إعادة تصنيف الأصول المالية

(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 10,000درهم اماراتي (بمعني 500,000- 490,000 درهم اماراتي) تتم مقاصتها ببدل الخسارة الذي تم الإعتراف به (6,000درهم اماراتي) في حين تم قياس الأصول بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية .

الأرباح والخسائر

76. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بربح أو خسارة من الأصل المالي أو الإلتزام المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز بإستثناء ما يلي:

أ. أن يكون جزءاً من علاقة تحوط؛ أو
ب. أن يكون إستثماراً في أدوات حقوق ملكية وتكون الجهة الإتحادية قد اختارت أن تعرض الأرباح والخسائر من ذلك الإستثمار ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية؛ أو
ت. أن يكون إلتزاماً مالياً تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وأن الجهة الإتحادية مطالبة بأن تعرض أثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ أو
ث. أن يكون أصلاً مالياً يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية وأن الجهة الاتحاديّة مطالبة بأن تعترف ببعض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية.

77. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بتوزيعات الأرباح ضمن الفائض أو العجز عند توفر الشروط التالية:

أ. التأكد من حق الجهة الاتحاديّة في تسلم دفعة من توزيعات الأرباح؛
ب. يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة الاتحاديّة منافع اقتصادية مرتبطة بتوزيعات الأرباح؛
ت. يكون من الممكن قياس مبلغ توزيعات الأرباح بطريقة موثوقة.

78. تقوم الجهة الإتحادية بالإعتراف بربح أو خسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة والذي لا يعد جزءاً من علاقة تحوط ضمن الفائض أو العجز عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي ويتم إعادة تصنيفه وفقاً للفقرة 70 من خلال عملية الإطفاء أو للإعتراف بأرباح أو خسائر الانخفاض في القيمة. وتطبق الجهة الإتحادية الفقرتين 70 و72 إذا أعادت تصنيف أصول مالية من فئة القياس بالتكلفة المطفأة. ويجب أن يتم الإعتراف بربح أو خسارة من الإلتزام المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة والذي لا يعد جزءاً من علاقة تحوط ضمن الفائض أو العجز عندما يتم إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي ومن خلال عملية الإطفاء.

79. تقوم الجهة الإتحادية بالإعتراف بربح أو خسارة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، التي هي بنود متحوط لها ضمن علاقة تحوط.

الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية

80. عند الإعتراف الأولي، يمكن للجهة الإتحادية أن تقوم باختيار غير قابل للإلغاء بأن تعرض، ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمار في أداة حقوق ملكية تقع ضمن نطاق هذا المعيار والتي ليست محتفظ بها لغرض البيع ولا تعتبر مقابل محتمل تم الإعتراف به من قبل الجهة المستحوذة ضمن عمليات اندماج الأعمال. في حال قيام الجهة الاتحادية بالإختيار الوارد في الفقرة أعلاه، فإنه يتوجب عليها الاعتراف بتوزيعات الأرباح من تلك الإستثمارات ضمن الفائض أو العجز.

الإلتزامات المخصصة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

81. تقوم الجهة الإتحادية بعرض ربح أو خسارة من الإلتزام المالي الذي تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز كما يلي:

أ. يتم عرض مبلغ التغيرات في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يمكن ربطه بالتغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية؛

ب. يتم عرض المبلغ المتبقي من التغيرات في القيمة العادلة للإلتزام ضمن الفائض أو العجز وذلك ما لم تؤد معالجة أثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية للإلتزام الموضحة أعلاه (في النقطة أ) إلى عدم توافق محاسبي أو تضخم ضمن الفائض أو العجز.

82. إذا أحدثت المتطلبات الواردة في الفقرة 81 عدم توافق محاسبي أو تضخم ضمن الفائض أو العجز، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تعرض كافة الأرباح أو الخسائر من ذلك الإلتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام) ضمن الفائض أو العجز.

83. بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين 81 و82، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تعرض، ضمن الفائض أو العجز، كافة الأرباح أو الخسائر من تعهدات القروض وعقود الضمان المالي التي تم تخصيصها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

الأصول التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية

84. تقوم الجهة الإتحادية بالإعتراف بربح أو خسارة، ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية، من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية ، باستثناء أرباح أو خسائر الانخفاض في القيمة وأرباح وخسائر صرف العملات الاجنبية، إلى أن يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو إعادة تصنيفه. وعندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي فإنه يعاد تصنيف الربح أو الخسارة المتراكمة التي تم الإعتراف بها سابقاً ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية من حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز باعتبارها عملية إعادة تصنيف (يرجى الرجوع إلى معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 1 عرض البيانات المالية "). وإذا تمت إعادة تصنيف الأصل من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تحاسب عن الربح أو الخسارة المتراكمة التي تم الإعتراف بها سابقاً ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية. ويتم الإعتراف بالفوائد التي تم احتسابها باستخدام طريقة الفائدة الفعلي ضمن الفائض أو العجز.

85. إذا تم قياس أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية، فإن المبالغ التي يتم الإعتراف بها ضمن الفائض أو العجز، هي نفسها المبالغ التي كان سيتم الإعتراف بها ضمن الفائض أو العجز في حال تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة.

إلغاء الإعتراف بالأدوات الماليّة

إلغاء الاعتراف بأصل مالي

86. عادة تقوم الجهة الاتحاديّة بإلغاء الإعتراف بالأصول الماليّة بمجملها من خلال تسجيل الفرق بين القيمة الدفترية التي تم إلغاؤها والقيمة التي تم تحصيلها في المقابل في بيان الأداء المالي (مع الأخذ بالإعتبار، أية أرباح أو خسائر متراكمة والتي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول والتي يتم تسجيلها في بيان الأداء المالي، إن وجدت). ولكن عند إلغاء الجهة الاتحاديّة لجزء من الأصل المالي، فإنه يتم توزيع القيمة الدفترية للأصل المالي بين الجزء الذي تستمر بالإعتراف به والجزء الذي تم إستبعاده على أساس القيمة العادلة النسبية في تاريخ التحويل، حيث تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل الفرق بين القيمة الدفترية المخصصة للجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به والقيمة التي تم تحصيلها في المقابل في بيان الأداء المالي (كما تقوم الجهة الاتحاديّة بإلغاء الإعتراف بالأرباح أو الخسائر المتراكمة في صافي الأصول وتسجيلها في بيان الأداء المالي، وذلك فقط للمبلغ الذي يتعلق بالجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به).

87. عند توحيد البيانات المالية، يتم تطبيق الفقرات أدناه (88- 93) على مستوى التوحيد. وبالتالي يتم اولا توحيد كافة الجهات المسيطر عليها بما يتوفق مع متطلبات المعيار 35 - البيانات الماليّة الموحّدة، ويتم في مرحلة تالية تطبيق الفقرات أدناه على الكيان الإقتصادي.

88. قبل تقييم إلغاء الإعتراف، تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد ما إذا كان يجب تطبيق الإلغاء على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية متشابهة) أو على الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) بكامله، على النحو التالي:

أ. يتم تطبيق إلغاء الإعتراف على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية متشابهة)، فقط إذا كان الأصل يستوفي أحد الشروط التالية:

- ✓ يشتمل الجزء فقط على تدفقات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي. على سبيل المثال، عندما تقوم الجهة الاتحاديّة بمتاجرة منفصلة بسعر، يحصل بموجبها الطرف المقابل على الحق بالتدفقات النقدية الخاصة بالفائدة، ولكن ليس التدفقات النقدية للمبلغ الأساسي من أداة الدين.
- ✓ يشتمل الجزء فقط على حصة تناسبية كاملة من التدفقات النقدية من الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول الماليّة المتشابهة).
- ✓ يشتمل الجزء فقط على حصة تناسبية كاملة من تدفقات نقدية محددة حصريا من الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول الماليّة المتشابهة).

ب. في جميع الحالات الأخرى، يتم تطبيق إلغاء الإعتراف على الأصل المالي بمجمله (أو مجموعة من الأصول الماليّة المتشابهة).

89. عند إلغاء الإعتراف بالأصول الماليّة تقوم الجهة الاتحاديّة بإستعمال طريقة المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة.

90. تقوم الجهة الاتحاديّة بإلغاء الاعتراف بالأصل المالي عندما:

أ. تنتهي مدة الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي أو أنه قد تم التنازل عنها؛ أو

ب. تقوم الجهة الاتحاديّة بنقل الحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي؛ أو

ت. تقوم الجهة الاتحاديّة بنقل الأصل مع الإحتفاظ بالحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية لطرف ثاني، وذلك بشرط:

- ✓ ألا يكون لدى الجهة الاتحاديّة أي إلتزام بدفع مبالغ للطرف الثاني ما لم تحصل على مبالغ مقابلة من الأصل الأصلي؛
- ✓ ألا يكون للجهة الاتحاديّة إمكانية بيع أو رهن الأصل الأصلي بإستثناء إستعماله كضمان للطرف الثاني لتسوية الإلتزام من خلال دفع مبالغ نقدية؛
- ✓ أن يكون لدى الجهة الاتحاديّة التزام بتسديد أي تدفقات نقدية قامت بتحصيلها نيابة عن الطرف الثاني بدون تأخير جوهري. بالإضافة إلى ذلك فإن الجهة الاتحاديّة غير مخولة لإعادة إستثمار تلك التدفقات النقدية، باستثناء الإستثمارات في النقد والنقد المعادل خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى التاريخ الذي يتم فيه تحويل المبالغ إلى الطرف الثاني، ويتم نقل الفائدة المكتسبة من مثل هذه الإستثمارات إلى الطرف الثاني.

91. عندما تنقل الجهة الاتحاديّة الأصل المالي، ينبغي عليها تقدير المدى الذي تحتفظ فيه بالمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية هذا الأصل المالي، وفي هذه الحالة:

أ. إذا قامت الجهة الاتحاديّة بنقل جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يتعيّن عليها إلغاء الإعتراف بالأصل المالي والإعتراف بالأصول أو الالتزامات بشكل منفصل إذا نتجت عن أية حقوق أو التزامات ناجمة عن النقل؛

ب. إذا قامت الجهة الاتحاديّة بالإحتفاظ بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يجب أن تستمر بالإعتراف بالأصل المالي؛

ت. إذا لم تقم الجهة الاتحاديّة بنقل أو بالإحتفاظ بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، ينبغي عليها تحديد ما إذا كانت قد إحتفظت بالسيطرة على هذا الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

- ✓ إذا لم تحتفظ الجهة الاتحاديّة بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المالي وتعترف بشكل منفصل بالأصول أو الالتزامات الناشئة عن أية حقوق أو مطالبات ناتجة عن عملية النقل؛
- ✓ إذا احتفظت الجهة الاتحاديّة بالسيطرة، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المالي إلى حد مشاركتها المستمرة في الأصل المالي.

92. تعتبر الجهة الاتحاديّة أنها تحتفظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي إذا كان تعرُّضها للتغيرات في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي لم يتأثّر بشكل جوهري إثر عملية نقل الأصل المالي المعني.

نقل الأصول الماليّة الذي يؤدي إلى إلغاء الإعتراف

93. عندما تقوم الجهة الاتحاديّة بنقل أصل مالي ينتج عنه إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله، كما ينتج عنه أيضاً حصول الجهة على أصل مالي جديد أو تحملها لإلتزام مالي جديد أو إلتزام خدمة، تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالأصل المالي الجديد أو الإلتزام المالي الجديد أو إلتزام الخدمة بالقيمة العادلة.

94. عند إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله، يتم الاعتراف (في بيان الأداء المالي) بالفرق بين:

أ. القيمة الدفترية (التي تم قياسها في تاريخ إلغاء الإعتراف)؛

ب. مجموع المقابل الذي تم استلامه (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد يتم تحمله).

95. إذا كان الأصل المنقول جزء من أصل مالي أكبر، يتم تخصيص القيمة الدفترية السابقة بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به، على أساس القيم العادلة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل. يتم الاعتراف في بيان الأداء المالي بالفرق بين:

أ. القيمة الدفترية (التي تم قياسها في تاريخ إلغاء الإعتراف) المخصصة للجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به؛

ب. مجموع المقابل الذي تم استلامه (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد تم تحمله).

96. عندما تقوم الجهة الإتحادية بتخصيص القيمة الدفترية السابقة للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به، فإنه يجب أن يتم قياس القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الإستمرار في الإعتراف به.

نقل الأصول الماليّة الذي لا يؤدي إلى إلغاء الإعتراف

97. إذا لم ينتج عن عملية النقل إلغاء الإعتراف، لأن الجهة الاتحاديّة لا تزال تحتفظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي المنقول، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول بمجمله وتعترف بالإلتزام المالي للمقابل الذي تم استلامه. وفي الفترات اللاحقة، تعترف الجهة الاتحاديّة بأي إيراد من الأصل المنقول وأي مصروف يتم تكبده على الإلتزام المالي.

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة

98. إذا لم تقم الجهة الإتحادية بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المنقول بشكل جوهري، لكنها تحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة فيه. إن مدى المشاركة المستمرة للجهة الإتحادية في الأصل المنقول يمثل مدى تعرضها للتغيرات في قيمة الأصل المنقول. على سبيل المثال:

أ. عندما تتخذ المشاركة المستمرة للجهة الإتحادية شكل ضمان للأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للجهة هو الأقل بين:

- ✓ مبلغ الأصل، أو
- ✓ الحد الأعلى للمقابل المستلم الذي قد تكون الجهة الاتحاديّة مطالبة بتسديده (مبلغ الضمان).

ب. عندما تتخذ المشاركة المستمرة للجهة شكل خيار شراء على الأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للجهة هو مبلغ الأصل المنقول الذي قد تقوم الجهة بإعادة شرائه؛

ت. عندما تتخذ المشاركة المستمرة للجهة شكل خيار تسوية نقدي أو أي شرط مماثل على الأصل المنقول، يتم قياس مدى المشاركة المستمرة للجهة بنفس الطريقة التي نتجت عن خيارات التسوية غير النقدية كما هو مبين في النقطة (ب) أعلاه.

99. عندما تستمر الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة، فإنها تعترف أيضا بالإلتزام ذو العلاقة. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى في هذا المعيار، إلا أنه يتم قياس الأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة على أساس يعكس الحقوق والمطالبات التي احتفظت بها الجهة الاتحاديّة. ويتم قياس الإلتزام بحيث يكون صافي القيمة الدفترية للأصل المنقول والالتزام المعني هو:

أ. التكلفة المطفأة للحقوق والإلتزامات التي تحتفظ بها الجهة الاتحاديّة، إذا كان الأصل المنقول يتم قياسه بالتكلفة المطفأة؛ أو

ب. القيمة العادلة للحقوق والالتزامات التي تحتفظ بها الجهة الاتحاديّة، وذلك إذا تم قياس الأصل المنقول بالقيمة العادلة.

100. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإستمرار في الإعتراف بأي إيراد ناتج عن الأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة وتعترف بأي مصروف يتم تكبده على الإلتزام ذو العلاقة.

101. فيما يتعلق بالقياس اللاحق للأصل والإلتزام المعني، تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل التغيرات في القيمة العادلة للأصل المنقول والالتزام ذو العلاقة ضمن بيان الأداء المالي، ولا يمكن للجهة الاتحاديّة تقاصها.

102. إذا كانت المشاركة المستمرة للجهة هي فقط في جزء من الأصل المالي، تقوم الجهة بتوزيع القيمة الدفترية للأصل المالي بين الجزء الذي تستمر بالاعتراف به بموجب المشاركة المستمرة، والجزء الذي لم تعد تعترف به على أساس القيم العادلة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل. على هذا الأساس، تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالفرق بين البندين التاليين في بيان الأداء المالي:

أ. القيمة الدفترية (التي تم قياسها في تاريخ إلغاء الإعتراف) المخصصة للجزء الذي لم تعد الجهة تعترف به؛

ب. المقابل المستلم للجزء الذي قامت الجهة الاتحاديّة بإلغاء الاعتراف به.

103. إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المطفأة، فإنه لا يمكن تطبيق الخيار الوارد في هذا المعيار لتصنيف الإلتزام المالي المرتبط بالأصل على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

جميع عمليات النقل

104. إذا إستمرت الجهة الاتحاديّة في الإعتراف بالأصل المنقول، لا يسمح بتقاص الأصل والإلتزام ذو العلاقة. كما لا تقوم الجهة الاتحاديّة بتقاص أي إيراد ينشأ من الأصل المنقول مع أي مصروف يتم تكبده على الالتزام ذو العلاقة.

105. إذا قدمت الجهة الاتحاديّة (الناقل) ضمان إضافي غير نقدي (مثل أدوات دين) للطرف الثاني (المنقول إليه)، فإن محاسبة الضمان من قبل الجهة الاتحاديّة يعتمد على ما إذا كان يحق للمنقول إليه بيع أو إعادة رهن الضمان وما إذا كانت الجهة الاتحاديّة قد تتعثر في السداد. وينبغي على كلا الطرفين المحاسبة عن الضمان كما يلي:

أ. إذا كان يحق للمنقول إليه بموجب عقد أو وفق الأعراف بيع أو إعادة رهن الضمان، عندئذ تقوم الجهة الاتحاديّة بإعادة تصنيف ذلك الأصل المالي في بيان المركز المالي بشكل منفصل عن الأصول الأخرى (كأصل مقدم كقرض، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة، أو ذمم مدينة لإعادة الشراء)؛

ب. إذا قام المنقول إليه ببيع الضمان الإضافي المرهون له، فإنه يعترف بالعائدات من عملية البيع والالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مقابل التزامه بإعادة الضمان.

ت. إذا تعثرت الجهة الاتحاديّة (بصفتها كناقل للأصل المالي) في السداد بموجب بنود العقد ولم تعد مخولة باسترداد الضمان، فإنه يلغي الاعتراف بالضمان، ويعترف المنقول إليه بالضمان على أنه أصل خاص به يتم قياسه أوليا بالقيمة العادلة، أو إذا قام مسبقاً ببيع الضمان، فإنه يلغي الاعتراف بالتزامه بإعادة الضمان؛

ث. باستثناء ما ورد في النقطة (ت) أعلاه، تستمر الجهة الاتحاديّة (بصفتها ناقل) في تسجيل الضمان الإضافي على أنه أصل خاص بها، ولا يعترف المنقول إليه بالضمان على أنه أصل.

شجرة القرارات التوضيحية

إن الغرض من شجرة القرار هو تلخيص المتطلبات الرئيسية لإلغاء الإعتراف بالأصول المالية الواردة في المعيار

إلغاء الإعتراف بالإلتزامات الماليّة

106. تقوم الجهة الاتحاديّة بإلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي (أو جزء من الإلتزام المالي) من بيان المركز المالي عندما يتم انقضاؤه، وذلك من خلال إستيفاء الإلتزام التعاقدي المحدد في العقد أو إلغاءه أو انتهاء مدته.

107. عندما تقوم الجهة الاتحاديّة بعملية تبادل لالتزام (أدوات دين ذات شروط معيّنة) مع طرف ثاني (على سبيل المثال المقرض) بإلتزام آخر بشروط تعتبر مختلفة جوهريا عن الإلتزام الأوّل، على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بإلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي الأصلي والإعتراف بإلتزام مالي جديد. كما تقوم الجهة الاتحاديّة بإلغاء الإعتراف بإلتزام معيّن أو جزء منه، عندما يطرأ تغيير جوهري على شروط ذلك الإلتزام وتقوم بالإعتراف بالتزام مالي جديد.

108. يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الدفترية للإلتزام المالي (أو جزء منه) والذي تم إلغاؤه أو نقله إلى طرف آخر والمقابل المدفوع في بيان الأداء المالي، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة.

109. عندما تقوم الجهة الاتحاديّة بالتنازل عن إلتزام أو حينما يتم تبني الإلتزام من قبل جهة إتحادية أخرى أو طرف ثالث كجزء من معاملة غير تبادلية، فإنه يتم تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 23 " الإيرادات من المعاملات غير التبادلية".

110. عندما تقوم الجهة الاتحاديّة بإعادة شراء جزء من إلتزام مالي فإنه يتعيّن عليها توزيع القيمة الدفترية للإلتزام المالي بين الجزء الذي يستمر الاعتراف به والجزء الذي تم إلغاء الاعتراف به وذلك على أساس القيم العادلة المتعلقة بتلك الأجزاء في تاريخ إعادة الشراء. يتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الدفتري المخصص للجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به والمقابل المدفوع في بيان الأداء المالي، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة للجزء الذي يتم إلغاء الاعتراف به.

محاسبة التحوط

هدف محاسبة التحوط ونطاقها

111. تهدف محاسبة التحوط إلى أن تعرض الجهة الإتحادية، في البيانات المالية، أثر أنشطة إدارة المخاطر للجهة التي 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 تقوم الجهة بعرض التغيرات في القيمة العادلة لها ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية).

112. يمكن للجهة الإتحادية أن تقوم بتخصيص علاقة تحوط بين أداة تحوط وبند متحوط له. ولعلاقات التحوط التي تستوفي ضوابط التأهل، يجب على الجهة الإتحادية أن تحاسب عن الربح أو الخسارة من أداة التحوط والبند المتحوط له وعندما يكون البند المتحوط له مجموعة من البنود، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تلتزم بالمتطلبات الإضافية الواردة في الفقرات 144-149.

113. لتحوط القيمة العادلة من التعرض لمعدل الفائدة لمحفظة من الأصول المالية والإلتزامات المالية (وفقط لمثل هذا التحوط)، فإنه يمكن للجهة الإتحادية أن تقوم بتطبيق متطلبات محاسبة التحوط الواردة في الملحق 1 - (الملحق المتعلق بمعيار الأدوات المالية 28) بدلاً من تلك الواردة في هذا المعيار. وفي تلك الحالة، يجب على الجهة الإتحادية أيضاً أن تطبق المتطلبات المحددة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوط لمحفظة من مخاطر معدل الفائدة وأن تخصص الجزء الذي يعد مبلغ عملة على أنه البند المتحوط له.

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

114. يمكن أن تقوم الجهة الإتحادية بتخصيص مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز على أنها أداة تحوط، باستثناء بعض عقود الخيار المكتوبة.

115. يمكن أن تقوم الجهة الإتحادية بتخصيص 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 عرض مبلغ التغيرات في قيمته العادلة المرتبطة بالتغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية.

ولتحوط من مخاطر عملة أجنبية، فإنه يمكن أن يتم تخصيص مخاطر العملة الاجنبية لأصل مالي غير مشتق أو لإلتزام مالي غير مشتق على أنه أداة تحوط شريطة ألا يكون إستثمار في أداة حقوق ملكية قد اختارت لها الجهة الإتحادية أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية.

116. لأغراض محاسبة التحوط، يمكن تحديد الأدوات التي تنطوي على طرف خارج الجهة معدة التقارير الماليّة فقط (أي خارج الكيان الاقتصادي أو الجهة المنفردة التي يتم إعداد التقارير عنها) على أنها أدوات تحوط.

تخصيص أدوات التحوط

117. تقوم الجهة الإتحادية بتخصيص الأداة المؤهلة للتحوط في مجملها على انها أداة تحوط وفيما يلي الاستثناءات الوحيدة المسموح بها :

أ. فصل القيمة الفعلية عن القيمة الزمنية لخيارات عقود الشراء وتصنيف التغير في القيمة الفعلية للخيار فقط كأداة تحوط مع استبعاد التغير في قيمة الوقت؛ و
ب. فصل عنصر الفائدة عن السعر الفوري للعقود الآجلة وتخصيص التغير في قيمة السعر الفوري فقط للعقود الآجلة وليس عنصر الفائدة على أنه أداة تحوط.
ت. يمكن تحديد جزء من أداة التحوط (على سبيل المثال 50% من القيمة الاسمية)، على أنها أداة تحوط في علاقة تحوط معيّنة. إلا أنه من غير الممكن تحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط معلقة.

118. يمكن للجهة الإتحادية أن تعتبر أي تركيبة مما يلي على انها مجموعة، وأن تخصصها بشكل مشترك على انها أداة تحوط:

أ. مشتقات أو جزء من مشتقات
ب. غير المشتقات أو جزء من غير المشتقات

119. إلا إنه لا تعد الأداة المشتقة التي تشمل خيارا مكتوبا وخيارا مشترى، مؤهلة على انها أداة تحوط إذا كانت تمثل صافي خيار مكتوب في تاريخ التخصيص. كما أنه يمكن أن يتم تخصيص أداتين أو أكثر مع على انهم أداة تحوط، إذا كانت عند دمجهما لا تمثلان تركيبة لصافي خيار مكتوب في تاريخ التخصيص .

بنود التحوط

البنود المؤهلة

120. يمكن أن يكون البند التحوط عبارة عن أصل أو التزام معترف به أو ارتباط ثابت غير معترف به دفترياً من قبل الجهة الاتحاديّة أو معاملة مستقبلية متوقعة أو صافي استثمار في عملية أجنبية. يمكن أن يكون بند التحوط أياً مما يلي:

أ. بند منفرد أو؛
ب. مجموعة من البنود؛ أو

كما يمكن أن يكون بند التحوط هو مكون لبند منفرد أو مكون لمجموعة من البنود.

121. يجب أن يكون من الممكن قياس بند التحوط بطريقة موثوقة.

122. إذا كان بند التحوط معاملة متوقعة الحدوث (أو أحد مكوناتها)، فإنه يجب أن تكون المعاملة محتملةً إلى حد كبير.

123. من الممكن أن يمثل التعرض المجمع والذي يتشكل من مزيج من

أ. تعرض يمكن أن يتأهل على أنه بند تحوط و
ب. أداة مشتقة، يمكن للجهة الإتحادية أن تخصص هذا التعرض المجمع على أنه بند تحوط، وذلك إذا كان التعرض المجمع محتملاً إلى حد كبير له.

124. لأغراض محاسبة التحوط، يمكن فقط تحديد الأصول أو الالتزامات أو المعاملات المحتملة التي تنطوي على طرف خارج الجهة الاتحاديّة على أنها أداة تحوط. ويتبع ذلك إمكانية تطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين الجهات/المنشآت في نفس الكيان الاقتصادي وذلك فقط في البيانات الماليّة المنفصلة لتلك الجهات/البيانات وليس في البيانات الماليّة الموحّدة، بإستثناء ما يلي:

أ. البيانات المالية الموحدة للجهة الإستثمارية، حيث لا يتم، في البيانات المالية الموحدة، استبعاد المعاملات بين الجهة الإستثمارية ومنشآتها المسيطر عليها التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ أو
ب. البيانات المالية الموحدة للجهة المسيطرة على جهة إستثمارية (وفقاً للتعريف الوارد في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 37 "الإستثمارات وإعداد البيانات المالية"، والتي لا تعد في حد ذاتها جهة إستثمارية، حيث إنه لن يتم استبعاد المعاملات بين جهة إستثمارية مسيطر عليها وإستثمارات الجهة الاتحاديّة المسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أوالعجز في البيانات المالية الموحدة.

125. وكاستثناء على ما تنص عليه الفقرة 124 أعلاه، يمكن أن تكون مخاطر العملة الأجنبية لبند نقدي ضمن الكيان الاقتصادي (مثل الذمم الدائنة/الذمم المدينة بين جهتين / منشأتين مسيطر عليهما) مؤهلة لتكون كبند محوط في البيانات الماليّة الموحّدة إذا نتج عنها تعرض لأرباح أو خسائر سعر الصرف الأجنبي لم يتم إلغاؤها تماماً عند التوحيد بما يتفق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة " آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي ". كما لا يتوجب إلغاء أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي من البنود النقدية ضمن الكيان الاقتصادي تماماً عند التوحيد عندما يتم التعامل بالبند النقدي ضمن الكيان الاقتصادي بين جهتين/منشأتين لهما عملات وظيفية مختلفة. إلى جانب ذلك من الممكن أن تتأهل مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة ذات احتمال عالي ضمن الكيان الاقتصادي كبند محوط في البيانات الماليّة المجمعة، شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة غير العملة الوظيفية للجهة، وستؤثر مخاطر العملة الأجنبية على الفائض أو العجز المجمعة.

تحديد البنود المحوطة

126. يمكن للجهة الإتحادية أن تخصص بنداً في مجمله أو مكوناً لبند على أنه البند المتحوط له ضمن علاقة تحوط. يشمل البند في مجمله جميع التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند. ويشمل المكون أقل من مجمل التغير في القيمة العادلة أو التغير في التدفقات النقدية للبند. وفي هذه الحالة، فإنه يمكن للجهة الإتحادية أن تخصص فقط الأنواع التالية من المكونات (بما في ذلك الاندماجات منها):

أ. التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند والناجمة عن مخاطر محددة (مكون المخاطر)، شريطة أن يكون من الممكن تحديد مكون المخاطر بشكل منفصل وقياسه بطريقة موثوقة، وذلك بالاستناد إلى تقييم ضمن سياق هيكل سوق معين. تتضمن مكونات المخاطر تخصيص التغيرات فقط في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند متحوط له بأعلى أو أقل من سعر محدد أو متغير آخر (مخاطر من جانب واحد).

ب. واحدة أو أكثر من التدفقات النقدية التعاقدية المختارة.

ت. مكونات من القيمة الإسمية، على سبيل المثال جزء محدد من مبلغ البند.

شروط التأهيل لمحاسبة التحوط

127. تتأهل علاقة تحوط ما لمحاسبة التحوط عند إستيفاء الشروط التالية:

أ. تتكون علاقة التحوط حصرا من أدوات تحوط مؤهلة وبنود متحوط لها مؤهلة.

ب. يوجد، في بداية علاقة التحوط، تخصيصاً وتوثيقاً رسمياً لعلاقة التحوط ولهدف الجهة الإتحادية من إدارة المخاطر واستراتيجيتها لمباشرة التحوط. ويشمل التوثيق تحديد أداة التحوط، والبند المتحوط له، وطبيعة المخاطر الذي يتم التحوط منها وكيفية تقييم الجهة الإتحادية لاستيفاء علاقة التحوط لمتطلبات فاعلية التحوط (بما في ذلك تحليلها لمصادر عدم فاعلية التحوط والكيفية التي تحدد بها نسبة التحوط).

ت. تستوفي علاقة التحوط جميع متطلبات فاعلية التحوط التالية:

- ✓ أن يكون هناك علاقة اقتصادية بين البند المتحوط له وأداة التحوط؛
- ✓ ألا يهيمن أثر المخاطر الإئتمانية على التغيرات في القيمة الناتجة عن تلك العلاقة الاقتصادية؛
- ✓ أن تكون نسبة التحوط لعلاقة التحوط معادلة لتلك الناتجة عن كمية البند المتحوط له التي تقوم الجهة الإتحادية بالتحوط لها فعلياً، وكمية أداة التحوط التي تستخدمها الجهة الإتحادية فعلياً للتحوط لتلك الكمية من البند المتحوط له. إلا أنه، لا يجوز أن يعكس ذلك التخصيص عدم تناسب بين نسب البند المتحوط 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

المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة

128. تقوم الجهة الإتحادية بتطبيق متطلبات محاسبة التحوط على علاقة التحوط التي تستوفي شروط التأهل المذكورة في الفقرة 127.

129. تقسم علاقات التحوط إلى ثلاث أنواع كما يلي:

أ. تحوط القيمة العادلة: وهو تحوط لمخاطر التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام معترف به أو ارتباط ثابت غير معترف به، أو حصة محددة لهذا الأصل أو الالتزام أو الارتباط الثابت، والمنسوبة إلى مخاطر معيّنة ويمكن أن تؤثر على بيان الأداء المالي للجهة الاتحاديّة.

ب. تحوط التدفق النقدي: وهو تحوط ضد التعرض للتغير في التدفق النقدي والذي:

- ✓ يعزى لمخاطر معيّنة مرتبطة بأصل أو التزام معترف به (مثل كافة أو بعض دفعات الفائدة المستقبلية على دين بسعر فائدة متغير) أو معاملة مستقبلية ذات احتمالية حدوث عالية (مثل شراء أو بيع متوقع)؛
- ✓ سيؤثر على بيان الأداء المالي.

ت. تحوط لصافي استثمار في وحدة أجنبية كما هو معرف في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 4 " آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي".

130. إذا كان البند المتحوط له هو اداة حقوق ملكية والتي قد قامت الجهة الإتحادية بعرض التغيرات في القيمة العادلة الخاصة به ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، يكون التعرض الذي يتم التحوط له، هو الذي يمكن أن يؤثر على صافي الأصول / حقوق الملكية. عندها، يتم عرض عدم فاعلية التحوط المعترف به، ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية.

131. إن التحوط لمخاطر العملة الأجنبية لارتباط ما لدى الجهة الاتحاديّة، يمكن أن يتم المحاسبة عنه كتحوط القيمة العادلة أو تحوط التدفق النقدي.

132. إذا لم تعد علاقة التحوط تستوفي شرط فاعلية التحوط الخاص بنسبة التحوط إلا إن الهدف من إدارة المخاطر لعلاقة التحوط لم يتغير، تقوم الجهة الإتحادية بتعديل نسبة التحوط لعلاقة التحوط بحيث تستوفي شروط التأهل مرة أخرى (ويشار إلى ذلك في هذا المعيار على أنه "إعادة التوازن").

133. لا تقوم الجهة الإتحادية بالتوقف عن تطبيق محاسبة التحوط بأثر مستقبلي إلا عند توقف علاقة التحوط (أو جزء من علاقة التحوط) عن استيفاء شروط التأهل (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التحوط، كما ينطبق). ويشمل ذلك حالات إنتهاء مدة أداة التحوط أو بيعها أو إنهائها أو ممارستها.

134. لا يعد إحلال أو تحويل أداة التحوط إلى أداة تحوط أخرى انقضاء أو إنهاء لها إذا كان هذا الإحلال أو التحويل جزءاً من الهدف الموثق والمتفق عليه لإدارة المخاطر للجهة. بالإضافة إلى ذلك، لا تمثل الحالات التالية إنتهاء مدة أو إنهاء لأداة التحوط :

أ. أن يقوم طرفا أداة التحوط بالموافقة، كنتيجة للقوانين أو الأنظمة أو اللوائح الجديدة، على أن يحل طرف تسوية (أو أكثر) محل الطرف الأصلي المقابل ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين. ولهذا الغرض، فإن طرف التسوية المقابل هو الطرف المقابل المركزي (يطلق عليه أحياناً "هيئة تسوية" أو "وكالة تسوية") أو جهة، على سبيل المثال، عضو تسوية في هيئة تسوية أو عميل لعضو تسوية في هيئة تسوية، والتي تتصرف بصفتها طرف مقابل من أجل أن تحدث التسوية 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 فقط إذا قام كل من تلك الأطراف بالتسوية مع الطرف المقابل الأصلي نفسه.

ب. التغيرات الأخرى، إن وجدت، على أداة التحوط، تقتصر على تلك التي تعد ضرورية لإحداث مثل هذا الإحلال للطرف المقابل. وتقتصر مثل هذه التغيرات على تلك التي تتفق مع الشروط التي يمكن توقعها إذا كانت تسوية أداة التحوط قد تم القيام بها في الأصل مع طرف التسوية

المقابل. وتشمل هذه التغيرات تلك التغيرات في متطلبات الضمان الرهني، والحق في إجراء تسوية بين أرصدة الذمم المدينة والذم الدائنة والرسوم المفروضة.

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

135. تقوم الجهة الإتحادية بتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات التالية كالآتي:

أ. المتطلبات ذات الصلة عندما تتوقف الجهة الحكومية عن تطبيق محاسبة التحوط لتحوط قيمة عادلة يكون البند المتحوط له فيها (أو مكون له) أداة مالية يتم قياسها بالتكلفة المطفأة؛

ب. المتطلبات ذات الصلة عندما تتوقف الجهة الحكومية عن تطبيق محاسبة التحوط لتحوطات تدفق نقدي.

تحوطات القيمة العادلة

136. تقوم الجهة الإتحادية، عند إستيفاء تحوط القيمة العادلة لشروط التأهل، بالمحاسبة عن علاقة التحوط كما يلي:

أ. يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من أداة التحوط ضمن الفائض أو العجز (أو صافي الأصول/ حقوق الملكية، إذا كانت أداة التحوط تتحوط لأداة حقوق ملكية اختارت الجهة الإتحادية بشأنها أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 80).

ب. يتم تعديل ربح أو خسارة التحوط للبند المتحوط له من القيمة الدفترية للبند المتحوط له (كما ينطبق ويسجل ضمن الفائض أو العجز. وإذا كان البند المتحوط له أصلاً مالياً (أو مكوناً له) يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 15، ويجب أن يتم الإعتراف بربح أو خسارة التحوط من البند المتحوط له ضمن الفائض أو العجز. إلا أنه، إذا كان البند المتحوط له أداة حقوق ملكية تقوم الجهة الإتحادية بعرض التغيرات في القيمة العادلة لها ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 80، فإنه يجب أن تبقى تلك المبالغ ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. وعندما يكون البند المتحوط له تعهدا ملزماً غير معترف به (أو مكوناً له) فإنه يتم الإعتراف بالتغير المتراكم في القيمة العادلة للبند المتحوط له في وقت لاحق لتخصيصه على أنه أصل أو إلتزام مع الإعتراف بالربح أو الخسارة الخاص به ضمن الفائض أو العجز.

137. عندما يكون البند المتحوط له في تحوط قيمة عادلة هو تعهد ملزم (أو أحد مكوناته) لاستملاك أصل أو تكبد إلتزام، فإنه يتم تعديل القيمة الدفترية الأولية للأصل أو الإلتزام، الذي ينتج عن وفاء الجهة الإتحادية بالتعهد الملزم، بحيث يتضمن التغير المتراكم في القيمة العادلة للبند المتحوط له الذي تم الإعتراف به في بيان المركز المالي.

138. يتم إطفاء أي تعديل ناشئ عن الفقرة 136 (ب) ضمن الفائض أو العجز إذا كان البند المتحوط له أداة مالية (أو مكوناً لها) يتم قياسها بالتكلفة المطفأة. من الممكن أن تبدأ عملية الإطفاء فور وقوع التعديل على ألا تتجاوز موعد أقصاه التاريخ الذي يتوقف فيه تعديل البند المتحوط له بأرباح أو خسائر التحوط. يستند الإطفاء إلى معدل الفائدة الفعلي المعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الإطفاء. وفي حالة الأصل المالي (أو مكون له) الذي يعد بندا متحوطا له والذي يتم قياسه بالقيمة

العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 15، فإن الإطفاء ينطبق بالطريقة نفسها ولكن على المبلغ الذي يمثل الربح أو الخسارة المتراكمة الذي تم الاعتراف به سابقا وفقاً للفقرة 136(ب) وليس بتعديل القيمة الدفترية.

تحوطات التدفق النقدي

139. تقوم الجهة الإتحادية، عند إستيفاء تحوط التدفق النقدي لشروط التأهل، بالمحاسبة عن علاقة التحوط كما يلي:

أ. يتم تعديل الجزء المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية المرتبط بالبند المحوط (احتياطي تحوط التدفق النقدي) بمقدار ما يلي (بالمبالغ المطلقة):

- ✓ الربح أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط منذ بداية التحوط، و
- ✓ التغير المتراكم في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للبند المتحوط له (أي القيمة الحالية للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المتحوط لها) من بداية التحوط.

ب. يجب الاعتراف بالجزء من الربح أو الخسارة من أداة التحوط المحدد على أنه تحوط فعال في صافي الأصول/ حقوق الملكية (أي الجزء الذي تتم مقاصته بالتغير في احتياطي تحوط التدفق النقدي محسوباً وفقاً للبند (أ)).

ت. يعتبر أي ربح أو خسارة متبقية من أداة التحوط تحوطاً غير فعال (أوأي ربح أو خسارة مطلوب لموازنة التغير في احتياطي تحوط التدفق النقدي محسوباً وفقاً للبند (أ)) ويتم الإعتراف به ضمن الفائض أو العجز.

ث. تتم المحاسبة عن المبلغ الذي تم تجميعه في احتياطي تحوط التدفق النقدي وفقاً للبند (أ) كما يلي:

- ✓ إذا نتج لاحقاً عن معاملة متوقعة متحوط لها الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، أو أن معاملة متوقعة متحوط لها لأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي أصبحت تعهدا ملزماً ينطبق عليه المحاسبة عن تحوط القيمة العادلة، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تستبعد ذلك المبلغ من احتياطي تحوط التدفق النقدي وأن تدرجه مباشرة في التكلفة الأولية أو القيمة الدفترية الأخرى للأصل أو الإلتزام. ولا يعد ذلك تسوية إعادة تصنيف وبالتالي فإنه لا يؤثر على صافي الأصول / حقوق الملكية.
- ✓ فيما يتعلق بتحوطات 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 في الفترة أو الفترات نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المتحوط لها على الفائض أو العجز (على سبيل المثال، في الفترات التي يتم فيها الإعتراف بإيراد الفائدة أو مصروف الفائدة أو عند تحقق المبيعات المتنبئ بها).
- ✓ إلا أنه وفي حال كان المبلغ يمثل خسارة ولا تتوقع الجهة الاتحادية تغطية تلك الخسائر أو جزء منها خلال السنة أو السنوات اللاحقة، فيجب عليها أن تعيد تصنيف المبلغ الذي لا يتوقع أن تتم تغطيته مباشرة ضمن الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف.

140. عندما لا تستمر الجهة الإتحادية في تطبيق محاسبة التحوط لتحوط تدفق نقدي ، فإنها تحاسب عن المبلغ الذي كان يتم تجميعه في احتياطي تحوط التدفق النقدي وفقاً لما يلي:

أ. إذا كان لا يزال متوقعاً أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المتحوط لها، فإنه يجب أن يبقى المبلغ في احتياطي تحوط التدفق النقدي إلى حين حدوث التدفقات النقدية المستقبلية.

ب. إذا لم يعد متوقعاً أن حدوث التدفقات النقدية المستقبلية المتحوط لها، تتم إعادة تصنيف ذلك المبلغ مباشرة من احتياطي تحوط التدفق النقدي إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف. إن تحوط التدفق النقدي والذي لا تعد إحتمالية حدوثه عالية جداً، لا يزال من الممكن أن يكون حدوثه متوقعاً.

تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية

141. يجب محاسبة تحوطات صافي الاستثمار في عمليات أجنبية، بما في ذلك التحوط عن بند مالي كجزء من صافي الاستثمار (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 4 " آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي".) بشكل مماثل لتحوطات التدفقات النقدية :

أ. الجزء من الربح أو الخسارة في أداة التحوط المحدد على أنه تحوط فعال (أنظر الفقرة 139) يجب الاعتراف به مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 1 "عرض البيانات الماليّة")، و

ب. بجب الاعتراف بالجزء غير الفعال في بيان الأداء المالي .

سيتم إعادة تصنيف الربح أو الخسارة المتراكمة على أداة التحوط المرتبطة بالجزء الفعال من التحوط الذي تم تجميعه في احتياطي ترجمة العملات الاجنبية من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف المالي وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 4 " آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي".

المحاسبة عن القيمة الزمنية لعقود الخيار

142. عندما تقوم الجهة الإتحادية بالفصل بين القيمة الفعلية والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصص فقط التغير في القيمة الفعلية لعقد الخيار على أنه أداة التحوط، فإنها تحاسب عن القيمة الزمنية لعقد للخيار وفقاً لما يلي:

أ. تقوم الجهة الإتحادية بالتمييز بين القيمة الزمنية لعقود الخيار وفقا نوع البند المتحوط له الذي يحوطه الخيار كما يلي:

- ✓ بند متحوط له متعلق بمعاملة؛ أو
- ✓ بند متحوط له متعلق بفترة زمنية.

ب. تقوم الجهة الإتحادية بالإعتراف ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية بالتغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية لعقد الخيار الذي يحوط بندا متحوطاً له متعلقاً بمعاملة، وبالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقا بالبند المتحوط 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:

- ✓ إذا نتج لاحقاً عن البند المتحوط له الإعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، أو تعهد ملزم بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي تنطبق عليه محاسبة التحوط للقيمة العادلة، تقوم الجهة الإتحادية باستبعاد المبلغ من المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية وتدرجه بشكل مباشر ضمن التكلفة الأولية أو القيمة الدفترية الأخرى للأصل أو الإلتزام. ولا يعد هذا تعديل إعادة تصنيف وبالتالي فإنه لا يؤثر على صافي الأصول/ حقوق الملكية.
- ✓ فيما يتعلق بعلاقات التحوط الأخرى غير التي يشملها البند (1)، تتم إعادة تصنيف المبلغ من مكون منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف في الفترة نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المتحوط لها على الفائض أو العجز (على سبيل المثال، عند تحقق المبيعات المتنبئ بها).
- ✓ إلا إنه، في حال لم يكن من المتوقع استرداد كامل المبلغ أو جزء منه في فترة أو الفترات المستقبلية، فإنه يتم إعادة تصنيف المبلغ الذي لا يتوقع استرداده إلى الفائض أو العجز على أنه تعديل إعادة تصنيف.

ت. يتم الإعتراف ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية بالتغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية لعقد الخيار الذي يحوط بندا متحوطاً له متعلقاً بفترة زمنية، وبالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقاً بالبند المتحوط 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 المتحوط 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 المتحوط له أداة حقوق ملكية قد اختارت الجهة الإتحادية أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. وبالتالي، في كل فترة تقرير تتم إعادة تصنيف مبلغ الإطفاء من المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز على أنه إعادة تصنيف. إلا أنه، إذا لم يتم الاستمرار في محاسبة التحوط فيما يخص علاقة التحوط التي تتضمن التغير في القيمة الفعلية لعقد الخيار على أنها أداة التحوط، فإنه يتم 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.

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

143. عندما تقوم الجهة الإتحادية بالفصل بين العنصر الأجل والعنصر الفوري من العقد الأجل وتخصص فقط التغير في قيمة العنصر الفوري من العقد الأجل على أنه أداة التحوط، أو عندما تفصل الجهة الإتحادية الفرق في أسعار العملات الأجنبية للأداة المالية وتستثنيه من تخصيص تلك الأداة المالية على أنها أداة التحوط، فإنه يمكن للمنشأة أن تطبق الفقرة 142 على العنصر الأجل من العقد الأجل أو على الفرق المبني على أسعار العملات الاجنبية بالطريقة نفسها كما يتم تطبيقها على القيمة الزمنية لعقد الخيار.

التحوط لمجموعة من البنود

تأهل مجموعة من البنود على أنها البند المتحوط له

144. يتم تأهيل مجموعة من البنود على أنها بنداً متحوطاً له فقط في الحالات التالية:

أ. في حال تتكون المجموعة من بنود متحوط لها مؤهلة، بشكل فردي؛
ب. في حال يتم إدارة البنود ضمن المجموعة معاً على أساس جماعي لأغراض إدارة المخاطر؛
ت. في حالة تحوط تدفق نقدي لمجموعة من البنود التي ليس من المتوقع أن تكون التغيرات في تدفقاتها النقدية متناسبة تقريبا مع التغير الكلي في التدفقات النقدية للمجموعة بحيث تنشأ مراكز مخاطر تعويضية:

- ✓ تمثل تحوطا من مخاطر عملات أجنبية؛
- ✓ يحدد تخصيص صافي المركز، فترة التقرير التي من المتوقع أن تؤثر خلالها معاملات التنبؤ على الفائض أو العجز، بالإضافة إلى طبيعتها وحجمها).

تخصيص مكون لمبلغ اسمي

145. يعد المكون الذي يمثل جزءاً من مجموعة مؤهلة من البنود بنداً متحوطاً له مؤهلاً شريطة أن يكون التخصيص يتفق مع هدف الجهة الإتحادية من إدارة المخاطر.

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

أ. إذا كان من الممكن تحديده بشكل منفصل وقياسه بطريقة موثوقة؛
ب. إذا كان الهدف من إدارة المخاطر هو تحوط لمكون يمثل شريحة؛
ت. إذا كانت البنود في المجموعة الكلية التي تم تحديد الشريحة منها معرضة لنفس المخاطر المتحوط منها؛
ث. إذا كانت الجهة الإتحادية، عند التحوط لبنود قائمة (على سبيل المثال، تعهد ملزم غير معترف به أو أصل معترف به)، تستطيع تحديد وتتبع المجموعة الكلية من البنود التي يتم منها تحديد الشريحة المتحوط لها (بحيث تكون الجهة الاتحاديّة قادرة على الإلتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقة التحوط المؤهلة)؛

ج. إذا كانت أي بنود ضمن المجموعة التي تتضمن خيارات الدفعات المقدمة، تستوفي المتطلبات لمكونات مبلغ اسمي.

العرض

147. للتحوط لمجموعة من البنود، التي لها مراكز مخاطر تعويضية (أي تحوط صافي مركز)، والتي تؤثر مخاطرها المتحوط منها على بنود مختلفة في بيان المركز المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه يجب أن يتم عرض أي أرباح أو خسائر تحوط في بنود البيانات مختلفة عن بنود البيانات المتأثرة بالبنود المتحوط لها. وبالتالي، يبقى المبلغ في بند البيان الذي يتعلق بالبند المتحوط له نفسه (على سبيل المثال، الإيرادات أو المصاريف) غير متأثر.

148. للأصول والإلتزامات التي يتم التحوط لها معاً على أنها مجموعة في تحوط قيمة عادلة، فإنه يجب أن يتم، في بيان المركز المالي، الإعتراف بالربح أو الخسارة من الأصول والإلتزامات الفردية على أنه تعديل للقيمة الدفترية للبنود الفردية المعنية المكونة للمجموعة.

صافي مركز صفري

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

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

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

ت. يتم عادة تطبيق المحاسبة عن التحوط على صافي المراكز المماثلة عندما لا يكون صافي المركز صفرياً ويكون متحوطاً لها بأدوات تحوط مؤهلة؛ و

ث. ينشأ عن عدم تطبيق محاسبة التحوط على صافي مركز صفري نتائج محاسبية غير متسقة، نظراً لأن المحاسبة لن تثبت مراكز مخاطر تعويضية، والتي كان من الممكن الإعتراف بها في تحوط صافي مركز.

خيار تخصيص تعرض إئتماني بأن يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

تأهيل تعرض إئتماني للتخصيص بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

150. عندما تقوم الجهة الإتحادية باستخدام مشتقة إئتمانية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز لإدارة المخاطر الإئتمانية على أداة مالية (في مجملها، أو جزء منها)، (تعرض إئتماني)، فإنه يمكنها أن تخصص الأداة المالية، بالقدر الذي إليه تتم إدارتها فيه (أي في مجملها أو جزء منها)، على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في الحالات التالية:

أ. إذا كان اسم التعرض الإئتماني (على سبيل المثال، المقترض، أو حامل تعهد القرض) يطابق الجهة الإتحادية المرجع للمشتقة الإئتمانية (مطابقة الاسم)؛

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

ويمكن للجهة الإتحادية 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 للجهة الإتحادية أن تخصص تعهدات القروض التي تقع خارج نطاق هذا المعيار). ويمكن للجهة الإتحادية أن تخصص تلك الأداة المالية عند الإعتراف الأولي، أو بعده، أو أثناء إلغاء الإعتراف بها. ويجب على جهة الإتحادية أن توثق التخصيص بشكل متزامن.

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

151. عندما تقوم الجهة الإتحادية بتخصيص أداة مالية وفقاً للفقرة 150 على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بعد الإعتراف الأولي، أو عندما لم يكن قد تم الإعتراف بها سابقاً، فإنه يجب أن يتم مباشرة الإعتراف بالفرق في تاريخ التخصيص بين القيمة الدفترية، إن وجدت، والقيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز .وفيما يتعلق بالأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 15، فإنه يجب أن تتم مباشرة إعادة تصنيف الربح 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 (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1).

152.يجب على الجهة الإتحادية 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 شروط التأهل الواردة في الفقرة 150 مستوفاة، على سبيل المثال:

- ✓ تم بيع، أو إنهاء، أو تسوية؛ المشتقة الإئتمانية أو الأداة المالية المتعلقة بها التي ينشأ عنها مخاطر إئتمانية؛ أو
- ✓ لم تعد إدارة المخاطر الإئتمانية للأداة المالية تتم باستخدام مشتقات إئتمانية. على سبيل المثال، نتيجة للتحسينات في الجودة الإئتمانية للمقترض أو حامل تعهد القرض أو نتيجة للتغيرات في متطلبات رأس المال المفروضة على الجهة الإتحادية؛

ب. لم يكن من المطلوب قياس الأداة المالية، التي تنشأ عنها مخاطر إئتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (أي أنه لم يتغير نموذج أعمال الجهة الإتحادية بحيث يكون من المطلوب إعادة التصنيف.

153. عندما لا تستمر الجهة الإتحادية 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 قيمتها الدفترية الجديدة. 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 القيمة الدفترية الجديدة). على 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 قيمته الدفترية الجديدة في تاريخ عدم الاستمرار في القياس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

المعيار 30 – الأدوات الماليّة: الإفصاحات

المعيار 30 - الأدوات الماليّة: الإفصاحات

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعايير 30 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على كيفية العرض للأدوات الماليّة. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعايير 30 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الأدوات الماليّة: الإفصاحات

هدف المعيار 620
النطاق 620
فئات الأدوات الماليّة ومستوى الإفصاح 621
أهمية الأدوات الماليّة للمركز المالي والأداء المالي 621
بيان المركز المالي 622
فئات الأصول الماليّة والالتزامات الماليّة 622
الأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز 623
الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية 624
إعادة التصنيف 625
مقاصة الأصول المالية والإلتزامات المالية 625
الضمان 626
حساب مخصص خسائر الإئتمان 627
عدم الوفاء والإخلال 627
بيان الأداء المالي 627
بنود الإيراد، أو المصروف أو الأرباح أو الخسائر 627
الإفصاحات الأخرى 629
السياسات المحاسبية 629
محاسبة التحوط 629
القيمة العادلة 634
القروض الميسرة 637
طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات الماليّة 639
الإفصاحات النوعية 639
الإفصاحات الكمية 639
الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى 645
مخاطر السيولة 645
مخاطر السوق 645
تحليل الحساسية الناتجة عن عدم استقرار السوق 645
افصاحات مخاطر السوق الأخرى 646

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى توضيح متطلبات الإفصاح في البيانات المالية للجهات الإتحادية فيما يتعلق بالأدوات المالية والتي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي :

أ. أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للجهة؛ و

ب. طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها الجهة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير، وكيفية إدارة الجهة الاتحاديّة لهذه المخاطر.

2. إن مبادئ هذا المعيار تكمل مبادئ الإعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 28 "الأدوات المالية: العرض" ومعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.

4. ينطبق هذا المعيار على جميع الأدوات الماليّة الموجودة بالجهة الاتحاديّة، بإستثناء:

أ. الإستثمارات في الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة والتي تسجل وفقاً لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة:

- ✓ معيار 35 "البيانات الماليّة الموحّدة"؛
- ✓ معيار 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"؛
- ✓ معيار 37 "الترتيبات المشتركة".

غير أنه على الجهات الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بهذه الإستثمارات، إلاّ إذا توفّر في تلك المشتقات تعريف أداة حقوق الملكية (حقوق متبقّية) كما هو مبيّن في هذا المعيار.

ب. الحقوق والالتزامات الناتجة عن خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين"؛

ت. الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب العقود التي تغطيها معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة أخرى، إلا إذا كان العقد المعني يشمل على مشتقات ضمنية أو ضمانات مالية، ففي هذه الحالة يقدم هذا المعيار المعالجة المحاسبية التي على الجهة الاتحاديّة إعتمادها لهذه المشتقات الضمنية أو الضمانات؛

ث. الأدوات المطلوب تصنيفها على أنها أدوات حقوق الملكية وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 28 "الأدوات المالية: العرض".

5. ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها، وتشمل الأدوات المالية المعترف بها الأصول المالية والإلتزامات المالية التي هي ضمن نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها

بعض الأدوات المالية التي هي برغم أنها خارج نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" فإنها ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض إلتزامات القروض)

6. ينطبق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"

7. تطبق متطلبات الإفصاح عن مخاطر الائتمان على حقوق المستحقات التي تنتج عن المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 - الإيرادات من المعاملات التبادلية والمعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية والتي تؤدي إلى ظهور أدوات مالية لغرض الاعتراف بأرباح أو خسائر الانخفاض. أي إشارة إلى الأصول المالية أو الالتزامات المالية في هذه الفقرات ستشمل تلك الحقوق إلا إذا حدد غير ذلك.

فئات الأدوات الماليّة ومستوى الإفصاح

8. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تصنف أدواتها الماليّة بشكل يتناسب مع طبيعة المعلومات المفصح عنها وخصائص الأدوات الماليّة بحيث تقدم الجهة الاتحاديّة معلومات كافية تسمح بالمطابقة مع البنود الرئيسية المعروضة في بيان المركز المالي.

أهمية الأدوات الماليّة للمركز المالي والأداء المالي

9. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات الماليّة من تقييم أهمية الأدوات الماليّة بالنسبة للمركز المالي وأداء الجهة الاتحاديّة.

بيان المركز المالي

فئات الأصول الماليّة والالتزامات الماليّة

10. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح في بيان المركز المالي نفسه أو في الإيضاحات عن القيم المدرجة لكل من الفئات التالية:

أ. الأصول الماليّة التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، موضحة بشكل منفصل بين:

- ✓ تلك المصنفة على ذلك النحو عند الاعتراف الأولي أو لاحقا وفقا للفقرة 150 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛
- ✓ تلك التي تقاس بالقيمة العادلة إجباريا من خلال الفائض أو العجز وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛

ب. الالتزامات الماليّة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز مع البيان بشكل منفصل بين:

- ✓ تلك المصنفة على ذلك النحو عند الاعتراف الأولي أو لاحقا وفقا للفقرة 150 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛
- ✓ تلك التي تلبي متطلبات تعريف الإلتزامات المحتفظ بها للتداول وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛

ت. الأصول الماليّة التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.

ث. الالتزامات الماليّة التي تقاس بالتكلفة المطفأة.

ج. الأصول الماليّة التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية، موضحة بشكل منفصل بين:

- ✓ تلك التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛
- ✓ الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية والتي تم تصنيفها كذلك عند الاعتراف الأولي وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛

الأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

11. إذا تم تحديد أي أصلا ماليا، أو مجموعة من الأصول الماليّة، على أنه 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، تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عما يلي:

أ. الحد الأقصى من التعرض لمخاطر الائتمان للأصل المالي أو مجموعة الأصول الماليّة في تاريخ إعداد التقرير؛

ب. قيمة المشتقات الإئتمانية ذات الصلة أو الأدوات المماثلة المتعلقة بتقليل التعرض إلى مخاطر الإئتمان؛

ت. مقدار التغير، خلال الفترة وبشكل تراكمي، في القيمة العادلة للأصل المالي أو مجموعة الأصول الماليّة والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان للأصل المالي والذي يتم تحديده:

- ✓ كمبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا يتعلق بالتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطر السوق؛ أو
- ✓ باستخدام أسلوب بديل بحيث تعتقد الجهة الاتحاديّة أنه يمثل التغير في القيمة العادلة المتعلق بالتغيرات في مخاطر الإئتمان للأصل.
- ✓ تشمل التغيرات في ظروف السوق (مخاطر السوق) التغيرات الملاحظة في سعر الفائدة (الأساسية) أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبي أو مؤشر الأسعار التي تم ملاحظتها.

ث. مبلغ التغير في القيمة العادلة لأية مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة والذي حدث خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ تحديد الأصل المالي.

12. إذا حددت الجهة الاتحاديّة إلتزاماً مالياً بقيمته العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقا للفقرة 20 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، وكان مطلوبا منها أن تعرض آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام في صافي الأصول / حقوق الملكية فإن عليها الإفصاح عما يلي:

أ. مبلغ التغير التراكمي في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطر الإئتمان لذلك الإلتزام.

ب. الفرق بين القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام المالي والمبلغ التعاقدي الذي سيتطلب من الجهة الاتحاديّة دفعه عند الإستحقاق لصاحب الإلتزام.

ت. أي تحويلات للأرباح أو الخسائر التراكمية في صافي الأصول / حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب هذه التحويلات.

ث. أية مبالغ تم عرضها ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية والتي تحققت نتيجة لإلغاء الإعتراف بإلتزام خلال الفترة.

13. إذا حددت الجهة الاتحاديّة التزاما مالياً بما يعادل القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" وكان مطلوباً منها أن تعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة لهذا الالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في مخاطر الائتمان للالتزام) في الفائض أو العجز، فإن عليها الإفصاح عما يلي:

أ. مقدار التغيير، خلال الفترة وبصورة تراكمية، في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان المتعلقة بهذا الإلتزام؛ و
ب. الفرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المالي والمبلغ الذي سيطلب من الجهة الاتحاديّة تعاقدياً أن تدفعه عند الاستحقاق لحامل التعهد.

14. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح أيضاً عما يلي:

أ. وصفاً دقيقاً للأساليب المستخدمة للإمتثال للمتطلبات في الفقرة 87 (ت) والفقرة 88 (أ) والفقرة 81 (أ) من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، بما في ذلك شرحاً لسبب ملائمة الطريقة المستخدمة؛
ب. إذا كانت الجهة الاتحاديّة تعتقد أن الإفصاح الذي قدمته إما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات للإمتثال للمتطلبات في الفقرة 87 (ت) والفقرة 88 (أ) والفقرة 81(أ) من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، لا تعرض عرضا عادلاً التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي الناتجة عن التغيرات في المخاطر الإئتمانية، فيجب الإفصاح عن أسباب التوصل لهذا الاستنتاج والعوامل التي أدت إلى ذلك بحسب رأي الجهة.
ت. 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 81 و82 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"). وإذا طلب من الجهة الاتحاديّة عرض آثار التغيرات في الخسائر الإئتمانية للإلتزام في الفائض أو العجز، فيجب أن يشمل الإفصاح وصفاً دقيقاً للعلاقة الاقتصادية التي ورد وصفها في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".

الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية

15. إذا حددت الجهة الاتحاديّة إستثمارات في أدوات حقوق الملكية بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية، وفقاً لما تسمح به الفقرة 80 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، فإنها تفصح عما يلي:

أ. تحديد الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تصنيفها على أنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية.
ب. أسباب استخدام هذا العرض البديل.
ت. القيمة العادلة لكل إستثمار من تلك الاستثمارات في نهاية فترة إعداد التقارير.
ث. التوزيعات المعترف بها خلال الفترة، مع التوضيح المنفصل للتوزيعات المتعلقة بالاستثمارات التي تم إلغاء الإعتراف بها خلال فترة إعداد التقارير وتلك المتعلقة بالإستثمارات المحتفظ بها في نهاية فترة إعداد التقارير.
ج. أي تحويلات للأرباح أو الخسائر التراكمية المدرجة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك الأسباب التي أدت إلى حدوث تلك التحويلات.

16. إذا ألغت الجهة الاتحاديّة الإعتراف بالإستثمارات 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 إستبعاد الإستثمارات.
ب. القيمة العادلة للإستثمارات في تاريخ إلغاء الإعتراف.
ت. الخسائر أو الأرباح التراكمية عند التصرف.

إعادة التصنيف

17. تفصح الجهة الاتحاديّة عما إذا كانت في فترة إعداد التقارير الحالية أو السابقة، قد أعادت تصنيف أي أصول مالية وفقاً للفقرة 66 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس". ولكل حدث من تلك الأحداث تفصح الجهة الاتحاديّة عما يلي:

أ. تاريخ إعادة التصنيف
ب. تفسير مفصل للتغير في نموذج الإدارة ووصف نوعي لآثاره على البيانات المالية للجهة.
ت. المبلغ المعاد تصنيفه من وإلى كل فئة.

18. لكل فترة من فترات إعداد التقارير التالية لإعادة التصنيف وحتى إلغاء الإعتراف، تفصح الجهة الاتحاديّة عن الأصول المعاد تصنيفها من فئة القيمة العادلة من خلال فئة الفائض أو العجز إلى فئة التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية وفقاً للفقرة 66 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" :

أ. سعر الفائدة الفعلي المحدد في تاريخ إعادة التصنيف؛ و
ب. إيرادات الفائدة المعترف بها.

19. إذا قامت الجهة الإتحادية منذ آخر تاريخ لإعداد التقارير بإعادة تصنيف الأصول المالية من فئة القيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية إلى فئة التكلفة المطفأة، أو من فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إلى فئة التكلفة 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 الأرباح 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

مقاصة الأصول المالية والإلتزامات المالية

20. تكمل الإفصاحات المذكورة في الفقرات 20 - 23 متطلبات الإفصاح الأخرى الخاصة بهذا المعيار وهي الإفصاحات المطلوبة لجميع الأدوات المالية المعترف بها والتي تمت مقاصتها وفقاً للفقرة 21 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 28 "الأدوات المالية: العرض". تطبق هذه الإفصاحات أيضاً على الأدوات المالية المعترف بها والتي تخضع لترتيب مقاصة رئيسي قابل للنفاذ أو ما يماثله من ترتيبات، بغض النظر عما إذا كانت المقاصة قد تمت وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 28 "الأدوات المالية: العرض".

21. تفصح الجهة الإتحادية عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الآثار أو الآثار المحتملة لترتيبات المقاصة على المركز المالي للجهة. يشمل ذلك الآثار أو الآثار المحتملة لحقوق المقاصة المتعلقة بالأصول المالية المعترف بها والخاصة بالجهة وكذلك الإلتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق الفقرة 20

22. لتلبية أهداف الفقرة 21، تفصح الجهة الإتحادية، 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 20:

أ. المبالغ الإجمالية لتلك الأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها؛
ب. المبالغ التي تمت مقاصتها وفقاً للمعيار الوارد في الفقرة 93 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 28 "الأدوات المالية: العرض" عند تحديد المبالغ الصافية المعروضة في بيان المركز المالي؛
ت. المبالغ الصافية المعروضة في بيان المركز لمالي؛
ث. المبالغ التي تخضع لترتيب مقاصة رئيسي قابل للنفاذ أو ما يماثل ذلك من اتفاقيات والتي لم تكن ستدرج في حالات أخرى في الفقرة 22، وتشمل:

- ✓ المبالغ المتعلقة بالأدوات المالية المعترف بها والتي لا تلبي بعض معايير المقاصة، أو جزء منها، الواردة في الفقرة من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 28 "الأدوات المالية: العرض"؛ و
- ✓ المبالغ المتعلقة بالضمانات المالية الرهنية (بما في ذلك الضمان النقدي)؛ و

ج. المبالغ الصافية بعد خصم المبالغ الواردة في الفقرة (ث) من المبالغ الواردة في الفقرة (ت) أعلاه.

تعرض 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.

23. تدرج الجهة الإتحادية وصفاً في الإفصاحات عن حقوق المقاصة المرتبطة بالأصول المالية المعترف بها الخاصة بالجهة والإلتزامات المالية المعترف بها التي تخضع لترتيبات المقاصة الرئيسية القابلة للنفاذ وما يماثلها من اتفاقيات والتي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة 22، بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق.

24. وإذا كان قد تم الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات 21 - 23 في أكثر من إيضاح من الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، فعلى الجهة الاتحاديّة أن تدرج إشارات مرجعية للربط بين تلك الإيضاحات.

الضمان

25. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. القيمة الدفترية للأصول الماليّة المرهونة كضمان للالتزامات أو الالتزامات المحتملة، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تصنيفها؛
ب. الأحكام والشروط المتعلقة برهنها.

26. عندما يكون لدى الجهة الاتحاديّة ضمان (لأصول مالية أو غير مالية) وسمح لها ببيع أو إعادة رهن الضمان في حالة عدم حدوث أي تعثر من قبل صاحب الضمان فإن عليها الإفصاح عما يلي:

أ. القيمة العادلة للضمان المحتفظ به؛
ب. القيمة العادلة لأي ضمان تم بيعة أو إعادة رهنه، وما إذا كان على الجهة الاتحاديّة التزام بإعادته؛
ت. الشروط والأحكام المتعلقة باستخدامها للضمان.

حساب مخصص خسائر الإئتمان

27. لا تخصم مبالغ تسجيل الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية وفقا للفقرة 15 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" بموجب بدل خسارة، ولا تعرض الجهة الاتحاديّة بدل الخسارة بشكل منفصل في بيان المركز المالي باعتباره خصماً من مبلغ تسجيل الأصل المالي. ومع ذلك، تفصح الجهة الاتحاديّة عن بدل الخسارة ضمن الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

عدم الوفاء والإخلال

28. فيما يتعلق بالقروض الواجبة الدفع والمعترف بها في تاريخ إعداد البيانات الماليّة، يتم الإفصاح عما يلي:

أ. تفاصيل أية حالات تعثر بالدفع خلال الفترة بالنسبة للمبلغ الأصلي أو الفائدة أو أحكام الإطفاء لهذه القروض المستحقة؛
ب. القيمة الدفترية للقروض المستحقة التي لم يتم الوفاء بها في نهاية فترة إعداد التقارير؛
ت. ما إذا تمت معالجة حالات عدم الوفاء أو أعيد التفاوض بشأن شروط القروض المستحقة قبل التصريح بإصدار البيانات الماليّة.

29. إذا كانت هناك حالات إخلال بأحكام اتفاقية قرض خلال الفترة باستثناء تلك الحالات المبينة في الفقرة 111 فإن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن المعلومات حسبما تتطلب تلك الفقرة إذا كان من الممكن للمقرض طلب الإسراع في التسديد (ما لم يكن قد تمت معالجة حالات الإخلال أو أعيد التفاوض بشأن شروط القرض في نهاية فترة إعداد التقارير أو قبله).

بيان الأداء المالي

بنود الإيراد، أو المصروف أو الأرباح أو الخسائر

30. يتم الإفصاح عن بنود الإيرادات، أو المصروفات أو الأرباح أو الخسائر التالية إما ضمن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات:

أ. صافي الربح أو الخسارة:

- ✓ الأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مع إيضاح بشكل، منفصل، عن لأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة عند الاعتراف الأولي أو اللاحق وفقاً للفقرة 150 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41

"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" وتلك المتعلقة بالأصول المالية أو البيانات المالية التي يتم قياسها إلزامياً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" (مثل الإلتزامات المالية التي تلبي متطلبات تعريف الإلتزامات المحتفظ بها للتداول الوارد في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"). بالنسبة للالتزامات المالية التي تم إختيار الإعتراف بها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، توضح الجهة الاتحاديّة بشكل منفصل مبلغ الخسائر أو الأرباح المعترف بها في صافي الأصول / حقوق الملكية والمبلغ المعترف به في الفائض أو العجز؛

- ✓ الالتزامات الماليّة التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.
- ✓ الأصول الماليّة التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.
- ✓ الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تم اختيار الاعتراف بها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و
- ✓ الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول حقوق الملكية، مع إيضاح بشكل منفصل عن مبلغ الأرباح 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 ايراد الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (التي تم احتسابها باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي) للأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة أو التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول / حقوق الملكية وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" (مع توضيح تلك المبالغ بشكل منفصل)؛ أو الإلتزامات المالية التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛

ت. إيراد ومصروف الرسوم (باستثناء المبالغ التي تدخل في تحديد سعر الفائدة الفعلية) الناتجة عن:

- ✓ الأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛
- ✓ الأنشطة الماليّة الائتمانية التي ينتج عنها امتلاك أو استثمار الأصول نيابة عن الأفراد أو الجهات أو خطط منافع التقاعد وغيرها من المؤسسات؛

31. تفصح الجهة الاتحاديّة عن تحليل للأرباح أو الخسائر، في بيان المركز المالي، الناتجة عن إلغاء الإعتراف بالأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة، مع الإيضاح بشكل منفصل عن الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الإعتراف بتلك الأصول المالية. يشمل الإفصاح أسباب إلغاء الاعتراف بتلك الأصول المالية.

الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية

32. حسب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات الماليّة" فإنه على الجهة الاتحاديّة الإفصاح في ملخص للسياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات الماليّة، والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة المطلوبة لفهم البيانات الماليّة.

محاسبة التحوط

33. تطبق الجهة الاتحاديّة متطلبات الإفصاح الواردة ادناه وبالنسبة لمخاطر التعرض التي تتحوط لها الجهة والتي تختار فيما يتعلق بها تطبيق محاسبة التحوط. تقدم الإفصاحات بموجب محاسبة التحوط معلومات عما يلي:

أ. استراتيجية إدارة المخاطر في الجهة الاتحاديّة وكيفية تطبيقها في إدارة المخاطر؛
ب. كيفية تأثير أعمال التحوط التي تقوم بها الجهة الاتحاديّة على مبالغ وتوقيت وعدم اليقين فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية؛ و
ت. أثر تلك المحاسبة للتحوط على بيان المركز المالي للجهة، وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية.

34. تعرض الجهة الاتحاديّة الإفصاحات المطلوبة في إيضاح منفصل أو في قسم منفصل في بياناتها المالية. ومع ذلك، لا تحتاج أن تعرض معلومات مزدوجة تكون معروضة فعليا 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.

35. عندما تتطلب الفقرات أدناه من الجهة الاتحاديّة أن تفصل المعلومات المفصح عنها وفقا لفئة المخاطر، تعدد الجهة كل فئة من فئات المخاطر على أساس التعرض للمخاطر الذي تقرر التحوط له والتي تطبق عليه محاسبة التحوط. تحدد الجهة فئات المخاطر بشكل متسق بالنسبة لجميع افصاحات محاسبة التحوط.

36. لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة 34، فإن الجهة الاتحاديّة تحدد (إلا إذا طلب 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 الجهة نفس مستوى التجميع أو التفصيل الذي تستخدمه لجميع متطلبات الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة الواردة في هذا المعيار.

استراتيجية إدارة المخاطر

37. تشرح الجهة الاتحاديّة استراتيجيتها في إدارة المخاطر بالنسبة لكل فئة من فئات المخاطر والتعرض للمخاطر التي تقرر التحوط لها والتي ستطبق عليها محاسبة التحوط. لابد أن يمكن هذا الشرح مستخدمي البيانات المالية من تقييم ما يلي (على سبيل المثال):

أ. كيفية نشوء كل خطر من المخاطر.
ب. كيفية إدارة الجهة الاتحاديّة لكل خطر من المخاطر؛ ويشمل ذلك ما إذا كانت الجهة تتحوط لعنصر ما بالكامل بالنسبة لجميع المخاطر أم أنها تتحوط لمكون من مكونات المخاطر (أو عدة مكونات) متعلقة بعنصر ما وسبب ذلك.
ت. مدى التعرض للمخاطر الذي تديره الجهة الاتحاديّة.

38. لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 37، يجب أن تشمل المعلومات (ولكنها لا تقتصر على) وصف لما يلي:

أ. أدوات التحوط المستخدمة (وكيفية استخدامها) للتحوط للتعرض للمخاطر؛
ب. كيفية تحديد الجهة الاتحاديّة للعلاقة الاقتصادية بين البند المتحوط له وأداة التحوط بغرض تقييم فعالية التحوط؛ و
ت. كيفية تحديد الجهة الاتحاديّة لنسبة التحوط وماهية مصادر عدم فعالية التحوط.

39. عندما تحدد الجهة الاتحاديّة عنصر معين من عناصر المخاطر باعتباره بند تحوط (أنظر الفقرة 128 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس") فإنها تقدم، إضافة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتان أعلاه، معلومات نوعية أو كمية عما يلي:

أ. كيفية تحديد الجهة الاتحاديّة لمكون المخاطر 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 الذي تم تغطيته تاريخيا في المتوسط بنسبة 80% من التغيرات في القيمة العادلة للعنصر بأكمله).

مقدار وتوقيت وعدم اليقين المتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية

40. ما لم يتم الإعفاء بموجب الفقرة 43، تفصح الجهة الاتحاديّة من خلال فئة المخاطر عن المعلومات الكمية التي تسمح لمستخدمي البيانات المالية بتقييم شروط وأحكام أدوات التحوط وكيفية تأثيرها على مبالغ وتوقيت وعدم اليقين المتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية للجهة الاتحاديّة .

41. لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 40، تقدم الجهة الاتحاديّة تفصيلاً وذلك للإفصاح عما يلي:

أ. ملف مجمع لتوضيح التوقيت والمبلغ الإسمي لأداة التحوط و
ب. إذا كان ذلك ممكنا، متوسط السعر أو المعدل (على سبيل المثال الأسعار الثابتة أو الأسعار المستقبلية وما إلى ذلك) لأداة التحوط

42. في المواقف التي تعيد فيها الجهة الاتحاديّة، بشكل متكرر، بتحديد علاقات التحوط (بمعنى أنها توقف تلك العلاقات ومن ثم تبدأها من جديد) بسبب التغير المتكرر لأداة التحوط وبند التحوط (بمعنى أن

الجهة تستخدم عملية ديناميكية لا يحدث فيها ثبات لدرجة التعرض وأداة التحوط المستخدمة لإدارة ذلك التعرض لفترة طويلة فإن الجهة الاتحاديّة:

أ. تعفى من تقديم الافصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 41 و42
ب. وتفصح عن:

- ✓ معلومات عن استراتيجية إدارة المخاطر النهائية فيما يتعلق بتلك العلاقات التحوطية؛
- ✓ وصف لكيفية تطبيق الجهة الاتحاديّة لاستراتيجيتها في إدارة المخاطر من خلال استخدام محاسبة التحوط وتخصيص العلاقات التحوطية الخاصة المذكورة؛ و
- ✓ مؤشر على مدى تكرار التوقف ومن ثم البدء من جديد في العلاقات التحوطية كجزء من العملية
التي تقوم بها الجهة الاتحاديّة فيما يتعلق بتلك العلاقات التحوطية.

43. تفصح الجهة الاتحاديّة من خلال فئة المخاطر عن وصف لمصادر عدم فعالية التحوط التي من المتوقع أن تؤثر على علاقة التحوط خلال فترة التحوط.

44. إذا ظهرت مصادر أخرى عن عدم فعالية علاقات التحوط، تفصح الجهة الاتحاديّة عن تلك المصادر باستخدام فئة المخاطر وشرح عدم فعالية التحوط الناجمة عن ذلك. بالنسبة للتحوط للتدفقات النقدية، تفصح الجهة الاتحاديّة عن وصف لأي معاملات تنبؤية استخدمت بشأنها محاسبة التحوط في الفترات السابقة، والتي من غير المتوقع أن تحدث مجدداً.

آثار محاسبة التحوط على المركز والأداء المالي

45. تفصح الجهة الاتحاديّة، على شكل جدول، عن المبالغ التالية المتعلقة بالعناصر المحددة باعتبارها أدوات تحوط وذلك بشكل منفصل من خلال فئة المخاطر لكل نوع من أنواع التحوط (التحوط للقيمة العادلة، وتحوط للتدفقات النقدية أو التحوط لصافي الاستثمار في العمليات الأجنبية) :

أ. المبلغ المسجل لأدوات التحوط (الأصول المالية بشكل منفصل عن الإلتزامات المالية)؛
ب. البند في بيان المركز المالي الذي يشمل أداة التحوط؛
ت. التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط المستخدمة باعتبارها أساس الإعتراف بعدم فعالية التحوط عن الفترة؛
ث. المبالغ الاسمية (بما في ذلك الكميات مثل الطن أو المتر المكعب) لأدوات التحوط.

46. تفصح الجهة الاتحاديّة، على هيئة جدول، عن المبالغ التالية المتعلقة ببنود التحوط بشكل منفصل باستخدام فئة المخاطر لكل نوع من أنواع التحوط وفقاً لما يلي:

أ. بالنسبة لتحوطات القيمة العادلة:

- ✓ المبلغ المسجل للبند المتحوط له المعترف به في بيان المركز المالي (مع عرض الأصول بشكل منفصل عن الإلتزامات)؛
- ✓ 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)؛
- ✓ البند في بيان المركز المالي الذي يشمل البند المتحوط له؛

- ✓ التغير في قيمة البند المتحوط له المستخدم كأساس لعدم فعالية التحوط المعترف بها عن الفترة؛
- ✓ المبلغ التراكمي لتعديلات التحوط للقيمة العادلة المتبقي في بيان المركز المالي لأي بند متحوط له والذي تم التوقف عن تعديله بالنسبة للتحوط للأرباح أو الخسائر.

ب. بالنسبة للتحوط للتدفقات النقدية والتحوط لصافي الإستثمار في العمليات الأجنبية:

- ✓ 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 139 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس")؛
- ✓ الأرصدة في احتياطي التدفقات النقدية واحتياطي تحويل العملات الأجنبية بالنسبة للتحوطات المستمرة التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرتين 139 و141من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛ و
- ✓ الأرصدة المتبقية في احتياطي التحوط للتدفقات النقدية واحتياطي تحويل العملات الأجنبية من أي علاقات تحوطية والتي لم تعد تطبق بشأنها محاسبة التحوط.

47. تفصح الجهة الاتحاديّة، على هيئة جدول، عن المبالغ التالية بشكل منفصل باستخدام فئة المخاطر بالنسبة لأنواع التحوط وفقاً لما يلي:

أ. بالنسبة لتحوطات القيمة العادلة:

- ✓ عدم فعالية التحوط - بمعنى الفرق بين أرباح التحوط وخسائر التحوط المتعلقة بأداة التحوط والبند المتحوط له - المعترف بها في الفائض أو العجز (أو صافي الأصول حقوق الملكية بالنسبة للتحوطات لأداة حقوق ملكية التي تكون الجهة الاتحاديّة قد اختارت أن تعرض بشأنها التغيرات في القيمة العادلة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 80 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس")؛ و
- ✓ بنود بيان الأداء المالي المعترف من خلالها بعدم فعالية تحوط.

ب. بالنسبة لتحوطات التدفقات النقدية والتحوط لصافي الإستثمار في عملية أجنبية:

- ✓ أرباح وخسائر التحوط عن فترة إعداد التقارير التي تم الاعتراف بها في صافي الأصول حقوق الملكية؛
- ✓ عدم فعالية التحوط المعترف بها في الفائض أو العجز؛
- ✓ بنود بيان الأداء المالي المعترف من خلالها بعدم فعالية تحوط؛
- ✓ المبلغ المعاد تصنيفه من احتياطي التحوط للتدفقات النقدية أو احتياطي تحويل العملات الأجنبية إلى الفائض أو العجز باعتباره تعديل في إعادة التصنيف (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 - عرض البيانات المالية) وذلك 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؛

- ✓ البنود في بيان المركز المالي التي تشمل على تعديل إعادة التصنيف (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 - عرض البيانات المالية)؛ و
- ✓ بالنسبة للتحوط لصافي المراكز، أرباح أو خسائر التحوط المعترف بها في بند منفصل في بيان الأداء المالي (أنظر الفقرة 147 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".)

48. عندما لا يعبر حجم العلاقات التحوطية التي يطبق عليها الإعفاء المذكور في الفقرة 27ج عن الحجم الطبيعي خلال الفترة (بمعنى أن الحجم في تواريخ إعداد التقارير لا يعكس الحجم خلال الفترة) تفصح الجهة الاتحاديّة عن تلك الحقيقة وعن الأسباب التي أدت لاعتقادها بأن الحجم لا يعبر عن الحقيقة.

49. تقدم الجهة الاتحاديّة مطابقة لكل مكون من مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية وتحليلاً لصافي / الأصول حقوق الملكية وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 - عرض البيانات المالية، بحيث تؤدي المطابقة والتحليل معاً إلى:

أ. التمييز، على أقل تقدير، بين المبالغ المتعلقة بالإفصاحات الواردة في الفقرة 47 و49 والمبالغ التي تمت محاسبتها وفقاً للفقرة 139 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛

ب. التمييز بين المبالغ المتعلقة بالقيمة الزمنية لعقود الخيار التي تستخدم في التحوط لبنود التحوط المتعلقة بالمعاملات وتلك المتعلقة بالفترة الزمنية وذلك عندما تجري الجهة الاتحاديّة محاسبة القيمة الزمنية لعقد الخيار وفقاً للفقرة 142 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛ و

ت. التمييز بين المبالغ المتعلقة بالبنود الآجلة في العقود الآجلة وأساس الفرق في سعر الصرف للأدوات المالية التي تستخدم للتحوط لبنود التحوط للعناصر المتعلقة بالمعاملات، وتلك المتعلقة بالفترة الزمنية عندما تجرى الجهة الاتحاديّة محاسبة تلك المبالغ وفقاً للفقرة 143 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"

50. تفصح الجهة الاتحاديّة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 50 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

51. إذا خصصت الجهة الاتحاديّة 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 للفقرة150 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، فإنها تفصح عن
كل مبلغ من المبالغ الاسمية والقيمة العادلة في بداية الفترة ونهايتها؛

ب. الأرباح أو الخسائر المعترف بها في الفائض أو العجز عند تخصيص الأداة المالية، أونسبة منها، على اعتبار أنه تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 150 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛ و

ت. عند التوقف عن قياس الأداة المالية، أو نسبة منها، بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، تفصح الجهة الاتحاديّة عن القيمة العادلة للأداة المالية والتي أصبحت هي القيمة المسجلة الجديدة وفقاً للفقرة 153 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" والمبالغ الاسمية أو أصل المبالغ المتعلقة بذلك (بإستثناء الحالات التي يتم فيها تقديم معلومات مقارنة وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 - عرض البيانات المالية ، حيث لا تكون الجهة بحاجة للاستمرار في تقديم ذلك الإفصاح في الفترات اللاحقة).

القيمة العادلة

52. باستثناء ما ورد في الفقرة 91، فيما يتعلق بكل فئة من الأصول الماليّة والالتزامات الماليّة، فإنه يتم الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول والالتزامات بشكل يسمح بمقارنتها مع قيمتها الدفترية.

53. عند الإفصاح عن القيم العادلة، يجب على الجهة الاتحاديّة تصنيف الأصول الماليّة والالتزامات الماليّة الى فئات، كما لا يمكن تقاص قيم الأصول الماليّة والالتزامات الماليّة الا للحد الذي يتم فيه تقاص قيمها الدفترية في بيان المركز المالي.

54. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي لكل فئة من الأدوات الماليّة:

أ. الطرق والافتراضات المطبقة في التقييم وذلك عند تحديد القيم العادلة لكل فئة من الأصول الماليّة أو الالتزامات الماليّة، فعلى سبيل المثال على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن المعلومات حول الإفتراضات المتعلقة بمعدلات التسديد أو معدلات خسائر الإئتمان المقدرة أو أسعار الفائدة أو أسعار الخصم؛

ب. إذا كان هناك تغير في أساليب التقييم، فعلى الجهة الاتحاديّة ان تفصح عن ذلك التغيير وأسبابه.

55. تقوم الجهة الاتحاديّة بتصنيف قياسات القيمة العادلة باستخدام تسلسل هرمي للقيمة العادلة يعكس أهمية المدخلات المستخدمة في عمليات القياس. يتألف التسلسل الهرمي للقيمة العادلة من المستويات التالية:

أ. المستوى الأول: الأسعار المدرجة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المتطابقة؛

ب. المستوى الثاني: المدخلات فيما عدا الأسعار المدرجة المشمولة في المستوى الأول والتي يمكن رصدها للأصل أو الإلتزام، إما بشكل مباشر (أي كسعر) أو غير مباشر (مشتقة من أسعار)، (المدخلات الملاحظة)؛

ت. المستوى الثالث: المدخلات للأصل أو الإلتزام غير المستندة إلى بيانات السوق التي يتم رصدها (المدخلات غير الملاحظة).

56. يتم تحديد المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة والذي يتم فيه تصنيف قياس القيمة العادلة بأكمله بناء على المدخلات في أدنى مستوى والتي تكون مهمة بالنسبة لقياس القيمة العادلة بأكملها.

57. تقوم الجهة الاتحاديّة بتقييم أهمية المدخلات مقابل قياس القيمة العادلة بكاملها. وإذا اقتضى قياس القيمة العادلة استخدام مدخلات ملاحظة تتطلب تعديلات بناء على مدخلات غير ملاحظة، فإنه هذا القياس يعتبر من المستوى الثالث.

58. تقتضي تقييم أهمية مدخلات معيّنة لقياس القيمة العادلة بكاملها ممارسة التقدير ودراسة العوامل الخاصة بالأصل أو الإلتزام.

مثال 30.1 - التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

فيما يلي مثال توضيحي على الإفصاح الخاص بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة على شكل جدول في إيضاحات البيانات الماليّة:

قياس القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقرير المالي باستخدام ما يلي (بالدرهم الإماراتي):

البيان	المبلغ	المستوى 1	المستوى 2	المستوى 3
الأصول الماليّة بالقيمة العادلة خلال الفائض أو العجز:				
الأوراق الماليّة للتداول	**100,000**	40,000	55,000	5,000
مشتقات التداول	**39,000**	17,000	20,000	2,000
الأصول الماليّة المتوفرة للبيع:				
استثمارات حقوق الملكية	**75,000**	30,000	40,000	5,000
المجموع	**214,000**	**87,000**	**115,000**	**12,000**

59. فيما يتعلق بقياسات القيمة العادلة المعترف بها في بيان المركز المالي، فإنه على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي لكل فئة من الأدوات الماليّة:

أ. المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم فيه تصنيف قياسات القيم العادلة بأكملها مع تجزئة قياسات القيم العادلة وفقاً للمستويات المحددة أعلاه؛

ب. أية مناقلات هامة بين المستوى الأول والمستوى الثاني في هيكل القيمة العادلة وأسباب هذه المناقلات. ويتم الإفصاح عن المناقلات إلى كل مستوى ومناقشتها بشكل منفصل عن المناقلات خارج كل مستوى. ولهذا الغرض، يتم تقدير الأهمية فيما يتعلق بالفائض أو العجز وإجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات؛

ت. فيما يتعلق بقياسات القيمة العادلة في المستوى الثالث، تسوية تبدأ من أرصدة بداية الفترة حتى أرصدة نهاية الفترة مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات خلال الفترة التي تعود لكل مما يلي:

- ✓ إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المعترف بها في بيان الأداء المالي ووصف لمكان عرضها في بيان الأداء المالي للجهة الاتحاديّة؛
- ✓ إجمالي الأرباح أو الخسائر المعترف به في صافي الأصول؛
- ✓ عمليات الشراء والبيع والإصدار والتسوية بحيث يتم الإفصاح بشكل منفصل عن كل نوع؛
- ✓ المناقلات من أو إلى المستوى الثالث (كالمناقلات الناتجة عن بيانات السوق الملاحظة) وأسبابها. يتم الإفصاح عن التنقلات الهامة إلى المستوى الثالث ومناقشتها بشكل منفصل عن التنقلات الهامة خارج المستوى الثالث؛

ث. القيمة الإجمالية للأرباح أو الخسائر كما تم ذكرها في هذه الفقرة (59ت (النقطة الأولى)) المشمولة في بيان الأداء المالي والتي تعود إلى الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية فترة إعداد البيانات الماليّة. ووصف مكان عرض الأرباح أو الخسائر في بيان الأداء المالي؛

ج. فيما يتعلق بقياسات القيمة العادلة في المستوى الثالث، إذا كان تغيير واحد أو أكثر من المدخلات إلى إفتراضات بديلة معقولة وممكنة سيغير القيمة العادلة بصورة جوهرية، فعلى الجهة الاتحاديّة توضيح تلك الحقيقة والإفصاح عن تأثير تلك التغييرات. وتفصح الجهة الاتحاديّة أيضاً عن كيفية احتساب تأثير التغيير لافتراضات بديلة معقولة وممكنة. ولهذا الغرض، يتم تقدير الأهمية فيما يتعلق بالفائض، أو العجز أو إجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات أو إجمالي صافي الأصول عند الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في صافي الأصول.

60. تقوم أية جهة اتحادية بعرض الإفصاحات الكمية التي تقتضيها هذه الفقرة على شكل جدول مالم تكن هنالك طريقة أنسب.

61. إذا كان سوق الأداة الماليّة ليس نشطاً ،تحدد الجهة قيمتها العادلة باستخدام أحد أساليب التقييم، وبرغم ذلك فإن أفضل دليل على القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي هو سعر المعاملة (أي المقابل المدفوع/المستلم)، (إلا إذا تم تأكيد القيمة العادلة للأداة بمقارنتها مع معاملات سوقية حالية أخرى لنفس الأداة الماليّة) حيث أنه يمكن أن يوجد فرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي والمبلغ الذي

سيحدد في ذلك التاريخ باستخدام أسلوب التقييم، وإذا وجد مثل هذا الفرق فإن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي حسب فئة الأداة الماليّة:

أ. سياستها المحاسبية للإعتراف بهذا الفرق في بيان الأداء المالي لتعكس تغيراً في العوامل بما في ذلك الوقت الذي على المشاركين أخذه في الإعتبار عند تحديد سعر؛
ب. إجمالي الفرق الذي سيتم الإعتراف به في الفائض أو العجز في بداية ونهاية الفترة ومطابقة للتغييرات مع القيمة الدفترية.

62. لا تكون الإفصاحات عن القيمة العادلة مطلوبة في الحالات التالية:

أ. عندما تكون القيمة الدفترية تقريباً مساوية للقيمة العادلة، مثل الذمم المدينة والدائنة التجارية قصيرة الأجل؛
ب. لأي عقد يتضمن ميزة مشاركة اختيارية عند عدم إمكانية قياس القيمة العادلة لتلك الميزة بموثوقية.

63. في الحالات المبينة في الفقرات 63 يكون على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات الماليّة في اتخاذ أحكامهم الخاصة بشأن مدى الفروقات المحتملة بين القيمة الدفترية لهذه العقود وقيمتها العادلة، بما في ذلك:

أ. حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به؛
ب. وصف للأدوات الماليّة وقيمتها الدفترية وايضاح أسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به؛
ت. معلومات حول سوق الأدوات الماليّة؛
ث. معلومات حول ما إذا كانت الجهة الاتحاديّة تنوي استبعاد الأدوات الماليّة وكيفية ذلك؛
ج. يجب الإفصاح عن إلغاء الإعتراف بالأدوات الماليّة التي لم يكن من الممكن في السابق قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به، والإفصاح أيضاً عن قيمتها الدفترية في وقت إلغاء الإعتراف ومبلغ الربح أو الخسارة المعترف به.

القروض الميسرة

64. تمنح القروض الميسرة من قبل الجهات الاتحاديّة بشروط أقل من شروط السوق.

مثال 30.2 - القروض الميسرة

من الأمثلة على القروض الميسرة الممنوحة من قبل الجهات الاتحاديّة:

- ✓ القروض التي تمنح للمزارع الصغيرة
- ✓ قروض الطلاب التي تمنح للطلاب المؤهلين للتعليم الجامعي أو للبعثات التعليمية
- ✓ قروض الإسكان التي تمنح لمحدودي الدخل.

65. تقوم الجهة الاتحاديّة بالتمييز بين منح أو إستلام قروض ميسرة عن التنازل عن ملكية الدين. يعد هذا التمييز بالغ الأهمية لإنه يؤثر على الأخذ في الإعتبار لأوضاع السوق المنخفضة عند الإعتراف أو القياس الأولي للقرض بدلا من أخذها بالاعتبار عند القياس اللاحق أو الإلغاء.

66. تقوم الجهة الاتحاديّة بمعالجة أي فرق بين القيمة العادلة للقرض وسعر المعاملة (عوائد القرض) كما يلي:

أ. عندما يتم إستلام القرض من قبل الجهة، يتم تسجيل الفرق وفقا للمعيار 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية؛

ب. عندما يتم منح القرض من قبل الجهة، يتم تسجيل الفرق كمصروف في الفائض أو العجز عند الإعتراف الأولي، بإستثناء عندما يمثل القرض معاملة مع المالك. على سبيل المثال، عندما توفر جهة مسيطرة قرض ميسر لجهة مسيطر عليها، يمكن أن يمثل الفرق مساهمة في رأس المال، مثل إستثمار في جهة وليس مصروف.

67. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عما يلي فيما يخص القروض الميسرة والتي تم قياسها بالتكلفة المطفأة وفقاً للفقرة 14 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس":

أ. مطابقة بين القيمة الدفترية الافتتاحية والختامية للقروض بما فيها:

- ✓ القيمة الاسمية للقروض الجديدة الممنوحة خلال الفترة؛
- ✓ تعديل القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي؛
- ✓ القروض المسددة خلال الفترة؛
- ✓ خسائر انخفاض القيمة المعترف بها؛
- ✓ أي زيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناجم عن مرور الوقت؛
- ✓ التغييرات الأخرى؛

ب. القيمة الاسمية للقروض في نهاية الفترة؛

ت. غايات وشروط الأنواع المختلفة من القروض؛

ث. افتراضات التقييم.

68. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عما يلي فيما يخص القروض الميسرة والتي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للفقرة 15 أو الفقرة 17 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس":

أ. مطابقة بين القيمة الدفترية الافتتاحية والختامية للقروض بما فيها:

- ✓ القيمة الاسمية للقروض الجديدة الممنوحة خلال الفترة؛
- ✓ تعديل القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي؛
- ✓ القروض المسددة خلال الفترة؛
- ✓ تعديل القيمة العادلة خلال الفترة (بشكل منفصل عن الإعتراف الأولي)
- ✓ التغييرات الأخرى؛

ب. القيمة الاسمية للقروض في نهاية الفترة؛

ت. غايات وشروط الأنواع المختلفة من القروض؛
ث. افتراضات التقييم.

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات الماليّة

69. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات الماليّة تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناتجة من الأدوات الماليّة والتي تتعرض لها الجهة الاتحاديّة في نهاية فترة إعداد التقارير.

70. تركز الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات 73 - 95 على المخاطر التي تنجم من الأدوات الماليّة وكيف تمت إدارتها، وتشمل هذه المخاطر عادة على سبيل المثال لا الحصر، مخاطر الإئتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق.

71. يمكن تقديم الإفصاحات النوعية في سياق الإفصاحات الكمية، المستخدمين من الربط بين الإفصاحات ذات العلاقة ومن ثم تكوين صورة كاملة عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات الماليّة. فالتفاعل بين الإفصاحات الكمية والإفصاحات النوعية يساهم في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تمكن المستخدمين من تقييم تعرض الجهة للمخاطر بصورة أفضل.

الإفصاحات النوعية

72. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي وذلك لكل نوع من أنواع المخاطر الناتجة من الأدوات الماليّة:

أ. التعرض للمخاطر وكيفية حدوثها؛
ب. أهداف وسياسات وأساليب إدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛
ت. أية تغيرات في النقطة (ب) عن الفترة السابقة.

الإفصاحات الكمية

73. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي وذلك لكل نوع من أنواع المخاطر الناتجة من الأدوات الماليّة:

أ. ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطر في نهاية فترة إعداد التقارير. يجب أن يكون هذا الإفصاح بناءات على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين للجهة الاتحاديّة (كما هو معرف في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 20 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة").
ب. الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات 90 - 95 إلى المدى الذي لم يرد في النقطة (أ).
ت. حالات تركيز المخاطر إذا لم تكن ظاهرة من النقطتين (أ) و (ب).

74. إذا كانت البيانات الكمية التي تم الإفصاح عنها في نهاية فترة إعداد التقارير الماليّة لا تمثل مدى تعرض الجهة الاتحاديّة للمخاطر خلال الفترة فإن على الجهة الاتحاديّة تقديم مزيد من المعلومات توضح التعرض لهذه المخاطر.

المخاطر الإئتمانية

النطاق والأهداف

75. تطبق الجهة الاتحاديّة متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 81-89 على الأدوات المالية التي عليها متطلبات الإنخفاض الواردة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، ومع ذلك:

أ. بالنسبة للمستحقات التي تنتج عن المعاملات التبادلية التي تقع في نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 - "الإيرادات من المعاملات التبادلية" والمستحقات التي تنتج عن المعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 23 - "الإيرادات من المعاملات غير التبادلية" ومستحقات الإيجار، تطبق الفقرة 85 على تلك المستحقات أو المستحقات الإيجارية والتي يتم بشأنها الإعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وفقاً للفقرة 59 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" ، وذلك إذا تم تعديل هذه الأصول المالية في حين تجاوز تاريخ استحقاقها أكثر من 30 يومًا؛ و

ب. لا تطبق الفقرة 86 على مستحقات الإيجار.

76. الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية ستمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر المخاطر الإئتمانية على مبالغ وتوقيت وعدم اليقين حيال التدفقات النقدية المستقبلية. ولتحقيق هذا الهدف، تقدم الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية ما يلي:

أ. معلومات عن إستراتيجية إدارة المخاطر الإئتمانية التي تقوم بها الجهة 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

ت. المعلومات عن التعرض الإئتماني للجهة (بمعنى المخاطر الإئتمانية المتأصلة في الأصول المالية للجهة والإلتزامات بتوسيع الإئتمان) بما في ذلك التركزات الهامة للمخاطر الإئتمانية.

77. لا تحتاج الجهة الاتحاديّة لإدراج معلومات مكررة عرضت بالفعل في مكان آخر، شريطة أن تشير المعلومات من خلال إشارات مرجعية من البيانات المالية إلى البيانات الأخرى، مثل تعليقات الإدارة أو تقرير المخاطر المتاح لمستخدمي البيانات المالية بنفس مصطلحات البيانات المالية وفي نفس الوقت. لا تكتمل البيانات المالية بدون المعلومات المدرجة من خلال الإشارات المرجعية.

78. لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة 76، تنظر الجهة (ما لم يذكر خلاف ذلك) في كم التفاصيل التي ستفصح عنها، وعن مقدار التأكيد الذي ستضعه على الجوانب المختلفة من متطلبات الإفصاح، والمستوى الملائم من التفصيل أو التجميع، وما إذا كان مستخدمي البيانات المالية بحاجة لتفسيرات إضافية ليتمكنوا من تقييم المعلومات الكمية المفصح عنها.

79. إذا كانت الإفصاحات المقدمة بموجب الفقرات 80-88 غير كافية لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة 76، تفصح الجهة الاتحاديّة عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك الأهداف.

ممارسات إدارة المخاطر الإئتمانية

80. توضح الجهة الاتحاديّة الممارسات المستخدمة لإدارة المخاطر الإئتمانية الخاصة بها وكيفية ارتباطها بالاعتراف بالخسائر الإئتمانية المتوقعة وقياسها. ولهذا الهدف، تفصح الجهة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم وتقييم ما يلي:

أ. كيفية تحديد الجهة الاتحاديّة لاذا ما كانت المخاطر الإئتمانية للأدوات المالية قد تزايدت بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي، بما في ذلك إذا كانت الحالات التالية قد حدثت وكيفية حدوثها:

- ✓ تم اعتبار أن للأدوات المالية مخاطر إئتمانية منخفضة وفقاً للفقرة 53 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، بما في ذلك فئات الأدوات المالية التي تنطبق عليها؛ و
- ✓ تم دحض الافتراض الوارد في الفقرة 54 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، بوجود زيادات كبيرة في مخاطر الإئتمان منذ الإعتراف الأولي في حال تأخرت الأصول المالية لأكثر من 30 يوماً عن موعد استحقاقها؛

ب. تعريفات الجهة الاتحاديّة للتعثر بما في ذلك أسباب اختيار تلك التعريفات؛

ت. كيفية تصنيف الأدوات إذا كان قد تم قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة على أساس جماعي؛

ث. كيفية تحديد الجهة الاتحاديّة أن الأصول المالية هي أصول مالية منخفضة إئتمانياً؛

ج. سياسة الشطب التي تتبعها الجهة الاتحاديّة، بما في ذلك المؤشرات التي تفيد بعدم وجود توقعات منطقية لاسترداد القيمة ومعلومات عن السياسة المتبعة بشأن الأصول المالية التي شطبت، ولكنها ما تزال خاضعة لأعمال الإنفاذ؛ و

ح. كيفية تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 56 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" لتعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، بما في ذلك كيفية قيام الجهة الاتحاديّة بما يلي:

- ✓ تحديد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية للأصول المالية التي تم تعديلها 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 محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛ و
- ✓ رصد مدى إعادة قياس بدل الخسارة لاحقاً في الأصول المالية التي تستوفى الضوابط الواردة في الفقرة (1) بمبلغ يساوى الخسارة الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني.

81. توضح الجهة الاتحاديّة المدخلات والافتراضات وتقنيات التقدير المستخدمة لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 44-65 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس". ولهذا الغرض تفصح الجهة الاتحاديّة عما يلي:

أ. أساس المدخلات والافتراضات وتقنيات التقدير المستخدمة في:

- ✓ قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً ولكامل العمر الائتماني؛
- ✓ تحديد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية للأدوات المالية قد زادت بشكل كبير منذ الإعتراف الأولى؛ و
- ✓ تحديد ما إذا كان الأصل المالي هو أصل مالي منخفض إئتمانياً.

ب. كيفية إستخدام المعلومات ذات النظرة المستقبلية في تحديد الخسائر الإئتمانية المتوقعة، بما في ذلك استخدام معلومات الاقتصاد الكلي؛ و

ت. 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

82. لتفسير التغيرات في بدل الخسارة وأسباب تلك التغيرات، تقدم الجهة الاتحاديّة، وفقاً لفئات الأدوات المالية، مطابقة من الرصيد الافتتاحي وحتى الرصيد الختامي لبدل الخسارة، على هيئة جدول، موضحة 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:

- ✓ الأدوات المالية التي زادت المخاطر الإئتمانية الخاصة بها بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي ولكنها ليست أصول مالية منخفضة إئتمانياً؛
- ✓ الأصول المالية المنخفضة إئتمانياً في تاريخ التقرير (ولكن ليست أصول مالية مخفضة إئتمانياً تم شراؤها أو إنشاؤها)؛ و
- ✓ المستحقات التي نتجت عن المعاملات التبادلية التي تقع في نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 - "الإيرادات من المعاملات التبادلية" أو التي نتجت عن المعاملات غير التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 23 - "الإيرادات من المعاملات غير التبادلية" أو مستحقات الإيجار التي تم بشأنها قياس بدل الخسارة وفقاً للفقرة 59 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".
- ✓ بالنسبة للأصول المالية المنخفضة إئتمانياً التي تم شراؤها أو إنشاؤها، تفصح الجهة، إضافة إلى التسويات، عن إجمالي مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة غير المخصومة عند الإعتراف الأولي بالأصول المالية التي تم الإعتراف بها أولياً خلال فترة إعداد التقارير.

83. لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم التغيرات في بدل الخسارة المفصح عنه، تقدم الجهة الاتحاديّة 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 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 تم اقتناؤها خلال فترة إعداد التقارير؛
ب. تعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية التي لا ينتج عنها إلغاء الإعتراف بتلك الأصول المالية وفقاً لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"
ت. التغيرات الناتجة عن الأدوات المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها (بما في ذلك ما تم شطبه) خلال فترة إعداد التقارير؛ و
ث. التغيرات الناتجة عما إذا كان قد تم قياس بدل الخسارة بمبلغ يساوي الخسائر الإئتمانية المتوقعة
لكامل العمر الإئتماني.

84. 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 الجهة عما يلي:

أ. التكلفة المطفأة قبل التعديل وصافي الربح 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 القيمة الدفترية في نهاية فترة إعداد التقارير للأصول المالية التي تم تعديلها، والتي كان قد تم قياس بدل الخسارة لها في تاريخ الإعتراف الأولي بمبلغ يساوي الخسارة الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني. إلا أنه تم تعديل بدل الخسارة نتيجة لذلك التعديل خلال فترة إعداد التقارير لمبلغ يساوى الخسائر الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً.

85. لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر الضمان وغير ذلك من التعزيزات الإئتمانية على المبالغ الناتجة عن الخسائر الإئتمانية المتوقعة، تفصح الجهة 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 التسوية التي لا تصلح للمقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام
ب. وصف سردي للضمان المحتفظ به وغير ذلك من التعزيزات الإئتمانية، بما في ذلك:

- ✓ وصف لطبيعة وجودة الضمان المحتفظ به؛
- ✓ تفسير لأي تغيرات هامة في جودة الضمان أو التعزيز الإئتماني نتيجة للتدهور أو التغير في سياسات الضمان التي تتبعها الجهة خلال فترة إعداد التقارير؛ و
- ✓ معلومات عن الأدوات المالية التي لم تعترف الجهة فيما يخصها ببدل خسارة نتيجة للضمان الرهني.

ت. 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.

86. تفصح الجهة عن المبلغ التعاقدي المستحق على الأصول المالية التي تم شطبها خلال فترة إعداد التقارير والتي ما تزال خاضعة للأعمال واجبة النفاذ.

التعرض لمخاطر الإئتمان

87. لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم تعرض الجهة الإئتماني وفهم تركزات المخاطر الإئتمانية الكبرى، تفصح الجهة الاتحاديّة، 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 يساوى الخسارة الإئتمانية المتوقعة لإثني عشر شهراً؛
ب. يتم بشأنها قياس بدل خسارة بمبلغ يساوي الخسارة الإئتمانية المتوقعة لكامل العمر الإئتماني وهي:

- ✓ الأدوات المالية التي زادت فيما يتعلق بها المخاطر الإئتمانية بشكل كبير منذ الإعتراف الأولى، ولكنها ليست أصول مالية تم خفضها إئتمانياً؛
- ✓ الأصول المالية المخفضة إئتمانياً في تاريخ إعداد التقارير (ولكن التي لم يتم شراؤها أو إنشاؤها باعتبارها مخفضة إئتمانياً)؛ و
- ✓ المستحقات التي تنتج من المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 - الإيرادات من المعاملات التبادلية أو المعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية أو مستحقات الإيجار التي يتم بشأنها قياس بدلات الخسارة وفقاً للفقرة 59 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".

ت. الأصول المالية المخفضة ائتمانيا التي تم شراؤها أو انشاؤها

88. بالنسبة للمستحقات التي تنتج من المعاملات التبادلية التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 - "الإيرادات من المعاملات التبادلية" أو المعاملات غير التبادلية التي تقع في نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 23 - "الإيرادات من المعاملات غير التبادلية" أو المستحقات الإيجارية التي تطبق الجهة بشأنها الفقرة 59 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، قد تعتمد المعلومات التي قدمت وفقا للفقرة 88 على مصفوفة مخصصات.

89. بالنسبة لجميع الأدوات المالية التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، ولكن التي لا تطبق عليها متطلبات الإنخفاض الواردة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي حسب فئة الأداة الماليّة:

أ. القيمة التي تمثل أقصى درجة تعرض لمخاطر الإئتمان في تاريخ إعداد التقرير بدون الأخذ في الإعتبار أي ضمان محتفظ به أو تحسينات الإئتمان الأخرى؛
ب. وصف للضمانات المحتفظ بها ككفالة وتحسينات الإئتمان 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 (سواء كان قد تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة (أ) أو أنها تم العرض بالمبلغ المسجل للأداة المالية)؛

الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى

90. عندما تحصل الجهة الاتحاديّة على أصول مالية أو غير مالية خلال الفترة عن طريق الاحتفاظ بضمانات أو اللجوء إلى التسهيلات الإئتمانية الأخرى (على سبيل المثال الكفالات)، وكانت هذه الأصول تلبي مقاييس الإعتراف في المعايير الأخرى فإن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح بالنسبة للأصول المحتفظ بها في تاريخ التقرير عما يلي:

أ. طبيعة الأصول وقيمتها الدفترية؛
ب. الإفصاح عن السياسة الخاصة بالتصرف واستبعاد هذه الأصول أو باستخدامها في عملياتها ويكون هذا في حالة عدم قابلية هذه الأصول للتحويل إلى نقد بشكل سريع أو مباشر.

مخاطر السيولة

91. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. تحليل لعمر الالتزامات الماليّة غير المشتقة (بما فيها عقود الكفالة الماليّة الصادرة) يوضح الاستحقاقات التعاقدية المتبقية؛
ب. تحليل لعمر الالتزامات الماليّة المشتقة. ويجب أن يشمل على تواريخ الإستحقاق التعاقدية المتبقية لتلك الالتزامات الماليّة المشتقة التي تكون تواريخ الإستحقاق التعاقدية جوهرية فيها من أجل استنتاج توقيت التدفقات النقدية؛
ت. وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة الكامنة في النقطتين (أ) و (ب).

مخاطر السوق

تحليل الحساسية الناتجة عن عدم استقرار السوق

92. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي، في حالة عدم تطبيق متطلبات الفقرة 93:

أ. تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض له الجهة الاتحاديّة في فترة إعداد التقارير وذلك لإظهار كيفية تأثر الفائض أو العجز وصافي الأصول بسبب التغيرات في المخاطر ذات الاحتمالية المعقولة في ذلك التاريخ؛
ب. الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛
ت. التغيرات عن الفترة السابقة في الأساليب والافتراضات المستخدمة، وأسباب هذه التغيرات.

93. إذا قامت الجهة الاتحاديّة بإعداد تحليل الحساسية مثل القيمة المعرضة للمخاطر الذي يعكس الإعتماد المتبادل بين متغيرات تلك المخاطر (على سبيل المثال أسعار الفائدة وأسعار الصرف) وتم إستخدامه لإدارة المخاطر الماليّة، فإنه من الممكن استخدام هذا التحليل بدلا من التحليل المحدد في الفقرة 92 وعلى الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. إيضاح للطريقة المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية والمؤشرات الرئيسية والافتراضات التي ترتكز عليها البيانات المقدمة؛
ب. إيضاح لأهداف الطريقة المستخدمة والتحديات التي قد تنجم عن المعلومات التي لا تعكس بشكل كامل القيمة العادلة للأصول والالتزامات ذات العلاقة.

افصاحات مخاطر السوق الأخرى

94. عندما يكون تحليل الحساسية الذي تم الإفصاح عنه حسب الفقرة 92 أو الفقرة 93 لا يمثل المخاطر الكامنة للأداة الماليّة (لأن المخاطر في نهاية السنة لا تعكس نفس المخاطر خلال السنة على سبيل المثال) فإن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب اعتقادها أن تحليل الحساسية المذكورة أعلاه لا يمثل هذه المخاطر.

نقل الأصول المالية

95. تكمل متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 96-97 المتعلقة بنقل الأصول المالية متطلبات الإفصاح الأخرى لهذا المعيار. تعرض الجهة الاتحاديّة الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات 96-97 في إيضاح واحد في بياناتها المالية. تقدم الجهة الاتحاديّة الإفصاحات المطلوبة بالنسبة لجميع الأصول المالية المنقولة التي لم يتم إلغاء الاعتراف بها وتفصح كذلك عن 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 الجهة الاتحاديّة جميع أصولها المالية أو جزء منها (الأصول المالية المنقولة) إلا في إحدى الحالات التالية:

أ. إذا كانت ستنقل الحقوق التعاقدية لتحصل على تدفقات نقدية من الأصل المالي؛ أو
ب. إذا كانت ستحتفظ بالحقوق التعاقدية للحصول على التدفقات النقدية لذلك الأصل المالي، ولكنها تفترض وجود التزام تعاقدي لسداد التدفقات النقدية لطرف واحد أو أكثر في ترتيب ما.

96. تفصح الجهة الاتحاديّة 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.

97. لأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 100-102، يكون للجهة الاتحاديّة علاقة مستمرة متعلقة بالأصول المالية المنقولة إذا كانت الجهة الاتحاديّة 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 100-102، 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 اقتناء الأصل المالي والتي يكون سعر العقد (أو سعر الممارسة) فيها هو القيمة العادلة للأصل المالي المنقول؛ أو

ت. الترتيبات التي تحتفظ الجهة الاتحاديّة بموجبها بالحقوق التعاقدية التي تمكنها من الحصول على تدفقات نقدية من الأصل المالي، ولكنها تفترض وجود إلتزام تعاقدي لدفع التدفقات النقدية لجهة واحدة أو أكثر وتلبي الشروط الواردة في الفقرات 90 من معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".

الأصول المالية المنقولة التي لم يتم الغاء الاعتراف بها بالكامل

98. قد يكون لدى الجهة الاتحاديّة أصول مالية منقولة بطريقة تؤدي إلى عدم صلاحية إلغاء الإعتراف بجميع الأصول المالية المنقولة أو جزء منها. ولتلبية الأهداف الموضحة في الفقرة 97، تفصح الجهة الاتحاديّة 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 والأرباح المتصلة بالملكية التي تتعرض لها الجهة الاتحاديّة.
ت. وصف لطبيعة العلاقة بين الأصول المنقولة وما يتعلق بها من إلتزامات، بما في ذلك القيود الناتجة عن النقل عند استخدام الجهة الاتحاديّة المعدة للتقارير للأصول المنقولة.
ث. عندما يكون الطرف المقابل (أو الأطراف المقابلة) للالتزامات ذات العلاقة له (لهم) حق الرجوع فقط للأصول المنقولة، تفصح الجهة الاتحاديّة عن جدول زمني يوضح القيمة العادلة للأصول المنقولة، والقيمة العادلة للالتزامات المتعلقة بها والموقف الصافي (الفرق بين القيمة العادلة للأصول المالية وما يتعلق بها من التزامات) .
ج. عندما تستمر الجهة الاتحاديّة في الإعتراف بجميع الأصول المالية، فإنها تفصح عن المبالغ المسجلة للأصول المنقولة وما يتعلق بها من إلتزامات.
ح. عندما تستمر الجهة الاتحاديّة في الإعتراف بالأصول في حدود العلاقة المستمرة، تفصح الجهة الاتحاديّة عن إجمالي المبالغ المسجلة للأصول الأصلية قبل النقل، وعن مبالغ تسجيل الأصول التي تستمر الجهة الاتحاديّة في الإعتراف بها، والمبالغ المسجلة لما يتعلق بها من التزامات.

الأصول المالية المنقولة التي تم الغاء الإعتراف بها بالكامل

99. عندما تلغي الجهة الاتحاديّة الإعتراف بالأصول المالية المنقولة بالكامل مع استمرار علاقتها بتلك الأصول، تفصح الجهة الاتحاديّة، على أقل تقدير، بالنسبة لكل نوع من أنواع العلاقات المستمرة وفي كل تاريخ من تواريخ التقرير عما يلي:

أ. المبلغ المسجل للأصول والالتزامات التي تم الاعتراف بها في بيان المركز المالي للجهة وتعرض العلاقة المستمرة للجهة بالأصول التي تم إلغاء الإعتراف بها، والبنود التي تم فيها الإعتراف بالمبالغ المسجلة لتلك الأصول والإلتزامات.
ب. القيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي تمثل العلاقة المستمرة للجهة بالأصول التي تم إلغاء الإعتراف بها.
ت. المبلغ الذي يمثل بأفضل صورة أقصى درجة من تعرض الجهة الاتحاديّة للخسائر الناجمة عن علاقتها المستمرة بالأصول المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها، والمعلومات التي توضح كيفية تحديد الدرجة القصوى من التعرض للخسارة.

ث. 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

ج. تحليل لآجال الاستحقاق للتدفقات النقدية غير المخصومة المطلوبة أو التي قد تطلب 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.

ح. المعلومات النوعية التي توضح وتدعم الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرات (أ)-(ج).

100. قد تجمع الجهة الاتحاديّة المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 90 فيما يتعلق بأصل معين إذا كان لدى الجهة الاتحاديّة أكثر من نوع من العلاقات المستمرة بالأصول المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها، وتدرجها التقارير تحت نوع العلاقة المستمرة.

101. علاوة على ذلك، تفصح الجهة الاتحاديّة بالنسبة لكل نوع من أنواع العلاقات المستمرة عما يلي:

أ. الربح أو الخسارة التي تم الإعتراف بها في تاريخ نقل الأصول.

ب. الإيرادات والمصاريف المعترف بها، في فترة إعداد التقارير وبشكل تراكمي على حد سواء، والناتجة عن العلاقة المستمرة للمنشأة بالأصول المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها (مثل تغيرات القيمة العادلة في الأدوات المشتقة)

ت. إذا كان إجمالي مبلغ العوائد من أعمال النقل (الذي يصلح لإلغاء الاعتراف) في تاريخ التقرير غير موزع بالتساوي على فترة إعداد التقارير (على سبيل المثال إذا كانت النسبة الجوهرية لإجمالي مبلغ أعمال النقل ستقع في آخر أيام فترة إعداد التقارير) :

- ✓ موعد حدوث أكبر أعمال النقل بداخل فترة إعداد التقارير (على سبيل المثال، الأيام الخمسة الأخيرة قبل نهاية فترة إعداد التقارير)
- ✓ المبلغ (على سبيل المثال، الأرباح والخسائر ذات العلاقة) الذي تم الاعتراف به جراء أعمال النقل في هذا الجزء من فترة إعداد التقارير، و
- ✓ المبلغ الإجمالي للعوائد من أعمال النقل في ذلك الجزء من فترة إعداد التقارير

تقدم الجهة الاتحاديّة تلك المعلومات عن كل فترة يتم فيها عرض بيان صافي الأصول / حقوق الملكية.

المعيار 5 – تكاليف الإقتراض

المعيار 5 - تكاليف الإقتراض

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 5 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على تكاليف الإقتراض. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 5 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار تكاليف الإقتراض

هدف المعيار 651
النطاق 651
الاعتراف بتكاليف الإقتراض 651
الاعتراف ورسملة تكاليف الإقتراض على جميع الأصول المؤهلة 651
قياس تكاليف الاقتراض 652
تعليق رسملة تكاليف الإقتراض بسبب انقطاع التطوير الفعال 655
التوقف عن رسملة تكاليف الإقتراض 655
العرض والإفصاح 656

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض، كما يوضح شروط رسملتها وأسس التطبيق.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
3. لا يتناول هذا المعيار التكلفة الفعلية أو المفترضة لصافي الأصول / حقوق الملكية.
4. تتضمن تكاليف الاقتراض ما يلي:

أ. الفائدة المصرفية المحتسبة على تسهيلات السحب على المكشوف والقروض القصيرة وطويلة الأجل؛
ب. إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالاقتراضات؛
ت. إطفاء التكاليف الثانوية المتكبدة فيما يتعلق بترتيبات الإقتراض؛
ث. الفائدة الخاصة بالتزامات الإيجار وترتيبات إمتياز الخدمة؛
ج. فروقات الصرف الناتجة عن الإقتراضات بالعملة الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه تعديلاً لتكاليف الفائدة.

الاعتراف بتكاليف الإقتراض

الاعتراف ورسملة تكاليف الإقتراض على جميع الأصول المؤهلة

5. يتم رسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى استحواذ أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة الأصل عند استيفاء الشروط التالية:

أ. أن تنتج منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للجهة الاتحاديّة من الأصل؛
ب. يمكن قياس التكاليف بشكل موثوق به.

تكاليف الإقتراض الأخرى التي لا تستوفي الشروط أعلاها يتم الاعتراف بها كمصاريف في نفس فترة تحملها.

مثال 5.1 - أمثلة أصول مؤهلة

مباني المكاتب، المستشفيات، أصول البنية التحتية مثل الطرق، الجسور، ومحطات توليد الطاقة بالإضافة إلى المخزونات التي تتطلب فترة طويلة لتصبح جاهزة للإستخدام أو البيع.

تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة

6. تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى الاستحواذ على أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هي التكاليف التي كان من الممكن تفاديها لو لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهل. وعليه يجب على الجهة الاتحاديّة تحديد علاقة مباشرة بين الإقتراضات والأصول المؤهلة الفردية بالإضافة إلى تحديد الإقتراضات التي كان من الممكن تفاديها.

7. في بعض الحالات، يكون تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة للأصل المؤهل صعباً ويستوجب ممارسة الحكم.

مثال 5.2 - حالات يستصعب فيها تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة للأصل المؤهل

- ✓ التنسيق المركزي للنشاط التمويلي للجهة الاتحاديّة؛
- ✓ استخدام سلسلة من أدوات الدين لاقتراض الأموال بأسعار فائدة مختلفة؛
- ✓ تحويل الأموال المقترضة بناءً على أسس مختلفة إلى جهات اتحادية أخرى ضمن الكيان الاقتصادي الواحد؛
- ✓ استخدام قروض مسجلة بعملات أجنبية أو ربطها بها؛
- ✓ تقلب أسعار الصرف.

قياس تكاليف الاقتراض

8. في حالات الحصول على الأموال المقترضة لأصل مؤهل واحتمال دفع الجهة الاتحاديّة لبعض من تكاليف الإقتراض قبل أن يتم إنفاق الأموال بشكل كلي أو جزئي على الأصل المؤهل، تقوم الجهة الاتحاديّة عادةً باستثمار تلك الأموال مؤقتاً لحين إنفاقها على الأصل المؤهل.

9. إذا تم استثمار الاموال المقترضة حسب الفقرة 8، يتم تحديد مبالغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة على تكلفة الأصل المؤهل من خلال احتساب تكاليف الإقتراض الفعلي المحتملة خلال الفترة مخصوماً منها أي إيراد استثمار مستحق على الإستثمار المؤقت لهذه الإقتراضات.

10. في حالات باقتراض الأموال بشكل عام أو الترتيبات التمويلية المنسقة مركزياً، يتم احتساب معدل رسملة يُطبق على تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة لأصل مؤهل ويتمثل في المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض الناتجة عن اقتراضات الجهة الاتحاديّة الغير مسددة خلال الفترة باستثناء الأموال المقترضة لأصل مؤهل محدد.

11. تتم رسملة تكاليف الإقتراض المحتملة من قبل الجهة الاتحاديّة بحيث لا تتعدى تكاليف الإقتراض التي تم تحملها خلال نفس الفترة.

12. عند قيام جهة اتحادية مسيطرة بتحويل أموال مقترضة إلى جهة اتحادية مسيطر عليها من دون توزيع جزئي أو كلي لتكاليف الإقتراض، فإنه يصح للجهة الاتحاديّة المسيطر عليها أن ترسمل تكاليف الإقتراض التي تحملتها فقط.

13. في حالة استلام جهة اتحادية مسيطر عليها مساهمة أو منحة رأسمالية بدون فائدة، فإنها لا تتحمل أي تكاليف بإقتراض وعليه لا تتم رسملة أية تكاليف اقتراض.

14. عندما تقوم جهة اتحادية لكيان اقتصادي مسيطر بتحويل الأموال بتكلفة جزئية إلى جهة اتحادية مسيطر عليها، فإنه يصح للجهة الاتحاديّة المسيطر عليها أن ترسمل ذاك الجزء من تكاليف الإقتراض الذي تحملته. كما يمكن رسملة المبلغ الكلي لتكاليف الإقتراض للأصل المؤهل في البيانات الماليّة للكيان الاقتصادي بشرط أن تكون القيود التعديلية الملائمة عند عملية توحيد البيانات الماليّة قد أدخلت لإلغاء تلك التكاليف المرسملة من قبل الجهة الاتحاديّة المسيطر عليها.

15. في حالة تحويل الأموال بدون تكلفة من قبل الجهة الاتحاديّة المسيطرة للجهة الاتحاديّة المسيطر عليها، فإنه لا يصح لأي من الجهتين أن تقوم برسملة تكاليف الإقتراض. مع ذلك، إذا تمكن الكيان الاقتصادي من تحقيق معايير الرسملة لتكاليف الإقتراض، فإنه يصح له رسملة تكاليف الإقتراض للأصل المؤهل في بياناته الماليّة.

16. في بعض الحالات عند احتساب المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض، قد يعتبر ملائماً إدخال كل الإقتراضات الخاصة بالجهة الاتحاديّة المسيطرة والمسيطر عليها. وفي حالات أخرى، يصح لكل جهة اتحادية أن تحتسب المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض المنطبق على إقتراضاتها الخاصة بها.

تجاوز القيمة المسجلة للأصل المؤهل على القيمة القابلة للاسترداد

17. عندما تتجاوز القيمة المسجلة للأصل أو القيمة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل قيمته القابلة للاسترداد أو صافي قيمته المحققة، فإن القيمة المسجلة يتم خفضها أو شطبها وفقاً لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" في حالات معيّنة، يتم استرداد القيمة المخفضة أو المشطوبة وفقاً للمعايير المذكورة سابقاً.

بدء الرسملة

18. تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عند:

    أ. بدء تحمل النفقات على الأصل؛
    ب. تحمل تكاليف الإقتراض؛
    ت. اعتبار الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستعماله المقصود أو بيعه قيد التنفيذ.

19. يشمل الإنفاق على الأصل المؤهل الدفعات النقدية، تحويل أصول أخرى، أو تحمل التزامات ذات فائدة فقط ويعتبر متوسط القيمة الدفترية للأصل المؤهل خلال فترة، متضمناً تكاليف الإقتراض المرسملة سابقاً، معادلاً بشكلٍ معقول الإنفاق الذي يطبق عليه معدل الرسملة خلال نفس الفترة.

20. تشمل الأنشطة اللازمة لإعداد أصل لاستعماله المقصود أو بيعه، العمل التقني والإداري السابق للبناء الفعلي (كالحصول على التصاريح) ولا تقتصر على البناء الفعلي للأصل فقط. ولكن يستثنى من هذه الأنشطة ما يتعلق بالاحتفاظ بأصل عندما لا يتواجد أي إنتاج أو تطوير يغير من حالته.

مثال 5.3 - الأنشطة اللازمة لإعداد أصل لاستعماله المقصود أو بيعه

تنوي جهة اتحادية شراء أراضٍ زراعية لبناء مصنع عليها مما يتطلب الحصول على الموافقات اللازمة من السلطات المحلية المختصة لمباشرة البناء.

قامت إدارة الجهة بتمويل عملية الشراء بقرض من البنك يتم سداده خلال فترة سبع سنوات تبدأ من التاريخ المحدد لإنجاز المصنع.

الإدارة واثقة أنها ستستلم الموافقة على تغيير استخدام الأرض لأن المصنع الجديد سيوفر 1,000 وظيفة جديدة للمنطقة.

يعتبر تغيير استخدام الأرض نشاطاً لازماً لإعداد الأصل للاستخدام. وبالتالي يمكن للجهة الاتحاديّة رسملة تكاليف الإقتراض فيما يتعلق بالقرض المستخدم لتمويل شراء الأراضي لحين الحصول على موافقة السلطات المحلية.

يجب أن توقف الإدارة رسملة تكاليف الإقتراض وأن تراجع القيمة المسجلة للأصل للتحقق من انخفاض القيمة إذا اصبحت على علم خلال إجراءات الحصول على الموافقة أنه من غير المحتمل أن تحصل عليها.

يعتمد الاستنتاج السابق على توقع الحصول على موافقة السلطات المحلية على تغيير استخدام الأرض. وعليه يجب عدم رسملة الفائدة إذا كانت هناك إمكانية لرفض السلطات منح الموافقة على تغيير استخدام الارض، إذ أن المصنع لن يتم بناؤه في تلك الحالة.

مثال 5.4 - الأنشطة اللازمة لإعداد أصل لاستعماله المقصود أو بيعه

مع إبقاء المعطيات في المثال السابق واعتبار الحصول على الموافقة اللازمة وشراء الأراضي:

- ✓ في حالة تطوير الأراضي، فإنه يتم رسملة تكاليف الإقتراض المحتملة على الأراضي خلال فترة أعمال التطوير.
- ✓ في حالة الاحتفاظ بالأراضي من غير القيام بأي نشاط تطويري فإن تكاليف الإقتراض تعتبر غير مؤهلة للرسملة ويتم معاملتها كمصروف للفترة التي تتكبدها فيها الجهة الاتحاديّة.

تعليق رسملة تكاليف الإقتراض بسبب انقطاع التطوير الفعال

21. خلال الفترات الطويلة التي ينقطع فيها التطوير الفعال، يتم تعليق رسملة تكاليف الإقتراض ويعترف بها كمصاريف.

22. لا يتم عادة تعليق رسملة تكاليف الإقتراض خلال فترة تنفيذ عمل فني إو إداري كبير. ولا يتم كذلك تعليق رسملة تكاليف الإقتراض عندما يكون التأخير المؤقت، جزأ ضروريا من عملية إعداد الأصل للإستخدام المقصود له أو لبيعه.

مثال 5.5 - تعليق رسملة تكاليف الإقتراض

تم وقف إنشاء طريق سريع بسبب الفيضانات خلال فصل الشتاء وهي تعتبر أمر معتاد في المنطقة المتأثرة بها. ترغب الإدارة بالاستمرار برسملة تكاليف الإقتراض.

توقف أعمال الإنشاء يعتبر مؤقت ولكن ضروري لسبب اعتيادي (الفيضانات) في المنطقة المتأثرة. كما وأن ظروف جدول الإنشاء هي جزء من الشروط الاعتيادية التي يجب أن يتم الإنشاء فيها. ولذلك تستمر الرسملة خلال هذه الفترة.

التوقف عن رسملة تكاليف الإقتراض

23. يتطلب المعيار توقف رسملة تكاليف الإقتراض عند اكتمال الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل المؤهل لاستعماله المقصود أو بيعه بشكل جوهري. وعليه فإن الأصل يعتبر جاهزاً لاستعماله المقصود أو بيعه عادةً عندما يكتمل بناؤه حتى عند بقاء عمل إداري اعتيادي غير منتهي أو في حالة التعديلات الثانوية القائمة.

24. في حالة اكتمال بناء الأصل المؤهل على أجزاء وإمكانية استخدام كل جزء منفصل خلال عملية بناء الأجزاء الأخرى، فإن رسملة تكاليف الإقتراض تتوقف عند اكتمال الانشطة اللازمة لإعداد الجزء لاستعماله المقصود أو بيعه بشكل جوهري.

مثال 5.6 - رسملة تكاليف الإقتراض المتعلقة بجزء من أصل مؤهل

- ✓ مشروع تطوير مكاتب مكون من عدة أبنية يمكن استخدامها فردياً: تتوقف رسملة تكاليف الإقتراض عند اكتمال مبنى يمكن استخدامه بشكل منفصل في حين بقاء المشروع قيد التطوير.
- ✓ مشروع بناء محطة معالجة مياه الصرف الصحي بحيث تعتمد كل عملية في المحطة على أخرى ولا يمكن القيام بها بشكل فردي: لا تتوقف رسملة تكاليف الإقتراض باكتمال بناء جزء من المحطة بل بانتهاء بناء المحطة كاملةً لتصبح جاهزة للاستخدام.

العرض والإفصاح

25. يجب الإفصاح عن الآتي في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة:

أ. السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف الإقتراض؛
ب. مبالغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة؛
ت. معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة (مستخدم في حالة الأموال المقترضة بشكل عام).

المعيار 4 – اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي

المعيار 4 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 4 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على معالجة التأثيرات المتعلقة بالتغيرات في أسعار الصرف الأجنبي. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 4 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي

هدف المعيار 659
النطاق 659
تحديد البنود النقدية 661
صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية 662
تحويل وتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية 662
الاعتراف المبدئي 662
إعادة التقييم في تاريخ إعداد البيانات الماليّة 663
الإعتراف بفروقات أسعار الصرف 664
التغيير في العملة الوظيفية 666
استخدام عملة عرض مختلفة عن العملة الوظيفية 666
التحويل الى عملة العرض بما في ذلك تحويل البيانات الماليّة للعمليات الأجنبية 666
إستبعاد الجهة الاتحاديّة الأجنبية 668
الإفصاحات 668

هدف المعيار

1. يمكن أن تقوم الجهة الاتحاديّة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يكون لها معاملات بالعملات الأجنبية أو قد يكون لها عمليات أجنبية، ومن أجل إدخال المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة، فإنه يجب التعبير عنه المعاملات بالعملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة، ويجب تحويل البيانات الماليّة للعمليات الأجنبية إلى عملة عرض البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة.
2. يتطرق هذا المعيار إلى المواضيع الرئيسية التالية:
   أ. تحديد العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة والبنود النقدية وغير النقدية؛
   ب. كيفية الإعتراف بالمعاملات بالعملات الأجنبية عند حدوثها؛
   ت. أسس إعادة تقييم الأرصدة المتعلقة بالعملات الأجنبية عند إستحقاقها أو عند إعداد تقارير الإغلاق؛
   ث. ضوابط تحويل العمليات المسجلة بالعملات الأجنبية إلى عملة العرض المعتمدة؛
   ج. الإفصاحات الضرورية المتعلقة بالمعاملات بالعملات الأجنبية ضمن البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
4. يجب على الجهة الاتحاديّة التي تعد وتعرض البيانات الماليّة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار فيما يلي:
   أ. محاسبة المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، باستثناء معاملات وأرصدة المشتقات التي تندرج ضمن معيار المحاسبة الحكومية الاتحادية 41"لأدوات الماليّة"؛
   ب. ترجمة البيانات الماليّة للعمليات الأجنبية التي تشملها البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة وذلك عن طريق التوحيد أو أسلوب حقوق الملكية؛
   ت. تحويل البيان المالي للجهة الاتحاديّة ومركزها المالي إلى عملة عرض معيّنة.
5. لا ينطبق هذا المعيار على مشتقات العملة الأجنبية (الموجودة ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 41 "الأدوات المالية"). إلا أن بعض مشتقات العملة الأجنبية (مثل بعض مشتقات العملة الأجنبية المدمجة في عقود أخرى) لا تندرج ضمن نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة"، وبالتالي تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تحول الجهة الاتحاديّة المبالغ المتعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض الخاصة بها.
6. لا ينطبق هذا المعيار على محاسبة التحوط للبنود بالعملات الأجنبية، بما في ذلك التحوط لصافي إستثمار في عملية أجنبية. وينطبق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 الأدوات الماليّة على محاسبة التحوط.

7. لا يتطرق هذا المعيار إلى عرض التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملات الأجنبية ضمن بيان التدفقات النقدية أو إلى ترجمة التدفقات النقدية للعمليات أجنبية (مراجعة معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 2 "بيانات التدفق النقدي").

تحديد العملة الوظيفية

8. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد العملة الوظيفية من خلال دراسة البيئة الإقتصادية التي تعمل فيها. بحيث تعتبر البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها الجهة الاتحاديّة، هي البيئة التي تقوم فيها بشكل رئيسي بتوليد النقد وإنفاقه، وبالتالي تأخذ الجهة الاتحاديّة العوامل التالية بعين الإعتبار في تحديد عملتها الوظيفية:

العناصر الرئيسية التي يجب أخذها بعين الإعتبار	العناصر الثانوية التي يمكن أخذها بعين الإعتبار
أ. العملة التي تنشأ منها إيرادات الجهة الاتحاديّة بها مثل الضرائب والمنح والغرامات والخدمات؛ ب. عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي وأسعار بيع البضائع والخدمات؛ ت. العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف الموظفين والتكاليف الجوهرية وغيرها من تكاليف تقديم السلع والخدمات.	أ. العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (طلب القروض أو إصدار سندات الدين)؛ ب. العملة التي يتم بها عادة تسجيل المستحقات (الذمم المدينة) من الأنشطة التشغيلية.

9. يمكن للجهة الاتحاديّة الإعتماد أيضا على العوامل التالية لتحديد العملة الوظيفية (في هذا السياق، تعتبر الجهة الاتحاديّة الأجنبية التي تنشأ فيها العمليات الأجنبية، تابعة، أو فرع أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك للجهة الاتحاديّة التي تعد البيانات الماليّة وفقا لهذا المعيار):

أ. إذا كان تنفيذ أنشطة العمليات الأجنبية كإمتداد للجهة الاتحاديّة المعدة للبيانات الماليّة، بدلا من تنفيذها بدرجة كبيرة من الاستقلالية؛
ب. إذا كانت المعاملات في الجهة الاتحاديّة المعدة للبيانات الماليّة تمثل نسبة عالية أو منخفضة من أنشطة العمليات الأجنبية؛
ت. إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للجهة الاتحاديّة المعدة للبيانات الماليّة وما إذا كانت متاحة لتحويلها لها؛
ث. إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية تعتبر كافية لإستيفاء الإلتزامات الماليّة القائمة والمتوقعة دون توفير الدعم المالي من قبل الجهة الاتحاديّة التي تعد البيانات الماليّة.

10. عندما يتم اختلاط في المؤشرات أعلاه ولا تكون العملة الوظيفية واضحة، تستعمل الجهة الاتحاديّة الحكم المهني لتحديد العملة الوظيفية التي تعكس الطبيعة الإقتصادية للمعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة.

11. إثر تحديد العملة الوظيفية، لا تقوم الجهة الاتحاديّة بتغيرها، ما لم يكن هناك تغير في الطبيعة الإقتصادية للمعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة.

مثال 4.1 - تحديد المعاملات بالعملة الأجنبية

تقوم جهة إتحادية بالمعاملات التالية:

- ✓ بيع سلع وتقديم خدمات في دولة الإمارات العربية المتحدة، حيث تستعمل الدرهم الإماراتي لإصدار الفواتير وتحصيل الإيرادات؛
- ✓ يتم دفع جميع رواتب الموظفين والمصاريف التشغيلية للجهة الاتحاديّة بالدرهم الإماراتي؛
- ✓ يتم شراء جميع معدات والمواد التي تستعملها الجهة الاتحاديّة من مؤسسات خاصة حيث يتم الدفع بالدولار الأمريكي؛
- ✓ تقوم وزارة الماليّة بتوفير التمويل اللازم للجهة الاتحاديّة من خلال تحويل السيولة بالدرهم الإماراتي.

على هذا الأساس، وبالرغم من وجود معاملات هامة بالعملة الأجنبية (شراء المعدات والمواد) إلى أنه يعتبر الدرهم الإماراتي العملة الوظيفية لهذه الجهة الاتحاديّة، نظرا لإن الإيرادات المترتبة من التحويلات والبيع وتقديم الخدمات تتم بإستعمال الدرهم الإماراتي.

تحديد البنود النقدية

12. إن الميزة الأساسية للبند النقدي هو الحق في استلام (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وعلى عكس ذلك، تكون الميزة الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق باستلام (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.

مثال 4.2 - البنود النقدية وغير النقدية

أمثلة على البنود النقدية تتضمن:

- ✓ الأصول الماليّة: النقد، أرصدة لدى البنوك وذمم مدينة؛
- ✓ الإلتزامات الماليّة: الذمم الدائنة؛
- ✓ التزامات الايجار
- ✓ القروض والديون.

أمثلة على البنود غير النقدية تتضمن:

- ✓ الأصول الملموسة (كالممتلكات والمصانع والمعدات)؛
- ✓ أصل حق الاستخدام
- ✓ الأصول غير الملموسة؛
- ✓ المخزون؛
- ✓ المبالغ المدفوعة مسبقا للسلع والخدمات؛
- ✓ المخصصات التي يجب تسويتها من خلال تسليم أصل غير نقدي.

صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية

13. قد يكون للجهة الاتحاديّة بندا نقديا مستحق القبض من عمليات أجنبية (قنصلية في بلد أجنبي) أو يستحق الدفع إلى عمليات أجنبية، حيث يعتبر هذا البند في جوهره جزءا من صافي إستثمار الجهة الاتحاديّة في العمليات الأجنبية، وبالتالي تتم محاسبته وفقا للفقرتين 24 و25. وقد تتضمن هذه البنود النقدية ذمم مدينة أو قروض طويلة الأجل، ولكن لا يجب أن تتضمن ذمم مدينة تجارية أو ذمم دائنة تجارية.

تحويل وتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية

الاعتراف المبدئي

14. المعاملة بالعملة الأجنبية هي المعاملة التي تمت أو التي تتطلب التسوية بعملة أجنبية. وقد تشمل هذه المعاملات قيام الجهة الاتحاديّة بما يلي:

أ. شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية؛
ب. إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية؛
ت. الإستحواذ أو التخلص من أصول من خلال عمليات محددة بعملة أجنبية؛
ث. تكبد أو تسديد التزامات محددة بعملة أجنبية.

15. تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الإعتراف الأولي بها من خلال تحويلها إلى العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة، تتم عملية التحويل بإستعمال سعر الصرف الفوري (سعر الصرف بين العملة الأجنبية والعملة الوظيفية) في تاريخ المعاملة.

16. يعتبر تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تستوفي فيه المعاملة جميع شروط الإعتراف بها على أساس الإستحقاق بما يتوافق مع معايير محاسبية الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

مثال 4.3 - الاعتراف المبدئي

في 15 ديسمبر، قامت جهة إتحادية بشراء سلع من مورد أجنبي حيث بلغت قيمة الفاتورة 10,000 يورو، وتم الإتفاق على دفع المبلغ بنفس عملة الفاتورة بعد شهر. يمثل سعر الصرف السائد بين اليورو والدرهم الإماراتي (العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة) في تاريخ المعاملة (1 يورو يساوي 4.5662 درهم إماراتي).

على هذا الأساس، في تاريخ استلام السلع تقوم الجهة الاتحاديّة بإدخال القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ شراء سلع (10,000 x 4.5662)	45,662	
إلتزام/ ذمم دائنة		45,662

إعادة التقييم في تاريخ إعداد البيانات الماليّة

17. في تاريخ الإغلاق وإعداد البيانات الماليّة:

أ. تقوم الجهة الاتحاديّة بإعادة تقييم البنود النقدية مستحقة التحصيل أو الدفع بالعملة الأجنبية بإستعمال سعر الإغلاق؛
ب. تقوم الجهة الاتحاديّة بإدراج البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية بإستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛
ت. تقوم الجهة الاتحاديّة بإدراج البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية بإستخدام أسعار الصرف المستعملة في تاريخ تحديد القيمة العادلة.

18. يتم تحديد المبلغ المسجل لبعض البنود عن طريق مقارنة قيمتين أو أكثر للبند. عندما يكون الأصل غير نقدي بعملة أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:

أ. التكلفة أو القيمة المسجل، حيثما يكون ملائما، الذي يتم تحويلها بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد تلك التكلفة أو القيمة (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه فيما يتعلق بالتكلفة التاريخية)؛

ب. صافي القيمة القابلة للتحقيق أو مبلغ القيمة/ الخدمة القابل للإسترداد، حيثما يكون ملائما، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة أو المبلغ (على سبيل المثال سعر الإقفال في تاريخ التقرير).

حيث يمكن أن ينتج عن هذه المقارنة، التحقق أنه تم الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بالعملة الوظيفية، ولكن لا يتم الإعتراف بها بالعملة الأجنبية، والعكس بالعكس.

19. عند إغلاق الفترة، يمكن أن ينتج عن التغيرات في سعر الصرف تأثيرات على النقد أو معادلات النقد المحتفظ به أو المستحق بعملة أجنبية، حيث يتناول معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 2 "بيانات التدفق النقدي" عرض هذه الفروقات المتعلقة بهذه التغيرات. ورغم أن هذه التغيرات هي ليست تدفقات نقدية فعلية، إلا أنه يتم عرض التغيرات في سعر الصرف على النقد أو معادلات النقد المحتفظ به أو المستحق بعملة أجنبية في بيان التدفق النقدي من أجل مطابقة النقد أو معادلات النقد في بداية ونهاية الفترة. وتعرض هذه المبالغ (الفروقات، إن وجدت) بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

20. عندما تتوفر العديد من أسعار الصرف، تقوم الجهة الاتحاديّة باستخدام السعر الذي كان من المحتمل أن تتم به تسوية التدفقات النقدية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد إذا كانت تلك التدفقات حدثت في تاريخ القياس. وفي حال عدم إمكانية تبادل عملتين بصفة مؤقتة، فإنه يتم إستخدام أول سعر لاحق يمكن أن يتم به التبادل.

الإعتراف بفروقات أسعار الصرف

21. تنشأ فروقات أسعار الصرف من العمليات التالية:

أ. تسوية بنود نقدية بعملة أجنبية؛

ب. إعادة تقييم بنود نقدية للجهة الاتحاديّة ضمن البيانات الماليّة في تاريخ إغلاق بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها عند الاعتراف المبدئي خلال الفترة أو عن تلك التي تم إستعمالها عندما تم إعادة تقييم هذه البنود في بيانات مالية سابقة.

22. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالفروقات الناتجة عن المعاملات المذكورة في الفقرة 20 ضمن بيان الأداء المالي (الفائض أو العجز) للفترة التي تنشأ فيها، بإستثناء فروقات الصرف التي يتم وصفها بموجب الفقرة 24.

23. عندما تعترف الجهة الاتحاديّة بالربح أو الخسارة المتعلق ببند غير نقدي مباشرة في صافي الأصول، تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالربح أو الخسارة المتعلق بعنصر تغيرات أسعار الصرف بشكل مباشر في صافي الأصول. وفي نفس السياق، فإنه عندما تعترف الجهة الاتحاديّة بالربح أو الخسارة المتعلق

ببند غير نقدي في بيان الأداء المالي، فينبغي الإعتراف بأي فروقات أسعار صرف المرتبطة بذلك الربح أو الخسارة في بيان الأداء المالي.

مثال 4.4 - تقديم التقرير في تاريخ التقرير اللاحق

مواصلة للمثال رقم 4.3

حيث تقوم الجهة الاتحاديّة في مرحلة أولى بإعداد البيانات الماليّة للفترة المنتهية في 31 ديسمبر، ثم تقوم بتسوية الإلتزام (10,000 يورو) كما تم الاتفاق عليه بعد شهر من تاريخ العملية (في تاريخ 15 يناير).

حيث تبين أسعار الصرف في هذه التواريخ الأسعار التالية:

- ✓ 31 ديسمبر (تاريخ الإغلاق وإعداد البيانات الماليّة) (1 يورو يساوي 4.4431 درهم إماراتي)؛
- ✓ 15 يناير (تاريخ الدفع) (1 يورو إماراتي يساوي 4.2705 درهم إماراتي).

على هذا الأساس، في تاريخ الإغلاق تقوم الجهة الاتحاديّة بإدخال القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
إلتزام/ ذمم دائنة (4.4431 - 4.5662) x 10,000	1,231	
ربح فرق عملة		1,231

في تاريخ الدفع تقوم الجهة الاتحاديّة بإدخال القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
إلتزام/ ذمم دائنة (1,231 - 45,662)	44,431	
ربح فرق عملة		1,726
نقد (4.2705 x 10,000)		42,705

24. فيما يتعلق بصافي الإستثمار في العمليات الأجنبية، عند إعداد البيانات الماليّة في تاريخ الإغلاق، تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن فروقات أسعار الصرف (إن وجدت) والمتعلقة بالبند النقدي الذي يشكل جزءا من صافي الإستثمار في العملات الأجنبية الخاص بالجهة الاتحاديّة (أنظر الفقرة 13) في بيان الأداء المالي في البيانات الماليّة المنفصلة للجهة الاتحاديّة (إذا كان البند النقدي مسجلا بعملة مختلفة عن العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة) أو أن البيانات الماليّة المنفصلة للعمليات الأجنبية (إذا كان البند النقدي مسجل بعملة مختلفة عن العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية)، حيثما يكون ملائما.

25. تقوم الجهة الاتحاديّة عند إعدادها البيانات الماليّة الموحّدة (والتي تتضمن العمليات الأجنبية والبيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة) بالإعتراف بفروقات أسعار الصرف المذكورة في الفقرة 24، بشكل أولي في بند منفصل ضمن صافي الأصول، على أن يتم الإعتراف بها في الأداء المالي عند إستبعاد (بيع أو تصفية) صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية المعنية (وفقا للفقرة 39).

26. قد تحتفظ الجهة الاتحاديّة بحساباتها بعملة أجنبية، حيث تقوم بتسجيل جميع معاملاتها بعملة أخرى غير عملتها الوظيفية. في هذه الحالة عند إعداد الجهة الاتحاديّة لبياناتها الماليّة، يتم تحويل كافة المبالغ إلى العملة الوظيفية، وينتج عن ذلك نفس المبالغ بالعملة الوظيفية التي كانت ستظهر لو أنه تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعملة الوظيفية. على سبيل المثال، يتم تحويل البنود النقدية إلى العملة الوظيفية بإستخدام سعر الإقفال، ويتم تحويل البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية بإستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة التي أدت إلى الإعتراف بها.

التغيير في العملة الوظيفية

27. عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة، تطبق الجهة الاتحاديّة إجراءات التحويل المطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.

28. كما تمت الإشارة في الفقرة 8، تعكس العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة بالجهة الاتحاديّة. وبالتالي، ما أن يتم تحديد العملة الوظيفية، لا يمكن تغييرها إلّا إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة.

29. يتم محاسبة أثر التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تقوم الجهة الاتحاديّة بتحويل كافة البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة بإستخدام سعر الصرف في تاريخ التغيير. وتتم معاملة المبالغ المحولة الناتجة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يتم الإعتراف بفروقات أسعار الصرف الناتجة من تحويل العمليات الأجنبية المصنفة سابقا في صافي الأصول في بيان الأداء المالي إلى أن يتم إستبعاد (بيع أو تصفية) هذه العمليات.

استخدام عملة عرض مختلفة عن العملة الوظيفية

التحويل الى عملة العرض بما في ذلك تحويل البيانات الماليّة للعمليات الأجنبية

30. يمكن أن تعرض الجهة الاتحاديّة بياناتها الماليّة بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة، فإنها تقوم بتحويل أداءها المالي ومركزها المالي إلى عملة العرض.

31. يتم تحويل بيان الأداء المالي والمركز المالي للجهة الاتحاديّة من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة بإستخدام الإجراءات التالية:

أ. يتم تحويل الأصول والإلتزامات ضمن بيان المركز مالي (بما في ذلك مبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ بيان المركز المالي؛

ب. يتم تحويل الإيراد والمصروفات ضمن بيان أداء مالي (بما في ذلك مبالغ المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛

ت. يتم الإعتراف بكافة فروقات الصرف الناتجة عن العملية على أنها عنصر منفصل من صافي الأصول.

32. تقوم الجهة الاتحاديّة بإستعمال معدل أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال متوسط سعر الفترة، لتحويل الإيراد والمصروفات. إلا إذا تقلبت أسعار الصرف بشكل كبير، يكون إستخدام متوسط السعر للفترة غير مناسب. ولا تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بفروقات الصرف الناتجة هنا في بيان الأداء المالي لأن التغيرات في أسعار الصرف يكون لها أثر ضئيل أو لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. وإنما يتم الإعتراف بها في بند منفصل ضمن صافي الأصول.

33. فيما يتعلق بفروقات الصرف المتعلقة بالعمليات الأجنبية الموحّدة ضمن البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة، ولكنها ليست مملوكة بالكامل، تقوم الجهة الاتحاديّة بتخصيص جزء فروقات الصرف المتراكمة الناشئة من عملية التحويل والمنسوبة إلى الحصة الغير مسيطرة والإعتراف بها كجزء من هذه الحصة في بيان المركز المالي الموحّد.

34. فيما يتعلق ببيان التدفقات النقدية، يتعيّن على الجهة الاتحاديّة التي تقوم بإعداد البيانات الماليّة أن تلتزم بالإجراءات المنصوص عليها في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 2 "بيانات التدفق النقدي". ويقتضي هذا المعيار أن يتم تحويل التدفقات النقدية لجهة اتحادية أجنبية مسيطر عليها تلبي تعريف العمليات الأجنبية بإستعمال سعر الصرف بين عملة العرض والعملة الأجنبية في تاريخ إعداد بيان التدفق النقدي. كما يوضح معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 2 " بيانات التدفق النقدي " عرض الأرباح والخسائر غير المتحققة الناجمة عن التغيرات في أسعار الصرف بالعملة الأجنبية على النقد والنقد المعادل المحتفظ به أو المستحق بعملة أجنبية.

35. فيما يتعلق بتحويل بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي للعمليات الأجنبية، تقوم الجهة الاتحاديّة التي تعد البيانات الماليّة الموحّدة بتطبيق الإجراءات المذكورة في الفقرات من 31 إلى 34 من هذا المعيار لتحويل البيانات الماليّة للعمليات الأجنبية حتى تقوم بإدراجها ضمن بياناتها الماليّة الموحّدة (بإستعمال التوحيد أو أسلوب حقوق الملكية).

36. تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق الإجراءات المذكورة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة"، وخاصة فيما يتعلق بعمليات إلغاء الأرصدة والمعاملات بين الجهات التي يتم توحيد قوائمها الماليّة. ولكن لا يمكن إلغاء الأصل أو الإلتزام النقدي ضمن جهة إتحادية، سواءا كان قصير الأجل أو طويل الأجل، مقابل الإلتزام أو الأصل المماثل ضمن جهة إتحادية أخرى، دون عرض نتائج تقلبات العملة في البيانات الماليّة الموحّدة. ويعود سبب ذلك إلى أن:

أ. البند المالي يشمل إلتزاما لتحويل عملة إلى أخرى؛
ب. يعرِّض الجهة الاتحاديّة المعنية، إلى الأرباح أو الخسائر الناتجة عن تقلبات العملة.

وبالتالي، تستمر الجهة الاتحاديّة بالإعتراف في بياناتها الماليّة الموحّدة بفرق التبادل هذا في بيان الأداء المالي، أو إذا كان الفرق يتعلق بالظروف الموضحة في الفقرات 24 و25، يتم تصنيفه ضمن صافي الأصول إلى أن يتم إستبعاد العمليات الأجنبية (الفقرة 39).

37. عندما يكون تاريخ البيانات الماليّة للعمليات الأجنبية مختلف عن تاريخ البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة التي تعد البيانات الماليّة الموحّدة، تقوم العمليات الأجنبية (القنصلية على سبيل المثال) بإعداد بيانات

مالية إضافية بنفس تاريخ البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة. وعندما لا يتم القيام بذلك، يسمح معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 " البيانات المالية الموحّدة" بإستخدام بيانات الماليّة للعمليات الأجنبية في تاريخ مختلف شريطة أن:

أ. لا يتجاوز الفرق ثلاثة أشهر؛
ب. يتم إجراء تعديلات لإستيعاب آثار أية معاملات هامة أو غيرها من الأحداث التي تقع بين التواريخ المختلفة.

38. عندما يكون تاريخ البيانات الماليّة للعمليات الأجنبية مختلف عن تاريخ البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة، يتم تحويل الأصول والإلتزامات الخاصة بالعمليات الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ البيانات الماليّة للعمليات الأجنبية.

39. تقوم الجهة الاتحاديّة بمعاملة أي شهرة ناشئة عن إستحوذ عملية أجنبية وأي تعديلات في القيمة العادلة على القيمة الدفترية للأصول والإلتزامات الناشئة عن إستحوذ تلك العملية الأجنبية، على أنها أصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. وبالتالي يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب تحويلها بسعر الإقفال.

إستبعاد الجهة الاتحاديّة الأجنبية

40. عند إستبعاد (بيع أو تصفية) العمليات الأجنبية (القنصلية على سبيل المثال)، فإنه يجب الإعتراف بمبلغ فروقات الصرف المتراكم والتي تم تصنيفها ضمن بند منفصل في صافي الأصول في بيان الأداء المالي في نفس الفترة التي يتم فيها الإستبعاد.

41. في حالة الإستبعاد الجزئي، يجري إدراج حصة نسبية من فروقات الصرف المتراكمة والتي تم تصنيفها ضمن بند منفصل في صافي الأصول في بيان الأداء المالي. ولكن لا يعتبر أي تخفيض في القيمة في صافي الإستثمار في عمليات أجنبية كإستبعاد جزئي، وبالتالي لا يتم الإعتراف بأي جزء من فروقات الصرف المتراكمة في بيان الأداء المالي في تاريخ التخفيض.

الإفصاحات

42. يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. مبلغ فروقات الصرف المعترف بها في بيان الأداء المالي ما عدا تلك التي تنشأ عن الأدوات الماليّة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 29 "الأدوات الماليّة"؛
ب. صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن صافي الأصول كبند منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها؛

43. عندما تختلف العملة الوظيفية عن عملة العرض، يجب الإفصاح عن ذلك، هذا بالإضافة إلى الإفصاح عن العملة الوظيفية والأسباب التي أدت إلى إستعمال عملة عرض مختلفة.

44. عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية (للجهة الاتحاديّة التي تعد البيانات الماليّة أو العمليات الأجنبية) يجب الإفصاح عن هذا التغيير وأسبابه.

45. عندما تعرض الجهة الاتحاديّة بياناتها الماليّة بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تعتبر أن البيانات الماليّة مطابقة لمتطلبات معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة إذا كانت تنسجم مع كافة متطلبات كل المعايير، بما في ذلك طريقة التحويل المبينة في الفقرة 31.

46. عندما تعرض الجهة الاتحاديّة بياناتها الماليّة أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 31، فإنها تقوم بالإفصاح عما يلي:

أ. تحدد المعلومات بشكل واضح كمعلومات تكميلية لتمييزها عن المعلومات التي تفرضها معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة؛

ب. الإفصاح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية؛

ت. الإفصاح عن العملة الوظيفية للجهة الاتحاديّة وطريقة تحويل العملة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

الأحكام الإنتقالية

بالرجوع إلى متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 33"تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأول"، يمكن للجهة الاتحاديّة التي تتبنى معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأول مرة، أن تغير سياستها المحاسبية فيما يتعلق بالاعتراف وقياس والإفصاح عن المعاملات المتعلقة بالأدوات الماليّة (بما في ذلك تكاليف الإقتراض وتأثيرات التغيرات في سعر صرف العملات الأجنبية) قبل إنتهاء فترة السماح التي تدوم ثلاث سنوات من تاريخ اعتماد معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لإعداد البيانات الماليّة.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب إعتماد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

المراجع الفنية

- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 28 - الأدوات الماليّة: العرض.
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 41 - الأدوات الماليّة: الإعتراف والقياس.
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 30 - الأدوات الماليّة: الإفصاحات.
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 5 - تكاليف الإقتراض.
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 4 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنبي.

باب – الإيرادات

جدول محتويات

متابعة تطوير الوثيقة 673
مقدمة 674
نبذة عامة حول إيرادات الحكومة الاتحاديّة 675
المعيار 9 - الايرادات من المعاملات التبادلية 678
المعيار 23 - الايرادات من المعاملات غير التبادلية 694
المعيار 11 - الإيرادات من عقود الإنشاء 719
الأحكام الإنتقالية 732
تاريخ النفاذ 732
المراجع الفنية 732

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بتسجيل الايرادات بالحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	
النسخة الثانية	نوفمبر 2020	ديسمبر 2020	• إضافة الفقرة رقم 12 المتعلقة بتحديد المعاملة في المعيار 9 - الإيرادات من المعاملات التبادلية إضافة الفقرة رقم 30 المتعلقة بالفائدة وحقوق الامتياز وأرباح الأسهم في المعيار 9 - الإيرادات من المعاملات التبادلية • إضافة الفقرة رقم 4 المتعلقة بالنطاق في المعيار 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية • إضافة الفقرة رقم 20 المتعلقة بالمصروفات المدفوعة من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية في المعيار 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية • إضافة الفقرة رقم 33 المتعلقة بطريقة نسبة الإنجاز في المعيار 11 - الإيرادات من عقود الإنشاء

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا للمعايير المحاسبية التي تنطبق على الحكومة الاتحاديّة للإيرادات وأسس تصنيفها وفقا لطبيعة المعاملات وتفصيل كيفية الإعتراف وإحتساب وعرض وقياس جميع هذه الإيرادات وطريقة الإفصاح عنها في القوائم الماليّة.

وينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛ أو
- الهيئة الاتحاديّة.

فيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

نبذة عامة حول إيرادات الحكومة الاتحاديّة

تشمل هذه الوثيقة الإيرادات التالية للجهات الاتحاديّة، وهي مصنفة ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية وفقا لطبيعة وجوهر ومضمون المعاملات وليس شكلها:

أ. الإيرادات من المعاملات التبادلية: ينشأ هذا النوع من الإيراد من المعاملات التي تقوم بها الجهة الاتحاديّة باستلام أصول أو خدمات أو اطفاء التزامات، وتعطي مباشرة قيمة مساوية تقريبا (بشكل نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول).

ب. الإيرادات من المعاملات غير التبادلية: ينشأ هذا النوع من الإيراد من المعاملات التي تستلم من خلالها الجهة الاتحاديّة قيمة أو أصل أو تخفيض إلتزام منشأة أخرى دون أن تعطي قيمة مساوية في المقابل، أو تعطي قيمة أو أصل أو تخفيض إلتزام منشأة أخرى دون أن تأخذ قيمة مساوية بالمقابل.

ت. الإيرادات من عقود الإنشاء: ينشأ هذا النوع من الإيراد عندما تقوم جهة إتحادية مختصة في الإنشاءات بالدخول في عقد أو إتفاق ملزم، يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد بهدف إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول إلى جهة إتحادية أخرى أو طرف آخر.

وتشمل أنواع الإيرادات المذكورة أعلاه ما يلي:

الإيرادات من المعاملات التبادلية	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية	الإيرادات من عقود الإنشاء
• **تقديم الخدمات؛** • **بيع السلع؛** • **الفوائد؛** • **حقوق الإمتياز؛** • **أرباح الأسهم.**	• **الضرائب؛** • **التحويلات** (على سبيل المثال وليس الحصر المساهمات والغرامات والتبرعات).	• **إتفاقيات وعقود الإنشاء.**

يستثنى من نطاق هذا المعيار الايرادات الناتجة عن المعاملات التالية، والتي تمت مناقشتها في معايير أخرى:

أ. عقود الايجار، والتي تمت مناقشتها في المعيار رقم 43؛

ب. تغيرات في القيمة العادلة للاصول والالتزامات الماليّة، والتي تمت مناقشتها في المعيار رقم 41؛

ت. الاعتراف والتغيرات في القيمة العادلة للاصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي، والتي تمت مناقشتها في المعيار رقم 27؛

ث. الأرباح الناتجة عن بيع الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي تمت مناقشتها في المعيار رقم 17؛

ج. أرباح الأسهم الناتجة عن الاستثمارات التي تتم محاسبتها بموجب اسلوب حقوق الملكية، والتي تمت مناقشتها في المعيار رقم 36.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
الإيرادات	الإيرادات هي إجمالي التدفقات للمنافع الاقتصادية وإمكانية الخدمة خلال فترة إعداد البيانات الماليّة، عندما تؤدي تلك التدفقات إلى زيادة في صافي الأصول، والتي لا تمثل مساهمات من المالكين.
التحويلات	تمثل التدفقات الواردة لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من المعاملات غير التبادلية بإستثناء الضرائب.
الحدث الخاضع للضريبة	هو الحدث الذي تقرر الحكومة الاتحاديّة خضوعه للضريبة.
السيطرة على الاصل	تنشأ السيطرة عندما يكون بإمكان الجهة الاتحاديّة إستخدام أو الإنتفاع من الاصل لتحقيق اهدافها، وعندما يمكن ان تمنع الجهة الإتحدية من استعمال أو التصرف في الاصل من قبل الاخرين من غير الإمثتال لشروط محددة.
الشروط المفروضة على الاصول المنقولة	هي عبارة عن شروط تنص على انه ينبغي إستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يتضمنها الأصل من قبل الجهة الاتحاديّة المنقول اليها كما هو محدد أو أنه سيتوجب إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة الى الجهة الاتحاديّة الناقلة.
الضرائب	تتمثل في المنافع الاقتصادية مستحقة الدفع أو مدفوعة بشكل اجباري للهيئات الحكومية وفقا للقوانين و/أو الأنظمة المشرعة لتزويد الحكومة بالإيرادات. ولا تتضمن الضرائب الغرامات أو العقوبات الاخرى المفروضة إثر مخالفة القانون.
طريقة نسبة الإنجاز	هي طريقة للإعتراف بإيرادات عقد إنشاء طويل الأجل، يتم بموجبها تقدير نسبة الأعمال المنجزة أو التكاليف المتكبدة من العقد حتى تاريخ إعداد التقارير، للإعتراف بكامل التكاليف والإيرادات في الفترة الأخيرة من تنفيذ العقد وعند إكتمال التنفيذ.
عقد الإنشاء	هو عقد ملزم، يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد بهدف إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول ترتبط ببعضها البعض ارتباطا وثيقا.
العقد على أساس السعر المحدد	هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر عقد محدد، والذي يكون خاضعا في بعض الحالات لشروط زيادة التكلفة.

المصطلح	التعريف
العقد على أساس التكلفة أو عقد التكلفة زائد الربح.	هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المقاول عن التكاليف المسموح بها مع وضع سقف لإجمالي التكاليف بالعقد. وفي حالة العقد المبنى على أساس تجاري يتم الإتفاق على إضافة نسبة على التكاليف المسترجعة للمقاول وتسجل كرسوم.
الغرامات	وهي منافع إقتصادية (نقدية أو عينية) مستقبلية مستحقة أو محصلة من قبل الجهات الحكومية نتيجة مخالفة القوانين أو الأنظمة.
القيمة العادلة	هي المبلغ/القيمة التي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف متفقة من خلال معاملات خالية من أية مصالح.
القيود المفروضة على الاصول المنقولة	هي عبارة عن شروط تحدد أوجه استخدام الاصل، ولكنها لا تنص على ضرورة إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الى الجهة الاتحاديّة الناقلة في حال عدم استخدام الأصل إستنادا على الشروط المحددة عند انتقال الأصل.
مساهمات المالكين	يعنى بذلك المساهمات المتعلقة بحقوق الملكية في جهة اتحادية معيّنة. حيث تمثل حقوق الملكية صافي الأصول (الأصول بعد خصم جميع الالتزامات) في الجهة المعنية.
معاملات تبادلية	هي معاملات تقوم من خلالها جهة الاتحاديّة باستلام أصول أو خدمات أو اطفاء التزامات، وتعطي مباشرة قيمة مساوية تقريبا (بشكل نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول).
المعاملات غير التبادلية	وهي المعاملات التي تستلم من خلالها الجهة الاتحاديّة قيمة أو أصل أو تخفيض إلتزام منشأة أخرى دون أن تعطي قيمة مساوية في المقابل، أو تعطي قيمة أو أصل أو تخفيض إلتزام منشأة أخرى دون أن تأخذ قيمة مساوية بالمقابل.
المقاول	هي الجهة التي تقوم بتنفيذ أعمال الإنشاء بموجب عقد الإنشاء.
منافع عينية	يعنى بذلك السلع العينية التي تكون عادة على شكل مساهمات أو هدايا أو تبرعات ممنوحة إلى جهة اتحادية معيّنة من قبل الجهة الاتحاديّة الناقلة.

المعيار 9 – الإيرادات من المعاملات التبادلية

المعيار 9 - الايرادات من المعاملات التبادلية

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 9 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على الإيرادات من المعاملات التبادلية. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 9 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الإيرادات من المعاملات التبادلية

هدف المعيار 680
النطاق 680
الاعتراف بالإيرادات من المعاملات التبادلية 681
تحديد المعاملة 684
قياس الإيرادات من المعاملات التبادلية 684
تقديم الخدمات والرسوم 686
الإعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات والرسوم 686
القياس 687
بيع السلع 688
الإعتراف بالإيراد من بيع السلع 688
القياس 691
الفائدة وحقوق الامتياز وأرباح الأسهم 691
الإعتراف 691
القياس 692
الإفصاحات 693

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى فهم وشرح المعالجة المحاسبية للإيرادات من المعاملات التبادلية، وتحديد المتطلبات المتعلقة بالإعتراف بهذه الايرادات واساس قياسها. ويقصد بالمعاملات التبادلية، هي تلك المعاملات التي تقوم من خلالها الجهة الاتحاديّة باستلام أصول (مثل النقد) أو خدمات أو اطفاء التزامات، وتعطي مباشرة قيمة مساوية تقريبا.
2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:
   أ. شروط الإعتراف بالإيرادات التبادلية وأسس قياسها؛
   ب. متطلبات وأسس الإعتراف بالإيراد من:
   - ✓ الخدمات؛
   - ✓ بيع السلع؛
   - ✓ الفوائد؛
   - ✓ حقوق الإمتياز؛
   - ✓ الأسهم (الأرباح الموزعة).

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
4. تشمل الخدمات الحكومية مجموعة من الخدمات التي تقدمها الجهات الاتحاديّة والتي تستلم في المقابل منافع إقتصادية تسجل كالإيراد، والتي تتمثل على سبيل المثال في رسوم إصدار رخص ووثائق وشهادات والتصاريح ورسوم اختبارات وتصديق وثائق. بالإضافة الى ذلك قد يتعلق تقديم الخدمات بأداء الجهة الاتحاديّة لمهمة يتم الإتفاق عليها على مدى فترة زمنية محددة.
5. يشمل بيع السلع تلك التي تنتجها الجهة الاتحاديّة لغرض البيع والسلع المشتراة لإعادة بيعها، مثل البضائع أو الممتلكات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها.
6. يمكن أن تقوم الجهة الاتحاديّة بتمكين أطراف أخرى من إستعمال أصولها ويكون ذلك على سبيل المثال من خلال الإستثمار أو الودائع البنكية، وبالتالي فإن استخدام أية جهة اخرى لأصول الجهة الاتحاديّة يؤدي الى تحقق الايراد على شكل:
   أ. فائدة - رسوم استخدام النقد أو النقد المعادل ومبالغ مستحقة للجهة الاتحاديّة؛
   ب. حقوق الامتياز - رسوم استخدام أصول الجهة الاتحاديّة طويلة الأجل؛
   ت. أرباح موزعة - توزيعات الفوائض على أصحاب استثمارات حقوق الملكية مع ما يتناسب بما يملكونه من رأس المال.
7. عند التمييز بين الايرادات من المعاملات التبادلية أو المعاملات غير التبادلية يجب النظر الى جوهر المعاملة وليس شكلها، وتشمل الأمثلة على المعاملات غير التبادلية الايراد الناتج من الضرائب والمساهمات من الحكومات المحلية والرسوم الجمركية والغرامات والمنح والهبات.

الاعتراف بالإيرادات من المعاملات التبادلية

8. يعتبر وقت الاعتراف بالإيراد من العناصر الهامة لمعالجة الايرادات على أساس الإستحقاق، حيث أنه يتم الإعتراف بالإيراد عند توفر الشروط التالية:

أ. يكون من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية (مثل استلام النقد من العملاء بناء على الخدمات المقدمة أو السلع المباعة) أو امكانية خدمة؛
ب. يمكن قياس الإيراد بشكل موثوق به.

تحصيل الإيرادات كوكيل:

9. تقوم الجهة الاتحاديّة بالتأكد من مضمون المعاملة وليس الإقتصار على شكلها، حيث يشمل الايراد من المعاملات التبادلية فقط اجمالي التدفقات الواردة للمنافع الاقتصادية التي تعود إلى الجهة الاتحاديّة، بذلك لا تعتبر المبالغ التي تحصلها الجهة بصفتها وكيلة لجهة إتحادية أخرى أو لمنظمة حكومية أخرى أو بالنيابة عن أطراف أخرى كإيراد من معاملة تبادلية لتلك الجهة. ولكن يمكن للجهة الاتحاديّة الإعتراف بإيراد ناتج عن العمولة المقبوضة أو مستحقة القبض لعملية التحصيل.

مثال 9.1 - تحصيل الإيرادات كوكيل

تقوم وزارة "الوزارة" بتقديم خدمات إدارية، غير أن تحصيل المبالغ يتم أولا عن طريق جهة اتحادية أخرى، حيث تقوم شهريا بتحويل المبالغ المحصلة إلى الوزارة (تم تحصيل 10,000 درهم إماراتي). وبدورها، تقوم الوزارة بتحويل هذه المبالغ إلى وزارة الماليّة في نفس اليوم.

على هذا الأساس، تقوم كل جهة بتسجيل القيود التالية:

ت. الجهة الاتحاديّة التي قامت بالتحصيل، الوكيل: تقوم بتسجيل الأصول (النقدية) عند تحصيلها، ولكن لا تسجل إيراد، وإنما تسجل رصيد دائن لصالح أطراف ذات علاقة إلى حين تحويل هذه المبالغ المحصلة إلى الوزارة.

عند تحصيل النقد:

الوصف	مدين	دائن
نقدية / حساب البنك	10,000	
أطراف ذات علاقة (الوزارة)		10,000

عند تحويل النقد إلى الوزارة:

الوصف	مدين	دائن
أطراف ذات علاقة (الوزارة)	10,000	

مثال 9.1 - تحصيل الإيرادات كوكيل

نقدية / حساب البنك		10,000

ث. **الوزارة**: تقوم الوزارة بتسجيل إيراد عند إستحقاقه، وتقوم بتسجيل رصيد مدين لصالح أطراف ذات علاقة إلى حين تحصيلها.

عند تقديم الخدمة:

الوصف	مدين	دائن
أطراف ذات علاقة (الجهة الاتحاديّة المحصلة)	10,000	
إيرادات من معاملة تبادلية		10,000

عند إستلام النقد من الوكيل:

الوصف	مدين	دائن
نقدية	10,000	
أطراف ذات علاقة (الجهة الاتحاديّة المحصلة)		10,000

ج. **وزارة الماليّة**: لا تقوم بتسجيل أي إيراد.

التدفقات الواردة من القروض والتمويل المماثل:

10. ان التدفقات التمويلية الواردة، وخصوصا الإقتراض، لا تلبي تعريف الايراد لأنها تؤدي الى تغيير مساو في كل من الأصول والالتزامات، وليس لها أي أثر على صافي الأصول/حقوق الملكية. تؤخذ التدفقات التمويلية الواردة مباشرة الى بيان المركز المالي وتضاف الى أرصدة الأصول والالتزامات.

الشك بشأن تحصيل الإيرادات المسجل:

11. تعترف الجهة الاتحاديّة بالإيرادات من المعاملات التبادلية فقط عندما يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو امكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة الى الجهة. حيث إذا كانت الجهة غير متأكدة من تحصيل مبلغ تم شمله ضمن الايرادات، يتم الاعتراف بالمبلغ الذي أصبح من غير المحتمل تحصيله كمصروف وليس كتعديل للإيرادات التي تم الاعتراف بها في الأصل.

مثال 9.2 - الشك بشأن تحصيل الإيرادات المسجل

في شهر ديسمبر، قامت جهة إتحادية ببيع سلع إلى شركة خاصة بقيمة 100,000 درهم إماراتي، على أن يتم تحصيل المبلغ بتاريخ 15 يناير.

على هذا الأساس قامت الجهة بتسجيل القيد التالي عند بيع السلع في شهر ديسمبر.

الوصف	مدين	دائن
ذمم مدينة	100,000	
إيراد من معاملة تبادلية		100,000

بتاريخ 31 ديسمبر وعند إعداد البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة، تم إعلام الجهة أن الشركة الخاصة تعاني من خسائر مالية حادة، وهي بصدد التصفية، وبالتالي لم يعد محتمل تحصيل المبلغ المستحق منها.

على هذا الأساس، لا تقوم الوزارة بتخفيض الإيراد المسجل مسبقا، وإنما يجب تسجيل مصروف نتيجة هذا الحدث.

الوصف	مدين	دائن
إنخفاض في قيمة ذمم مدينة - مصروف	100,000	
مخصص ذمم مدينة مشكوك في تحصيلها		100,000

تحديد المعاملة

12. يتم تطبيق معايير الاعتراف في هذا المعيار بصفة منفصلة لكل معاملة على حدة. إلا أنه في بعض الحالات قد يكون من الضروري تطبيق معايير الإعتراف على الأجزاء القابلة للتحديد بشكل منفصل لكل معاملة على حده من أجل إظهار جوهر المعاملة. على سبيل المثال، عندما يشتمل سعر منتج على مبلغ قابل للتحديد مقابل خدمة لاحقة، فإنه يتم تأجيل هذا المبلغ والإعتراف به كإيراد على مدى فترة تقديم الخدمة. وعلى العكس من ذلك، تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق معايير الإعتراف على معاملتين أو أكثر معا عندما تكون هذه المعاملات مرتبطة بطريقة لا يمكن فهم أثرها دون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل. على سبيل المثال، قد تبيع الجهة سلع، وفي نفس الوقت تدخل في إتفاقية منفصلة لإعادة شراء هده السلع في تاريخ لاحق، وبذلك تنفي الإثر الجوهري للمعاملة، وفي هذه الحالة يتم معالجة المعاملتين معا.

قياس الإيرادات من المعاملات التبادلية

13. يقاس الايراد بالقيمة العادلة للمقابل المستَلَم أو المستَحَق الإستلام. ويتم تحديد مبلغ الإيراد بالاتفاق بين الجهة الاتحاديّة والجهة الأخرى (المشتري أو مستخدم الخدمة أو مستخدم الأصل).

14. ويمكن في بعض الحالات أن يتم الإتفاق على تأجيل تحصيل المبالغ المستحقة من خلال إعطاء الطرف المشتري تسهيلات في الدفع، حيث أنه من الممكن أن ينتج عن ذلك فرق بين القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المحصلة والقيمة الاسمية للنقد المستَلَم أو المستَحَق الإستلام. وعلى هذا الأساس، يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الحالية والقيمة الاسمية للمقابل على أنه ايراد ناتج عن فائدة.

مثال 9.3 - قياس الإيرادات من المعاملات التبادلية

في فبراير 2015، قامت جهة إتحادية ببيع سلع معيّنة لشركة خاصة بقيمة 50,000 درهم إماراتي مع إمكانية دفع المبلغ المستحق خلال سنتين، حيث كان الإئتمان الممنوح من الجهة بدون فائدة.

على هذا الاساس يجب على الجهة الاتحاديّة تحديد القيمة الحالية المبلغ المحصل في المستقبل، ويتم ذلك باستخدام معدل فائدة معين. ويحدد معدل الفائدة إستنادا على السعر السائد في السوق لعملية مشابهة (على سبيل المثال 8%).

القيمة الحالية للمبلغ الذي سيتم تحصيله في فبراير 2017	42,867 درهم إماراتي
القيمة الإسمية للمبلغ الذي سيتم تحصيله في فبراير 2017	50,000 درهم إماراتي
الفرق والذي سيتم تسجيله كإيراد فائدة*	7,133 درهم إماراتي
*تم احتسابها على أساس معادلة القيمة الحالية ($50,000 / 1.08^2$)	

15. عندما يتم إستبدال السلع أو الخدمات بسلع أو خدمات ذات طبيعة وقيمة مشابهتين، فان هذه المبادلة لا تعتبر معاملة تولد إيرادا، ولا يتم تسجيلها.

16. عندما يتم إستبدال السلع أو الخدمات مقابل سلع أو خدمات غير مشابهة فان المبادلة تعتبر أنها معاملة تولد ايرادا، ويقاس الايراد بمقدار القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، معدلة بمقدار أي نقد أو معادل للنقد المدفوع أو المحصل، مع تسجيل السلع أو الخدمة المبدلة ضمن المصروفات. عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بشكل موثوق به فانه يتم قياس الايراد بمقدار القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المقدمة بعد تعديلها بمقدار النقد المدفوع أو المحصل، إن وجد.

مثال 9.4 - إستبدال خدمات مقابل خدمات غير مشابهة

خلال السنة الحالية، قامت وزارة الثقافة والشباب بتنظيم حفل ضخم حيث قامت بتأمين النقل للحاضرين، لتأمين ذلك قامت الوزارة بالإتفاق مع جهة إتحادية أخرى بتوفير حافلات مقابل تبادل مجموعة من التذاكر تقدمها وزارة الثقافة إلى الجهة الاتحاديّة المعنية، بقيمة 10,000 درهم إماراتي وهو ما يمثل القيمة العادلة تأجير الحافلات خلال يوم الحفل.

تعتبر هذه المعاملة معاملة تبادل خدمات غير متشابهة، وعلى هذا الأساس، يجب على كل طرف تسجيل الإيراد والمصروف المتعلق بالمعاملة كما يلي:

وزارة الثقافة والشباب

تسجيل الإيراد من التذاكر

الوصف	مدين	دائن
ذمم مدينة - أطراف ذات علاقة	10,000	
إيراد من معاملة تبادلية		10,000

تسجيل المصروف المتعلق بتأجير الحافلات

الوصف	مدين	دائن
مصروفات - تأجير حافلات	10,000	
ذمم دائنة - أطراف ذات علاقة		10,000

ملاحظة - تسجل الجهة الاتحاديّة نفس القيود من خلال تسجيل إيراد من تأجير الحافلات ومصروف متعلق بالتذاكر المستلمة.

تقديم الخدمات والرسوم

الإعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات والرسوم

17. تنتج الإيرادات من الخدمات والرسوم من خلال تقديم الجهة الاتحاديّة للخدمات خلال الفترة الحالية أو خلال فترة زمنية تمتد أكثر من 12 شهرا. وتشمل خدمات ورسوم الجهة الاتحاديّة الأمثلة التالية:

أ. رسوم إصدار رخص ووثائق وشهادات وتصاريح؛
ب. رسوم اختبارات؛
ت. رسوم تصديق وثائق؛
ث. الإعلان والنشر؛
ج. إيجار الأراضي والمباني.

مثال 9.5 - الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات والرسوم - إيجار

يعترف بدخل إيجار المباني عند تحقق الدخل وفقا لشروط عقد الايجار.

في 1 يناير، قامت جهة إتحادية بتوقيع عقد إيجار لمدة سنتين بقيمة إجمالية تبلغ 200,000 درهم إماراتي، حيث قام الطرف الثاني بدفع القيمة عند توقيع العقد.

وعلى هذا الأساس، يتم عرض ما يلي ضمن البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة:

- ✓ إيراد للسنة الحالية (2015) بقيمة 100,000 درهم إماراتي؛
- ✓ إيراد مؤجل (المبلغ المحصل مسبقا - إلتزام) بقيمة 100,000 درهم إماراتي، حيث سيتم تحويل هذا الإلتزام في السنة اللاحقة إلى إيراد عند تحققه.

18. عندما تكون الجهة الاتحاديّة قادرة على تقييم نتيجة المعاملات المتعلقة بتقديم خدمات بشكل موثوق به، يتم الاعتراف بالإيرادات بالرجوع الى طريقة نسبة الإنجاز أو إكتمال المعاملة في تاريخ اعداد التقرير. يمكن تقدير نتيجة المعاملة بشكل موثوق به عند تحقق الشروط التالية:

أ. إمكانية قياس قيمة الايراد بشكل موثوق به؛
ب. إحتمال تدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة الى الجهة الاتحاديّة؛
ت. إمكانية قياس مرحلة انجاز أو إكتمال المعاملة في تاريخ اعداد التقدير بشكل موثوق به؛
ث. إمكانية قياس تكاليف إنجاز أو إكتمال المعاملة بشكل موثوق به.

19. تستطيع الجهة الاتحاديّة بشكل عام تقييم الشروط المذكورة بالفقرة 19 بشكل موثوق به، بعد الاتفاق مع الأطراف الاخرى للمعاملة على ما يلي:

أ. الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف، ويتمثل ذلك في الإتفاق بين الطرفين حول الخدمة التي سيتم تقديمها والمقابل الذي يجب دفعه؛
ب. المقابل الذي سيتم التبادل عليه؛
ت. طريقة وشروط التسوية.

20. عندما لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة المتعلقة بتقديم الخدمات بشكل موثوق به، فانه يجب الاعتراف بالإيراد بقيمة النفقات المعترف بها القابلة للاسترداد. وعندما يصبح من غير المحتمل استرجاع التكاليف التي تم تكبدها، والتي تم تسجيلها كإيراد (مبالغ مستحقة) مسبقا، يتم الإعتراف بتلك المبالغ كمصروف.

القياس

21. يجب أن يقاس الإيراد من الخدمات بالقيمة العادلة للموارد المستلمة أو المستَحَقة الإستلام، ويتم ذلك عادة بموجب أسلوب نسبة مرحلة الانجاز.

طريقة نسبة الإنجاز

22. يتم قياس إيراد نسبة انجاز من خلال متابعة تقدم إنجاز الخدمة والاعتراف بالإيراد في الفترات التي يتم فيها تقديم الخدمات.

23. يمكن تحديد نسبة إنجاز الخدمة من خلال الأساليب التالية:

أ. القيام بعرض أو تقييم للعمل المنجز؛
ب. نسبة الخدمات المنجزة حتى نهاية السنة الماليّة مقارنة بإجمالي الخدمات التي سيتم إنجازها؛
ت. نسبة التكاليف التي تم تحملها حتى نهاية السنة الماليّة إلى إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام الخدمة.

مثال 9.6 - الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات بإستعمال طريقة مرحلة الإنجاز

وقعت وزارة الصحة عقدا مع مؤسسة خاصة لتقديم خدمات فحص ومعاينة 10 مصحات تابعة للمؤسسة وإصدار شهادة جودة لكل منها. بدأ تنفيذ العقد بتاريخ 1 سبتمبر 2015 بقيمة إجمالية تبلغ 600,000 درهم إماراتي يتم تحصيلها عند إصدار الشهادة، وتقدر مدة الفحص والمعاينة 6 أشهر.

في نهاية السنة الماليّة، بين تقرير تقييم إنجاز الأعمال أن الوزارة قد إنتهت من فحص ومعاينة 7 مصحات، وعلى هذا الأساس تم تسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
ذمم مدينة*	420,000	
إيراد		420,000

* تم الإحتساب كما يلي: $7\ x \left(\frac{600,000}{10}\right)$

24. عند تقديم خدمات خلال إطار زمني محدد، فإنه يتم الإعتراف بالإيراد على أساس القسط الثابت، إلا إذا تطلب الأمر استخدام أسلوب أخر يمثل تسجيل الإيراد بشكل أكثر وثوقا. وإذا تطلب الإعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات إنجاز إجراء معين بالغ الأهمية خلال وقت محدد، فإنه يتم الإعتراف بالإيراد عند تنفيذ هذا الإجراء الهام.

بيع السلع

الإعتراف بالإيراد من بيع السلع

25. يتم الاعتراف بالإيرادات من بيع السلع عند استيفاء كافة الشروط التالية:

أ. أن تكون الجهة الاتحاديّة قد نقلت المخاطر والعوائد لملكية السلع بشكل جوهري الى المشتري؛
ب. أن لا تحتفظ الجهة الاتحاديّة بالتدخل الإداري المستمر الى الدرجة المرتبطة عادة بالملكية ولا بالسيطرة الفعالة على السلع المباعة؛
ت. امكانية قياس قيمة الايراد بشكل موثوق به؛
ث. أن يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو امكانية الخدمة المرتبطة بالتعامل الى الجهة الاتحاديّة؛
ج. أن يتم قياس التكاليف التي تم تكبدها والتي سيتم تكبدها المتعلقة بالمعاملة بشكل موثوق به.

مثال 9.7 - الاعتراف بالإيراد من بيع السلع (أمثلة متنوعة لبيع السلع)

- **تركيب المعدات ومعاينتها**

يتم الاعتراف بالإيراد عادة عندما يقبل المشتري التسليم والتركيب و/أو عند اتمام المعاينة. ومع ذلك يتم الاعتراف بالعائد فورا عند قبول المشتري التسليم في الحالات التالية:

ح. حين تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها؛ أو
خ. حين تتم المعاينة فقط لأغراض التحديد النهائي لأسعار العقد.

- **المبيعات لأطراف وسيطة، مثل الموزعين أو التجار أو غيرهم لإعادة البيع**

يتم الاعتراف بالإيرادات من هذه المبيعات عموما عندما تنتقل مخاطر وعوائد الملكية. الا أنه حين يتصرف المشتري بشكل رئيسي كوكيل يعامل البيع كبيع برسم الأمانة. راجع المثال 9.8 أدناه.

- **مبيعات العقارات**

يتم الإعتراف ببيع العقارات والممتلكات كإيراد من معاملات تبادلية عند نقل الملكية القانونية إلى المشتري.

26. من المهم للجهات الاتحاديّة تقدير وقت نقل المخاطر والمنافع الهامة للملكية الى المشتري، اذ أنها تتطلب فحصا لظروف المعاملة. في معظم الحالات، يصادف تحويل مخاطر ومنافع الملكية تحويل الملكية القانونية. الا أنه في بعض الحالات الأخرى يتم نقل المخاطر والمنافع في وقت مختلف عن وقت نقل الملكية القانونية، يرجى النظر الى الأمثلة أدناه.

27. لا تعتبر المعاملة بيعا ولا يتم الاعتراف بالإيراد إذا احتفظت الجهة الاتحاديّة بالمخاطر والمنافع الجوهرية للملكية، حيث أن الجهة الاتحاديّة قد تحتفظ بالمخاطر والمنافع الرئيسية للملكية بعدة طرق، وفيما يلي بعض الأمثلة على ذلك:

أ. عندما يكون استلام الايراد من معاملة بيع معتمدا على حصول المشتري على الايراد الناتج من بيع السلع (على سبيل المثال، حين توزع عمليات النشر الخاصة بالحكومة مواد تعليمية للمدارس على أساس البيع أو الإرجاع)؛
ب. عندما يتم شحن سلع خاضعة للتركيب ويكون التركيب جزءا هاما من العقد لم تقم الجهة بإنجازه؛
ت. عندما يكون للمشتري الحق بإلغاء الشراء لسبب محدد في عقد البيع وتكون الجهة غير متأكدة من احتمال إرجاعها.

مثال 9.8 - الاعتراف بالإيراد من بيع السلع (أمثلة متنوعة لبيع السلع)

تقوم وزارة التربية والتعليم بتوزيع بعض الكتب والمراجع في جامعة الإمارات للبيع للطلاب. عندما تقوم الجامعة ببيع الكتب، تقوم بتحويل المبالغ المحصلة إلى الوزارة، بعد خصم عمولة 2%. كما أنه للجامعة حق إعادة أي مواد غير المباعة إلى وزارة التعليم.

في سنة 2015، قامت الوزارة بتوزيع كتب ومراجع بما قيمته 200,000 درهم إماراتي إلى الجامعة في بداية الفترة. بحلول نهاية فترة، تبين تقارير البيع بالجامعة، أنه تم بيع ما قيمته 180,000 درهم إماراتي من الكتب والمراجع من قبل الجامعة وعلى هذا الأساس قامت الجامعة بإعادة الكتب المتبقية بما قيمته 20,000 درهم إماراتي.

إستنادا على هذه المعطيات، خلال سنة 2015، ستقوم الجامعة بتسجيل إيراد من العمولة فقط بقيمة 3,600 درهم إماراتي (180,000 x 2%).

بينما ستجل وزارة التربية والتعليم إيراد من بيع الكتب بقيمة 180,000 درهم إماراتي، هذا بالإضافة إلى تسجيل مصروف بقيمة 3,600 درهم إمارتي لتغطية العمولة التي ستدفعها الوزارة للجامعة.

القياس

28. يتم قياس الايراد من بيع السلع بالقيمة العادلة للموارد المستلمة أو المستحقة الاستلام.

مثال 9.9 - الاعتراف وقياس الايرادات من بيع السلع

قامت جهة اتحادية ببيع الخردة الى طرف ثالث بقيمة 15,000 درهم اماراتي.

يجب الاعتراف بإيراد من بيع الخردة عند تسليم الخردة الى الطرف الثالث حيث أنه بإمكان الجهة الاتحاديّة قياس قيمة الايراد (15,000 درهم اماراتي) وتم نقل المخاطر والعوائد لملكية السلع بشكل جوهري الى المشتري، وقد قامت الجهة الاتحاديّة بجميع متطلبات البيع.

يجب أيضا الاعتراف بذمم مدينة بقيمة الايراد الى حين استلام النقد من الطرف الثالث:

الوصف	مدين	دائن
ذمم مدينة - الطرف الثالث	15,000	
ايراد من معاملة تبادلية		15,000

عند استلام النقد:

الوصف	مدين	دائن
نقدية - حساب بنك	15,000	
ذمم مدينة - الطرف الثالث		15,000

الفائدة وحقوق الامتياز وأرباح الأسهم

الإعتراف

29. يتم الإعتراف بالإيرادات الناتجة عن استخدام الاخرين لأصول الجهة الاتحاديّة التي تحقق فائدة وحقوق الامتياز وأرباح الأسهم باستخدام الأسس المحاسبية المذكورة أدناه في هذا الجزء، وذلك عندما:

أ. يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو امكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة الى الجهة؛

ب. يمكن قياس قيمة الايراد بشكل موثوق به.

الإعتراف بالفائدة	الإعتراف بحقوق الإمتياز	الإعتراف بأرباح الأسهم
يتم الإعتراف بالفوائد على اساس زمني تناسبي يأخذ في الاعتبار العائد الفعلي على الأصل المالي. وتشمل على سبيل المثال الفائدة المقبوضة على الودائع المصرفية، والفائدة من الاستثمارات وغيرها من الفوائد.	يتم الاعتراف بحقوق الامتياز (مثل حقوق امتياز شركات الاتصالات) بموجب محتوى الاتفاقية.	يتم الاعتراف بأرباح الأسهم والتوزيعات المماثلة عندما يثبت حق الجهة الاتحاديّة في استلام المقابل المستحق. حيث يثبت حق الجهة الاتحاديّة عندما يتم الاعلان عن التوزيعات وموافقتها من قبل مجلس الادارة. لا يمكن الاعتراف بذمم مدينة وايراد ناتج عن أرباح أسهم في حال لم يتم الاعلان عنها وموافقتها قبل تاريخ اعداد البيانات الماليّة.

30. عند إستحقاق فائدة غير مدفوعة، قبل الإستحواذ على أصل مالي (إستثمار) ذو فائدة، فإنه يتم توزيع الفائدة المستلمة لاحقا ما بين الفترة السابقة والفترة اللاحقة للإستحواذ، ويتم الإعتراف فقط بالجزء المتعلق بالفترة اللاحقة للإستحواذ على أنه إيراد. وعندما يتم الإعلان على أرباح الأسهم والتوزيعات المماثلة من صافي الفائض المتعلق بالفترة ما قبل الإستحواذ، فإنه يتم خصم أرباح الأسهم والتوزيعات المماثلة من تكلفة الأصل المالي. وإذا كان من الصعب إجراء مثل هذا التوزيع إلا إذا كان على اساس عشوائي، فإنه يتم الإعتراف بأرباح الأسهم والتوزيعات المماثلة كإيراد إلا إذا كانت تمثل بوضوح تعويض عن جزء من تكلفة الأصل المالي.

القياس

31. يجب أن يقاس الايراد من الفائدة وحقوق الامتياز وأرباح الأسهم بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق الاستلام.

قياس الفائدة	قياس حقوق الإمتياز	قياس أرباح الأسهم
يتم قياس الفوائد باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي (الرجاء مراجعة المعيار 41 "الأدوات الماليّة" لتفاصيل أكثر حول معدل الفائدة الفعلي).	يتم قياس الايراد من حقوق الامتياز بناء على القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق عند استحقاق الايراد وفقا لشروط الاتفاقية.	يتم قياس الايراد من أرباح الأسهم والتوزيعات المماثلة باستخدام القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق عند استحقاق الايراد.

الإفصاحات

32. تعرض الجهة الاتحاديّة إيراداتها المتعلقة ببيع السلع وتقديم الخدمات والإيرادات المتحققة من الفوائد وحقوق الإمتياز وأرباح الأسهم ضمن قائمة الأداء المالي.

33. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح في بيانتها الماليّة عما يلي:

أ. السياسات المحاسبية التي تم تبنيها للاعتراف بالإيرادات بما في ذلك الطرق المتخذة لتحديد نسبة مرحلة الإنجاز للمعاملات التي تتعلق بتقديم الخدمات؛

ب. قيمة كل فئة رئيسية في الايرادات المعترف بها خلال الفترة شاملة الايرادات الناتجة عما يلي:

- ✓ تقديم الخدمات؛
- ✓ بيع السلع؛
- ✓ الفوائد؛
- ✓ حقوق الامتياز؛
- ✓ ارباح الأسهم أو ما يعادلها.

ت. قيمة الايرادات الناتجة عن معاملات تبادل السلع أو الخدمات المشمولة في كل فئة رئيسية من الايرادات.

المعيار 23 – الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

المعيار 23 - الايرادات من المعاملات غير التبادلية

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 23 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على الإيرادات من المعاملات غير التبادلية. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 23 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الإيرادات غير التبادلية

هدف المعيار 697
النطاق 697
تحديد المعاملات غير التبادلية 698
الضرائب 700
الاعتراف بالإيراد من الضرائب 700
الأحداث الخاضعة للضريبة 700
قبض الضرائب مقدما 701
قياس الايراد من الضرائب 701
التحويلات 703
تعريف التحويلات 703
تسجيل الأصول الناتجة عن التحويلات 704
الإعتراف بالأصول الناتجة عن التحويلات 704
السيطرة على الأصل 704
الأحداث السابقة 704
تدفق للمنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية 704
قياس الأصول الناتجة عن التحويلات 705
تسجيل الإيرادات الناتجة عن التحويلات 705
الاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية 705
قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية 705
تسجيل الإلتزامات الناتجة عن التحويلات 706
الاعتراف بالإلتزامات من المعاملات غير التبادلية 706
البنود الإشتراطية 706
قياس الإلتزامات من المعاملات غير التبادلية 708
التحويلات الأخرى 710
الإعفاء من الديون والإلتزامات 710
الغرامات 711
التركات 712
الهدايا والتبرعات 712
الخدمات العينية 713
الرهونات 714
القروض الميسرة 714

الإفصاحات 718

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تعريف الايرادات من المعاملات غير التبادلية والمعالجات المحاسبية المتعلقة بها، وذلك بتحديد المتطلبات المتعلقة بالإعتراف بالإيراد الناتج عن هذه المعاملات وأساس قياسها.
2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:
   أ. تحديد المعاملات التي ينشأ عنها ايراد من المعاملات غير التبادلية؛
   ب. العناصر الاساسية التي يجب توفرها للإعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية؛
   ت. طريقة قياس الايراد الناتج عن المعاملات غير التبادلية؛
   ث. التطرق الى اهم المعاملات غير التبادلية التي يمكن نشوؤها بالجهة الاتحاديّة؛
   ج. أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ضمن البيانات الماليّة.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.
4. لا ينطبق هذا المعيار على تجميع الأعمال الذي يمثل معاملة غير تبادلية.
5. يتناول هذا المعيار الايراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية، وقد تشمل هذه المعاملات على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي:
   أ. الضرائب؛
   ب. التحويلات:
      - ✓ المساهمات النقدية والعينية؛
      - ✓ الغرامات؛
      - ✓ الهبات والتبرعات.

تحديد المعاملات غير التبادلية

6. ينتج عن بعض المعاملات في الجهات الاتحاديّة تحصيل موارد بحيث لا تقوم الجهة الاتحاديّة بتقديم أي مقابل أو تقوم بدفع مقابل اسمي. على سبيل المثال، الضرائب، حيث تعتبر الايرادات من الضرائب إيرادات من المعاملات غير التبادلية. وتعترف الجهة الاتحاديّة بالإيرادات من الضرائب عندما تقع الأحداث التي تدفع عليها الضرائب وتستوفى معايير الاعتراف بالأصل.

مثال 23.1 - معاملات غير تبادلية

حصلت الجهة الاتحاديّة حصتها من ضريبة التبغ لشهر مايو، وقامت حكومة رأس الخيمة بتحويل المبلغ إثر مراجعة تقارير الضريبة الشهري. يعتبر المبلغ المحصل ايراد من معاملة غير تبادلية حيث ان الجهة الاتحاديّة لم تقدم أية خدمة مباشرة مقابل مبلغ ضريبة الدخل المستلمة.

7. يجب فحص مضمون وشروط المعاملة لتحديد ما إذا كانت من نوع تبادلي أم غير تبادلي. فعلى سبيل المثال، يصنف بيع السلع عادة على أنها معاملة تبادلية. لكن إذا تم القيام بالمعاملة بسعر مدعوم، أي بسعر غير مساو تقريبا للقيمة العادلة للسلع المباعة، فقد تقع هذه المعاملة ضمن تعريف معاملة غير تبادلية. ولتحديد فيما إذا كان مضمون معاملة معيّنة هو مضمون معاملة تبادلية أو غير تبادلية، يتم إصدار حكم مهني.

8. تنشأ المعاملات غير التبادلية أيضا إذا قدمت الجهة الاتحاديّة مقابلا معينا لقاء الموارد المستلمة ولكن ذلك المقابل لا يقارب القيمة العادلة للموارد المستلمة. وفي هذه الحالات، تحدد الجهة الاتحاديّة فيما إذا كان هناك دمج بين المعاملات التبادلية وغير التبادلية حيث يتم الإعتراف بكل عنصر منهما بشكل منفصل، حيث يتم الإعتراف بالعنصر التبادلي وفقا لمبادئ ومتطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الإيرادات من المعاملات التبادلية"، ويتم الإعتراف بالعنصر غير التبادلي وفقا لمبادئ ومتطلبات هذا المعيار. ولدى تحديد فيما إذا كانت المعاملة تتألف من عناصر تبادلية وأخرى غير تبادلية قابلة للتحديد، وجب اعتماد الحكم المهني.

9. إذا كان من غير الممكن التمييز بين العناصر التبادلية وغير التبادلية في معاملة معيّنة، يتم معالجة المعاملة على أنها غير تبادلية.

مثال 23.2 - دمج بين معاملة تبادلية ومعاملة غير تبادلية

قامت وزارة جهة إتحادية بتحويل حافلة الى هيئة الهلال الأحمر الإماراتية، وفي المقابل قامت الجهة بتحصيل 50,000 درهم إماراتي عن الحافلة، مع العلم ان القيمة العادلة للحافلة التي تم تحويلها هي 250,000 درهم إماراتي.

استنادا على معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، يتم تسجيل الاصل المستلم من طرف الجهة الاتحاديّة بقيمته العادلة على ان يتم تسجيل ايراد من معاملة غير تبادلية للفرق الناتج بين القيمة العادلة للأصل المستلم والمبلغ المالي المحول في المقابل.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - حافلة	250,000	
نقدية - حساب بنك		50,000
ايراد من معاملة غير تبادلية		200,000

10. يمكن ان تشمل الايرادات من المعاملات غير التبادلية أنواعا أخرى، كالهبات والغرامات وغيرها من الرسوم، فيتم الاعتراف بها عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو امكانية الخدمة المرتبطة بالأصل للجهة الحكومية، ويمكن قياس القيمة العادلة لهذه المنافع بشكل موثوق.

الضرائب

11. تستوفي الضرائب تعريف "المعاملات غير التبادلية" لأن الجهة المكلفة بدفع الضريبة تحول الموارد الى الحكومة دون استلام قيمة معادلة تقريبا مباشرة بدلا منها. مع أن المكلف قد يستفيد من مجموعة من الخدمات الاجتماعية التي تضعها الحكومة الاتحاديّة، الا أن هذه الخدمات ليست مقدمة مقابل تحصيل الضرائب.

الاعتراف بالإيراد من الضرائب

12. تعترف الحكومة بالإيرادات من الضرائب وما ينتج عنه من أصول عند وقوع الأحداث الخاضعة للضريبة واستيفاء معايير الاعتراف بالأصول.

13. يتم تسجيل الإيراد عندما تلبي الموارد الناشئة من الضرائب تعريف الأصل، مما يترتب على الجهة الاتحاديّة الاعتراف بها كأصل عندما تتوفر الشروط التالية:

أ. تسيطر الجهة الاتحاديّة على الموارد نتيجة لحدث خاضع للضريبة؛
ب. تتوقع الجهة الاتحاديّة الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من تلك الموارد؛
ت. يمكن للجهة الاتحاديّة قياس القيمة العادلة للموارد الواردة بشكل موثوق.

الأحداث الخاضعة للضريبة

14. تعترف الجهة الاتحاديّة بأصل ما بخصوص الضرائب عند وقوع حدث خاضع للضريبة واستيفاء معايير الاعتراف بالأصل. وينشأ الحدث الخاضع للضريبة عند استيفاء الشروط المتعلقة بدفع ضريبة أو القيام بمعاملة التي تؤدي إلى دفع الضرائب من طرف المكلف الذي قام بالمعاملة. تشمل الأمثلة الشائعة من الأحداث الخاضعة للضريبة ما يلي:

أ. **ضريبة الدخل** هو جني دخل قابل للتقييم أثناء فترة فرض الضريبة من قبل المكلف؛
ب. **ضريبة القيمة المضافة** هو تنفيذ نشاط خاضع للضريبة أثناء فترة فرض الضريبة من قبل المكلف؛
ت. **ضريبة السلع والخدمات** هو شراء أو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أثناء فترة فرض الضريبة؛
ث. **الرسم الجمركي** هو حركة السلع أو الخدمات الخاضعة لرسوم الإستيراد عبر الحدود الجمركية (على سبيل المثال ضريبة التبغ).

مثال 23.3 - الاعتراف بالأصل والايراد المتعلق بالضرائب

تقوم الجهة الاتحاديّة باستلام ضريبة التبغ إثر تحصيلها من قبل الحكومات المحلية وذلك استنادا على تقارير الجمارك المستلمة والمبالغ المحصلة من قبل الأطراف الجمركية المختصة بمتابعة شحنات التبغ.

على هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة، بمتابعة التقارير الشهرية الصادرة عن الأطراف الجمركية وتقوم بتقييم المبالغ التي يمكن تحصيلها من الحكومات المحلية. (على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بشهر يونيو هي 250,000 درهم إماراتي)

بالتالي تقوم الحكومة الاتحاديّة بإشعار الحكومة المحلية بالمبلغ المستحق وتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
الأصل: ذمم مدينة - حكومات محلية	250,000	
ايراد من معاملات غير تبادلية - ضرائب		250,000

قبض الضرائب مقدما

15. تقوم الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بالموارد للضرائب المقبوضة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة كأصل والتزام (مبالغ مقبوضة مقدما) بسبب عدم وقوع الحدث الذي أنشأ حق الجهة بالضرائب، ولعدم استيفاء معايير الاعتراف بالإيرادات الضريبية، على الرغم من أن الجهة قد استلمت تدفقا واردا للموارد.

16. لا تختلف المبالغ المقبوضة مقدما بخصوص الضرائب، ان وجدت، جذريا عن غيرها من المبالغ المقبوضة مقدما، وبالتالي يتم الاعتراف بالإلتزام لحين وقوع الحدث الخاضع للضريبة. حين يقع الحدث الخاضع للضريبة يتم الوفاء بالالتزام ويتم الاعتراف بالإيراد.

قياس الايراد من الضرائب

17. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية بقيمتها العادلة كما في تاريخ الإستحقاق. ويتم قياس الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية بأفضل تقدير لتدفق الموارد إلى الجهة الاتحاديّة.

18. في حالة وجود إختلاف بين توقيت نشوء الحدث الخاضع للضريبة وتوقيت تحصيل الضرائب، تقوم الجهات الاتحاديّة بتقييم الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية بشكل موثوق من خلال إستخدام التقديرات مثلا والتي تم تطويرها عند تحصيل ضريبة معيّنة في فترات سابقة أو مماثلة. كما تأخذ التقديرات بعين الإعتبار العوامل التالية:

أ. توقيت المقبوضات النقدية من المكلفين وإقراراتهم؛
ب. قانون الضريبة الذي يمنح المكلفين فترة لإيداع الإقرارات الضريبية أطول من الفترة الممنوحة للحكومة الاتحاديّة من أجل نشر البيانات الماليّة؛
ت. تخلف المكلفين عن إيداع الإقرارات الضريبية في الوقت المحدد؛
ث. تقييم الأصول غير النقدية لأغراض تقييم الضريبة؛
ج. التعقيدات في قانون الضريبة التي تتطلب فترات ممتدة لتقييم الضرائب المستحقة من مكلفين معينين.

مثال 23.4 - قياس الأصل والايراد الناتج عن الضرائب

قام قسم الايرادات بإستلام تقارير الجمارك الخاصة بشهر يونيو، واستنادا على التقارير المستلمة قامت دائرة الإيرادات بتحديد المبلغ الذي يجب على حكومة الشارقة تحويله للحكومة الاتحاديّة والمتعلق بالإيرادات من ضريبة التبغ المتعلقة بشهر يونيو، حيث قدّر المبلغ المستحق بقيمة 250,000 درهم اماراتي.

على هذا الاساس ستقوم الجهة الاتحاديّة بإشعار حكومة الشارقة بالمبلغ المستحق وتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
ذمم مدينة - حكومات محلية	250,000	
ايراد من معاملات غير تبادلية - ضرائب		250,000

19. قد ينتج عن قياس الأصول والإيرادات الناتجة من المعاملات الضريبية بإستخدام النماذج الإحصائية اختلاف في المبلغ الفعلي للاصول والإيرادات المعترف بها عن المبالغ المحددة في فترات التقرير اللاحقة. في هذه الحالات يتم اجراء تعديل على التقديرات السابقة وتسجيل الاختلافات وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبة والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء".

المصروفات المدفوعة من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية

20. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تحديد الإيراد من الضرائب بالمبلغ الإجمالي. حيث لا يجوز خصم المصروفات المدفوعة من خلال النظام الضريبي، مباشرة من هذا الإيراد. لا يجوز كذلك تضمين النفقات الضريبية في المبلغ الإجمالي للإيراد.

التحويلات

تعريف التحويلات

21. تلبي التحويلات تعريف المعاملات غير التبادلية، بما أن الجهة الاتحاديّة الناقلة تزود الجهة الاتحاديّة المنقول إليها بالنقد أو الأصول دون أن تدفع هذه الجهة قيمة مساوية تقريبا مقابل ذلك. أما إذا وجدت إتفاقية تنص على أن تدفع الجهة الاتحاديّة المنقول إليها قيمة مساوية تقريبا بالمقابل، فبذلك تصبح الإتفاقية تعاقد لمعاملة تبادلية ينبغي محاسبتها بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الايرادات من المعاملات التبادلية".

22. تعترف الجهة الاتحاديّة بأصل ناشئ عن عملية تحويل، عندما تطابق الموارد المحولة تعريف أصل وتلبي الشروط المتعلقة بالإعتراف به. يمكن للأصل المحول أن يأخذ احد الاشكال التالية، للذكر وليس للحصر:

    أ. مساهمات من الحكومات المحلية (تحويل نقدي)؛
    ب. مساهمات عينية من الحكومات المحلية وقد تشمل تقديم الخدمات والسلع والأصول الثابتة بدون مقابل؛
    ت. تحويلات أخرى (تم التطرق إليها بتفاصيل أكثر من الفقرة 48 إلى 70 من هذا المعيار).

23. تطابق الموارد المحولة تعريف الأصل عندما تسيطر الجهة الاتحاديّة على الموارد نتيجة حدث سابق (التحويل) وتتوقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية من تلك الموارد. ويلبي التحويل شروط الإعتراف به كأصل عند استيفاء الشروط المذكورة في الفقرة 25 و26 من هذا المعيار.

24. تتحصل الجهة الاتحاديّة على السيطرة على الموارد المحولة عندما يتم التحويل الفعلي للموارد الى الجهة المعنية أو عندما يكون لدى الجهة المعنية مطالبة قابلة للنفاذ ضد الجهة المحوِلة.

25. لا تؤدي التحويلات التي تلبي تعريف "مساهمات من المالكين" إلى الإعتراف بإيرادات. حيث تعتبر المعاملة كمساهمات من المالكين إذا توفر أحد الشرطين التاليين:

    أ. عندما تنص إتفاقية التحويل على أحقية الجهة الاتحاديّة المحوِلة للموارد في توزيعات منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة خلال عمر الجهة المنقول إليها أو توزيع أي فائض في الأصول عن الإلتزامات في حال تصفية الجهة المنقول إليها؛
    ب. عندما تنص إتفاقية التحويل على إستحواذ الجهة الاتحاديّة التي تقدم الموارد، حصة مالية في الجهة المنقول إليها بحيث يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو استردادها، فبالتالي تعتبر الإتفاقية في جوهرها إتفاقيات لمنح مساهمات من المالكين.

تسجيل الأصول الناتجة عن التحويلات

الإعتراف بالأصول الناتجة عن التحويلات

26. تعرف المبادئ العامّة بمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 "عرض البيانات المالىة" الأصول على أنها موارد تتم السيطرة عليها من قبل الجهة الاتحاديّة نتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن يتدفق منها منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية إلى الجهة الاتحاديّة.

27. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بالتدفق الوارد للموارد من معاملة غير تبادلية على أنه أصل، عندما يلبي الشروط التالية:

أ. يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى الجهة الاتحاديّة؛
ب. يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق.

السيطرة على الأصل

28. تنشأ السيطرة على الأصل عندما يكون للجهة الاتحاديّة القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل.

29. لا يعتبر الإعلان عن نية تحويل الموارد إلى جهة إتحادية معيّنة كافيا حتى تتمكن هذه الجهة من سيطرتها على الموارد المنقول إليها. حيث تستوجب السيطرة على الأصل المنقول في هذه الحالة، وجود إتفاقية تحويل ملزمة، وفي حال لم يكن لدى الجهة الاتحاديّة المنقول إليها مطالبة قابلة للنفاذ فيما يتعلق بالموارد التي سيتم تحويلها، فإنها لا تستطيع السيطرة على الأصل وإجبار الجهة الناقلة على تحويل تلك الموارد.

الأحداث السابقة

30. ينتج الحدث السابق الذي يؤدي إلى السيطرة على أصل معين من خلال عملية شراء أو وقوع عملية تحويل. على هذا الأساس لا تؤدى المعاملات أو الأحداث التي من المتوقع حصولها في المستقبل إلى الإعتراف بأصول، إلا في حالة وجود مطالبة قابلة للنفاذ متعلق بالموارد التي سيتم تحويلها.

تدفق للمنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية

31. يكون التدفق الوارد للموارد محتمل عندما تكون فرضية حصوله أكبر من فرضية عدم حصوله.

32. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد إحتمال تحويل الموارد استنادا على تجربتها السابقة مع معاملات تحويل مماثلة واستنادا على توقعاتها تجاه الجهة المحوِلة. على سبيل المثال، يعتبر تحويل الموارد محتمل، حتى إن لم يتم التحويل الفعلي للموارد للجهة المعنية عن تاريخ إعداد التقارير الماليّة، عند توفر الشروط التالية:

أ. إعلان الجهة المحوِلة عن نية تحويل الموارد إلى الجهة الاتحاديّة المعيّنة؛
ب. يكون الإتفاق ملزما؛
ت. إستنادا على التجارب السابقة، عادة تقوم الجهة الاتحاديّة المحوِلة بعملية التحويل الفعلي الموارد المتفق عليها.

قياس الأصول الناتجة عن التحويلات

33. يتم قياس الأصل المستهلك عن طريق معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ، أي التحويل للجهة المستفيدة.

تسجيل الإيرادات الناتجة عن التحويلات

الاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية

34. تقوم الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بالتدفق الوارد للموارد من المعاملات غير التبادلية كأصل ويتم تسجيله كإيراد من معاملات غير تبادلية، إلا إذا وجب الإعتراف بإلتزام يتعلق بالتدفق الوارد ذاته.

35. عندما تقوم الجهة الاتحاديّة بالوفاء بالشروط المتعلقة بإلتزام تم الإعتراف به كإيراد نتيجة تدفق وارد للموارد من معاملة غير تبادلية، ينبغي ان تقوم الجهة الاتحاديّة بخفض المبلغ المسجل للإلتزام المعترف به وان تعترف بمبلغ ايراد من معاملات غير تبادلية مساو لذلك التخفيض.

36. إذا كان التدفق الوارد يقع ضمن تعريف مساهمات المالكين، فلا يتم الاعتراف به كإلتزام أو إيراد.

37. يتم تحديد توقيت الإعتراف بالإيراد حسب طبيعة الشروط وتسويتها. على سبيل المثال، إذا كان الشرط يتعلق بتقديم الجهة الاتحاديّة خدمة معيّنة أو إرجاع الأموال المحولة وغير مستخدمة إلى الجهة الاتحاديّة الناقلة، على هذا الأساس، يتم الإعتراف بالإيراد فقط عند تقديم الخدمة المعيّنة.

قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

38. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس إيراد المعاملات غير التبادلية استنادا على قيمة الزيادة في صافي الاصول المعترف بها.

39. عندما تعترف الجهة الاتحاديّة بأصل ناتج عن معاملة غير تبادلية، تقوم هذه الجهة بالإعتراف أيضا بإيراد من معاملة غير تبادلية مساو لقيمة الاصل (القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ). إلا إذا وجب كذلك الإعتراف بإلتزام معين نتيجة لوجود شروط معيّنة على استخدام الأصل المستملك. وعندما يتم تخفيض الإلتزام لاحقا بسبب استيفاء شروط معيّنة، يتم الاعتراف بمبلغ التخفيض في الإلتزام كإيراد.

تسجيل الإلتزامات الناتجة عن التحويلات

الاعتراف بالإلتزامات من المعاملات غير التبادلية

40. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بإلتزام ناتج عن تعاقد حالي ناشئ من معاملة غير تبادلية عند استيفاء الشروط التالية:

أ. يكون من المحتمل أن تقوم الجهة الاتحاديّة بدفع منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة لتسوية الإلتزام التعاقدي؛
ب. يمكن القيام بتقدير موثوق لمبلغ الإلتزام التعاقدي.

41. ينتج الإلتزام التعاقدي الحالي من البنود الإشتراطية التي يمكن أن تتضمنها المعاملات غير التبادلية. وقد تنشأ أيضا من البيئة التشغيلية العادية مثل الإعتراف بالمقبوضات المسلمة مقدما.

البنود الإشتراطية

42. قد يتم تحويل الأصول إلى جهة إتحادية معيّنة مع فرض بنود إشتراطية تبين طريقة إستخدام الأصل أو ضبط طريقة التصرف فيه.

43. تفرض البنود الإشتراطية على الجهة الاتحاديّة التي تم لصالحها تحويل الأصل، إستخدام أو إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يشتمل عليها أصل ما لغرض معين (واجب الأداء) عند الإعتراف المبدئي.

44. لا تعتبر البنود الإشتراطية قابلة للنفاذ إذا لم يكن منصوص عليها في القوانين أو الأنظمة أو الترتيبات أو الإتفاقيات الملزمة.

45. يمكن أن تكون البنود الإشتراطية المتعلقة بأصل منقول إما شروطا أو قيودا.

الشروط المفروضة على الأصول المنقولة	القيود المفروضة على الأصول المنقولة
تقتضي الشروط المفروضة على الأصول المنقولة من الجهة الاتحاديّة: أ. إما أن تستهلك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية للأصل كما هو محدد؛ ب. أو أن ترجع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية إلى الجهة الاتحاديّة الناقلة في حال مخالفة الشروط. على هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة المنقول إليها الأصل، بالإعتراف المبدئي بالأصل وفي نفس	لا تقتضي القيود المفروضة على الأصول المنقولة إرجاع الأصل المنقول أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى الجهة الاتحاديّة الناقلة إذا لم يتم إستخدام الأصل كما هو محدد. وبالتالي، فإن الحصول على السيطرة على أصل خاضع لقيد معين لا يفرض على الجهة الاتحاديّة المنقول إليها الإعتراف بإلتزام تعاقدي حالي. ولكن عندما تخالف الجهة الاتحاديّة المنقول إليها قيدا معينا، قد ينتج عن ذلك فرض عقوبة على

الشروط المفروضة على الأصول المنقولة	القيود المفروضة على الأصول المنقولة
الوقت تقوم بالإعتراف بإلتزام تعاقدي حالي ناتج عن الشروط المفروضة على الأصل. وبغرض التسهيل من الناحية الإدارية، فإنه قد يتم إرجاع أصل منقول أو منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة أخرى بشكل فعّال من خلال اقتطاع المبلغ الذى سيتم إرجاعه من قبل الجهة المنقول إليها من أصول أخرى ينبغي تحويلها من طرف الجهة الناقلة لأغراض أخرى.	الجهة الاتحاديّة المنقول إليها، على سبيل المثال من خلال: أ. رفع قضية أمام محكمة أو هيئة أخرى؛ ب. عملية إدارية مثل إصدار توجيهات من وزير في الجهة الاتحاديّة أو سلطة أخرى. وقد ينتج عن مثل هذه الإجراءات توجيه الجهة الاتحاديّة وإجبارها على تلبية القيد أو الخضوع لعقوبة مدنية أو جنائية بسبب عصيان المحكمة أو هيئة أو سلطة أخرى.

مثال 23.5 - شروط متعلقة بتحويل أصل

أبرم المجلس الوطني للسياحة والاثار إتفاقية مع جهة دولية، حيث تمكن هذه الإتفاقية المجلس من إستلام تمويل بقيمة 300,000 درهم إماراتي لتنظيم حدث ثقافي يعنى بموضوع معين بأحد متاحف دولة الإمارات العربية المتحدة خلال السنة الماليّة الحالية، أو إعادة الأموال إلى الجهة التي قامت بالتمويل بعد 3 أشهر من نهاية السنة في حالة عدم استعمال المبلغ المحول للغرض المعين.

على هذا الاساس، يعترف المجلس بالأصل (النقدية) عند استلام المنحة ويعترف كذلك بإلتزام في الجهة المقابلة إلى ان يتم إستعمال الموارد المحولة لتنظيم التظاهرة المعنية.

46. لدى تحديد فيما إذا كان البند الإشتراطي عبارة عن شرط أو قيد، فإنه من الضروري النظر في مضمون البند الإشتراطي وليس مجرد شكله. حيث تمثل الوضعيات المذكورة أدناه أمثلة على تفضيل المضمون على الشكل التالي:

أ. عند تحديد فيما إذا كان البند الإشتراطي عبارة عن شرط أو قيد، فعلى الجهة الاتحاديّة المنقول إليها ان تبحث فيما إذا كان مطلب إرجاع الأصل أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى قابل للتنفيذ وامكانية تنفيذه من قبل الجهة الناقلة. إذا لم يكن بمقدور الجهة الناقلة فرض او المطالبة بإرجاع الأصل أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى، واثبات عدم نفاذ الشروط، وبالتالي لن يتم اعتبار الأصل المنقول كالتزام على الجهة المحول لها، سيتم اعتبار البند الإشتراطي على أنه قيد.

ب. إذا أشارت تجربة سابقة مع الجهة الناقلة إلى أن هذه الجهة لا تفرض إرجاع الأصل المنقول أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى عند حدوث

المخالفات على الجهة المنقولة، فقد تستنتج الجهة الاتحاديّة المنقول إليها بأن البند الإشتراطي له شكل الشرط ولكن مضمونه يمثل قيدا، ولذلك فإنه يعتبر قيدا.

ت. إذا لم يكن لدى الجهة الاتحاديّة المنقول إليها تجربة مع الجهة الناقلة، مما يجعلها غير قادرة على الجزم أن الجهة الناقلة لن تلجأ للبنود المتعلقة بإستعادة الأصول، وأنها لا تملك أي دليل بخلاف ذلك. فإن الجهة المنقول إليها، ستفترض أن الجهة الناقلة ستنفذ البند الإشتراطي وبالتالي يحقق البند الإشتراطي تعريف الشرط.

قياس الإلتزامات من المعاملات غير التبادلية

47. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الإلتزام الناتج عن معاملة غير تبادلية إستنادا على أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي في تاريخ التقرير.

48. عندما يتم الإعتراف بإلتزام، وسيكون مسجلا لفترة زمنية طويلة قد يؤثر ذلك على القيمة الزمنية للأموال ويجعلها هامة، على هذا الأساس يتم قياس الإلتزام بالقيمة الحالية للمبالغ الذي من المتوقع دفعها في المستقبل. يتم تحديد هذه القيمة الحالية بالرجوع إلى معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

مثال 23.6 - الاعتراف وقياس أصل و التزام وايراد من معاملة غير تبادلية

عند بداية السنة الحالية، قامت جهة اتحادية بتحصيل منحة مشروطة بقيمة 2 مليون درهم إماراتي من حكومة أبوظبي لشراء معدات خاصة بذوي الاحتياجات الخاصة. وبشرط اعادة المنحة إذا لم تستعمل في الغرض التي منحت بسببه قبل نهاية السنة الماليّة الحالية.

على هذا الاساس، تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل المبلغ المستلم كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
نقدية - حساب بنك	2,000,000	
إلتزام/ايراد مؤجل		2,000,000

عند صرف المبالغ لشراء المعدات الخاصة واستيفاء الشرط الاساسي، تقوم الجهة الاتحاديّة بتخفيض الالتزام بالمبلغ الذي تم دفعه لشراء المعدات، لغرض هذا المثال، تم الإفتراض ان الجهة الاتحاديّة قامت بصرف مبلغ 900,000 درهم اماراتي لشراء المعدات.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
أصل: المعدات	900,000	
نقدية - حساب البنك		900,000

الوصف	مدين	دائن
إلتزام/ ايراد مؤجل	900,000	
إيراد من معاملة غير تبادلية		900,000

التحويلات الأخرى

الإعفاء من الديون والإلتزامات

49. ينشأ الإيراد من الإعفاء من الديون عند تنازل اصحاب الحق (المقرضون أو الدائنون) عن حقهم في تحصيل دين من الجهة الاتحاديّة، ما ينتج عنه فعليا إلغاء الإلتزام.

50. تعترف الجهة الاتحاديّة بارتفاع في صافي الأصول، وليس إعتراف بإيراد من معاملة غير تبادلية، إذا كان الإعفاء من الدين يلبي تعريف مساهمة من المالكين، الرجاء العودة الى الفقرة 25 من المعيار الحالي لتفاصيل أكثر حول المعاملات التي تلبي تعريف مساهمة من المالكين.

51. يتم قياس الإيراد الناشئ من الإعفاء من الديون بالقيمة العادلة للدين المعنى، ويكون عادة مبلغ الإيراد المسجل هو مبلغ الدين المعفى.

مثال 23.7 - الإعفاء من الديون

قام البنك المركزي لدولة الإمارات العربية المتحدة بإعفاء الجهة الاتحاديّة من تسديد الرصيد المستحق على قرض، تبلغ القيمة الدفترية للقرض في تاريخ إصدار قرار الإعفاء 1.5 مليون درهم إماراتي.

قام البنك المركزي بتأكيد الرصيد المسجل في دفاتر الجهة الاتحاديّة وقرار الإعفاء من خلال رسالة رسمية وجهة الى وزير الماليّة.

على هذا الاساس، تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
إلتزام: قرض من البنك المركزي	1,500,000	
إيراد من معاملة غير تبادلية		1,500,000

الغرامات

52. تمثل الغرامات منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة تقبضها أو تستحقها الجهة الاتحاديّة، وذلك إستنادا على قرارات تحددها محكمة أو هيئة إنفاذ قانونية أخرى نتيجة لقيام فرد أو منشأة بمخالفة القوانين أو الأنظمة. على هذا الأساس، يتم الإعتراف بالغرامات عند إستحقاقها كإيرادات وكذمم مدينة عندما يلبي المبلغ مستحق القبض تعريف الأصل ومعايير الإعتراف به كأصل كما هو موضح في الفقرة 26 من المعيار الحالي.

53. تقتضي الغرامات عادة من الفرد أو المنشأة المخالفة تحويل مبلغ نقدي ثابت إلى الجهة الاتحاديّة ولا تفرض على الحكومة أية إلتزامات تعاقدية يجب الإعتراف بها كإلتزام.

54. عندما تقوم جهة إتحادية بتحصيل الغرامات بصفتها وكيل، لا تعتبر الغرامات بأنها إيرادات تخص الجهة المحصلة لهذه الغرامات وإنما يتم تسجيل المبالغ المحصلة كإلتزام، حتى يتم تحويل المبلغ الى الجهة الاتحاديّة المخولة بتسجيل الإيراد.

55. يتم قياس الإيراد والذمم المدينة الناشئة من الغرامات بأفضل تقدير لتدفق الموارد إلى الجهة الاتحاديّة.

56. لتسجيل إيرادات وذمم مدينة من المخالفات تقوم الجهة الاتحاديّة بالتأكد من إستيفاء الشروط التالية:

أ. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحصيل المبلغ بصفتها الجهة المخولة بتحصيل المبالغ ومتابعتها وليس بصفتها كوكيل؛
ب. وقوع المخالفة نتيجة لحدث سابق؛
ت. يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى الجهة الاتحاديّة؛
ث. يمكن تقدير قيمة الإيراد والذمم المدينة بشكل موثوق.

مثال 23.8 - الغرامات

قامت وزارة الصحة بإصدار غرامة لمركز صحي اتحادي نتيجة عدم إلتزامها باللوائح الصادرة عن الوزارة. تم إصدار المخالفة في تاريخ 15 ديسمبر 2015 بقيمة 20,000 درهم إماراتي.

يعتبر 31 ديسمبر هو تاريخ إغلاق السنة الماليّة للوزارة وإعداد البيانات الماليّة.

على هذا الاساس، تقوم وزارة الصحة بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
ذمم مدينة - غرامات	20,000	
إيراد من معاملة غير تبادلية		20,000

التركات

57. التحويل من التركة هو نقل للأصول وفقا لأحكام إرادة الشخص المتوفى الواردة في وصيته، والتي تنص على نقل الأصول إلى جهة إتحادية.

58. يتم الإعتراف بالأصول والإيرادات من التركات عند إستيفاء الشروط التالية:

أ. يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة إلى الجهة الاتحاديّة؛

ب. يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بشكل موثوق.

ت. وفي حال التنازع على الوصية، قد يؤثر ذلك على إحتمالية تدفق الأصول إلى الجهة الاتحاديّة.

59. يتم تحديد القيمة العادلة للأصول المنقولة من التركات بقيمتها العادلة كما في تاريخ الإستحواذ الذي يمكن التحقق منه بالرجوع إلى سوق نشطة أو من خلال التثمين. يقوم عضو من مهنة التقييم يحمل مؤهلا مهنيا معترفا به بعملية التثمين. عادة، يتم التحقق من القيمة العادلة للعديد من الأصول بسهولة من خلال الرجوع إلى الأسعار المعروضة في سوق نشطة. فعلى سبيل المثال يمكن الحصول على أسعار السوق الحالية عادة للأراضي والمباني غير المتخصصة.

الهدايا والتبرعات

60. تعتبر الهدايا والتبرعات تحويلات طوعية للأصول للحكومة الاتحاديّة من قبل أطرف أخرى (قد يشمل ذلك جهة حكومية أو جهة دولية أو منشأة أو فرد)، وقد تشمل الهدايا والتبرعات:

أ. النقد والأصول النقدية الأخرى؛

ب. السلع العينية؛

ت. أصول (ضمن الممتلكات، المصانع والمعدات).

61. يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى السيطرة على الموارد التي تم تحويلها هو إستلام الهدية أو التبرع، ويكون عادة خال من أي بنود إشتراطية. حيث يتم الإعتراف بالأصول والإيراد المتعلقة بالهدايا والتبرعات عند إستيفاء الشروط التالية:

أ. يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة إلى الجهة الاتحاديّة

ب. يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بشكل موثوق.

62. يتم تحديد القيمة العادلة للأصول المنقولة من الهدايا والتبرعات بقيمتها العادلة كما في تاريخ الإستحواذ الذي يمكن التحقق منه بالرجوع إلى سوق نشطة أو من خلال التثمين كما هو مبين في الفقرة 58 من هذا المعيار.

مثال 23.9 - تبرع خال من أي شروط

بتاريخ 15 ديسمبر، قامت شركة خاصة بالتبرع بعدد 5 سيارات مستعملة إلى جهة إتحادية دون تحديد أي شروط خاصة فيما يتعلق بإستعمالها، حيث بدأت الجهة الاتحاديّة بإستعمال السيارات المحولة إبتداءا من تاريخ 10 فبراير مع العلم انه تم استيفاء إجراءات تسجيل السيارات بهيئة الطرقات بتاريخ 20 يناير.

قامت الجهة الاتحاديّة بتقييم السيارات بالرجوع إلى سوق نشطة، حيث تم الإتصال بثلاثة موردين لنفس الصنف من السيارات المنقولة وتم طلب الأسعار المتعامل بها إستنادا على نفس الخصوصيات. بينت التسعيرات المستعلمة من الموردين عدم تفاوت كبير في الأسعار، حيث تم تقييم السيارات بقيمة 250,000 درهم إماراتي.

على هذا الاساس، تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل المعاملة كما يلي:

على الجهة الاتحاديّة تسجيل الأصول والإيراد عند الإستحواذ نتيجة لعملية نقل الأصل، أي بتاريخ 15 ديسمبر (يجب التأكد من وجود إتفاقية ملزمة بتاريخ 15 ديسمبر، وخلاف ذلك يتم الإعتراف بالأصول عند إستحواذ السيارات قانونيا، بتاريخ 20 يناير).

الوصف	مدين	دائن
ممتلكات ومصانع ومعدات - سيارات	250,000	
إيراد من معاملة غير تبادلية - تبرعات		250,000

الخدمات العينية

63. تشمل الخدمات العينية الخدمات التي تقدمها أطرف أخرى مثل جهة حكومية أو جهة دولية أو منشأة أو فرد، وقد تشمل هذه الخدمات ما يلي، للذكر وليس للحصر:

    أ. المساعدات الفنية من الحكومات أو المنظمات الدولية الأخرى؛
    ب. قد تحصل المستشفيات العامّة على خدمات من المتطوعين؛
    ت. قد تحصل المدارس الحكومية على خدمات تطوعية من الآباء كمعاونين للمعلمين أو كأعضاء في مجلس الإدارة.

64. لا تقوم الحكومة الاتحاديّة بالإعتراف بالخدمات العينية كأصول وكإيراد من معاملات غير تبادلية، وذلك خاصة بسبب عدم القدرة على تأكيد حصول الجهة الاتحاديّة على السيطرة على الخدمات وقياس القيمة العادلة لهذه الخدمات.

65. مع ذلك تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاحات المتعلقة بالخدمات العينية في هذه الحالات:

    أ. إذا كانت قيمة الخدمات هامة؛
    ب. عندما تعتبر الخدمات التي يقدمها المتبرعين غير هامة من حيث قيمتها ولكنها هامة بطبيعتها.

الرهونات

66. لا تلبي الرهونات تعريف الأصل لأن الجهة الاتحاديّة المنقول إليها لا تستطيع السيطرة على الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة من الأصل المرهون.

67. إذا تم تحويل الأصل المرهون لاحقا إلى الجهة الاتحاديّة المنقول إليها، يتم الإعتراف به كهدية أو تبرع وفقا للفقرات 60 و61 و62.

68. تتطلب الرهونات الإفصاح عنها كأصول محتملة بموجب متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

القروض الميسرة

69. القروض الميسرة هي القروض التي تستلمها الجهة الاتحاديّة بأسعار فائدة تعتبر أقل من أسعار السوق. حيث يعتبر جزء القرض واجب التسديد بالإضافة إلى دفعات الفائدة، إن وجدت، كمعاملة تبادل ويتم محاسبتها وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 29 "الأدوات الماليّة"، بينما يتم التعامل مع الفرق بين الفوائد المحتسبة إستنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة على انه إيراد من معاملة غير تبادلية ينبغي محاسبته وفقا لهذا المعيار.

70. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد الفرق بين الفوائد المحتسبة إستنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة عند الإعتراف المبدئي للقرض، ويتم الإعتراف بهذا الفرق على أنه إيراد من معاملة غير تبادلية، إلا إذا كان يوجد إلتزام حالي.

71. يتم قياس الفرق بين الفوائد المحتسبة إستنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة".

مثال 23.10 - تحديد الجزء المتعلق بمعاملة إيراد غير تبادلي من قرض ميسر

في السنة الحالية، إستلمت وزارة الماليّة قرض ميسر من البنك المركزي لدولة الإمارات العربية بقيمة 500 مليون درهم إماراتي لتطوير البنية التحتية بمنطقة معيّنة خلال الأربع السنوات المقبلة.

تم الإتفاق على تسديد قيمة القرض خلال الخمسة السنوات المقبلة على هذا الشكل:

السنة 1	لا شيء
السنة 2	10%
السنة 3	20%
السنة 4	30%
السنة 5	50%

حاليا، يتم تداول القروض المماثلة في الأسوق الماليّة بإعتماد معدل سعر فائدة بقيمة 8%.

إستنادا على هذه المعلومات تقوم وزارة الماليّة بتسجيل المعاملة كما يلي:

1. **تحديد الفرق بين الفوائد المحتسبة إستنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة:**

وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة"، يتم إحتساب القيمة الحالية العادلة للتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالقرض، والتي تبلغ 368,621,282 درهم إماراتي. وعلى هذا الأساس يعتبر الفرق الذي يبلغ قيمة 131,378,718 درهم إماراتي إيراد من معاملات غير تبادلية.

2. **عند عقد الإتفاقية: الإعتراف المبدئي بالنقد المستلم من البنك المركزي والقرض والإيراد المتعلق بالجزء غير التبادلي من المعاملة:**

الوصف	مدين	دائن
نقدية - بنك	500,000,000	
قرض		368,621,282
إيراد من معاملة غير تبادلية		131,378,718

مثال 23.11 - تحديد الجزء المتعلق بمعاملة إيراد غير تبادلي من قرض ميسر مشروط

سيتم أخذ نفس المعطيات المذكورة بالمثال 10، غير انه سيتم إضافة الفرضيات التالية:

القرض الميسر المسند من البنك المركزي، يتضمن شرط متعلق بكيفية إستعمال المبلغ، حيث يجب على الجهة الاتحاديّة إستعمال القرض لبناء جامعة خلال الأربع السنوات المقبلة أو يتم إرجاع القرض.

تبين تقارير إنجاز المشروع المتعلق بالجامعة تقدم الأشغال كما يلي:

السنة 1	إنجاز 20% من المشروع
السنة 2	إنجاز 65% من المشروع
السنة 3	إنجاز 90% من المشروع
السنة 4	إنجاز 100% من المشروع

إستنادا على هذه المعلومات تقوم وزارة الماليّة بتسجيل المعاملة كما يلي:

3. عند عقد الإتفاقية: الإعتراف المبدئي للنقد المستلم من البنك المركزي والقرض والإلتزام المتعلق بالجزء غير التبادلي من المعاملة

الوصف	مدين	دائن
نقدية - بنك	500,000,000	
قرض		368,621,282
إلتزام متعلق بقرض مشروط غير مصروف		131,378,718

4. عند نهاية السنة الأولى: تخفيض الإلتزام المتعلق بإستعمال القرض للغرض المعني وتسجيل إيراد من معاملة غير تبادلية

الوصف	مدين	دائن
إلتزام متعلق بقرض مشروط غير مصروف 20% x 131,378,718	26,275,744	
إيراد من معاملة غير تبادلية		26,275,744

مثال 23.11 - تحديد الجزء المتعلق بمعاملة إيراد غير تبادلي من قرض ميسر مشروط

5. عند نهاية السنة الثانية: تخفيض الإلتزام المتعلق بإستعمال القرض للغرض المعني وتسجيل إيراد من معاملة غير تبادلية

الوصف	مدين	دائن
إلتزام متعلق بقرض مشروط غير مصروف (131,378,718 x 65%) - 26,275,744	59,120,744	
إيراد من معاملة غير تبادلية		59,120,744

الإفصاحات

72. ينبغي على الجهة الاتحاديّة الإفصاح على المعلومات التالية:

أ. مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية المعترف به خلال الفترة حسب فئات رئيسية تبين بشكل منفصل الآتي:

- ✓ الضرائب، مبينة الفئات الرئيسية للضرائب بشكل منفصل؛
- ✓ التحويلات، مبينة الفئات الرئيسية لإيراد التحويل.

ب. مبلغ الذمم المدينة المعترف به فيما يتعلق بالإيراد غير التبادلي؛
ت. مبلغ الإلتزامات المعترف به فيما يتعلق بالأصول المنقولة الخاضعة لشروط؛
ث. مبلغ الإلتزامات المعترف بها فيما يخص القروض الميسرة التي تخضع للشروط؛
ج. مبلغ الأصول المعترف بها الخاضعة لقيود وطبيعة تلك القيود؛
ح. مبلغ المقبوضات المستلمة مقدما والمتعلقة بمعاملة غير تبادلية؛
خ. مبلغ أي إلتزامات معفاة.

73. ضمن ملخص السياسات المتبعة ينبغي على الجهة الاتحاديّة الإفصاح على المعلومات التالية:

أ. السياسات المحاسبية المعتمدة للإعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية؛
ب. الأساس الذي يتم وفقه قياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد من معاملات غير تبادلية؛
ت. معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع الجهة الاتحاديّة قياسه بشكل موثوق خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة؛
ث. طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للتركات والهدايا والتبرعات مبينة بشكل منفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المستلمة.

74. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح على الخدمات العينية المستلمة في هذه الحالات:

أ. إذا كانت قيمة الخدمات العينية المستلمة هامة؛
ب. إذا تعتبر الخدمات التي يقدمها المتطوعون هامة بطبيعتها، وذلك بهدف تحديد إعتماد الجهة الاتحاديّة على فئة معيّنة من الخدمات العينية.

المعيار 11 – الإيرادات من عقود الإنشاء

المعيار 11 - الإيرادات من عقود الإنشاء

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 11 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي ينص على الإيرادات والمصاريف المترتبة من عقود الإنشاء. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 11 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الإيرادات من عقود الإنشاء

هدف المعيار 721
النطاق 721
تعريف عقود الإنشاء 722
دمج وتقسيم عقود الإنشاء 724
مكونات إيرادات ومصروفات عقود الإنشاء 726
مكونات إيرادات عقود الإنشاء 726
مكونات تكاليف عقود الإنشاء 727
الإعتراف بإيرادات ومصروفات عقود الإنشاء 728
الإعتراف عند إمكانية تقدير نتيجة العقد 728
طريقة نسبة الإنجاز 728
الإعتراف عند عدم إمكانية تقدير نتيجة العقد 730
الإعتراف بالعجز المتوقع 730
الإفصاحات 731

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى فهم وشرح المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات المتعلقة بعقود الإنشاء، وتحديد المتطلبات المتعلقة بالإعتراف بها واساس قياسها.

2. يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع التالية:

   أ. تعريف عقود الإنشاء؛
   ب. تحديد العناصر الأساسية لدمج وتقسيم العقود؛
   ت. خصوصيات الإعتراف بالإيرادات والمصروفات الناتجة عن عقود الإنشاء؛
   ث. أسس تقييم الإيرادات والمصروفات المتعلقة بعقود الإنشاء.

3. قد لا تحدد بعض عقود الإنشاء التي تدخل فيها الجهة الاتحاديّة مبلغ إيراد العقد، حيث يتم توفير التمويل من المساهمات أو المنح بغرض تطوير مشروع دون أن يكون الهدف الرئيسي هو تسجيل الإيرادات، وإنما، يكون الموضوع الرئيسي في محاسبة عقود الإنشاء هو متابعة تكاليف الإنشاء ضمن فترة التقرير التي يتم فيها تنفيذ أعمال الإنشاء والإعتراف بالمصارف ذات العلاقة. كما يمكن أن تدخل جهة إتحادية في عقود إنشاء تكون على أساس تجاري أو على أساس غير تجاري أو إسترداد كامل أو جزئي للتكلفة، وفي هذه الحالات، يعتبر الهدف الرئيسي في محاسبة عقود الإنشاء هو توزيع كل من إيراد العقد وتكاليفه على فترات إعداد التقارير التي تنفذ فيها أعمال الإنشاء.

النطاق

4. ينطبق هذا المعيار على جميع الجهات الاتحاديّة التي تقوم بإبرام إتفاقيات وعقود بناء مباشرة، حيث ينطبق عليها تعريف المقاول.

5. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل، والتي ينطبق عليها تعريف المقاول.

تعريف عقود الإنشاء

6. عقد الإنشاء هو عقد، أو ترتيب ملزم شبيه له، يتم التفاوض عليه تحديدا لإنشاء أصل واحد أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها البعض ارتباطا وثيقا أو التي تعتمد على بعضها البعض من ناحية تصميمها والتقنية والعمل أو من ناحية هدفها أو استخدامها النهائي.

7. قد تشمل عقود الإنشاء كذلك كافة الترتيبات التي تلزم الأطراف بالترتيب، ولكنها قد لا تكون على شكل عقد موثق، فعلى سبيل المثال قد تدخل جهتان إتحاديتان في ترتيب رسمي لإنشاء أصل معين، ولكن قد لا يشكل هذا الترتيب عقدا قانونيا. ولكنه يمنح حقوقا وواجبات متشابهة للطرفين كما لو كان على شكل عقد إنشاء قانوني. قد تشمل هذه الترتيبات، للذكر ليس للحصر:

أ. توجيه وزاري؛
ب. قرار مجلس وزراء؛
ت. توجيه تشريعي؛
ث. مذكرة تفاهم.

8. تتمثل العناصر الأساسية لعقد الإنشاء بالتالي:

أ. تاريخ بدء وتاريخ إنتهاء الأشغال، وعادة ما تقع في فترات مختلفة من إعداد البيانات الماليّة؛
ب. تكاليف العقد التي سيتكبدها المقاول لبناء الأصول، والإيرادات التي تقابل هذه التكاليف؛
ت. مسؤوليات الأطراف المعنية بالعقد مع تحديد واضح للحقوق والواجبات المتعلقة بعقد الإنشاء.

9. يمكن لعقد الإنشاء أن يتضمن أيضا ما يلي:

أ. تقديم الخدمات التي ترتبط مباشرة إلى انشاء الأصول، على سبيل المثال، عقد لخدمات مدير المشروع أو مدير معماري؛
ب. هدم أو إعادة ترميم الأصول وإعادة تهيئة البيئة المتأثرة من هدم الاصول.

مثال 11.1 - تعريف عقد الإنشاء

الفرضية الأولي:

قامت وزارة البنية التحتية بتوقيع عقد إنشاء مع شركة مقاولات خاصة للقيام بأعمال الإنشاء.

على هذه الأساس، تعتبر مسؤوليات كل طرف من هذه الإتفاقية كما يلي:

- الشركة الخاصة تعتبر المقاول، وستقوم بإنشاء المقر وتسجيل الإيراد؛
- وزارة البنية التحتية تعتبر الموكل (العميل) وستقوم بمتابعة تقدم الأشغال والدفعات المتعلقة بالمقاول.

مثال 11.1 - تعريف عقد الإنشاء

الفرضية الثانية:

قامت جهة اتحادية بتوقيع إتفاقية مع وزارة البنية التحتية لترميم مبنى، حيث قامت وزارة البنية التحتية بإستعمال مواردها لتقديم خدمات الترميم المتفق عليها.

على هذا الأساس، تعتبر مسؤوليات كل طرف من هذه الإتفاقية كما يلي:

- وزارة البنية التحتية تعتبر المقاول، وستقوم بتقديم خدمات الترميم وتسجيل الإيراد؛
- الجهة الاتحادية تعتبر الموكل (العميل).

10. هناك نوعان من عقود الإنشاء:

أ. عقود إنشاء ذات سعر محدد؛
ب. عقود إنشاء على أساس التكلفة أو عقود تكلفة زائد الربح.

11. قد تحتوي بعض عقود الإنشاء على خصائص العقد على أساس السعر المحدد وعقد التكلفة زائد الربح (العقد على أساس التكلفة)، على سبيل المثال عقد التكلفة زائد الربح مع وضع حد أقصى متفق عليه لسعر الأصل المتفق إنشاؤه.

12. يمكن لعقود الإنشاء أن تكون:

أ. عقود ذات صيغة تجارية: حيث ينشأ من هذا العقد إيراد يغطي تكاليف المقاول لإنشاء الأصل كما هو متفق عليه، وينتج عنه هامش ربح يدفعه الطرف الثاني (الوكيل/ العميل) في العقد؛
ب. عقود ذات صيغة غير تجارية: لا تهدف هذه العقود الى تحقيق الربح، حيث تتمثل في العقود التي تدخل فيها جهة إتحادية (الطرف الأول) لإنشاء أصل لجهة إتحادية أخرى أو أطراف أخرى (الطرف الثاني) مقابل إسترداد كامل أو جزئي للتكاليف من الطرف الثاني في العقد. وقد تشمل إسترداد التكلفة دفعات من قبل الجهة المستلمة للأصل أو منح أو تمويل من أطراف أخرى.

مثال 11.2 - عقد على أساس التكلفة (صيغة غير تجارية)

قامت وزارة البنية التحتية بتوقيع إتفاقية مع مؤسسة عقارية خاصة لتنفيذ وإنشاء وصلات طرق لربط المجمعات السكنية للمؤسسة وربطها بشبكة الطرقات الرئيسية. تشمل الإتفاقية على المعلومات التالية:

- تاريخ بداية إنجاز الأشغال، 30 مايو 2015؛
- مدة الأشغال 18 شهر؛
- تكلفة المشروع 12 مليون درهم إماراتي؛
- ستقوم وزارة البنية التحتية بإستعادة التكاليف بشكل دفعات تقوم المؤسسة العقارية الخاصة بتحويلها إلى وزارة الماليّة.

على هذا الأساس، تعتبر مسؤوليات كل طرف في هذه الإتفاقية كما يلي:

- وزارة البنية التحتية تعتبر المقاول، وستقوم بإعمال إنجاز المشروع وتسجيل تكاليف الإنشاء ضمن المصروفات والمبالغ التي ستحصلها وزارة الماليّة ضمن الإيرادات (مبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة).
- وزارة الماليّة تقوم فقط بتحصيل المبالغ، وبذلك تعتبر وكيل، ولن تقوم بتسجيل أي مصروف أو إيراد، حيث تقوم بتسجيل المبالغ المحصلة ضمن مبالغ مستحقة لأطراف ذات علاقة (وزارة البنية التحتية).

دمج وتقسيم عقود الإنشاء

13. عادة يتم تطبيق هذا المعيار على كل عقد إنشاء على حدة، ولكن عند إستيفاء مجموعة من الشروط المعيّنة يجب:

    أ. تقسيم العقد إلى مجموعة من العقود التي يتم التعامل معها بشكل منفصل؛ أو
    ب. دمج مجموعة من العقود ويتم التعامل معها على أنها عقد واحد.

14. يتم تقسيم عقد إنشاء إلى مجموعة من العقود، عندما يغطي العقد عددا من الأصول، بحيث يجب التعامل مع إنشاء كل أصل كعقد إنشاء منفصل. ويتم ذلك عند توفر الشروط التالية:

    أ. تقديم عروض منفصلة لكل أصل؛
    ب. التفاوض بشأن كل أصل بشكل منفصل، ويكون الطرفين بالعقد قادرين على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بكل أصل؛
    ت. إمكانية تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل على حدة.

مثال 11.3 - تقسيم عقد إنشاء

قامت وزارة التعليم بالتفاوض مع جهة إتحادية تقوم بإنشاء مشاريع كبرى حول إمكانية بناء قاعات لمدرسة وقاعة للرياضة ومبنى إداري للمدرسة وتم توقيع عقد واحد يشمل تفاصيل وشروط بناء الأصول.

عند فترة التفاوض، قدمت الجهة 3 عروض مختلفة لوزارة التعليم وتم مناقشة شروط التسليم والمدة الزمنية اللازمة لكل أصل على حدة، هذا بالإضافة إلى تحديد التكاليف لكل عنصر على حدة.

على هذا الأساس، يجب على الجهة الاتحاديّة المكلفة بإنشاء الأصول التعامل مع هذا العقد على أنه 3 عقود إنشاء مختلفة.

15. يتم دمج مجموعة من العقود، سواء كانت مبرمة مع طرف واحد أو مع عدة أطراف، بحيث يتم التعامل معها أنها عقد إنشاء واحد عند توفر الشروط التالية:

أ. التفاوض بشأن مجموعة من العقود معا (حزمة واحدة)؛
ب. ارتباط العقود مع بعضها البعض بشكل وثيق بحيث أنها، من الناحية الفعلية، جزء من مشروع واحد؛
ت. تنفيذ العقود بشكل متزامن أو في تتابع مستمر.

مثال 11.4 - دمج مجموعة من عقود الإنشاء

قامت جهة إتحادية بتوقيع إتفاق مع وزارة البنية التحتية، يقتضي الإتفاق على بناء جسر متحرك. قامت الجهة بتقديم عرض عمل مدقق حول المشروع وتم الإتفاق على إنجاز المشروع في فترة لا تتجاوز 24 شهر بتكلفة 150 مليون درهم إماراتي. حيث تم توقيع عقدين بين الجهة الاتحاديّة ووزارة البنية التحتية:

العقد 1 - بناء الجسر وتعبيده؛

العقد 2 - تركيب المعدات المتعلقة بتحريك الجسر.

على هذا الأساس، يجب على الجهة الاتحاديّة المكلفة بالمشروع دمج العقدين وذلك نظرا لإستيفاء الشروط التالية:

أ. تم التفاوض والإتفاق حول العقدين على أساس مشروع واحد؛
ب. العقدين مرتبطين ببعض بشكل وثيق؛
ت. سيتم تنفيذ العقدين بشكل متزامن.

16. قد ينتج عن عقد إنشاء حالي، الإتفاق بين الطرفين على إنشاء أصل إضافي، وبالتالي تقوم الجهة الاتحاديّة بالتعامل مع الأصل الإضافي على أنه عقد منفصل وذلك عند توفر الشروط التالية:

أ. إختلاف هذا الأصل بشكل كبير في التصميم أو التقنية المستخدمة أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد الأصلي؛
ب. التفاوض بشأن سعر هذا الأصل دون الأخذ بالإعتبار السعر الأصلي للعقد.

مثال 11.5 - إنشاء أصل إضافي لعقد إنشاء حالي

إستنادا على المعطيات المذكورة في المثال 11.3.

توجهت وزارة التعليم بطلب إلى الجهة الاتحاديّة المسؤولة على تنفيذ بناء مشروع المدرسة حول إمكانية بناء وتهيئة موقف سيارات للمدرسة. قامت الجهة بدراسة الطلب وتم التفاوض والإتفاق مع الوزارة حول شروط تسليم الموقف والتكلفة الإضافية المتعلقة ببناء الأصل.

على هذا الأساس، على الجهة الاتحاديّة التعامل مع الأصل الإضافي الذي سيتم إنشاؤه، على أنه عقد منفصل عن بقية العقود، وذلك نظرا لتوفر الشروط التالية:

أ. موقف السيارات يختلف بشكل كبير في التصميم والتقنية والوظيفة عن بقية الأصول؛
ب. تم التفاوض بشأن السعر بشكل منفصل عن بقية الأصول.

مكونات إيرادات ومصروفات عقود الإنشاء

مكونات إيرادات عقود الإنشاء

17. تشمل الإيرادات من عقود الإنشاء ما يلي:

أ. المبلغ المبدئي للإيراد المتفق عليه في العقد؛
ب. التغيرات في أعمال العقد، والمطالبات والدفعات المحفزة على أن تستوفي الشروط المتعلقة بها.

18. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الإيرادات من عقود الإنشاء بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق.

19. تنشأ التغيرات في الأعمال من خلال توجيه العميل (جهة إتحادية أو طرف آخر) طلب إلى المقاول لتغيير نطاق العمل الذي يجب تنفيذه بموجب العقد، وقد يؤدي التغيير إلى زيادة أو إنخفاض في إيراد العقد، ومن الأمثلة على التغييرات في مواصفات أو تصميم الأصل والتغييرات في مدة العقد.

20. ينتج الإيراد من التغيرات عند إستيفاء الشروط التالية:

أ. يكون من المحتمل أن يقبل العميل بالتغيير وبمبلغ الإيراد الناتج عن هذا التغيير؛
ب. يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به.

21. تنشأ المطالبات عند تحمل المقاول تكاليف إضافية والتي لا يشملها المبلغ المبدئي للعقد. وعلى هذا الأساس، يقوم المقاول بتقديم مطالبات لإسترجاع وتحصيل هذه المبالغ من العميل أو من طرف آخر. تنشأ المطالبات على سبيل المثال عن تأخير تسبب به العميل أو أخطاء في المواصفات أو التصميم أو التغييرات المتنازع عليها في أعمال العقد. إن قياس مبالغ الإيراد الناشئة عن المطالبات تكون خاضعة لدرجة عالية من الشك، وكثيرا ما تعتمد على نتيجة المفاوضات.

22. يتم الإعتراف بالإيرادات من المطالبات عند توفر الشروط التالية:

أ. تكون المفاوضات قد وصلت إلى مرحلة متقدمة بحيث يحتمل قبول العميل بالمطالبة
ب. يكون من الممكن قياس المبلغ الذي يحتمل أن يقبل به العميل بشكل موثوق به.

23. تتمثل الدفعات المحفزة في مبالغ إضافية تدفع للمقاول إذا تمكن من إستيفاء معايير أداء محددة أو تجاوزها، مثل إكمال العقد في وقت مبكر.

24. يتم الإعتراف بالدفعات المحفزة كإيراد، إذا تم إستيفاء الشروط التالية:

أ. يحقق العقد تقدما كافيا بحيث يكون من الممكن إستيفاء معايير الأداء المحددة أو تخطيها؛
ب. يمكن تقييم مبلغ الدفعة التشجيعية بشكل موثوق به.

مكونات تكاليف عقود الإنشاء

25. تشمل تكاليف عقود الإنشاء، أساسا وليس حصرا، على العناصر التالية:

أ. التكاليف المتعلقة بالعقد مباشرة، والتي تشمل على سبيل المثال:

- ✓ تكاليف اليد العاملة في الموقع، بما فيها تكاليف الإشراف على الموقع؛
- ✓ تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛
- ✓ إستهلاك الممتلكات والمعدات المستخدمة بموجب العقد؛
- ✓ تكاليف نقل الممتلكات والمعدات والمواد من موقع العقد وإليه؛
- ✓ تكاليف الإقتراض (مراجعة معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 5 "تكاليف الإقتراض")؛
- ✓ تكاليف إستئجار المعدات.

ب. التكاليف المتعلقة بنشاط مجموعة من العقود بشكل عام ويمكن تخصيصها للعقد على أساس منتظم ومنطقي، مثل التأمين أو إشراف مدير معماري على مجموعة من العقود؛
ت. التكاليف الأخرى التي يتم مطالبتها من العميل بشكل محدد بموجب شروط العقد.

26. لا تشمل تكاليف عقود الإنشاء العناصر التالية:

أ. تكاليف البيع والتسويق؛
ب. تكاليف الإدارة العامّة التي لا يمكن تحديدها وتخصيصها لعقد معين؛
ت. تكاليف البحث والتطوير التي لا يمكن تحديدها وتخصيصها لعقد معين؛

ث. إستهلاك الممتلكات والمعدات غير مستعملة في أعمال إنجاز العقد.

الإعتراف بإيرادات ومصروفات عقود الإنشاء

الإعتراف عند إمكانية تقدير نتيجة العقد

27. تقوم الجهة الاتحاديّة المسؤولة عن إنجاز عقد الإنشاء، بالإعتراف بالإيرادات والتكاليف الناتجة عن عقد إنشاء، عندما يمكن تقدير نتيجة العقد بشكل موثوق به، بالرجوع إلى مرحلة إنجاز نشاط العقد في تاريخ إعداد البيانات الماليّة.

28. يتم تقدير نتيجة العقد بشكل موثوق حسب طبيعة العقد وعند إستيفاء مجموعة من الشروط، التي تنقسم كما يلي:

عقود إنشاء ذات سعر محدد	عقود إنشاء على أساس التكلفة، أو عقود تكلفة زائد الربح.
أ. يمكن قياس إجمالي إيراد العقد، إن وجد، بشكل موثوق به؛ ب. إحتمال تدفق المنافع الإقتصادية المتعلقة بالعقد للجهة الاتحاديّة؛ ت. يمكن قياس التكاليف اللازمة لإنجاز العقد بشكل موثوق؛ ث. يمكن تقييم مرحلة الإنجاز بشكل موثوق، عند تاريخ الإغلاق؛ ج. يمكن تقييم التكاليف المتعلقة بالعقد والناتجة عن التكاليف المتعلقة بنشاط مجموعة من العقود بشكل عام، حيث يتم تخصيصها على أساس منتظم ومنطقي.	أ. إحتمال تدفق المنافع الإقتصادية المتعلقة بالعقد للجهة الاتحاديّة؛ ب. إمكانية تحديد وقياس التكاليف المتعلقة بالعقد بشكل واضح، سواء كان تسديدها محدد أو لا.

29. يجب على الجهة الاتحاديّة التي تقوم بتنفيذ عقد الإنشاء الإعتراف فورا بأي عجز متوقع في عقد الإنشاء ضمن مصروفات الفترة، كما تم مناقشته في الفقرة 37 من هذا المعيار.

طريقة نسبة الإنجاز

30. يمكن للجهة الاتحاديّة المسؤولة عن تنفيذ عقد الإنشاء تحديد نسبة الإنجاز من خلال عدة طرق، وقد يشمل ذلك:

أ. نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخ إعداد التقارير إلى التكاليف الاجمالية المقدرة للعقد؛
ب. عرض العمل المنجز؛ أو
ت. إنجاز جزء فعلي من العمل المتعاقد عليه.

31. عندما يتم تحديد نسبة الإنجاز بالرجوع إلى تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخ إعداد التقارير، فإن على الجهة الاتحاديّة إدراج تكاليف العمل المنجز فقط حتى تاريخه، ومن الأمثلة على التكاليف التي لا يتم إدراجها:

أ. التكاليف المرتبطة بنشاط مستقبلي للعقد، مثل تكاليف المواد التي تم نقلها إلى موقع العقد، أو الموضوعة جانبا لاستخدمها خلال العقد والتي لم يتم تركيبها بعد أو استخدمها أو تطبيقها خلال تنفيذ العقد، ما لم تكن تلك المواد صنعت خصيصا لذلك العقد ؛

ب. الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن والمتعلقة بالأعمال التي سيتم إنجازها مستقبلا.

32. تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق طريقة نسبة الإنجاز على أساس تراكمي خلال فترات إعداد التقارير الماليّة، وعلى ذلك تتم محاسبة أثر التغير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو أثر التغير في تقدير نتيجة العقد على أنه *"تغير في التقدير المحاسبي"* حيث يتم تسجيل أثر التغير في بيان الأداء المالي للفترة الحالية (لتفاصيل أكثر يتعيّن مراجعة معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 " السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء").

33. يمكن للجهة الاتحاديّة المسؤولة عن تنفيذ عقد الإنشاء أن تتكبد تكاليف عقد متعلقة بالأنشطة المستقبلية للعقد. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف بهذه التكاليف على انها أصل عندما يكون من المحتمل أن يتم استردادها. تمثل هذه التكاليف مبالغ مستحقة ويتم تسجيلها كعمل قيد الإنجاز.

مثال 11.6 - الإعتراف بالإيرادات بالرجوع إلى نسبة الإنجاز

خلال السنة الحالية، قامت جهة إتحادية بتوقيع عقد إنشاء بقيمة 65 مليون درهم إماراتي.

عند نهاية السنة تبين حسابات الجهة الاتحاديّة المعلومات التالية:

أ. تم دفع مصاريف بناء مباشرة بقيمة 25 مليون درهم إماراتي؛

ب. من ضمن المبلغ المدفوع، تبين وجود مواد لم يتم إستعمالها خلال السنة الحالية بقيمة 4 مليون درهم إماراتي؛

ت. قام فريق التنفيذ بتقييم التكلفة الجملية للعقد والتي تبلغ 58 مليون درهم إماراتي.

يتم الإعتراف بالإيرادات المتعلقة بهذا العقد من خلال الإعتماد على طريقة نسبة الإنجاز.

أ. عند تحديد نسبة الإنجاز يتم تحديد المصاريف الفعلية للفترة أي 21 مليون درهم إماراتي (25-4 مليون درهم إماراتي).

ب. تحديد نسبة الإنجاز وهي نسبة التكاليف الفعلية للفترة إلى التكلفة الجملية للعقد: 21/58 = 32%.

ت. قياس الإيراد الذي يجب الإعتراف به خلال الفترة: 32% x 65 مليون درهم إماراتي = 20.8 مليون درهم إماراتي.

الإعتراف عند عدم إمكانية تقدير نتيجة العقد

34. عندما لا يكون من الممكن تقدير ناتج عقد الإنشاء بشكل موثوق به:

أ. يجب على الجهة الاتحاديّة التي تقوم بتنفيذ عقد الإنشاء، الإعتراف بتكاليف العقد على أنها مصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها؛
ب. الإعتراف بالإيراد فقط إلى مدى تكاليف العقد التي تم تكبدها والتي يحتمل استردادها.

35. عندما يكون إسترداد التكاليف التي تم تكبدها غير محتمل، يتم الإعتراف بهذه المبالغ ضمن المصروفات، وفيما يلي أمثلة عن التكاليف التي يعتبر إستردادها غير محتمل:

أ. التكاليف المتكبدة ولكنها لا تعتبر ملزمة، وبالتالي يمكن التشكيك في علاقتها بعقد الإنشاء؛
ب. تتعلق هذه التكاليف بنتيجة أو قرار من قضية مفتوحة؛
ت. عندما يكون الموكل (الجهة المتعاقد معها)، غير قادر على الوفاء بإلتزاماته؛
ث. عندما تكون الجهة الاتحاديّة (المقاول) غير قادرة على إتمام العقد أو الوفاء بجميع الإلتزامات التعاقدية.

مثال 11.7 - الإعتراف بالإيرادات عند عدم إمكانية تقدير نتيجة العقد

خلال السنة الحالية، قامت جهة إتحادية بتوقيع عقد إنشاء بسعر محدد بقيمة 1.5 مليون درهم إماراتي، حيث قامت بتكبد تكاليف إنشاء بقيمة 150,000 درهم إماراتي، يشمل هذا المبلغ مصاريف إدارية عامة بقيمة 20,000 درهم إماراتي متعلقة بمجموعة من العقود ولكن لا يمكن تخصيص المبالغ على عقد معين بشكل دقيق وموثوق.

عند تاريخ إعداد التقارير لا يمكن للجهة الاتحاديّة تقييم القيمة الاجمالية لتكاليف العقد المتوقعة ولا يمكن تقييم نسبة الإنجاز بتاريخه.

يتم الإعتراف بالإيرادات المتعلقة بهذا العقد فقط إلى مدى تكاليف العقد التي تم تكبدها والتي يحتمل إستردادها. بالتالي تبلغ قيمة الإيراد الذي سيتم تسجيله للفترة الحالية 130,000 درهم إماراتي لا يمكن إدراج قيمة المصاريف الإدارية ضمن التكاليف التي يمكن إستردادها وبالتالي يجب إستباعدها من قيمة الإيراد.

الإعتراف بالعجز المتوقع

36. تقوم الجهة الاتحاديّة المسؤولة عن تنفيذ عقد الإنشاء بالإعتراف بالعجز المتوقع من عقد إنشاء معين في بيان الأداء المالي للفترة التي تم فيها توقع العجز.

37. ينتج العجز عند إحتمال تجاوز إجمالي تكاليف العقد إجمالي إيراد العقد، وبذلك يتم الإعتراف بالعجز المتوقع فورا على أنه مصروف.

38. قد تدخل جهة إتحادية في عقود إنشاء، حيث يتم الاتفاق على أن الإيراد المتعلقة بالعقد والذي يهدف أساسا إلى تغطية تكاليف الإنشاء، سيتم توفيرها من قبل أطراف أخرى في العقد، في هذه الحالات يتم الإعتراف بالعجز المتوقع في عقد الإنشاء فورا وفقا للفقرة 37.

39. كما تمت الإشارة إليه في الفقرة 12 من هذا المعيار، يمكن للجهة الاتحاديّة (الطرف الأول) أن تبرم عقد لإنشاء أصل لجهة إتحادية أخرى أو أطراف أخرى (الطرف الثاني) مقابل إسترداد كامل أو جزئي للتكاليف من الطرف الثاني في العقد. وقد تشمل إسترداد التكلفة دفعات من قبل الجهة المستلمة للأصل أو منح أو تمويل من أطراف أخرى. في هذه الحالة لا تنطبق متطلبات الفقرة 37 على العجز الناتج عن هذا النوع من عقود الإنشاء.

الإفصاحات

40. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح في بياناتها الماليّة عما يلي:

أ. السياسات المحاسبية التي تم تبنيها للاعتراف بالإيرادات المتعلقة بعقود الإنشاء بما في ذلك الطرق المعتمدة لتحديد نسبة الإنجاز؛
ب. مبلغ إيرادات العقود المعترف بها في الفترة؛
ت. الأساليب المستخدمة لتحديد إيرادات العقود المعترف بها في الفترة؛
ث. الأساليب المستخدمة لتحديد مرحلة إنجاز العقود فيد التنفيذ؛
ج. المبلغ الإجمالي للتكاليف المتكبدة والفائض/ العجز المعترف به حتى تاريخه؛
ح. مبلغ الدفعات المقدمة التي تم إستلامها؛
خ. المبالغ المحتجزة؛
د. المبلغ الإجمالي المستحق على العملاء للعمل المتعاقد عليه كأصل؛
ذ. المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء للعمل المتعاقد عليه كإلتزام.

الأحكام الإنتقالية

بالرجوع إلى متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 33 "تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأول"، يمكن للجهة الاتحاديّة التي تتبنى معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأول مرة، أن تغير سياستها المحاسبية فيما يتعلق بالاعتراف وقياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية قبل إنتهاء فترة السماح التي تدوم ثلاث سنوات من تاريخ اعتماد معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لإعداد البيانات الماليّة.

خلال فترة السماح، يمكن أن تقوم الجهة الاتحاديّة بتبني التغيير إلى معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لكل فئة من الإيرادات من المعاملات غير التبادلية على حدة.

تمكن فترة السماح الجهة الاتحاديّة من تطوير نماذج يمكن الاعتماد عليها للإعتراف وقياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية وفقا لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب إعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

المراجع الفنية

- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 9 - الإيرادات من المعاملات التبادلية.
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية.
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 11 - عقود الإنشاء.

باب – الإلتزامات

جدول محتويات الوثيقة

متابعة تطوير الوثيقة 735
مقدمة 736
التعريفات 737
المعيار 19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة..... 739
الأحكام الإنتقالية..... 765
تاريخ النفاذ 765
المراجع الفنية 765

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بالمخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة بالحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	
النسخة الثانية	نوفمبر 2020	ديسمبر 2020	• إضافة نقطة في الفقرة 3 متعلقة بالنطاق في المعيار 19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة • تم إلغاء النقطة المتعلقة بالمنافع الإجتماعية كإستثناء من نطاق المعيار في الفقرة 8 و9 و10 في المعيار 19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة • إضافة الفقرة 74 متعلقة بالعرض والإفصاح في المعيار 19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة
النسخة الثالثة	ديسمبر 2023		• تعديل نص الفقرة (51) واضافة النقاط (أ/ب) في المعيار 19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة والمتعلقة بالعقود المثقلة بالالتزمات
النسخة الخامسة	أغسطس 2025		• إدخال تحديثات بما يتماشى مع التعديلات الأخيرة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: - تعديل نطاق "المعيار 19 - المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" ليشمل عقود الإيجار المحملة كما هو مُعرّف في "المعيار 43 - عقود الإيجار"، بما في ذلك عقود الإيجار قصيرة الأجل ومنخفضة القيمة.

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا لمعيار المحاسبة الذي ينطبق على الحكومة الاتحاديّة بشأن المعالجة المحاسبية وتفصيل كيفية الإعتراف والعرض والقياس وطريقة الإفصاح في القوائم الماليّة للمخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة.

ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛
- الهيئات الاتحاديّة.

وفيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
الأصل المحتمل	هو أصل ينشأ عن الأحداث السابقة والذي يتم تأكيد وجوده من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الحوادث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل الجهة الاتحاديّة.
إعادة الهيكلة	برنامج يتم التخطيط له والسيطرة عليه من قبل الإدارة، ويغير بشكل جوهري إما من: ✓ نطاق أنشطة الجهة الاتحاديّة؛ أو ✓ الطريقة التي يتم بها القيام بتلك الأنشطة.
الإلتزام الإستنتاجي	هو أن تلتزم الجهة الاتحاديّة بواجبات السداد/ القيام بالخدمة بناءاً على ممارسات سابقة أو سياسات منشورة أو بيان حالي محدد بحيث تبنى توقعات لدى الأطراف الأخرى تؤكد على مسئولية الجهة الاتحاديّة على الإيفاء بتلك الواجبات.
الإلتزام القانوني	هو الإلتزام الذي يستمد من: ✓ عقد (من خلال شروطه الواضحة والضمنية)؛ أو ✓ تشريع؛ أو ✓ تطبيق آخر للقانون.
الإلتزام المحتمل	وهو إلتزام ينشأ عن الأحداث السابقة والذي يتم تأكيد وجوده من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل الجهة الاتحاديّة؛ أو إلتزام حالي ينشأ عن الأحداث السابقة ولكن لا يتم الإعتراف به لأنه: ✓ من غير المحتمل أن تتطلب تسوية هذا الإلتزام أي تدفق صادر للموارد التي تمثل المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة؛ أو ✓ لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.
الإلتزامات	هي المطلوبات التي تنجم عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى أي تدفق صادر للموارد التي تمثل المنافع الإقتصادية أو إمكانيات الخدمة.

المصطلح	التعريف
الحدث الملزم	هو الحدث الذي يخلق إلتزاما قانونيا أو إستنتاجيا يؤدي إلى عدم توفر بديل واقعي للجهة الاتحاديّة لتسوية ذلك الإلتزام.
العقد المثقل بالإلتزامات	هو عقد لتبادل الأصول أو الخدمات والذي تتجاوز تكاليف إنجازه التي لا يمكن تجنبها المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة المتوقع تلقيها بموجبه.
العقود القابلة للتنفيذ	هي العقود التي لم يقم أي من طرفي التعاقد بأداء أي من التزاماته أو قام كلا الطرفين جزئيا بأداء التزاماتهما إلى حد متساو.
المخصص	هو إلتزام ذو وقت ومبلغ غير مؤكد.

المعيار 19 – المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة

المعيار 19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة

تم تحرير هذا المعيار على أساس الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة بشكل أساسي بناءاً على متطلبات المعيار رقم 19 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بالمخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 19 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة

هدف المعيار 742
النطاق 742
المخصصات 743
الإعتراف 743
الإلتزام الحالي 744
الحدث السابق 744
التدفق الصادر المحتمل للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو بالإمكانيات الخدمة 746
التقدير الموثوق للإلتزام 747
القياس 747
قياس المخصصات عن طريق التقدير 747
المخاطر وعدم التأكد 749
القيمة الحالية وسعر الخصم 749
الأحداث المستقبلية 751
التصرف المتوقع للأصول 752
التعويضات 753
القياس اللاحق 755
مراجعة المخصصات وإلغاء الإعتراف 755
صافي العجز التشغيلي المستقبلي 755
تطبيقات على قواعد الإعتراف والقياس 755
مخصص إعادة الهيكلة 755
العقود المثقلة بالإلتزامات 759
العرض والإفصاح 760
الإلتزامات المحتملة 761
الإعتراف 761
القياس الأولي 762
القياس اللاحق 762
العرض والإفصاح 762
الأصول المحتملة 763
الإعتراف 763
القياس الأولي 763
القياس اللاحق 763

العرض والإفصاح 764

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى:

أ. تعريف المخصصات، الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة،
ب. تحديد الظروف التي يجب فيها الإعتراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

كما يتطلب المعيار أيضا الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات الماليّة لتمكين الجهة الاتحاديّة من فهم طبيعة هذه الإلتزامات/ الأصول المحتملة ووقتها ومقدارها.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.

3. يطبق هذا المعيار على المخصصات، الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة باستثناء:

أ. تلك الناشئة عن العقود القابلة للتنفيذ، بإستثناء العقد الذي يكون مثقلا بالإلتزامات والذي تمت مناقشته في الفقرات من 51 إلى 53 من هذا المعيار.
ب. تلك التي يغطيها معيار محاسبة إتحادي آخر على مبدأ الإستحقاق؛ على سبيل المثال، تمت مناقشة أنواع معيّنة من المخصصات في المعايير الخاصة بما يلي:

- ✓ عقود الإنشاء (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 11 "عقود الإنشاء")؛ و
- ✓ الإيجارات (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الإيجار") ومع ذلك، ينطبق هذا المعيار على أي عقد إيجار يصبح مثقلا بالإلتزامات قبل تاريخ بدء الإيجار كما هو معرّف في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 43. كما ينطبق هذا المعيار على عقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار التي يكون الأصل موضوع العقد ذو قيمة صغيرة ويتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 43 والتي أصبحت مثقلة بالإلتزامات

ت. تلك الناشئة عن منافع الموظفين باستثناء منافع نهاية الخدمة التي تنشأ نتيجة إعادة الهيكلة كما يتناولها هذا المعيار. يتوفر الإرشاد حول المحاسبة عن منافع الموظفين في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين".

لا ينطبق هذا المعيار على العوض المحتمل لجهة مستحوذة في نطاق تجميع الأعمال (أنظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 40 "تجميع الأعمال").

4. ينطبق هذا المعيار على المخصصات الناتجة عن إعادة الهيكلة بما في ذلك العمليات غير المستمرة. عندما يستوفي إعادة الهيكلة تعريف العمليات غير المستمرة، قد تكون هناك إفصاحات إضافية مطلوبة وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، ولا ينطبق على الأدوات الماليّة (بما في ذلك الضمانات) المشمولة ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة".

5. قد ترتبط بعض المبالغ التي يتم معاملتها على أنها مخصصات بالإعتراف بالإيراد (على سبيل المثال: عندما تقدم الجهة الاتحاديّة ضمانات مقابل رسم ما). ولكن لا يتطرق هذا المعيار بحد ذاته لموضوع الإعتراف بالإيراد، حيث يحدد معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الإيرادات من المعاملات التبادلية".

6. يتم استخدام مصطلح "مخصص" عند ذكر بنود معيّنة ضمن معايير محاسبية أخرى مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة" ومخصص الإنخفاض في قيمة الأصول في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد". ومعيار 26 "إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"، إلا أن هذه المخصصات تمثل تعديلات على قيم الأصول الخاصة بها ولا تنطبق توصيات هذا المعيار عليها.

الإختلاف بين المخصصات والإلتزامات الأخرى

7. يمكن تمييز المخصص عن الإلتزامات الأخرى مثل الذمم الدائنة والمستحقات حيث أنه في حالة المخصص لا يتوفر تأكيد حول وقت أو مبلغ النفقات المستقبلية المطلوبة لتسويته، بينما تتوفر هذه المعلومات في:

أ. الذمم الدائنة، حيث أنها إلتزامات بالدفع مقابل بضائع وخدمات تم استلامها أو التزود بها وتم إعداد فاتورة بها أو تم الإتفاق رسميا بشأنها مع المورد؛ و
ب. المستحقات حيث أنها إلتزامات عن البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها لكن لم يتم استلام فاتورة بها أو الإتفاق رسميا مع المورد. على الرغم من أنه من الضروري أحيانا تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات، إلا أن عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت يكون عموما أقل بكثير منه للمخصصات.

وكثيرا ما يتم تسجيل المستحقات كجزء من الذمم الدائنة، بينما يتم تسجيل المخصصات بشكل منفصل.

المخصصات

الإعتراف

8. يجب الإعتراف بالمخصص عندما تتوفر شروط الإعتراف التالية:

أ. يكون لدى الجهة الاتحاديّة إلتزاما حاليا (قانونيا أو إستنتاجياً) نتيجة لحدث سابق؛
ب. أن يكون هناك إحتمال تدفق صادر للموارد المتمثلة في منافع إقتصادية أو إمكانيات خدمية لتسوية الإلتزام؛ و
ت. يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الإلتزام.

وعندما لا تتم تلبية تلك الشروط، يجب عدم الإعتراف بأي مخصص. وفيما يلي شرح عن شروط الإعتراف المذكورة أعلاه.

الإلتزام الحالي

9. سيكون واضحا في معظم الحالات فيما إذا كان هناك حدث سابق قد أدى إلى نشوء إلتزام حالي أم لا. وفي حالات أخرى (على سبيل المثال في دعوى قضائية) قد تتم مناقشة فيما إذا وقعت أحداث معيّنة أم لا أو فيما إذا كانت تلك الأحداث قد أدت إلى نشوء إلتزام حالي أم لا. وفي هذه الحالات، تحدد الجهة الاتحاديّة إمكانية حدوث إلتزام حالي في تاريخ التقرير من خلال الأخذ في الحسبان كافة الأدلة المتاحة (على سبيل المثال رأي الخبراء). وتشتمل الأدلة المتاحة على أية أدلة إضافية تتوفر من خلال الأحداث بعد تاريخ التقرير. وبناءا على هذه الأدلة:

أ. عندما تكون إحتمالية وجود إلتزام حالي في تاريخ التقرير أكثر من عدمه، تعترف الجهة الاتحاديّة بالمخصص (إذا تمت تلبية متطلبات الإعتراف)؛ و

ب. عندما تكون إحتمالية عدم وجود إلتزام حالي في تاريخ التقرير أكثر من وجوده، تفصح الجهة الاتحاديّة عن الإلتزام المحتمل، ما لم تكن إحتمالية التدفق الصادر للموارد الممثلة للمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة بعيدة الحدوث.

الحدث السابق

10. يطلق على الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء إلتزام حالي حدثا ملزما. ولكي يكون الحدث ملزما، من الضروري ألا يكون لدى الجهة الاتحاديّة بديل واقعي لتسوية الإلتزام الذي يخلقه الحدث. ولا يكون كذلك إلا عندما:

أ. يمكن فرض تنفيذ الإلتزام بموجب القانون؛ أو

ب. في حال الإلتزام الإستنتاجي، عندما يؤدى الحدث (الذي يمكن أن يكون قد حصل من قبل الجهة الاتحاديّة) إلى نشوء توقعات صحيحة لدى الأطراف الأخرى بأن الجهة الاتحاديّة ستفي بالإلتزام.

11. تتناول البيانات الماليّة المركز المالي لجهة إتحادية ما في نهاية الفترة الماليّة الخاصة بها وليس مركزها المحتمل في المستقبل. ولذلك، لا يتم الإعتراف بأي مخصص للتكاليف التي يمكن تكبدها للاستمرار في أنشطة الجهة الاتحاديّة المستمرة في المستقبل. لذلك، فإن الإلتزامات الوحيدة المعترف بها في بيان المركز المالي الجهة الاتحاديّة هي تلك الموجودة في تاريخ التقرير.

12. يتم الإعتراف فقط بالإلتزامات التي تنشأ عن الأحداث السابقة والمستقلّة عن الأفعال المستقبلية للجهة الاتحاديّة (أي السلوك المستقبلي لأنشطتها) على أنها مخصصات. ومن الأمثلة على هذه الإلتزامات تكاليف العقوبات أو تكاليف تنظيف الأضرار البيئية غير القانونية التي يفرضها التشريع على الجهة الاتحاديّة. وقد تؤدي تسوية كل من هذين الالتزامين إلى تدفق صادر للموارد المتمثلة في المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة بغض النظر عن الأفعال المستقبلية لتلك الجهة الاتحاديّة. وعلى نحو مماثل، قد تعترف جهة إتحادية ما بمخصصات تكاليف تفكيك منشأة دفاعية أو محطة طاقة نووية مملوكة للحكومة إلى الحد الذي تلزم فيه الجهة الاتحاديّة بمعالجة الأضرار التي وقعت سابقا (يتناول معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات" البنود الواردة ضمن تكلفة الأصل، بما في ذلك تكاليف التفكيك وترميم المواقع).

13. خلافا للفقرة السابقة، قد تعتزم الجهة الاتحاديّة (بسبب متطلبات قانونية، أو ضغوط ممارسة من ممثلي الشعب، أو رغبة في إبراز ريادة المجتمع) تحمل نفقات للعمل بطريقة معيّنة في المستقبل، ومن الأمثلة على ذلك عندما تقرر جهة إتحادية تركيب أنظمة سيطرة على العوادم على مجموعة معيّنة من مركباتها. ولأن الجهة الاتحاديّة تستطيع تجنب النفقات المستقبلية التي قد يترتب على أفعالها المستقبلية من خلال تغيير طريقة عملها على سبيل المثال، فلا يكون لديها إلتزام حالي للنفقات المستقبلية تلك ولا يتم الإعتراف بالمخصص في هذه الحالات.

14. يشمل الإلتزام دائما طرفا آخر وهو الذي يدفع له الإلتزام. ولكن من غير الضروري معرفة هوية الطرف الذي يستحق له الإلتزام، وبالتأكيد، فإن الإلتزام قد يكون نحو المجتمع ككل. ولأن الإلتزام يرتبط دائما بطرف آخر، فذلك يقضي بأن لا يؤدي قرار تتخذه إدارة الجهة الاتحاديّة إلى نشوء الإلتزام الإستنتاجي في تاريخ التقرير ما لم يتم نقل القرار قبل تاريخ التقرير إلى الطرف الآخر المتأثر به بطريقة محددة بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديه بأن الجهة الاتحاديّة سوف تؤدي مسؤولياتها.

15. إن الحدث الذي لا يؤدي مباشرة إلى نشوء إلتزام قد يؤدي إلى ذلك في تاريخ لاحق، بسبب التغيرات في القوانين أو بسبب إجراء ما، كقيام الجهة الاتحاديّة بإصدار بيان عام محدد بشكل كاف يؤدي إلى إلتزام إستنتاجي. فعلى سبيل المثال، عندما تتسبب وكالة حكومية في وقوع ضرر بيئي، قد لا يكون هناك إلتزام بمعالجة العواقب، غير أن التسبب في الضرر سيصبح حدثا ملزما عندما يتطلب قانون جديد معالجة الضرر القائم أو عندما تقبل الجهة الاتحاديّة بشكل عام مسؤولية المعالجة بطريقة تؤدي إلى نشوء إلتزام إستنتاجي.

التدفق الصادر المحتمل للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو بالإمكانيات الخدمة

16. حتى يحقق إلتزام ما شروط الإعتراف فإنه يجب أن يكون هناك إحتمالية تدفق صادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة لتسوية ذلك الإلتزام. ولغرض هذا المعيار، يشار للتدفق الصادر للموارد أو حدث آخر على أنه محتمل إذا كانت إحتمالية وقوع الحدث كبيرة. وعندما يكون من غير المحتمل وجود إلتزام حالي، تفصح الجهة الاتحاديّة عن الإلتزام المحتمل، ما لم تكن إحتمالية حدوث التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة بعيدة، وفي هذه الحالة لا تقوم الجهة بالإفصاح.

17. عندما يكون هناك عدد من الإلتزامات المماثلة، يتم تحديد إحتمالية أن يكون التدفق الصادر مطلوبا في التسوية من خلال دراسة فئة الإلتزامات ككل. وعلى الرغم من أن إحتمالية التدفق الصادر لبند واحد قد تكون قليلة، إلا أنه يحتمل أن تكون هناك حاجة لبعض التدفق الصادر للموارد لتسوية فئة الإلتزامات ككل. وإذا كانت الحال كذلك فيتم الإعتراف بالمخصص (إذا تمت تلبية معايير الإعتراف الأخرى).

مثال 19.1 - الإلتزام الحالي والحدث السابق واحتمال تدفق صادر للمنافع الإقتصادية

أدى نقل دم ملوث لبعض الإفراد في مستشفى حكومي لتدهور خطير في حالتهم الصحية لاحقا. لا تعترف المستشفى بأنه تم نقل دم ملوث ولا بمسؤوليتها عن المضاعفات الصحية للمرضى. تم لاحقاً البدأ في إجراءات التقاضي القانونية ضد المستشفى الحكومي للمطالبة بتعويضات.

حتى تاريخ إعتماد البيانات الماليّة في السنة المنتهية في ديسمبر 2014، يشير محامو المستشفى بأنه من المحتمل ألا تثبت مسؤولية المستشفى عن نقل الدم الملوث ولا عن التدهور اللاحق في حالة المرضى الصحية.

مع تطور التحقيقات في القضية وفي وقت إعداد البيانات الماليّة للسنة المنتهية في ديسمبر 2015، أشار المحامون أنه من المحتمل أن تثبت مسؤولية المستشفى عن نقل الدم الملوث ومن ثم إحتمالية أن تقوم المستشفى بدفع تعويضات.

التحليل والمعالجة المحاسبية:

<u>في 31 ديسمبر 2014</u>

لا يوجد على أساس الأدلة المتاحة في تاريخ إعداد التقارير ما يشير إلى نشوء إلتزام حالي نتيجة لحدث سابق ملزم، حيث أنه لم يثبت وكذلك من غير المتحمل بناءا على رأي الخبراء (محامو المستشفى) أن يتحمل المستشفى الحكومي مسئولية نقل الدم الملوث وما ترتب عليه من مضاعفات صحية للمرضى لذا، لا يتم الإعتراف بأي مخصص للتعويضات من قبل المستشفى، ولكن يتم الإفصاح عن المسألة كإلتزام محتمل.

<u>في 31 ديسمبر 2015</u>

يوجد على أساس الأدلة المتاحة في تاريخ إعداد التقارير ما يشير إلى نشوء إلتزام حالي نتيجة لحدث سابق ملزم، كما أن التدفق الصادر للموارد المتمثل في مبلغ التعويضات أصبح أمرا مرجحا. لذا، يتم الإعتراف بالمخصص بأفضل تقدير لمبلغ تسوية الإلتزام.

التقدير الموثوق للإلتزام

18. إن إستخدام التقديرات هو جزء أساسي في إعداد البيانات الماليّة ولا يقلل من موثوقيتها. وهذا الأمر صحيح خصوصا في حالة المخصصات، التي تعتبر بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم الأصول أو الإلتزامات الأخرى. وفيما عدا الحالات النادرة جدا، تكون الجهة الاتحاديّة قادرة على تحديد مجموعة من النتائج المحتملة وبالتالي تستطيع إجراء تقدير موثوق للإلتزام بشكل كاف ليتم إستخدامه للإعتراف بالمخصص.

19. وفي الحالات النادرة جدا عندما لا يمكن إجراء تقدير موثوق، ويوجد إلتزام لا يمكن الإعتراف به فيتم الإفصاح عن ذلك الإلتزام على أنه إلتزام محتمل.

القياس

قياس المخصصات عن طريق التقدير

20. يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ التقارير حيث أن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي هو المبلغ الذي قد تدفعه الجهة الاتحاديّة بشكل معقول لتسوية الإلتزام في تاريخ التقرير أو لنقله لطرف ثالث في ذلك الوقت. وكثيرا ما يكون من المستحيل أو من المكلف جدا تسوية أو نقل إلتزام في تاريخ التقرير. غير أن تقدير المبلغ الذي قد تدفعه الجهة الاتحاديّة بشكل معقول لتسوية أو نقل الإلتزام يقدم أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ التقرير.

21. يتم تحديد النتيجة والأثر المالي من خلال حكم إدارة الجهة الاتحاديّة، والمدعوم بالخبرة في عمليات مماثلة، وفي بعض الحالات، من خلال تقارير الخبراء المستقلين. وتتضمن الأدلة التي تأخذ بالإعتبار أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد تاريخ التقرير.

22. يتم أخذ الشكوك المحيطة بالمبلغ الذي سيتم الإعتراف به كمخصص بعين الإعتبار من خلال وسائل متنوعة وحسب الظروف. وعندما يكون المخصص الذي يتم قياسه مرتبطاً بعدد كبير من البنود، يتم تقدير الإلتزام من خلال وزن كافة المخرجات المحتملة حسب الاحتمالات المرتبطة بها. وتسمى هذه الطريقة الإحصائية للتقدير" القيمة المتوقعة". ولذلك سيختلف المخصص بناءا على إختلاف نسبة إحتمالية الخسارة لمبلغ ما. وعندما توجد مجموعة مستمرة من النتائج المحتملة، تكون كل نقطة في تلك المجموعة محتملة على نفس درجة إحتمالية أي نقطة أخرى، فيتم إستخدام نقطة الوسط في النطاق.

مثال 19.2 - قياس المخصصات عن طريق التقدير

يقدم مختبر طبي حكومي معدات مسح ضوئي تشخيصية للمراكز الطبية والمستشفيات المملوكة للحكومة والقطاع الخاص.

يتم تقديم هذه المعدات للمراكز الطبية بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة إصلاح أية عيوب تظهر في فترة الستة شهور الأولى بعد الشراء. وإذا تم الكشف عن عيوب ثانوية في كافة المعدات المقدمة، قد تنشأ تكاليف إصلاح بقيمة مليون درهم. أما إذا تم الكشف عن عيوب رئيسية في كافة المعدات المقدمة، قد تنشأ تكاليف إصلاح بقيمة 4 مليون درهم. وتشير الخبرة السابقة للمختبر وتوقعاته المستقبلية إلى أن 75% من المعدات، للسنة القادمة، لن تشتمل على عيوب، وأن 20% من المعدات ستشتمل على عيوب ثانوية، وأن 5 % من المعدات ستشتمل على عيوب رئيسية. يقيم المختبر إحتمالية التدفق الصادر لإلتزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة عمليات الإصلاح هي كالتالي:
(75% لا عيوب فيها) + (20% عيوب ثانوية يتم إصلاحها عادة بتكلفة 1 مليون) + (5% عيوب رئيسية تصلح عادة بقيمة 4 مليون) = 400,000 درهم

23. عندما يتم قياس إلتزام واحد، تكون النتيجة الفردية على الأرجح هي التقدير الأفضل للإلتزام. ولكن حتى في هذه الحالة، تدرس الجهة الاتحاديّة النتائج الأخرى المحتملة. وعندما تكون النتائج المحتملة الأخرى على الأغلب إما أعلى أو أقل من النتيجة المرجحة بشكل أكثر، فإن التقدير الأفضل سيكون بمبلغ أعلى أو أقل.

مثال 19.3 - قياس المخصصات عن طريق التقدير

إذا كان على الجهة الاتحاديّة معالجة خطأ خطير في مركبة دفاعية قامت بتشييدها لحكومة أخرى، فإن النتيجة الفردية المرجحة أكثر فد تكون نجاح الإصلاح من أول محاولة بتكلفة تبلغ 100,000 درهم، ولكن يتم تخصيص مبلغ أكبر إذا توافرت إحتمالية كبيرة أن مزيدا من المحاولات قد تكون ضرورية لإصلاح المركبة.

وعند قياس المخصصات، يتم أخذ ما يلي أيضا في الإعتبار:

أ. المخاطر وعدم التأكد؛
ب. القيمة الحالية وسعر الخصم؛
ت. الأحداث المستقبلية؛
ث. التصرف المتوقع للأصول؛
ج. التعويضات؛

وفيما يلي شرح مفصل لكل منها

المخاطر وعدم التأكد

24. يجب أخذ المخاطر (وكذلك حالات عدم التأكد) المحيطة بالعديد من الأحداث والظروف بالإعتبار وذلك للتوصل للتقدير الأفضل لمخصص ما، حيث تؤدي المخاطر عادة إلى تقلب النتائج وبالتالي إختلاف في احتساب الإلتزام.

25. من الضروري أخذ الحذر عند إصدار الأحكام في ظل ظروف عدم التأكد، بحيث لا يتم المغالاة في قيمة الإيراد أو الأصول أو التقليل من قيمة المصاريف أو الإلتزامات. كما أن عدم التأكد لا يبرر إنشاء مخصصات مفرطة أو مغالاة مقصودة في قيمة الإلتزامات.

القيمة الحالية وسعر الخصم

26. حين يكون أثر القيمة الزمنية للنقود جوهريا (تسوية المخصص بعد أكثر من 12 شهرا من تاريخ بيان الموقع المالي على سبيل المثال)، تكون قيمة المخصص هي القيمة الحالية للمصاريف المطلوبة لتسوية الالتزام.

27. سعر الخصم المناسب هو السعر الذي يبين المخاطر المحددة للالتزام، باستثناء التدفقات النقدية المستقبلية التي قد تم تعديلها فعلا للمخاطر كما في تاريخ القياس. عندما يتم خصم المخصص على مدى عدد من السنوات، فإن القيمة الحالية للمخصص ستزداد سنويا كلما اقترب الموعد المتوقع للتسوية ويتم الاعتراف بالزيادة كمصروف فائدة في بيان الأداء المالي. (أنظر مثال رقم 19.4: تأثير سعر الخصم على قياس المخصص).

مثال 19.4 - تأثير سعر الخصم على قياس المخصص

في نهاية 2015، قامت احدى الجهات الاتحاديّة بتقدير القيمة المتوقعة لمخصص ما والذي سيستخدم في الوفاء بإلتزام معين في نهاية 2020 بمبلغ 2000 درهم. وقد تم تقدير معدل الخصم المناسب والذي يأخذ في الإعتبار المخاطر المرتبطة بهذا التدفق النقدي الصادر بنسبة 12 %.

طريقة إحتساب المخصص:

القيمة الحالية= الالتزام المستقبلي/ (1+ الفائدة) ^ عدد الفترات

		الزيادة
الوقت الحالي (نهاية 2015)	القيمة الحالية = 2000/ (1.12)5 = 1134,85 درهم	
نهاية السنة الأولى (2016)	القيمة الحالية = 2000/ (1.12)4 = 1271,04 درهم	136,18
نهاية السنة الثانية (2017)	القيمة الحالية = 2000/ (1.12)3 = 1423,56 درهم	152,52
نهاية السنة الثالثة (2018)	القيمة الحالية = 2000/ (1.12)2 = 1594,39 درهم	170,83
نهاية السنة الرابعة (2019)	القيمة الحالية = 2000/ (1.12)1 = 1785,71 درهم	191,33
نهاية السنة الخامسة (2020)	القيمة الحالية = 2000/ (1.12)0 = 2000,00 درهم	214,29

مثال 19.4 - تأثير سعر الخصم على قياس المخصص

القيود المحاسبية:

في نهاية 2015

الوصف	مدين	دائن
المصروف	1,134.85	
المخصص		1,134.85

في نهاية السنة الأولى (2016)

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	136.18	
المخصص		136.18

نهاية السنة الثانية (2017):

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	152.52	
المخصص		152.52

نهاية السنة الثالثة (2018):

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	170.83	
المخصص		170.83

نهاية السنة الرابعة (2019)

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	191.33	
المخصص		191.33

مثال 19.4 - تأثير سعر الخصم على قياس المخصص

نهاية السنة الخامسة (2020)

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	214.29	
المخصص		214.29

وعند سداد الإلتزام من المخصص:

الوصف	مدين	دائن
المخصص	2,000	
ذمة دائنة/ بنك		2,000

جدول رقم 1 - ملخص معالجة المخصصات والإلتزامات المحتملة

بناء على ما سبق، تتم معالجة المخصصات والإلتزامات المحتملة كما يلي:

يتم الإعتراف بالمخصص عند وجود إلتزام حالي يتطلب تدفق محتمل للموارد الصادرة ويمكن تقدير مبلغ الالتزام بشكل موثوق. كما يجب الإفصاح حسب متطلبات هذا المعيار.	لا يتم الإعتراف بأية مخصصات عند وجود إلتزام محتمل أو إلتزام حالي قد يتطلب (وليس على وجه التأكيد) تدفق صادر للموارد. ولكن يتوجب الإفصاح عن الإلتزام المحتمل حسب متطلبات هذا المعيار.	لا يتم الإعتراف بأية مخصصات عند وجود إلتزام محتمل أو إلتزام حالي ذو إحتمالية تدفق صادر للموارد بعيدة الحدوث. كما لا يتطلب هذا المعيار من الجهة الاتحاديّة الإفصاح في هذه الحالات.

الأحداث المستقبلية

28. يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية إلتزام ما على مبلغ المخصص عندما يكون هناك دليل موضوعي كاف على أنها ستحدث.

مثال 19.5 - أمثلة على الأحداث المستقبلية

أ. **التضخم والتغيير المتوقع في الأسعار:**

في حالة وجود دليل موضوعي وكاف على أن معدلات التضخم المتوقعة أو أن تغييرا متوقعا في الأسعار قد يكون له تأثير على المبلغ المطلوب لسداد الإلتزام، فإن ذلك يجب أن ينعكس في تقدير مبلغ المخصص.

ب. **تأثير التكنولوجيا أو التقنيات المستخدمة في المستقبل:**

في حالة وجود دليل موضوعي كاف على أن تكلفة الوفاء بالإلتزام في المستقبل ستنخفض بسبب التغيرات المستقبلية المتوقعة في التقنيات أو التكنولوجيا المتبعة، فيجب أن ينعكس ذلك على مبلغ المخصص المقدر. مثال: قد تعتقد جهة إتحادية بناءًا على أدلة موضوعية كافية أن تنظيف الموقع المستخدم في استخراج الغاز الطبيعي في نهاية حياته ستنخفض بسبب التغيرات المستقبلية في التكنولوجيا. ففي هذه الحالة، يعكس المبلغ المعترف به التكلفة التي يتوقع المراقبون المؤهلون فنيا والموضوعيون بشكل معقول أن يتم تكبدها، مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتاحة المتعلقة بالتكنولوجيا التي سوف تتوفر في وقت التنظيف.

ت. **تأثير تشريع جديد محتمل:**

قد يكون لتشريع جديد متوقع تأثير على مبلغ الإلتزام الحالي لجهة إتحادية ما عندما يتوفر دليل موضوعي كاف على أنه من المؤكد فعليا أنه سيتم سن التشريع. ولكنه نظرا لتنوع الظروف التي تنشأ خلال التطبيق فإنه يستحيل تحديد حدث واحد يوفر الدليل الموضوعي الكافي بالنسبة لما سيطلبه تشريع ما وفيما إذا كان مؤكدا فعليا أنه يتم سن التشريع وتنفيذه في الوقت المتوقع. وبما أنه على الأرجح لن يتوفر الدليل الموضوعي الكافي إلا إذا تم سن التشريع الجديد فإنه يجب إرجاء إصدار القرار إلى أن يتم سن القانون فعليا.

التصرف المتوقع للأصول

29. لا تأخذ الجهة الاتحاديّة بالإعتبار الأرباح التي تنجم عن الإستبعاد المتوقع للأصول عند قياس مخصص ما، حتى لو كان التصرف يرتبط على نحو وثيق بالحدث الذي يؤدي إلى نشوء المخصص وبدلاً من ذلك تعترف الجهة الاتحاديّة بالأرباح الناجمة عن التصرف المتوقع بالأصول في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة المعني بالأصل الذي سيتم التصرف به.

التعويضات

30. عندما يتوقع أن يتم تعويض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية مخصص ما من قبل طرف آخر، يجب الإعتراف بالتعويض عندما يكون مؤكدا فعليا أنه سيتم قبضه إذا قامت الجهة الاتحاديّة بتسوية الإلتزام. ويجب معاملة التعويض على أنه أصل منفصل. ويجب أن لا يتجاوز المبلغ المعترف به كتعويض مبلغ المخصص.

31. يمكن أن يعرض المصروف المتعلق بمخصص ما في بيان الأداء المالي مخصوما منه مبلغ التعويض المعترف به.

32. تبقى الجهة الاتحاديّة وفي معظم الحالات، مسؤولة عن كامل مبلغ المخصص بحيث يكون عليها أن تسوي كامل المبلغ إذا لم يقم الطرف الثالث بالدفع لأي سبب. وفي هذا الحالة، يتم الإعتراف بالمخصص لكامل مبلغ الإلتزام، ويتم الإعتراف بأصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون من المؤكد فعليا أنه سيتم قبض التعويض إذا قامت الجهة الاتحاديّة بتسوية الإلتزام.

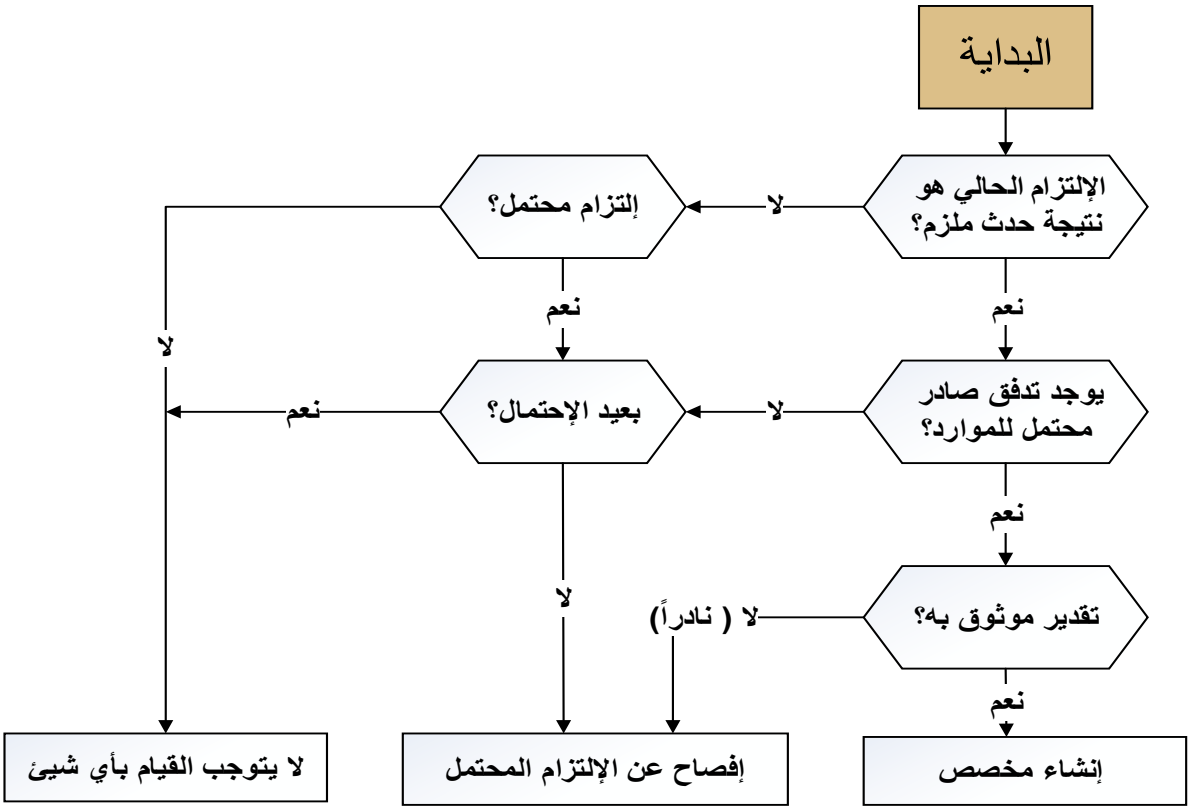
مثال 19.6 - تأثير التعويضات على حساب المخصص

قامت جهة إتحادية ما بتخصيص مبلغ معين لدعوى قضائية ضدها بنهاية السنة. وفي نهاية السنة كذلك كانت الجهة الاتحاديّة تتفاوض مع شركة التأمين لتعويض المبلغ الذي يجب دفعه بخصوص الدعوى القضائية، على الرغم من أن هناك اتفاق، مبدئيا، مع شركة التأمين أن التعويض سيدفع إذا خسرت الجهة الاتحاديّة الدعوى القضائية. على الرغم من أن مبلغ التعويض من المؤمن لم يتم الاتفاق عليه في نهاية السنة، الا أنه من المرجح جدا أن يتم تكبد المبلغ الواجب الدفع في الدعوى القضائية بعد نهاية السنة وأن يتم الاتفاق على التعويض مع المؤمن قبل اعتماد البيانات الماليّة.

بالتالي يجب الاعتراف بالأصل في البيانات الماليّة إذا كان مؤكدا بالفعل في تاريخ بيان المركز المالي أن التعويض سيتم استلامه إذا قامت الجهة الاتحاديّة بتسوية الالتزام. تؤكد تسوية الدعوى القضائية بعد نهاية السنة قيمة الالتزام الذي يتوجب الاعتراف به في تاريخ بيان المركز المالي.

شجرة القرارات التوضيحية

إن الغرض من شجرة القرار هو تلخيص متطلبات الإعتراف الرئيسية الواردة في المعيار



القياس اللاحق

مراجعة المخصصات وإلغاء الإعتراف

33. يجب اعادة قياس المخصصات في تاريخ كل بيان مركز مالي وتعديل القيمة المدرجة للالتزام بناء عليه، وقد ينتج عن إعادة القياس زيادة أو انخفاض في قيمة المخصص أو قد يتم إلغاء الإعتراف بالمخصص بشكل كامل بناءاً على المعطيات الجديدة.

إستخدام المخصصات

34. يتم إستخدام المخصص لتسوية النفقات التي تتعلق بهذا المخصص فقط. حيث إن تسوية النفقات على أساس المخصص الذي تم الإعتراف به لغرض آخر في الأصل قد يخفي أثر حدثين مختلفين.

صافي العجز التشغيلي المستقبلي

35. لا يتم الاعتراف بالمخصصات المتعلقة بصافي العجز التشغيلي المستقبلي لأنه لا يلبي تعريف الإلتزام كما حدده المعيار. ويكون صافي العجز التشغيلي المستقبلي مؤشراً على أنه من الممكن أن تكون بعض أصول التشغيل قد انخفضت قيمتها. في هذه الحالة، تختبر الجهة الاتحاديّة هذه الأصول للتحقق من انخفاض القيمة. يمكن الرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26'' إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد".

تطبيقات على قواعد الإعتراف والقياس

مخصص إعادة الهيكلة

الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة

36. يرتبط إعادة الهيكلة عادة بنشوء التزامات استنتاجية للأطراف المتأثرة بإعادة الهيكلة، ويوضح هذا المعيار الشروط الواجب توافرها في هذه الإلتزامات الإستنتاجية لكي يتم الإعتراف بها كمخصصات وكذلك يوضح الشروط الواجب توافرها في خطة إعادة الهيكلة.

37. فيما يلي أمثلة على الأحداث التي قد تندرج تحت تعريف إعادة الهيكلة:

أ. إنهاء أو إستبعاد نشاط حكومي ما أو خدمة ما،
ب. اغلاق فرع أو إنهاء أنشطة وكالة حكومية في موقع ما أو في منطقة ما أو نقل الأنشطة من منطقة لأخرى،
ت. التغييرات في هيكل الإدارة، على سبيل المثال، إلغاء مستوى إداري أو تنفيذي،
ث. عمليات إعادة التنظيم الأساسية التي يكون لها أثر مادي على طبيعة عمليات الجهة الاتحاديّة ومحور تركيزها.

38. يتم الإعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة عندما تتم تلبية معايير الإعتراف العامّة للمخصصات المبينة في الفقرة 8 فقط في هذا المعيار.

39. ينشأ الإلتزام الإستنتاجي لإعادة الهيكلة عندما:

أ. توجد لدى الجهة الاتحاديّة خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:

- ✓ النشاط/ الوحدة التشغيلية أو جزء من النشاط/ الوحدة التشغيلية المعنية؛
- ✓ المواقع الرئيسية المتأثرة؛
- ✓ موقع ومهمة الموظفين الذين سيتم تعويضهم على إنهاء خدماتهم وعددهم التقريبي؛
- ✓ النفقات التي سيتم تكبدها؛
- ✓ وقت تنفيذ الخطة.

ب. حين تنشئ الجهة الاتحاديّة توقعا صحيحا لدى الأشخاص الذين يتأثرون بتنفيذ اعادة الهيكلة وذلك من خلال البدء في تنفيذ تلك الخطة أو بالإعلان عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها.

40. يمكن أن تحدث إعادة الهيكلة ضمن القطاع العام على مستوى الحكومة ككل أو على مستوى مشروع حكومي أو على مستوى الوزارات أو المؤسسات.

41. يمكن أن يتم تقديم الدليل الذي يثبت بدء الجهة الاتحاديّة بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة، وذلك عن طريق:

أ. الإعلان العام عن الخصائص الرئيسية للخطة على سبيل المثال، أو
ب. بيع أو نقل الأصول، أو
ت. الإبلاغ عن نية إلغاء الإيجارات، أو
ث. وضع ترتيبات بديلة لعملاء الخدمات.

42. يشكل الإعلان العام للخطة التفصيلية لإعادة الهيكلة إلتزاما إستنتاجياً لإعادة الهيكلة فقط إذا تمت صياغته بهذه الطريقة وبتفصيل كاف (أي بأن يبين الخصائص الرئيسية للخطة) بحيث تتوقع الأطراف الأخرى مثل مستخدمي الخدمة والموردين والموظفين (أو ممثليهم) على نحو صحيح بأن الجهة الاتحاديّة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

43. تقوم الجهة الاتحاديّة بتحديد ما إذا كان هناك حدث ملزم قد وقع من عدمه، ويجب تقييم كافة الأدلة المتوفرة لتحديد ما إذا كانت الخطة مفصلة بشكل كاف لإيجاد توقعات صحيحة لدى الآخرين. لا يتم تحديد الفترة القصوى التي يمكن مرورها قبل تنفيذ انجاز الخطة؛ الا أن الخطط التي تنفذ بسرعة نسبيا توجد توقعا حول التزام الادارة بخطة اعادة الهيكلة.

44. إن القرار الذي تتخذه إدارة ما أو جهة إتحادية لإعادة الهيكلة قبل تاريخ التقرير لا يؤدي إلى نشوء إلتزام إستنتاجي في تاريخ التقرير ما لم تتوفر الظروف التالية للجهة الاتحاديّة قبل تاريخ التقرير:

أ. أن تكون قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أو
ب. أن تكون قد أعلنت عن الخصائص الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة إلى المتأثرين بها وبشكل كاف لزيادة التوقعات الصحيحة لديهم بأن الجهة الاتحاديّة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

ولكي تكون الخطة كافية بشكل يؤدي الى نشوء التزام استنتاجي عند تبليغها للمتأثرين بها، يجب أن يتوافر فيها ما يلي:

أ. أن يتم التخطيط لبدء التنفيذ في أقرب وقت ممكن، و
ب. أن يتم اكمالها ضمن إطار زمني يجعل من غير المرجح حدوث تغييرات كبيرة عليها.

45. إذا بدأت الجهة الاتحاديّة في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أو الإعلان عن خصائصها الرئيسية `إلى المتأثرين بها، بعد تاريخ التقرير فإنه من الممكن أن يكون الإفصاح أمرا ضروريا بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 14 "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير"، وذلك إذا كانت عملية إعادة الهيكلة هامة للدرجة التي قد يؤثر عدم الإفصاح عنها على القرارات الإقتصادية لمستخدمي البيانات الماليّة.

بيع أو نقل العمليات

46. عندما تتخذ الجهة الاتحاديّة قرار بيع أو نقل عملية/نشاط وأعلنت عن ذلك القرار فإنها لا تكون ملزمة بالبيع إلى أن يتم تحديد المشتري وأن تتواجد إتفاقية بيع ملزمة. وستكون الجهة الاتحاديّة قادرة على تغيير رأيها وسيكون عليها بالفعل إتخاذ إجراءات عمل أخرى طالما لم يتم ايجاد مشتر تتوفر فيه الشروط المقبولة إلى أن تتوفر إتفاقية بيع ملزمة. وعندما يكون البيع جزءا من عملية إعادة الهيكلة فإنه يمكن نشوء إلتزام إستنتاجي للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة حتى قبل أن توجد إتفاقية بيع ملزمة.

47. تشمل عملية إعادة الهيكلة ضمن القطاع العام غالبا نقل العمليات من جهة إتحادية مسيطر عليها إلى أخرى، وقد تتضمن نقل العمليات بدون مقابل أو لقاء مقابل اسمي. وغالبا ما تحدث عمليات النقل هذه بموجب تعليمات الحكومة ولا تتضمن إتفاقيات ملزمة كما تم وصفه في الفقرة 46. يكون هناك إلتزام عندما تكون هناك إتفاقية نقل ملزمة فقط. وحتى إذا لم تؤدي عمليات النقل المقترحة إلى الإعتراف بالمخصص، فإن العملية المخطط لها قد تتطلب الإفصاح بموجب معايير محاسبية إتحادية أخرى مثل معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 14 "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير" ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 20 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".

مثال 19.7 - الإعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة

قامت جهة إتحادية بإعداد خطة لإعادة هيكلة عملياتها ووافقت الإدارة على الخطة، مما يعني وقف بعض خدمات هذه الجهة. ستجري إدارة الجهة تحليلا آخر قبل اتخاذ قرار بتحديد الخدمات التي ستتوقف.

اعلنت الإدارة للجمهور عن نيتها وتعتقد أن هذا الاعلان أنشأ عليها التزاما يجب أن تعترف به كالتزام.

في هذه الحالة يجب عدم الاعتراف بمخصص اعادة هيكلة.

ينشأ الالتزام الاحتمالي فقط حين تكون للجهة الاتحاديّة خطة اعادة هيكلة رسمية تفصيلية تعلن عنها الجهة الاتحاديّة للأشخاص المتأثرين بها. لا تقدم الخطة حتى هذا التاريخ تفاصيل كافية تسمح بالاعتراف بالتزام احتمالي.

الا أنه في بعض الحالات قد يؤكد قرار الادارة وجود التزام. على سبيل المثال، في الحالة التي يتم فيها استشارة الموظفين حول اعادة الهيكلة وتكون خطة اعادة الهيكلة قد تم تطويرها بمشاركتهم، تعمل موافقة الادارة على تحديد الالتزام حين يتم اصدار القرار وابلاغ موظفي الجهة الاتحاديّة به.

قياس مخصص إعادة الهيكلة

48. يجب أن يشتمل مخصص إعادة الهيكلة على النفقات المباشرة التي تنجم عن إعادة الهيكلة فقط، وهي:

    أ. النفقات الضرورية التي تستلزمها إعادة الهيكلة؛
    ب. النفقات غير المرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة.

49. لا يشتمل مخصص إعادة الهيكلة على تكاليف ما يلي:

    أ. إعادة تدريب أو إعادة توزيع الموظفين المستمرين على رأس عملهم؛
    ب. التسويق؛ أو
    ت. الإستثمار في الأنظمة الجديدة وشبكات التوزيع.

    ترتبط هذه النفقات بالسلوك المستقبلي لنشاط ما وهي ليست إلتزامات لإعادة الهيكلة في تاريخ التقرير. ويتم الإعتراف بهذه النفقات على نفس الأساس الذي يتم بناءا عليه الإعتراف بها فيما لو نشأت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة.

50. لا يتم تضمين صافي العجز التشغيلي المستقبلي القابل للتحديد حتى تاريخ إعادة الهيكلة في مخصص، ما لم يرتبط بعقد مثقل بالإلتزامات كما هو معرف في مقدمة هذا المعيار.

    لا يتم أخذ الأرباح التي تنجم عن التصرف المتوقع في الأصول في الحسبان في قياس مخصص إعادة الهيكلة، حتى إذا تم إعتبار بيع الأصول على أنه جزء من إعادة الهيكلة.

مثال 19.8 - قياس مخصصات إعادة الهيكلة

قررت إدارة جهة إتحادية الإستغناء عن خدمات 100 موظف على مدى السنتين التاليتين. تبلغ تكاليف الاستغناء عن الخدمات المتعلقة بمنافع الموظفين 20 مليون درهم، 8 مليون درهم منها تستحق الدفع في السنة الأولى و12 مليون درهم منها تستحق الدفع خلال سنتين. بلغت حصيلة السوق لسندات خزينة الامارات العربية المتحدة في عام 2007 هو 5.5% (مستخدمة كعامل خصم).

يجب على الادارة الاعتراف بمخصص تكلفة الاستغناء عن الخدمات كقيمة حالية للتدفقات النقدية المستقبلية بقيمة 18,364,360 درهم محسوبة كما يلي:

	السنة 1	السنة 2	الاجمالي
التدفقات النقدية	8,000,000	12,000,000	20,000,000
عامل الخصم (5.5%)	0,94787	0.89845	
القيمة الحالية للتدفقات النقدية	7,582,960	10,781,400	18,364,360
الفرق: فائدة مدينة			1,635,640

يعترف بالفرق بين التدفقات النقدية الغير مخصومة وقيمتها الحالية بمبلغ 1,635,640 كفائدة مدينة على مدى السنتين الأولى والثانية.

العقود المثقلة بالإلتزامات

51. العقد المثقل بالإلتزامات هو العقد الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها، المنافع المتوقع الحصول عليها منه. وبالتالي يجب الاعتراف بالالتزام الحالي بموجب العقد المثقل بالإلتزامات وتسجيله كمخصص.

تعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أقل صافي تكلفة للخروج من العقد، وهي تكلفة استيفائه وأي تعويض أو العقوبات التي تنشأ عن التقصير في إنجازه، أيهما أقل. تشمل تكلفة تنفيذ العقد التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد، والمتمثلة فيما يلي:

أ. التكاليف الإضافية لاستيفاء هذا العقد - على سبيل المثال وليس الحصر، العمالة المباشرة والمواد؛

ب. توزيع التكاليف الأخرى التي تتعلق مباشرة بتنفيذ العقود، على سبيل المثال وليس الحصر، تخصيص رسوم الاستهلاك لبند من الممتلكات، المصانع، والمعدات المستخدمة في تنفيذ هذا العقد.

52. قبل أن يتم إنشاء مخصص منفصل لعقد مثقل بالإلتزامات، تعترف الجهة الاتحاديّة بأي خسارة ناتجة عن الإنخفاض في القيمة حدثت في الأصول المستخدمة في تنفيذ هذا العقد.

مثال 19.9 - العقد المثقل بالإلتزامات

نفرض أن الجهة الاتحاديّة استأجرت عقارا من الغير. عقد الايجار هو عقد ايجار تشغيلي مدته 10 سنوات وقيمة الايجار 50,000 درهم سنويا. اجمالي تكلفة العقد هي بالتالي 500,000 درهم. لم تشغل الجهة الاتحاديّة العقار ولكنها رتبت لتأجيره من الباطن مقابل مبلغ وقدره 30,000 درهم سنويا لمدة 10 سنوات. اجمالي الايراد الذي سيتم استلامه من المستأجر من الباطن هو 300,000 درهم.

تكلفة الاستمرار بعقد الايجار والتأجير من الباطن هي 200,000 درهم (500,000 درهم - 300,000 درهم). غرامة الخروج من عقد الايجار وعقد الايجار من الباطن 150,000 درهم. ومع ذلك تعتقد الادارة أن الخروج من العقد لن يكون في صالح سمعة الجهة الاتحاديّة وبالتالي فإنها تدرس الاستمرار بعقد الايجار وبعقد الايجار من الباطن.

يجب على الادارة الاعتراف بمخصص بقيمة 150,000 درهم وهي التكلفة الأقل من بين تكلفة الخروج من عقود الايجار (150,000 درهم) أو تكلفة الاستمرار بعقود الايجار (200,000 درهم). لا يعمل قرار الادارة الاستمرار بعقود الايجار على التأثير على المبلغ الذي يجب الاعتراف به.

العرض والإفصاح

53. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عما يلي بالنسبة لكل فئة من المخصص:

أ. القيمة المرحلة في بداية ونهاية الفترة؛
ب. المخصصات الإضافية التي نشأت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات على المخصصات الحالية؛
ت. المبالغ المستخدمة (أي المتكبدة والمحملة على المخصص) خلال الفترة؛
ث. الزيادة خلال الفترة على المبلغ المخصوم الناجم عن مرور الوقت وأثر أي تغيير في سعر الخصم؛ و
ج. المبالغ غير المستخدمة المعكوسة خلال الفترة.

54. يجب أن تفصح الجهة الاتحاديّة عما يلي لكل فئة من المخصصات:

أ. وصف مختصر لطبيعة الإلتزام والوقت المتوقع لأي تدفقات صادرة ناتجة عن المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة؛
ب. مؤشر على عدم التأكد من مبلغ أو توقيت تلك التدفقات الصادرة. ويجب أن تفصح الجهة الاتحاديّة عن الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية عندما يكون من الضروري تقديم معلومات كافية، كما تمت مناقشتها في الفقرة 32؛ و
ت. مبلغ أية تعويضات متوقعة وذكر مبلغ أي أصل تم الإعتراف به لتلك للتعويضات المتوقعة.

55. في تحديد أي المخصصات أو الإلتزامات المحتملة التي يمكن أن يتم تجميعها لتشكل فئة معيّنة، من الضروري دراسة فيما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة إلى حد كافي لإجراء بيان واحد عنها لتلبية متطلبات الفقرات 54 و55 و67 ولذلك، فقد يكون من المناسب معاملة المبالغ المرتبطة بنوع واحد من الإلتزام على أنها فئة واحد من المخصص، ولكن قد يكون من غير المناسب معاملة المبالغ المرتبطة بتكاليف الترميم البيئية والمبالغ الناتجة من دعاوي قانونية على أنها فئة واحدة.

56. عندما ينشأ كل من المخصص والإلتزام المحتمل من مجموعة الظروف ذاتها فإن الجهة الاتحاديّة تقوم بالإفصاحات التي تتطلبها الفقرتان 54 و55 و67 بطريقة تظهر الإرتباط بين المخصص والإلتزام المحتمل.

57. قد تستخدم الجهة الاتحاديّة في ظروف معيّنة تقييما خارجيا لقياس مخصص ما. وفي هذه الحالات، سيكون مفيدا الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتقييم.

58. عندما لا يتم الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرتان 54 و55 و73 لأن القيام بذلك غير عملي فيجب ذكر تلك الحقيقة.

59. في حالات نادرة جدا، يتوقع أن يسبب الإفصاح عن بعض أو كافة المعلومات التي تتطلبها الفقرات من 54 إلى 59 ضررا كبيرا لموقف الجهة الاتحاديّة في نزاعها مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص أو الإلتزام أو الأصل المحتمل، وفي مثل هذه الحالات، لا تحتاج الجهة الاتحاديّة للإفصاح عن المعلومات، بل عليها أن تفصح عن الطبيعة العامّة للنزاع، بالإضافة إلى حقيقة عدم الإفصاح عن المعلومات والسبب في ذلك.

الإلتزامات المحتملة

الإعتراف

60. الالتزام المحتمل هو الالتزام المشوب بعدم تأكيد كاف يجعله مؤهل للاعتراف به كمخصص. لا يجب الإعتراف بالإلتزام المحتمل ولكن يجب الإفصاح عنه، إلا إذا كانت إحتمالية حدوث التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة بعيده.

61. عندما تكون الجهة الاتحاديّة مسؤولة بشكل جماعي أو منفرد عن إلتزام ما، تتم معاملة الجزء من ذلك الإلتزام الذي يتوقع أن يتم إيفاؤه من قبل أطراف أخرى على أنه إلتزام محتمل. فعلى سبيل المثال، في حالة وجود دين على مشروع مشترك، تتم معاملة الجزء من الإلتزام الذي سيتم إيفاءه من قبل المشاركين الآخرين في المشروع المشترك على أنه إلتزام محتمل. تعترف الجهة الاتحاديّة بمخصص لذلك الجزء من الإلتزام المحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة له، بإستثناء حالات نادرة عندما لا يمكن إجراء تقدير موثوق.

62. يتم تقييم الإلتزامات المحتملة بشكل مستمر لتحديد فيما إذا أصبح هناك إحتمالية حدوث تدفق صادر للموارد المتمثلة بمنافع إقتصادية أو إمكانيات خدمية. فإذا أصبحت الإحتمالية موجودة فإن التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية أو الإمكانيات الخدمة سيكون مطلوبا لبند تمت معاملته مسبقا على أنه بند إلتزام محتمل، فيتم الإعتراف بالمخصص في البيانات الماليّة للفترة التي تتغير فيها الإحتمالية (فيما عدا الحالات التي لا يمكن إجراء تقدير موثوق).

مثال 19.10 - الإلتزام المحتمل

قد تنتهك جهة إتحادية قانون بيئي ولكن يبقى من غير الواضح فيما إذا حدث ضرر للبيئة أم لا. وعندما يصبح واضحا في وقت لاحق حدوث الضرر وأن المعالجة مطلوبة، فقد تعترف الجهة الاتحاديّة بالمخصص لأن التدفق الصادر للمنافع الإقتصادية هو أمر محتمل الآن.

العلاقة بين المخصصات والإلتزامات المحتملة

63. بشكل عام، تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ. غير أن المصطلح "محتمل" يستخدم في هذا المعيار للإلتزامات والأصول التي لم يتم الإعتراف بها لأن وجودها لن يتأكد إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل الجهة الاتحاديّة. بالإضافة إلى ذلك، يستخدم مصطلح "الإلتزام المحتمل" للإلتزامات التي لا تلبي متطلبات الإعتراف في هذا المعيار.

القياس الأولي

64. تقوم الجهة الاتحاديّة بقياس الالتزامات المحتملة باستخدام نفس المبادئ المستخدمة بالنسبة للمخصصات، حسبما تم بحثه إذا تم الإعتراف به كمخصص. ولا يتم قياس الإلتزامات المحتملة إذا لم يتم إجراء تقدير موثوق به لمبلغ الإلتزام.

القياس اللاحق

65. تراجع الجهة الاتحاديّة في تاريخ كل تقرير مالي التصنيف المناسب للالتزامات المحتملة وتقرر على ضوء الحقائق والظروف المستجدة - ما إذا كانت الاحتمالات بحاجة لإعادة تصنيف الى فئة أخرى مناسبة مثل:

أ. المخصصات (مثلا في حالة الالتزام المحتمل أصبح التدفق النقدي الصادر مرجحا ويمكن قياس المبلغ بموثوقية)؛ أو
ب. الذمم الدائنة (مثلا وقع الحدث الذي أنشأ الالتزام وليس هناك عدم تأكيد حول وقت الالتزام ومبلغه).

العرض والإفصاح

66. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تفصح لكل صنف من الإلتزام المحتمل في تاريخ التقرير عن وصف مختصر لطبيعة الإلتزام المحتمل ما لم يكن أي تدفق صادر في التسوية أمر بعيد الإحتمال، و حيثما أمكن أن تفصح عن:

أ. تقدير أثره المالي؛
ب. مؤشر على عدم التأكد المتعلق بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر؛ و
ت. إحتمالية أي تعويض.

الأصول المحتملة

الإعتراف

67. يجب أن لا تعترف الجهة الاتحاديّة بالأصل المحتمل.

68. تنشأ الأصول المحتملة عادة من الأحداث غير المخطط لها أو غير المتوقعة التي:

أ. تقع خارج السيطرة الكاملة للجهة الاتحاديّة؛ و

ب. وتؤدي إلى نشوء إحتمالية التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة للجهة الاتحاديّة.

ومن الأمثلة على ذلك المطالبة التي تلاحقها الجهة الاتحاديّة قضائياً من خلال العمليات القانونية، حيث تكون نتيجة هذه المطالبات غير مؤكدة.

69. لا يتم الإعتراف بالأصول المحتملة في البيانات الماليّة لأن ذلك قد يؤدي إلى الإعتراف بالإيراد الذي قد لا يتحقق. ولكن عندما يكون تحقيق الإيراد مؤكدا بشكل فعلي، فإن الأصل ذو الصلة لا يكون أصلاً محتملاً بعد ذلك ويكون الإعتراف به مناسبا.

القياس الأولي

70. في تاريخ كل تقرير مالي يجب مراجعة التصنيف المناسب للأصول المحتملة وتقييمها لتحديد ما إذا كان من الواجب - على ضوء الحقائق والظروف المستجدة - اعادة تصنيف الأصول المحتملة في فئة مناسبة بشكل أكبر.

القياس اللاحق

71. في تاريخ كل تقرير مالي يجب مراجعة التصنيف المناسب للأصول المحتملة وتقييمها لتحديد ما إذا كان من الواجب - على ضوء الحقائق والظروف المستجدة - اعادة تصنيف الأصول المحتملة في فئة مناسبة بشكل أكبر.

جدول رقم 2 - ملخص معالجة الأصول المحتملة

بناءاً على ما سبق، تتم معالجة الأصول المحتملة كما يلي:

أصل يتم الإعتراف به حسب المعيار المناسب، إذا كان التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية أو إمكانيات الخدمة أمرا مؤكدا، وبالتالي لا يكون الأصل محتملا.	الإفصاح فقط وعدم الإعتراف بالأصل عندما يكون التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية أو إمكانيات الخدمة أمر مرجح لكنه غير مؤكد فعليا.	لا يتم الإفصاح أو الإعتراف بالأصل إذا كان التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية أو إمكانيات الخدمة أمر غير مرجح.

العرض والإفصاح

72. حين يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية وإمكانية الخدمة محتملا، يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في تاريخ التقارير الماليّة، وحين يكون ذلك ممكنا يجب أن تفصح عن تقدير لأثرها المالي. ومن المهم أن تتجنب الإفصاحات عن الأصول المحتملة إعطاء مؤشرات مضللة حول إحتمالية زيادة الإيرادات.

73. تشتمل متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة 73 على الأصول المحتملة من معاملات تبادلية أوغير تبادلية. يعتمد تحديد وجود أصل محتمل فيما يتعلق بإيرادات الضرائب على تحليل الحدث الضريبي. يتم تحديد الحدث الضريبي المتعلق بالإيراد من الضرائب وأثره المحتمل في الإفصاح عن الأصول المحتملة، بالرجوع إلى المعيار 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية.

مثال 19.11 - الإفصاح والإعتراف بالأصل المحتمل

بفرض أن جهة إتحادية لديها عقار قد تضرر بفعل الحريق، وقد تمت مطالبة شركة التأمين بتعويض. في تاريخ إعداد البيانات الماليّة 31 ديسمبر2010 لم تكن شركة التأمين قد قامت بدفع التعويض ولا بتأكيد أنها سوف تقوم بالدفع. ما هي متطلبات الإفصاح الواجبة على الجهة الاتحاديّة؟

تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح فقط عن الأصل المحتمل وقيمته الماليّة المتوقعة متى كان ذلك ممكنا، لأن تعويض التأمين يعتبر مرجحا ولكنه غير مؤكد.

ولأن الأصول المحتملة عادة تخضع لمعايير اعتراف أكثر صرامة من تلك التي تخضع لها الالتزامات المحتملة، فإن الاعتراف يؤجل حتى يكون الدفع مؤكدا.

لذا فإنه في 31 ديسمبر 2010 يجب الاعتراف بالخسارة الناتجة عن الحريق فورا بينما يمكن الاعتراف بالدخل من استلام تعويض التأمين في الفترة المحاسبية التالية عندما يكون ذلك أكيدا.

الأحكام الإنتقالية

بالرجوع إلى متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 33 "تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى"، يمكن للجهة الاتحاديّة التي تتبنى معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأول مرة، الإستفادة من فترة إنتقالية مقدراها 3 سنوات تعفى فيها من الإعتراف وقياس المخصصات والإلتزامات المحتملة المتعلقة بالمصانع والآلات والمعدات فقط في حالة إستفادة هذه الجهة من الفترة الإنتقالية الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات. بحيث لا يكون مطلوبا الإعتراف بالمخصصات الناشئة عن التزام الجهة الاتحاديّة بتفكيك أو إزالة الأَصل وإعادة الموقع لحالته الأصلية حتى إنتهاء صلاحية الإعفاء أو الإعتراف بالأَصل ذو العلاقة أيهما أولا.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب إعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

المراجع الفنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 19 -المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة.

باب – منافع الموظفين

جدول محتويات الوثيقة

متابعة تطوير الوثيقة 768
مقدمة 769
التعريفات 770
المعيار 39 - منافع الموظفين 775
الأحكام الإنتقالية 823
تاريخ النفاذ 823
المراجع الفنية 823

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بمنافع الموظفين بالحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	
النسخة الثانية	نوفمبر 2020	ديسمبر 2020	تعديل المعيار رقم المعيار 39 - منافع الموظفين من خلال موائمته مع المعيار الجديد في المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (المعيار رقم 39 - نوضح أدناه نبذة عن التغيرات): • إزالة خيار المتعلق بالسماح للجهة بتأجيل الاعتراف بالتغييرات في صافي التزام المزايا المحددة • إضافة نهج صافي الفائدة لخطط المنافع المحددة • تعديل بعض متطلبات الإفصاح لخطط المزايا المحددة وخطط أصحاب العمل المتعدد • تبسيط متطلبات المساهمات من الموظفين أو الأطراف الثالثة في نظام المزايا المحددة عندما يتم تطبيق تلك المساهمات على خطة مساهمة بسيطة مرتبطة بالخدمة
النسخة الثالثة	نوفمبر 2023		• حذف كلمة "مجمع" من جملة "برامج الضمان الاجتماعي المجمع" في الفقرة رقم (4) في العيار رقم 39 - منافع الموظفين • حذف كلمة "مجمع" من جملة "بالمساهمة ببرنامج الضمان الاجتماعي المجمع" في الفقرة رقم (5/ب) في العيار رقم 39 - منافع الموظفين

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا لمعيار المحاسبة الذي ينطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بمنافع الموظفين، ويتضمن كيفية الإعتراف والقياس والعرض لهذه المنافع وطريقة الإفصاح عنها في القوائم الماليّة.

ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛
- الهيئات الاتحاديّة.

وفيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
المكاسب والخسائر الإكتوارية	تتكون مما يلي: أ. تعديلات الخبرة (آثار الفروقات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وبين تلك التي حدثت بالفعل)؛ ب. أثر التغيرات في الإفتراضات الإكتوارية.
أصول الخطة	تشمل ما يلي: أ. الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل؛ و ب. بوالص التأمين المؤهلة.
الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل	هي الأصول (بإستثناء الأدوات المالية غير المنقولة الصادرة عن الجهة الإتحادية المعدة للتقارير المالية) أ. المحتفظ بها في صندوق جهة إتحادية أخرى منفصلة قانونيا عن الجهة الإتحادية (كهيئة المعاشات) والتي تقوم بدفع أو تمويل إلتزام منافع الموظفين؛ و ب. المتوفرة ليتم إستخدامها لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وليست متوفرة لدائني الجهة الإتحادية المعدة للتقارير المالية، ولا يمكن إرجاعها إلى الجهة الإتحادية المعدة للتقارير إلا في واحدة من كلتا الحالتين: ✓ أن تكون الأصول المتبقية في الصندوق كافية لتغطية جميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة المترتبة على الخطة أو الجهة الإتحادية المعدة للتقارير؛ أو ✓ أن يتم إرجاع الأصول إلى الجهة الإتحادية المعدة للتقارير لتعويضها عن منافع الموظفين التي تم دفعها.
برامج الضمان الإجتماعي المجمع	هي برامج تنشأ من خلال تشريع و أ. تعمل بنفس الطريقة التي تعمل بها "الخطط المقدمة من أكثر جهة إتحادية" لتقدم منافع ما بعد التوظيف، وأيضا ب. تقدم منافع يمكن اعتبارها مقابل الخدمة التي قدمها الموظفون.

المصطلح	التعريف
الإفتراضات الإكتوارية	هي تقديرات لمتغيرات غير مؤكدة تستخدم كمدخلات في نماذج مالية الغرض منها عادة هو احتساب وتحديد الأقساط والفوائد المتعلقة بأنواع معينة من العقود كخطط منافع الموظفين بعد التقاعد، على سبيل المثال، توقع متوسط أعمار الموظفين بعد سن التقاعد على حسب الجنس والحالة الصحية والإقليم وعوامل أخرى وذلك بهدف إنشاء خطط لإستثمار أصول صندوق المعاشات بشكل يكفي لدفع المنافع لهؤلاء الموظفين المتقاعدين لما تبقى من أعمارهم، ويستخدم الخبراء الإكتواريون عادة بيانات إحصائية لربط متغير غير مؤكد بمجموعة من المتغيرات التنبؤية الرئيسية، تمكنهم من تطوير إفتراضات إكتوارية سليمة يمكن الإعتماد عليها لقياس الإلتزامات المستقبلية.
بوليصة التأمين المؤهلة	في بعض الحالات، قد تتملك جهة إتحادية منفصلة (هيئة المعاشات على سبيل المثال)، بوليصة تأمين لتمويل بعض أو كافة منافع الموظفين في الفترات الحالية أو السابقة، وتدفع عوائد التأمين في الحالات المذكورة ضمن تعريف الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل.
تكلفة الخدمة الحالية	هي الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية.
تكلفة الخدمة السابقة	هي الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة لخدمة الموظف في فترات سابقة، تنتج في الفترة الحالية من تقديم أو تغيير منافع ما بعد الخدمة أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل. يمكن أن تكون تكلفة الخدمة السابقة إيجابية (عندما يتم استحداث أو تغيير المنافع بحيث تزداد القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة) أو سلبية (عندما يتم تغيير المنافع الحالية بحيث تنخفض القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة).
تكلفة الفائدة	هي الزيادة خلال فترة في القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة والتي تنشأ محاسبياً لإقتراب وقت السداد.
خطط الدولة	هي الخطط المختلفة عن برامج الضمان المجمع المركب التي يضعها التشريع والتي تعمل مثلما أنها "خطط مقدمة من أكثر من جهة" لجميع الجهات الحكومية في الفئات الإقتصادية التي يحددها التشريع.
خطط (منافع الموظفين) المقدمة من أكثر من جهة	هي خطط مساهمة محددة (بإستثناء خطط الدولة وبرامج الضمان الإجتماعي المجمع) أو خطط المنافع المحددة (بإستثناء خطط الدولة) والتي :

المصطلح	التعريف
	أ. تجمع الأصول التي ساهمت بها جهات عدة لا تخضع للسيطرة المشتركة؛ ب. وتستخدم هذه الأصول لتقديم المنافع للموظفين العاملين في أكثر من جهة على أساس أن درجات المساهمة والمنفعة تتحدد بغض النظر عن هوية الجهة التي توظف الموظفين المعنيين.
خطط المساهمة المحددة	هي خطط منافع ما بعد التوظيف والتي تدفع الجهة الإتحادية بموجبها مساهمات محددة لجهة منفصلة (هيئة المعاشات) ولن يكون لها بعد ذلك أي إلتزام قانوني أو نافع لدفع أي مساهمات أخرى إن لم يتوفر لدى تلك الجهة المنفصلة (هيئة المعاشات) ما يكفي من الأصول ليتمكن من دفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.
خطط المنافع المحددة	هي خطط منافع ما بعد التوظيف باستثناء خطط المساهمة المحددة.
خطط منافع ما بعد التوظيف	هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقدم الجهة الإتحادية بموجبها منافع ما بعد التوظيف لموظف أو أكثر.
القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحددة	هي القيمة الحالية، للدفعات المستقبلية المتوقعة والضرورية لتسوية الإلتزام الناشئ عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة، دون اقتطاع أي من أصول الخطة.
منافع الموظفين	هي جميع أشكال التعويضات التي تقدمها الجهة الإتحادية مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون.
منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل	هي منافع موظفين (بإستثناء منافع ما بعد التوظيف أو منافع إنهاء الخدمة) والتي لا تكون مدفوعة بشكل كامل خلال 12 شهرا بعد إنتهاء الفترة المالية التي يقدم فيها الموظفون خدماتهم مقابلها.
منافع الموظفين قصيرة الأجل	هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع إنهاء الخدمة) والتي تصبح مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهرا بعد إنتهاء الفترة المالية التي يقدم بها الموظفون خدماتهم.
منافع إنهاء الخدمة	هي منافع للموظفين تصبح مستحقة في إحدى حالتين: أ. في حال قررت الجهة الإتحادية إنهاء خدمة الموظف قبل الموعد الطبيعي للتقاعد؛ أو

المصطلح	التعريف
	ب. في حال قبول الموظف التسريح الطوعي مقابل حصوله على هذه المنافع.
منافع ما بعد التوظيف	هي منافع الموظفين (بإستثناء منافع نهاية الخدمة) والتي تكون مستحقة بعد نهاية التوظيف.
صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة	هو العجز أو الفائض، معدلاً بأي أثر لتقييد صافي أصل المنافع المحددة بالحد الأعلى للأصل.
العجز أو الفائض	العجز أو الفائض هو: أ. القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة مطروحا منها ب. القيمة العادلة لأصول الخطة (إن وجدت).
الحد الأعلى للأصل	الحد الأعلى للأصل هو القيمة الحالية لأي منافع اقتصادية متاحة في شكل مستردات من الخطط، أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية للخطط.
القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة	القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية، دون طرح أي أصول للخطة، لمدفوعات مستقبلية متوقعة مطلوبة لتسوية الإلتزام الناتج عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.
صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة	صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة هو التغير خلال الفترة في صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة، الذي ينشأ عن مرور الوقت.
إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة	إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة، تشمل: أ. المكاسب والخسائر الإكتوارية؛ و ب. العائد على أصول الخطة، باستثناء المبالغ المضمنة في صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة؛ و ت. أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المضمنة في صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة.
العائد على أصول الخطة	العائد على أصول الخطة هي الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة والإيراد الآخر الذي تولد من أصول الخطة، مع المكاسب، أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول الخطة، مطروحا منها: أ. أي تكاليف لإدارة أصول الخطة؛ و

المصطلح	التعريف
	ب. أي ضريبة واجبة السداد من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المضمنة في الإفتراضات الإكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.
التسوية	التسوية هي المعاملة التي تستبعد جميع الإلتزامات القانونية أو الإستنتاجية الإضافية لجزء أو لجميع المنافع المقدمة بموجب خطط منافع محددة، بخلاف دفع منافع لموظفين، أو نيابة عنهم، المحددة في شروط الخطة ومضمنة في الإفتراضات الإكتوارية.

المعيار 39 – منافع الموظفين

المعيار 39 - منافع الموظفين

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية هذا بشكل أساسي بناءاً على متطلبات المعيار رقم 39 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بمنافع الموظفين. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 39 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الإتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار منافع الموظفين

هدف المعيار 778
النطاق 778
منافع الموظفين قصيرة الأجل 779
الإعتراف والقياس 780
الإفصاح 784
المنافع طويلة الأجل 784
منافع ما بعد التوظيف: التمييز بين خطط المساهمة المحددة وخطط المنافع المحددة 784
خطط مقدمة من أكثر من جهة 786
خطط المنافع المحددة عندما تكون المنشآت المشاركة خاضعة للسيطرة المشتركة 789
خطط الدولة 789
المنافع المؤمنة 790
منافع ما بعد التوظيف - خطط المساهمات المحددة 791
الإعتراف والقياس 791
محاسبة الإلتزام الاستنتاجي 794
بيان المركز المالي 794
القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية 794
طريقة التقييم الإكتواري 795
نسب المنافع لفترات الخدمة 796
الإفتراضات الإكتوارية 801
الإفتراضات الإكتوارية: معدل الوفيات 802
الإفتراضات الإكتوارية: معدل الخصم 802
الإفتراضات الإكتوارية: الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية 803
تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر من التسوية 806
تكلفة الخدمة السابقة 806
المكاسب والخسائر من التسوية 807
الإعتراف والقياس - أصول الخطة 808
القيمة العادلة لأصول الخطة 808
التعويضات 808
مكونات تكلفة المنافع المحددة 809
صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة 810
إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة 810

العرض 811
المقاصة 811
التمييز بين المتداول وغير المتداول 811
مكونات تكلفة المنافع المحددة 812
الإفصاحات 812
منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى 817
الإعتراف والقياس 818
الإفصاح 818
منافع إنهاء الخدمة 819
الإعتراف 820
القياس 821
الإفصاح 822

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس الإفصاح والمحاسبة الخاصة بمنافع الموظفين، من خلال إلزام الجهة الإتحادية بالإعتراف بما يلي:

أ. إلتزاماتها المتعلقة بمنافع الموظفين؛
ب. المصروف المترتب على الجهة الإتحادية حين تستهلك المنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة الناتجة عن الخدمة الذي يقدمها الموظف لقاء تلك المنافع.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الإتحادية المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية والمفصلة في مقدمة الدليل. حيث يجب تطبيق هذا المعيار من قبل الجهة الإتحادية لمحاسبة جميع منافع موظفيها ويتضمن ذلك جميع موظفي الحكومة الإتحادية بما في ذلك الموظفون العسكريون.

3. لا يتعلق هذا المعيار بإعداد التقارير الخاصة بخطط منافع تقاعد الموظفين ولا يحدد المبالغ المتعلقة بالمعاشات أو مكافآت نهاية الخدمة (حيث تحددها قوانين المعاشات الإتحادية وقوانين العمل ذات العلاقة).

4. لا يتعلق هذا المعيار كذلك بالمنافع التي تقدمها برامج الضمان الإجتماعي التي لا تعتبر مقابل للخدمة التي يقدمها الموظفون أو الموظفون السابقون في جهات إتحادية أخرى.

5. تشمل منافع الموظفين التي ينطبق عليها هذا المعيار تلك المشار إليها:

أ. بموجب الخطط الرسمية أو غيرها من الإتفاقيات الرسمية بين الجهة الإتحادية وأفراد الموظفين أو مجموعات من الموظفين أو من يمثلهم؛
ب. بموجب المتطلبات التشريعية (كما في قانون المعاشات وقوانين العمل) أو من خلال الإتفاقيات الإقتصادية حيث تلتزم الجهات الإتحادية بأن تساهم في خطط مقدمة من أكثر من جهة إتحادية في خطط حكومية أو وطنية أو مهنية أو غير ذلك، أو حيث تلتزم الجهات الإتحادية بالمساهمة ببرنامج الضمان الإجتماعي؛ و
ت. وفقا للممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها إلتزام إستنتاجي. وينشأ عن الممارسات غير الرسمية إلتزاما إستنتاجي حين لا يكون للجهة الإتحادية أي خيار آخر عدا دفع منافع الموظفين. ومن الأمثلة على الإلتزام الإستنتاجي حين ينتج عن التغير في الممارسات غير الرسمية للجهة الإتحادية ضرر غير مقبول على علاقتها مع الموظفين.

6. تشمل منافع الموظفين ما يلي:

أ. منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والمرتبات ومساهمات الضمان الإجتماعي، الإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة والمشاركة في الأرباح والمكافآت (إن كانت مستحقة خلال 12 شهرا من نهاية المدة) والمنافع غير النقدية (كالرعاية الصحية والسكن والسيارات والبضائع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

ب. منافع ما بعد التوظيف مثل التقاعد وغيرها من منافع التأمين على الحياة لما بعد التوظيف والرعاية الصحية لما بعد التوظيف؛

ت. منافع أخرى طويلة الأجل والتي يمكن أن تشمل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ الدراسي أو غيرها من المنافع طويلة الأجل، ومنافع العجز طويلة الأجل والزيادات المتعلقة بالأداء، والتعويضات المؤجلة إن كانت مستحقة خلال 12 شهرا أو أكثر بعد إنتهاء المدة؛ و

ث. منافع إنهاء الخدمة.

ونظرا لأن كل فئة من الفئات المشار إليها أعلاه لها خصائص متميزة فإن هذا المعيار يضع متطلبات منفصلة لكل من هذه الفئات.

7. تشمل منافع الموظفين تلك المنافع التي يتم تقديمها للموظفين أو الأشخاص الذين يتم إعالتهم من الموظفين ويمكن تسويتها عن طريق دفعات (أو تقديم السلع والخدمات) يتم تقديمها مباشرة للموظفين أو لأزواجهم أو أطفالهم أو غيرهم ممن يعيلون أو لجهات أخرى مثل شركات التأمين.

8. يمكن أن يقدم الموظف خدماته لجهة إتحادية ما على أساس دوام جزئي أو كامل أو دائم أو متقطع أو مؤقت. ويدخل موظفو الإدارة الرئيسيون ضمن مسمى الموظفين لأهداف هذا المعيار.

منافع الموظفين قصيرة الأجل

9. تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل ما يلي:

أ. الأجور والرواتب، ودفعات الضمان الاجتماعي؛

ب. الغيابات قصيرة الأجل التي يتم تعويضها (مثل الإجازة السنوية مدفوعة الأجر والإجازة المرضية مدفوعة الأجر) حيث ينبغي تسوية تعويض فترات الغياب خلال 12 شهرا بعد نهاية المدة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمات ذات العلاقة؛

ت. الزيادات المتعلقة بالأداء الوظيفي المستحقة خلال 12 شهرا بعد إنتهاء الفترة التي يقدم خلالها الموظفون خدماتهم؛

ث. المنافع غير المالية (كالخدمة الصحية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المدعومة) للموظفين الحاليين.

10. لا تلزم الجهة الإتحادية أن تُعيد تصنيف منافع الموظفين قصيرة الأجل عندما تتغير بشكل مؤقت توقعات الجهة لتوقيت التسوية. على الرغم من ذلك، عندما تتغير خصائص المنافع (مثل التغير من منافع غير تراكمية إلى منافع تراكمية) أو عندما لا يكون التغيير في توقعات توقيت التسوية مؤقتا، حينئذ تأخذ الجهة الإتحادية في الحسبان ما إذا كانت المنافع لا تزال تستوفي تعريف منافع الموظفين قصيرة الأجل.

الإعتراف والقياس

جميع منافع الموظفين قصيرة الأجل

11. عندما يقدم الموظف خدماته لجهة إتحادية ما خلال فترة المحاسبة فعلى هذه الجهة الإتحادية أن تعترف بالقيمة غير المخصومة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل المتوقع تقديمها مقابل الخدمة كما يلي:

أ. كإلتزام (مصروف مستحق) بعد إقتطاع أي مبالغ مدفوعة، وفي حال زيادة المبالغ المدفوعة مسبقا عن المبلغ غير المخصوم للمنافع فعلى الجهة الإتحادية حينها أن تعترف بهذه الزيادة كأصل من الأصول (مصروف مدفوع مسبقا) إلى الحد التي يؤدي فيه الدفع المسبق على سبيل المثال إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو إلى إسترجاع النقد؛ و

ب. كمصروف، إلا إذا اشترط أو سمح معيار آخر بشمول المنافع ضمن تكلفة الأصل (أنظر على سبيل المثال، معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 12 المتعلق بالمخزون وكذلك معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 17 المتعلق بالممتلكات والمصانع والمعدات).

12. توضح الفقرات 13، و16، و19 كيف يجب على الجهة الإتحادية أن تطبق الفقرة 11 على منافع الموظفين قصيرة الأجل التي تكون في شكل خطط للإجازات مدفوعة الأجر وخطط المشاركة في الربح وخطط المكافأة.

الإجازات المعوضة قصيرة الأجل

13. يجب على الجهة الإتحادية أن تعترف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل الإجازات المعوضة بموجب الفقرة 11 كما يلي :

أ. في حال الإجازات المعوضة المتراكمة، حين يقدم الموظفون خدماتهم التي تزيد من حقهم في إجازات مستقبلية معوضة؛ و

ب. في حال الإجازات المعوضة غير المتراكمة حين تحصل الإجازة.

14. يمكن أن تعوض الجهة الإتحادية موظفيها عن الإجازات لعدة أسباب منها الإجازة السنوية والمرض والعجز قصير الأمد والأمومة أو الأبوة، أو الخدمة في الجيش. هذا ويقع الحق في الإجازات المعوضة ضمن فئتين:

أ. المتراكمة؛ و

ب. غير المتراكمة.

15. الإجازات المعوضة المتراكمة هي تلك التي ترحل ويمكن استغلالها في المستقبل إن لم يتم استغلالها في الفترة الحالية بشكل كامل، ويمكن أن تكون الإجازات المعوضة المتراكمة مستحقة (أي أن من حق الموظف الحصول على مبلغ نقدي مقابل حقه غير المستخدم في الإجازة) أو غير مستحقة (حين لا يحق للموظف أخذ بدل نقدي عن الإجازات غير المستغلة). وينشأ إلتزام حين يقدم الموظفون خدماتهم التي من شأنها أن تزيد من حقهم في الإجازات المستقبلية المعوضة. ويكون هذا الإلتزام موجودا ومعترفاً به كذلك حتى إن كانت الإجازات المعوضة غير مستحقة، إلا أن إحتمالية

مغادرة الموظفين للجهة الإتحادية قبل إستخدامهم الإجازات المتراكمة غير الثابتة سيؤثر على قياس هذا الإلتزام.

16. على الجهة الإتحادية أن تقيس تكلفة الإجازات المعوضة المتراكمة عن طريق المبلغ الإضافي التي تتوقع الجهة الإتحادية أن تدفعه مقابل الإجازات غير المستخدمة التي تراكمت في تاريخ إعداد التقارير.

17. تقيس الطريقة المشار إليها في الفقرة 16 الإلتزام على مبلغ الدفعات الإضافية المتوقع حصولها لمجرد حقيقة أن المنفعة تتراكم. وقد لا تحتاج الجهة الإتحادية في العديد من الحالات للقيام بحسابات دقيقة لتقدر عدم وجود إلتزام حقيقي للإجازات المعوضة غير المستخدمة. فعلى سبيل المثال من المحتمل أن يكون إلتزام الإجازة المرضية المعوضة إلتزاماً حقيقيا فقط إن كان هناك إتفاق رسمي أو غير رسمي بأن الإجازة المرضية غير المستخدمة قد تحسب من الإجازة المدفوعة.

18. لا يمكن ترحيل الإجازات المعوضة غير المتراكمة، بل تسقط إن لم يتم إستخدام الحق الحالي بالإجازة بشكل كامل، ولا تخول الموظفين لدفعات نقدية مقابل الإجازات غير المستخدمة. وتنطبق هذه الحالة غالباً على الإجازات المرضية (إلى الحد الذي لا تزيد الإجازات السابقة غير المستخدمة من حق الموظف المستقبلي بالحصول عليها) وإجازات الأمومة أو الأبوة والإجازات المعوضة أو لتأدية الخدمة العسكرية. ولا تعترف الجهة الإتحادية بأي إلتزام أو مصروف إلى أن يحين موعد الإجازة لأن خدمة الموظف لا تزيد من المنفعة.

مثال 39.1 - الإجازات المدفوعة

بافتراض أنه يحق لموظفي أية جهة إتحادية الحصول على إجازة مدفوعة لمدة 30 يوماً. ينشأ الاستحقاق بالتساوي خلال السنة ويجوز تسجيل الإجازة غير المستخدمة لفترات في المستقبل. لا تكون هنالك دفعة نقدية لأية مستحقات غير مستخدمة إذا ترك الموظف العمل لدى الجهة الإتحادية.

يعمل لدى الجهة الإتحادية، كما في 31 ديسمبر 2015، 100 موظف ويبلغ معدل المستحقات غير المستخدمة من العطل يومين لكل موظف. تاريخياً، يترك 10 بالمائة من الموظفين العمل دون الحصول على مستحقاتهم غير المستخدمة من العطل وتتوقع إدارة الجهة استمرار هذا النهج.

عدم الإستحقاق

في تاريخ إعداد التقرير المالي (31 ديسمبر) يتوجب على الجهة الإتحادية الاعتراف بإلتزام يمثل عدد أيام المستحقات المتراكمة التي تتوقع وجوب دفعها في المستقبل. ويبلغ ذلك 180 يوما (أي 90% من 200 يوما).

الإستحقاق

إذا كانت الجهة الإتحادية ستقوم بتغيير شروطها وأحكامها الخاصة بالعمل كأداء أية دفعة نقدية للمستحقات غير المستخدمة من الإجازات السنوية عند ترك الموظف للعمل، سيكون المبلغ المستحق عن 200 يوما. ويعود السبب في ذلك الى أنه من غير الملائم ألا يقوم 10% من الموظفين بالحصول على جميع مستحقاتهم من الإجازات السنوية ليحصلوا على دفعة بقيمة تعادل تلك المستحقات عند تركهم العمل لدى الجهة الإتحادية.

دفعات المكافآت ودفعات المشاركة في الأرباح

19. يجب على كل جهة إتحادية أن تعترف بالتكلفة المتوقعة لدفعات المكافآت ودفعات المشاركة في الأرباح بموجب الفقرة 11 فقط في الحالتين التاليتين :

أ. أن يكون على الجهة الإتحادية إلتزاماً قانونياً أو إستنتاجياً لكي تفي بهذه الدفعات نتيجة لظروف سابقة؛ و

ب. إمكانية القيام بتقدير قيمة الإلتزام بشكل موثوق أو بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ويكون الإلتزام واقعا فقط حينما لا يكون للجهة الإتحادية أي بديل آخر إلا القيام بهذه الدفعات.

مثال 39.2 - المحاسبة عن برنامج مكافأة مرتبطة بالأداء

تتطلب خطة مرتبط بالأداء من وحدة طباعة حكومية دفع نسبة محددة من فائض السنة للموظفين الذين يحققون أهداف الأداء المحددة سابقا طوال السنة؛ أي أن الموظفين موجودون في مناصبهم في بداية ونهاية فترة البيانات المالية. إذا لم يترك الموظفون الجهة الإتحادية خلال السنة، فإن مجموع مدفوعات المكافأة للسنة سوف تكون 3% من الفائض الفعلي. تحدد الجهة الإتحادية أن معدل دوران الموظفين سوف يخفض المدفوعات إلى 2.5 %من الفائض الفعلي.

تعترف الجهة الإتحادية بإلتزامات ومصاريف بما يعادل 2.5 % من الفائض الفعلي.

20. بالنظر إلى أهداف الجهات الإتحادية، فإن خطط المشاركة بالأرباح ليست شائعة في الحكومة الإتحادية بقدر ما هي عليه في المنشآت الربحية في القطاع الخاص، إلا أنه يمكن أن تكون إحدى اعتبارات المكافآت المالية للموظفين في بعض قطاعات الحكومة الإتحادية التي تعمل على أساس تجارى. وقد لا تدير بعض الجهات الإتحادية خطط ربحية ولكنها قد تقيم الأداء بالنظر على مقاييس ذات اعتبار مالي، مثل توليد مصادر الإيرادات وتحقيق بعض أهداف الموازنة.

21. قد لا يترتب على الجهة الإتحادية أية إلتزامات قانونية لدفع مكافأة سنوية لموظفيها، إلا أنه وفي بعض الحالات قد يكون للجهة الإتحادية نهج في دفع المكافآت، ويترتب على الجهة الإتحادية في هذه الحالة إلتزام استنتاجي إذ أنها لا تمتلك خياراً آخر سوى أن تدفع المكافأة. ويعكس قياس مثل هذه الإلتزامات الإستنتاجية إحتمالية مغادرة بعض الموظفين دون تلقيهم للمكافأة.

22. يمكن للجهة الإتحادية أن تقوم بتقديرات يمكن الإعتماد عليها لإلتزاماتها القانونية أو الاستنتاجية المتعلقة بالأداء الوظيفي أو خطة المكافآت السنوية أو مشاركة في الأرباح في الحالات التالية فقط :

ت. أن تتضمن الأحكام الرسمية للخطة معادلة لتحديد مبلغ المنفعة؛

ث. أن تحدد الجهة الإتحادية المبالغ المتوقع دفعها قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية؛ أو

ج. أن تقدم الممارسة السابقة دليلاً على مبلغ إلتزام الجهة الإتحادية الاستنتاجي.

23. يعتبر الإلتزام بموجب خطط المكافآت السنوية وخطط المشاركة في الأرباح مبنياً على خدمة الموظف ويتم الإعتراف به كمصروف في قائمة الأداء المالي.

24. إن لم تكن دفعات المكافآت السنوية والمشاركة في الأرباح مستحقة بالكامل خلال 12 شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم بها الموظفون خدماتهم تصبح هذه الدفعات منافع أخرى طويلة الأجل (أنظر الفقرات 155 - 161).

الإفصاح

25. بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة فيما يتعلق بمنافع الموظفين قصيرة الأجل إلا أن المعايير الأخرى قد تتطلب الإفصاحات. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 1 المتعلق بعرض البيانات المالية، إفصاحات عن منافع الموظفين وكذلك معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 20 المعني بالإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة الذي يتطلب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بمكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين.

المنافع طويلة الأجل

منافع ما بعد التوظيف: التمييز بين خطط المساهمة المحددة وخطط المنافع المحددة

26. تشمل منافع ما بعد انتهاء التوظيف بنوداً مثل ما يلي:

أ. منافع التقاعد (مثل، المعاشات والمدفوعات كمبلغ إجمالي عند التقاعد)؛ و
ب. المنافع الأخرى لما بعد انتهاء التوظيف، مثل التأمين على الحياة لما بعد انتهاء التوظيف، والرعاية الطبية لما بعد انتهاء التوظيف.

إن الترتيبات التي بموجبها تقدم الجهة الإتحادية منافع ما بعد انتهاء التوظيف هي خطط منافع ما بعد انتهاء التوظيف. تطبق الجهة الإتحادية هذا المعيار على جميع هذه الترتيبات، مثل خطة المعاشات، أو خطة دفعات التقاعد، أو خطة منافع التقاعد، لتستلم المساهمات وتدفع المنافع.

27. لا يؤثر أي من أشكال الخطط المذكورة في الفقرة السابقة على جوهرها، لذا، فإنه يتم تصنيف كل تلك أشكال الخطط المذكورة تحت احدى هاتين الفئتين الرئيسيتين:

أ. خطط مساهمة محددة؛ أو
ب. خطط منافع محددة.

ويعتمد التصنيف بشكل أساسي على الجوهر الاقتصادي للخطة كما تشير إليه أحكامها الرئيسية وشروطها الأساسية. على سبيل المثال، قد تصنف خطط الدولة أو الخطط المقدمة من أكثر من جهة على أنها خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة.

خطط المساهمات المحددة

28. تصنف الخطة على أنها خطة مساهمة محددة عندما:

أ. يقتصر إلتزام الجهة الإتحادية سواءً كان قانونياً أو استنتاجياً، على المبلغ الذي توافق على المساهمة به لهيئة المعاشات (جهة إتحادية أخرى منفصلة، أنشأت بغرض إستلام المساهمات ودفع منافع التقاعد). وقد يشارك الموظف مع الجهة الإتحادية في دفع المساهمات (وذلك باقتطاع جزء من راتبه الشهري)؛
ب. لا تتحمل الجهة الإتحادية المساهمة أي مخاطر إكتوارية (أي مخاطر أن تكون المنافع أقل من المتوقع) أو مخاطر إستثمار (أي مخاطر أن الأصول المستثمرة ستكون غير كافية لتقديم المنافع المتوقعة في المستقبل). وفي نفس الوقت، لا تملك الجهة الإتحادية المساهمة أي

سلطة على إدارة هيئة المعاشات ولا تمتلك الحق بالمطالبة بأي فائض قد ينتج من إستثمار هيئة المعاشات لأصول صناديق التقاعد؛

ت. تتطلب خطط المساهمة المحددة أن يكون صندوق المعاشات جهة منفصلة.

29. من أمثلة الحالات التي لا يقتصر فيها إلتزام الجهة الإتحادية على المبلغ الذي توافق على أن تساهم به لهيئة المعاشات، عندما يكون على الجهة الإتحادية إلتزام سواءً كان قانونيا أو استنتاجيا بموجب:

أ. معادلة لإحتساب المنافع لا تكون مرتبطة فقط بمبلغ المساهمات وتتطلب أن تقدم الجهة الإتحادية مساهمات إضافية عندما تكون الأصول غير كافية للوفاء بالمنافع وفق المعادلة المستخدمة في احتسابها؛ أو

ب. ضمان عائد محدد على المساهمات، إما بشكل غير مباشر بموجب خطة، أو بشكل مباشر؛ أو

ت. تلك الممارسات غير الرسمية والتي ينشأ منها إلتزام استنتاجي. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ إلتزام استنتاجي عندما يكون للجهة الإتحادية ممارسات سابقة في زيادة المنافع لموظفين سابقين لمواكبة التضخم، حتى ولو لم يكن هناك إلتزام حالي على الجهة الإتحادية لفعل ذلك.

خطط المنافع المحددة

30. في المقابل، يتم تصنيف الخطة على أنها خطة منافع محددة عندما:

أ. يكون إلتزام الجهة الإتحادية هو تقديم المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين أو السابقين ولا يقتصر فقط على قيامها بدفع المساهمات؛

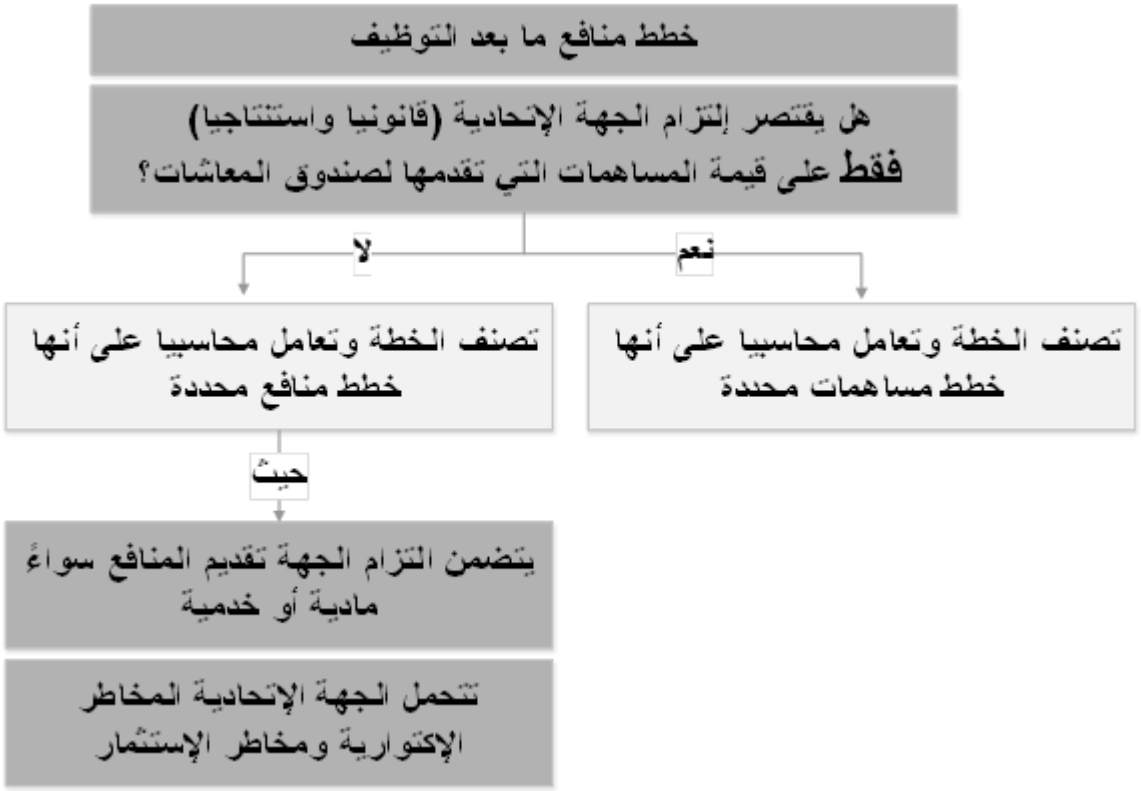
ب. تتحمل الجهة الإتحادية المخاطر الإكتوارية (إحتمالية أن تكلفة المنافع ستكون أعلى من المتوقع) وكذلك تتحمل مخاطر الإستثمار بشكل أساسي، بحيث أن يمكن أن تؤدي النتائج الإكتوارية وكذلك نتائج الإستثمار إلى زيادة الإلتزام على الجهة الإتحادية؛

ت. على عكس خطط المساهمات المحددة، لا تتطلب خطط المنافع المحددة دفع المساهمات إلى جهة منفصلة، بل يمكنها إدارة أصول الخطة بشكل ذاتي؛

ث. ليس بالضرورة أن ترتبط قيمة المنافع بقيمة المساهمات. وكما في خطط المساهمات المحددة، قد يشارك الموظف مع الجهة الإتحادية في دفع المساهمات (وذلك باقتطاع جزء من راتبه الشهري).

31. تشتمل الفقرات من (32 الى 51) على إرشادات حول نوع الخطة ما بين خطة منافع محددة أو مساهمات محددة، وتنطبق هذه الإرشادات على كل أشكال الخطط المذكورة في الفقرة 26.

توضح شجرة القرار التالية كيفية تصنيف خطط منافع ما بعد التوظيف إلى خطط منافع محددة أو خطط مساهمات محددة.



خطط مقدمة من أكثر من جهة

32. يجب على الجهة الإتحادية أن تصنف الخطط المقدمة من أكثر من جهة على أنها خطط مساهمات محددة، أو خطط منافع محددة وفقا لشروط الخطة (بما في ذلك أي إلتزام إستنتاجى يتجاوز الشروط الرسمية) .

33. إذا شاركت جهة إتحادية في خطط منافع محددة من أكثر من جهة، فإنه ما لم تنطبق الفقرة 34، يجب عليها أن تطبق ما يلي:

أ. أن تحاسب عن حصتها المتناسبة من إلتزام المنافع المحددة، وأصول الخطط والتكاليف المرتبطة بنفس الطريقة التي تستخدم لأي خطة منافع محددة أخرى؛ و

ب. أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من (137 الى 150 باستثناء الفقرة 150 (ث))

34. عندما لا تتاح معلومات كافية لإستخدام المحاسبة عن المنافع المحددة لخطط منافع محددة من أكثر من جهة، فإنه يجب على الجهة الإتحادية:

أ. أن تحاسب عن الخطة وفقاً للفقرتين 53 و54 كما لو كانت خطة مساهمات محددة؛ و
ب. أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 150.

35. مثال لخطط منافع محددة من أكثر من جهة هي تلك التي فيها:

أ. تمويل الخطة على أساس الدفع أولا بأول: تُحدد المساهمات عند المستوى الذي يتوقع أن يكون كافيا لدفع المنافع التي حل أجل استحقاقها في الفترة نفسها؛ وسوف تدفع المنافع المستقبلية المستحقة خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية؛ و
ب. تُحدد منافع الموظفين بطول فترة خدمتهم وليس لدى الجهات الإتحادية المشاركة وسائل واقعية للإنسحاب من الخطة بدون دفع مساهمة مقابل المنافع المستحقة من قبل الموظفين حتى تاريخ الانسحاب. ينشأ عن مثل هذه الخطط مخاطر إكتوارية للجهة الإتحادية عندما تكون التكلفة النهائية للمنافع المستحقة بالفعل في تاريخ إعداد التقارير أكثر من المُتوقعة، في هذه الحالة سيكون على الجهة الإتحادية إما أن تزيد مساهماتها، أو أن تقنع الموظفين بأن يقبلوا تخفيضاً في المنافع. لذلك، فإن مثل هذه الخطط هي خطط منافع محددة.

36. عندما تتاح معلومات كافية عن خطط منافع محددة من أكثر من جهة، فإن الجهة الإتحادية تقوم بالمحاسبة عن حصتها النسبية في إلتزامات الخطط المحددة، وأصول الخطط، وتكلفة منافع ما بعد انتهاء التوظيف المرتبطة بالخطط بنفس الطريقة التي تستخدم لأي خطط منافع محددة أخرى. مع ذلك، قد لا تكون الجهة الإتحادية قادرة على أن تحدد نصيبها من المركز المالي والأداء المالي للخطط، بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف لأغراض المحاسبة. قد يحدث هذا عندما:

أ. تُعَرض الخطط الجهات الإتحادية المشاركة فيها لمخاطر إكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للجهات الإتحادية الأخرى، مما ينتج منها عدم وجود أساس متسق وموثوق لتخصيص الإلتزام، وأصول الخطط، والتكلفة لجهات بعينها مشاركة في الخطط؛ أو
ب. لا يكون للجهة الإتحادية قدرة على الوصول لمعلومات كافية من الخطط لاستيفاء متطلبات هذا المعيار.

في تلك الحالات، تحاسب الجهة الإتحادية عن الخطط كما لو كانت خطط مساهمات محددة، وتُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 150.

37. قد يوجد اتفاق تعاقدي بين الخطة المقدمة من أكثر من جهة والمشاركين فيها، والذي يحدد كيف سيُوزع الفائض في الخطة على المشاركين (أو العجز الممول). يجب على المشارك في الخطة المقدمة من أكثر من جهة، مع وجود مثل هذا الاتفاق (الذي يحاسب عن الخطة على أنها خطة مساهمات محددة وفقا للفقرة 34) أن يعترف بالأصل أو الإلتزام الذي ينشأ من الاتفاق التعاقدي، وأن يعترف بالإيراد أو المصروف الناتج في الفائض أو العجز.

38. تختلف خطط مقدمة من أكثر من جهة عن خطط إدارة المجموعة. تُعد خطط إدارة المجموعة مجرد تجميع لخطط أحادية لأرباب العمل مُجمعة لتسمح بأن يجمع أرباب العمل المشاركين أصولهم لأغراض إستثمارية وتخفيض تكاليف إدارة الإستثمار والإشراف عليه، ولكن يُفصل بين مطالبات أرباب العمل المختلفين للمنافع المنفردة لموظفيهم. لا تشكل خطط إدارة المجموعة مشاكل محاسبية معينة نظرا لأن المعلومات تُتاح بسهولة لمعالجتها بنفس الطريقة نفسها التي تستخدم لأي خطط اخرى متعددة لأرباب عمل واحد، ولأن مثل هذه الخطط لا تُعَرض الجهات الإتحادية المشاركة لمخاطر إكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للجهات الإتحادية الأخرى. تتطلب التعريفات الواردة في هذا المعيار من الجهة الإتحادية أن تصنف خطط إدارة المجموعة على أنها خطط مساهمات محددة، أو خطط منافع محددة وفقا لشروط الخطط (بما في ذلك أي إلتزام إستنتاجياً يتجاوز الشروط الرسمية).

39. عند تحديد متى يتم الإعتراف وكيف يقاس إلتزام المتعلق بإنهاء خطط منافع محددة من أكثر من جهة، أو بانسحاب الجهة الإتحادية من خطط منافع محددة من أكثر من جهة، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تطبق معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية المعيار 19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة

مثال 39.3 - خطط مقدمة من أكثر من جهة

تشارك الجهة الإتحادية (أ) مع جهات إتحادية أخرى في خطة منافع محددة تحت شكل خطة مقدمة من أكثر من جهة، ولأن الخطة تعرض الجهات الإتحادية المشاركة لمخاطر إكتوارية متعلقة بموظفين جهات إتحادية أخرى حالية وسابقة، فأنه لا يوجد أساس ثابت وموثوق لتحديد الإلتزام وأصول الخطة والتكلفة للجهات الإتحادية الأخرى المشاركة في الخطة. تقوم الجهة الإتحادية بمحاسبة الخطة كخطة مساهمة محددة.

يظهر تقييم التمويل، المبني على أساس الإفتراضات المتوافقة مع هذا المعيار، عجزا بقيمة 480 مليون درهم إماراتي في الخطة، وأقرت الخطة بموجب إتفاق ملزم جدولاً للمساهمات مع الموظفين المشاركين في الخطة بحيث يلغى العجز في خلال الخمس سنوات المقبلة ويكون إجمالي مساهمات الجهة الإتحادية (أ) بقيمة 40 مليون درهم إماراتي.

في هذه الحالة، تعترف الجهة الإتحادية (أ) بإلتزام للمساهمات، مع الأخذ في الإعتبار التعديلات المتعلقة بالقيمة الزمنية للمال وبمصروف مساوي في الفائض أو العجز.

خطط المنافع المحددة عندما تكون المنشآت المشاركة خاضعة للسيطرة المشتركة

40. خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين الجهات المختلفة الخاضعة للسيطرة المشتركة، مثل الجهات الإتحادية المسيطرة والمسيطر عليها، لا تعتبر خطط مقدمة من أكثر من جهة.

41. تحصل الجهة الإتحادية المشاركة في مثل هذه الخطة على المعلومات الخاصة بالخطة التي يتم قياسها وفقاً لهذا المعيار على أساس الإفتراضات التي تنطبق على الخطة بشكل عام. وإذا كان هناك إتفاقية تعاقدية أو إتفاقية ملزمة أو سياسة معلنة بتقييد صافي تكلفة المنفعة المحددة للخطة بشكل عام والتي يتم قياسها وفقا لهذا المعيار، على الجهات ضمن المنشأة الاقتصادية أن تعترف سواءً في بيانها المالية المنفصلة بصافي تكلفة المنفعة المحددة التي تم تكبدها. فإن لم يوجد مثل هذه الإتفاقية أو الترتيب أو السياسة فيجب الإعتراف بصافي تكلفة المنفعة المحددة في البيانات المالية المنفصلة أو المفردة للجهة الإتحادية والتي تعتبر رب العمل الراعي للخطة. ويجب على الجهات الإتحادية الأخرى أن تعترف في بياناتها المنفصلة أو المفردة بالتكلفة المقابلة لمساهمتهم المستحقة للفترة.

42. توجد بعض الحالات في القطاع العام تشارك فيها الجهة الإتحادية السيطرة مع واحدة أو أكثر من الجهات المسيطر عليها في خطة منفعة محددة. فإن لم يكن هناك إتفاقية تعاقدية أو ترتيب ملزم أو سياسة كما هو موضح في الفقرة السابقة، فإن على الجهة الإتحادية المسيطرة أن تحاسب على أساس خطة مساهمة محددة في بياناتها المالية الموحدة، وتفصح الجهة الإتحادية المسيطر عليها بأنها تحاسب على أساس المساهمة المحددة في بياناتها المالية المنفصلة. وتقدم الجهة الإتحادية المسيطر عليها والتي تحاسب على أساس المنفعة المحددة تفاصيل عن الجهة الإتحادية المسيطرة وتبين في البيانات المالية الموحدة للجهة الإتحادية المسيطرة أن المحاسبة تمت على أساس المنفعة المحددة. وتقوم الجهة الإتحادية المسيطر عليها بالإفصاحات التي تنص عليها الفقرة 151.

43. تعتبر المشاركة في هذه الخطة هي معاملة طرف ذي علاقة لكل جهة إتحادية مفردة، وبناءً على ذلك يجب على الجهة الإتحادية في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 151.

خطط الدولة

44. يجب على الجهة الإتحادية أن تقوم بالمحاسبة عن خطط الدولة بنفس الطريقة التي تستخدم للمحاسبة عن خطط مقدمة من أكثر من جهة (انظر الفقرات 32 و39).

45. يتم وضع خطط الدولة عن طريق التشريع لتغطية جميع الجهات الإتحادية، وتديرها الحكومة الإتحادية أو المحلية، أو جهة إتحادية أخرى (كهيئة أنشئت خصيصاً لهذه المهمة). ويختص هذا المعيار حصرياً بمنافع الموظفين في الجهة الإتحادية ولا يعنى بمحاسبة أي من الإلتزامات بموجب خطط الدولة المتعلقة بالموظفين والموظفين السابقين في الجهات غير الخاضعة لسيطرة الجهة الإتحادية المعدة للتقارير المالية. وفي حين يمكن للحكومات إنشاء خطط للدولة وتقديم

منافع للموظفين في منشآت القطاع الخاص و/أو الأفراد أصحاب المهن الحرة إلا أنه لم يتم التعامل مع الإلتزامات الناشئة عن هذه الخطط هذا المعيار.

~~46.~~ يتم تمويل العديد من خطط الدولة على أساس دفع المصارف عند تكبدها، حيث يتم تحديد المساهمات لدرجة من المتوقع أن تكون كافية لدفع المنافع المطلوبة التي تصبح مستحقة في الفترة ذاتها، وسيتم دفع المنافع المستقبلية المستحقة خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية. تقوم الجهات الإتحادية التي تغطيها خطط الدولة بالمحاسبة عن تلك الخطط إما كخطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة. تعتمد المعالجة المحاسبية على ما إذا كان لدى الجهة الإتحادية إلتزام قانوني أو إستنتاجي بدفع منافع مستقبلية. إذا كان الإلتزام الوحيد للجهة الإتحادية هو دفع المساهمات عندما يحل أجل استحقاقها، وليس عليها إلتزام بدفع منافع مستقبلية، فإنها تحاسب عن خطط الدولة على أنها خطط مساهمات محددة.

47. يجوز تصنيف خطط الدولة على أنها خطط مساهمات محددة من قبل جهة مسيطر عليها. مع ذلك، يُعد افتراض أن خطط الدولة ستُوصَف على أنها خطة منافع محددة من قبل الجهة المسيطرة هو افتراض قابل للدحض. عند دحض هذا الافتراض، تتم المحاسبة عن خطط الدولة على أنها خطط مساهمات محددة.

المنافع المؤمنة

48. قد تقوم الجهة الإتحادية بدفع أقساط تأمين لتمويل خطة منافع ما بعد التوظيف، ويجب على الجهة الإتحادية أن تعامل هذه الخطة على أنها خطة مساهمة محددة إلا إذا كان للجهة الإتحادية (بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة) إلتزام قانوني أو استنتاجي:

أ. لدفع منافع الموظفين مباشرة عنه استحقاقها؛ أو
ب. لدفع مبالغ إضافية إذا لم يدفع المُؤمن كامل منافع الموظفين المرتبطة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

في حال نشأ مثل هذا الإلتزام القانوني أو الاستنتاجي فيجب أن تُعامل الخطة على أنها خطة منافع محددة.

49. لا تحتاج المنافع المؤمنة بواسطة عقد تأمين علاقة مباشرة أو تلقائية مع إلتزام الجهة الإتحادية بمنافع الموظفين، وتكون خطط منافع ما بعد التوظيف التي تشمل عقود تأمين خاضعة إلى التمييز ذاته بين المحاسبة والتمويل كما هو الحال في غيرها من الخطط الممولة.

50. في حال تمويل الجهة الإتحادية لإلتزام منفعة ما بعد التوظيف من خلال المساهمة في بوليصة التأمين والتي تحتفظ الجهة الإتحادية بموجبها (إما بشكل مباشر أو غير مباشر خلال الخطة، أو خلال آلية لتحديد أقساط التأمين المستقبلية أو من خلال طرف ذي علاقة مع المؤمن) بالإلتزام الاستنتاجي أو القانوني، فإن دفع أقساط التأمين لا يصل إلى مستوى ترتيب مساهمة محددة ويلزم عن هذا ما يلي:

أ. أن تحاسب الشركة بوليصة التأمين على أنها أصل من أصول الخطة (أنظر التعريفات في هذا المعيار)؛ و

ب. أن تعترف ببوالص التأمين الأخرى على أنها حقوق تعويضية (في حال وفاء البوالص بالمعايير الواردة في الفقرة 118).

51. إذا كانت بوليصة التأمين (أ) بإسم مشارك محدد في الخطة أو مجموعة من المشاركين في الخطة (ب) ولم يكن على الجهة الإتحادية أي إلتزام قانوني أو استنتاجي لتغطية أي خسارة في البوليصة، فلا يقع على الجهة الإتحادية أي إلتزام لدفع المنافع للموظفين ويكون على المؤمن المسؤولية الكاملة لدفع المنافع. ويكون دفع أقساط التأمين المحددة بموجب مثل هذه العقود بجوهره تسوية لإلتزام منافع الموظفين وليس إستثماراً للوفاء بالإلتزام. وعلية فلا يوجد للجهة الإتحادية بعد ذلك أصل أو إلتزام، ولهذا تعامل الجهة الإتحادية مثل هذه الدفعات على أنها مساهمات في خطة مساهمة محددة.

منافع ما بعد التوظيف - خطط المساهمات المحددة

52. تكون المحاسبة لخطط المساهمة المحددة واضحة إذا تم تحديد الجهة الإتحادية في كل فترة المبالغ التي يتم المساهمة بها لتلك الفترة، وعليه لا حاجة للإفتراضات الإكتوارية لقياس الإلتزام أو المصروف ولا يوجد إمكانية لأي ربح أو خسارة إكتوارية. بالإضافة إلى هذا، يتم قياس الإلتزامات على أساس غير مخصوم، إلا إذا لم تكن مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهرا بعد إنتهاء الفترة التي يقدم خلالها الموظفون خدماتهم ذات العلاقة.

الإعتراف والقياس

53. عند تقديم الموظف خدماته للجهة الإتحادية خلال فترة معينة، فإن على الجهة الإتحادية أن تعترف بالمساهمة المستحقة في خطة المساهمة المحددة مقابل تلك الخدمة على أنها :

أ. إلتزام (مصروف مستحق)، بعد خصم المساهمة التي تم دفعها، فإذا تعدت قيمة المساهمة المدفوعة المساهمة المستحقة للخدمة قبل تاريخ إعداد التقارير، فإن على الجهة الإتحادية أن تعترف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدماً) إلى الحد الذي تؤدي به إعادة الدفع مثلاً إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو إسترداداً للنقد؛ و

ب. مصروف، إلا إذا تطلب معيار آخر أو سمح برسملة المساهمات وذلك بضمها إلى تكلفة الأصل.

54. إذا لم تصبح المساهمات في خطة المساهمة المحددة مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهرا بعد إنتهاء الفترة التي يقدم الموظفون خلالها خدماتهم فيجب إجراء الخصم عليها بإستخدام معدل الخصم المشار إليه في الفقرة 85.

الإفصاح

55. يجب على الجهة الإتحادية أن تفصح عن المبلغ المعترف به كمصروف في خطط المساهمة المحددة.

56. تفصح الجهة الإتحادية عن المعلومات حول المساهمات في خطط المساهمة المحددة لموظفي الإدارة الرئيسيين، كما يتطلب ذلك معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 20 المتعلق بالإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.

منافع ما بعد التوظيف - خطط المنافع المحددة

57. تكون محاسبة خطط المنافع المحددة معقدة لأنها تتطلب القيام بافتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام والمصروف، وهناك إحتمالية لوجود أرباح أو خسائر إكتوارية. بالإضافة إلى ذلك، فإن قياس الإلتزامات يتم على أساس الخصم لأنه من الممكن أن يمتد السداد لعدة سنوات بعد انتهاء التوظيف.

الإعتراف والقياس

58. يمكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة، ويمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال المساهمات التي تقدمها الجهة الإتحادية، والتي يشارك فيها الموظفون أحياناً لجهة إتحادية أو هيئة معاشات منفصلة قانونياً عن الجهة الإتحادية المعدة للتقارير والتي يتم دفع منافع الموظفين عن طريقها. ولا يعتمد دفع المنافع الممولة عند استحقاقها على المركز المالي والأداء الإستثماري للصندوق المدار من قبل هيئة المعاشات وحسب، بل وعلى مقدرة الجهة الإتحادية (ورغبتها) في تعويض أي عجز في أصول الصندوق. ولهذا فإن الجهة الإتحادية تؤمن المخاطر الإكتوارية والإستثمارية المتعلقة بالخطة بشكل جوهري. وبناءً عليه، فإن المصروف المعترف به في خطة منفعة محددة لا يكون بالضرورة مبلغ المساهمة المستحقة لتلك الفترة.

59. تتضمن محاسبة الجهة الإتحادية لخطط المنافع المحددة الخطوات التالية:

أ. تحديد العجز أو الفائض. وهذا ينطوي على:

- ✓ إستخدام أسلوب اكتواري، طريقة ائتمان الوحدة المتوقعة، لإجراء تقدير موثوق للتكلفة النهائية على الجهة الإتحادية للمنافع التي إكتسبها الموظفون في مقابل خدماتهم في الفترات الحالية والسابقة (انظر الفقرات 69 - 71). يتطلب هذا من الجهة الإتحادية أن تحدد مقدار المنافع التي تُنسب إلى الفترات الحالية والسابقة (انظر الفقرات 72 - 76)، وأن تُجرى تقديرات (إفتراضات إكتوارية) حول المتغيرات الديمغرافية (مثل معدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات)، والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي سوف تؤثر على تكلفة المنافع (انظر الفقرات 100 - 77)؛
- ✓ خصم تلك المنافع لتحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات 60 - 71 و85 - 88)؛
- ✓ طرح القيمة العادلة لأي من أصول الخطة (انظر الفقرات 115 - 117) من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.

ب. تحديد مبلغ صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة على أنه مبلغ العجز أو الفائض المُحدد في البند (أ)، مُعدل بأي أثر لتقييد صافي أصل المنافع المحددة بالحد الأعلى للأصل (انظر الفقرة 66).

ت. تحديد المبالغ التي ستُعترف ضمن الفائض أو العجز:

- ✓ تكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات 72 - 76)؛ و
- ✓ أي تكلفة لخدمة سابقة والمكسب أو الخسارة نتيجة التسوية (انظر الفقرات 101 - 114)؛ و
- ✓ صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 125 - 128).

ث. تحديد إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة، والتي تعترف ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، شاملة:

- ✓ المكاسب والخسائر الإكتوارية (انظر الفقرات 130 - 131)؛ و
- ✓ العائد على أصول الخطط، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرة 132)؛ و
- ✓ أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل (انظر الفقرة 66)، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة.

وحين يكون للجهة الإتحادية أكثر من خطة منفعة محددة، فعليها أن تطبق هذه الإجراءات لكل خطة قائمة بذاتها بشكل منفصل.

60. يجب على الجهة الإتحادية أن تحدد صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة بإنتظام بشكل كاف بحيث لا تختلف المبالغ المثبتة في التقرير بشكل ذي أهمية نسبية عن المبالغ التي ستحدد في تاريخ إعداد التقارير.

61. يشجع هذا المعيار، ولكن لا يتطلب من، الجهة الإتحادية أن تُشرك اكتوارياً مؤهلاً في قياس جميع إلتزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف ذو الأهمية النسبية. لأسباب عملية، يجوز للجهة الإتحادية أن تطلب اكتوارياً مؤهلاً لإجراء تقييم مُفصل للإلتزام قبل نهاية فترة البيانات المالية. مع ذلك، تُحَدَّث نتائج هذا التقييم بأي معاملات ذات أهمية نسبية وبالتغيرات الأخرى ذات الأهمية النسبية في الظروف (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى نهاية فترة البيانات المالية.

62. في بعض الحالات، قد توفر التقديرات، والمتوسطات، والطرق الحسابية المختصرة قيما تقريبية موثوقة للعمليات الحسابية المُفصلة الموضحة في هذا المعيار.

محاسبة الإلتزام الاستنتاجي

63. يجب على الجهة الإتحادية بالإضافة إلى محاسبة إلتزامها القانوني وفقا للأحكام المنصوص عليها لخطة المنفعة المحددة أن تحاسب إلتزامها الاستنتاجي الناشئ عن ممارسات الجهة الإتحادية غير الرسمية إن وجدت، حيث ينتج عن هذه الممارسات إلتزام استنتاجي لا يكون للجهة الإتحادية أي خيار سوى أن تدفع المنافع للموظفين. مثال على الإلتزام الاستنتاجي يكون عندما يمكن أن يتسبب تغيير الممارسات غير الرسمية للجهة الإتحادية لضرر لا يمكن قبوله بعلاقتها مع الموظفين.

64. يمكن أن تسمح الأحكام الرسمية لخطة المنفعة المحددة أن تنهي الجهة الإتحادية إلتزامها بموجب الخطة، إلا أنه من الصعب أن تلغي الجهة الإتحادية الخطة إذا كانت تفكر بالإبقاء على الموظفين. لهذا، ومع عدم وجود الدليل على عكس ذلك، فإن محاسبة منافع ما بعد التوظيف تفترض أن الجهة الإتحادية التي تعد بهذه المنافع ستسمر بوعدها طوال العمر الإنتاجي للموظفين.

بيان المركز المالي

65. يجب على الجهة الإتحادية أن تعترف بصافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة في بيان المركز المالي.

66. عندما يكون لدى الجهة الإتحادية فائض في خطط منافع محددة، فإنه يجب عليها قياس صافي أصل المنافع المحددة على أساس الأقل من بين ما يلي:

أ. الفائض في خطط المنافع المحددة؛ و
ب. الحد الأعلى للأصل، والذي يحدد باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة 85.

67. قد يَنشأ أصل منافع محددة عندما تُمَوَّل خطط منافع محددة بأكثر مما يجب أو عندما تنشأ مكاسب إكتوارية. وفي مثل هذه الحالات، تعترف الجهة الإتحادية صافي أصل منافع محددة، نظراً لأن:

أ. الجهة الإتحادية تسيطر على مورد، وهو القدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية؛ و
ب. هذه السيطرة هي نتيجة لأحداث سابقة (مساهمات مدفوعة من قبل الجهة الإتحادية وخدمة مقدمة من قبل الموظفين)؛ و
ت. تُتاح المنافع الاقتصادية المستقبلية للجهة الإتحادية في شكل تخفيض في المساهمات المستقبلية، أو استرداد نقد، إما بشكل مباشر للجهة الإتحادية، أو بشكل غير مباشر لخطط أخرى تواجه عجزا. الحد الأعلى للأصل هو القيمة الحالية لتلك المنافع المستقبلية.

القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

68. قد تتأثر التكلفة النهائية لخطط منافع محددة بمتغيرات عديدة، مثل الرواتب النهائية، ومعدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات، ومساهمات الموظفين واتجاهات التكاليف الطبية. فالتكلفة النهائية للخطط تكون غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا لفترة طويلة من الوقت. لقياس القيمة الحالية لإلتزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، فإنه من الضروري:

أ. أن تُطبق طريقة تقييم اكتواري (انظر الفقرات 69 - 71)؛ و
ب. أن تُنسب المنافع لفترات الخدمة (انظر الفقرات 72 - 76)؛ و
ت. أن تُوضع إفتراضات إكتوارية (انظر الفقرات 77 - 100).

طريقة التقييم الإكتواري

69. يجب على الجهة الإتحادية أن تستخدم طريقة إئتمان الوحدة المتوقعة لتحدد القيمة الحالية لإلتزاماتها عن المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة به، وكذلك تكلفة الخدمة السابقة في حال، انطباق ذلك.

70. تعتبر طريقة وحدة الائتمان المتوقعة (تُعرف أحيانا بطريقة المنافع المستحقة بالتناسب مع الخدمة، أو بطريقة المنفعة/ سنوات الخدمة) أنه ينشأ عن كل فترة خدمة وحدة إضافية لاستحقاق منفعة (انظر الفقرات 71 - 76)، وتقيس كل وحدة بشكل منفصل لتنشئ الإلتزام النهائي (انظر الفقرات 77 - 100)

71. تخصم الجهة الإتحادية كامل إلتزام منافع ما بعد انتهاء التوظيف، حتى ولو كان يُتوقع أن يُسوى جزء من الإلتزام قبل اثني عشر شهرا بعد تاريخ إعداد التقارير.

مثال 39.4 - طريقة ائتمان الوحدة المتوقعة

تكون المنفعة المحددة على شكل مبلغ مقطوع يدفع للموظف عند إنتهاء الخدمة ويساوي 1% من الراتب النهائي وذلك لكل سنة خدمة. ان الراتب في السنة الأولى 10,000 درهم إماراتي، ومن المفترض أن يزيد بمعدل 7% (مركب) كل عام. ومعدل الخصم المستخدم هو 10% تقريبا.

يظهر الجدول التالي، كيف يتراكم الإلتزام لموظف من المتوقع أن يغادر وظيفته في نهاية السنة الخامسة على فرض أنه لا يوجد أي تغيير في الإفتراضات الإكتوارية. ولغرض تبسيط المثال، تم تجاهل التعديل المطلوب لعكس إحتمالية أن يغادر الموظف وظيفته في مدة أقل أو أكثر من 5 سنوات.

السنة	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
المنفعة المنسوبة ل:					
	درهم إماراتي				
سنوات سابقة	-	131	262	393	524
السنة الحالية (1% من الراتب الحالي)	131	131	131	131	131
السنة الحالية والسنوات السابقة	131	262	393	524	655

إلتزام الإفتتاح*	-	89	196	324	476
الفائدة 10%	-	9	20	33	48
تكلفة الخدمة الحالية**	89	98	108	119	131
إلتزام الإغلاق***	89	196	324	476	655

ملاحظات:

مثال 39.4 - طريقة ائتمان الوحدة المتوقعة

**إلتزام الإفتتاح هو القيمة الحالية للمنفعة المنسوبة للسنوات السابقة.*
***تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للمنفعة المنسوبة للسنة الحالية.*
****إلتزام الإغلاق هو القيمة الحالية للمنفعة المنسوبة للسنة الحالية والسنوات السابقة.*

نسْب المنافع لفترات الخدمة

72. عند تحديد القيمة الحالية لإلتزامات الجهة الإتحادية عن المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، وكذلك تكلفة الخدمة السابقة في حال انطباق ذلك، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تنسب المنافع لفترات الخدمة بموجب معادلة احتساب منافع الخطة. مع ذلك، إذا كانت ستؤدي خدمة موظف في سنوات تالية إلى مستوى من المنافع أعلى بشكل ذي أهمية نسبية عنه في السنوات السابقة، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تنسب المنافع على أساس القسط الثابت من:

أ. التاريخ الذي تؤدَّى فيه خدمة من قبل الموظف لأول مرة لمنافع بموجب الخطة (سواء كانت المنافع مشروطة بخدمة إضافية أم لا) حتى
ب. التاريخ الذي سوف تؤدَّ ى فيه خدمة إضافية من قبل الموظف لمبلغ غير ذو أهمية نسبية من المنافع الإضافية بموجب الخطة، بخلاف الناتج من زيادات الراتب الإضافية.

73. تتطلب طريقة ائتمان الوحدة المتوقعة من الجهة الإتحادية أن تنسب المنافع للفترة الحالية (لتحديد تكلفة الخدمة الحالية) وللفترات الحالية والسابقة (لتحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة) وتنْسب الجهة الإتحادية المنافع للفترات التي ينشأ فيها الإلتزام بتقديم منافع ما بعد انتهاء التوظيف. وينشأ هذا الإلتزام عندما يقدم الموظفون خدمات في مقابل منافع ما بعد انتهاء التوظيف التي تتوقع الجهة الإتحادية أن تدفعها في فترات التقارير المستقبلية. تسمح الطرق الإكتوارية للجهة الإتحادية بقياس هذا الإلتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف لتبرر الإعتراف بالإلتزام.

مثال 39.5 - أمثلة على نسبة المنافع إلى سنوات الخدمة

مثال (أ)

تكون المنفعة المحددة على شكل مبلغ مقطوع يدفع للموظف عند إنتهاء الخدمة ويساوي 100 درهم إماراتي لكل سنة من سنوات الخدمة.

طريقة الحساب:

تنسب المنفعة بقيمة 100 درهم إماراتي لكل سنة، وتكون تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لمبلغ الـ 100 درهم إماراتي. وتكون القيمة الحالية لمنافع الإلتزام المحددة هي القيمة الحالية لمبلغ الـ 100 درهم إماراتي مضروبة بعدد سنوات الخدمة حتى إعداد التقرير.

إذا كانت المنافع مستحقة الدفع مباشرة عندما يغادر الموظف الجهة الإتحادية، فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة تعكس التاريخ الذي يتوقع أن يغادر فيه الموظف،

مثال 39.5 - أمثلة على نسبة المنافع إلى سنوات الخدمة

وبالتالي، وبسبب أثر الخصم، فإنها أقل من المبالغ التي كان من الممكن تحديدها في حالة مغادرة الموظف في تاريخ إعداد التقارير.

مثال (ب)

تقدم الخطة معاشا شهريا بنسبة 2 % من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، ويكون المعاش مستحق الدفع من سن ال 65.

طريقة الحساب:

تنسب المنافع التي تساوي القيمة الحالية، في التاريخ المتوقع للتقاعد، للمعاش الشهري بنسبة 2 % للراتب النهائي المقدر مستحق الدفع من تاريخ التقاعد المتوقع وحتى تاريخ الوفاة لكل سنة خدمة. وتكون تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لتلك المنافع.

وتكون القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة، هي القيمة الحالية لدفعات المعاش الشهري بنسبة 2 % من الراتب النهائي، مضروبة بعدد سنوات الخدمة حتى تاريخ إعداد التقارير. ويتم خصم تكلفة الخدمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لأن دفعات المعاش الشهري تبدأ في سن الـ 65.

74. تؤدي خدمة الموظف إلى نشوء إلتزام بموجب خطة المنافع المحددة حتى لو كانت المنافع مشروطة بقيام الموظف بوظيفته في المستقبل (بمعنى آخر ليست مستحقة). وتؤدي خدمة الموظف قبل تاريخ الإستحقاق إلى نشوء إلتزام استنتاجي حيث أنه في كل تاريخ إعداد تقارير مالية، تنخفض قيمة الخدمة المستقبلية التي يتعين على الموظف تقديمها قبل أن يصبح مستحقا للمنافع. وعند قياس إلتزام منافعها المحدد، تدرس الجهة الإتحادية إحتمالية عدم وفاء بعض الموظفين بمتطلبات الإستحقاق. وعلى نحو مماثل، وبالرغم من أن بعض منافع ما بعد التوظيف، مثل المنافع الطبية، تصبح مستحقة الدفع فقط في حال حصول حدث معين عندما لا يعود الموظف موظفاً لدى الجهة الإتحادية، فإن الإلتزام ينشأ عندما يقدم الموظف الخدمة التي توفر إستحقاقاً للمنافع في حال حصول حدث محدد. وتؤثر إحتمالية حصول الحدث المحدد على قياس الإلتزام، ولكنها لا تحدد وجود الإلتزام من عدمه.

مثال 39.6 - المنافع المستحقة وغير المستحقة

مثال (أ)

تدفع جهة إتحادية منافع بقيمة 100 درهم إماراتي لكل سنة خدمة، وتستحق المنافع بعد 10 سنوات من الخدمة.

طريقة الحساب:

مثال 39.6 - المنافع المستحقة وغير المستحقة

تنسب المنفعة بقيمة 100 درهم إماراتي لكل سنة خدمة، وفي السنوات العشر الأولى، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة إحتمالية عدم إتمام الموظف لسنوات الخدمة العشر.

مثال (ب)

تدفع جهة إتحادية منافع بقيمة 100 درهم إماراتي لكل سنة خدمة، بإستثناء الخدمة ما قبل سن ال 25. وتستحق المنافع فوراً.

طريقة الحساب:

لا يتم نسب المنافع إلى الخدمات قبل سن 25، لأن الخدمات قبل ذلك التاريخ لا تؤدي إلى منافع (مشروطة أو غير مشروطة). ويتم نسبة قيمة المنافع بقيمة 100 درهم إماراتي لكل سنة لاحقة.

75. يزداد الإلتزام حتى التاريخ الذي سوف لا تؤَدى فيه الخدمة الإضافية من قبل الموظف إلى مبلغ ذو أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ولذلك، تُنسب جميع المنافع للفترات التي تنتهي في ذلك التاريخ، أو قبله. تُنسب المنافع لفترات محاسبية بعينها بموجب معادلة احتساب منافع البرنامج. مع ذلك، إذا كانت خدمة موظف في سنوات تالية سوف تؤدي إلى مستوى من المنافع أعلى بشكل ذي أهمية نسبية من السنوات السابقة، فإن الجهة الإتحادية تنسب المنافع على أساس القسط الثابت حتى التاريخ الذي سوف لا تؤدَّى فيه الخدمة الإضافية من قبل الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ذلك نظراً لأن خدمة الموظف خلال الفترة بالكامل سوف تؤدي بشكل نهائي إلى منافع عند هذا المستوى الأعلى.

مثال 39.7 - نسب المنافع إلى الفترات المحاسبية

مثال (أ)

تدفع أحد الخطط مبلغا إجمالي قدره 1,000 درهم إماراتي يستحق بعد 10 سنوات من الخدمة. لا توفر الخطة أي منافع أخرى للخدمة اللاحقة.

طريقة الحساب:

تُنسب منافع قدرها 100 درهم إماراتي (1,000 درهم إماراتي مقسمة على 10) إلى كل سنة من السنوات العشر الأولى. تعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة من السنوات العشر الأولى احتمال أن الموظف قد لا يكمل 10 سنوات من الخدمة. لا تُنسب أي منافع إلى سنوات لاحقة.

مثال (ب)

تدفع أحد الخطط مبلغاً إجمالياً من منافع التقاعد قدره 2,000 درهم إماراتي لجميع الموظفين الذين لا يزالون على راس العمل في سن 55 بعد 20 سنة من سنوات الخدمة، أو الذين لا يزالون على رأس العمل في سن 65 بغض النظر من طول مدة خدمتهم.

طريقة الحساب:

بالنسبة للموظفين الذين ينضمون قبل سن 35 عاما، تؤدي الخدمة أولاً إلى منافع بموجب الخطة في سن 35 (يمكن للموظف أن يترك العمل في سن ال 30 ويعود في سن ال 33، دون أن يؤثر ذلك على مبلغ أو توقيت المنافع). هذه المزايا مشروطة بتقديم خدمة إضافية. أيضا، لن تؤدي خدمة ما بعد سن 55 إلى منافع إضافية ذات أهمية نسبية. بالنسبة لهؤلاء الموظفين، تنسب الجهة الإتحادية منافع قدرها 100 درهم إماراتي (2,000 درهم إماراتي مقسومة على 20) عن كل سنة من سن 35 إلى سن 55.

بالنسبة للموظفين الذين ينضمون عند عمر يُراوح ما بين 35 و45 عاماً، فإن الخدمة التي تتجاوز عشرين عاماً لن تؤدي إلى أي منافع إضافية ذات أهمية نسبية بالنسبة لهؤلاء الموظفين، وتنسب الجهة الإتحادية منافع قدرها 100 (2,000 درهم إماراتي مقسومة على 20) عن كل سنة من السنوات ال 20 الأولى.

وبالنسبة للموظف الذي ينضم في سن 55 عاماً، فإن الخدمة التي تتجاوز 10 سنوات لن تؤدي إلى أي منافع إضافية ذات أهمية نسبية. بالنسبة لهذا الموظف، تنسب الجهة الإتحادية منافع قدرها 200 درهم إماراتي (2,000 درهم إماراتي مقسومة على 10) عن كل سنة من السنوات العشر الأولى.

بالنسبة لكافة الموظفين، تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام احتمالية عدم إتمام الموظف فترة الخدمة اللازمة.

مثال (ت)

تعوض خطة طبية لما بعد انتهاء التوظيف بما يعادل 40 % من تكاليف الموظف الطبية بعد انتهاء التوظيف عندما يترك الموظف الجهة الإتحادية بعد أكثر من عشر وأقل من عشرين سنة خدمة، و50 % من هذه التكاليف عندما يترك الموظف الجهة الإتحادية بعد عشرين سنة خدمة، أو أكثر.

طريقة الحساب:

بموجب طريقة إحتساب منافع الخطة، تنسب الجهة الإتحادية 4% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (40 % مقسومة على 10) لكل من العشر سنوات الأولى و1 ب % (10 % مقسومة على 10) لكل من العشر سنوات التالية. تعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة احتمال أن الموظف قد لا

مثال 39.7 - نسب المنافع إلى الفترات المحاسبية

يستكمل فترة الخدمة اللازمة ليكتسب جزءاً من المنافع، أو جميعها. بالنسبة للموظفين المتوقع أن يتركوا الجهة الإتحادية خلال عشر سنوات، فلا تُنسب منفعة.

مثال (ث)

تعوض الخطة الطبية لما بعد انتهاء التوظيف 10 % من تكاليف الموظف الطبية لما بعد انتهاء التوظيف عندما يترك الموظف الجهة الإتحادية بعد أكثر من عشر وأقل من عشرين سنة خدمة، و50 % من هذه التكاليف عندما يترك الموظف الجهة الإتحادية بعد عشرين سنة خدمة، أو أكثر.

طريقة الحساب:

تؤدي الخدمة في السنوات التالية إلى مستوى من المنافع أعلى - بشكل ذي أهمية نسبية - عن السنوات السابقة. من ثم، للموظفين المتوقع أن يتركوا الجهة الإتحادية بعد عشرين سنة، أو أكثر، تنسب الجهة الإتحادية منافع على أساس القسط الثابت بموجب الفقرة 73. وسوف لا تؤدي الخدمة لما بعد عشرين سنة إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. من ثم، تُنسب منافع لكل من العشرين سنة الأولى 2.5 % من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (50 % مقسومة على 20).

بالنسبة للموظفين المتوقع أن يتركوا الجهة الإتحادية ما بين عشر وعشرين سنة، تُنسب منافع للكل من العشر سنوات الأولى 1% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة. لهؤلاء الموظفين، لا تُنسب منافع للخدمة ما بين نهاية السنة العاشرة والتاريخ المُقدر لترك العمل بالجهة الإتحادية. على سبيل المثال لا تُنسب منافع للموظفين المتوقع أن يتركوا الجهة الإتحادية خلال عشر سنوات.

76. عندما يكون مبلغ المنافع نسبة ثابتة من الراتب النهائي لكل سنة خدمة، فإن زيادات الراتب المستقبلية سوف تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام الموجود للخدمة قبل نهاية تاريخ إعداد التقارير، ولكنها لا تُنشئ إلتزاما إضافيا، ومن ثم:

أ. لغرض الفقرة 72 (ب) ، لا تؤدي زيادات الراتب إلى منافع إضافية، بالرغم من أن مبلغ المنافع يعتمد على الراتب النهائي؛ و

ب. يكون مبلغ المنافع المنسوب لكل فترة نسبة ثابتة من الراتب الذي ترتبط به المنفعة.

مثال 39.8 - نسب المنافع إلى فترات المحاسبة

مثال (أ)

يحق للموظف منافع 3% من الراتب النهائي المقدر عن كل سنة خدمة قبل سن 55.

طريقة الحساب:

تُنسب منافع 3% من الراتب النهائي المقدر إلى كل سنة حتى سن 55. وهذا هو التاريخ الذي لن تؤدي فيه الخدمة الإضافية من قبل الموظف إلى أي مبلغ ذو أهمية نسبية من المنافع الإضافية بموجب الخطة. ولا تُنسب أي منافع للخدمة بعد ذلك السن.

الإفتراضات الإكتوارية

77. يجب أن تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة ومتوافقة بشكل متبادل.

78. تُعد الإفتراضات الإكتوارية أفضل تقديرات تضعها الجهة الإتحادية للمتغيرات التي سوف تحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد انتهاء التوظيف. تشمل الإفتراضات الإكتوارية:

أ. افتراضات ديموغرافية من الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومن يعولون) المؤهلين للمنافع. تتناول الإفتراضات الديموغرافية مسائل، مثل:

- ✓ معدل الوفيات (أنظر الفقرات 83 و84)؛ و
- ✓ معدلات دوران الموظفين والعجز والتقاعد المبكر؛ و
- ✓ نسبة أعضاء الخطة ومن يعولون الذين سوف يكونون مؤهلين للمنافع؛ و
- ✓ نسبة أعضاء الخطة الذين سوف يختارون كل شكل لخيار الدفع المتاح بموجب شروط الخطة؛ و
- ✓ معدلات المطالبة بموجب الخطط الطبية.

ب. افتراضات مالية تتناول بنوداً مثل:

- ✓ معدل الخصم (انظر الفقرات 85 - 88)؛ و
- ✓ مستويات المنافع، باستثناء أي تكلفة منافع ستؤدَّى من قبل الموظفين، والراتب المستقبلي (انظر الفقرات 89 - 97)؛ و
- ✓ في حالة المنافع الطبية، التكاليف الطبية المستقبلية، بما في ذلك تكاليف التعامل مع المطالبة (أي التكاليف التي ستُتَكَبَّدُ في معالجة المطالبات والفصل فيها، بما في ذلك الأتعاب القانونية وأتعاب خبراء التسوية) (انظر الفقرات 98 - 100)؛ و
- ✓ الضرائب واجبة السداد من قبل الخطة على المساهمات المتعلقة بالخدمة قبل فترة تاريخ إعداد التقارير، أو على المنافع الناتجة من تلك الخدمة.

79. تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة عندما لا تكون مبالغ فيها، أو متحفظة إلى حد بعيد.

80. تكون الإفتراضات الإكتوارية متوافقة بشكل متبادل عندما تعكس العلاقات الاقتصادية بين عوامل مثل التضخم، ومعدلات زيادة الراتب ومعدلات الخصم. على سبيل المثال، فإن جميع الإفتراضات التي تعتمد على مستوى تضخم معين (مثل الإفتراضات بشأن أسعار الفائدة وزيادات الراتب والمنافع) في أي فترة مستقبلية محددة، تفترض نفس مستوى التضخم في تلك الفترة.

81. تحدد الجهة الإتحادية معدل الخصم والإفتراضات المالية الأخرى بقيمة اسمية (مُعلنة)، ما لم تكن التقديرات بقيم حقيقية (معدلة بأثر التضخم) يمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر، على سبيل المثال، حيثما تكون المنافع مرتبطة بمؤشر ويوجد سوق عميق للسندات المرتبطة بمؤشر لنفس العملة والأجل.

82. يجب أن تستند الإفتراضات المالية إلى توقعات السوق في تاريخ إعداد التقارير، للفترة التي ستُسوى على مداها الإلتزامات.

الإفتراضات الإكتوارية: معدل الوفيات

83. يجب على الجهة الإتحادية أن تحدد افتراضاتها لمعدل الوفيات بالرجوع إلى أفضل تقديراتها لمعدل وفيات أعضاء الخطة أثناء التوظيف وبعده.

84. لتقدير التكلفة النهائية للمنفعة، تأخذ الجهة الإتحادية في الحسبان التغيرات المتوقعة في معدل الوفيات، على سبيل المثال، بتعديل جداول معدل الوفيات الطبيعية بتقديرات الانخفاض في معدل الوفيات.

الإفتراضات الإكتوارية: معدل الخصم

85. يجب أن يعكس المعدل المستخدم لخصم إلتزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف (كلًا من الممولة وغير الممولة) القيمة الزمنية للمال. يجب أن تتفق عملة الأداة المالية المختارة لعكس القيمة الزمنية للمال، وأجلها، مع عملة إلتزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف، وأجلها المقدر.

86. يُعد معدل الخصم أحد الإفتراضات الإكتوارية التي يكون لها أثر ذو أهمية نسبية. يعكس معدل الخصم القيمة الزمنية للمال ولكن لا يعكس المخاطر الإكتوارية، أو الإستثمارية. علاوة على ذلك، لا يعكس معدل الخصم مخاطر الائتمان المتعلقة بجهة إتحادية محددة والتي يتحملها دائنو الجهة الإتحادية، ولا يعكس مخاطر أنه قد تختلف الخبرة المستقبلية من الإفتراضات الإكتوارية.

87. يعكس معدل الخصم التوقيت المقدر لمدفوعات المنافع. في الواقع العملي، تحقق الجهة الإتحادية ذلك غالباً من خلال تطبيق متوسط مرجح واحد لمعدل الخصم والذي يعكس التوقيت المُقدر لمدفوعات المنفعة، ومبلغها، والعملة التي ستدفع بها المنافع.

88. تقرر الجهة الإتحادية، بناءً على أفضل تقدير ممكن، معدل الخصم المستخدم الذي يعكس القيمة الزمنية للمال في تاريخ إعداد التقارير بالرجوع إلى عوائد السوق على السندات الحكومية أو سندات الشركات عالية الجودة أو بأي أداة مالية أخرى كما يلي:

أ. تعتبر عائدات السوق على السندات الحكومية أفضل تقدير للقيمة الزمنية للمال متى توفرت سوق مستقر للسندات الحكومية؛

ب. في حالة عدم توفر سوق مستقر للسندات الحكومية، يتم الرجوع إلى عائدات السوق على سندات الشركات عالية الجودة متى توفرت سندات لشركات عالية الجودة وذات تاريخ إستحقاق طويل بما فيه الكفاية ليطابق تاريخ الإستحقاق المتوقع لكافة دفعات المنافع؛

ت. في حالة عدم توفر الخيارين أعلاه، تقوم الجهة الإتحادية بإستخدام معدلات السوق الحالية الملائمة لخصم دفعات المدد القريبة الأجل، وتقدر معدل الخصم لتواريخ الإستحقاق الأطول استقراء معدلات السوق الحالية على طول منحنى العوائد.

ومن غير المرجح أن تكون القيمة الحالية الإجمالية لإلتزام المنافع المحددة حساسة تحديداً لمعدل الخصم المطبق على جزء من المنافع المستحق الدفع بعد تاريخ الإستحقاق النهائي للأداة المالية المتوفرة، مثل السندات الحكومية أو سندات الشركات.

الإفتراضات الإكتوارية: الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

89. يجب على الجهة الإتحادية قياس إلتزاماتها عن المنافع المحددة على أساس يعكس:

أ. المنافع المحددة في شروط الخطة (أو الناتجة عن أي إلتزام إستنتاجي يتجاوز هذه الشروط) في تاريخ إعداد التقارير؛ و
ب. أي زيادات مستقبلية مقدرة في الرواتب والتي تؤثر على المنافع واجبة السداد؛ و
ت. أثر أي قيد على حصة ارباب العمل من تكلفة المنافع المستقبلية؛ و
ث. المساهمات من الموظفين، أو من أطراف ثالثة، التي تخفض التكلفة النهائية لهذه المنافع على الجهة الإتحادية؛ و
ج. التغيرات المستقبلية المقدرة في مستوى أي منافع أخرى (مثل خطط الدولة) والتي تؤثر على المنافع واجبة السداد بموجب المنافع المحددة، وذلك إذا، وفقط إذا:

- ✓ إما أن تكون تلك التغيرات سارية قبل تاريخ إمداد التقارير؛ أو
- ✓ في حالة أن تشير الخبرة التاريخية، أو دليل موثوق آخر، إلى أن منافع الخطط الأخرى تلك ستتغير بطريقة متوقعة، مثلاً، بما يتماشى مع التغيرات المستقبلية على مستويات السعر العام أو مستويات الرواتب العامة.

90. تعكس الإفتراضات الإكتوارية التغييرات في المنافع المستقبلية التي تُحدد في الشروط الرسمية لخطة (أو إلتزام إستنتاجي يتجاوز هذه الشروط) في تاريخ إعداد التقارير. ويكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما:

أ. يكون للجهة الإتحادية تاريخ سابق في زيادة المنافع، على سبيل المثال، لتخفيف آثار التضخم، ولا توجد إشارة على أن هذه الممارسة سوف تتغير في المستقبل؛ أو
ب. تكون الجهة الإتحادية ملزمة، إما بموجب الشروط الرسمية للخطة (أو إلتزام إستنتاجي يتجاوز هذه الشروط) ، أو بموجب تشريع، بأن تستخدم أي فائض في الخطة لمصلحة المشاركين في الخطة (أنظر الفقرة 110 (ت))؛ أو
ت. تتنوع المنافع استجابة للأداء المستهدف، أو لضوابط أخرى. على سبيل المثال، قد تنص شروط الخطة على أنها سوف تدفع منافع مخفضة، أو تطلب مساهمات إضافية من الموظفين عندما تكون أصول الخطة غير كافية. يعكس قياس الإلتزام أفضل تقدير لأثر الأداء المستهدف أو الضوابط الأخرى.

91. لا تعكس الإفتراضات الإكتوارية التغيرات المستقبلية في المنافع غير المحددة في الشروط الرسمية للخطة (أو الإلتزام الاستنتاجي) في تاريخ إعداد التقارير. وإذا حصلت هذه التغيرات فسينجم عنها :

أ. تكلفة للخدمة السابقة، بالحد الذي تغير فيه منافع الخدمة قبل التغيير؛ و
ب. تكلفة للخدمة الحالية للفترات قبل التغيير، بالحد الذي تغيير فيه منافع الخدمة بعد التغيير.

92. تأخذ الإفتراضات حول التكاليف الطبية بعين الإعتبار التغيرات المستقبلية المتوقعة في تكلفة الخدمات الطبية، الناجمة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية معاً.

93. تقيد بعض خطط المنافع المحددة المساهمات التي تُطَالب الجهة الإتحادية بأن تدفعها. تأخذ التكلفة النهائية للمنافع في الحسبان أثر القيد على المساهمات. يتحدد أثر القيد على المساهمات على مدى الأجلين التاليين أيهما أقصر:

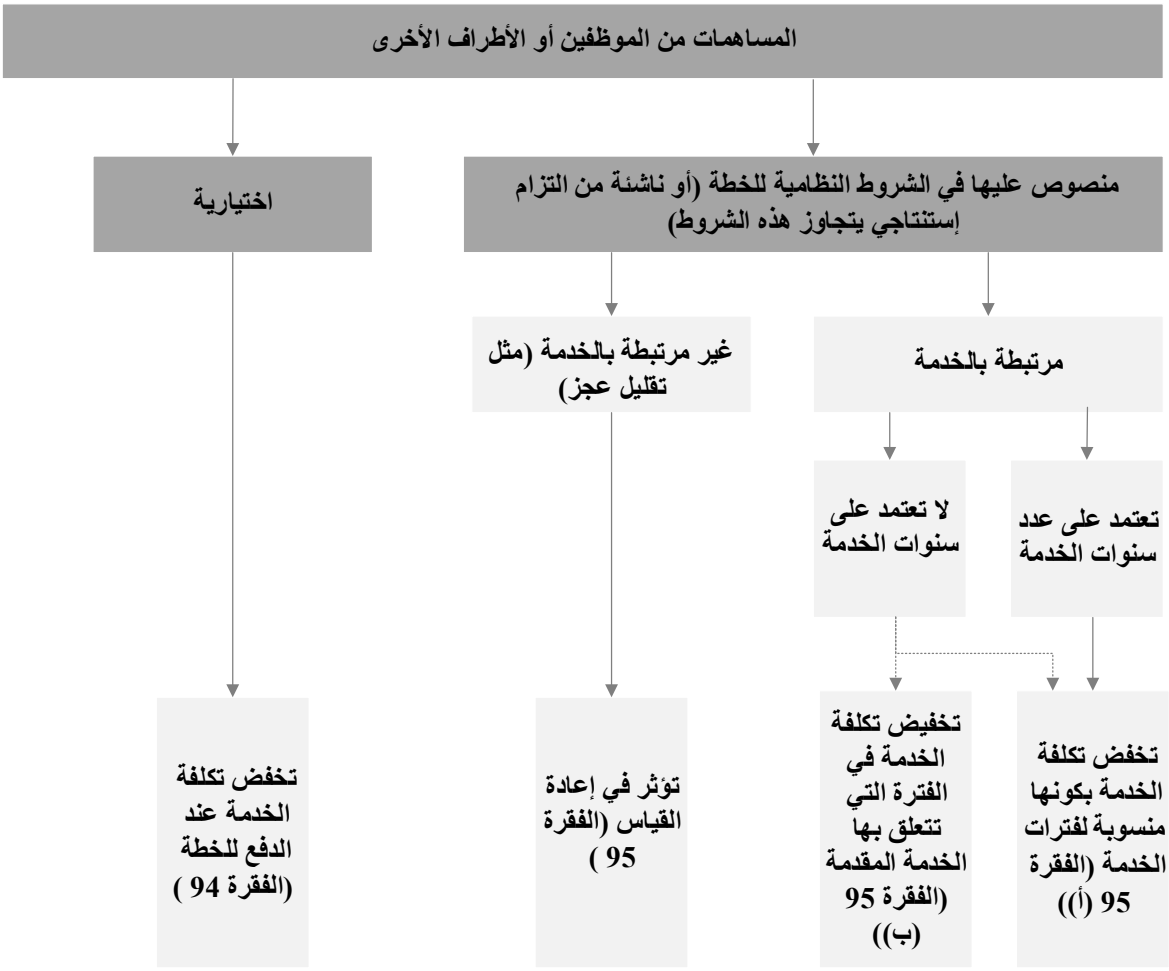
أ. العمر المُقدر للجهة الإتحادية؛ و
ب. العمر المُقدر للخطة.

94. تتطلب بعض خطط المنافع المحددة من الموظفين، أو أطراف ثالثة، أن يساهموا في تكلفة الخطة. تخفض المساهمات من قبل الموظفين من تكلفة المنافع على الجهة الإتحادية. تأخذ الجهة الإتحادية في الحسبان ما إذا كانت مساهمات الطرف الثالث تخفض من تكلفة المنافع على الجهة الإتحادية، أو أنها تُعد حقا في التعويض كما هو موضح في الفقرة 118. قد تُحَدد المساهمات من قبل الموظفين، أو أطراف ثالثة، في الشروط الرسمية للخطة (أو تنشأ من إلتزام إستنتاجي يتجاوز هذه الشروط)، أو أنها تكون اختيارية. تخفض المساهمات الاختيارية من قبل الموظفين أو أطراف ثالثة من تكلفة الخدمة فور دفع هذه المساهمات للخطة.

95. إن المساهمات من الموظفين أو أطراف ثالثة والمُحددة في الشروط الرسمية للخطة، إما أن تخفض تكلفة الخدمة (عندما تكون مرتبطة بالخدمة)، أو تؤثر على إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (إذا لم تكن مرتبطة بالخدمة). مثال للمساهمات غير المرتبطة بالخدمة هو عندما تُتطلب المساهمات لتخفيض عجز ناشئ من خسائر في أصول الخطة، أو خسائر إكتوارية. إذا كانت المساهمات من الموظفين أو أطراف أخرى مرتبطة بالخدمة، فإن هذه المساهمات تخفض تكلفة الخدمة كما يلي:

أ. إذا كان مبلغ المساهمات يعتمد على سنوات الخدمة، فيجب على الجهة الإتحادية أن تَنسب المساهمات لفترات الخدمة باستخدام نفس طريقة النَّسْب المطلوبة وفقا للفقرة 72 لإجمالي المنافع (أي إما باستخدام معادلة خطة المساهمة أو طريقة القسط الثابت)؛ أو
ب. إذا كان مبلغ المساهمة مستقلاً عن عدد سنوات الخدمة، يسمح للجهة الإتحادية بالإعتراف بهذه المساهمات كتخفيض في تكلفة الخدمة في الفترة التي تتعلق بها الخدمة المقدمة. تشمل أمثلة المساهمات المستقلة عن عدد سنوات الخدمة تلك التي تكون على هيئة نسبة ثابتة من راتب الموظف، أو مبلغ ثابت طوال فترة الخدمة، أو على أساس عمر الموظف.

تُوَضَّح المتطلبات المحاسبية لمساهمات الموظفين أو الأطراف الأخرى في الشكل المبين أدناه.



يشير السهم المنقط إلى حق الاختيار من المعاملات المحاسبية المنصوص إليها.

96. بالنسبة للمساهمات من الموظفين أو الأطراف الأخرى المنسوبة لفترات الخدمة وفقا للفقرة 95 (أ)، ينتج من التغييرات في المساهمات ما يلي:

أ. تكلفة الخدمة الحالية والسابقة (إذا لم تُحدد هذه التغييرات في الشروط الرسمية للخطة ولم تنشأ من إلتزام إستنتاجي)؛ أو

ب. مكاسب وخسائر إكتوارية (إذا كانت تلك التغييرات محددة في الشروط الرسمية للخطة، أو تنشأ من إلتزام إستنتاجي).

97. ترتبط بعض منافع ما بعد التوظيف بمتغيرات مثل مستوى إستحقاقات المنافع من معاشات الضمان الاجتماعي أو الرعاية الطبية للدولة. ويعكس قياس هذه المنافع التغيرات المتوقعة في المتغيرات، بناءً على الخبرة التاريخية والدليل الموثوق الآخر.

98. تأخذ الإفتراضات حول التكاليف الطبية بعين الإعتبار التغيرات المستقبلية المتوقعة في تكلفة الخدمات الطبية، الناجمة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية معاً.

99. يقتضي قياس المنافع الطبية لما بعد التوظيف إفتراضات حول مستوى ومدى تكرار المطالبات المستقبلية وتكلفة الوفاء بهذه المطالبات. وتقدر الجهة الإتحادية التكاليف الطبية المستقبلية

على أساس البيانات التاريخية حول تجربة الجهة الإتحادية نفسها، مع استكمالها عند الحاجة عبر البيانات التاريخية من المنشآت الأخرى وشركات التأمين ومزودي الخدمات الطبية والموارد الأخرى. وتدرس تقديرات التكاليف الطبية المستقبلية تأثير التقدم التكنولوجي والتغيرات في الرعاية الصحية أو أنماط الإستخدام والتقديم والتغيرات في الحالة الصحية للمشاركين في الخطة.

100. يعتبر مستوى ومدى تكرار المطالبات حساساً على وجه الخصوص بالنسبة للعمر والحالة الصحية وجنس الموظفين (والمعالين من قبلهم) ويمكن أن تكون حساسة للعوامل الأخرى مثل الموقع الجغرافي. لذلك يتم تعديل التكلفة التاريخية بمقدار إختلاف المزيج الديموغرافي للسكان عن المزيج الديموغرافي للسكان المستخدم كأساس للتكلفة التاريخية. ويتم تعديلها أيضا عندما يكون هناك دليل موثوق بأن الإتجاهات التاريخية لن تستمر.

تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر من التسوية

101. قبل تحديد تكلفة الخدمة السابقة، أو المكسب، أو الخسارة الناتجة عن التسوية، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تعيد قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة باستخدام القيمة العادلة الحالية لأصول الخطة والإفتراضات الإكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة في السوق الحالي وأسعار السوق الحالية الأخرى) بحيث يعكس المنافع المقدمة بموجب الخطة قبل تعديل الخطة، أو تقليصها، أو تسويتها.

102. لا تحتاج الجهة الإتحادية إلى التميز بين تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل الخطة، وتكلفة الخدمة السابقة الناتجة من تقليص، والمكسب، أو الخسارة الناتجة من التسوية إذا حدثت هذه المعاملات معاً. في بعض الحالات، يحدث تعديل الخطة قبل التسوية، مثلا عندما تغير الجهة الإتحادية المنافع بموجب الخطة وتسوى لاحقاً المنافع المُعدلة. في هذه الحالات، تعترف الجهة الإتحادية تكلفة الخدمة السابقة قبل أي مكسب، أو خسارة ناتج من التسوية.

103. تحدث تسوية مع تعديل خطة، وتقليصها، إذا تم إنهاء الخطة مما يؤدي إلى أن يسوى الإلتزام وتزول الخطة من الوجود. بالرغم من ذلك، فإن إنهاء الخطة لا يعد تسوية عندما تُستبدل الخطة بخطة جديدة تُقدم منافع التي في الجوهر هي نفس المنافع.

تكلفة الخدمة السابقة

104. تكلفة الخدمة السابقة هي التغير في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة والناتج عن تعديل الخطة، أو تقليصها.

105. يجب على الجهة الإتحادية أن تعترف بتكلفة الخدمة السابقة كمصروف في أول تاريخ من التواريخ التالية:

أ. عندما يحدث تعديل للخطة، أو تقليصها؛ و
ب. عندما تعترف الجهة الإتحادية بتكاليف إعادة الهيكلة المتعلقة بها (انظر لمعيار19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة) أو منافع إنهاء الخدمة (انظر الفقرة 168)

106. يحدث تعديل الخطة عندما تقدم الجهة الإتحادية خطة منافع محددة، أو تسحبها، أو تغير المنافع واجبة السداد بموجب خطة منافع محددة قائمة.

107. يحدث تقليص عندما تخفض الجهة الإتحادية بشكل جوهري عدد الموظفين الذين تشملهم الخطة. قد ينشأ تقليص عن حدث منفرد، مثل إيقاف عملية، أو إنهاء خطة، أو تعليقها.

108. قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما موجبة (عندما تُقَدم المنافع، أو تُغير بحيث تزداد القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة)، أو سالبة (عندما تُسْحَب المنافع، أو تُغير بحيث تنخفض القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة).

109. عندما تخفض الجهة الإتحادية المنافع واجبة السداد بموجب خطة منافع محددة قائمة، وفي الوقت نفسه تزيد المنافع الأخرى واجبة السداد بموجب الخطة للموظفين أنفسهم، فإن الجهة الإتحادية تتعامل مع هذا التغير على أنه صافي تغير واحد.

110. يُستثنى من تكلفة الخدمة السابقة:

أ. أثر الفروق بين زيادات الرواتب الفعلية والمُفترضة سابقاً على الإلتزام بدفع منافع الخدمة في السنوات السابقة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظراً لأن الإفتراضات الإكتوارية تسمح بالرواتب المتوقعة)؛ و

ب. تقديرات زيادات المعاش التقاعدي الاختيارية بالنقص أو بالزيادة عندما يكون على الجهة الإتحادية إلتزام استنتاجي يمنح مثل هذه الزيادات (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظراً لأن الإفتراضات الإكتوارية تسمح بمثل هذه الزيادات)؛ و

ت. تقديرات تحسينات المنافع الناتجة من الأرباح الإكتوارية التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية إذا كانت الجهة الإتحادية ملزمة، إما بالشروط الرسمية للخطة (أو الإلتزام الاستنتاجي الذي يتجاوز تلك الشروط) أو بالتشريع، بإستخدام أي فائض في الخطة لمنفعة المشاركين في الخطة، حتى لو لم يتم رسمياً منح زيادة المنافع (الزيادة الناتجة في الإلتزام هي خسارة إكتوارية وليست تكلفة خدمة سابقة، أنظر الفقرة 90)؛ و

ث. الزيادة في المنافع المستحقة (أي المنافع التي لا تكون مشروطة بالتوظيف المستقبلي، انظر الفقرة 74) عندما يستكمل الموظفون متطلبات الإستحقاق، في غياب منافع جديدة أو محسنة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظرا لأن الجهة الإتحادية أثبتت التكلفة المُقدرة للمنافع على أنها تكلفة خدمة حالية عند تقديم الخدمة).

المكاسب والخسائر من التسوية

111. المكسب، أو الخسارة من التسوية هو الفرق بين:

أ. القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الذي تجري تسويته، كما هو محدد في تاريخ التسوية؛ و

ب. سعر التسوية، بما في ذلك أي أصول للخطة حُوِلتْ، وأي مدفومات أُجْرِيَت بشكل مباشر من قبل الجهة الإتحادية فيما يتعلق بالتسوية.

112. يجب على الجهة الإتحادية أن تعترف بمكسب أو خسارة من تسوية خطة منافع محددة عندما تحدث التسوية.

113. تحدث التسوية عندما تدخل الجهة الإتحادية في معاملة تستبعد جميع الإلتزامات القانونية، أو الإستنتاجية الإضافية لجزء، أو لجميع المنافع المقدمة بموجب خطط منافع محددة (بخلاف سداد منافع الموظفين، أو نيابة عنهم، وفقا لشروط الخطة والمُضمنة في الإفتراضات الإكتوارية). فعلى سبيل المثال، التحويل لمرة واحدة لإلتزامات مهمة على ارباب العمل بموجب الخطة إلى شركة التأمين من خلال شراء بوليصة تأمين يعتبر تسوية؛ أما دفع نقد كمبلغ إجمالي، بموجب شروط الخطة، للمشاركين في الخطة في مقابل حقوقهم في الحصول على منافع معينة بعد انتهاء التوظيف فلا يُعَد تسوية.

114. في بعض الحالات، تقتني الجهة الإتحادية بوليصة تأمين لتمول بعض، أو جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة. ولا يُعد اقتناء مثل هذه البوليصات تسوية عندما تحتفظ الجهة الإتحادية بإلتزام قانوني أو إستنتاجي (أنظر الفقرة 48) بدفع مبالغ إضافية عندما لا يدفع المؤمن منافع الموظفين المحددة في بوليصة التأمين. وتتناول الفقرات (118 - 121) الإعتراف وقياس حقوق التعويض بموجب بوليصات التأمين التي لا تُعد أصولا للخطة.

الإعتراف والقياس - أصول الخطة

القيمة العادلة لأصول الخطة

115. تُطرح القيمة العادلة لأي أصول لخطة من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة عند تحديد العجز أو الفائض.

116. تستثني أصول الخطة المساهمات غير المدفوعة للصندوق والمستحقة من الجهة الإتحادية المعدة للتقارير، إلى جانب أي أدوات مالية غير قابلة للنقل صادرة عن الجهة الإتحادية ومحتفظ بها من قبل الصندوق. ويتم تخفيض أصول الخطة من خلال أي إلتزامات للصندوق لا ترتبط بمنافع الموظفين، مثل الذمم التجارية والذمم مستحقة الدفع الأخرى.

117. عندما تشمل أصول الخطة بوليصات التأمين المؤهلة التي تطابق تماماً مبلغ وتوقيت بعض أو كافة المنافع مستحقة الدفع بموجب الخطة، تعتبر القيمة العادلة لبوليصة التأمين تلك على أنها القيمة الحالية للإلتزامات ذات العلاقة (مع مراعاة التخفيض المطلوب في حال كانت المبالغ مستحقة القبض بموجب بوليصات التأمين غير قابلة للإسترداد بالكامل).

التعويضات

118. عندما، وفقط عندما يكون من المؤكد عمليا أن طرفاً آخر سوف يعوض الجهة الإتحادية بعض، أو كل النفقة المطلوبة لتسوية إلتزام منافع محددة، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن:

أ. تعترف بحقها في التعويض على أنه أصل منفصل. يجب على الجهة الإتحادية قياس الأصل بالقيمة العادلة.

ب. تُفَصل وتعترف بالتغيرات في القيمة العادلة لحقها في التعويض بالطريقة نفسها كما هي للتغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة (انظر الفقرتين 126 و128). يمكن أن تعترف بمكونات تكلفة المنافع المحددة المثبتة وفقاً للفقرة 122 بالصافي بعد طرح المبالغ المتعلقة بالتغيرات في القيمة الدفترية لحق التعويض.

119. في بعض الأحيان، تكون الجهة الإتحادية قادرة على التطلع إلى طرف آخر مثل شركة التأمين، لدفع كافة النفقات المطلوبة لتسوية إلتزام المنافع المحددة أو جزء منها. وتعتبر بوليصة التأمين المؤهلة، كما تضمنتها التعريفات في هذا المعيار، أصول خطة. وتحاسب الجهة الإتحادية بوليصة التأمين المؤهلة بنفس الطريقة التي تحاسب بها كافة أصول الخطة الأخرى ولا تنطبق الفقرة 118 (أنظر الفقرات 48 - 51 والفقرة 117).

120. عندما لا تكون بوليصة التأمين المُحتفظ بها من قبل الجهة الإتحادية بوليصة تأمين مؤهلة، فإن بوليصة التأمين هذه لا تُعد أصلاً للخطة. تُعد الفقرة 118 ملائمة لمثل هذه الحالات: تعترف الجهة الإتحادية بحقها في التعويض بموجب بوليصة التأمين على أنه أصل منفصل، وليس على أنه تخفيض عند تحديد عجزاً أو فائض المنافع المحددة. تتطلب الفقرة 142 (ب) من الجهة الإتحادية أن تفصح عن وصف مختصر للعلاقة بين الحق في التعويض والإلتزام المتعلق به.

121. إذا نشأ الحق في السداد بموجب بوليصة تأمين أو اتفاق ملزم قانونيا يطابق تماما مبلغ وتوقيت بعض أو كافة المنافع مستحقة الدفع بموجب خطة المنافع المحددة، تعتبر القيمة العادلة للحق في السداد على أنها القيمة الحالية الإلتزام ذو العلاقة (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا لم يكن السداد قابلا للإسترداد بالكامل).

مكونات تكلفة المنافع المحددة

122. يجب على الجهة الإتحادية أن تعترف بمكونات تكلفة المنافع المحددة، باستثناء ما يتطلبه معيار آخر، أو يسمح بتضمينه في تكلفة أصل، كما يلي:

أ. الإعتراف بتكلفة الخدمة (انظر الفقرتين 68 و114) ضمن الفائض أو العجز؛ و
ب. الإعتراف بصافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 125 - 128) ضمن الفائض أو العجز؛ و
ت. الإعتراف بإعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 129 - 132) ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

123. تقتضي المعايير الأخرى ضم تكاليف منافع موظفين محددة ضمن تكلفة الأصول كمخزون أو ممتلكات ومصانع ومعدات (معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 12 المتعلق بالمخزون وكذلك معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 17 المتعلق بالممتلكات والمصانع والمعدات). تشمل أي من تكاليف منافع ما بعد التوظيف مشمولة في تكلفة الأصل الحصة التناسبية للمكونات الواردة في الفقرة122 .

124. لا يجوز أن يعاد تصنيف إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة المثبتة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز في فترة لاحقة. مع ذلك، يجوز للجهة الإتحادية أن تحول تلك المبالغ المثبتة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى حساب آخر ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة

125. يجب أن يتحدد صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة بضرب صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة في معدل الخصم المحدد في الفقرة 85، كما هما محددان في بداية فترة البيانات المالية، مع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة خلال الفترة نتيجة لمدفوعات المساهمة والمنفعة.

126. يمكن إعتبار صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة بأنه إيراد الفائدة على أصول الخطة. لقد تناولت الفقرة 66 تكلفة الفائدة على إلتزام المنافع المحددة والفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل.

127. يُعد إيراد الفائدة على أصول الخطة مكوناً للعائد على أصول الخطة، ويتحدد بضرب القيمة العادلة لأصول الخطة في معدل الخصم المحدد في الفقرة 85، كما هما محددان في بداية فترة البيانات المالية، مع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في أصول الخطة المُحتفظ بها خلال الفترة نتيجة لمدفوعات المساهمة والمنفعة. يُضمن الفرق بين إيراد الفائدة على أصول الخطة والعائد على أصول الخطة في إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة.

128. تُعد الفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل جزءًا من مجموع التغير الكلي في أثر الحد الأعلى للأصل، وتُحدد بضرب أثر الحد الأعلى للأصل في معدل الخصم المحدد في الفقرة 85، كما هما مُحددان في بداية فترة البيانات المالية. يُضمن الفرق بين هذا المبلغ ومجموع التغيير في أثر الحد الأعلى للأصل في إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة.

إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة

129. تشمل إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة:

أ. المكاسب والخسائر الإكتوارية (انظر الفقرتين 130 و131)؛ و
ب. العائد على أصول الخطة (انظر الفقرة 132)، باستثناء المبالغ المُضمّنة في صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرة 127)؛ و
ت. أي تغيير في تأثير الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمّنة في صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرة 128).

130. المكاسب والخسائر الإكتوارية من الزيادات أو الانخفاض في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة بسبب التغييرات في الإفتراضات الإكتوارية والتعديلات نتيجة الخبرة العملية. تشمل أسباب المكاسب والخسائر الإكتوارية، على سبيل المثال:

أ. المعدلات المرتفعة، أو المنخفضة بشكل غير متوقع لدوران الموظفين، أو للتقاعد المبكر أو للوفاة، أو للزيادات في الرواتب، أو للمنافع (عندما تشترط الشروط القانونية أو الإستنتاجية لخطة زيادات تضخمية للمنافع)، أو للتكاليف الطبية؛ و
ب. أثر التغيرات في الإفتراضات المتعلقة بخيارات دفع المنافع؛ و

ت. أثر التغيرات في تقديرات المعدل المستقبلي لدوران الموظفين، أو للتقاعد المبكر، أو للوفاة، أو للزيادات في الرواتب، أو للمنافع (عندما تشترط الشروط القانونية للخطة زيادات تضخمية للمنفعة)، أو للتكاليف الطبية؛ و

ث. أثر التغيرات في معدل الخصم.

131. لا تشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية التغيرات في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة بسب استحداث خطط منافع محددة، أو تعديلها، أو تقليصها، أو تسويتها، أو التغييرات في المنافع واجبة السداد بموجب خطة منافع محددة. ينتج عن مثل هذه التغييرات تكلفة خدمة سابقة، أو مكاسب، أو خسائر من التسوية.

132. عند تحديد العائد على أصول الخطة، تطرح الجهة الإتحادية تكاليف إدارة أصول الخطة وأي ضريبة واجبة السداد من قبل الخطة ذاتها، بخلاف الضريبة المُضمنة في الإفتراضات الإكتوارية المستخدمة لقياس إلتزام المنافع المحددة (الفقرة 78). لا تُطرح التكاليف الإدارية الأخرى من العائد على أصول الخطة.

العرض

المقاصة

133. تقوم الجهة الإتحادية بمقاصة الأصل المرتبط بخطة معينة مقابل الإلتزام المرتبط بخطة أخرى، عندما، وفقط عندما :

أ. تملك الجهة الإتحادية حق قانونياً نافذاً بإستخدام الفائض في خطة معنية لتسوية الإلتزام بموجب خطة أخرى؛ و

ب. تهدف الجهة الإتحادية إما إلى تسوية الإلتزامات على أساس صافي، أو تحقيق فائضاً في خطة معنية وتسوية الإلتزام بموجب خطة أخرى بشكل متزامن.

134. تتشابه ضوابط المقاصة مع تلك المحددة للأدوات المالية في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 29 "الأدوات المالية" (أنظر إلى بند الإعتراف بالأدوات المالية).

التمييز بين المتداول وغير المتداول

135. يتم عرض الأصول والإلتزامات في هذا المعيار بنفس طريقة عرض الأصول والإلتزامات المدرجة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 1 "عرض البيانات المالية".

مكونات تكلفة المنافع المحددة

136. تتطلب الفقرة 122 من الجهة الإتحادية أن تعترف بتكلفة الخدمة وصافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة ضمن الفائض أو العجز. يتم عرض تكلفة الخدمة وصافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة بنفس طريقة عرض مكونات بيان الأداء المالي المدرجة في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 1 "عرض البيانات المالية".

الإفصاحات

137. يجب على الجهة الإتحادية أن تفصح عن المعلومات التي:

أ. توضح خصائص خطط المنافع المحددة الخاصة بها والمخاطر المرتبطة بها (انظر الفقرة 141)؛

ب. تحدد وتوضح المبالغ الواردة في بياناتها المالية الناتجة عن خطط المنافع المحددة الخاصة بها (انظر الفقرات 142 - 146)؛ و

ت. تصف كيف يمكن أن تؤثر خطة المنافع المحددة الخاصة بها على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للجهة الإتحادية، وتوقيتها، ودرجة عدم التأكد بشأنها (انظر الفقرات 147 - 149).

138. لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة 137، يجب على الجهة الإتحادية أن تأخذ في الحسبان جميع ما يلي:

أ. مستوى التفصيل الضروري لتستوفي متطلبات الإفصاح؛ و

ب. مدى التأكيد الذي ينبغي إبرازه لكل من المتطلبات المتنوعة؛ و

ت. مستوى التجميع، أو التفصيل الذي ينبغي القيام به؛ و

ث. ما إذا كان مستخدمو التقرير يحتاجون إلى معلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المُفصح عنها.

139. عندما تكون الإفصاحات المقدمة وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ومعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية الأخرى غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة 137، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تُفصح عن المعلومات الإضافية الضرورية لتحقيق تلك الأهداف. فعلى سبيل المثال، يجوز للجهة الإتحادية أن تعرض تحليلاً للقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة والذي يميز بين طبيعة هذا الإلتزام، وخصائصه، ومخاطره. يمكن أن يميز مثل هذا الإفصاح:

أ. بين المبالغ المستحقة للأعضاء الفاعلين، والأعضاء المؤجلين، وأصحاب المعاشات التقاعدية.

ب. بين المنافع المكتسبة، والمنافع المستحقة ولكنها ليست منافع مكتسبة.

ت. بين المنافع المشروطة، والمبالغ التي تنسب إلى زيادة الرواتب المستقبلية، والمنافع الأخرى.

140. يجب على الجهة الإتحادية أن تقدر ما إذا كان ينبغي أن تفصل جميع الإفصاحات، أو بعضها لتمييز الخطط، أو مجموعات من الخطط التي لها مخاطر مختلفة بشكل ذي أهمية نسبية. على سبيل المثال، يجوز للجهة الإتحادية أن تفصل الإفصاح عن الخطة بحيث تظهر واحدة، أو أكثر من الخصائص التالية:

أ. مواقع جغرافية مختلفة.
ب. خصائص مختلفة مثل خطة راتب المعاش التقاعدي الثابت، أو خطة راتب المعاش التقاعدي النهائي، أو الخطة الطبية لما بعد انتهاء التوظيف.
ت. بيئات تنظيمية مختلفة.
ث. قطاعات تقرير مختلفة.
ج. ترتيبات تمويل مختلفة (مثل، غير الممولة بشكل كلي، أو ممولة بشكل كلي، أو بشكل جزئي).

خصائص خطط المنافع المحددة والمخاطر المرتبطة بها

141. يجب على الجهة الإتحادية أن تُفصح عن:

أ. معلومات عن خطة المنافع المحددة الخاصة بها، بما في ذلك:

- ✓ طبيعة المنافع المُقدمة بموجب الخطة (مثل، خطط المنافع المحددة على أساس الراتب النهائي، أو الخطة على أساس المساهمة مع ضمان).
- ✓ وصف الإطار التنظيمي التي تعمل في ظله الخطة، على سبيل المثال، مستوى الحد الأدنى من متطلبات التمويل، وأي أثر للإطار التنظيمي على الخطة، مثل الحد الأعلى للأصل (انظر الفقرة 66).
- ✓ وصف أي مسؤوليات أخرى للجهة الإتحادية من حوكمة الخطة، على سبيل المثال، مسؤوليات أمناء أو مسؤوليات إدارة الخطة.

ب. وصف للمخاطر التي تُعَرِّض الخطة الجهة الإتحادية لها، مع التركيز على أي مخاطر غير مادية خاصة بالجهة الإتحادية ذاتها أو خاصة بالخطة ذاتها، وعلى أي تركيزات مهمة للمخاطر. على سبيل المثال، عندما تُستثمَر أصول الخطة بشكل أساسي في فئة واحدة من الإستثمارات، على سبيل المثال العقارات، فإن الخطة قد تعرض الجهة الإتحادية لتركيز مخاطر أسعار السوق العقارية.
ت. وصف لأي تعديلات، تقليصات وتسويات للخطة.
ث. الأساس الذي يُحَدَّد بموجبه معدل الخصم.

توضيح للمبالغ الواردة في البيانات المالية

142. يجب على الجهة الإتحادية أن تقدم مطابقة بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي لكل مما يلي، في حال انطباق ذلك:

أ. صافي إلتزام (أصل)، المنافع المحددة، مبيناً مطابقات منفصلة لكل مما يلي:

- ✓ أصول الخطة.
- ✓ القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.
- ✓ أثر الحد الأعلى للأصل.

ب. أي حقوق في التعويض. يجب على الجهة الإتحادية أيضاً أن تصف العلاقة بين أي حق في التعويض والإلتزام المتعلق به.

143. يجب أن تظهر كل مطابقة واردة في الفقرة 142 كلاً مما يلي، في حال انطباق ذلك:

أ. تكلفة الخدمة الحالية.

ب. إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة.

ت. إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة، مبينة بشكل منفصل:

- ✓ العائد على أصول الخطة، باستثناء المبالغ المُضمنة في الفائدة في البند (ب).
- ✓ المكاسب والخسائر الإكتوارية الناتجة عن التغييرات في الإفتراضات الديمغرافية انظر الفقرة 78 (أ).
- ✓ المكاسب والخسائر الإكتوارية الناتجة عن التغييرات في الإفتراضات المالية انظر الفقرة 78 (ب).
- ✓ التغييرات في أثر تقييد صافي أصل منافع محددة بالحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمنة في الفائدة في البند (ب). يجب على الجهة الإتحادية أن تُفصح أيضاً عن الكيفية التي حددت بها الحد الأقصى للمنافع الاقتصادية المتاحة، أي ما إذا كانت هذه المنافع ستكون في شكل مبالغ مُستردة، أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية، أو مزيج منهما.

ث. تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الناتجة عن التسويات. كما هو مسموح به بموجب الفقرة 102، لا يلزم التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة عن المكاسب والخسائر الناتجة عن التسويات عندما تحدث معاً.

ج. أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

ح. المساهمات في الخطة، تظهر، بشكل منفصل، بين تلك التي يقدمها ارباب العمل وتلك التي يقدمها المشاركون في الخطة.

خ. المدفوعات من الخطة، مبينة بشكل منفصل المبلغ المسدد فيما يتعلق بالتسويات.

د. آثار تجميع واستبعاد العمليات في الجهات الإتحادية.

144. يجب على الجهة الإتحادية أن تفصل القيمة العادلة لأصول الخطة إلى فئات تميز طبيعة هذه الأصول من مخاطرها، وتصنف بشكل فرعي كل فئة لأصول الخطة إلى تلك التي لها سعر سوق

معلن في سوق نشطة، وتلك التي ليس لها مثل هذا السعر. على سبيل المثال، ومع الأخذ في الحسبان مستوى الإفصاح الموضح في الفقرة 138، يمكن للجهة الإتحادية أن تميز بين:

أ. النقد ومُعادِلات النقد؛ و
ب. أدوات الملكية (مُفصلة بحسب نوع المنشأت، وحجم الهيئة، والموقع الجغرافي، إلخ)؛ و
ت. أدوات الدين (مُفصلة بحسب المُصدر، وجودة الائتمان، والموقع الجغرافي، إلخ)؛ و
ث. العقارات (مُفصلة بحسب الموقع الجغرافي، إلخ)؛ و
ج. المشتقات (مُفصلة بحسب نوع المخاطر التي يتحوط لها العقد، على سبيل المثال، عقود سعر الفائدة، وعقود صرف العملات الأجنبية، وعقود حقوق الملكية، وعقود الائتمان، والمقايضات طويلة الأجل، وغيرها)؛ و
ح. الصناديق الإستثمارية (مُفصلة بحسب نوع الصندوق)؛ و
خ. الأوراق المالية المضمونة بأصول؛ و
د. الديون المهيكلة.

145. يجب على الجهة الإتحادية أن تُفصح عن القيمة العادلة للأدوات المالية القابلة للتحويل الخاصة بالجهة الإتحادية والمحتفظ بها كأصول للخطة، والقيمة العادلة لأصول الخطة التي هي عقارات تشغلها الجهة الإتحادية، أو أي أصول أخرى مُستخدمة من قبل الجهة الإتحادية.

146. يجب على الجهة الإتحادية أن تُفصح عن الإفتراضات الإكتوارية المهمة المستخدمة عند تحديد القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة (انظر الفقرة 78). يجب أن يكون مثل هذا الإفصاح في شكل قيم مطلقة (مثلاً، كنسبة مئوية مطلقة، وليس فقط كهامش بين نسب مئوية مختلفة ومتغيرات أخرى). عندما تقدم الجهة الإتحادية إفصاحات إجمالية لمجموعة من الخطط، فإنه يجب عليها أن توفر مثل هذه الإفصاحات في شكل متوسطات مرجحة، أو نطاقات ضيقة نسبياً.

مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها، ودرجة عدم التأكد التي تصاحبها

147. يجب على الجهة الإتحادية أن تُفصح عما يلي:

أ. تحليل حساسية لكل افتراض اكتواري مهم (مثل المُفصح عنه بموجب الفقرة 146) كما في نهاية فترة البيانات المالية، مبيناً كيف كان سيتأثر إلتزام المنافع المحددة بالتغيرات في الافتراض الاكتواري ذي الصلة، والتي كانت ممكنة بشكل معقول في ذلك التاريخ.
ب. الطرق والإفتراضات المستخدمة في إجراء التحليلات المطلوبة بموجب البند (أ) وحدود تلك الطرق.
ت. التغييرات من الفترة السابقة في الطرق والإفتراضات المستخدمة في إجراء تحليلات الحساسية، وأسباب مثل هذه التغييرات.

148. يجب على الجهة الإتحادية أن تُفصح عن وصف لأي استراتيجيات، مُستخدمة من قبل الخطط، أو الجهة الإتحادية، لمقابلة الأصول بالإلتزامات، بما في ذلك إستخدام الدفعات السنوية وغيرها من الطرق، مثل المقايضات طويلة الأجل، لإدارة المخاطر.

149. لتوفير دلالة على أثر خطة المنافع المحددة على التدفقات النقدية المستقبلية للجهة الإتحادية، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تُفصح عن:

أ. وصف لأي ترتيبات تمويل وسياسة التمويل التي تؤثر على المساهمات المستقبلية.

ب. المساهمات المتوقعة في الخطة لفترة البيانات المالية التالية.
ت. معلومات عن أجل استحقاق إلتزام المنافع المحددة. سيشمل ذلك المتوسط المرجح لمدة إلتزام المنافع المحددة وقد يشمل معلومات أخرى من توزيع توقيت مدفوعات المنافع، مثل تحليل استحقاق مدفوعات المنافع.

خطط مقدمة من أكثر من جهة

150. عندما تشارك جهة الإتحادية في خطط منافع محددة من أكثر من جهة، فإنه يجب عليها أن تفصح عن:

أ. وصف لترتيبات التمويل، بما في ذلك الطريقة المستخدمة لتحديد معدل مساهمات الجهة الإتحادية وأي حد أدنى لمتطلبات التمويل.
ب. وصف مدى المسؤولية النظامية للجهة الإتحادية في الخطة عن إلتزامات الجهات الإتحادية الأخرى بموجب أحكام وشروط الخطة المقدمة من أكثر من جهة.
ت. وصف أي تخصيص متفق عليه للعجز أو الفائض عند:

- ✓ إنهاء الخطة؛ أو
- ✓ انسحاب الجهة الإتحادية من الخطة.

ث. عندما تقوم الجهة الإتحادية بالمحاسبة عن تلك الخطة على أنها خطة مساهمات محددة وفقاً للفقرة 34، فإنه يجب عليها أن تُفصح عما يلي، إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب البنود (أ) - (ت) وبدلاً من المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات 141 - 149:

- ✓ حقيقة أن الخطة هي خطة منافع محددة.
- ✓ سبب عدم وجود معلومات متاحة كافية تمكن الجهة الإتحادية من المحاسبة عن الخطة على أنها خطة منافع محددة.
- ✓ المساهمات المتوقعة في الخطة لفترة البيانات المالية التالية.
- ✓ معلومات عن أي عجز أو فائض في الخطة والذي قد يؤثر على مبلغ المساهمات المستقبلية، بما في ذلك الأساس المستخدم لتحديد هذا العجز أو الفائض والآثار إن وجدت، على الجهة الإتحادية.
- ✓ إشارة لمستوى مشاركة الجهة الإتحادية في الخطة مُقارنة بالجهات الإتحادية المشاركة الأخرى. من أمثلة المقاييس التي قد توفر مثل هذه الإشارة نسبة مجموع مساهمات الجهة الإتحادية في الخطة، أو نسبة مجموع عدد الأعضاء الفعليين، والأعضاء المتقاعدين، والأعضاء السابقين الذين يحق لهم الحصول على منافع، إذا كانت هذه المعلومات متاحة.

خطط المنافع المحددة عندما تكون المنشآت المشاركة خاضعة للسيطرة المشتركة

151. عندما تشارك جهة الإتحادية في خطط المنافع المحددة عندما تكون المنشآت المشاركة خاضعة للسيطرة المشتركة، فإنه يجب عليها أن تُفصح عن:

أ. الاتفاق التعاقدي، أو السياسة المعلنة لتحميل صافي تكلفة المنافع المحددة، أو حقيقة أنه لا توجد مثل هذه السياسة.
ب. سياسة تحديد المساهمة التي ينبغي أن تسددها الجهة الإتحادية.

ت. جميع المعلومات عن الخطة ككل والمطلوبة بموجب الفقرات 137 - 149، وذلك عندما تقوم الجهة الإتحادية بالمحاسبة عن تخصيص صافي تكلفة المنافع المحددة كما هو مُوضح في الفقرة 41.

ث. جميع المعلومات عن الخطة ككل والمطلوبة بموجب الفقرات 137 - 139، و141، و144 - 146 و149 (أ) و (ب)، وذلك عندما تقوم الجهة الإتحادية بالمحاسبة عن المساهمة واجبة السداد للفترة كما هو موضح في الفقرة 41.

152. يمكن الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 151 (ت) و (ث) من خلال الإشارة المرجعية إلى إفصاحات في البيانات المالية لمجموعة أخرى من الجهات الإتحادية عندما:

أ. تحدد البيانات المالية لمجموعة الجهات الإتحادية تلك وتُفصح بشكل منفصل عن المعلومات المطلوبة عن الخطط؛ و

ب. تتاح البيانات المالية لمجموعة الجهات الإتحادية تلك لمستخدمي البيانات المالية بنفس ترتيبات إتاحة البيانات المالية للجهة الإتحادية، وفي نفس وقت إتاحة البيانات المالية للجهة الإتحادية أو قبله.

الإفصاحات الواردة في معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية الأخرى

153. عندما يكون مطلوباً بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 20 المتعلق بالإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة، تُفصح الجهة الإتحادية معلومات حول:

أ. معاملات مع الأطراف ذوي علاقة مع خطط المنافع لما بعد انتهاء التوظيف؛ و

ب. منافع ما بعد انتهاء التوظيف لموظفي الإدارة الرئيسيين.

154. عندما يكون مطلوباً بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة المعيار 19 - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، تُفصح الجهة الإتحادية عن معلومات حول الإلتزامات المحتملة الناتجة من إلتزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف.

منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى

155. تشمل منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى بنوداً مثل ما يلي، وذلك عندما لا يُتوقع أن تُسوى بشكل كامل قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة البيانات المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها:

أ. الإجازات المدفوعة طويلة الأجل مثل الخدمة الطويلة أو إجازات التفرغ؛

ب. منافع الخدمة لمدة 25 سنة أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى؛

ت. منافع العجز طويل الأجل؛

ث. المكافئات والمشاركة في الأرباح مستحقة المدفع بعد 12 شهرا أو أكثر من نهاية الفترة التي قدم فيها الموظف الخدمة المعنية؛

ج. التعويض المؤجل المدفوع بعد 12 شهرا أو أكثر من نهاية الفترة التي تم اكتسابها فيها؛ و

ح. التعويض مستحق الدفع من قبل الجهة الإتحادية إلى أن يبرم الموظف عقد توظيف جديد.

156. لا يخضع قياس منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى لدرجة عدم التأكد نفسها التي يخضع لها قياس منافع ما بعد انتهاء التوظيف. لهذا السبب، يتطلب هذا المعيار طريقة مبسطة للمحاسبة

عن منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى. على العكس من المحاسبة المطلوبة من المنافع لما بعد انتهاء التوظيف، فإن هذه الطريقة لا تعترف بإعادة القياس ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

157. يتضمن هذه المعيار افتراضاً قابلًا للدحض بأن مدفوعات العجز طويل الأجل لا تخضع عادة لنفس الدرجة من عدم التأكد التي يخضع لها قياس منافع ما بعد انتهاء التوظيف. عندما يتم دحض هذا الافتراض، تنظر الجهة الإتحادية فيما إذا كان ينبغي المحاسبة من بعض أو جميع مدفوعات العجز على المدى الطويل وفقا للفقرات 57 - 154.

الإعتراف والقياس

158. عند إعتراف وقياس الفائض والعجز في خطط أخرى لمنافع موظفين طويلة الأجل، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تطبق الفقرات 58 - 100 و115 - 117. يجب على الجهة الإتحادية أن تطبق الفقرات 118 - 121 عند إعتراف وقياس أي حق في التعويض.

159. بالنسبة لمنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، فإنه يجب الإعتراف بصافي المبلغ في الفائض أو العجز، باستثناء ذلك المبلغ الذي يتطلب، أو يسمح معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية آخر بتضمينه في تكلفة أصل:

أ. تكلفة الخدمة (انظر الفقرات 68 - 114)، و
ب. صافي العائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 125 - 128)، و
ت. إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 129 - 132).

160. شكل آخر لمنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى هو منافع العجز الطويلة الأجل. فعندما يعتمد مستوى المنافع على طول الخدمة، فإن إلتزاماً ينشأ عندما تُقدم الخدمة. يعكس قياس هذا الإلتزام احتمال أن الدفع سوف يكون مطلوباً، وطول المدة المتوقع أن يتم عنها الدفع. عندما يكون مستوى المنافع هو نفسه لأي موظف عاجز بغض النظر عن سنوات الخدمة، فإن التكلفة المتوقعة لتلك المنافع تُعترف عندما يقع الحدث الذي يسب عجزاً طويل الأجل.

الإفصاح

161. بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، قد تتطلب معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية الأخرى إفصاحات. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 20 المتعلق بالإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة إفصاحات عن منافع موظفي الإدارة الرئيسيين. يتطلب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 1 المتعلق بعرض البيانات المالية، إفصاحات عن منافع الموظفين.

منافع إنهاء الخدمة

162. يتناول هذا المعيار منافع إنهاء الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى، نظراً لأن الحدث الذي ينشأ عنه الإلتزام هو إنهاء الخدمة وليس خدمة الموظفين. تنتج منافع إنهاء الخدمة إما من قرار الجهة الإتحادية بإنهاء الخدمة، أو من قرار الموظف بقبول عرض الجهة الإتحادية لمنافع في مقابل إنهاء الخدمة.

163. لا تشمل منافع إنهاء الخدمة منافع الموظفين الناتجة من إنهاء الخدمة بناءً على طلب الموظف دون عرض من الجهة الإتحادية، أو نتيجة متطلبات التقاعد الإلزامية، نظراً لأن تلك المنافع هي منافع لما بعد انتهاء لتوظيف. تقدم بعض الجهات الإتحادية مستوى أقل من المنافع لإنهاء الخدمة بناء على طلب الموظف (والتي في جوهرها منافع لما بعد انتهاء التوظيف) مقارنة بإنهاء الخدمة بناءً على طلب الجهة الإتحادية. يكون الفرق بين المنافع المقدمة لإنهاء الخدمة بناءً على طلب الموظف والمنافع الأعلى المُقدمة بناء على طلب الجهة هو منافع إنهاء الخدمة.

164. لا يحدد شكل منافع الموظفين ما إذا كانت مُقدمة مقابل خدمة، أو مقابل إنهاء توظيف الموظف. تدفع منافع إنهاء الخدمة عادة كمبلغ إجمالي مقطوع، ولكنها تشمل أيضاً في بعض الأحيان:

أ. تحسين لمنافع ما بعد انتهاء التوظيف، إما بشكل مباشر من خلال خطة منافع الموظفين، أو بشكل غير مباشر.

ب. راتب حتى نهاية فترة إشعار محددة، إذا لم يعد الموظف يقدم خدمة أخرى توفر منافع اقتصادية للجهة الإتحادية.

165. تشمل المؤشرات على أن منافع الموظفين تقدم في مقابل خدمات ما يلي:

أ. أن تكون المنافع مشروطة بتقديم خدمة مستقبلية (بما في ذلك المنافع التي تزداد عندما تُقدم خدمة إضافية).

ب. أن تُقدم المنافع وفقاً لشروط خطة منافع الموظفين.

166. تقدم بعض منافع إنهاء الخدمة وفقاً لشروط خطة قائمة لمنافع الموظفين. فعلى سبيل المثال، قد تُحدد بموجب تشريع، أو عقد توظيف، أو اتفاق مع اللجنة العمالية، أو قد تكون ضمنيًا نتيجة لممارسة سابقة لأرباب العمل بتقديم منافع مشابهة. كمثال آخر، عندما تقدم الجهة الإتحادية عرضاً بمنافع متاحة لأكثر من فترة قصيرة، أو وجود أكثر من فترة قصيرة بين العرض والتاريخ المتوقع للإنهاء الفعلي للتوظيف، فإن الجهة الإتحادية تأخذ في الحسبان ما إذا كانت قد وضعت خطة جديد لمنافع الموظفين وبالتالي ما إذا كانت المنافع المُقدمة بموجب تلك الخطة هي منافع إنهاء الخدمة أو منافع لما بعد انتهاء التوظيف. تكون المنافع المُقدمة وفقاً لأحكام خطة منافع الموظفين هي منافع إنهاء الخدمة عندما تنتج عن قرار الجهة الإتحادية بإنهاء توظيف الموظف ولا تكون أيضاً مشروطة بتقديم خدمة مستقبلية.

167. تُقدم بعض منافع الموظفين بغض النظر عن سبب مغادرة الموظف. يكون دفع مثل هذه المنافع مؤكدًا (رهنًا بأي متطلبات اكتساب، أو متطلبات حد أدنى للخدمة) إلا أن توقيت دفعها يكون غير مؤكد. بالرغم من أن مثل هذه المنافع تُوصف على أنها تعويضات إنهاء الخدمة، أو مكافآت نهاية خدمة، فإنها تُعد منافع لما بعد انتهاء التوظيف وليست منافع إنهاء الخدمة، وتقوم الجهة الإتحادية بالمحاسبة عنها على أنها منافع لما بعد انتهاء التوظيف.

الإعتراف

168. تعترف الجهة الإتحادية بمنافع إنهاء الخدمة كإلتزام وكمصروف التوظيف في أي من التواريخ التالية أيهما يحدث أولاً:

أ. عندما لا تَعد الجهة الإتحادية قادرة على سحب عرض هذه المنافع؛ و
ب. عندما تعترف الجهة الإتحادية تكاليف لإعادة هيكلة، والتي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية المعيار 19 وتنطوي على دفع منافع إنهاء الخدمة.

169. بالنسبة لمنافع إنهاء الخدمة واجبة السداد نتيجة لقرار الموظف بقبول عرض المنافع في مقابل إنهاء الخدمة، يكون الوقت الذي لا تُعَد فيه الجهة الإتحادية قادرة على سحب عرض منافع إنهاء الخدمة هو الأبكر من بين:

أ. عندما يقبل الموظف العرض؛ و
ب. عندما يسري قيد (مثل، متطلب نظامي، أو تنظيمي، أو تعاقدي، أو أي قيد آخر) على قدرة الجهة الإتحادية على سحب العرض. هذا سيكون عندما يقدم العرض، إذا وجد القيد في وقت العرض.

170. بالنسبة لمنافع إنهاء الخدمة واجبة السداد نتيجة قرار الجهة الإتحادية بإنهاء توظيف الموظفين، لا تُعد الجهة الإتحادية قادرة على سحب العرض عندما تبلغ الموظفين المتأثرين بالخطط لإنهاء الخدمة يستوفي جميع الضوابط التالية:

أ. تشير التصرفات المطلوبة لاستكمال الخطة أنه من غير المحتمل أن تُجرَى تغيرات مهمة.
ب. تحدد الخطة عدد الموظفين الذين سيُنْهَى توظيفهم، وتصنيفات وظائفهم ومواقعهم (ولكن لا يلزم أن تحدد الخطة كل موظف بعينه) والتاريخ المتوقع لإنجازه.
ت. تحدد الخطة منافع إنهاء الخدمة التي سيحصل عليها الموظفون بتفصيل كاف بحيث يستطيع الموظفون تحديد نوع ومبلغ المنافع التي سيحصلون عليها عند إنهاء توظيفهم.

171. عندما تعترف الجهة بمنافع إنهاء الخدمة، فإنه قد يتعين عليها أيضا المحاسبة عن تعديل أو تقليص المنافع الأخرى للموظفين (انظر الفقرة 105).

القياس

172. يجب على الجهة الإتحادية قياس منافع إنهاء الخدمة عند الإعتراف الأولي، ويجب عليها أيضاً الإعتراف وقياس التغيرات اللاحقة، وفقا لطبيعة منافع الموظفين، شريطة أنه عندما تكون منافع إنهاء الخدمة تحسيناً لمنافع ما بعد انتهاء التوظيف، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تطبق متطلبات منافع ما بعد انتهاء التوظيف. خلافاً لذلك:

أ. عندما يتوقع أن تسوى منافع إنهاء الخدمة بشكل كلي قبل اثني عشر شهرا بعد نهاية فترة البيانات المالية التي تعترف فيها منافع إنهاء الخدمة، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تطبق متطلبات منافع الموظفين قصيرة الأجل.

ب. عندما لا يتوقع أن تسوى منافع إنهاء الخدمة، بشكل كلي قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة البيانات المالية، فإنه يجب على الجهة الإتحادية أن تطبق متطلبات منافع الموظفين طويلة الأجل.

173. نظراً لأن منافع إنهاء الخدمة لا تُقدم في مقابل خدمة، فإن الفقرات 72 - 76 المتعلقة بنسب المنافع لفترات الخدمة تكون غير ذات صلة.

مثال 39.9 - منافع إنهاء الخدمة

الخلفية للمثال:

نتيجة لعملية استحواذ أخيرة، تخطط جهة إتحادية لإغلاق مصنع خلال عشرة أشهر، وخلال ذلك الوقت، سوف تُنهي توظيف جميع الموظفين المتبقين بالمصنع. ونظراً لحاجة الجهة الإتحادية لخبرة الموظفين بالمصنع لاستكمال بعض العقود، فإنها تعلن عن خطة إنهاء الخدمة على النحو التالي:

كل موظف يبقى ويقدم خدمة حتى إغلاق المصنع في تاريخ إنهاء الخدمة يتسلَّم دفعة نقدية قدرها 30,000 درهم إماراتي. ويتسَلَّم الموظفون الذين يتركون الجهة الإتحادية قبل إغلاق المصنع 10,000 درهم إماراتي.

يوجد 120 موظف بالمصنع، ووقت إعلان الخطة، تتوقع الجهة الإتحادية أن يتركها 20 منهم قبل الإغلاق. وبناء عليه، يكون إجمالي التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة بموجب الخطة 3,200,000 درهم إماراتي (أي 20 × 10,000 درهم إماراتي + 100 × 30,000 درهم إماراتي). وكما هو مطلوب بموجب الفقرة 163، فإن الجهة الإتحادية تقوم بالمحاسبة عن المنافع المقدمة في مقابل إنهاء الخدمة على أنها منافع إنهاء الخدمة وتحاسب عن المنافع المقدمة في مقابل خدمات على أنها منافع موظفين قصيرة الأجل.

منافع إنهاء الخدمة

تبلغ المنافع المقدمة في مقابل إنهاء الخدمة 10,000 درهم إماراتي. وهو المبلغ الذي سيكون على الجهة الإتحادية أن تدفعه لإنهاء الخدمة بغض النظر عما إذا كان الموظفون سيبقون ويقدمون الخدمة حتى إغلاق المصنع أو سيتركون الجهة الإتحادية قبل الإغلاق. حتى ولو كان بإمكان الموظفين أن يتركوا الجهة الإتحادية قبل الإغلاق، فإن إنهاء توظيف جميع الموظفين سيكون نتيجة لقرار الجهة الإتحادية بإغلاق المصنع وإنهاء توظيفهم (بمعنى أن جميع الموظفين سيتركون الخدمة عندما يغلق المصنع) ولذلك، تعترف الجهة الإتحادية بإلتزاماً قدره 1,200,000 درهم إماراتي (أي 120 × 10,000 درهم إماراتي) لمنافع إنهاء الخدمة المقدمة وفق خطة منافع الموظفين في التاريخ الأبكر لإعلان خطة إنهاء الخدمة أو عندما تعترف الجهة الإتحادية بتكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بإغلاق المصنع.

مثال 39.9 - منافع إنهاء الخدمة

المنافع المقدمة في مقابل خدمة

تكون المنافع الإضافية التي سوف يحصل عليها الموظفون عندما يقدمون خدمة لفترة عشرة أشهر كاملة مقابل الخدمات المقدمة على مدى تلك الفترة. وتقوم الجهة الإتحادية بالمحاسبة عنها على أنها منافع موظفين قصيرة الأجل نظراً لأن الجهة الإتحادية تتوقع تسويتها قبل اثني عشر شهرا بعد نهاية فترة البيانات المالية. وفي هذا المثال، لا حاجة للخصم، وبالتالي يُعترف بمصروف قدرة 200,000 درهم إماراتي (أي 2,000,000 درهم إماراتي ÷ 10) في كل شهر خلال فترة الخدمة التي تبلغ مشرة أشهر، مع زيادة مقابلة في القيمة الدفترية للإلتزام.

الإفصاح

174. بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع إنهاء الخدمة، فإن نطاق معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية الأخرى قد تتطلب إفصاحات.

الأحكام الإنتقالية

بالرجوع إلى متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 33 "تبني مبدأ الإستحقاق للمرة الأولى"، فإنه يمكن للجهة الإتحادية أن تستفيد من الإعفاءات المؤقتة المتعلقة بخطط المنافع المحددة فقط خلال الفترة الإنتقالية المحددة ب 3 سنوات أو عند التطبيق الأولي للمعيار، فيما يتوجب على الجهة الإتحادية الإعتراف وقياس منافع الموظفين الأخرى في تاريخ تبني المعيار للمرة الأولى.

يرجى الرجوع إلى معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 33 "تبني مبدأ الإستحقاق للمرة الأولى" لتفاصيل الإعفاءات المؤقتة المسموح بها عند تبني المعيار للمرة الأولى.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب إعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة.

المراجع الفنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 39 - منافع الموظفين.

باب – الإستثمارات واعداد البيانات الماليّة الموحّدة

جدول محتويات الوثيقة

متابعة تطوير الوثيقة 826
مقدمة 829
نبذة عامة حول الاستثمارات وإعداد البيانات الماليّة الموحّدة للحكومة الاتحاديّة 830
التعريفات 832
المعيار 34 - البيانات المالية المنفصلة 837
المعيار 34.1 - البيانات المالية المرحلية 844
المعيار 35 - البيانات الماليّة الموحّدة 858
المعيار 36 - الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة 874
المعيار 37 - الترتيبات المشتركة 891
المعيار 38 - الإفصاح عن الحصص في جهات اتحادية أو منشآت أخرى 901
المعيار 18 - تقارير القطاعات 918
الأحكام الانتقالية 932
تاريخ النفاذ 932
المراجع الفنية 932

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بالاستثمارات وإعداد البيانات الماليّة الموحّدة الخاصة بهذه الحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	
النسخة الثانية	نوفمبر 2020	ديسمبر 2020	• إضافة فقرة رقم 11 المتعلقة بتوضيح أكثر تفصيلا للسيطرة في المعيار 35 - البيانات الماليّة الموحّدة • إضافة فقرة رقم 26 المتعلقة بالمنافع في المعيار 35 - البيانات الماليّة الموحّدة • إضافة فقرة رقم 45 المتعلقة بخسارة السيطرة في المعيار 35 - البيانات الماليّة الموحّدة • إضافة فقرة رقم 8 المتعلقة بالاحكام والافتراضات في المعيار 35 - البيانات الماليّة الموحّدة • إضافة فقرة رقم 17 و18 تتعلق بإجراءات طريقة حقوق الملكية في المعيار 36 - الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة • إضافة فقرة رقم 9 تتعلق بالإفصاح عن معلومات حول الحصص في جهات/ منشآت أخرى في المعيار 38 - الإفصاح عن الحصص في جهات اتحادية أو منشآت أخرى • إضافة فقرة رقم 31 تتعلق بحصص في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها في المعيار 38 - الإفصاح عن الحصص في جهات اتحادية أو منشآت أخرى • إضافة فقرة رقم 27 تتعلق بالسياسات المحاسبية للقطاع في المعيار 18 - تقارير القطاعات السياسات المحاسبية للقطاع
النسخة الثالثة	ديسمبر 2023		• إضافة المعيار 34.1 البيانات المالية المرحلية
النسخة الخامسة	أغسطس 2025		• إدخال تحديثات بما يتماشى مع التعديلات الأخيرة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: - تعديل التوجيهات في "المعيار 34 - البيانات المالية المنفصلة" ضمن "إعداد البيانات الماليّة المنفصلة" لتوضيح المعالجة المحاسبية للاستثمارات. - إضافة توجيهات في "المعيار 36 - الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" تتعلق بالاعتراف وتحديد تصنيف الاستثمارات. - إضافة توجيهات في "المعيار 36 - الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" ضمن "القياس - خسائر الانخفاض القيمة" بشأن متطلبات الانخفاض، والأدلة الموضوعية، والأحداث ذات العلاقة بالشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة. - إضافة توجيهات في "المعيار 36 - الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" ضمن "التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض

			البيع"، توضح كيفية المعالجة المحاسبية للاستثمارات في حال استيفائها أو فقدانها لمعايير التصنيف. - حذف التوجيهات في "المعيار 36 - الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" ضمن "إيقاف استخدام طريقة حقوق الملكية"، والخاصة بمنع قياس الأسهم المتبقية بالقيمة العادلة. - إضافة توجيهات إلى نطاق "المعيار 38 - الإفصاح عن الحصص في جهات اتحادية أو منشآت أخرى" تتعلق بالحصص المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة، وفقًا "للمعيار 44 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضاً تفصيلياً للمعايير المحاسبية التي تنطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بالاستثمارات وإعداد البيانات الماليّة الموحّدة التي يتوجب على الجهة الاتحاديّة المطبقة للمرة الأولى اتباعها من أجل الحصول على بيانات مالية عادلة وشفافة.

وينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛ أو
- الهيئة الاتحاديّة.

فيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

نبذة عامة حول الاستثمارات وإعداد البيانات الماليّة الموحّدة للحكومة الاتحاديّة

تتطرق هذه الوثيقة للمعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس ومتطلبات الإفصاح عن الاستثمارات في جهات اتحادية/ منشآت تابعة أو منشآت زميلة أو في ترتيبات مشتركة بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية التي يتوجب على الجهة الاتحاديّة اتباعها عند إعداد بيانات مالية منفصلة أو موحّدة ذات جودة عالية. كما تتطرق هذه الوثيقة إلى أسس إعداد تقارير القطاعات.

تشمل هذه الوثيقة المعايير المحاسبية المتعلقة بتحديد أسس الاعداد والعرض العادل للبيانات الماليّة المنفصلة والموحّدة للجهة الاتحاديّة واستثماراتها من خلال التطرق إلى المواضيع الرئيسية التالية:

أ. تحديد متطلبات الاعتراف المحاسبي والقياس والإفصاح عن استثمارات الجهة الاتحاديّة في جهات اتحادية/ منشآت تابعة أو ترتيبات مشتركة أو منشآت زميلة وذلك عند إعداد التقارير الماليّة المنفصلة وتحديد طرق الاعتراف المحاسبي الخاصة بذلك؛

ب. تحديد أسس إعداد وعرض البيانات الماليّة الموحّدة وتحديد مبدأ السيطرة كأساس في عملية توحيد البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة؛

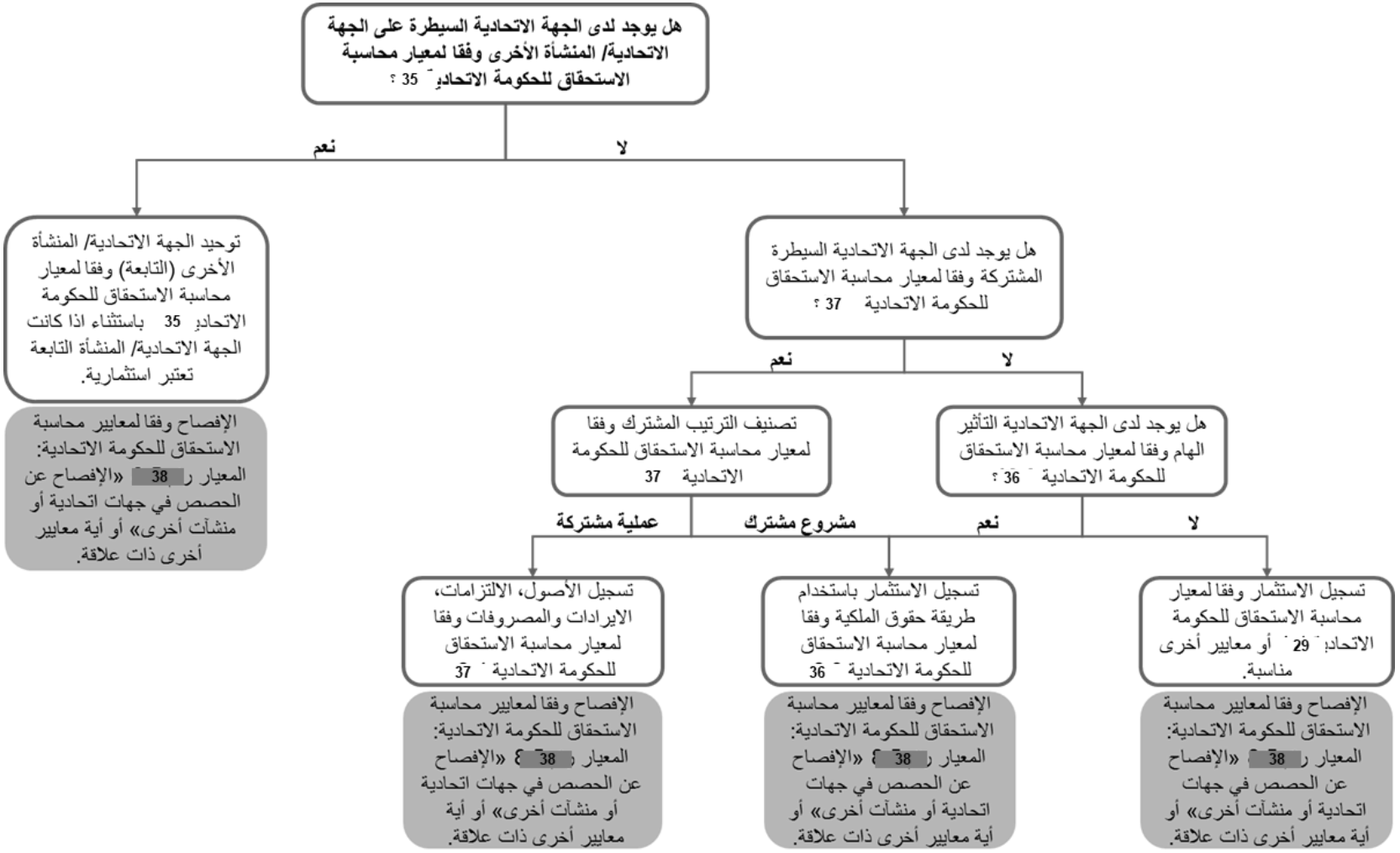
ت. شرح المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة وأسس الاعتراف بها وأسس عرض المعلومات المتعلقة بها، وتحديد أثرها على البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة؛

ث. تعريف السيطرة المشتركة وتوضيح أسس تصنيف الترتيبات المشتركة والمعالجة المحاسبية عن حصص الجهة الاتحاديّة في أية مشاريع مشتركة أو عمليات مشتركة؛

ج. تحديد متطلبات الإفصاح عن حصص الجهة الاتحاديّة في جهات اتحادية أخرى أو في منشآت أخرى، وذلك لتسهيل فهم تأثير هذه الحصص أو الاستثمارات على المركز المالي وبيان الأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة الاتحاديّة بشكل أفضل؛

ح. توضيح مبادئ عرض التقارير والمعلومات الماليّة وذلك بحسب القطاعات، مما يساعد مستخدمي البيانات الماليّة على فهم أداء الجهة الاتحاديّة وأنشطتها الرئيسية بشكل أفضل مما يعزز الشفافية في التقارير الماليّة للجهة الاتحاديّة.

يقدم الرسم البياني التالي شرح تفصيلي لأسس التعامل مع الاستثمارات وربطها بمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المناسبة:



التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
أصحاب القرار	هي الجهة الاتحاديّة أو المنشأة التي لديها حقوق اتخاذ قرارات والتي تكون (موكل) أو (وكيل) لجهات أخرى.
أصول القطاعات	هي تلك الأصول التشغيلية التي يستخدمها قطاع معين في أنشطته التشغيلية، والتي تنسب مباشرة إلى القطاع أو التي يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.
الأنشطة ذات صلة	هي أنشطة الجهة التابعة التي تؤثر على طبيعة أو قيمة المنافع التي تستلمها الجهة المسيطرة من خلال تعاملها مع الجهة التابعة.
إيراد القطاع	هو الإيراد المذكور في بيان الأداء المالي للجهة الاتحاديّة الذي ينسب بشكل مباشر لقطاع معين أو الجزء المناسب من الإيراد الذي يمكن تخصيصه على أساس معقول لقطاع معين، سواء من المساهمات أو المنح أو التحويلات أو المخالفات أو الرسوم أو المبيعات لعملاء خارجيين أو من عمليات مع قطاعات أخرى في نفس الجهة الاتحاديّة.
الايراد من الجهات/ المنشآت المهيكلة	ويشمل الرسوم المتواترة وغير المتواترة والفوائد وتوزيعات الأرباح وأية توزيعات شبيهة والأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة القياس أو إلغاء الاعتراف بالحصص في الجهات/المنشآت المهيكلة والأرباح والخسائر الناجمة عن نقل أصول والتزامات إلى الجهة/المنشأة المهيكلة.
البيانات الماليّة المنفصلة	البيانات الماليّة التي تقوم جهة اتحادية معيّنة بإعدادها، حيث تقوم بعرض الاستثمارات في الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة، والمنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة عبر استخدام طريقة حقوق الملكية أو بالتكلفة. تحدد البيانات الماليّة المنفصلة بتلك البيانات التي تعرض بالإضافة إلى: أ. البيانات الماليّة الموحّدة للجهة الاتحاديّة المستثمرة في الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة؛ أو ب. البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة المستثمرة في المنشآت الزميلة؛ أو ت. البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة المستثمرة في المشاريع المشتركة.

المصطلح	التعريف
البيانات الماليّة الموحّدة	هي البيانات الماليّة لكيان اقتصادي بحيث تكون الأصول والالتزامات وصافي الأصول والايرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للجهة الاتحاديّة المسيطرة والجهات الاتحاديّة المسيطر عليها معروضة ككيان اقتصادي منفرد.
الفترة المرحلية	هى الفترة التى تصدر فيها بيانات مالية مرحلية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة.
القوائم المالية المرحلية	البيانات المالية التى تحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما ينطبق في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 1 "عرض البيانات المالية"، أو مجموعة موجزة من البيانات المالية (كما ينطبق في هذا المعيار) للفترة المرحلية.
التأثير الهام	هو القدرة على المشاركة في اتخاذ قرارات السياسات الماليّة والتشغيلية لمنشأة معيّنة دون السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات. ويمكن ممارسة التأثير الهام بطرق عديدة، وغالبا ما يكون من خلال التمثيل في مجلس الإدارة أو في هيئة حاكمة مماثلة، ويمكن أن يمارس أيضا من خلال المشاركة في: أ. عملية وضع السياسات؛ ب. المعاملات ذات القيم الجوهرية بين الجهة الاتحاديّة والمنشأة؛ ت. تبادل الموظفين الإداريين؛ و ث. الاعتماد على المعلومات الفنية. يمكن تحقيق التأثير الهام من خلال الحصول على حصة ملكية أو بموجب قانون أو اتفاقية تنص على ذلك.
الترتيب المشترك	هو ترتيب ينشأ عنه سيطرة مشتركة بين جهتين اتحاديتين أو جهة اتحادية ومنشأة أخرى أو أكثر.
الترتيب الملزم	هو ترتيب يمنح حقوق والتزامات واجبة التنفيذ على الأطراف ويضمن حقوق قانونية أخرى، ويمكن إثباته بعدة طرق مثل (والتي قد تكون على الغالب وليس دائما) كتابة بشكل عقد أو محضر اجتماع موثق بين الأطراف. ويمكن للآليات التنظيمية مثل السلطات التشريعية أو التنفيذية أيضا خلق ترتيب ملزم مماثل للترتيبات التعاقدية وحدها أو بالتضامن مع عقود بين الأطراف.
التزامات القطاع	هي تلك الالتزامات التشغيلية التي تنجم عن الأنشطة التشغيلية لقطاع معين والتي إما أن تنسب مباشرة للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.

المصطلح	التعريف
جهة اتحادية استثمارية	هي الجهة الاتحاديّة التي: أ. تحصل على أموال من مستثمرين لغرض توفير خدمات ادارة الاستثمارات؛ ب. هدف الاستثمار لديها فقط لأرباح رأسمالية أو منافع/ ايرادات من الاستثمار، أو كليهما؛ ت. تقيم أداء كافة الاستثمارات لديها بنموذج القيمة العادلة.
الجهة الاتحاديّة المسيطرة	الجهة الاتحاديّة التي تسيطر على جهة أو جهات اتحادية/منشآت تابعة.
الجهة الاتحاديّة/ المنشاة التابعة أو المسيطر عليها	الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التي تسيطر عليها جهة اتحادية/ منشأة أخرى.
الجهة/ المنشأة المهيكلة	وتمثل الجهة الاتحاديّة أو المنشأة التي لا تكون فيها الطرق التقليدية هي الأساس في تحديد من يملك السيطرة على هذه الجهة/المنشأة كما يلي: أ. في الحالة التي قد تكون فيها الترتيبات الإدارية أو القانونية هي العامل المحدد في تحديد الجهة المسيطرة فإن الجهة/المنشأة تكون مهيكلة عندما يكون عامل التحديد هذا ليس هو العامل المحدد للجهة المسيطرة بل هناك عامل آخر (كحقوق التصويت مثلاً). ب. في الحالة التي قد تكون فيها حقوق التصويت هي العامل المحدد في تحديد الجهة المسيطرة فإن الجهة/المنشأة تعتبر مهيكلة عندما يكون عامل التحديد هذا ليس هو العامل المحدد للجهة المسيطرة بل هناك عامل آخر (كالترتيبات الإدارية والقانونية مثلاً).
الحصة غير المسيطرة	هي تلك الحصة من صافي الأصول وصافي نتائج عمليات الجهة الاتحاديّة/المنشأة التابعة التي لا تمتلكها الجهة الاتحاديّة المسيطرة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
حصة في الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الأخرى	يقصد بها الاشتراك في ترتيبات ملزمة تعرض الجهة الاتحاديّة لمجموعة من المنافع الناتجة عن أداء جهة/ منشأة أخرى. كما يمكن أن تتضح الحصة في جهة/منشأة أخرى من خلال حيازة أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين أو شروط توفير تمويل أو توفير السيولة أو تعزيز الملاءة الائتمانية أو الضمانات على سبيل المثال لا الحصر.

المصطلح	التعريف
	تشتمل الحصة في جهة/ منشأة أخرى على الوسائط التي تتمكن من خلالها الجهة الاتحاديّة من ممارسة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على جهة/ منشأة أخرى. كما لا يعتبر أن الجهة الاتحاديّة تمتلك حصة في جهة/ منشأة أخرى بمجرد وجود علاقة مورد وزبون أو علاقة ممول ومستلم بين الجهة الاتحاديّة والجهة/ المنشأة الأخرى.
حقوق الانتزاع	هي حقوق لنزع سلطة اتخاذ القرارات من أصحاب القرار.
حقوق حماية المصالح	حقوق مصممة لحماية مصالح ومنافع صاحب الحقوق دون اعطاء السلطة لصاحب هذه الحقوق.
السلطة	تتكون من الحقوق التي تعطي القدرة الحالية لجهة اتحادية أن توجه الأنشطة ذات الصلة لجهة اتحادية/منشأة أخرى.
السيطرة	تعتبر جهة اتحادية أنها مسيطرة (على جهة اتحادية/ منشأة أخرى) عندما يكون لديها حقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها من خلال تعاملها مع الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الأخرى، ويكون لديها قدرة التأثير على طبيعة أو قيمة تلك المنافع من خلال استعمال السلطة على تلك الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الأخرى.
السيطرة المشتركة	هي اشتراك السيطرة على ترتيب بين طرفين بموجب ترتيب ملزم والذي يتواجد فقط عندما تكون القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة تتطلب موافقة الأطراف التي تتشارك السيطرة بالإجماع.
طرف في ترتيب مشترك	هو أي طرف من الترتيب المشترك، بغض النظر عمّا إذا كان الطرف المعني يتقاسم السيطرة مع الطرف الثاني أو الأطراف الأخرى في الترتيب.
طريقة حقوق الملكية	هي طريقة للمحاسبة يتم بموجبها الاعتراف بالاستثمارات ابتدائيا بالتكلفة التي تعدل لاحقا بحصة الجهة الاتحاديّة المستثمرة في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بعد عملية الشراء. ويتضمن فائض أو عجز الجهة الاتحاديّة المستثمرة حصتها من فائض أو عجز المنشأة المستثمر فيها وصافي أصول الجهة الاتحاديّة المستثمرة يتضمن حصتها من التغير في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة المستثمر فيها التي لم يتم الاعتراف بها في فائض أو عجز المنشأة المستثمر فيها.
القطاع	هو نشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للجهة الاتحاديّة والتي يكون من الملائم تقديم معلومات مالية حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء وقياس مدى تحقيق أهدافها، واتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد.

المصطلح	التعريف
القطاعات الجغرافية	"القطاع الجغرافي" هو القطاع الذي يعمل على تزويد مخرجات ذات صلة أو تحقيق أهداف تشغيلية معيّنة ضمن منطقة جغرافية معيّنة.
قطاعات الخدمات	يشير "قطاع الخدمة" إلى القطاع الذي يعمل على تزويد مخرجات ذات صلة أو تحقيق أهداف تشغيلية معيّنة تتوافق مع المهمة الكلية للجهة الاتحاديّة.
الكيان الاقتصادي	عبارة عن الجهة الاتحاديّة المسيطرة والجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة لها.
كيان منفصل	هو أي مشروع أو منشأة أو جهة اتحادية ناتجة عن ترتيب مشترك وله هيكل مالي منفصل، وذلك بغضّ النظر عن صفته القانونية.
المشارك في مشروع مشترك	هو الطرف الذي يملك سيطرة مشتركة في مشروع مشترك.
المشارك في عملية مشتركة	هو الطرف الذي يملك سيطرة مشتركة في عملية مشترك
المشروع المشترك	هو الترتيب الذي يكون فيه للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة فيه حقوق في صافي أصوله.
مصروف القطاع	هو المصروف الناجم عن الأنشطة التشغيلية لقطاع معين والتي تنسب مباشرة للقطاع، أو الجزء المناسب من مصروف معين والذي يمكن تخصيصه على أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بتقديم السلع والخدمات لجهات خارجية والمصروفات المتعلقة بالعمليات مع قطاعات أخرى في نفس الجهة الاتحاديّة.
المعاملات التصاعدية	هي المعاملات التي تنشأ من المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك للجهة الاتحاديّة المستثمرة مثل بيع الأصول.
المعاملات التنازلية	هي المعاملات التي تنشأ من الجهة الاتحاديّة المستثمرة لمنشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك كبيع الأصول.
المنافع	وهي المزايا التي تحصل عليها جهة اتحادية نتيجة مشاركتها مع جهات اخرى. ويمكن ان تكون هذه المزايا مالية او غير مالية.
المنشأة الزميلة	هي المنشأة التي يكون للمستثمر فيها تأثير هام عليها.

المعيار 34 – البيانات المالية المنفصلة

المعيار 34 - البيانات المالية المنفصلة

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 34 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى تقديم ارشادات عن أسس المحاسبة عن الاستثمارات عند إعداد البيانات الماليّة المنفصلة. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 34 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار البيانات الماليّة المنفصلة

هدف المعيار..... 839
النطاق..... 839
إعداد البيانات الماليّة المنفصلة 840
الإفصاحات 842
الملحق أ - 843

هدف المعيار

1. إن هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية، وتوضيح متطلبات الإفصاح الأساسية المتعلقة بالاستثمارات في الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

2. يتطرق هذا المعيار إلى المواضيع الرئيسية التالية:

أ. متطلبات إعداد البيانات الماليّة المنفصلة وأسس تقييم وعرض الاستثمارات في الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة؛
ب. الإفصاحات الضرورية التي يجب إدراجها ضمن البيانات الماليّة المنفصلة، وخاصة فيما يتعلق بالاستثمارات المذكورة أعلاه.

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل والتي تختار أو التي يتوجب عليها بموجب تشريع معين، ان تقوم بإعداد بيانات مالية منفصلة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

4. ينطبق هذا المعيار عند قيام الجهة الاتحاديّة بإعداد بيانات مالية منفصلة. بالتالي، لا يشمل هذا المعيار الشروط الأساسية لمطالبة جهة اتحادية معيّنة بإعداد البيانات الماليّة المنفصلة.

5. لا ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة التي لا تحتوي بيانتها الماليّة على:

أ. استثمارات في جهات الاتحاديّة /المنشآت تابعة؛ و /أو
ب. استثمارات في المشاريع المشتركة؛ و /أو
ت. استثمارات في المنشآت الزميلة.

6. يمكن للجهة الاتحاديّة ان تختار فقط عرض البيانات الماليّة المنفصلة دون سواها في حال تم استيفاء كافة الشروط المتعلقة بالتالي:

أ. الاعفاءات من عرض البيانات الماليّة الموحّدة وفقا لما تم ذكره في معيار محاسبة الاستحقاق 35 "البيانات الماليّة الموحّدة ":
ب. الاعفاءات من استخدام طريقة حقوق الملكية وفقا لما تم ذكره في معيار محاسبة الاستحقاق 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

إعداد البيانات الماليّة المنفصلة

7. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة إعداد البيانات الماليّة المنفصلة استنادا على جميع متطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة مع الأخذ بالاعتبار، بأن تقوم الجهة الاتحاديّة بالاعتراف بالاستثمارات المتشابهة في الجهات الاتحاديّة /المنشآت التابعة، والمشاريع المشتركة، والمنشآت الزميلة، باستخدام الأسلوب الأنسب مما يلي:

أ. أسلوب حقوق الملكية (المعيار36 - الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة)؛ أو

ب. بالتكلفة؛ أو

ت. وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 41

يجب على الجهة الاتحادية تطبيق المعالجة المحاسبية نفسها لكل فئة من الاستثمارات. يتم المحاسبة عن الاستثمارات المُعترف بها بالتكلفة أو باستخدام أسلوب حقوق الملكية وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، عندما يتم تصنيفها كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو للتوزيع (أو مدرجة ضمن مجموعة جاري التصرف بها المصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو للتوزيع). لا يتغير قياس الاستثمارات المحاسبة عنها وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 41 في مثل هذه الحالات.

8. فيما يتعلق بالجهات الاتحاديّة الاستثمارية، يشمل الملحق أ على تفاصيل أدق حول الشروط والضوابط المتعلقة بإعداد البيانات الماليّة المنفصلة من طرف هذه الجهات.

9. فيما يتعلق بالجهة الاتحاديّة (التي لا تعتبر جهة اتحادية استثمارية) التي تسيطر على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية، تقوم هذه الجهة عند إعداد البيانات الماليّة المنفصلة، بمحاسبة الاستثمارات الناتجة عن سيطرتها على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية بالاعتماد على نفس المبادئ التي تم ذكرها في الملحق أ لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البينات الماليّة الموحّدة".

10. عندما تصبح أو تتوقف الجهة الاتحاديّة المسيطرة عن كونها جهة اتحادية استثمارية، في هذه الحالات تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل تأثير التغير في تاريخ وقوعه كما يلي:

أ. عند توقفها عن كونها جهة اتحادية استثمارية، تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل الاستثمارات استنادا على متطلبات الفقرة 7 من هذا المعيار. حيث يعتبر تاريخ التغير "تاريخ الاستحواذ الافتراضي"، وتعتبر القيمة العادلة للاستثمار هي القيمة الافتراضية في تاريخ الاستحواذ الافتراضي التي سيتم استعمالها لمتطلبات الفقرة 7؛

ب. عندما تصبح جهة اتحادية "جهة اتحادية استثمارية" يجب أن تقوم بتسجيل الاستثمارات باستخدام أسلوب القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، كما هو مبين في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة" (بالرجوع إلى الملحق أ من هذا المعيار). يتم تسجيل الفرق بين القيمة الدفترية للاستثمار وقيمته العادلة في تاريخ وقوع التغير في بيان الأداء المالي. ويتم تسجيل أية مبالغ (أرباح أو خسائر) متراكمة مسجلة سابقا في بند منفصل ضمن صافي الأصول في بيان المركز المالي للفترة التي حدث فيها التغيير.

11. تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل توزيعات الأرباح أو التوزيعات المشابهة المحصلة من المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة ومن المشاريع المشتركة في البيانات الماليّة المنفصلة عند استحقاقها. حيث يتم تسجيل توزيع الأرباح من الأسهم ضمن بيان الأداء المالي للجهة الاتحاديّة، إلاّ إذا قامت الجهة باعتماد أسلوب حقوق الملكية، حيث تقوم بتسجيل تلك التوزيعات كتخفيض من القيمة الدفترية للاستثمار.

12. عندما تقوم جهة اتحادية مسيطرة على الاستثمارات بإعادة هيكلة المجموعة (الكيان الاقتصادي) من خلال تأسيس جهة اتحادية جديدة التي تستوفي الشروط التالية:

أ. الجهة الاتحاديّة الجديدة تصبح تسيطر على الجهة الاتحاديّة المسيطرة من خلال:

- ✓ إصدار أدوات حقوق ملكية (أسهم) في مقابل أدوات صافي الأصول (أسهم) للجهة الاتحاديّة المسيطرة (كما ينطبق)؛
- ✓ وجود آليات أخرى ينتج عنها سيطرة الجهة الاتحاديّة الجديدة على الجهة الاتحاديّة المسيطرة؛

ب. تشمل المجموعة الموجودة قبل عملية إعادة الهيكلة والمجموعة إثر عملية تأسيس الجهة الاتحاديّة الجديدة، نفس الأصول والالتزامات؛

ت. لم يطرأ تغيير على المنافع المطلقة والنسبية من صافي أصول المجموعة إلى الأطراف المسيطرة على المجموعة، قبل وبعد عملية إعادة الهيكلة.

في هذه الحالة تقوم الجهة الاتحاديّة التي تم تأسيسها (الجهة الاتحاديّة الجديدة المسيطرة) بتسجيل الاستثمارات في الجهة الاتحاديّة المسيطرة سابقا باستعمال التكلفة (الرجوع إلى النقطة 7(ب)).

الإفصاحات

13. عند الإفصاح حول البيانات الماليّة المنفصلة، تقوم الجهة الاتحاديّة بتطبيق جميع متطلبات معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة. هذا بالإضافة إلى الإفصاحات المذكورة في الفقرات 14 و15 من هذا المعيار.

14. عندما تقوم جهة اتحادية مسيطرة باستعمال الاستثناء الموجود في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة"، حيث تقوم باختيار عدم إعداد البيانات الماليّة الموحّدة وتقوم بإعداد البيانات الماليّة المنفصلة. تقوم الجهة الاتحاديّة في هذه الحالة بالإفصاح عما يلي:

أ. الإقرار أن البيانات الماليّة التي تم إعدادها هي "بيانات مالية منفصلة"، وأن الجهة الاتحاديّة قد قامت باستعمال الاستثناء المتعلق بعدم إعداد البيانات الماليّة الموحّدة، والإفصاح عن اسم الجهة الاتحاديّة التي قامت بإعداد البيانات الماليّة الموحّدة للعامة، والعنوان الذي يمكن الحصول منه على هذه البيانات الماليّة الموحّدة؛

ب. قائمة الاستثمارات الهامة في الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة، ويشمل ذلك:

- ✓ أسماء هذه الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة؛
- ✓ الإطار القانوني التي تتبعه هذه الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة (إذا كانت لديها أطر مختلفة عن إطار الجهة الاتحاديّة المسيطرة)؛
- ✓ نسبة امتلاك الجهة الاتحاديّة لهذه الاستثمارات ووصف للأسس المتبعة لتحديد هذه النسبة؛

ت. وصف للطريقة المعتمدة لتسجيل الاستثمارات المذكورة أعلاه.

15. فيما يتعلق بالجهة الاتحاديّة (التي لا تعتبر جهة اتحادية استثمارية) التي تسيطر على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية، والتي تكون مطالبة بمحاسبة الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، وذلك بشكل متناسق مع المبادئ المتبعة عند إعداد البينات الماليّة الموحّدة (بالرجوع إلى الملحق أ لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة)، تقوم هذه الجهة بالإفصاح عن ذلك ضمن البينات الماليّة المنفصلة كما يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح المذكورة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 38 " الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

الملحق أ - ضوابط إعداد البيانات الماليّة المنفصلة بالنسبة للجهات الاتحاديّة الاستثمارية

1. بالرجوع إلى المتطلبات المذكورة في الملحق أ لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة"، تعتبر الجهات الاتحاديّة الاستثمارية غير مطالبة بتوحيد هذه الاستثمارات، وإنما تقوم بالاعتراف وقياس هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة بما يتوافق مع متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة".
2. وبالتالي، عندما تقوم جهة اتحادية استثمارية بقياس الاستثمارات باستعمال القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (بالرجوع إلى معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة")، يجب على هذه الجهة محاسبة هذه الاستثمارات بالاعتماد على نفس الطريقة عند إعداد البيانات الماليّة المنفصلة.
3. فيما يتعلق بالإفصاحات، عندما تقوم جهة الاتحاديّة الاستثمارية بإعداد البينات الماليّة المنفصلة فقط (دون إعداد البينات الماليّة الموحّدة)، يجب عليها الإفصاح عن ذلك، كما يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح المذكورة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 38 " الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

المعيار 34.1 – البيانات المالية المرحلية

المعيار 34.1 - البيانات المالية المرحلية

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الإتحادية هذا بشكل أساسي بناءاً على متطلبات المعيار رقم 34 من معايير المحاسبة الدولية (IAS) " البيانات المالية المرحلية ". يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 34 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الإتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار البيانات المالية المرحلية

هدف المعيار..... 846
النطاق..... 846
شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية..... 846
شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية - الأحداث والمعاملات الهامة 847
شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية -الإفصاحات الأخرى 848
شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية -الإفصاح عن الالتزام بمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 849
شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية -الفترات التي يتوجب فيها عرض بيانات مالية مرحلية..... 850
شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية -الأهمية النسبية.....852
الإعتراف والقياس - تطبيق السياسات المحاسبية نفسها كما في البيانات المالية السنوية 853
الإعتراف والقياس -الإيرادات المستلمة موسمياً، أو دورياً، أو من حين لآخر 854
الإعتراف والقياس -التكاليف المُحملة بشكل غير منتظم خلال السنة المالية.....855
الإعتراف والقياس -استخدام التقديرات 855
إعادة عرض الفترات المرحلية المُعد عنها تقرير سابقاً 856

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار الى تحديد الحد الأدنى المطلوب لمحتوى البيانات المالية المرحلية وتحديد مبادئ الإعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو الموجزة لفترة مرحلية. ان البيان المالي المرحلي الذي يوفر في الوقت المناسب وبشكل موثوق، يحسن قدرة المستخدمين على فهم الاداء المالي للجهة الاتحادية وتدفقاتها النقدية ووضعها المالي وسيولتها.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل. وفقا للقرار الوزاري رقم (136) لسنة 2023 م بشأن دورية التقارير المالية للجهات الإتحادية، يتوجب على الجهات الإتحادية المشمولة في قانون ربط الميزانية العامة للإتحاد تقديم البيانات المالية الخاصة بها بصفة دورية وبشكل ربع سنوي إلى وزارة المالية .

3. يتم تقييم كل بيان مالي سنوي أو مرحلي على حدى لتحديد مدى توافقه مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية، و إن عدم قيام جهة بإصدار بيانات مالية مرحلية خلال سنة مالية معينة أو إصدارها بشكل غير متوافق مع هذا المعيار لا يمنعها من إصدار بيانات مالية سنوية متوافقة مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية.

4. إذا تم وصف البيانات المالية المرحلية على أنها متوافقة مع معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية فيجب أن تتفق مع جميع متطلبات هذا المعيار.

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية

5. تحتوي مجموعة البيانات الماليّة المرحلية على المكونات التالية بحد أدنى:

- ✓ بيان موجز للمركز المالي؛ و
- ✓ بيان موجز للأداء المالي؛ و
- ✓ بيان موجز للتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية؛ و
- ✓ بيان موجز للتدفقات النقدية؛ و
- ✓ مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية ؛ و
- ✓ إيضاحات مختارة عن أهم السياسات المحاسبية والبنود المالية.

6. عند قيام الجهة بنشر بيانات مالية موجزة في تقريرها المرحلي يجب أن تتضمن هذه البيانات الموجزة - كحد أدنى - العناوين والمجاميع الفرعية التي تتضمنها آخر بيانات مالية سنوية تم إعدادها، وأيضاً الإيضاحات الهامة كما يتطلبها هذا المعيار، بالإضافة إلى بعض البنود أو الإيضاحات التي إذا ما حذفت تكون البيانات المالية المرحلية الموجزة مضللة.

7. إذا كان أحدث اصدار للبيانات المالية السنوية للجهة هو بيانات موحدة، يتم اعداد البيانات المالية المرحلية على أساس بيانات موحدة، ولا تقارن البيانات المالية السنوية المستقلة للجهة المسيطرة ولا تتطابق بآخر بيانات مالية سنوية موحدة معدة، وإذا تضمن التقرير المالي السنوي للجهة البيانات

المالية المنفصلة للجهة المسيطرة إضافة إلى البيانات المالية الموحدة، تُدرج البيانات المنفصلة للجهة المسيطرة في البيانات المالية المرحلية للجهة.

8. لأهمية توقيت وتكلفة الإصدار وأيضاً لتفادي تكرار المعلومات التي سبق ذكرها في البيانات السابقة، قد تقدم الجهة معلومات أقل عن الفترات المرحلية مقارنة ببياناتها المالية السنوية. ويقوم هذا المعيار بتعريف الحد الأدنى لمحتوى البيانات المالية الدورية والمتضمنة بيانات مالية موجزة وبعض الإيضاحات الهامة. والغرض من إعداد البيانات المالية الموجزة هو تحديث آخر بيانات مالية سنوية كاملة تم إعدادها، ولذلك فإنها تلقي الضوء على الأنشطة والأحداث والأمور الجديدة ولا تكرر المعلومات التي سبق ذكرها بالتقارير السابقة.

9. لا يوجد في هذا المعيار ما يمنع أو يعوق الجهة من نشر مجموعة البيانات المالية الكاملة كما هي موضحة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 1 "عرض البيانات المالية" كبيانات مالية مرحلية بدلاً من نشر البيانات المالية الموجزة وبعض الإيضاحات المختارة، ولا يوجد أيضاً بهذا المعيار ما يمنع أو يعوق الجهة الاتحادية من تضمين البيانات المالية الموجزة أو أهم الإيضاحات لبنود أكثر من الحد الأدنى الوارد في هذا المعيار، وتسري أسس الاعتراف والقياس المحاسبية الواردة بهذا المعيار أيضاً على البيانات المالية الكاملة للفترة المرحلية، كما أنها تتضمن كل الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار وما تتطلبها معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى.

10. عند قيام الجهة بنشر بيانات مالية كاملة في تقريرها المالي المرحلي فيجب أن يتفق شكلها ومحتواها مع ما ينطبق في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 1 "عرض البيانات المالية".

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية - الأحداث والمعاملات الهامة

11. تدرج الجهة في بياناتها المالية المرحلية توضيحاً للأحداث والمعاملات التي تعد هامة لفهم التغيرات في المركز المالي للجهة وأدائها منذ نهاية فترة البيانات المالية السنوية الأخيرة. ويجب أن تؤدي المعلومات المُفصح عنها فيما يتعلق بتلك الأحداث والمعاملات إلى تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة في أحدث تقرير مالي سنوي.

12. ليس من الضروري أن توفر الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية المرحلية تحديثات غير هامة - نسبياً - للمعلومات التي تم التقرير عنها في الإيضاحات الواردة بأحدث تقرير مالي سنوي.

13. يتم الإفصاح عن الأحداث والمعاملات التالية إذا كانت هامة، وهذه القائمة ليست حصرية:

أ. تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وعكس ذلك التخفيض؛
ب. إثبات الخسارة من الإنخفاض في قيمة الأصول المالية، والممتلكات، المصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول الأخرى، وعكس قيد خسارة إنخفاض القيمة؛
ت. عكس أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛
ث. استحواذ واستبعاد بنود الممتلكات، المصانع والمعدات؛
ج. تعهدات شراء ممتلكات، مصانع ومعدات؛
ح. تسويات قضائية؛
خ. تصحيح أخطاء فترة سابقة؛

د. التغيرات في الظروف التجارية أو الاقتصادية التي تؤثر على القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية للجهة، وذلك سواء كانت تلك الأصول أو الالتزامات مثبتة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة ؛

ذ. أي تخلف عن سداد قرض أو إخلال باتفاقية قرض لم يُعالج في نهاية فترة البيانات المالية أو قبلها؛

ر. المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة؛

ز. التغيرات في تصنيف الأصول المالية نتيجة تغير غرض أو استخدام تلك الأصول؛ و

س. التغيرات في الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة.

14. تقدم معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية المختلفة إرشادات عن متطلبات الإفصاح للعديد من البنود المدرجة في الفقرة رقم 13. وعندما يكون هناك حدث معين أو معاملة ما هامة بالنسبة لفهم التغيرات في المركز المالي أو الأداء المالي للجهة منذ أحدث سنة مالية أعدت عنها بيانات مالية، يجب أن تقدم البيانات المالية المرحلية للجهة توضيحاً وتحديثاً للمعلومات ذات الصلة الواردة في البيانات المالية لأحدث سنة مالية.

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية -الإفصاحات الأخرى

15. تدرج الجهة المعلومات التالية، ضمن الإيضاحات المرفقة ببياناتها المالية المرحلية. ويتم التقرير عن المعلومات على أساس من بداية السنة المالية حتى تاريخه:

أ. بيان اتباع السياسات المحاسبية وطرق الحساب نفسها في البيانات المالية المرحلية بالمقارنة مع أحدث بيانات مالية سنوية؛ أو وصف لطبيعة وأثر التغيير إذا تم تغييرتلك السياسات والطرق.

ب. ايضاحات تفسيرية عن موسمية، أو دورية العمليات المرحلية.

ت. طبيعة و قيمة البنود المؤثرة على الأصول، أو الالتزامات، أو صافي الأصول/حقوق الملكية، أو الفائض أو العجز، أو التدفقات النقدية التي تعد استثنائية بسبب طبيعتها، أو حجمها، أو معدل حدوثها.

ث. طبيعة وقيمة التغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية، أو التغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في السنوات المالية السابقة.

ج. المعلومات القطاعية التالية:

- ✓ إيرادات كل قطاع يتعين التقرير عنه من اعتمادات الموازنة أو المخصصات المماثلة.
- ✓ إيرادات كل قطاع يتعين التقرير عنه من المصادر الخارجية الأخرى.
- ✓ إيرادات كل قطاع يتعين التقرير عنه من المعاملات مع القطاعات الأخرى ضمن الجهة.
- ✓ مصاريف كل قطاع يتعين التقرير عنه.
- ✓ مجموع القيمة الدفترية لأصول كل قطاع يتعين التقرير عنه.
- ✓ مجموع القيمة الدفترية لالتزامات كل قطاع يتعين التقرير عنه.
- ✓ وصف للاختلافات في أساس تحديد القطاعات التي يتعين التقرير عنها.

- ✓ مطابقة المعلومات المفصح عنها للقطاعات والمعلومات المجمعة الظاهرة في البيانات المالية. عند عرض المطابقة، يتعين مطابقة إيرادات القطاع مع إيرادات الجهة من المصادر الخارجية (بما في ذلك الإفصاح عن مبلغ إيرادات الجهة من مصادر خارجية غير المضمنة في إيرادات أي قطاع)، ويتعين مطابقة مصاريف القطاع مع مقياس قابل للمقارنة لمصاريف الجهة، ويتعين مطابقة أصول القطاع مع أصول الجهة، ويتعين مطابقة التزامات القطاع مع التزامات الجهة.

ح. الأحداث اللاحقة للفترة المرحلية والتي لم تنعكس في البيانات المالية للفترة المرحلية.
خ. أثر التغيرات في تكوين الجهة خلال الفترة المرحلية، بما في ذلك تجميع عمليات في القطاع العام، واكتساب أو فقدان السيطرة على الجهات المسيطر عليها والاستثمارات طويلة الأجل، وإعدادات الهيكلة، والعمليات غير المستمرة. وفي حالة تجميع عمليات في الحكومة، يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب معيار "تجميع الأعمال".
د. بالنسبة للأدوات المالية، الإفصاحات عن القيمة العادلة للأدوات المالية حسبما هو مطلوب بموجب معيار "الأدوات المالية ".
ذ. الإفصاحات المطلوبة بموجب معيار "الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى"، وذلك للجهات التي تصبح، أو تتوقف عن كونها، جهات استثمارية، كما عُرفت في معيار "البيانات المالية الموحدة".
ر. تفصيل الإيرادات من المعاملات التبادلية وفقاً لمعيار "الإيراد من المعاملات التبادلية" وتفصيل الإيرادات من المعاملات غير التبادلية وفقاً لمعيار "الإيراد من المعاملات غير التبادلية".
ز. بالنسبة للجهات التي تعرض مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية، تقدير لمبالغ الموازنة للفترة من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، والأسس المستند إليها في تخصيص مبالغ الموازنة السنوية للفترة من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب سياسات "عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية".

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية -الإفصاح عن الالتزام بمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية

16. تفصح الجهة عن حقيقة إذا كانت البيانات المالية المرحلية للجهة ملتزمة بمعيار "البيانات المالية المرحلية" لدى الحكومة الاتحادية. ولا يجوز وصف تقرير مالي مرحلي بأنه ملتزم بمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية مالم يكن ملتزماً بجميع متطلبات معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية.

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية -الفترات التي يتوجب فيها عرض بيانات مالية مرحلية

17. يجب أن تشمل البيانات المالية المرحلية (الموجزة أو الكاملة) للفترات ما يلي:

أ. بيان مركز مالي كما في نهاية الفترة المرحلية الحالية وبيان مقارنة مركز مالي كما في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.

ب. بيان أداء مالي للفترة المرحلية الحالية وتراكمي للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيان أداء مالي للفترات المرحلية المقارنة (حالية ومن بداية السنة حتى تاريخه) من السنة المالية السابقة مباشرة.

ت. بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية تراكمياً من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيان مقارنة للفترة المقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.

ث. بيان التدفقات النقدية تراكمياً من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيان مقارنة للفترة المقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.

ج. بيان المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية للفترة من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه في بيان مالي إضافي منفصل. ولا يُتطلب عرض المعلومات المتعلقة بالفترة المقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.

18. بالنسبة للجهة التي تكون أعمالها موسمية بدرجة عالية، فإنها يمكن أن تقوم بالتقرير عن المعلومات المالية للاثني عشر شهراً حتى نهاية الفترة المرحلية، والمعلومات المقارنة لفترة الاثني عشر شهراً السابقة، بالإضافة للمعلومات المطلوبة السابقة.

مثال 34.1.1 - جهة تنشر تقارير مالية مرحلية ربع سنوية

تنتهي السنة المالية لجهة اتحادية في 31 ديسمبر. ستعرض الجهة البيانات المالية التالية (موجزة) في تقريرها المالي المرحلي النصف السنوي كما في 30 يونيو 2021

بيان المركز المالي:

كما في

30 يونيو 2021	31 ديسمبر 2020
--	--

بيان الأداء المالي:

للستة أشهر المنتهية في

30 يونيو 2021	30 يونيو 2020
--	--

مثال 34.1.1 - جهة تنشر تقارير مالية مرحلية ربع سنوية

بيان التدفقات النقدية:

للستة أشهر المنتهية في

30 يونيو 2021	30 يونيو 2020
--	--

بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية:

للستة أشهر المنتهية في

30 يونيو 2021	30 يونيو 2020
--	--

بيان المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية:

تعد الموازنة على الأساس النقدي وتغطي سنة مالية كاملة وتصنف وفقا للتصنيف الوظيفي، بينما تعد البيانات المالية المرحلية وفقا لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية.

البيان	مبالغ الموازنة السنوية الاصلية للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2021	مبالغ الموازنة السنوية للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2021 بعد أية تعديلات معتمدة	مبالغ الموازنة السنوية المقدرة للستة أشهر المنتهية في 30 يونيو 2021	المبالغ الفعلية للستة أشهر المنتهية في 30 يونيو 2021 على أساس مقارن	الفروقات بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية للستة أشهر المنتهية في 30 يونيو 2021
المقبوضات					
المدفوعات					

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية -الأهمية النسبية

19. عند تحديد كيفية إثبات، أو قياس، أو تصنيف، أو الإفصاح عن بند ما لأغراض البيانات المالية المرحلية، يجب تقدير الأهمية النسبية فيما يتعلق ببيانات الفترة المرحلية. وعند إجراء تقديرات للأهمية النسبية، فإن القياس في البيانات المرحلية تعتمد على التقديرات إلى حد أكبر من اعتماد ها في البيانات المالية السنوية.

20. يتطلب معيار "عرض البيانات المالية" الإفصاح عن البنود ذات الأهمية النسبية - بشكل منفصل بما في ذلك (على سبيل المثال) العمليات غير المستمرة، ويتطلب معيار معيار "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" الإفصاح عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء، والتغييرات في السياسات المحاسبية. لا يحتوي المعياران على إرشادات كمية فيما يتعلق بالأهمية النسبية.

21. تستند قرارات الإعتراف والإفصاح إلى تقدير الأهمية النسبية فيما يتعلق ببيانات الفترة المرحلية بذاتها. فعلى سبيل المثال، تُثبت البنود الاستثنائية، والتغيرات في السياسات أو التقديرات المحاسبية، والأخطاء ويُفصح عنها على أساس الأهمية النسبية فيما يتعلق ببيانات الفترة المرحلية لتجنب الاستنتاجات المضللة التي قد تنتج عن عدم الإفصاح. إن الهدف الأساسي هو ضمان أن تشمل البيانات المالية المرحلية جميع المعلومات الملائمة لفهم المركز المالي للجهة وأدائها خلال الفترة المرحلية.

الإفصاح في البيانات المالية السنوية

22. إذا تم خلال الفترة المرحلية الختامية من السنة المالية تغيير مهم في تقدير مبلغ تم التقرير عنه في فترة مرحلية، ولكن لم يُنْشَر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة المرحلية الختامية، فيجب أن يُفصح عن طبيعة وقيمة ذلك التغيير في التقدير في إيضاح مرفق بالبيانات المالية السنوية لتلك السنة المالية.

23. يتطلب معيار "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" الإفصاح عن طبيعة التغير (وقيمته إذا أمكن ذلك عملياً) في تقدير له إما أثر ذو أهمية نسبية في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر ذو أهمية نسبية في الفترات اللاحقة. ويتطلب القسم " شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية - الإفصاحات الأخرى" من هذا المعيار إفصاحاً مشابهاً في البيانات المالية المرحلية.

24. الأمثلة التالية تشمل التغييرات في التقديرات في الفترة المرحلية الختامية:

    أ. تخفيضات المخزون؛
    ب. إعادة الهيكلة؛
    ت. خسائر انخفاض القيمة التي تم التقرير عنها في فترة مرحلية سابقة من السنة المالية.

25. يتفق الإفصاح المتعلق بالتغيير في التقدير مع متطلبات نطاق معيار "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء". ولا تطالب الجهة بأن تقوم بإدراج معلومات مالية إضافية للفترة المرحلية في بياناتها المالية السنوية.

الإعتراف والقياس - تطبيق السياسات المحاسبية نفسها كما في البيانات المالية السنوية

26. تطبق الجهة في بياناتها المالية المرحلية السياسات المحاسبية نفسها كما هي مطبقة في بياناتها المالية السنوية، باستثناء ما يُجرى من تغييرات في السياسات المحاسبية بعد تاريخ أحدث بيانات مالية سنوية والتي ستنعكس في البيانات المالية السنوية التالية. وبالرغم من ذلك، يجب ألا تؤثر مرحلية تقرير الجهة (نصف سنوي) على قياس نتائجها السنوية. ولتحقيق ذلك الهدف، يجب إجراء القياسات لأغراض البيان المرحلي على أساس دوري من بداية السنة حتى تاريخه.

27. إن إلزام الجهة بتطبيق السياسات المحاسبية عند إعداد البيانات المالية الدورية كتلك التي يتم تطبيقها على البيانات السنوية قد يعطي انطباعاً بأن أسس القياس للفترات المرحلية قد طبقت وكأنها فترات منفصلة بذاتها. ولكن، مع الأخذ في الاعتبار أن انتظام الجهة فى تقديم تقارير مرحلية يجب ألا يؤثر على أسس قياس نتائج الأعمال السنوية لها، فإن متطلبات المعيار تؤكد أن الفترة المرحلية هي جزء من سنة مالية كاملة. وقد ينطوي القياس على أساس دوري من بداية السنة حتى تاريخه على تغيير فى التقديرات للمبالغ المثبتة في فترات دورية سابقة لنفس السنة المالية الحالية، إلا أن أسس الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات لا تختلف لأغراض الفترة المرحلية عنها لأغراض إعداد البيانات المالية السنوية. وتمثل الفقرات التالية أمثلة توضيحية:

أ. إن أسس الاعتراف والقياس للخسائر المتعلقة بانخفاض قيمة المخزون أو إعادة الهيكلة أو انخفاض قيم الأصول خلال الفترة المرحلية هي نفس الأسس التى تتبعها الجهة إذا كانت تعد فقط بيانات مالية سنوية. ولكن إذا تم الاعتراف بهذه البنود وقياسها في فترة مرحلية سابقة واختلفت التقديرات لهذه البنود في الفترة المرحلية اللاحقة لها ولنفس السنة المالية، فيتم تغيير التقدير الأولي في الفترة المرحلية اللاحقة إما بعمل استحقاق بمبلغ إضافي على مبلغ الخسائر أو إلغاء المبلغ الذي تم الاعتراف به في الفترة االمرحلية السابقة.

ب. لا يتم تأجيل التكلفة التي لا ينطبق عليها تعريف الأصل فى نهاية الفترة المرحلية في بيان المركز المالي إما انتظاراً لأية بيانات مستقبلية قد تتحقق لكي ينطبق عليها تعريف الأصل أو لإظهار أرباح على مدار الفترات المرحلية خلال السنة المالية.

28. إن أساس الاعتراف كما ورد بالإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية هو "عملية إدراج بند بالبيانات المالية، يتفق مع تعريف عنصر ما يفي بشروط الاعتراف، حيث إن تعريف الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف يعتبر أساس عملية الاعتراف بالبيانات المالية المرحلية والسنوية معاً.

29. بالنسبة للأصول، تطبق نفس اختبارات المنفعة المستقبلية على الفترات المرحلية كما هو الحال في الفترات السنوية للجهة، وبالنسبة للتكلفة التي لا ينطبق عليها تعريف الأصل نظراً لطبيعتها في نهاية السنة المالية فإنه ينطبق عليها كذلك هذا التعريف في الفترة المرحلية. وبالمثل، فإن الالتزامات في تاريخ الفترة المرحلية يجب أن تمثل التزاماً قائماً في هذا التاريخ، كما لو كان في تاريخ إعداد البيانات السنوية.

30. من الخصائص الهامة للإيرادات والمصاريف أن التدفقات الداخلة والخارجة المتعلقة بالأصول والالتزامات قد حدثت بالفعل. وإذا كانت هذه التدفقات الواردة والصادرة قد تحققت فيجب الاعتراف بالإيراد أو المصروف المتعلق بها وخلافا لذلك لا يتم الاعتراف بهما، ويقضي الإطار المفاهيمي بأن "يتم

الاعتراف بالمصروف في بيان الأداء المالي عند انخفاض المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بانخفاض أصل ما أو زيادة التزام ما ويمكن قياسه بشكل موثوق ". ولا يسمح الإطار المفاهيمي بالاعتراف في البيانات المالية بالبنود التي لا يتفق تعريفها مع تعريف الأصول أو الالتزامات.

31. عند قياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية المثبتة بالبيانات المالية، فيمكن للجهة التي تقوم بإعداد بيانات سنوية فقط أن تأخذ في الحسبان المعلومات التى تكون متاحة خلال تلك السنة المالية. وتكون القياسات التي تقوم بها بالفعل على أساس بدء السنة حتى تاريخه.

32. تستخدم الجهات التي تعد تقارير نصف سنوية المعلومات المتاحة (حتى نصف العام أو لفترة لاحقة قصيرة لها) عند القيام بقياسها للبيانات المالية للستة أشهر الأولى، تستخدم أيضاً المعلومات المتاحة خلال الفترة حتى تاريخ نهاية السنة أو لفترة لاحقة قصيرة لها عند القيام بقياسها للبيانات المالية السنوية، ويعكس القياس على أساس الاثني عشر شهراً التغييرات المحتملة في التقديرات للمبالغ المثبتة في الستة أشهر الأولى. ولا يمكن تسوية " المبالغ المثبتة في الستة أشهر الأولى بأثر رجعي، إلا أن المعيار يتطلب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

33. في حال قامت الجهة بإعداد تقارير دورية أقل من نصف سنوية يجب قياس الإيرادات والمصاريف بشكل دوري من بداية السنة حتى تاريخه في كل فترة مرحلية باستخدام البيانات المتاحة عند إعداد كل مجموعة من االبيانات المالية، وتعكس مبالغ الإيرادات والمصاريف المثبتة لفترة مرحلية حالية التغييرات في التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة في الفترات المرحلية السابقة لها لنفس السنة المالية، ولا يتم تسوية المبالغ المثبتة في الفترات المرحلية السابقة بأثر رجعي، إلا أن المعيار يتطلب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

الإعتراف والقياس -الإيرادات المستلمة موسمياً، أو دورياً، أو من حين لآخر

34. لا يتم تعجيل المحاسبة عن الإيرادات التي تستلم موسمياً، أو دورياً، أو من حين لآخر خلال السنة المالية، أو تأجيلها، في تاريخ مرحلي إذا كان التعجيل أو التأجيل سيكون غير مناسب في نهاية السنة المالية للجهة.

35. تتضمن الأمثلة على ذلك إيراد توزيعات الأرباح، ورسوم الامتياز. بالإضافة إلى ذلك، تكتسب بعض الجهات - بشكل متسق - إيرادات أكثر في فترات مرحلية معينة من السنة المالية بالمقارنة بفترات مرحلية أخرى. تُثبت مثل تلك الإيرادات عند حدوثها.

مثال 34.1.2 - الإيرادات المستلمة موسمياً، أو دورياً، أو من حين لآخر

الصيانة أو الإصلاحات الدورية الرئيسة المخطط لها

إن تكاليف الصيانة أو الإصلاحات الدورية الرئيسة المخطط لها، أو أي نفقات موسمية أخرى، التي يُتوقع أن تحدث في وقت متأخر من السنة لا تُعجَّل المحاسبة عنها لأغراض البيانات المرحلية إلا إذا تسبب حدث ما في وجود التزام نظامي أو ضمني على الجهة. إن مجرد النية أو الضرورة لتحمل نفقة متعلقة بالمستقبل ليس كافيا لنشأة التزام.

الإعتراف والقياس -التكاليف المُحملة بشكل غير منتظم خلال السنة المالية

36. يتم تعجيل المحاسبة عن التكاليف التي تُحمل - بشكل غير منتظم - خلال السنة المالية للجهة، أو تأجيلها، لأغراض التقرير المرحلي - وذلك فقط - إذا كان من المناسب - أيضاً - تعجيل المحاسبة عن ذلك النوع من التكلفة أو تأجيلها في نهاية السنة المالية.

مثال 34.1.3 - التكاليف المُحملة بشكل غير منتظم خلال السنة المالية

مكافآت نهاية السنة

تتنوع طبيعة مكافآت نهاية السنة على نطاق واسع. ويُكتَسَب بعضها لمجرد استمرار علاقة العمل خلال فترة زمنية. وتُكتسب بعض المكافآت على أساس نتيجة الأعمال الشهرية أو ربع السنوية أو السنوية. وقد تكون تلك المكافآت اختيارية أو تعاقدية أو مستندة إلى سنوات سابقة تاريخية.

تُعجل المحاسبة عن المكافآت لأغراض البيانات المرحلية فقط في حال:

ت. كانت المكافأة التزاما نظاميا أو كانت الممارسة السابقة تجعل المكافأة التزاما ضمنيا لا يوجد أمام الجهة بديل واقعي بالنسبة لها سوى القيام بالمدفوعات؛

ث. يمكن إجراء تقدير موثوق للالتزام.

الإعتراف والقياس -استخدام التقديرات

37. يتم تصميم إجراءات القياس التي سَتُتَّبَع في تقرير مالي مرحلي بحيث تضمن أن المعلومات الناتجة موثوقة، وأنه تم الإفصاح- بشكل مناسب - عن جميع المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية التي تكون ملائمة لفهم المركز المالي، أو أداء الجهة. في حين أن القياس في كلٍ من التقارير المالية السنوية والمرحلية يكون - دائماً - مستند إلى تقديرات معقولة، فإن إعداد البيانات المالية المرحلية - غالباً - يتطلب استخدام طرق التقدير بشكل أوسع بالمقارنة بالتقارير المالية السنوية.

مثال 34.1.4 - استخدام التقديرات

المخزون

قد لا تُطلب إجراءات الجرد الكامل وإجراءات التقييم للمخزون في التواريخ المرحلية، رغم أنها قد تتم في نهاية السنة المالية. وقد يكون كافيا إجراء تقديرات في التواريخ المرحلية تستند إلى هوامش المبيعات.

تصنيفات الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة

قد تجري الجهات فحصا - أكثر دقة - لتصنيف الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة، في تواريخ البيانات المالية السنوية مما قد تجريه في التواريخ المرحلية.

المخصصات

مثال 34.1.4 - استخدام التقديرات

قد يكون تحديد المبلغ المناسب للمخصص (مثل مخصص لمواجهة ضمانات المنتجات أو الخدمات، والتكاليف البيئية، وتكاليف إعادة الموقع إلى ما كان عليه) معقدا وغالبا ما يكون مكلفا ومستهلكا للوقت. أحيانا تستعين الجهات بخبراء خارجيين للمساعدة في الاحتسابات السنوية.

إعادة عرض الفترات المرحلية المُعد عنها تقرير سابقاً

38. يُطبق التغير في السياسة المحاسبية من خلال ما يلي:

أ. إعادة عرض البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية وللفترات المرحلية المقارنة في أي من السنوات السابقة التي سيتم إعادة عرضها في البيانات المالية السنوية، وفقاً لمعيار "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"؛

ب. عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية السنة المالية لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على كل الفترات السابقة، تعديل البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة الحالية، والفترات المرحلية المقارنة من السنوات المالية السابقة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة - بأثر مستقبلي - من أول تاريخ عملي.

39. أحد أهداف المبدأ السابق هو ضمان تطبيق سياسة محاسبية واحدة على فئة معينة من المعاملات على مدار كامل السنة المالية. بموجب معيار "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"، يتم تطبيق التغير في السياسة المحاسبية من خلال تطبيقه بأثر رجعي، مع إعادة عرض البيانات المالية للفترة السابقة حتى أبكر فترة ممكنة عملياً. بالرغم من ذلك، إذا كان من غير العملي تحديد المبلغ التراكمي للتعديل المتعلق بالسنوات المالية السابقة، حينئذ، تُطبق السياسة الجديدة - بأثر مستقبلي -من أبكر تاريخ عملي. يؤدي المبدأ الوارد في الفقرة أعلاه إلى تطبيق أي تغير في السياسة المحاسبية خلال السنة المالية الحالية، إما بأثر رجعي، أو إذا كان ذلك غير عملي، بأثر مستقبلي، من تاريخ لا يتجاوز بداية السنة المالية. ولا يتم تطبيق التغييرات المحاسبية اعتباراً من تاريخ مرحلي خلال السنة المالية.

40. قد ينتج عن إثبات التغيير في سياسة محاسبية في السنة المالية تطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين لمجموعة محددة من المعاملات خلال السنة المالية الواحدة. وقد ينتج عن ذلك صعوبة التوزيع والتصنيف وعدم وضوح نتائج الأعمال وتعقيد تحليل وفهم البيانات المرحلية للجهة.

الأحكام الانتقالية

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي، عند إعداد البيانات المالية المرحلية.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة. ووفقا للقرار الوزاري رقم (136) لسنة 2023 م بشأن دورية التقارير المالية للجهات الإتحادية.

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية المرحلية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2023.

المراجع الفنية

المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 - البيانات المالية المرحلية.

المعيار 35 – البيانات الماليّة الموحّدة

المعيار 35 - البيانات الماليّة الموحّدة

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 35 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى أسس توحيد البيانات الماليّة. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 35 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار البيانات الماليّة الموحّدة

هدف المعيار 860
النطاق 860
السيطرة 862
السلطة 863
المنافع 866
الصلة بين السلطة والمنافع 867
متطلبات المحاسبة 867
اجراءات التوحيد 867
القياس 868
حقوق تصويت محتملة 868
تاريخ اعداد البيانات 868
الحصة الغير مسيطرة 869
خسارة السيطرة 869
الملحق أ - 872
تحديد ما إذا كانت الجهة الاتحاديّة/المنشاة تعتبر استثمارية 873
الاحكام والافتراضات 873

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأسس لإعداد وعرض البيانات الماليّة الموحّدة عندما تتوفر للجهة الاتحاديّة سيطرة على جهة اتحادية/منشأة أخرى أو عدد من الجهات الاتحاديّة/ المنشآت الأخرى.
2. يتطرق هذا المعيار إلى المواضيع المتعلقة بالبيانات الماليّة الموحّدة التالية:
   أ. تعريف مبدأ السيطرة وتحديد السيطرة كأساس لتوحيد البيانات الماليّة؛
   ب. كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد إذا كانت الجهة الاتحاديّة مسيطرة، وبالتالي يجب توحيد البيانات الماليّة؛
   ت. المتطلبات المحاسبية لإعداد البيانات الماليّة الموحّدة؛
   ث. تعريف الجهة الاتحاديّة الاستثمارية وتحديد الاستثناء من توحيد جهات اتحادية/منشآت تابعة معيّنة (الملحق أ).

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل، والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات الماليّة الموحّدة، باستثناء تلك الجهات الاتحاديّة المسيطرة التي هي ليست مطالبة بعرض بيانات مالية موحّدة عند استيفاء جميع الشروط التالية:
   أ. في حالة كون الجهة الاتحاديّة المسيطرة ايضا تابعة لجهة اتحادية مسيطرة أعلى، ويتم استيفاء احتياجات مستخدمي البيانات الماليّة من البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة المسيطرة الأعلى؛
   ب. عدم تداول الأدوات الماليّة التابعة للجهة الاتحاديّة المسيطرة في أسواق مالية للعموم؛
   ت. لم تقم الجهة الاتحاديّة بتسجيل أو اعتماد بياناتها الماليّة في أي هيئة أوراق مالية أو سوق لبيع الأدوات الماليّة؛
   ث. أن تقوم جهة مسيطرة أعلى بعرض بيانات مالية متاحة للعموم وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة، حيث تكون الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة موحّدة؛
   ج. يستثنى أيضا من تطبيق أحكام هذا المعيار الجهات الاتحادية ذات الطبيعة التجارية والربحية ذات الشخصية الاعتبارية والتي يتوجب أن تقوم الجهة المسيطرة على هذه الجهات بتطبيق متطلبات طريقة حقوق الملكية الواردة ضمن المعيار 36 "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" وفقا للفقرات 10 - 25.
4. لا ينطبق الاستثناء من إعداد البيانات الماليّة الموحّدة في الفقرة 3 في حالة عدم تلبية احتياجات مستخدمي معلومات الجهة الاتحاديّة المسيطرة من خلال البيانات الماليّة الموحّدة للجهة الاتحاديّة المسيطرة الأعلى. على سبيل المثال، البيانات الماليّة الموحّدة على مستوى الحكومة الاتحاديّة قد لا تلبي احتياجات مستخدمي المعلومات فيما يتعلق ببعض القطاعات أو الأنشطة التي تقوم بها جهة اتحادية ما.

مثال 35.1 - استثناء اعداد بيانات مالية موحّدة

تسيطر الجهة الاتحاديّة أ على الجهة الاتحاديّة ب والمنشأة ت بالشكل التالي:

- ✓ ان الجهة الاتحاديّة أ تسيطر على الجهة الاتحاديّة ب، والجهة الاتحاديّة ب تسيطر على المنشأة ت؛
- ✓ ان الجهات الاتحاديّة أ وب والمنشأة ت لم تسجل أو تعتمد بياناتها الماليّة في هيئة أوراق مالية أو سوق لبيع الأدوات الماليّة ولا يتم تداول أي ادوات متعلقة بهم في الاسواق الماليّة؛
- ✓ الجهة الاتحاديّة أ تقوم بإعداد بياناتها الماليّة الموحّدة وفقا لهذا المعيار وتعرض هذه البيانات للعموم عبر موقعها الالكتروني.

في حالة أن الجهة الاتحاديّة أ لا تطالب الجهة الاتحاديّة ب التابعة لها بإعداد بيانات مالية موحّدة، ويوافق جميع مالكين الجهة ب (الجهة أ فقط في هذا المثال) على عدم اعداد بيانات مالية موحّدة للجهة الاتحاديّة ب، فان الجهة الاتحاديّة ب غير مطالبة بإعداد بيانات مالية موحّدة.

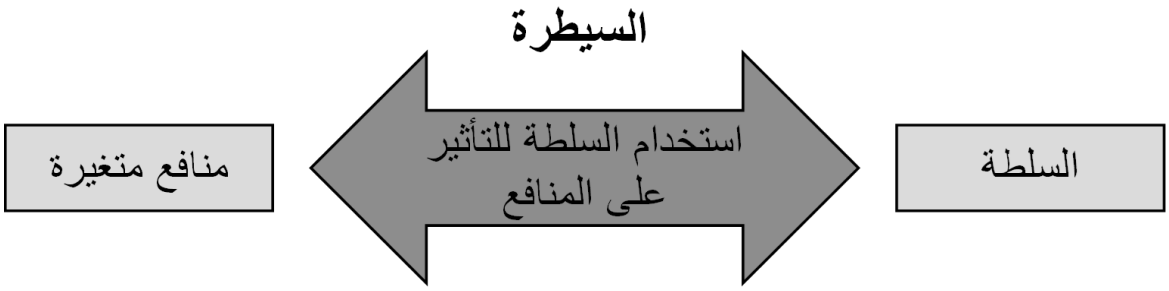
5. لا ينطبق هذا المعيار على منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين".
6. لا يتم تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الادوات الماليّة" على الادوات الماليّة التي تحتوي على حقوق التصويت المحتملة أو حقوق أخرى متعلقة بجهة اتحادية/ منشأة تابعة.
7. ليس من المطلوب من الجهة الاتحاديّة المسيطرة التي تصنف كجهة استثمارية عرض بيانات مالية موحّدة في حالة قياسها لجهات التابعة لها باستخدام نموذج القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقا لهذا المعيار (الملحق أ).

السيطرة

8. تعتبر الجهة الاتحاديّة انها مسيطرة على جهة اتحادية/منشاة أخرى عندما يكون لديها حقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها بسبب تعاملها مع الجهة الاتحاديّة/المنشاة الأخرى، ويكون لديها قدرة التأثير على طبيعة أو قيمة تلك المنافع من خلال السلطة على الجهة الاتحاديّة/المنشأة المعنية.

9. تعتبر الجهة الاتحاديّة انها جهة مسيطرة فقط عند استيفاء جميع الشروط التالية:

أ. لديها السلطة على الجهة الاتحاديّة/المنشاة الاخرى، راجع الفقرة 13؛
ب. لديها حقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها بسبب تعاملها مع الجهة الاتحاديّة/المنشاة الاخرى، راجع الفقرة 27؛
ت. قدرة الجهة الاتحاديّة على استخدام السلطة على الجهة الاتحاديّة/المنشاة الأخرى لتأثر جوهريا في طبيعة أو قيمة المنافع من خلال التعامل مع الجهة الاتحاديّة/المنشاة الاخرى.



10. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تدرس جميع الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كانت مسيطرة على الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الاخرى. يجب إعادة تقييم السيطرة إذا الوقائع والظروف تشير إلى أن هناك تغييرات في شرط واحد أو أكثر من الشروط الثلاثة للسيطرة المذكورة في الفقرة 9.

11. تسيطر جهتان أو أكثر بشكل جماعي على جهة اتحادية/ منشأة أخرى عندما يتوجب عليهما العمل معا لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. في مثل هذه الحالات وبما أنه لا يمكن لأي جهة توجيه الأنشطة دون تعاون الأخرين، فإنه لا يمكن لجهة ما السيطرة بشكل منفرد على جهة أخرى. تقوم كل جهة بتسجيل حصتها في الجهة الأخرى وفقا لمتطلبات معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة (المعيار 36 - الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة و المعيار 37 - الترتيبات المشتركة).

12. يجب على الجهة الاتحاديّة الاخذ بعين الاعتبار العوامل التالية عند تحديد وجود السيطرة على جهة اتحادية/ منشأة اخرى:

أ. هدف وتصميم الجهة الاتحاديّة/المنشأة الأخرى؛
ب. طبيعة الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات حول تلك الأنشطة؛
ت. ما إذا كانت حقوق الجهة الاتحاديّة تعطيها القدرة على توجيه وتأثير أنشطة الجهة الاتحاديّة/المنشأة الأخرى بشكل جوهري؛
ث. أن يكون لدى الجهة الاتحاديّة حقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها بسبب تعاملها مع الجهة الاتحاديّة/المنشاة الأخرى؛
ج. قدرة الجهة الاتحاديّة على استخدام السلطة على الجهة الاتحاديّة/المنشاة الأخرى لتؤثر في طبيعة أو قيمة المنافع التي تعود الى تلك الجهة الاتحاديّة.

السلطة

13. يكون لدى الجهة الاتحاديّة السلطة على جهة اتحادية/ منشأة أخرى عندما يكون لديها حقوق لتوجيه الأنشطة ذات الصلة، أي الأنشطة التي تؤثر جوهريا في طبيعة أو قيمة المنافع التي تعود الى تلك الجهة الاتحاديّة من خلال تعاملها مع الجهة الاتحاديّة/المنشاة المعنية.

مثال 35.2 - أمثلة على الأنشطة ذات الصلة

ان الانشطة ذات الصلة تعتمد على طبيعة أعمال الجهة الاتحاديّة/المنشأة المعنية، وقد تتضمن على سبيل المثال:

ح. بيع وشراء سلع وخدمات؛
خ. تحصيل ايرادات من معاملات غير تبادلية؛
د. ادارة أصول مالية؛
ذ. استحواذ وبيع أصول؛
ر. أنشطة تمويلية؛
ز. أبحاث وتطوير.

14. ان وجود حقوق للجهة الاتحاديّة لحكم السياسات الماليّة والتشغيلية لجهة اتحادية/ منشاة أخرى تشير الى أن لديها قدرة التحكم في الأنشطة ذات الصلة التابعة للجهة الاتحاديّة/ المنشاة المعنية.

15. السلطة عادة تأتي من الحقوق، حيث أن في بعض الحالات يكون تحديد السلطة أمرا واضحا (على سبيل المثال عندما تكون السلطة لجهة اتحادية ناتجة عن حقوق تصويت من تملك أسهم في منشاة). كما يمكن للجهة الاتحاديّة اثبات السلطة عبر ترتيبات ملزمة، وبإمكان تلك الترتيبات أن تتضمن حقوق لجهة اتحادية للتحكم بأصول أو التزامات جهة اتحادية/ منشاة اخرى، والتي قد تؤثر على طبيعة أو قيمة المنافع التي تعود الى الجهة الاتحاديّة. ان تقييم الحقوق الناتجة عن تلك الترتيبات الملزمة قد يكون أكثر تعقيدا ويجب الأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل عند تحديد وجود السلطة.

مثال 35.3 - أمثلة على الحقوق التي قد ينتج عنها السلطة

فيما يلي بعض الأمثلة على الحقوق التي يمكن أن ينتج عنها السلطة:

س. حقوق توجيه الهيئة الادارية لجهة/ منشأة اخرى مما يمكن التحكم في أنشطة تلك الجهة/المنشأة الاخرى؛
ش. حقوق تصويت، حيث يمكن التحكم في أنشطة الجهة الاتحاديّة/ المنشأة من خلالها؛
ص. حقوق تعيين وتغيير اعضاء الادارة الرئيسيين الذين تعود إليهم صلاحيات ومسؤوليات توجيه الأنشطة ذات الصلة؛

مثال 35.3 - أمثلة على الحقوق التي قد ينتج عنها السلطة

ض.حقوق اعتراض لتغيرات رئيسية للجهة الاتحاديّة/المنشأة الاخرى، على سبيل المثال بيع أصول رئيسية.

16. عند تقييم وجود السلطة، يجب على الجهة الاتحاديّة الاخذ بعين الاعتبار الحقوق الجوهرية فقط. تعتبر الحقوق أنها جوهرية عندما يكون لحاملها القدرة العملية لاستخدام تلك الحقوق.
17. تعتبر الجهة الاتحاديّة التي لديها الحقوق لتحكم جوهريا في الأنشطة ذات الصلة بأن لديها السلطة على الجهة الاتحاديّة/المنشاة المعنية، حتى في حالة عدم استخدامها لتلك الحقوق.

مثال 35.4 - أمثلة على الأنشطة ذات الصلة

يوجد لدى الجهة الاتحاديّة حقوق تعيين وتغيير أغلبية اعضاء هيئة الادارة العليا لمنشأة أخرى، تعود إليهم الى تلك الهيئة صلاحية ومسؤوليات توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة. قد استخدمت الجهة الاتحاديّة حقوق مماثلة على منشآت شبيهة في الماضي، ولكن لم تستخدمها على هذه المنشأة المعنية لأنها لا ترغب التدخل بأنشطتها حاليا.

على الرغم من اختيار الجهة الاتحاديّة عدم استخدام تلك الحقوق، تعتبر حقوق الجهة الاتحاديّة جوهرية وأن لديها السلطة على المنشأة المعنية.

18. يمكن أن يكون لدى الجهة الاتحاديّة السلطة على جهة اتحادية/ منشاة اخرى حتى إذا لم تكن مسؤولة عن الاعمال اليومية التابعة للجهة الاتحاديّة/ المنشأة الاخرى أو الطريقة التي يتم اداء وظائف محددة من قبل تلك الجهة الاتحاديّة/المنشأة الاخرى. ان التشريعات قد تعطي بعض الجهات الاتحاديّة حقوق قانونية للقيام بمهامها بشكل مستقل، لكن وجود حقوق قانونية للعمل بشكل مستقل في حد ذاته، لا يعني عدم قدرة جهة اتحادية على توجيه السياسات الماليّة والتشغيلية للجهة الاتحاديّة/ المنشأة التي لديها الصلاحيات القانونية وذلك للحصول على منافع.
19. ان وجود الحقوق على جهة اتحادية/ منشأة اخرى لا يؤدي بالضرورة الى السلطة لأغراض هذا المعيار. وجود العوامل التالية بشكل منفرد لا تثبت السلطة على الجهة الاتحاديّة/ المنشأة المعنية:
    أ. الرقابة التنظيمية؛ أو
    ب. الاعتماد الاقتصادي.
20. الرقابة التنظيمية عادة لا تؤدي إلى السلطة على جهة/ منشأة لأغراض هذا المعيار. حيث أنه قد يكون لدى بعض الجهات الاتحاديّة الاخرى صلاحيات واسعة لوضع الإطار التنظيمي وفرض شروط أو عقوبات على عمليات الجهات/ المنشآت التي تعمل ضمن الإطار التنظيمي (على سبيل المثال، فرض قوانين لحماية صحة وسلامة المجتمع أو منع بيع أو استخدام البضائع الخطرة أو تحديد سياسات

تسعير لبعض القطاعات). لكن عندما تتحكم الرقابة التنظيمية بكيفية تنفيذ الجهة/ المنشاة أعمالها، ثم قد يكون من الضروري النظر فيما إذا كان غرض وتصميم تلك الجهة/ المنشأة قد يجعلها جهة/ منشأة تابعة.

مثال 35.5 - مثال على الرقابة التنظيمية

يوجد لدى جهة اتحادية لحماية البيئة السلطة لإيقاف أنشطة واغلاق جميع المنشآت التي لا تلتزم بقوانين ومتطلبات حماية البيئة.

وجود هذا النوع من السلطة لا يمثل السلطة على الأنشطة ذات الصلة، ولا يمثل السلطة لأغراض هذا المعيار.

21. الاعتماد الاقتصادي بحد ذاته لا يعني وجود السلطة كما هو معرف في هذا المعيار. يمكن اعتبار ان جهة اتحادية/ منشأة معتمدة اقتصاديا عندما:

أ. يكون لديها عميل رئيسي واحد حيث أن خسارة هذا العميل قد توثر على استمرار اعمال هذه الجهة الاتحاديّة/ المنشأة.

ب. يتم تمويل أنشطة الجهة الاتحاديّة/المنشأة فقط عبر التبرعات والهبات، وتأتي معظم تلك التبرعات والهبات من مصدر واحد.

مثال 35.6 - مثال على الاعتماد الاقتصادي

تقوم جهة اتحادية بتمويل عدة منشآت، ويتم توزيع التمويل على المنشآت من خلال عملية مناقصة حيث تقوم المنشآت بتقديم عروض للجهة الاتحاديّة. تحصل هذه المنشآت على معظم تمويلها من الجهة الاتحاديّة، ولكن لديها الحق بقبول أو رفض التمويل.

في هذه الحالة، إن الجهة الاتحاديّة ليس لديها السيطرة على تلك المنشآت لأن بإمكانها رفض التمويل أو البحث عن مصادر أخرى للتمويل أو التوقف عن العمل.

22. عند وجود الحقوق لأكثر من جهة اتحادية بتوجيه الأنشطة ذات الصلة التابعة لمنشاة أخرى، يتم تحديد السلطة للجهة الاتحاديّة التي لديها الحقوق في الأنشطة التي تأثر أكثر جوهريا في طبيعة أو قيمة المنافع التي تعود من تلك المنشأة.

23. عند تقييم السيطرة يمكن أن يكون لدى جهة اتحادية السلطة على منشاة أخرى، حتى إذا كان لأطراف أخرى (الذين لديهم حقوق في المنشأة) حقوق تسمح لهم بالمشاركة في توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المعنية. ولكن من جهة أخرى لا تعتبر الجهة الاتحاديّة التي تحمل حقوق حماية فقط على أنه لديه السلطة، وبالتالي لا يسيطر على المنشاة المعنية.

مثال 35.7 - أمثلة على حقوق الحماية

تتضمن الامثلة على حقوق الحماية ما يلي:

ت. الحق لجهة اتحادية تمنح قرضا بمنع الجهة الاتحاديّة/ المنشأة المقترضة عن القيام بالأنشطة التي لديها تأثير سلبي جوهري على مخاطر الائتمان.
ث. الحق لجهة اتحادية لديها حصة غير مسيطرة في منشأة بأن توافق على النفقات الرأسمالية التي هي خارج نطاق الأعمال العادية، أو الموافقة على إصدار أدوات مالية.
ج. الحق لجهة اتحادية التي تمنح قرضا بالاستحواذ على أصول المقترض في حالة عدم التزام المقترض بشروط سداد القرض.
ح. الحق في تغيير وتعيين اعضاء من الهيئة الادارية في جهة اتحادية/ منشأة أخرى.

المنافع

24. عند تقييم السيطرة، تعتبر الجهة الاتحاديّة أنها تتعرض أو لديها الحقوق لمنافع متغيرة عندما المنافع التي تسعى اليها من خلال تعاملها مع جهة اتحادية/ منشأة أخرى قد تتغير بناء على اداء تلك الجهة الاتحاديّة/المنشاة الأخرى.

25. ان منافع الجهة الاتحاديّة من خلال تعاملها مع جهة اتحادية/ منشأة اخرى قد تكون مالية أو غير مالية أو كلاهما. وتتضمن المنافع الماليّة منافع من استثمارات مثل أرباح الاسهم أو التوزيعات المماثلة. وتشمل المنافع غير الماليّة المنافع من استخدام الموارد النادرة التي لا تقاس من الناحية الماليّة والمنافع الاقتصادية الواردة مباشرة من قبل متلقي الخدمة للجهة الاتحاديّة. تأتي المنافع غير الماليّة عندما تكون أنشطة الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الأخرى منسجمة مع أهداف الجهة الاتحاديّة وتساعد في تحقيقها.

26. على الرغم من أن جهة واحدة فقط يمكنها السيطرة على جهة أخرى، إلا أنه بإمكان أكثر من طرف تقاسم منافع تلك الجهة الأخرى. على سبيل المثال، يمكن لفئة الحصص غير المسيطرة المشارَكة في المنافع الماليّة مثل الفوائض والتوزيعات من الجهة، أو المنافع غير الماليّة.

مثال 35.8 - أمثلة على المنافع الماليّة

أ. أرباح الاسهم، فائدة متغيرة، أدوات دين، وتوزيعات أخرى متعلقة بمنافع اقتصادية؛
ب. التعرض لزيادة أو انخفاض في قيمة الاستثمار في جهة اتحادية/ منشأة اخرى؛
ت. التعرض لخسارة من اتفاقيات لدعم مالي، شاملا دعم المشاريع الكبيرة؛
ث. توفير في التكاليف (على سبيل المثال عبر دمج معاملات أو أصول الجهة الاتحاديّة مع الجهة الاتحاديّة/المنشاة المعنية)؛
ج. منافع متبقية في أصول والتزامات الجهة الاتحاديّة/ المنشأة المعنية بعد تصفيتها.

مثال 35.9 - أمثلة على المنافع غير الماليّة

أ. قدرة الانتفاع من خبرات خاصة للجهة الاتحاديّة/ المنشأة المعنية؛
ب. القيمة للجهة الاتحاديّة من أنشطة الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التي تساعد في تحقيق اهدافها مع أهدافها؛
ت. انتاج سلع وتقديم خدمات بأكثر فعالية؛
ث. الحصول على أصل أو خدمات في فعالية أكثر؛
ج. الحصول على جودة أعلى في الخدمة.

الصلة بين السلطة والمنافع

27. لا تعتبر الجهة الاتحاديّة انها مسيطرة على جهة اتحادية/ منشاة أخرى فقط عندما يكون لديها السلطة والحقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها بسبب تعاملها مع الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الأخرى، بل أيضا عندما يكون لديها قدرة التأثير على طبيعة أو قيمة تلك المنافع من خلال استخدام السلطة على الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الأخرى.

28. ان وجود اهداف منسجمة فقط غير كاف لوجود سيطرة من جهة اتحادية على أخرى. كي تكون الجهة الاتحاديّة مسيطرة، يجب أن يكون لديها السلطة لتوجيه أهداف الجهة الاتحاديّة/ المنشأة المعنية لزيادة أو استمرار الانسجام بين الاهداف.

29. يجب على الجهة الاتحاديّة التي لديها حقوق اتخاذ القرارات أن تحدد ما إذا كانت تعتبر وكيلا أم موكلا، كما يجب أن تحدد وجود جهة اتحادية/ منشأة اخرى لديها حقوق اتخاذ قرارات والتي قد تعتبر وكيلا للجهة الاتحاديّة. هذا لأن الوكيل هو الطرف الذي يقوم بالتصرف نيابة عن الموكل ولصالحه، وبالتالي لا يعتبر الوكيل مسيطرا على جهة اتحادية/ منشأة اخرى عندما يمارس سلطة اتخاذ القرارات، لأن هذه السلطة هي سلطة الموكل ليس الوكيل.

متطلبات المحاسبة

30. تقوم الجهة الاتحاديّة المسيطرة بإعداد بيانات مالية موحّدة باستخدام سياسات محاسبية موحّدة لمحاسبة المعاملات المشابهة والاحداث في ظروف مشابهة. في حالة استخدام جهة اتحادية/ منشأة في المجموعة لسياسات محاسبية تختلف عن تلك المعتمدة في البيانات الماليّة الموحّدة، يتم إجراء التعديلات المناسبة على البيانات الماليّة لتلك الجهة الاتحاديّة/المنشأة عند إعداد البيانات الماليّة الموحّدة وفقا للسياسات المحاسبية الموحّدة للمجموعة.

31. توحيد البيانات الماليّة يبدأ من التاريخ الذي تحصل فيه الجهة الاتحاديّة على السيطرة، وينتهي عندما تفقد الجهة الاتحاديّة تلك السيطرة.

اجراءات التوحيد

32. يتم الأخذ بالاعتبار الخطوات التالية عند تحضير البيانات الماليّة الموحّدة:

أ. جمع البنود المتشابهة من الأصول، الالتزامات، صافي الأصول، الايرادات، المصاريف، والتدفقات النقدية التابعة للجهة المسيطرة والجهات/ المنشآت التابعة؛
ب. إلغاء القيمة الدفترية لاستثمار الجهة الاتحاديّة المسيطرة في الجهات/المنشآت التابعة وحصة الجهة المسيطرة من صافي أصول لكل جهة اتحادية/ منشأة تابعة؛
ت. إلغاء جميع الأصول، الالتزامات، صافي الأصول، الايرادات، المصاريف، والتدفقات النقدية الناتجة عن معاملات داخلية ضمن المجموعة.

القياس

33. تقوم الجهة الاتحاديّة بمحاسبة الايرادات والمصاريف للجهة الاتحاديّة/المنشأة التابعة ضمن البيانات الماليّة الموحّدة من تاريخ الذي تسيطر فيه على الجهة الاتحاديّة/المنشأة الأخرى الى التاريخ الذي تفقد فيه تلك السيطرة. ويتم احتساب الإيرادات والمصروفات للجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة بناء على مبالغ الأصول والالتزامات المعترف بها في البيانات الماليّة الموحّدة كما في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، ويتم احتساب الاستهلاك المعترف به في بيان الأداء المالي بعد تاريخ الاستحواذ من خلال قيمة الأصول القابلة للاستهلاك المعترف بها في البيانات الماليّة الموحّدة كما في تاريخ الاستحواذ.

حقوق تصويت محتملة

34. عند وجود حقوق التصويت المحتملة او غيرها من الادوات الماليّة التي تحتوي على حقوق التصويت المحتملة، يتم تحديد نسبة الفائض او العجز والتغيرات في صافي الاصول المخصصة للجهة الاتحاديّة المسيطرة وحقوق الاقلية عند اعداد البيانات الماليّة الموحّدة على اساس الملكية القائمة حاليا وليس امكانية استخدام او تحويل حقوق التصويت المحتملة والادوات الماليّة الاخرى.

35. في بعض الحالات قد تملك الجهة الاتحاديّة حقوق تصويت محتملة، والتي تمكن الجهة الاتحاديّة من الحصول على حقوق جوهرية متعلقة بملكيتها. في هذه الحالة، عند تحديد النسبة المخصصة لكل من صافي الأصول وحقوق الاقلية في اعداد البيانات الماليّة الموحّدة، يجب الاخذ بعين الاعتبار استخدام حقوق التصويت المحتملة وغيرها من الادوات الماليّة التي تمنح الجهة الاتحاديّة تلك المنافع.

تاريخ اعداد البيانات

36. عند اعداد البيانات الماليّة الموحّدة، يجب على البيانات الماليّة المنفصلة (للجهات الاتحاديّة/ المنشآت التابعة) المستخدمة للتوحيد أن تكون معدة في نفس التاريخ. عندما يختلف تاريخ اعداد البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة المسيطرة عن الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة، تقوم الجهة الاتحاديّة المسيطرة اما:

أ. بالحصول، لأغراض التوحيد، على معلومات مالية اضافية كما في تاريخ البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة المسيطرة؛ أو
ب. باستخدام أحدث بيانات مالية للجهة الاتحاديّة/المنشاة التابعة بعد تعديل تأثير المعاملات الجوهرية والاحداث التي وقعت بين تاريخ اعداد تلك البيانات الماليّة وتاريخ اعداد البيانات الماليّة الموحّدة.

الحصة الغير مسيطرة

37. يجب على الجهة الاتحاديّة المسيطرة ان تقوم بعرض الحصة غير المسيطرة في البيانات الماليّة الموحّدة ضمن صافي الاصول بشكل منفصل عن صافي الاصول لمساهمي الجهة الاتحاديّة المسيطرة.

38. تقوم الجهة الاتحاديّة بتخصيص الفائض او العجز وكل ربح او خسارة بين صافي الاصول لمساهمي الجهة الاتحاديّة المسيطرة ولحصة الغير مسيطرة. كما على الجهة الاتحاديّة ان تنسب اجمالي المبلغ المسجل في بيان التغيرات في صافي الاصول لمساهمي الجهة الاتحاديّة المسيطرة ولحصة غير مسيطرة.

39. إذا وجد لدى جهة اتحادية/ منشأة تابعة أسهم امتياز متراكمة مصنفة كأدوات حقوق ملكية تملكها الحصة غير المسيطرة، فعلى الجهة الاتحاديّة/ المنشأة احتساب حصتها من الفائض او العجز بعد التعديل الناتج من التوزيعات، سواء كانت او لم تكن هذه التوزيعات معلنة.

40. عندما تتغير نسبة صافي الاصول التي تحتفظ بها الحصة الغير مسيطرة، فيتوجب على الجهة الاتحاديّة ان تقوم بتعديل القيمة الدفترية لصافي الأصول والحصة الغير مسيطرة لتعكس التغيرات في حصتها النسبية في الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة. على الجهة الاتحاديّة ان تسجل مباشرة في صافي الاصول اي فرق بين القيمة التي تم تعديل بها الحصة الغير مسيطرة والقيمة العادلة للمقابل المدفوع أو المستلم، والخاص بالجهة التي تملك الجهة الاتحاديّة المسيطرة (مثل الحكومة الاتحاديّة).

خسارة السيطرة

41. إذا قامت الجهة الاتحاديّة المسيطرة بفقدان السيطرة على جهة اتحادية/ منشأة تابعة، يكون على الجهة الاتحاديّة المسيطرة أن:

أ. تستبعد أصول والتزامات الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة سابقا من البيانات الماليّة الموحّدة؛

ب. تعترف باي استثمار محتفظ به في الجهة الاتحاديّة/ المنشاة التابعة سابقا، وتسجلها لاحقا بالإضافة الى مبالغ مستحقة من او الى الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة سابقا وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المناسب. يتم إعادة قياس الأسهم المتبقية وفقا للفقرات 41(ب). وتعتبر تلك القيمة التي تمت إعادة قياسها في تاريخ خسارة السيطرة هي القيمة العادلة عند الاعتراف المبدئي للأصول الماليّة وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة" أو التكلفة عند الاعتراف المبدئي لاستثمار في منشآت زميلة أو ترتيبات مشتركة؛

ت. تسجل الربح او الخسارة الناتجة عن فقدان السيطرة المنتسبة لصافي أصول الجهة الاتحاديّة المسيطرة.

42. قد تفقد الجهة الاتحاديّة المسيطرة السيطرة على جهة اتحادية/ منشأة تابعة من خلال ترتيبات (معاملات) متعددة، لكن يجب في بعض الأحيان تسجيل الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة. على الجهة الاتحاديّة المسيطرة الاخذ في عين الاعتبار جميع الشروط والبنود للترتيبات وآثارها الاقتصادية لتحديد ما إذا وجب تسجيل الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة. العوامل التالية قد تشير انه ينبغي على الجهة الاتحاديّة المسيطرة ان تسجل الترتيبات المتعددة كعملية واحدة:

أ. لقد تم عقد تلك الترتيبات في الوقت ذاته أو وقت متقارب؛
ب. تشكل الترتيبات معاملة واحدة تهدف لتحقيق هدف تجاري بشكل عام؛
ت. حدوث ترتيب ما يعتمد على حدوث ترتيب آخر على الاقل؛
ث. الاخذ بعين الاعتبار ترتيبا واحدا منفردا لا يبرر الناحية الاقتصادية للمعاملة، وتكون مبررة إذا اخذت بعين الاعتبار بالإضافة الى غيرها من الترتيبات. مثال على ذلك، عندما يتم تسعير استبعاد استثمار بسعر اقل من سعر السوق وتعويضه باستبعاد لاحق بسعر اعلى من سعر السوق.

43. إذا فقدت الجهة الاتحاديّة المسيطرة سيطرتها على جهة اتحادية/ منشأة تابعة، عليها أن تتبع ما يلي:

أ. استبعاد:

- ✓ اصول (بما في ذلك الشهرة ان وجدت) والتزامات الجهة الاتحاديّة/المنشأة التابعة سابقا بقيمتها الدفترية في تاريخ فقدان السيطرة؛
- ✓ القيمة الدفترية لأي حصة غير مسيطرة متعلقة بالجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة سابقا في تاريخ فقدان السيطرة (بما في ذلك اي ربح او خسارة مسجلة مباشرة في صافي الاصول المتعلقة بها).

ب. تسجيل:

- ✓ القيمة العادلة للمقابل المستلم، إن وجد، من المعاملة او الحدث او الظروف التي ادت الى فقدان السيطرة؛
- ✓ التوزيعات، إذا كانت المعاملة او الحدث او الظروف التي ادت الى فقدان السيطرة تتضمن توزيع أسهم الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة لمساهمين بصفتهم مساهمين؛
- ✓ اي استثمار محتفظ به من الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة سابقا بالقيمة العادلة بتاريخ خسارة السيطرة.

ت. تسجيل اي فرق ناتج كربح او خسارة في الفائض او العجز المتعلق بالجهة الاتحاديّة المسيطرة.

44. إذا فقدت الجهة الاتحاديّة المسيطرة السيطرة على جهة اتحادية/ منشأة تابعة، على الجهة الاتحاديّة المسيطرة الاعتراف بجميع المبالغ التي تم تسجيلها مسبقا في صافي الاصول المتعلقة بتلك الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة على ذات الأساس كما لو أنها قامت الجهة الاتحاديّة المسيطرة باستبعاد الأصول والالتزامات ذات الصلة مباشرة.

45. إذا فقدت الجهة الاتحاديّة المسيطرة السيطرة على جهة اتحادية/ منشأة تابعة، لا تحتوي على عملية، كما تم تعريفها في المعيار " تجميع الأعمال"، نتيجة لمعاملة تشمل منشأة زميلة أو مشروع مشترك تم تسجيله باستخدام طريقة حقوق الملكية، فإنه على الجهة الاتحاديّة المسيطرة تحديد الربح أو الخسارة وفقًا للفقرات 41-42. يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملة في فائض أو عجز الجهة المسيطرة فقط إلى حد أسهم المستثمرين غير المرتبطين في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. يتم استبعاد الجزء المتبقي من الربح مقابل القيمة الدفترية للاستثمار في تلك المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

بالإضافة إلى ذلك، إذا احتفظت الجهة المسيطرة باستثمار في المنشأة المسيطر عليها السابقة، وإذا أصبحت المنشأة المسيطر عليها سابقا، منشأة زميلة أو مشروع مشترك يتم محاسبته باستخدام

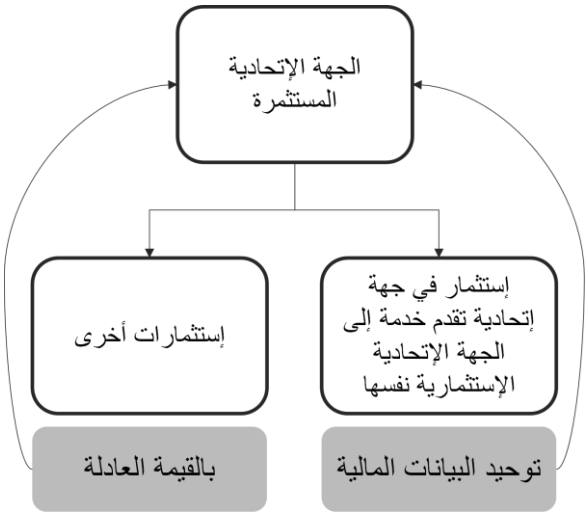
طريقة حقوق الملكية، فإنه على الجهة المسيطرة الإعتراف بجزء الربح أو الخسارة الناتج عن إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمارات المحتفظ بها في تلك المنشأة المسيطر عليها سابقا في الفائض أو العجز فقط إلى حد أسهم المستثمرين غير المرتبطين في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك الجديد. يتم استبعاد الجزء المتبقي من الربح مقابل القيمة الدفترية للاستثمار المحتفظ به في المنشأة المسيطر عليها سابقا.

إذا احتفظت الجهة المسيطرة باستثمار في المنشأة المسيطر عليها سابقا والذي يتم محسابتها حاليا وفقًا للمعيار "الأدوات الماليّة" ، فإن على الجهة المسيطرة الإعتراف بالكامل في الفائض أو العجز بالجزء من الربح أو الخسارة الناتج عن إعادة قياس القيمة العادلة للاستثمارات المحتفظ بها في المنشأة المسيطر عليها سابقا.

الملحق أ - الجهات الاتحاديّة/ المنشآت الاستثمارية: متطلبات القيمة العادلة

1. ان الجهة الاتحاديّة/المنشأة الاستثمارية هي التي:
   أ. تحصل على أموال من مستثمرين لغرض توفير خدمات ادارة الاستثمارات؛
   ب. هدف الاستثمار لديها فقط لأرباح رأسمالية أو منافع/ايرادات من الاستثمار، أو كليهما؛
   ت. تقيم أداء كافة الاستثمارات لديها باستخدام القيمة العادلة.
2. باستثناء ما هو مذكور في الفقرة 3 ادناه، لا تقوم الجهة الاتحاديّة الاستثمارية بتوحيد الجهات الاتحاديّة/ المنشآت التي تسيطر عليها أو تطبيق المعيار " تجميع الأعمال" عندما تحصل على سيطرة منشأة آخرى. يجب على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية ان تقوم بقياس الاستثمار في جهة اتحادية/ منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الفائض او العجز وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الادوات الماليّة".
3. إذا كانت الجهة الاتحاديّة الاستثمارية تمتلك جهة اتحادية/منشاة تابعة غير استثمارية وهدفها الرئيسي هو تقديم الخدمات المتعلقة بأنشطة وخدمات الجهة الاتحاديّة الاستثمارية، على المنشاة الاستثمارية توحيد الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة و تطبيق متطلبات المعيار " تجميع الأعمال" عند إستحواذ أي منشأة مسيطر عليها.

يبين الرسم البياني التالي أسس محاسبة الاستثمارات من طرف الجهة الاتحاديّة المستثمرة، كما تم مناقشته في الفقرة 2 و3.



4. على جهة اتحادية غير استثمارية المسيطرة على جهة اتحادية/ منشأة استثمارية اخرى اعداد بيانات مالية موحّدة حيث تقوم:

أ. بقياس استثمارات الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الاستثمارية التابعة بالقيمة العادلة من خلال الفائض او العجز وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الادوات الماليّة"؛

ب. بتوحيد الأصول والالتزامات الاخرى ومصروفات وايرادات الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الاستثمارية التابعة وفقا لهذا المعيار.

تحديد ما إذا كانت الجهة الاتحاديّة/المنشاة تعتبر استثمارية

5. يجب على الجهة الاتحاديّة ان تأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كانت جهة اتحادية/منشاة تعتبر استثمارية، بالإضافة الى الغرض والتصميم. إذا اشارت الحقائق والظروف الى ان هناك أي تغيير لعنصر واحد أو أكثر من العناصر الثلاثة التي تشكل تعريف الجهة الاتحاديّة/المنشاة الاستثمارية (الفقرة 1)، على الجهة الاتحاديّة المسيطرة اعادة تقييم ما إذا كانت تعتبر جهة اتحادية/منشاة استثمارية.

6. على الجهة الاتحاديّة/المنشاة المسيطرة التي لم تعد تطابق مواصفات الجهة الاستثمارية او قد تحولت الى جهة استثمارية ان تقوم بتسجيل ذلك التغيير بأثر مستقبلي من تاريخ حدوثه.

الاحكام والافتراضات

7. على الجهة الاستثمارية الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالأحكام الهامة والافتراضات عند تحديد ما إذا كانت جهة استثمارية، الا إذا كانت لديها الخصائص التالية:

أ. حصلت على اموال من أكثر من مستثمر واحد؛

ب. تملك حصص بشكل حقوق ملكية او حقوق مماثلة؛

ت. تملك أكثر من استثمار واحد.

8. لا يؤدي بالضرورة غياب أي من هذه الخصائص إلى استبعاد جهة من تصنيفها كجهة استثمارية. إلا أن غياب أي خاصية يستوجب من الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاحكام والافتراضات المهمة المتخذة عند تصنيفها كجهة استثمارية.

المعيار 36 – الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

المعيار 36 - الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 36 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى الاستثمارات في منشآت زميلة وفي مشاريع مشتركة. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 36 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

هدف المعيار 876
النطاق 876
التأثير الهام 876
تطبيق طريقة حقوق الملكية 881
إجراءات طريقة حقوق الملكية 881
الاعتراف 885
القياس 886
خسائر انخفاض القيمة 886
التغيرات في أسهم حقوق الملكية 889
الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية 889
إيقاف استخدام طريقة حقوق الملكية 890
البيانات الماليّة المنفصلة 890

هدف المعيار

1. إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة. كما يوضح هذا المعيار متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة هذه الاستثمارات.

النطاق

2. يوفر هذا المعيار أساس لمحاسبة أسهم صافي الأصول القابلة للقياس في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة ويتضمن ذلك أسهم صافي الأصول الناجمة عن الاستثمارات في هيكل رأس مالي منهجي لمنشأة أخرى ويعنى به أسهم رأس المال أو ما يعادلها من رأس المال. وقد تتضمن أسهم صافي الأصول القابلة للقياس أسهم حقوق ملكية ناتجة من استثمارات أخرى يمكن للجهة الاتحاديّة قياس ملكيتها فيها بشكل موثوق. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل.

3. بعض المساهمات المقدمة من الجهات الاتحاديّة يمكن الإشارة إليها بـ"استثمار" ولكن لا ينتج عنها أسهم حقوق ملكية، وبالتالي لا ينطبق عليها هذا المعيار.

مثال 36.1 - المساهمات المقدمة من الجهات الاتحاديّة

- ✓ مساهمات وزارة الماليّة السنوية للوزارات والهيئات الأخرى؛
- ✓ مساهمة وزارة الصحة في بناء مستشفى مملوك ومشغل من قبل جمعية خيرية.

التأثير الهام

4. يتم تحديد ما إذا كان للجهة الاتحاديّة المستثمرة تأثير هام على المنشأة المستثمر فيها بناء على طبيعة علاقتهما وعلى تعريف التأثير الهام في هذا الباب، ولذلك فهي تعتبر مسألة حكم.

5. يفترض أن يكون للجهة الاتحاديّة المستثمرة تأثير هام على المنشأة المستثمر فيها إذا كانت تملك حصة ملكية قابلة للقياس مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الجهات الاتحاديّة أو المنشآت المسيطر عليها وتساوي 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تخالف ذلك. وعكس ذلك، فإذا توافرت الظروف السابقة باستثناء نسبة حصة الملكية أي أقل من 20% في المنشأة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن الجهة الاتحاديّة ليس لديها تأثير هام، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تثبت عكس ذلك. ويقتضي التنويه أن امتلاك مستثمر آخر على نسبة كبيرة من حقوق ملكية المنشأة المستثمر فيها أو غالبية حقوق ملكيتها لا يمنع أن يكون للجهة الاتحاديّة المستثمرة تأثير هام.

6. تحدد الجهات الاتحاديّة ما إذا كان لديها تأثير هام على المنشآت المستثمر فيها من خلال وجود واحدة أو أكثر من الدلائل التالية:

أ. التمثيل في مجلس الإدارة أو أي جهة إدارية مشابهة في المنشأة المستثمر فيها؛
ب. المشاركة في عملية وضع السياسات بما فيها المشاركة في القرارات المتعلقة بتوزيعات الأرباح والتوزيعات المماثلة؛
ت. وجود معاملات ذات أهمية جوهرية بين الجهة الاتحاديّة المستثمرة والمنشأة المستثمر فيها؛
ث. تبادل الخبرات الإدارية بين الجهة الاتحاديّة المستثمرة والمنشأة المستثمر فيها؛ أو
ج. تقديم الجهة الاتحاديّة المستثمرة لمعلومات فنية هامة للمنشأة المستثمر فيها.

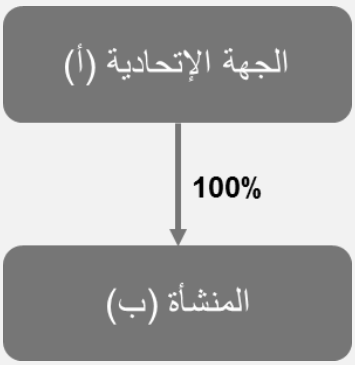
7. كما يتوجب على الجهة الاتحاديّة مراعاة حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل حاليا لكافة المستثمرين في منشأة ما عند تقييم ما إذا كان لديها تأثير هام عليها، حيث أن امتلاك أي أدوات دين أو حقوق ملكية يمكن ممارستها أو تحويلها إلى أسهم عادية أو أدوات مماثلة أخرى لديها القدرة على منح الجهة الاتحاديّة حقوق تصويت إضافية على السياسات الماليّة والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها أو التقليل من حقوق تصويت مستثمر آخر إذا تم ممارستها أو تحويلها. وتعتبر حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة أو التحويل حاليا عندما لا يمكن ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ معين في المستقبل أو حتى حصول حدث مستقبلي.

8. ويتوجب على الجهة الاتحاديّة دراسة كل الوقائع والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، بما فيها النظر في شروط ممارسة هذه الحقوق وأي ترتيبات ملزمة أخرى يتم مراعاتها بصورة منفردة أو مع بعضها، باستثناء نوايا الإدارة وقدرة الجهة الاتحاديّة الماليّة على ممارسة وتحويل هذه الحقوق عند تقييم ما إذا كانت هذه الحقوق تساهم في التأثير الهام على المنشأة المستثمر فيها.

9. وبناء على ما سبق، فإن القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات الماليّة والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها تعتبر العامل الرئيسي في تحديد ما إذا كان لدى الجهة الاتحاديّة تأثير هام عليها، حيث أن خسارة القدرة على المشاركة تؤدي إلى خسارة التأثير الهام بغض النظر عن التغير في حصة الملكية.

مثال 36.2 - تحديد التأثير الهام

تملك الجهة الاتحاديّة (أ) 100% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) وتسيطر عليها.

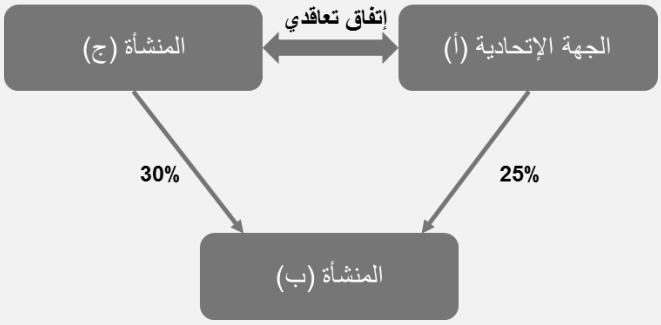


تحديد التأثير الهام:

لا تملك الجهة الاتحاديّة (أ) تأثيرا هاما على المنشأة (ب) بل تسيطر عليها وعليه يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تحديد ما إذا كانت المنشأة ذات طبيعة تجارية وربحية من عدمه، وفي حال تم تحديد بأن المنشآة ذات طبيعة تجارية وربحية فيتم تطبيق حقوق الملكية، أما في حال لم يتم تحديد بأن المنشأة ذات طبيعة تجارية وربحية فيتم توحيد بياناتها المالية ضمن البيانات المالية المجمعة للجهة الاتحادية

مثال 36.3 - تحديد التأثير الهام

تملك الجهة الاتحاديّة (أ) 25% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) وتملك المنشأة (ج) 30% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب). واتفقت الجهة الاتحاديّة (أ) والمنشأة (ج) تعاقديا على السيطرة المشتركة على المنشأة (ب).

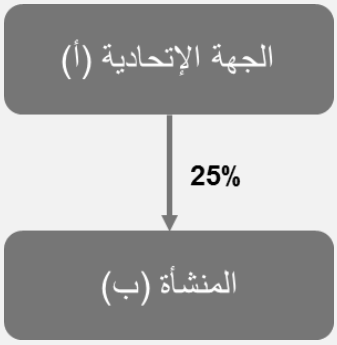


تحديد التأثير الهام:

لا تملك الجهة الاتحاديّة (أ) تأثيرا هاما على المنشأة (ب) فهي تملك سيطرة مشتركة على المنشأة (ب) ويتعيّن على الجهة الاتحاديّة (أ) محاسبة المنشأة (ب) في بيانات مجموعتها الماليّة حسب متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 37 "الترتيبات المشتركة".

مثال 36.4 - تحديد التأثير الهام

تملك الجهة الاتحاديّة (أ) 25% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) ولا تسيطر الجهة الاتحاديّة (أ) على المنشأة (ب) ولا تملك سيطرة مشتركة عليها.



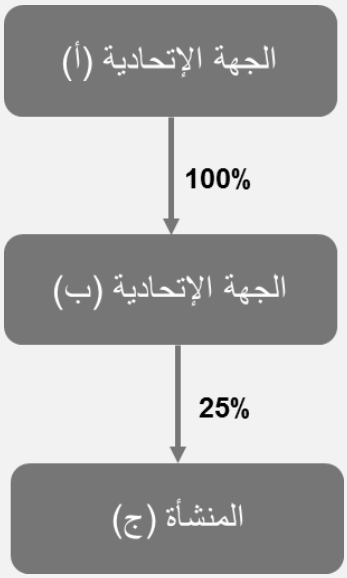
تحديد التأثير الهام:

يفترض أن الجهة الاتحاديّة (أ) لها تأثير هام على المنشأة (ب) (أي أن المنشأة (ب) منشأة زميلة للجهة الاتحاديّة (أ)) في غياب دليل على عكس ذلك، إلا أنه يقتضي التنويه أن استنتاج التأثير الهام بناء على ملكية 25% للجهة الاتحاديّة (أ) في المنشأة (ب) لا يعتبر تلقائيا ويتعيّن ممارسة الأحكام وقد لا يكون للجهة الاتحاديّة (أ) بالرغم من ملكية 25% من حقوق التصويت تأثير هام على المنشأة (ب).

وإذا تم تحديد أن الجهة الاتحاديّة (أ) لا تملك تأثيرا هاما على المنشأة (ب) عندئذ يتم محاسبة الاستثمار في الأسهم العادية للمنشأة (ب) على أنه أصل مالي (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة").

مثال 36.5 - تحديد التأثير الهام

تملك الجهة الاتحاديّة (أ) كافة الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الجهة الاتحاديّة (ب) وتملك الجهة الاتحاديّة (ب) 25% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ج). ولا تسيطر مجموعة الجهة الاتحاديّة (أ) (أي الجهة الاتحاديّة (أ) والجهة الاتحاديّة التابعة (ب)) ولا تملك سيطرة مشتركة على المنشأة (ج).



تحديد التأثير الهام:

يفترض أن الجهة الاتحاديّة (أ) لها تأثير هام على المنشأة (ج) (أي أن المنشأة (ج) منشأة زميلة للجهة الاتحاديّة (أ)) في غياب دليل على عكس ذلك، إلا أنه يقتضي التنويه أن استنتاج التأثير الهام بناء على ملكية 25% للجهة الاتحاديّة (أ) بشكل غير مباشر في المنشأة (ج) لا يعتبر تلقائيا ويتعيّن ممارسة الأحكام وقد لا يكون للجهة الاتحاديّة (أ) بالرغم من ملكية 25% من حقوق التصويت تأثير هام على المنشأة (ج).

وإذا تم تحديد أن الجهة الاتحاديّة (أ) لا تملك تأثيرا هاما على المنشأة (ج) عندئذ يتم محاسبة الاستثمار في الأسهم العادية للمنشأة (ج) على أنه أصل مالي (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة").

تطبيق طريقة حقوق الملكية

10. يتوجب على الجهة الاتحاديّة المستثمرة التي تملك سيطرة على المنشأة المستثمر فيها في حال كانت المنشأة ذات طبيعة تجارية وربحية، أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على منشأة مستثمر فيها أن تعالج استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية باستثناء الاستثمارات المؤهلة للإعفاء وفقا للفقرات 39 40.

إجراءات طريقة حقوق الملكية

11. تعتبر العديد من الإجراءات المتبعة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية مماثلة لإجراءات التوحيد المنصوص عليها في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة". بالإضافة إلى ذلك، فإن المفاهيم الضمنية للإجراءات المستخدمة في محاسبة امتلاك جهة اتحادية أو منشأة مسيطر عليها هي نفسها المتبعة في محاسبة استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

12. تساوي حصة الكيان الاقتصادي في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إجمالي استثمارات الجهة الاتحاديّة المسيطرة والجهات المسيطر عليها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ويكون الفائض أو العجز وصافي الأصول المأخوذة بالاعتبار في تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك المعترف بها في البيانات الماليّة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بما فيها حصة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من الفوائض أو العجوزات وصافي الأصول لمنشآتها الزميلة أو مشاريعها المشتركة بعد أي تعديلات ضرورية لتوحيد السياسات المحاسبية (انظر الفقرات 19 و20) وذلك عندما يكون لدى المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك منشآت مسيطر عليها أو منشآت زميلة أو مشاريع مشتركة.

13. يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن المعاملات التصاعدية والتنازلية والتي تشمل أصولا لا تمثل أعمال، كما تم تعريفها ضمن المعيار " تجميع الأعمال"، بين الجهة الاتحاديّة (بما فيها الجهات الاتحاديّة أو المنشآت المسيطر عليها الموحّدة) ومنشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك في بياناتها الماليّة فقط إلى حد أسهم المستثمرين غير المرتبطين في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك حيث يتم استبعاد حصتها في هذه الخسائر أو الأرباح.

14. إذا توافرت دلائل على انخفاض القيمة القابلة للتحقيق للأصول التي ستباع أو يساهم بها أو تشترى، أو على خسائر انخفاض لقيمة تلك الأصول، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة المستثمرة:

    أ. في حالة المعاملات التنازلية: الاعتراف بالخسائر كاملة؛
    ب. في حالة المعاملات التصاعدية: الاعتراف بحصتها من تلك الخسائر.

15. يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن المساهمة بأصول غير نقدية التي لا تمثل أعمال، وفقاً لمعيار " تجميع الأعمال"، لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك مقابل أسهم حقوق ملكية فيها وفقا للفقرة 13 باستثناء الحالات التي تفتقر فيها تلك المساهمات الجوهر التجاري وهو مصطلح معرف في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 17 "الممتلكات والمصانع والمعدات". وتعتبر الخسارة أو الربح من المساهمات المفتقرة للجوهر التجاري غير محققة ولا يتم الاعتراف بها إلا إذا انطبقت الفقرة 16 وتستبعد مقابل الاستثمار المحاسب باستخدام طريقة حقوق الملكية ولا تعرض كخسارة أو ربح مؤجل في بيان المركز المالي الموحّد للجهة الاتحاديّة أو بيان المركز المالي للجهة الاتحاديّة الذي تكون فيه الاستثمارات محاسبة فيها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال 36.6 - استلام أصول غير نقدية مقابل أسهم حقوق ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك

ساهمت الجهة الاتحاديّة (أ) بأصل غير نقدي مقابل أسهم حقوق ملكية بنسبة 55% في المشروع المشترك (ب) وكان للمعاملة مضمون تجاري. وكانت القيمة الدفترية للأصل 10,000 درهم وبلغت قيمته العادلة 12,000 درهم.

الاعتراف بالربح الناجم عن المعاملة بين الجهة الاتحاديّة (أ) والمشروع المشترك (ب):

3) احتساب إجمالي الربح الناجم عن المعاملة:

12,000 - 10,000 = 2,000 درهم ربح ناجم عن المساهمة بالأصل للمشروع المشترك (ب).

4) احتساب حصة الجهة الاتحاديّة (أ) من الربح الناجم عن المعاملة إلى حد أسهم المستثمرين غير المرتبطين:

2,000 x 45% = 900 درهم حصة الجهة الاتحاديّة (أ) من الربح.

16. ذا استلمت جهة اتحادية أصول نقدية أو غير نقدية بالإضافة إلى استلام أسهم حقوق ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، فإن الجهة الاتحاديّة تعترف بكامل حصتها من الربح والخسارة من المساهمة المتعلقة بالأصل النقدي أو غير النقدي المستلم في الفائض أو العجز.

17. يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن المعاملات التنازلية والتي تشمل أصولا تمثل أعمال، كما تم تعريفها ضمن المعيار " تجميع الأعمال"، بين الجهة الاتحاديّة (بما فيها الجهات الاتحاديّة أو المنشآت المسيطر عليها الموحّدة) ومنشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك، بالكامل في البيانات الماليّة للمستثمر.

18. يمكن للجهة أن تبيع أو تساهم بأصول في ترتيبيين أو أكثر (المعاملات). عند تحديد ما إذا كانت الأصول التي تم بيعها أو المساهمة بها تمثل عملية، كما هو محدد في المعيار "تجميع الأعمال" ، يجب على الجهة النظر فيما إذا كان البيع أو المساهمة في تلك الأصول يعتبر جزءًا من ترتيبات متعددة يجب احتسابها كعملية واحدة.

19. تتم محاسبة الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه منشأة زميلة أو مشروع مشترك ويحاسب أي فرق بين تكلفة الاستثمار وحصة الجهة الاتحاديّة في صافي القيمة العادلة لأصول والتزامات المنشأة المستثمر فيها القابلة للتعريف عند شراءه كما يلي:

أ. لا يسمح للجهة الاتحاديّة بإطفاء الشهرة المتعلقة بمنشأة زميلة أو مشروع مشترك عندما تكون مشمولة في القيمة الدفترية؛
ب. تضيف الجهة الاتحاديّة أي زيادة لحصتها من صافي القيمة العادلة لأصول والتزامات المنشأة المستثمر فيها القابلة للتعريف عن تكلفة الاستثمار كإيراد لغرض تحديد حصتها في فائض أو عجز المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك للفترة التي امتلك فيها الاستثمار.

مثال 36.7 - التعديلات لحصة الجهة الاتحاديّة في فائض أو عجز المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك

يتم عمل التعديلات اللازمة لحصة الجهة الاتحاديّة في فائض أو عجز المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بعد الشراء وعلى سبيل المثال:

- ✓ محاسبة استهلاك الأصول القابلة للاستهلاك بناء على قيمها العادلة في تاريخ الشراء.
- ✓ احتساب خسائر انخفاض القيمة مثل الممتلكات، المصانع والمعدات والشهرة (حينما ينطبق).

20. يتم استخدام آخر بيانات مالية متوفرة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل الجهة الاتحاديّة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية وعندما تكون نهاية فترة التقرير للجهة الاتحاديّة مختلفة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة الآتي:

أ. الحصول على معلومات مالية إضافية بنفس تاريخ البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة لغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية؛ أو
ب. استخدام آخر بيانات مالية متوفرة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك معدلة لتأثير المعاملات أو الأحداث الهامة التي وقعت بين تاريخ تلك البيانات الماليّة وتاريخ البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة.

21. يتوجب إعداد البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة باستخدام سياسات محاسبية موحّدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المماثلة. وعليه فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة القيام بتعديلات لجعل السياسات المحاسبية للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المماثلة موحّدة بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وذلك لاستخدام بياناتهم الماليّة لغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية باستثناء ما ذكر في الفقرة 22.

22. يستثنى من متطلبات الفقرة 21 المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك الذي ينطبق عليهم تعريف الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الاستثمارية (الرجوع إلى الملحق أ لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة") حيث يتوجب على الجهة الاتحاديّة في هذه الحالة الإبقاء على قياس القيمة العادلة المطبق من قبل المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك على استثماراتهم في المنشآت المسيطر عليها.

23. تحسب الجهة الاتحاديّة حصتها من فائض أو عجز المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بعد تعديل قيمة توزيعات الأرباح الخاصة بالأسهم التفضيلية المتراكمة القائمة للمنشأة الزميلة أو المشروع

المشترك والمستحوذ عليها من قبل أطراف غير الجهة الاتحاديّة ومصنفة كحقوق ملكية سواء تم الإعلان عن أرباح هذه الأسهم أو لم يتم.

24. تتوقف الجهة الاتحاديّة عن الاعتراف بحصتها في الخسائر التي تحدث بعد زيادة حصتها في عجز منشأة زميلة أو مشروع مشترك عن استثمارها في تلك المنشآت أو تساويها معه. ويعرف الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بقيمته الدفترية المحددة باستخدام طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أي استثمارات طويلة الأجل تمثل ضمنيا جزءا من صافي استثمارات الجهة الاتحاديّة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ويطبق العجز المعترف به باستخدام طريقة حقوق الملكية والذي يزيد عن استثمار الجهة الاتحاديّة في الأسهم العادية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك على العناصر الأخرى من استثمار الجهة الاتحاديّة حسب الترتيب العكسي لأقدميتها (أولوية السيولة).

مثال 36.8 - الاستثمارات طويلة الأجل التي تمثل ضمنيا جزءا من صافي الاستثمارات في منشأة زميلة أو مشروع مشترك

تشمل الاستثمارات طويلة الأجل التي تمثل ضمنيا جزءا من صافي الاستثمارات في منشأة زميلة أو مشروع مشترك أي بند لم يتم التخطيط لتسويته ولا يتوقع تسويته في المستقبل القريب ويمثل ضمنيا إضافة لاستثمار الجهة الاتحاديّة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وقد تتضمن تلك البنود أسهم تفضيلية ومستحقات طويلة الأجل أو قروض ولكن لا تتضمن الذمم المدينة التجارية أو الدائنة أو أي مستحقات طويلة الأجل مضمونة بشكل ملائم مثل القروض المضمونة.

مثال 36.9 - تطبيق العجز المعترف به باستخدام طريقة حقوق الملكية والذي يزيد عن الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك

تملك الجهة الاتحاديّة (أ) 25% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) حيث تعتبر المنشأة (ب) منشأة زميلة للجهة الاتحاديّة (أ).

بلغ صافي أصول المنشأة (ب) أول السنة صفرا ولكنها تحملت عجزا خلال السنة بلغ 50,000 درهم نشأ عنه صافي التزامات بنفس القيمة في آخر السنة. قامت الجهة الاتحاديّة (أ) بتمويل العجز بقرض طويل الأجل غير مضمون بمبلغ 20,000 درهم وعليه فإن صافي الالتزامات يتضمن القرض كما يتضمن مستحقات طويلة الأجل خاصة برسوم خدمات مقدمة من الجهة الاتحاديّة (أ) بقيمة 10,000 درهم.

تطبيق العجز المعترف به الذي يزيد عن الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب):

1) تحديد حصة الجهة الاتحاديّة (أ) من عجز المنشأة الزميلة (ب):

50,000 x 25% = 12,500 درهم إماراتي تطبق على استثمار الجهة الاتحاديّة (أ) في المنشأة الزميلة (ب).

2) تحديد الاستثمارات طويلة الأجل التي تمثل ضمنيا جزءا من صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب):

مثال 36.9 - تطبيق العجز المعترف به باستخدام طريقة حقوق الملكية والذي يزيد عن الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك

يتوجب على الجهة الاتحاديّة (أ) تقييم فيما إذا كان القرض الممنوح والمستحقات من المنشأة الزميلة (ب) تمثل ضمنيا جزءا من صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب). ويكون التقييم كالآتي:

أ. بالنسبة للقرض الممنوح فإن تاريخ استحقاق القرض لا يعتبر سببا كافيا لاعتباره جزءا من الاستثمار في حال كان القرض طويل الأجل، حيث يتوجب مراعاة مضمون التمويل الممنوح. فعلى سبيل المثال، قد لا تنوي الإدارة حاليا تسوية القرض في تاريخ الاستحقاق المحدد وليس لديها أي خطط لتسويته. وبالتالي يعتبر القرض جزءا من الاستثمار (وهو ما تم اعتباره لغرض المثال).

ب. بالنسبة للمستحقات فإن كانت الإدارة لا تملك أي خطط لتسويتها حاليا أو في المستقبل القريب، فإنها تعتبر جزءا من الاستثمار (وهو ما تم اعتباره لغرض المثال).

3) <u>ترتيب العناصر الأخرى من الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب) حسب أولوية السيولة:</u>

لغرض المثال، تم اعتبار أن المستحقات واجبة السداد قبل القرض الممنوح (أولوية السيولة). وعليه يتم تطبيق العجز على المستحقات أولا وعلى القرض ثانيا.

4) <u>تطبيق العجز على العناصر الأخرى من الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب) للإبلاغ عنها في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة (أ) في تاريخ التقرير:</u>

أ. مستحقات طويلة الأجل = 10,000 - 10,000 = 0 درهم

ب. باقي العجز = 12,500 - 10,000 = 2,500 درهم

ت. قرض طويل الأجل غير مضمون = 40,000 - 2,500 = 37,500 درهم

25. يتم توفير مخصص للعجز الإضافي بعد تخفيض استثمار الجهة الاتحاديّة لصفر حيث يعترف بالالتزام فقط للحد الذي تحملت فيه الجهة الاتحاديّة التزامات قانونية أو استنتاجية أو قامت بدفعات نيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وإذا حققت المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لاحقا فائض، فإن الجهة الاتحاديّة تتابع الاعتراف بحصتها من هذا الفائض فقط بعد مساواة حصتها في الفائض لحصتها في العجز غير المعترف به.

الاعتراف

26. يتم الاعتراف المبدئي بالاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بموجب طريقة حقوق الملكية بالتكلفة ويتم تعديل القيمة الدفترية للاستثمار بنصيب الجهة الاتحاديّة المستثمرة في فائض أو عجز المنشأة المستثمر فيها (الذي يتم الاعتراف به أيضا في فائض أو عجز الجهة الاتحاديّة المستثمرة) بعد تاريخ الشراء. كما تخفض القيمة الدفترية للاستثمار بقيمة التوزيعات المستلمة من المنشأة المستثمر فيها. وقد يكون من الضروري تعديل القيمة الدفترية أيضا بقيمة التغيرات في أسهم الجهة الاتحاديّة المستثمرة الناشئة عن التغيرات في حقوق ملكية المنشأة المستثمر فيها والتي لم يتم

الاعتراف بها في فائض أو عجز المنشأة المستثمر فيها. ويتم الاعتراف بحصة الجهة الاتحاديّة المستثمرة في تلك التغيرات في صافي الأصول الخاص بها.

27. يتم تحديد استثمار الجهة الاتحاديّة المستثمرة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بناء على الملكية (الاستثمار) القائمة فقط ولا يعكس احتمالية ممارسة أو تحويل حقوق تصويت محتملة أو أدوات مشتقة أخرى متضمنة لحقوق تصويت محتملة إلا إذا انطبقت الفقرة 28.

28. في بعض الحالات يكون لدى الجهة الاتحاديّة ملكية قائمة بشكل ضمني في منشأة مستثمر فيها نتيجة لمعاملة تمنحها حاليا مزايا مربوطة بالملكية وفيها يتم تحديد الحصة المخصصة للجهة الاتحاديّة من خلال مراعاة الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والأدوات المشتقة الأخرى التي تمنح الجهة الاتحاديّة هذه المزايا.

29. يتم محاسبة الأدوات المتضمنة حقوق تصويت محتملة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة" باستثناء تلك الأدوات التي تعطي حاليا منفذا إلى المزايا المربوطة بامتلاك حصة ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

30. ما لم يتم تصنيف الاستثمار، أو جزء من الاستثمار، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك كأصل محتفظ به لغرض البيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44، "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، يتم تصنيف الاستثمار، أو أي اسهم متبقية في الاستثمار غير المصنفة كأصل محتفظ به لغرض البيع، كأصل غير متداول.

القياس

خسائر انخفاض القيمة

31. تطبق الجهة الاتحاديّة الفقرات 33 - 35 لتحديد ما إذا كان هناك أي دليل موضوعي على أن صافي استثماراتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك قد تم انخفاض قيمتها وذلك بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية والاعتراف بعجز المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقا للفقرة 24؛

32. تقوم الجهة الاتحادية بتطبيق متطلبات انخفاض القيمة الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 41 على أسهمها الأخرى في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك التي تندرج ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق 41 ولا تشكل جزءاً من صافي الاستثمار.

33. يُعتبر صافي الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك قد تعرض لانخفاض في القيمة وتتحمل خسائر انخفاض القيمة إذا، وفقط إذا، كان هناك دليل موضوعي على انخفاض القيمة نتيجة حدث واحد أو أكثر وقع بعد الاعتراف المبدئي بصافي الاستثمار ("حدث خسارة")، وكان لهذا الحدث (أو الأحداث) تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من صافي الاستثمار التي يمكن تقديرها بشكل موثوق. قد لا يكون من الممكن تحديد حدث واحد محدد تسبب في انخفاض القيمة، بل قد يكون التأثير المجمع لعدة أحداث هو السبب في انخفاض القيمة. لا يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة أحداث مستقبلية، مهما كانت من المرجح حدوثها. يشمل الدليل الموضوعي على انخفاض قيمة صافي الاستثمار البيانات القابلة للملاحظة التي تصل إلى علم الجهة بشأن أحداث الخسارة التالية:

أ. الصعوبات المالية الكبيرة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛
ب. الإخلال بالعقد، مثل التخلف أو التأخير في السداد من قبل المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛
ت. منح الجهة الاتحادية، لأسباب اقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، امتيازاً للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لم تكن لتنظر فيه بخلاف تلك الظروف ؛
ث. احتمالية دخول المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في حالة إفلاس أو إعادة تنظيم مالي أخرى؛ أو
ج. غياب السوق النشط لصافي الاستثمار بسبب الصعوبات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك

34. إن غياب وجود سوق نشط نتيجة عدم تداول أدوات حقوق الملكية أو الأدوات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بشكل علني لا يُعتبر دليلاً على وجود انخفاض في القيمة. وبالمثل، فإن تخفيض التصنيف الائتماني للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك أو انخفاض القيمة العادلة لهما لا يشكل بمفرده دليلاً على وجود انخفاض في القيمة. ومع ذلك، قد تساهم هذه الظروف في توفير دليل على انخفاض القيمة عند تقييمها مع معلومات أخرى متاحة.

35. بالإضافة إلى أنواع الأحداث المذكورة في الفقرة 37، تشمل الأدلة الموضوعية على انخفاض القيمة في صافي الاستثمار في أدوات حقوق الملكية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك معلومات حول تغييرات كبيرة ذات تأثير سلبي حدثت في البيئة التكنولوجية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، وتشير إلى أن تكلفة الاستثمار في أداة حقوق الملكية قد لا يتم استردادها. كما يُعتبر الانخفاض الكبير أو المطول في القيمة العادلة للاستثمار في أداة حقوق الملكية إلى ما دون تكلفته دليلاً موضوعياً على انخفاض القيمة.

36. بعد الأخذ بعين الاعتبار الفقرات 31 - 32، تطبق الجهة الاتحاديّة معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو المعيار 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد".

37. يوجه معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" الجهة الاتحاديّة لتحديد القيمة قيد الاستخدام للاستثمار المولد للنقد حيث تقدر الجهة الاتحاديّة التالي:

أ. حصتها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تتولد من المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بما فيها التدفقات النقدية من عملياتهم والمبالغ المحصلة من التصرف النهائي بالاستثمار؛ أو
ب. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تنتج من توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة المحصلة من الاستثمار ومن التصرف النهائي به.

تنجم عن كلا الطريقتين نفس النتيجة باستخدام الافتراضات الملائمة.

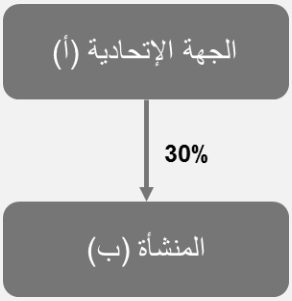
38. يتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" تخفيض القيمة الدفترية لأصل لتساوي مبلغ الخدمة المسترد في حال كان مبلغ الخدمة المسترد أقل من قيمته الدفترية حيث يعرف مبلغ الخدمة المسترد بأنه القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام، أيهما أعلى وتعرف القيمة قيد الاستخدام لأصل غير مولد للنقد بأنها

القيمة الحالية لباقي إمكانية الخدمة للأصل والتي يمكن تقييمها باستخدام طريقة تكلفة الاستبدال المستهلك أو طريقة تجديد التكلفة أو طريقة وحدات الخدمة، أيهم أنسب.

39. يتوجب على الجهة الاتحاديّة تقييم المبلغ المسترد لكل استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إلا إذا كانت المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك غير مولدين لتدفقات النقد الداخلة من الاستخدام المستمر والمستقلّة بشكل كبير من تلك التدفقات الناتجة عن الأصول الأخرى للجهة الاتحاديّة.

مثال 36.10 - تطبيق طريقة حقوق الملكية

في تاريخ 1 يناير، تملكت الجهة الاتحاديّة (أ) 30% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) مقابل 30,000 درهم إماراتي وهي لا تسيطر عليها أو تملك سيطرة مشتركة عليها. وفي تاريخ 31 ديسمبر، اعترفت المنشأة (ب) بربح مقداره 40,000 درهم، كما أعلنت عن أرباح أسهم بقيمة 15,000 درهم دفعت قبل تاريخ التقرير (31 ديسمبر). كما كانت القيمة العادلة للاستثمار في تاريخ التقرير تساوي 42,000 درهم.



تحديد التأثير الهام:

يفترض أن الجهة الاتحاديّة (أ) لها تأثير هام على المنشأة (ب) (أي أن المنشأة (ب) منشأة زميلة للجهة الاتحاديّة (أ)) في غياب دليل على عكس ذلك. وعليه تطبق طريقة حقوق الملكية على الاستثمار في المنشاة (ب).

تطبيق طريقة حقوق الملكية:

1) <u>الاعتراف بحصة الجهة الاتحاديّة (أ) في أرباح المنشأة الزميلة (ب):</u>
40,000 x 30% = 12,000 درهم إماراتي يعترف بها في فائض أو عجز السنة للجهة الاتحاديّة (أ).
2) <u>احتساب حصة الجهة الاتحاديّة (أ) من أرباح الأسهم الموزعة من المنشأة الزميلة (ب):</u>
15,000 x 30% = 4,500 درهم إماراتي أرباح موزعة ومدفوعة من قبل المنشأة الزميلة (ب) للجهة الاتحاديّة (أ).
3) <u>الإبلاغ عن الاستثمار في البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة (أ) في تاريخ التقرير:</u>
30,000 + 12,000 - 4,500 = 37,500 درهم إماراتي قيمة الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب).
4) <u>تدارس ما إذا كان هناك أي مؤشرات على انخفاض قيمة الاستثمار:</u>
نظرا لأن القيمة العادلة للاستثمار والمساوية ل42,000 درهم إماراتي تتجاوز القيمة الدفترية له، فإنه لا توجد خسائر اخفاض للقيمة.

التغيرات في أسهم حقوق الملكية

40. في حال قيام الجهة الاتحاديّة بتخفيض أسهم حقوق ملكيتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك وبقي الاستثمار مصنفا كما هو، فإنه يتوجب عليها نقل نصيبها من الربح أو الخسارة المتعلق بانخفاض أسهم حقوق الملكية والذي تم الاعتراف به سابقا في صافي الأصول مباشرة إلى الفائض أو العجز المتراكم إذا كان يتوجب نقل ذلك الربح أو الخسارة مباشرة إلى الفائض أو العجز المتراكم عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

41. تُعفى الجهات الاتحاديّة المسيطرة المعفاة من إعداد بيانات مالية موحّدة حسب نطاق الاستثناء المذكور في الفقرة 3 من معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة" من تطبيق طريقة حقوق الملكية على الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

42. يمكن للجهة الاتحاديّة اختيار قياس استثماراتها في منشآت زميلة أو مشاريع مشتركة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة" عندما تكون استثماراتها مملوكة بصورة غير مباشرة من خلال مؤسسة رأس مال استثماري أو صندوق استثمار مشترك أو منشأة وحدة ائتمان والمنشآت المماثلة بما فيها صناديق التأمين المربوطة بالاستثمارات حيث تختار المنشآت الاستثمارية هذا القياس بحكم تعريفها. كما يحق لها القيام بهذا الاختيار بغض النظر عما إذا كان لدى هذه المنشآت تأثير هام على ذاك الجزء من الاستثمار. وعندها يتوجب على الجهة الاتحاديّة تطبيق طريقة حقوق الملكية على الجزء المتبقي من الاستثمار في منشأة زميلة غير مملوك من خلال المنشآت السابق ذكرها.

التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع

43. يجب على الجهة الاتحادية تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44 على الاستثمار، أو جزء من الاستثمار، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إذا استوفى معايير التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع. يتم احتساب أي جزء مُحتفظ به من الاستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك والذي لم يُصنَّف كأصل محتفظ به لغرض البيع باستخدام طريقة حقوق الملكية إلى حين التخلص من الجزء المصنف كأصل محتفظ به للبيع. وبعد حدوث عملية الاستبعاد، يجب على الجهة الاتحادية محاسبة أي أسهم متبقية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 41، يتم استخدام طريقة حقوق الملكية في حال بقاء الاسهم المتبقية كمنشأة زميلة أو مشروع مشترك.

44. في حال، لم يعد الاستثمار، أو جزء من الاستثمار، في منشأة زميلة أو مشروع مشترك، المصنف مسبقاً كأصل محتفظ به لغرض البيع، مستوفياً لمعايير التصنيف كأصل محتفظ به لغرض البيع، فإنه يجب معالجته محاسبياً باستخدام طريقة حقوق الملكية بأثر رجعي اعتباراً من تاريخ تصنيفه كأصل محتفظ به لغرض البيع. ويجب تعديل البيانات المالية للفترات منذ تصنيفه كأصل محتفظ به لغرض البيع وفقاً لذلك.

إيقاف استخدام طريقة حقوق الملكية

45. يتوجب على الجهة الاتحاديّة إيقاف استخدام طريقة حقوق الملكية في التاريخ الذي يتوقف به اعتبار المنشأة المستثمر فيها منشأة زميلة أو مشروع مشترك كما يلي:

أ. إذا أصبحت المنشأة المستثمر فيها منشأة مسيطر عليها، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة محاسبتها وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة"؛

ب. إذا كانت الأسهم المتبقية في منشأة زميلة سابقة أو مشروع مشترك سابق أصل مالي، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة قياسها بالقيمة العادلة واعتبارها عند الاعتراف الابتدائي لها كأصل مالي وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات الماليّة". كما يتوجب على الجهة الاتحاديّة الاعتراف في الفائض أو العجز بأي فروقات بين:

- ✓ القيمة العادلة للأسهم المتبقية والمبالغ المحصلة الناتجة عن التصرف بجزء من الأسهم في منشأة زميلة أو مشروع مشترك؛
- ✓ القيمة الدفترية للاستثمار في تاريخ إيقاف استخدام طريقة حقوق الملكية.

ت. يتوجب على الجهة الاتحاديّة محاسبة جميع المبالغ المعترف فيها سابقا مباشرة في صافي أصولها فيما يتعلق بالاستثمار الذي توقف تطبيق طريقة حقوق الملكية عليه على نفس الأساس الذي كان من الممكن أن يكون مطلوبا لو تصرفت المنشأة المستثمر فيها مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

46. تستمر الجهة الاتحاديّة في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الاستثمار المتبقي في منشأة مستثمر فيها إذا تحول من استثمار في منشأة زميلة إلى استثمار في مشروع مشترك أو العكس.

البيانات الماليّة المنفصلة

47. يتوجب المحاسبة على الاستثمارات في منشأة زميلة أو مشروع مشترك في البيانات الماليّة المنفصلة للجهة الاتحاديّة وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 34 "البيانات الماليّة المنفصلة".

المعيار 37 – الترتيبات المشتركة

المعيار 37 - الترتيبات المشتركة

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 37 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى الترتيبات المشتركة. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 37 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الترتيبات المشتركة

هدف المعيار..... 893
النطاق..... 893
الترتيبات المشتركة..... 893
السيطرة المشتركة..... 893
أنواع الترتيبات المشتركة..... 896
البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة التي تكون طرف في ترتيب مشترك..... 899
العمليات المشتركة..... 899
المشاريع المشتركة..... 899
البيانات الماليّة المنفصلة..... 900

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تأسيس مبادئ التقرير المالي المتعلقة باستثمارات الجهات الاتحاديّة في ترتيبات مسيطر عليها بصورة مشتركة (الترتيبات المشتركة)، ويتطرق هذا المعيار إلى تعريف السيطرة المشتركة ويوجب الجهات الاتحاديّة التي تكون طرف في ترتيب مشترك معين، ان تقوم بتحديد أسس تصنيف الترتيبات المشتركة بين عمليات مشتركة أو مشاريع مشتركة من خلال تقييم الحقوق والواجبات المترتبة عنها، وبتحديد المعالجات المحاسبية لتلك الحقوق والواجبات وفقا لتصنيف تلك الترتيبات المشتركة.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل والتي تعتبر طرف في ترتيب مشترك ويطبق لتحديد نوع الترتيب المشترك وفي محاسبة حقوق والتزامات الترتيب.

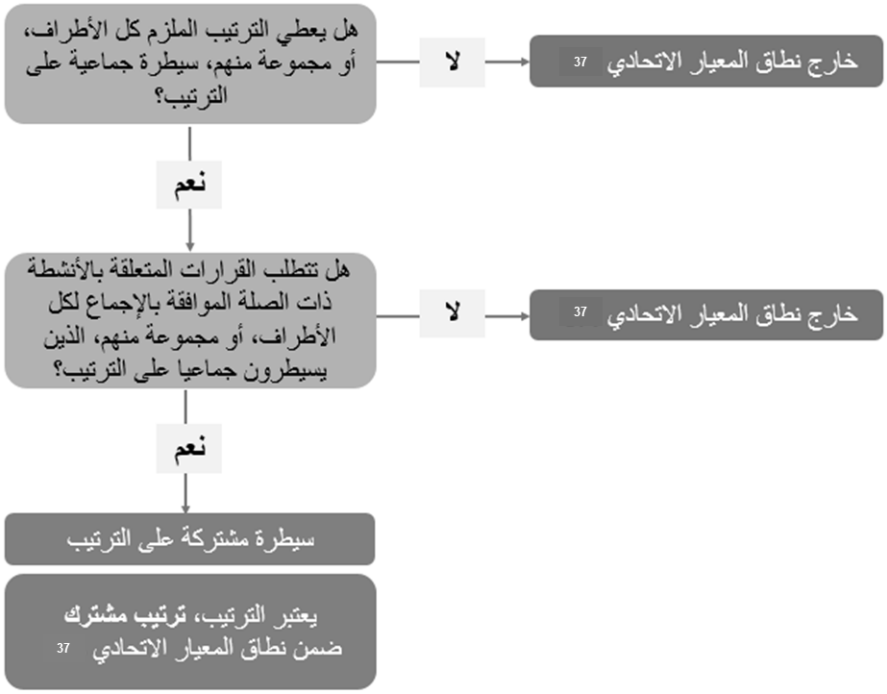
الترتيبات المشتركة

3. يكون الترتيب المشترك إما على شكل عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويكون لديه الخصائص التالية:

   أ. الأطراف ملزمون بموجب ترتيب ملزم؛
   ب. يمنح الترتيب الملزم طرفين أو أكثر سيطرة مشتركة على الترتيب كما تم ذكره في الفقرات من 5 - 8.

السيطرة المشتركة

4. يوضح الرسم البياني ادناه تقييم للسيطرة المشتركة ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 37 "الترتيبات المشتركة ":



5. يتوجب على الجهة الاتحاديّة تقييم ما إذا كان الترتيب الملزم التي تعتبر طرفا فيه، يعطي كل الأطراف أو مجموعة منهم سيطرة جماعية على أنشطة الترتيب التي تأثر بشكل جوهري على منافعه. وبناء عليه، يتم تحديد السيطرة المشتركة التي تتطلب من الأطراف التي تسيطر على الترتيب بالإجماع، الموافقة على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة. ولذلك فإن هذا التقييم يتطلب من الجهة الاتحاديّة ممارسة الحكم مع مراعاة كل الوقائع والظروف حيث أنه يتوجب إعادة التقييم في حالة تغيرها.

6. لا يسيطر طرف واحد على الترتيب المشترك لوحده ولكن يمكن له منع الأطراف الأخرى أو مجموعة من الأطراف من السيطرة على الترتيب. يميز هذا المعيار بين الأطراف التي تملك سيطرة مشتركة على ترتيب مشترك (على سبيل المثال: مشاركين في العمليات المشتركة أو مشاركين في المشاريع المشتركة)، والأطراف التي تكون مشاركة في الترتيب المشترك والتي لا تملك سيطرة مشتركة، حيث أنه يمكن للترتيب أن يعتبر ترتيبا مشتركا، حتى ولو لم يكن لكل الأطراف سيطرة مشتركة.

7. في الحالات التي يشترط الترتيب الملزم فيها حدا أدنى من حقوق التصويت لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة ويمكن تحقيق الحد الأدنى من خلال موافقة مجموعات متعددة من الأطراف المشاركة في الترتيب، فإن الترتيب لا يعتبر ترتيب مشترك إلا إذا حدد الترتيب الملزم الأطراف أو مجموعة من الأطراف المتطلب منهم الموافقة بالإجماع لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة للترتيب.

مثال 37.1 - السيطرة المشتركة

أ. في حال شاركت الجهة الاتحاديّة (أ) في ترتيب يتطلب موافقة الأطراف بالإجماع فقط على القرارات التي تعطي أحد أطراف الترتيب حقوق وقائية:

✓ لا تملك الجهة الاتحاديّة (أ) سيطرة مشتركة على الترتيب حيث أن شرط الموافقة بالإجماع لا يشمل القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة للترتيب.

ب. في حال شاركت الجهة الاتحاديّة (أ) في ترتيب يسمح باتخاذ القرارات المتعلقة بحل النزاعات (التحكيم) من دون الموافقة بالإجماع بين الأطراف.

✓ وجود هذا البند لا يمنع السيطرة على الترتيب بصورة مشتركة حيث أنه لا يخص القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة للترتيب.

مثال 37.2 - السيطرة المشتركة

قامت جهتين اتحاديتين بتأسيس ترتيب تمتلك فيه كل منهما 50% من حقوق التصويت. ويشترط الترتيب الملزم 51% من حقوق التصويت على الأقل لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة.

وعليه، فإن الجهتين الاتحاديتين اتفقتا ضمنيا على السيطرة المشتركة على الترتيب وذلك لأن القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة لا يمكن اتخاذها دون موافقة الطرفين.

مثال 37.3 - السيطرة المشتركة

قامت ثلاث جهات اتحادية بتأسيس ترتيب تمتلك كل واحدة منهن فيه حقوق تصويت كالآتي:

✓ الجهة الاتحاديّة (أ) - 50% من حقوق التصويت
✓ الجهة الاتحاديّة (ب) - 30% من حقوق التصويت
✓ الجهة الاتحاديّة (ج) - 20% من حقوق التصويت

ويشترط الترتيب الملزم تحقيق 75% من حقوق التصويت لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة.

بناء عليه، لا تملك الجهة الاتحاديّة (أ) سيطرة على الترتيب على الرغم من قدرتها على حجب أي قرار وذلك لاحتياجها لموافقة الجهة الاتحاديّة (ب). اشتراط الترتيب الملزم تحقيق 75% من حقوق التصويت لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة يشير ضمنيا إلى أن الجهتين الاتحاديتين (أ) و (ب) تملكان سيطرة مشتركة على الترتيب حيث أنه لا يمكن اتخاذ أي قرارات من دون موافقتهما.

أنواع الترتيبات المشتركة

8. يتوجب على الجهة الاتحاديّة تحديد نوع الترتيب المشترك المشاركة فيه، حيث تمارس الحكم عند تقييم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويعتمد التصنيف على حقوق والتزامات الأطراف الناشئة عن الترتيب من خلال مراعاة الهيكل والشكل القانوني للترتيب، والشروط المتفق عليها بين الأطراف أو المقررة من قبل الهيئة التشريعية أو التنفيذية ذات الصلة، ووقائع وظروف أخرى (حينما تنطبق). كما يتوجب على الجهة الاتحاديّة إعادة تقييم نوع الترتيب المشترك في حال تغير الوقائع والظروف.

9. يلخص الرسم البياني التالي كيفية تحديد نوع الترتيب المشترك:

10. قد تكون الجهات الاتحاديّة في بعض الأحيان، (كونهن أطراف)، ملزمون ببنود اتفاقية معيّنة حول إطار النشاط أو الأنشطة التي يتوجب القيام بها (تعرف بـ "الاتفاقية التنظيمية")، حيث يمكن للاتفاقية التنظيمية ان تنص على تأسيس ترتيبات مشتركة مختلفة للتعامل مع أنشطة معيّنة تمثل جزءا من الاتفاقية. وعلى الرغم من تضمن تلك الاتفاقية التنظيمية لعدة ترتيبات مشتركة إلا أن نوعها قد يختلف إذا اختلفت حقوق والتزامات الأطراف عند المباشرة بالأنشطة المختلفة المشار إليها في الاتفاقية. وعليه فإن العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة يمكن أن تتواجد معا عندما يباشر الأطراف بأنشطة مختلفة تمثل جزءا من نفس الاتفاقية التنظيمية.

11. يوضح الجدول التالي أسس تصنيف الترتيب المشترك بين عملية مشتركة أو مشروع مشترك:

البنود	عملية مشتركة	مشروع مشترك
شروط الترتيب الملزم	يمنح الترتيب الأطراف (ومن ضمنها الجهات الاتحاديّة) حقوقا للأصول وواجبات حول الالتزامات الخاصة بالترتيب.	يمنح الترتيب الأطراف (ومن ضمنها الجهات الاتحاديّة) وليس الكيان المنفصل حقوقا في صافي أصول الترتيب، حيث تنحصر الحقوق للأصول والواجبات حول الالتزامات الخاصة بالترتيب في الكيان المنفصل.
الحقوق للأصول	يتشارك الأطراف (ومن ضمنها الجهات الاتحاديّة) حصصا (مثل: الحقوق؛ الملكية) في الأصول الخاصة بالترتيب بنسب محددة.	لا يملك الأطراف (ومن ضمنها الجهات الاتحاديّة) حصصا في الأصول المنقولة أو المستحوذ عليها لاحقا من قبل الترتيب المشترك، حيث انها تعتبر اصول خاصة بالترتيب.
واجبات حول الالتزامات	يتشارك الأطراف (ومن ضمنها الجهات الاتحاديّة) حصصا في الالتزامات والمصروفات الخاصة بالترتيب بنسب معيّنة. كما يكون أطراف الترتيب مدينون بأي مستحقات تجاه الأطراف الثالثة.	لا يملك الأطراف (ومن ضمنها الجهات الاتحاديّة) حصصا في ديون والتزامات الترتيب، لكن قد يحدد أنهم مدينون لحد استثمارهم فيه أو لحد التزامهم للمساهمة بأي رأس مال غير مدفوع أو إضافي. كما لا يملك دائني الترتيب حقا بالرجوع إلى الأطراف فيما يخص أي ديون أو التزامات متعلقة بالترتيب.
الإيرادات، المصروفات، الفائض أو العجز	يحدد الترتيب توزيع الإيرادات والمصروفات بناءا على الأداء النسبي لكل طرف للترتيب.	يحدد الترتيب حصة كل طرف في الفائض أو العجز الخاص بأنشطة الترتيب.
الضمانات	يطلب عادة من أطراف الترتيبات المشتركة تقديم ضمانات لأطراف ثالثة، مثل تحصل على خدمة من، أو تقدم تمويلا إلى الترتيب المشترك. إن تقديم مثل هذه الضمانات، أو إلتزام الأطراف بتقديمها، لا يشير بحد ذاته إلى أن الترتيب المشترك هو عملية مشتركة. تكمن الخاصية التي تحدد ما إذا كن الترتيب المسترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك، فيما إذا كان يترتب على الأطراف، تعهدات عن الإلتزامات المتعلقة بالترتيب (والتي قد تكون الأطراف قد قدمت أو لم تقدم ضمانات في بعضها)	

مثال 37.4 - توزيع الإيرادات والمصروفات بين الأطراف في عملية مشتركة

- ✓ توزيع الفائض أو العجز الناتج عن الترتيب بناءا على حصة ملكية الجهة الاتحاديّة في الترتيب المشترك.
- ✓ توزيع الإيرادات والمصروفات بناءا على سعة المصنع (مشغل بصورة مشتركة) التي تستخدمها الجهة الاتحاديّة مقارنة بغيرها من الأطراف المشتركة بالترتيب.

مثال 37.5 - الوقائع والظروف الأخرى المتعلقة بالترتيب المشترك

ادناه مثال حول تأثير الوقائع والظروف الأخرى حول تحديد ما إذا كان الترتيب المشترك هو مشروع مشترك ام هو عملية مشتركة. (انظر الرسم البياني في الفقرة 9):

شاركت الجهة الاتحاديّة (أ) في ترتيب صممت أنشطته خصيصا لتوفير منتجاته لها وللأطراف الأخرى المشاركة في الترتيب حيث يمنع الترتيب بيع المنتجات لأي طرف ثالث.

يشير ما سبق إلى أن الأطراف لهم حقوق جوهرية في إمكانية الخدمة أو المنافع الاقتصادية الخاصة بأصول الترتيب مما يعني أيضا أن التزامات الترتيب المحتملة مغطاة ضمنيا من خلال التدفقات النقدية الواردة من الأطراف نتيجة لشرائهم للمنتجات. وعليه، فإن الأطراف هم المصدر الوحيد للتدفقات النقدية المساهمة في استمرار عمليات الترتيب مما يشير إلى أن الأطراف يملكون التزامات في المطلوبات الخاصة بالترتيب، وبالتالي يمكن تصنيف الترتيب كعملية مشتركة.

البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة التي تكون طرف في ترتيب مشترك

العمليات المشتركة

12. يتوجب على الجهة الاتحاديّة التي تكون مشاركة في عملية مشتركة الاعتراف بالآتي فيما يخص حصتها في العملية المشتركة من أصول، والتزامات، وإيرادات، ومصروفات وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة ذات الصلة والتي تشمل:

    أ. الأصول بما فيها حصة الجهة الاتحاديّة من أي أصول محتفظ بها بشكل مشترك؛
    ب. الالتزامات بما فيها حصة الجهة الاتحاديّة من أي التزامات متكبدة بشكل مشترك؛
    ت. الايراد من بيع حصة الجهة الاتحاديّة من الإنتاج الناجم عن العملية المشتركة؛
    ث. حصة الجهة الاتحاديّة من الايراد الناتج عن بيع الإنتاج من قبل العملية المشتركة؛
    ج. المصروفات بما فيها حصة الجهة الاتحاديّة من المصروفات المتكبدة بشكل مشترك.

13. عندما تقوم الجهة الاتحاديّة التي تكون مشاركة في عملية مشتركة، ببيع أو بمساهمة لأصول لعملية مشتركة، فإنه يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملة فقط إلى حد حصة الأطراف الأخرى في العملية المشتركة. وعندما توفر هذه المعاملات دليلا على انخفاض القيمة القابلة للتحقق للأصول التي ستباع أو يساهم بها لعملية مشتركة أو على تحقق خسارة انخفاض قيمة لهذه الأصول، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة التي تكون مشاركة في عملية مشتركة، الاعتراف بالخسائر كاملة.

14. لا ينبغي على الجهة الاتحاديّة التي تكون مشاركة في عملية مشتركة التي تشتري أصول من العملية المشتركة المشارك فيها، الاعتراف بحصتها من الأرباح والخسائر حتى تباع هذه الأصول لطرف ثالث. وعندما توفر هذه المعاملات دليلا على انخفاض القيمة القابلة للتحقق للأصول التي ستشترى لعملية مشتركة أو على تحقق خسارة انخفاض قيمة لهذه الأصول، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة التي تكون مشاركة في عملية مشتركة، الاعتراف بحصتها من الخسائر.

15. يتوجب على الجهة الاتحاديّة التي تشارك في عملية مشتركة ولا تملك سيطرة مشتركة، محاسبة حصتها في الترتيب وفقا للفقرات 12 - 14 إذا كان لها حقوق للأصول وواجبات للالتزامات ذات العلاقة بالعملية المشتركة. وفي حالة عدم امتلاكها لحقوق للأصول وواجبات للالتزامات، فإنه يتوجب عليها محاسبة حصتها في العملية المشتركة وفقا لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة ذات الصلة.

المشاريع المشتركة

16. يتوجب على الجهة الاتحاديّة المشاركة في مشروع مشترك الاعتراف بحصتها فيه كاستثمار ومحاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 36 "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"، إلا إذا كانت الجهة الاتحاديّة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 36 "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

17. يتوجب على الجهة الاتحاديّة التي تشارك في عملية مشتركة ولا تملك سيطرة مشتركة محاسبة حصتها في الترتيب وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الادوات الماليّة"، إلا إذا كانت تملك

تأثير هام على المشروع المشترك حيث تتم محاسبة حصتها عندها وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 36 "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

البيانات الماليّة المنفصلة

18. يوضح الجدول التالي محاسبة الجهة الاتحاديّة لحصتها في عملية مشتركة أو مشروع مشترك:

	عملية مشتركة	مشروع مشترك
محاسبة حصة الجهة الاتحاديّة المشاركة في عملية مشتركة أو مشروع مشترك في بياناتها الماليّة المنفصلة	وفقا للفقرات 12 - 14	وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 34 "البيانات الماليّة المنفصلة"
محاسبة حصة الجهة الاتحاديّة المشاركة في ترتيب مشترك ولا تملك سيطرة مشتركة	وفقا للفقرة 15	وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الادوات الماليّة"، إلا إذا كان لديها تأثير هام على المشروع المشترك حيث ينطبق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 34 "البيانات الماليّة المنفصلة".

المعيار 38 – الإفصاح عن الحصص في جهات اتحادية أو منشآت أخرى

المعيار 38 - الإفصاح عن الحصص في جهات اتحادية أو منشآت أخرى

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى الإفصاحات المطلوبة عن الحصص في منشآت أخرى. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 38 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الإفصاح عن الحصص في جهات اتحادية أو منشآت أخرى

هدف المعيار..... 903
النطاق..... 903
الإفصاح عن معلومات حول الحصص في جهات/ منشآت أخرى 905
تقديرات وافتراضات هامة..... 906
حالة الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الاستثمارية..... 907
حصص في جهات/ منشآت تابعة..... 907
الحصص غير المسيطرة في أنشطة الكيان الاقتصادي وفي التدفقات النقدية..... 908
طبيعة ومدى القيود أو العوائق الهامة..... 909
طبيعة المخاطر المتعلقة بحصص الجهة الاتحاديّة في جهات اتحادية/ منشآت مهيكلة يتم توحيدها . 909
نتائج التغيرات في حصة الجهة المسيطرة في منشأة تابعة والتي لا تؤدي إلى خسارة للسيطرة..... 910
نتائج خسارة السيطرة على منشأة تابعة سابقاً في فترة التقارير الماليّة..... 910
حصص في ترتيبات مشتركة ومنشآت زميلة..... 910
الطبيعة والمدى والتأثيرات الماليّة لحصة الجهة الاتحاديّة في ترتيبات مشتركة وفي منشآت زميلة 911
مخاطر متعلقة بحصة الجهة الاتحاديّة في المشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة 912
حصص في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها 913
طبيعة الحصص..... 913
طبيعة المخاطر..... 914
حصص ملكية غير قابلة للتحديد..... 914
حصص مسيطِرة مستحوذ عليها بنية الاستبعاد..... 915
الملحق أ - 916

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن المعلومات التي من شأنها أن تتيح لمستخدمي البيانات الماليّة تقييم ما يلي:

   أ. الطبيعة والمخاطر المتعلقة بحصص الجهات الاتحاديّة في جهات/منشآت تابعة بغض النظر عن توحيدها أو عدمه في البيانات الماليّة الموحّدة للجهة الاتحاديّة، بالإضافة إلى الطبيعة والمخاطر المتعلقة بالترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة والجهات/المنشآت المهيكلة والتي لا يتم توحيدها في البيانات الماليّة الموحّدة؛

   ب. تأثير وجود هذه الحصص على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة الاتحاديّة المسيطرة.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل والتي يتوجب عليها الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بحصصها في جهات/ منشآت تابعة بغض النظر عن توحيدها أو عدمه في بياناتها الماليّة الموحّدة، بالإضافة إلى الإفصاح عن الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة والجهات/ المنشآت المهيكلة والتي لا يتم توحيدها في البيانات الماليّة الموحّدة للجهة الاتحاديّة.

3. ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة التي لديها حصة فيما يلي:

   أ. جهات/منشآت تابعة؛

   ب. ترتيبات مشتركة (عمليات مشتركة أو مشاريع مشتركة)؛

   ت. منشآت زميلة؛

   ث. جهات/منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها.

عندما يتم تصنيف حصة الجهة الاتحادية في منشأة مسيطَر عليها أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة (أو جزء من حصتها في مشروع مشترك أو منشأة زميلة) كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يتم تضمينها في مجموعة جاري التصرف بها المصنفة كأصل محتفظ به للبيع) وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" فإنه لا يُطلب من الجهة الاتحادية الإفصاح عن معلومات مالية موجزة لهذه المنشأة المسيطر عليها أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة. باستثناء ما ورد أعلاه، تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار على حصة الجهة الاتحادية المدرجة في الفقرة 3 والتي تم تصنيفها (أو تضمينها في مجموعة جاري التصرف بها المصنفة) كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو عمليات غير المستمرة وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

4. لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

أ. خطط منافع ما بعد التوظيف أو خطط منافع الموظفين طويلة الأجل والتي تم التطرق إليها في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 39 "منافع الموظفين"؛

ب. البيانات الماليّة المنفصلة للجهة الاتحاديّة والتي تنطبق عليها أحكام معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 34 "البيانات الماليّة المنفصلة" وذلك مع مراعاة ما يلي:

- ✓ إذا كان للجهة الاتحاديّة حصة في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها وتقوم بإعداد بيانات مالية منفصلة باعتبارها بيانتها الماليّة الوحيدة، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة تطبيق الفقرات 28-37 من هذا المعيار عند إعداد بياناتها الماليّة المنفصلة؛
- ✓ إذا كانت الجهة الاتحاديّة عبارة عن جهة اتحادية استثمارية تقوم بتحضير بياناتها الماليّة التي تحتوي على استثمارات في جهات/ منشآت تابعة مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (انظر الملحق أ لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 35 "البيانات الماليّة الموحّدة") فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة في هذه الحالة تطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بالجهات الاتحاديّة الاستثمارية كما هو وارد في هذا المعيار.

ت. الحصة المملوكة من قبل الجهة الاتحاديّة في ترتيبات مشتركة بحيث لا تعطي ملكية هذه الحصة للجهة الاتحاديّة سيطرة مشتركة مع أطراف هذه الترتيبات وذلك باستثناء عندما:

- ✓ تعطي هذه الحصة للجهة الاتحاديّة تأثيراً جوهرياً على تلك الترتيبات المشتركة؛ أو
- ✓ في حالة أن هذه الحصة هي في جهة/ منشأة مهيكلة.

ث. الحصة المملوكة في جهة/ منشأة أخرى والتي تم الاعتراف بها وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41 "الأدوات الماليّة" مع مراعاة أنه على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار عندما يتحقق أحد البندين التاليين:

- ✓ أن تكون الحصة المملوكة هي حصة في منشأة زميلة أو في مشاريع مشتركة بما يتوافق مع معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" ومقيمة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ أو
- ✓ أن تكون الحصة المملوكة هي حصة في جهة/ منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها.

الإفصاح عن معلومات حول الحصص في جهات/ منشآت أخرى

5. يجب أن تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن البنود التالية وذلك لتحقيق هدف هذا المعيار، مع مراعاة نوعية وكمية الإفصاحات بحيث تعرض صورة واضحة لمستخدمي البيانات الماليّة:

أ. التقديرات الهامة والافتراضات المطبقة في تحديد ما يلي:

- ✓ طبيعة حصة الجهة الاتحاديّة في جهة/ منشأة أخرى أو ترتيب معين؛
- ✓ نوع الترتيبات المشتركة التي تمتلك الجهة الاتحاديّة حصة فيها (انظر الفقرات 8-10)؛
- ✓ أن الجهة الاتحاديّة تمثل جهة اتحادية استثمارية حيثما ينطبق ذلك.

ب. المعلومات المتعلقة بالحصص في:

- ✓ جهات/منشآت تابعة (انظر الفقرات 13-22)؛
- ✓ ترتيبات مشتركة ومنشآت زميلة (انظر الفقرات 23-26)؛
- ✓ جهات/منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها (انظر الفقرات 27-37)؛
- ✓ حصص ملكية غير قابلة للتحديد (انظر الفقرات 38-39)؛
- ✓ حصص مسيطِرة تم الاستحواذ عليها مع وجود نية في استبعادها (انظر الفقرات 40-44).

6. إذا لم تكن متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار بالإضافة إلى المتطلبات الواردة في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى كافية لتحقيق الهدف من هذا المعيار، فإن على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عن أية معلومات إضافية ضرورية لتلبية هذا الهدف.

7. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تراعي مدى التفاصيل المطلوب الإفصاح عنها لتحقيق الهدف من هذا المعيار، بالإضافة إلى مدى التركيز أو التأكيد الواجب مراعاته على كل من متطلبات هذا المعيار وطريقة تجميع المعلومات في الإفصاحات. حيث أن على الجهة الاتحاديّة أن تقوم بتجميع أو فصل الإفصاحات بشرط ألا يؤدي ذلك إلى إخفاء المعلومات المفيدة الواجب عرضها من جراء دمج مبالغ غير مؤثرة قد يؤدي دمجها إلى تشكيل مبلغ جوهري، أو عن طريق تجميع مبالغ لها صفات مختلفة عن بعضها البعض. قد يكون من المناسب تجميع ودمج المعلومات الإفصاحية حسب نوع الأنشطة أو نوع الصناعة أو حسب المكان الجغرافي وذلك على سبيل المثال لا الحصر.

تقديرات وافتراضات هامة

8. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تقوم بالإفصاح عن المنهجية المتبعة في تحديد التالي:

أ. أن لدى الجهة الاتحاديّة سيطرة على جهة/ منشأة أخرى كما هو موضح في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 35 " البيانات الماليّة الموحّدة"؛
ب. أن لدى الجهة الاتحاديّة سيطرة مشتركة على ترتيب معين مشترك أو أن لديها تأثير جوهري على جهة/منشأة أخرى؛
ت. نوع الترتيب المشترك (مشروع مشترك أو عملية مشتركة).

9. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تقوم بالإفصاحات المطلوبة في الفقرة 8، ضمن البيانات الماليّة أو من خلال إشارة مرجعية من البيانات الماليّة إلى بيان اخر، يكون متاحا لمستخدمي البيانات الماليّة وفق نفس الترتيبات وفي الوقت نفسه. لا تعتبر البيانات الماليّة كاملة في غياب المعلومات أعلاه الخاصة بالمنهجية.

10. تطبق الجهة الاتحاديّة متطلبات الفقرة 8 عبر الإفصاح عن العوامل المحددة لما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

أ. أن الجهة الاتحاديّة تسيطر على جهة/ منشأة تابعة (أو مجموعة من الجهات/المنشآت) عندما تكون حصة الجهة الاتحاديّة غير واضحة عبر حيازة حقوق ملكية أو أدوات دين؛
ب. أن الجهة الاتحاديّة لا تسيطر على جهة/منشأة أخرى (أو مجموعة من الجهات/ المنشآت) على الرغم من امتلاكها لأكثر من نصف حقوق التصويت في تلك الجهة/المنشأة (أو مجموعة الجهات/المنشآت)؛
ت. أن الجهة الاتحاديّة تسيطر على جهة/منشأة محددة (أو مجموعة من الجهات/المنشآت) على الرغم من امتلاكها لأقل من نصف حقوق التصويت في تلك الجهة/المنشأة (أو مجموعة الجهات/المنشآت)؛
ث. أن الجهة الاتحاديّة هي عبارة عن الطرف الموكل أو هي عبارة عن وكيل؛
ج. أن الجهة الاتحاديّة لا تملك تأثير جوهري على الرغم من امتلاكها لنسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت في جهة/منشأة أخرى؛
ح. أن الجهة الاتحاديّة تملك تأثير جوهري على الرغم من امتلاكها لنسبة أقل من 20% من حقوق التصويت في منشأة أخرى.

حالة الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الاستثمارية

يرجى مراجعة ملحق أ لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 35 "البيانات الماليّة الموحّدة" لمزيد من التفاصيل حول الجهة الاتحاديّة/ المنشأة الاستثمارية.

11. عندما تكون الجهة الاتحاديّة المسيطرة عبارة عن جهة اتحادية/ منشأة استثمارية بحسب ملحق أ لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 35 " البيانات الماليّة الموحّدة"، فإنه يتوجب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتقديرات الهامة والافتراضات المطبقة والتي أدت إلى اعتبار الجهة الاتحاديّة / المنشأة على أنها استثمارية.

12. عندما تبدأ أو تتوقف المحاسبة لجهة الاتحاديّة أو منشأة عن كونها استثمارية فإنه يجب الإفصاح عن التغير في حالة الجهة الاتحاديّة الاستثمارية والأسباب المؤدية لذلك. وعندما تعتبر الجهة الاتحاديّة/ المنشأة على أنها استثمارية فإنه يجب الإفصاح عن التغير والأسباب المؤدية لذلك، بالإضافة إلى تأثير هذا التغير على البيانات الماليّة المعروضة للفترة على أن تشمل هذه الإفصاحات على ما يلي:

أ. إجمالي القيمة العادلة للجهات/ المنشآت التابعة في تاريخ التوقف عن توحيد بياناتها الماليّة؛
ب. إجمالي الربح أو الخسارة المحتسبة في تاريخ التوقف؛
ت. بند بيان الأداء المالي الذي تم فيه الاعتراف بالربح أو الخسارة المذكورة في الفقرة ب، وذلك في حالة عدم عرض الربح أو الخسارة بشكل منفصل في بيان الأداء المالي.

حصص في جهات/ منشآت تابعة

13. يتوجب على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات الماليّة الموحّدة على:

أ. فهم مكونات الكيان الاقتصادي؛
ب. فهم الحصص غير المسيطرة في أنشطة الكيان الاقتصادي وفي التدفقات النقدية (انظر الفقرة 15)؛
ت. تقييم وتوضيح طبيعة ومدى تأثير القيود الهامة المفروضة على قدرة الكيان الاقتصادي على استخدام أصوله والوصول إليها وتسوية التزاماته (انظر الفقرة 16)؛
ث. تقييم وتوضيح طبيعة وتغيرات المخاطر المرافقة لحصص الكيان الاقتصادي في جهات/منشآت مهيكلة تم توحيدها (انظر الفقرات 17-20)؛
ج. تقييم نتائج التغيرات في حصص الملكية والتي لا تؤدي إلى خسارة للسيطرة (انظر الفقرة 21)؛
ح. تقييم نتائج خسارة السيطرة على جهة/منشأة تابعة خلال فترة إعداد التقارير الماليّة (انظر الفقرة 22).

14. عند وجود اختلاف بين تاريخ أو فترة البيانات الماليّة لجهة/ لمنشأة تابعة وبين تاريخ أو فترة البيانات الماليّة الموحّدة، فإن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. تاريخ نهاية فترة التقارير الماليّة للبيانات الماليّة للجهة/للمنشأة التابعة؛
ب. سبب استخدام تواريخ أو فترات متباينة.

الحصص غير المسيطرة في أنشطة الكيان الاقتصادي وفي التدفقات النقدية

15. على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عما يلي فيما يخص كل جهة اتحادية/ منشأة تابعة تحتوي على حصص غير مسيطرة جوهرية:

أ. اسم الجهة/المنشأة التابعة؛
ب. المقر والشكل القانوني للجهة/للمنشأة التابعة والمكان التي تعمل فيه؛
ت. نسبة الحصص غير المسيطرة في الجهة الاتحاديّة/المنشأة التابعة من صافي الأصول؛
ث. نسبة حقوق التصويت الخاصة بالحصص غير المسيطرة في الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة وذلك في حال اختلافها عن النسبة السابقة في صافي الأصول؛
ج. الفائض أو العجز المخصص للحصص غير المسيطرة في الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة خلال فترة التقارير الماليّة؛
ح. الحصص غير المسيطرة المتراكمة في الجهة/ المنشأة التابعة في نهاية فترة التقارير الماليّة؛
خ. توزيعات الأرباح أو أية توزيعات أخرى مدفوعة للحصص غير المسيطرة في الجهة الاتحاديّة/ المنشأة التابعة؛
د. معلومات مالية ملخصة عن الجهة/ المنشأة التابعة والتي تساعد مستخدمي البيانات الماليّة على فهم مدى الحصص غير المسيطرة في هذه الجهة/ المنشأة التابعة وفي أنشطتها وفي تدفقاتها النقدية. من الممكن أن تحتوي هذه المعلومات على معلومات حول الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل والالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل والإيرادات والفائض والعجز وذلك على سبيل المثال لا الحصر. يجب أن تعرض هذه المعلومات الملخصة قبل إدخال قيود الحذف والاستبعاد الداخلية.

طبيعة ومدى القيود أو العوائق الهامة

16. يتوجب الإفصاح عما يلي فيما يخص طبيعة القيود المفروضة على الكيان الاقتصادي:

أ. القيود الهامة المفروضة في الترتيبات الملزمة (كالقيود القانونية والتنظيمية والتعاقدية) والتي تحد من القدرة على الوصول إلى الأصول أو استخدامها أو تحد من القدرة على تسوية الالتزامات الخاصة بالكيان الاقتصادي مثل:

- ✓ القيود التي تحد من قدرة الجهة الاتحاديّة المسيطرة أو الجهات/المنشآت التابعة لها على تحويل النقد أو الأصول بين الجهات/المنشآت ضمن الكيان الاقتصادي.
- ✓ الضمانات أو الشروط الأخرى التي قد تقيد توزيعات الأرباح أو أية توزيعات أخرى أو دفعات القروض أو السلف فيما بين الجهات/المنشآت ضمن الكيان الاقتصادي.

ب. طبيعة ومدى قدرة الحصص غير المسيطرة على وضع قيود جوهرية على إمكانية استخدام أصول الكيان الاقتصادي والوصول إليها وإمكانية تسوية الالتزامات (كوجود حاجة للحصول على موافقة الأقلية على استخدام أصل معين أو تسوية التزام معين).

ت. القيمة الدفترية للأصول والالتزامات في البيانات الماليّة الموحّدة والتي تنطبق عليها هذه القيود.

طبيعة المخاطر المتعلقة بحصص الجهة الاتحاديّة في جهات اتحادية/ منشآت مهيكلة يتم توحيدها

17. على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عن شروط أية ترتيبات ملزمة والتي قد تتطلب من الجهة المسيطرة أو الجهات/المنشآت التابعة لها أن تقدم دعم مالي إلى جهة/منشأة مهيكلة تم توحيدها حتى في الظروف التي قد تسبب حدوث خسارة في التقارير الماليّة (مثل ترتيبات توفير السيولة والترتيبات المتعلقة بالتعهد بشراء أصول من المنشأة المهيكلة أو المتعلقة بتقديم الدعم المالي).

18. في حال تم تقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/منشأة مهيكلة تم توحيدها وذلك من قبل الجهة الاتحاديّة المسيطرة أو إحدى الجهات/المنشآت التابعة لها، على الرغم من عدم وجود ترتيبات ملزمة لذلك، فإنه يتوجب الإفصاح عما يلي:

أ. نوع ومبلغ الدعم المقدم والحالات التي تم فيها تقديم الدعم المالي للجهة/للمنشأة المهيكلة؛
ب. أسباب تقديم الدعم.

19. في حال تم تقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها وذلك من قبل الجهة المسيطرة أو إحدى الجهات/المنشآت التابعة برغم عدم وجود ترتيبات ملزمة لذلك، فإنه يجب الإفصاح عن العوامل المتعلقة والمسببة لهذا القرار في حال أدى تقديم هذا الدعم إلى حدوث سيطرة من قبل الجهة/المنشأة الداعمة على الجهة/المنشأة المدعومة.

20. على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عن أية نية حالية لتقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/منشأة مهيكلة يتم توحيدها بما يشمل هذا الدعم من مساعدة لهذه الجهة/المنشأة في الحصول على الدعم المالي.

نتائج التغيرات في حصة الجهة المسيطرة في منشأة تابعة والتي لا تؤدي إلى خسارة للسيطرة

21. على الجهة الاتحاديّة أن تعرض جدولاً مبيناً للتأثيرات الحاصلة على مالكي الجهة/المنشأة التابعة عند حدوث تغييرات في صافي الأصول في هذه الجهة/المنشأة.

نتائج خسارة السيطرة على منشأة تابعة سابقاً في فترة التقارير الماليّة

22. على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عن الربح أو الخسارة المحتسبة الناتجة عن خسارة السيطرة وفقاً لمعيار 35 "البيانات الماليّة الموحّدة" حيثما ينطبق وذلك بالإضافة إلى ما يلي:

أ. نسبة الربح أو الخسارة المتعلقة بقياس أي استثمار محتفظ به في الجهة/ المنشأة التي سبق السيطرة عليها وبالقيمة العادلة في تاريخ خسارة السيطرة؛
ب. بند (أو بنود) بيان الأداء المالي الذي تم فيه الاعتراف بالربح أو الخسارة إذا لم يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة بشكل منفصل في بيان الأداء المالي.

حصص في ترتيبات مشتركة ومنشآت زميلة

23. يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة والتي تمكن مستخدمي البيانات الماليّة من تقييم ما يلي:

أ. الطبيعة والمدى والتأثيرات الماليّة لحصة الجهة الاتحاديّة في ترتيبات مشتركة وفي منشآت زميلة بما يشمل طبيعة وتأثيرات علاقة الجهة الاتحاديّة مع المستثمرين الذين يرتبطون مع الجهة الاتحاديّة بعلاقة سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على ترتيبات مشتركة ومنشآت زميلة (انظر الفقرة 24 والفقرة 25)؛ و
ب. طبيعة وتغيرات المخاطر المرتبطة بالحصص في مشاريع مشتركة ومنشآت زميلة (انظر الفقرة 26).

الطبيعة والمدى والتأثيرات الماليّة لحصة الجهة الاتحاديّة في ترتيبات مشتركة وفي منشآت زميلة

24. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن التالي فيما يخص الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة:

أ. فيما يخص كل من الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة والتي تعتبر ذات أهمية جوهرية بالنسبة للجهة الاتحاديّة المعدة للتقارير الماليّة:

- ✓ اسم الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة؛
- ✓ طبيعة علاقة الجهة الاتحاديّة مع الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة (كشرح طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة وتوضيح فيما إذا كانت هذه الأنشطة ذات أهمية استراتيجية لأنشطة الجهة الاتحاديّة)؛
- ✓ المقر والشكل القانوني للترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة والمكان التي تعمل فيه؛ و
- ✓ نسبة حصة الجهة الاتحاديّة من الملكية أو من حقوق المشاركة ونسب الجهة الاتحاديّة من حقوق التصويت في حال اختلافها عن النسبة السابقة.

ب. فيما يخص كل من المشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة والتي تعتبر ذات أهمية جوهرية بالنسبة للجهة الاتحاديّة المعدة للتقارير الماليّة:

- ✓ الطريقة المتبعة في قياس الاستثمار في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة فيما إذا كانت عبر طريقة حقوق الملكية أو طريقة القيمة العادلة؛
- ✓ معلومات مالية ملخصة حول المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة والتي تساعد مستخدمي البيانات الماليّة على فهم حصص الحصص غير المسيطرة في الجهة/المنشأة التابعة وأنشطتها وتدفقاتها النقدية. من الممكن أن تحتوي هذه المعلومات الملخصة على معلومات حول الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل والالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل والإيرادات والفائض والعجز والاستهلاك والإطفاء ومصاريف الفوائد على سبيل المثال للحصر؛
- ✓ القيمة العادلة لاستثمارات الجهة الاتحاديّة في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة إذا وجد سعر لهذه الاستثمارات في سوق مدرج وكانت الجهة الاتحاديّة تسجل هذه الاستثمارات محاسبياً باتباع طريقة حقوق الملكية.

ت. معلومات مالية كما هو محدد في حول استثمارات الجهة الاتحاديّة في مشاريع مشتركة ومنشآت زميلة والتي ليست ذات أهمية جوهرية بشكل فردي:

- ✓ إجمالي المشاريع المشتركة بشكل مجمع، علماً أن هذه المشاريع ليست ذات أهمية جوهرية بشكل فردي؛ و
- ✓ إجمالي المنشآت الزميلة بشكل مجمع، علماً أن هذه المنشآت ليست ذات أهمية جوهرية بشكل فردي. كما يجب أن تعرض هذه المعلومات المجمعة للمنشآت الزميلة بشكل منفصل عن المعلومات المجمعة للمشاريع المشتركة.

ث. القيمة الدفترية الإجمالية التجميعية لحصص الجهة الاتحاديّة في الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة (والتي تعتبر غير جوهرية إذا ما قيست بشكل فردي) والتي يتم تسجيلها محاسبياً وفق طريقة حقوق الملكية. كما يجب الإفصاح عن القيمة التجميعية للإيرادات

والفائض أو العجز ومقدار الضريبة والربح أو الخسارة ما قبل الضريبة نتيجة استبعاد أصول أو تسوية التزامات من عمليات غير مستمرة كما ينطبق.

25. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تقوم بالإفصاح عما يلي:

أ. طبيعة ومدى أية قيود جوهرية (كالقيود الناتجة عن ترتيبات ملزمة أو تمويلية أو متطلبات قانونية بين المستثمرين ذوي السيطرة المشتركة أو التأثير الجوهري على مشروع مشترك أو منشأة زميلة) تحد من قدرة المشاريع المشتركة أو المنشآت الزميلة على تحويل الأموال إلى الجهة الاتحاديّة نقداً أو من خلال توزيعات أرباح أو توزيعات مشابهة بالإضافة إلى تقليل إمكانية تسديد القروض والسلف الممنوحة من قبل الجهة الاتحاديّة.

ب. عندما يوجد اختلاف بين تاريخ أو فترة البيانات الماليّة للمشروع المشترك أو للمنشأة الزميلة مع تطبيق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة وبين تاريخ أو فترة البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة، فإن على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

- ✓ تاريخ نهاية فترة التقارير الماليّة للبيانات الماليّة للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة؛
- ✓ سبب استخدام تواريخ أو فترات متباينة؛

ت. حصة الجهة الاتحاديّة غير المعترف بها من خسائر المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة الخاصة بفترة التقارير الماليّة وبشكل تراكمي وذلك في حالة توقف الجهة الاتحاديّة عن الاعتراف بحصتها من الخسائر في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية في التسجيل المحاسبي.

مخاطر متعلقة بحصة الجهة الاتحاديّة في المشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة

26. على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عما يلي:

أ. التعهدات غير المسجلة والمتعلقة بمشاريعها المشتركة وبشكل منفصل عن التعهدات الأخرى. قد تسبب هذه التعهدات تدفقات نقدية مستقبلية صادرة وقد تكون على شكل تعهد بالتمويل أو بتقديم الخدمات أو بشراء حصص من جهات/ منشآت أخرى؛

ب. الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة الخاصة باستثمار الجهة الاتحاديّة في مشاريع مشتركة أو منشآت زميلة بشكل منفصل عن الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة الخاصة بالجهة المسيطرة (إلا في حالة كون احتمالية الخسارة بعيدة).

حصص في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها

27. تمتلك الجهة/ المنشأة المهيكلة لبعض أو كل من الخصائص التالية:

أ. أنشطة محددة أو مقيدة؛
ب. هدف محدد وصريح في نطاق عملياتها؛
ت. لا تملك التمويل الكافي لتمويل أنشطتها بدون الحصول على دعم خارجي؛
ث. يتم تمويلها عبر أدوات تعاقدية مرحلية مرتبطة بالجهة المسيطرة عليها؛

قد تمثل شراكة بين جهة اتحادية ومنشأة من القطاع الخاص (على سبيل المثال) منشأة مهيكلة، على ألا تكون هذه الشراكة هي عبارة عن مشروع مشترك مسير وفق ترتيبات ملزمة؛

28. إن تمويل إحدى الجهات/ المنشآت من قبل جهة اتحادية بحد ذاته، لا يعتبر كاف لتصنيف هذه الجهة/المنشأة على أنها جهة/ منشأة مهيكلة.

29. على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها الماليّة ما يلي:

أ. فهم طبيعة ومدى حصص الجهة الاتحاديّة في جهات/ منشآت مهيكلة والتي لا يتم توحيدها؛
ب. توضيح طبيعة وتغيرات المخاطر المتعلقة بهذه الحصص.

30. إن الإيضاحات المطلوبة في الفقرة (29 ب) يجب أن تتضمن معلومات عن مدى تعرض الجهة الاتحاديّة للمخاطر من جراء اشتراكها في الماضي مع الجهات/ المنشآت المهيكلة والتي لم يتم توحيدها في الفترات السابقة، حتى في حالة أن الجهة الاتحاديّة لم تعد ترتبط بالجهة/ المنشأة المهيكلة بأي ترتيب ملزم.

31. لا يتوجب على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة ضمن الفقرة 29 للجهة/ المنشأة المهيكلة التي تسيطر عليها ولا يتم توحيدها.

طبيعة الحصص

32. على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عن المعلومات الكمية والنوعية الخاصة بحصصها في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها على أن تشمل هذه المعلومات على طبيعة وهدف وحجم أنشطة الجهات/ المنشآت المهيكلة وكيفية تمويلها على سبيل المثال لا الحصر.

33. إذا لم يتم عرض المعلومات الإفصاحين اللازمة (المحددة في الفقرة 35) من قبل الجهة الاتحاديّة فيما يخص حقوق رعاية لجهة/منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها (قد يكون السبب هو عدم امتلاك حصة في هذه الجهة/المنشأة كما في تاريخ إعداد التقارير الماليّة)، فإنه يتوجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن المعلومات التالية:

أ. كيفية تحديد الجهة الاتحاديّة للجهات/ المنشآت المهيكلة التي تم تقديم الرعاية لها؛
ب. الإيرادات من الجهات/ المنشآت المهيكلة خلال فترة التقارير الماليّة وأنواع هذه الإيرادات؛ و
ت. القيمة الدفترية لكل الأصول المحولة إلى هذه الجهات/ المنشآت المهيكلة خلال الفترة وذلك كما هي هذه القيمة في تاريخ التحويل.

34. يتوجب على الجهة الاتحاديّة أن تعرض معلومات الإفصاح في الفقرة 33(ب) و33(ت) على شكل جدول توضيحي (إلا في حالة وجود شكل عرض أفضل)، كما يجب أن تصنف أنشطة الرعاية إلى تصنيفات مناسبة.

طبيعة المخاطر

35. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عن المعلومات التالية في شكل جدول توضيحي إلا إذا وجد شكل أفضل للعرض:

أ. القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المعترف بها في البيانات الماليّة والمتعلقة بحصص في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها؛
ب. بنود بيان المركز المالي للجهة الاتحاديّة التي تم فيها الاعتراف بهذه الأصول أو الالتزامات؛
ت. المبلغ الذي يمثل أقصى خسارة ممكن أن تتعرض لها الجهة الاتحاديّة من جراء امتلاكها لحصص في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها، بما يشمل الإفصاح عن الطريقة التي حددت فيها هذه الخسارة. في حالة عدم تمكن الجهة الاتحاديّة من تحديد قيمة الخسارة القصوى المعرضة لها، فيتوجب عندها الإفصاح عن هذه الحقيقة وأسبابها؛ و
ث. مقارنة القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المتعلقة بحصص الجهة الاتحاديّة في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها مع القيمة التي تمثل أقصى خسارة ممكن أن تتعرض لها الجهة الاتحاديّة من جراء امتلاكها لهذه الحصص.

36. في حالة تقديم الدعم (دعم مادي أو أي دعم آخر) من قبل جهة اتحادية إلى جهة/ منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها، بالرغم من عدم وجود ترتيبات ملزمة بذلك (كشراء أصول من هذه الجهة/ المنشأة المهيكلة)، فإن على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عما يلي:

أ. نوع ومبلغ الدعم المقدم والحالات التي تم فيها تقديم العون في الحصول على الدعم المالي؛
ب. أسباب تقديم هذا الدعم.

37. يجب الإفصاح عن أية نية حالية لدى الجهة الاتحاديّة في تقديم دعم مالي أو غير مالي إلى جهة/منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها أوعن نية تقديم العون لها في الحصول على دعم مالي. يتم الإفصاح عن هذا في حالة وجود التزامات تفرضها ترتيبات ملزمة وفي حالة عدم وجود هذه الترتيبات.

حصص ملكية غير قابلة للتحديد

38. يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها الماليّة من فهم طبيعة ومدى حصص ملكية الجهة الاتحاديّة الغير قابلة للتحديد في جهات اتحادية/منشآت أخرى.يجب الإفصاح أيضاً عن المعلومات التالية بخصوص حصص الملكية الغير قابلة للتحديد إذا لم يكن قد تم الإفصاح عنها وفق متطلبات هذا المعيار وبناءاً على باقي الفقرات:

أ. اسم الجهة/المنشأة التي تم تملك الجهة الاتحاديّة حصة فيها؛
ب. طبيعة حصة الجهة الاتحاديّة في ملكية هذه الجهة/المنشأة.

حصص مسيطِرة مستحوذ عليها بنية الاستبعاد

39. إن من مسؤوليات الجهات الاتحاديّة أن تضمن صحة الوضع الاقتصادي في نطاق مسؤولياتها لذلك من الممكن أن تتدخل أحياناً لمنع عواقب حدوث فشل في جهة أو منشأة ما. إن هذا النوع من التدخل قد يؤدي أحياناً إلى منح الجهة الاتحاديّة سيطرة على تلك الجهة/المنشأة المعرضة للخطر بالرغم من عدم وجود نية لدى الجهة الاتحاديّة بإبقاء السيطرة على هذه الجهة/المنشأة التابعة، وإنما هناك نية لبيع أو استبعاد حصة الجهة فيها. إذا كان هناك ضرورة لإعادة هيكلة الجهة/المنشأة لتسهيل عملية استبعادها فإن عملية إعادة الهيكلة هذه قد تستغرق سنة أو أكثر وبالتالي فقد تحتفظ الجهة الاتحاديّة المسيطرة على بعض الأصول أو الالتزامات المتبقية في نهاية عملية إعادة الهيكلة. وبالتالي، على الجهات الاتحاديّة، ماعدا الجهات الاتحاديّة الاستثمارية، أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بالحصص في جهات/منشآت تابعة والتي يكون لدى الجهة الاتحاديّة سيطرة عليها ونية أو إرادة فعلية لاستبعاد هذه الحصص مباشرة عند تبيان وجود سيطرة وذلك في تاريخ التقارير الماليّة.

40. من الممكن أن تقوم الجهة الاتحاديّة بالاستحواذ على حصص مسيطرة في جهات/منشآت أخرى مع وجود نية لدى الجهة المسيطرة لاستبعاد جزء أو كل من حصصها من خلال تطبيق لأهداف سياسة الحكومة الاتحاديّة.

41. يجب الإفصاح في إيضاحات البيانات الماليّة عن المعلومات التالية الخاصة بكل جهة/ منشأة مذكورة في الفقرة 40:

أ. اسم الجهة/ المنشأة التابعة ووصف لأنشطتها الرئيسية؛
ب. السبب وراء عملية الاستحواذ والعوامل المحددة لوجود سيطرة؛
ت. تأثير عملية توحيد الجهة/ المنشأة التابعة ضمن البيانات الماليّة الموحّدة للجهة المسيطرة بما يشمله من تأثير على الأصول والالتزامات والايرادات والمصاريف وصافي الأصول؛ و
ث. المنهجية الحالية المتبعة في عملية الاستبعاد والطريقة والتوقيت المتوقع للقيام بذلك.

42. يجب عرض الإفصاحات المطلوبة في الفقرة 42 في تاريخ كل تقرير مالي وذلك إلى أن تقوم الجهة المسيطرة باستبعاد حصصها في الجهة/ المنشأة التابعة أو إلى أن تتوقف نية الاستبعاد لدى الجهة المسيطرة وفي كلتا الحالتين يجب أن يتم الإفصاح عما يلي:

أ. حقيقة حدوث استبعاد للجهة/ المنشأة التابعة أو حقيقة تغير نية الاستبعاد لدى الجهة المسيطرة؛
ب. تأثير الاستبعاد أو تغير نية الاستبعاد على البيانات الماليّة الموحّدة للجهة المسيطرة.

43. يجب إضافة إشارة مرجعية إلى أية إيضاحات إضافية متعلقة بالفقرة 42 والفقرة 43 حينما تكون هذه الإيضاحات مطلوبة في هذا المعيار أو في أي معيار آخر من معايير الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

الملحق أ - حصص في جهات اتحادية لا يتم توحيدها (الجهة/ المنشأة الاستثمارية - ملحق أ لمعيار 35 "البيانات الماليّة الموحّدة")

1. يجب على الجهة الاتحاديّة/المنشأة الاستثمارية التي تطبق استثناء التوحيد بحسب شروط معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 35 "البيانات الماليّة الموحّدة" والذي يتم من خلاله المحاسبة عن الاستثمارات في هذه الحالة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أن تفصح عن ذلك.
2. على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية أن تفصح عن التالي وذلك بالنسبة لكل منشأة تابعة لها لا يتم توحيدها:
    أ. اسم المنشأة التابعة؛
    ب. المقر والشكل القانوني والمكان التي تعمل فيه المنشأة التابعة؛
    ت. نسبة صافي الأصول المملوكة من قبل الجهة الاتحاديّة الاستثمارية ونسبة حقوق التصويت في حال اختلافهما.
3. إذا كانت الجهة الاتحاديّة الاستثمارية مسيطرة أيضاً على جهة اتحادية استثمارية أخرى، فإن على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية المسيطرة أن تفصح أيضاً عن الاستثمارات التابعة من قبل الجهة الاتحاديّة الاستثمارية التابعة لها. قد يتم الإفصاح إما في البيانات الماليّة للجهة المسيطرة أو في البيانات الماليّة للجهات/منشآت التابعة.
4. يجب أن تقوم الجهة الاتحاديّة الاستثمارية بالإفصاح عما يلي:
    أ. طبيعة ومدى أية قيود مفروضة من خلال ترتيبات ملزمة (كالقيود المفروضة عبر ترتيبات تعاقدية أو قانونية أو ترتيبات اقتراض) تحد من قدرة الجهات/المنشآت التابعة والتي لا يتم توحيدها على تحويل الأموال إلى الجهة الاتحاديّة الاستثمارية على شكل توزيعات أرباح نقدية أو أية توزيعات أخرى بالإضافة إلى الحد من القدرة على تسديد القروض والسلف الممنوحة من قبل الجهة الاستثمارية.
    ب. أية نية حالية لتقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/منشأة تابعة لا يتم توحيدها بما يشمل هذا الدعم من الالتزام والنية بتقديم المساعدة لهذه الجهة/المنشأة في الحصول على الدعم المالي.
5. في حالة تقديم الدعم (دعم مادي أو أي دعم آخر) من قبل جهة اتحادية استثمارية أو أحد الجهات/المنشآت التي تسيطر عليها إلى جهة/منشأة أخرى تابعة لا يتم توحيدها، بالرغم من عدم وجود ترتيبات ملزمة بذلك (كشراء أصول من المنشأة التابعة أو مساعدتها في الحصول على الدعم المالي اللازم)، فإن على الجهة الاتحاديّة أن تفصح عما يلي:
    أ. نوع ومبلغ الدعم المقدم والحالات التي تم فيها تقديم الدعم المالي للجهة/ للمنشأة المهيكلة؛
    ب. أسباب تقديم هذا الدعم.

6. على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية أن تفصح عن شروط أية ترتيبات ملزمة والتي قد تتطلب من الجهة المسيطرة أو الجهات/ المنشآت التي تسيطر عليها أن تقدم دعم مالي إلى منشأة مهيكلة تابعة ولا يتم توحيدها، حتى في الظروف التي قد تسبب حدوث خسارة في التقارير الماليّة (مثل ترتيبات توفير السيولة ودعم معدل الملاءة الائتمانية والمتعلقة بالتزامات لشراء أصول من المنشأة المهيكلة أو المتعلقة بالدعم المالي).

7. في حال تم تقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/ منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها وذلك من قبل الجهة الاتحاديّة الاستثمارية أو إحدى الجهات/المنشآت التابعة لها برغم عدم وجود ترتيبات ملزمة لذلك، فإنه يجب الإفصاح عن العوامل المتعلقة والمسببة لهذا القرار في حال أدى تقديم هذا الدعم إلى حدوث سيطرة من قبل الجهة/المنشأة الداعمة على الجهة/المنشأة المدعومة.

إذا كانت الجهة الاتحاديّة هي عبارة عن جهة مسيطرة على جهة اتحادية استثمارية، فيجب أن يتم الإفصاح في بياناتها الماليّة الموحّدة عن المعلومات المطلوبة وفقاً للفقرات (1-7 من الملحق أ لهذا المعيار) فيما يخص الجهات/ المنشآت التابعة التي لا يتم توحيدها.

الطبيعة والمدى والتأثيرات الماليّة لحصة الجهة الاتحاديّة في ترتيبات مشتركة وفي منشآت زميلة

8. لا يتوجب على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية أن تقدم إيضاحات وفقاً لمتطلبات الفقرة 24 من هذا المعيار.

حصص في جهات/منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها

9. لا يتوجب على الجهة الاتحاديّة الاستثمارية أن تقدم إيضاحات وفقاً لمتطلبات الفقرة 29 من هذا المعيار وإنما يجب أن تقدم إيضاحات وفقاً للفقرات (1-7 من الملحق أ لهذا المعيار).

المعيار 18 – تقارير القطاعات

المعيار 18 - تقارير القطاعات

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناء على متطلبات المعيار رقم 18 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والذي يتطرق إلى إعداد وعرض تقارير القطاعات. ويجدر الإشارة بأنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 18 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار تقارير القطاعات

هدف المعيار..... 920
النطاق..... 920
تقديم التقارير حسب القطاعات..... 920
هياكل التقارير الماليّة..... 921
قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية..... 921
تحديد القطاعات الخدمية..... 922
تحديد القطاعات الجغرافية..... 922
القطاعات المتعددة..... 922
تقديم تقارير عن هياكل غير مناسبة..... 923
إيراد ومصروف وأصول والتزامات القطاع..... 923
أصول القطاع..... 923
التزامات القطاع..... 924
إيرادات القطاع..... 925
مصاريف القطاع..... 925
ربط البنود مع القطاعات..... 925
أصول القطاع والتزاماته وإيراده ومصروفه..... 926
السياسات المحاسبية للقطاع..... 927
الأصول المشتركة..... 927
القطاعات المحددة حديثا..... 928
الإفصاحات..... 929
معلومات اضافية حول القطاع..... 930
أمور أخرى حول الإفصاح..... 930
الأهداف التشغيلية للقطاع..... 931

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات الماليّة حسب القطاعات الخدمية أو الجغرافية. ويساعد هذا المعيار مستخدمي البيانات الماليّة على فهم أداء للجهة الاتحاديّة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للجهة الاتحاديّة، وتعزيز شفافية التقارير الماليّة وتمكين الجهة الاتحاديّة من الوفاء بالتزاماتها.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة والمفصلة في مقدمة الدليل والتي تعرض بياناتها الماليّة المكونة من بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في صافي الأصول، بحيث تكون متاحة للعموم. يرجى الرجوع لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 1 "عرض البيانات الماليّة" لمزيد من المعلومات.

3. يتم تقديم معلومات القطاعات للبيانات الماليّة الموحّدة فقط إذا وجدت، حيث لا يتوجب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات القطاعات للبيانات الماليّة المنفصلة للجهة الاتحاديّة ضمن الكيان الاقتصادي.

4. تقدم كل من البيانات الماليّة على مستوى الجهات الاتحاديّة المختلفة وكذلك البيانات الماليّة الموحّدة نظرة عامة على:

    أ. الأصول المسيطر عليها والالتزامات؛
    ب. تكلفة الخدمات المقدمة؛
    ت. الإيرادات المحصلة لتمويل توريد خدماتها.

وذلك لأنه في معظم الحالات، تكون أنشطة الجهة الاتحاديّة واسعة النطاق، وتشمل سلسلة واسعة من المناطق الجغرافية المختلفة أو المناطق ذات الخصائص الاقتصادية الاجتماعية المتفاوتة، إلى درجة يصبح فيها من الضروري تقديم تقارير عن المعلومات أعلاه ومعلومات غير مالية مفصلة عن قطاعات معيّنة في الجهة الاتحاديّة وذلك لتقديم معلومات مناسبة لأغراض المسائلة واتخاذ القرارات.

تقديم التقارير حسب القطاعات

5. تحدد الجهات الاتحاديّة أنشطتها وتقدم تقاريرها الماليّة بشكل يعكس تصنيفات الموازنة التي تستخدمها الإدارة العليا في الجهة الاتحاديّة؛ بالإضافة إلى أي مستخدمين آخرين. ويتم هذا التصنيف لأغراض تتضمن:

    أ. تقييم الأداء السابق للجهة الاتحاديّة ومدى تحقيق أهدافها، وتأدية مسؤوليتها الإدارية؛
    ب. اتخاذ القرارات حول توزيع الموارد من قبل الجهة الاتحاديّة كقطاعات منفصلة.

هياكل التقارير الماليّة

6. غالبا ما يتم تجميع المعلومات الماليّة على مستوى الحكومة بكاملها وتقدم بطريقة تعكس:

أ. التصنيفات الاقتصادية الرئيسية للأنشطة التي تقوم بها الحكومة الاتحاديّة، مثل الصحة والتعليم والدفاع والخدمات الاجتماعية (قد تعكس هذه التصنيفات الوظيفية للإحصاءات الماليّة الحكومية التي وضعتها الحكومة) والأنشطة التجارية الرئيسية التي تتولاها مؤسسات الأعمال الحكومية، مثل محطات الكهرباء والبنوك ومنشآت التأمين التي تملكها الدولة؛ أو

ب. مسؤوليات الوزراء المختلفين أو أعضاء الحكومة التنفيذية عن مجموعة مهام. وتعكس هذه المسؤوليات غالباً وليس دائماً، التصنيفات الاقتصادية في البند (أ) أعلاه وقد تنشأ اختلافات لأن المسؤوليات عن مجموعة مهام قد تجمع تصنيف أو أكثر من التصنيفات الاقتصادية أو تتوافق مع هذه التصنيفات.

7. إذا لم تكن الأنشطة محددة بالشكل المتوقع في الفقرة 6، يتطلب هذا المعيار الحكم المهني في تحديد أنشطة الجهة الاتحاديّة التي ينبغي أن تجمع وتصنف كقطاعات منفصلة وتقدم حولها تقارير في البيانات الماليّة لأغراض المسائلة واتخاذ القرارات. وبالتالي يتعيّن على الجهة الاتحاديّة المعدة عند إعداد بياناتها الماليّة مراعاة ما يلي عند تحديد أنشطة قطاعاتها:

أ. الهدف من تقديم التقارير حول المعلومات الماليّة حسب القطاع؛

ب. توقعات أفراد المجتمع وممثليهم المنتخبين أو المعينين فيما يخص الأنشطة الرئيسية للجهة الاتحاديّة؛

ت. الخصائص النوعية لمعلومات التقارير الماليّة وتتضمن مدى ملائمة وموثوقية وإمكانية مقارنة المعلومات الماليّة التي صدرت حولها التقارير عن القطاعات المختلفة للجهة الاتحاديّة مع مرور الوقت؛

ث. ما إذا كان هيكل قطاع معين يعكس الأساس الذي ترتكز عليه السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة لطلب المعلومات الماليّة ليتمكنا من تقييم أداء الجهة الاتحاديّة السابق في تحقيق أهدافها ولاتخاذ القرارات حول توزيع الموارد لتحقيق أهداف الجهة الاتحاديّة في المستقبل.

قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية

8. تصنف أنواع القطاعات التي تقدم الجهة الاتحاديّة تقارير حولها إلى ما يلي:

أ. قطاعات خدمية: وتتمثل بالقطاعات المتعلقة بالمهام التي وجدت الجهة الاتحاديّة من أجلها. وعادة ما تدار الجهات الاتحاديّة حسب خطوط خدمات تقدمها لأن ذلك يعكس:

- ✓ طريقة تحديد المخرجات الرئيسية؛
- ✓ مراقبة إنجازاتها؛
- ✓ تحديد حاجاتها من الموارد وموازنتها.

ب. قطاعات جغرافية: وتتمثل بالقطاعات المتعلقة بالأماكن المعيّنة التي وجدت الجهة الاتحاديّة من أجل خدمتها.

تحديد القطاعات الخدمية

9. عند تحديد ما إذا كانت مخرجات الجهة الاتحاديّة (مثل السلع والخدمات) ذات صلة وبالتالي يجب تصنفها كقطاعات لأغراض تقديم التقارير الماليّة، يتم الأخذ في الاعتبار ما يلي:

أ. الأهداف التشغيلية الأساسية للجهة الاتحاديّة والسلع والخدمات والأنشطة التي تتعلق بتحقيق كل من تلك الأهداف، وما إذا كانت الموارد موزعة وخصصت في الموازنة على أساس مجموعات السلع والخدمات؛
ب. طبيعة السلع والخدمات المقدمة أو الأنشطة المنفذة؛
ت. طبيعة عملية الإنتاج و/ أو توصيل الخدمة وعملية التوزيع أو آليتها؛
ث. خصائص الزبون أو مستهلك السلع أو الخدمات؛
ج. الطريقة التي تدار بها الجهة الاتحاديّة أو التي تقدم بها التقارير حول المعلومات الماليّة إلى الإدارة العليا والمجلس الحاكم؛
ح. طبيعة البيئة التنظيمية إن كان هذا مناسباً (مثلا دائرة أو سلطة قانونية) أو القطاع الحكومي (مثلا قطاع مالي أو مرافق عامة أو حكومة عامة).

10. يمكن أن تنظم الجهة الاتحاديّة وتقدم تقارير داخلية حسب ما تراه مناسباً بناء على القوانين والقواعد السارية على أساس إقليمي سواء ضمن أو عبر الحدود الوطنية أو المحلية أو ضمن أو عبر الدولة أو غيرها من حدود السلطة. في مثل هذه الحالات، يعكس النظام الداخلي لتقديم التقارير هيكل قطاع جغرافي.

تحديد القطاعات الجغرافية

11. تشمل العوامل التي سيتم أخذها بعين الاعتبار عند تحديد ما إذا كان يجب تقديم تقارير حول المعلومات الماليّة على أساس جغرافي ما يلي:

أ. التشابه في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في مختلف أقاليم الدولة؛
ب. العلاقات بين الأهداف الأساسية للجهة الاتحاديّة والأهداف المختلفة لأقاليم الدولة؛
ت. ما إذا كانت خصائص تقديم الخدمات والظروف التشغيلية تختلف باختلاف أقاليم الدولة؛
ث. الطريقة التي تدار بها الجهة الاتحاديّة أو التي تقدم بها التقارير حول المعلومات الماليّة إلى الإدارة العليا والمجلس الحاكم؛
ج. الاحتياجات أو المهارات أو المخاطر الخاصة التي ترتبط بالعمليات المنفذة في منطقة معيّنة.

القطاعات المتعددة

12. في بعض الحالات، قد تقدم الجهة الاتحاديّة التقارير الداخلية حول إيراد القطاع ومصروفاته وأصوله والتزاماته على أساس أكثر من هيكل قطاع واحد، مثلا على أساس كلا القطاعين الخدماتي والجغرافي. وغالبا ما يوفي تقديم التقارير على أساس قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية في البيانات الماليّة الخارجية معلومات مفيدة إذا كان تحقيق أهداف الجهة الاتحاديّة متأثرا بشكل كبير بالمنتجات والخدمات المختلفة التي تقدمها، وأيضاً بالمناطق الجغرافية التي تقدم فيها هذه السلع والخدمات. وعلى نحو مشابه، وعلى مستوى الحكومة الاتحاديّة ككل، قد تتبنى إحدى الحكومات أساسا للإفصاح:

أ. يعكس إفصاحات الحكومة العامّة وقطاع التمويل العام والقطاع التجاري؛

ب. يلحق تحليل قطاع الحكومة العام على سبيل المثال، إفصاحات قطاعية حسب الهدف أو الوظيفة؛

في هذه الحالات، يمكن تقديم التقارير حول القطاعات بشكل منفصل أو بشكل مصفوفات. كما يمكن تبني هيكل تقارير قطاعية أساسية وثانوية بحيث توفر إفصاحات محدودة عن القطاعات الثانوية.

تقديم تقارير عن هياكل غير مناسبة

13. غالبا ما تعكس أنشطة القطاعات تصنيفات الموازنة، إلا أنه في بعض الحالات يمكن للجهة الاتحاديّة هيكلة التقارير المقدمة للهيئة الحاكمة والإدارة العليا الماليّة داخليا على أساس يميز الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات المتعلقة بأنشطة لا تعتمد على موازنة عن تلك الأنشطة التجارية، أو يميز الجهات الاتحاديّة التي تعتمد على الموازنة عن مؤسسات الأعمال الحكومية. في هذه الحالات، يكون من غير المرجح أن تتوافق تقارير القطاعات تلك الأهداف المذكورة في هذا المعيار لأنها لا تقدم معلومات ذات صلة للمستخدمين.

14. في بعض الحالات، قد لا تقدم التقارير الماليّة التفصيلية حسب قطاع الخدمات والقطاع الجغرافي أو حسب أنشطة أخرى، ولكنها تعد بحيث تعكس النفقات فقط حسب طبيعتها (مثل الأجور والإيجار والتموين والتملك الرأسمالي) على أساس أطر تتوافق مع مخصصات الموازنة المطبقة في الجهة الاتحاديّة. قد يحدث هذا حين يكون الغرض من تقديم التقارير الماليّة إلى السلطة المعنية في الهيئة الحاكمة والإدارة العليا هو أن تبين الامتثال لتفويضات الإنفاق عوضاً عن متطلبات الفقرة 5. وحين يكون تقديم التقارير الداخلية (حسب ما تراه مناسباً بناء على القوانين والقواعد السارية) مبنيا بهدف تقديم معلومات حول الامتثال فقط، فإن استخدام نفس أساس تقديم التقارير داخليا للأغراض الخارجية لا يفي متطلبات هذا المعيار.

15. حين لا يعكس هيكل تقديم التقارير الداخلية في إحدى الجهات الاتحاديّة متطلبات هذا المعيار، ستحتاج الجهة الاتحاديّة لأغراض تقديم التقارير الخارجية إلى تحديد القطاعات التي تطابق تعريف القطاع المنصوص عليه في هذا المعيار والإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار.

إيراد ومصروف وأصول والتزامات القطاع

أصول القطاع

16. تُعامل أصول القطاع وفقا للقواعد التالية:

أ. إذا تضمنت إيرادات القطاع إيراد فائدة أو أرباح أسهم، فإن أصول القطاع تتضمن الذمم المدينة أو القروض أو الاستثمارات ذات العلاقة أو الأصول الأخرى المنتجة للإيرادات؛

ب. تتضمن أصول القطاع الاستثمارات التي يتم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا تم دمج صافي الفائض (العجز) من هذه لاستثمارات في إيرادات القطاع؛

ت. تم تحديد أصول القطاع بعد خصم الالتزامات ذات العلاقة التي وردت على انها مقاصة مباشرة في بيان المركز المالي للجهة الاتحاديّة.

مثال 18.1 - أمثلة على أصول القطاعات

- ✓ الأصول المتداولة المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للقطاع
- ✓ الممتلكات والمصانع والمعدات
- ✓ والأصول التي تخضع لعقود الإيجار التمويلية
- ✓ والأصول غير الملموسة
- ✓ الشهرة المتعلقة بالقطاع.

وإذا ادخل بند معين للاستهلاك أو الإطفاء في مصروف القطاع، فإن الأصل ذي العلاقة يدخل أيضا ضمن أصول القطاع. وأصول القطاع لا تشمل الأصول المستخدمة للأغراض العامّة للجهة الاتحاديّة أو لأغراض المكتب الرئيسي.

مثال 18.2 - أمثلة على الأصول المستخدمة للأغراض العامّة

ث. مكتب إدارة مركزي ووحدة تطوير السياسات في وزارة التعليم لا يتم شموله في القطاعات التي تمثل تقديم الخدمات التعليمية الأساسية والإعدادية والثانوية؛ أو

ج. مبنى مجلس الوزارة أو غيره من المجالس العامّة لا يتم شمولها في القطاعات التي تمثل أنشطة وظيفية رئيسية مثل التعليم والصحة والدفاع عند تقديم التقارير على مستوى الحكومة الاتحاديّة ككل.

التزامات القطاع

17. إذا كان المصروف القطاعي لقطاع معين يشمل مصروف الفائدة فإن التزاماته القطاعية تشمل الالتزامات التي تحمل فائدة.

مثال 18.3 - أمثلة على التزامات القطاعات

- ✓ الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى
- ✓ الالتزامات المستحقة
- ✓ المبالغ المقبوضة مقدما من أعضاء المجتمع لتزويد البضائع والخدمات،
- ✓ مخصصات ضمان المنتجات الناشئة عن أي أنشطة تجارية للجهة الاتحاديّة
- ✓ المطالبات الأخرى المتعلقة بتزويد البضائع والخدمات.

لا تشمل التزامات القطاع القروض والالتزامات المتعلقة بأصول حق الاستخدام والالتزامات الأخرى التي يتم تحملها للتمويل وليس للأغراض التشغيلية.

إيرادات القطاع

18. تُعامل إيرادات القطاع وفقا للقواعد التالية:

أ. لا يشمل إيراد الفائدة أو أرباح الأسهم بما في ذلك الفائدة المستحقة على المبالغ المدفوعة مقدماً أو القروض لقطاعات أخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛
ب. لا يشمل أرباح بيع استثمارات أو الأرباح الناجمة عن إطفاء الديون، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي.
ت. يشمل إيراد القطاع حصة الجهة الاتحاديّة من صافي فائض (عجز) المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تمت المحاسبة عليها بموجب طريقة حقوق الملكية وذلك فقط إذا دخلت هذه البنود ضمن الإيراد الموحّد أو الإجمالي للجهة الاتحاديّة.

مصاريف القطاع

19. تعامل مصاريف القطاع وفقا للقواعد التالية:

أ. لا يشتمل على الفائدة بما في ذلك الفائدة التي يتم تحملها على المقبوضات المقدمة أو قروض من قطاعات أخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛
ب. لا يشتمل على خسائر بيع الاستثمارات أو الخسائر الناجمة عن إطفاء الدين إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛
ت. لا يشتمل على حصة الجهة الاتحاديّة من صافي عجز أو خسائر منشآت زميلة أو مشاريع مشتركة أو استثمارات أخرى تمت المحاسبة عليها بموجب طريقة حقوق الملكية؛

لا يشتمل على المصروفات الإدارية العامّة ومصروفات المكتب الرئيسي وغيرها من المصروفات التي تنشأ على مستوى الجهة الاتحاديّة وتتعلق بالجهة الاتحاديّة ككل، على أنه يتم في بعض الأحيان تحمل تكاليف على مستوى الجهة الاتحاديّة نيابة عن قطاع معين، وتعتبر تلك التكاليف هي مصروفات قطاعية إذا كانت تتعلق بالأنشطة التشغيلية للقطاع ويمكن أن تنسب بشكل مباشر أو تخصص للقطاع على أساس معقول.

ربط البنود مع القطاعات

20. لتحديد البنود التي يمكن أن تعزى مباشرة أو تخصص بشكل معقول للقطاعات ينظر إلى نظام التقرير المالي الداخلي للجهة الاتحاديّة كنقطة بداية، لأنه من الممكن نسب المبالغ التي حددت للقطاعات لأغراض تقديم التقارير الماليّة الداخلية مباشرة أو بشكل معقول للقطاعات لغرض قياس الإيراد والمصروف والأصول والالتزامات لهذه القطاعات.

21. في بعض الحالات، قد يخصص إيراد أو مصروف أو أصل أو التزام للقطاعات لأغراض تقديم التقارير الماليّة الداخلية على أساس معين يمكن فهمه من قبل إدارة الجهة الاتحاديّة، إلا أنه من الممكن اعتباره غير موضوعي أو من الصعب فهمه بالنسبة للمستخدمين الخارجيين للبيانات الماليّة. ولا يشكل مثل هذا التخصيص أساسا معقولاً بموجب تعريفات ايراد القطاع ومصروفه وأصوله والتزاماته في هذا المعيار. وعلى العكس من ذلك، قد تختار جهة اتحادية معيّنة عدم تخصيص أحد بنود الإيراد أو المصروف أو الأصل أو الالتزام لأغراض تقديم التقارير الماليّة الداخلية على الرغم من وجود أساس

معقول لإجراء ذلك. وبالتالي يجب تخصيص البنود التي تتعلق بها هذه الفقرة بموجب تعريفات ايراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع في هذا المعيار.

22. بشكل عام يمكن لمنشآت القطاع العام أن تحدد (أ) تكاليف تقديم مجموعات معيّنة من السلع والخدمات أو تكاليف تنفيذ أنشطة معيّنة (ب) والأصول اللازمة لهذه الأنشطة. وتعد هذه المعلومات ضرورية لأغراض التخطيط والرقابة. إلا أنه في حالات عديدة يتم تمويل عمليات الوكالات الحكومية ومنشآت القطاع العام الأخرى عن طريق تخصيص بنود معيّنة بحيث تعكس طبيعة الفئات الرئيسية للمصروفات والنفقات. قد لا تكون هذه البنود التي يتم تخصيصها مرتبطة بخطوط خدمات محددة أو أنشطة وظيفية أو أقاليم جغرافية. وفي بعض الحالات، قد لا يكون ممكناً تخصيص الإيراد مباشرة إلى قطاع معين أو تخصيصه لقطاع معين على أساس معقول. وبشكل مشابه، قد يكون من غير الممكن تخصيص بعض الأصول والمصروفات والالتزامات مباشرة، أو تخصيصها على أساس معقول، إلى قطاعات فردية لأنها تدعم مجموعة كبيرة من أنشطة تقديم الخدمات في عدد من القطاعات أو لأنها متصلة بشكل مباشر بأنشطة الإدارة العامّة ولا يمكن تحديدها كقطاع منفصل. عند إعداد التقارير فإن الإيراد والمصروف والأصول والتزام غير المنسوب أو غير المخصص الى قطاع معين يتم عرضه في التقرير كمبالغ غير مخصصة عند مطابقة إفصاحات القطاع مع إجمالي ايراد الجهة الاتحاديّة.

23. قد تشترك الجهات الاتحاديّة ووكالاتها في ترتيبات مع منشآت من القطاع الخاص لتوفير السلع والخدمات أو لتنفيذ أنشطة أخرى. أحيانا تأخذ هذه الترتيبات شكل مشروع مشترك أو استثمار في منشأة زميلة تتم المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية. في هذه الحالة، يشمل ايراد القطاع حصة القطاع من صافي الفائض (العجز) الذي تمت المحاسبة عنه بموجب طريقة حقوق الملكية، في ايراد الجهة الاتحاديّة وذلك عندما يمكن تخصيصه مباشرة أو تخصيصه بموثوقية للقطاع على أساس معقول.

أصول القطاع والتزاماته وإيراده ومصروفه

24. يجب الرجوع الى المعايير المناسبة لتخصيص التكاليف إلى القطاعات.

مثال 18.4 - تخصيص التكاليف حسب المعايير

أمثلة لتخصيص التكلفة في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة الأخرى تتم حسب ما يلي:

معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة:

- ✓ 12 - المخزون - يقدم إرشاد حول تخصيص تكاليف المخزون
- ✓ 11 - الإيرادات من عقود الإنشاء - الذي يقدم إرشاد حول تخصيص تكاليف العقود.
- ✓ 2 - بيانات التدفق النقدي - إذا كان يجب إدخال السحب المصرفي المكشوف كمكون للنقد أم يجب اعتباره في التقارير كقروض.

25. يتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 35 "البيانات الماليّة الموحّدة" حذف العمليات والأرصدة بين المنشآت المسيطر عليها عند عمليات توحيد البيانات الماليّة. إلا أنه يجب تحديد ايراد

القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع قبل أن تتم عملية حذف العمليات والأرصدة بين الوحدات ضمن الجهة الاتحاديّة الاقتصادية كجزء من عملية التوحيد، الى الحد الذي تكون فيه هذه الأرصدة والمعاملات هي بين المنشآت ضمن قطاع واحد.

السياسات المحاسبية للقطاع

26. يجب أن تكون السياسات المحاسبية المتبعة في البيانات الماليّة المنفصلة للجهة الاتحاديّة نفس السياسات المحاسبية المتبعة في تحضير البيانات الماليّة الموحّدة.

27. تفترض الجهة الاتحاديّة أن السياسات المحاسبية التي اختارتها لإعداد البيانات الماليّة الموحّدة، هي الإنسب كذلك لأغراض التقارير الخارجية. ولأن الهدف من المعلومات القطاعية هو مساعدة مستخدمي البيانات الماليّة على تحسين الفهم وإتخاذ الأحكام السليمة المتعلقة بالجهة ككل، فإن هذا المعيار يتطلب لإعداد المعلومات القطاعية، إستخدام السياسات المحاسبية التي اختارتها الجهة لإعداد البيانات الماليّة الموحّدة. إلا أن هذا لا يعني أن السياسات المحاسبية يجب أن تطبق على القطاعات كما لو كنت القطاعات تعد بيانات مالية منفصلة. يجوز تخصيص العمليات الحسابية المستخدمة عند تطبيق سياسة محاسبية معيّنة على مستوى الجهة، على القطاعات، إذا وجد أسس معقول لإجراء ذلك.

28. تشمل السياسات المحاسبية للقطاع سياسات تتعلق بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات مثل طريقة تسعير الحوالات بين القطاعات وأساس تخصيص ايرادات ومصرفات القطاعات. وبغرض تلبية هذه المتطلبات، فقد يلزم الإفصاح عن السياسات الخاصة بقطاع معين.

29. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات عندما تكون معدة على أساس غير السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات الماليّة الموحّدة أو البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة فقط شريطة أن:

أ. تكون المعلومات ملائمة لأغراض تقييم الأداء واتخاذ القرارات؛
ب. يتم وصف أسس القياس لهذه المعلومات الإضافية بشكل واضح.

الأصول المشتركة

30. يجب تخصيص الأصول التي يشترك باستخدامها قطاعان أو أكثر للقطاعات بشرط أن يتم تخصيص إيراداتها ومصروفاتها كذلك لهذه القطاعات. وتعتمد طريقة تخصيص بنود الأصول والالتزامات والإيراد والمصروف للقطاعات على عوامل مثل طبيعة هذه البنود والأنشطة التي يقوم بها القطاع. وليس من الممكن أو المناسب تحديد أساس واحد للتخصيص تتبناه كافة الجهات الاتحاديّة، كما أنه ليس من المناسب فرض تخصيص بنود الجهة الاتحاديّة الخاصة بالأصول والالتزامات والإيراد والمصروف التي تتعلق بقطاعين أو أكثر إذا كان الأساس الوحيد لعمل تلك التخصيصات عشوائيا أو صعب الفهم. وفي نفس الوقت هناك تداخل في تعريفات ايراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع، لذلك يجب أن تكون التخصيصات الناجمة منسجمة. وتبعاً لذلك يتم تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك للقطاعات بشرط أن توزع ايراداتها ومصروفاتها ذات

العلاقة كذلك على تلك القطاعات. فعلى سبيل المثال يتم إدخال أصل ضمن أصول القطاع بشرط إدراج الاستهلاك أو الإطفاء عند قياس مصروف القطاع.

القطاعات المحددة حديثا

31. يمكن تقديم التقارير حول قطاعات جديدة في البيانات الماليّة. فعلى سبيل المثال، يمكن للجهة الاتحاديّة تغيير هيكل تقديم التقارير الداخلية فيها من هيكل قطاع خدمات إلى هيكل قطاع جغرافي وقد ترى الإدارة أن من المناسب اعتماد هذا الهيكل القطاعي الجديد لأغراض تقديم التقارير الخارجية أيضا. وقد تباشر الجهة الاتحاديّة القيام بأنشطة هامة جديدة أو إضافية، أو تزيد الحد الذي يقدم فيه نشاط كان في السابق يعمل كخدمة دعم داخلية لتقديم خدمات إلى أطراف خارجية. في هذه الحالات يمكن تقديم التقارير عن القطاعات الجديدة للمرة الأولى في البيانات. وفي هذه الأحوال، يتطلب هذا المعيار إعادة صياغة البيانات للمقارنة للفترة السابقة لتعكس هيكل القطاع الحالي حيثما يكون هذا الأمر عمليًا.

الإفصاحات

32. يجب على كل جهة اتحادية الإفصاح عن الإيراد والمصروف لكل قطاع. كما يجب تقديم تقارير عن كل من إيراد القطاع من المساهمات وإيراد القطاع من مصادر خارجية أخرى وإيراد القطاع من عمليات مع قطاعات أخرى بشكل منفصل.

33. يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية لأصول والتزامات القطاع ولكل قطاع.

34. يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن إجمالي التكلفة التي تم تكبدها خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة ولكل قطاع.

35. الإفصاح عن طبيعة وحجم أي بنود لإيراد القطاع ومصروف القطاع التي هي ذات حجم أو طبيعة أو تكرار والتي يساعد الإفصاح عنها على توضيح أداء كل قطاع للفترة.

36. إذا احتسبت الجهة الاتحاديّة نتيجة القطاع وقامت الإفصاح عنها فإنها لا تفصح عن أية تكاليف تمويلية.

37. تفصح الجهة الاتحاديّة عن التدفقات النقدية للقطاعات إذا اقتضى الأمر، بما يتوافق مع متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 2 "بيانات التدفق النقدي"، الذي يتطلب أن تعرض الجهة الاتحاديّة بيان التدفق النقدي الذي يفصل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

38. الجهات الاتحاديّة التي لا تطبق الفقرة 36، تفصح عن التدفقات النقدية لكل قطاع التي تخص:

    أ. مصروف القطاع لاستهلاك واطفاء أصول القطاع،
    ب. المصروفات غير النقدية الهامة الأخرى،
    ت. الإيرادات غير النقدية الهامة المشمولة في إيراد القطاع،

    وسيمكن هذا المستخدمين من تحديد المصادر والاستخدامات الرئيسية للنقد فيما يتعلق بأنشطة القطاع للفترة.

39. الإفصاح لكل قطاع عن إجمالي حصة الجهة الاتحاديّة في صافي فائض (عجز) المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تمت المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية إذا كانت كافة عمليات هذه المنشآت الزميلة تقع ضمن ذلك القطاع المنفرد بشكل جوهري. ويتم إجراء تقييم بشكل فردي لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو استثمار آخر تم احتسابه بموجب طريقة حقوق الملكية لتحديد ما إذا كانت جميع عملياته تقع ضمن قطاع واحد بشكل جوهري.

40. في حال تم الإفصاح حسب القطاع عن إجمالي حصة الجهة الاتحاديّة في صافي فائض (عجز) منشآت زميلة أو مشاريع مشتركة أو استثمارات أخرى تمت محاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب أيضا الإفصاح عن إجمالي الاستثمارات في هذه المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة حسب القطاع.

41. تقدم الجهة الاتحاديّة مطابقة بين المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للقطاعات والمعلومات الإجمالية في البيانات الماليّة الموحّدة أو البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة، حيث يجب مطابقة إيراد القطاع مع إجمالي الإيراد للجهة الاتحاديّة من المصادر الخارجية (بما في ذلك الإفصاح عن مبلغ إيراد الجهة الاتحاديّة من المصادر الخارجية التي لم تدخل في إيراد أي قطاع). كما يجب مطابقة مصروف القطاع مع إجمالي مصروف الجهة الاتحاديّة بطريقة تقبل المقارنة، ومطابقة أصول والتزامات القطاع مع أصول والتزامات الجهة الاتحاديّة.

معلومات اضافية حول القطاع

42. إن الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات حول قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية هو في الغالب مفيد للمستخدمين لأغراض المسائلة واتخاذ القرارات، وعليه، إذا قدمت الجهة الاتحاديّة تقارير حول معلومات القطاع على أساس:

أ. السلع والخدمات الرئيسية التي تقدمها الجهة الاتحاديّة، أو البرامج التي تشغلها أو الأنشطة التي تنفذها أو قطاعات الخدمات الأخرى، فإن هذا المعيار يشجع الجهة الاتحاديّة على تقديم التقارير عما يلي لكل قطاع جغرافي:

- ✓ مصروف القطاع؛
- ✓ إجمالي القيمة الدفترية لأصول القطاع؛
- ✓ إجمالي النفقات خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة؛ و

ب. القطاعات الجغرافية أو أساس آخر غير مشمول في النقطة (أ)، فإن هذا المعيار يشجع الجهة الاتحاديّة على تقديم التقارير عما يلي حول معلومات القطاع التالية لكل قطاع خدمات:

- ✓ مصروف القطاع؛
- ✓ إجمالي القيمة الدفترية لأصول القطاع؛ و
- ✓ إجمالي النفقات خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة.

أمور أخرى حول الإفصاح

43. عند قياس وتقديم تقارير عن إيراد القطاع من العمليات مع القطاعات الأخرى، فإنه يجب قياس التحويلات بين القطاعات بالأخذ بعين الاعتبار طبيعة كل تحويل. ويجب الإفصاح عن طبيعة التحويلات بين القطاعات أو أي تغيير في ذلك في البيانات الماليّة. وعند تغير قياس التحويلات، فإن هذا لا يعتبر تغييرا في السياسة المحاسبية ولا يتطلب إعادة عرض البيانات الماليّة.

44. يجب الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية المعتمدة لتقديم التقارير حول القطاعات والتي لها تأثير جوهري على المعلومات الخاصة بالقطاع، كما يجب إعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك. ويجب أن يشمل هذا الإفصاح وصفا لطبيعة التغير وأسباب التغير وحقيقة ما إذا تم إعادة عرض معلومات المقارنة أو أنه من غير العملي إجراء ذلك، إضافة الى التأثير المالي للتغيير إذا كان من الممكن تحديده بشكل معقول. وإذا قامت الجهة الاتحاديّة بتغيير أسس تصنيف قطاعاتها ولم تقم بإعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة على الأساس الجديد لأنه من غير العملي القيام بذلك، عندئذ يجب على الجهة الاتحاديّة

لغرض المقارنة تقديم التقارير عن بيانات القطاع حسب كل من الأساسين القديم والجديد للقطاعات في السنة التي تغير فيها تحديد قطاعاتها. يجب مراجعة معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" لمزيد من التوجيهات.

45. تتعلق بعض التغييرات في السياسات المحاسبية تحديداً بالتقارير حول القطاعات، وتشمل الأمثلة على ذلك التغييرات في تصنيفات القطاعات والتغييرات في أساس تخصيص الإيرادات والمصروفات للقطاعات. وقد يكون لهذه التغييرات أثرا هاما على معلومات القطاع الذي تقدم عنه التقارير إلا أنها لا تغير إجمالي المعلومات الماليّة المقدم عنها التقارير للجهة الاتحاديّة. ولتمكين المستخدمين من فهم التغيرات يتم إذا كان ذلك عملياً إعادة عرض معلومات القطاع للفترة السابقة والتي تدخل ضمن البيانات الماليّة لأغراض المقارنة وذلك لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة.

46. ما لم يتم الإفصاح عن ذلك في البيانات الماليّة أو في مكان آخر في التقرير السنوي، فعلى الجهة الاتحاديّة أن تبين:

أ. أنواع السلع والخدمات الداخلة ضمن كل قطاع خدمات تقدم عنه التقارير؛
ب. تركيبة كل قطاع جغرافي تقدم عنه التقارير؛
ت. إذا لم تكن الجهة الاتحاديّة تعتمد أي من الأساسين الخدماتي أو الجغرافي للقطاعات، عليها أن تبين طبيعة القطاع والأنشطة التي يحتويها.

الأهداف التشغيلية للقطاع

47. ما لم يتم الإفصاح بخلاف ذلك في البيانات الماليّة أو في مكان آخر في التقرير السنوي، يشجع هذا المعيار الجهة الاتحاديّة على الإفصاح عن الأهداف التشغيلية الشاملة التي تم وضعها لكل قطاع عند بداية فترة تقديم التقارير، والتعليق على مدى تحقيق تلك الأهداف.

48. لتمكين المستخدمين من تقييم أداء الجهة الاتحاديّة في تحقيق الأهداف المتعلقة بتقديم خدماتها، من الضروري إعلام المستخدمين بهذه الأهداف. ولدعم هذا التقييم، يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتركيب كل قطاع وأهداف تقديم الخدمات لهذه القطاعات ومدى تحقيق تلك الأهداف. وستمكن هذه المعلومات الجهة الاتحاديّة أيضا من الوفاء بالتزامات مساءلتها بشكل أفضل. إلا أنه في العديد من الحالات، قد تكون هذه المعلومات مشمولة في التقرير السنوي كجزء من التقرير للهيئة الحاكمة وبالتالي ليس من الضروري الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات الماليّة.

الأحكام الانتقالية

بالرجوع إلى متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 33 "تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأول"، يمكن للجهة الاتحاديّة التي تتبنى معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأول مرة، أن تغير سياستها المحاسبية قبل انتهاء فترة السماح التي تدوم ثلاث سنوات من تاريخ اعتماد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لإعداد البيانات الماليّة.

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق المعيار رقم 34.1 – البيانات المالية المرحلية بأثر مستقبلي، عند إعداد البيانات المالية المرحلية.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة. ووفقا للقرار الوزاري رقم (136) لسنة 2023 م بشأن دورية التقارير المالية للجهات الإتحادية.

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية المرحلية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2023.

المراجع الفنية

- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 34 - البيانات المالية المنفصلة؛
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 34.1 – البيانات المالية المرحلية؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 35 - البيانات الماليّة الموحّدة؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 36 - الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 37 - الترتيبات المشتركة؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 38 - الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى؛
- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 18 - تقارير القطاعات.

باب - تجميع الأعمال

جدول محتويات الوثيقة

متابعة تطوير الوثيقة..... 935
مقدمة..... 936
التعريفات..... 937
المعيار 40 - تجميع الأعمال..... 940
الأحكام الإنتقالية..... 992
تاريخ النفاذ..... 992
المراجع الفنية..... 992

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية المتعلق بتجميع الأعمال بالحكومة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	مارس 2016	فبراير 2017	لا ينطبق
النسخة الثانية	نوفمبر 2020	ديسمبر 2020	تم إضافة معيار تجميع الأعمال إثر إصدار المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام (المعيار 40)، وبداية تنفيذه منذ يناير 2020
النسخة الخامسة	أغسطس 2025		- إدخال تحديثات بما يتماشى مع التعديلات الأخيرة على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: • إضافة توجيهات في "المعيار 40 - تجميع الأعمال" ضمن "عقود الإيجار التي يكون فيها المستحوذ هو المستأجر"، لتوضيح الاعتراف بأصول حق الاستخدام والالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار في تجميع الأعمال، وفقًا للمعيار 43 - عقود الإيجار. • إضافة توجيهات في "المعيار 40 - تجميع الأعمال" ضمن "الأصول المحتفظ بها لغرض البيع"، بشأن قياس الأصول غير المتداولة المستحوذ عليها (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع. • إضافة توجيهات في "المعيار 40 - تجميع الأعمال" ضمن "الإفصاحات"، تتعلق بمعالجة الشهرة المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع أو التي تم إلغاؤها خلال الفترة المالية، وذلك وفقًا للمعيار 44 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة.

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا لمعيار المحاسبة الذي ينطبق على الحكومة الاتحادية فيما يتعلق بتجميع الأعمال، من خلال التعرف على طبيعة الأعمال التي يمكن أن ينطبق عليها هذا المعيار. كما يقدم جميع الشروط والخطوات الأساسية للإعتراف بالأصول والإلتزامات الناتجة عن هذه المعاملات وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحادية والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛
- الهيئات الاتحادية.

وفيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
تجميع أعمال الجهات الاتحادية	هو تجميع أعمال منفصلة في جهة اتحادية واحدة.
الأصول القابلة للتحديد	يكون الأصل قابلا للتحديد عندما: أ. يمكن فصله عن الجهة الاتحادية عن طريق بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو إستبداله، إما بشكل فردي أو مع ترتيب ملزم ذي صلة أو مع أصل آخر أو التزام محدد، بغض النظر عما إذا كانت لدى الجهة الاتحادية النية بالقيام بذلك؛ أو ب. ينشأ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك الحقوق من العقود أو الحقوق القانونية الأخرى)، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو الفصل عن الجهة الاتحادية أو من حقوق والتزامات أخرى.
الكيان المشترك	هو جهة، بخلاف الجهات المملوكة للمستثمر، توفر أرباحًا أو تمكن من خفض التكاليف أو تحقيق منافع اقتصادية أخرى مباشرة لأصحابها أو أعضائها أو المشاركين فيها. على سبيل المثال، شركات التأمين المشتركة و الاتحادات الائتمانية والجمعيات التعاونية.
الأعمال	هي مجموعة متكاملة من الأنشطة والموجودات و، أو الالتزامات ذات الصلة التي يمكن مباشرتها وإدارتها لغرض تحقيق أهداف الجهة الاتحادية، من خلال توفير السلع و/ أو الخدمات.
المالك	أي طرف لديه مصالح ملكية قابلة للقياس في أحد الأعمال. ويشمل ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، أصحاب حقوق الملكية للجهات المملوكة للمستثمرين والمالكين أو الأعضاء في الكيانات المشتركة أو المشاركين فيها.
تجميع أعمال الجهات الاتحادية تحت سيطرة مشتركة	هو تجميع أعمال الجهات الاتحادية الذي يتم فيه التحكم في جميع الجهات أو الأعمال المعنية من قبل نفس الجهة الاتحادية قبل وبعد تجميع الأعمال.
الإندماج	ينتج عنه جهة اتحادية من خلال:

المصطلح	التعريف
	أ. تجميع أعمال جهات اتحادية لا يكتسب فيها أي طرف السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال؛ ب. تجميع أعمال جهات اتحادية يكتسب فيها أحد الأطراف السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال، والتي يوجد فيها دليل على أن الجوهر المادي للحدث يؤدي إلى إندماج.
تاريخ الإندماج	هو التاريخ اللذي تكتسب فيه الجهة الاتحادية الناتجة السيطرة على الأعمال المشتركة.
الأعمال المشتركة	هي الأعمال التي تتحد مع واحدة أو أكثر من الأعمال الأخرى لتشكيل الجهة الاتحادية الناتجة عن الإندماج.
الجهة الاتحادية الناتجة	وهي الجهة التي تنشأ نتيجةً لتجميع عمل أو أكثر من خلال الإندماج. لا تعد الجهة الاتحادية الناتجة طرفا من أطراف تجميع الأعمال. قد يكون للجهة الاتحادية الناتجة الشكل القانوني لجهة اتحادية جديدة أو قد تحتفظ بهويتها القانونية لإحدى الأعمال التي تم تجميعها. مع ذلك، عادة ما يكون للجهة الاتحادية الناتجة الجوهر المادي لجهة اتحادية جديدة. أما في حالة تجميع أعمال الجهات الاتحادية التي يكتسب فيها أحد الأطراف السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال، والتي يوجد فيها دليل على أن الجوهر المادي للحدث يؤدي إلى إندماج، فعادةً ما تتخذ الجهة الاتحادية الناتجة الشكل القانوني لجهة اتحادية جديدة.
الاعمال المستحوذ عليها	هي الأعمال التي تكتسب جهة اتحادية ما السيطرة عليها من خلال الإستحواذ.
المستحوذ	هي الجهة الاتحادية التي تكتسب السيطرة على عمل أو أكثر من خلال الإستحواذ.
الإستحواذ	وهو إندماج أعمال جهات اتحادية يكتسب فيها أحد الأطراف السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال، والتي لا يوجد فيها دليل على أن الجوهر المادي للحدث يؤدي إلى إندماج.
تاريخ الإستحواذ	هو التاريخ الذي يكسب فيه المستحوذ السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها
العوض المحتمل	إلتزام المستحوذ بنقل أصول إضافية أو حصص ملكية إلى المالكين السابقين للأعمال المستحوذ عليها كجزء من التبادل للتحكم في تلك

المصطلح	التعريف
	الأعمال في حال وقوع أحداث مستقبلية محددة أو استيفاء لشروط محددة. ومع ذلك، فإن قد يمنح العوض المحتمل للمستحوذ الحق في إسترجاع الإعتبارالذي تم تحويله سابقًا عند استيفاء شروط محددة.
حصص حقوق الملكية	لأغراض هذا المعيار، تُستخدم حصص حقوق الملكية لتعني حصص الملكية في المنشآت المملوكة لمستثمر وحصص المالك، أو العضو أو المشارك في المنشآت المشتركة.
الحصة غير المسيطرة	حقوق الملكية في منشأة تابعة لا تعود - بشكل مباشر أو غير مباشر - إلى المنشأة المسيطرة.

المعيار 40 – تجميع الأعمال

المعيار 40 - تجميع الأعمال

تم تحرير معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية هذا بشكل أساسي بناءا على متطلبات المعيار رقم 40 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بتجميع الأعمال. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 40 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار تجميع الأعمال

هدف المعيار..... 942
النطاق..... 942
تحديد المعاملات التي تمثّل عملية "تجميع أعمال" بالجهات الاتحادية 943
تصنيف تجميع أعمال الجهات الاتحادية 944
محاسبة الاندماج..... 951
طريقة "تجميع المصالح المعدلة"..... 951
الاعتراف 952
تصنيف أو تحديد الأصول والالتزامات في عملية الاندماج 953
القياس..... 954
استثناءات لمبادئ الاعتراف أو القياس..... 954
تكاليف متعلقة بالاندماج..... 957
القياس والمحاسبة اللاحقة..... 957
عرض البيانات المالية 958
محاسبة الإستحواذ 961
طريقة الإستحواذ المحاسبية 961
الإعتراف 962
القياس..... 963
استثناءات لمبادئ الاعتراف أو القياس..... 964
منافع الموظف 965
الاستثناءات من مبدأ القياس 966
إرشادات إضافية حول تطبيق طريقة الاستحواذ على أنواع معينة من تجميع الأعمال 969
القياس والمحاسبة اللاحقة..... 972
الإفصاحات 973
الملحق أ - سيناريوهات توضيحية لتصنيف تجميع الأعمال 978

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحسين الملاءمة والعرض العادل والمقارنة للمعلومات التي تقدمها الجهة في بياناتها المالية حول تجميع الأعمال وتأثيراتها. يحدد هذا المعيار المبادئ والمتطلبات الخاصة لتحقيق ذلك من خلال توضيح ما يلي:

أ. كيف تقوم الجهة الاتحادية من تحديد إذا ما كان تجميع الأعمال يمثل إندماج أو إستحواذ؛
ب. كيفية قيام الجهة الناتجة عن عملية إندماج من الإعتراف وتقييم الأصول القابلة للتحديد المستلمة والإلتزامات التي تم تحملها وأي حصص غير مسيطرة في عملية الإندماج؛
ت. كيف تقوم الجهة الناتجة عن عملية الإندماج من الإعتراف وتقييم مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية وأية تعديلات أخرى ناتجة عن العملية؛
ث. كيف تقوم الجهة المستحوذة بالإعتراف وتقييم الأصول القابلة للتحديد المستحوذ عليها والإلتزامات التي تم تحملها؛
ج. كيف تعترف الجهة المستحوذة وتقيس الشهرة المكتسبة أو الربح أو الخسارة الناشئة عن الاستحواذ؛ و
ح. كيف تحدد الجهة المعدة للتقارير المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة الآثار العامة للجهات الاتحادية والآثار المالية المترتبة عليها.

النطاق

2. يجب على الجهة التي تعد وتقدم البيانات المالية وفقاً لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة الخاصة بتجميع أعمال الجهات الاتحادية.

3. ينطبق هذا المعيار على معاملة أو حدث آخر يفي بتعريف تجميع أعمال الجهات الاتحادية. لا ينطبق هذا المعيار على:

أ. المحاسبة عن تكوين ترتيب مشترك في البيانات المالية للترتيب المشترك ذاته؛
ب. اقتناء أو استلام أصل أو مجموعة أصول (وأي التزامات ذات صلة) والتي لا تمثل أعمال. وفي هذه الحالات، تقوم الجهة بعرض الأصول الفردية المحددة المستحوذ عليها أو المستلمة (بما في ذلك تلك الأصول التي تستوفي تعريف ومعايير الاعتراف بالأصول الملموسة وغير الملموسة في الباب الثاني من معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية) والالتزامات التي تم تحملها. لا تؤدي مثل هذه المعاملة أو الحدث إلى نشوء الشهرة؛
ت. تحمل مسؤولية التزام أو مجموعة من الالتزامات التي لا تشكل أعمال. في مثل هذه الحالات، يجب على الجهة تحديد والإعتراف بالالتزامات الفردية التي تم تحمل مسؤوليتها حسب متطلبات المعيار 19 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

4. لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على عمليات الإستحواذ التي تقوم بها جهة اتحادية إستثمارية، كما هو محدد في باب - "الإستثمارات واعداد البيانات الماليّة الموحّدة" من معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية، إنما تقوم بالاعتراف وقياس هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة بفائض أو عجز بما يتوافق مع متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 41 "الأدوات المالية" بالقيمة العادلة.

تحديد المعاملات التي تمثّل عملية "تجميع أعمال" بالجهات الاتحادية

5. تقوم الجهة الاتحادية بتحديد ما إذا كانت المعاملة أو أي حدث آخر عبارة عن تجميع أعمال للجهات الاتحادية تطبيق التعريفات في هذا المعيار، والتي تتطلب أن تشكل الأصول والالتزامات لأعمال. إذا كانت الأصول والالتزامات لا تشكل أعمال، فيجب على الجهة الاتحادية أن تعالج المعاملة أو الحدث الآخر وفقاً لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى ذات الصلة.

6. تشمل الظروف التي قد يحدث فيها تجميع أعمال للجهات الاتحادية على ما يلي:

   أ. بإتفاق الطرفين
   ب. بالإجبار (على سبيل المثال بصدور تشريع أو قانون ينص على ذلك)

7. تتكون الأعمال من مدخلات وعمليات تُطبق على هذه المدخلات التي يكون لها القدرة علي إنتاج مخرجات. ورغم أن الأعمال يكون لها عادة مخرجات، إلا أنه لا يُتطلب وجود مخرجات لمجموعة متكاملة ليتم إعتبارها على أنها أعمال. تُحدد الأعمال من خلال توفر العناصر الثلاثة التالية:

   أ. المُدخل: أي مورد اقتصادي ينتج، أو له القدرة على إنتاج، مخرجات عندما تُطبق عليه واحدة أو أكثر من العمليات. على سبيل المثال: الأصول الملموسة وغير الملموسة، أو الحقوق لاستخدام أصول غير متداولة والملكية الفكرية، والقدرة على الحصول على حق استخدام المواد الخام أو الحقوق الضرورية والموظفين.
   ب. العملية: أي نظام، أو معيار، أو بروتوكول، أو ميثاق أو قاعدة والتي تنتج أو يكون لها القدرة على إنتاج المخرجات عند تطبيقها على مدخل معين أو عدة مدخلات.
   ت. المخرجات: وهي ما تنتج عن المدخلات والعمليات المُطبقة عليها والتي توفر أو لديها القدرة على توفير عوائد إقتصادية (إما عن طريق زيادة الإيرادات أو تخفيض التكاليف) أو أية منافع إقتصادية أخرى إلى المستثمرين، أو الملاك الآخرين، أو الأعضاء أو المشاركين.

8. لتكون قابلة لأن تُباشر وتدار للأغراض المُحددة، تتطلب المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول عنصرين أساسيين: المدخلات والعمليات المُطبقة على هذه المدخلات، والتي تُستخدم أو سوف تُستخدم معاً لإنتاج المخرجات. وبالرغم من ذلك، لا يشترط على الأعمال أن تدرج جميع المدخلات أو العمليات التي تستخدمها الجهة الناقلة في تشغيل تلك الأعمال، عندما يكون المشاركون في تجميع الأعمال قادرين على الاستحواذ على الأعمال والاستمرار في انتاج مخرجات، على سبيل المثال، عن طريق تكامل الأعمال مع مدخلاتها وعملياتها الخاصة بها.

9. تتنوع طبيعة عناصر الأعمال بحسب طبيعة المنشأة وأنشطتها بما في ذلك مرحلة التأسيس. حيث أنه عادة ما يكون للأعمال الأساسية عدة أنواع من المدخلات والعمليات والمخرجات. في المقابل فإنه عادة ما يكون للأعمال الجديدة القليل من المدخلات والعمليات التي تقوم بإنتاج مخرج واحد في بعض الأحيان. ويكون لدى الأعمال غالبا إلتزامات على أنها لا تعد من الشروط لتحقيق تعريف الأعمال.

10. يمكن ألا يكون لدى المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول في مرحلة الإنشاء مخرجات. وإذا لم تكن، فينبغي على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الحسبان عوامل أخرى لتحديد ما إذا كانت المجموعة تمثل أعمال. تشمل هذه العوامل، ولكن لا تقتصر، على ما إذا كانت المجموعة:

    أ. قد بدأت أنشطة رئيسة مُخططة.
    ب. لديها موظفون، وملكية فكرية ومدخلات وعمليات أخرى يمكن أن تُطبق على هذه المدخلات.

ت. تسعى لخطة لإنتاج مخرجات.

ث. سوف تكون قادرة على الوصول للعملاء الذين سوف يقومون بشراء المخرجات.

11. لا يلزم أن تكون جميع هذه العوامل حاضرة لمجموعة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول في مرحلة الإنشاء لتتأهل على أنها أعمال.

12. ينبغي أن يستند تحديد ما إذا كانت مجموعة معينة من الأصول والأنشطة على أنها أعمال إلى ما إذا كانت المجموعة المتكاملة قابلة لأن تُباشر وتدار على أنها أعمال من قبل الجهة الاتحادية الناتجة. وعلى هذا الأساس، لاتستند عملية التقييم الا ما إذا كانت الجهة الناقلة قد قامت مسبقا بتشغيل المجموعة على أنها أعمال أو ما إذا كانت لدى الجهة الناتجة النية بتشغيلها على أنها أعمال.

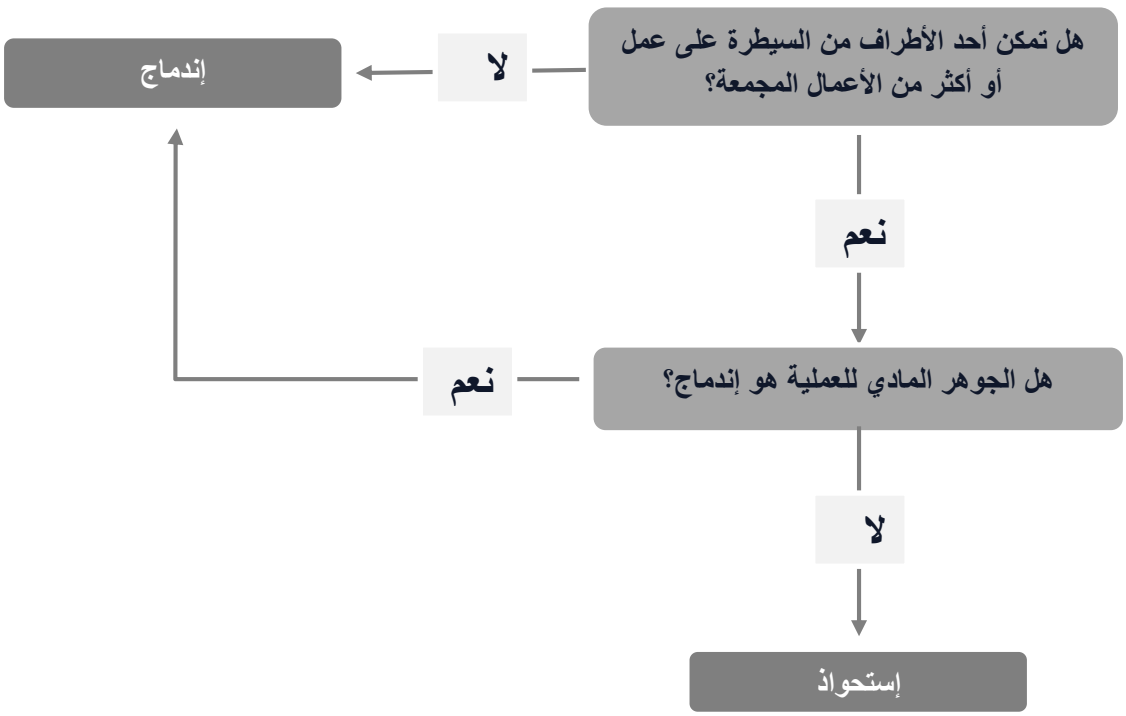
13. يتم الإفتراض بأن أي مجموعة من الأصول والأنشطة التي تحتوي على شهرة على أنها أعمال، في الحالات التي لا يوجد فيها دليل على عكس ذلك. ومع ذلك، لا يستوجب وجود الشهرة للأعمال.

تصنيف تجميع أعمال الجهات الاتحادية

14. في حالة عدم تمكن أي طرف في تجميع أعمال الجهات الاتحادية من السيطرة على عمل واحد أو أكثر نتيجة للتجميع، فإنه يتم تصنيفه على أنه إندماج.

15. في حال تمكن أي طرف في تجميع أعمال الجهات الاتحادية من السيطرة على عمل واحد أو أكثر نتيجة للتجميع، فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار الجوهر المادي للتجميع في عملية التصنيف إما كإندماج أو إستحواذ. وتصنف عملية تجميع الأعمال التي يكتسب فيها طرف واحد السيطرة على عمل واحد أو أكثر على أنها عملية إستحواذ، ما لم يكن لها الجوهر المادي هو إندماج.

16. يوضح الرسم البياني ادناه تصنيف تجميع الأعمال وفقا لمفهوم السيطرة على الأعمال:



17. عند تحديد تصنيف تجميع أعمال الجهات الاتحادية، تقوم الجهة بالنظر فيما إذا كانت المعالجة المحاسبية الناتجة عن التجميع تشتمل على معلومات تلبي أهداف التقارير المالية، كما هو موضح في المعيار 1 "عرض البيانات المالية"، وتلبي أيضاً متطلبات الجودة.

18. تقيّم الجهة الناتجة المعلومات ذات العلاقة بمتطلبات الجودة من منظور مستخدمي البيانات المالية. يشمل ذلك:

    أ. التمثيل الأصح،
    ب. الفهم الصحيح،
    ت. التوقيت المناسب، و
    ث. قابلية المقارنة والتحقق.

لتقييم الجوهر المادي لتجميع الأعمال، تنظر الجهة في المؤشرات المتعلقة بالمقابل والمؤشرات المتعلقة بعملية صنع القرار في الفقرات 26 و29، على التوالي. وعادة ما تقدم هذه المؤشرات، بشكل فردي أو جماعي، أدلة على أن الجوهر المادي لتجميع الأعمال هو إندماج. لا يحتاج تجميع الأعمال إلى إرضاء كلا هذين المؤشرين ليتم تصنيفه على أنه إندماج.

19. عادة ما ينتج عن تحليل المؤشرات المتعلقة بالمقابل وبعملية صنع القرار في الفقرات 26 و29، على التوالي نتيجة نهائية وتقديم أدلة كافية حول الجوهر المادي لتجميع أعمال الجهات الاتحادية لتحديد ما إذا كان تجميع الأعمال عبارة عن إندماج أم إستحواذ. في مثل هذه الظروف، سيضمن التصنيف الناتج والمعالجة المحاسبية ذات الصلة حصول المستخدمين على المعلومات التي تلبي أهداف التقارير المالية والتي تلبي متطلبات الجودة.

20. قد تكون النتائج في بعض الحالات الإستثنائية غير نهائية بعد تطبيق المؤشرات في الفقرات 26 و29، على التوالي، أو قد لا تقدم أدلة كافية حول الجوهر المادي لتجميع أعمال الجهات الاتحادية. في مثل هذه الحالات تقوم الجهة الاتحادية بالأخذ بعين الإعتبار التصنيف الذي من شأنه أن يوفر المعلومات التي تلبي أهداف التقارير المالية وتفي بمتطلبات الجودة على أفضل وجه كما هو موضح بالفقرات 19-45.

الجوهر المادي

21. عادة ما يكون الجوهر المادي لعملية الإندماج هو تشكيل كيان جديد، بغض النظر عن الشكل القانوني للكيان الناتج. وينطبق هذا على مجموعة معاملات تجميع الأعمال التي يكتسب فيها طرف واحد السيطرة على عملية واحدة أو أكثر. إذا كان الجوهر المادي لتجميع الأعمال هو أن أحد الأطراف لا يزال قائما، فإن هذا قد يقدم دليلا على أن الجوهر المادي للتجميع هو عملية استحواذ.

22. لا يؤدي الاندماج عادةً إلى خلق علاقة كيان مسيطر/ كيان مسيطر عليه بين أطراف عملية التجميع. حيث إذا نتج عن عملية تجميع الأعمال سيطرة أحد الأطراف على العمليات بعد التجميع، فإن هذا قد يعتبر دليلاً على أن الجوهر المادي للتجميع هو إستحواذ.

23. عادة ما يكون الاستحواذ بمثابة اتفاق متبادل بين طرفين أو أكثر يكون له مضمون تجاري. ومع ذلك، قد تتمكن أحدى الجهات الاتحادية من فرض عملية تجميع الأعمال على جهة أخرى. وقد يؤدي هذا إلى حصول الجهة الاتحادية التي فرضت العملية على منافع اقتصادية أو خدمة محتملة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها بالاتفاق المتبادل، على هذا الأساس، من المحتمل أن يكون الجوهر المادي لتجميع الأعمال هو إستحواذ. أما في الحالات التي لا تحصل فيها الجهة الاتحادية التي فرضت العملية على منافع اقتصادية أو خدمة محتملة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها في إتفاق متبادل، من المحتمل أن يكون الجوهر المادي لتجميع الأعمال هو إندماج.

24. يصنف التجميع على أنه إستحواذ في حال عدم وجود أدلة كافية على أن الجوهر المادي لتجميع الأعمال لا يشكل إندماجا، وذلك بعد النظر في المؤشرات وطبيعة العملية.

المؤشرات التي قد تقدم دليلاً على تصنيف تجميع الأعمال إما إستحواذ أو إندماج

المؤشرات المتعلقة بالمقابل

25. إن دفع المقابل الذي يهدف إلى تعويض أولئك الذين لديهم حق في صافي موجودات العملية المنقولة للتخلي عن هذا الاستحقاق يقدم دليلاً على أن الجوهر المادي للتجميع هو إستحواذ. وفي مثل هذه الحالات، يتم تصنيف تجميع الأعمال على أنها استحواذ.

26. إن دفع المقابل الذي لا يهدف إلى تعويض أولئك الذين لديهم حق في صافي موجودات العملية المنقولة للتنازل عن هذا الحق، على سبيل المثال، يهدف إلى تعويضها عن التكاليف المتكبدة في إنشاء الأعمال التي تم تجميعها، قد يقدم دليلاً على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج. وبالتالي، قد تقدم المؤشرات التالية دليلاً على أن المعاملات المتعلقة بتجميع الأعمال هي بطبيعتها معاملات اندماج:

    أ. أن يتم تقديم المقابل لأسباب أخرى غير التعويض للتخلي عن صافي الأصول التي تم تحويلها.
    ب. أن لا يتم تقديم المقابل إلى من لهم حق في صافي الأصول التي تم تحويلها.
    ت. أن لا يتم تقديم مقابل لأنه لا يوجد أي طرف (سواء كان فردًا أو جهة) يتمتع بحق في صافي أصول الجهة الذي تم تحويلها.

27. عندما لا تتضمن عملية تجميع الأعمال تقديم مقابل، فإنه يتم القيام بتقييم الأسباب وراء عدم دفع المقابل. إذا تخلى المالك السابق عن استحقاقه في صافي موجودات العملية، أو كان قد تم إبطال حقه عن طريق الإلزام (على سبيل المثال ، مصادرة)، قد يكون هناك دليل على أن تجميع الأعمال هو عملية استحواذ.

28. عندما لا تشتمل معاملة تجميع أعمال الجهات الاتحادية على دفع المقابل نظرًا لعدم وجود أي طرف لديه حق في الأصول الصافية لإحدى العمليات، فعادةً ما يكون الجوهر المادي للتجميع هو اندماج.

مثال 40.1 - تصنيف تجميع الأعمال

الحدث

قامت الحكومة الاتحادية بسن مرسوم بتجميع أعمال هيئة التراث وهيئة الآثار تحت مسمى جديد وهو هيئة التراث والآثار.

التصنيف

يتم تصنيف تجميع الأعمال السابق على أنه أندماج للأسباب التالية:

- لم يتم تقديم المقابل إلى من لهم حق في صافي أصول الأعمال المحولة
- نشوء جهة ناتجة جديدة

مثال 40.2 - تصنيف تجميع الأعمال

الحدث

قامت وزارة الصحة بتجميع أعمال مصنع أدوية لأعمالها. حيث قامت بدفع مقابل للملاك لإستمرار أعمال المصنع بالعمل ضمن نطاق وزارة الصحة.

التصنيف

يتم تصنيف تجميع الأعمال السابق على أنه إستحواذ للأسباب التالية:

- تم تقديم المقابل إلى من لهم حق في صافي أصول الأعمال المحولة
- كان الهدف من دفع المقابل هو تعويض أولئك الذين لديهم حق في صافي موجودات العملية المنقولة للتخلي عن هذا الاستحقاق
- تم السيطرة على الأعمال المجمعة من قبل جهة واحدة (الجهة المستحوذة: وزارة الصحة)

المؤشرات المتعلقة بعملية صنع القرار

29. قد تقدم المؤشرات التالية دليلاً على أن تجميع الأعمال هو اندماج:

أ. قيام طرف ثالث بفرض عملية تجميع أعمال الجهات الاتحادية دون إشراك أي طرف من الجهات الخاضعة لتجميع الإعمال في عملية صنع القرار.

ب. حدوث عملية تجميع أعمال الجهات الاتحادية تحت السيطرة المشتركة.

30. تتطلب عملية الاستحواذ عادة المشاركة الطوعية من جميع الأطراف في التجميع. وبالتالي، عندما يتم فرض تجميع الأعمال بواسطة طرف ثالث دون أن يشارك أي طرف في عملية صنع القرار، فيعتبر هذا دليلاً على أن الجوهر المادي للتجميع هو اندماج.

31. قد تتمكن الأطراف المشاركة في تجميع الأعمال من التأثير على شروط التجميع بدرجات مختلفة حتى عندما يتم فرض التجميع من قبل طرف ثالث. كلما زادت درجة تأثير هذه الأطراف في التجميع، وخاصة تأثير الطرف الذي يسيطر على عملية واحدة أو أكثر، كلما أصبح من الصعب أن يتم استخلاص استنتاج يتعلق بالجوهر المادي للتجميع.

مثال 40.3 - تصنيف تجميع الأعمال

قد يتم فرض عملية تجميع الأعمال عن طريق قانون أو مرسوم من قبل الحكومة الاتحادية مع السماح للأطراف بتحديد شروط التجميع. في هذه الحالة فإنه يتم تحديد الجوهر المادي لهذا التجميع بموجب الشروط التي قامت الأطراف بالإتفاق عليها.

32. عندما يكون الطرف الذي يسيطر على واحدة أو أكثر من الأعمال قادرًا على فرض تجميع الأعمال على الطرف الآخر، فإن هذا لا يقدم دليلاً على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

مثال 40.4 - تصنيف تجميع الأعمال

قد تقرر الحكومة توطين إحدى جهات القطاع الخاص بما يتعارض مع رغبات المساهمين. حقيقة أن الحكومة (طرف في التجميع) قادرة على فرض التوطين (على سبيل المثال من خلال تشريع)، لا تقدم دليلا على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج. عندما يكون الطرف الذي يسيطر على واحدة أو أكثر من الأعمال قادرًا على فرض التجميع على الطرف الآخر، فإن هذا يقدم دليلاً على أن الجوهر المادي هو إستحواذ.

33. عندما يتم تجميع أعمال في الحكومة الاتحادية بين طرفين يخضعان لسيطرة مشتركة، فإن هذا قد يقدم دليلاً على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج. عادةً ما يتم تجميع الأعمال للجهات الخاضعة تحت سيطرة مشتركة من قبل الجهة المسيطرة والتي تقوم بتحديد شروط التجميع.

مثال 40.5 - تصنيف تجميع الأعمال

قد تقرر الحكومة بتجميع أعمال وزارتين لأسباب إدارية أو سياسية وتقوم بتحديد شروط التجميع. في مثل هذه الحالات التي تقوم بها الجهة المسيطرة بإتخاذ القرار النهائي حول عملية تجميع الأعمال وعندما تحدد أيضا شروط التجميع، فإن هذا يقدم دليلاً على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

34. في بعض الظروف، قد يوافق طرفان تحت سيطرة مشتركة على تجميع أعمالهما طواعية. مع ذلك، يخضع هذا القرار عادة لموافقة الجهة المسيطرة، سواء تم منح هذه الموافقة صراحة أو ضمنا. في هذه الحالة، حيث تكون موافقة الكيان المسيطر مطلوبة، فإن هذا يقدم دليلاً على أن الجهة المسيطرة تمتلك القرار النهائي بشأن القيام بالتجميع وتحديد شروطه. وبالتالي ،فإن هذا يعد دليلاً على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

35. في الحالات التي لا يوجد فيها دليل على قيام الجهة المسيطرة بإتخاذ القرار النهائي لتجميع الأعمال أو تحديد شروطه أو الموافقة عليه (سواء بشكل صريح أو ضمني)، فإنه لا يوجد دليل على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج. في مثل هذه الظروف، يمكن للجهة الاتحادية المعنية النظر في المؤشرات المتعلقة بإعتبارات أخرى لتحديد تصنيف تجميع الأعمال.

المؤشرات المتعلقة بالإعتبارات الأخرى

36. عندما تتوصل الجهة الاتحادية المعنية لنتائج غير حاسمة بعد تحليل المؤشرات المتعلقة بالمقابل وعملية صنع القرار، أو عندما لا يكون لديها دليلاً كافياً لتحديد ما إذا كان الجوهر المادي للتجميع هو إندماج، فإنها تقوم بالأخذ بعين الإعتبار بالتصنيف الذي يوفر المعلومات التي تتفق مع أهداف التقارير المالية على أفضل وجه. إن تحديد تصنيف تجميع الأعمال يمكن أن يؤثر بشكل كبير على إعداد التقارير المالية. وبالتالي، من المهم النظر في المعلومات التي يوفرها كل تصنيف والمستخدمين الرئيسيين لتلك المعلومات.

37. تقدم طريقة تجميع المصالح المعدلة (المستخدمة في محاسبة الإندماج) التجميع من منظور كل من الأعمال المجمعة وملاكها أو الجهات المكونة لها والتي توحد مصالحها في الجهة الناتجة. حيث تقوم أعمال التجميع بقياس الموجودات والمطلوبات بقيمها المدرجة في البيانات المالية للأعمال المجمعة كما في تاريخ الإندماج. قد تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم أداء الجهة الناتجة استنادًا إلى القيم التاريخية للموجودات والمطلوبات للأعمال المجمعة كما في تاريخ الإندماج ومقارنة نتائج التشغيل مع الفترات السابقة. على أن الفائدة من قابلية المقارنة تقل في الحالات التي تتطلب فيها السياسات المحاسبية للأعمال المجمعة تعديلات لملائمتها. ولا تتضمن أيضا معلومات حول توقعات السوق لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالموجودات والمطلوبات، بخلاف الموجودات والمطلوبات المسجلة بالقيمة العادلة قبل تاريخ الإندماج.

38. تقدم طريقة الإستحواذ (المستخدمة في محاسبة الإستحواذ) التجميع من منظور الجهة المستحوذة. تكتسب الجهة المسيطرة على الأعمال أو تتحكم في صافي الأصول وتقر في قوائمها المالية الأصول المكتسبة والمطلوبات التي تم تحملها، بما في ذلك الموجودات غير المعترف بها سابقاً في الأعمال المستحوذ عليها. تساعد هذه المعلومات مستخدمي البيانات المالية في تقييم الاستثمارات الأولية والأداء اللاحق لتلك الاستثمارات ومقارنتها بأداء الكيانات الأخرى على أساس الاستثمار الذي قامت به الجهة المستحوذة. كما يتضمن معلومات عن توقعات السوق لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الموجودات والمطلوبات. تقوم الجهة الناتجة بقياس الموجودات والمطلوبات من الأعمال المستحوذ عليها بالقيمة العادلة، على أن ذلك لا يؤثر على تقييم الموجودات والمطلوبات المحتفظ بها من قبل الجهة المستحوذة قبل عملية الإستحواذ. قد تؤدي عملية الإستحواذ أيضاً إلى الاعتراف الفوري بالربح أو الخسارة من خلال الفائض أو العجز.

39. يلخص الجدول التالي المعلومات المقدمة من كل طريقة:

الطريقة	الإندماج	الإستحواذ
المنظور	الأعمال المجمعة وملاكها أو الجهات المكونة لها	الجهة المستحوذة
مستخدمي البيانات	تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم أداء الجهة الناتجة استنادًا إلى القيم التاريخية للموجودات والمطلوبات للأعمال المجمعة كما في تاريخ الإندماج ومقارنة نتائج التشغيل مع الفترات السابقة	تساعد هذه المعلومات مستخدمي البيانات المالية في تقييم الاستثمارات الأولية والأداء اللاحق لتلك الاستثمارات
أساس القياس	يتم قياس الموجودات والمطلوبات بقيمها المدرجة في البيانات المالية لأعمال التجميع كما في تاريخ الإندماج	يتم قياس الموجودات والمطلوبات من الأعمال المستحوذ عليها بالقيمة العادلة، على أن ذلك لا يؤثر على تقييم الموجودات والمطلوبات المحتفظ بها من قبل الجهة المستحوذة قبل عملية الإستحواذ. يتضمن معلومات عن توقعات السوق لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الموجودات والمطلوبات
قابلية المقارنة بين النتائج التشغيلية للفترات السابقة	تسهل مقارنة نتائج التشغيل مع فترات سابقة. تقل تلك القابلية في الحالات التي تتطلب فيها السياسات المحاسبية للأعمال المجمعة تعديلات لملائمتها.	من الصعب مقارنة النتائج التشغيلية بالفترات السابقة.

40. تقوم الجهة أيضًا بالأخذ بعين الإعتبار بالقيود المفروضة على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الأغراض العامة، وهي الجوهرية والفائدة من حيث التكلفة والموازنة بين متطلبات الجودة.

41. تعد أحياناً بعض متطلبات الجودة أكثر أهمية من غيرها عند النظر في تصنيف تجميع الأعمال. على سبيل المثال، سيكون ملائمة التوقيت أقل أهمية من الفهم الصحيح عند النظر في ما إذا كان التجميع هو إندماج أم إستحواذ.

محاسبة الاندماج

42. تقوم الجهة الاتحادية الناتجة بتسجيل عملية الإندماج من خلال تطبيق الطريقة المحاسبية "تجميع المصالح المعدلة".

طريقة "تجميع المصالح المعدلة"

43. يتطلب تطبيق طريقة تجميع المصالح المعدلة المحاسبية ما يلي:

أ. تحديد الجهة الناتجة من عملية الإندماج؛
ب. تحديد تاريخ الاندماج؛
ت. الإعتراف وقياس الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العمليات التي تم تجميعها بما يتفق مع متطلبات معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية
ث. الاعتراف وقياس مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية والتعديلات الأخرى من الاندماج.

تحديد الجهة الناتجة

44. يجب تحديد الجهة الناتجة عن كل عملية إندماج.

45. يعرف هذا المعيار الجهة الناتجة على أنها الجهة التي تنتج عن تجميع عملين أو أكثر في عملية الاندماج. ثم يتم بعد ذلك تعريف الجهة الناتجة بأنها الجهة التي تسيطر على الأعمال المجمعة والناتجة عن الاندماج.

تحديد تاريخ الاندماج

46. تقوم الجهة الناتجة بتحديد تاريخ الاندماج وهو التاريخ الذي تحصل فيه على السيطرة على الأعمال المجمعة.

47. قد يكون التاريخ الذي حصلت فيه الجهة الناتجة على السيطرة على الأعمال المجمعة هو التاريخ الذي تتسلم فيه الجهة الناتجة الاصول و تتحمل مسؤولية الالتزامات عن الأعمال المجمعة.

48. من المحتمل ألا تحصل الجهة الناتجة على سند قانوني للاصول المستلمة أو تحمل المسؤولية القانونية عن الالتزامات للأعمال المجمعة. في تلك الحالة، غالبا ما تحصل الجهة الناتجة على السيطرة على الاصول والالتزامات للأعمال المجمعة في التاريخ الذي يتم فيه الحصول على تفويض رسمي بالمسؤولية عن تلك الاصول و الالتزامات. ومع ذلك قد تحصل الجهة الناتجة على التحكم في الأعمال المجمعة بتاريخ مختلف. على سبيل المثال، قد ينص تشريع أو اتفاقية خطية على حصول الجهة الناتجة على السيطرة على الأصول والالتزامات من الأعمال المجمعة في تاريخ محدد، حيث يجب على الجهة الناتجة أن تنظر في جميع الحقائق والظروف ذات الصلة في تحديد تاريخ الاندماج.

الإعتراف وقياس الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المجمعة

الاعتراف

49. اعتباراً من تاريخ الاندماج، تقوم الجهة الناتجة بالإعتراف بالأصول القابلة للتحديد وبالالتزامات وبأية حصص غير مسيطرة مدرجة في البيانات المالية للأعمال المجمعة كما في تاريخ الاندماج. يخضع الاعتراف بالأصول المستلمة القابلة للتحديد والإلتزامات التي تم تحملها للشروط المحددة في الفقرات 50 و51.

شروط الاعتراف

50. يجب إلغاء جميع المعاملات بين الأعمال المجمعة عند إعداد البيانات المالية للجهة الناتجة. إما تلقائيا أوبصورة غير تلقائية.

مثال 40.6 - إلغاء المعاملات بين الأعمال المجمعة - تلقائيا

قامت إحدى الجهات الاتحادية المعنية بعملية الإندماج بتقديم خدمات لجهة اتحادية أخرى مدرجة أعمالها في الإندماج مقابل رسوم قبل تاريخ الإندماج.

المحاسبة

تنعكس إيرادات عملية تقديم الخدمة في الفائض أو العجز المتراكم في الجهة الناتجة عند تاريخ الإندماج. وتنعكس العملية المحاسبية لرسوم تلقي الخدمة في الفائض أو العجز المتراكم في الجهة الناتجة عند تاريخ الإندماج. وعليه، تعترف الجهة الناتجة بكلا المبالغ في صافي الأصول / حقوق الملكية حيث يكون تأثير العملية قد ألغي تلقائيا بهذه الطريقة.

مثال 40.7 - إلغاء المعاملات بين الأعمال المجمعة- غير تلقائي

قامت إحدى الجهات الاتحادية المعنية بعملية الإندماج بتسجيل أصل من معاملة مغ جهة اتحادية أخرى مدرجة أعمالها في الإندماج قبل تاريخ الإندماج. حيث قامت الجهة الأخرى بإحتساب إلتزام مقابل هذا الأصل

المحاسبة

لا يتم هنا الاستبعاد تلقائياً. تقوم الجهة الناتجة بإستبعاد الموجودات والمطلوبات وتقر أي فرق بين الموجودات والمطلوبات في صافي الأصول / حقوق الملكية.

51. يجب أن تستوفي الاصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات تعريف الأصول والالتزامات كما يشير إليه المعيار 1 - "عرض البيانات المالية" كما في تاريخ الاندماج، وذلك حتى تكون مؤهلة للاعتراف كجزء من تطبيق طريقة تجميع المصالح المعدلة.

مثال 40.8 - الإعتراف بالأصول والإلتزامات

لا تعتبر التكاليف الغير ملزمة التي تتوقع الجهة الناتجة أن تتكبدها في المستقبل لتنفيذ خطتها للخروج من نشاط تجميع الأعمال أو إنهاء خدمات أو نقل موظفي الأعمال المجمعة، كإلتزام في تاريخ الاندماج. لذلك فإن الجهة الناتجة لا تعترف بتلك التكاليف كجزء من تطبيق طريقة تجميع المصالح المعدلة. وبدلاً من ذلك تعترف الجهة الناتجة بهذه التكاليف في بياناتها المالية لما بعد التجميع وفقا لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية.

تصنيف أو تحديد الأصول والالتزامات في عملية الاندماج

52. تقوم الجهة الناتجة في تاريخ الإندماج بتصنيف أو تحديد الاصول المستلمة والالتزامات التي تم تحملها في الاندماج باستخدام التصنيفات أو التحديدات التي طبقتها في السابق في أعمال التجميع. يجب أن لا تعتمد الجهة الناتجة على تصنيفات أو تحديدات مختلفة عن التي اعتمدت عند الاعتراف الأولي حتى لو كان ذلك مسموحًا به في معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية.

53. وفي بعض الحالات ، توفر معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية طرق محاسبية مختلفة طبقاً لكيفية تصنيف أو تحديد الجهة للأصل أو الالتزام. تشمل الأمثلة على التصنيفات أو التحديدات التي تقوم بها الجهة الناتجة بناءاً على التصنيفات أو التحديدات التي سبق تطبيقها بواسطة أعمال التجميع، على سبيل المثال لا الحصر:

أ. تصنيف الاصول والالتزامات المالية المحددة كما هي مقاسة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة أو كأصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال صافي الأصول/حقوق الملكية وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41 "الأدوات المالية"؛

ب. تعيين أداة مشتقة كأداة تحوط وفقاً لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41؛

ت. تقييم ما إذا كان يجب فصل المشتقات الضمنية عن العقد الإساسي وفقاً للمعيار 41 لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية (وهي مسألة "تصنيف" لأن هذا المعيار يستخدم هذا المصطلح).

القياس

54. يجب على الجهة الناتجة قياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات للأعمال المجمعة بناءاً على قيمتها الدفترية في البيانات المالية للأعمال المجمعة اعتبارًا من تاريخ الاندماج، مع مراعاة متطلبات الفقرة 55.

55. اعتبارًا من تاريخ الاندماج، تقوم الجهة الناتجة، عند الحاجة، بتعديل القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للأعمال المجمعة للتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة.

56. ينتج عن طريقة تجميع المصالح المعدلة جهة ناتجة واحدة. يتم تبني مجموعة موحدة من السياسات المحاسبية من قبل هذه الجهة بما يتماشى مع متطلبات معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية.

57. يجب على الجهة الناتجة قياس أي حصة غير مسيطر عليها في الأعمال المجمعة بناء على قيمها الدفترية في البيانات المالية لتلك الأعمال كما في تاريخ الاندماج، مع الأخذ بعين الإعتبار التعديلات المطلوبة حسب الفقرة 55 إن وجدت.

استثناءات لمبادئ الاعتراف أو القياس

58. يوفر هذا المعيار استثناءات محدودة لمبادئ الاعتراف والقياس الخاصة به. وتحدد الفقرات من 59 إلى 61 البنود المحددة التي تنطبق عليها بالإضافة لطبيعة تلك الاستثناءات. يتعيّن على الجهة الناتجة المحاسبة لهذه البنود من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات من 59 إلى 61، مما ينتج عنه أن بعض البنود:

أ. يتم الإعتراف بها، إما عن طريق تطبيق شروط الاعتراف بالإضافة إلى الشروط الواردة في الفقرات 50 - 51 أعلاه، أو بتطبيق متطلبات معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى، مع نتائج تختلف عن تطبيق مبادئ وظروف الاعتراف؛
ب. يتم قياسها بمبلغ يختلف عن القيمة الدفترية في تاريخ الاندماج.

استثناء لمبدأ الاعتراف

التراخيص والحقوق المماثلة التي سبق منحها من أحد الأعمال المجمعة الى أعمال مجمعة أخرى

59. يجب على الجهة الناتجة الإعتراف بالتراخيص أوالحقوق المماثلة التي تم منحها مسبقا من أحد الأعمال المجمعة إلى عمل مجمع آخر والتي تم الإعتراف بها كأصل غير ملموس في الجهة المستلمة لهذه التراخيص أو الحقوق. لا يتم استبعاد التراخيص أو أي حق مماثل وفقاً للفقرة 50.

استثناءات لكل من مبادئ الاعتراف والقياس

ضرائب الدخل (عندما تكون مدرجة ضمن شروط الاندماج)

60. قد ينتج عن الاندماجات التي تشمل الجهات الاتحادية هيئة ضريبية تتنازل عن مبالغ الضرائب المستحقة كجزء من شروط الاندماج. لا يجوز للجهات الناتجة أن تعترف بأي بنود ضريبية يتم العفو عنها نتيجة لشروط الاندماج.

منافع الموظفين

61. يتعيّن على الجهة الناتجة الإعتراف والقياس بالالتزام (أو الأصل، إن وجد) المرتبط بترتيبات منافع الموظفين في عملية التجميع وفقا للمعيار الاتحادي رقم 39، منافع الموظفين.

الإعتراف والقياس بمكونات صافي الأصول / حقوق الملكية الناشئة نتيجة للاندماج

62. لا تنشأ الشهرة نتيجةً للإندماج وبالتالي، لا تعترف الجهة الناتجة بالشهرة الناشئة عن الإندماج.

63. عندما تكون إحدى أعمال التجميع قد اعترفت سابقاً بالشهرة نتيجة لعملية استحواذ سابقة ، تقوم الجهة الناتجة بالإعتراف بهذه الشهرة في بيانها الافتتاحي للمركز المالي.

64. تقوم الجهة الناتجة بالإعتراف ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية بأرصدة مساوية ومقابلة للبنود التالية:

    أ. القيم الدفترية لأصول الأعمال المجمعة
    ب. القيم الدفترية لالتزامات الأعمال المجمعة
    ت. القيم الدفترية للحصص الغير مسيطرة في الأعمال المجمعة

65. تقوم الجهة الناتجة بالإعتراف ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية بتعديلات تتعلق بما يلي:

    أ. إلغاء المعاملات بين الجهات المجمعة أعمالها وفقا للفقرة 50؛
    ب. التعديلات التي تمت على القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للأعمال المجمعة عند الاقتضاء للتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة، وفقا للفقرة 55؛
    ت. التعديلات التي تمت فيما يتعلق بالاستثناءات لمبادئ الاعتراف و / أو القياس، وفقاً للفقرات 59-61.

66. يجوز للجهة الناتجة أن تعرض المبالغ المعترف بها ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية وفقا للفقرتين 64 و 65 إما:

    أ. كرصيد افتتاحي واحد؛ او
    ب. كمكونات منفصلة لصافي الأصول / حقوق الملكية

فترة القياس

67. إذا كانت المحاسبة الأولية للاندماج غير مكتملة بنهاية فترة التقارير التي يحدث فيها الاندماج، وجب على الجهة الناتجة الإفصاح في بياناتها المالية من خلال مخصص عن البنود التي لم يتم إستكمال المحاسبة عليها. خلال فترة القياس تقوم الجهة الناتجة بتعديل المبالغ المعترف بها بأثر رجعي في تاريخ الاندماج لتعكس المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها عن الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاندماج، وإذا ما كانت معروفة مسبقا، فكانت ستؤثر على قياس المبالغ المعترف بها في ذلك التاريخ. ،يجب على الجهة الناتجة أيضًا خلال فترة القياس، الاعتراف بأصول أو التزامات إضافية إذا تم الحصول على معلومات جديدة عن الوقائع والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاندماج، وإذا ما كانت معروفة مسبقاً ، فكان سيتم الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات في ذلك التاريخ. تنتهي فترة القياس بمجرد أن تتلقى الجهة الناتجة المعلومات التي كانت تبحث عنها عن الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاندماج أو علمت أنه لا يمكن الحصول على مزيد من المعلومات. ومع ذلك، يجب ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاندماج.

68. إن المعلومات الضرورية لتحديد وقياس الاصول والالتزامات القابلة للتحديد وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المجمعة ستكون متاحة بشكل عام في تاريخ الاندماج. ومع ذلك ، قد لا يكون هذا هو الحال عندما تكون الأعمال المجمعة قد أعدت سابقًا بياناتها المالية باستخدام سياسات محاسبية مختلفة. بالتالي فإن فترة القياس هي الفترة التالية لتاريخ الاندماج التي يمكن للجهة الناتجة من خلالها أن تعدّل مبالغ المخصصات المعترف بها للاندماج. توفر فترة القياس للجهة الناتجة وقتًا معقولًا للحصول على المعلومات اللازمة لتحديد وقياس الاصول والالتزامات القابلة للتحديد وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المجمعة حتى تاريخ الاندماج وفقًا لمتطلبات هذا المعيار.

69. تعترف الجهة الناتجة بالزيادة (النقص) في المخصص المعترف به لأصل (إلتزام) ما من خلال تعديل مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية المعترف بها وفقا للفقرات 64-65. ومع ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها خلال فترة القياس في بعض الأحيان إلى تعديل المخصص لأكثر من أصل أو التزام.

مثال 40.9 - تعديل المخصصات

قد تكون الجهة الناتجة قد تحملت التزامات متعلقة بدفع تعويضات عن حادث وقع في أحد مرافق أعمال التجميع. على الرغم من أن تلك الحادثة مشمولة في سياسة التأمين عن الأعمال المجمعة جزئيا أو كليا. إذا حصلت الجهة الناتجة على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة الدفترية لتلك الالتزامات، فإن التعديل على الربح أو الخسارة الناتج عن التغير في المخصص المعترف به للالتزامات سيتم تعويضه (كليًا أو جزئيًا) من الربح أو الخسارة الناتج عن التغير في الذمم الدائنة المعترف بها للمطالبة من شركة التأمين.

70. خلال فترة القياس، يتعيّن على الجهة الناتجة أن تدرج التعديلات على المخصصات كما لو أن المحاسبة الخاصة بالاندماج قد اكتملت في تاريخ الاندماج. وبالتالي، يجب على الجهة الناتجة مراجعة معلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية حسب الحاجة، بما في ذلك إجراء أي تغيير في الاستهلاك أو الاطفاء المعترف به في استكمال المحاسبة الأولية.

71. بعد انتهاء فترة القياس، يجب على الجهة الناتجة أن تراجع المحاسبة الخاصة بالاندماج فقط لتصحيح أي خطأ وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية 3، السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

تكاليف متعلقة بالاندماج

72. التكاليف المرتبطة بالاندماج هي تكاليف تتكبدها الجهة الناتجة أو الأعمال المجمعة للتأثيرعلى الاندماج. وتشمل تلك التكاليف الخدمات الاستشارية والقانونية والمحاسبية والتقييم وغيرها من الرسوم المهنية أو الاستشارية؛ وتكاليف إدارية عامة وأي تكاليف لتسجيل وإصدار سندات الدين والأوراق المالية. تتحمل الجهة الناتجة والأعمال المجمعة التكاليف المرتبطة بالاندماج كمصروفات في الفترات التي يتم فيها تكبد التكاليف وتلقي الخدمات مع استثناء واحد، يتم الاعتراف بتكاليف إصدار سندات الدين أو حقوق الملكية إن وجدت وفقًا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية 41 "الأدوات المالية".

القياس والمحاسبة اللاحقة

73. بصفة عامة، يجب على الجهة الناتجة أن تقيس وتحاسب - لاحقاً - عن الأصول والالتزامات المستلمة وأدوات حقوق الملكية الصادرة في اي اندماج وفقا لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى المطبقة لتلك البنود تبعاً لطبيعتها. ومع ذلك، يوفر هذا المعيار إرشادات بشأن القياس والمحاسبة اللاحقة للأصول التي تم تلقيها والالتزامات التي تم تحملها أو تكبدها عند اي اندماج متعلقة فيما يلي:

أ. التراخيص والحقوق المماثلة التي سبق منحها من قبل أحد أعمال التجميع لعمل تجميع آخر؛
ب. التحويلات والقروض التساهلية والمنافع المماثلة التي تتلقاها عملية التجمبع نتيجة للاندماج؛
ت. ضرائب الدخل (حيث لا يتم تضمينها في شروط الاندماج).

التراخيص والحقوق المماثلة التي سبق منحها من قبل أحد أعمال التجميع لعمل تجميع آخر

74. يجب إطفاء الترخيص أوالحق المماثل الذي تم منحه مسبقا من قبل أحد أعمال التجميع لعمل تجميع آخر والذي تم الإعتراف به مسبقا كأصل غير ملموس، على مدار الفترة المتبقية من الترتيب الملزم الذي منح فيه الحق في حال تم منح الحق لفترة محددة. وعندما يتم منح الحق لفترة غير محددة، فتقوم الجهة الناتجة بإختبار انخفاض القيمة لهذا الترخيص أو الحق المماثل على الأقل سنوياً وكلما كان هناك مؤشر على وجود إنخفاض في القيمة.

يجب على الجهة الناتجة التي تبيع لاحقًا هذا الترخيص أو الحق المماثل لطرف ثالث أن تشمل القيمة الدفترية للأصل غير الملموس في تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية البيع.

التحويلات والقروض التساهلية والمنافع المماثلة التي تتلقاها أعمال التجميع نتيجة للاندماج

75. يجب أن يتم إعادة تقييم التحويلات والقروض التساهلية والمنافع المماثلة التي تم استلامها مسبقا من من قبل أعمال التجميع نتيجة للاندماج وفقاً لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى

مثال 40.10 - إعادة تقييم القروض التساهلية

قامت الحكومة الاتحادية بتقديم منح للهيئات التي يكون فيها متوسط دخل الأسرة أقل من الحد الأدنى. قامت الحكومة الاتحادية بدمج هيئتين إحداهما تستوفي الشروط وتتلقى المنحة، والأخرى لا تستوفي الشروط ولم تحصل على المنحة. وفي أعقاب الاندماج، يكون متوسط دخل الأسرة للهيئة الناتجة إما أعلى أو أدنى من متوسط الدخل (شرط إستيفاء المنحة)، مما قد يتسبب في قيام المانح بإعادة تقييم مبلغ المنحة المقدمة.

المحاسبة

لا تقوم الهيئة الناتجة بأي تعديل على مبلغ المنحة كجزء من الإندماج، ولكنها تقوم بالتعديل عندما يقوم المانح بالإفصاح عن نواياه تجاه المنحة المقدمة بخصوص الجهة الناتجة والمحاسبة عليها وفقا لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية ذات الصلة.

ضرائب الدخل (حيث لا يتم تضمينها في شروط الاندماج)

76. قد ينتج عن الاندماجات التي تشتمل على الجهات الاتحادية إلى قيام الهيئة الضريبية بالعفو عن المبالغ الضريبية اللاحقة للاندماج. يتعيّن على الجهة الناتجة حساب الضريبة التي يتم العفو عنها بشكل مستقبلي وفقاً لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية ذو الصلة.

عرض البيانات المالية

77. يجب أن تشمل المجموعة الأولى من البيانات المالية للجهة الناتجة بعد الاندماج ما يلي (باستثناء عندما لا تكون الجهة الناتجة عن تجميع الأعمال جهة جديدة):

أ. بيان افتتاحي للمركز المالي اعتبارًا من تاريخ الاندماج؛
ب. بيان المركز المالي كما في تاريخ التقرير؛
ت. بيان الأداء المالي للفترة من تاريخ الاندماج إلى تاريخ التقرير؛
ث. بيان بالتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية للفترة من تاريخ الاندماج إلى تاريخ التقرير؛
ج. بيان التدفق النقدي للفترة من تاريخ الاندماج إلى تاريخ التقرير؛
ح. إذا اصدرت الجهة الميزانية المعتمدة، فإن المقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية للفترة من تاريخ الاندماج إلى تاريخ التقرير، إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود ميزانية في البيانات المالية؛
خ. الملاحظات التي تشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى.

78. عندما لا تكون الجهة الناتجة عن تجميع الأعمال جهة جديدة، فيجب على الجهة الناتجة الإفصاح عما يلي:

أ. المبالغ المعترف بها لكل فئة رئيسية من الأصول والالتزامات، ومكونات صافي الأصول / حقوق الملكية من أعمال التجميع المضمنة في الجهة الناتجة؛
ب. أي تعديلات تم إجراؤها على مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية عند الحاجة لمطابقة السياسات المحاسبية للأعمال المجمعة مع تلك الخاصة بالجهة الناتجة؛
ت. أية تعديلات تم إجراؤها لإلغاء المعاملات بين الأعمال المجمعة.

79. طبقاً للمتطلبات الواردة في الفقرات من 84 - 86، يُسمح للجهة الناتجة ولكن لا يُطلب منها تقديم البيانات المالية للفترات السابقة لتاريخ الاندماج.

80. عندما تختار الجهة الناتجة تقديم بيانات مالية للفترات السابقة لتاريخ الاندماج، يجب عليها أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 84 (خ).

81. عندما تختار الجهة الناتجة عدم تقديم بيانات مالية للفترات السابقة لتاريخ الاندماج، فإنها تقوم بتلبية احتياجات مستخدمي بياناتها المالية للحصول على معلومات حول الأعمال المجمعة قبل الدمج عن طريق:

أ. توجيه مستخدمين بياناتها المالية لبيانات الأعمال المجمعة الصادرة من قبل أعمال التجميع، وذلك في حال إصدار بيانات مالية للأعمال المجمعة لفترات إعداد تقارير تنتهي فوراً قبل تاريخ الإندماج؛ أو
ب. تقوم بالإفصاحات المطلوبة وفقاً للبند 84 (د) في ما عدا ذلك.

82. قد يكون من الضروري لأعمال التجميع و / أو الجهة الناتجة تقديم أو الكشف عن معلومات أخرى إضافةً إلى تلك المطلوبة في هذا المعيار، وذلك لتلبية أي متطلبات أخرى ترى الحكومة الاتحادية أنها بحاجة إليها.

83. يجب أن تفصح الجهة الناتجة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الطبيعة والأثر المالي للاندماج.

84. لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 83، يتعيّن على الجهة الناتجة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل اندماج يحدث خلال الفترة التالية المشمولة بالتقرير:

أ. اسم ووصف كل طرف ضمن عملية التجميع؛
ب. تاريخ الاندماج؛
ت. الأسباب الرئيسية للاندماج بما في ذلك الأساس القانوني للاندماج عند توفره؛
ث. المبالغ المعترف بها كما في تاريخ الاندماج لكل فئة رئيسية من الأصول والالتزامات المحولة؛
ج. التعديلات التي تمت على القيم الدفترية للأصول والالتزامات المسجلة في كل أعمال التجميع اعتبارًا من تاريخ الاندماج:

- ✓ لإزالة تأثير المعاملات بين أعمال التجميع وفقا للفقرة 50؛
- ✓ لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة وفقا للفقرة 55؛

ح. تحليل صافي الأصول / حقوق الملكية، بما في ذلك أي مكونات يتم عرضها بشكل منفصل، وأي تعديلات هامة مثل إعادة تقييم الفائض أو العجز المعترف بها وفقًا للفقرات 64-65؛
خ. إذا اختارت جهة ناتجة تقديم بيانات مالية لفترات سابقة لتاريخ الاندماج، يتعيّن عليها الإفصاح عن المعلومات التالية لكل عمل تجميع:

- ✓ بيان المركز المالي كما في نهاية الفترة / للفترات السابقة؛
- ✓ بيان الأداء المالي للفترة / للفترات السابقة؛
- ✓ بيان بالتغييرات في صافي الأصول / حقوق الملكية للفترة / للفترات السابقة؛
- ✓ بيان التدفق النقدي للفترة / للفترات السابقة؛
- ✓ الملاحظات التي تشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى.

لا يجوز للجهة الناتجة أن تعيد إدراج هذه المعلومات، بل يجب عليها أن تكشف عن المعلومات على نفس الأسس المستخدمة في البيانات المالية للأعمال المجمعة. يجب على الجهة الناتجة الإفصاح عن الأساس الذي تم عرض هذه البيانات بناءاً عليه.

د. إذا كان تاريخ الاصدار الأخير لأي من الأعمال المجمعة لا يسبق مباشرة تاريخ الاندماج كما في وقت الاصدار للبيانات المالية للجهة الناتجة، فيجب على الجهة الناتجة الإفصاح عن المعلومات التالية:

- ✓ مبالغ الإيرادات والمصروفات والفائض أو العجز لكل من أعمال التجميع من تاريخ آخر تقرير لأعمال التجميع حتى تاريخ الاندماج. وتحليل مبالغ الإيرادات بطريقة تتناسب مع عمليات الجهة. وتصنيف المصروفات إما إستناداً إلى طبيعة النفقات أو وظائفها داخل الجهة، أيهما يقدم معلومات تمثّل صحة أكبر وأكثر ملائمة، وفقا للمعيار 1 من معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية، عرض البيانات المالية؛
- ✓ أرصدة كل فئة رئيسية من الأصول والالتزامات؛
- ✓ أرصدة صافي الأصول / حقوق الملكية.

لا يُطلب من الجهة الناتجة الإفصاح عن هذه المعلومات عندما تكون قد اختارت تقديم بيانات مالية لفترات سابقة لتاريخ الاندماج على النحو المحدد في الفقرة الفرعية (خ) أعلاه.

85. يجب على الجهة الناتجة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات التي تم القيام بها خلال فترة التقرير الحالية والتي تتعلق بالاندماج الذي حدث في الفترة أو فترات التقارير السابقة.

86. لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 85، يتعيّن على الجهة الناتجة الإفصاح عن المعلومات التالية:

أ. إذا كانت المحاسبة الأولية للاندماج غير مكتملة لأصول أو التزامات معينة، وتم إحتساب المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للاندماج بصورة مؤقتة فقط؛

- ✓ أسباب عدم اكتمال المحاسبة المبدئية للاندماج؛
- ✓ الأصول أو الالتزامات التي لم يتم أستكمال المحاسبة المبدئية عليها؛
- ✓ طبيعة ومقدار أي تعديلات لفترة القياس معترف بها الفترة المشمولة بالتقرير.

ب. إذا تم الاعفاء عن مبالغ الضريبة المستحقة نتيجة لشروط الاندماج:

- ✓ مبلغ الضريبة المستحقة التي تم العفو عنه؛
- ✓ عندما تكون الجهة الناتجة هي السلطة الضريبية، تفاصيل التعديل التي تم إجراؤه على الذمم المدينة.

87. اذا كانت الإفصاحات المحددة المطلوبة بموجب هذه المعايير وغيرها من معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية لا تستوفي الأهداف المحددة في الفقرات 83 - 85، يتعيّن على الجهة الناتجة الإفصاح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق تلك الأهداف.

محاسبة الإستحواذ

88. يجب على الجهة الاتحادية الناتجة المحاسبة على كل عملية إستحواذ من خلال تطبيق طريقة الإستحواذ المحاسبية.

طريقة الإستحواذ المحاسبية

89. يتطلب تطبيق طريقة الاستحواذ المحاسبية:

أ. تحديد الجهة المستحوذة؛
ب. تحديد تاريخ الاستحواذ؛
ت. إثبات وقياس الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛
ث. إثبات وقياس الشهرة أو أية مكاسب.

تحديد الجهة المستحوذة

90. لكل عملية إستحواذ، يتم تحديد الجهة التي تكتسب السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال المجمعة على أنها الجهة المستحوذة.

91. يتم تحديد الجهة المسيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال من خلال تطبيق مفهوم تصنيف تجميع أعمال الجهات الاتحادية في الفقرات من 14 - 20 في هذا المعيار.

تحديد تاريخ الإستحواذ

92. يجب على الجهة المستحوذة أن تحدد تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ الذي تكتسب فيه السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.

93. بشكل عام، يعتبر التاريخ الذي تكتسب فيه الجهة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها هو التاريخ الذي تقوم فيه بتحويل المقابل، وتقتني فيه أصول الأعمال المستحوذ عليها وتتحمل المسؤولية فيه عن التزاماتها - أي تاريخ الإقفال. وبالرغم من ذلك، قد تكتسب الجهة المستحوذة السيطرة في تاريخ قبل أو بعد تاريخ الإقفال. على سبيل المثال، يسبق تاريخ الاستحواذ تاريخ الإقفال عندما تنص اتفاقية مكتوبة على إكتساب الجهة المستحوذة للسيطرة على الأعمال المستحوذ عليها في تاريخ قبل تاريخ الإقفال. ويجب على الجهة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الاستحواذ.

الإعتراف والقياس بالأصول المستلمة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها

الإعتراف

94. اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، يجب على الجهة المستحوذة أن تقوم بالإعتراف - بشكل منفصل عن الشهرة - بالأصول المستلمة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها، وأي حصص غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها. ويخضع الإعتراف بالأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها للشروط المحددة في الفقرتين 95 و 96.

شروط الإعتراف

95. يجب أن تستوفي الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها تعريفات الأصول والالتزامات الواردة في المعيار الإتحادي 1 (عرض البيانات المالية) في تاريخ الاستحواذ، لتتأهل للإعتراف بها على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ

مثال 40.11 - المحاسبة عن التكاليف المستقبلية

لا تعد التكاليف التي تتوقعها الجهة المستحوذة، ولكنها ليست ملزمة بأن تتحملها في المستقبل لتنفيذ خطتها للخروج من أحد أنشطة الأعمال المستحوذ عليها أو لإنهاء توظيف موظفي الأعمال المستحوذ عليها أو نقلهم إلى مكان جديد، لا تعد إلتزامات في تاريخ الاستحواذ. وبناءً عليه، لا تقوم الجهة المستحوذة بالإعتراف بهذه التكاليف على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ. وبدلا عن ذلك، تعترف الجهة المستحوذة بهذه التكاليف في قوائمها المالية في الفترات بعد تجميع الأعمال وفقا لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى.

96. يجب أن تكون الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها جزءً مما تبادلته الجهة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) في معاملة تجميع الأعمال وأن لا تكون نتيجة لمعاملات منفصلة، لتتأهل للإعتراف بها على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ. ويجب على الجهة المستحوذة أيضاً أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات 136 - 1381 لتحدد ما إذا كانت الأصول المستلمة القابلة للتحديد والإلتزامات التي تم تحملها تعد إما:

- ✓ كجزء من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها؛ أو
- ✓ تمت نتيجة لمعاملات لا تخص عملية الإستحواذ وذلك لتتم المحاسبة عنها وفقاً لطبيعتها ولمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية التي تنطبق عليها.

97. قد ينتج عن تطبيق الجهة المستحوذة لمبدأ الإعتراف وشروطه الإعتراف ببعض الأصول والالتزامات التي لم تقم الأعمال المستحوذ عليها بالإعتراف بها مسابقاً في قوائمها المالية على أنها أصول والتزامات. على سبيل المثال، تقوم الجهة المستحوذة بالإعتراف بالأصول غير الملموسة القابلة للتحديد، مثل علامة تجارية، أو براءة اختراع أو العلاقة مع العملاء، والتي لم تقم الأعمال المستحوذ عليها بالإعتراف بها مسبقاً في قوائمها المالية على أنها أصول نظراً لأنها طورتها داخلياً وحملت التكاليف المتعلقة بها كمصروف.

تصنيف أو تحديد الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها ضمن عملية تجميع أعمال

98. تقوم الجهة المستحوذة في تاريخ الإستحواذ بتصنيف أو تحديد الاصول والالتزامات المستلمة باستخدام التصنيفات أو التحديدات التي طبقتها في السابق في أعمال التجميع. يجب أن لا تعتمد الجهة المستحوذة على تصنيفات أو تحديدات مختلفة عن التي اعتمدت عند الاعتراف الأولي حتى لو كان ذلك مسموحًا به في معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية.

99. وفي بعض الحالات ، توفر معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية طرق محاسبية مختلفة طبقاً لكيفية تصنيف أو تحديد الجهة للأصل أو الالتزام. تشمل الأمثلة على التصنيفات أو التحديدات التي تقوم بها الجهة المستحوذة بناءاً على التصنيفات أو التحديدات التي سبق تطبيقها بواسطة أعمال التجميع، على سبيل المثال لا الحصر:

أ. تصنيف الاصول والالتزامات المالية المحددة كما هي مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أو بالتكلفة المطفأة أو أصل مالي يتم قياسه صافي الأصول / حقوق الملكية وفقا لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41 "الأدوات المالية ":

ب. تعيين أداة مشتقة كأداة تحوط وفقاً لمعيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41؛

ت. تقييم ما إذا كان يجب فصل المشتقات الضمنية عن العقد الإساسي وفقاً للمعايير 41 من معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية (وهي مسألة "تصنيف" لأن هذا المعيار يستخدم هذا المصطلح).

100. ينص هذا المعيار على استثنائيين للمبدأ الوارد في الفقرة 98:

أ. تصنيف عقد الإيجار الذي يكون فيه المستحوذ هو المؤجر إما كعقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي وفقاً للمعيار الإتحادي 43 "عقود الإيجار"؛

ب. يجب على الجهة المستحوذة أن تصنف هذه العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند بدأ العقد (أو إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة تغير تصنيفه، في تاريخ ذلك التعديل، والذي قد يكون تاريخ الإستحواذ).

القياس

101. يجب على الجهة المستحوذة أن تقيس الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

102. لكل عملية تجميع أعمال، يجب على الجهة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ أن تقيس مكونات الحصص غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها، والتي تُعد حصص ملكية حالية وتمنح حامليها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول الجهة في حالة التصفية إما عن طريق:

أ. القيمة العادلة، أو

ب. بالحصة التناسبية لحقوق الملكية الحالية في المبالغ المُثبتة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الأعمال المستحوذ عليها.

يجب أن تُقاس جميع المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ، ما لم تتطلب معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية أساساً آخر للقياس.

103. توضح الفقرات من 107- 114 أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تتضمن استثناءات لمبدأ القياس.

استثناءات لمبادئ الاعتراف أو القياس

104. يوفر هذا المعيار استثناءات محدودة لمبادئ الاعتراف والقياس الخاصة به. وتحدد الفقرات من 105 إلى 114 البنود المحددة التي تنطبق عليها بالإضافة لطبيعة تلك الاستثناءات. يتعيّن على الجهة المستحوذة المحاسبة لهذه البنود من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات من 105 إلى 114، مما ينتج عنه أن بعض البنود:

أ. يتم الإعتراف بها، إما عن طريق تطبيق شروط الاعتراف بالإضافة إلى الشروط الواردة في الفقرات 95 - 96، أو بتطبيق متطلبات معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى، مع نتائج تختلف عن تطبيق مبادئ وظروف الاعتراف؛
ب. يتم قياسها بمبلغ يختلف عن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ.

الإستثناءات لمبدأ الاعتراف

الالتزامات المحتملة

105. يُعرف المعيار الإتحادي 19 "المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة" الالتزام المحتمل على أنه:

أ. التزام ينشأ عن أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده - فقط - بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع - بشكل كامل - لسيطرة الجهة، أو
ب. التزام حالي ينشأ عن أحداث سابقة لكن لم يُثبت نظراً لأنه:

- ✓ من غير المحتمل أن تتطلب تسوية هذا الإلتزام أي تدفق صادر للموارد التي تمثل المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة؛ أو
- ✓ لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

106. لا تنطبق المتطلبات الواردة في المعيار الإتحادي 19 عند تحديد أي الالتزامات المحتملة التي تُثبت اعتبار اً من تاريخ الاستحواذ. وبدلاً من ذلك، يجب على الجهة المستحوذة، اعتبار اً من تاريخ الاستحواذ، أن تثبت الالتزام المحتمل الذي تم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال عندما يكون التزام حالي ينشئ عن أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبناءً عليه، على خلاف المعيار الإتحادي 19، تثبت الجهة المستحوذة الالتزام المحتمل الذي تم تحمله ضمن عملية تجميع أعمال في تاريخ الاستحواذ، حتى ولو لم يكن من المحتمل أن تتطلب تسوية هذا الإلتزام أي تدفق صادر للموارد التي تمثل المنافع الإقتصادية أو الإمكانيات الخدمة. وتوفر الفقرة 141 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الالتزامات المحتملة.

الاستثناءات المتعلقة بالإعتراف والقياس

منافع الموظف

107. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت وتقيس إلتزام (أو أصل ، إن وجد) يتعلق بترتيبات منفعة الموظف للأعمال المستحوذ عليها وفقاً للمعيار الإتحادي 39 "منافع الموظفين."

أصول التعويض

108. ينشأ أصل التعويض عن قيام الجهة المستحوذ عليها في عملية تجميع الأعمال، بصورة تعاقدية، بتعويض الجهة المستحوذة عن نتيجة إحتمال أو حالة عدم تأكد تتعلق بأصل أو إلتزام محدد أو جزء منه. بمعنى آخر، هو ضمان تقدمه الجهة المسحوذ عليها للطرف الآخر بعدم تجاوز مسؤولية المستحوذ عن إلتزام أو أصل معين.

109. يجب على الجهة المستحوذة الإعتراف بأصل التعويض في نفس الوقت الذي تقوم بالإعتراف به بالبند (أصل أو إلتزام) المتعلق به مقاساً على نفس الأساس الذي تم به قياس هذه البنود.

مثال 40.12 - أصل التعويض

الحدث

قامت وزارة الصحة بالإستحواذ على شركة أدوية خاصة (الشركة).

تضمن المركز المالي للشركة مبالغ مدينة بقيمة 100,000 درهم إماراتي كما في تاريخ الإستحواذ.

قامت الشركة بإبرام إتفاق مع الوزارة ينص على تعويضها عن أي مبالغ لا يتم تحصيلها لاحقا متعلقة بالذمم المدينة.

المحاسبة:

قامت وزارة الصحة في تاريخ الإستحواذ بإعادة تقييم الذمم المدينة طبقاً لطريقة الإستحواذ المحاسبية. حيث بلغت القيمة العادلة للذمم المدينة كما في ذلك التاريخ 80,000 درهم إماراتي، وذلك نتيجة لضرورة وجود مخصص بقيمة 20,000 درهم إماراتي مقابل تلك الذمم المدينة.

بناءاً عليه، تقوم وزارة الصحة بالإعتراف بأصل تعويض بقيمة 20,000 درهم إماراتي في تاريخ الإستحواذ.

110. في بعض الظروف قد يتعلق التعويض بأصل أو التزام يكون مستثنى من مبدأي الإثبات أو القياس. على سبيل المثال، قد يتعلق التعويض بإلتزام محتمل غير مثبت في تاريخ الإستحواذ نظرا لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس - بطريقة يمكن الإعتماد عليها في ذلك التاريخ. وكمثال آخر، قد يتعلق التعويض بذلك الأصل أو الإلتزام الذي ينتج من منفعة الموظف الذي يكون مقاسا على أساس بخلاف القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ. في هذه الظروف يجب أن يثبت أصل التعويض ويقاس بإستخدام إفتراضات تتفق مع تلك المستخدمة لقياس البند المعوض مع مراعاة تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل أصل التعويض و أية حدود تعاقدية على المبلغ المعوض. توفر الفقرة 142 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن اصل التعويض.

عقود الإيجار التي يكون فيها المستحوذ هو المستأجر

111. يجب على الجهة المستحوذة أن تعترف بأصول حق الاستخدام والتزامات الإيجار لعقود الإيجار المحددة وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 43 والتي يكون المستحوذ هو المستأجر. ومع ذلك، لا يُطلب من الجهة المستحوذة الاعتراف بأصول حق الاستخدام والتزامات الإيجار في الحالات التالية:

أ. عقود الإيجار التي تنتهي مدة الإيجار فيها (كما هو محدد في معيار 43) خلال 12 شهراً من تاريخ الاستحواذ.

ب. عقود الإيجار التي تكون فيها الأصول الأساسية موضوع العقد ذات قيمة صغيرة (كما هو موضح في معيار 43)

112. يجب على الجهة المستحوذة قياس التزام الإيجار بالقيمة الحالية للمدفوعات المتبقية للإيجار (كما هو محدد في معيار 43) كما لو أن الإيجار المُستحوذ إيجاراً جديداً في تاريخ الاستحواذ. كما يجب على الجهة المستحوذة قياس أصل حق الاستخدام بنفس قيمة التزام الإيجار، مع إجراء التعديلات اللازمة لتعكس الشروط الملائمة أو غير الملائمة لعقد الإيجار عند مقارنتها بشروط السوق.

الاستثناءات من مبدأ القياس

الحقوق المُعاد اقتناؤها

113. يجب على الجهة المستحوذة أن تقيس قيمة الحق المُعاد اقتناؤه المُثبت على أنه أصل غير ملموس على أساس الفترة التعاقدية المتبقية للعقد ذي الصلة بغض النظر عما إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الحسبان التجديدات التعاقدية الممكنة عند قياس قيمته العادلة.

الإعتراف والقياس بالشهرة أو المكسب

114. يجب على الجهة المستحوذة أن تُثبت الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، مُقاسة على أنها زيادة (أ) على (ب) أدناه:

أ. مجموع:

- ✓ العوض المُحول مقاساً وفقاً لهذا المعيار الإتحادي، والذي يتطلب - بشكل عام - القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، و
- ✓ مبلغ أي حصص غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها، و
- ✓ في حالات عمليات تجميع الأعمال المنجزة على مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المُحتفظ بها - سابقاً - من قبل الجهة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها.

ب. صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المستلمة القابلة للتحديد وللالتزامات التي تم تحملها، مقاسة بالقيمة العادلة وفقاً لهذا المعيار الإتحادي.

115. يجب على المشتري أن يعترف بالشهرة فقط إلى الحد الذي ينتُج عنه الاستحواذ:

أ. توليد تدفقات نقدية (مثل الإستحواذ على أعمال مولدة للنقد)؛ و / أو

ب. انخفاض في صافي التدفقات النقدية للجهة المستحوذ عليها.

116. يجب على المشتري أن يعترف بأي زيادة إضافية في (أ) على (ب) في الفقرة 115 كخسارة في الفائض أو العجز.

117. في عملية تجميع الأعمال التي تتبادل فيه الجهة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) حصص ملكية فقط، قد تكون القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية الأعمال المستحوذ عليها أكثر قابلية للقياس- بطريقة يمكن الاعتماد عليا - بالمقارنة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية الجهة المستحوذة. عندما يكون الأمر كذلك، يجب على الجهة المستحوذة أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص ملكية الأعمال المستحوذ عليها بدلاً عن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص الملكية المُحولة. ولتحديد مبلغ الشهرة في عملية تجميع الأعمال التي لم يُحول فيها عوض، يجب على الجهة المستحوذة أن تستخدم القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص الجهة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها مكان القيمة العادلة للعوض المُحول.

المشتريات بسعر تفاضلي

118. قد تقوم الجهة المستحوذة - أحياناً - بالشراء بسعر تفاضلي، وهو تجميع الأعمال الذي يزيد فيه المبلغ الوارد في الفقرة 115(ب) عن مجموع المبالغ المحددة في الفقرة 115 (أ). وعندما تبقى تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 121، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تُثبت المكسب الناتج ضمن الربح أو الخسارة في تاريخ الاستحواذ. ويجب أن يُنسب المكسب إلى الجهة المستحوذة.

119. قد يحدث الشراء بسعر تفاضلي، على سبيل المثال، في عملية تجميع الأعمال التي تُعد بيعاً إجبارياً تتصرف فيه الجهة المستحوذ عليها تحت الضغط. بالرغم من ذلك، يمكن - أيضاً - أن ينتج عن الاستثناءات من الإثبات أو القياس لبنود أخرى نوقشت ضمن هذا المعيار.

120. قبل إثبات مكسب من الشراء بسعر تفاضلي، يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد تقييم ما إذا كانت قد حددت - بشكل صحيح - جميع الأصول المستلمة وجميع الالتزامات التي تم تحملها، ويجب عليها أن تثبت أي أصول أو التزامات إضافية تُحدد في عملية التقييم. كما يجب على الجهة المستحوذة - حينذاك - أن تراجع الإجراءات المُستخدمة لقياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار الإتحادي أن تُثبت في تاريخ الاستحواذ للبنود التالية:

أ. الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها؛
ب. الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها، ان وجدت؛
ت. لتجميع الأعمال المنجز على مراحل، حصة ملكية الجهة المستحوذة المُحتفظ بها - سابقاً - في الأعمال المستحوذ عليها؛
ث. العوض المحول.

الهدف من المراجعة هو ضمان أن القياسات تعكس - بشكل مناسب - الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة كما في تاريخ الاستحواذ.

العوض المحول

121. يجب أن يُقاس العوض المحول ضمن عملية تجميع أعمال بالقيمة العادلة، والتي يجب أن تُحسب على أنها مجموع القيم العادلة في تاريخ الاستحواذ للأصول المحولة من قبل الجهة المستحوذة، والالتزامات التي تحملتها الجهة المستحوذة لملاك الأعمال المستحوذ عليها السابقين وحصص

الملكية المصدرة من قبل الجهة المستحوذة. وتشمل أمثلة الأشكال الممكنة للعوض النقد، والأصول الأخرى، وأعمال منشأة تابعة للمنشأة المستحوذة، والعوض المحتمل، وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة، والخيارات، والأذونات وحصص الأعضاء في المنشآت المشتركة.

122. قد يتضمن العوض المحول أصولاً أو التزامات للمنشأة المستحوذة التي يكون لها مبالغ دفترية تختلف عن قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ (على سبيل المثال، أصول غير نقدية أو أعمال للمنشأة المستحوذة). إذا كان الأمر كذلك، يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد قياس الأصول أو الالتزامات المُحولة بقيمها العادلة كما في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكاسب أو الخسائر الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تبقى - أحياناً - الأصول أو الالتزامات المُحولة ضمن الجهة المستحوذة بعد عملية تجميع الأعمال (على سبيل المثال، نظر اً لأن الأصول أو الالتزامات حُولت إلى الأعمال المستحوذ عليها وليس إلى ملاكها السابقين)، وبناء عليه، تحتفظ الجهة المستحوذة بالسيطرة عليها. في تلك الحالة، يجب على الجهة المستحوذة أن تقيس هذه الأصول والالتزامات بمبالغها الدفترية قبل تاريخ الاستحواذ - مباشرة - ولا يجوز لها أن تثبت مكسب أو خسارة، ضمن الربح أو الخسارة، من الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال.

العوض المحتمل

123. يتضمن العوض الذي تحوله الجهة المستحوذة في مقابل الأعمال المستحوذ عليها أي أصل أو التزام ينتج عن ترتيب عوض محتمل. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للعوض المحتمل على أنها جزء من العوض المُحول في مقابل الأعمال المستحوذ عليها.

124. يجب على الجهة المستحوذة أن تصنف أي تعهد بدفع عوض محتمل مستوفٍ لتعريف الأداة المالية كالتزام مالي أو على أنه حق ملكية على أساس تعريفات أداة حقوق الملكية والالتزام المالي الواردة في المعيار الإتحادي 41 "الأدوات المالية". ويجب على الجهة المستحوذة أن تصنف الحق باسترداد عوض مُحول - سابقاً- على أنه أصل عندما تُستوفى شروط محددة. توفر الفقرة 143 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن العوض المحتمل.

إرشادات إضافية حول تطبيق طريقة الاستحواذ على أنواع معينة من تجميع الأعمال

تجميع أعمال منجزعلى مراحل

125. تكتسب الجهة المستحوذة - أحياناً - السيطرة على أعمال مستحوذ عليها احتفظت فيها بحصة حقوق ملكية - مباشرة قبل تاريخ الاستحواذ.

مثال 40.13 - تجميع أعمال منجزعلى مراحل

في 31 ديسمبر 2010 كانت الجهة أ تحتفظ بحصة حقوق ملكية غير مسيطرة في الجهة ب بنسبة 35% وفي ذلك التاريخ قامت الجهة أ بشراء حصص إضافية بنسبة 40% والتي منحتها السيطرة على الجهة ب. يشير هذا المعيار الإتحادي إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال منجز على مراحل، أحياناً - أيضا - يُشار إليه على أنه استحواذ مرحلي.

126. في تجميع الأعمال المنجز على مراحل، يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد قياس حصة حقوق ملكيتها المُحتفظ بها - سابقاً - في الأعمال المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر، بحسب ما هو مناسب.

تجميع أعمال منجز دون تحويل عوض

127. تكتسب الجهة المستحوذة - أحياناً - السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها دون تحويل عوض. تنطبق طريقة الاستحواذ للمحاسبة عن تجميع الأعمال في هذه الحالات. وتشمل مثل هذه الظروف:

أ. أن تعيد الأعمال المستحوذ عليها شراء عدد كاف من أسهمها لأجل أن يكتسب مستثمر حالي (الجهة المستحوذة) السيطرة.

ب. أن تنقضي حقوق النقض للأقلية والتي منعت الجهة المستحوذة - سابقاً - من السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها التي تحتفظ فيها الجهة المستحوذة بأغلبية حقوق التصويت.

ت. أن تتفق الجهة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها على تجميع أعمالهما بموجب عقد فقط. ولا تحول الجهة المستحوذة عوضاً في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها ولا تحتفظ بحصص حقوق ملكية في الأعمال المستحوذ عليها، سواء في تاريخ الاستحواذ أو سابقاً. وتشمل أمثلة تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط جمع اثنين من الأعمال معاً في ترتيب للربط بينهما أو تشكيل شركة مُدرجة مزدوجة.

128. في تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط، يجب على الجهة المستحوذة أن تنسب إلى ملاك الأعمال المستحوذ عليها مبلغ صافي أصول الأعمال المستحوذ عليها المُثبت وفقاً لهذا المعيار الإتحادي. بعبارة أخرى، تعد حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل أطراف بخلاف الجهة المستحوذة حصة غير مسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المستحوذة بعد التجميع حتى ولو كانت النتيجة هي أن تعود جميع حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها إلى الحصة غير المسيطرة.

فترة القياس

129. عندما تكون المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال غير مكتملة حتى نهاية فترة التقرير التي تحدث فيها عملية التجميع، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تقوم بالتقرير في قوائمها المالية عن مبالغ مؤقتة للبنود التي تكون المحاسبة عنها غير مكتملة. وخلال فترة القياس، يجب على الجهة المستحوذة أن تعدل - بأثر رجعي - المبالغ المؤقتة المُثبتة في تاريخ الاستحواذ لتعكس المعلومات الجديدة المُتحصل عليها حول الحقائق والظروف التي وُجدت كما في تاريخ الاستحواذ والتي، لو كانت معروفة، كانت ستؤثر على قياس المبالغ المُثبتة كما في ذلك التاريخ. وخلال فترة القياس، يجب على الجهة المستحوذة - أيضاً - أن تثبت أصولا أو التزامات إضافية إذا تم الحصول على معلومات جديدة حول حقائق وظروف وُجدت كما في تاريخ الاستحواذ والتي، لو كانت معروفة، كانت ستؤدي إلى إثبات هذه الأصول والالتزامات كما في ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول الجهة المستحوذة على المعلومات التي كانت تسعى للحصول عليها حول الحقائق والظروف التي وُجدت في تاريخ الاستحواذ، أو بمجرد علمها بعدم إمكانية الحصول على معلومات أكثر. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن تزيد فترة القياس عن سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ.

130. فترة القياس هي الفترة بعد تاريخ الاستحواذ والتي يمكن للمنشأة المستحوذة خلالها أن تعدل المبالغ المؤقتة المُثبتة لعملية تجميع الأعمال. وتوفر فترة القياس للمنشأة المستحوذة وقتاً معقولاً لتحصل على المعلومات الضرورية لتحديد وقياس ما يلي كما في تاريخ الاستحواذ وفقاً لمتطلبات هذا المعيار الإتحادي:

أ. الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها؛

ب. العوض المحول مقابل الأعمال المستحوذ عليها (أو المبلغ الآخر المُستخدم في قياس الشهرة)؛

ت. في تجميع أعمال منجز على مراحل، حصة حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها - سابقاً - من قبل الجهة المستحوذة،

ث. الشهرة أو المكسب الناتج عن شراء بسعر تفاضلي.

131. يجب على الجهة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع العوامل ذات الصلة عند تحديد إذا ما كانت المعلومات المتحصل عليها بعد تاريخ الإستحواذ ينبغي أن ينتج عنها تعديل للمبالغ المؤقتة المثبتة أو ما إذا كانت تلك المعلومات تنتج عن أحداث وقعت بعد تاريخ الإستحواذ. وتشمل العوامل ذات الصلة التاريخ الذي تم فيه الحصول على المعلومات الإضافية وما إذا كانت الجهة المستحوذة تستطيع أن تحدد سببا لتغيير المبالغ المؤقتة. من المرجح أن تعكس المعلومات المتحصل عليها حالا بعد تاريخ الإستحواذ الظروف التي تواجدت في تاريخ الإستحواذ أكثر من المعلومات المتحصل عليها بعد عدة أشهر.

مثال 40.14 - التغييرات على المبالغ المؤقتة

الحدث:

قامت وزارة التربية بالإستحواذ على مدرسة خاصة وإقتناء كافة أصولها.

تم تحديد القيمة العادلة لأجهزة المختبرات في المدرسة بمبلغ 100,000 درهم إماراتي.

قامت الوزارة ببيع أجهزة المختبرات حالاً بعد تاريخ الإستحواذ بقيمة 600,000 درهم إماراتي.

النتيجة

تشير عملية بيع الأصول خلال فترة قصيرة من تاريخ الإستحواذ، بقيمة تختلف جوهرياً عن القيمة العادلة، بأنه من المرجح وجود خطأ في القيمة العادلة المعترف بها في تاريخ الإستحواذ. وعليه، تقوم الوزارة بتعديل القيمة العادلة كما في تاريخ الإستحواذ

132. تثبت الجهة المستحوذة زيادة (تخفيضا) في المبلغ المؤقت المُثبت لأصل قابل للتحديد (أو الالتزام) بزيادة أو تخفيض في الشهرة. وبالرغم من ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة المُتحصل عليها خلال فترة القياس - أحياناً - إلى تعديل المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام واحد.

133. خلال فترة القياس، يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت التعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن المحاسبة عن عملية تجميع الأعمال قد اكتملت في تاريخ الاستحواذ. وبالتالي، يجب على الجهة المستحوذة أن تراجع المعلومات المقارنة للفترات السابقة المُعروضة في القوائم المالية حسب الحاجة، بما في ذلك إجراء أي تغيير في الاستهلاك، أو الاطفاء أو الآثار الأخرى على الدخل المُثبتة لاستكمال المحاسبة الأولية.

134. تقوم الجهة المستحوذة بتعديلات إضافية للمحاسبة عن تجميع الأعمال بعد إنتهاء فترة القياس في الحالات التي تتعلق بتصحيح أخطاء وتتم المحاسبة عليها وفقاً للمعيار الإتحادي 3 المعني بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

تحديد ما يُعد جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

135. قد تكون للمنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها علاقة موجودة من قبل أو ترتيب آخر قبل بدء المفاوضات لتجميع الأعمال، أو أنهما قد يدخلان، خلال المفاوضات، في ترتيب يُعد منفصلا عن عملية تجميع الأعمال. في أي من الحالتين، يجب على الجهة المستحوذة أن تحدد أي مبالغ لا تُعد جزءً مما تبادلته الجهة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) ضمن عملية تجميع الأعمال، أي المبالغ التي لا تُعد جزءاً من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. ويجب على الجهة المستحوذة، كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، أن تثبت - فقط- العوض المُحول مقابل الأعمال المستحوذ عليها والأصول المستلمة والالتزامات التي تم تحملها في المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. يجب أن تتم المحاسبة عن المعاملات المنفصلة وفقا لمعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى ذات الصلة.

136. من المرجح أن تكون المعاملة التي تم الدخول فيها من قبل الجهة المستحوذة أو نيابة عنها أو - بشكل رئيس- لمصلحة الجهة المستحوذة أو الجهة المجمعة، وليس - بشكل رئيس - لمصلحة الأعمال المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقين) قبل التجميع، معاملةً منفصلة. وما يلي أمثلة للمعاملات المنفصلة التي لا تشملها تطبيق طريقة الاستحواذ:

أ. معاملة تهدف أساساً لتسوية علاقات موجودة من قبل بين الجهة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها؛
ب. معاملة تكافئ موظفي الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن خدمات مستقبلية؛
ت. معاملة تعوض الأعمال المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن دفع التكاليف المتعلقة بالاستحواذ.

التكاليف المتعلقة بالاستحواذ

137. التكاليف المتعلقة بالاستحواذ هي تكاليف تتحملها الجهة المستحوذة خلال عملية تجميع الأعمال. تشمل هذه التكاليف أتعاب الباحثين، والأتعاب الاستشارية، والنظامية، والمحاسبية، وأتعاب التقييم والأتعاب المهنية والاستشارية الأخرى، والتكاليف الإدارية العمومية، بما في ذلك تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الاستحواذ، وتكاليف تسجيل واصدار أوراق مالية تمثل ديوناً وحقوق ملكية. ويجب على الجهة المستحوذة أن تحاسب عن التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على أنها مصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف وتلقي الخدمات، مع استثناء واحد. يجب أن تُثبت تكاليف إصدار الأوراق المالية التي تمثل ديوناً أو حقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الإتحادي 41 "الأدوات المالية".

القياس والمحاسبة اللاحقة

138. بشكل عام، يجب على الجهة المستحوذة أن تقيس وتحاسب - لاحقاً - عن الأصول المستلمة والالتزامات التي تم تحملها أو تم تكبدها وأدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن عملية تجميع أعمال وفقاً للمعايير الاتحادية المتعلقة بكل بند. وبالرغم من ذلك، يوفر هذا المعيار إرشادات بشأن القياس والمحاسبة اللاحقة عن ما يلي من الأصول المستلمة، والالتزامات التي تم تحملها أو تم تكبدها وأدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن عملية تجميع أعمال:

أ. الحقوق المُعاد اقتناؤها؛
ب. الالتزامات المحتملة المُثبتة كما في تاريخ الاستحواذ؛
ت. أصول التعويض؛
ث. العوض المحتمل.

الحقوق المُعاد اقتناؤها

139. يجب أن يُطفأ الحق المُعاد اقتناؤه المُثبت على أنه أصل غير ملموس على مدى الفترة التعاقدية المتبقية للعقد الذي مُنح فيه الحق. ويجب على الجهة المستحوذة التي تبيع - لاحقاً - الحق المُعاد اقتناؤه إلى طرف ثالث أن تدرج المبلغ الدفتري للأصل غير الملموس عند تحديد المكسب أو الخسارة من البيع.

الالتزامات المحتملة

140. بعد الإثبات الأولي وإلى أن يُسوى الالتزام، أو يُلغى، أو ينقضي، يجب على الجهة المستحوذة أن تقيس الالتزام المحتمل المُثبت ضمن عملية تجميع أعمال بأيهما أكبر من:

أ. المبلغ الذي سيُثبت وفقاً للمعيار الاتحادي 19 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

ب. المبلغ الأولي المعترف به ناقصاً، عندما يكون مناسباً، الإطفاء التراكمي وفقاً للمعيار الإتحادي 9 الإيرادات من المعاملات التبادلية.

أصول التعويض

141. في نهاية كل فترة تقرير لاحقة، يجب على الجهة المستحوذة قياس أصل التعويض الذي أُثبت في تاريخ الاستحواذ على نفس الأساس الأصل المُعوض، مع مراعاة أي قيود تعاقدية على مبلغه. ولأصل التعويض الذي لا يتم قياسه - لاحقاً - بقيمته العادلة، فإن القياس أيضا يتم على أساس تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل أصل التعويض .ويجب على الجهة المستحوذة أن تلغي إثبات أصل التعويض عند بيع الأصل أو تحصيله أو فقدان حق الجهة المستحوذة فيه.

العوض المحتمل

142. قد تكون بعض التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل، التي تثبته الجهة المستحوذة بعد تاريخ الاستحواذ، نتيجة لمعلومات إضافية حصلت عليها الجهة المستحوذة بعد ذلك التاريخ حول الحقائق والظروف التي وُجدت في تاريخ الاستحواذ. تُعد مثل هذه التغيرات تعديلات ضمن فترة القياس وفقاً للفقرات 130- . 134وبالرغم من ذلك، لا تُعد التغيرات الناتجة -عن أحداث بعد تاريخ الاستحواذ تعديلات فترة القياس، مثل تحقيق ارباح مستهدفة، أو الوصول إلى سعر سهم محدد، أو الوصول إلى مرحلة مستهدفة لمشروع بحث وتطوير. ويجب على الجهة المستحوذة أن تحاسب عن التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل التي لا تُعد من ضمن تعديلات فترة القياس، كما يلي:

أ. لا يجوز إعادة قياس العوض المحتمل المُصنف على أنه حقوق ملكية، ويجب أن يُحاسب عن تسويته اللاحقة ضمن حقوق الملكية.

ب. العوض المحتمل المصنف على أنه أصل أو إلتزام، الذي يعد كأداة مالية ويقع ضمن نطاق المعيار الإتحادي 41، يجب أن يُقاس بالقيمة العادلة. مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

الإفصاحات

143. يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة عملية تجميع الأعمال والأثر المالي لها، التي تحدث إما:

أ. خلال فترة التقرير الحالية؛ أو

ب. بعد نهاية فترة التقرير ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار.

144. لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 144، يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال تحدث خلال فترة التقرير:

أ. اسم ووصف الأعمال المستحوذ عليها.
ب. تاريخ الاستحواذ.
ت. النسبة المئوية لحصص حقوق الملكية المُقتناة التي لها حق التصويت.
ث. الأسباب الرئيسة لتجميع الأعمال ووصف كيف اكتسبت الجهة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.
ج. وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المُثبتة، مثل التآزر المتوقع من العمليات المجمعة للجهة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها، أو من الأصول غير الملموسة التي لا تتأهل للإثبات المنفصل أو من العوامل الأخرى.
ح. القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لإجمالي العوض المُحول، والقيمة العادلة لكل فئة رئيسة للعوض، مثل:

- ✓ النقد؛
- ✓ الأصول الملموسة أو غير الملموسة الأخرى، بما في ذلك أعمال أو منشأة تابعة للمنشأة المستحوذة؛
- ✓ الالتزامات التي تم تحملها، على سبيل المثال، التزام بعوض محتمل؛
- ✓ حصص حقوق ملكية الجهة المستحوذة، بما في ذلك عدد الأدوات أو الحصص المُصدرة أو القابلة للإصدار، وطريقة قياس القيمة العادلة لهذه الأدوات أو الحصص.

خ. لترتيبات العوض المحتمل وأصول التعويض:

- ✓ المبلغ المُثبت كما في تاريخ الاستحواذ؛
- ✓ وصف للترتيب والأساس لتحديد مبلغ الدفع؛
- ✓ تقدير لمدى قيم النتائج (غير مخصومة)، وعندما لا يمكن تقدير ذلك المدى، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وأسباب لماذا لا يمكن تقدير ذلك المدى. وعندما يكون أقصى مبلغ للدفع غير محدود، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

د. للمبالغ تحت التحصيل المُقتناة:

- ✓ القيمة العادلة للمبالغ تحت التحصيل؛
- ✓ إجمالي المبالغ التعاقدية تحت التحصيل؛
- ✓ أفضل تقدير في تاريخ الاستحواذ للتدفقات النقدية التعاقدية غير المتوقع أن تُحصل.

ويجب أن تُقدم الإفصاحات بحسب الفئات الرئيسة للمبالغ تحت التحصيل، مثل القروض، وعقود التأجير التمويلي المباشر، وأي فئة أخرى للمبالغ تحت التحصيل.

ذ. المبالغ المُثبتة كما في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسة للأصول المُقتناة والالتزامات التي تم تحملها.
ر. لكل التزام مُحتمل مُثبت، المعلومات المطلوبة من المعيار الإتحادي 19" المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة". وإذا لم يُثبت التزام محتمل نظراً لأنه لا يمكن قياس قيمته العادلة - بطريقة يمكن الاعتماد عليه، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عما يلي:

- ✓ المعلومات المطلوبة بموجب المعيار الإتحادي 19" المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة":
- ✓ الأسباب لماذا لا يمكن قياس الالتزام - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ز. المبلغ الإجمالي للشهرة الذي يُتوقع أن يطرح لأغراض الضريبة.

س. للمعاملات المُثبتة - بشكل منفصل - عن اقتناء الأصول وتحمل الالتزامات ضمن عملية تجميع الأعمال:

- ✓ وصف لكل معاملة؛
- ✓ كيف حاسبت الجهة المستحوذة عن كل معاملة؛
- ✓ المبالغ المُثبتة لكل معاملة والبند المستقل في القوائم المالية التي يُثبت فيه كل مبلغ؛
- ✓ عندما تكون المعاملة هي التسوية الفعلية لعلاقة موجودة من قبل، الطريقة المُستخدمة لتحديد مبلغ التسوية.

ش. يجب أن يشمل الافصاح عن المعاملات المُثبتة بشكل منفصل، مبلغ التكاليف المتعلقة بالاستحواذ و - بشكل منفصل - مبلغ تلك التكاليف المُثبتة على أنها مصروف والبند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل التي تُثبت فيها هذه المصروفات. ويجب أن يُفصح - أيضا - عن مبلغ أي تكاليف إصدار غير مُثبتة على أنها مصروف، وعن كيفية إثباتها.

ص. في شراء تفاضلي:

- ✓ مبلغ أي مكسب معترف به؛
- ✓ وصف أسباب لماذا نتج مكسب عن المعاملة.

ض. لكل عملية تجميع أعمال تحتفظ فيها الجهة المستحوذة بأقل من 100 % من حصص حقوق الملكية في الأعمال المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ:

- ✓ مبلغ الحصة غير المسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها المُثبتة في تاريخ الاستحواذ وأساس قياس ذلك المبلغ؛
- ✓ لكل حصة غير مسيطرة في أعمال مستحوذ عليها مُقاسة بالقيمة العادلة، طرق التقييم والمدخلات المهمة المُستخدمة لقياس تلك القيمة.

ط. في تجميع أعمال منجز على مراحل:

- ✓ القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المُحتفظ بها من قبل الجهة المستحوذة في الأعمال المستحوذ عليها - مباشرة - قبل تاريخ الاستحواذ؛
- ✓ مبلغ أي مكسب أو خسارة مُثبتة نتيجة لإعادة قياس القيمة العادلة لحصة الملكية في الأعمال المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل الجهة المستحوذة قبل تجميع الأعمال والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي يُثبت فيه ذلك المكسب أو الخسارة.

ظ. المعلومات التالية:

- ✓ مبالغ إيراد وربح أو خسارة الأعمال المستحوذ عليها منذ تاريخ الاستحواذ المُدرجة ضمن قائمة الدخل الشامل الموحدة لفترة التقرير.
- ✓ إيراد وربح أو خسارة الجهة المضمومة لفترة التقرير الجارية كما لو كان تاريخ الاستحواذ لجميع عمليات تجميع الأعمال التي حدثت خلال السنة كانت كما في بداية فترة التقرير

السنوية. وعندما يكون الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة الجزئية غير عملي، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن تلك الحقيقة وتوضح لماذا يُعد الإفصاح غير عملي.

145. لعمليات تجميع الأعمال غير ذات الأهمية النسبية بشكل فردي التي حدثت خلال فترة التقرير والتي تكون ذات أهمية نسبية بشكل جماعي، يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح بصورة مجمعة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات 145 (ج - ظ):

146. عندما يكون تاريخ الاستحواذ لعملية تجميع الأعمال بعد نهاية فترة التقرير، ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة 145 ما لم تكن المحاسبة الأولية عن عملية تجميع الأعمال غير مكتملة في الوقت الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. في تلك الحالة، يجب على الجهة المستحوذة أن تحدد أي الإفصاحات لم يكن من الممكن القيام بها وأسباب عدم القيام بها.

147. يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المُثبتة في فترة التقرير الحالية التي تتعلق بعمليات تجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو فترات التقريرالسابقة.

148. لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 148، يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال ذات أهمية نسبية أو بصورة مجمعة لعمليات تجميع الأعمال غير ذات الأهمية النسبية بشكل فردي التي تكون ذات أهمية نسبية بشكل جماعي:

أ. عندما تكون المحاسبة الأولية عن عملية تجميع أعمال غير مكتملة لأصول، أو التزامات، أو حصص غير مسيطرة أو بنود عوض معينة وبالتالي تكون المبالغ المُثبتة في القوائم المالية لعملية تجميع الأعمال قد حُددت - بشكل مؤقت - فقط:

- ✓ الأسباب كون المحاسبة الأولية عن عملية تجميع الأعمال غير مكتملة؛
- ✓ الأصول، والالتزامات، وحصص حقوق الملكية وبنود العوض التي تكون المحاسبة الأولية عنها غير مكتملة؛
- ✓ طبيعة ومبلغ أي تعديلات في فترة القياس أُثبتت خلال فترة التقرير.

ب. لكل فترة تقرير بعد تاريخ الاستحواذ وحتى تحصل الجهة الأصل الممثل للعوض المحتمل، أو تبيعه أو بخلاف ذلك تفقد الحق فيه، أو حتى تسوي الجهة التزام عوض محتمل أو أن يُلغى الالتزام أو ينقضي:

- ✓ أي تغييرات في المبالغ المُثبتة، بما في ذلك أي فروق تنشأ عن التسوية؛
- ✓ أي تغيرات في مدى النتائج (غير المخصومة)، وأسباب هذه التغيرات؛
- ✓ طرق التقييم ومدخلات النموذج الأساس المُستخدم لقياس العوض المحتمل.

ت. للالتزامات المحتملة المُثبتة ضمن عملية تجميع أعمال، يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الإتحادي 19.

ث. مطابقة المبلغ الدفتري للشهرة في بداية فترة التقرير ونهايتها، يظهر - بشكل مستقل:

- ✓ المبلغ الإجمالي ومجمع خسائر الإنخفاض في بداية فترة التقرير.

- ✓ الشهرة الإضافية المُثبتة خلال فترة التقرير، باستثناء الشهرة المُدرجة ضمن مجموعة الاستبعاد التي تستوفي، عند الاستحواذ، معايير التصنيف كأصل محتفظ به لغرض البيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44.
- ✓ التعديلات الناتجة عن الإعتراف اللاحق لأصول الضريبة المؤجلة خلال فترة التقرير.
- ✓ الشهرة المُدرجة ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع، والشهرة الملغى إثباتها خلال فترة التقرير دون أن تكون قد أدرجت - سابقاً - ضمن مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 44.
- ✓ خسائر الإنخفاض المُثبتة خلال فترة التقرير.
- ✓ صافي فروق أسعار صرف العملات الناشئة خلال فترة التقرير.
- ✓ أي تغيرات أخرى في المبلغ الدفتري خلال فترة التقرير.

ج. المبلغ الإجمالي ومجمع خسائر الإنخفاض في نهاية فترة التقرير.

ح. مبلغ أي مكسب أو خسارة مُثبتة في فترة التقرير الحالية وتوضيح لها، والتي - على حد سواء:

- ✓ تتعلق بالأصول المستلمة القابلة للتحديد، أو الالتزامات التي تم تحملها، ضمن عملية تجميع الأعمال التي نُفذت في فترة التقرير الحالية أو السابقة،
- ✓ تكون بمثل ذلك الحجم، أو الطبيعة أو الحدوث بحيث أن الافصاح عنها يكون ملائم لفهم القوائم المالية للمنشأة المضمومة.

149. عندما لا تحقق الإفصاحات المحددة المطلوبة بموجب هذا المعيار ومعايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى الأهداف المُحددة في متطلبات الإفصاح، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن أية معلومات إضافية تُعد ضرورية لتحقيق هذه الأهداف.

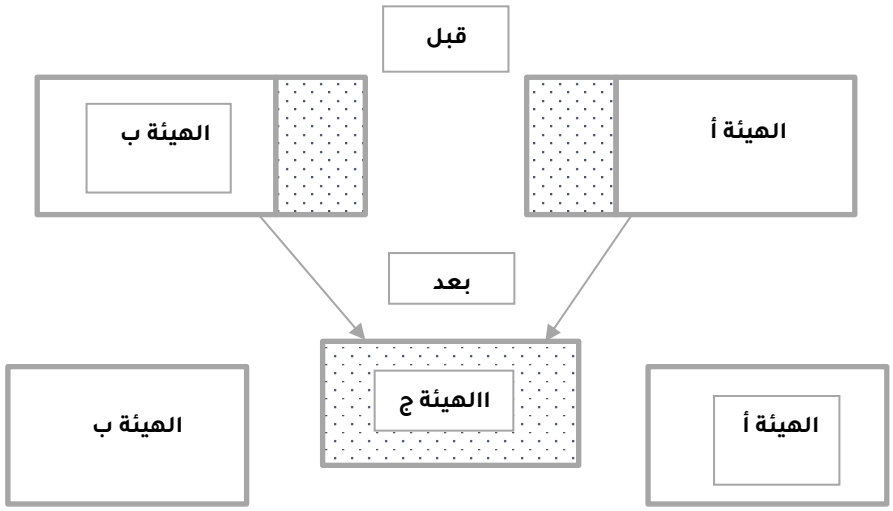
الملحق أ - سيناريوهات توضيحية لتصنيف تجميع الأعمال

1. توضح السيناريوهات التالية عملية تصنيف تجميع أعمال الجهات الاتحادية. تصور هذه السيناريوهات مواقف افتراضية. على الرغم من أن بعض جوانب السيناريوهات قد تكون موجودة في أنماط الوقائع الفعلية، فإن جميع الحقائق والظروف الخاصة بنمط واقع معين ستحتاج إلى تقييم عند تطبيق المعيار 40.

2. تم توضيح كل سيناريو من خلال رسم بياني. عندما تشتمل تجميع الأعمال على أعمال تشكل جزءًا من كيان اقتصادي، ولكن ليس الكيان الاقتصادي بالكامل، فإنه يتم تظليل الأعمال المتضمنة في التجميع والجهة الناتجة الرسم البياني. عند إدراج أكثر من كيان واحد لإعداد التقارير في كيان اقتصادي ، يتم عرض حدود الكيان الاقتصادي بخط منقط.

السيناريو الأول: إعادة تنظيم الحكومة الاتحادية عن طريق إعادة ترتيب مهام الهيئات

3. يوضح الرسم البياني التالي إنشاء هيئة جديدة من خلال تجميع أعمال هيئتين حاليتين.



4. تقوم الحكومة الاتحادية في هذا السيناريو بتجميع أعمال هيئتين حاليين، الهيئة أ والهيئة ب، من خلال تشريع؛ ليس لدى الحكومة الاتحادية السيطرة على الهيئة أ أو الهيئة ب. تم نقل المسؤولية عن جزء من أعمال كلا الهيئتين إلى هيئة جديدة، الهيئة ج. يتم الجمع بين الأعمال المتعلقة بالأنشطة المنقولة لتشكيل الهيئة ج.

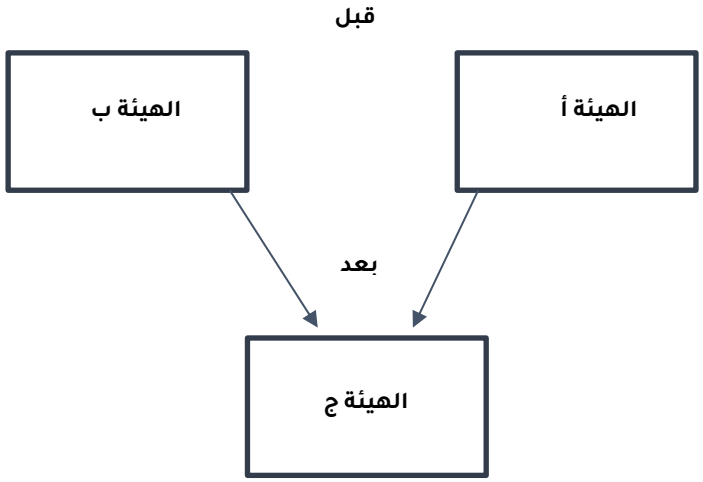
5. تبقى الهيئة أ والهيئة ب على حالهما دون تغيير وتحتفظ بهيئاتها الإدارية. يتم انتخاب هيئة إدارة جديدة (لا علاقة لها بالهيئات الإدارية للهيئة أ والهيئة ب) للهيئة ج لإدارة الأعمال التي تم نقلها من الهيئات الأخرى.

6. يعتبر إنشاء الهيئة ج هو تجميع أعمال. ولتحديد التصنيف الصحيح، فإن السؤال الأول الذي يجب مراعاته هو ما إذا كان أحد الأطراف في المجموعة قد سيطر على العمليات كنتيجة لتجميع الأعمال.

7. لدى الهيئة ج هيئة إدارية منتخبة حديثًا و لا علاقة لها بالهيئات الإدارية للهيئات أ وب. ولا تملك الهيئة أ ولا الهيئة ب السلطة على الهيئة ج. كما لا تتمتع بالإستفادة من أو الحقوق لمزايا متنوعة من أي علاقة مع هيئة ج.
8. لم تقم أي من الهيئتين أ و ب بإكتساب السيطرة على الهيئة ج نتيجة لتجميع الأعمال. وبالتالي، يتم تصنيف التجميع على أنه إندماج.

السيناريو الثاني: إعادة تنظيم الحكومة المحلية عن طريق الجمع بين الهيئات في كيان قانوني جديد

9. يوضح الرسم البياني التالي إنشاء هيئة جديدة من خلال تجميع أعمال الهيئات في كيان قانوني جديد.



10. يتم في هذا السيناريو تكوين الهيئة ج بتجميع الأعمال الخاصة بالهيئة أ والهيئة ب. لم تكن الهيئة أ والهيئة ب قبل تحت سيطرة مشتركة قبل تجميع الأعمال. تفرض الحكومة الاتحادية (طرف ثالث) الدمج من خلال تشريع. تتمتع الحكومة بالسلطة القانونية لتوجيه الجهتين لتجميع الأعمال، من خلال التشريع، رغم أنها لا تسيطر عليهما.
11. وينص التشريع الذي ينشئ الهيئة ج على تشكيل هيئة إدارية جديدة لا تربطها صلة بالهيئة أ أو الهيئة ب ولا يكون لهما دورفي تحديد شروط التجميع. تتوقف الهيئة أ والهيئة ب عن الوجود بعد عملية تجميع الأعمال.
12. يعتبر إنشاء الهيئة ج هو تجميع أعمال. ولتحديد التصنيف الصحيح، فإن السؤال الأول الذي يجب مراعاته هو ما إذا كان أحد الأطراف في المجموعة قد سيطر على العمليات كنتيجة لتجميع الأعمال.
13. لدى الهيئة ج هيئة إدارية حديثة التكوين، لا علاقة لها بالهيئات الإدارية للهيئة أ والهيئة ب. لا تملك الهيئة أ ولا الهيئة ب السلطة على الهيئة ج. كما أنها لا تتمتع بالإستفادة من أو الحقوق لمزايا متنوعة من أي علاقة مع هيئة ج.
14. لم تقم أي من الهيئات أ أو ب بإكتساب السيطرة على الهيئة ج نتيجة لتجميع الأعمال. وبالتالي، يتم تصنيف التجميع على أنه إندماج.

السيناريو الثاني - تغيير للمعطيات:

15. ينص التشريع الذي ينشئ هيئة ج في السيناريو الثاني، على تشكيل هيئة إدارية جديدة لا ترتبط بالهيئة أ أو الهيئة ب. في هذا التغيير للمعطيات، ينص التشريع الذي ينشئ الهيئة ج على أن تقوم الهيئة الإدارية للهيئة أ بدور الهيئة الإدارية للهيئة ج.

16. يشير هذا إلى أنه كجزء من تجميع الأعمال التي تنشئ الهيئة ج ، فإن الهيئة أ تكتسب السيطرة على عمليات الهيئة ب. ومع ذلك، فإن التقييم حول ما إذا كانت الهيئة أ تكتسب السيطرة يعتمد على الجوهر المادي للتجميع وليس استمارة قانونية. عند إعداد بياناتها المالية الأولى، تنظر الهيئة في الإرشادات الواردة في هذا المعيار.

17. ينتج عن هذه المعطيات التي تحتوي على التشريع الذي ينص على قيام الهيئة الإدارية للهيئة أ بدور الهيئة الإدارية للهيئة ج، ينتج عنها إكتساب الهيئة أ لما يلي:

    أ. السلطة على عمليات الهيئة ب؛
    ب. الإستفادة من أو الحقوق للفوائد المتغيرة من مشاركتها في تلك الأعمال؛ و
    ت. القدرة على استخدام سلطتها على تلك العمليات للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع الناشئة عن مشاركتها في تلك الأعمال.

18. يمكن الاستنتاج من خلال تحقق العوامل السابقة بأن الهيئة أ قد قامت بالسيطرة على أعمال الهيئة ب.

19. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لتجميع الأعمال، تستنتج الهيئة ج عدم نشوء علاقة الكيان المسيطر / الكيان الخاضع للسيطرة بين الهيئة أ والهيئة ب. وهذا يتفق مع الاندماج والإستحواذ. كما تستنتج الهيئة ج أيضاً إمكانية حصول الهيئة أ على منافع اقتصادية أو إمكانيات خدمة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها بالاتفاق المتبادل؛ هذا قد يوحي بأن الجوهر المادي للتجميع هو عملية استحواذ، ولكنه لا يوفر دليل قاطع على ذلك.

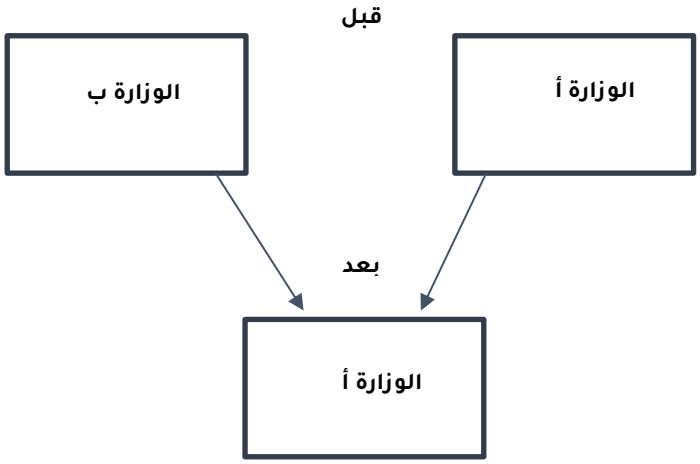
20. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بالمقابل، تلاحظ الهيئة ج أن تجميع الأعمال لا يشمل دفع المقابل نظرًا لعدم وجود أي طرف لديه حق في صافي موجودات الهيئة ب (على سبيل المثال، لا يوجد مالك سابق للهيئة ب مع مصالح ملكية قابلة للقياس). هذا يشير إلى أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

21. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ الهيئة ج أن عملية تجميع الأعمال تم فرضها عن طريق الحكومة (طرف ثالث) وأن الهيئة أ و الهيئة ب لم يكن لهما دور في تحديد شروط التجميع. هذا قد يوحي بأن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

22. ومع أخذ هذه العوامل معًا، تعتبر الهيئة "ج" أنه ينبغي تصنيف تجميع الأعمال على أنه إندماج. وبالنسبة لهذا القرار، تنظر البلدية ج في عدم وجود اعتبار لأنه لا يوجد أي طرف مستحق في صافي أصول أي من الأعمال المجمعة ليكون من العوامل الأكثر أهمية في تحديد الجوهر المادي لتجميع الأعمال.

السيناريو الثالث: إعادة تنظيم الحكومة المحلية عن طريق الجمع بين الوزارة في كيان قانوني قائم

23. يوضح الرسم البياني التالي تجميع جميع عمليات الوزارات الموجودة في كيان قانوني قائم.



24. يتم في هذا السيناريو تجميع أعمال الوزارة أ و ب في الكيان القانوني للوزارة أ. لم تكن الوزارة أ و ب خاضعة لسيطرة مشتركة قبل عملية التجميع. وقد قامت الحكومة المركزية (طرف ثالث) بفرض التجميع من خلال التشريع. حيث تتمتع الحكومة المركزية بالسلطة القانونية لتوجيه الكيانين إلى التجميع ، من خلال التشريع، رغم أنها لا تتحكم فيهما.

25. ينص هذا التشريع على أن تواصل الهيئة الإدارية للوزارة أ بالعمل كمجلس إدارة للكيان المشترك.

26. لم يكن للوزارتين دور في تحديد شروط التجميع. ولم يعد للوزارة ب وجود بعد عملية التجميع.

27. تشير هذه الحقائق إلى إكتساب الوزارة أ السيطرة على عمليات الوزارة ب كجزء من تجميع الأعمال، ومع ذلك، فإن التقييم حول ما إذا كانت وزارة أ تكتسب السيطرة يعتمد على الجوهر المادي للتجميع وليس على استمارة قانونية. فعند إعداد بياناتها المالية الأولى، تنظر الوزارة في الإرشادات الواردة في هذا المعيار.

28. ينتج عن هذه المعطيات التي تحتوي على التشريع الذي ينص على قيام الهيئة الإدارية للوزارة أ بالعمل كمجلس إدارة للكيان المشترك، ينتج عنها إكتساب الوزارة أ ل:

    أ. السلطة على عمليات الوزارة ب؛
    ب. الإستفادة من أو الحقوق للفوائد المتغيرة من مشاركتها في تلك الأعمال؛ و
    ت. القدرة على استخدام سلطتها على تلك العمليات للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع الناشئة عن مشاركتها في تلك الأعمال.

29. يمكن الاستنتاج من خلال تحقق العوامل السابقة بأن الوزارة أ قد قامت بالسيطرة على أعمال الوزارة ب.

30. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لتجميع الأعمال، تستنتج الوزارة ج عدم نشوء علاقة الكيان المسيطر / الكيان الخاضع للسيطرة بين الوزارة أ والهيئة ب. وهذا يتفق مع الاندماج والإستحواذ. كما تستنتج الوزارة أ أيضاً إمكانية حصول الوزارة أ على منافع اقتصادية أو إمكانيات خدمة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها بالاتفاق المتبادل؛ هذا قد يوحي بأن الجوهر المادي للتجميع هو عملية استحواذ، ولكنه لا يوفر دليل قاطع على ذلك.

31. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بالاعتبار، تلاحظ الوزارة ج أن تجميع الأعمال لا يشمل دفع المقابل نظرًا لعدم وجود أي طرف لديه حق في صافي موجودات الوزارة ب (على سبيل المثال، لا يوجد مالك سابق للوزارة ب مع مصالح ملكية قابلة للقياس). هذا يشير إلى أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

32. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ الوزارة ج أن عملية تجميع الأعمال تم فرضها عن طريق الحكومة (طرف ثالث) وأن الوزارة أ و ب لم يكن لهما دور في تحديد شروط التجميع. هذا قد يوحي بأن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

33. ومع أخذ هذه العوامل معًا، تعتبر الوزارة "أ" أنه ينبغي تصنيف تجميع الأعمال على أنه إندماج. وبالنسبة لهذا القرار، تنظر البلدية أ في عدم وجود اعتبار لأنه لا يوجد أي طرف مستحق في صافي أصول أي من الأعمال المجمعة ليكون من العوامل الأكثر أهمية في تحديد الجوهر المادي لتجميع الأعمال.

السيناريو الثالث - تغيير للمعطيات:

34. في السيناريو الثالث، ينص التشريع على أن الهيئة الإدارية للوزارة أ هي الهيئة الإدارية للكيان المشترك. وفي تغيير للمعطيات، فيقوم التشريع بالنص على تشكيل هيئة إدارية جديدة لا علاقة لها بالوزارة أ أو وزارة ب للقيام بالمهام الإدارية للجهة الناتجة.

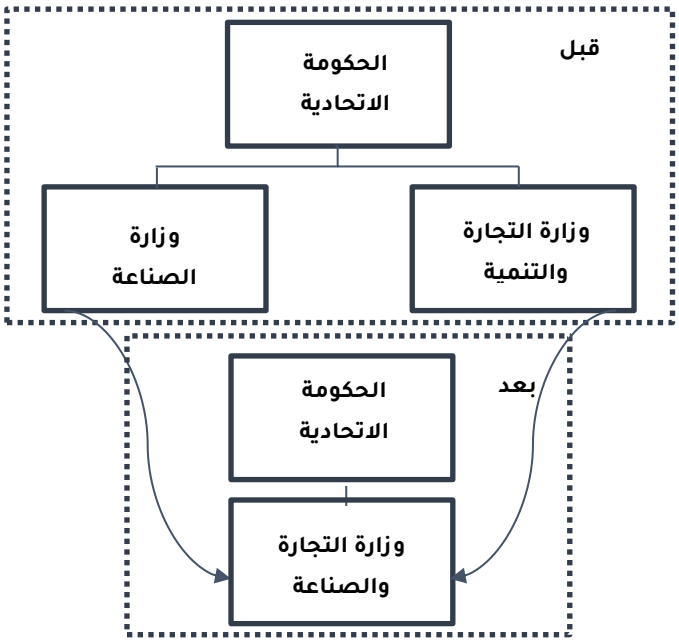
35. إن السؤال الأول الذي يجب مراعاته عند تحديد التصنيف الصحيح للتجميع هو ما إذا كان أحد أطراف التجميع قد سيطر على الأعمال نتيجةً للتجميع.

36. تقوم هيئة إدارية جديدة لإدارة الوزارة الناتجة لا علاقة لها بالهيئات الإدارية السابقة للوزارتين، وبالتالي، فإن الوزارة أ بهيئة إدارتها السابقة لا تكتسب السيطرة على الوزارة ب ولا تملك أي منافع أو الحق في منافع متنوعة من أي تدخل مع الوزارة ب.

37. لم تتمكن الوزارة أ من السيطرة على الوزارة ب نتيجة لتجميع الأعمال. وبالتالي، يتم تصنيف التجميع على أنه إندماج.

السيناريو الرابع: إعادة هيكلة وزارات الحكومة الاتحادية

38. يوضح الرسم البياني التالي إعادة تنظيم وزارات الحكومة الاتحادية من خلال تجميع أعمال وزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة في وزارة التجارة والصناعة المشكلة حديثًا.



39. في هذا السيناريو، يتم تشكيل وزارة التجارة والصناعة من تجميع أعمال (الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية) وزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة. تسيطر الحكومة الاتحادية على كلتا الوزارتين قبل وبعد عملية التجميع.

40. تم فرض تجميع الأعمال من قبل الحكومة الاتحادية على الوزارتين بإستخدام السيطرة التي تمتلكها. ولم يكن للوزارتين أي دور في تحديد شروط التجميع.

41. قامت الحكومة الاتحادية بإعطاء المسؤولية في تنفيذ هذا التجميع عن وزارة التجارة والصناعة الجديدة لوزير الصناعة والهيئة الإدارية لوزارة الصناعة. لم تعد وزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة قائمين بعد التجميع.

42. لا تقوم الحكومة الاتحادية بالإبلاغ عن التجميع في بياناتها المالية الموحدة بما أنها تسيطر على نفس الأعمال قبل وبعد التجميع. يتم الإقرار بالتجميع ضمن تقارير وبيانات وزارة التجارة والصناعة.

43. يعتبر إنشاء وزارة التجارة والصناعة هو تجميع أعمال. ولتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه إندماج أو إستحواذ، فإن السؤال الأول الذي يجب مراعاته هو ما إذا كان أحد الأطراف في المجموعة قد قام بالسيطرة على العمليات كنتيجة لتجميع الأعمال.

44. يشير قيام الحكومة الاتحادية بإعطاء المسؤولية في تنفيذ هذا التجميع عن وزارة التجارة والصناعة الجديدة لوزير الصناعة والهيئة الإدارية لوزارة الصناعة، إلى أنه كجزء من تجميع الأعمال الذي ينشئ وزارة التجارة والصناعة الجديدة، فإن وزارة الصناعة تكتسب السيطرة على أعمال وزارة التجارة والتنمية.

ومع ذلك، يستند تقييم ما إذا كانت وزارة الصناعة تكتسب السيطرة على الجوهر المادي للتجميع، وليس شكله.

45. يفترض هذا السناريو منح المسؤولية في تنفيذ هذا التجميع عن وزارة التجارة والصناعة الجديدة لوزير الصناعة والهيئة الإدارية لوزارة الصناعة مما يؤدي إلى إكتساب وزارة الصناعة ما يلي:

    أ. السلطة على عمليات وزارة التجارة والتنمية؛
    ب. الإستفادة من أو الحقوق للفوائد المتغيرة من مشاركتها في تلك الأعمال؛ و
    ت. القدرة على استخدام سلطتها على تلك العمليات للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع الناشئة عن مشاركتها في تلك الأعمال.

46. يمكن الاستنتاج من خلال تحقق العوامل السابقة بأن وزارة الصناعة قد قامت بالسيطرة على أعمال وزارة التجارة والتنمية.

47. عند النظر في الجوهر الاقتصادي لتجميع الأعمال، تستنتج وزارة التجارة والصناعة عدم نشوء علاقة الكيان المسيطر / الكيان الخاضع للسيطرة بين وزارة الصناعة ووزارة التجارة والتنمية. وهذا يتفق مع الاندماج والإستحواذ. كما تستنتج وزارة التجارة والصناعة أيضاً إمكانية حصولها على منافع اقتصادية أو إمكانيات خدمة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها بالاتفاق المتبادل؛ هذا قد يوحي بأن الجوهر المادي للتجميع هو عملية استحواذ.

48. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بالمقابل، تلاحظ وزارة التجارة والصناعة أن تجميع الأعمال لا يشمل دفع المقابل لأن التجميع قد تم تحت سيطرة مشتركة، ولم تحدد الحكومة الاتحادية، الجهة المسيطرة، أي اعتبار في شروط التجميع. وبالتالي، على الرغم من أن غياب المقابل قد يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو إندماج، فإن هذا ليس بحد ذاته حاسماً، كما يجب أخذ عوامل أخرى بعين الاعتبار.

49. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بعملية صنع القرار، تشير وزارة التجارة والصناعة إلى أن تجميع الأعمال تم تحت سيطرة مشتركة. وقد تم التجميع بين الحكومة الاتحادية ووزارة التجارة والتنمية، ولم يكن لوزارة الصناعة أي دور في تحديد شروط الدمج. يقدم هذا دليلاً على أن القرار النهائي بشأن حدوث التجميع حدث، وشروطه، يتم تحديدها من قبل الحكومة الاتحادية، والكيان المسيطر. يقدم هذا الدليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو إندماج.

50. ومع أخذ هذه العوامل معًا، تعتبر وزارة التجارة والصناعة أنه يجب تصنيف تجميع الأعمال على أنه إندماج. وبالنسبة لهذا القرار، فيعتبر القيام بتجميع الأعمال تحت السيطرة المشتركة أهم عامل في تحديد الجوهر المادي للتجميع.

السيناريو الرابع - تغيير للمعطيات:

51. في السيناريو 4، تعطي الحكومة الاتحادية مسؤولية وزارة التجارة والصناعة الجديدة إلى وزير الصناعة والهيئة الإدارية لوزارة الصناعة. في هذه المعطيات الجديدة، تقوم الحكومة الاتحادية بتعيين وزير وهيئة إدارية جديدان.

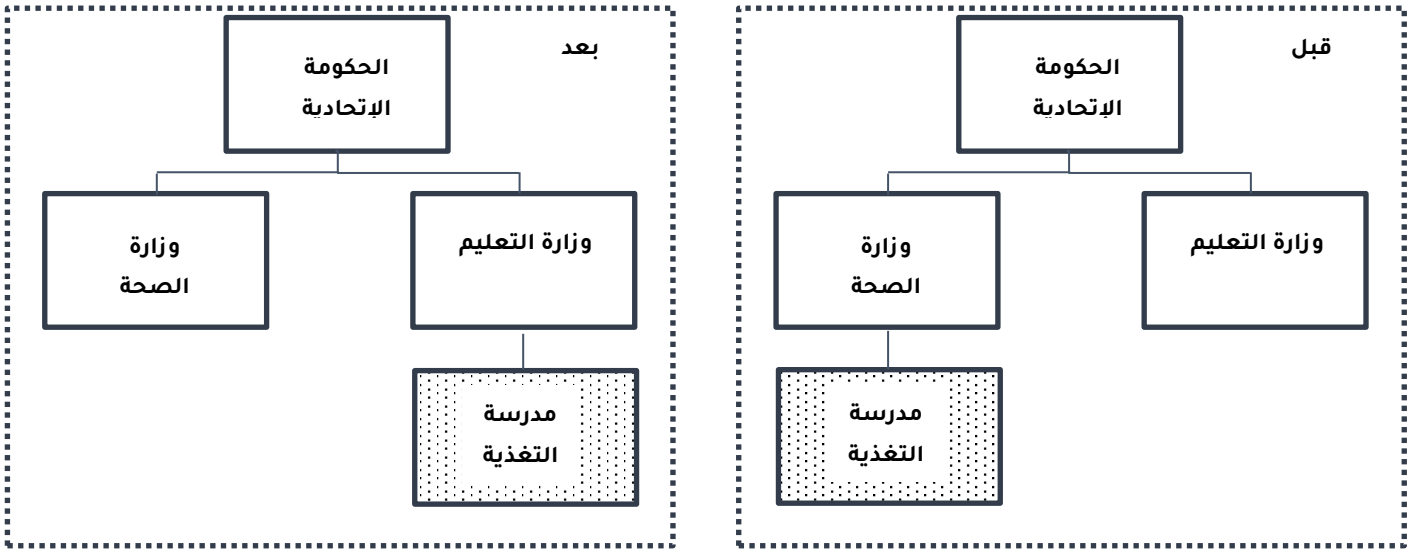
52. يعتبر إنشاء وزارة التجارة والصناعة هو تجميع أعمال. ولتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه إندماج أو إستحواذ، فإن السؤال الأول الذي يجب مراعاته هو ما إذا كان أحد الأطراف في المجموعة قد قام بالسيطرة على العمليات كنتيجة لتجميع الأعمال.

53. لدى وزارة التجارة والصناعة وزير جديد وهيئة إدارية حديثة التكوين، لا علاقة لها بالهيئات الإدارية لوزارة التجارة والتنمية ووزارة الصناعة. لم تحصل وزارة التجارة والتنمية أو وزارة الصناعة على السلطة على أعمال الوزارة الأخرى. كما أنهم لا يتمتعون بالإستفادة من أو الحقوق لمزايا متنوعة من أي تدخل في عمليات الوزارة الأخرى.

54. لم يسيطر أي من وزارة التجارة والتنمية ولا وزارة الصناعة على وزارة التجارة والصناعة كنتيجة لتجميع الأعمال. وبالتالي، يتم تصنيف التجميع على أنه إندماج.

السيناريو الخامس: نقل العمليات تحت السيطرة المشتركة

55. يوضح الرسم البياني التالي نقل الأعمال بين جهتين تخضعان للسيطرة المشتركة.



56. في هذا السيناريو، يتم نقل أعمال التغذية في المدرسة الابتدائية من وزارة الصحة في الحكومة الاتحادية إلى وزارة التعليم التابعة لها. يتم السيطرة على كل من الوزارتين من قبل الحكومة الاتحادية قبل وبعد التجميع.

57. لا تقوم حكومة الاتحادية بالإبلاغ عن تجميع الأعمال في بياناتها المالية الموحدة بما أنها تسيطر على نفس الأعمال قبل وبعد التجميع. تقوم وزارة التعليم بالإفصاح في تقاريرها المالية عن التجميع.

58. تعد عملية نقل مدرسة التغذية الأساسية هي تجميع أعمال. ولتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه إندماج أو إستحواذ، فإن السؤال الأول الذي تضعه وزارة التعليم في الاعتبار هو ما إذا كان أحد أطراف المجموعة قد سيطر على الأعمال نتيجة لهذا التجميع.

59. تكتسب وزارة التعليم في هذا السناريو ما يلي:

أ. (أ) السلطة على أعمال مدرسة الأغذية؛
ب. (ب) الإستفادة من أو الحقوق للفوائد المتغيرة من مشاركتها في تلك الأعمال؛ و
ت. (ج) القدرة على استخدام سلطتها على تلك الأعمال للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع الناشئة عن مشاركتها في تلك الأعمال.

60. يمكن الاستنتاج من خلال تحقق العوامل السابقة بأن وزارة التعليم قد قامت بالسيطرة على أعمال مدرسة التغذية.

61. عند النظر في الجوهر المادي لتجميع الأعمال، تلاحظ وزارة التعليم أنها تحصل على منافع اقتصادية أو إمكانيات خدمة مماثلة لتلك التي كان يمكن الحصول عليها في صفقة طوعية؛ هذا قد يوحي بأن الجوهر المادي للتجميع هو عملية الاستحواذ.

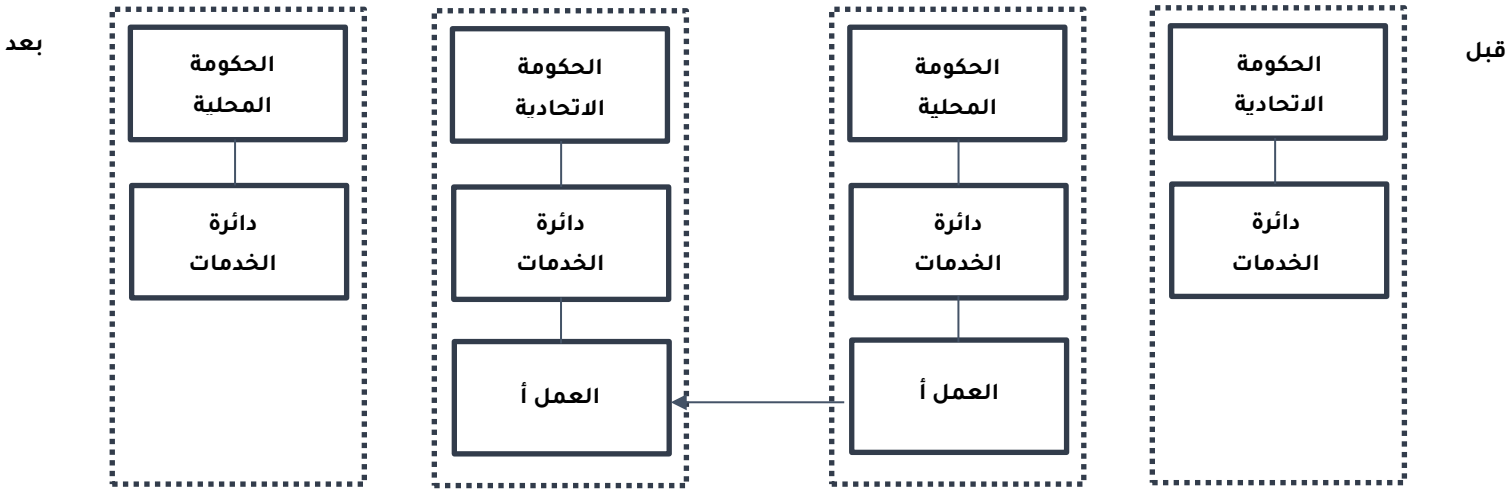
62. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بالاعتبار، تلاحظ وزارة التعليم أن تجميع الأعمال لا يشمل دفع المقابل نظرًا لأن الأعمال تحت السيطرة المشتركة، ولم تحدد الحكومة الاتحادية، الجهة المسيطرة، أي اعتبار في شروط التجميع. وبالتالي، على الرغم من أن غياب المقابل قد يوحي بأن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو إندماج، فإن هذا ليس بحد ذاته حاسماً، كما يجب أخذ عوامل أخرى بعين الاعتبار.

63. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تشير وزارة التعليم إلى أن تجميع الأعمال تحت السيطرة المشتركة، قد تم من قبل الحكومة الاتحادية. يقدم هذا دليلاً على أن القرار النهائي بشأن حدوث التجميع، وشروطه، يتم تحديدها من قبل الحكومة الاتحادية، والكيان المسيطر. يقدم هذا الدليل على أن الجوهر الاقتصادي للتجمع هو إندماج.

64. ومع أخذ هذه العوامل معًا، ترى وزارة التعليم أنه ينبغي تصنيف تجميع الأعمال على أنه إندماج. وبالنسبة لهذا وبالنسبة لهذا القرار، تعتبر حقيقة تجميع الأعمال تحت السيطرة أهم عامل في تحديد الجوهر الاقتصادي للتجميع.

السيناريو السادس: تحويل أعمال بين مستويات الحكومة

65. يوضح الرسم البياني التالي نقل إحدى الأعمال بين مستويات الحكومة.



66. في هذا السيناريو، تعتمد الحكومة الاتحادية سياسة نقل المسؤولية عن بعض الخدمات الاجتماعية إلى حكومة المحلية. وبناء على ذلك، تقترح نقل العملية أ، التي توفر خدمات الرعاية السكنية، من دائرة الخدمات الاجتماعية التابعة للحكومة الاتحادية إلى دائرة الخدمات الاجتماعية التابعة للحكومة المحلية. تدعم الحكومة المحلية هذه السياسة وتوافق على قبول العملية أ. عملية أ لديها أصول صافية قدرها 1,000درهم. لا يوجد مقابل من قبل الحكومة المحلية إلى الحكومة الاتحادية. ومع ذلك، يفرض اتفاق النقل التزامًا على الحكومة المحلية بالاستمرار في توفير خدمات الرعاية السكنية لمدة لا تقل عن 10 سنوات. لا تسترد العملية أ جميع تكاليفها من الرسوم؛ ولذلك تتحمل الحكومة المحلية مسؤولية توفير الموارد لمواجهة النقص. بعد عملية النقل، تقوم الحكومة المحلية بتشغيل العملية أ ككيان قائم بذاته (أي، وجود كيان مسيطر / كيان محكم للرقابة بين الحكومة المحلية والعمليات أ)، على الرغم من أنها تخطط لدمج العملية مع أعمالها الأخرى في في وقت لاحق، والتي من شأنها إزالة علاقة الكيان المسيطر / الكيان الخاضع للسيطرة.

67. يعد نقل العملية أ عملية تجميع أعمال يلزم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للحكومة المحلية ولقسم الخدمات الاجتماعية للحكومة المحلية. بما أن التحليل المطلوب سيكون هو نفسه لكلا الكيانين، يستخدم هذا المثال مصطلح "الحكومة المحلية" للإشارة إلى كلا الكيانين.

68. ولتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه إندماج أو إستحواذ، فإن السؤال الأول الذي يجب على الحكومة المحلية أخذه في الاعتبار هو ما إذا كان أحد أطراف المجموعة قد سيطر على الأعمال نتيجة لهذا التجميع.

69. تكتسب الحكومة المحلية في هذا السناريو ما يلي:

أ. السلطة على أعمال العملية أ؛

ب. الإستفادة من أو الحقوق للفوائد المتغيرة من مشاركتها في تلك الأعمال؛ و

ت. القدرة على استخدام سلطتها على تلك الأعمال للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع الناشئة عن مشاركتها في تلك الأعمال.

70. يمكن الاستنتاج من خلال تحقق العوامل السابقة بأن الحكومة المحلية قد قامت بإكتساب السيطرة على العملية أ.

71. عند النظر في الجوهر المادي للتجميع، تلاحظ الحكومة المحلية أن التجميع ينتج عن علاقة الكيان المسيطر الكيان الخاضع للسيطرة بين الحكومة المحلية والعملية أ. وهذا لا يتفق مع الجوهر المادي للإندماج.

72. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بالمقابل، فإن عملية التجميع لا تتضمن دفع المبلغ الذي يقصد به تعويض البائع عن التنازل عن حقه في صافي موجودات العملية. ومع ذلك، فإن اتفاقية النقل تتطلب من الحكومة المحلية الاستمرار في تقديم الخدمات. وبما أن العملية أ لا تسترد جميع تكاليفها من الرسوم، فستحتاج الحكومة المحلية إلى توفير الموارد اللازمة لتغطية النقص. تعتبر الحكومة المحلية أن تكلفة تقديم الخدمات لفترة العشر سنوات المتفق عليها من المرجح أن تكون مساوية تقريباً لقيمة صافي الأصول المستلمة. ولذلك، ترى أن أحد المشاركين في السوق سيقدر القيمة العادلة للعملية أ (مع الالتزام بتقديم الخدمات لمدة 10 سنوات) بأنها صفر. على الرغم من عدم نقل أي اعتبارات، فإن هذا يعكس القيمة العادلة للأعمال المجمعة. وتستنتج الحكومة المحلية إلى أن المؤشرات المتعلقة بالاعتبار لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

73. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بعملية صنع القرار، تشير الحكومة المحلية إلى أن تجميع الأعمال يعد طوعي. وبالتالي، لا تقدم هذه المؤشرات أي دليل يشير إلى أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

74. ومع أخذ هذه العوامل معًا، تستنتج الحكومة المحلية أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج، وبالتالي ينبغي تصنيفه على أنه إستحواذ.

السيناريو السابع - تغيير للمعطيات:

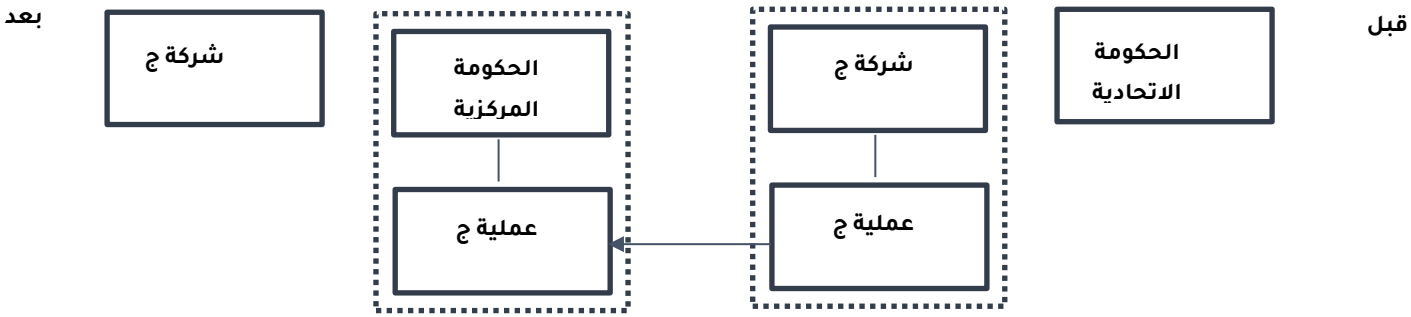
75. تعتبر الحكومة الاتحادية أن أحد المشاركين في السوق سيقدر القيمة العادلة للعملية أ (مع الالتزام بتقديم الخدمات لمدة 10 سنوات) لتكون صفرًا. هذا هو السبب في عدم دفع أي مقابل. في هذا التغيير للمعطيات، يفترض أن العملية أ تغطي تكاليفها من الرسوم. وبالتالي، فإن أحد المشاركين في السوق سيقدر القيمة العادلة للعملية أ (مع الالتزام بتوفير الخدمات لمدة 10 سنوات) ليكون أكبر من الصفر.

76. وفي ظل هذه الظروف، فإن حقيقة هذا التجميع لا يتضمن دفع المبلغ الذي يقصد به تعويض البائع عن التنازل عن حقه في صافي موجودات العملية، يمكن أن تقدم دليلاً على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

77. عند تحديد تصنيف تجميع الأعمال، تأخذ الحكومة الاتحادية بعين الإعتبار العامل أو العوامل الأكثر أهمية. تعتبر الحكومة الاتحادية حقيقة أنها قد اكتسبت السيطرة على العملية "أ" وحقيقة أن هذا التجميع لا ينطوي على تكامل أعمالها مع أعمال العملية أ هي أهم العوامل في تحديد الجوهر المادي للتجميع. وهذا يشير إلى أنه بجب تصنيف التجميع على أنه إستحواذ. تدعم المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار هذا التصنيف. فقط المؤشرات المتعلقة بالاعتبار تشير إلى أن الجوهر المادي للتجميع قد يكون اندماج. ولذلك تصنف الحكومة المحلية التجميع على أنه إستحواذ.

السيناريو الثامن: شراء إحدى أعمال القطاع الخاص

78. يوضح الرسم البياني التالي شراء إحدى أعمال القطاع الخاص من قبل الحكومة الاتحادية.



79. في هذا السيناريو، تقوم الحكومة الاتحادية بشراء العملية ج من الشركة ج. تقوم الحكومة الاتحادية بدفع القيمة السوقية للعملية ج، وأعمال الشركة ج طواعية. بعد الشراء تم تشغيل العملية ج ككيان مستقل بذاته.

80. يعد شراء العملية تجميع أعمال. لتحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف ذلك على أنه إندماج أو إستحواذ، فإن السؤال الأول الذي يجب على الحكومة الاتحادية أخذه في الاعتبار هو ما إذا كان أحد أطراف المجموعة قد سيطر على الأعمال نتيجة لهذا التجميع.

81. تكتسب الحكومة الاتحادية في هذا السناريو ما يلي:

أ. السلطة على أعمال العملية ج؛
ب. الإستفادة من أو الحقوق للفوائد المتغيرة من مشاركتها في تلك الأعمال؛ و
ت. القدرة على استخدام سلطتها على تلك الأعمال للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع الناشئة عن مشاركتها في تلك الأعمال.

82. يمكن الاستنتاج من خلال تحقق العوامل السابقة بأن الحكومة الاتحادية قد قامت بإكتساب السيطرة على العملية ج.

83. عند النظر في الجوهر المادي للتجميع، تلاحظ الحكومة الاتحادية أن هذا التجميع يؤدي إلى علاقة الكيان المسيطر / الكيان الخاضع للسيطرة بين الحكومة الاتحادية والعملية ج. وهذا لا يتفق مع الجوهر المادي للإندماج. كما تلاحظ الحكومة الاتحادية أن الجمع يشتمل على مادة تجارية، مما يوحي بالاستحواذ.

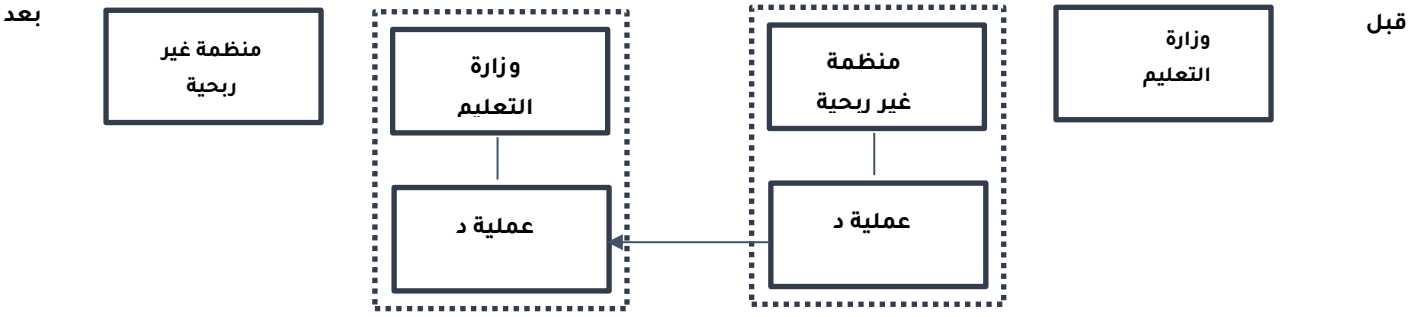
84. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بالإعتبار، تلاحظ الحكومة الاتحادية أن تجميع الأعمال يشمل دفع مبلغ مخصص لتعويض البائع عن التنازل عن حقه في صافي موجودات العملية. وتخلص الحكومة الاتحادية إلى أن المؤشرات المتعلقة بالاعتبار لا تقدم أي دليل يوحي بأن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

85. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ الحكومة الاتحادية أن تجميع الأعمال يتم طوعاً. وبالتالي، لا تقدم هذه المؤشرات أي دليل يشير إلى أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

86. ومع أخذ هذه العوامل معًا، تستنتج الحكومة الاتحادية أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج، وبالتالي ينبغي تصنيفه على أنه إستحواذ.

السيناريو التاسع: أعمال ممنوحة

87. يوضح الرسم البياني التالي استلام عملية تبرعت بها إحدى الجهات الاتحادية



88. في هذا السيناريو، تقوم المنظمة غير الهادفة للربح، وهي مؤسسة خيرية تقدم خدمات التعليم، بتحويل العملية د، وهي مدرسة، إلى وزارة التعليم دون مقابل. تقوم المنظمة غير الهادفة للربح بذلك لأنها ترى أن هذا سيؤدي إلى تحسين الخدمات للجمهور، وتمكينها من تحقيق أهدافها.

89. تكتسب وزارة التعليم في هذا السناريو ما يلي:

أ. السلطة على أعمال العملية د؛
ب. الإستفادة من أو الحقوق للفوائد المتغيرة من مشاركتها في تلك الأعمال؛ و
ت. (ج) القدرة على استخدام سلطتها على تلك الأعمال للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع الناشئة عن مشاركتها في تلك الأعمال.

90. يمكن الاستنتاج من خلال تحقق العوامل السابقة أن وزارة التعليم قد قامت بإكتساب السيطرة على العملية د.

91. عند النظر في الجوهر الاقتصادي للتجميع، تلاحظ وزارة التعليم أن الجوهر المادي للتجميع هو تجاري (على الرغم من أنه لم يتم دفع أي ثمن من أجل العملية د)، وهو ما يوحي بالإستحواذ.

92. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بالإعتبار، تلاحظ وزارة التعليم أن تجميع الأعمال لا يشمل دفع مبلغ يهدف إلى تعويض البائع عن التنازل عن حقه في صافي موجودات العملية. ومع ذلك، فإن السبب في ذلك هو أن المنظمة غير الهادفة للربح سلمت طواعية تلك الحقوق. الوضع مشابه لوضع شراء صفقة. في صفقة الشراء، قد يكون البائع على استعداد لقبول سعر أقل من القيمة السوقية حيث يلبي ذلك احتياجاته، على سبيل المثال في تمكين البيع السريع. مع عملية تبرع بها، المالك السابق على استعداد لنقل العملية دون النظر إلى الطرف المقابل المفضل لديهم. في هذا السيناريو، ترغب المنظمة غير الربحية في نقل العملية د إلى وزارة التربية والتعليم لأنها ستوفر خدمات محسنة للجمهور. وبالتالي، تخلص وزارة التعليم إلى أن مؤشرات الإعتبار لا تقدم أي دليل يشير إلى أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو إندماج.

93. عند النظر في المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار، تلاحظ وزارة التعليم أن تجميع الأعمال تم طوعاً. وبالتالي، لا تقدم هذه المؤشرات أي دليل يشير إلى أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج.

94. ومع أخذ هذه العوامل معًا، تستنتج وزارة التربية أنه لا يوجد دليل على أن الجوهر المادي للتجميع هو إندماج، وبالتالي ينبغي تصنيفه على أنه إستحواذ.

الأحكام الإنتقالية

بالرجوع إلى متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية 33 "تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى"، يمكن للجهة الاتحادية التي تتبنى معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية لأول مرة، أن تغير سياستها المحاسبية قبل إنتهاء فترة السماح التي تدوم ثلاث سنوات من تاريخ اعتماد معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية لإعداد البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب إعتماد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة.

المراجع الفنية

- المعيار الدولي للقطاع العام رقم 40 - تجميع الأعمال.

باب - المنافع الاجتماعية

جدول محتويات الوثيقة

متابعة تطوير الوثيقة..... 995
مقدمة..... 996
التعريفات..... 997
المعيار 42 - المنافع الاجتماعية..... 999
الأحكام الانتقالية..... 1014
تاريخ النفاذ..... 1014
المراجع الفنية..... 1014

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق ب المنافع الاجتماعية بالحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى	سبتمبر 2022		

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا لمعيار المحاسبة الذي ينطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بالمنافع الاجتماعية، ويتضمن كيفية الإعتراف والقياس والعرض لهذه المنافع وطريقة الإفصاح عنها في القوائم الماليّة.

ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛
- الهيئات الاتحاديّة.

وفيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
الخدمات الجماعية	الخدمات الجماعية هي الخدمات التي تقدمها الجهة الإتحادية في وقت واحد لجميع أفراد المجتمع والتي تهدف إلى تلبية احتياجات المجتمع ككل.
الخدمات الفردية	الخدمات الفردية هي السلع والخدمات التي تقدمها الجهة الإتحادية لأفراد و / أو أسر معينة والتي تهدف إلى تلبية احتياجات المجتمع ككل.
المنافع الاجتماعية	تمثل المنافع الاجتماعية تحويلات نقدية تقدمها الجهة الإتحادية لصالح أفراد و / أو أسر معيّنة عند استيفائها شروط ومعايير الأهلية. وتهدف هذه المنافع إلى تخفيف تأثير المخاطر الاجتماعية وتلبية احتياجات المجتمع بأكمله.
المخاطر الاجتماعية	تشمل المخاطر الاجتماعية الأحداث أو الظروف التي: أ. تتعلق بالخصائص المعيشية للأفراد و / أو الأسر - على سبيل المثال العمر والصحة والفقر والوضع الوظيفي؛ والتي؛ ب. قد تؤثر سلبًا على رفاهية الأفراد و / أو الأسر، من خلال فرض متطلبات إضافية على مواردهم أو عن طريق تخفيض دخلهم.
تكلفة الفائدة	هي الزيادة خلال فترة في القيمة الحالية لالتزام المنفعة الاجتماعية والتي تنشأ محاسبياً لاقتراب وقت السداد.
القيمة الحالية لالتزام المنفعة الاجتماعية	هي القيمة الحالية، للدفعات المستقبلية المتوقعة والضرورية لتسوية الإلتزام الناشئ عن استيفاء الأفراد و / أو الأسر المعنيّة لشروط ومعايير الأهلية في الفترات الحالية والسابقة.
العجز أو الفائض	العجز أو الفائض هو: أ. التكلفة الفعلية لتسديد دفعات المنافع الإجتماعية، مطروحا منها ب. رصيد الإلتزام الذي تم تحديده مبدئيا لخطط المنافع الإجتماعية
معايير الأهلية	تمثل معايير الأهلية، الشروط المطلوبة التي يتوجب على الأفراد و / أو الأسر استيفاؤها للتمكن من الحصول على المنافع الإجتماعية. ومن الأمثلة ما يلي: أ. بلوغ سن التقاعد (في حالة معاش التقاعد)؛

المصطلح	التعريف
	ب. وفاة شريك (في حالة استحقاق الورثة)؛ ت. العطول عن العمل (في حالة منح البطالة)
المساهمات الإجتماعية	تمثل المساهمات الإجتماعية التي تقوم الجهة الإتحادية باستقطاعها (فيما يتعلق بخطط المنافع الإجتماعية)، إيرادات من معاملات غير تبادلية وتتم محاسبتها وفقا للمعيار 23 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية.

المعيار 42 – المنافع الاجتماعية

المعيار 42 - المنافع الاجتماعية

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الإتحادية هذا بشكل أساسي بناءاً على متطلبات المعيار رقم 42 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بالمنافع الاجتماعية. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 42 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الإتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار المنافع الإجتماعية

هدف المعيار 1001
النطاق 1001
تحديد المنافع الإجتماعية 1002
المنافع الإجتماعية - المنهج العام 1006
الاعتراف بالالتزام المتعلق بخطط المنافع الاجتماعية 1006
الاعتراف بالمصروف المتعلق بخطط المنافع الإجتماعية 1007
قياس الالتزام المتعلق بخطط المنافع الإجتماعية 1007
قياس المصروف المتعلق بخطط المنافع الإجتماعية 1009
الإفصاح 1012

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تعزيز ملاءمة ومصداقية البيانات المالية وتحسين قابلية المقارنة للمعلومات التي توفرها الجهة الإتحادية ضمن بياناتها المالية والمتعلقة بالمنافع الإجتماعية. حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي البيانات المالية والمسؤولين ومتخذي القرار على تقييم ما يلي :

أ. طبيعة المنافع الإجتماعية التي تقدمها الجهة الإتحادية
ب. معرفة انواع وخصائص المعاملات المتعلقة بالمنافع الاجتماعية
ت. تسهيل فهم بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التدفقات النقدية للجهة الاتحادية بشكل أفضل

يهدف هذا المعيار إلى فهم وشرح المعالجة المحاسبية للمنافع الإجتماعية من خلال تحديد الأسس والمتطلبات التالية:

أ. الاعتراف بالمصروفات والالتزامات المتعلقة بالمنافع الإجتماعية
ب. قياس المصروفات والالتزامات المتعلقة بالمنافع الإجتماعية
ت. عرض المصروفات والالتزامات المتعلقة بالمنافع الإجتماعية في البيانات المالية.
ث. تحديد المعلومات التي يجب أن يتم الافصاح عنها لتساعد مستخدمي البيانات المالية ومتخذي القرار على تقييم الطبيعة والآثار المالية للمنافع الإجتماعية التي تقدمها الجهة الاتحادية.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على الجهات الإتحادية المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الإتحادية والمفصلة في مقدمة الدليل. حيث يجب تطبيق هذا المعيار من قبل الجهة الإتحادية للمحاسبة عن جميع المنافع الاجتماعية التي تقدمها لموظفيها.

3. ينطبق هذا المعيار على المعاملات والتعهدات التي تستوفي متطلبات تعريف المنفعة الإجتماعية وفقا للفقرة 6 من هذا المعيار. لا يتناول هذا المعيار المعاملات التي تعالجها المعايير الأخرى لمحاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية، مثل المعاشات التقاعدية للموظفين (والتي تتم المحاسبة عنها بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 39 - منافع الموظفين)، والقروض الميسرة مثل القروض التي تمنح للطلبة (والتي تتم المحاسبة عنها بموجب معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 41 - الأدوات المالية)

4. لا ينطبق هذا المعيار على التحويلات النقدية التي يتم معالجتها محاسبيا وفقًا لمعايير أخرى:

أ. الأدوات المالية التي تدخل في نطاق المعيار 41 - الأدوات المالية من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الإتحادية؛ و
ب. منافع الموظفين التي تدخل في نطاق المعيار 39 - منافع الموظفين من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الإتحادية؛

لا ينطبق هذا المعيار على الخدمات الجماعية والفردية. حيث يشمل تعريف المنافع الاجتماعية التحويلات النقدية فقط، وليس توفير الخدمات. كما لا ينطبق هذا المعيار على التحويلات

النقدية للأفراد والأسر التي لا تواجه مخاطر اجتماعية، على سبيل المثال المخاطر في حالات الطوارئ.

5. لا تمثل الخدمات الجماعية والخدمات الفردية (وفقا لتعريفها الوارد في معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 19 - المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة) اعانات اجتماعيه. يرجى الرجوع للمعيار 19 لتحديد إمكانية نشوء مخصص عن تلك المعاملات.

تحديد المنافع الإجتماعية

6. تشمل المنافع الاجتماعية التي ينطبق عليها هذا المعيار التحويلات النقدية المقدمة ل:

أ. الأفراد و / أو الأسر المعنيّة الذين يستوفون معايير الأهلية والشروط المطلوبة؛
ب. بهدف التخفيف من تأثير المخاطر الاجتماعية؛ و
ت. وذلك لتلبية احتياجات المجتمع ككل.

وفيما يلي شرح عن الشروط المذكورة أعلاه:

التحويلات النقدية

7. تتمثل المنافع الاجتماعية في التحويلات النقدية (بما في ذلك التحويلات في شكل معادلات للنقد، على سبيل المثال بطاقات السحب الآلي المسبقة الدفع) المقدمة للأفراد و / أو الأسر. ولا تعتبر الخدمات المقدمة من قبل جهة حكومية بأنها منافع اجتماعية. وقد توفر جهة اتحادية قسائم تسمح للأفراد و / أو الأسر بالحصول على الخدمات، أو قد تعوضهم عن تكاليف تم تكبدها مقابل الحصول على الخدمات. وفي هذه الحالات فإن الجوهر الاقتصادي لهذه المعاملات يشير إلى أن الجهة الاتحادية تقوم بالدفع مقابل استفادة الأفراد و/ أو الأسر من هذه الخدمات؛ وبالتالي، فإن هذه المعاملات لا تستوفي تعريف المنافع الاجتماعية. حيث أن القسائم أو التعويضات التي توفرها الجهة الاتحادية للأفراد و/ أو الأسر تتيح لهم فقط الخدمات ذات الصلة، وعلى النقيض من ذلك، توفر المنافع الاجتماعية تحويلات نقدية تتيح لهم استخدامها بطرق لا يمكن تمييزها عن أي دخل قادم من مصادر أخرى.

مثال 42.1 - التحويلات النقدية

يمكن أن تقدم بعض الجهات الإتحادية تحويلات نقدية على شكل معادلات نقد، بحيث يكون عليها قيود إستخدام محدودة .

على سبيل المثال، قد تقوم جهة اتحادية بتقديم بطاقة ائتمانية مدفوعة مسبقا والتي يمكن أن تستخدم لشراء أي شيء باستثناء المنتجات الكحولية والتبغ. في هذه الحالة، لا تتعرض هذه القيود المحددة مع مبدئ أن المنافع الإجتماعية تقدم تحويلات نقدية يمكن إستخدامها بشكل لا يختلف عن الدخل الوارد من مصادر أخرى. وبالتالي فإن هذه البطاقات الائتمانية المدفوعة مسبقا تعد تحويلات نقدية وليست خدمات.

استيفاء معايير وشروط الأهلية

8. يتم تقديم المنافع الاجتماعية فقط عندما يتم استيفاء معايير وشروط الأهلية للحصول على دفعة المنفعة الاجتماعية. على سبيل المثال، قد تقدم الحكومة منح البطالة لضمان تلبية احتياجات الأشخاص الذين يكون دخلهم غير كافٍ خلال فترات البطالة. على الرغم من أن خطط منافع البطالة تغطي المجتمع ككل، إلا أن منح البطالة تُدفع فقط للعاطلين عن العمل، أي الأفراد الذين يستوفون معايير وشروط الأهلية. في بعض الحالات، قد تتعلق معايير الأهلية بالجنسية أو الإقامة، على سبيل المثال عندما تدفع الحكومة دخلًا أساسيًا لجميع المواطنين البالغين.

التخفيف من تأثير المخاطر الاجتماعية

9. يتم تقييم ما إذا كان تقديم المنافع سيؤدي للتخفيف من تأثير المخاطر الاجتماعية بالنسبة إلى المجتمع ككل. حيث أنه ليس من الضروري أن تؤدي المنافع إلى تخفيف تأثير المخاطر الاجتماعية لكل مستفيد على حدا. من الأمثلة على ذلك، عندما تقوم الحكومة بدفع معاشٍ تقاعديٍ لجميع من تجاوزوا سنًا معينة بغض النظر عن الدخل أو الثروة، وذلك لضمان تلبية احتياجات الأشخاص الذين يكون دخلهم بعد التقاعد غير كافٍ. حيث تلبي هذه المنافع شروط التعريف المتعلقة بالتخفيف من تأثير المخاطر الاجتماعية.

تلبية احتياجات المجتمع ككل

10. يتم تقديم المنافع الاجتماعية لضمان تلبية احتياجات المجتمع ككل. ولا تتطلب" تلبية احتياجات المجتمع ككل" أن تغطي كل منفعة اجتماعية جميع أفراد المجتمع؛ حيث يمكن توفير المنافع الاجتماعية من خلال مجموعة من المنافع المماثلة التي تغطي شرائح مختلفة من المجتمع. إن المنفعة الاجتماعية التي تغطي شريحة من المجتمع كجزء من نظام أوسع من المنافع الاجتماعية تستوفي شروط "تلبية احتياجات المجتمع ككل"

مثال 42.2 - المنافع الاجتماعية - معاش تقاعد الدولة

تقوم جهة اتحادية بدفع الحد الأدنى لمعاش التقاعد الحكومي لجميع المواطنين الذين بلغوا سن التقاعد المحدد 65 سنة. يخضع معاش التقاعد الحكومي للتشريعات السارية حيث يُطلب من الأفراد تقديم مساهمات اجتماعية خلال حياتهم العملية، يتم احتسابها بناءً على رواتبهم. على الرغم من ذلك، فإنه يتم دفع معاش التقاعد الحكومي بنفس القيمة لكل متقاعد بغض النظر عن المساهمات المقدمة.

- ✓ يتم تقديم معاشات التقاعد في شكل تحويلات نقدية لأفراد معينين يستوفون معايير الأهلية. تهدف معاشات التقاعد إلى التخفيف من المخاطر الاجتماعية، حيث أنها تهدف إلى ضمان حصول الأفراد والأسر على دخل كاف بمجرد بلوغهم سن التقاعد.
- ✓ تلبي معاشات التقاعد في هذه الحالة احتياجات المجتمع ككل. حيث لا تتطلب" تلبية احتياجات المجتمع ككل" التخفيف من تأثير المخاطر الاجتماعية لكل مستفيد على حدا. ومثالا على ذلك أن تدفع الحكومة معاش تقاعد لجميع من تجاوزوا سنًا معينة، بغض النظر عن الدخل أو الثروة، لضمان تلبية احتياجات الأشخاص الذين يكون دخلهم بعد التقاعد غير كافٍ.

وبالتالي، فإن معاش التقاعد الحكومي يلبي تعريف المنافع الاجتماعية وفق هذا المعيار.

مثال 42.3 - المنافع الاجتماعية - تقديم خدمات الرعاية الصحية للجميع

تقدم جهة اتحادية خدمات الرعاية الصحية الأساسية مجانا لجميع المواطنين ولأشخاص آخرين ممن يستوفون شروط التأهل .

- ✓ تقدم خدمات الرعاية الصحية لأشخاص معينين ممن يستوفون شروط التأهل.
- ✓ تهدف خدمات الرعاية الصحية لتخفيف أثر المخاطر الإجتماعية، حيث أن المقصود منها هو ضمان أن رفاهية الأشخاص والأسر لا تتأثر سلبا باعتلال الصحة، وبالتالي فهي تعالج إحتياجات المجتمع ككل.
- ✓ إلا أن الجهة الإتحادية تقدم خدمات وليس تحويلات نقدية

وبالتالي، فإن تقديم خدمات الرعاية الصحية لا يلبي تعريف المنافع الاجتماعية وفق هذا المعيار.

مثال 42.4 - المنافع الاجتماعية - تقديم المعاشات لأصحاب الهمم

تدفع جهة اتحادية إعانة للأشخاص الذين يعانون من إعاقة دائمة تمنعهم من العمل بغض النظر عن العمر. لا يكون معاش أصحاب الهمم مستحق إلا بعد إجراء فحص طبي يشهد بأن الإعاقة دائمة، وإن الإعاقة ستمنع الشخص المتأثر من التوظف بأجر. يعتمد مستوى المعاش الذي يتم دفعه على الأشخاص ويهدف إلى تلبية الاحتياجات الأساسية ويسمح للأشخاص بالدفع نظير الحصول على مستوى ملائم من العناية.

- ✓ يتم تقديم المعاشات لأصحاب الهمم على شكل تحويلات نقدية
- ✓ تقدم معاشات أصحاب الهمم لأشخاص معينين ممن يستوفون شروط التأهل و
- ✓ المقصود من معاشات أصحاب الهمم هو تخفيف أثر المخاطر الاجتماعية المتعلقة باعتلال الصحة، وتهدف إلى ضمان أن رفاهية الأشخاص والأسر لا تتأثر سلبا نتيجة للإعاقة وبالتالي فهي تعالج إحتياجات المجتمع بأكمله.

وبالتالي، فإن معاشات أصحاب الهمم تلبي تعريف المنافع الاجتماعية وفق هذا المعيار.

مثال 42.5 - المنافع الاجتماعية - تقديم منافع البطالة

تدفع جهة اتحادية منافع بطالة لأشخاص معينين أصبحوا عاطلين عن العمل. تستحق منافع البطالة الدفع لسنة واحدة بحد أقصى، وتوجد فترة انتظار لأسبوعين قبل أن تصبح منافع البطالة مستحقة الدفع.

- ✓ يتم تقديم منافع البطالة على شكل تحويلات نقدية
- ✓ تقدم منافع البطالة لأشخاص معينين ممن يستوفون شروط التأهل و
- ✓ المقصود من منافع البطالة هو تخفيف أثر المخاطر الإجتماعية، حيث تهدف إلى ضمان أن الأشخاص والأسر لديهم دخل كاف خلال فترات البطالة، وبالتالي فهي تعالج إحتياجات المجتمع بأكمله.

وبالتالي، فإن منافع البطالة تلبي تعريف المنافع الاجتماعية وفق هذا المعيار.

المخاطر الاجتماعية

11. تشمل المخاطر الاجتماعية التي ينطبق عليها هذا المعيار الأحداث أو الظروف التي:

أ. تتعلق بالخصائص المعيشية للأفراد و / أو الأسر - على سبيل المثال العمر والصحة والفقر والوضع الوظيفي؛ والتي؛

ب. قد تؤثر سلبًا على رفاهية الأفراد و / أو الأسر، من خلال فرض متطلبات إضافية على مواردهم أو عن طريق تخفيض دخلهم.

12. ما يميز طبيعة المخاطر الاجتماعية عن غيرها من المخاطر هي أنها ترتبط مباشرة بخصائص الفرد و / أو الأسرة. حيث أن الظرف أو الحدث الذي قد يؤدي أو يساهم في وقوع حدث غير مخطط له أو غير مرغوب فيه، ينشأ أساسا من خصائص الفرد أو الأسرة. وهذا ما يميز المخاطر الاجتماعية عن المخاطر الأخرى، التي تنشأ عن ظروف أو أحداث أخرى غير متعلقة بخصائص الفرد أو الأسرة.

مثال 42.6 - المخاطر الاجتماعية

تعتبر منح البطالة منافع اجتماعية لأن الحالة أو الحدث أو الظرف الذي تغطيه منح البطالة ينشأ عن الخصائص المعيشية للأفراد و / أو الأسر - وفي هذه الحالة، التغيير في الوضع الوظيفي للفرد.

لا تعتبر المساعدات المقدمة فور وقوع كوارث طبيعية (على سبيل المثال حريق..) منافع اجتماعية. نظرًا لأن الخطر يتعلق بالجغرافيا وليس الأفراد و / أو الأسر، وبهذا فإن هذا الخطر ليس خطرًا اجتماعيًا.

المنافع الإجتماعية - المنهج العام

الاعتراف بالالتزام المتعلق بخطط المنافع الاجتماعية

13. يجب على الجهة الإتحادية الاعتراف بالالتزام المتعلق بخطط المنافع الإجتماعية عندما تتوفر شروط الاعتراف التالية:

أ. يكون لدى الجهة الإتحادية التزاما حاليا نتيجة لحدث سابق؛
ب. أن يكون هناك احتمال تدفق صادر للموارد المتمثلة في منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام؛ و
ت. يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الإلتزام.
ث. وعندما لا تتم تلبية تلك الشروط، لا يتم الاعتراف بأي التزام. وفيما يلي شرح عن شروط الاعتراف المذكورة أعلاه.

الحدث السابق

14. يطلق على الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء التزام حالي حدثا ملزما. ولكي يكون الحدث ملزما، من الضروري أن يستوفي جميع المستفيدين كامل شروط ومعايير الأهلية للتمكن من إستلام دفعات المنافع الإجتماعية. ويعتبر استيفاء الشروط المطلوبة لاستلام كل دفعة من دفعات المنافع الإجتماعية، حدثا ملزما منفصلا بحد ذاته.

15. على سبيل المثال، البقاء على قيد الحياة في الفترة التي يتوجب فيها استيفاء معايير الأهلية قد يكون معيارًا من معايير الأهلية. للاعتراف بالالتزام، يجب أن يستوفي المستفيد معايير وشروط الأهلية (لتلقي دفعات المنافع الاجتماعية) عند أو قبل تاريخ التقرير، حتى وإن كان التحقق الرسمي من هذه الشروط لا يحدث بصفة دورية.

16. في حال عدم استيفاء المستفيد سابقا لمعايير الأهلية للدفعة التالية، أو في حال كان هناك انقطاع في استيفاء معايير الأهلية للمستفيد، فإنه يتم الاعتراف بالالتزام عند استيفاء معايير الأهلية للدفعة التالية للمرة الأولى أو عندما يتم استيفاء جميع معايير الأهلية. قد تشمل الأمثلة ما يلي:

أ. بلوغ سن التقاعد (في حالة معاش التقاعد)؛
ب. وفاة شريك (في حالة استحقاق الورثة)؛
ت. العطول عن العمل (في حالة منح البطالة)

17. عند استيفاء المستفيد مسبقا لشروط التأهل دون فترة انقطاع في استيفاء تلك الشروط، يتم الاعتراف بإعانة اجتماعيه في كل مرة يتم فيها إستيفاء الشروط.

18. يعتمد تقييم شرط البقاء على قيد الحياة كشرط تأهل منفصل، بناء على خصائص كل خطة من خطط المنافع الإجتماعية. حيث يمكن في بعض الحالات عدم اشتراطه بصفة منفصلة عندما يتم تناول ذلك بشكل غير مباشر من خلال شرط تأهل آخر. على سبيل المثال:

أ. يمكن أن تكون الإعانة الإجتماعية مستحقة الدفع فقط للعاطلين عن العمل، الذين فقدوا وظائفهم والمتاحين للعمل (وهو ما يعني ضمنيا البقاء على قيد الحياة)

ب. يمكن ألا يكون البقاء على قيد الحياة شرطا لتأهل المتلقي للإعانة الإجتماعية. حيث يمكن أن يتم دفع الإعانة الخاصة بالطفل للوالدين أو أولياء أمر الطفل. وبالتالي فإن دفعة الإعانة تعتمد على كون الطفل على قيد الحياة وليس الوالدين أو أولياء الأمر.

ت. يمكن نقل المنافع إلى الورثة بعد وفاة المنتفع (في حالة استحقاق الورثة)؛

تقوم الجهة الإتحادية بمراعاة كيفية تأثير شرط البقاء على قيد الحياة، على الإعتراف بكل خطة من خطط المنافع الإجتماعية.

التدفق الصادر المحتمل للموارد

19. حتى يحقق التزام ما شروط الاعتراف فإنه يجب أن يكون هناك احتمالية تدفق صادر للموارد المتمثلة بالمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الإلتزام. إن الالتزام الذي يمكن للجهة الإتحادية تسويته دون تدفق صادر للموارد لا يعتبر التزامًا.

20. من الممكن أن تكون هناك شكوك محيطة بالمبلغ الذي سيتم الاعتراف به كالتزام. إن استخدام التقديرات هو جزء أساسي في إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق ولا يقلل من موثوقيتها.

21. إن الشكوك المحيطة بالتدفق الصادر للموارد لا يمكن أن يمنع الجهة الاتحادية من الاعتراف بالالتزام إلا في حال كانت هذه الشكوك عالية بدرجة تقلل من الموثوقية والعرض العادل للبيانات المالية. يجب على الجهة الإتحادية أخذ الشكوك المحيطة بعين الاعتبار عند قياس الإلتزام ما لم تمنع هذه الشكوك من الاعتراف به كالتزام.

الاعتراف بالمصروف المتعلق بخطط المنافع الإجتماعية

22. يتعين على الجهة الإتحادية الاعتراف بالمصروف المتعلق بخطط المنافع الاجتماعية في نفس الوقت الذي تم فيه الاعتراف بالتزام.

23. لا يتعين على الجهة الإتحادية الاعتراف بمصروف متعلق بخطط المنافع الاجتماعية عندما يتم دفع المنفعة الإجتماعية قبل استيفاء كافة شروط الأهلية للدفعة التالية. ولكن بدلا من ذلك، يتعين على الجهة الإتحادية الاعتراف بالمبلغ المدفوع مقدمًا كأصل في بيان المركز المالي إلا في حال أصبح المبلغ غير قابل للاسترداد، وفي هذه الحالة، يتوجب على الجهة الإتحادية الاعتراف به مباشرة كمصروف.

قياس الالتزام المتعلق بخطط المنافع الإجتماعية

القياس الأولي للالتزام

24. يتعين على الجهة الإتحادية قياس الإلتزام المتعلق بخطط المنافع الاجتماعية باستعمال أفضل تقدير للنفقات المطلوبة (على سبيل المثال دفعات المنافع الإجتماعية) التي قد تدفعها الجهة الإتحادية بشكل معقول لتسوية الإلتزام الحالي.

25. يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية المحتملة على التقدير الأفضل للنفقات المطلوبة (على سبيل المثال دفعات المنافع الاجتماعية) التي قد تدفعها الجهة الإتحادية لتسوية دفعات المنفعة الإجتماعية.

26. عندما لا يكون متوقعا تسوية الالتزام المتعلق بخطط المنافع الاجتماعية قبل أثني عشر شهرا من تاريخ التقرير الذي تم فيه الاعتراف بالالتزام، تكون قيمة الإلتزام هي القيمة الحالية للمصاريف المطلوبة باستعمال سعر الخصم المناسب كما هو موضح في الفقرة 30.

القياس اللاحق

27. تقوم الجهة الإتحادية بتخفيض رصيد التزام خطط المنافع الاجتماعية بشكل تناسبي مع سداد دفعات المنافع الإجتماعية. وفي حال وجود فرق بين تكلفة تسديد دفعات المنافع الاجتماعية الفعلية ورصيد الالتزام الذي تم تحديده لخطط المنافع الاجتماعية، فإنه يجب أن يتم الاعتراف بهذه الفروقات ضمن الفائض أو العجز في الفترة التي يتم فيها تسوية الالتزام.

28. عندما يتم خصم الإلتزام باستعمال معدل الخصم وفقا للفقرة 26، تقوم الجهة الإتحادية بزيادة رصيد الالتزام والاعتراف بمصروف الفائدة في بيان الأداء المالي في كل فترة تقرير حتى تتم تسوية الالتزام بالكامل.

29. تقوم الجهة الإتحادية بمتابعة الأرصدة المتعلقة بالالتزام عند تاريخ كل تقرير حيث تقوم بتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي للنفقات (أي دفعات المنافع الاجتماعية)، التي ستتكبدها الجهة لتسوية الإلتزام الحالي.

سعر الخصم

30. يجب أن يعكس سعر الخصم المستخدم من قبل الجهة الإتحادية عند احتساب القيمة الحالية للمصاريف المطلوبة لتسوية الالتزام المتعلق بخطط المنافع الاجتماعية، أثر القيمة الزمنية للنقود.

31. يجب أن تتسق العملة ومدة الأداة المالية المختارة لتعكس القيمة الزمنية للنقد مع العملة والمدة المقدرة لالتزام المنافع الاجتماعية.

مثال 42.7 - القياس اللاحق للالتزام المتعلق بخطط المنافع الإجتماعية

تقوم جهة اتحادية بدفع معاش التقاعد للمواطنين الذين بلغوا سن التقاعد المحدد 65 سنة. تخضع خطة المنافع الإجتماعية للتشريعات السارية حيث يُطلب من الأفراد تقديم مساهمات اجتماعية خلال فترة عملهم بنسبة 5% من الراتب الشهري.

تنسب المنافع التي تساوي القيمة الحالية، في التاريخ المتوقع للتقاعد، للمعاش الشهري بنسبة 5% للراتب من تاريخ التقاعد المتوقع وحتى تاريخ الوفاة. وتكون القيمة الحالية لالتزام المنافع الإجتماعية، هي القيمة الحالية لدفعات المعاش الشهري بنسبة 5% من الراتب النهائي، مضروبة بعدد سنوات الخدمة حتى تاريخ إعداد التقارير. ويتم خصم الالتزام لأن دفعات معاش التقاعد الشهري تبدأ في سن ال 65.

في تاريخ 31 مارس، اعلمت الجهة الإتحادية بوفاة عدد من المتقاعدين المستفيدين. حيث بلغت القيمة الحالية للالتزام المعترف به ضمن بيان المركز المالي لهؤلاء الأفراد 1,500,000 درهم اماراتي. وبلغت قيمة الدفعات الفعلية للمنافع حتى تاريخ الوفاة 900,000 درهم اماراتي .

في تاريخ 31 مارس، تقوم الجهة الإتحادية بتسوية الإلتزام، وتقوم بالاعتراف بالفروقات بين الدفعات الفعلية للمنافع والقيمة الحالية للالتزام ضمن الفائض أو العجز للفترة.

تقوم الجهة الإتحادية بتسجيل القيود التالية عند سداد الدفعات:

مثال 42.7 - القياس اللاحق للالتزام المتعلق بخطط المنافع الإجتماعية

الوصف	مدين	دائن
التزام متعلق بخطط المنافع الاجتماعية	900,000	
نقدية - حساب البنك		900,000

كما تقوم الجهة الإتحادية بتسجيل القيود التالية لإلغاء الالتزام المتبقي نتيجة لوفاة المتقاعدين المعنيين:

الوصف	مدين	دائن
التزام متعلق بخطط المنافع الاجتماعية	600,000	
إيرادات أخرى - تسوية التزام خطط المنافع الاجتماعية		600,000

قياس المصروف المتعلق بخطط المنافع الإجتماعية

32. يتعين على الجهة الإتحادية قياس المصروف المتعلق بخطط المنافع الاجتماعية الذي يتم الاعتراف به مبدئيا بمبلغ يعادل مبلغ الالتزام الذي تم قياسه وفقًا للفقرة 24.

33. عندما تقوم الجهة الإتحادية بسداد دفعات المنافع الإجتماعية مسبقا وقبل استيفاء كافة شروط الأهلية للدفعة التالية، يتعين عليها قياس المبلغ المدفوع مقدمًا أو المصروف الذي تم الاعتراف به وفقا للفقرة 23 بقيمة التحويلات النقدية.

مثال 42.8 - الاعتراف والقياس بالالتزام والمصروف المتعلق بالمعاش التقاعد

تقوم جهة اتحادية بدفع معاش تقاعدي شهري ثابت بقيمة 10,000 درهم اماراتي لكل مواطن بلغ سن التقاعد المحدد 65 سنة. يتم دفع معاشات التقاعد بصفة شهرية لجميع الأفراد الذين استوفوا معايير وشروط الأهلية لاستلام المنفعة الاجتماعية (معاش التقاعد)، منذ نهاية الشهر السابق. تجدر الإشارة إلى أن الجهة الاتحادية تقوم بالدفع في نهاية كل شهر.

34. في تاريخ 31 ديسمبر 2022، قامت الجهة الاتحادية بتحديد قيمة المعاش التقاعد الذي سيتم دفعه للأفراد للذين استوفوا معايير وشروط الأهلية في ذلك التاريخ. قدر المبلغ بـ 1,950,500 درهم اماراتي.

مثال 42.8 - الاعتراف والقياس بالالتزام والمصروف المتعلق بالمعاش التقاعد

تسجيل المعاملة في تاريخ 31 ديسمبر 2022؟

تقوم الجهة الاتحادية بتسجيل التزام متعلق بالأفراد الذين بلغوا سن التقاعد، حيث تلتزم بدفع معاشاتهم بصفة شهرية. لذلك تقوم بتسجيل التزام شهري عن مبلغ المعاش التقاعد الذي سيتم دفعه في الشهر المقبل.

على هذا الأساس تقوم الجهة الإتحادية، في تاريخ 31 ديسمبر 2022، بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
مصروف متعلق بخطط المنافع الاجتماعية	1,950,500	
التزام متعلق بخطط المنافع الاجتماعية		1,950,500

35. علما وأن الجهة الاتحادية قامت خلال سنة 2023 بسداد معاشات التقاعد على النحو التالي:

الشهر	المعاش التقاعد المدفوع
يناير 2023	1,950,500
فبراير- ديسمبر 2023	22,258,000
الإجمالي	**24,208,500**

كما قامت خلال شهر يناير 2024، بدفع معاشات تقاعدية قدرت بـ 2,095,750 درهم اماراتي.

احتساب قيمة المصروف الذي قامت الجهة الإتحادية بالاعتراف به خلال سنة 2023

في تاريخ 31 ديسمبر2023 ، قامت الجهة الاتحادية بالاعتراف بالتزام ومصروف متعلق بمعاشات التقاعد التي سيتم دفعها للأفراد للذين استوفوا معايير وشروط الأهلية في ذلك التاريخ. والذي سيتم دفعه في الشهر المقبل (يناير 2024).

وبناءً على ذلك، خلال عام 2023، بلغ إجمالي المبلغ المعترف به كمصروف 24,353,750 درهم اماراتي. فيما يلي تفاصيل هذا المبلغ:

✓ المعاشات المدفوعة في فبراير 2023 حتى ديسمبر 2023 (المتعلقة بالاعتراف بالمصروف من شهر يناير حتى نوفمبر 2023)	22,258,000
✓ المعاشات المدفوعة في 2024 (تم الاعتراف بالتزام ومصروف في ديسمبر 2023)	2,095,750
الإجمالي	**24,353,750**

مثال 42.9 - الاعتراف والقياس بالالتزام والمصروف المتعلق بمعاش التقاعد

تقوم جهة اتحادية بدفع معاش تقاعدي شهري ثابت بقيمة 10,000 درهم اماراتي لكل مواطن بلغ سن التقاعد المحدد 70 سنة. يتم تقدير وتوزيع المبالغ بشكل تناسبي في الأشهر التي يصل فيها الفرد إلى سن التقاعد، وفي الأشهر التي يتوفى فيها الفرد. تجدر الإشارة إلى أن الجهة الاتحادية تقوم بالدفع في نهاية كل شهر.

يُفترض في هذا المثال، أن الجهة الاتحادية لديها معلومات كاملة في تاريخ دفع معاشات التقاعد. وبالتالي، يمثل الفرق بين الالتزام الذي يتم الاعتراف به في شهر ما والمبلغ المدفوع في الشهر الاحق، معاشات التقاعد التناسبية التي تم دفعها للأشخاص الذين بلغوا سن التقاعد خلال ذلك الشهر.

36. في تاريخ 31 ديسمبر 2022، قامت الجهة بتحديد قيمة معاش التقاعد الذي سيتم دفعه للأفراد للذين استوفوا معايير وشروط الأهلية في ذلك التاريخ. قدر المبلغ بـ 2,990,656 درهم اماراتي.

تقوم الجهة الإتحادية، في تاريخ 31 ديسمبر 2022، بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
مصروف متعلق بخطط المنافع الإجتماعية	2,990,656	
التزام متعلق بخطط المنافع الإجتماعية		2,990,656

37. في تاريخ 31 يناير2024، قامت الجهة الاتحادية بدفع معاشات تقاعدية بمبلغ إجمالي قدره 3,053,576 درهم اماراتي .تتكون هذه الدفعة من ثلاث عناصر كما يلي:

✓ معاشات التقاعد الكاملة التي دفعت للأفراد المتقاعدين المؤهلين في 31 ديسمبر 2023 ولا يزالون مؤهلين في 31 يناير 2024	2,979,600
✓ معاشات التقاعد التناسبية التي دفعت للأفراد المتقاعدين المؤهلين في 31 ديسمبر 2023 والذين توفوا خلال يناير 2024	36,420
✓ معاشات التقاعد التناسبية التي دفعت للأفراد الذين بلغوا سن التقاعد خلال يناير 2024	37,556
الإجمالي	**3,053,576**

علما وأن الجهة الاتحادية قامت بإصدار بياناتها المالية لسنة 2023 بعد دفع معاشات التقاعد لشهر يناير 2024.

قامت الجهة الاتحادية باحتساب قيمة التزام المدرج في البيانات المالية كما في تاريخ 31 ديسمبر 2023 كما يلي:

مثال 42.9 - الاعتراف والقياس بالالتزام والمصروف المتعلق بمعاش التقاعد

في تاريخ 31 ديسمبر 2023، قامت الجهة بالاعتراف بالتزام متعلق بمعاشات التقاعد التي سيتم دفعها للأفراد للذين استوفوا معايير وشروط الأهلية في ذلك التاريخ. ونظرًا لأنه تم إصدار بياناتها المالية لسنة 2023 بعد دفع معاشات التقاعد لشهر يناير 2024، فإن الجهة تستخدم المعلومات المتاحة في ذلك الوقت لإعداد بياناتها المالية.

وبناء على ذلك، تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالتزام قدره 3,016,020 درهم اماراتي. فيما يلي تفاصيل هذا المبلغ:

✓ المعاشات التقاعدية الكاملة التي دفعت للأفراد المتقاعدين المؤهلين في 31 ديسمبر 2023 ولا يزالون مؤهلين في 31 يناير 2024	2,979,600
✓ ومعاشات التقاعد التناسبية التي دفعت للأفراد المتقاعدين المؤهلين في 31 ديسمبر 2023 والذين توفوا خلال يناير 2024	36,420
الإجمالي	**3,016,020**

لا يشمل الإلتزام معاشات التقاعد التناسبية التي دفعت للأفراد الذين بلغوا سن التقاعد خلال يناير2024 لأنهم لم يستوفوا معايير الأهلية كما في 31 ديسمبر 2023.

الإفصاح

34. تهدف الإفصاحات بموجب المنهج العام، بالإضافة إلى المعلومات المتوفرة في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغييرات في صافي الأصول / حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية، إلى تمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة الآثار المالية الواردة من المنافع الاجتماعية على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة الإتحادية. تحدد الفقرات 35-37 متطلبات الإفصاح.

35. تفصح الجهة الإتحادية عن المعلومات التالية:

أ. خصائص خطط المنافع الاجتماعية؛ و

ب. العوامل الديمغرافية والاقتصادية وغيرها من العوامل الخارجية التي قد تؤثر على خطط المنافع الاجتماعية.

36. لتلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 35، يجب على الجهة الإتحادية أن تفصح عن:

أ. معلومات عن خصائص خطط المنافع الاجتماعية لديها ، بما في ذلك:

✓ طبيعة المنافع الاجتماعية التي تقدمها الخطط (على سبيل المثال، معاشات التقاعد ومنح البطالة ومنح الأطفال).

- ✓ الخصائص الرئيسية لخطط المنافع الاجتماعية، على سبيل المثال وصف الإطار التشريعي الذي يحكم الخطط، ملخص لشروط ومعايير الأهلية الرئيسية التي يجب تلبيتها للحصول على المنافع الاجتماعية، بيان حول كيفية الحصول على معلومات إضافية حول الخطط.
- ✓ وصف لكيفية تمويل الخطط، بما في ذلك ما إذا كان تمويل الخطط يتم توفيره من خلال تخصيص اعتمادات الميزانية، أو عن طريق تحويلات من جهة اتحادية أخرى، أو من خلال وسائل أخرى. في حال تم تمويل الخطط (سواء بشكل كامل أو جزئي) من خلال المساهمات الاجتماعية، فيجب على الجهة الإتحادية توفير المعلومات التالية:
  - إشارة مرجعية إلى موقع المعلومات حول تلك المساهمات الاجتماعية وأية أصول تم تخصيصها (عندما يتم تضمين هذه المعلومات في البيانات المالية للجهة الإتحادية)؛ أو
  - بيان بشأن توفر المعلومات حول تلك المساهمات الاجتماعية وأية أصول تم تخصيصها في البيانات المالية لجهة إتحادية أخرى وكيفية الحصول على هذه المعلومات.
- ✓ وصف للعوامل الديموغرافية والاقتصادية والعوامل الخارجية الأخرى التي من شأنها أن تؤثر على مستوى الإنفاق في إطار خطط المنافع الاجتماعية. يمكن عرض هذا الوصف بشكل مجمع عندما تؤثر نفس العوامل الديموغرافية والاقتصادية وغيرها من العوامل الخارجية على عدد من خطط المنافع الاجتماعية بطريقة مماثلة.

ب. إجمالي الإنفاق على المنافع الاجتماعية الذي تم الاعتراف به في بيان الأداء المالي، والذي تم تحليله من خلال خطط المنافع الاجتماعية.

ت. وصف لأي تعديلات مهمة على خطط المنافع الاجتماعية التي تم إجراؤها خلال الفترة المشمولة بالتقرير، بالإضافة إلى وصف الأثر المتوقع للتعديلات. تشمل التعديلات على خطط المنافع الاجتماعية، على سبيل المثال لا الحصر:

- ✓ تغييرات في مستوى المنافع الاجتماعية المقدمة؛ و
- ✓ تغييرات في معايير وشروط الأهلية، والتي تشمل الأفراد و / أو الأسر المعنية بخطط المنافع الاجتماعية.

37. تقوم الجهة الإتحادية، عند تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب هذه الفقرة، بالأخذ بالاعتبار متطلبات معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية1 - عرض البيانات الماليّة، فيما يتعلق بالأهمية النسبية والتجميع.

الأحكام الانتقالية

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي، عند محاسبة خطط المنافع الاجتماعية التي تم الاعتراف بها وقياسها، والتي تم الإفصاح عنها، وفقًا للمنهج العام (انظر الفقرات 13-37). وذلك وفقًا للمعيار المعيار 3 - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة.

يتعين على الجهة الإتحادية تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2023.

المراجع الفنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 42 - المنافع الاجتماع.

الملحق 1 – المعايير الصادرة حديثا

جدول محتويات الملحق 1 - المعايير الصادرة حديثا

المعيار 45 - الممتلكات والآلات والمعدات 1017
تاريخ النفاذ 1047
الأحكام الانتقالية 1048
المراجع الفنية 1048
المعيار 46 - القياس 1049
الأحكام الانتقالية 1067
تاريخ النفاذ 1067
المراجع الفنية 1067
المعيار 47 - الايرادات 1109
الأحكام الانتقالية 1185
تاريخ النفاذ 1187
المراجع الفنية 1187
المعيار 48 - مصروفات التحويل 1188
الأحكام الانتقالية 1229
تاريخ النفاذ 1229
المراجع التقنية 1229
المعيار 49 - خطط منافع التقاعد 1230
تاريخ النفاذ 1252
الأحكام الانتقالية 1252
المراجع الفنية 1252

المعيار 45 – الممتلكات والآلات والمعدات

جدول محتويات معيار الممتلكات والآلات والمعدات

متابعة تطوير الوثيقة 1019
مقدمة 1020
التعريفات 1021
المعيار 45 - الممتلكات والآلات والمعدات 1022
تاريخ النفاذ 1047
الأحكام الانتقالية 1048
توقف عن تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17 1048
المراجع الفنية 1048

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بالممتلكات والآلات والمعدات الخاصة بهذه الحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى			

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا لمعيار المحاسبة الذي ينطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بالممتلكات والآلات والمعدات، ويتضمن كيفية الاعتراف والقياس والعرض لهذه العمليات وطريقة الإفصاح عنها في البيانات الماليّة.

ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛
- الهيئات الاتحاديّة.

وفيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
القيمة الدفترية	المبلغ الذي يُعترف به للأصل بعد خصم أي استهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في قيمته.
فئة من الممتلكات والآلات والمعدات	مجموعة الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة المماثلة في عمليات الجهة الاتحاديّة، والتي تظهر ضمن فئة موحّدة لغرض الإفصاح في البيانات الماليّة.
المبلغ القابل للاستهلاك	هو تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محل التكلفة، مطروحًا منه القيمة المتبقية.
الاستهلاك	وهو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك/ الإطفاء للأصل على مدى عمره الإنتاجي.
الممتلكات والآلات والمعدات	هي الأصول الملموسة التي: تحتفظ بها الجهة الاتحاديّة لاستخدامها في إنتاج، أو تزويد البضائع، أو الخدمات، أو لتأجيرها للآخرين، أو لأغراض إدارية ويتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة مالية واحدة.
القيمة المتبقية للأصل	هي المبلغ المقدر الذي يمكن للجهة الاتحادية الحصول عليه حالياً عند التخلص من الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للتخلص منه، إذا كان الأصل قد بلغ العمر والحالة المتوقعة في نهاية عمره الإنتاجي.
العمر الإنتاجي	الفترة التي يتوقع خلالها أن يكون فيها الأصل متاحًا للاستخدام من قبل الجهة الاتحاديّة.

المعيار 45 – الممتلكات والآلات والمعدات

المعيار 45 - الممتلكات والآلات والمعدات

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناءً على متطلبات المعيار رقم 45 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والمتعلق بالممتلكات، والآلات، والمعدات. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 45 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الممتلكات والآلات والمعدات

هدف المعيار 1024
النطاق 1024
الاعتراف 1027
التكلفة الأولية 1030
التكلفة اللاحقة 1030
القياس الأولي 1033
عناصر التكلفة 1033
قياس التكلفة 1036
تبادل أصول 1036
القياس اللاحق 1037
نموذج التكلفة التاريخية 1037
الاستهلاك 1038
المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك 1039
تحديد العمر الإنتاجي للأصل 1040
الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة 1041
المراجعات السنوية لانخفاض القيمة للأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة 1041
طريقة الاستهلاك 1041
انخفاض القيمة 1042
تعويض انخفاض القيمة 1042
إلغاء الاعتراف 1043
الإفصاحات 1045
الإفصاحات العامة عن الممتلكات والآلات والمعدات 1045
الإفصاح عن الممتلكات والآلات والمعدات التراثية غير المعترف بها 1047
تاريخ النفاذ 1047
الأحكام الانتقالية 1048
توقف عن تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17 1048
المراجع الفنية 1048

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى فهم وشرح المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات وتحديد المتطلبات المتعلقة بالإعتراف وقياس هذه الأصول وشرح متطلبات القيا س اللاحق والعر ض والإفصاحات المتعلقة بالممتلكات والآلات والمعدات .يتطرق هذا المعيار أساسا الى المواضيع الرئيسية المتعلقة بالاعتراف بالأصول، وتحديد قيمتها الدفترية، ومصاريف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي يجب الاعتراف بها.

النطاق

2. ينطبق هذا المعيار على جميع الجهات الاتحادية المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية والمفصلة في مقدمة الدليل. يجب على الجهة الاتحادية التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والآلات والمعدات، إلا في الحالات التي يتطلب أو يسمح فيها معيار آخر بمعالجة محاسبية مختلفة

3. لا ينطبق هذا المعيار على:

أ. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي باستثناء النباتات المثمرة التي تقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 27 "الزراعة"، حيث ينطبق هذا المعيار على النباتات المثمرة، ولكنه لا ينطبق على المنتجات التي تؤتيها النباتات المثمرة؛

ب. الممتلكات والآلات والمعدات المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 44 " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة ":

إلا أن هذا المعيار ينطبق على الممتلكات والآلات والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة الأصول الموضحة في الفقرة 3 (أ).

4. ينطبق هذا المعيار على جميع الممتلكات والآلات والمعدات بما في ذلك:

أ. الأصول التراثية؛

ب. أصول البنية التحتية؛

ت. أصول ترتيبات امتياز تقديم الخدمات بعد الاعتراف الأولي والقياس وفقًا لمعيار رقم 32 " ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح "؛ و

ث. المعدات العسكرية.

الأصول التراثية

5. توصف بعض الأصول على أنها "أصول تراثية" نظرا لندرتها و/أو أهميتها فيما يتعلق على سبيل المثال وليس الحصر، بخصائصها الأثرية، أو المعمارية، أو الزراعية، أو الفنية، أو الثقافية، أو البيئية، أو التاريخية، أو الطبيعية، أو العلمية، أو التكنولوجية. وعادةً ما تهدف الجهات إلى الاحتفاظ بالأصول التراثية لفترات طويلة والحفاظ عليها لفائدة الأجيال الحالية والمستقبلية. ومن أمثلة الأصول التراثية المباني التاريخية، والنُصب التذكارية، ومواقع الآثار والمتاحف، والأعمال الفنية.

6. تتميز الأصول التراثية عادةً بالخصائص التالية:

أ. توجد قيود على استخدامها و/أو التخلص منها؛
ب. لا يمكن استبدالها؛ و
ت. لها عمر إنتاجي طويل وأحيانًا غير محدد.

أصول البنية التحتية

7. توصف بعض الممتلكات والآلات والمعدات بأنها أصول البنية التحتية لأنها تتكون من عدد من الأصول التي تشكل شبكات أو أنظمة تخدم المجتمع بشكل عام. وعادةً ما تتميز أصول البنية التحتية بعمر طويل لأن الأصول التي تشكل هذه الشبكات أو الأنظمة يتم صيانتها واستبدالها وتجديدها باستمرار. إذا تمت إزالة عدد من هذه الأصول، فقد لا يمكن أن يحقق النظام أو الشبكة الهدف من إمكانية الخدمة.

8. تتميز أصول البنية التحتية عادةً بالخصائص التالية:

أ. تكون شبكات أو أنظمة؛ و
ب. تتميز بعمر إنتاجي طويل.

9. فيما يلي أمثلة عن أصول البنية التحتية:

أ. شبكات نقل الكهرباء، التي قد تتضمن أصولًا مثل محطات توليد الطاقة، ومحطات التوزيع، ومحطات التحويل، وأبراج خطوط النقل، ومعدات نظام التوزيع، ومراكز التحكم في الطاقة، وأنظمة ومعدات الاتصال، ومعدات احتياطية للطاقة في حالات الطوارئ، ومراكز العمليات الطارئة، ومرافق الخدمة والصيانة؛
ب. شبكات الطرقات، التي قد تتضمن أصولًا مثل الأرصفة، والطبقات التحتية، وحواف الطريق والحواجز، والممرات الجانبية، والجسور، والإشارات والإنارة؛ و
ت. أنظمة المياه، التي قد تتضمن أصولًا مثل السدود، والأنابيب، والأنفاق، والقنوات، والخزانات، والآبار، والمضخات، ومحطات المعالجة.

المعدات العسكرية

10. عادةً ما تستوفي الأسلحة والمعدات العسكرية تعريف الممتلكات والآلات والمعدات، ويجب الاعتراف بها وفقًا لهذا المعيار. تشمل أنظمة الأسلحة المركبات والمعدات الأخرى، مثل السفن الحربية، والغواصات، والطائرات العسكرية، والدبابات، وحاملات الصواريخ ومنصات الإطلاق التي تُستخدم بشكل مستمر في تقديم خدمات الدفاع. يمكن لبعض البنود التي تُستخدم لمرة واحدة، مثل بعض أنواع الصواريخ الباليستية، أن تقدم خدمة الردع المستمرة، وبالتالي يمكن تصنيفها كمعدات عسكرية.

تقييم السيطرة لبنود الممتلكات والآلات والمعدات

11. قد يكون هناك عدم يقين بشأن ما إذا كانت بعض بنود الممتلكات والآلات والمعدات تعتبر أصولًا وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 1، "عرض البيانات المالية". يتطلب الاعتراف ببند معين من الممتلكات والآلات والمعدات كأصل استيفاء ثلاثة شروط:

أ. أن يكون الأصل بمثابة مورد للمنافع.
ب. أن يكون تحت سيطرة الجهة الاتحادية.
ت. أن يكون قد نشأ عن معاملة أو حدث سابق.

12. تعتبر البنود التي تستخدمها الجهة لتقديم الخدمات إلى العامة موارد من منظور الجهة الاتحادية عندما تساهم هذه الخدمات في تحقيق أهداف الجهة المتعلقة بتقديم الخدمات وأهدافها الأخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تكون للبنود التراثية التي تُستخدم فقط لصالح العامة، إمكانية الخدمة محتملة، وتُعد موارد، لأن الجهة تهدف إلى إتاحة التراث للعامة .وعلى نحو مماثل تعتبر الأصول البنية التحتية التي تُستخدم لتقديم الخدمات للعامة، (كشبكات الطرق أو أنظمة المياه)، موارد للجهة التي تحتفظ بها إذا كانت تلك الخدمات تساهم في تحقيق أهداف الجهة المتعلقة بتقديم الخدمات وأهدافها الأخرى.

13. لتقييم السيطرة على الأصول، تقوم الجهة الاتحادية بتقييم ما إذا كان هناك مؤشر واحد أو أكثر من مؤشرات السيطرة التالية:

أ. الملكية القانونية.
ب. الوصول إلى الأصل أو القدرة على منع الآخرين أو تقييد وصولهم إلى الأصل.
ت. الوسائل التي تضمن استخدام الأصل لتحقيق أهداف الجهة الاتحادية.
ث. وجود حق واجب النفاذ لتحقيق إمكانية الخدمة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية من الأصل.

إن تحقيق السيطرة يُعد أكثر احتمالًا إذا استوفت الجهة معظم هذه المؤشرات، لكن التقييم يتطلب استخدام الحكم المهني. قد تكون السيطرة موجودة حتى مع استيفاء بعض المؤشرات فقط، وقد تكون غير موجودة رغم استيفاء معظمها.

14. لا يوجد مؤشر واحد يعتبر أكثر أهمية من الآخر. فالملكية القانونية هي مجرد مؤشر واحد على إثبات السيطرة على الأصل. قد تثبت الجهة أنها تسيطر على الأصل حتى في حال عدم وجود ملكية قانونية، لأنها تستطيع توجيه استخدام الأصل والحصول على المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة التي قد تنتج عنه. وعلى العكس، قد تكون للجهة ملكية قانونية لكنها لا تملك حقوقًا في إمكانية الخدمة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية مستقبلية. في مثل هذه الحالات، تأخذ الجهة الاتحادية في الاعتبار "الجوهر على الشكل" عند تحديد ما إذا كانت تسيطر على الأصل.

مثال 45.1 - تقييم السيطرة على الأراضي الواقعة تحت أو فوق الممتلكات والآلات والمعدات

يُوضح المثال المبدأ الخاص بتحديد الجهة المُعدّة للتقارير التي تسيطر على الأرض الواقعة تحت شبكة الطرق، حيث تكون للجهة ملكية قانونية للأرض وحق الوصول المباشر إليها، بالإضافة إلى الحق في تقييد أو منع وصول الآخرين إليها.

تدخل جهة حكومية محلية في ترتيب ملزم طويل الأجل مع الحكومة الاتحادية لبناء طريق يمر عبر متنزه اتحادي. الأرض مملوكة قانونيًا للحكومة الاتحادية، التي تحتفظ بسندات ملكية الأرض، قامت الجهة الحكومية ببناء طريق بطول 200 ميل يربط بين اثنتين من أكبر مدنها. ينقل هذا الطريق الحافلات والسيارات والمركبات التجارية بين المدينتين، وقد ساهم بشكل كبير في تقليص وقت السفر بينهما.

تسيطر الحكومة الاتحادية على الأرض لعدة أسباب رئيسية:

أ. تمتلك الأرض قانونيًا؛
ب. تحتفظ بجميع الحقوق على الأرض، حيث يمكنها إلغاء الترتيب الملزم في أي وقت؛ و

ت. تحتفظ بالقدرة على توليد منافع اقتصادية من بيع الأرض. وتمتلك الحكومة الاتحادية الحق في بيع الأرض في أي وقت ويمكنها اختيار المشتري وتحديد السعر حسب تقديرها.

على الرغم من أن الجهة الحكومية لديها القدرة على ضمان استخدام الأرض الواقعة مباشرة أسفل الطريق لتحقيق أهدافها، أي أن الحكومة الاتحادية لا تحصل على أي إمكانية خدمة أو منافع اقتصادية من الأرض خلال فترة استخدام الطريق، ومع ذلك فأن هذا الاستخدام وحده غير كافٍ لدعم سيطرة الجهة الحكومية على الأرض. تدعم المؤشرات الأخرى إلى احتفاظ الحكومة الاتحادية بالسيطرة.

في حالة بقاء الحقائق والظروف كما هي، باستثناء أن الأرض تم نقلها إلى الجهة الحكومية وأصبح لديها استخدام غير محدود وغير مقيد للأرض دون امتلاك الأرض قانونيًا. على الرغم من أن الجهة الحكومية لا تمتلك الأرض قانونيًا، فإنها تسيطر على الأرض لأنها:

أ. تمتلك الحق في الوصول المباشر إلى الأرض ويمكنها تقييد أو منع وصول الآخرين إليها لأنها تتمتع باستخدام غير محدود وغير مقيد للأرض. مما يسمح لها بتحديد كيفية استخدام الأرض؛
ب. تضمن استخدام الارض لتحقيق إمكانية الخدمة أو لديها القدرة على توليد منافع اقتصادية؛ و
ت. تَضمن استخدام الأرض لتحقيق هدف إمكانية الخدمة للجهة الحكومية حيث ستسمح الأرض للجهة الحكومية ببناء طريق لنقل المركبات والبضائع بين المدينتين.

الاعتراف

15. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإعتراف ببند من الممتلكات والآلات والمعدات، فقط عند توفر الشروط التالية:

أ. من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بهذا البند إلى الجهة الاتحادية؛ و
ب. يمكن قياس البند بشكل موثوق؛ و
ت. إذا كانت الجهة الاتحاديّة قادرة على إثبات سيطرتها على الأصل.

16. يتم الاعتراف بالبنود مثل قطع الغيار، والمعدات الاحتياطية، ومعدات الصيانة وفقًا لهذا المعيار عندما تستوفي تعريف الممتلكات والآلات والمعدات. أما في الحالات الأخرى، فيتم تصنيف هذه البنود كمخزون (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 12، "المخزون").

17. إذا كانت الجهة الاتحادية تمتلك ممتلكات وآلات ومعدات تراثية تستوفي تعريف الأصل، ولكنها لا تستوفي مبدأ الاعتراف لأنه لا يمكن قياسها بشكل موثوق، فيجب الإفصاح عن المعلومات كما هو مطلوب في الفقرة 82 في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية. عندما تتوفر معلومات حول التكلفة أو القيمة الجارية، يجب على الجهة الاتحادية، الاعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات التراثية اعتباراً من ذلك التاريخ وتطبيق مبادئ القياس الواردة في هذا المعيار.

مثال 45.2 - الإعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات من خلال معاملات تبادلية

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة الصحة بشراء ثلاث حافلات من طرف ثالث بقيمة 600,000 درهم إماراتي.

على هذا الأساس تقوم وزارة الصحة بالاعتراف بالحافلات ضمن الممتلكات والآلات والمعدات، نظراً لاستيفاء جميع الشروط:

- ✓ تدفق منافع اقتصادية وإمكانية الخدمة.
- ✓ يمكن قياس التكلفة بشكل موثوق.
- ✓ أصبحت وزارة الصحة تسيطر على الحافلات من خلال الاستحواذ عليها.

وعلى هذا الأساس تقوم وزارة الصحة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - حافلات	600,000	
نقدية - حساب البنك		600,000

مثال 45.3 - الاعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات من خلال معاملات غير تبادلية

قامت وزارة الصحة بتحويل حافلة إلى وزارة البنية التحتية بناءً على إتفاقية بين الطرفين، حيث تنص الاتفاقية على نقل ملكية الحافلة إلى وزارة البنية التحتية واستعمالها خلال المدة الزمنية المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل. إن التكلفة الاعتبارية للحافلة التي تم تحويلها هي 250,000 درهم إماراتي. وبناء على ذلك، سيتم تسجيل الأصل المستلم بتكلفته الاعتبارية على ان يتم في المقابل تسجيل الإلتزام (إيراد مؤجل) الناتج عن الاتفاقية أعلاه.

وعلى هذا الأساس تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت – حافلة	250,000	
إلتزام - إيراد مؤجل		250,000

مثال 45.3 - الاعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات من خلال معاملات غير تبادلية

وخلال فترة استعمال الأصل، وبعد استيفاء الشروط الضمنية (استعمال الأصل خلال الفترة الزمنية المتبقية والمتوقعة أن تكون لمدة 5 سنوات) ، تم تسجيل إستهلاك الفترة بقيمة 50,000 درهم إماراتي. وبناءً على ذلك، سيتم تسجيل الإستهلاك بالإضافة إلى إيراد من معاملة غير تبادلية لتخفيض قيمة الإلتزام (الإيراد المؤجل) المسجل مسبقا.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروف إستهلاك - حافلة	50,000	
إستهلاك متراكم - حافلة		50,000

الوصف	مدين	دائن
إلتزام - إيراد مؤجل	50,000	
ايراد من معاملة غير تبادلية		50,000

18. لا يوضح هذا المعيار ما هي وحدة الأصل التي تشكل جزءاً من الممتلكات والآلات والمعدات. وبالتالي، قد يكون من الملائم:

أ. تجزئة البنود الفردية الهامة، مثل الطوابق داخل مبنى، إلى وحدات حساب منفصلة عندما يكون الهدف من احتفاظ الجهة بالمبنى هو تحقيق كل من القدرة التشغيلية والمالية معاً، أو

ب. تجميع البنود الفردية غير الهامة مثل القوالب والأدوات، الكتب في المكتبات، ملحقات الكمبيوتر، والبنود الصغيرة من المعدات، وتطبيق المعيار على القيمة الإجمالية.

19. تقوم الجهة الاتحادية بموجب مبدأ الاعتراف بتسجيل كافة تكاليف ممتلكاتها وآلاتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي أصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقا للإضافة على أي من تلك الأصول أو استبدال جزء منها أو وضعها للصيانة. قد تشمل تكلفة بند من الممتلكات والآلات والمعدات كذلك التكاليف المتعلقة بعقود إيجار الأصول التي تُستخدم لبناء، أو إضافة، أو استبدال، أو صيانة بند من الممتلكات والآلات والمعدات، مثل استهلاك أصول حق الاستخدام.

التكلفة الأولية

20. قد تكون بعض الممتلكات والآلات والمعدات ضرورية لتلبية متطلبات السلامة أو الحفاظ على البيئة. على الرغم من انها لا تزيد مباشرة من المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة لأصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات إلا أنها يمكن أن تكون ضرورية لتحقيق منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من أصول أخرى. وعلى سبيل المثال، قد تقتضي تشريعات الحماية من الحرائق أن تقوم المستشفى بتركيب معدات إطفاء للحرائق جديدة، ويعترف بها كأصل ذات علاقة إلى الحد القابل للإسترداد وذلك لتمكين تشغيل المستشفى بما يتفق مع القوانين. يتم الإعتراف بهذه الأصول وفقا للقيمة الدفترية لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة. ويتم مراجعة القيمة الدفترية بشكل سنوي لتحديد أي انخفاض على القيمة وذلك وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد".

التكلفة اللاحقة

21. بموجب مبدأ الاعتراف، الوارد في الفقرة 15، لا تعترف الجهة الاتحاديّة بالمبلغ المسجل لأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات بمصاريف الصيانة اليومية أو الروتينية للأصل، حيث يتم الاعتراف بهذه المبالغ ضمن بيان الأداء المالي للفترة التي تم فيها إنجاز اعمال الصيانة. تشتمل تكاليف الصيانة اليومية أو الروتينية بشكل رئيسي تكاليف العمالة والأصول القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشتمل على تكلفة الأجزاء الصغيرة.

مثال 45.4 - الاعتراف بأصل يشمل التكاليف المتعلقة به

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة التربية والتعليم بشراء العديد من أجهزة الكمبيوتر من طرف ثالث بقيمة 100,000 درهم اماراتي بما في ذلك رسوم جمركية غير قابلة للإسترداد بقيمة 20,000 درهم اماراتي. بالإضافة إلى ذلك تكبدت الوزارة تكاليف بلغت 6,000 درهم اماراتي لنقل الأجهزة إلى موقع الوزارة و4,000 درهم اماراتي لتركيب الأجهزة.

وعلى هذا الأساس تقوم وزارة التربية والتعليم بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - أجهزة الكمبيوتر *	110,000	
نقدية - حساب البنك		110,000

* تم الإحتساب كما يلي: 100,000+6,000+4,000

22. قد تتطلب أجزاء بعض أصول الممتلكات والآلات والمعدات أن يتم استبدالها خلال فترات منتظمة. على سبيل المثال، قد يحتاج الطريق إلى إعادة تسوية سطحه كل بضع سنوات، أو قد تتطلب أجزاء داخلية للطائرة مثل المقاعد والمطابخ استبدالها عدة مرات خلال عمر هيكل الطائرة. قد تتطلب بعض أصول الممتلكات والآلات والمعدات أيضًا إجراء استبدال أقل تكرارًا، مثل استبدال الجدران الداخلية لمبنى. وبموجب مبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة 15، تعترف الجهة الاتحاديّة في المبلغ المسجل لأي أصل من الممتلكات والآلات والمعدات بتكلفة استبدال أي جزء من هذا البند عندما يتم تكبد تلك التكلفة إذا تم استيفاء معايير الاعتراف. على أن يتم إلغاء الاعتراف بالقيمة الدفترية لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقًا لأحكام إلغاء الاعتراف الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرات 68-74).

مثال 45.5 - الاعتراف بتكاليف استبدال عنصر كأصل

قامت جهة اتحادية بشراء حافلة بقيمة 250,000 درهم إماراتي حيث قدر العمر الإنتاجي لهذه الحفلة بـ 5 سنوات. عند إنتهاء السنة الثالثة، قامت الجهة الاتحاديّة بتغيير محرك الحافلة بقيمة 60,000 درهم إماراتي. غير انه عند الاعتراف الاولي بالحافلة لم تتمكن الجهة الاتحاديّة من قياس وتجزئة عنصر "المحرك ". بتاريخ تغير المحرك، تبين البيانات الماليّة للجهة الاتحاديّة ما يلي:

- ✓ تكلفة الحافلة 250,000 درهم إماراتي.
- ✓ الاستهلاك المتراكم 150,000 درهم إماراتي.
- ✓ القيمة الدفترية 100,000 درهم إماراتي.

على هذا الأساس سيتم رسملة المحرك الجديد بقيمة التكلفة، ولكن يجب على الجهة الاتحاديّة استبعاد قيمة الجزء المستبدل. وبما أنه لم تتمكن الجهة الاتحاديّة من تجزئة الحافلة عند الاعتراف الاولي، ستقوم الجهة باعتماد تكلفة المحرك الجديد كقيمة استدلالية لاستبعاد قيمة المحرك القديم. أما فيما يتعلق بالاستهلاك المتراكم، سيتم احتسابها باعتماد مبدأ التناسب بين تكلفة الحافلة وقيمة المحرك الجديد. وبذلك تبلغ قيمة الاستهلاك المتراكم المستبعد: 150,000x(60,000/250,000) = 36,000درهم إماراتي.

وعلى هذا الأساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية:

تسجيل رسملة المحرك الجديد

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - حافلة (محرك جديد)	60,000	
نقدية - حساب البنك		60,000

مثال 45.5 - الاعتراف بتكاليف استبدال عنصر كأصل

تسجيل استبعاد المحرك القديم

الوصف	مدين	دائن
الاستهلاك المتراكم - حافلة	36,000	
خسارة من التلف	24,000	
أصل ثابت - حافلة (محرك قديم)		60,000

وعلى إثر تسجيل هذه المعاملات يبين سجل الأصول ما يلي:

- ✓ تكلفة الحافلة 250,000 درهم إماراتي.
- ✓ الاستهلاك المتراكم 114,000 درهم إماراتي.
- ✓ القيمة الدفترية 136,000 درهم إماراتي.

23. قد تكون أحد شروط متابعة تشغيل أصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات أداء معاينات رئيسية. منتظمة للنواقص بغض النظر عما إذا يتم استبدال أجزاء الأصل. وعندما يتم أداء كل معاينة رئيسية، يتم الاعتراف بتكلفتها في القيمة الدفترية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات كبديل إذا تم استيفاء معايير الاعتراف.

مثال 45.6 - الاعتراف بالتكلفة اللاحقة

في مارس 2025، قامت جهة اتحادية بشراء آلة تحتاج إلى عملية معاينة كل 3 سنوات. بلغت تكلفة الآلة 500,000 درهم إماراتي، حيث قدر العمر الإنتاجي للآلة 9 سنوات.

في مارس2028، قامت الجهة بأول عملية معاينة إثر إنقضاء فترة 3 سنوات على شراء الآلة، حيث بلغت تكلفة المعاينة 60,000 درهم إماراتي.

على هذا الأساس، عند إعداد الحسابات الختامية في 31 ديسمبر 2028 يتم متابعة القيمة الدفترية للآلة كما يلي:

الوصف	تكاليف الآلة	تكاليف المعاينة	المجموع
التكلفة	500,000	60,000	560,000
استهلاك متراكم	* (166,667)	0	(166,667)

مثال 45.6 - الاعتراف بالتكلفة اللاحقة

استهلاك الفترة	(41,667) **	(15,000) ***	(56,667)
القيمة الدفترية	291,666	45,000	336,666

ملاحظة: يتم عرض مبلغ المعاينة (القيمة الدفترية) ضمن قيمة الأصل المتعلق بها، إلا أن متابعة الاستهلاك تتم بشكل منفصل ضمن سجل الأصول الثابتة نظرا لان المعاينة لها عمر إنتاجي مختلف.

$\left(\frac{500,000}{9}\right) x3 = 166,667^{*}$

$\left(\frac{500,000}{9}\right) x \left(\frac{9}{12}\right) = 41,667^{**}$

$\left(\frac{60,000}{3}\right) x \left(\frac{9}{12}\right) = 15,000^{***}$

التكاليف اللاحقة على الأصول التراثية غير المعترف بها

24. تعترف الجهة الاتحادية بالنفقات اللاحقة على الممتلكات والآلات والمعدات التراثية وفقًا لمبدأ الاعتراف. لا يعتمد إقرار هذه النفقات اللاحقة كأصول على ما إذا كانت الأصول التراثية الأساسية قد تم الاعتراف بها عند البداية أم لا. إذا كانت النفقات اللاحقة ترتبط بأصول تراثية لم يتم الاعتراف بها في البداية بسبب عدم إمكانية قياسها بشكل موثوق، فإنه يجب مراجعة هذه النفقات لتحديد ما إذا كانت تستوفي مبدأ الاعتراف وضرورة الاعتراف بها كأصل.

القياس الأولي

25. يجب قياس بند الممتلكات والآلات والمعدات الذي يستوفي شروط الاعتراف بتكلفته، ما لم يتم الإستحواذ عليه من خلال معاملة غير تبادلية.

26. يجب قياس الممتلكات والآلات والمعدات المستحوذة من خلال معاملة غير تبادلية بتكلفتها الاعتبارية. يجب على الجهة الاتحادية تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 46 "القياس" عند قياس التكلفة الاعتبارية لبند الممتلكات والآلات والمعدات.

عناصر التكلفة

27. تشمل تكلفة بند الممتلكات والآلات والمعدات ما يلي:

أ. سعر الشراء، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة، بعد الخصومات التجارية والحسومات؛
ب. أية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة جاهزة للاستخدام المقصود؛ و
ت. التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل وإرجاع الموقع الموجود فيه إلى حالته الأصلية قبل وضع الأصل.

28. من أمثلة التكاليف المباشرة للأصل:

أ. تكلفة منافع الموظفين (كما تم تعريفها في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين") الناشئة بشكل مباشر من شراء أصل أو بناء أو تطوير ضمن الممتلكات والآلات والمعدات؛
ب. تكاليف تجهيز الموقع؛
ت. تكاليف الاستلام والمعالجة الأولية؛
ث. تكاليف التجميع والتركيب؛
ج. تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المطلوب (أي تقييم ما إذا كان الأداء الفني والمادي للأصل يمكن من استخدامه في إنتاج، أو توريد السلع، أو الخدمات، أو التأجير للآخرين، أو لأغراض إدارية)؛
ح. الرسوم المهنية.

29. أمثلة على التكاليف التي لا تعتبر من ضمن تكلفة الممتلكات والآلات والمعدات:

أ. تكاليف التحضير لافتتاح مرافق جديدة؛
ب. تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية)؛
ت. تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛
ث. تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامّة غير المباشرة؛ و
ج. تكاليف الخدمة اليومية أو الإصلاح والصيانة.

30. يتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن المبلغ المسجل لأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات عندما يكون الأصل في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. لذلك، فإن التكاليف المتكبدة في استخدام أو إعادة توزيع الأصل لا يتم تضمينها في المبلغ المسجل لذلك الأصل. وفيما يلي امثلة على ذلك:

أ. التكاليف التي يتم تكبدها خلال الوقت الذي يتم فيه تهيئة الأصل القادر على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة ليتم استخدامه أو الذي يتم فيه تشغيله بأقل من طاقته الكاملة؛
ب. الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التي يتم تكبدها في حين يزداد الطلب على مخرجات الأصل؛
ت. تكاليف إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات الجهة الاتحاديّة.

31. تحدث بعض العمليات بالتزامن مع بناء أو تطوير بند من الممتلكات والآلات والمعدات، ولكنها ليست ضرورية لتجهيز الأصل في الموقع والوضع اللازمين لكي يكون قادرًا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. قد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة البناء أو التطوير. وبما أن العمليات العرضية ليست ضرورية لتجهيز الأصل في الموقع والحالة اللازمين لكي يكون قادرًا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة، فإنه يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بالعمليات العرضية في الفائض أو العجز، ويتم إدراجها في التصنيفات المناسبة للإيرادات والمصروفات.

32. يتم قياس تكلفة الأصل المصنع داخليا باستخدام المبادئ ذاتها للأصول. تقوم الجهة الاتحاديّة بصنع أصول مماثلة للبيع في سياق الأعمال الاعتيادية، وتقدير تكلفة الأصول هي مشابهة لتكلفة إنتاج الأصول المعدة للبيع (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 12)، وبالتالي يتم استبعاد أي ارباح داخلية عند التوصل إلى مثل هذه التكلفة، وبالمثل، لا تُدرج تكلفة الكميات غير الطبيعية

من المواد المهدرة أو العمالة أو الموارد الأخرى التي تُتكبد في إنشاء الأصل ذاتيًا في تكلفة الأصل. كما يحدد معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 5 "تكاليف الاقتراض"، الشروط الواجب توفرها قبل الاعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة أصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات تم بناؤه ذاتيًا.

مثال 45.7 - الإعتراف بالأصول المبنية/ مصنوعة ذاتيا

في يناير 2026، قامت وزارة البنية التحتية برسم مخطط لبناء مبنى خاص لموظفي إدارة الوزارة. وبناء على ذلك، سيتم تخصيص التكاليف إلى مباشرة، غير مباشرة، ثابتة ومتغيرة لإظهار القيمة الحقيقية للأصل. حيث شملت تكاليف الأشغال تحت الإنشاء في تاريخ إعداد الحسابات الختامية، 31 ديسمبر 2026 ما يلي:

- ✓ مواد البناء المستعملة: 6,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف اليد العاملة المباشرة: 1,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف المهندسين: 480,000 درهم إماراتي *
- ✓ الاستهلاك: 320,000 درهم إماراتي **
- ✓ تكاليف أخرى (طاقة، مياه، السلامة والتكاليف البيئية): 200,000 درهم إماراتي

على هذا الأساس يكون رصيد الاشغال تحت الإنشاء في تاريخ إعداد الحسابات الختامية 8,000,000 درهم إماراتي.

في مارس 2027، وعند إنتهاء المشروع، بلغت القيمة الإجمالية لتكاليف الأشغال تحت الإنشاء 11,000,000 درهم إماراتي. وبعد تسليم المبنى قامت وزارة البنية التحتية بنقل رصيد الاشغال تحت الإنشاء إلى الممتلكات والآلات والمعدات - المباني.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - المباني	11,000,000	
الأشغال تحت الإنشاء		11,000,000

* تم تعيين مهندسان للإشراف على مشروع البناء براتب سنوي 600,000 درهم إماراتي، حيث تم تخصيص 40% من وقت كل مهندس للإشراف على هذا المشروع. (0.4 x 600,000 x 2)

** إن هذا الإستهلاك يخص الأصول (آلات/ معدات) المستخدمة في بناء هذا المشروع .

33. تُعامل النباتات المثمرة بنفس الطريقة التي تُعامل بها بنود الممتلكات والآلات والمعدات المصنعة ذاتياً قبل أن تكون في الموقع والحالة اللازمين لكي تكون قادرة على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. وبناءً على ذلك، ينبغي اعتبار ما تم ذكره عن "البناء" في هذا المعيار على أنها تشمل الأنشطة الضرورية لزراعة النباتات المثمرة قبل أن تكون في الموقع والحالة اللازمين لكي تكون قادرة على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة.

قياس التكلفة

34. تكون تكلفة بند ضمن الممتلكات والآلات والمعدات هي القيمة النقدية المدفوعة، أو تكلفته الاعتبارية في تاريخ الاعتراف. إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الإئتمان العادية (لمدة اطو ل من 12 شهرا)وكان أثر القيمة الزمنية للنقود جوهريا، فإنه يتم الاعتراف بالفرق بين السعر النقدي المقابل وإجمالي الدفعات على أنه فائدة خلال فترة الإئتمان، ما لم يتم الاعتراف بتلك الفائدة في المبلغ المسجل للأصل وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 5، "تكاليف الاقتراض".

مثال 45.8 - قياس التكلفة من خلال القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة الصحة بشراء معدات خاصة من طرف ثالث بقيمة 2,000,000 درهم اماراتي على أن يتم تأجيل الدفعة لسنتين. حيث تكون نسبة الخصومات المناسبة هي 10% سنويا.

وعلى هذا الاساس تقوم وزارة الصحة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - معدات خاصة *	1,652,893	
ذمم دائنة		1,652,893

* تم الإحتساب كما يلي: $\frac{2,000,000}{(1.1)2}$

تبادل أصول

35. يمكن الاستحواذ على أصل واحد أو أكثر ضمن الممتلكات والآلات والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويتم قياس تكلفة الأصل بالقيمة الجارية ما لم:

أ. تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري؛
ب. ولم تكن القيمة الجارية للأصول المستلمة والأصول المتنازل عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق.

ويتم قياس الأصل المستحوذ عليه بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع الجهة الاتحاديّة مباشرة إلغاء الاعتراف بالأصول المتنازل عنها بالمقابل، وإذا لم يتم قياس الأصل المستحوذ عليه بالقيمة الجارية، يتم قياس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصول المتنازل عنها.

36. تحدد الجهة الاتحاديّة ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية أو إمكانية الخدمة نتيجة للمعاملة. وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات التالية:

أ. إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطرة والتوقيت والمبلغ) للأصل أو إمكانية الخدمة المستلمة يختلف عن شكل التدفقات النقدية أو إمكانية الخدمة للأصل المنقول؛
ب. إذا كانت القيمة الخاصة بالجهة الاتحاديّة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل؛ أو

ت. الفرق بين النقطة الاولى والنقطة الثانية كبيرا مقارنة مع القيمة الجارية للأصول المتبادلة.

لغرض تحديد الجزء العمليات المتأثرة بالمعاملة الخاصة بالجهة الاتحادية، تحسب الجهة الاتحادية القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة أو النقدية بعد الضريبة، إذا كانت هناك ضريبة محسوبة، الناتجة عن الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي. ويمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون حاجة الجهة الاتحاديّة إلى القيام بحسابات مفصلة.

37. تكون القيمة الجارية للأصل قابلة للقياس بشكل موثوق إذا:

أ. لم يكن التفاوت في نطاق قياسات القيمة الجارية المعقولة مهمًا لذلك الأصل،
ب. أو إذا كان من الممكن تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق بشكل معقول واستخدامها عند قياس القيمة الجارية.

38. إذا كانت الجهة الاتحادية قادرة على قياس القيمة الجارية للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بشكل موثوق، فإنه يتم استخدام القيمة الجارية للأصل المتنازل عنه لقياس تكلفة الأصل المستلم ما لم تكن القيمة الجارية للأصل المستلم أكثر وضوحًا.

القياس اللاحق

نموذج التكلفة التاريخية

39. بعد الاعتراف بالأصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات، يتم تسجيل هذا الأصل بسعر تكلفته مطروحا منه أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة.

40. عند تطبيق متطلبات القياس على بند الممتلكات والآلات والمعدات بعد الاعتراف، يجب على الجهة الاتحادية تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 46.

41. إن فئة الممتلكات والآلات والمعدات هي عبارة عن مجموعة من الأصول ذات طبيعة أو وظيفة مماثلة في عمليات الجهة الاتحاديّة. وفيما يلي أمثلة على الأصناف المنفصلة:

أ. الأراضي؛
ب. المباني التشغيلية؛
ت. الآلات؛
ث. السفن؛
ج. الطائرات؛
ح. أنظمة الأسلحة؛
خ. المركبات؛
د. الأثاث والتركيبات؛
ذ. معدات المكاتب؛
ر. منصات النفط؛
ز. النباتات المثمرة؛
س. المجموعات التراثية؛ و
ش. البنية التحتية.

الاستهلاك

42. يتم بشكل منفصل استهلاك كل أصل أو جزء من الأصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات ذو تكلفة أو قيمة هامة فيما يتعلق بالتكلفة أو القيمة الإجمالية لذلك الأصل.

43. 14تخصص الجهة الاتحاديّة المبلغ المعترف به بشكل أولي فيما يتعلق بالأصل إلى أجزائه الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. على سبيل المثال، وفي معظم الحالات، يتوقع إستهلاك الأرصفة والمنعطفات والقنوات في الشوارع بشكل منفصل عن ممرات المشاة والجسور والإضاءة داخل نظام الطرق. كذلك، في حال استحوذت الجهة الاتحاديّة المؤجرة على ممتلكات وآلات ومعدات تخضع لعقد إيجار تشغيلي، فقد يكون من الأنسب تطبيق الاستهلاك بصفة منفصلة على عناصر تكلفة ذلك البند والناتجة عن تغير شروط العقد وشروط السوق.

44. عندما تستهلك الجهة الاتحاديّة اجزاء من أصل ما بشكل منفصل، فإنه من المتوقع أن يتم إستهلاك الاجزاء الأخرى المتبقية لهذا الاصل بطريقة عادلة تتماشى مع العمر المتوقع للأجزاء المتبقية ككل.

45. يجب على الجهة أن تستهلك بشكل منفصل الأجزاء التي ليست لها تكلفة جوهرية بالنسبة إلى إجمالي تكلفة البند إذا:

    ص. كانت تكلفة الاستهلاك المتعلق بهذه الأجزاء ذات أهمية نسبية على القوائم المالية؛ و
    ض. كانت الأعمار الإنتاجية لهذه الأجزاء مختلفة بشكل كبير، بحيث يتعذر استخدام تقدير تقريبي لعمر إنتاجي موحد لها

46. يجب الاعتراف بمبلغ الاستهلاك لكل فترة في الفائض أو العجز، ما لم يتم تضمينه في القيمة الدفترية لأصل آخر.

47. يتم عادة الاعتراف بتكلفة الاستهلاك لكل فترة في الفائض أو العجز. إلا أنه في بعض الأحيان يتم استخدام المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، تشكل تكلفة الاستهلاك جزء من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل. على سبيل المثال، يتم تضمين استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في التصنيع ضمن تكاليف المخزون (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 12 "المخزون"). وعلى نحو مماثل، قد يتم تضمين استهلاك الممتلكات والآلات والمعدات المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس المعترف به وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 31 " الاصول غير ملموسة".

مثال 45.9 - الإعتراف بتكلفة الإستهلاك كجزء من تكلفة أصل أخر

في يناير 2025 قامت وزارة البنية التحتية برسم مخطط لبناء مبنى خاص لموظفي إدارة الوزارة. وبناء على ذلك، سيتم تخصيص التكاليف بين مباشرة، غير مباشرة، ثابتة ومتغيرة لإظهار القيمة الحقيقية للأصل. حيث شملت تكاليف الأشغال تحت الإنشاء في تاريخ إعداد الحسابات الختامية، 31 ديسمبر 2025 ما يلي:

- ✓ مواد البناء المستعملة: 6,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف اليد العاملة المباشرة: 1,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف المهندسين: 480,000 درهم إماراتي

مثال 45.9 - الإعتراف بتكلفة الإستهلاك كجزء من تكلفة أصل أخر

- ✓ الاستهلاك: 320,000 درهم إماراتي *
- ✓ تكاليف أخرى (طاقة، مياه، السلامة والتكاليف البيئية): 200,000 درهم إماراتي

على هذا الأساس تقوم وزارة البنية التحتية برسملة تكلفة الإستهلاك التابع للأصول المستخدمة في بناء المشروع على الشكل التالي:

الوصف	مدين	دائن
الأشغال تحت الإنشاء	320,000	
الإستهلاك المتراكم		320,000

* إن هذا الإستهلاك يخص الأصول (آلات/ معدات/ الشاحنات) المستخدمة في بناء هذا المشروع.

المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك

48. يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي.

49. يتم مراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الأصل عند انتهاء عمره الإنتاجي على الأقل في تاريخ التقرير السنوي، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، تتم محاسبة التغيير(التغييرات) كتغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

50. يتم الاعتراف بالاستهلاك حتى إذا كانت القيمة الجارية للأصل تتجاوز قيمته الدفترية، طالما أن قيمة المتبقية للأصل عند انتهاء عمره الإنتاجي لا تتجاوز قيمته الدفترية. إن إصلاح الأصل وصيانته لا ينفي الحاجة إلى استهلاكه. وعلى نحو معاكس، قد تتم صيانة بعض الأصول بشكل رديء أو قد يتم تأجيل الصيانة إلى وقت غير محدد بسبب قيود تتعلق بالموازنة. وعندما تؤدي سياسات إدارة الأصول إلى تفاقم قدم الأصل، ينبغي إعادة تقييم عمره الإنتاجي وتعديله بناءً على ذلك و/أو اختبار الأصل للانخفاض في قيمته، وتعديله وفقًا لذلك.

51. يتم تحديد المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل بعد خصم قيمته المتبقية. وفي الواقع، عادة ما تكون قيمة الأصل عند انتهاء عمره الإنتاجي غير مادية في احتساب المبلغ القابل للاستهلاك.

52. قد تزداد القيمة المتبقية للأصل لتصبح مساوية أو أكبر من القيمة الدفترية للأصل. وإذا حدث ذلك، فإن قيمة الإستهلاك للأصل تصبح صفرًا ما لم تنخفض قيمته المتبقية لاحقًا إلى مبلغ أقل من قيمته الدفترية.

53. يبدأ استهلاك الأصل عندما يكون متوفرا للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع والوضع اللازمين له حتى يكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. يتوقف استهلاك الأصل في أقرب وقت من بين تاريخ تصنيف الأصل على أنه محتفظ به للبيع (أو مدرج في مجموعة التي تم تصنيفها على أنها

محتفظ بها للبيع) وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 44، " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، أو التاريخ الذي يتم فيه إلغاء الاعتراف بالأصل. ولذلك، لا يتوقف استهلاك الأصل عندما يصبح الأصل عاطلا عن العمل أو يتوقف عن الاستخدام الفعال ويتم الاحتفاظ به للتصرف فيه إلا في حال استهلاك الأصل تماما.

تحديد العمر الإنتاجي للأصل

54. يتم إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الممتلكات والآلات والمعدات من قبل الجهة الاتحاديّة بشكل رئيسي من خلال إستخدامها للأصول. ومع ذلك، قد تؤثر العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية أيضًا على العمر الإنتاجي للأصل. إلا أن العوامل الأخرى، مثل التقادم التقني أو التجاري أو الاهتراء والتلف الناتج عن بقاء الأصل غير مستخدم قد ينتج عنها أحيانا تقليل المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل. يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل بناءً على أقصر فترة من الفترات المحددة بعد مراعاة هذه العوامل. وبالتالي، تؤخذ بعين الإعتبار العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

أ. الإستخدام المتوقع للأصل، ويتم تقييم الإستخدام بالرجوع إلى القدرة المتوقعة للأصل أو مخرجاته المادية؛
ب. الاهتراء المادي المتوقع، الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يتم فيها إستخدام الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل والمحافظة عليه عندما يكون غير مستخدم؛
ت. مستوى الإنفاق على الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة أو إمكانية الخدمة من الأصل، وقدرة الجهة الاتحادية ونيتها للوصول إلى هذا المستوى؛
ث. فترة السيطرة على الأصل والقيود القانونية أو المماثلة على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء الإيجارات ذات الصلة؛
ج. المعلومات العامة المتاحة حول تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المماثلة التي تُستخدم بطرق مماثلة؛
ح. استقرار المجال الذي يعمل فيه الأصل والتغيرات في السوق أو في طلب الحكومة والمستفيدين من الخدمات الناتجة عن الأصل؛
خ. ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل مرتبط بالعمر الإنتاجي لأصول أخرى تابعة للجهة الاتحادية.

55. يُعرّف العمر الإنتاجي للأصل من حيث المنفعة المتوقعة من الأصل بالنسبة للجهة الاتحادية. قد تتضمن سياسة إدارة الأصول للجهة الاتحادية التصرف بالأصول بعد فترة زمنية محددة، أو بعد استهلاك جزء محدد من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المجسدة في الأصل. لذلك، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الاقتصادي. كما أن تقدير العمر الإنتاجي للأصل هو مسألة حكم بناءً على خبرة الجهة الاتحادية مع أصول مماثلة.

56. تعتبر الأراضي والمباني أصولا قابلة للفصل ويتم محاسبتها بشكل منفصل، حتى عندما يتم شراؤها معا. مع وجود بعض الاستثناءات، مثل المواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة، يكون للأرض عمر إنتاجي غير محدود وبالتالي لا يتم استهلاكها. ويكون للمباني عمر إنتاجي محدود وبالتالي تعتبر أصولا قابلة للإستهلاك. إن الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى لا تؤثر على تحديد مبلغ المبنى القابل للإستهلاك.

57. إذا كانت تكلفة الأرض تشتمل على تكاليف تفكيك الموقع وإزالته واسترداده، فإنه يتم إستهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع أو إمكانية الخدمة التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم استهلاكها بطريقة تعكس المنافع أو إمكانية الخدمة التي يتم الحصول عليها منها.

الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة

58. يتم استهلاك بند الممتلكات والآلات والمعدات الذي له عمر إنتاجي محدد. بينما لا يتم استهلاك بند الممتلكات والآلات والمعدات الذي له عمر إنتاجي غير محدد.

59. عادةً ما تكون الأعمار الإنتاجية للممتلكات والآلات والمعدات، بما في ذلك المباني، محددة. ومع ذلك، قد توجد ظروف تجعل العمر الإنتاجي للممتلكات والمنشآت والمعدات غير محدد. على سبيل المثال، يمكن اعتبار لوحة تراثية أو منحوتة محفوظة في بيئة محمية ومراقبة بعناية للحفاظ على الأصل كأصل ذو عمر إنتاجي غير محدد طالما استمرت هذه الظروف قائمة.

60. لا يعني وصف غير محدد أنه "لا منتهي". يجب أن يعكس العمر الإنتاجي للممتلكات والآلات والمعدات الأدلة على العوامل التي يمكن أن تؤثر على العمر الإنتاجي في وقت تقدير عمر الأصل. يجب أن تكون التوقعات لهذه العوامل والعمر الإنتاجي المقدر واقعية، مما يعني أنها يجب أن تكون مدعومة بأدلة موضوعية.

61. قد يكون للعمر الإنتاجي لبند من الممتلكات والآلات والمعدات عمر طويل جدًا أو حتى غير محدد. لا يبرر عدم اليقين بشأن العمر الإنتاجي للأصل عندما يكون طويلًا جدًا اختيار عمر غير واقعي قصير.

62. بالنظر إلى تاريخ السريع التغيرات التكنولوجية السريعة، سيكون من الشائع أن يكون لأجهزة الكمبيوتر والممتلكات والآلات والمعدات الأخرى المعرضة للتقادم التكنولوجي أعمار إنتاجية قصيرة. إن الانخفاضات المستقبلية المتوقعة في سعر بيع بند تم إنتاجه باستخدام الممتلكات والآلات والمعدات قد تشير إلى التوقع بتقادم تقني أو تجاري للأصل، مما قد يعكس بدوره انخفاضًا في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية خدمة الأصل.

المراجعات السنوية لانخفاض القيمة للأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

63. تقوم الجهة الاتحادية بمراجعة الممتلكات والآلات والمعدات ذات العمر الإنتاجي غير المحدد سنوياً للتحقق من وجود مؤشرات على انخفاض القيمة وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21 ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26.

طريقة الاستهلاك

64. تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل من قبل الجهة الاتحاديّة.

65. إن طريقة إحتساب الإستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي هي طريقة القسط الثابت حيث، تؤدي إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير قيمة الأصل عند إنتهاء عمره الإنتاجي.

انخفاض القيمة

66. تطبق الجهة الاتحادية معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21 أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26، لتحديد ما إذا انخفضت قيمة أي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات. حيث تشير هذه المعايير إلى كيفية قيام الجهة الاتحاديّ ة بمراجعة القيمة الدفترية لأصولها وكيفية تحديد مبلغ الخدمة القابل للإسترداد أو المبلغ القابل للإسترداد للأصل ومتى تقوم بالإعتراف أو إلغاء الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة.

تعويض انخفاض القيمة

67. ينبغي تسجيل قيمة التعويض الناتجة عن شبكات التأمين التي ستقوم بتعويض الجهة الاتحاديّة عن إنخفاض بقيمة الأصول أو التي أتلفت / فقدت في بيان الأداء المالي عند استحقاق قبض التعويض.

مثال 45.10 - تعويض انخفاض القيمة

في 30 سبتمبر 2025، أتلف حريق أصل من أصول الآلات التابعة لجهة إتحادية عندما كانت القيمة الدفترية 300,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 400,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إستهلاك متراكمة 100,000 درهم إماراتي). وقامت الجهة الاتحاديّة بمطالبة شركة التأمين (الطرف الثالث) بتكاليف استبدال الآلة بقيمة 500,000 درهم إماراتي. وفي 10 أكتوبر2025، وبعد التحقق من اسباب الحريق (خلل كهربائي)، ابلغت شركة التأمين الجهة الاتحاديّة بالتسوية التامة للمطالب.

وفي 30 أكتوبر2025، قامت شركة التأمين بدفع 500,000 درهم إماراتي للجهة الاتحاديّة. وفي 15 نوفمبر 2025، إستخدمت الجهة الاتحاديّة القيمة (500,000 درهم إماراتي) من اجل شراء آلة بديلة، حيث تم تركيبها وأعدادها للإستخدام الفوري.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الاتحاديّة بتسجيل القيود التالية:

في 30 سبتمبر 2025

الوصف	مدين	دائن
الإستهلاك المتراكم	100,000	
خسارة من التلف	300,000	
أصل ثابت - آلة قديمة		400,000

في 10 أكتوبر 2025

الوصف	مدين	دائن
ذمم مدينة - شركة التأمين	500,000	
أرباح أخرى - تعويض التأمين		500,000

مثال 45.10 - تعويض انخفاض القيمة

في 30 أكتوبر 2025

الوصف	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	500,000	
ذمم مدينة - شركة التأمين		500,000

في 15 نوفمبر 2025

الوصف	مدين	دائن
أصل ثابت - آلة جديدة	500,000	
نقدية - حساب البنك		500,000

إلغاء الاعتراف

68. يتم إلغاء الاعتراف بالقيمة الدفترية لأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات:

أ. عند بيعه أو التخلص منه؛
ب. عندما لا يتم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من استخدامه أو التصرف به.

69. ينبغي تسجيل الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الاعتراف بأصل الممتلكات والآلات والمعدات في الفائض أو العجز عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل (إلا إذا اقتضى معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار" خلاف ذلك فيما يتعلق بالبيع وإعادة الاستئجار).

70. يمكن أن يتم التصرف بأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات بعدة طرق (على سبيل المثال، من خلال البيع أو إبرام عقد ايجار تمويلي أو التبرع). وعند تحديد تاريخ التصرف بالأصل، تطبق الجهة الاتحاديّة المعايير الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 " الايرادات من المعاملات التبادلية" للاعتراف بالإيرادات من بيع السلع. وينطبق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "عقود الايجار" على التصرف من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

71. إذا قامت الجهة الاتحاديّة، بموجب مبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة 15، بالاعتراف بالمبلغ المسجل لأصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات بتكلفة استبدال أي جزء من الأصل، عندها تقوم بإلغاء الاعتراف بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا تم استهلاك الجزء المستبدل بشكل منفصل. وإذا لم يكن من غير العملي للجهة الاتحاديّة أن تقوم بتحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها استخدام تكلفة الاستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في وقت شرائه أو إنشائه أو تطويره.

72. يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الاعتراف بأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات على أنه الفرق بين صافي عوائد البيع، إن وجدت، وقيمة الأصل الدفترية.

73. يتم الاعتراف بالمقابل مستحق القبض عند بيع أي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات بشكل أولي بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للأصل، يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل أولي بالقيمة الحالية للنقد. ويتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ المدفوع بالمقابل والقيمة الحالية للنقد كإيرادات فائدة وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 9 "الايرادات من المعاملات التبادلية" مما يعكس المردود الفعال على المبلغ مستحق القبض.

74. إلا أنه، يجب على الجهة الاتحادية التي تبيع بشكل روتيني، ضمن سياق أعمالها العادي، بنودًا من الممتلكات والآلات والمعدات كانت قد احتفظت بها لغرض تأجيرها للآخرين أن تقوم بتحويل هذه الأصول إلى المخزون بالقيمة الدفترية لها عندما تتوقف عن تأجيرها وتصبح محتفظة بها للبيع. يجب الاعتراف بالعائدات من بيع هذه الأصول كإيرادات وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 9. لا ينطبق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 44 عندما يتم تحويل الأصول المحتفظ بها للبيع ضمن سياق العادي لأعمالها إلى المخزون.

مثال 45.11 - إلغاء الإعتراف عن طريق البيع

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة البنية التحتية ببيع آلة ذات قيمة دفترية 200,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 300,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إستهلاك متراكمة 100,000 درهم إماراتي) بمبلغ وقدره 350,000 درهم إماراتي لطرف ثالث. وبعد تسليم الآلة وإنتقال المخاطر والمنافع المستقبلية وملكية الآلة إلى المشتري، تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	350,000	
الاستهلاك المتراكم	100,000	
أصل ثابت - آلة		300,000
الربح من بيع أصول ضمن الممتلكات والآلات والمعدات		150,000

مثال 45.12 - إلغاء الإعتراف من خلال استبعاد أصل

عند بداية السنة الحالية، قامت وزارة البنية التحتية باستبعاد آلة ذات قيمة دفترية 20,000 درهم إماراتي نظرا لعدم استخدامها الحالي وتعطل اغلب اجزائها (تكاليف بقيمة 300,000 درهم إماراتي مطروحا

مثال 45.12 - إلغاء الإعتراف من خلال استبعاد أصل

منها قيمة إستهلاك متراكمة 280,000 درهم إماراتي). على هذا الاساس، تقوم وزارة البنية التحتية بتسجيل القيود التالية:

الوصف	مدين	دائن
الاستهلاك المتراكم	280,000	
خسارة من الاستبعاد	20,000	
أصل ثابت - آلة		300,000

الإفصاحات

الإفصاحات العامة عن الممتلكات والآلات والمعدات

75. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح في بياناتها الماليّة، لكل فئة من فئات الممتلكات والآلات والمعدات المُعترف بها في البيانات المالية، عما يلي:

أ. أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية،
ب. طريقة الاستهلاك المستخدمة؛
ت. العمر الإنتاجي أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛
ث. إجمالي القيمة الدفترية والاستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها؛
ج. التسوية ما بين القيمة الدفترية في أول الفترة وفي نهايتها مع إدراج:

i. الإضافات؛
ii. الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو المدرجة في مجموعة الاستبعادات المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 44 والإستبعادات الأخرى؛
iii. الاستحواذ من خلال تجميع الأعمال؛
iv. خسائر انخفاض القيمة المُعترف بها أو المعكوسة في الفائض أو العجز خلال الفترة وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21 أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26؛
v. الاستهلاك؛

vi. صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات الماليّة من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالجهة الاتحاديّة معدة التقارير؛ و

vii. التغييرات الأخرى

76. يجب أن تفصح البيانات المالية أيضًا عن كل فئة من فئات الممتلكات والآلات والمعدات المُعترف بها في البيانات المالية عما يلي:

أ. أي قيود مفروضة على ملكية الممتلكات والآلات والمعدات مقدمة كضمان للالتزامات؛
ب. مقدار النفقات المُعترف بها في القيمة الدفترية لبند من الممتلكات والآلات والمعدات في سياق بنائه أو تطويره؛ و
ت. مبلغ الالتزامات التعاقدية للاستحواذ أو بناء أو تطوير الممتلكات والآلات والمعدات.

77. يجب أن تفصح البيانات المالية أيضًا عن كل مما يلي، في حالة عدم عرضها بشكل منفصل في بيان الأداء المالي:

ث. مبلغ التعويض من الأطراف الثالثة عن بنود الممتلكات، الآلات، والمعدات التي تعرضت للتلف أو الضياع أو التنازل عنها والتي تم تضمينها في الفائض أو العجز؛ و
ج. مبلغ العائدات والتكلفة المدرجة في الفائض أو العجز والتي تتعلق بالبنود التي ليست من مخرجات الأنشطة الاعتيادية للجهة، وأي بند (بنود) في بيان الأداء المالي يشمل هذه العائدات والتكلفة.

78. إن تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسألة تحتاج للتقدير والاجتهاد. يوفر الإفصاح عن الأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الاستهلاك مستخدمي البيانات الماليّة بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المحاسبية والماليّة المختارة من قبل الإدارة وتمكن من إجراء المقارنات. ولأسباب مشابهة فان من الضروري الإفصاح عن:

أ. الاستهلاك، فيما إذا تم الاعتراف بالمصروف ضمن بيان الأداء المالي أو كجزء من التكلفة خلال الفترة الماليّة الواحدة؛
ب. الاستهلاك المتراكم في نهاية الفترة.

79. تقوم الجهة الاتحاديّة بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي التي لها تأثير هام في الفترة الماليّة أو تلك التي من المتوقع أن يكون لها تأثير هام في الفترات الحالية أو اللاحقة بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويمكن أن ينشأ مثل هذا الإفصاح عن تغيرات في التقدير بخصوص الممتلكات والآلات والمعدات من خلال التغيير في تقييم:

أ. القيم المتبقية عند انتهاء العمر الإنتاجي؛
ب. التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة أصول الممتلكات والآلات والمعدات وترميم الموقع؛
ت. الأعمار الإنتاجية.
ث. طريقة الاستهلاك

80. وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 21 ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 26، تفصح الجهة الاتحادية عن المعلومات المتعلقة بالممتلكات والآلات والمعدات التي تعرضت لانخفاض في القيمة.

81. تلبي المعلومات التالية حاجات مستخدمي البيانات الماليّة:

أ. القيمة الدفترية للممتلكات والآلات والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتا؛
ب. القيمة الدفترية الإجمالية لأي ممتلكات أو آلات أو معدات مستهلكة بالكامل، ولكن ما تزال في الاستخدام؛
ت. القيمة الدفترية للممتلكات والآلات والمعدات المتوقفة عن العمل ولم يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 44؛
ث. القيمة الجارية (القيمة التشغيلية الجارية أو القيمة العادلة) للممتلكات والآلات والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة الدفترية (الأصول المنخفضة القيمة)

الإفصاح عن الممتلكات والآلات والمعدات التراثية غير المعترف بها

82. يجب على الجهة الإفصاح عن المعلومات التالية، عندما لا يتم الاعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات التراثية أو فئة من الممتلكات والآلات والمعدات التراثية في البيانات المالية نظرا لعدم إمكانية قياس تكلفتها أو قيمتها الجارية بشكل موثوق، عند القياس الأولي:

أ. الصعوبات في الحصول على قياس موثوق التي أدت إلى عدم الاعتراف؛ و
ب. أهمية الممتلكات والآلات والمعدات التراثية غير المعترف بها فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة الاتحادية.

83. يجب أن تضمن الإفصاحات المحددة أعلاه للممتلكات والآلات والمعدات التراثية غير المعترف بها أنه عند قراءتها في سياق المعلومات المتعلقة بالممتلكات والآلات والمعدات المعترف بها، تقدم البيانات المالية معلومات مفيدة وذات صلة حول حيازة الجهة الاتحادية الإجمالية للممتلكات والآلات والمعدات، وبالتالي تدعم تقييم المستخدمين للوضع المالي للجهة الاتحادية، بما في ذلك صافي مركزها المالي، وفهم قدرتها على تقديم الخدمات.

84. يمكن عرض هذه الإفصاحات بشكل مجمع لمجموعات أو فئات من الممتلكات والآلات والمعدات، بشرط ألا يؤدي هذا التجميع إلى عدم وضوح المعلومات الهامة.

85. تنطبق كافة متطلبات الإفصاح، عندما يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة على الممتلكات والآلات والمعدات التراثية غير المعترف بها.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

يتعين على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2026.

عندما تتبنى الجهة الاتحاديّة أساس الاستحقاق كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق الاتحاديّة 33 لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ السريان هذا، ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ اعتماد أساس الاستحقاق.

الأحكام الانتقالية

يتعين على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 3 باستثناء:

أ. يجوز للجهة الاتحادية اختيار قياس الأصول التراثية بتكلفتها الاعتبارية عندما لا تكون هناك معلومات موثوقة متاحة عن تكلفة هذه الأصول في تاريخ تطبيق هذا المعيار.

ب. إذا كان هناك فرق بين القيمة الدفترية السابقة بالقيمة العادلة والقيمة الدفترية الجديدة بالقيمة العادلة أو القيمة التشغيلية الجارية عند التطبيق الأولي لهذا المعيار، فيجب على الجهة الاتحادية الاعتراف بهذا الفرق كتعديل على الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي (أو أي مكون آخر من صافي الأصول/حقوق الملكية، حسب الاقتضاء) دون إعادة عرض معلومات المقارنة.

يجب على الجهات الاتحادية التي كانت تطبق مسبقا معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17، "الممتلكات والآلات والمعدات"، تطبيق متطلبات الفقرتين 35-36 المتعلقة بالقياس الأولي لبند من الممتلكات والآلات والمعدات المستحوذة خلال معاملة تبادل أصول، بشكل مستقبلي، فقط فيما يتعلق بالمعاملات المستقبلية.

توقف عن تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17

يحل هذا المعيار محل معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17. يظل معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 17 ساريًا حتى يتم تطبيق أو يصبح معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 45، "الممتلكات والآلات والمعدات"، نافذًا.

المراجع الفنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 45 - الممتلكات والآلات والمعدات.

المعيار 46 – القياس

جدول محتويات

متابعة تطوير الوثيقة 1051
مقدمة 1052
التعريفات 1053
المعيار 46 - القياس 1057
تاريخ النفاذ 1067
المراجع الفنية 1067
الملحق أ - التكلفة التاريخية 1068
الملحق ب - القيمة التشغيلية الجارية 1070
الملحق ت - القيمة العادلة 1076
الملحق ث - تكلفة سداد الالتزامات 1100

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بالقياس الخاصة بهذه الحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	اعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى			

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا لمعيار المحاسبة الذي ينطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق القياس، ويتضمن أسس القياس ومناهج كل منها.

ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛
- الهيئات الاتحاديّة.

وفيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
السوق النشط	السوق النشطة هي السوق التي تتم فيها المعاملات الخاصة بالأصل أو الالتزام بتواتر وحجم كافيين لتوفير معلومات التسعير على بشكل مستمر.
منهج التكلفة	نهج التكلفة هو أسلوب قياس يعكس المبلغ المطلوب حاليًا لاستبدال القدرة الخدمية للأصل (غالبًا ما يشار إليه بتكلفة الاستبدال الحالية).
تكلفة سداد الالتزامات	التكاليف التي ستتحملها الجهة الاتحاديّة للوفاء بالواجبات التي يمثلها الالتزام، بافتراض أنها تقوم بذلك بأقل تكلفة ممكنة.
القيمة التشغيلية الجارية	هو المبلغ الذي ستدفعه الجهة الاتحاديّة مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل في تاريخ القياس.
التكلفة الاعتبارية	هو المبلغ المستخدم كبديل لسعر المعاملة في تاريخ القياس.
سعر الدخول	هو السعر المدفوع لشراء أحد الأصول أو المستلم لتحمل التزام في معاملة تبادلية
سعر الخروج	هو السعر الذي يتم استلامه لبيع أحد الأصول أو الذي يتم دفعه لتحويل أحد الالتزامات.
التدفق النقدي المتوقع	هو المتوسط المرجح بالاحتمالات التدفقات النقدية المستقبلية المحتملة.
القيمة العادلة	القيمة العادلة هي السعر الذي يتم استلامه لبيع أحد الأصول أو دفعه لتحويل أحد الالتزامات في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
أعلى وأفضل استخدام	الاستخدام الأفضل والأعلى هو استخدام أحد الأصول غير المالية من قبل المشاركين في السوق والذي من شأنه أن يزيد من قيمة الأصل أو

المصطلح	التعريف
	مجموعة الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، عملية) التي سيتم استخدام الأصل ضمنها.
التكلفة التاريخية	هو المقابل المقدم لشراء أو إنشاء أو تطوير أحد الأصول بالإضافة إلى تكاليف المعاملة، أو المقابل المستلم لتحمل التزام مطروحًا منه تكاليف المعاملة، في وقت شراء، أو إنشاء، أو تطوير الأصل، أو وقت تحمل الالتزام.
منهج الدخل	هو أسلوب قياس يقوم بتحويل المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبلغ حالي واحد (أي مخصوم).
المدخلات	هي الافتراضات المستخدمة عند تسعير الأصول أو الالتزامات تشمل الافتراضات المتعلقة بالمخاطر، مثل ما يلي: أ. المخاطر الكامنة في طريقة قياس معينة تُستخدم لتقدير القياس وفقًا لأساس القياس (مثل نموذج التسعير)؛ و ب. المخاطر الكامنة في المدخلات الخاصة بأسلوب القياس. قد تكون المدخلات قابلة للملاحظة أو غير قابلة للملاحظة.
مدخلات المستوى الأول	هي الأسعار المدرجة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المتطابقة التي يمكن للجهة الاتحاديّة الوصول إليها في تاريخ القياس.
مدخلات المستوى الثاني	هي المدخلات غير الأسعار المدرجة التي تدخل ضمن المستوى الأول والتي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر
مدخلات المستوى الثالث	هي المدخلات غير القابلة للملاحظة للأصل أو الالتزام
منهج السوق	أسلوب قياس يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق التي تشمل أصولاً أو التزامات متماثلة أو قابلة للمقارنة (أي مشابهة) أو مجموعة من الأصول والالتزامات

المصطلح	التعريف
المشاركون في السوق	هم المشترون والبائعون في السوق الرئيسي (أو الأكثر ملاءمة) للأصل أو الالتزام الذين يتمتعون بجميع الخصائص التالية: أ. مستقلون عن بعضهم البعض، أي أنهم ليسوا أطرافًا ذات علاقة كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 20 "إفصاحات عن الأطراف ذات علاقة" على الرغم من أنه يمكن استخدام السعر في معاملة الطرف ذي علاقة كمدخلات لقياس القيمة العادلة إذا كانت الجهة الاتحادية لديها دليل على أن المعاملة تم إبرامها بشروط السوق. ب. لديهم المعرفة الكافية، ولديهم فهم معقول للأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام جميع المعلومات المتاحة، بما في ذلك المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال الجهود المعتادة والمألوفة. ت. قادرون على الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام. ث. راغبون في الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام أي أن لديهم دوافع، ولكنهم غير مجبرين أو مجبرين بأي شكل آخر على القيام بذلك.
المدخلات المؤيدة من السوق	المدخلات التي يتم اشتقاقها بشكل رئيسي من أو تأكيدها من خلال بيانات السوق القابلة للملاحظة بواسطة الترابط أو وسائل أخرى
السوق الأكثر ملائمة	السوق الذي يزيد من المبلغ الذي سيتم استلامه لبيع الأصل أو يقلل من المبلغ الذي سيتم دفعه لنقل الالتزام، بعد أخذ تكاليف المعاملة وتكاليف النقل في الاعتبار
خطر عدم الأداء	الخطر المتمثل في عدم قدرة الجهة الاتحاديّة على الوفاء بالتزاماتها. يشمل خطر عدم الأداء، على سبيل المثال لا الحصر، مخاطر الائتمان الخاصة بالجهة الاتحاديّة
المدخلات القابلة للملاحظة	المدخلات التي تم تطويرها باستخدام بيانات السوق، مثل المعلومات المتاحة حول الأحداث أو المعاملات الفعلية، والتي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام
معاملة منظمة	معاملة تفترض التعرض للسوق لفترة قبل تاريخ القياس للسماح بأنشطة التسويق التي تكون معتادة ومألوفة للمعاملات التي تشمل

المصطلح	التعريف
	مثل هذه الأصول أو الالتزامات؛ ليست معاملة إلزامية (مثل التصفية إلزامية أو البيع العاجل)
السوق الرئيسي	السوق الذي يتميز بأكبر حجم ومستوى من النشاط للأصل أو الالتزام
علاوة المخاطر	هو التعويض الذي يسعى إليه المشاركون في السوق الذين يتجنبون المخاطرة نظير التعامل مع عدم اليقين في التدفقات النقدية للأصول أو الالتزامات. ويشار إليه أيضًا باسم "تعديل المخاطر".
تكاليف المعاملة	هي التكاليف الإضافية التي تُعزى مباشرةً إلى الحصول على أصل، أو بنائه، أو تطويره، أو الاستبعاد منه، أو تحمل التزام، والتي لم تكن لتتحمل إذا لم تكن الجهة الاتحاديّة قد حصلت على الأصل أو بنته أو طورته أو تخلصت منه، أو تحملت الالتزام
سعر المعاملة	هو المقابل الذي يتم دفعه لشراء، أو إنشاء، أو تطوير أحد الأصول، أو الذي يتم تلقيه لتحمل التزام.
تكاليف النقل	هي التكاليف التي يتم تكبدها لنقل أحد الأصول من موقعه الحالي إلى سوقه الرئيسي (أو الأكثر ملائمة).
وحدة الحساب	المستوى الذي يتم عنده تجميع أو تفكيك أصل أو التزام في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لأغراض الاعتراف
المدخلات غير القابلة للملاحظة	المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق والتي يتم تطويرها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة حول الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام

المعيار 46 – القياس

المعيار 46 - القياس

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي إنشاءً على متطلبات المعيار رقم 46 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بالقياس. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 46 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار القياس

هدف المعيار 1059
النطاق 1059
القياس 1059
القياس الأولي 1059
القياس اللاحق 1061
نماذج القياس 1061
أسس القياس 1062
أساليب القياس 1064
الاستهلاك وانخفاض القيمة والتعديلات الأخرى 1066
تكاليف المعاملات في القياس اللاحق 1066
الإفصاح 1067
الأحكام الانتقالية 1067
تاريخ النفاذ 1067
المراجع الفنية 1067
الملحق أ - التكلفة التاريخية 1068
الملحق ب - القيمة التشغيلية الجارية 1070
الملحق ت - القيمة العادلة 1076
الملحق ث - تكلفة سداد الالتزامات 1100

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس القياس التي تساهم في عكس تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للأصول والالتزامات بشكل عادل. ويحدد المعيار المناهج المستخدمة ضمن تلك الأسس التي يتم تطبيقها من خلال معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لتحقيق أهداف التقارير المالية.

النطاق

2. يجب على الجهة الاتحاديّة التي تعد وتعرض البيانات المالية وفقًا لأساس الاستحقاق المحاسبي تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 46، القياس في قياس الأصول والالتزامات.

3. باستثناء ما هو محدد في الفقرة 4، ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب أو يسمح معيار آخر من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة بـ:

   أ. واحد أو أكثر من أسس القياس المحددة في هذا المعيار؛ و
   ب. قياسات تعتمد على واحد أو أكثر من أسس القياس (مثل القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف الاستبعاد)

4. لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

   أ. معاملات الإيجار التي يتم المحاسبة عنها وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 43،"عقود الإيجار"؛
   ب. المعاملات التي يتم المحاسبة عنها وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 32، " ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"؛
   ت. القياسات التي تتشابه مع أسس القياس المذكورة في هذا المعيار، ولكنها ليست أسس القياس تلك، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 12، "المخزون" أو القيمة قيد الاستخدام في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 26 "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" (لكن يتم تطبيق هذا المعيار في قياس القيمة العادلة كما هو مطلوب في المعيارين 21 و26).

5. تنطبق متطلبات القياس الموضحة في هذا المعيار على كل من القياس الأولي واللاحق، ما لم يتم تضمين ارشادات محددة في معيار آخر.

القياس

القياس الأولي

6. في التاريخ الذي يصبح فيه البند مستوفياً لضوابط الاعتراف، يجب قياسه أولياً بسعر المعاملة، مضافًا إليه تكاليف المعاملة للأصول أو مطروحًا منه تكاليف المعاملة للالتزامات، ما عدى في الحالات التالية:

   أ. لا يعكس سعر المعاملة، مضافًا إليه أو مخصومًا منه تكاليف المعاملة، معلومات ملائمة للجهة الاتحاديّة للمساءلة ولأغراض اتخاذ القرار (انظر الفقرات 9-12)؛ أو

ب. كان مطلوبًا أو مسموحًا به خلاف ذلك وفقًا لمعيار آخر من معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة

عند تطبيق معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة للمرة الأولى، يجب إجراء القياس الأولي في بيان المركز المالي الافتتاحي في تاريخ اعتماد معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 33 "تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى".

المعاملات المبرمة في سوق منتظم

7. عندما يتم الاستحواذ على أحد الأصول أو إنشائه أو تطويره أو تحمل التزام في سوق منتظم، فإن سعر المعاملة، زائدًا أو ناقصًا تكاليف المعاملة، يعكس القيمة الأولية للأصل أو الالتزام الذي تم التفاوض عليه بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

8. في حالة وجود سعر للمعاملة، يُفترض أنه يقدم معلومات ملائمة في تاريخ حدوث المعاملة. وعند تحديد ما إذا كان سعر المعاملة يقدم معلومات ملائمة للأصل أو الالتزام، يتعين على الجهة الاتحاديّة أن تأخذ في الاعتبار العوامل الخاصة بالمعاملة والأصل أو الالتزام.

المعاملات غير المبرمة في سوق منتظم

9. عندما يتم الاستحواذ على أصل أو إنشائه أو تطويره أو تحمل التزام، نتيجة لحدث لا يشكل معاملة في سوق منتظم:

أ. قد لا يكون من الممكن ملاحظة سعر المعاملة؛
ب. قد لا يعكس سعر المعاملة معلومات ملائمة حول الأصل أو الالتزام بشكل صحيح؛ أو
ت. قد يكون سعر المعاملة صفرًا.

في مثل هذه الحالات، تُستخدم التكلفة الاعتبارية لقياس القيمة الأولية للأصل أو الالتزام. يتم استخدم أساس قياس القيمة الجارية لتحديد التكلفة الاعتبارية للأصل أو الالتزام عند القياس الأولي. يتم توضيح أسس قياس القيمة الجارية في الفقرات من 22 إلى 30.

10. سيتم الاعتراف بأي فرق بين التكلفة الاعتبارية وأي مقابل مقدم أو مستلم كإيرادات أو مصروفات، ما لم يكن مساهمة من المالكين أو ما لم يتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة ذي الصلة خلاف ذلك.

11. تشمل الظروف التي قد لا يكون فيها سعر المعاملة قابلاً للملاحظة أو قد لا يعرض المعلومات الملائمة بشكل صحيح ما يلي:

أ. أسعار المعاملات التي تحتوي على مكون امتياز؛
ب. الأصول التي تم نقلها إلى الجهة الاتحاديّة بدون مقابل من قبل الحكومة أو تم التبرع بها للجهة الاتحاديّة من قبل طرف آخر؛
ت. الالتزامات المفروضة بموجب التشريعات أو اللوائح؛
ث. الالتزامات الناشئة عن دفع تعويض أو الغرامة الناشئة عن فعل مخالفة أو خرق للعقد؛
ج. أسعار المعاملات التي تتأثر بالعلاقات بين الأطراف، أو بسبب الضائقة المالية أو أي إكراه آخر من أحد الأطراف؛ و

ح. أسعار المعاملات التي لا تتوفر في تاريخ تبني معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 33 "تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى".

12. عندما يتم الاستحواذ على الأصول أو إنشائها أو تطويرها أو تحمل التزامات نتيجة لحدث لا يشكل معاملة في سوق منتظم، فإنه يتعين تحديد جميع الجوانب ذات الصلة بالمعاملة أو الحدث وأخذها في الاعتبار. على سبيل المثال، قد يكون من الضروري الاعتراف بأصول أخرى أو التزامات أخرى أو مساهمات من المالكين أو توزيعات للمالكين لتعرض بشكل عادل جوهر تأثير المعاملة أو حدث آخر على المركز المالي للجهة الاتحاديّة وأي تأثير ذي صلة على الأداء المالي للجهة.

تكاليف المعاملات عند القياس الأولي

13. تعتبر تكاليف المعاملات المتعلقة باستحواذ أو إنشاء أو تطوير أحد الأصول أو تحمل التزام من مواصفات المعاملة التي تم بموجبها استحواذ أو إنشاء أو تطوير الأصل أو تحمل الالتزام. يعكس القياس الأولي للأصل أو الالتزام تكاليف المعاملات تلك، حيث لم يكن من الممكن للجهة الاتحاديّة أن تستحوذ أو تبني أو تُطور الأصل أو تحمُل الالتزام دون تحمُل تلك التكاليف. تعتبر تكاليف المعاملات التي يمكن تكبدها في بيع أو استبعاد أصل أو في تسوية أو نقل التزام من مواصفات المعاملة المستقبلية المحتملة. لا يتم تضمين تكاليف المعاملات المحتملة، ما لم يكن ذلك مطلوبًا بشكل صريح، لأن القياس الأولي يعكس تكاليف استحواذ الأصل أو تحمل الالتزام.

المعاملات التي تتم على مراحل

14. قد تتم عملية الاستحواذ على أحد الأصول على مراحل أو قد تليها نفقات أخرى لإعداد الأصل للاستخدام الخاص بالجهة الاتحاديّة. يتم تضمين أي نفقات يتم تكبدها لإحضار الأصل إلى موقعه وجعله جاهزًا للاستخدام في المقابل المحدد كجزء من القياس الأولي للأصل.

الدفعات المؤجلة

15. عندما تكون القيمة الزمنية للأموال هامة على سبيل المثال، عندما تكون الفترة الزمنية قبل استحقاق التسوية هامة يتم خصم مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية بحيث يمثل عند الاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام قيمة المبلغ المستلم أو المدفوع. على سبيل المثال، يتم استهلاك الفرق بين مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية والقيمة الحالية للأصل أو الالتزام على مدى عمر الأصل أو الالتزام، بحيث يتم تسجيل الأصل أو الالتزام بالمبلغ المستحق الاستلام، أو المستحق الدفع عند الاستحقاق.

القياس اللاحق

16. يتم بعد القياس الأولي، وما لم ينص المعيار الإتحادي ذو الصلة على خلاف ذلك، اختيار سياسة محاسبية لقياس أحد الأصول أو الالتزامات على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة الجارية، وينعكس اختيار السياسة المحاسبية هذا من خلال اختيار نموذج القياس.

نماذج القياس

17. يتم الإعتراف بالأصول والالتزامات في البيانات المالية من خلال القيمة التاريخية أو القيمة الجارية. ويتطلب هذا اختيار نموذج قياس التكلفة التاريخية أو القيمة الجارية. وعند اختيار نموذج القياس، يتعين على الجهة الاتحاديّة أن تأخذ في الاعتبار خصائص البند وهدف القياس والمعلومات النقدية المقدمة.

أسس القياس

18. توفر أسس القياس معلومات تحقق الخصائص النوعية، كما هو موضح في الإطار المفاهيمي وتضمن مراعاة القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية للأغراض العامة بموجب نموذج القياس المحدد. يؤدي تطبيق أساس قياس على الأصول أو الالتزامات إلى إنشاء مقياس لذلك الأصل أو الالتزام وللإيرادات والمصروفات ذات الصلة. يعتمد اختيار أساس القياس على نموذج القياس المطبق (انظر للرسم البياني بعد الفقرة 35).

19. عندما يضع معيار آخر متطلبات قياس بالإشارة إلى واحد أو أكثر من أسس القياس أدناه، يجب على الجهة الاتحاديّة تطبيق أساس القياس وفقًا للمتطلبات الواردة في هذا المعيار:

أ. أساس التكلفة التاريخية؛
ب. أساس القيمة التشغيلية الجارية؛
ت. أساس تكلفة سداد الالتزامات؛ و
ث. أساس القيمة العادلة.

أساس التكلفة التاريخية

20. يمثل أساس التكلفة التاريخية "قيمة دخول الخاصة بالجهة". يوفر أساس التكلفة التاريخية معلومات نقدية حول الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات ذات الصلة، باستخدام المعلومات المستمدة، على الأقل بشكل جزئي، من سعر المعاملة أو الحدث الذي أدى إلى نشوئها.

21. بعد القياس الأولي، لا يتم إعادة قياس قيمة الأصل أو الالتزام لعكس الظروف الحالية أو الزيادات في قيمة الأصل أو الانخفاضات في قيمة الالتزام.

أساس القيمة التشغيلية الجارية

22. توفر القيمة التشغيلية الجارية معلومات نقدية عن الأصول، والاستهلاك والإهلاك المرتبط بها، وما إلى ذلك، باستخدام المعلومات المحدثة لتعكس الظروف في تاريخ القياس. وبالتالي، تعكس القيمة التشغيلية الجارية التغيرات في قيم الأصول منذ تاريخ القياس السابق. وعلى غرار القيمة العادلة وتكلفة سداد الالتزامات، لا تعتمد القيمة التشغيلية الجارية، ولو جزئيًا، على المعاملة أو الحدث الذي أدى إلى نشوء الأصل.

23. في بعض الحالات، يمكن تحديد القيمة التشغيلية الجارية بشكل مباشر من خلال مراقبة الأسعار في سوق نشط. وفي حالات أخرى، يتم تحديدها بشكل غير مباشر. على سبيل المثال، إذا كانت الأسعار متاحة لأصل مماثل، فقد يكون من الضروري تقدير القيمة التشغيلية الجارية لأصل الجهة الاتحادية من خلال تعديل السعر الحالي للأصل المماثل ليعكس الجوانب الفريدة في استخدامه وحالته الحالية.

24. تختلف القيمة التشغيلية الجارية عن القيمة العادلة لأنها:

أ. تمثل بشكل صريح سعر الاستحواذ ويتضمن جميع التكاليف التي سيتم دفعها بالضرورة مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل؛
ب. تعكس قيمة الأصل في استخدامه الحالي، وليس أعلى وأفضل استخدام للأصل (على سبيل المثال، يتم قياس مبنى يُستخدم كمستشفى على أنه مستشفى)؛ و
ت. خاصة بالجهة الاتحاديّة وبالتالي تعكس الوضع الاقتصادي للجهة الاتحاديّة.

أساس تكلفة سداد الالتزامات

25. تمثل تكلفة سداد الالتزامات "تكلفة خروج خاصة بالجهة" والتي سوف تتحملها الجهة الاتحاديّة في الوفاء بالالتزامات، على افتراض أنها تفعل ذلك بأقل تكلفة. تكلفة سداد الالتزامات هي القيمة الحالية للنقد، أو الموارد الاقتصادية الأخرى، التي تتوقع الجهة الاتحاديّة أن تلتزم بنقلها عند الوفاء بالتزام. لا تشمل هذه المبالغ من النقد أو الموارد الاقتصادية الأخرى المبالغ التي سيتم نقلها صراحةً فحسب، بل تشمل أيضًا المبالغ التي تتوقع الجهة الاتحاديّة أن تلتزم بنقلها إلى أطراف أخرى لتمكينها من الوفاء بالالتزام.

26. لا يمكن ملاحظة تكلفة سداد الالتزامات بشكل مباشر ويتم تحديدها باستخدام أساليب القياس القائمة على التدفق النقدي. تعكس تكلفة سداد الالتزامات افتراضات خاصة بالجهة الاتحاديّة بدلاً من الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق. في الممارسة العملية، قد يكون هناك فرق ضئيل بين الافتراضات التي يستخدمها المشارك في السوق وتلك التي تستخدمها الجهة الاتحاديّة نفسها.

27. تعكس تكلفة سداد الالتزامات نفس العوامل التي تنعكس في قياس القيمة العادلة، ولكن من منظور خاص بالجهة الاتحاديّة، وليس من منظور المشاركين في السوق.

أساس القيمة العادلة

28. أساس قياس القيمة العادلة هو أساس قائم على السوق ويعكس سعر البيع (قياس القيمة العادلة هو قياس خروج يستند إلى السوق) ويوفر معلومات نقدية عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات ذات الصلة، باستخدام المعلومات المحدثة لتعكس الظروف في تاريخ القياس. وبالتالي تعكس القيمة العادلة التغيرات في قيم الأصول والالتزامات منذ تاريخ القياس السابق. لا تعتمد القيمة العادلة للأصل أو الالتزام، ولو جزئيًا، على المعاملة أو الحدث الذي أدى إلى نشوء الأصل أو الالتزام.

29. تعكس القيمة العادلة منظور المشاركين في السوق. يتم قياس الأصل أو الالتزام باستخدام نفس الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام إذا تصرف هؤلاء المشاركون في السوق وفقًا لمصلحتهم الاقتصادية الفضلى.

30. في بعض الحالات، يمكن تحديد القيمة العادلة بشكل مباشر من خلال مراقبة الأسعار في سوق نشط. وفي حالات أخرى، يتم تحديدها بشكل غير مباشر.

خصائص الأصول أو الالتزامات

31. يتم تطبيق أساس القياس على أصل أو التزام معين. لذلك، عند تطبيق أساس القياس، يجب على الجهة الاتحاديّة أن تأخذ في الاعتبار خصائص الأصول أو الالتزامات في تاريخ القياس (على سبيل المثال، لقياس القيمة العادلة، يتم أخذ الخصائص بعين الاعتبار إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون هذه الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصول أو الالتزامات). تتضمن هذه الخصائص، على سبيل المثال، ما يلي:

    ث. حالة الأصول واستخدامها وموقعها؛ و
    ج. القيود، إن وجدت، على بيع أو استخدام الأصول.

32. وسوف يختلف التأثير على القياس الناشئ عن خاصية معينة اعتمادًا على كيفية أخذ الجهة الاتحادية لتلك الخاصية في الاعتبار، وذلك بالنسبة للقياسات الخاصة بالجهة، ومن قبل المشاركين في السوق، بالنسبة للقياسات القائمة على السوق.

33. قد يكون الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه أيًا مما يلي:

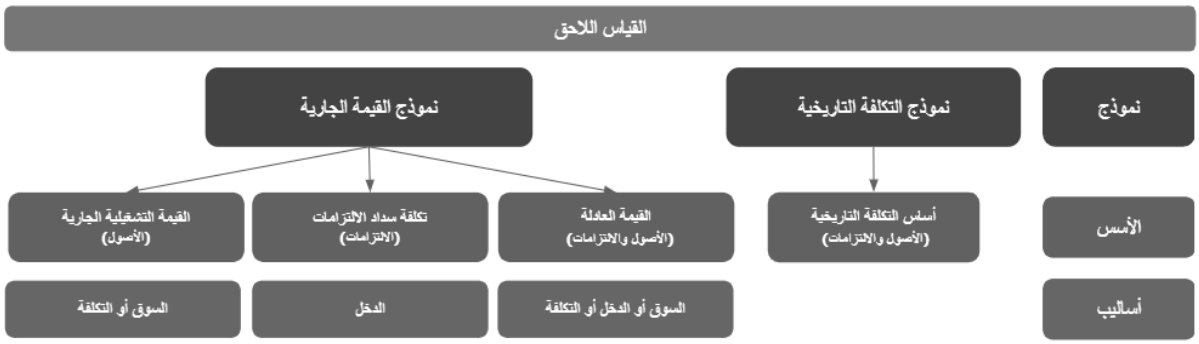
أ. أصل أو التزام منفصل (على سبيل المثال، أداة مالية أو أصل غير مالي)؛ أو
ب. مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، وحدة توليد النقد أو عملية).

34. يعتمد اعتبار الأصل أو الالتزام على أنه أصل أو التزام فردي منفصل، أو مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات، أو مجموعة من الأصول والالتزامات لغرض الاعتراف أو الإفصاح، على وحدة قياسه المحددة. يجب تحديد وحدة الحساب للأصل أو الالتزام وفقاً لمعايير المحاسبة الاتحادية التي تتطلب أو تسمح بتطبيق واحدة أو أكثر من الأسس المحددة في هذا المعيار، ما لم يُنص على خلاف ذلك في هذا المعيار.

أساليب القياس

35. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تستخدم أساليب قياس مناسبة للظروف التي تتوافر عنها بيانات كافية لتقدير أساس القياس أو تحديد التكلفة الاعتبارية.

يوضح الرسم البياني التالي إطار القياس اللاحق استنادًا إلى الإطار المفاهيمي" قياس الأصول والالتزامات في البيانات المالية". يوضح هذا الرسم البياني المستويات الثلاثة للقياس والعلاقة بينهم:



36. يتم تطبيق أسلوب القياس لتقدير المبلغ الذي يتم به الاعتراف بأصل أو التزام بموجب أساس القياس المحدد أو في تحديد التكلفة الاعتبارية (انظر الفقرة 9). لا تمثل هذه الأساليب أُسُساً للقياس. عند استخدام مثل هذه الأساليب، من الضروري أن يعكس الأسلوب المواصفات المطبقة على أساس القياس. على سبيل المثال، إذا كان أساس القياس هو القيمة العادلة، فإن المواصفات المطبقة هي تلك الموضحة في الفقرات 28-30.

37. هناك ثلاث أساليب قياس مستخدمة على نطاق واسع وهي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل. يتم تلخيص الجوانب الرئيسية لهذه المناهج في الفقرات 41-44. يجب على الجهة الاتحاديّة استخدام أساليب قياس متسقة مع واحد أو أكثر من هذه النُهج لقياس الأصل أو الالتزام بموجب أساس القياس المحدد.

38. في بعض الحالات، يكون أسلوب قياس واحد مناسب (مثل عند تقييم أصل أو التزام باستخدام الأسعار المعلنة في سوق نشط لأصل أو التزامات متطابقة). في حالات أخرى، قد تكون أساليب القياس المتعددة مناسبة (مثل حالة تقييم وحدة توليد نقد). إذا تم استخدام أساليب قياس متعددة لقياس الأصل أو الالتزام وفقًا لأساس القياس المحدد، فيجب تقييم النتائج مع مراعاة معقولية القيم التي تشير إليها تلك النتائج.

39. يجب تطبيق أساليب القياس بشكل متسق. ومع ذلك، فإن التغيير في أسلوب القياس أو تطبيقه يكون مناسبًا إذا أدى التغيير إلى قياس يكون ممثلاً بشكل متساوٍ أو أكثر تمثيلاً لأساس القياس في الظروف المعينة. قد تكون هذه هي الحال إذا حدث، على سبيل المثال، أي من الأحداث التالية:

    أ. ظهور أسواق جديدة؛
    ب. توفر معلومات جديدة؛
    ت. لم تعد المعلومات المستخدمة سابقًا متاحة؛
    ث. تحسن أساليب القياس؛ أو
    ج. تغير ظروف السوق.

40. يتم محاسبة المُراجعات الناتجة عن تغيير في أساليب القياس أو تطبيقها باعتبارها تغييرًا في التقدير المحاسبي وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق الاتحاديّة رقم 3 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية". إلا أنه، لا تكون الإفصاحات الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق الاتحاديّة رقم 3 عن التغيير في التقدير المحاسبي مطلوبة للمُراجعات الناتجة عن تغيير في أساليب القياس أو تطبيقها.

منهج السوق

41. يستخدم منهج السوق الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى المتولدة عن معاملات السوق التي تنطوي على أصول أو التزامات متطابقة أو قابلة للمقارنة (أي مماثلة) أو مجموعة من الأصول والالتزامات.

منهج التكلفة

42. يعكس منهج التكلفة المبلغ المطلوب حاليًا لاستبدال الخدمة التي يقدمها الأصل (غالبًا ما يشار إليه بتكلفة الاستبدال الحالية) من خلال الاستحواذ أو الإنشاء أو تطوير أصل بديل ذي فائدة مماثلة، مع تعديله وفقًا للتقادم. يشمل التقادم التدهور المادي والتقادم الوظيفي (التكنولوجي) والتقادم الاقتصادي (الخارجي) وهو أوسع في مفهومه من الاستهلاك لأغراض إعداد التقارير المالية.

43. يتم احتساب تكلفة الأصل البديل ذي الفائدة المماثلة باعتبارها تكلفة الأصل المعادل الحديث، أي أصل يوفر خدمة مُكافئة مثل الأصل الحالي.

منهج الدخل

44. يحول منهج الدخل المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبلغ حالي واحد (أي مخصوم). وعند استخدام منهج الدخل، يعكس تقدير أساس القياس التوقعات الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية.

الاستهلاك وانخفاض القيمة والتعديلات الأخرى

45. ينطبق الاستهلاك وانخفاض القيمة على أسس القياس في نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة الجارية. لا يعتبر الاستهلاك أو انخفاض القيمة أُسس قياس أو أساليب قياس في حد ذاتها. إنها طرق تعكس استهلاك الأصل أو خسارة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل.

46. وفقاً لنموذجي التكلفة التاريخية والقيمة الجارية، يجري تحديث الأصل مع مرور الوقت ليعكس:

أ. استهلاك جزء أو كل الموارد التي تشكل الأصل (الاستهلاك أو الاهلاك)؛
ب. المدفوعات المستلمة التي تسدد جزءًا أو كل الأصل؛
ت. تأثير الأحداث التي تتسبب في عدم إمكانية استرداد جزء أو كل الأصل (انخفاض القيمة)؛ و
ث. استحقاق الفائدة ليعكس أي مُكون تمويلي للأصل.

47. وفقًا لنموذجي التكلفة التاريخية والقيمة الجارية، يتم تعديل الالتزام مع مرور الزمن ليعكس:

أ. سداد جزء أو كل الالتزام، على سبيل المثال، عن طريق إجراء مدفوعات تسدد على جزء أو كل الالتزام أو سداد التزام عن طريق تسليم السلع أو الخدمات؛
ب. تأثير الأحداث التي تزيد من قيمة الالتزام المتمثلة بنقل الموارد اللازمة لسداد الالتزام إلى الحد الذي يصبح فيه الالتزام مُثقِلاً للجهة الاتحاديّة. يكون الالتزام مُثقِلاً إذا لم تعد القيمة الدفترية كافية للوفاء به؛ و
ت. استحقاق الفائدة لتعكس أي عنصر تمويلي للالتزام.

تكاليف المعاملات في القياس اللاحق

48. تكاليف المعاملات هي تكاليف إضافية تنشأ نتيجة استحواذ الجهة الاتحادية على أصل، أو بنائه، أو تطويره، أو التخلص منه، أو عند تكبد التزام، أو نقله، أو سداده.

49. التكاليف الإضافية تنشأ مباشرة من المعاملة وهي خاصية أساسية للمعاملة، ولم تكن الجهة الاتحادية لتتكبدها لو لم تحدث المعاملة. على سبيل المثال، تكاليف تشغيل الأصل بعد اقتنائه هي تكاليف إضافية، لأنها لم تكن ستتكبدها الجهة لولا الاستحواذ. ومع ذلك، فإنها ليست تكاليف معاملات لأنها ليست نتيجة مباشرة للمعاملة.

50. التكاليف المنسوبة إلى استحواذ أو إنشاء أو تطوير أصل تتعلق تحديداً بتكاليف نقل السيطرة. يتم استبعاد التكاليف المتكبدة قبل النقل (على سبيل المثال، تكاليف التفاوض على المعاملة)، أو التكاليف المتكبدة بعد النقل (على سبيل المثال، تكاليف الاقتراض)، من تعريف تكاليف المعاملات.

51. إن إدراج تكاليف المعاملات في قياس الأصول أو الالتزامات يعتمد على هدف القياس. سواء كانت الجهة الاتحاديّة تعترف بأصل أو التزامات باستخدام أساس قياس قائم على الشراء أو أساس قياس قائم على البيع، فإن ذلك يؤثر على ما إذا كانت تكاليف المعاملات هذه مدرجة في قياس البند أو مستبعدة منه.

52. قد تنشأ تكاليف المعاملات عند شراء أصل، أو إنشائه، أو تطويره، أو تكبد التزام، أو عند الاستبعاد من أصل أو تسوية أحد الالتزامات أو نقلها. وبما أن تكاليف المعاملات المتكبدة في شراء أصل أو إنشائه أو تطويره أو تحمل التزام هي خاصية من مواصفات المعاملة التي تم فيها شراء الأصل أو إنشائه أو تطويره أو تحمل الالتزام، فإن مثل هذه التكاليف المتكبدة في الدخول في معاملة يتم تضمينها في

أسس القياس القائمة على الشراء. أما تكاليف المعاملات التي يتم تكبدها في استبعاد أحد الأصول أو تسوية أحد الالتزامات أو نقله فهي معاملة مستقبلية أو معاملة مستقبلية محتملة. وعلى هذا النحو، يتم تضمين تكاليف المعاملات التي يتم تكبدها عند البيع من معاملة ما، في قواعد القياس القائمة على البيع عندما يكون أساس القياس خاصًا بالجهة الاتحادية.

الإفصاح

53. يجب على الجهة الاتحاديّة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي بياناتها المالية على تقييم أساس القياس وأساليب القياس والمدخلات المستخدمة لتطوير تلك القياسات.

54. لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة السابقة، يجب على الجهة الاتحاديّة تطبيق متطلبات الإفصاح عن القياس في معايير محاسبة الاستحقاق الاتحاديّة ذات الصلة التي ينطبق عليها قياس الأصول أو الالتزامات.

الأحكام الانتقالية

يتعين على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي اعتبارًا من بداية الفترة السنوية التي يتم تطبيقه فيها لأول مرة.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

يتعين على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2026.

عندما تتبنى الجهة الاتحاديّة أساس الاستحقاق كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق الاتحاديّة 33 لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ السريان هذا، ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للجهة الاتحاديّة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ اعتماد أساس الاستحقاق.

المراجع الفنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 46 - القياس.

الملحق أ – التكلفة التاريخية

أساس قياس التكلفة التاريخية

1. يهدف أساس قياس التكلفة التاريخية إلى توفير معلومات نقدية عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات ذات الصلة، باستخدام المعلومات المستمدة، على الأقل جزئيًا، من سعر المعاملة (أو التكلفة الاعتبارية، عند الاقتضاء) أو أي حدث آخر أدى إلى نشوء هذه الأصول أو الالتزامات.

2. يتضمن أساس التكلفة التاريخية:

   أ. المقابل المُقدّم للحصول على أو إنشاء أو تطوير أصل مضافًا إليه تكاليف المعاملة؛
   ب. المقابل المستلم لتحمل التزام مخصومًا منه تكاليف المعاملة؛ أو
   ت. التكلفة الاعتبارية للأصل أو الالتزام أو الحدث الذي أدى إلى نشوئه.

ويمثل المقابل النقد أو ما يعادله أو قيمة المقابل الآخر المُقدّم أو المستلم في الوقت أو خلال الفترة التي يتم فيه الحصول على الأصل أو تطويره أو إنشاءه أو تحمل الالتزام.

القياس الأولي

3. يتم تحديد القياس الأولي وفقًا للفقرات 6-15 من معيار 46 (المعيار الاساسي).

القياس اللاحق

4. بعد القياس الأولي، يبقى المبلغ الإجمالي المُسجّل للأصل أو الالتزام، الذي تم قياسه باستخدام أساس التكلفة التاريخية، غير متأثر بالتغيرات في الظروف الحالية للسوق، إلا إذا كانت تلك التغيرات تؤدي إلى انخفاض قيمة الأصل. على سبيل المثال، لا يتم تحديث المبلغ الذي يتم به تسجيل أحد بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات ليعكس الزيادة في سعر السوق الحالي لهذا البند بعد اقتنائه أو إنشائه أو تطويره.

5. إلا أنه، كما هو الحال مع القياسات القائمة على القيمة الجارية، يتم تحديث القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام الذي تم قياسه باستخدام أساس التكلفة التاريخية لتعكس التغييرات في البند كما هو مذكور في الفقرتين 46 و47 من معيار 46 (المعيار الاساسي).

التكلفة المطفأة

6. يُطبق أساس التكلفة التاريخية على الأدوات المالية من خلال قياسها بالتكلفة المطفأة. تعكس التكلفة المطفأة تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة بمعدل الفائدة المحدد عند القياس الأولي. يتم تحديث التكلفة المطفأة للأصل المالي أو الالتزام المالي بمرور الوقت لتعكس التغيرات اللاحقة، مثل الفوائد المستحقة أو انخفاض قيمة الأصل المالي أو الدفعات.

الملحق ب – القيمة التشغيلية الجارية

أساس القيمة التشغيلية الجارية

1. يهدف أساس قياس القيمة التشغيلية الجارية إلى تقدير المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية مقابل أصل غير مالي في تاريخ القياس. يتطلب قياس القيمة التشغيلية الجارية من الجهة الاتحادية تحديد كل مما يلي:

أ. المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية. ويشمل ذلك تقييم السعر الذي سيتم دفعه في سوق نشط، أو التكلفة التي ستتحملها الجهة الاتحادية للحصول على الأصل بأقل تكلفة ممكنة.
ب. إمكانية الخدمة المتبقية للأصل، والتي تأخذ في الاعتبار الوضع الحالي للأصل.
ت. الأصل (بما يتماشى مع وحدة الحساب الخاصة به)، ويشمل ذلك تقييم الاستخدام الحالي للأصل وموقعه.
ث. أساليب القياس المناسبة لتقدير النقاط (أ) إلى (ت)، مع مراعاة توفر البيانات التي تمثل بشكل دقيق الافتراضات الخاصة بالجهة الاتحادية.

2. تعكس القيمة التشغيلية الجارية ما يلي:

أ. في بيان المركز المالي، تعكس القيمة التشغيلية الجارية المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية في تاريخ القياس مقابل إمكانية الخدمة المتبقية لأصل الحالي.
ب. في بيان الأداء المالي، تعكس القيمة التشغيلية الجارية استهلاك الأصل في تقديم الخدمة بناءً على الظروف في تاريخ القياس. يختلف هذا عن أساس التكلفة التاريخية، الذي يعكس استهلاك الأصل بناءً على الأسعار عند شراء الأصول أو إنشائها أو تطويرها، والاعتراف بها مبدئيًا.

المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية

3. القيمة التشغيلية الجارية هي المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل بأقل تكلفة ممكنة بناءً على الظروف في تاريخ القياس، سواء كان هذا السعر يمكن ملاحظته بشكل مباشر أم لا.

4. المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية هو:

أ. سعر الحصول على أصل مماثل أو مطابق في سوق نشط؛ أو
ب. التكاليف التي سيتم تكبدها لتطوير أو إنشاء أصل مماثل أو مطابق.

5. عندما يكون هناك سوق نشط للأصل المماثل أو المطابق، تستخدم القيمة التشغيلية الجارية هذا السعر كمبلغ من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية مقابل الأصل.

6. عندما لا يوجد سوق نشط، لن يكون هناك سعر شراء موثوق للحصول على أصل مطابق أو مماثل. وبالتالي، عندئذٍ ستكون هناك حاجة إلى تقدير القيمة التشغيلية الجارية بناءً على التكاليف المطلوبة لتطوير أو إنشاء أصل باستخدام معلومات الأسعار المتاحة. على سبيل المثال، العديد من الأصول العسكرية، مثل الطائرات، لا يوجد لها عادةً أسواق نشطة. غالبًا لا يمكن الحصول على هذه الأصول كأصل نهائي مطابق أو مماثل للطائرة قيد التقييم. لذلك، سيكون من الضروري قياس تكلفة كل جزء من أجزاء الأصل، مثل هيكل الطائرة، المحرك، والإلكترونيات، وما إلى ذلك، بالإضافة إلى تكلفة تجميعها

في نفس الطائرة أو طائرة مشابهة، مع التعديلات المناسبة للعمر، الحالة الوظيفة، والوضع الحالي، لتقدير القيمة التشغيلية الجارية للطائرة.

سعر الاستحواذ

7. تمثل القيمة التشغيلية الجارية لأصل ما سعر الاستحواذ. ويتم تضمين أي تكاليف معاملة يتم تكبدها في الحصول على الأصل في قياس القيمة التشغيلية الجارية.

القيمة الخاصة بالجهة الاتحادية

8. يجب على الجهة الاتحادية قياس القيمة التشغيلية الجارية للأصل باستخدام الافتراضات من منظور الجهة الاتحادية، بناءً على طريقة استخدام الأصل الحالي. يجب أن تعكس هذه الافتراضات القيود الاقتصادية والقانونية وغيرها من القيود التي تؤثر على الاستخدامات المحتملة للأصل. على سبيل المثال، ستأخذ الجهة في الاعتبار المبلغ الذي ستدفعه مقابل ذلك النوع من الأصول وفقال استخدامه الحالي، دون النظر في القيمة الخاصة بالاستخدامات البديلة لذلك الأصل.

الطريقة الأقل تكلفة

9. يفترض قياس القيمة التشغيلية الجارية أن المبلغ الذي ستدفعه الجهة الاتحادية مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل في تاريخ القياس هو أقل مبلغ ممكن للحصول على الأصل.

10. لا يتعين على الجهة الاتحادية إجراء بحث شامل عن جميع طرق الاستحواذ على الأصل لتحديد أقل تكلفة، ولكن يجب أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات التي كان من الممكن بشكل معقول الحصول عليها وأخذها في الاعتبار.

المدخلات القابلة للملاحظة

11. بالنسبة لبعض الأصول، قد تكون هناك معاملات سوقية قابلة للملاحظة أو معلومات سوقية متاحة. وبالنسبة لأصول أخرى، قد لا تتوفر معاملات أو معلومات سوق قابلة للملاحظة. ومع ذلك، فإن الهدف من قياس القيمة التشغيلية الجارية في كلا الحالتين هو نفسه - تقدير المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل بناءً على الظروف في تاريخ القياس (أي، سعر الشراء في تاريخ القياس من منظور الجهة الاتحادية التي تحتفظ بالأصل).

12. عندما لا يكون السعر لأصل مطابق أو مماثل قابلاً للملاحظة، تقوم الجهة الاتحادية بقياس القيمة التشغيلية الجارية باستخدام تقنية تقييم أخرى تعتمد على مدخلات قابلة للملاحظة، حيثما كان ذلك ممكنًا.

13. نظرًا لأن القيمة التشغيلية الجارية هي قيمة خاصة بالجهة الاتحادية، يتم قياسها باستخدام الافتراضات من منظور الجهة الاتحادية. قد تستند هذه الافتراضات الخاصة بالجهة إلى معلومات غير متاحة علنًا. على سبيل المثال، قد تشمل تكلفة بناء أصل ما تكاليف العمالة لموظفي الجهة الاتحادية، بدلاً من العمال المتعاقدين. وبالتالي، تكون نية الجهة الاتحادية فيما يتعلق بكيفية تكبد التكاليف لبناء الأصل مهمة عند قياس القيمة التشغيلية الجارية.

إمكانية الخدمة المتبقية

14. تُمثل القيمة التشغيلية الجارية المبلغ الذي ستدفعه الجهة الاتحادية مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل. تَأخذ إمكانية الخدمة المتبقية للأصل في الاعتبار العمر، والحالة الوظيفية، والوضع الحالي للأصل الذي تحتفظ الجهة الاتحادية.

15. من أجل عكس العمر، والحالة الوظيفية، والوضع الحالي للأصل، يتم النظر في العوامل التالية:

أ. التقادم المادي يشير إلى أي خسارة في إمكانية الخدمة نتيجة التدهور المادي للأصل أو مكوناته نتيجة لعمره واستخدامه.
ب. التقادم الوظيفي يشير إلى أي خسارة في إمكانية الخدمة نتيجة الكفاءة المنخفضة للأصل الذي يتم تقييمه مقارنة مع مثيله الحديث.
ت. التقادم الاقتصادي يشير إلى أي خسارة في إمكانية الخدمة نتيجة عوامل اقتصادية أو عوامل أخرى خارجة عن سيطرة الجهة الاتحادية

الأصل

16. القيمة التشغيلية الجارية هي المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية مقابل إمكانية الخدمة المتبقية لأصل محدد. تؤثر الجوانب الأساسية التالية على قياس القيمة التشغيلية الجارية للأصل:

أ. الأصل الحالي؛
ب. الاستخدام الحالي للأصل؛
ت. الموقع الحالي للأصل.

الأصل الحالي

17. تفترض القيمة التشغيلية الجارية أن الجهة الاتحادية ستستمر في تقديم السلع و/أو الخدمات باستخدام الأصل المطابق أو المماثل.

18. يقوم الأصل المطابق أو المماثل بتقديم السلع و/أو الخدمات بنفس الطريقة التي يقدمها الأصل الذي يتم قياسه. على سبيل المثال، تقوم هيئة الكهرباء بقياس المبلغ الذي ستدفعه مقابل إمكانية الخدمة المتبقية لمرافق توليد الكهرباء الخاصة بها بناءً على طبيعة مرافقها الحالية. إذا كانت مرافق التوليد عبارة عن حقول للطاقة الشمسية، فإن المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل يعتمد على حقل الطاقة الشمسية، وليس على أصل بديل مثل حقل توليد الكهرباء عن طريق الرياح، التي يمكنها أيضًا تقديم الخدمة.

الاستخدام الحالي للأصل

19. القيمة التشغيلية الجارية هي المبلغ الذي من الممكن أن تدفعه الجهة الاتحادية مقابل إمكانية الخدمة المتبقية للأصل بناءً على استخدامه الحالي. "الاستخدام الحالي" هو الطريقة التي يتم بها استخدام الأصل أو مجموعة الأصول، ويعكس بشكل عام أهداف سياسية الجهة التي تقوم بتشغيل الأصل. على سبيل المثال، وزارة الصحة مسؤولة عن رفاهية المواطنين. تستخدم الأصول مثل المباني كمستشفيات لتقديم خدمات الرعاية الصحية وليس للأغراض التجارية.

20. يتغاضى قياس الاستخدام الحالي للأصل الاستخدامات البديلة المحتملة وأي خصائص أخرى للأصل يمكن أن تزيد من قيمته السوقية. على سبيل المثال، إذا كان مبنى يستخدم حالياً كمدرسة لتقديم الخدمات التعليمية، فلا يتم النظر في الاستخدامات البديلة مثل تحويل المبنى إلى مكاتب للإيجار بأسعار السوق. قد يكون الاستخدام الحالي، ولكن ليس بالضرورة، هو الاستخدام الأعلى والأفضل.

21. يتم تقييم أي جزء غير مستخدم من الأصل في استخدامه الحالي لتحديد ما إذا كان الجزء غير المستخدم مخصصًا لغرض تشغيلي محدد مرتبط بالأصل.

الموقع الحالي للأصل

22. تفترض القيمة التشغيلية الجارية للأصل أن الجهة الاتحادية ستستمر في تقديم السلع و/أو الخدمات من نفس الموقع الذي يوجد فيه الأصل أو يُستخدم حاليًا.

23. تعكس القيمة التشغيلية الجارية للأصل غير القابل للنقل ماديًا قيمة هذا الأصل في موقعه الحالي. على سبيل المثال، يتم قياس مستشفى في مركز المدينة، والذي قد يتم نقله إلى الضواحي بسبب هجرة السكان، بناءً على المبلغ الذي ستدفعه الجهة مقابل المستشفى في موقعه الحالي (على سبيل المثال، يتضمن المبلغ المطلوب تكلفة البناء، التصاريح، اللوائح، وما إلى ذلك، بناءً على التكاليف التي ستُدفع في الموقع الحالي).

أساليب القياس

24. تشمل أساليب القياس الشائعة الاستخدام منهج السوق ومنهج التكلفة. تستخدم الجهة الاتحادية أساليب القياس المناسبة للظروف والتي تتوفر لها بيانات كافية لقياس القيمة التشغيلية الجارية، باستخدام المدخلات القابلة للملاحظة، حيثما كان ذلك ممكنا.

25. في بعض الحالات، لا يمكن تحديد القيمة التشغيلية الجارية بشكل مباشر من خلال ملاحظة الأسعار في سوق نشط فيجب تقديرها بطرق أخرى. على سبيل المثال، إذا كانت الأسعار متاحة فقط للأصول الجديدة، فقد تحتاج القيمة التشغيلية الجارية للأصل المستخدم إلى التقدير من خلال تعديل السعر الحالي لأصل جديد ليعكس العمر والحالة الوظيفية والوضع الحالي الخاص بالأصل الذي تحتفظ به الجهة الاتحادية.

26. إذا تم استخدام أساليب قياس متعددة لقياس القيمة التشغيلية الجارية، فيجب تقييم النتائج مع مراعاة معقولية القيم التي تشير إليها تلك النتائج. يُعد قياس القيمة التشغيلية الجارية القيمة الأكثر تمثيلاً للإمكانية الخدمة المتبقية للأصل في ظل الظروف.

منهج السوق

27. يتطلب تطبيق منهج السوق لقياس القيمة التشغيلية الجارية لأصل وجود سوق نشط يتضمن معاملات لأصول مماثلة أو مطابقة.

28. يستخدم منهج السوق سعر الأصل من معاملة منظمة في السوق الرئيسي (أو السوق الذي يضمن أدنى تكلفة للحصول على الأصل) للجهة في تاريخ القياس.

29. تشمل الأصول المماثلة أو المطابقة نفس الخصائص التي يمتلكها الأصل الجاري قياسه. عند قياس القيمة التشغيلية الجارية للأصل باستخدام منهج السوق، يجب تحديد أصل له عمر إنتاجي متبقي مماثل وإمكانية الخدمة مماثلة.

منهج التكلفة

30. يجب تحديد القيمة التشغيلية الجارية لأصل باستخدام منهج التكلفة في حال عدم وجود سوق نشط لأصول مماثلة أو مطابقة. كلما كان الأصل متخصص، قل احتمال وجود سوق نشط، وزاد احتمال الحاجة إلى تطبيق منهج التكلفة.

31. عندما لا توجد معاملات سوقية لأصول مطابقة أو مماثلة، فإن القيمة التشغيلية الجارية هي تكلفة تطوير أو إنشاء الأصل المطابق أو المماثل.

32. يعني تطبيق منهج التكلفة أن القيمة التشغيلية الجارية لا يمكن تحديدها من خلال ملاحظة الأسعار في سوق نشط. ومع ذلك، فإن قياس القيمة التشغيلية الجارية باستخدام منهج التكلفة يتطلب الاستمرار في استخدام مدخلات ملائمة قابلة للملاحظة لأجزاء من الأصل، حيث يمكن للجهة الحصول على تلك الأجزاء من السوق.

الملحق ت – القيمة العادلة

القياس

1. يهدف أساس قياس القيمة العادلة إلى تقدير السعر الذي كانت ستتم به معاملة في ظروف اعتيادية منظمة لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. ويتطلب قياس القيمة العادلة من الجهة الاتحادية أن تحدد جميع ما يلي:

أ. الأصل أو الالتزام المعين الخاضع للقياس (بما يتسق مع وحدة حسابه)؛ و
ب. فيما يخص الأصل غير المالي، يتطلب تحديد فرضية التقييم التي تكون مناسبة للقياس (بما يتفق مع أعلى وأفضل استخدام له)؛
ت. السوق الرئيسي (أو الأكثر ملائمة) للأصل أو الالتزام؛ و
ث. أسلوب القياس المناسب مع الأخذ في الاعتبار مدى توفر البيانات التي يتم بها تطوير المُدخلات التي تمثل الافتراضات التي كان سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام والمستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم تصنيف المُدخلات ضمنه.

المعاملة

2. يفترض قياس القيمة العادلة أن الأصل أو الالتزام تتم مبادلته في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منظمة بين مشاركين في السوق لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

3. يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو تحويل الالتزام تتم إما:

أ. في السوق الرئيسي للأصل أو الالتزام؛ أو
ب. في السوق الأكثر ملائمة للأصل أو الالتزام، في حالة عدم وجود سوق رئيسي.

4. لا يلزم الجهة الاتحادية أن تقوم ببحث مستفيض في جميع الأسواق الممكنة لتعيين السوق الرئيسي أو السوق الأكثر ملائمة، في حالة عدم وجود سوق رئيسي، ولكن يجب عليها أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة بشكل معقول. وما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك، يُفترض أن السوق التي عادةً تدخل فيها الجهة الاتحادية في معاملة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام هي السوق الرئيسي أو السوق الأكثر ملائمة في حالة عدم وجود سوق رئيسي.

5. إذا كانت هناك سوق رئيسي للأصل أو الالتزام، فيجب أن يعتبر قياس القيمة العادلة هو السعر في ذلك السوق (سواء كان ذلك السعر يمكن ملاحظته بشكل مباشر أو يتم تقديره باستخدام أسلوب قياس آخر)، حتى ولو كان من المحتمل أن يكون السعر في سوق مختلف أكثر ملائمة في تاريخ القياس.

6. يجب أن تكون للجهة الاتحادية قدرة على الوصول إلى السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر ملائمة) في تاريخ القياس. ونظرا لأن الجهات الاتحادية المختلفة (والعمليات ضمن تلك الجهات الاتحادية) ذات الأنشطة المختلفة قد تكون لها القدرة على الوصول إلى أسواق مختلفة، فإن السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر ملائمة) لنفس الأصل أو الالتزام قد يكون مختلف للجهات الاتحادية المختلفة (والعمليات ضمن تلك الجهات الاتحادية) وبناء عليه، يجب أن يؤخذ السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر ملائمة) (وتبعاً لذلك، المشاركون في السوق) في الاعتبار من منظور الجهة الاتحادية، وبذلك تتم مراعاة الاختلافات فيما بين الجهات الاتحادية ذات الأنشطة المختلفة.

7. بالرغم من أن الجهة الاتحادية يجب أن تكون قادرة على الوصول إلى السوق، فإنه لا يلزمها أن تكون قادرة على بيع الأصل المعين أو تحويل الالتزام المعين في تاريخ القياس لكي تكون قادرة على قياس القيمة العادلة على أساس السعر في ذلك السوق.

8. حتى عندما لا تكون هناك سوق يمكن ملاحظته لتوفير معلومات التسعير بشأن بيع الأصل أو تحويل الالتزام في تاريخ القياس، فإن قياس القيمة العادلة يجب أن يفترض أن المعاملة تتم في ذلك التاريخ، مع النظر إليها من منظور مشارك في السوق يحتفظ بالأصل أو مدين بالالتزام. وتُشكل تلك المعاملة المُفترضة أساسا لتقدير السعر لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام.

المشاركون في السوق

9. يجب على الجهة الاتحادية أن تقيس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي كان سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بافتراض أن المشاركين في السوق يتصرفون بما يُحقق لهم أفضل مصلحة اقتصادية.

10. عند إعداد تلك الافتراضات، لا يلزم الجهة الاتحادية أن تعين مشاركين محددين في السوق. وبدلًا من ذلك، يجب على الجهة الاتحادية أن تعين الخصائص التي تميز المشاركين في السوق بشكل عام، مع الأخذ في الاعتبار العوامل الخاصة بجميع ما يأتي:

    أ. الأصل أو الالتزام؛ و
    ب. السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر ملائمة) للأصل أو الالتزام؛ و
    ت. المشاركون في السوق الذين من شأن الجهة الاتحادية أن تدخل معهم في معاملة في ذلك السوق.

السعر

11. القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه من بيع أصل أو سيتم دفعه لتحويل التزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منظمة في السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر ملائمة) في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية (أي سعر خروج) بغض النظر عما إذا كان ذلك السعر يمكن ملاحظته بشكل مباشر أو يتم تقديره باستخدام أسلوب قياس آخر.

12. لا يجوز تعديل السعر الذي في السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر ملائمة) المُستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام تبعاً لتكاليف المعاملة. ويجب أن تتم احتساب تكاليف المعاملة وفقاً لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى. ولا تُعد تكاليف المعاملة من خصائص الأصل أو الالتزام؛ ولكنها خاصة بالمعاملة ذاتها وسوف تختلف اعتمادا على كيفية دخول الجهة الاتحادية في معاملة من أجل الأصل أو الالتزام.

13. لا تشمل تكاليف المعاملة تكاليف النقل. وإذا كان الموقع من خصائص الأصل (كما قد يكون الحال، على سبيل المثال، بالنسبة لسلعة)، فيجب أن يتم تعديل السعر الذي في السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر ملائمة) تبعاً للتكاليف، إن وجدت، التي كان سيتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق.

التطبيق على الأصول غير المالية

أعلى وأفضل استخدام للأصول غير المالية

14. يتم قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بالأخذ في الحسبان قدرة المشارك في السوق على توليد منافع اقتصادية عن طريق استخدام الأصل بأعلى وأفضل استخدام له أو عن طريق بيعه إلى مشارك آخر في السوق من شأنه أن يستخدم الأصل بأعلى وأفضل استخدام له.

15. إن أعلى وأفضل استخدام للأصل غير المالي يأخذ في الحسبان استخدام الأصل الذي يكون ممكنا من الناحية المادية ومسموح من الناحية القانونية ومجديا من الناحية المالية، على النحو التالي:

أ. إن الاستخدام الذي يكون ممكنا من الناحية المادية يأخذ في الحسبان الخصائص المادية للأصل التي كان سيأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل (مثل موقع أو حجم العقار).

ب. إن الاستخدام الذي يكون مسموح من الناحية القانونية يأخذ في الحسبان أي قيود قانونية على استخدام الأصل كان سيأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل (مثل الأنظمة واللوائح المنطبقة على العقار المنظمة لبناء واستخدام العقارات).

ت. إن الاستخدام الذي يكون مجديا من الناحية المالية يأخذ في الحسبان ما إذا كان استخدام الأصل، الممكن من الناحية المادية ومسموح من الناحية القانونية، يولد إيرادا كافيا أو تدفقات نقدية كافية (أخذا في الحسبان تكاليف تحويل الأصل إلى ذلك الاستخدام) لإنتاج العائد الاستثماري الذي من شأن المشاركون في السوق أن يطلبوه من الاستثمار في ذلك الأصل الذي تم وضعه في ذلك الاستخدام.

16. يتم تحديد أعلى وأفضل استخدام من منظور المشاركين في السوق، حتى ولو كانت الجهة الاتحادية تنوي استخداما مختلفا. وبالرغم من ذلك، فإنه يُفترض أن استخدام الجهة الاتحادية الحالي للأصل غير المالي هو أقصى وأفضل استخدام ما لم تُشير عوامل السوق أو عوامل أخرى إلى أن استخداما مختلفا من قبل المشاركين في السوق كان سيزيد إلى أقصى حد ممكن من قيمة الأصل.

17. لحماية المصلحة العامة، أو لأسباب أخرى، قد تنوي الجهة الاتحادية ألا تستخدم بشكل نشط أصلا غير مالي تم استحواذه أو قد تنوي عدم استخدام الأصل وفقا لأقصى وأفضل استخدام له. فعلى سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال بالنسبة لأصل غير ملموس تم استحواذه، مثل براءة اختراع دواء، وتخطط الجهة الاتحادية أن تستخدمه في تصنيع لقاحات لمواطنيها. ومع ذلك، فإن الجهة الاتحادية يجب عليها أن تقيس القيمة العادلة للأصل غير المالي بافتراض أعلى وأفضل استخدام له من قبل المشاركين في السوق.

فرضية تقييم الأصول غير المالية

18. يحدد أعلى وأفضل استخدام للأصل غير المالي فرضية التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل، على النحو التالي:

أ. قد يوفر أعلى وأفضل استخدام للأصل غير المالي أقصى قيمة للمشاركين في السوق من خلال استخدامه مقترنا مع أصول أخرى على أنهم مجموعة (تم تركيبها أو تهيئتها بأية صورة أخرى للاستخدام) أو مقترنا مع أصول أخرى والتزامات (على سبيل المثال، عملية).

- ✓ إذا كان أعلى وأفضل استخدام للأصل هو أن يُستخدم الأصل مقترنا مع أصول أخرى أو مع أصول أخرى والتزامات، فإن القيمة العادلة للأصل هي السعر الذي كان سيتم استلامه في معاملة حالية لبيع الأصل على افتراض أنه سيتم استخدام الأصل مع أصول أخرى أو مع أصول أخرى والتزامات وأن تلك الأصول والالتزامات (أي الأصول المكملة له والالتزامات المرتبطة بها) ستكون متاحة للمشاركين في السوق.
- ✓ تشمل الالتزامات المرتبطة بالأصل وبالأصول المكملة له الالتزامات التي تمول رأس المال العامل، ولكنها لا تشمل الالتزامات المستخدمة لتمويل أصول بخلاف تلك الواقعة ضمن مجموعة الأصول.
- ✓ يجب أن تكون الافتراضات حول أعلى وأفضل استخدام للأصل غير المالي متسقة لجميع الأصول (التي يُعد أعلى وأفضل استخدام ملائما لها) في مجموعة الأصول أو مجموعة الأصول والالتزامات التي سيستخدم الأصل ضمنها.

ب. قد يوفر أعلى وأفضل استخدام للأصل غير المالي أقصى قيمة للمشاركين في السوق على أساس أنه أصل قائم بذاته. وإذا كان أقصى وأفضل استخدام للأصل هو أن يستخدم على أساس أنه قائم بذاته، فإن القيمة العادلة للأصل هي السعر الذي كان سيتم استلامه في معاملة حالية لبيع الأصل إلى مشاركين في السوق من شأنهم أن يستخدموا الأصل على أساس أنه قائم بذاته.

19. يُفترض في قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي أن الأصل يتم بيعه بما يتسق مع وحدة الحساب المحددة في معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية الأخرى (والتي قد تكون أصلا فرديا). ويكون ذلك هو الحال حتى عندما يفترض قياس القيمة العادلة أن أعلى وأفضل استخدام للأصل هو أن يُستخدم مقترنا مع أصول أخرى أو مع أصول أخرى والتزامات لأن قياس القيمة العادلة يفترض أن المشارك في السوق يحتفظ بالفعل بالأصول المكملة والالتزامات المرتبطة بها.

20. عند قياس القيمة العادلة لأصل غير مالي يُستخدم مقترنا مع أصول أخرى على أنهم مجموعة (تم تركيبها أو تهيئتها بأية صورة أخرى للاستخدام) أو مقترنا مع أصول أخرى والتزامات (على سبيل المثال، عملية)، فإن أثر فرضية التقييم يعتمد على الظروف. فعلى سبيل المثال:

أ. قد تكون القيمة العادلة للأصل هي نفسها سواء تم استخدام الأصل على أساس أنه قائم بذاته أو مع أصول أخرى أو مع أصول أخرى والتزامات. وقد يكون ذلك هو الحال إذا كان الأصل هو عملية من شأن المشاركين في السوق أن يستمروا في تشغيلها. وفي تلك الحالة، فإن المعاملة من شأنها أن تنطوي على تقييم العملية في مجملها. استخدام الأصول كمجموعة في عملية مستمرة سيولد تآزرًا سيكون متاحًا للمشاركين في السوق (أي التآزرات من منظور المشاركين في السوق التي ينبغي أن تؤثر تبعا لذلك في القيمة العادلة للأصل إما على أساس أنه قائم بذاته أو مقترن مع أصول أخرى أو مع أصول أخرى والتزامات).

ب. قد يُضمَّن استخدام أصل مقترنا مع أصول أخرى أو مع أصول أخرى والتزامات في قياس القيمة العادلة من خلال تعديلات على قيمة الأصل المُستخدم على أساس أنه قائم بذاته. وقد يكون ذلك هو الحال إذا كان الأصل آلة وتم تحديد قياس القيمة العادلة باستخدام سعر مرصود لآلة مماثلة (لم يتم تركيبها أو تهيئتها بأية صورة أخرى للاستخدام)، مع تعديل القياس تبعاً لتكاليف النقل والتركيب بحيث يعكس قياس القيمة العادلة الوضع الحالي والموقع الحالي للآلة (مُركبة ومُهيأة للاستخدام).

ت. قد يُضمَّن استخدام أصل مقترنا مع أصول أخرى أو مع أصول أخرى والتزامات في قياس القيمة العادلة من خلال افتراضات المشاركين في السوق المُستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل. فعلى سبيل المثال، إذا كان الأصل مخزون قيد الانجاز، وهو فريد من نوعه، وكان المشاركون في السوق سيحولون المخزون إلى بضائع جاهزة، فإن القيمة العادلة للمخزون من شأنها أن تفترض أن المشاركين في السوق قد قاموا باستحواذ أو من شأنهم أن يقوموا باستحواذ أية آلات متخصصة ضرورية لتحويل المخزون إلى بضائع جاهزة.

ث. قد يُضمَّن استخدام أصل مقترنا مع أصول أخرى أو مع أصول أخرى والتزامات في أسلوب القياس المُستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل. وقد يكون ذلك هو الحال عند استخدام طريقة الأرباح الزائدة متعددة الفترات لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس لأن أسلوب القياس ذلك يأخذ في الحسبان على وجه التحديد المساهمة بأي أصول مكملة له والالتزامات المرتبطة بها في المجموعة التي من شأن مثل هذا الأصل غير الملموس أن يُستخدم فيها.

ج. في حالات أكثر محدودية، عندما تستخدم الجهة الاتحادية أصلا ضمن مجموعة أصول، قد تقيس الجهة الاتحادية الأصل بمبلغ يقارب قيمته العادلة عند تخصيص القيمة العادلة لمجموعة الأصول للأصول الفردية للمجموعة. وقد يكون ذلك هو الحال إذا كان التقييم ينطوي على عقار وكانت القيمة العادلة للعقار المُحسَّن (أي مجموعة الأصول) يتم تخصيصها للأصول المكوِّنة له (مثل الأرض والتحسينات).

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

21. عند الاستحواذ على أصل أو تحمل التزام في معاملة تبادلية، فإن سعر المعاملة هو السعر المدفوع للاستحواذ على الأصل أو المستلم لتحمل الالتزام (سعر الدخول). وعلى النقيض من ذلك، فإن القيمة العادلة للأصل أو الالتزام هي السعر الذي من المتوقع أن يتم استلامه من بيع الأصل أو دفعه لنقل الالتزام (سعر الخروج). لا تقوم الجهات الاتحادية بالبيع بالضرورة الأصول بالأسعار المدفوعة عند استحواذها. وبالمثل، لا تحول الجهات بالضرورة الالتزامات بالأسعار المستلمة لتحملها.

22. في العديد من الحالات، سوف يساوي سعر المعاملة القيمة العادلة (على سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال في تاريخ المعاملة عندما تحدث معاملة شراء أصل في السوق التي من شأن الأصل أن يُباع فيها).

23. عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تساوي سعر المعاملة، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام. وتوضح الفقرة 25 الحالات التي قد لا يمثل فيها سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي.

24. إذا تطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية آخر من الجهة الاتحادية، أو سمح لها، بأن تقيس أصلا أو التزاما بشكل أولي بالقيمة العادلة وكان سعر المعاملة يختلف عن القيمة العادلة، فيجب على الجهة الاتحادية أن تثبت الربح أو الخسارة الناتجة عن ذلك ضمن الفائض أو العجز ما لم يحدد ذلك المعيار خلاف ذلك.

25. عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تساوي سعر المعاملة، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام. فعلى سبيل المثال، قد لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة لأصل أو التزام عند الاعتراف الأولي في حال توفر أي من الشروط التالية:

أ. إجراء المعاملة بين أطراف ذات علاقة، على الرغم من أن السعر في معاملة مع طرف ذي علاقة يمكن استخدامه على أنه مُدخل لقياس القيمة العادلة إذا كان لدى الجهة الاتحادية دليل على أنه قد تم الدخول في المعاملة حسب شروط السوق.

ب. حدوث المعاملة تحت الإكراه أو إجبار البائع على قبول السعر في المعاملة. فعلى سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال إذا كان البائع يواجه صعوبات مالية.

ت. اختلاف وحدة الحساب التي يمثلها سعر المعاملة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام المُقاس بالقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال إذا كان الأصل أو الالتزام المُقاس بالقيمة العادلة هو فقط أحد عناصر المعاملة (على سبيل المثال، تجميع الاعمال)، أو كانت المعاملة تتضمن حقوقا وامتيازات غير منصوص عليها يتم قياسها بشكل منفصل وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية آخر، أو كان سعر المعاملة يتضمن تكاليف المعاملة.

ث. اختلاف السوق التي تحدث فيها المعاملة عن السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر ملائمة). فعلى سبيل المثال، قد تختلف هذه الأسواق إذا كانت الجهة الاتحادية متعاملا يدخل في معاملات مع عملاء في سوق التجزئة، ولكن السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر ملائمة) لمعاملة الخروج تكون مع متعاملين آخرين في سوق المتعاملين.

ج. حدوث المعاملة لتحقيق هدف محدد من أهداف السياسات الاجتماعية (على سبيل، إصدار قروض ميسرة أو ضمانات مالية لا يتم فيها استيفاء رسم أو يتم فيها استيفاء رسم اسمي).

أساليب القياس

26. في بعض الحالات، يمكن تحديد القيمة العادلة بشكل مباشر من خلال ملاحظة الأسعار في سوق نشط. وفي حالات أخرى، يتم تحديدها بشكل غير مباشر باستخدام أساليب القياس.

27. .يجب على الجهة الاتحادية استخدام أساليب القياس التي تكون مناسبة وفقًا للظروف، والتي تتوفر لها بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، مع التركيز على استخدام المدخلات القابلة للملاحظة الملائمة وتقليل استخدام المدخلات غير القابلة للملاحظة.

28. يهدف استخدام أسلوب القياس إلى تقدير السعر الذي كانت ستحدث به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو لتحويل التزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. وتوجد ثلاثة أساليب قياس شائعة الاستخدام وهي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل. وقد سيتم توضيح أهم الجوانب الرئيسية لتلك المناهج في الفقرات 31 - 36 ويجب على الجهة الاتحادية أن تستخدم أساليب قياس متسقة مع واحد أو أكثر من تلك المناهج لقياس القيمة العادلة.

29. إذا استُخدمت أساليب قياس متعددة لقياس القيمة العادلة، فيجب أن يتم تقييم النتائج (أي المؤشرات الخاصة بالقيمة العادلة) أخذا في الاعتبار مدى معقولية نطاق القيم التي تشير إليها تلك النتائج. وقياس القيمة العادلة هو النقطة الواقعة ضمن ذلك النطاق والتي تُعد الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة في ظل الظروف القائمة.

30. إذا كان سعر المعاملة هو القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي ويتم استخدام أسلوب قياس يستخدم مُدخلات لا يمكن ملاحظتها لقياس القيمة العادلة في فترات لاحقة، فيجب أن يتم إختبار أسلوب القياس بحيث تتساوي عند الاعتراف الأولي نتيجة أسلوب القياس مع سعر المعاملة. ويضمن الاختبار أن أسلوب القياس يعكس ظروف السوق الحالية، وتساعد الجهة الاتحادية على تحديد ما إذا كان من

الضروري إجراء تعديل في أسلوب القياس (على سبيل المثال، قد تكون هناك خاصية للأصل أو الالتزام لا يأخذها أسلوب القياس بالاعتبار). وبعد الإعتراف الأولي، وعند قياس القيمة العادلة باستخدام أسلوب أو أساليب قياس تستخدم مُدخلات لا يمكن ملاحظتها، يجب على الجهة الاتحادية أن تتأكد من أن أساليب القياس تلك تعكس بيانات السوق التي يمكن ملاحظتها (على سبيل المثال، السعر لأصل أو التزام مماثل) في تاريخ القياس.

منهج السوق

31. تستخدم عادة أساليب القياس المتسقة مع منهج السوق مضاعفات السوق المشتقة من مجموعة من البنود القابلة للمقارنة. وقد تكون المضاعفات ضمن نطاقات فيها مضاعف مختلف لكل بند قابل للمقارنة. ويتطلب اختيار المضاعف المناسب ضمن النطاق ممارسة الحكم، أخذا في الاعتبار العوامل النوعية والكمية الخاصة بالقياس.

32. تتضمن أساليب القياس المتسقة مع منهج السوق مصفوفة التسعير. ومصفوفة التسعير هي أسلوب حسابي يستخدم بشكل رئيسي لتقييم بعض أنواع الأدوات المالية، مثل سندات الدين، دون الاعتماد بشكل حصري على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة، ولكن بدلا من ذلك يتم الاعتماد على علاقة الأوراق المالية بأوراق مالية أخرى أسعارها مُعلنة وتُستخدم على أنها مؤشر مرجعي.

منهج التكلفة

33. يعكس منهج التكلفة المبلغ الذي من شأنه أن يكون مطلوبا في الوقت الحالي لإستبدال القدرة الخدمية لأصل (يشار إلى ذلك المبلغ عادة بتكلفة الاستبدال الحالية).

مشارك في السوق

34. من منظور بائع مشارك في السوق يستند السعر الذي سيتم استلامه مقابل الأصل إلى التكلفة التي يتحملها المشتري المشارك في السوق لاستحواذ أو إنشاء أصل بديل ذي منفعة قابلة للمقارنة، معدلا تبعا للتقادم. وذلك نظراً لأن المشتري المشارك في السوق لن يدفع مقابل الأصل أكثر من المبلغ الذي من شأنه أن يستطيع به إستبدال القدرة الخدمية لذلك الأصل. ويشمل التقادم التدهور المادي والتقادم الوظيفي (التكنولوجي) والتقادم الاقتصادي (الخارجي)، وهو أوسع في مفهومه من الاستهلاك لأغراض التقرير المالي (تخصيص التكلفة التاريخية) أو للأغراض الضريبية (باستخدام أعمار خدمة محددة). وفي العديد من الحالات، تُستخدم طريقة تكلفة الاستبدال الحالية لقياس القيمة العادلة للأصول الملموسة التي تُستخدم مقترنة مع أصول أخرى أو مع أصول أخرى والتزامات.

منهج الدخل

35. عند تقدير القيمة العادلة، يمكن تطبيق منهج الدخل باستخدام عدة طرق. تتضمن تلك الطرق، على سبيل المثال، الآتي:

    أ. أساليب القيمة الحالية (انظر الفقرة التالية)؛ و
    ب. نماذج تسعير الخيارات، مثل معادلة بلاك سكولز ميرتن أو نموذج ثنائي الحدين (أي نموذج الشبكي)، التي تتضمن أساليب القيمة الحالية وتعكس كلا من القيمة الزمنية والقيمة الجوهرية للخيار؛ و

ت. طريقة الأرباح الزائدة لفترات متعددة، والتي تُستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

أساليب القيمة الحالية

36. توضح الفقرات 37 - 49 استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة. وتركز تلك الفقرات على أسلوب تعديل معدل الخصم وأسلوب التدفقات النقدية المتوقعة (القيمة الحالية المتوقعة). ولا تفرض تلك الفقرات استخدام أسلوب قيمة حالية واحد محدد ولا تقصر استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة على الأساليب التي تمت مناقشتها. وسوف يعتمد أسلوب القيمة الحالية المستخدم لقياس القيمة العادلة على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه (على سبيل المثال، ما إذا كانت أسعار الأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة يمكن ملاحظتها في السوق أم لا) وعلى مدى توفر البيانات الكافية.

مكونات قياس القيمة الحالية

37. القيمة الحالية (أي تطبيق لمنهج الدخل) هي أداة تستخدم لربط المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو القيم) بمبلغ حالي باستخدام معدل خصم. ويأخذ بعين الاعتبار قياس أصل أو التزام باستخدام أسلوب القيمة الحالية جميع العناصر الآتية من منظور المشاركين في السوق في تاريخ القياس:

أ. تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه.
ب. التوقعات بشأن تغيرات ممكنة في مبلغ التدفقات النقدية، وتوقيتها، تمثل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية.
ت. القيمة الزمنية للنقود، مُمثلة بمعدل العائد على الأصول النقدية الخالية من المخاطر التي يكون لها تواريخ أو مدة استحقاق تتطابق مع الفترة التي تشملها التدفقات النقدية ولا تشكل لحاملها عدم تأكد في التوقيت ولا مخاطر تعثر في السداد (أي معدل فائدة خالٍ من المخاطر).
ث. السعر مقابل تحمل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية (أي علاوة مخاطرة).
ج. العوامل الأخرى التي من شأن المشاركين في السوق أن يأخذوها في الاعتبار في ظل الظروف القائمة.
ح. فيما يتعلق بالالتزام، مخاطر عدم الأداء المتعلقة بذلك الالتزام، بما في ذلك المخاطر الائتمانية الخاصة بالجهة الاتحادية ذاتها (أي بوصفها المدين).

المبادئ العامة

38. تختلف أساليب القيمة الحالية في كيفية أخذها للعناصر الواردة في الفقرة السابقة في الاعتبار وبالرغم من ذلك، فإن جميع المبادئ العامة التالية تحكم تطبيق أي أسلوب قيمة حالية يُستخدم لقياس القيمة العادلة:

أ. ينبغي أن تعكس التدفقات النقدية ومعدلات الخصم الافتراضات التي كان سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.
ب. ينبغي أن تأخذ التدفقات النقدية ومعدلات الخصم في الاعتبار فقط العوامل المتعلقة بالأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه.

ت. لتجنب الازدواجية في احتساب آثار عوامل الخطر وتجنب إغفالها، ينبغي أن تعكس معدلات الخصم الافتراضات التي تتسق مع تلك الملازمة للتدفقات النقدية. فعلى سبيل المثال، يُعد معدل الخصم الذي يعكس عدم التأكد في التوقعات المتعلقة بالتعثر المستقبلي في السداد مناسبا إذا كان يستخدم التدفقات النقدية التعاقدية لقرض (أي أسلوب لتعديل معدل الخصم). ولا يجوز أن يتم استخدام المعدل نفسه إذا كان يستخدم التدفقات النقدية المتوقعة (أي المرجحة بالاحتمالات) (أي أسلوب للقيمة الحالية المتوقعة) نظرا لأن التدفقات النقدية المتوقعة تعكس بالفعل الافتراضات المتعلقة بعدم التأكد في التعثر المستقبلي في السداد؛ وبدلا من ذلك، ينبغي استخدام معدل خصم متناسب مع المخاطر الملازمة للتدفقات النقدية المتوقعة.

ث. ينبغي أن تكون الافتراضات المتعلقة بالتدفقات النقدية ومعدلات الخصم متسقة داخليا. فعلى سبيل المثال، ينبغي أن يتم خصم التدفقات النقدية الاسمية، التي تتضمن أثر التضخم، بمعدل يتضمن أثر التضخم. ويتضمن معدل الفائدة الاسمي الخالي من المخاطر أثر التضخم. وينبغي أن يتم خصم التدفقات النقدية الحقيقية، التي لا تتضمن أثر التضخم، بمعدل لا يتضمن أثر التضخم.

ج. ينبغي أن تكون معدلات الخصم متسقة مع العوامل الاقتصادية الأساسية للعملة التي يتم بها تقييم التدفقات النقدية.

المخاطر وعدم التأكد

39. يتم إجراء القياس باستخدام أساليب القيمة الحالية في ظل ظروف عدم التأكد نظراً لأن التدفقات النقدية المستخدمة هي تقديرات وليست مبالغ معروفة. وفي العديد من الحالات، يكون كل من مبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها غير مؤكد. وحتى المبالغ الثابتة تعاقديا، مثل الدفعات على القرض، تكون غير مؤكدة إذا كانت هناك مخاطر تعثر السداد.

40. يطلب المشاركون في السوق عموما تعويض (أي علاوة مخاطر) لتحمل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية لأصل أو التزام. وينبغي أن يتضمن قياس القيمة العادلة علاوة مخاطر تعكس المبلغ الذي كان سيطلبه المشاركون في السوق على أنه تعويض مقابل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية. وبعكس ذلك، فإن القياس لن يمثل تمثيلاً صادقاً القيمة العادلة. وفي بعض الحالات، قد يكون من الصعب تحديد علاوة المخاطر المناسبة. وبالرغم من ذلك، فإن درجة الصعوبة وحدها ليست سببا كافيا لاستبعاد علاوة المخاطر.

41. تختلف أساليب القيمة الحالية في الكيفية التي تعدل بها القياس تبعا للمخاطر وفي نوع التدفقات النقدية التي تستخدمها. فعلى سبيل المثال:

أ. يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم (انظر الفقرات 42 - 44) معدل خصم مُعدلا بالمخاطر والتدفقات النقدية التعاقدية أو المُتعهد بها أو الأكثر احتمالا.

ب. تستخدم الطريقة الأولى لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة (انظر الفقرة 47) تدفقات نقدية متوقعة معدلة بالمخاطر ومعدلا خاليا من المخاطر.

ت. تستخدم الطريقة الثانية لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة (انظر الفقرة 48) تدفقات نقدية متوقعة غير معدلة بالمخاطر ومعدل خصم مُعدل ليتضمن علاوة المخاطر التي يطلبها

المشاركون في السوق. ويختلف ذلك المعدل عن المعدل المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم.

أسلوب تعديل معدل الخصم

42. يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم مجموعة واحدة من التدفقات النقدية التي يتم اختيارها من نطاق المبالغ المُقدرة الممكنة، سواء كانت تدفقات نقدية تعاقدية أو مُتعهداً بها (كما هو الحال بالنسبة لسند) أو تدفقات نقدية أكثر احتمالا. وفي جميع الحالات، تكون تلك التدفقات النقدية مشروطة بوقوع أحداث محددة (على سبيل المثال، تكون التدفقات النقدية التعاقدية أو المُتعهد بها لسند مشروطة بعدم حدوث تعثر في السداد من قبل المدين). ويتم اشتقاق معدل الخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم من معدلات العائد الملاحظة للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة التي يتم المتُاجرة بها في السوق. ومن ثمّ، يتم خصم التدفقات النقدية التعاقدية أو المُتعهد بها أو الأكثر احتمالا بمعدل سوق القابل للملاحظة أو مُقدر لتلك التدفقات النقدية المشروطة (أي معدل العائد السوقي).

43. يتطلب أسلوب تعديل معدل الخصم تحليلا لبيانات السوق للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة. ويتم التحقق من القابلية للمقارنة عن طريق النظر في طبيعة التدفقات النقدية (على سبيل المثال، ما إذا كانت التدفقات النقدية تعاقدية أو غير تعاقدية وما إذا كان من المرجح أن تستجيب بشكل مماثل للتغيرات في الظروف الاقتصادية)، إضافة إلى عوامل أخرى (على سبيل المثال، الوضع الائتماني والضمان والمدة والتعهدات المقيدة والسيولة). وبدلًا من ذلك، إذا كان الأصل أو الالتزام القابل للمقارنة لا يعكس بشكل عادل المخاطر الملازمة للتدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه، فقد يمكن اشتقاق معدل خصم باستخدام بيانات لعدة أصول أو التزامات قابلة للمقارنة بالاقتران مع العائد الخالي من المخاطر (أي باستخدام منهج "البناء").

مثال 46.1 - منهج البناء

لتوضيح منهج البناء، نفترض أن الأصل "أ" هو حق تعاقدي لاستلام 800 درهم إماراتي في سنة واحدة (أي أنه ليس هناك عدم تأكد بما يتعلق بالتوقيت). وهناك سوق قائم لأصول قابلة للمقارنة، والمعلومات حول تلك الأصول، بما في ذلك المعلومات عن السعر، متاحة. ومن تلك الأصول القابلة للمقارنة:

أ. الأصل "ب "هو حق تعاقدي لاستلام 1,200 درهم إماراتي في سنة واحدة وله سعر سوقي قدره 1,083 درهم إماراتي. وبالتالي، فإن معدل العائد السنوي الضمني (أي معدل عائد السوق في سنة واحدة) يبلغ 10.8 بالمئة] (1,200 درهم إماراتي ÷ 1,083 درهم إماراتي) - 1]

ب. الأصل "ج" هو حق تعاقدي لاستلام 700 درهم إماراتي في سنتين وله سعر سوقي قدره 566 درهم إماراتي. وبالتالي، فإن معدل العائد السنوي الضمني (أي معدل عائد السوق في سنتين) هو 11.2 بالمئة [(700 درهم إماراتي ÷ 566 درهم إماراتي) ^ 0.5 -1]

ت. جميع الأصول الثلاثة قابلة للمقارنة مع بعضها البعض من حيث المخاطر (أي مقاييس التباين للسداد الممكن والائتمان).

بالاستناد إلى توقيت الدفعات التعاقدية التي سيتم استلامها للأصل "أ" بالنسبة إلى توقيت الأصل "ب "والأصل "ج" (أي سنة واحدة للأصل"ب "مقابل سنتين للأصل "ج")، يعتبر الأصل "ب "أكثر قابلية

مثال 46.1 - منهج البناء

للمقارنة مع الأصل "أ". وباستخدام الدفعة التعاقدية التي سيتم استلامها للأصل "أ" 800 درهم إماراتي ومعدل السوق لسنة واحدة المشتق من الأصل "ب "10.8بالمئة، فإن قيمة الأصل "أ" هي 722 درهم إماراتي (800 درهم إماراتي ÷ 1.108). وبدلا من ذلك، في حالة عدم توفر معلومات سوقية عن الأصل "ب "، فإن معدل السوق لسنة واحدة يمكن اشتقاقه من الأصل "ج" باستخدام منهج البناء. وفي تلك الحالة، فإن معدل السوق لسنتين الذي يشير إليه الأصل "ج" 11.2 بالمئة من شأنه أن يُعدل إلى معدل سوق لسنة واحدة باستخدام الهيكل الزمني لمنحنى العائد الخالي من المخاطر. وقد يتطلب الأمر معلومات وتحليلات إضافية لتحديد ما إذا كانت علاوات المخاطر للأصول التي لسنة واحدة والتي لسنتين هي نفسها. وإذا حُدد أن علاوات المخاطر للأصول التي لسنة واحدة والتي لسنتين ليست هي نفسها، فإن معدل عائد السوق لسنتين من شأنه أن يُعدل تبعاً لذلك الأثر.

44. عندما يتم تطبيق أسلوب تعديل معدل الخصم على مقبوضات أو مدفوعات ثابتة، يُضمن في معدل الخصم تعديل تبعاً للمخاطر الملازمة للتدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه. وفي بعض التطبيقات لأسلوب تعديل معدل الخصم على التدفقات النقدية التي ليست مقبوضات أو مدفوعات ثابتة، قد يكون من الضروري تعديل التدفقات النقدية لتحقيق القابلية للمقارنة مع الأصل أو الالتزام الملاحظ الذي يتم اشتقاق معدل الخصم منه.

أسلوب القيمة الحالية المتوقعة

45. يستخدم أسلوب القيمة الحالية المتوقعة كنقطة بداية مجموعة من التدفقات النقدية التي تمثل المتوسط المرجح بالاحتمالات لجميع التدفقات النقدية المستقبلية الممكنة (أي التدفقات النقدية المتوقعة). ويكون التقدير الناتج مطابقا للقيمة المتوقعة، التي تُعد، بالمصطلحات الإحصائية، المتوسط المرجَّح للقيم الممكنة لمتغير عشوائي منفصل مع استخدام الاحتمالات الخاصة بكل منها على أنها الأوزان المرجّحة. ونظرا لأن جميع التدفقات النقدية الممكنة هي مرجحة بالاحتمالات، فإن التدفق النقدي المتوقع الناتج لا يكون مشروطا بوقوع أي حدث محدد (على خلاف التدفقات النقدية المستخدمة في أسلوب تعديل معدل الخصم.)

46. عند اتخاذ قرار استثماري، فإن المشاركين في السوق المتجنبين للمخاطر من شأنهم أن يأخذوا في الحسبان مخاطر أن التدفقات النقدية الفعلية قد تختلف عن التدفقات النقدية المتوقعة. وتميز نظرية المحفظة بين نوعين من المخاطر:

أ. المخاطر غير المنتظمة (القابلة للتنويع)، وهي المخاطر الخاصة بأصل معين أو التزام معين.
ب. المخاطر المنتظمة (غير القابلة للتنويع)، وهي المخاطر المشتركة التي يتشارك فيها أصل أو التزام مع البنود الأخرى في محفظة متنوعة.

تفترض نظرية المحفظة أنه في حال وجود سوق متوازنة، فإن المشاركين في السوق سيتم تعويضهم فقط عن تحمل المخاطر المنتظمة الملازمة للتدفقات النقدية. (أمّا في الأسواق التي تفتقر إلى الكفاءة أو غير المتوازنة، فقد تتوفر أشكال أخرى للعائد أو التعويض).

47. تعدل الطريقة الأولى لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة التدفقات النقدية المتوقعة للأصل تبعا للمخاطر المنتظمة (أي السوقية) عن طريق خصم علاوة مخاطر نقدية (أي التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة تبعا للمخاطر). وتمثل تلك التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة تبعا للمخاطر تدفقاً نقدياً مُعادَلاً مؤكداً، يتم خصمه بمعدل فائدة خالٍ من المخاطر. ويشير التدفق النقدي المُعادل المؤكد إلى التدفق النقدي المتوقع (حسبما تم تعريفه)، مُعدلا تبعا للمخاطر بحيث أن المشارك في السوق يكون في وضع محايد بالنسبة لمبادلة تدفق نقدي مؤكد بتدفق نقدي متوقع.

مثال 46.2 - الطريقة الأولى لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة

إذا كان المشارك في السوق على استعداد لمبادلة تدفق نقدي متوقع قدره 1200 درهم إماراتي مقابل تدفق نقدي مؤكد قدره 1000 درهم إماراتي، فإن مبلغ 1000 درهم إماراتي يُعد المُعادل المؤكد لمبلغ 1200 درهم إماراتي (أي أن مبلغ 200 درهم إماراتي من شأنه أن يمثل علاوة المخاطر النقدية). وفي تلك الحالة، فإن المشارك في السوق من شأنه أن يكون في وضع محايد بالنسبة للأصل المحتفظ به.

48. وفي المقابل، تعدل الطريقة الثانية لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة تبعا للمخاطر المنتظمة (أي السوقية) عن طريق تطبيق علاوة مخاطر على معدل الفائدة الخالي من المخاطر. وبناء عليه، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل يتوافق مع معدل متوقع مرتبط بالتدفقات النقدية المرجحة بالاحتمالات (أي معدل عائد متوقع). ويمكن أن تستخدم النماذج المستخدمة لتسعير الأصول المحفوفة بالمخاطر، مثل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية، لتقدير معدل العائد المتوقع. ونظرا لأن معدل الخصم المستخدم في اسلوب تعديل معدل الخصم هو معدل عائد يتعلق بتدفقات نقدية مشروطة، فمن المرجح أن يكون أعلى من معدل الخصم المستخدم في الطريقة الثانية لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة، والذي هو معدل عائد متوقع يتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة أو المرجحة بالاحتمالات.

مثال 46.3 - الطريقة الأولى والطريقة الثانية لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة

لتوضيح الطريقة الأولى والطريقة الثانية، نفترض أن أصلا له تدفقات نقدية متوقعة قدرها 780 درهم إماراتي في سنة واحدة تم تحديدها على أساس التدفقات النقدية الممكنة والاحتمالات المبينة أدناه. وأن معدل الفائدة الخالي من المخاطر المُنطبق على التدفقات النقدية التي لها أفق زمني قدره سنة واحدة هو 5 بالمئة، وأن علاوة المخاطر المنتظمة لأصل له نفس وضع المخاطر هي 3 بالمئة.

التدفقات النقدية الممكنة	الاحتمالية	التدفقات النقدية المرجحة بالاحتمالات
500 درهم إماراتي	%15	75 درهم إماراتي
800 درهم إماراتي	%60	480 درهم إماراتي

مثال 46.3 - الطريقة الأولى والطريقة الثانية لأسلوب القيمة الحالية المتوقعة

900 درهم إماراتي	%25	225 درهم إماراتي
التدفقات النقدية المتوقعة		**780 درهم إماراتي**

في هذا المثال التوضيحي البسيط، تمثل التدفقات النقدية المتوقعة 780 درهم إماراتي المتوسط المرجح بالاحتمالات للنتائج الثلاثة الممكنة. وفي الحالات الأكثر واقعية، قد يكون هناك العديد من النتائج الممكنة. وبالرغم من ذلك، فإنه لتطبيق أسلوب القيمة الحالية المتوقعة، ليس من الضروري دائما أن تؤخذ في الحسبان توزيعات جميع التدفقات النقدية الممكنة باستخدام نماذج وأساليب معقدة. وبدلا من ذلك، فقد يكون من الممكن إعداد عدد محدود من السيناريوهات والاحتمالات المنفصلة التي تأخذ في الاعتبار مجموعات التدفقات النقدية الممكنة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم الجهة الاتحادية التدفقات النقدية المحققة لبعض الفترات السابقة الملائمة، والمُعدلة تبعاً للتغيرات في الظروف التي تحدث لاحقا (على سبيل المثال، التغيرات في العوامل الخارجية، بما في ذلك الظروف الاقتصادية أو السوقية، واتجاهات القطاع والمنافسة بالإضافة إلى التغيرات في العوامل الداخلية التي تؤثر على الجهة بشكل أكثر تحديدا)، أخذا في الحسبان افتراضات المشاركين في السوق.

من الناحية النظرية، تكون القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل هي نفسها سواء تم تحديدها باستخدام الطريقة الأولى أو الطريقة الثانية، على النحو الآتي:

أ. باستخدام الطريقة الأولى، يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة تبعا للمخاطر المنتظمة (أي السوقية). وفي حالة عدم توفر بيانات سوقية تشير بشكل مباشر إلى مبلغ التعديل تبعا للمخاطر، يمكن اشتقاق مثل هذا التعديل من نموذج لتسعير الأصل باستخدام مفهوم المُعادلات المؤكدة. فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد التعديل تبعا للمخاطر (أي علاوة المخاطر النقدية التي قدرها 22 درهم إماراتي) باستخدام علاوة مخاطر منتظمة بنسبة 3 بالمئة [780درهم إماراتي - (780 درهم إماراتي × (1.08/1.05))]، وينتج عن ذلك تدفقات نقدية متوقعة معدلة تبعا للمخاطر قدرها 758 درهم إماراتي (780 درهم إماراتي - 22 درهم إماراتي). ويُعد المبلغ 758 درهم إماراتي المُعادل المؤكد للمبلغ 780 درهم إماراتي ويتم خصمه بمعدل الفائدة الخالي من المخاطر 5 بالمئة. وهكذا تكون القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للأصل 722 درهم إماراتي (758 درهم إماراتي ÷ 1.05 درهم إماراتي).

ب. باستخدام الطريقة الثانية، لا يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة تبعا للمخاطر المنتظمة (أي السوقية). وبدلا من ذلك، يتم تضمين التعديل تبعا لتلك المخاطر في معدل الخصم. وعليه، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل عائد متوقع قدره 8 بالمئة (أي معدل الفائدة الخالي من المخاطر البالغ 5 بالمئة بالإضافة إلى علاوة المخاطر المنتظمة البالغة 3 بالمئة). وهكذا تكون القيمة الحالية للأصل 722 درهم إماراتي (780 درهم إماراتي ÷ 1.08 درهم إماراتي).

49. عند استخدام أسلوب القيمة الحالية المتوقعة، يمكن استخدام إما الطريقة الاولى أو الطريقة الثانية. ويعتمد اختيار الطريقة الاولى أو الطريقة الثانية على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه ومدى توفر بيانات كافية والأحكام المُطبقة.

مُدخلات أساليب القياس

المبادئ العامة

50. يجب أن تركز أساليب القياس المستخدمة لقياس القيمة العادلة استخدام المدخلات القابلة للملاحظة الملائمة وتقليل استخدام المدخلات غير القابلة للملاحظة.

51. من أمثلة الأسواق التي قد تكون فيها المُدخلات من الممكن ملاحظتها لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) ما يأتي:

أ. أسواق الأوراق المالية. في سوق الأوراق المالية، تكون أسعار الإغلاق متاحة بسهولة وممثلة بشكل عام للقيمة العادلة.

ب. أسواق المتعاملين. في سوق المتعاملين، يكون المتعامل على استعداد للمتاجرة (إمّا بالشراء أو البيع لحسابهم الخاص)، موفرين بذلك سيولة من خلال استخدام رؤوس أموالهم للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يقومون بصناعة سوق لها. وعادة ما تكون أسعار العرض والطلب (التي تمثل السعر الذي يكون المتعامل على استعداد للشراء به والسعر الذي يكون المتعامل على استعداد للبيع به، على التوالي) متاحة بشكل أكثر سهولة من أسعار الإغلاق. وتُعد أسواق التداول خارج المنصة (التي يُعلن فيها عن الأسعار للعموم) من أسواق المتعاملين. وتوجد أيضا أسواق متعاملين لبعض الأصول والالتزامات الأخرى، بما في ذلك بعض الأدوات المالية والسلع والأصول المادية (على سبيل المثال، المعدات المستعملة).

ت. أسواق السمسرة. في سوق السمسرة، يحاول السماسرة التوفيق بين المشترين والبائعين، ولكنهم ليسوا على استعداد للمتاجرة لحسابهم الخاص. وبعبارة أخرى، لا يستخدم السماسرة رؤوس أموالهم الخاصة للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يقومون بصناعة سوق لها. ويعلم السمسار الأسعار المعروضة والأسعار المطلوبة من قبل الأطراف المعنية، ولكن عادة لا يدرك كل طرف متطلبات السعر للطرف الآخر. وفي بعض الأحيان، تكون أسعار المعاملات المنجزة متاحة. وتشمل أسواق السمسرة شبكات الاتصالات الإلكترونية، التي يتم فيها التوفيق بين طلبات الشراء وطلبات البيع، وأسواق العقارات التجارية والسكنية.

ث. الأسوق بدون وسطاء. في السوق الذي بدون وسطاء، يتم التفاوض على المعاملات، سواء كانت معاملات لأول مرة أو إعادة البيع، بشكل مستقل بدون وسيط. وقد يُتاح للعموم القليل من المعلومات حول تلك المعاملات.

52. يجب على الجهة الاتحادية أن تختار المُدخلات التي تتسق مع خصائص الأصل أو الالتزام والتي كان سيأخذها المشاركون في السوق في الحسبان في معاملة للأصل أو الالتزام (انظر الفقرتين 31 و32 من معيار 46 (المعيار الاساسي)). وفي بعض الحالات، ينتج عن تلك الخصائص تطبيق تعديل، مثل علاوة أو خصم (على سبيل المثال، علاوة سيطرة أو خصم حصة غير مسيطرة). وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن ينطوي قياس القيمة العادلة على علاوة أو خصم غير متسق مع وحدة الحساب الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للجكومة الاتحادية الذي يتطلب قياس القيمة العادلة أو يسمح به (انظر الفقرتين 33 و34 من معيار 46 (المعيار الاساسي)). ولا يُسمح في قياس القيمة العادلة بالعلاوات أو الخصومات التي تعكس الحجم على أنه خاصية لحيازة الجهة الاتحادية (وعلى وجه التحديد، عامل المنع الذي يعدل السعر المعلن لأصل أو التزام لأن حجم التداول اليومي العادي للسوق ليس كافيا لاستيعاب الكمية التي تحتفظ بها الجهة الاتحادية، حسبما هو موضح في الفقرة 61) وليس على أنه

خاصية للأصل أو الالتزام (على سبيل المثال، علاوة السيطرة عند قياس القيمة العادلة لحصة مسيطرة). وفي جميع الحالات، إذا كان هناك سعر معلن في سوق نشطة (أي مُدخل من المستوى الأول) لأصل أو التزام، فيجب على الجهة الاتحادية أن تستخدم ذلك السعر المعلن بدون تعديل عند قياس القيمة العادلة، باستثناء ما هو محدد في الفقرة 60.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

53. تقوم الجهة الاتحاديّة بتصنيف قياسات القيمة العادلة باستخدام تسلسل هرمي للقيمة العادلة لزيادة الاتساق وقابلية المقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات الملائمة، إلى ثلاثة مستويات مُدخلات أساليب القياس المستخدمة لقياس القيمة العادلة (انظر الفقرات 57 - 84). يمنح هذا التسلسل الأولوية للأسعار المدرجة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو التزامات المتطابقة (مدخلات المستوى الاول)، وأقل أولوية للمدخلات غير القابلة للملاحظة (مدخلات المستوى الثالث).

54. في بعض الحالات، قد يتم تصنيف المُدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة لأصل أو التزام ضمن مستويات مختلفة من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وفي تلك الحالات، يتم تصنيف قياس القيمة العادلة في مجمله ضمن نفس المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة لأدنى مُدخل يُعد مهما بالنسبة لمجمل القياس. ويتطلب تقييم أهمية مُدخل معين بالنسبة لمجمل القياس ممارسة الحكم، أخذاً في الحسبان العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان التعديلات التي يتم إجراؤها للوصول إلى القياسات المستندة إلى القيمة العادلة، مثل تكاليف البيع عند قياس القيمة العادلة مخصوم منها تكاليف الاستبعاد، عند تحديد مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يُصنَّف فيه قياس القيمة العادلة.

55. قد يؤثر مدى توفر المُدخلات الملائمة وخضوعها النسبي للتقدير غير الموضوعي على اختيار أساليب القياس المناسبة (انظر الفقرة 27) وبالرغم من ذلك، يعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية لمُدخلات أساليب القياس، وليس لأساليب القياس المستخدمة لقياس القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد يتم تصنيف قياس القيمة العادلة المعد باستخدام أسلوب القيمة الحالية ضمن المستوى الثاني أو المستوى الثالث، اعتمادا على المُدخلات التي تُعد مهمة لمجمل القياس والمستوى الذي تُصنف ضمنه تلك المُدخلات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

56. إذا تطلب مدخل يمكن ملاحظته تعديلا باستخدام مدخل لا يمكن ملاحظته، ونتج عن ذلك التعديل قياس للقيمة العادلة أعلى أو أقل بشكل كبير، فمن شأن القياس الناتج أن يُصنف ضمن المستوى الثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، إذا كان المشارك في السوق سيأخذ في الحسبان أثر قيد مفروض على بيع أصل عند تقدير سعر الأصل، فإن الجهة الاتحادية تعدل السعر المعلن ليعكس أثر ذلك القيد. وإذا كان ذلك السعر المعلن يُعد مُدخلا ضمن المستوى الثاني وكان التعديل مُدخلا لا يمكن ملاحظته ويُعد مهما بالنسبة لمجمل القياس، فإن القياس من شأنه أن يُصنف ضمن المستوى الثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

مُدخلات المستوى الأول

57. مُدخلات المستوى الأول هي الأسعار المعلنة (غير المُعدَّلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة التي تستطيع الجهة الاتحادية الوصول إليها في تاريخ القياس.

58. يوفر السعر المعلن في سوق نشطة الدليل الأكثر تمثيلاً بشكل صادق للقيمة العادلة، ويجب أن يُستخدم بدون تعديل لقياس القيمة العادلة حينما يكون متاحا، باستثناء ما هو محدد في الفقرة 60.

59. ستتوفر مُدخلات المستوى الأول للعديد من الأصول المالية والالتزامات المالية، التي قد يتم مُبادلة بعضها في أسواق نشطة متعددة (على سبيل المثال، في أسواق أوراق مالية مختلفة). وبناء عليه، يكون التركيز في المستوى الأول على تحديد كل مما يأتي:

أ. السوق الرئيسي للأصل أو الالتزام، أو السوق الأكثر ملائمة للأصل أو الالتزام في حالة عدم وجود سوق رئيسي؛ و

ب. ما إذا كانت الجهة الاتحادية تستطيع الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر في ذلك السوق في تاريخ القياس.

60. لا يجوز للجهة الاتحادية أن تجري تعديلا على مُدخل المستوى الاول إلا في الظروف الآتية:

أ. عندما تحتفظ الجهة الاتحادية بعدد كبير من الأصول المتماثلة أو الالتزامات المتماثلة (ولكن ليست متطابقة) (على سبيل المثال، الأوراق المالية التي تمثل ديونا) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ويوجد سعر معلن متاح في سوق نشط، ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من تلك الأصول أو الالتزامات بشكل فردي (أي أنه في ظل العدد الكبير من الأصول المتماثلة أو الالتزامات المتماثلة التي تحتفظ بها الجهة الاتحادية، فإنه من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام فردي في تاريخ القياس). في تلك الحالة، يجوز للجهة الاتحادية، بوصفه وسيلة عملية، أن تقيس القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد بشكل حصري على الأسعار المعلنة (على سبيل المثال، مصفوفة التسعير). وبالرغم من ذلك، فإن استخدام طريقة تسعير بديلة ينتج عنه قياس للقيمة العادلة يُصنف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

ب. عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشطة القيمة العادلة في تاريخ القياس. قد يكون ذلك هو الحال، على سبيل المثال، إذا وقعت أحداث مهمة (مثل معاملات في سوق بدون وسطاء أو صفقات في سوق سمسرة أو إعلانات) بعد إغلاق السوق، ولكن قبل تاريخ القياس. ويجب على الجهة الاتحادية أن تضع سياسة وتطبقها بشكل متسق لتعيين تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، فإذا تم تعديل السعر المعلن تبعا لمعلومات جديدة، فإن التعديل ينتج عنه قياس قيمة عادلة يُصنَّف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

ت. عند قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالجهة الاتحادية باستخدام السعر المعلن لبند مطابق تتم المتاجرة فيه على أنه أصل في سوق نشط، وذلك السعر يلزم تعديله تبعا لعوامل خاصة بالبند أو الأصل (انظر لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41). إذا كان لا يُتطلب إجراء تعديل للسعر المعلن للأصل، فإن نتيجة ذلك هي قياس للقيمة العادلة بتصنيف ضمن المستوى الاول في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، فإن أي تعديل للسعر المعلن للأصل ينتج عنه قياس للقيمة العادلة يُصنف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

61. إذا كانت الجهة الاتحادية تحتفظ بمركز في أصل أو التزام واحد (بما في ذلك، مركز يشمل عددا كبيرا من الأصول أو الالتزامات المتطابقة، مثل حيازة أدوات مالية) وتتم المتاجرة في الأصل أو الالتزام في سوق

نشط، فيجب أن يتم قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ضمن المستوى الأول على أنها حاصل السعر المعلن للأصل أو الالتزام الفردي مضروباً في الكمية التي تحتفظ بها الجهة. ويسري هذا، حتى لو لم يكن حجم التداول اليومي المعتاد في السوق كافيًا لاستيعاب الكمية المحتفظ بها، وقد يؤثر تقديم أوامر بيع المركز في معاملة واحدة على السعر المعلن.

مُدخلات المستوى الثاني

62. مُدخلات المستوى الثاني هي المدُخلات بخلاف الأسعار المعلنة الواقعة ضمن المستوى الاول والتي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام، إما بشكل مباشر أو غير مباشر.

63. إذا كان للأصل أو الالتزام أجل (تعاقدي) محدد، فيجب أن يكون من الممكن ملاحظة مُدخل من المستوى الثاني لما يقارب كامل أجل الأصل أو الالتزام بالكامل. وتشمل مُدخلات المستوى الثاني ما يأتي:

أ. الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في أسواق نشط.
ب. الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة.
ت. المُدخلات بخلاف الأسعار المعلنة التي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام، على سبيل المثال:

- ✓ معدلات الفائدة ومنحنيات العائد التي يمكن ملاحظتها في أوقات تعلن فيها عادة بينها فواصل زمنية منتظمة؛ و
- ✓ التقلبات الضمنية؛ و
- ✓ فروق العوائد الائتمانية.

ث. المُدخلات المؤيدة من السوق.

64. تختلف التعديلات على مُدخلات المستوى الثاني اعتمادا على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. وتشمل تلك العوامل ما يأتي:

أ. حالة أو موقع الأصل؛ و
ب. المدى الذي تتعلق به المُدخلات ببنود قابلة للمقارنة مع الأصل أو الالتزام (بما في ذلك تلك العوامل الموضحة في معيار محاسبة للحكومة الاتحادية رقم 41)؛ و
ت. حجم أو مستوى النشاط في الأسواق التي تُلاحظ فيها المُدخلات.

65. قد ينتج عن تعديل على مُدخل من المستوى الثاني، يُعد مهما بالنسبة لمجمل القياس، أن يُصنف قياس القيمة العادلة ضمن المستوى الثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وذلك إذا استخدم التعديل مُدخلات لا يمكن ملاحظتها بشكل كبير.

66. تبين الفقرة التالية استخدام مُدخلات المستوى الثاني لأصول والتزامات معينة.

67. من أمثلة مُدخلات المستوى الثاني لأصول والتزامات معينة ما يأتي:

أ. اتفاقيات الترخيص، فيما يخص اتفاقيات الترخيص الذي يتم استحواذه ضمن تجميع الاعمال والذي يكون قد تم التفاوض عليه مؤخرا مع طرف غير ذي علاقة من قبل الجهة المستحوذ عليها (الطرف في اتفاقيات الترخيص)، يكون مُدخل المستوى الثاني هو معدل رسم الامتياز في العقد مع الطرف غير ذي العلاقة عند نشأة الاتفاقية.
ب. مخزون البضائع الجاهزة في أحد منافذ البيع بالتجزئة. فيما يخص مخزون البضائع الجاهزة الذي يتم استحواذه ضمن تجميع الاعمال، يكون مُدخل المستوى الثاني إمّا سعرا للعملاء في سوق

تجزئة أو سعرا لتجار التجزئة في سوق الجملة، معدلا تبعا للفروق بين حالة وموقع بند المخزون وبنود المخزون القابلة للمقارنة (أي المماثلة) بحيث يعكس قياس القيمة العادلة السعر الذي كان سيتم استلامه في معاملة لبيع المخزون إلى تاجر تجزئة آخر من شأنه أن يقوم باستكمال جهود البيع المطلوبة. ومن الناحية المفاهيمية، سيكون قياس القيمة العادلة هو نفسه، سواء تم إجراء تعديلات على سعر التجزئة (بالتخفيض) أو على سعر البيع بالجملة (بالزيادة.) وبشكلٍ عام، ينبغي أن يُستخدم لقياس القيمة العادلة السعر الذي يتطلب القدر الأقل من التعديلات الخاضعة للتقدير غير الموضوعي.

ت. المبنى المُحتفظ به والمستخدم. يكون مُدخل المستوى الثاني هو السعر للمتر المربع من المبنى (مضاعف تقييم) المشتق من بيانات السوق التي يمكن ملاحظتها، على سبيل المثال، المضاعفات المشتقة من أسعار في معاملات مرصودة تنطوي على مبانٍ قابلة للمقارنة (أي مماثلة) في مواقع مماثلة.

ث. الوحدة المولدة للنقد. يكون مُدخل المستوى الثاني مضاعف تقييم (أي مضاعف الأرباح أو الإيراد أو مقياس أداء مماثل) مشتق من بيانات السوق التي يمكن ملاحظتها، على سبيل المثال، المضاعفات المشتقة من أسعار في معاملات ملاحظة تنطوي على عمليات قابلة للمقارنة (أي مماثلة)، أخذا في الحسبان العوامل التشغيلية والسوقية والمالية وغير المالية.

مُدخلات المستوى الثالث

68. مُدخلات المستوى الثالث هي المُدخلات التي لا يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام.

69. يجب أن تُستخدم المدُخلات التي لا يمكن ملاحظتها لقياس القيمة العادلة إلى الحد الذي لا تتوفر فيه مُدخلات ملائمة يمكن ملاحظتها، مما يتيح التعامل مع الحالات التي يكون فيها نشاط السوق ضعيفا، إن وجد، للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. وبالرغم من ذلك، يظل هدف قياس القيمة العادلة هو نفسه، أي سعر الخروج في تاريخ القياس من منظور المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام. وبناء عليه، يجب أن تعكس المُدخلات التي لا يمكن ملاحظتها الافتراضات التي كان سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر.

70. تتضمن الافتراضات المتعلقة بالمخاطر تلك المخاطر الملازمة لأسلوب قياس معين مُستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير) والمخاطر الملازمة لمُدخلات أسلوب القياس. إن القياس الذي لا يتضمن تعديلا تبعا للمخاطر لا يمثل قياسا للقيمة العادلة إذا كان المشاركون في السوق سيضمنون تعديلا تبعا للمخاطر عند تسعير الأصل أو الالتزام. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الضروري تضمين تعديل تبعا للمخاطر عندما يكون هناك عدم تأكد بشكل كبير في القياس (على سبيل المثال، عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم النشاط أو مستواه عند مقارنته بنشاط السوق العادي للأصل، أو الالتزام، أو الأصول، أو الالتزامات المماثلة، وتكون الجهة قد حددت أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة، حسبما هو مُوضح في الفقرات 71 - 81).

قياس القيمة العادلة عندما يكون حجم أو مستوى النشاط لأصل أو التزام قد انخفض بشكل كبير

71. قد تتأثر القيمة العادلة لأصل أو التزام عندما يكون هناك انخفاض بشكل كبير في حجم أو مستوى النشاط لذلك الأصل أو الالتزام بالنسبة إلى نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو لأصول أو

التزامات مماثلة). ولتحديد ما إذا كان هناك، بناء على الأدلة المتاحة، انخفاض بشكل كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يجب على الجهة الاتحادية تقييم أهمية وملائمة عوامل مثل ما يلي:

أ. قلة المعاملات التي تمت حديثاً.
ب. عدم إعداد عروض الأسعار باستخدام المعلومات الحالية.
ت. تفاوت عروض الأسعار تفاوتاً كبيراً إما بمرور الوقت أو بين صناع السوق (على سبيل المثال، بعض أسواق السمسرة).
ث. تكون المؤشرات التي كانت لها علاقة متبادلة بشكل كبير بالقيم العادلة للأصل أو الالتزام ليس لها علاقة متبادلة بشكل يمكن التدليل عليه بالمؤشرات الحديثة على القيمة العادلة لذلك الأصل أو الالتزام.
ج. حدوث زيادة بشكل كبير في علاوات مخاطر السيولة الضمنية أو العوائد أو مؤشرات الأداء (مثل معدلات التخلف عن السداد أو حدة الخسائر) للمعاملات الملاحظة أو الأسعار المعلنة عند مقارنتها بتقدير الجهة الاتحادية للتدفقات النقدية المتوقعة، أخذا في الحسبان جميع بيانات السوق المتاحة حول المخاطر الائتمانية ومخاطر عدم الأداء الأخرى فيما يخص الأصل أو الالتزام.
ح. وجود فرق واسع بين سعري العرض والطلب أو حدوث زيادة بشكل كبير في الفرق بين سعري العرض والطلب.
خ. انخفاض بشكل كبير في نشاط سوق للإصدارات الجديدة (أي سوق أساسي) للأصل، أو الالتزام، أو للأصول، أو الالتزامات المماثلة، أو غياب مثل هذه السوق.
د. قلة المعلومات المتاحة للعموم (على سبيل المثال، بخصوص المعاملات التي تحدث في سوق بدون وسطاء).

72. إذا خلصت الجهة الاتحادية إلى أنه كان هناك انخفاض بشكل كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام بالنسبة إلى نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو للأصول أو الالتزامات المماثلة)، يلزم عندئذ إجراء تحليل إضافي للمعاملات أو الأسعار المعلنة. وقد لا يشير الانخفاض في حجم أو مستوى النشاط في حد ذاته إلى أن سعر معاملة أو سعراً معلنا لا يمثل القيمة العادلة أو إلى أن معاملة في ذلك السوق لا تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة. وبالرغم من ذلك، فإذا حددت الجهة الاتحادية أن معاملة أو سعراً معلنا لا يمثل القيمة العادلة (على سبيل المثال، قد تكون هناك معاملات لا تُعد معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة)، فسيكون من الضروري إجراء تعديل على المعاملات أو الأسعار المعلنة إذا كانت الجهة الاتحادية تستخدم تلك الأسعار على أنها أساس لقياس القيمة العادلة وقد يكون ذلك التعديل مهما لقياس القيمة العادلة في مجمله. وقد تكون التعديلات ضرورية أيضا في حالات أخرى (على سبيل المثال، عندما يتطلب سعر أصل مماثل تعديلا بشكل كبير لجعله قابلا للمقارنة مع الأصل الذي يجري قياسه أو عندما يكون السعر قديما).

73. لا يفرض هذا الملحق منهجية لإجراء التعديلات المهمة على المعاملات أو الأسعار المعلنة. انظر الفقرات 26 - 29 و31 - 40 للاطلاع استخدام أساليب القياس عند قياس القيمة العادلة. وبغض النظر عن أسلوب القياس المستخدم، يجب على الجهة الاتحادية أن تضمن تعديلات مناسبة تبعا للمخاطر، بما في ذلك علاوة مخاطر تعكس المبلغ الذي كان سيطلبه المشاركون في السوق على أنه تعويض مقابل عدم التأكد الملازم للتدفقات النقدية لأصل أو التزام (انظر الفقرة 46) وبخلاف ذلك، لا يمثل القياس تمثيلا صادقا للقيمة العادلة. وفي بعض الحالات، قد يكون من الصعب تحديد التعديل

المناسب تبعا للمخاطر. وبالرغم من ذلك، فإن درجة الصعوبة وحدها ليست أساسا كافيا يُستبعد بناء عليه إجراء تعديل تبعا للمخاطر. ويجب أن يعكس التعديل تبعا للمخاطر معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

74. إذا حدث انخفاض بشكل كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، فقد يكون من المناسب إجراء تغيير في أسلوب القياس أو استخدام أساليب قياس متعددة (على سبيل المثال، استخدام منهج السوق وأسلوب القيمة الحالية). وعند الترجيح بين المؤشرات على القيمة العادلة الناتجة من استخدام أساليب قياس متعددة، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار مدى معقولية نطاق قياسات القيمة العادلة. ويتمثل الهدف في تحديد النقطة الواقعة ضمن ذلك النطاق التي تُعد الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية. وقد يكون اتساع نطاق قياسات القيمة العادلة مؤشرا على الحاجة لإجراء تحليل إضافي.

75. حتى عندما يكون هناك انخفاض بشكل كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يظل الهدف من قياس القيمة العادلة هو نفسه. فالقيمة العادلة هي السعر الذي كان سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة (أي ليست تصفية إجبارية أو بيع اضطراري) بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

76. إن تقدير السعر الذي من شأن المشاركين في السوق أن يكونوا على استعداد للدخول به في معاملة في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية إذا كان هناك انخفاض بشكل كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يعتمد على الحقائق والظروف في تاريخ القياس، ويتطلب ممارسة الحكم. ولا تُعد نية الجهة الاتحادية للاحتفاظ بالأصل أو تسوية الالتزام أو سداده بأية صورة أخرى أمرا ذا صلة عند قياس القيمة العادلة لأن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق، وليست قياسا خاصا بالجهة الاتحادية.

تحديد المعاملات التي لا تُعد معاملات منظمة

77. يكون تحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة (أو أنها ليست كذلك) أكثر صعوبة إذا كان هناك انخفاض بشكل كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام بالنسبة إلى نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو للأصول أو الالتزامات المماثلة). ومن غير المناسب في مثل هذه الظروف استنتاج أن جميع المعاملات في ذلك السوق لا تُعد معاملات في ظروف اعتيادية منتظمة (أي أنها تصفية إجبارية أو بيع اضطراري). وتشمل الظروف التي قد تشير إلى أن معاملة ما لا تُعد معاملة تمت في ظروف اعتيادية منتظمة ما يأتي:

أ. لم يكن هناك تعرض كافٍ للسوق خلال فترة تسبق تاريخ القياس تتيح تنفيذ الأنشطة التسويقية التي تُعد معتادة والمألوفة للمعاملات التي تنطوي على مثل هذه الأصول أو الالتزامات في ظل ظروف السوق الحالية.
ب. كانت هناك فترة تسويقية معتادة والمألوفة، ولكن البائع قام بتسويق الأصل أو الالتزام لمشارك واحد في السوق.
ت. إفلاس البائع أو وقوعه تحت الحراسة القضائية أو قربه من الإفلاس أو من الوقوع تحت الحراسة القضائية (أي أن البائع في وضع اضطراري).
ث. كان البائع مطالبا بالبيع للوفاء بمتطلبات تنظيمية أو قانونية (أي أن البائع كان مجبرا).

ج. أن سعر المعاملة يُعد متطرف عند مقارنته بالمعاملات الحديثة الأخرى للأصل، أو الالتزام نفسه، أو لأصل، أو التزام مماثل.

ويجب على الجهة الاتحادية تقييم الظروف لتحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة منظمة، بناء على وزن الأدلة المتاحة.

78. يجب على الجهة الاتحادية، عند قياس القيمة العادلة أو تقدير علاوات مخاطر السوق، أن تأخذ جميع ما يلي في الاعتبار:

ح. إذا كانت الأدلة تشير إلى أن المعاملة لا تُعد معاملة منظمة، فيجب على الجهة الاتحادية أن تضع وزنا ضئيلا (مقارنة بالمؤشرات الأخرى على القيمة العادلة) لسعر تلك المعاملة، إن كانت ستضع له وزنا ابتداء.

خ. إذا كانت الأدلة تشير إلى أن المعاملة تُعد معاملة منظمة، فيجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ سعر تلك المعاملة في الحسبان. وسوف يعتمد الوزن الموضوع لسعر تلك المعاملة عند مقارنته بالمؤشرات الأخرى على القيمة العادلة على الحقائق والظروف، مثل ما يأتي:

- ✓ حجم المعاملة.
- ✓ مدى قابلية المعاملة للمقارنة مع الأصل أو الالتزام الذي يجري قياسه.
- ✓ مدى قرب المعاملة من تاريخ القياس.

د. إذا لم يكن لدى الجهة الاتحادية معلومات كافية لاستنتاج ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة تمت في ظروف منظمة، فيجب عليها أن تأخذ سعر المعاملة في الحسبان. وبالرغم من ذلك، فإن سعر تلك المعاملة قد لا يمثل القيمة العادلة (أي أن سعر المعاملة ليس بالضرورة الأساس الوحيد أو الرئيسي لقياس القيمة العادلة أو لتقدير علاوات مخاطر السوق). وعندما لا يكون لدى الجهة الاتحادية معلومات كافية لاستنتاج ما إذا كانت معاملات معينة تُعد معاملات منظمة، فيجب عليها أن تضع وزنا أقل لتلك المعاملات عند مقارنتها بالمعاملات الأخرى المعروف أنها معاملات منظمة.

ولا يلزم الجهة الاتحادية أن تبذل جهودا مستفيضة لتحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة منظمة، ولكن لا يجوز لها أن تتجاهل المعلومات المتاحة بشكل معقول. وعندما تكون الجهة الاتحادية طرفا في معاملة، يُفترض أن لديها معلومات كافية لاستنتاج ما إذا كانت المعاملة تُعد معاملة منظمة.

استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل طرف ثالث

79. لا يمنع هذا الملحق استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل طرف ثالث، مثل خدمات التسعير أو السماسرة، إذا كانت الجهة الاتحادية قد حددت أن الأسعار المعلنة المقدمة من تلك الأطراف قد تم إعدادها وفقا لهذا الملحق.

80. إذا كان هناك انخفاض بشكل كبير في حجم أو مستوى النشاط لأصل أو التزام، فيجب على الجهة الاتحادية تقييم ما إذا كانت الأسعار المعلنة المقدمة من طرف ثالث قد تم إعدادها باستخدام معلومات حالية تعكس المعاملات منظمة أو باستخدام أسلوب قياس يعكس افتراضات المشاركين في السوق (بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر). وعند ترجيح سعر معلن على أنه مُدخل لقياس قيمة عادلة، فإن الجهة الاتحادية تضع وزنا أقل للتسعيرات التي لا تعكس نتيجة المعاملات (عند مقارنتها بالمؤشرات الأخرى على القيمة العادلة التي تعكس نتائج المعاملات).

81. علاوة على ذلك، يجب أن تؤخذ طبيعة التسعيرة (على سبيل المثال، ما إذا كانت التسعيرة تُعد سعرا دلاليا أم أنها ترتيب ملزم) في الحسبان عند الترجيح بين الأدلة المتاحة، مع إعطاء وزن أكبر للتسعيرات المقدمة من طرف ثالث والتي تمثل ترتيبات ملزمة.

مُدخلات المستوى ثالث

82. يجب على الجهة الاتحادية أن تعد المُدخلات التي لا يمكن ملاحظتها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف القائمة، والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالجهة الاتحادية. وعند إعداد المُدخلات التي لا يمكن ملاحظتها، يمكن للجهة الاتحادية أن تبدأ بالبيانات الخاصة بها، ولكن يجب عليها أن تعدل تلك البيانات إذا أشارت المعلومات المتاحة بشكل معقول أن المشاركين الآخرين في السوق من شأنهم أن يستخدموا بيانات مختلفة أو إذا كان هناك شيء خاص بالجهة الاتحادية غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق. ولا يلزم أن تبذل الجهة الاتحادية جهودا مستفيضة لتحصل على معلومات عن افتراضات المشاركين في السوق. وبالرغم من ذلك، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتعلقة بافتراضات المشاركين في السوق والتي تكون متاحة بشكل معقول. وتُعد المعلومات التي لا يمكن ملاحظتها والتي يتم إعدادها بالطريقة الموضحة أعلاه من افتراضات المشاركين في السوق وتحقق الهدف من قياس القيمة العادلة.

83. توضح الفقرة التالية استخدام مُدخلات المستوى الثالث لأصول والتزامات معينة.

84. من أمثلة مُدخلات المستوى الثالث لأصول والتزامات معينة ما يأتي:

أ. مقايضة عملة طويلة الأجل. من شأن مُدخل المستوى الثالث أن يكون هو معدل فائدة بعملة محددة لا يمكن ملاحظته ولا يمكن تأييده ببيانات السوق التي يمكن ملاحظتها في أوقات تعلن فيها عادة بينها فواصل زمنية منتظمة ولا بأية وسائل أخرى لما يقارب كامل مدة مقايضة العملة. وتكون معدلات الفائدة في مقايضات العملات هي معدلات المقايضة المحسوبة من منحنيات العائد للدول المعنية.

ب. خيار لمدة ثلاث سنوات على أسهم مُتداولة. من شأن مُدخل المستوى الثالث أن يكون هو التقلب التاريخي، أي تقلب الأسهم المشتق من الأسعار التاريخية للأسهم. ولا يمثل التقلب التاريخي عادة توقعات المشاركين الحاليين في السوق بشأن التقلب المستقبلي، حتى ولو كان هو المعلومة الوحيدة المتاحة لتسعير الخيار.

ت. مقايضة معدل الفائدة. من شأن مُدخل المستوى الثالث أن يكون هو أي تعديل يتم إجراؤه على سعر للمقايضة مجمع عليه يمثل نقطة وسط بين أسعار السوق (سعر غير ملزم) ويتم إعداده باستخدام بيانات لا يمكن ملاحظتها بشكل مباشر ولا يمكن تأييده على أي نحو آخر ببيانات السوق التي يمكن ملاحظتها.

ث. التزام الإزالة الذي يتم تحمله ضمن تجميع الاعمال. من شأن مُدخل المستوى الثالث أن يكون هو أي تقدير حالي يتم إجراؤه باستخدام البيانات الخاصة بالجهة الاتحادية حول التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي ستدفع لسداد الالتزام (بما في ذلك توقعات المشاركين في السوق بشأن تكاليف سداد الالتزام والتعويض الذي كان سيطلبه المشارك في السوق مقابل تحمله الالتزام بتفكيك الأصل) إذا لم تكن هناك معلومات متاحة بشكل معقول تبين أن المشاركين في السوق كانوا سيستخدمون افتراضات مختلفة. ومن شأن مُدخل المستوى الثالث ذلك أن يُستخدم في أسلوب القيمة الحالية مع مُدخلات أخرى، مثل المعدل الحالي للفائدة الخالي من

المخاطر أو المعدل الخالي من المخاطر المعدل تبعا للائتمان إذا انعكس أثر الوضع الائتماني للجهة الاتحادية على القيمة العادلة للالتزام في معدل الخصم بدلا من أن ينعكس في تقدير التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية.

ج. الوحدة المولدة للنقد. من شأن مُدخل المستوى الثالث أن يكون هو أي توقع مالي (على سبيل المثال، للتدفقات النقدية) يتم تطويره باستخدام البيانات الخاصة بالجهة الاتحادية إذا لم تكن هناك معلومات متاحة بشكل معقول تشير إلى أن المشاركين في السوق كانوا سيستخدمون افتراضات مختلفة.

الملحق ث – تكلفة سداد الالتزامات

القياس

1. يهدف أساس قياس تكلفة سداد الالتزامات إلى تقدير قيمة الالتزام بافتراض أن الجهة الاتحادية ستفي بالالتزام بأقل تكلفة ممكنة. يتطلب قياس تكلفة سداد الالتزامات من الجهة الاتحادية تحدد جميع ما يلي:

    أ. الالتزام المعين الخاضع للقياس (بما يتسق مع وحدة حسابه).
    ب. الطريقة التي سيتم بها تسوية الالتزام.

أقل الطرق تكلفة

2. تفترض تكلفة سداد الالتزامات أن يتم تسوية الالتزام من قبل الجهة الاتحادية بأقل الطرق تكلفة.

3. تمثل تكلفة سداد الالتزامات المبلغ الذي تكون الجهة الاتحادية ملتزمة بتكبده لتسوية الالتزام. ويمثل هذا الالتزام الحد الأدنى للمبلغ الذي ستتكبده الجهة الاتحادية بافتراض أنها تفي بالالتزام بشكل كامل. على سبيل المثال، إذا كانت الجهة الاتحادية ملتزمة بإعادة قطعة أرض إلى حالتها الأصلية بعد توقف استخدام طريق مؤقت، فإنها تتحمل تكاليف إعادة الأرض فقط إلى حالتها السابقة. وحتى عندما تنوي الجهة إجراء تحسينات إضافية على الأرض بعد اعادتها، فإن تكاليف هذه التحسينات لا تدخل ضمن الحد الأدنى للالتزام. في الحالات التي تنوي فيها الجهة الوفاء بالالتزام بما يتجاوز التزامها، ينبغي أن تُطبق الإرشادات الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 19، "المخصصات، الالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة"، عند احتساب المبلغ الزائد عن تكلفة السداد.

4. يجب أن تكون للجهة الاتحادية القدرة على الوصول إلى طريقة السداد التي ينتج عنها تسوية الالتزام بأقل الطرق تكلفة في تاريخ السداد المتوقع. ونظرا لأن الجهات الاتحادية المختلفة (والعمليات ضمن تلك الجهات الاتحادية) ذات الأنشطة المختلفة قد تتاح لها أساليب مختلفة للوفاء بالالتزامات، فقد تكون الطريقة الأقل تكلفة للوفاء بنفس الالتزام مختلفة من جهة إلى أخرى (ومن عملية إلى أخرى داخل نفس الجهة). وبناء عليه، يجب أن تؤخذ في الاعتبار أقل الطرق تكلفة من منظور الجهة الاتحادية، وبذلك تتم مراعاة الاختلافات فيما بين الجهات الاتحادية ذات الأنشطة والظروف المختلفة.

5. لا تحتاج الجهة الاتحادية إلى إجراء بحث شامل لجميع طرق السداد لتحديد الطريقة الأقل تكلفة للسداد، ولكن يجب أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة بشكل معقول. وما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك، يُفترض أن أقل طرق السداد تكلفة هي الطريقة التي قد اختارتها الجهة الاتحادية حالياً لتخلي طرفها من الالتزام. فعلى سبيل المثال، إذا اختارت الجهة الاتحادية أن تفي بالتزامها بإزالة الأصل باستخدام موظفيها، فيُفترض أن هذه هي أقل طرق السداد تكلفة، بغض النظر عن قدرة الجهة الاتحادية على التعاقد مع طرف ثالث للقيام بالإزالة.

6. إذا كان السداد يتطلب القيام بعمل على سبيل المثال، إذا كان الالتزام هو تصحيح ضرر بيئي فإن التكاليف المعنية هي تلك التكاليف التي ستتكبدها الجهة الاتحادية. وقد تكون هذه هي التكلفة التي تتكبدها الجهة الاتحادية للقيام بالعمل التصحيحي بنفسها، أو للتعاقد مع طرف خارجي للقيام بالعمل. وبالرغم من ذلك، فإن تكاليف التعاقد مع طرف خارجي تكون ملائمة فقط إذا كان للتعاقد مع طرف خارجي هو أقل الطرق تكلفة لسداد الالتزام ولدى الجهة الاتحادية القدرة على الوصول إلى طريقة السداد.

7. إذا كانت الجهة الاتحادية ستقوم بالسداد بنفسها، فإن تكلفة سداد الالتزامات لا تتضمن أي هامش زائد على التكاليف، نظراً لأن أي هامش من كهذا لا يمثل استخداماً لموارد الجهة الاتحادية. وإذا كانت تكلفة سداد الالتزامات مستندة إلى تكلفة استخدام مقاول، فإن المبلغ سيشمل ضمنياً الربح المطلوب من قبل المقاول، حيث إن المبلغ الإجمالي الذي يتقاضاه المقاول سيكون مطالبة على موارد الجهة الاتحادية.

القيمة الخاصة بالجهة الاتحادية

8. تُعتبر تكلفة سداد الالتزامات قيمة خاصة بالجهة الاتحادية. ويجب على الجهة الاتحادية قياس تكلفة سداد الالتزامات بناءً على افتراضات من منظورها الخاص، على أن تأخذ في الاعتبار أنها تعمل وفقًا لأهدافها المحددة.

9. عند إعداد تلك الافتراضات الخاصة بالجهة الاتحادية، يجب على الجهة أن تحدد الخصائص الخاصة بالجهة وبالالتزام، أخذا في الاعتبار العوامل الخاصة بكافة ما يلي:

   أ. الالتزام؛ و
   ب. توقعات الجهة الاتحادية حول مبلغ وتوقيت التدفقات الخارجة المستقبلية من الموارد؛ و
   ت. القيمة الزمنية للنقود.

10. عند تقدير الافتراضات، مثل القيمة الزمنية للنقود، قد يكون هناك اختلاف ضئيل بين الافتراضات التي كان سيطبقها مشارك في السوق وتلك التي تستخدمها الجهة الاتحادية نفسها.

التكلفة التي ستتكبدها الجهة الاتحادية

11. تقدر تكلفة سداد الالتزامات بافتراض أن الجهة الاتحادية ستقوم بتسوية الالتزام.

12. يجب أن يشمل قياس تكلفة سداد الالتزامات، سواء في القياس الأولي أو القياس اللاحق، فقط التدفقات المستقبلية الصادرة للموارد التي تتوقع الجهة الاتحادية تكبدها للوفاء بهذا الالتزام. وتشمل هذه التدفقات المستقبلية الصادرة المبالغ التالية:

   أ. المبالغ التي سيتم تحويلها إلى الطرف المقابل للالتزام
   ب. المبالغ التي تتوقع الجهة الاتحادية أن تكون ملزمة بتحويلها لأطراف أخرى لتسوية الالتزام.

13. لا يجوز تعديل السعر المستخدم لقياس تكلفة سداد الالتزامات بتكاليف المعاملة المتكبدة للدخول في المعاملة. فتكاليف المعاملة المستندة إلى الدخول ليس لها تأثير على التدفقات الصادرة المستقبلية من الموارد التي تتوقع الجهة الاتحادية أن تتكبدها. وفي المقابل، فإن تكاليف المعاملة التي يُتوقع أن يتم تكبدها في تسوية الالتزام، أي المستندة إلى الخروج، هي تدفقات صادرة مستقبلية من الموارد ملائمة عند قياس تكلفة سداد الالتزامات ويتم تضمينها في قياس تكلفة سداد الالتزامات.

14. إذا كانت تكلفة سداد الالتزامات تعتمد على أحداث مستقبلية غير مؤكدة، فتُؤخذ جميع النتائج الممكنة في الحسبان في تكلفة سداد الالتزامات المقدرة، والتي تهدف إلى عكس جميع تلك النتائج الممكنة بطريقة غير متحيزة.

15. إذا كان سداد الالتزام لن يحدث لفترة ممتدة، فإنه يجب خصم التدفقات النقدية لعكس قيمة الالتزام في تاريخ القياس باستخدام منهج الدخل. وكوسيلة عملية، لا تحتاج الجهة لاتحادية أن تخصم قيمة التدفق الصادر المستقبلي من الموارد إذا كانت تتوقع أن تتم تسوية الالتزام في غضون سنة واحدة.

تسوية الالتزام

16. تكلفة سداد الالتزامات هي التكلفة التي تتوقع الجهة الاتحادية أن تتكبدها لتسوية التزامها ضمن السياق الاعتيادي للعمليات.

17. عند تقدير تكلفة تسوية التزامها ضمن السياق الاعتيادي للعمليات، تفترض الجهة الاتحادية أن الالتزام سيتم سداده بموجب الشروط القائمة للترتيب وأن الالتزام لن يتم تحويله إلى طرف ثالث.

18. عند تقدير تكلفة سداد الالتزامات، تأخذ الجهة الاتحادية في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة في تاريخ القياس، في ظل ظروف السوق الحالية، وذلك لتقدير الالتزام وتسويته في التاريخ المتوقع للسداد.

19. لا يجوز أن تتضمن تكلفة سداد الالتزامات مخاطر عدم أداء الجهة الاتحادية لتسوية التزامها. إن قياس تكلفة سداد الالتزامات هو قياس لقيمة الالتزام بافتراض أن الجهة ستفي بالتزامها. نظرًا لأن مخاطر عدم الأداء تأخذ في الاعتبار تأثير احتمال عدم سداد الجهة بالتزاماتها على قيمة الالتزام، فإن تضمين إمكانية أن الجهة الاتحادية قد لا تفي بالتزاماتها في قياس الالتزام لا يتسق مع قياس تكلفة سداد الالتزامات والذي يفترض أن الالتزام سيتم سداده ضمن السياق الاعتيادي للعمليات.

أساليب القياس

20. لا يمكن رصد تكلفة سداد الالتزامات بشكل مباشر في سوق نشطة. ويتم تحديدها باستخدام منهج الدخل كمنهج للقياس.

21. يجب على الجهة الاتحادية أن تستخدم منهج الدخل. وتعكس تكلفة سداد الالتزامات افتراضات خاصة بالجهة وليس افتراضات يستخدمها المشاركون في السوق. ومن الناحية العملية، قد يكون هناك اختلاف ضئيل بين الافتراضات التي كان سيطبقها مشارك في السوق وتلك التي تستخدمها الجهة نفسها.

22. إن الهدف من استخدام منهج الدخل هو تقدير التكلفة التي ستتكبدها الجهة الاتحادية في سداد الالتزامات التي يمثلها الالتزام في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. تم تلخيص الجوانب الرئيسية لذلك المنهج من حيث علاقته بتكلفة سداد الالتزامات في الفقرات أدناه.

منهج الدخل

23. عند تطبيق منهج الدخل لتقدير تكلفة سداد الالتزامات، يجب الأخذ في الاعتبار خصائص أساس قياس تكلفة سداد الالتزامات. ويشمل ذلك:

    أ. تقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية.
    ب. الاختلافات المحتملة في المبلغ الذي تم تقديره أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية للالتزام الذي يتم قياسه، والتي تسببها حالة عدم التأكد الملازمة للتدفقات النقدية.
    ت. القيمة الزمنية للنقود.
    ث. عوامل أخرى تؤثر على قيمة الالتزام.

24. توضح الفقرات أدناه استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس تكلفة سداد الالتزامات. ولا تفرض تلك الفقرات استخدام أسلوب قيمة حالية واحد محدد ولا يقتصر استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس تكلفة سداد الالتزامات على الأساليب التي تمت مناقشتها. وسوف يعتمد أسلوب القيمة الحالية المستخدم لقياس تكلفة سداد الالتزامات على الحقائق والظروف الخاصة بالالتزام الذي يجري قياسه وعلى مدى توفر البيانات الكافية.

التدفقات الصادرة المستقبلية من الموارد

25. يجب أن تتضمن تقديرات التدفقات الصادرة من الموارد المستخدمة لقياس تكلفة سداد الالتزامات جميع التدفقات الواردة والصادرة من الموارد التي تتعلق بشكل مباشر بسداد الالتزام. تلك التقديرات يجب أن:

أ. تكون واضحة (أي يجب على الجهة الاتحادية أن تقدر تلك التدفقات الصادرة من الموارد بشكل منفصل عن تقديرات معدلات الخصم التي تُعدل تلك التدفقات تبعا للقيمة الزمنية للنقود وعن التعديل تبعا للمخاطر الذي يُعدل تلك التدفقات تبعاً لآثار عدم التأكد بشأن مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة من الموارد)؛ و

ب. تعكس منظور الجهة الاتحادية، شريطة ألا تتعارض تقديرات أي متغيرات سوقية ملائمة مع أسعار السوق التي يمكن ملاحظتها لتلك المتغيرات (انظر الفقرات 30 - 34)؛ و

ت. تتضمن، بطريقة غير متحيزة، جميع المعلومات المتاحة حول مبلغ وتوقيت وعدم تأكد جميع التدفقات الواردة من الموارد والتدفقات الصادرة من الموارد التي يتوقع أن تنشأ أثناء سداد الجهة للالتزام (انظر الفقرة 35)؛ و

ث. أن تكون حالية (أي يجب أن تعكس التقديرات جميع المعلومات المتاحة في تاريخ القياس) (انظر الفقرات 36-40).

عدم التأكد ومنهج القيمة المتوقعة

26. يستخدم أسلوب القيمة الحالية المتوقعة كنقطة بداية مجموعة من التدفقات الصادرة من الموارد التي تمثل المتوسط المرجح بالاحتمالات لجميع التدفقات الصادرة المستقبلية الممكنة من الموارد (أي التدفقات الصادرة المتوقعة من الموارد.) ويكون التقدير الناتج مطابقا للقيمة المتوقعة، التي تُعد، بالمصطلحات الإحصائية، المتوسط المرجَّح للقيم الممكنة لمتغير عشوائي منفصل مع استخدام الاحتمالات الخاصة بكل منها على أنها الأوزان المرجّحة. ونظرا لأن جميع التدفقات الصادرة الممكنة من الموارد هي مرجحة بالاحتمالات، فإن التدفقات الصادرة المتوقعة من الموارد الناتجة لا تكون مشروطة بوقوع أي حدث محدد على خلاف التدفقات الصادرة من الموارد المستخدمة في أسلوب تعديل معدل الخصم).

27. عند تحديد التدفقات الصادرة المتوقعة من الموارد، يجب على الجهة الاتحادية:

أ. أن تحدد كل نتيجة محتملة؛ و

ب. أن تقوم بتقدير غير متحيز لمبلغ وتوقيت التدفقات الصادرة المستقبلية من الموارد لكل نتيجة؛ و

ت. أن تقوم بتقدير غير متحيز لاحتمالية كل نتيجة.

28. تتطلب الفقرة السابقة أن يعكس تقدير القيم المتوقعة مبلغا غير متحيز ومرجحا بالاحتمالات يتم تحديده من خلال تقييم مجموعة من النتائج المحتملة. ومن الناحية العملية، قد لا تكون هناك حاجة إلى تحليل معقد. ففي بعض الحالات، قد يكون استخدام نماذج بسيطة نسبيا كافيا، دون الحاجة إلى إجراء عدد كبير من عمليات المحاكاة التفصيلية للسيناريوهات. على سبيل المثال، من المحتمل أن تكون هناك حاجة إلى تحديد السيناريوهات التي تحدد مبلغ وتوقيت التدفقات الصادرة من الموارد لنتائج معينة والاحتمالية المقدرة لتلك النتائج. وفي تلك الحالات، يجب أن تعكس التدفقات الصادرة المتوقعة من الموارد نتيجتين اثنين على الأقل.

29. عند تعيين مجموعة التدفقات الصادرة من الموارد التي تمثل المتوسط المرجح بالاحتمالات لجميع التدفقات الصادرة المستقبلية الممكنة من الموارد، تفترض الفقرة 2 أن الالتزام تتم تسويته من قبل الجهة الاتحادية بأقل الطرق تكلفة. ويمثل كل تدفق صادر سيناريو ممكن واحد تتم فيه تسوية الالتزام بأقل الطرق تكلفة.

المتغيرات السوقية والمتغيرات غير السوقية

30. يحدد هذا الملحق نوعين من المتغيرات:

أ. المتغيرات السوقية تمثل المتغيرات التي يمكن ملاحظتها في الأسواق أو اشتقاقها بشكل مباشر من الأسواق (على سبيل المثال، معدلات الفائدة)؛ و
ب. المتغيرات غير السوقية تمثل جميع المتغيرات الأخرى (على سبيل المثال، وتيرة وشدة الكوارث الطبيعية التي تؤثر على التزامات إزالة الأصول).

المتغيرات السوقية

31. يجب أن تكون تقديرات المتغيرات السوقية متسقة مع أسعار السوق التي يمكن ملاحظتها في تاريخ القياس. ولا يجوز أن تستبدل الجهة الاتحادية أسعار السوق المرصودة بتقديراتها الذاتية باستثناء حسبما هو موضح في ملحق القيمة العادلة، إذا لزم تقدير المتغيرات السوقية (على سبيل المثال، نظرا لعدم وجود متغيرات سوقية يمكن ملاحظتها)، فيجب أن تكون متسقة قدر الإمكان مع متغيرات السوق التي يمكن ملاحظتها.

المتغيرات غير السوقية

32. يجب أن تعكس تقديرات المتغيرات غير السوقية جميع الأدلة المتاحة، الخارجية والداخلية أيضاً.

33. قد تكون البيانات الخارجية غير السوقية أكثر أو أقل ملائمة من البيانات الداخلية، اعتمادا على الظروف.

34. لا يجوز أن تتعارض الاحتمالات المقدرة للمتغيرات غير السوقية مع المتغيرات السوقية التي يمكن ملاحظتها. فعلى سبيل المثال، يجب أن تكون الاحتمالات المقدرة لسيناريوهات معدل التضخم المستقبلية متسقة قدر الإمكان مع الاحتمالات التي تشير إليها معدلات الفائدة في السوق.

تقدير احتمالات الدفعات المستقبلية

35. تقدر الجهة الاتحادية الاحتمالات المرتبطة بالدفعات المستقبلية استنادا إلى:

أ. المعلومات حول الخصائص المعروفة أو المقدرة للالتزام؛ و
ب. البيانات التاريخية حول تجربة الجهة الاتحادية، مع إضافة عند الضرورة بيانات تاريخية من مصادر أخرى. ويتم تعديل البيانات التاريخية في حال (على سبيل المثال):

- ✓ اختلاف خصائص الالتزام عن تلك الخاصة بالمجموعة التي قد تم استخدامها على أنها أساس للبيانات التاريخية؛ أو
- ✓ هناك أدلة على أن الاتجاهات التاريخية لن تستمر، أو على أن اتجاهات جديدة ستظهر، أو على أن تغيرات اقتصادية أو تغيرات أخرى قد تؤثر على التدفق الصادر من الموارد الذي ينشأ عن الالتزام القائم؛ أو

- ✓ كانت هناك تغيرات في ممارسات أو إجراءات الجهة الاتحادية مما قد يؤثر على ملائمة البيانات التاريخية للالتزام.

في ظل التقديرات الحالية

36. عند تقدير احتمالية كل من سيناريوهات التدفقات الصادرة من الموارد، يجب على الجهة الاتحادية أن تستخدم جميع المعلومات الحالية المتاحة في تاريخ القياس. ويجب على الجهة الاتحادية أن تراجع تقديرات الاحتمالات التي أجرتها في نهاية تاريخ القياس السابق وتحديثها تبعا لأية تغيرات. وعند القيام بذلك، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت:

أ. التقديرات المحدثة تمثل تمثيلا صادقاً الظروف في نهاية تاريخ القياس؛ و

ب. التغيرات في التقديرات تمثل تمثيلا صادقاً التغيرات في الظروف خلال الفترة. على سبيل المثال، بالافتراض أن التقديرات كانت في أحد طرفي النطاق المعقول في بداية الفترة. إذا لم تكن الظروف قد تغيرت، فإن تغيير التقديرات إلى الطرف الآخر من النطاق في نهاية الفترة لن يمثل تمثيلا صادقاً عما قد حدث خلال الفترة بأكملها. وإذا كانت تقديرات المحدثة للجهة الاتحادية مختلفة عن تقديراتها السابقة، ولكن الظروف لم تكن قد تغيرت، فيجب على الجهة الاتحادية تقييم ما إذا كانت الاحتمالات الجديدة التي تم تعيينها لكل سيناريو مبررة. وعند تحديث تقديراتها لتلك الاحتمالات، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار كل من الأدلة التي تدعم تقديراتها السابقة وجميع الأدلة الجديدة المتاحة، مع إعطاء وزن أكبر للأدلة الأكثر إقناعا.

37. يجب أن يعكس الاحتمال المُعين لكل سيناريو الظروف في تاريخ القياس. وتبعا لذلك، وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 14 "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير"، فإن الحدث الذي يقع بعد نهاية فترة التقرير ويحسم ظرفا كان قائما في تاريخ التقرير لا يوفر دليلا على أن الظرف كان قائما في نهاية فترة التقرير. فعلى سبيل المثال، قد يكون هناك احتمال بنسبة 20 بالمئة في نهاية فترة التقرير أن تحدث عاصفة كبرى قبل إزالة مرفق ما من شأنه أن يزيد من تكلفة الإزالة. وبعد نهاية فترة التقرير وقبل اعتماد البيانات المالية للإصدار، تحدث عاصفة. ولا يجوز أن يعكس التدفق الصادر من الموارد العاصفة التي عُرف أنها قد حدثت بالإدراك المتأخر. وبدلًا من ذلك، فإن التدفق الصادر من الموارد الذي تم تضمينه في القياس يُضرب في الاحتمال البالغ 20 بالمئة الذي كان واضح للجهة الاتحادية في نهاية فترة التقرير (مع الإفصاح المناسب، وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 14 "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير"، أن أحداث غير معدِّلة لا تطلب التعديل في حال حدث بعد نهاية فترة التقرير).

الأحداث المستقبلية

38. يجب أن تأخذ تقديرات المتغيرات غير السوقية في الاعتبار ليس فقط المعلومات الحالية حول الالتزامات، ولكن أيضا المعلومات حول الميول المتوقعة. فعلى سبيل المثال، شهدت التكنولوجيا تحسنًا مستمرًا على مدى فترات طويلة، مما أدى إلى تخفيض تكاليف الإزالة. ويعكس تحديد التدفق الصادر من الموارد الاحتمالات التي من شأنها أن تُعَيَّن لكل سيناريو ميول ممكن في ضوء جميع الأدلة المتاحة.

39. وبالمثل، إذا كان التدفق الصادر من الموارد المرتبط بسداد الالتزام حساسا للتضخم، فإن تحديد التدفق الصادر من الموارد يجب أن يعكس معدلات التضخم المستقبلية الممكنة. ونظرا لأن معدلات التضخم من المحتمل أن لها علاقة متبادلة مع معدلات الفائدة، فإن قياس التدفق الصادر من الموارد يعكس

الاحتمالات لكل سيناريو تضخم بطريقة تتسق مع الاحتمالات التي تشير إليها معدلات الفائدة في السوق.

40. عند تقدير التدفق الصادر من الموارد والمرتبط بسداد الالتزام، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الحسبان الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على التدفق الصادر من الموارد. ويجب على الجهة الاتحادية أن تعد سيناريوهات تعكس تلك الأحداث المستقبلية، بالإضافة إلى تقديرات غير متحيزة لأوزان احتماليات السيناريوهات وذلك لكل سيناريو. وبالرغم من ذلك، لا يجوز للجهة الاتحادية أن تأخذ في الحسبان الأحداث المستقبلية، مثل التغيير في تشريع، التي من شأنها أن تغير الالتزام الحالي أو تبرئ الذمة منه، أو تنشئ التزامات جديدة بموجب الالتزام القائم.

القيمة الزمنية للنقود

41. لا تكون الجهات الاتحادية في وضع محايد بالنسبة لتوقيت تدفق صادر من الموارد. وتبعاً لذلك، فإن توقيت التدفقات الصادرة المستقبلية من الموارد هو خاصية للالتزام ويلزم أن يتم تضمينه في أي قياس للقيمة الحالية للالتزام. إن الإخفاق في عكس القيمة الزمنية للنقود من شأنه أن يجعل القياس الناتج غير ممثل تمثيل صادق للعبء الاقتصادي الذي يمثله الالتزام.

42. يجب على الجهة الاتحادية أن تحدد التدفقات الصادرة المقدرة من الموارد عن طريق تعديل تقديرات التدفقات الصادرة المستقبلية من الموارد تبعا للقيمة الزمنية للنقود، باستخدام معدلات الخصم التي تعكس خصائص الالتزام. ويجب أن تكون مثل هذه المعدلات:

أ. متسقة مع أسعار السوق الحالية التي يمكن ملاحظتها لأدوات مالية ذات تدفقات صادرة من الموارد تتسق خصائصها مع خصائص التدفقات الصادرة من الموارد المتعلقة بالالتزام، من حيث، على سبيل المثال، التوقيت والعملة والسيولة.

ب. تستبعد أثر أي من العوامل التي تؤثر على أسعار السوق التي يمكن ملاحظتها، ولكنها ليست ملائمة للتدفقات الصادرة من الموارد المتعلقة بالالتزام.

43. عند استخدام معدل خالٍ من المخاطر، فإن المصادر المنطقية للمعدلات المرجعية هي السندات ذات جودة عالية. ويجب ألا تتضمن هذه الأدوات أية مخاطر تعثر في السداد أو مخاطر غير مهمة للتعثر في السداد. وسيكون لها أيضا عادة نطاق من تواريخ الاستحقاق أو مدة تتطابق مع مدة الالتزام. وفي حال عدم توفر سندات طويلة الأجل للالتزامات التي لها مدة طويلة، مثل بعض التزامات إزالة الأصول، فسيكون من الضروري استخدام أساليب الاستقراء لتقدير المعدلات.

44. على الرغم من أنه من غير المطلوب تعديل أسعار السندات الحكومية ذات الجودة العالية تبعا لمخاطر التعثر في السداد عند تحديد معدل الخصم الخالي من المخاطر، ولكن قد يتطلب تعديلها تبعا لمخاطر السيولة.

المدخلات لمنهج الدخل

المبادئ العامة

45. يعكس منهج الدخل المستخدم في قياس تكلفة سداد الالتزامات افتراضات خاصة بالجهة الاتحادية وليس افتراضات مستخدمة من قبل المشاركين في السوق.

46. يعتبر أساس قياس تكلفة سداد الالتزامات تقييم خاص بالجهة الاتحادية. عند تطبيق منهج الدخل، يجب على الجهة الاتحادية اختيار المدخلات التي تتماشى مع خصائص الالتزام. يجب أن يعزز المنهج استخدام المدخلات القابلة للملاحظة والمتاحة للمشاركين في السوق الذين يقومون بنفس التقييم الذي تقوم به الجهة الاتحادية، ومن منظورها. على سبيل المثال، عند قياس تكلفة سداد التزام حيث تكون المدفوعات مستحقة بعد 50 عامًا، يُعد معدل السندات الحكومية القابل للملاحظة والذي ينطبق على الجهة الاتحادية مدخلًا قابلًا للملاحظة عند خصم تدفق الموارد الصادرة.

47. في بعض الحالات، قد تؤدي خصائص الالتزام إلى تطبيق تعديل (على سبيل المثال، عندما لا يوجد معدل عائد على سند مماثل لخصم التدفق الصادر من الموارد واجب الأداء بعد ثلاث سنوات ونصف). وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن ينطوي قياس تكلفة سداد الالتزامات على تعديل غير متسق مع وحدة الحساب الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية الذي يتطلب قياس تكلفة سداد الالتزامات أو يسمح به.

48. عندما تتم تسوية التزام في تاريخ مستقبلي، فإن الافتراضات المطبقة في تطوير وتحديد المُدخلات تستند إلى ظروف السوق الحالية. فعلى سبيل المثال، قد يُتوقع أن تتم تسوية التزام إزالة أصل بعد 50 سنة. ويستند كل من الدفعة الواجبة عند السداد ومعدل الخصم المرتبط بها إلى المعلومات المتاحة في تاريخ القياس.

المعيار 47 - الايرادات

جدول محتويات معيار الايرادات

متابعة تطوير الوثيقة 1111
مقدمة 1112
التعريفات 1113
المعيار 47 - الايرادات 1115
الأحكام الانتقالية 1185
تاريخ النفاذ 1187
المراجع الفنية 1187

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بالايرادات بالحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى			

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا لمعيار المحاسبة الذي ينطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بالايرادات، ويتضمن كيفية الإعتراف والقياس والعرض لهذه العمليات وطريقة الإفصاح عنها في البيانات الماليّة.

ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛
- الهيئات الاتحاديّة.

وفيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
ترتيب ملزم	هو ترتيب يمنح الأطراف حقوقاً والتزامات يمكن إنفاذها قانونياً أو بوسائل معادلة للطرفين في الاتفاقية.
أصل ترتيب ملزم	هو حق الجهة الاتحادية في الحصول على مقابل لقاء الوفاء بالتزاماتها وفقًا لشروط الترتيب الملزم عندما يكون هذا الحق مشروطًا بشيء آخر غير مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء الجهة الاتحادية في المستقبل).
التزام ترتيب ملزم	هو التزام الجهة الاتحادية بالوفاء بالتزاماتها وفقًا لشروط الترتيب الملزم التي تلقت بموجبه الجهة الاتحادية (أو المبلغ المستحق) من مقدم الموارد.
تحويل رأسمالي	هو تدفق نقدي أو أصل آخر ينشأ عن ترتيب ملزم يتحدد فيه أن الجهة الاتحادية تحصل على أصل غير مالي أو تنشئه ويكون تحت سيطرة الجهة الاتحادية. يعرّف هذا المعيار التحويل الرأسمالي على أنه معاملة تنشأ عن ترتيب ملزم يقوم فيها مقدم الموارد بتقديم نقد أو أصل آخر مع تحديد حصول الجهة الاتحادية على أصل غير مالي أو يقوم المورد بانشائه بحيث يكون الأصل تحت سيطرته. يفرض التحويل الرأسمالي على الجهة الاتحادية واجب امتثال واحد على الأقل.
واجب امتثال	هو تعهد الجهة الاتحادية في ترتيب ملزم إما باستخدام الموارد داخليًا لتوفير سلع، أو خدمات محددة، أو نقل سلع، أو خدمات محددة إلى المشتري أو المستفيد "طرف ثالث".
العميل	هو طرف تعاقد مع الجهة الاتحادية للحصول على سلع أو خدمات تمثل ناتجًا لأنشطة الجهة الاتحادية مقابل بدل مادي.
الغرامات	تمثل الغرامات منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة تقبضها أو تستحقها الجهة الاتحاديّة، وذلك استنادا على قرارات تحددها محكمة أو

المصطلح	التعريف
	هيئة إنفاذ قانونية أخرى نتيجة لقيام فرد أو منشأة بمخالفة القوانين أو الأنظمة.
المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى	هو نقد أو أصل آخر، مدفوع أو مستحق الدفع للجهة الاتحادية، وفقًا للقوانين و/أو اللوائح التي تم وضعها لتوفير الإيرادات التي ستستخدم في تقديم برامج حكومية محددة.
المشتري	هو مقدم الموارد الذي يوفر مورداً للجهة الاتحادية مقابل سلع أو خدمات تكون ناتجة عن أنشطة الجهة الاتحادية بموجب ترتيب ملزم لاستهلاكه الخاص.
مقدم الموارد	هو الطرف الذي يقدم موردًا للجهة الاتحادية.
القيمة المنفصلة (للسلعة أو الخدمة)	هو سعر السلعة أو الخدمة المطلوب استخدامها داخليًا، أو تقديمها بشكل منفصل للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد.
الحدث الخاضع للضريبة	هو الحدث الذي حددته الحكومة الاتحادية أو السلطة التشريعية أو أي سلطة أخرى ليكون خاضعًا للضريبة.
الضرائب	هي منافع اقتصادية أو خدمات محتملة تُدفع أو تكون مستحقة الدفع بشكل إلزامي للجهة الاتحادية، وفقا للقوانين و/أو اللوائح الموضوعة لتوفير الإيرادات للحكومة الاتحادية. لا تشمل الضرائب الغرامات أو العقوبات الأخرى المفروضة بسبب مخالفات القوانين و/أو اللوائح.
طرف ثالث مستفيد	هو جهة أو "جهة اتحادية" أو أفراد أو فرد يستفيد من معاملة تتم بين أطراف أخرى من خلال تلقي الموارد.
المقابل للمعاملة	هو مقدار الموارد التي تتوقع الجهة الاتحادية أن تكون مستحقة لها.
التحويل	هو معاملة، بخلاف الضرائب، تتلقى فيها الجهة الاتحادية موردًا من مقدم الموارد (والذي قد يكون جهة او جهة اتحادية أخرى أو فردًا) دون تقديم أي سلعة أو خدمة أو أصول أخرى بشكل مباشر في المقابل.

المعيار 47 - الايرادات

المعيار 47 - الايرادات

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الإتحادية هذا بشكل أساسي بناءً على متطلبات المعيار رقم 47 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بالإيرادات. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 47 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الإتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار الايرادات

هدف المعيار 1117
النطاق 1117
الإيراد 1118
تحديد معاملة الإيراد 1119
تحديد ما إذا كان يوجد ترتيب ملزم 1119
الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة 1124
الاعتراف 1124
القياس 1126
الضرائب 1126
الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة 1130
الاعتراف 1130
القياس 1154
الأصول الأخرى من معاملات الإيراد التي لها تكاليف ترتيبات ملزمة 1169
العرض 1175

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار الى وضع المبادئ التي يجب على الجهة الاتحادية تطبيقها لتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات الإيرادات.
2. لتلبية الهدف الوارد في الفقرة أعلاه، فإن هذا المعيار:
   أ. يتطلب من الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار شروط المعاملة، وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة، لتحديد نوع معاملة الإيرادات؛ و
   ب. يحدد المتطلبات المحاسبية للمحاسبة عن معاملة الإيرادات

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحاديّة المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحاديّة، ويجب على الجهات الاتحادية التي تقوم باعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الايرادات، لا ينطبق هذا المعيار على:
   أ. تجميع الأعمال طبقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 40 "تجميع الأعمال"؛
   ب. المحاسبة عن مساهمات المالكين؛
   ت. عقود الإيجار طبقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 43 " عقود الايجار"؛
   ث. الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى طبقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 41 "الأدوات المالية"؛
   ج. الحقوق أو الالتزامات الناشئة عن الترتيبات الملزمة طبقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 19 " المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة "، والمعيار رقم 32 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"، والمعيار رقم 34 "البيانات المالية المنفصلة"، والمعيار رقم 35 "البيانات المالية الموحدة"، والمعيار رقم 36 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"، والمعيار رقم 37 "الترتيبات المشتركة"، والمعيار رقم 39 " منافع الموظفين"، والمعيار رقم 40 " تجميع الأعمال"؛
   ح. المُبادلات غير النقدية بين الجهات في نفس مجال الأعمال لتسهيل المبيعات لمقدمي الموارد أو مقدمي الموارد المحتملين. على سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على ترتيب ملزم بين جهتين اتحاديتين تتفقان على تبادل الكهرباء لتلبية الطلب من مقدمي مواردهم في مواقع محددة مختلفة في الوقت المناسب؛
   خ. الأرباح الناتجة عن بيع الأصول غير المالية التي ليست من نتاج أنشطة جهة اتحادية طبقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 16 "العقارات الاستثمارية"، والمعيار رقم 45 "الممتلكات والمصانع والمعدات"، أو المعيار رقم 31 "الأصول غير الملموسة".
   د. التغيرات في قيمة الأصول المتداولة وغير المتداولة الناتجة عن القياس اللاحق؛
   ذ. الاعتراف الأولي أو التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (طبقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 27 "الزراعة")؛ و

4. يركز نطاق هذا المعيار على وضع المبادئ والمتطلبات عند المحاسبة عن معاملات الإيرادات. قد تنشأ الإيرادات من المعاملات دون ترتيبات ملزمة أو مع ترتيبات ملزمة.

5. يحدد هذا المعيار المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم والتكاليف المتكبدة للوفاء بترتيب ملزم إذا كانت تلك التكاليف لا تقع ضمن نطاق معيار آخر. ويجب على الجهة الاتحادية أن تطبق تلك الفقرات فقط على التكاليف المتكبدة المتعلقة بترتيب ملزم (أو جزء من ذلك الترتيب الملزم) الذي يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

الإيراد

6. يشمل الإيراد إجمالي التدفقات الواردة من المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة المستلمة ومُستحقة الاستلام من قبل الجهة الاتحادية، والتي تمثل زيادة في صافي الأصول/حقوق الملكية، بخلاف الزيادات المتعلقة بالمساهمات من المالكين. إن المبالغ التي تُحصلها جهة اتحادية بصفتها وكيلا عن الحكومة الاتحادية أو عن جهة اتحادية أخرى أو عن أطراف ثالثة أخرى لا تعتبر إيرادا للوكيل، حيث إن هذه المبالغ لا ينشأ عنها زيادة في صافي أصول/حقوق ملكية الوكيل. هذا نظراً لأن الجهة الاتحادية الوكيلة لا يمكنها أن تسيطر على استخدام الأصول المُحصلة أو أن تستفيد منها بطريقة أخرى في سبيل تحقيق أهدافها.

7. إذا تكبدت الجهة الاتحادية بعض التكاليف فيما يتعلق بإيراد ناشئ عن معاملة ايراد، فإن الإيراد هو إجمالي التدفق الوارد من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المحتملة، ويتم الإعتراف بأي تحويل للموارد على أنه تكلفة للمعاملة. فعلى سبيل المثال، إذا كان يُتطلب من الجهة الاتحادية أن تدفع تكاليف التسليم والتركيب المتعلقة ببند آلات محول إليها من جهة اتحادية أخرى (مُقدم الموارد)، فتُسجل تلك التكاليف بشكل منفصل عن الإيراد الناشئ عن تحويل بند الآلات. ويتم الإعتراف بتكاليف التسليم والتركيب طبقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية رقم 45.

الضرائب

8. الضرائب، والتي تتضمن مُساهمات وتكليفات إجبارية، هي مصدر رئيسي للإيراد للحكومة الاتحادية. عُرفت الضرائب في جدول التعريفات على أنها منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة تم دفعها أو مستحقة الدفع - بشكل إجباري - إلى الجهات الحكومية، وفقا لأنظمة و/أو لوائح، وضعت لتوفير إيراد للحكومة، ولا تشمل الغرامات أو الجزاءات الأخرى المفروضة بسبب مخالفة أنظمة و/أو لوائح. إن التحويلات غير الإجبارية الأخرى إلى الحكومة، مثل التبرعات ودفع الرسوم، ليست ضرائبا على الرغم من أنها قد تكون نتيجة لمعاملات ليس لها ترتيبات ملزمة. تفرض الحكومة الضرائب على أفراد وجهات أخرى، يشار إليهم ب "المكلفين"، عن طريق استخدام سلطاتها السيادية.

9. إن حقوق (الحكومة في احتساب الضريبة مستحقة الاستلام وضمان تلقي سدادها) والواجبات (الواقعة على دافع الضرائب بأن يقدم الإقرارات والأموال عند استحقاقها) الموضوعة في أنظمة و/أو لوائح الضريبة لا تنشئ ترتيبات ملزمة بين الحكومة ودافع الضرائب.

تحديد معاملة الإيراد

10. قد تنشأ إيرادات الحكومة الاتحادية عن معاملات ليس لها ترتيبات ملزمة أو لها ترتيبات ملزمة. عادة ما تُستمد غالبية إيرادات الحكومة الاتحادية من معاملات ليس لها ترتيبات ملزمة، أو من معاملات لها ترتيبات ملزمة لا تتضمن تحويلات لسلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى أطراف خارجية.

11. عند بدء المعاملة، يتعين على الجهة الاتحادية أولا أن تنظر فيما إذا كانت قد أبرمت معاملة إيراد لها ترتيب ملزم أو ليس لها ترتيب ملزم.

تحديد ما إذا كان يوجد ترتيب ملزم

12. لكي يكون الترتيب ملزما، يجب أن يكون قابلا للنفاذ من خلال الوسائل القانونية أو ما يعادلها. يمكن أن تنشأ قابلية النفاذ من طرق مختلفة، طالما أن الطريقة (الطرق) توفر للجهة الاتحادية القدرة على تنفيذ شروط الترتيب الملزم وتحميل الأطراف المسؤولية عن الوفاء بالالتزامات المنصوص عليها.

13. تأخذ الجهة الاتحادية في عين الاعتبار الجوهر وليس الشكل القانوني للترتيب، عندما تحدد ما إذا كان الترتيب قابلاً للنفاذ. يعتمد تقييم ما إذا كان الترتيب قابلاً للنفاذ على قدرة الجهة الاتحادية على تنفيذ الشروط والأحكام المحددة للترتيب ووفاء الأطراف الأخرى بالالتزامات المنصوص عليها.

14. يتضمن الترتيب الملزم - على حد سواء - حقوقا قابلة للنفاذ وواجبات قابلة للنفاذ لطرفين أو أكثر في الترتيب. وتكون حقوق كل طرف القابلة للنفاذ وواجباته القابلة للنفاذ ضمن الترتيب الملزم مترابطة ومعتمدة على بعضها البعض وغير قابلة للفصل عن بعضها البعض.

15. يُمكن التدليل على الترتيبات الملزمة بطرق مختلفة. فيمكن أن يكون الترتيب الملزم خطيا أو شفهيا أو ضمنيًا من خلال الممارسات المعتادة للجهة الاتحادية. تختلف الممارسات والإجراءات الخاصة بإنشاء الترتيبات الملزمة باختلاف الجهات الاتحادية. وإضافة لذلك، قد تختلف ضمن الجهة الاتحادية (فعلى سبيل المثال، قد تعتمد على فئة مُقدمي الموارد أو على طبيعة تعهد الجهة الاتحادية في الترتيب الملزم).

16. يجب على الجهة الاتحادية أن تطبق متطلبات الإعتراف والقياس الواردة في هذا المعيار على النحو الآتي:

أ. تتم المحاسبة عن الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة عن طريق تطبيق الفقرات 31 - 67، مع الإرشادات الخاصة بالضرائب الواردة في الفقرات 49 - 67؛ و

ب. تتم المحاسبة عن الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة عن طريق تطبيق الفقرات 68 - 188.

المثال 1.47 نشأت المعاملة عن ترتيب ليس ترتيبا ملزما

- **الحالة (أ) - لا توجد واجبات، ولا توجد فترة زمنية محددة، ولا يُتطلب تقديم تقارير إلى حكومة دبي:**

تتلقى جهة اتحادية معنية بالتنمية الاجتماعية (الجهة الاتحادية) تمويلا قدره 5 ملايين درهم إماراتي من جهة حكومية (حكومة دبي) لتمويل برامج التوظيف الخاصة بها. يتطلب الاتفاق أن يُنفق التمويل على برامج تهدف إلى تحسين التوظيف في المنطقة. إذا تكبدت الجهة الاتحادية نفقات لتحسين التوظيف في المنطقة، تكون قادرة على ممارسة حقها في تلقي التمويل من حكومة دبي. لا يُحدد الاتفاق الفترة الزمنية التي يتعين أن تُنفق فيها الأموال، ولا أي مُتطلب يتعلق بتمويل برامج توظيف محددة، ولا كيفية تلقي أو تحقق حكومة دبي من المعلومات المتعلقة بالآلية التي انْفِقَت بها الأموال.

توصلت الجهة الاتحادية إلى أن اتفاق التمويل ليس ترتيبا ملزما وفقا لمتطلبات هذا العيار:

- ✓ على الرغم من أن الجهة الاتحادية تتمتع بحق قابل للتنفيذ للحصول على موارد من حكومة دبي إذا تكبدها نفقات مؤهلة، إلا أنه لا يوجد واجب قابل للنفاذ عليها، نظرا لأن حكومة دبي لا تمتلك القدرة على فرض كيفية استخدام الجهة الاتحادية لتلك الأموال بطريقة محددة (على سبيل المثال، برامج محددة) أو ضمن فترة زمنية محددة.
- ✓ كما أن حكومة دبي لا تمتلك وسيلة واقعية لفرض المُتطلب المتمثل في إنفاق جميع الأموال.
- ✓ وبناءً على ذلك، يتعين على الجهة الاتحادية تطبيق مبادئ المحاسبة الواردة في الفقرات المتعلقة بقسم **"الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة"** عند المحاسبة عن هذه الإيرادات.

- **الحالة (ب) - وجود فترة زمنية محددة لإنفاق الأموال:**

تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة (أ) على حالة (ب)، باستثناء أن الاتفاق يحدد أنه يتعين أن تُنفق الأموال ضمن فترة قدرها 5 سنوات.

في هذا السياق، فإن شرط إنفاق مبلغ 5 ملايين درهم خلال خمس سنوات لا يغيّر من استنتاج الجهة الاتحادية بأنها تمتلك حقًا قابلًا للنفاذ في اتفاقية التمويل، لكنها لا تخضع لالتزام قابل للنفاذ.

- ✓ ويرجع ذلك إلى عدم قدرة حكومة دبي على تأكيد ما إذا كانت الجهة الاتحادية ستنفق الأموال كما هو منصوص عليه في الاتفاقية، ومتى يتم ذلك.
- ✓ وبناءً على ذلك، لا يكون الترتيب ملزما ويتعين على الجهة الاتحادية تطبيق مبادئ المحاسبة الواردة في الفقرات المتعلقة بقسم "الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة" عند المحاسبة عن هذه الإيرادات.

- **الحالة (ت) - يُشترط تحديد فترة زمنية لإنفاق الأموال وتقديم تقارير محددة إلى حكومة دبي:**

تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة (ب) على الحالة (ت)، باستثناء أن الاتفاق يحدد أيضا كيفية قيام الجهة الاتحادية بالتقرير عن إنفاقها للأموال إلى حكومة دبي، وأنه يتعين إرجاع أي أموال تم

المثال 1.47 نشأت المعاملة عن ترتيب ليس ترتيبا ملزما

استخدامها لغير الغرض المخصص لها أو لم يتم استخدامها إلى حكومة دبي. تستمر الجهة الاتحادية في التمتع بكامل الحرية في كيفية استخدام الأموال، طالما أن الأموال تنفق في غضون خمس سنوات على أنشطة ترتبط بشكل معقول بتحسين التوظيف في المنطقة.

توصلت الجهة الاتحادية إلى أن لديها كلاً من حق قابل للتنفيذ وواجب قابل للتنفيذ.

- ✓ وذلك لأن حكومة دبي قادرة على تأكيد وتنفيذ متطلباتها للجهة الاتحادية لإنفاق الأموال على تحسين التوظيف في المنطقة خلال فترة الخمس سنوات.
- ✓ يتعين على الجهة الاتحادية تطبيق مبادئ المحاسبة الواردة في الفقرات المتعلقة بقسم **"الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة"** عند المحاسبة عن هذه الإيرادات.

ترتيب ملزم

17. الترتيب الملزم هو ترتيب يُنشئ - على حد سواء - حقوقا قابلة للنفاذ وواجبات قابلة للنفاذ لأطراف الترتيب. العقد هو نوع من الترتيبات الملزمة. يُبرم كل طرف في الترتيب الملزم الترتيب بإرادته ويكون قادرا على إنفاذ حقوقه وواجباته الواردة في الترتيب.

18. يحدد هذا المعيار المحاسبة عن الترتيب الملزم الفردي. وبالرغم من ذلك، بوصفه وسيلة عملية، يجوز للجهة الاتحادية تطبيق هذا المعيار على محفظة ترتيبات ملزمة (أو محفظة واجبات امتثال) لها خصائص متماثلة إذا كانت الجهة الاتحادية تتوقع بشكل معقول أن التأثيرات على البيانات المالية من تطبيق هذا المعيار على المحفظة لن تختلف بشكل جوهري عن تطبيق هذا المعيار على الترتيبات الملزمة الفردية (أو واجبات الامتثال الفردية) ضمن تلك المحفظة. وعند المحاسبة عن محفظة، يجب على الجهة الاتحادية أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم ومكونات المحفظة.

19. يُمكن التدليل على الترتيبات الملزمة بطرق مختلفة. يكون الترتيب الملزم عادة، ولكن ليس دائما، خطيا في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. وقد ينشأ الترتيب الملزم عن عقود قانونية أو من خلال وسائل أخرى مُعادلة مثل الطرق القانونية (على سبيل المثال، من خلال السلطة التشريعية أو التنفيذية و/أو توجيهات مجلس الوزراء أو التوجيهات الوزارية). فيُمكن أن تُنشئ السلطة التشريعية أو التنفيذية ترتيبات قابلة للنفاذ، مماثلة للترتيبات التعاقدية، إما قائمة بذاتها أو مقترنة بعقود قانونية بين الأطراف.

القابلية للنفاذ

20. يجب أن تكون الحقوق والالتزامات المترابطة في الترتيب قابلة للتنفيذ لتلبية تعريف الترتيب الملزم. يتم تقييم الجهة الاتحادية لقابلية النفاذ عند بدء الترتيب وعندما يشير تغيير خارجي كبير إلى احتمال حدوث تغيير في قابلية نفاذ هذا الترتيب."

21. يكون الترتيب قابلاً للنفاذ عندما يكون كل طرف من الأطراف المعنية قادرًا على تنفيذ حقوقه والتزاماته. يكون الترتيب قابلاً للنفاذ من قبل طرف آخر إذا كان الترتيب يتضمن:

    ت. حقوق والتزامات مميزة بذاتها لكل طرف في الترتيب؛ و

ث. سبل انصاف (معالجة) في حالة عدم الإنجاز من قبل أحد الأطراف يُمكن تنفيذها من خلال آليات النفاذ المحددة.

22. يجب على الجهة الاتحادية عند تقييم قابلية النفاذ أن تأخذ في الاعتبار كيفية فرض آليات النفاذ المحددة لعواقب وتبعات ضمنية أو صريحة على أي طرف أو أطراف في حال عدم الوفاء بالتزامات المتفق عليها. إذا لم تكن الجهة الاتحادية قادرة على تحديد كيفية تمكين آليات النفاذ المحددة منذ البدء للجهة الاتحادية من حيث الجوهر في جعل الأطراف الأخرى تتحمل المسؤولية عن الوفاء بالالتزامات المنصوص عليها في حال عدم الإتمام، فإن الترتيب يعتبر غير قابل للنفاذ ولا يلبي تعريف الترتيب الملزم.

23. إن التصريح عن النوايا أو الإعلان للعموم من قبل مقدم الموارد، مثل تعهد الحكومة بإنفاق أموال أو تقديم سلع أو خدمات بطريقة معينة، ليس في حد ذاته، ترتيبا قابلا للنفاذ لأغراض هذا المعيار. فمثل هذا الإعلان ذو طابع عام ولا يُنشئ ترتيبا ملزما بين مُقدم موارد وجهة اتحادية (مُتلقي موارد).

الأطراف في الترتيب الملزم

24. تتضمن الترتيبات في الحكومة الاتحادية عادة طرفين أو أكثر. لكي يستوفي الترتيب تعريف الترتيب الملزم لأغراض هذا المعيار، يجب أن يكون لاثنين على الأقل من أطراف الترتيب حقوق وواجبات خاصة بكل منهما يُنشئها الترتيب، بالإضافة إلى القدرة على إنفاذ هذه الحقوق والواجبات.

25. فيما يخص المعاملات الخاصة بالحكومة الاتحادية التي لها ترتيبات ملزمة، مُقدم الموارد هو الطرف الذي يقدم المقابل للجهة الاتحادية مقابل السلع أو الخدمات المبينة في ترتيب ملزم، ولكنه ليس بالضرورة الطرف الذي يتلقى تلك السلع أو الخدمات. يجوز لمقدم الموارد أن يقدم المقابل للجهة الاتحادية من أجل:

أ. استخدام الموارد داخليا من أجل سلع أو خدمات. في هذه الحالات، لا يتلقى مقدم الموارد بشكل مباشر أية سلع أو خدمات أو أصول أخرى في المقابل؛ أو

ب. تحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى مقدم الموارد. في هذه الحالات، يكون مقدم الموارد مشتري، حيث يتلقى سلعا أو خدمات هي مخرجات لأنشطة الجهة الاتحادية بموجب ترتيب ملزم من أجل استهلاكه الخاص؛ أو

ت. تحويل سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى طرف ثالث مستفيد. في الترتيبات متعددة الأطراف (تمت مناقشتها أدناه)، يكون لدى مقدم الموارد ترتيب ملزم مع الجهة الاتحادية ويقدم المقابل لها لتسليم سلع أو خدمات إلى طرف ثالث مستفيد. على سبيل المثال، إذا كانت وزارة المالية تقدم تمويلا لوزارة الصحة لإجراء فحص طبي للأفراد الذين يزيد سنهم عن 55 عاما، فإن وزارة المالية هي مقدم الموارد والأفراد هم الطرف الثالث المستفيد. يمكن لمقدم الموارد إنفاذ تسليم تلك السلع أو الخدمات أو الرجوع الى وزارة الصحة إذا لم يتم الوفاء بالتعهدات الواردة في الترتيب الملزم.

26. وبمعنى آخر، فإنه بوصفه حدا أدنى، يجب أن تكون الجهة الاتحادية التي تتلقى المقابل (مُتلقي الموارد) قادرة على إنفاذ التعهد بتسليمها التمويل (المقابل) وأن تكون الجهة الاتحادية المقدمة للتمويل (مُقدم الموارد) قادرة على إنفاذ الوفاء بالواجبات التي تتحملها الجهة الاتحادية التي تتلقى المقابل. ويوضح الرسم البياني الوارد أدناه قابلية النفاذ المتبادلة بين الطرفين والمطلوبة في الترتيب بوصفها الحد الأدنى لكي يكون الترتيب ملزما:

27. الأطراف المشار إليها ضمن ترتيب ملزم التي ليس لها حقوق وواجبات قابلة للنفاذ هي أطراف ثالثة مستفيدة. ليس لدى الأطراف الثالثة المستفيدة في الترتيبات الملزمة متعددة الأطراف أي حقوق في إجبار الجهة الاتحادية على تقديم سلع وخدمات. وبالرغم من ذلك، لكي تكون الترتيبات متعددة الأطراف هذه ضمن نطاق هذا المعيار، يجب أن يكون لدى مُقدم الموارد القدرة على إجبار الجهة الاتحادية على تقديم سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى الأطراف الثالثة المستفيدة. في الترتيبات متعددة الأطراف، لا تكون الجهة الاتحادية (مُتلقي الموارد) وكيلا لمُقدم الموارد نظرا لأن الجهة الاتحادية تكتسب السيطرة على المقابل من مُقدم الموارد وتكون مسؤولة عن تقديم سلع أو خدمات إلى الأطراف الثالثة المستفيدة. يوضح الرسم البياني الآتي هذه العلاقة:

28. عند تقييم قابلية الترتيب للنفاذ، لا تأخذ الجهة الاتحادية في الاعتبار فقط قدرتها على إنفاذ حقها في استلام الأموال المتعلقة بالواجب المنجز (بالواجبات المنجزة)، ولكن أيضا قدرة مُقدم الموارد على إجبار الجهة الاتحادية على الوفاء بواجباتها.

29. قد تكون بعض معاملات الإيراد قابلة للنفاذ، ولكنها تنشئ فقط حقوقا وواجبات قابلة للنفاذ لطرف واحد في الترتيب. ولا تستوفي هذه المعاملات تعريف الترتيب الملزم لأغراض هذا المعيار نظراً لعدم وجود قابلية النفاذ المتبادلة.

الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة

الاعتراف

30. قد تُنشئ معاملة الإيراد التي ليس لها ترتيب ملزم الخاصة بالجهة الاتحادية حقوقا و/أو واجبات. ويجب على الجهة الاتحادية أن تحدد ما إذا كان:

أ. أي من حقوقها في معاملة الإيراد التي ليس لها ترتيب ملزم الخاصة بها يستوفي تعريف الأصل وفقا للفقرات 31 - 38؛ و

ب. أي من واجباتها في معاملة الإيراد التي ليس لها ترتيب ملزم الخاصة بها يستوفي تعريف الالتزام وفقا للفقرتين 39 – 40.

تحليل التدفق الوارد الأولي من الموارد

31. قد تتلقى الجهة الاتحادية تدفقا واردا أوليا من الموارد من معاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم. تعترف الجهة الاتحادية بهذا التدفق الوارد من الموارد على أنه أصل إذا كانت تسيطر حاليا على الموارد (مثل السلع أو الخدمات أو الأصول الأخرى) المستلمة نتيجة لأحداث سابقة، وكانت قيمة الأصل يمكن قياسها بموثوقية. وتستلزم السيطرة على المورد أن تكون لدى الجهة الاتحادية القدرة على استخدام المورد (أو على توجيه أطراف أخرى بشأن استخدامه) لكي تستمد المنفعة - المتمثلة في إمكانية الخدمة المحتملة أو المنافع الاقتصادية التي ينطوي عليها المورد - في تحقيق أهدافها الخاصة بتقديم الخدمات أو تحقيق أهداف أخرى لها. وقد يكون الحدث السابق الذي يعطي الجهة الاتحادية السيطرة على المورد هو شراء أو حدث خاضع للضريبة أو تحويل. إن المعاملات أو الأحداث التي يُتوقع أن تحدث في المستقبل لا تؤدي في حد ذاتها إلى نشوء أصول - فعلى سبيل المثال، النية لفرض ضريبة ليست حدثا سابقا يؤدي إلى نشوء أصل في شكل مطالبة على دافع الضريبة.

32. إن القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل هي عنصر أساسي للسيطرة يميز أصول الجهة الاتحادية عن تلك السلع العامة التي يكون لجميع الجهات الاتحادية حق الوصول إليها والانتفاع منها. يجوز للجهة الاتحادية أن تعترف بالخدمات العينية على أنها إيراد وعلى أنها أصل، ولكن لا يُتطلب منها ذلك.

33. يتم تحليل كل نوع من التدفقات الواردة من الموارد وتتم المحاسبة عنه بشكل منفصل. وفي ظروف معينة، مثل عند الإعفاء من التزام، قد يؤدي النقص في القيمة الدفترية لالتزام معترف به في السابق إلى نشوء تدفق وارد من الموارد. وفي بعض الحالات، قد يحمل اكتساب السيطرة على التدفق الوارد من الموارد معه أيضا واجبات قد تعترف الجهة الاتحادية على أنها التزام إلى أن يتم الوفاء بالواجبات.

الحق في تدفق وارد من الموارد

34. عندما لا تكون الجهة الاتحادية قد تلقت تدفقا واردا من الموارد فيما يخص معاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم، فيتعين عليها أن تنظر فيما إذا كان لديها حق في تلقي تدفق وارد من السلع أو الخدمات أو الأصول الأخرى والذي قد يكون موردا يستوفي تعريف الأصل ويتعين الإعتراف به على أنه أصل. وتستند الجهة الاتحادية في هذا التحديد على حقائق وظروف معاملة الإيراد الخاصة بها، وقدرتها على إنفاذ هذا الحق من خلال الوسائل القانونية أو الوسائل المُعادلة، وخبرتها السابقة في أنواع مماثلة من تدفقات الموارد، وتوقعاتها بشأن قدرة مُقدم الموارد على تقديم الموارد ونيته لتقديمها.

35. إن التصريح عن نية لتحويل موارد إلى جهة اتحادية ليس في حد ذاته كاف لتحديد أن الموارد مُسيطر عليها من قبل الجهة الاتحادية.

36. وفي الظروف التي يُتطلب فيها إبرام اتفاق قبل أن يكون من الممكن تحويل الموارد، لن تحدد الجهة الاتحادية أن الموارد مُسيطر عليها إلى حين ذلك الوقت الذي يكون فيه حق الجهة الاتحادية الوارد في الاتفاق قابلا للنفاذ، وذلك نظرا لأن الجهة الاتحادية لا تستطيع منع أو تنظيم وصول مُقدم الموارد إلى الموارد. وفي العديد من الحالات، سيلزم الجهة الاتحادية أن تعترف بقابلية سيطرتها على الموارد للنفاذ قبل أن تتمكن من الإعتراف بأصل. وإذا لم يكن لدى الجهة الاتحادية حق قابل للنفاذ في المطالبة بالموارد، فلا يمكنها منع أو تنظيم وصول مُقدم الموارد إلى تلك الموارد.

الأصول المحتملة

37. إن البند الذي تتوافر فيه الخصائص الأساسية للأصل، ولكنه لا يستوفي شروط الاعتراف، قد يستدعي الإفصاح عنه في الإيضاحات على أنه أصل محتمل) انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 19).

الإعتبار اللاحق لشروط الإعتراف بالأصول

38. يجب على الجهة الاتحادية أن تستمر في تقييم معاملة الإيراد، وأي تدفق وارد من الموارد تم استلامه أو سيتم استلامه، لتحديد ما إذا كانت شروط الاعتراف بالأصل الواردة في الفقرة 53 استوفيت لاحقا.

وجود التزام والإعتراف به

39. قد يكون على الجهة الاتحادية واجب مرتبط بتدفق وارد من الموارد نتيجة لإبرام معاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم. ويستوفي الواجب تعريف الالتزام عندما يكون واجبا حاليا على الجهة الاتحادية بأن تحول موارد نتيجة لأحداث سابقة.

40. لكي يكون الالتزام موجودا، من الضروري ألا يكون بإمكان الجهة الاتحادية أن تتجنب تحويل موارد نتيجة لأحداث سابقة، وأن يكون تحويل الموارد محتملًا. ويتعين على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المتعلقة بمعاملة الإيراد لتحديد ما إذا كان الواجب قابلا للنفاذ ويتطلب تحويلا إضافيا لموارد إذا لم تف الجهة الاتحادية بواجبها (واجباتها).

41. يجب الإعتراف بالواجب الذي يستوفي تعريف الالتزام على أنه التزام فقط عندما، يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية.

الإعتراف بمعاملات الإيراد التي ليس لها ترتيبات ملزمة

42. عندما تعترف الجهة الاتحادية بتدفق وارد من الموارد أو حق في تدفق وارد من الموارد على أنه أصل فيما يخص معاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم وفقا للفقرات 31 - 38، فإنها تعترف بإيراد استنادا إلى طبيعة المتطلبات الواردة في معاملة الإيراد الخاصة بها. يجب على الجهة أن تعترف بإيراد من المعاملة التي ليس لها ترتيب ملزم:

أ. عندما تفي) أو بالتزامن مع وفاء) الجهة الاتحادية بأي واجبات مرتبطة بالتدفق الوارد من الموارد تستوفي تعريف الالتزام؛ أو

ب. فورا إذا لم يكن على الجهة الاتحادية واجب قابل للنفاذ مرتبط بالتدفق الوارد من الموارد.

القياس

قياس الأصول الناشئة عن تدفق وارد من الموارد

43. يجب أن تقيس الجهة الاتحادية - بشكل أولي - التدفق الوارد من الموارد أو الحق في التدفق الوارد من الموارد الذي يستوفي تعريف الأصل بمقابل المعاملة الخاص بها كما في التاريخ الذي تُستوفى فيه شروط الإعتراف بالأصل. ولتحديد مقابل المعاملة فيما يخص المقابل غير النقدي، يجب على الجهة الاتحادية أن تقيس المقابل غير النقدي (أو الحق في التدفق الوارد غير النقدي) بقيمته الجارية، وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة ذي الصلة.

44. بعد الاعتراف الأولي، يجب على الجهة الاتحادية أن تقيس لاحقا:

أ. الأصل المتمثل في ذمة مدينة:

- ✓ الذي يقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41 على أنه أصل مالي وفقا للمعيار رقم 41؛ أو
- ✓ الذي لا يقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41 على الأساس نفسه الذي يقاس عليه الأصل المالي وفقا للمعيار قم 41، بشكل متشابه.

ب. جميع الأصول الأخرى حسبما هو محدد بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المنطبق.

قياس الالتزامات

45. يجب أن يكون المبلغ المعترف به على أنه التزام أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام في تاريخ البيانات المالية. ولأغراض هذا المعيار، فإن أفضل تقدير للالتزام عند الإعتراف الأولي يمثل قيمة الأصل المعترف به.

46. يأخذ التقدير في الحسبان المخاطر وحالات عدم اليقين التي تحيط بالأحداث التي تؤدي إلى الإعتراف بالالتزام. وإذا كانت القيمة الزمنية للنقود ذات أهمية نسبية، يجب أن يُقاس الالتزام بالقيمة الحالية للمبلغ المتوقع أن يكون مطلوبا لتسوية الالتزام. يتوافق هذا مع متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19.

قياس معاملات الإيراد التي ليس لها ترتيبات ملزمة

47. يجب أن يُقاس الإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيب ملزم بمبلغ الزيادة في صافي الأصول (على سبيل المثال، المقابل الذي تم استلامه أو مُستحق الاستلام) المعترف به من قبل الجهة الاتحادية.

48. عندما تعترف الجهة الاتحادية بأصل نتيجة لمعاملة إيراد ليس لها ترتيب ملزم، فإنها تعترف أيضا بإيراد مُعادل لمبلغ الأصل المُقاس وفقا للفقرة 43، مع مراعاة أي التزام معترف به وفقا للفقرات 39 - 41.

الضرائب

49. يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بأصل فيما يخص الضرائب، والتي تتضمن المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى، عندما يقع الحدث الخاضع للضريبة، أو الحدث الآخر المؤدي إلى نشوء مساهمات ورسوم إلزامية أخرى، وعند إستيفاء شروط الاعتراف بالأصل.

50. تشترك قوانين ولوائح الضرائب في عدد من الخصائص. فالقوانين و/أو اللوائح الضريبية (أ) تحدد حق الحكومة في تحصيل الضريبة، و(ب) تحدد الأساس الذي يتم عليه احتساب الضريبة، و(ج) تضع إجراءات لإدارة الضريبة، أي إجراءات لاحتساب الضريبة المستحقة وضمان استلام الدفع.

51. غالبًا ما تُلزم القوانين واللوائح الضريبية دافعي الضرائب بتقديم إقرارات دورية إلى الجهة الحكومية المسؤولة عن تطبيق ضريبة معينة. ويُقدم دافع الضرائب عادةً تفاصيل وأدلة على مستوى النشاط الخاضع للضريبة، ويُحسب مبلغ الضريبة المستحقة على الحكومة. وتختلف ترتيبات تحصيل الضرائب اختلافًا كبيرًا، ولكنها عادةً ما تُصمم لضمان استلام الحكومة للمدفوعات بانتظام دون اللجوء إلى أي إجراءات قانونية. وعادةً ما تُطبق القوانين واللوائح الضريبية بصرامة، وغالبًا ما تُفرض عقوبات صارمة على الأفراد أو الجهات الأخرى المخالفة للقانون.

52. تستوفي الموارد الناشئة عن الضرائب تعريف الأصل عندما تسيطر الجهة الاتحادية على الموارد نتيجة لأحداث سابقة (الأحداث الخاضعة للضريبة) وتتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة محتملة من تلك الموارد. وتستوفي الموارد الناشئة عن الضرائب شروط الإعتراف على أنها أصل عندما تكون مُسيطرا عليها حاليا من قبل الجهة الاتحادية نتيجة لأحداث سابقة ويمكن قياس قيمتها بشكل موثوق. ويتعين على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار الأدلة المتاحة عند الاعتراف الأولي، والتي تشمل، على سبيل المثال لا الحصر، إفصاح دافع الضرائب عن الحدث الخاضع للضريبة.

53. تنشأ إيرادات الضرائب فقط للحكومة التي تفرض الضريبة، وليس لجهات اتحادية أخرى. فعلى سبيل المثال، عندما تفرض الحكومة الاتحادية ضريبة يتم تحصيلها من قبل هيئة الضرائب التابعة لها، فإن الأصول والإيرادات تعود إلى الحكومةالاتحادية، وليس لهيئة الضرائب.

54. عندما تُحصّل جهة اتحادية واحدة الضرائب نيابةً عن عدة جهات اتحادية أخرى، فإنها تتصرف على أنها وكيل لهم جميعا. فعلى سبيل المثال، إذا قامت هيئة الضرائب بتحصيل ضرائب لصالح الحكومة الاتحادية وعدة جهات اتحادية أخرى، فإنها لا تعترف بإيراد فيما يخص الضرائب المحصلة - وبدلًا من ذلك، تعترف الجهات الاتحادية الفردية التي تفرض الضرائب بأصول وإيرادا ت الضرائب.

55. لا تستوفي الضرائب تعريف المساهمات من المالكين.

56. الضرائب هي معاملة ليس لها ترتيب ملزم نظرا لأن دافع الضرائب يحول موارد إلى الحكومة الاتحادية، ولا يُتطلب من الحكومة الاتحادية أن تُحول سلع أو خدمات مميزة بذاتها إلى دافع الضرائب أو طرف ثالث مستفيد في المقابل. وفي حين أن دافع الضرائب قد ينتفع من مجموعة من الخدمات الاجتماعية التي تضعها الحكومة الاتحادية، فإنه لا يملك أي سيطرة على المزايا التي يحصل عليها نتيجة دفع الضرائب.

الحدث الموجب للضرائب والمساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى

57. تُحلل الجهة الاتحادية قانون الضرائب لتحديد الحدث الخاضع للضريبة لمختلف الضرائب المفروضة.

58. تُحلل الجهة الاتحادية القانون و/أو اللوائح المتعلقة بالمساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى لتحديد الحدث الذي قد حددته الحكومة الاتحادية أو السلطة التشريعية أو سلطة أخرى أنه سيؤدي إلى المساهمة أو الرسوم الإلزامية الأخرى. وتتضمن الأمثلة على هذه الأحداث:

أ. الدخل المكتسب (حيث تُحسب المساهمات الإلزامية الأخرى على أساس الدخل، على سبيل المثال، المساهمات الإلزامية الأخرى المتعلقة بإعانات البطالة والتي تُحسب على أساس نسبة مئوية من الدخل المكتسب)؛

ب. مرور الوقت (حيث تُحسب المساهمات الإلزامية الأخرى في الإعانات الاجتماعية على أساس الوقت، على سبيل المثال، المدفوعات الشهرية)؛

ت. شراء السلع أو الخدمات (حيث تُحسب الضرائب على أساس نسبة مئوية من المبيعات).

المقبوضات المقدمة عن الضرائب والمساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى

59. قد تنشأ أيضا مقبوضات مقدمة، وهي مبالغ مُستلمة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة، فيما يتعلق بالضرائب. وتماشيًا مع تعريفات الأصول والالتزامات ومتطلبات الفقرة 49 ، فإن الموارد الخاصة بالضرائب والمساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى المُستلمة قبل وقوع الحدث الموجب للضرائب وللمساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى يتم الإعتراف بها على أنها أصل والتزام (مقبوضات مقدمة)، وذلك نظرا لأن (أ) الحدث المؤدي إلى نشوء حق الجهة الاتحادية في الضرائب أو المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى لم يقع، و(ب) لم تستوفى شروط الاعتراف بإيرادات الضرائب أو الإيرادات من المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى، بالرغم من أن الجهة الاتحادية قد تلقت بالفعل تدفقا واردا من الموارد.

60. لا تختلف المقبوضات المقدمة، فيما يخص الضرائب والمساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى في جوهرها عن المقبوضات المقدمة الأخرى، ولذا يُعترف بالالتزام إلى أن يقع الحدث الموجب للضرائب والمساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى. وعندما يقع الحدث الموجب للضرائب والمساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى، تتم تسوية الالتزام ويتم الإعتراف بالإيرادات.

قياس الأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية

61. تُقاس الأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية وفقا للفقرة 43. ويجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار شروط المعاملة وممارساتها المعتادة لتحدد مقابل المعاملة. وتُقاس الأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية بأفضل تقدير للتدفق الوارد من الموارد إلى الجهة الاتحادية، والذي يتوافق مع المبلغ الأكثر احتمالًا (أي المبلغ الأكثر احتمالًا ضمن نطاق مبالغ المقابل المحتملة).

62. في حالة وجود إختلاف بين توقيت نشوء الحدث الخاضع للضريبة وتوقيت تحصيل الضرائب، فيجوز للجهات الاتحادية أن تقيس الأصول الناشئة عن هذه المعاملات باستخدام، على سبيل المثال، نماذج إحصائية تستند إلى تاريخ تحصيل الضريبة أو المساهمة أو الضريبة المعينة في فترات سابقة. وستشمل هذه النماذج مراعاة توقيت استلام المبالغ النقدية من دافعي الضرائب، والإقرارات الضريبية الصادرة عنهم، وعلاقة الضرائب أو المساهمة أو الضريبة المستحقة بأحداث اقتصادية أخرى. كما ستأخذ نماذج القياس في الاعتبار عوامل أخرى مثل:

أ. قانون الضريبة الذي يمنح المكلفين فترة لإيداع الإقرارات الضريبية أطول من الفترة الممنوحة للحكومة الاتحاديّة من أجل نشر البيانات الماليّة؛ و

ب.

ت. تخلف دافعي الضرائب في تقديم الإقرارات في مواعيدها؛ و

ث. تقييم الأصول غير النقدية لأغراض تقييم الضريبة؛ و

ج. التعقيدات في قانون الضريبة التي تتطلب فترات ممتدة لتقييم الضرائب المستحقة من مكلفين
ح. معينين؛ و
خ. قانون و/أو لائحة الضرائب التي تسمح لدافعي الضرائب بتأجيل دفع بعض الضرائب؛ و
د. مجموعة من الظروف المختلفة الخاصة بالضرائب.

63. قد ينتج عن قياس الأصول والإيراد الناشئين عن المعاملات الضريبية باستخدام النماذج الإحصائية اختلاف المبلغ المعترف به فعلا للأصول والإيراد عن المبالغ المُحددة في فترات البيانات المالية اللاحقة على أنها المبالغ المُستحقة من دافع الضرائبين عن فترة البيانات المالية الحالية. وتُجرَى التنقيحات على التقديرات وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.

قياس الضرائب في ظل عدم اليقين في التحصيل

64. يقتصر قياس الأصول الناشئة عن المعاملات الضريبية على القدر الذي يُحتمل فيه بدرجة عالية عدم حدوث تراجع كبير في قيمة الإيرادات التراكمية المُعترف بها عندما يتضح لاحقا عدم اليقين المرتبط بالمقابل المتغير.

65. عند تقييم ما إذا كان من المحتمل بدرجة عالية ألا يحدث تراجع كبير في مبلغ الإيرادات التراكمية المُعترف بها بعد حلّ حالة عدم اليقين المتعلقة بالمقابل المتغير لاحقًا، يجب أن تأخذ الجهة الاتحادية في الاعتبار كلا من احتمالية وحجم تراجع الإيرادات. وتشمل العوامل التي قد تزيد من احتمالية أو حجم تراجع الإيرادات، على سبيل المثال لا الحصر، أيا مما يلي:

أ. أن يكون مبلغ المقابل معرضا بدرجة عالية لعوامل خارج نطاق تأثير الجهة الاتحادية. وقد تشمل تلك العوامل تقلبات السوق، أو أحكام أو تصرفات أطراف ثالثة.
ب. أن يكون من غير المتوقع اتضاح عدم اليقين بشأن مبلغ المقابل لفترة طويلة من الزمن. قد ينتج عدم اليقين هذا عن أن المبلغ تم تحديده في فترة لاحقة لتوقيت الحدث الملزم.
ت. أن تكون خبرة الجهة الاتحادية في أنواع مماثلة من الترتيبات (أو غير ذلك من الأدلة) محدودة، أو أن تلك الخبرة (أو الأدلة الأخرى) ذات قيمة تنبؤية محدودة.
ث. أن تكون للجهة الاتحادية ممارسة إما في تقديم مجموعة واسعة من التنازلات السعرية أو في تغيير شروط وأحكام الدفع لترتيبات مماثلة في ظروف مماثلة.
ج. أن يكون للمعاملة عددًا كبيرًا ونطاقًا واسعًا من مبالغ المقابل المحتملة.

المصروفات المدفوعة من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية

66. يتعيّن على الجهة الاتحاديّة تحديد الإيراد من الضرائب بالمبلغ الإجمالي. حيث لا يجوز خصم المصروفات المدفوعة من خلال النظام الضريبي، مباشرة من هذا الإيراد. لا يجوز كذلك تضمين النفقات الضريبية في المبلغ الإجمالي للإيراد.

67. يمنع معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 1 مقاصة بنود الإيرادات والمصروفات إلا إذا سمح بذلك معيار آخر. ولا يُسمح بمقاصة إيرادات ومصروفات الضرائب المدفوعة من خلال النظام الضريبي.

الإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة

الاعتراف

المحاسبة عن الترتيب الملزم

68. يجب على الجهة الاتحادية أن تحاسب عن الترتيب الملزم باستخدام نموذج المحاسبة عن الترتيب الملزم إذا استوفيت جميع الشروط التالية:

أ. أن تكون أطراف الترتيب الملزم قد وافقت على الترتيب الملزم (خطيا أو شفهيا أو وفقا للممارسات المعتادة الأخرى) وصارت ملتزمة بأن تؤدي الواجبات الخاصة بها؛ و

ب. أن يكون بإمكان الجهة الاتحادية تحديد حقوق كل طرف بموجب الترتيب الملزم؛ و

ت. أن يكون بإمكان الجهة الاتحادية تحديد شروط الدفع مقابل الوفاء بكل واجب امتثال تم تحديده؛ و

ث. أن يكون للترتيب الملزم جوهر اقتصادي (أي أن يكون من المتوقع أن تتغير مخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للجهة الاتحادية نتيجة للترتيب الملزم)؛ و

ج. أن يكون من المحتمل أن الجهة الاتحادية ستُحصل المقابل الذي سيكون لها حق فيه مقابل الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها وفقا لشروط الترتيب الملزم. وعند تقييم إمكانية تحصيل مبلغ المقابل، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار فقط قدرة مُقدم الموارد ونيته لدفع ذلك المبلغ عند استحقاقه. وقد يكون مبلغ المقابل الذي سيكون للجهة الاتحادية حق فيه أقل من مقابل المعاملة المنصوص عليه في الترتيب الملزم إذا كان المقابل متغيرا لأن الجهة الاتحادية قد تعرض على مُقدم الموارد امتيازا سعريا (انظر الفقرة 145).

69. إذا استوفى الترتيب الملزم الشروط الواردة في الفقرة أعلاه عند بدء الترتيب، فلا يجوز للجهة الاتحادية أن تعيد تقييم تلك الشروط ما لم يكن هناك مؤشر على حدوث تغير جوهري في الوقائع والظروف. فعلى سبيل المثال، إذا كانت قدرة مُقدم الموارد على دفع المقابل قد تدهورت بشكل كبير، فعلى الجهة الاتحادية إعادة تقييم ما إذا كان من المحتمل أنها ستُحصل المقابل الذي سيكون للجهة حق فيه مقابل الوفاء بأي واجبات امتثال متبقية في الترتيب الملزم.

70. عندما لا يستوفي الترتيب الملزم جميع الشروط الواردة في الفقرة أعلاه فيجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بأي مقابل تم تلقيه على أنه إيراد فقط عند وقوع أيٍّ من الحدثين التاليتين:

أ. أن تكون الجهة الاتحادية قد أوفت - بشكل كامل - بواجب الامتثال الخاص بها الذي يتعلق به المقابل المستلم، وأن المقابل المستلم من مُقدم الموارد غير قابل للاسترداد؛ أو

ب. أن يتم إنهاء الترتيب الملزم، وأن المقابل المستلم من مُقدم الموارد غير قابل للاسترداد.

ويجب على الجهة الاتحادية أن تستمر في تقييم الترتيب الملزم لتحديد ما إذا كانت الشروط الواردة في الفقرة اعلاه قد استوفيت لاحقا.

71. لغرض تطبيق هذا المعيار، لا يكون الترتيب ملزما إذا كان لكل طرف فيه الحق القابل للنفاذ في أن يُنهي بشكل أحادي الترتيب الملزم الذي يكون غير مُستوفى بالكامل؛ دون تعويض الطرف الآخر (أو الأطراف الأخرى) .

72. يكون الترتيب الملزم غير مُستوفى بالكامل إذا استوفيا كلا الشرطان التاليان:

أ. لم تبدأ الجهة الاتحادية بعدُ بالوفاء بأيٍّ من واجبات الامتثال الخاصة بها في الترتيب الملزم؛ و
ب. لم يدفع الموارد بعد- ولم يصبح ملزما بعد بدفع - أي مقابل إلى الجهة الاتحادية مقابل وفاء الجهة الاتحادية بأي من واجبات الامتثال الخاصة بها في الترتيب الملزم.

73. إذا كانت الجهة الاتحادية قد حددت أن إيراداتها تنشأ من معاملة ذات ترتيب ملزم يجب محاسبتها باستخدام نموذج المحاسبة للترتيب الملزم، فيجب على الجهة الاتحادية أيضاً أن تنظر فيما إذا كان ينبغي دمجها مع ترتيبات ملزمة أخرى، وما إذا كانت هناك أي تعديلات على ترتيبها الملزم.

المثال 2.47 -قابلية المقابل للتحصيل

لدى جهة اتحادية محفظة من العقارات التي تؤجر بأسعار أقل من أسعار السوق لمتساكنين مؤهلين (المتساكنين). بعد مرور عدد من السنوات، يصبح المتساكن قادرا على شراء الوحدة من خلال برنامج إسكان يبدأ بالاستئجار وينتهي بالتملك. يتم تحديد سعر الوحدة بناءً على القيمة السوقية الحالية آنذاك مطروحًا منها الإيجار المتراكم الذي دفعه الساكن حتى تاريخه. ويسمح البرنامج للمتساكنين بدفع السعر على مدى فترة قدرها 20 سنة، ولكن قد تتوقف الدفعات حالما يبلغ المتساكنين سن التقاعد، وتتوقف الدفعات المستقبلية على مستوى دخل المتساكن في ذلك الوقت. وعند بدء الترتيب الملزم لشراء الوحدة يُتطلب من المتساكن أن يدفع دفعة مقدمة غير قابلة للاسترداد قدرها 5,000 درهم اماراتي وأن يبرم اتفاقا طويل الأجل مع الجهة الاتحادية فيما يخص الرصيد المتبقي للمقابل المتعهد به.

- كجزء من برنامج الاستئجار المنتهي بالتملك، تبرم الجهة الاتحادية ترتيبا ملزما مع متساكن لبيع الوحدة السكنية بسعر سوقي قدره 400,000 درهم اماراتي. حتى وقت الشراء كان المتساكن قد دفع إيجارًا تراكميا قدره 150,000 درهم اماراتي إلى الجهة الاتحادية، وبالتالي فإن سعر الشراء للوحدة هو 250,000 درهم اماراتي:

1. يدفع المتساكن الدفعة المقدمة غير القابلة للاسترداد البالغة 5,000 درهم اماراتي عند بدء الترتيب الملزم ويبرم اتفاق تمويل طويل الأجل مع الجهة الاتحادية فيما يخص ال 245,000 درهم اماراتي المتبقية من المقابل المتعهد به.
2. وبالرغم من ذلك، يُتوقع أن يدفع المتساكن فقط 180,000 درهم اماراتي (بما في ذلك الدفعة المقدمة البالغة 5,000 درهم اماراتي) إلى أن يصل الى سن التقاعد، وفي ذلك الوقت سينتج عن مستوى دخله المتوقع توقف الدفعات.
3. يحصل المتساكن على السيطرة على الوحدة عند بدء الترتيب الملزم ودفع الدفعة المقدمة البالغة 5,000 درهم اماراتي.

هل تم استيفاء شروط المحاسبة عن الترتيب الملزم في هذا المثال؟

يجب أن يستوفي الترتيب الملزم للجهة معايير محددة لتطبيق نموذج المحاسبة الخاص بالترتيبات الملزمة:

المثال 2.47 -قابلية المقابل للتحصيل

- عند تقييم ما إذا كان الترتيب الملزم يستوفي شروط "**تطبيق نموذج المحاسبة الخاص بالترتيبات الملزمة**"، تتوصل الجهة الاتحادية إلى أن شروط "**قابلية التحصيل" ليست مستوفية** فيما يخص كامل مبلغ 250,000 درهم اماراتي نظرا لأنه من غير المحتمل أنها ستُحصل المقابل الذي يكون لها حق فيه مقابلا عن تحويل العقار. وعند التوصل إلى هذا الاستنتاج، تلاحظ الجهة الاتحادية أن المتساكن قد يدفع فقط 180,000 درهم اماراتي بحد أقصى استنادا إلى شروط البرنامج.

4. نظرا لأن شروط "**تطبيق نموذج المحاسبة الخاص بالترتيبات الملزمة**" ليست جميعا مستوفاة، تطبق الجهة الاتحادية الفقرات 94 و159 - 164 من هذا المعيار لتحدد المحاسبة عن الدفعة المقدمة غير القابلة للاسترداد والبالغة 5,000 درهم اماراتي.
5. تلاحظ الجهة الاتحادية أن الأحداث الموضحة في الفقرة 94 (أ) قد وقعت - أي أن الجهة الاتحادية قد حولت السيطرة على العقار إلى المتساكن، وليس على الجهة الاتحادية واجب بأن تحول سلع أو خدمات إضافية مقابل الدفعة المُستلمة البالغة 5,000 درهم اماراتي، وأن الدفعة غير قابلة للاسترداد.
6. وتبعا لذلك، وفقا للفقرة 94 تعترف الجهة الاتحادية بالدفعة غير القابلة للاسترداد والبالغة 5,000 درهم اماراتي على أنها إيراد عند تلقيها.

تجميع الترتيبات الملزمة

74. يجب على الجهة الاتحادية أن تجمع ترتيبية ملزمين أو أكثر يتم إبرامهما في الوقت نفسه، أو في وقتين متقاربين، مع مُقدم الموارد نفسه (أو مع أطراف ذات علاقة بمُقدم الموارد) وأن تحاسب عن الترتيبات الملزمة على أنها ترتيب ملزم واحد إذا استوفي شرط واحد أو أكثر من الشروط التالية:

أ. إذا تم التفاوض على الترتيبات الملزمة على أنها حزمة ذات هدف واحد؛ أو
ب. إذا كان مبلغ المقابل الذي يتعين دفعه في أحد الترتيبات الملزمة يعتمد على مقابل أو أداء الترتيب الملزم الآخر؛ أو
ت. إذا كانت التعهدات الواردة في الترتيبات الملزمة (أو بعض التعهدات في كل ترتيب من الترتيبات الملزمة) هي واجب امتثال واحد وفقا للفقرات 83 - 95.

التعديلات على الترتيب الملزم

75. يُعد تعديل الترتيب الملزم تغييرًا في نطاق أو مقابل الترتيب الملزم (أو كليهما) تتم الموافقة عليه من قبل أطراف الترتيب الملزم. وفي بعض القطاعات، قد يوصف التعديل على الترتيب الملزم بأنه أمر تبديل أو تعديل أو تغيير.

76. ويوجد تعديل على الترتيب الملزم عندما يوافق أطراف الترتيب الملزم على تعديل إما ينشئ لأطراف الترتيب الملزم حقوقا وواجبات جديدة قابلة للنفاذ أو يغير الحقوق والواجبات القائمة القابلة للنفاذ لأطراف الترتيب الملزم.

77. ويمكن الموافقة على التعديل على الترتيب الملزم خطيا أو باتفاق شفهي أو ضمنيًا من خلال الممارسات المُعتادة للجهة. وإذا لم يكن أطراف الترتيب الملزم قد وافقوا على تعديل على الترتيب الملزم، فيجب على الجهة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على الترتيب الملزم القائم إلى حين الموافقة على التعديل على الترتيب الملزم.

78. قد يوجد تعديل على الترتيب الملزم، حتى لو كان بين أطراف الترتيب الملزم نزاع حول نطاق التعديل أو مقابله أو (كليهما) أو حتى لو أن الأطراف قد وافقوا على تغيير في نطاق الترتيب الملزم، ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير ذو الصلة في المقابل.

79. وعند تحديد ما إذا كانت الحقوق والواجبات التي تم إنشاؤها أو تغييرها عن طريق التعديل قابلة للنفاذ، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط الترتيب الملزم والأدلة الأخرى. وإذا وافق أطراف الترتيب الملزم على تغيير في نطاق الترتيب الملزم، ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير ذو الصلة في المقابل، فيجب على الجهة الاتحادية أن تقدر التغيير في مقابل المعاملة الناشئ عن التعديل وفقا للفقرات 143 - 147 المتعلقة بتقدير المقابل المتغير والفقرات 153 - 154 المتعلقة بتقييد تقديرات المقابل المتغير.

80. يجب على الجهة الاتحادية أن تحاسب عن التعديل على الترتيب الملزم على أنه ترتيب ملزم منفصل إذا تحقق كلا الشرطين التاليين:

أ. إذا زاد نطاق الترتيب الملزم نظرا لإضافة تعهدات مميزة بذاتها (وفقا للفقرات 91 - 95)؛ و

ب. إذا زاد مقابل الترتيب الملزم بمبلغ مقابل يعكس القيم المنفصلة الخاصة بالجهة الاتحادية للتعهدات الإضافية وأي تعديلات مناسبة على تلك القيمة لتعكس ظروف الترتيب الملزم المعين. فعلى سبيل المثال، قد تعدل الجهة الاتحادية القيمة المنفصلة لسلعة أو خدمة إضافية بخصم يحصل عليه مُقدم الموارد، نظرا لأنه ليس من الضروري للجهة الاتحادية أن تتكبد التكاليف المتعلقة التي كانت ستتكبدها عند تقديم سلعة أو خدمة مماثلة إلى مُقدم موارد جديد.

81. إذا لم تتم المحاسبة عن تعديل الترتيب الملزم على أنه ترتيب ملزم منفصل وفقا للفقرة السابقة، فيجب على الجهة الاتحادية أن تحاسب عن التعهدات التي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ تعديل الترتيب الملزم (أي التعهدات المتبقية) بأي مما ينطبق من الطرق التالية:

ت. يجب على الجهة الاتحادية أن تحاسب عن تعديل الترتيب الملزم كما لو أنه كان إنهاء للترتيب الملزم القائم وإنشاء لترتيب ملزم جديد، إذا كانت التعهدات المتبقية مميزة بذاتها عن التعهدات التي تم الوفاء بها في تاريخ تعديل الترتيب الملزم أو قبل ذلك التاريخ. ومبلغ المقابل الذي يتعين تخصيصه لواجبات الامتثال المتبقية (أو للتعهدات المتبقية في واجب امتثال واحد تم تحديده وفقا للفقرة 83 (ب)) هو مجموع:

✓ المقابل المتعهد به من قبل مُقدم الموارد (بما في ذلك المبالغ التي تم استلامها بالفعل من مُقدم الموارد) والذي تم تضمينه في تقدير مقابل المعاملة والذي لم يتم الاعتراف به كإيرادات؛ و
✓ المقابل المتعهد به على أنه جزء من تعديل الترتيب الملزم.

يجب على الجهة الاتحادية أن تحاسب عن تعديل الترتيب الملزم كما لو كان جزءا من الترتيب الملزم القائم إذا لم تكن التعهدات المتبقية مميزة بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءا من واجب امتثال واحد تم الوفاء به جزئيا في تاريخ تعديل الترتيب الملزم.

أ. يتم الإعتراف بأثر تعديل الترتيب الملزم على مقابل المعاملة، وعلى قياس الجهة الاتحادية للتقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال، كتعديل على الإيرادات (إما على أنه زيادة أو تخفيض في الإيراد) في تاريخ تعديل الترتيب الملزم (أي أن التعديل على الإيرادات يُجرى على أساس استدراكي تراكمي).
ب. إذا كانت التعهدات المتبقية تمثل مزيجا من البندين (أ) و(ب) و (ت)، عندئذ يجب على الجهة الاتحادية أن تحاسب عن آثار التعديل على واجبات الامتثال التي لم يتم الوفاء بها (بما في ذلك تلك التي لم يتم الوفاء بها جزئيا) في الترتيب الملزم المعدل بطريقة تتسق مع أهداف هذه الفقرة.

المثال 3.47 -تعديل ترتيب ملزم من أجل سلع

تتعهد جهة اتحادية بتقديم 1,2 مليون كتاب دراسي لجامعة مقابل 12 مليون درهم اماراتي (10 درهم اماراتي للكتاب الدراسي الواحد). تُحوَّل الكتب الدراسية إلى الجامعة على مدى فترة قدرها سته أشهر. تمول ال 12 مليون درهم اماراتي من قبل المتبرعين للجهة الاتحادية. تُحول الجهة الاتحادية السيطرة على كل كتاب دراسي عند نقطة زمنية محددة. وبعد أن تحول الجهة الاتحادية السيطرة على 600,000كتاب دراسي إلى الجامعة، يتم تعديل الترتيب الملزم بحيث يتطلب تسليم 300,000 كتاب دراسي إضافي (أي ما مجموعه 1,5 مليون كتاب دراسي مطابق) إلى الجامعة. لم يتم تضمين الـ 300,000 كتاب دراسي الإضافية في الترتيب الملزم الأولي.

- **الحالة (أ) - سلع إضافية بسعر يعكس القيمة المنفصلة:**

في هذا السيناريو، عندما يتم تعديل الترتيب الملزم، فإن سعر التعديل على الترتيب الملزم مقابل ال 300,000 كتاب دراسي الإضافية هو 2.85 مليون درهم اماراتي إضافية أو 9.5 درهم اماراتي للكتاب الدراسي الواحد. ويعكس التسعير الخاص بالكتب الدراسية الاضافية القيمة المنفصلة للكتب الدراسية في وقت التعديل على الترتيب الملزم، حيث إن الكتب الدراسية الإضافية تختلف عن الكتب الدراسية الأصلية.

← يكون التعديل على الترتيب الملزم الخاص بال 300,000 كتاب دراسي الإضافية فعليا هو ترتيب ملزم جديد ومنفصل من أجل كتب دراسية مستقبلية ولا يؤثر على المحاسبة عن الترتيب الملزم القائم.

المثال 3.47 -تعديل ترتيب ملزم من أجل سلع

- تعترف الجهة الاتحادية بإيراد بمبلغ 10 درهم اماراتي للكتاب الدراسي الواحد فيما يخص ال 1,2 مليون كتاب دراسي الواردة في الترتيب الملزم الأصلي وبمبلغ 9,5 درهم اماراتي للكتاب الدراسي الواحد فيما يخص ال 300,000 كتاب دراسي الواردة في الترتيب الملزم الجديد.

- **الحالة (ب) - سلع إضافية بسعر لا يعكس القيمة المنفصلة:**

في هذا السيناريو، خلال عملية التفاوض بشأن شراء 300,000 كتاب دراسي إضافي، وافق الطرفان بشكل أولي على سعر قدره 8.0 درهم اماراتي للكتاب الدراسي الواحد. الا أن الجامعة والمتبرعون وجدوا بأن الدفعة الأولى المكونة من 600,000 كتاب دراسي والتي قدمتها الجهة الاتحادية تحتوي على أخطاء مطبعية بسيطة. وتعهدت الجهة الاتحادية بمنح خصم جزئي عن كل كتاب دراسي بواقع 1.5 درهم اماراتي لتعويض المتبرعين عن سوء الجودة لتلك الكتب الدراسية. وافقت الجامعة والمتبرعون على تضمين الخصم الجزئي البالغ 900,000 درهم اماراتي (1.5 درهم اماراتي × 600,000 كتاب دراسي) في المبلغ التي تتطلبه الجهة الاتحادية مقابل الـ 300,000 كتاب دراسي الإضافين. وتبعا لذلك، يحدد التعديل على الترتيب الملزم بأن سعر الـ 300,000 كتاب دراسي الإضافين هو 1.5 مليون درهم اماراتي أو 5.0 درهم اماراتي للكتاب الواحد. ويشمل ذلك السعر، السعر المتفق عليه للـ 300,000 كتاب دراسي الإضافين والبالغ 2.4 مليون درهم اماراتي أو 8.0 درهم اماراتي للكتاب الدراسي الواحد، مطروحا منه الخصم الجزئي والبالغ 900,000 درهم اماراتي.

- عند اجراء التعديل، تعترف الجهة الاتحادية بمبلغ الـ 900,000 درهم اماراتي على أنها تخفيض لمقابل المعاملة ومن ثم على أنها تخفيض للإيراد الخاص بالـ 600,000 كتاب دراسي التي تم تحويلها في بادئ الأمر.
- وعند المحاسبة عن بيع الـ 300,000 كتاب دراسي الإضافين، تحدد الجهة الاتحادية أن السعر المتفاوض عليه والبالغ 8.0 درهم اماراتي للكتاب الواحد لا يعكس القيمة المنفصلة للكتب الدراسية الاضافية.
- وتبعا لذلك، لا يستوفي التعديل على الترتيب الملزم الشروط لكي تتم المحاسبة عنه على أنه ترتيب ملزم منفصل.
- نظرا لأن الكتب الدراسية المتبقية التي يتعين تسليمها منفصلة بذاتها عن تلك التي تم تحويلها بالفعل، تحاسب الجهة الاتحادية عن التعديل على أنه إنهاء للترتيب الملزم الأصلي وبداية لترتيب ملزم جديد.
- وتبعا لذلك، يصبح المبلغ المعترف به على أنه إيراد لكل من الكتب الدراسية المتبقية هو سعر متوسط يبلغ 9,33 درهم اماراتي، وذلك وفقا للمعادلة التالية **{**(عشرة درهم اماراتي x 600,000 كتاب دراسي لم يتم تحويلها بعد بموجب الترتيب الملزم الأصلي) + (8.0درهم اماراتي × 300,000 كتاب دراسي يتعين تحويلها بموجب التعديل على الترتيب الملزم) ÷ 900,000 ممثلة بجموع الكتب الدراسية المتبقية**}**

مدة الترتيب الملزم

82. بعض الترتيبات الملزمة قد لا تكون لها مدة ثابتة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت. وهناك ترتيبات ملزمة أخرى قد تتجدد تلقائيا على أساس دوري يتم تحديده في الترتيب الملزم. ويجب على الجهة الاتحادية أن تطبق هذا المعيار على مدة الترتيب الملزم (أي فترة الترتيب الملزم) التي يكون فيها لأطراف الترتيب الملزم حقوق حالية وقابلة للإنفاذ وعليهم واجبات حالية وقابلة للإنفاذ.

تحديد واجبات الامتثال في الترتيب الملزم

83. عند بدء الترتيب الملزم يجب على الجهة الاتحادية تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد ويجب عليها أن تحدد- على أنه واجب امتثال - كُلّ تعهد باستخدام الموارد داخليا أو نقلها إلى طرف أو أطراف خارجية(أي، المشتري (مُقدم الموارد) أو طرف ثالث مستفيد، إما:

أ. سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها؛ أو

ب. سلسلة سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة إلى حد كبير في الخصائص والمخاطر ولها نفس نمط الاستخدام داخليا أو نفس نمط التحويل إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد (انظر الفقرة 85).

84. يتضمن الترتيب المُلزم على واجب امتثال واحد على الأقل نظرا لأن قابليته للنفاذ تجعل الجهة الاتحادية مساءلة عن الوفاء بواجباتها بموجب الترتيب، والتي لا تملك الجهة أي بدائل واقعية لتجنبها.

85. يكون لسلسلة سلع أو خدمات مميزة بذاتها نفس نمط الاستخدام داخليا أو التحويل إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد إذا استوفيا كلا الشرطين التاليين:

أ. إذا كانت كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة ستستوفي الشروط الواردة في الفقرة 113 أو الفقرة 116 لتكون واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية؛ و

ب. إذا كان سيتم استخدام نفس الطريقة لقياس تقدم الجهة الاتحادية نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال، وفقا للفقرتين 119 - 120.

التعهدات باستخدام موارد

86. بشكل عام ينص الترتيب الملزم بشكل صريح على السلع أو الخدمات التي تتعهد الجهة الاتحادية إما بالحصول عليها للاستخدام داخليا أو بتحويلها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد. وبالرغم من ذلك، فإن واجبات الامتثال التي يتم تحديدها في الترتيب الملزم قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات المنصوص عليها صراحة في ذلك الترتيب الملزم.

هذا لأن الترتيب الملزم قد يشمل أيضا تعهدات ضمنيةً من خلال ممارسات معتادة أو سياسات معلنة أو تصريحات محددة للجهة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت إبرام الترتيب الملزم، توقعا صحيحا لدى مُقدم الموارد بأن الجهة ستقوم بالأداء، وكانت مُحددة بما يكفي لجعل الجهة مساءلة عن أدائها.

87. لا تتضمن واجبات الامتثال الأنشطة التي يجب على الجهة الاتحادية القيام بها للوفاء بالترتيب الملزم ما لم يكن إنجاز تلك الأنشطة يستخدم الموارد على نحو محدد بوضوح في الترتيب الملزم. فعلى سبيل المثال، قد يلزم الجهة الاتحادية أداء مهام إدارية مختلفة لإعداد الترتيب الملزم. لا يستخدم أداء تلك

المهام موردا داخليا من أجل خدمة أو لتحويل خدمة إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد بالتزامن مع أداء المهام. وبناء عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك ليست واجب امتثال.

88. يتطلب هذا المعيار من الجهة الاتحادية أن تحدد بشكل مناسب أي واجبات امتثال عندما تبرم ترتيبا ملزما، ثم تعترف بالإيراد بالتزامن مع وفائها، أو عندما تفي، بكل من واجبات الامتثال التي تم تحديدها وفقا لأحكام وشروط الترتيب الملزم.

89. قد يتطلب تحديد واجبات الامتثال حكما جوهريًا. إن شرطا ضروريا لوجود واجب الامتثال هو أن التعهد يجب أن يكون محددا بدرجة كافية لتكون الجهة الاتحادية قادرة على تحديد متى يتم الوفاء بواجب الامتثال ذلك. وتأخذ الجهة الاتحادية العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان التعهد محددا بدرجة كافية:

أ. طبيعة أو نوع التعهد باستخدام الموارد؛ و
ب. تكلفة أو قيمة السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المرتبطة بالتعهد باستخدام الموارد؛ و
ت. كمية السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المرتبطة بالتعهد باستخدام الموارد؛ و
ث. الفترة التي يتم خلالها استخدام الموارد.

90. إن وجود مؤشرات أداء فيما يتعلق بالتعهدات قد يكون (ولكن ليس بالضرورة) مؤشرا على وجود واجب امتثال حسبما هو مُعرف في هذا المعيار. ومؤشر الأداء هو نوع من قياس الأداء (إما كمي، أو نوعي، أو وصفي) يستخدم لتقييم نجاح ومدى استخدام الجهة للموارد، وتقديم الخدمات وتحقيق أهداف أداء الخدمات الخاصة بها. وعادة يكون مؤشر الأداء قياسا للأداء مفروضا داخليا وليس واجب امتثال.

تحديد التعهدات المميزة باستخدام موارد

91. واجب الامتثال هو وحدة حساب في معاملة الإيراد التي لها ترتيب ملزم تمثل تعهدا مميزا بذاته أو مجموعة مميزة بذاتها من التعهدات تُطبق عليه/عليها شروط الإعتراف ومفاهيم القياس. تكون السلعة أو الخدمة المتعهد بها في الترتيب الملزم مميزة بذاتها إذا استوفي كلا الشرطين التاليين:

أ. إذا كان الطرف الذي يتلقى السلعة أو الخدمة يمكنه أن يولد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من السلعة أو الخدمة إما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة لذلك الطرف (أي أن السلعة أو الخدمة مؤهلة لأن تكون مميزة بذاتها)؛ و
ب. إذا كان تعهد الجهة الاتحادية باستخدام المورد داخليا من أجل السلعة، أو الخدمة، أو بتحويل السلعة، أو الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في الترتيب الملزم (أي أن التعهد مميز بذاته ضمن سياق الترتيب الملزم).

92. تحدد الجهة الاتحادية ما إذا كان الطرف الذي يتلقى السلعة أو الخدمة هو يمثل الجهة الاتحادية نفسها، أو مُقدم الموارد (مشتري)، أو طرف ثالث مستفيد محدد، وذلك بالنظر إلى طبيعة واجب الامتثال الخاص بها.

أ. في واجب الامتثال الذي تتعهد فيه الجهة الاتحادية باستخدام الموارد داخليا من أجل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها، تكون الجهة الاتحادية نفسها هي مُتلقي السلع أو الخدمات.
ب. في واجب الامتثال الذي تتعهد فيه الجهة الاتحادية باستخدام الموارد لتحويل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد، يكون مُتلقي السلع أو الخدمات هو إما المشتري أو الطرف الثالث المستفيد.

93. يمكن للطرف أن يولد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من السلعة أو الخدمة وفقا للفقرة 91 (أ) إذا كان من الممكن استخدامها أو استهلاكها أو بيعها بمبلغ يفوق قيمتها الأصلية، أو الاحتفاظ بها بطريقة تُحقق منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة. وفيما يخص بعض السلع أو الخدمات، قد يتمكن الطرف من توليد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من السلعة أو الخدمة بمفردها. وفيما يخص سلع أو خدمات أخرى، فقد لا يتمكن الطرف من تحقيق منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من السلعة أو الخدمة إلا بالاقتران مع موارد أخرى متاحة بسهولة.

المورد المتاح بسهولة هو سلعة أو خدمة يتم بيعها بشكل منفصل (من قبل الجهة الاتحادية أو جهة أخرى) أو مورد حصل عليه الطرف بالفعل من الجهة الاتحادية (بما في ذلك السلع أو الخدمات التي ستستخدمها الجهة الاتحادية داخليا أو التي سيتم تحويلها إليها المشتري أو الطرف الثالث المستفيد، بموجب الترتيب الملزم) أو من معاملات أو أحداث أخرى. وقد توفر عوامل مختلفة دليلا على أن الطرف يمكنه توليد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من السلعة أو الخدمة إما بمفردها أو بالاقتران مع موارد أخرى متاحة بسهولة. فعلى سبيل المثال، تشير حقيقة أن الجهة الاتحادية تستخدم داخليا أو تقدم - بانتظام - سلعة أو خدمة بشكل منفصل إلى أن الطرف يمكن أن يولد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من السلعة أو الخدمة بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة.

94. عند تقييم ما إذا كانت تعهدات الجهة الاتحادية باستخدام الموارد داخليا من أجل سلع، أو خدمات، أو بتحويل سلع، أو خدمات إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد قابلة للتحديد بشكل منفصل وفقا للفقرة 91 (ب)، فإن الهدف هو تحديد ما إذا كانت طبيعة التعهد، ضمن سياق الترتيب الملزم، هو تعهد باستخدام الموارد بطرق معينة بشكل فردي وليس على نحو مجمع. وتتضمن العوامل التي تشير إلى عدم إمكانية تحديد تعهدين أو أكثر بشكل منفصل، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

أ. أن الجهة الاتحادية تقدم خدمة هامةً لدمج السلع أو الخدمات مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في الترتيب الملزم بحيث تصبح حزمة سلع أو خدمات، ضمن حزمةٍ من السلع أو الخدمات تُمثّل المُخرجات المُجمّعة التي أبرم مُقدم الموارد ترتيباتٍ مُلزمة بشأنها. وبمعنى آخر، تستخدم الجهة الاتحادية السلع أو الخدمات كمُدخلاتٍ لإنتاج أو تسليم المُخرجات المُجمّعة التي يُحدّدها مُقدم الموارد. وقد يشمل المُخرج أو المُخرجات المُجمّعة أكثر من مرحلةٍ أو عنصرٍ أو وحدةٍ واحدة.

ب. أن واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات تعدل أو تخصص -بشكل كبير- واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في الترتيب الملزم، أو يتم تعديلها أو تخصيصها - بشكل كبير - من قبل واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في الترتيب الملزم.

ت. أن السلع أو الخدمات معتمدة على بعضها أو مرتبطة ببعضها بدرجة عالية. وبعبارة أخرى، فإن كل سلعة أو خدمة تتأثر بواحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى في الترتيب الملزم. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، تتأثر سلعتان أو خدمتان أو أكثر بشكل كبير ببعضهما البعض نظرا لأن الجهة الاتحادية لن يكون من شأنها أن تكون قادرة على الوفاء بتعهدها باستخدام كل واحدة من تلك السلع أو الخدمات داخليا، أو بتحويل كل واحدة من تلك السلع أو الخدمات، بشكل منفصل عن الأخرى.

95. إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها مميزة بذاتها، فيجب على الجهة الاتحادية جمع تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد حزمة - مميزة بذاتها - من السلع أو

الخدمات. وفي بعض الحالات، من شأن ذلك أن ينتج عنه قيام الجهة الاتحادية بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في ترتيب ملزم على أنها واجب امتثال واحد.

المثال 4.47 -تحديد ما إذا كانت السلع أو الخدمات مميزة

- **الحالة (أ) - سلع أو خدمات مميزة:**

تبرم جهة اتحادية ترتيبا ملزما مع جامعة "الجامعة"، لتوفر لها التالي خلال فترة زمنية قدرها سنتين:

- ← تحويل ترخيص برمجيات؛
- ← تنفيذ خدمة التركيب؛
- ← تقديم تحديثات برمجية غير محددة ودعم فني (عبر الانترنت والهاتف).

تقدم الجهة الاتحادية الترخيص وخدمة التركيب والدعم الفني بشكل منفصل. تشمل خدمة التركيب تغيير شاشة موقع الانترنت لكل نوع من المستخدمين (على سبيل المثال، التسويق، وإدارة المخزون، وتقنية المعلومات). تُنفَّذ خدمة التركيب بشكل روتيني من قبل جهات أخرى وولا تُجري أي تعديلات جوهرية على البرنامج. ويظل البرنامج يعمل دون تحديثات أو دعم فني.

تُقَيم الجهة الاتحادية السلع والخدمات المتعهد بتقديمها للجامعة لتحديد السلع والخدمات المُميزة.

تلاحظ الجهة الاتحادية أن:

- ← يتم تسليم البرمجيات قبل السلع والخدمات الأخرى، وأنها تستمر في أداء وظيفتها دون التحديثات والدعم الفني.
- ← يمكن للجهة الاتحادية أن تولد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من التحديثات وترخيص البرمجيات الذي تم نقله في بداية الترتيب الملزم.
- ← وبالتالي، تتوصل الجهة الاتحادية إلى أن الجامعة يمكنها أن تولد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من كل سلعة أو خدمة إما بمفردها أو مع السلع والخدمات الأخرى المتاحة بسهولة.

تُقرّر الجهة الاتحادية أن التعهد بتقديم كل سلعة وخدمة إلى الجامعة هو تعهد قابل للتحديد بشكل منفصل عن كل من التعهدات الأخرى. وعند التوصل الى هذا القرار، ترى الجهة الاتحادية أنه، وعلى الرغم من قيامها بدمج البرنامج في نظام الجامعة، فإن:

- ← لا تؤثر خدمات التركيب بشكل جوهري على قدرة الجامعة على استخدام ترخيص البرمجيات وتوليد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة، منه نظرا لأن خدمات التركيب روتينية ويمكن الحصول عليها من قبل مزودي خدمات آخرين.
- ← لا تؤثر التحديثات البرمجية بشكل جوهري على قدرة الجامعة على استخدام ترخيص البرمجيات والانتفاع منه أو تلقي الخدمات منه خلال فترة الترخيص. كما تلاحظ الجهة الاتحادية أنه لا تُعدل أي من السلع أو الخدمات المتعهد بها أو تُخصص بشكل جوهري

المثال 4.47 -تحديد ما إذا كانت السلع أو الخدمات مميزة

بعضها البعض، كما أن الجهة الاتحادية لا تُقدم خدمة جوهرية لدمج البرمجيات والخدمات في مخرج موحّد.

- وأخيرًا، تتوصل الجهة الاتحادية إلى أن البرمجيات والخدمات لا يؤثر كل منهما بشكل جوهري على الآخر، وبالتالي فهي ليست معتمده على بعضها البعض بدرجة عالية أو مرتبطة ببعضها البعض بدرجة عالية، نظرا لأن الجهة ستكون قادرة على الوفاء بتعهدها بتقديم ترخيص البرمجيات في بادئ الأمر بشكل منفصل عن تعهدها للاحق بتقديم خدمة التركيب أو التحديثات البرمجية أو الدعم الفني.

استنادا إلى هذا التقييم، تحدد الجهة الاتحادية أربع واجبات امتثال في الترتيب الملزم لتقديم السلع أو الخدمات التالية إلى طرف آخر:

- ترخيص برمجيات؛ و
- خدمة التركيب؛ و
- تحديثات برمجية؛ و
- دعم فني.

تقوم الجهة الاتحادية بتحديد ما إذا كان كل من واجبات الامتثال الخاصة بخدمة التركيب والتحديثات البرمجية والدعم الفني يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية محددة أو على مدى فترة زمنية. كما تقوم الجهة الاتحادية أيضا بتقييم طبيعة تعهدها بتقديم ترخيص البرمجيات.

- **الحالة (ب) - تخصيص جوهري:**

تكون السلع والخدمات المتعهد بها هي نفسها الواردة في الحالة) أ) ، باستثناء أن الترتيب الملزم ينص على أنه، كجزء من خدمة التركيب، يجب أن يتم تخصيص البرمجيات إلى حد كبير لإضافة وظائف جديدة مهمة لتمكين البرمجيات من التفاعل مع تطبيقات برمجية أخرى مخصصة تُستخدم من قبل الجامعة. ويُمكن تقديم خدمة التركيب المخصصة هذه من قبل مزودي خدمات آخرين.

تُقَيم الجهة الاتحادية السلع والخدمات المتعهد بتقديمها للجامعة لتحديد السلع والخدمات المُميزة.

"ولنفس الأسباب الواردة في الحالة (أ)، تقرر الجهة الاتحادية أن ترخيص البرنامج، والتركيب، والتحديثات البرمجية، والدعم الفني تستوفي جميعها الشروط. وتلاحظ الجهة الاتحادية ما يلي:

- أن شروط الترتيب الملزم تؤدي إلى تعهد بتقديم خدمة جوهرية تتعلق بدمج البرنامج المرخص في نظام البرمجيات القائم من خلال تنفيذ خدمة تركيب مخصصة كما هو محدد في الترتيب الملزم.
- بعبارة أخرى، تستخدم الجهة الاتحادية ترخيص البرنامج وخدمة التركيب المخصصة كمدخلات لإنتاج مخرج موحد (أي نظام برمجيات متكامل وقابل للتشغيل) كما هو محدد في الترتيب الملزم. ويتم تعديل البرنامج وتخصيصه بشكل جوهري من خلال هذه الخدمة.

المثال 4.47 -تحديد ما إذا كانت السلع أو الخدمات مميزة

- "وبالتالي، تقرر الجهة الاتحادية أن التعهد بتقديم ترخيص البرنامج لا يمكن تمييزه بشكل منفصل عن خدمة التركيب المخصصة. وعليه، فإن ترخيص البرنامج وخدمة التركيب المخصصة لا يُعتبران منفصلين.

استنادا إلى التحليل نفسه الوارد في الحالة (أ)، تتوصل الجهة الاتحادية إلى أن التحديثات البرمجية والدعم الفني منفصلين بذاتهما عن التعهدات الأخرى الواردة في الترتيب الملزم.

واستنادا إلى هذا التقييم، تحدد الجهة الاتحادية ثلاث واجبات امتثال في الترتيب الملزم لتقديم السلع أو الخدمات التالية إلى طرف آخر:

- تخصيص البرنامج (والذي يشمل ترخيص البرنامج وخدمة التركيب مع التخصيص)؛ و
- تحديثات برمجيات؛ و
- دعم فني.

تُطبق الجهة الاتحادية متطلبات المعيار 47 لتحديد ما إذا كان كل واجب امتثال يتم الوفاء به عند نقطه زمنية محددة أو على مدى فترة زمنية.

- **الحالة (ت) - التعهدات القابلة للتحديد بشكل منفصل (التركيب):**

تبرم جهة اتحادية ترتيبا ملزما مع جهة حكومية محلية لتقديم معدّات وخدمات تركيب. تكون المعدّات قابلة للتشغيل بدون أي تخصيص او تعديل. لا يكون التركيب المطلوب معقداً ويمكن أداؤه من قبل عدة مقدمي خدمات آخرين.

تحدد الجهة الاتحادية اثنين من السلع والخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم: (أ) المعدّات و(ب) التركيب. وتحدد الجهة ما إذا كانت كل سلعة أو خدمة متعهد بها مميزة بذاتها.

تحدد الجهة الاتحادية ما يلي:

- أن كلا من المعدّات والتركيب على حدة يستوفي متطلبات المعيار 47 فيما يتعلق ب "تحديد التعهدات المميزة بإستخدام الموارد". وبالتالي، يمكن للجهة الحكومية المحلية أن تولد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من المعدّات بمفردها، عن طريق استخدامها أو إعادة بيعها، أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة (على سبيل المثال، خدمات تركيب متاحة من مقدمي خدمات آخرين).
- ويمكن للجهة للحكومية المحلية أيضا أن تولد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من خدمات التركيب مع موارد أخرى التي ستكون الجهة الحكومية المحلية قد حصلت عليها بالفعل من الجهة الاتحادية (أي المعدّات).

تحدد الجهة الاتحادية أيضًا أن كلا من تعهديها بتحويل المعدّات وتقديم خدمات التركيب على حدة قابل للتحديد بشكل منفصل. وتأخذ الجهة في الاعتبار المبدأ والعوامل ذات الصلة عند تحديد أن المعدّات وخدمات التركيب لا تُعد مدخلات لعنصر موحّد ضمن هذا الترتيب الملزم. في هذه الحالة، يساهم كل

المثال 4.47 -تحديد ما إذا كانت السلع أو الخدمات مميزة

عامل من العوامل في التوصل إلى الاستنتاج بأن المعدّات وخدمات التركيب قابلان للتحديد بشكل منفصل، ولكن لا يحدد كل عامل على حدة هذا الاستنتاج، وذلك على النحو التالي:

- لا تقدم الجهة الاتحادية خدمة دمج جوهرية. أي أن الجهة قد تعهدت بتسليم المعدّات ومن ثم تركيبها؛ ويمكنها الوفاء بتعهدها بنقل المعدّات بشكل منفصل عن تعهدها بتركيبها لاحقًا. ولم تتعهد الجهة بدمج المعدات وخدمات التركيب بطريقة تُحوّلها إلى مخرج موحد.
- أن خدمات التركيب التي تقدمها الجهة الاتحادية لن تُخصص أو تُعدل بشكل جوهري المعدّات.
- على الرغم من أن الجهة الحكومية المحلية لا يمكنها أن تولد منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة من خدمات التركيب إلا بعد حصولها على السيطرة على المعدّات، فإن خدمات التركيب لا تؤثر بشكل جوهري على المعدّات نظرا لأن الجهة الاتحادية ستكون قادرة على الوفاء بتعهدها بتحويل المعدّات بشكل منفصل عن تعهدها بتقديم خدمات التركيب. ونظرا لأن المعدّات وخدمات التركيب لا يؤثر كل منهما بشكل جوهري على الآخر، فهما ليسا معتمدين على بعضهما البعض بدرجة عالية أو مرتبطين ببعضهما البعض بدرجة عالية.

استنادا إلى هذا التقييم، تحدد الجهة الاتحادية واجبي امتثال في الترتيب الملزم لتقديم السلع أو الخدمات التالية إلى طرف آخر:

- المعدّات؛ و
- خدمات التركيب.

تطبق الجهة الاتحادية متطلبات المعيار رقم 47 لتحديد ما إذا كان كل واجب امتثال يتم الوفاء به عند نقطة زمنية محددة أو على مدى فترة زمنية.

- **الحالة (ث) - التعهدات القابلة للتحديد بشكل منفصل (قيود على الترتيب الملزم):**

بافتراض أن الحقائق هي نفسها الواردة في الحالة (ت)، إلا أن الجهة الحكومية المحلية يُتطلب منها استخدام خدمات التركيب المُقدمة من الجهة الاتحادية في الترتيب الملزم.

إن المُتطلب الوارد في الترتيب الملزم بأن تُستخدم خدمات التركيب التي تقدمها الجهة الاتحادية لا يغير تقييم ما إذا كانت السلع والخدمات المتعهد بها مُميزة بذاتها في هذه الحالة. هذا نظرا لأن المُتطلب الوارد في الترتيب الملزم بأن تُستخدم خدمات التركيب التي تقدمها الجهة الاتحادية لا يغير خصائص السلع أو الخدمات نفسها، ولا يغير تعهدات الجهة الاتحادية للجهة الحكومية المحلية. وعلى الرغم من أنه يُتطلب من الجهة الحكومية المحلية أن تستخدم خدمات التركيب التي تقدمها الجهة الاتحادية، فإن المعدّات وخدمات التركيب مؤهلتان لأن تكونا منفصلتين بذاتهما وكل من تعهدي الجهة الاتحادية بتقديم المعدّات وتقديم خدمات التركيب على حدة قابل للتحديد بشكل منفصل. ويتسق تحليل الجهة الاتحادية في هذا الشأن مع التحليل الوارد في الحالة (ت).

الاعتراف الأولي لمعاملات الإيراد التي لها ترتيب ملزم

96. عند عدم الوفاء بالكامل بترتيب ملزم وفقا للفقرة 72، يجب على الجهة الاتحادية ألا تعترف بأي أصل أو التزام أو إيراد مرتبط بالترتيب الملزم، ما لم يكن الترتيب الملزم متوقعا خسارته. يبدأ الإعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات عندما يبدأ أحد أطراف الترتيب الملزم في الوفاء بواجباته بموجب الترتيب.

97. إذا أصبح الترتيب الملزم متوقعا خسارته، يجب على الجهة الاتحادية أن تحاسب عن العجز المتوقع وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 19.

98. تكون حقوق وواجبات الجهة الاتحادية بموجب الترتيب الملزم غير المُستوفى بالكامل، مترابطة وغير قابلة للفصل. وتشكل الحقوق والواجبات المُجمعة أصلا واحدا أو التزاما واحدا يُقاس بصفر. ولا يُعترف بالحقوق والالتزامات الفردية كبنود (أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات، حسب طبيعتها) إلا عندما يفي طرف واحد أو أكثر من أطراف الترتيب الملزم بواجباتهم.

99. إذا تبقت أجزاء من الترتيب الملزم لم يتم الوفاء بها بالتساوي، فيجب على الجهة الاتحادية ألا تعترف بأي أصل أو التزام أو إيرادات للأجزاء غير المستوفاة من الترتيب الملزم. إذ تستمر هذه الأجزاء غير المستوفاة من الترتيب الملزم في تشكيل أصل واحد أو التزام واحد يُقاس بصفر.

تحليل التدفق الوارد الأولي من الموارد

100. قد تتلقى الجهة الاتحادية - أو يكون لها الحق في - تدفق وارد من الموارد ناشئ عن معاملة إيراد لها ترتيب ملزم قبل أو بعد أن تبدأ في الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها. يتعين على الجهة الاتحادية أن تطبق الفقرات 31 - 38، وأن تعترف بالتدفق الوارد من الموارد من معاملة الإيراد التي لها ترتيب ملزم على أنه أصل عندما يستوفى تعريف الأصل وتستوفى شروط الإعتراف بالأصل.

وجود التزام والإعتراف به

101. تتلقى الجهات الاتحادية عادة موارد من الحكومات أو جهات أخرى. عندما تعترف الجهة الاتحادية بأصل فيما يخص تدفق وارد من الموارد، يجب عليها أن تنظر فيما إذا كانت هناك واجبات امتثال تتعلق بالتدفق الوارد تؤدي إلى عنها الإعتراف بالتزام.

102. يؤدي واجب الامتثال إلى نشوء التزام عندما:

أ. تكون الجهة الاتحادية قد تلقت موارد مرتبطة بواجب الامتثال الخاص بها الذي لم يتم الوفاء به أو لم يتم الوفاء به جزئيا والوارد في الترتيب الملزم؛ و

ب. بإمكان مُقدم الموارد إنفاذ الترتيب الملزم، إذا لم توف الجهة الاتحادية بواجب (واجبات) الامتثال المرتبط بالمقابل المُستلم، وذلك من خلال مطالبة الجهة الاتحادية بتحويل الموارد إلى طرف آخر امتثالا لشروط الترتيب الملزم.

103. قد ينشأ التزام عن واجب امتثال الجهة الاتحادية في الترتيب الملزم. ويُعرَّف الالتزام على أنه واجب حالي على الجهة الاتحادية بتحويل موارد نتيجة لأحداث سابقة.

104. وفقا للفقرة 40، يوجد التزام إذا لم يكن بإمكان الجهة الاتحادية أن تتجنب تحويل موارد نتيجة لأحداث سابقة، وكان تحويل الموارد محتملًا. ويتعين على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المتعلقة بالترتيب الملزم لتحديد ما إذا كان الطرف الآخر أو الأطراف الأخرى (وهو عادةً مُقدم الموارد)

قادرة على إنفاذ حقوقها وفرض عواقب تتطلب تحويلا إضافيا لموارد نتيجة لعدم امتثال الجهة الاتحادية (أي عدم وفائها بواجب (واجبات) الامتثال الخاصة بها).

105. على سبيل التسهيل من الناحية الإدارية، يُمكن استرداد تحويل الموارد الناتج عن عدم وفاء الجهة الاتحادية بواجبات الامتثال الخاصة بها، وذلك بخصم المبلغ المطلوب استرداده من الأصول الأخرى المقرر تحويلها لأغراض أخرى. وستبقى الجهة الاتحادية تعترف بالمبالغ الإجمالية في بياناتها المالية: أي أن الجهة الاتحادية ستعترف بتخفيض في الأصول والالتزامات فيما يخص إرجاع التحويل بموجب شروط الترتيب الملزم الذي تمت مخالفته، وستعترف بأصول و/أو التزامات و/أو إيراد فيما يخص التحويل الجديد.

106. إذا استلمت الجهة الاتحادية مواردا قبل موافقة كلا الطرفين على شروط الترتيب وكان من المتوقع إبرام ترتيب ملزم، فإنها تعترف بالتزام فيما يخص استلام مقدم إلى حين يصبح الترتيب ملزما.

107. يجب أن يُعترف بواجب الامتثال الذي يستوفي تعريف الالتزام على أنه التزام عندما، وفقط عندما، يكون من الممكن قياس مبلغ الواجب بشكل موثوق. ويجب على الجهة الاتحادية أن تستمر في الإعتراف بالالتزام إلى أن يتم استيفاء أحد الحدثين الواردين في الفقرة 70 لاحقا.

الاعتراف بمعاملات الإيراد التي لها ترتيب ملزم

108. عندما تتلقى الجهة الاتحادية - في معاملة إيراد لها ترتيب ملزم - تدفقا واردا من الموارد يستوفي تعريف وشروط الإعتراف بالأصل وفقا للفقرات 31 - 38، فيجب على الجهة الاتحادية أن تعترف ب:

أ. إيراد مقابل أي واجبات امتثال تم الوفاء بها فيما يخص التدفق الوارد نفسه؛ و
ب. التزام مقابل أي واجبات امتثال لم يتم الوفاء بها فيما يخص التدفق الوارد نفسه.

109. يُحدَّد توقيت الاعتراف بالإيرادات بناءً على طبيعة المتطلبات في الترتيب المُلزِم وتسويتها. ويجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالإيراد من معاملة الإيراد التي لها ترتيب ملزم عند استيفاء الجهة لواجب الامتثال باستخدام الموارد على النحو المحدد، وفقًا لشروط الترتيب الملزم.

ويجب على الجهة الاتحادية أن تُخفض القيمة الدفترية لأي التزام تم الاعتراف به بمبلغ مساو.

110. تفي الجهة الاتحادية بواجب الامتثال عن طريق استخدام الموارد داخليا من أجل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل)، أو لتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد. ويُستخدم الأصل داخليا أو يُحول عندم إمتلاك الجهة المستلمة للأصل السيطرة على ذلك الأصل.

111. تُعتبر السلع والخدمات أصولا، حتى لو كانت مؤقتة، عندما يتم استلامها واستخدامها (كما هو الحال في العديد من الخدمات). وتتضمن السيطرة القدرة على منع الجهات الأخرى من توجيه استخدام المورد ومن الحصول على المنافع منه. وتتمثل المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة الكامنة في مورد ما في التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات الواردة أو الوفورات في التدفقات الصادرة)، أو القدرة على تقديم خدمات تسهم في تحقيق أهداف الجهة الاتحادية، والتي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو غير مباشر بطرق عدة، مثل:

أ. استخدام المورد لتوفير تدريب داخلي؛ و
ب. استخدام المورد لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك خدمات للعموم)؛ و
ت. استخدام المورد لتعزيز قيمة أصول أخرى؛ و

ث. استخدام المورد لتسوية التزامات أو تخفيض مصروفات؛ و
ج. بيع المورد أو مبادلته؛ و
ح. رهن المورد ضمانا لقرض؛ و
خ. الاحتفاظ بالمورد.

112. لكل واجب امتثال يتم تحديده، يجب على الجهة الاتحادية أن تحدد عند بدء الترتيب الملزم ما إذا كانت تفي بواجب الامتثال بمرور الوقت على مدى فترة زمنية أو تفي بواجب الامتثال في نقطة زمنية محددة. وإذا لم تكن الجهة الاتحادية تفي بواجب الامتثال على مدى فترة زمنية، فإن واجب الامتثال يتم الوفاء به عند نقطة زمنية محددة.

واجبات الامتثال باستخدام الموارد للسلع أو الخدمات داخليا

الاستيفاء على مدى فترة زمنية

113. تحصل الجهة الاتحادية على السيطرة على سلعة أو خدمة على مدى فترة زمنية، ومن ثم تفي بواجب الامتثال وتعترف بالايراد على مدى فترة زمنية، إذا استوفي أحد الشروط التالية:

أ. إذا كانت الجهة الاتحادية تتلقى وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة التي يوفرها أداء الجهة بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء؛ أو
ب. إذا كان أداء الجهة الاتحادية يُنشئ أو يطور أصلا (على سبيل المثال، أعمال تحت التنفيذ) تسيطر عليه الجهة الاتحادية بالتزامن مع إنشاء الأصل أو تطويره؛ أو
ت. إذا كان للجهة الاتحادية حق قابل للنفاذ في الحصول على مقابل عن الأداء المنجز حتى تاريخه (انظر الفقرة أدناه).

114. يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار شروط الترتيب الملزم، وأيضا أي قوانين سارية عليه، عند تقييم ما إذا كان لديها حق قابل للنفاذ في الحصول على مقابل عن أي واجب امتثال منجز حتى تاريخه وفقا للفقرة (ت) أعلاه. ولا يشترط أن يكون الحق في الحصول على مقابل عن أي واجب امتثال منجز حتى تاريخه مبلغًا ثابتًا. وبالرغم من ذلك، في جميع الأوقات طوال مدة الترتيب الملزم، يجب أن يكون للجهة الاتحادية الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن أي واجب امتثال منجز حتى تاريخه إذا تم إنهاء الترتيب الملزم من قبل مُقدم الموارد أو طرف آخر له حقوق وواجبات قابلة للنفاذ في الترتيب الملزم لأسباب أخرى بخلاف عدم قدرة الجهة في الأداء حسبما تعهدت به.

الاستيفاء في نقطة زمنية محددة

115. إذا لم يتم استيفاء واجب الامتثال بمرور الوقت على مدى فترة زمنية، وفقا للفقرتين أعلاه، فإن الجهة الاتحادية تُوفي بواجب الامتثال عند نقطة زمنية محددة. ولتحديد النقطة الزمنية التي تحصُل فيها الجهة على السيطرة على أصل متعهد به وتُوفي بواجب الامتثال، يجب عليها أن تأخذ في الاعتبار متطلبات السيطرة الواردة في الفقرتين 110 - 111.

واجبات الامتثال لتحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر (مشتري أو طرف ثالث مستفيد)

الاستيفاء على مدى فترة زمنية

116. تُحول الجهة الاتحادية السيطرة على سلعة أو خدمة على مدى فترة زمنية، وبالتالي، تفي بواجب الامتثال وتعترف بالإيراد على مدى فترة زمنية، إذا استوفي أحد الشروط التالية:

أ. إذا كان المشتري أو الطرف الثالث المستفيد يتلقى ويستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة التي يوفرها أداء الجهة الاتحادية بالتزامن مع قيام الجهة بالأداء؛ أو

ب. إذا كان أداء الجهة الاتحادية يُنشئ أو يطور أصلا (على سبيل المثال، أعمال تحت التنفيذ) يسيطر عليه المشتري أو الطرف الثالث المستفيد بالتزامن مع إنشاء الأصل أو تطويره؛ أو

ت. إذا كان أداء الجهة الاتحادية لا يُنشئ أصلا له استخدام بديل للجهة (انظر الفقرة أدناه) وكان للجهة الاتحادية حق قابل للنفاذ في الحصول على مقابل عن الأداء المنجز حتى تاريخه.

117. لا يكون للأصل الناتج عن أداء جهة اتحادية استخدام بديل للجهة، إذا كانت الجهة الاتحادية إما مقيدة بموجب الترتيب الملزم عن توجيه الأصل بسهولة لاستخدام آخر خلال إنشاءه أو تطوير، أو مقيدة عمليا عن توجيه الأصل بسهولة في حالته المكتملة لاستخدام آخر.

ويتم تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للجهة الاتحادية عند بدء الترتيب الملزم. وبعد بدء الترتيب الملزم، لا يجوز للجهة الاتحادية تحديث تقييم الاستخدام البديل للأصل ما لم توافق أطراف الترتيب الملزم على تعديل على الترتيب الملزم يغير واجب الامتثال بشكل جوهري.

الاستيفاء في نقطة زمنية محددة

118. إذا لم يتم استيفاء واجب الامتثال بمرور الوقت على مدى فترة زمنية، وفقا للفقرتين اعلاه، فإن الجهة الاتحادية تُوفي بواجب الامتثال عند نقطة زمنية محددة. ولتحديد النقطة الزمنية التي يحصُل فيها مشتري أو طرف ثالث مستفيد على السيطرة على أصل متعهد به وتُوفي الجهة الاتحادية فيها بواجب الامتثال، يجب عليها أن تأخذ في الاعتبار جميع متطلبات السيطرة الواردة في الفقرتين 110 - 111. وإضافة لذلك، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار مؤشرات نقل السيطرة والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ. أن يكون للجهة الاتحادية حق حالي في الحصول على مقابل الأصل - إذا كان مُقدم الموارد ملزما حاليا بدفع مقابل الأصل، فعندئذ قد يشير ذلك إلى أن مُقدم الموارد قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو إمكانية الخدمة المحتملة المتبقية من الأصل في المقابل.

ب. أن يكون لدى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد سند ملكية قانوني للأصل - قد يشير السند القانوني إلى طرف الترتيب الملزم الذي لديه القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو إمكانية الخدمة المحتملة المتبقية منه أو تقييد وصول جهات أخرى إلى تلك المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة. وبناء عليه، قد يشير نقل السند القانوني للأصل إلى أن المشتري أو الطرف الثالث المستفيد قد حصل على السيطرة على الأصل. وإذا احتفظت الجهة الاتحادية بالسند القانوني لمجرد الحماية من تخلف مُقدم الموارد عن الدفع، فإن حقوق الجهة الاتحادية تلك ليس من شأنها أن تمنع المشتري أو الطرف الثالث المستفيد من الحصول على السيطرة على الأصل.

ت. أن تكون الجهة الاتحادية قد حولت الملكية المادية للأصل - قد تشير ملكية المشتري أو الطرف الثالث المستفيد المادية للأصل إلى أن مُقدم الموارد لديه القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو إمكانية الخدمة المحتملة

المتبقية منه أو تقييد وصول جهات أخرى إلى تلك المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة. وبالرغم من ذلك، فإن الملكية المادية قد لا تتزامن مع السيطرة على الأصل.

ث. أن يتحمل المشترى أو الطرف الثالث المستفيد المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل - قد يشير تحويل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد إلى أن مُقدم الموارد قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو إمكانية الخدمة المحتملة المتبقية منه. وبالرغم من ذلك، فعند تقييم المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المتعهد به، يجب على الجهة الاتحادية استبعاد أية مخاطر تؤدي إلى نشوء واجب امتثال منفصل إضافة إلى واجب الامتثال المتمثل في تحويل الأصل. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون الجهة الاتحادية قد حولت السيطرة على الأصل إلى مُقدم الموارد، ولكنها لم تُوفِ بعد بواجب امتثال إضافي يتمثل في تقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المُحَوَّل.

ج. أن يكون مُقدم الموارد قد قبل الأصل - قد يشير قبول مُقدم الموارد للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو إمكانية الخدمة المحتملة المتبقية من الأصل.

المثال 47.5 -الاعتراف بمعاملات الإيرادات بموجب اتفاقية ملزمة -استلام مقدم الموارد واستهلاكه في الوقت نفسه للمنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة

- **الحالة (أ) - الوفاء بواجب امتثال باستخدام الموارد للسلع أو الخدمات داخليا:**

تبرم جهة حكومية محلية ترتيبا ملزما لتقديم 1.2 مليون درهم اماراتي إلى جهة اتحادية. تتطلب الجهة الحكومية المحلية من الجهة الاتحادية أن تستخدم الـ 1.2 مليون درهم اماراتي في تشغيل قسم التصوير الطبي الخاص بها.

إن استخدام الأموال في قسم التصوير الطبي هو واجب امتثال واحد. ويتم الوفاء بواجب الامتثال على مدى فترة زمنية نظرا لأن الجهة الاتحادية تتلقى وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة من الموارد المُستلمة بالتزامن مع استخدامها لها. وتعترف الجهة الاتحادية بالإيراد على مدى فترة زمنية عن طريق قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال ذلك.

- **الحالة (ب) - الوفاء بواجب امتثال لتحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر:**

تبرم جهة اتحادية (أ) ترتيبا ملزما لتقديم خدمات معالجة الرواتب والأجور الشهرية إلى جهة اتحادية (ب) لمدة سنة واحدة.

تتم المحاسبة عن خدمات معالجة الرواتب والأجور المتعهد بها على أنها واجب امتثال واحد. ويتم الوفاء بواجب الامتثال على مدى فترة زمنية نظرا لأن الجهة الاتحادية (ب) تتلقى وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو القدرة على تقديم الخدمات المحتملة الناتجة عن أداء مركز معالجة الرواتب في معالجة كل معاملة، وذلك في نفس وقت تنفيذ كل معاملة. إن حقيقة أن جهة أخرى لن تحتاج إلى إعادة تنفيذ خدمات معالجة الرواتب مقابل الخدمة التي قدمتها الجهة الاتحادية (أ) حتى تاريخه تُعد أيضًا دليلاً على أن الجهة الاتحادية (ب) تتلقى وتستهلك في الوقت نفسه المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة والناتجة عن أداء الجهة الاتحادية (أ). وتتجاهل الجهة (أ) أي قيود عملية على تحويل واجب الامتثال المتبقي، بما في ذلك أنشطة الإعداد التي قد تحتاج جهة أخرى إلى القيام بها. وتعترف الجهة (أ) بالإيراد على مدى فترة زمنية عن طريق قياس تقدمه نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال.

قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال

119. لكل واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية (لواجبات الامتثال باستخدام سلع أو خدمات داخليا) أو (لواجبات الامتثال المتمثلة في تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر)، يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالإيراد على مدى فترة زمنية عن طريق قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال ذلك. والهدف من قياس التقدم هو توضيح أداء الجهة الاتحادية في الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها.

120. يجب على الجهة الاتحادية أن تطبق طريقة واحدة لقياس التقدم لكل واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية ويجب على الجهة الاتحادية أن تطبق تلك الطريقة بشكل متسق على واجبات الامتثال المتماثلة وفي الظروف المتماثلة. وفي نهاية كل فترة بيانات مالية، يجب على الجهة الاتحادية إعادة قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية.

طرق قياس التقدم

121. تشمل الطرق المناسبة لقياس التقدم أساليب المخرجات وأساليب المدخلات. عند تحديد الطريقة المناسبة لقياس الأداء، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار طبيعة تعهد الجهة الاتحادية، وما إذا كانت شروط الترتيب الملزم تحدد الأنشطة أو النفقات التي يتعين على الجهة الاتحادية أن تؤديها أو تتكبدها، على التوالي.

122. يجب على الجهة الاتحادية، عند تطبيق طريقة لقياس التقدم فيما يخص واجب امتثال بذاته، أن تستبعد من قياس التقدم أية سلع أو خدمات لا تتعلق بشكل مباشر بواجب الامتثال ذلك:

أ. فيما يخص واجب الامتثال الذي تتعهد فيه الجهة الاتحادية بأن تستخدم الموارد داخليا لسلعة أو خدمة مميزة بذاتها، يجب على الجهة الاتحادية أن تستبعد من قياس التقدم أية سلع أو خدمات لا تحتفظ الجهة بالسيطرة عليها. وفي المقابل، يجب على الجهة الاتحادية أن تُضمن في قياس التقدم أية سلع أو خدمات تحتفظ الجهة بالسيطرة عليها عندما توفي بواجب الامتثال ذلك؛ و

ب. فيما يخص واجب الامتثال الذي تتعهد فيه الجهة الاتحادية بأن تستخدم الموارد لتحويل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها إلى طرف آخر، يجب على الجهة الاتحادية أن تستبعد من قياس التقدم أية سلع أو خدمات لا تحول الجهة السيطرة عليها إلى الطرف الآخر (أي، المشتري أو الطرف الثالث المستفيد). وفي المقابل، يجب على الجهة أن تُضمن في قياس التقدم أية سلع أو خدمات تحول الجهة السيطرة عليها إلى الطرف الآخر (أي، المشتري أو الطرف الثالث المستفيد) عندما توفي بواجب الامتثال ذلك.

123. بالتزامن مع تغير الظروف على مدى الزمن، يجب على الجهة الاتحادية أن تُحدث قياسها للتقدم ليعكس القياس أي تغيرات في الوفاء بواجب الامتثال. ويجب أن يتم الاعتراف بمثل هذه التغيرات في قياس الجهة للتقدم على أنها تغير في تقدير محاسبي وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 3.

القياسات المعقولة للتقدم

124. يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بإيراد مقابل واجب الامتثال الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية فقط إذا كان بإمكانها أن تقيس بشكل معقول تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال. ولن تكون

الجهة الاتحادية قادرة على أن تقيس بشكل معقول تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال إذا كانت تنقصها المعلومات الموثوقة التي ستكون مطلوبة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس التقدم.

125.في بعض الظروف (على سبيل المثال، في المراحل المبكرة من الترتيب الملزم)، قد لا تكون الجهة الاتحادية قادرة على أن تقيس بشكل معقول نتائج واجب الامتثال، ولكنها تتوقع استرداد التكاليف المتكبدة في الوفاء بواجب الامتثال. وفي تلك الظروف، يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بإيراد فقط بقدر التكاليف المتكبدة وذلك إلى أن تتمكن من قياس نتائج واجب الامتثال بشكل معقول.

المثال 6.47- قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال -قياس التقدم فيما يخص المواد غير المركبة

في نوفمبر2026، أبرمت جهة اتحادية ترتيبا ملزما مع دائرة أخرى لتجديد مبنى مكوّن من ثلاثة طوابق وتركيب مصاعد جديدة مقابل مبلغ إجمالي قدره 5 ملايين درهم إماراتي. وتتوصل الجهة الاتحادية إلى أن خدمة التجديد المتعهد بها، بما ذلك تركيب المصاعد، هي واجب امتثال واحد يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية. يبلغ مجموع التكاليف المتوقعة 4 ملايين درهم إماراتي، بما في ذلك 1.5 مليون درهم اماراتي فيما يخص المصاعد. تحدد الجهة الاتحادية أنها تتصرف على أنها أصيل، نظرا لأنها تحصل على السيطرة على المصاعد قبل أن يتم تحويلها إلى الدائرة الأخرى.

فيما يلي ملخص لمقابل المعاملة والتكاليف المتوقعة:

	درهم إماراتي
مقابل المعاملة	5,000,000
التكاليف المتوقعة:	
المصاعد	1,500,000
التكاليف الأخرى	2,500,000
مجموع التكاليف المتوقعة	4,000,000

تستخدم الجهة الاتحادية طريقة المدخلات المستند إلى التكاليف المتكبدة لقياس مدى تقدمها نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال. تُقيّم الجهة الاتحادية ما إذا كانت التكاليف المتكبدة لشراء المصاعد تتناسب مع مدى تقدمها في الوفاء بواجب الامتثال. تحصُل الدائرة الأخرى على السيطرة على المصاعد عندما يتم تسليمها في الموقع في ديسمبر 2026، على الرغم من أن تركيب المصاعد لن يتم حتى يونيو 2027. تُعد تكاليف شراء المصاعد (1.5 مليون درهم اماراتي) جوهرية مقارنة بإجمالي التكاليف المتوقعة للوفاء بشكل كامل بواجب الامتثال (4 ملايين درهم اماراتي). ولا تشارك الجهة الاتحادية في تصميم أو تصنيع المصاعد.

تتوصل الجهة الاتحادية إلى أن تضمين تكاليف شراء المصاعد ضمن مقياس التقدم سيؤدي الى المبالغة في تقدير مدى أدائها. وتبعا لذلك، تُعدل الجهة الاتحادية قياسها للتقدم باستبعاد تكاليف

المثال 6.47- قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بواجب الامتثال -قياس التقدم فيما يخص المواد غير المركبة

شراء المصاعد من قياس التكاليف المتكبدة ومن مقابل المعاملة. تعترف الجهة الاتحادية بإيراد مقابل تحويل المصاعد بمبلغ مُعادل لتكاليف شراء المصاعد (أي بهامش ربح قدره صفر).

كما في 31 ديسمبر2026 تلاحظ الجهة الاتحادية أن:

ت. التكاليف الأخرى المتكبدة (غير شاملة المصاعد) تبلغ 500,000 درهم اماراتي؛ و
ث. نسبة إنجاز الأداء تبلغ 20 % (أي 500,000 درهم اماراتي ÷ 2,500,000 درهم اماراتي)

تبعا لذلك، تعترف الجهة الاتحادية في 31 ديسمبر 2026 بما يلي:

	درهم إماراتي	
الإيراد	2,200,000	(أ)
تكلفة السلع المباعة	(2,000,000)	(ب)
الربح	200,000	

(أ) يُحتسب الإيراد المعترف به على أنه (20 % × 3,500,000 درهم اماراتي) + 1,500,000 درهم اماراتي.

(3,500,000 درهم اماراتي= 5,000,000 درهم اماراتي مقابل المعاملة - 1,500,000 درهم اماراتي تكاليف المصاعد) .

(ب) تكلفة السلع المباعة = 500,000 درهم اماراتي التكاليف الأخرى المتكبدة + 1,500,000 درهم اماراتي تكاليف المصاعد.

اعتبارات الأصيل والوكيل

126. عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد، يجب على الجهة الاتحادية أن تحدد ما إذا كانت طبيعة تعهدها هي واجب امتثال بأن تقدم الجهة الاتحادية بنفسها السلع أو الخدمات المحددة (أي أن الجهة الاتحادية هي الطرف الأصيل) أو ترتيب توفير تلك السلع أو الخدمات من قِبل الطرف الآخر (أي أن الجهة الاتحادية هي الوكيل). وتحدد الجهة الاتحادية ما إذا كانت أصيلا أو وكيلا لكل سلعة أو خدمة محددة متعهد بها للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد. والسلعة أو الخدمة المحددة هي سلعة أو خدمة مميزة (أو حزمة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها) يتعين تقديمها للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وإذا تضمن الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد أكثر من سلعة أو خدمة واحدة محددة، فإن الجهة الاتحادية قد تكون أصيلا فيما يخص بعض السلع أو الخدمات المحددة، ووكيلا فيما يخص بعضها الآخر.

127. لتحديد طبيعة التعهد، يجب على الجهة الاتحادية أن:

أ. تحدد السلع أو الخدمات المحددة التي يتعين تقديمها للمشتري أو الطرف الثالث المستفيد (والتي قد تكون، على سبيل المثال، الحق في سلعة أو خدمة يقدمها طرف آخر)؛ و
ب. تقييم ما إذا تسيطر على كل سلعة أو خدمة محددة قبل نقلها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد.

128. تكون الجهة الاتحادية طرفا أصيلا إذا كانت تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل أن يتم تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وبالرغم من ذلك، فإن الجهة الاتحادية لا تسيطر بالضرورة على السلعة المحددة إذا لم تحصل على الملكية القانونية لتلك السلعة إلا قبل فترة وجيزة من نقل الملكية القانونية إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وقد تفي الجهة الاتحادية التي تُعد طرفا أصيلا بواجب الامتثال الخاص بها المتمثل في تقديم السلعة أو الخدمة المحددة بنفسها أو قد تُشرك طرفا آخرا (على سبيل المثال، مقاول من الباطن) للوفاء ببعض أو كامل واجب الامتثال بالنيابة عنها.

129. عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد، فإن الجهة الاتحادية التي تُعد طرفا أصيلا تحصل على السيطرة على أيٍّ مما يلي:

أ. سلعة أو أصل آخر من الطرف الآخر ثم تحوله بعد ذلك إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد.
ب. الحق في الحصول على خدمة يتعين أن يؤديها الطرف الآخر، مما يمنح الجهة الاتحادية القدرة على توجيه ذلك الطرف الآخر بتقديم الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد بالنيابة عنها.
ت. سلعة أو خدمة من الطرف الآخر ثم تجميعها بعد ذلك مع سلع أو خدمات أخرى من أجل تقديم السلعة أو الخدمة المحددة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الجهة الاتحادية تقدم خدمة مهمة تتمثل في دمج سلع أو خدمات مقدمة من طرف آخر في السلعة أو الخدمة المحددة التي أبرم مُقدم الموارد ترتيبا ملزما لها، فإن الجهة الاتحادية تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل أن يتم تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وذلك لأن الجهة الاتحادية تحصل أولا على السيطرة على مدخلات السلعة أو الخدمة المحددة (والتي تشمل السلع أو الخدمات من الأطراف الأخرى) ثم توجه استخدامها لإنشاء الناتج المجمع الذي يمثل السلعة أو الخدمة المحددة.

130. عندما تفي الجهة الاتحادية التي تعد طرفا أصيلا بواجب امتثال، فإنها تعترف بالإيراد بالمبلغ الإجمالي للمقابل الذي تتوقع استحقاقه مقابل السلعة أو الخدمة المحددة المُحوّلة.

131. تُعد الجهة الاتحادية وكيلا إذا كان واجب الامتثال الخاص بها هو ترتيب توفير السلعة أو الخدمة المحددة من قِبل طرف آخر. ولا تسيطر الجهة الاتحادية التي تُعد وكيلا على السلعة أو الخدمة المحددة التي يقدمها طرف آخر قبل أن يتم تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد. وعندما تفي (أو بالتزامن مع وفاء) الجهة الاتحادية التي تعد وكيلا بواجب الامتثال، فإن الجهة تعترف بإيرادً بمبلغ أي أتعاب أو عمولة تتوقع استحقاقها مقابل ترتيب تقديم السلع أو الخدمات المحددة من قِبل الطرف الآخر. وقد تكون أتعاب الجهة الاتحادية أو عمولتها هي صافي مبلغ المقابل الذي تحتفظ به بعد دفع المقابل الذي تلقاه الطرف الآخر مقابل السلع أو الخدمات التي يقدمها.

132. تتضمن المؤشرات الدالة على أن الجهة الاتحادية تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد (وبالتالي، فتعد الجهة طرفا أصيلا) ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

أ. أن تكون الجهة الاتحادية هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ويتضمن ذلك عادة المسؤولية عن قبول السلعة أو الخدمة المحددة (على سبيل المثال، المسؤولية الرئيسية عن استيفاء السلعة أو الخدمة لمواصفات مُقدم الموارد). وإذا كانت الجهة الاتحادية هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة، فإن ذلك قد يكون مؤشرا على أن الطرف الآخر المشارك في تقديم السلعة أو الخدمة المحددة يتصرف بالنيابة عن الجهة الاتحادية.

ب. أن تتحمل الجهة الاتحادية مخاطر المخزون قبل تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد، أو بعد تحويل السيطرة إلى مُقدم الموارد (على سبيل المثال، إذا كان لمُقدم الموارد حق الإرجاع). فعلى سبيل المثال، إذا حصلت الجهة الاتحادية على السلعة أو الخدمة المحددة، أو ألزمت نفسها بالحصول عليها، قبل الحصول على ترتيب ملزم مع مُقدم موارد، فإن ذلك قد يكون مؤشرا على أن الجهة الاتحادية لديها القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو إمكانية الخدمة المحتملة المتبقية منها، قبل تحويلها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد.

ت. أن تكون للجهة الاتحادية القدرة على تحديد السعر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد يكون تحديد السعر الذي يدفعه مُقدم الموارد مقابل السلعة أو الخدمة المحددة مؤشرا على أن للجهة الاتحادية القدرة على توجيه استخدام تلك السلعة أو الخدمة والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو إمكانية الخدمة المحتملة المتبقية منها. وبالرغم من ذلك، فإن الوكيل يمكن أن تكون له القدرة على تحديد الأسعار في بعض الحالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون للوكيل بعض المرونة في تحديد الأسعار من أجل توليد إيراد إضافي من خدمته المتمثلة في الترتيب لقيام الأطراف الأخرى بتقديم السلع أو الخدمات إلى المشترين أو الأطراف الثالثة المستفيدة.

133. قد تكون المؤشرات الواردة في الفقرة أعلاه أكثر أو أقل صلة بتقييم السيطرة اعتمادا على طبيعة السلعة أو الخدمة المحددة وعلى أحكام وشروط الترتيب الملزم. وقد تكون هناك أيضا مؤشرات مختلفة تقدم أدلة أكثر إقناعا في ترتيبات ملزمة مختلفة.

134. إذا كان هنالك جهة أخرى تتحمل واجبات الامتثال الخاصة بالجهة وتحصل على حقوقها في الترتيب الملزم بحيث لا تعُد الجهة مطالبة بالوفاء بواجب الامتثال المتمثل في تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد (أي أن الجهة الاتحادية لم تعد تتصرف بصفتها الطرف الأصيل)، فلا يجوز للجهة الاتحادية أن تعترف بإيرادا مقابل واجب الامتثال ذلك. وبدلا من ذلك، يجب على الجهة الاتحادية أن تحدد ما إذا كانت ستعترف بإيرادا مقابل الوفاء بواجب امتثال يتمثل في الحصول على ترتيب ملزم للطرف الآخر (أي، ما إذا كانت الجهة الاتحادية تتصرف بصفتها وكيلا).

المثال 7.47 -اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل - تعهد بتقديم سلع وخدمات (الجهة هي الأصيل)

تبرم الجهة الاتحادية (أ) ترتيبا ملزما مع الجهة الاتحادية (ب) لتقديم خدمات صيانة المكاتب في عقارات الجهة الاتحادية (ب). تحدد الجهة الاتحادية (أ) والجهة الاتحادية (ب) نطاق خدمات الصيانة وتتفقان عليه وتتفاوضان بشأن السعر. تكون الجهة الاتحادية (أ) مسؤولة عن ضمان أن يتم أداء الخدمات وفقا للشروط والأحكام الواردة في الترتيب الملزم. وتقوم الجهة الاتحادية (أ) بإصدار فواتير الى الجهة الاتحادية (ب) بالسعر المتفق عليه بشكل شهري مع شروط سداد خلال 10 أيام من إصدار الفاتورة.

تكلف الجهة الاتحادية (أ) بانتظام أطراف ثالثة كمقدمي خدمات لتقديم خدمات الصيانة للمشترين منها. عندما تحصُل الجهة الاتحادية (أ) على ترتيب ملزم من مشتري، تبرم ترتيبا ملزما مع أحد مقدمي الخدمات هؤلاء، وتوجه مورد الخدمات بأداء خدمات صيانة المكاتب لصالح الجهة الاتحادية (ب). وبشكل عام تكون شروط الدفع في الترتيبات الملزمة مع مقدمي الخدمات متوائمة مع شروط الدفع الواردة في الترتيبات الملزمة بين الجهة الاتحادية (أ) والمشترين منها. وبالرغم من ذلك، تكون الجهة الاتحادية (أ) ملزمة بأن تدفع لمورد الخدمات، حتى لو تتمكن الجهة الاتحادية (ب) من الدفع لها.

لتحديد ما إذا كانت الجهة الاتحادية (أ) أصيل أو وكيل، تحدد الجهة الاتحادية (أ) السلعة أو الخدمة المحددة التي يتعين تقديمها إلى الجهة الاتحادية (ب) وتُقيم ما إذا كانت تسيطر على تلك السلعة أو الخدمة قبل أن تُحوَّلها إلى الجهة الاتحادية (ب).

تلاحظ الجهة الاتحادية (أ) ما يلي:

- أن الخدمات المحددة التي يتعين تقديمها إلى الجهة الاتحادية (ب) هي خدمات صيانة المكاتب التي من أجلها أبرمت الجهة الاتحادية (ب) الترتيب الملزم، وأنه ليس هناك سلع أو خدمات أخرى مُتعهد تقديمها للجهة الاتحادية (ب).
- بينما تحصُل الجهة الاتحادية (أ) على حق في الحصول على خدمات صيانة المكاتب من مُورد الخدمات بعد إبرام الترتيب الملزم مع الجهة الاتحادية (ب)، فإن ذلك الحق لا يُحوَّل إلى الجهة الاتحادية (ب).
- أي أن الجهة الاتحادية (أ) تحتفظ بالقدرة على توجيه استخدام ذلك الحق والحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية المتبقية أو إمكانية الخدمة المحتملة المتبقية من ذلك الحق. فعلي سبيل المثال، يمكن للجهة الاتحادية (أ) أن تقرر ما إذا كان يتعين أن توجه مورد الخدمات بتقديم خدمات صيانة المكاتب لصالح الجهة الاتحادية (ب)، أو لصالح مشتري آخر، أو في مرافق الجهة الاتحادية (أ) ذاتها.
- وليس لدى الجهة الاتحادية (ب) حق في توجيه مورد الخدمات بأداء خدمات لم توافق الجهة الاتحادية (أ) على تقديمها. وبناءً عليه، لا يكون الحق في الحصول على خدمات صيانة المكاتب الذي تحصل عليه الجهة الاتحادية (أ) من مورد الخدمات هو السلعة أو الخدمة المحددة الواردة في ترتيبها الملزم مع الجهة الاتحادية (ب).

تتوصل الجهة الاتحادية (أ) إلى أنها تسيطر على الخدمات المحددة قبل أن يتم تقديمها إلى الجهة الاتحادية (ب). تحصُل الجهة الاتحادية (أ) على السيطرة على حق في الحصول على خدمات صيانة

المثال 7.47 -اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل - تعهد بتقديم سلع وخدمات (الجهة هي الأصيل)

المكاتب بعد إبرام الترتيب الملزم مع الجهة الاتحادية (ب) ولكن قبل أن تُقدم تلك الخدمات إلى الجهة الاتحادية (ب).

تعطي شروط الترتيب الملزم بين الجهة الاتحادية (أ) ومورد الخدمات الجهة الاتحادية (أ) القدرة على توجيه مورد الخدمات بتقديم الخدمات المحددة بالنيابة عن الجهة الاتحادية (أ). وإضافة لذلك، تتوصل الجهة الاتحادية (أ) إلى أن المؤشرات التالية توفر أدلة إضافية على أن الجهة الاتحادية (أ) تسيطر على خدمات صيانة المكاتب قبل أن تُقدم إلى الجهة الاتحادية (ب):

- تكون الجهة الاتحادية (أ) مسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم خدمات صيانة المكاتب. على الرغم من أن الجهة الاتحادية (أ) قد كلفت مورد خدمات ليؤدي الخدمات المتعهد بها إلى الجهة الاتحادية (ب)، فإن الجهة الاتحادية (أ) نفسها هي المسؤولة عن ضمان أن تُؤدى الخدمات وأن تكون مقبولة لدى الجهة الاتحادية (ب) (أي أن الجهة الاتحادية (أ) مسؤولة عن الوفاء بالتعهد الوارد في الترتيب الملزم، بغض النظر عما إذا كانت الجهة الاتحادية (أ) تؤدي الخدمات بنفسها أو تكلف طرف ثالث بأداء الخدمات).
- تتمتع الجهة الاتحادية (أ) بصلاحية تحديد سعر الخدمات المقدمة إلى الجهة الاتحادية (ب).

تتبين الجهة الاتحادية (أ) أنها لا تلزم نفسها بالحصول على الخدمات من مورد الخدمات قبل الحصول على الترتيب الملزم مع الجهة الاتحادية (ب). وبالتالي، فإن الجهة الاتحادية (أ) قد خففت مخاطر المخزون فيما يخص خدمات صيانة المكاتب. ومع ذلك، تتوصل الجهة الاتحادية (أ) إلى أنها تسيطر على خدمات صيانة المكاتب قبل أن تُقدم إلى الجهة الاتحادية (ب) استنادا إلى الأدلة الواردة في الفقرة أعلاه.

وبالتالي تكون الجهة الاتحادية (أ) أصيلا في المعاملة وتعترف بالإيراد بمبلغ المقابل الذي يكون لها حق فيه من الجهة الاتحادية (ب) في مقابل خدمات صيانة المكاتب.

الإعتبارات اللاحقة لشروط الإعتراف بالأصول

135. عندما لا يستوفي تدفق وارد من الموارد ناشئ عن ترتيب ملزم يقع ضمن نطاق هذا المعيار الشروط الواردة في الفقرة 31، وتتلقى الجهة الاتحادية لاحقا تدفقا واردا من الموارد من مُقدم الموارد، يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالتدفق الوارد الذي تم تلقيه على أنه إيراد فقط عند وقوع أي من الحالتين التاليين:

أ. ليس على الجهة الاتحادية أي واجب امتثال لم يتم الوفاء به؛ أو

ب. أن يكون الترتيب قد تم إنهاؤه ويكون التدفق الوارد الذي تم تلقيه من مُقدم الموارد غير قابل للاسترداد.

القياس

قياس الأصول الناشئة عن تدفق وارد من الموارد

136. يجب أن تقيس الجهة الاتحادية بشكل أولي الأصل الناشئ عن معاملة إيراد لها ترتيب ملزم بمقابل المعاملة كما في التاريخ الذي تُستوفى فيه شروط الاعتراف بالأصل (انظر الفقرات 139 - 165). ويجب على الجهة الاتحادية أن تقيس الأصل لاحقا وفقا للفقرة 44.

قياس الالتزامات

137. يجب أن يكون المبلغ المعترف به على أنه التزام أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية واجب الامتثال في تاريخ البيانات المالية. ولأغراض هذا المعيار، فإن أفضل تقدير للالتزام عند الإعتراف الأولي يقتصر على قيمة الأصل المرتبط المعترف به للتدفق الوارد للموارد. ويجب على الجهة الاتحادية أن تطبق الفقرة 65 عند تحديد أفضل تقدير لها للالتزام.

قياس معاملات الإيراد التي لها ترتيبات ملزمة

138. عندما يتم الوفاء بواجب امتثال، يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف، على أنه إيراد، بمبلغ مقابل المعاملة المخصص لواجب الامتثال ذلك (الذي يُستبعد منه تقديرات المقابل المتغير المقيدة وفقا للفقرات 153 - 154).

تحديد مقابل المعاملة

139. يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار شروط الترتيب الملزم وممارساتها المعتادة لتحديد مقابل المعاملة. ومقابل المعاملة هو مبلغ الموارد الذي تتوقع الجهة الاتحادية أن يكون لها حق فيه في الترتيب الملزم مقابل الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال، بعض ضرائب المبيعات). وقد يتضمن المقابل المتعهد به في ترتيب ملزم مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

140. لا تُؤخذ مخاطر الائتمان في الاعتبار عند تحديد المبلغ الذي تتوقع الجهة الاتحادية أن يكون لها حق فيه. وتُقاس خسائر الانخفاض في القيمة المتعلقة بمخاطر الائتمان (أي، الانخفاض في قيمة الذمم المدينة) استنادا إلى الإرشادات الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41.

141. تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل على تقدير مقابل المعاملة. ويجب على الجهة الاتحادية عند تحديد مقابل المعاملة أن تأخذ في الاعتبار التأثيرات الخاصة بجميع ما يلي:

أ. المقابل المتغير (انظر الفقرات 143 - 147 والفقرة 155)؛ و
ب. تقييد تقديرات المقابل المتغير (انظر الفقرات 153 - 154)؛ و
ت. وجود مكون تمويلي مهم في الترتيب الملزم (انظر الفقرات 156 - 161)؛
ث. المقابل غير النقدي (انظر الفقرات 162 - 165)؛ و
ج. المقابل مستحق الدفع إلى مقدم المُوارد (انظر فقرات إرشادات التطبيق 166 -169).

142. لغرض تحديد مقابل المعاملة يجب على الجهة الاتحادية أن تفترض أن المقابل سيتم تلقيه وفقا لشروط الترتيب الملزم القائم وأن الترتيب الملزم لن يتم إلغاؤه، أو تجديده أو تعديله.

المقابل المتغير

143. إذا كان المقابل في الترتيب الملزم يتضمن مبلغا متغيرا، فيجب على الجهة الاتحادية أن تقدر مبلغ المقابل الذي تتوقع أن تُحَصلَه من مُقدم الموارد.

144. يمكن أن يتغير مبلغ المقابل بسبب الخصومات، أو الحسومات، أو المبالغ المستردة، أو الائتمانات، أو الامتيازات السعرية، أو الحوافز، أو مكافآت الأداء، أو الغرامات، أو البنود المماثلة الأخرى. ويمكن أن يتغير المقابل أيضا إذا كان استحقاق الجهة الاتحادية للمقابل يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. فعلى سبيل المثال، يكون مبلغ المقابل متغيرا إذا تم التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء على تحقيق مرحلة إنجاز محددة في الترتيب الملزم.

145. قد يكون التغير المتعلق بالمقابل منصوصا عليه صراحة في القوانين أو اللوائح أو الترتيب الملزم. وإضافة إلى أحكام القوانين أو اللوائح أو الترتيب الملزم، يكون المقابل متغيرا في حال وجود أي من الحالتين التاليين:

أ. إذا كان لدى مُقدم الموارد توقع صحيح، ناشئ عن الممارسات المعتادة للجهة الاتحادية أو سياساتها المعلنة أو تصريحاتها المحددة، بأن الجهة الاتحادية ستقبل مبلغ مقابل أقل من المبلغ المنصوص عليه في الترتيب الملزم أو التشريع المنطبق. أي أنه من المتوقع أن الجهة الاتحادية ستعرض أو ستقبل مبلغا مخفضا بسبب امتياز سعري. واعتمادا على القطاع أو مُقدم الموارد، فإن هذا العرض قد يشار إليه على أنه خصم، أو حسم، أو استرداد، أو ائتمان؛ أو

ب. إذا كانت الحقائق والظروف الأخرى تشير إلى أن نية الجهة الاتحادية، عند إبرام الترتيب الملزم، هي تقديم امتياز سعري لمُقدم الموارد.

146. يجب على الجهة الاتحادية أن تقدر مبلغ المقابل المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين، اعتمادا على أي من الطريقتين تتوقع الجهة من خلالها التنبؤ بشكل أفضل بمبلغ المقابل الذي تتوقع استحقاقه:

أ. القيمة المتوقعة - القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بالاحتمالات ضمن نطاق من مبالغ المقابل المحتملة. وقد تكون القيمة المتوقعة تقديرا مناسبا لمبلغ المقابل المتغير إذا كان لدى الجهة عدد كبير من الترتيبات الملزمة التي لها خصائص متماثلة؛ أو

ب. المبلغ الأكثر ترجيحا - المبلغ الأكثر ترجيحا هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحا ضمن نطاق من مبالغ المقابل المحتملة) أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحا للترتيب الملزم) . وقد يكون المبلغ الأكثر ترجيحا تقديرا مناسبا لمبلغ المقابل المتغير إذا كان للترتيب الملزم نتيجتان محتملتان فقط(على سبيل المثال، إما أن تُنجز الجهة الاتحادية إنشاء البنية التحتية في الموعد المحدد أو لا).

147.يجب على الجهة الاتحادية أن تطبق طريقة واحدة باتساق عند تقدير أثر عدم اليقين على مبلغ المقابل المتغير الذي تتوقع الجهة استحقاقه. وإضافة لذلك، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (التاريخية والحالية والمتوقعة) المتاحة بشكل معقول، وتحديد عدد معقول من مبالغ المقابل المحتملة. وعادةً ما تكون المعلومات التي تستخدمها الجهة الاتحادية لتقدير مبلغ المقابل المتغير مماثلةً للمعلومات التي تستخدمها إدارة الجهة الاتحادية لتقدير المبلغ المستحق التحصيل. وفي الحالات التي يتطلب فيها الترتيب الملزم أن تحول الجهة الاتحادية سلعا أو خدمات

مميزة بذاتها إلى طرف آخر، فإن المعلومات عادة تكون مماثلة للمعلومات التي تستخدمها إدارة الجهة الاتحادية أثناء عملية تقديم العطاءات والعروض وفي وضع أسعار السلع أو الخدمات المتعهد بها.

المثال 8.47 -قياس معاملات الإيراد التي لها ترتيب ملزم - تقدير المقابل المتغير

تبرم الجهة الاتحادية (أ) ترتيبا ملزما مع الجهة الاتحادية (ب) لبناء جسر. يكون التعهد بتحويل الجسر واجب امتثال يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية. يبلغ المقابل المتعهد به 25 مليون درهم اماراتي، ولكن هذا المبلغ سيتم تخفيضه أو زيادته اعتمادا على توقيت انجاز الجسر. وعلى وجه التحديد، يُخفض المقابل المتعهد به بمبلغ 100,000 درهم اماراتي عن كل يوم تالي لـ 31 مارس 2027 يكون فيه الجسر غير منجز. ويزداد المقابل المتعهد به بمبلغ 100,000 درهم اماراتي عن كل يوم سابق لـ 31 مارس 2027 يكون فيه الجسر منجزا.

وإضافة لذلك، فإنه عند إنجاز الجسر، سيفحص طرف ثالث الجسر ويُعين درجة جودة له استنادا إلى مقاييس محددة في الترتيب الملزم. وإذا حاز الجسر على درجة جودة محددة، سيكون للجهة الاتحادية (أ) حق في الحصول على مكافأة تحفيزية قدرها 1.5 مليون درهم اماراتي.

تحدد الجهة الاتحادية (أ) أن المقابل المتعهد به في الترتيب الملزم يتضمن مبلغا متغيرا، وتقدر مبلغ المقابل الذي يكون لها حق فيه. وعند تحديد مقابل المعاملة، تعد الجهة الاتحادية (أ) تقديرا منفصلا لكل عنصر من عناصر المقابل المتغير الذي سيكون للجهة الاتحادية (أ) حق فيه باستخدام طرق التقدير الموضحة:

- تقرر الجهة الاتحادية (أ) أن تستخدم طريقة القيمة المتوقعة لتقدير المقابل المتغير المرتبط بالغرامة اليومية أو الحافز اليومي (أي 25 مليون درهم اماراتي مضافا إليها أو مطروحا منها 100,000 درهم اماراتي عن اليوم الواحد). هذا نظرا لأنها الطريقة التي تتوقع الجهة الاتحادية (أ) أن تكون أكثر دقة في التنبؤ بمبلغ المقابل الذي ستكون مستحقة له.
- تقرر الجهة الاتحادية (أ) أن تستخدم المبلغ الأكثر ترجيحا لتقدير المقابل المتغير المرتبط بالمكافأة التحفيزية. وذلك لأنه لا يوجد سوى نتيجتين محتملتين (1.5 مليون درهم اماراتي أو صفر درهم اماراتي) ولأنها الطريقة التي تتوقع الجهة الاتحادية (أ) أن تكون أكثر دقة في التنبؤ بمبلغ المقابل الذي ستكون مستحقة له.

تأخذ الجهة الاتحادية (أ) في الاعتبار متطلبات تقييد تقديرات المقابل المتغير لتحديد ما إذا كان يتعين عليها أن تُضمن في مقابل المعاملة بعض أو كامل تقديرها للمقابل المتغير.

التزامات الاسترداد

148. قد تبرم الجهة الاتحادية ترتيبا ملزما يتضمن حق الإرجاع. في هذه الحالات، يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالتزام الاسترداد إذا تلقت مقابلا من مُقدم موارد وتتوقع أن ترد إليه بعض أو كامل ذلك المقابل إلى مُقدم الموارد فيما يتعلق بتحويل سلع أو خدمات مميزة إلى مشتري أو طرف ثالث مستفيد.

149. ويتم قياس التزام الاسترداد بمبلغ المقابل المستلم (أو المستحق) الذي لا تتوقع الجهة الاتحادية استحقاقه (أي المبالغ غير المشمولة في مقابل المعاملة). ويجب تحديث التزام الاسترداد (والتغير ذو

الصلة في مقابل المعاملة، وبالتالي التزام الترتيب الملزم) في نهاية كل فترة إعداد تقرير تبعا للتغيرات في الظروف.

150. في بعض الترتيبات الملزمة، تحول الجهة الاتحادية السيطرة على منتج إلى مُقدم الموارد وتمنح مُقدم الموارد أيضا الحق في إرجاع المنتج لأسباب مختلفة (مثل عدم الرضا عن المنتج) والحصول على واحد أو أكثر مما يلي:

أ. استرداد كامل أو جزئي لأي مقابل مدفوع؛ و
ب. رصيد مستقبلي يمكن خصمه من المبالغ المستحقة أو التي ستصبح مستحقة للجهة الاتحادية؛ و
ت. منتج آخر في المقابل.

151. لمحاسبة تحويل المنتجات مع حق الإرجاع (وبعض الخدمات التي يتم تقديمها مع إمكانية استرداد قيمتها)، يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بجميع ما يلي:

أ. إيرادات المنتجات المنقولة بقيمة المقابل الذي تتوقع الجهة الاتحادية استحقاقه (وبناء عليه، فلن يتم الاعتراف بإيراد فيما يخص المنتجات التي يُتوقع إرجاعها)؛ و
ب. التزام استرداد خاص برد الأموال؛ و
ت. أصل (وتعديل مقابل لتكلفة المبيعات) يُمثل حقها في استرداد المنتجات من مقدمي الموارد عند تسوية الالتزام الخاص برد الأموال.

152. لا يُحتسب تعهد الجهة الاتحادية بالاستعداد لقبول المنتج المُعاد خلال فترة الإرجاع كواجب امتثال بالإضافة إلى التزامها برد الأموال.

تقديرات مقيدة للمقابل المتغير

153. يجب على الجهة الاتحادية أن تُضمن في مقابل المعاملة بعض أو كامل مبلغ المقابل المتغير المقدر وفقا للفقرة 146 فقط بالقدر الذي يُحتمل فيه بدرجة عالية عدم حدوث تراجع كبير في مبلغ الإيرادات التراكمية المُعترف بها عندما يتضح لاحقا عدم اليقين المرتبط بالمقابل المتغير.

154. عند تقييم ما إذا كان من المحتمل بدرجة عالية أنه لن يحدث تراجع كبير في مبلغ الإيراد التراكمي المعترف به حالما يتضح لاحقا عدم اليقين المتعلق بالمقابل المتغير، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار كلا من من احتمالية وحجم تراجع الإيرادات. وتتضمن العوامل التي يمكن أن تزيد من احتمالية وحجم تراجع الإيرادات، على سبيل المثال لا الحصر، أياً مما يلي:

أ. أن يكون مبلغ المقابل معرضا بدرجة عالية لعوامل خارج نطاق تأثير الجهة الاتحادية. وقد تتضمن تلك العوامل التقلب في السوق، وحكم أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، ووارتفاع مخاطر تقادم المقابل (عندما يكون غير نقدي) أو السلعة أو الخدمة المتعهد بها.

ب. أن يكون من غير المتوقع اتضاح عدم اليقين المحيط بشأن مبلغ المقابل لفترة طويلة من الزمن. قد ينتج عدم اليقين هذا عن أن المبلغ جرى تحديده في فترة لاحقة لتوقيت الحدث الملزم.

ت. أن تكون خبرة الجهات الاتحادية في أنواع مماثلة من الترتيبات الملزمة (أو غير ذلك من الأدلة) محدودة، أو أن تلك الخبرة (أو الأدلة الأخرى) ذات قيمة تنبؤية محدودة.

ث. أن تكون للجهة الاتحادية ممارسة إما في تقديم مجموعة واسعة من الامتيازات السعرية أو في تغيير شروط وأحكام الدفع لترتيبات ملزمة مماثلة في ظروف مماثلة.

ج. أن يكون للترتيب الملزم عددًا كبيرًا ونطاقًا واسعًا من مبالغ المقابل المحتملة.

إعادة تقييم المقابل المتغير

155. يجب على الجهة الاتحادية في نهاية كل فترة بيانات مالية أن تُحدث مقابل المعاملة المقدر) بما في ذلك تحديث تقييمها لما إذا كان تقدير المقابل المتغير مقيدا) ليعبر بموثوقية عن الظروف الحالية في نهاية فترة إعداد التقرير والتغيرات في الظروف خلال تلك الفترة. ويجب على الجهة الاتحادية أن تُحاسب عن التغيرات في مقابل المعاملة وفقا للفقرات 185 - 188.

وجود مكون تمويل هام في الترتيب الملزم

156. يجب على الجهة الاتحادية عند تحديد مقابل المعاملة أن تعدل مبلغ المقابل تبعا لتأثيرات القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت التدفقات الواردة الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف الترتيب الملزم (سواء صراحة أو ضمنيا) يوفر لمُقدم الموارد أو الجهة الاتحادية منفعة هامة من تمويل الترتيب الملزم. في مثل هذه الظروف، يحتوي الترتيب الملزم على مكون تمويل هام. وقد يوجد مكون تمويل هام بغض النظر عما إذا كان التعهد بالتمويل منصوصا عليه صراحة في الترتيب الملزم أو مُستَدلًا عليه ضمنيا في الشروط المتفق عليها بين أطراف الترتيب الملزم أو القوانين و/أو اللوائح المعمول بها.

157. الهدف من تعديل مبلغ المقابل المتعهد به تبعا لمكون تمويل هام هو أن تقوم الجهة الاتحادية بالاعتراف بالإيراد بمبلغ يعكس المقابل الذي كان سيُحوله مُقدم الموارد فيما لو حول نقدا) أي السعر النقدي) مقابل تلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في واجب الامتثال عند استخدام الجهة الاتحادية لها) داخلياً) أو عند تحويلها(إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد) . ويجب على الجهة الاتحادية أن

تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تقييم ما إذا كان الترتيب الملزم يحتوي على مكون تمويل وما إذا كان مكون التمويل ذلك مهما للترتيب الملزم، بما في ذلك كلا مما يلي:

أ. الفرق، إن وجد، بين مبلغ المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها في واجب الامتثال؛ و
ب. الأثر المجمع لكل مما يلي معاً:

- ✓ المدة الزمنية المتوقعة بين استيفاء الجهة الاتحادية بواجب الامتثال (إن وجد) والوقت الذي يحول فيه مُقدم الموارد المقابل؛ و
- ✓ معدلات الفائدة السائدة في السوق ذات الصلة.

158. بالرغم من التقييم الوارد في الفقرة أعلاه، فإن الترتيب الملزم مع مُقدم الموارد ليس من شأنه أن يتضمن مكون تمويل هام إذا توافر أي من العوامل التالية:

أ. أن يكون مُقدم الموارد قد أجرى التحويل مقدما ويعتمد يكون توقيت الوفاء بواجب الامتثال على تقدير ومشيئة مُقدم الموارد.
ب. أن يكون مبلغ كبير من التدفق الوارد المتعهد به من قبل مُقدم الموارد متغيرا ويتغير مبلغ وتوقيت ذلك المقابل على أساس وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يكون إلى حد كبير ضمن نطاق سيطرة مُقدم الموارد أو الجهة الاتحادية.
ت. أن يكون الفرق بين المقابل والسعر النقدي للتحويل (حسبما هو موضح في الفقرة السابقة) ناشئا لأسباب أخرى بخلاف توفير التمويل سواء لمُقدم الموارد أو للجهة الاتحادية، وأن يكون الفرق بين المبلغين المذكورين متناسبا مع سبب الفرق. فعلى سبيل المثال، قد توفر الشروط للجهة الاتحادية أو مُقدم الموارد حماية من تخلف الطرف الآخر في إنجاز بعض أو جميع واجباته بموجب الترتيب الملزم بشكل كاف.

159. كوسيلة عملية، لا تحتاج الجهة الاتحادية إلى تعديل المقابل تبعا لتأثيرات مكون تمويل هام إذا كانت تتوقع، عند بدء الترتيب الملزم، أن الفترة بين الوقت الذي ستفي فيه بواجب الامتثال والوقت الذي يحول فيه مُقدم الموارد المقابل ستكون سنة واحدة أو أقل.

160. لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 157 عند تعديل المقابل تبعا لمكون تمويل جوهري، يجب على الجهة الاتحادية أن تستخدم معدل الخصم الذي كان من شأنه أن يُعكس في معاملة تمويل منفصلة بين الجهة الاتحادية ومُقدم الموارد الخاص بها عند بدء الترتيب الملزم. يعكس هذا المعدل الخصائص الائتمانية للطرف المتلقي للتمويل في الترتيب الملزم، بالإضافة إلى أي ضمانات مقدمة من مُقدم الموارد أو الجهة الاتحادية، بما في ذلك الأصول المحولة في الترتيب الملزم. وقد تتمكن الجهة الاتحادية على تحديد ذلك المعدل عن طريق تحديد المعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للمقابل إلى السعر الذي كان من شأن مُقدم الموارد أن يحوله عندما يتم الوفاء بواجب الامتثال (أو بالتزامن مع الوفاء به) (حيثما ينطبق ذلك). وبعد بدء الترتيب الملزم، لا يجوز للجهة الاتحادية تحديث معدل الخصم تبعا للتغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغير في تقييم المخاطر الائتمانية لمُقدم الموارد).

161. يجب على الجهة الاتحادية أن تعرض آثار التمويل (إيرادات الفوائد أو مصروفات الفوائد) بشكل منفصل عن الإيراد من الترتيبات الملزمة في بيان الأداء المالي. ويتم الاعتراف بإيراد الفائدة أو مصروف الفائدة فقط بالقدر الذي يتم به الاعتراف بأصل ترتيب ملزم (أو ذمة مدينة) أو التزام ترتيب ملزم عند المحاسبة بالترتيب الملزم.

المقابل غير النقدي

162. لتحديد مقابل المعاملة للترتيبات الملزمة التي يتعهد فيها مُقدم الموارد بتقديم مقابل غير نقدي، يجب على الجهة الاتحادية أن تقيس المقابل غير النقدي (أو الحق في التدفق الوارد غير النقدي) بقيمته الجارية، وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة ذي الصلة، في الوقت الذي يتم فيه استيفاء شروط الاعتراف بالأصل.

163. إذا لم يكن بإمكان الجهة الاتحادية تقدير القيمة الجارية للمقابل غير النقدي بشكل معقول، فيجب عليها أن تقيس المقابل بشكل غير مباشر بالرجوع إلى القيمة المنفصلة للسلع أو الخدمات المطلوب استخدامها داخليا أو تحويلها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد (أو فئة مُقدمي الموارد) عن المقابل.

164. قد تختلف القيمة الجارية للمقابل غير النقدي باختلاف شكل المقابل. وإذا كانت القيمة الجارية للمقابل غير النقدي المتعهد به من قبل مُقدم الموارد تتغير لأسباب أخرى غير شكل المقابل فقط، فيجب على الجهة الاتحادية أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات 153 - 154.

165. إذا ساهم مُقدم الموارد بسلع أو خدمات (على سبيل المثال، مواد أو معدات أو عمالة) لتسهيل وفاء الجهة الاتحادية بالترتيب الملزم، فيجب على الجهة الاتحادية تقييم ما إذا كانت تملك حق السيطرة على تلك السلع أو الخدمات المُساهم بها. في هذه الحالة، تُحتسب هذه السلع أو الخدمات المُساهم بها كمقابل غير نقدي مُستلم من مُقدم الموارد.

المقابل مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد عن تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر

166. يتضمن المقابل مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد المبالغ النقدية التي تسددها الجهة الاتحادية، أو تتوقع أن تسددها، إلى مُقدم الموارد (أو إلى الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات الجهة الاتحادية من مُقدم الموارد). ويتضمن المقابل مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد أيضا رصيد أو بنود أخرى) على سبيل المثال، قسائم الشراء أو إيصال) التي يمكن خصمها من المبالغ المستحقة للجهة الاتحادية (أو للأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات الجهة من مُقدم الموارد).

167. يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالمقابل مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد على أنه تخفيض في مقابل المعاملة، ومن ثم تخفيض في الإيراد ما لم يكن السداد إلى مُقدم الموارد يتم مقابل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها يحولها مُقدم الموارد إلى الجهة الاتحادية. وإذا كان المقابل مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد يتضمن مبلغا متغيرا، فيجب على الجهة الاتحادية أن تقدر مقابل المعاملة (بما في ذلك تقييم ما إذا كان تقدير المقابل المتغير مقيدا) وفقا للفقرات أعلاه فيما يخص "المقابل المتغير".

168. إذا كان المقابل مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد هو دفعة مقابلا عن سلعة أو خدمة من مُقدم الموارد مميزة بذاتها، فعندئذ يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بشراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تعترف بها عن المشتريات الأخرى من الموردين. وإذا زاد مبلغ المقابل مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد عن القيمة الجارية للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها التي تتلقاها الجهة الاتحادية من مُقدم الموارد، فعندئذ يجب على الجهة أن تعترف بمثل هذه الزيادة على أنها تخفيض في مقابل المعاملة. وإذا لم يكن بإمكان الجهة الاتحادية أن تقدر بشكل معقول القيمة الجارية للسلعة أو الخدمة المُستلمة

من مُقدم الموارد، فيجب عليها الاعتراف بجميع المقابل مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد على أنه تخفيض في مقابل المعاملة.

169. بناءً على ذلك، إذا تم بالاعتراف المقابل مستحق الدفع إلى مُقدم الموارد كتخفيض في مقابل المعاملة، فيجب على الجهة الاتحادية الاعتراف بتخفيض الإيراد عند وقوع أي من الحدثين التاليين، أيهما يأتي لاحقا:

أ. تعترف الجهة الاتحادية بإيراد مقابل تحويل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد؛ و

ب. تسدد الجهة الاتحادية أو تتعهد بسداد المقابل (حتى ولو كان السداد مشروطا بحدث مستقبلي). وقد يكون هذا التعهد ضمنيًا من خلال الممارسات المعتادة للجهة الاتحادية.

تخصيص مقابل المعاملة لواجبات الامتثال

170. الهدف من تخصيص مقابل المعاملة هو أن تُخصص الجهة الاتحادية مقابل المعاملة لكل واجب امتثال بالمبلغ الذي تتوقع الجهة استحقاقه للوفاء بواجبات الامتثال.

171. لتحقيق هدف التخصيص، يجب على الجهة الاتحادية أن تخصص مقابل المعاملة لكل واجب امتثال يتم تحديده في الترتيب الملزم على أساس قيمة نسبية منفصلة، باستثناء ما هو محدد في الفقرات 182 - 184 (فيما يخص تخصيص الخصومات) والفقرات 179 - 181 (فيما يخص لتخصيص المقابل الذي يتضمن مبالغ متغيرة). ويجب أن يكون مبلغ الإيراد المعترف به مبلغا متناسبا من التدفق الوارد من الموارد المعترف به كأصل، استنادا إلى النسبة المئوية المقدرة لإجمالي واجبات الامتثال التي تم الوفاء بها.

172. لا تنطبق الفقرات 173 - 181 أدناه (والمتعلقة بالتخصيص الذي يستند إلى القيم المنفصلة وتخصيص المقابل المتغير) إذا كان الترتيب الملزم يحتوي على واجب امتثال واحد فقط. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرات 179 - 181 والمتعلقة بالتخصيص الذي يستند إلى المقابل المتغير قد تنطبق إذا كانت الجهة الاتحادية تعهدت باستخدام أو تحويل سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها تم تحديدها على أنها واجب امتثال واحد وكان المقابل المتعهد به يتضمن مبالغ متغيرة.

تخصيص المقابل استنادا إلى القيم المنفصلة

173. لتخصيص مقابل المعاملة لكل واجب امتثال على أساس القيم المنفصلة النسبية، يجب على الجهة الاتحادية أن تحدد القيمة المنفصلة عند بدء الترتيب الملزم للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها الممثلة لكل واجب امتثال في الترتيب الملزم وأن تخصص مقابل المعاملة بما يتناسب مع تلك القيم المنفصلة.

174. القيمة المنفصلة هي سعر السلعة أو الخدمة المطلوب استخدامها داخليا أو تقديمها بشكل منفصل إلى مشتري أو طرف ثالث. وأفضل دليل على القيمة المنفصلة هو السعر القابل للرصد للسلعة أو الخدمة عندما تقدم الجهة الاتحادية تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مماثلة وإلى مُقدمي موارد مماثلين. وفي الترتيب الملزم، قد يكون (ولكن لا يجوز الافتراض مسبقا) السعر المنصوص عليه أو السعر المحدد في قائمة أسعار لسلعة أو خدمة هو القيمة المنفصلة لتلك السلعة أو الخدمة.

175. إذا كانت القيمة المنفصلة غير قابلة للرصد بشكل مباشر، فيجب على الجهة الاتحادية تقديرها بمبلغ يُمكّنها من تخصيص مقابل المعاملة بما يحقق هدف التخصيص الوارد أعلاه. وعند تقدير قيمة منفصلة، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (بما في ذلك العوامل الخاصة بالجهة الاتحادية، والمعلومات عن مُقدم الموارد أو فئة مُقدمي الموارد، وظروف السوق إذا كانت ذات صلة) التي تكون متاحة بشكل معقول للجهة الاتحادية. وعند القيام بذلك، يجب على الجهة الاتحادية أن تزيد إلى أقصى حد ممكن من استخدام المدخلات القابلة للرصد وأن تطبق طرق التقدير بشكل متسق في الظروف المتماثلة.

176. تتضمن الطرق المناسبة لتقدير القيمة المنفصلة لسلعة أو خدمة ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

أ. منهج تقييم السوق المعدل - يمكن للجهة تقييم السوق التي تستخدم أو تقدم فيها السلع أو الخدمات وتقدر السعر الذي من شأن الجهات الأخرى في تلك السوق أن تقبل بدفعه مقابل تلك السلع، أو الخدمات، أو السلع، أو الخدمات المماثلة، وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف الجهة وهوامش ربحها.

ب. منهج التكلفة المتوقعة - بإمكان الجهة الاتحادية التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بواجب امتثال ثم - كما ينطبق - إضافة هامش مناسب لتلك السلعة أو الخدمة.

ت. منهج القيمة المتبقية - يمكن للجهة الاتحادية أن تقدر القيمة المنفصلة بالرجوع إلى إجمالي مقابل المعاملة مطروحا منه إجمالي القيم المنفصلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى يتعين استخدامها أو تحويلها في الترتيب الملزم. إلا أنه، يمكن للجهة الاتحادية أن تستخدم منهج القيمة المتبقية لتقدر، وفقا للفقرة 175، القيمة المنفصلة لسلعة أو خدمة فقط إذا استوفي أحد الشروط التالية:

- ✓ إذا كانت الجهة الاتحادية تستخدم أو تقدم نفس السلعة أو الخدمة إلى أطراف مختلفة (في الوقت نفسه أو في وقت متقارب) مقابل مجموعة واسعة من المبالغ (أي أن السعر قابل للتغير بدرجة عالية لأن القيمة المنفصلة التمثيلية غير قابلة للتمييز من المعاملات السابقة أو غيرها من الأدلة القابلة للرصد)؛ أو
- ✓ لم تحدد الجهة بعد سعرا لتلك السلعة أو الخدمة ولم يتم تقديم السلعة أو الخدمة سابقا على أساس منفصل (أي أن السعر غير مؤكد) .

177. قد يكون من الضروري استخدام مجموعة من الأساليب والطرق لتقدير القيم المنفصلة للسلع أو الخدمات التي يتعين استخدامها أو تحويلها في الترتيب الملزم إذا كان لاثنتين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات قيم منفصلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم الجهة الاتحادية منهج القيمة المتبقية لتقدير القيمة المنفصلة المجمعة لتلك السلع أو الخدمات التي لها قيم منفصلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة ثم تستخدم طريقة أخرى لتقدير القيم المنفصلة للسلع أو الخدمات الفردية بالنسبة إلى تلك القيمة المنفصلة الكلية المقدرة التي تم تحديدها عن طريق منهج القيمة المتبقية.

عندما تستخدم الجهة الاتحادية مجموعة طرق لتقدير القيمة المنفصلة لكل سلعة أو خدمة في الترتيب الملزم، يجب عليها تقييم ما إذا كان تخصيص مقابل المعاملة بتلك القيم المنفصلة المقدرة يتوافق مع هدف التخصيص ومتطلبات تقدير هذه القيم المنفصلة.

178. قد يكون تحديد قيمة منفصلة لواجب الامتثال أمرا صعبا، وعلى الأخص في الحالات التي تقوم فيها الجهة الاتحادية (بصفتها متلقي الموارد) بتقديم سلع أو خدمات إلى أطراف ثالثة مستفيدة. وفي هذه الظروف، يتم تقدير القيمة المنفصلة استنادا إلى المبلغ الذي كان سيضطر مُقدم الموارد إلى دفعه بأسعار السوق للحصول على المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المحتملة للسلع أو الخدمات المقدمة للأطراف الثالثة المستفيدة، بالإضافة إلى هامش ربح مناسب، كما ينطبق. وإذا لم يكن بالإمكان تقدير القيمة المنفصلة للسلع أو الخدمات من معلومات السوق، فعندئذ تقدر الجهة الاتحادية القيمة المنفصلة باستخدام منهج التكلفة المتوقعة.

تخصيص المقابل المتغير

179. قد يكون المقابل المتغير المتعهد به في الترتيب الملزم متعلق بالترتيب الملزم بكامله أو لجزء محدد منه، مثل أي مما يلي:

أ. واجب امتثال واحد أو أكثر، ولكن ليس جميع واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم (على سبيل المثال، قد تكون مكافأة مشروطة باستخدام الجهة أو تحويلها لسلعة أو خدمة متعهد بها في غضون فترة زمنية محددة) ؛ أو

ب. واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها، ولكن ليس جميعها، في سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة التي تشكل جزءاً من واجب امتثال واحد (على سبيل المثال، فإن المقابل المتعهد به للسنة الثانية من الترتيب الملزم لخدمات التنظيف لمدة عامين سيزداد بناءً على التغيرات في مؤشر تضخم محدد).

180. يجب على الجهة الاتحادية أن تخصص المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة في ذلك المبلغ) بالكامل لواجب الامتثال أو لسلعة أو خدمة مميزة بذاتها تشكل جزءا من واجب امتثال واحد إذا استوفيا كلا الشرطين التاليين:

أ. أن تكون شروط الدفعة المتغيرة تتعلق على وجه التحديد بجهود الجهة الاتحادية للوفاء بواجب الامتثال، أو استخدام، أو تحويل السلعة، أو الخدمة المميزة (أو تتعلق بنتيجة مُحدَّدة من الوفاء بواجب الامتثال، أو استخدام، أو تحويل السلعة، أو الخدمة المميزة)؛ و

ب. أن يكون تخصيص المبلغ المتغير للمقابل بكامله لواجب الامتثال أو للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها متسقا مع هدف التخصيص عند الأخذ في الاعتبار جميع واجبات الامتثال وشروط الدفع الواردة في الترتيب الملزم.

181. يجب تطبيق متطلبات التخصيص على المبلغ المتبقي من مقابل المعاملة الذي لا يستوفي الشروط الواردة في الفقرة السابقة.

تخصيص خصم فيما يخص تحويل سلع أو خدمات إلى طرف آخر

182. يحصل مُقدم الموارد على خصم لشراء حزمة سلع أو خدمات إذا تجاوز مجموع القيم المنفصلة لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في الترتيب الملزم، المقابل المتعهد به في الترتيب الملزم. ويجب على الجهة الاتحادية أن تخصص الخصم بالتناسب لجميع واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم باستثناء الحالات التي تتوفر لديها أدلة قابلة للرصد وفقا للفقرة التالية على أن الخصم بكامله يتعلق فقط بواجب امتثال واحد أو أكثر، ولكن ليس بجميع واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم. وتخصيص الخصم بالتناسب في تلك الظروف هو نتيجة قيام الجهة الاتحادية بتخصيص مقابل

المعاملة لكل واجب امتثال على أساس القيم المنفصلة النسبية للسلع أو الخدمات المميزة الممثلة لواجبات الامتثال.

183. يجب على الجهة الاتحادية أن تخصص الخصم بكامله لواجب امتثال واحد أو أكثر، ولكن ليس لجميع واجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية:

أ. تقدم الجهة الاتحادية بانتظام كل سلعة أو خدمة مميزة (أو كل حزمة سلع أو خدمات مميزة بذاتها) في الترتيب الملزم على أساس منفصل؛ و

ب. تقدم الجهة الاتحادية أيضا بانتظام - على أساس منفصل - حزمة (أو حزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات المميزة بخصم من القيم المنفصلة للسلع أو الخدمات في كل حزمة؛ و

ت. الخصم المنسوب لكل حزمة سلع أو خدمات الموضح في الفقرة (ب) أعلاه، هو في جوهره نفس الخصم في الترتيب الملزم، ويُقدّم تحليل السلع أو الخدمات في كل حزمة دليلاً واضحاً على واجب الامتثال (أو واجبات الامتثال) التي ينتمي إليها كامل الخصم الوارد في الترتيب الملزم.

184. إذا تم تخصيص كامل الخصم لواجب امتثال واحد أو أكثر في الترتيب الملزم وفقا للفقرة أعلاه، فيجب على الجهة الاتحادية أن تُخصص الخصم قبل استخدام منهج القيمة المتبقية لتقدير القيمة المنفصلة للسلعة أو الخدمة.

التغيرات في مقابل المعاملة

185. يمكن أن يتغير مقابل المعاملة بعد بدء الترتيب الملزم لأسباب مختلفة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تغير مبلغ المقابل الذي تتوقع الجهة الاتحادية أن يكون استحقاقه مقابل الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها.

186. يجب على الجهة الاتحادية أن تخصص أي تغيرات لاحقة في مقابل المعاملة لواجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم، على نفس الأساس الذي تم بناءً عليه التخصيص عند بدء الترتيب الملزم. وتبعا لذلك، لا يجوز للجهة الاتحادية أن تعيد تخصيص مقابل المعاملة لتعكس التغيرات في القيم المنفصلة بعد بدء الترتيب الملزم. ويجب الاعتراف بالمبالغ المخصصة لواجب الامتثال الذي تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها مقابل المعاملة.

187. يجب على الجهة الاتحادية أن تخصص التغير في مقابل المعاملة بالكامل لواحد أو أكثر من واجبات الامتثال، ولكن ليس لجميعها، أو لواحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات المميزة، ولكن ليس لجميعها، في سلسلة تشكل جزءا من واجب امتثال واحد، فقط في حال استيفاء الشرطان الواردان في الفقرة 180 المتعلقة بتخصيص المقابل المتغير.

188. يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالتغير في مقابل المعاملة الذي ينشأ نتيجة لتعديل على الترتيب الملزم وفقاً للفقرات المتعلقة "بالتعديلات على الترتيب الملزم". وبالرغم من ذلك، فيما يخص التغير في مقابل المعاملة الذي يحدث بعد إجراء تعديل على الترتيب الملزم، يجب على الجهة الاتحادية أن تطبق الفقرات -أعلاه تحت هذا القسم لتخصيص التغير في مقابل المعاملة بأي مما ينطبق من الطرق التالية:

أ. يجب على الجهة الاتحادية أن تخصص التغير في مقابل المعاملة لواجبات الامتثال المحددة في الترتيب الملزم قبل التعديل إذا كان - وبالقدر الذي يكون به - التغير في مقابل المعاملة يُعزى إلى مبلغ مقابل متغير متعهد به قبل التعديل، ويُحتسب التعديل وفقًا للفقرة 81 (أ).

ب. في جميع الحالات الأخرى التي لم يتم فيها الاعتراف بالتعديل على أنه ترتيب ملزم منفصل وفقا للفقرة 80، يجب على الجهة الاتحادية أن تخصص التغير في مقابل المعاملة لواجبات الامتثال الواردة في الترتيب الملزم المعدل (أي واجبات الامتثال التي لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئيا بعد التعديل مباشرة).

المثال 9.47- تخصيص المقابل استنادا إلى القيم المنفصلة - تخصيص الخصم

تقدم جهة اتحادية بانتظام مستلزمات ذات استخدام مشترك، بما في ذلك المستلزمات (أ) و (ب) و (ت)، بشكل فردي إلى جهات حكومية محلية. تضع الجهة الاتحادية القيم المنفصلة التالية:

المنتج	القيمة المنفصلة (درهم اماراتي)
المستلزم (أ)	40
المستلزم (ب)	55
المستلزم (ت)	45
المجموع	**140**

إضافة لذلك، تقدم الجهة الاتحادية بانتظام المستلزمين (ب) و (ت) معا مقابل 60 درهم إماراتي.

- **حالة (أ) - تخصيص الخصم لواجب امتثال واحد أو أكثر**

تبرم الجهة الاتحادية ترتيبا ملزما مع جهة حكومية محلية لتقديم المستلزمات (أ) و (ب) و (ت) مقابل 100 درهم اماراتي. ستوفي الجهة الاتحادية بواجبات الامتثال الخاصة بكل واحد من المستلزمات عند نقاط زمنية مختلفة.

يتضمن الترتيب الملزم خصما قدره 40 درهم اماراتي عن المعاملة بكاملها، والذي سيتم تخصيصه بشكل نسبي على جميع واجبات الامتثال الثلاثة عند تخصيص مقابل المعاملة باستخدام طريقة القيمة المنفصلة النسبية. وبالرغم من ذلك، فنظرا لأن الجهة الاتحادية تقدم بانتظام المستلزمين (ب) و (ت) معا مقابل 60 درهم اماراتي والمستلزم (أ) مقابل 40 درهم اماراتي، لديها أدلة على أن الخصم بكامله يتعين أن يتم تخصيصه للتعهدين الخاصين بتحويل المستلزمين (ب) و (ت).

إذا حولت الجهة الاتحادية السيطرة على المستلزمين (ب) و (ت) عند نفس النقطة الزمنية، فيمكن للجهة الاتحادية عندئذ كوسيلة عملية أن تُحاسب عن تحويل المستلزمين المذكورين على أنه واجب امتثال واحد. أي أنه يمكن أن تُخصص 60 درهم اماراتي من مقابل المعاملة لواجب الامتثال الواحد وأن تعترف بإيراد بمبلغ 60 درهم إماراتي عندما تحول المستلزمين (ب) و (ت) في نفس الوقت إلى الجهة الحكومية المحلية.

إذا كان الترتيب الملزم يتطلب من الجهة الاتحادية أن تحول السيطرة على المستلزمين (ب) و (ت) عند نقاط زمنية مختلفة، فإن المبلغ المُخصص البالغ 60 درهم اماراتي يتم عندئذ تخصيصه بشكل فردي

المثال 9.47- تخصيص المقابل استنادا إلى القيم المنفصلة - تخصيص الخصم

للتعهدين المتمثلين في تحويل المستلزم (ب) (قيمة منفصلة تبلغ 55 درهم اماراتي) والمستلزم (ت) (قيمة منفصلة تبلغ 45 درهم اماراتي) حسب الآتي:

المنتج	مقابل المعاملة المخصص	(درهم اماراتي)
المستلزم (ب)	33	(55درهم اماراتي ÷ 100 درهم اماراتي مجموع القيم المنفصلة × 60 درهم اماراتي)
المستلزم (ت)	27	(45 درهم اماراتي ÷ 100 درهم اماراتي مجموع القيم المنفصلة × 60 درهم اماراتي)
المجموع	**60**	

- **حالة (ب) - يكون منهج القيمة المتبقية مناسبا**

تبرم الجهة الاتحادية ترتيبا ملزما مع جهة حكومية محلية لتقديم مستلزمات (أ) و (ب) و (ت) حسبما هو موضح في الحالة (أ). ويتضمن الترتيب الملزم أيضا تعهدا بتحويل المستلزم (ث). يبلغ مجموع المقابل الوارد في الترتيب الملزم 130 درهم اماراتي. تكون القيمة المنفصلة للمستلزم (ث) متغيرة بدرجة عالية نظرا لأن الجهة الاتحادية تقدم المستلزم (ث) إلى مشترين مختلفين مقابل نطاق واسع من الأسعار (15 درهم اماراتي - 45 درهم اماراتي). وتبعا لذلك، تقرر الجهة الاتحادية أن تقدر القيمة المنفصلة للمستلزم (ث) باستخدام منهج القيمة المتبقية.

قبل أن تقدر القيمة المنفصلة للمستلزم (ث) باستخدام منهج القيمة المتبقية، تحدد الجهة الاتحادية ما إذا كان يتعين أن يتم تخصيص أي خصم لواجبات الامتثال الأخرى الواردة في الترتيب.

كما في الحالة (أ)، ونظرا لأن الجهة الاتحادية تقدم بانتظام المستلزمين (ب) و (ت) معا مقابل 60 درهم اماراتي والمستلزم (أ) مقابل 40 درهم اماراتي، فإن لديها أدلة قابلة للرصد على أن الـ 100 درهم اماراتي يتعين أن يتم تخصيصها لتلك المستلزمات الثلاثة ويتعين أن يتم تخصيص الخصم البالغ 40 درهم اماراتي للتعهدين المتمثلين في تحويل المستلزمين (ب) و (ت). وباستخدام منهج القيمة المتبقية، تقدر الجهة الاتحادية القيمة المتبقية للمستلزم (ث) على أنها 30 درهم اماراتي حسب الآتي:

المثال 9.47- تخصيص المقابل استنادا إلى القيم المنفصلة - تخصيص الخصم

المنتج	القيمة المنفصلة (درهم إماراتي)	الطريقة
المستلزم (أ)	40	القيمة القابلة للتحديد بشكل مباشر
المستلزم (ب) و (ت)	60	القيمة القابلة للتحديد بشكل مباشر مع خصم
المستلزم (ث)	30	منهج القيمة المتبقية
المجموع	**130**	

تلاحظ الجهة الاتحادية أن مبلغ الـ 30 درهم اماراتي الناتج والمخصص للمستلزم (ث) هو ضمن نطاق أسعارها القابلة للتحديد (15 درهم اماراتي - 45 درهم إماراتي).

- **حالة (ت) - يكون منهج القيمة المتبقية غير مناسب**

تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة ب) على الحالة (ت)، إلا أن مقابل المعاملة يبلغ 105 درهم إماراتي بدلا من 130 درهم إماراتي. وبالتالي، فإن تطبيق منهج القيمة المتبقية سينتج عنه قيمة منفصلة تبلغ 5 درهم إماراتي فيما يخص المستلزم (ث) (105 درهم إماراتي مقابل المعاملة - 100 درهم إماراتي المبلغ المخصص للمستلزمات (أ) و (ب) و (ت)).

وتتوصل الجهة الاتحادية إلى أن مبلغ الـ 5 دراهم إماراتي لا يُعبر بدقة عن مقدار المقابل الذي تتوقع أن تكون مستحقة له في مقابل الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها والمتمثل في تحويل المستلزم (ث)، نظرا لأن مبلغ الـ 5 دراهم اماراتي غير مقارب للقيمة المنفصلة للمستلزم (ث) والتي تتراوح بين (15 درهم اماراتي - 45 درهم إماراتي). وبناءً عليه، تقوم الجهة الاتحادية بمراجعة البيانات القابلة للتحديد، بما في ذلك تقارير الشراء واسترداد التكاليف، لتقدر القيمة المنفصلة للمستلزم (ث) باستخدام طريقة أخرى مناسبة. وتخصص الجهة الاتحادية مقابل المعاملة البالغ 105 درهم اماراتي للمستلزمات (أ) و (ب) و (ت) و (ث) باستخدام القيمة المنفصلة النسبية لتلك المنتجات.

الأصول الأخرى من معاملات الإيراد التي لها تكاليف ترتيبات ملزمة

التكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم

189. يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالتكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم على أنها أصل إذا كانت الجهة الاتحادية تتوقع استرداد تلك التكاليف.

190. التكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم هي تلك التكاليف التي تتكبدها الجهة الاتحادية للحصول على ترتيب ملزم لم تكن لتتكبدها لو لم يتم الحصول على الترتيب الملزم (على سبيل المثال، عمولة المبيعات).

191. يجب الاعتراف بتكاليف الحصول على ترتيب ملزم، التي كان من الممكن تكبدها بغض النظر عن الحصول على الترتيب الملزم أم لا، على أنها مصروف عند تكبدها، ما لم تكن تلك التكاليف قابلة للتحميل صراحة على مُقدم الموارد بغض النظر عن الحصول على الترتيب الملزم أم لا.

192. بوصفه وسيلة عملية، يجوز للجهة الاتحادية أن تعترف بالتكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل الذي كانت ستعترف به فيما لو لم تطبق هذه الوسيلة العملية هي سنة واحدة أو أقل.

تكاليف الوفاء بترتيب ملزم

193. إذا لم تكن التكاليف المتكبدة في الوفاء بترتيب ملزم ضمن نطاق معيار آخر (على سبيل المثال، معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 12، أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 31، أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 45)، فيجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بأصل من التكاليف المتكبدة للوفاء بالترتيب الملزم فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي جميع الشروط التالية:

أ. أن التكاليف مرتبطة مباشرةً بترتيب ملزم أو بترتيب ملزم متوقع يمكن للجهة الاتحادية تحديده بذاته (على سبيل المثال، التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد ترتيب ملزم قائم أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب ترتيب ملزم محدد لم تتم الموافقة عليه بعد)؛ و

ب. أن التكاليف تولد أو تعزز موارد للجهة الاتحادية سيتم استخدامها في الوفاء (أو في الاستمرار في الوفاء) بواجبات الامتثال في المستقبل؛ و

ت. أن يُتوقع استرداد التكاليف.

194. فيما يخص التكاليف المتكبدة في الوفاء بترتيب ملزم والتي تندرج ضمن نطاق معيار آخر، يجب على الجهة الاتحادية أن تحاسب عن تلك التكاليف وفقا لتلك المعايير الأخرى.

195. تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بترتيب ملزم (أو بترتيب ملزم متوقع محدد) أيا مما يلي:

أ. العمالة المباشرة (على سبيل المثال، رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد)؛ و

ب. المواد المباشرة (على سبيل المثال، الإمدادات المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى المشتري أو الطرف الثالث المستفيد)؛ و

ت. تخصيصات التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالترتيب الملزم أو بأنشطة ضمن الترتيب الملزم (على سبيل المثال، تكاليف الإدارة والإشراف، وتأمين واستهلاك الأدوات والمعدات وأصول حق الاستخدام المستخدمة في الوفاء بالترتيب الملزم)؛ و

ث. التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على مُقدم الموارد بموجب الترتيب الملزم؛ و

ج. التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط بسبب دخول جهة اتحادية في الترتيب المُلزِم (على سبيل المثال، الدفعات إلى مقاولي الباطن).

196. يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالتكاليف التالية على أنها مصروفات عند تكبدها:

أ. التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب الترتيب الملزم؛ و

ب. تكاليف المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهدرة للوفاء بالترتيب الملزم والتي لم تُعكس في سعر الترتيب الملزم؛ و

ت. التكاليف التي تتعلق بواجبات الامتثال التي تم الوفاء بها (أو واجبات الامتثال التي تم الوفاء بها جزئياً) في الترتيب الملزم (أي التكاليف التي تتعلق بالوفاء السابق)؛ و

ث. التكاليف التي لا تستطيع الجهة الاتحادية تمييز ما إذا كانت تتعلق بواجبات امتثال لم يتم الوفاء بها أو واجبات امتثال تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئيا).

الإطفاء والانخفاض في القيمة

197. يُطفأ الأصل المعترف به على أساس منتظم بما يتوافق مع الوفاء بواجب الامتثال الذي يتعلق به الأصل. وقد يتعلق الأصل بتعهدات سيتم الوفاء بها بموجب ترتيب ملزم متوقع مُحدد) حسبما هو موضح في الفقرة 193 (أ)).

198. يجب على الجهة الاتحادية أن تُحدث الإطفاء ليعكس التغير المهم في التوقيت المتوقع من قبل الجهة الاتحادية للوفاء بواجب الامتثال الذي يتعلق به الأصل. ويجب أن يُعترف بمثل هذا التغيير على أنه تغير في تقدير محاسبي وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 3.

199. يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بخسارة الانخفاض في القيمة ضمن الفائض أو العجز بالقدر الذي تتجاوز به القيمة الدفترية لأصل تم الاعتراف به وفقاً للفقرة 189 أو الفقرة 193 ما يلي:

أ. المبلغ المتبقي من المقابل الذي تتوقع الجهة الاتحادية استلامه مقابل الوفاء بواجبات الامتثال التي يتعلق بها الأصل؛ مطروحا منه

ب. التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالوفاء بواجبات الامتثال والتي لم يتم الاعتراف بها على أنها مصروفات.

200. لأغراض تطبيق الفقرة السابقة لتحديد مبلغ المقابل الذي تتوقع الجهة الاتحادية استلامه، يجب عليها أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد مقابل المعاملة (باستثناء المتطلبات المتعلقة بتقييد تقديرات المقابل المتغير) وتعديل ذلك المبلغ ليعكس تأثير المخاطر الائتمانية لمُقدم الموارد.

201. قبل أن تعترف الجهة الاتحادية بخسارة انخفاض في القيمة لأصل تم الاعتراف به، يجب عليها أن تعترف بأية خسارة انخفاض في القيمة للأصول التي تتعلق بالترتيب الملزم والتي يتم الاعتراف بها وفقا لمعيار آخر (على سبيل المثال، معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 12، أو معيار محاسبة

الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 31، أو معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 45). وبعد تطبيق اختبار الانخفاض في القيمة، يجب على الجهة الاتحادية أن تُدرج القيمة الدفترية الناتجة للأصل المعترف به في القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل لغرض تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 26، الانخفاض في قيمة الأصول المولدة للنقد على تلك الوحدة المولدة للنقد.

202. يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف ضمن الفائض أو العجز بعكس بعض أو كل خسارة انخفاض القيمة المعترف بها سابقًا وفقا للفقرة 199 عندما لم تعد ظروف الانخفاض في القيمة موجودة أو تكون قد تحسنت. ولا يجوز أن تتجاوز القيمة الدفترية للأصل بعد الزيادة، المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافيا بعد الاستهلاك) فيما لو لم يتم الاعتراف بأي خسارة انخفاض في القيمة مسبقًا.

تطبيق المبادئ على معاملات خاصة

203. تتلقى الجهات الاتحادية أنواعا مختلفة من التحويلات. وقد تنشأ التحويلات أو لا تنشأ عن ترتيب ملزم . ومع مراعاة الفقرة 207، يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بأصل فيما يخص إيراد التحويل عندما ينطبق على الموارد المحولة تعريف الأصل وتستوفي شروط الإعتراف على أنها أصل.

التحويلات الرأسمالية

204. يُعرف هذا المعيار التحويل الرأسمالي على أنه معاملة تنشأ عن ترتيب ملزم يقدم فيه مُقدم الموارد نقدا أو أصلا آخر ويحدد أن على الجهة أن تقتني أو تُنشئ أصلا غير مالي سيكون مسيطرا عليه من قبل الجهة. ويفرض التحويل الرأسمالي على الجهة واجب امتثال واحد على الأقل.

205. يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالإيراد عندما تفي بواجبات الامتثال الخاصة بها في معاملة التحويل الرأسمالي عن طريق تطبيق الفقرات 108 - 125. ويجب على الجهة الاتحادية أن تحدد بشكل منفصل ما إذا كان يتعين الاعتراف بأي تدفق وارد من الموارد من التحويل الرأسمالي على أنه أصل عن طريق تطبيق الفقرة 100، وما إذا كان يتعين الاعتراف بواجب الامتثال الخاص بها على أنه التزام عن طريق تطبيق الفقرات 101 - 107. ويتم تخفيض القيمة الدفترية لأي من هذه الالتزامات عند الاعتراف بالإيراد.

206. قد تتضمن بعض معاملات التحويلات الرأسمالية واجب امتثال لتشغيل الأصل الذي يتم اقتناؤه أو إنشاؤه، ولا يستوفي هذا الواجب تعريف التحويل الرأسمالي. وتحدد الجهة الاتحادية ما إذا كان الترتيب الملزم يتضمن واجب امتثال واحد أو أكثر يتعلق بتشغيل الأصل عن طريق تقييم ما إذا كان مقابل المعاملة مرتبط بتشغيل الأصل بعد اقتنائه أو إنشائه. ومن شأن أي واجبات امتثال تتعلق بتشغيل الأصل أن يتم الاعتراف بها وفقا لمتطلبات هذا المعيار.

الخدمات العينية

207. يجوز للجهة الاتحادية أن تعترف بالخدمات العينية ة كإيرادات وكأصول، ولكن لا يُتطلب منها ذلك.

208. على الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب الاعتراف بالخدمات العينية، تُشجع الجهات الاتحادية بقوة على الإفصاح عن الخدمات العينية المُستلمة وخاصةً إذا كانت جزءا لا يتجزأ من عملياتها.

209. الخدمات العينية هي خدمات يقدمها أفراد للجهات الحكومية بدون مقابل. وينطبق على بعض الخدمات العينية تعريف الأصل نظرا لأن الجهة تسيطر على مورد يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة محتملة إلى الجهة. وبالرغم من ذلك، تُستهلك هذه الأصول على الفور، ويُعترف أيضًا بمعاملة مساوية القيمة تعكس استهلاك هذه الخدمات العينية. فعلى سبيل المثال، يجوز لمدرسة حكومية تتلقى خدمات تطوعية من مساعدي المعلمين، والتي يُمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق، أن تعترف بزيادة في أصل وإيرادا، ونقصا في أصل ومصروف. وفي العديد من الحالات، ستعترف الجهة الاتحادية بمصروف فيما يخص استهلاك الخدمات العينية. وبالرغم من ذلك، يمكن أيضاً أن يتم الانتفاع بخدمات عينية لإنشاء أصل، وفي هذه الحالة يتم تضمين المبلغ المعترف به فيما يخص الخدمات العينية في تكلفة الأصل الذي يجري إنشاؤه.

210. قد تتلقى الجهات الاتحادية خدمات عينية بموجب برامج تطوعية أو غير تطوعية يتم تنفيذها من أجل المصلحة العامة. فعلى سبيل المثال:

أ. المساعدات الفنية من الحكومات أو المنظمات الدولية الأخرى؛ و

ب. قد تحصل المستشفيات العامّة على خدمات من المتطوعين؛ و

ت. قد تتلقى مدارس حكومية خدمات تطوعية من أولياء الأمور بصفتهم معاوني معلمين أو بصفتهم أعضاء في مجلس الإدارة؛ و

211. لا ينطبق تعريف الأصل على بعض الخدمات العينية لأن الجهة الاتحادية ليس لديها سيطرة كافية على الخدمات المقدمة. وفي ظروف أخرى، قد تكون لدى الجهة الاتحادية سيطرة على الخدمات العينية، ولكنها قد لا تكون قادرة على قياسها بموثوقية، وبالتالي لا تستوفي شروط الاعتراف بها كأصل.

212. نظرا لجوانب عدم اليقين العديدة المحيطة بالخدمات العينية، بما في ذلك القدرة على ممارسة السيطرة على الخدمات، وقياس القيمة العادلة للخدمات، لا يتطلب هذا المعيار الاعتراف بالخدمات العينية. وبالرغم من ذلك، يشجع بقوة على الإفصاح عن معلومات نوعية عن طبيعة ونوع الخدمات العينية المُستلمة خلال فترة البيانات المالية. ومثلما هو شأن جميع الإفصاحات، فإن الإفصاحات المتعلقة بالخدمات العينية يتم إجراؤها فقط إذا كانت جوهرية. وفيما يخص بعض الجهات الاتحادية، لا تكون الخدمات المقدمة من قبل متطوعين جوهرية من حيث مبلغها، ولكنها قد تكون جوهرية من حيث طبيعتها.

المقبوضات المقدمة للتحويلات

213. إذا تلقت الجهة الاتحادية الموارد قبل أن يصبح ترتيب التحويل ملزما، يعترف بالموارد على أنها أصل عندما ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي شروط الإعتراف على أنها أصل.

214. وتعترف الجهة الاتحادية أيضا بالتزام يتمثل في مقبوضات مقدمة إذا لم يكن ترتيب التحويل ملزما بعد. لا تختلف المقبوضات المقدمة فيما يخص التحويلات في جوهرها عن المقبوضات المقدمة الأخرى. ويجوز الاعتراف بهذا الالتزام (المقبوضات المقدمة) على أنه التزام (إيراد مؤجل)، وفقا للفقرات 101 - 107، عندما يقع الحدث الذي يجعل ترتيب التحويل ملزما، ويتم إطفاؤه لاحقا عندما يتم الوفاء بجميع واجبات الامتثال بموجب الاتفاق.

القروض الميسرة

215. القروض الميسرة هي قروض تتلقاها الجهة الاتحادية بأقل من أسعار السوق. وتتم المحاسبة عن الجزء مستحق الرد من القرض، إلى جانب أية دفعات فائدة، وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41. وتنظر الجهة الاتحادية فيما إذا كان أي فرق بين مقابل المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإعتراف الأولي (انظر معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41) يُمثل إيراد يتعين الاعتراف به وفقا لهذا المعيار.

216. عندما تحدد الجهة الاتحادية أن الفرق بين مقابل المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإعتراف الأولي هو إيراد، تعترف الجهة الاتحادية بالفرق على أنه إيراد، إلا إذا كان يوجد واجب امتثال، على سبيل المثال، في حال وجود متطلبات محددة مفروضة على الأصول المحولة ينتج عنها واجب امتثال للجهة.

217. وفي حال وجود واجب امتثال، تنظر الجهة الاتحادية فيما إذا كان يؤدي إلى نشوء التزام والإعتراف به. وبالتزامن مع وفاء الجهة الاتحادية بواجب الامتثال، يتم تخفيض الالتزام والإعتراف بمبلغ مساو على أنه إيراد.

قياس الأصول المحولة

218. تُقاس الأصول المحولة بمقابل المعاملة الخاص بها كما في تاريخ الإعتراف. وعندما تتلقى الجهة الاتحادية مقابلًا غير نقدي، يُقاس المقابل غير النقدي أوليا بقيمته الجارية وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام ذي الصلة:

أ. الأصول، مثل المخزون والعقارات الاستثمارية والأصول غير الملموسة، المقتناة من خلال معاملات إيراد يتعين أن تُقاس أوليا بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ؛ و

ب. أصول العقارات والآلات والمعدات المقتناة من خلال معاملات إيراد يتعين أن تُقاس بتكلفتها المفترضة كما في تاريخ الاقتناء. ويُحدد أساس قياس القيمة الجارية المستخدم لتحديد التكلفة المفترضة بموجب الهدف الرئيسي الذي من أجله تحتفظ الجهة الاتحادية بالعقارات والآلات والمعدات (إذا كانت هذه الأصول محتفظ بها من أجل طاقتها التشغيلية فتُقاس بالقيمة التشغيلية الجارية، وإذا كانت محتفظ بها من أجل طاقتها المالية فتُقاس بالقيمة العادلة)؛ و

ت. الأدوات المالية، بما في ذلك النقد والتحويلات مستحقة الاستلام التي تستوفي تعريف الأداة المالية، يتعين أن تُقاس بمقابل المعاملة كما في تاريخ الاقتناء.

الإعفاء من الديون والالتزامات

219. قد يتنازل أصحاب المصلحة (المقرضون أو الدائنون) في بعض الأحيان عن حقهم في تحصيل دين مستحق على الجهة الاتحادية، ملغين بذلك الدين فعليا. وفي الظروف التي يعفي فيها دائن الجهة الاتحادية من التزام، تخفض الجهة الاتحادية القيمة الدفترية للالتزام القائم وتعترف بزيادة في صافي الأصول.

220. تعترف الجهات الاتحادية بإيراد فيما يخص الإعفاء من دين عندما لم يعد الدين السابق ينطبق عليه تعريف الالتزام أو يستوفي شروط الإعتراف على أنه التزام، شريطة ألا ينطبق على إعفاء الدين تعريف المساهمة من الملاك.

221. يُقاس الإيراد الناشئ عن إعفاء من دين بالقيمة الدفترية للدين المُعفى منه.

الغرامات

222. الغرامات هي منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة محتملة تم استلامها أو مُستحقة الاستلام من قبل الجهة الاتحادية، أو من فرد أو جهة اتحادية أخرى، وتحددها محكمة أو هيئة إنفاذ قانونية أخرى، نتيجةً لمخالفة الفرد أو الجهة الأخرى لمتطلبات القوانين و/أو اللوائح.

223. تقتضي الغرامات عادة من الفرد أو المنشأة المخالفة تحويل مبلغ نقدي ثابت إلى الجهة الاتحاديّة ولا تفرض على الحكومة أية إلتزامات تعاقدية يجب الإعتراف بها كإلتزام .وبناء عليه، يعترف بالغرامات على أنها إيراد عندما ينطبق على المبلغ مستحق الاستلام تعريف الأصل ويستوفي شروط الإعتراف على أنه أصل.

224. إذا كانت الجهة تُحَصل غرامات بصفتها طرفا وكيلا، فإن الغرامة لن تكون إيرادا للجهة الاتحادية المُحصلة. وتُقاس الأصول الناشئة عن الغرامات بأفضل تقدير للتدفق الوارد من الموارد إلى الجهة الاتحادية.

الهدايا والتبرعات، بما في ذلك السلع العينية

225. الهدايا والتبرعات هي تحويلات طوعية لأصول، بما في ذلك النقد أو الأصول النقدية الأخرى، والسلع العينية، والخدمات العينية، للحكومة الاتحاديّة من قبل أطرف أخرى، وتخلو عادة من المتطلبات. (وقد يكون مُقدم الموارد جهة حكومية، أو جهة دولية، أو منشأة، أو فردا). وفيما يخص الهدايا والتبرعات التي تكون نقدا أو أصولا نقدية أخرى وسلعا عينية، يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء السيطرة على موارد تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة محتملة هو عادة استلام الهدية أو التبرع. وغالبا ما يكون تقديم الهدية أو التبرع وتحويل الملكية القانونية في الوقت نفسه؛ وفي مثل هذه الظروف، لا يكون هناك شك بشأن تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المحتملة إلى الجهة الاتحادية.

226. تم تناول الاعتراف بالهدايا أو التبرعات المتمثلة في خدمات عينية في الفقرات 207 - 212. ويعترف بالهدايا والتبرعات بخلاف الخدمات العينية على أنها أصول وفقا للفقرات 31 - 38، ويعتمد الاعتراف بالإيراد على ما إذا كانت ناشئة عن معاملة لها ترتيب ملزم.

227. عند الاعتراف الأولي، تُقاس الهدايا والتبرعات (بما في ذلك السلع العينية) بمقابل المعاملة الخاص بها كما في تاريخ الاستحواذ، وفقاً للفقرة 43.

العرض

العرض في البيانات المالية

228. عندما قيام أي من طرفي الترتيب الملزم بالأداء، يجب على الجهة الاتحادية أن تعرض الترتيب الملزم في بيان المركز المالي على أنه أصل ترتيب ملزم أو التزام ترتيب ملزم، اعتمادا على العلاقة بين أداء الجهة الاتحادية وتحويل مُقدم الموارد للمقابل. ويجب على الجهة الاتحادية أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في الحصول على مقابل على أنها ذمة مدينة.

229. إذا حول مُقدم الموارد نقدا أو أصلا آخر، أو كان لدى الجهة الاتحادية حق غير مشروط في الحصول على مقابل (أي ذمة مدينة)، قبل أن تفي الجهة الاتحادية بواجب الامتثال الخاص بها، يجب على الجهة أن تعرض الترتيب الملزم على أنه التزام ترتيب ملزم عندما يُحول المقابل أو يكون مستحقا (أيهما أسبق). والتزام الترتيب الملزم هو واجب على الجهة الاتحادية بأن تفي بواجب امتثال قد تلقت الجهة الاتحادية مقابلا عنه (أو مبلغًا مستحقًا من تحويل غير مشروط للمقابل) من مُقدم الموارد.

230. إذا كانت الجهة الاتحادية تقوم بالأداء عن طريق الوفاء بواجب امتثال قبل أن تتلقى تحويل المقابل أو قبل أن يكون التحويل غير المشروط للمقابل مستحقا، فيجب على الجهة الاتحادية أن تعرض الترتيب الملزم على أنه أصل ترتيب ملزم، باستثناء أي مبالغ معروضة على أنها ذمة مدينة. وأصل الترتيب الملزم هو حق الجهة الاتحادية في الحصول على مقابل عن وفائها بواجبات الامتثال الخاصة بها وفقًا لشروط الترتيب الملزم عندما يكون ذلك الحق مشروطاً بأمر آخر بخلاف مرور الوقت.

231. يجب على الجهة الاتحادية تقييم أصول الترتيبات الملزمة لتحديد انخفاض قيمتها وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41. ويجب قياس الانخفاض في قيمة أصول الترتيب الملزم وعرضه والإفصاح عنه على نفس الأساس المطلوب للأصل المالي الذي يقع ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41.

232. الذمة المدينة هي حق الجهة الاتحادية غير المشروط في الحصول على مقابل. ويكون الحق في الحصول على مقابل، غير مشروط، إذا اقتصر على مرور الوقت، بل أن يصبح المقابل مستحقا. فعلى سبيل المثال، من شأن الجهة الاتحادية أن تعترف بذمة مدينة إذا كان لديها حق حالي في تلقي تحويل حتى ولو كان ذلك المبلغ قابلاً للاسترداد في المستقبل. ووفقا للفقرة 44، يجب على الجهة الاتحادية أن تقيس الذمة المدينة لاحقا وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41. وعند الاعتراف الأولي بالذمة المدينة، يجب أن يُعرض أي فرق بين قياس الذمة المدينة وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41 والمبلغ المقابل للإيرادات المعترف بها كمصروف (على سبيل المثال، كخسارة انخفاض في القيمة).

233. يستخدم هذا المعيار مصطلحي "أصل ترتيب ملزم" و"التزام ترتيب ملزم" ولكنه لا يمنع الجهة الاتحادية من استخدام أوصاف بديلة للبندين المذكورين في قائمة المركز المالي. وإذا استخدمت الجهة الاتحادية وصفا بديلا لمصطلح أصل ترتيب ملزم، فيجب عليها أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي البيانات المالية للتمييز بين الذمم المدينة وأصول عن الترتيبات الملزمة.

المثال 10.47 - العرض -التزام ترتيب ملزم وذمة مدينة

• الحالة (أ) - ترتيب ملزم قابل للإلغاء:

في 1 يناير 2029 تبرم الجهة الاتحادية (أ) ترتيبا ملزما قابلا للإلغاء من أجل تحويل منتج إلى الجهة الاتحادية (ب) في 31 مارس 2029. ويتطلب الترتيب الملزم من الجهة الاتحادية (ب) أن تدفع مقابل مادي قدره 1,000 درهم اماراتي مقدما في 31 يناير 2029. تدفع الجهة الاتحادية (ب) المقابل في 1 مارس 2029 وتحول الجهة الاتحادية (أ) المنتج في 31 مارس 2029. توضح القيود التالية كيفية محاسبة الجهة الاتحادية (أ) عن الترتيب الملزم:

← تتلقي الجهة الاتحادية (أ) المقابل البالغ 1,000 درهم اماراتي في 1 مارس 2029) يتم تلقي المقابل قبل الأداء):

الوصف	مدين	دائن
النقد والنقد المعادل	1,000	
التزام ترتيب ملزم		1,000

← تفي الجهة الاتحادية (أ) بواجب الامتثال في 31 مارس 2029:

الوصف	مدين	دائن
التزام ترتيب ملزم	1,000	
الإيراد		1,000

• الحالة (ب) - ترتيب ملزم غير قابل للإلغاء:

تنطبق الحقائق نفسها الواردة في الحالة (أ) على الحالة (ب)، إلا أن الترتيب الملزم غير قابل للإلغاء ويُشترط تحويل الدفعة المقدمة في 31 يناير 2029 بغض النظر عما إذا كانت الجهة الاتحادية (أ) قد بدأت في الوفاء بواجب الامتثال الخاص بها ام لا. توضح القيود التالية كيفية محاسبة الجهة الاتحادية (أ) عن الترتيب الملزم:

← يُستحق مبلغ المقابل في 31 يناير (2029وهو التاريخ الذي تعترف فيه الجهة الاتحادية (أ) بذمة مدينة نظرا لأن لديها حق غير مشروط وقابل للتنفيذ في الحصول على المقابل):

الوصف	مدين	دائن
ذمة مدينة	1,000	

المثال 10.47 - العرض -التزام ترتيب ملزم وذمة مدينة

التزام ترتيب ملزم		1,000

← تتلقى الجهة الاتحادية (أ) المقابل المادي في 1 مارس 2029:

الوصف	مدين	دائن
النقد والنقد المعادل	1,000	
ذمة مدينة		1,000

← تفي الجهة الاتحادية (أ) بواجب الامتثال في 31 مارس 2029:

الوصف	مدين	دائن
التزام ترتيب ملزم	1,000	
الإيراد		1,000

إذا أصدرت الجهة الاتحادية (أ) الفاتورة قبل 31 يناير 2029) تاريخ استحقاق المقابل)، فلن تقوم الجهة الاتحادية (أ) بعرض الذمة المدينة والتزام الترتيب الملزم على أساس إجمالي في بيان المركز المالي نظرا لأن الجهة الاتحادية (أ) ليس لديها بعد حقا غير مشروط في الحصول على المقابل.

الإفصاح

234. الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تُفصح الجهة الاتحادية عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم اليقين بشأن الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات الإيراد. ولتحقيق ذلك الهدف، يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن معلومات نوعية وكمية عن جميع ما يلي:

أ. إيراداتها من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة (انظر الفقرات 241- 245)؛ و
ب. إيراداتها من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة (انظر الفقرات 246 - 259)؛ و
ت. الأحكام المهمة، والتغيرات في الأحكام، التي تم اتخاذها عند تطبيق هذا المعيار على تلك الترتيبات الملزمة (انظر الفقرات 260 - 262)؛ و
ث. أي أصول معترف بها من تكاليف الحصول على ترتيب ملزم مع مُقدم موارد أو الوفاء بترتيب ملزم مع مُقدم موارد وفقا للفقرة 189 أو الفقرة 193 (انظر الفقرتين 263 - 264).

235. يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار مستوى التفصيل اللازم لتحقيق الهدف من الإفصاحات ومقدار التركيز لكل متطلب من المتطلبات المختلفة. ويجب على الجهة الاتحادية أن تجمع أو تفصل

الإفصاحات بحيث لا يتم حجب معلومات مفيدة سواء عن طريق تضمين قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو عن طريق تجميع بنود لها خصائص مختلفة إلى حد كبير.

236. لا يُشترط على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن معلومات وفقا لهذا المعيار إذا كانت قد قدمت المعلومات وفقا لمعيار آخر.

237. عند إجراء الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار، يجب على الجهة الاتحادية يجب أن تأخذ في الاعتبار المتطلبات الواردة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 1، الذي يوفر إرشادات بشأن الأهمية النسبية والتجميع. ولا يُشترط استيفاء أي متطلب إفصاح محدد وارد في هذا المعيار إذا لم تكن المعلومات ذات أهمية نسبية.

238. يجب على الجهة الاتحادية أن تفصح عما يلي إما في صلب البيانات المالية ذات الغرض العام أو في إيضاحاتها:

أ. مبلغ الإيراد من المعاملات المعترف به خلال الفترة، بحيث يظهر بشكل منفصل، وحسب الفئات الرئيسية:

- ✓ الضرائب؛ و
- ✓ المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى؛ و
- ✓ التحويلات؛ و
- ✓ واجبات الامتثال في الترتيبات الملزمة.

ب. مبلغ الذمم المدينة المعترف بها في تاريخ البيانات المالية فيما يخص الإيراد؛ و

ت. مبلغ الالتزامات المعترف بها في تاريخ البيانات المالية فيما يخص الأصول المحولة الخاضعة لواجبات امتثال؛ و

ث. مبلغ الالتزامات المعترف بها في تاريخ البيانات المالية فيما يخص القروض الميسرة الخاضعة لمتطلبات الأصول المُحولة؛ و

ج. وجود أي مقبوضات مقدمة فيما يخص المعاملات ومبالغها؛ و

ح. مبلغ أي التزامات معفاة.

239. يجب على الجهة الاتحادية أن تفصح في إيضاحات البيانات المالية ذات الغرض العام عما يلي:

أ. السياسات المحاسبية المطبقة فيما يخص الإعتراف بالإيراد؛ و

ب. الأحكام، والتغيرات في الأحكام، التي تم اتخاذها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل مهم على تحديد مبلغ وتوقيت الإيراد؛ و

ت. فيما يخص الفئات الرئيسية للإيراد من المعاملات: الأساس الذي تم بناء عليه قياس مقابل المعاملة للموارد الواردة؛ و

ث. فيما يخص الفئات الرئيسية لإيراد الضرائب والإيراد من المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى التي لا يمكن للجهة الاتحادية قياسها بموثوقية خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة أو الحدث المُعادل فيما يخص المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى: معلومات عن طبيعة الضريبة أو المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى؛ و

ج. طبيعة وأنواع الفئات الرئيسية للوصايا والهبات والتبرعات بحيث تظهر بشكل منفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المُستلمة؛ و

ح. معلومات نوعية وكمية عن الخدمات العينية التي قد تم الإعتراف بها.

240. قد يكون لدى الجهة الاتحادية معاملة إيراد تكون فيها الجهة مجبرة على الوفاء بواجب تجاه الطرف المقابل في المعاملة أو على فرض تكلفة عليه، وقد لا تكون القيمة الاسمية لمعاملة الإيراد قابلة للتحصيل دائما. وقد يحدث ذلك عندما تكون الجهة الاتحادية مجبرة بموجب تشريع، أو سلطة، أو عمليات قانونية، أو آليات أخرى، وقد لا يكون لدى الطرف المقابل القدرة على الدفع أو النية للدفع. وتتضمن الأمثلة على هذه المعاملات الإيراد من الضرائب أو الغرامات التي ليس لها ترتيبات ملزمة، أو الإيراد من الوفاء بواجب امتثال عن طريق تقديم سلع أو خدمات إلى طرف ثالث مستفيد في ترتيب ملزم. ويجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عما يأتي:

أ. وصف للتشريع أو القرار الذي يُجبر طرفا في معاملة الإيراد على الوفاء بواجباته تجاه الجهة الاتحادية في معاملة الإيراد؛ و

ب. مبلغ الإيراد من هذه المعاملات الذي تم الاعتراف به بعد تطبيق الفقرتين 38 و135 من هذا المعيار، أو مبلغ الإيراد المعترف به بعد الأخذ في الاعتبار امتياز سعري ضمني نتيجة لتطبيق الفقرة 145؛ و

ت. المبلغ من هذه المعاملات الذي لم يتم الإعتراف به على أنه إيراد، نظرا لأنه لم يكن من المحتمل تحصيل المقابل، أو نظرا لأن المبلغ من هذه المعاملات الذي لم يتم الإعتراف به على أنه إيراد نظرًا لاعتباره امتيازا سعريا ضمنيا؛ و

ث. إذا كان مقابل المعاملة قد تم تخفيضه بعد الأخذ في الاعتبار امتياز سعري ضمني نتيجة لتطبيق الفقرة 145، يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عما يلي:

✓ المبلغ من هذه المعاملات الذي تم الإعتراف به على أنه إيراد بعد تحديد الامتياز السعري الضمني؛ و

✓ المبلغ من هذه المعاملات الذي لم يتم الإعتراف به على أنه إيراد، نظرا لاعتباره امتيازا سعريا ضمنيا.

المثال 11.47 -الإفصاح عن الخدمات العينية غير المعترف بها

تتمثل السياسات المحاسبية لجهة اتحادية (في قطاع الصحة) في أن يتم الإعتراف بالخدمات التطوعية المُستلمة على أنها أصول وإيراد إذا استوفت تعريف الأصل وشروط الإعتراف على أنها أصول.
وتستعين الجهة الاتحادية بخدمات المتطوعين بوصف ذلك جزءا من برنامج منظم. ويتمثل الهدف الرئيسي للبرنامج في إكساب المتطوعين اطلاعا على بيئة الجهة الاتحادية، وتشجيع مهنة التمريض. ويجب أن يكون سن المتطوعين 18 سنة على الأقل ويُتطلب منهم في البداية أن يقدموا التزاما بالعمل لمدة 6 أشهر في مناوبة واحدة صباحية أو مسائية مدتها 4 ساعات كل أسبوع. وتتكون المناوبة الأولى لكل متطوع من جلسة تدريبية تهيئية. وتسمح العديد من الجامعات لطلابها بالقيام بهذا العمل بوصفه جزءا من برنامجهم التعليمي. ويعمل المتطوعون تحت توجيه ممرض مرخص أو ممرضة مرخصة ويؤدون مهام غير تمريضية مثل زيارة المرضى والقراءة للمرضى. ولا تدفع الجهة الاتحادية للمتطوعين، ولا تقوم الجهة بتعين موظفين لأداء أعمال المتطوعين فيما لو لم يكن المتطوعون متاحون.

المثال 11.47 -الإفصاح عن الخدمات العينية غير المعترف بها

تحلل الجهة الاتحادية الاتفاقيات التي أبرمتها مع المتطوعين وتتوصل إلى التالي:

- أنه على الأقل لمدة الأشهر الستة الأولى لكل متطوع جديد، فإن لدى الجهة الاتحادية السيطرة الكافية على الخدمات التي يتعين تقديمها من قبل المتطوع وأنها تتلقى إمكانية خدمة محتملة من المتطوعين تستوفي تعريف الأصل.
- كما تتوصل الجهة الاتحادية إلى أنها لا يمكنها أن تقيس بموثوقية القيمة العادلة للخدمات المقدمة من قبل المتطوعين نظرا لأنه لا توجد وظائف مُعادلة مدفوعة الأجر سواء في الجهة الاتحادية أو في مرافق الرعاية الصحية أو الرعاية المجتمعية الأخرى.
- ولا تعترف الجهة الاتحادية بالخدمات العينية المقدمة من قبل المتطوعين.

تفصح الجهة الاتحادية عن عدد ساعات الخدمة المقدمة من قبل المتطوعين خلال فتره البيانات المالية وعن وصف للخدمات المقدمة.

إفصاحات خاصة بالإيراد من المعاملات التي ليس لها ترتيبات ملزمة

241. ستكون الجهة الاتحادية قادرة في العديد من الحالات على قياس الأصول والإيراد الناشئين عن معاملات الضرائب والمساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى، باستخدام النماذج الإحصائية على سبيل المثال. وبالرغم من ذلك، قد تكون هناك ظروف استثنائية تكون فيها الجهة غير قادرة على قياس الأصول والإيراد الناشئين بموثوقية إلى أن تنقضي فترة قوائم مالية واحدة أو أكثر منذ وقوع الحدث الخاضع للضريبة أو الحدث المُعادل فيما يخص المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى. وفي هذه الحالات، تقدم الجهة الاتحادية إفصاحات عن طبيعة الفئات الرئيسية للضرائب أو المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى التي لا يمكن قياسها بموثوقية، وبالتالي الاعتراف بها، خلال فترة البيانات المالية التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة أو الحدث المُعادل فيما يخص المساهمات والرسوم الإلزامية الأخرى.

242. يتطلب من الجهة الاتحادية أن تُفصح عن وجود مقبوضات مقدمة. تنطوي هذه الالتزامات على مخاطر تتمثل في أن الجهة الاتحادية ستضطر إلى التخلي عن منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة محتملة إذا لم يقع الحدث الخاضع للضريبة، أو إذا لم يصبح ترتيب التحويل ملزما.

243. يتطلب من الجهة الاتحادية أن تقدم إفصاحات عن طبيعة وأنواع الفئات الرئيسة للوصايا والهبات والتبرعات التي تلقتها. وتُستلم هذه التدفقات من الموارد وفقًا لتقدير مُقدِّم الموارد، مما يعرض الجهة لمخاطر تغير هذه المصادر للموارد بشكل مهم في الفترات المستقبلية.

244. تُشجع الجهات الاتحادية التي لا تعترف بالخدمات العينية في صلب البيانات المالية ذات الغرض العام بقوة على الإفصاح عن معلومات نوعية حول طبيعة وأنواع الفئات الرئيسية للخدمات العينية المُستلمة، وعلى وجه الخصوص إذا كانت تلك الخدمات العينية المُستلمة جزءا لا يتجزأ من عمليات الجهة الاتحادية. وسيحدد القدر الذي تعتمد به الجهة الاتحادية على فئة من الخدمات العينية الإفصاحات التي تقدمها فيما يخص تلك الفئة.

245. عندما تستوفي الخدمات العينية تعريف الأصل وشروط الاعتراف على أنها أصل، يجوز للجهات الاتحادية أن تختار الإعتراف بهذه الخدمات العينية وقياسها بقيمتها العادلة. تُشجع الفقرة السابقة الجهة الاتحادية بقوة على تقديم إفصاحات نوعية حول طبيعة وأنواع جميع الخدمات العينية المُستلمة، سواء كان يتم الاعتراف بها أم لا. وقد تساعد مثل هذه الإفصاحات المستخدمين على اتخاذ أحكام مدروسة حول (أ) المساهمة التي تقدمها مثل هذه الخدمات في تحقيق أهداف الجهة خلال فترة البيانات المالية، و(ب) اعتماد الجهة على مثل هذه الخدمات لتحقيق أهدافها في المستقبل.

إفصاحات خاصة بالإيراد من المعاملات التي لها ترتيبات ملزمة

246. يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن جميع المبالغ التالية لفترة البيانات المالية ما لم يتم عرض هذه المبالغ بشكل منفصل في بيان الأداء المالي وفقا لمعايير أخرى:

أ. الإيراد المعترف به من الترتيبات الملزمة التي لها واجبات امتثال، بشكل منفصل عن مصادر إيرادها الأخرى؛ و

ب. أية خسائر انخفاض في القيمة مُعترف بها (وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 41) على أية ذمم مدينة أو أصول ترتيبات ملزمة ناشئة عن الترتيبات الملزمة للجهة الاتحادية، والتي يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الانخفاض في القيمة الناشئة عن الترتيبات الملزمة الأخرى.

247. تفرض واجبات الامتثال قيودًا على استخدام الأصول، مما يؤثر على عمليات الجهة الاتحاديّة. ويساعد الإفصاح عن مبلغ الالتزامات المعترف بها فيما يخص واجبات الامتثال المستخدمين في اتخاذ أحكام حول قدرة الجهة على استخدام أصولها وفقًا لتقديرها الخاص. وتُشجع الجهات الاتحاديّة على تفصيل المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بحسب الفئة مبلغ الالتزامات المعترف بها في تاريخ البيانات المالية فيما يخص الأصول المحولة الخاضعة لواجبات امتثال.

تفصيل الإيراد

248. يجب على الجهة الاتحاديّة أن تُفصل الإيراد المعترف به من الترتيبات الملزمة إلى فئات تُبيّن كيفية تأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم اليقين بشأن الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية.

249. وبالتالي، فإن مدى تفصيل إيراد الجهة الاتحاديّة لأغراض هذا الإفصاح يعتمد على الحقائق والظروف التي تتعلق بالترتيبات الملزمة الخاصة بالجهة. وقد يلزم بعض الجهات الاتحاديّة أن تستخدم أكثر من نوع واحد من الفئات لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة أعلاه المتعلق بتفصيل الإيراد. وقد تحقق جهات اتحاديّة أخرى الهدف باستخدام نوع واحد فقط من الفئات لتفصيل الإيراد.

250. عند اختيار نوع الفئة (أو الفئات) التي سيتم استخدامها لتفصيل الإيراد، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار كيفية عرض المعلومات المتعلقة بإيرادها للأغراض الأخرى، بما في ذلك جميع ما يلي:

أ. الإفصاحات المقدمة خارج البيانات المالية (على سبيل المثال، في التقارير السنوية أو العروض التقديمية لأصحاب المصلحة)؛ و

ب. المعلومات التي يتم الاطلاع عليها بشكل منتظم لتقييم الأداء المالي للقطاعات؛ و

ت. المعلومات الأخرى المماثلة لأنواع المعلومات المحددة في الفقرتين (أ) و(ب) والتي تستخدمها الجهة الاتحادية أو مستخدمو البيانات المالية للجهة الاتحادية لتقييم الأداء المالي للجهة أو اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد.

251. تتضمن أمثلة الفئات التي قد تكون مناسبة، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

أ. نوع واجب الامتثال؛ و
ب. المنطقة الجغرافية (على سبيل المثال، البلد أو المنطقة)؛ و
ت. سوق أو نوع مقدم موارد المشتري (على سبيل المثال، مقدمو الموارد الحكوميون ومقدمو الموارد غير الحكوميين)؛ و
ث. نوع الترتيب الملزم (على سبيل المثال، الترتيبات الملزمة ذات السعر الثابت والترتيبات الملزمة التي يتحدد سعرها تبعا لمدة العمل والمواد المستخدمة)؛ و
ج. مدة الترتيب الملزم (على سبيل المثال، الترتيبات الملزمة قصيرة الأجل والترتيبات الملزمة طويلة الأجل)؛ و
ح. توقيت تحويل السلع أو الخدمات (على سبيل المثال، إيراد السلع أو الخدمات المحولة إلى مشترين أو أطراف ثالثة مستفيدة عند نقطة زمنية وإيراد السلع أو الخدمات المحولة على مدى فترة زمنية)؛ و
خ. قنوات المبيعات (على سبيل المثال، السلع المقدمة بشكل مباشر إلى مشترين أو أطراف ثالثة مستفيدة والسلع المقدمة من خلال وسطاء)؛ و
د. الإيراد المكتسب من تقديم السلع أو الخدمات إلى أطراف ثالثة مستفيدة.

252. إضافة لذلك، يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن الإيراد المفصل ومعلومات الإيراد المُفصح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه.

أرصدة الترتيبات الملزمة

253. يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن جميع ما يلي:

أ. الأرصدة الافتتاحية والختامية للذمم المدينة وأصول الترتيبات الملزمة والتزامات الترتيبات الملزمة، إذا لم يتم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل لأي سبب آخر؛ و
ب. الإيراد المعترف به في فترة البيانات المالية الذي كان مُضمنا في رصيد التزامات الترتيبات الملزمة في بداية الفترة؛ و
ت. الإيراد المعترف به في فترة البيانات المالية من واجبات الامتثال التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغيرات في مقابل المعاملة).

254. يجب على الجهة الاتحادية أن توضح كيف يتعلق توقيت الوفاء بواجبات الامتثال الخاصة بها بالتوقيت المعتاد للدفع وأثر تلك العوامل على أرصدة أصول الترتيبات الملزمة وأرصدة التزامات الترتيبات الملزمة. ويجوز استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

255. يجب على الجهة الاتحادية أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة أصول الترتيبات الملزمة وأرصدة التزامات الترتيبات الملزمة خلال فترة البيانات المالية. ويجب أن يتضمن التوضيح معلومات

نوعية ومعلومات كمية. وتتضمن الأمثلة على التغيرات في أرصدة الجهة الاتحادية من أصول الترتيبات الملزمة وأرصدة التزامات الترتيبات الملزمة أياً مما يلي:

أ. التغيرات بسبب تجميع العمليات في القطاع العام؛ و
ب. التعديلات الاستدراكية التراكمية على الإيراد التي تؤثر على أصل الترتيب الملزم المقابل للإيراد أو على التزام الترتيب الملزم المقابل للإيراد، بما في ذلك القيود التعديلية الناشئة عن تغير في قياس التقدم، أ تغير في تقدير مقابل المعاملة (بما في ذلك أي تغيرات في تقييم ما إذا كان تقدير المقابل المتغير مقيدا)، أو تعديل على الترتيب الملزم؛ و
ت. الانخفاض في قيمة أصل الترتيب الملزم؛ و
ث. حدوث تغير في الإطار الزمني الذي يصبح فيه الحق في الحصول على المقابل غير مشروط (أي الذي يُعاد فيه تصنيف أصل الترتيب الملزم إلى ذمة مدينة)؛ و
ج. حدوث تغير في الإطار الزمني الذي يتم فيه الوفاء بواجب الامتثال (أي الذي يتم فيه الاعتراف بالإيراد الناشئ عن التزام الترتيب الملزم).

واجبات الامتثال

256. يجب على الجهة الاتحادية أن تفصح عن معلومات عن واجبات الامتثال الخاصة بها في الترتيبات الملزمة، بما في ذلك وصف لجميع ما يلي:

أ. متى تفي الجهة الاتحادية عادة بواجبات الامتثال الخاصة بها (على سبيل المثال، عند الشحن أو عند التسليم أو بالتزامن مع تقديم الخدمات أو عند إنجاز الخدمة)، بما في ذلك متى يتم الوفاء بواجبات الامتثال في ترتيب الفوترة والشحن لاحقا؛ و
ب. شروط الدفع المهمة (على سبيل المثال، متى يكون الدفع عادة مستحقا، وما إذا كان الترتيب الملزم يحتوي على مكون تمويل مهم، وما إذا كان مبلغ المقابل متغيرا، وما إذا كان تقدير المقابل المتغير عادة مقيدا)؛ و
ت. طبيعة واجبات الامتثال التي قد تعهدت الجهة الاتحادية بالوفاء بها، مع تسليط الضوء على أي واجبات امتثال تتمثل في الترتيب لقيام طرف آخر بتكبد واجبات الامتثال (أي ما إذا كانت الجهة الاتحادية تتصرف على أنها وكيل)؛ و
ث. الواجبات الخاصة بالمرتجعات ورد الأموال والواجبات المماثلة الأخرى؛ و
ج. أنواع الضمانات الخاصة بالسلع أو الخدمات المقدمة والواجبات المتعلقة بهذه الضمانات.

مقابل المعاملة المخصص لواجبات الامتثال المتبقية

257. يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن المعلومات التالية حول واجبات الامتثال المتبقية الخاصة بها:

أ. المبلغ المجمع لمقابل المعاملة المخصص لواجبات الامتثال التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئيا) كما في نهاية فترة البيانات المالية؛ و

ب. توضيح لمتى تتوقع الجهة الاتحادية أن تعترف بالمبلغ المُفصح عنه وفقا للفقرة أعلاه (أ) على أنه إيراد، ويجب على الجهة أن تُفصح عن هذا التوضيح بإحدى الطريقتين التاليتين:

- ✓ على أساس كمي باستخدام النطاقات الزمنية الأنسب لمدة واجبات الامتثال المتبقية؛ أو
- ✓ باستخدام المعلومات النوعية.

258. بوصفه وسيلة عملية، لا يلزم الجهة الاتحادية أن تُفصح عن المعلومات الواردة في الفقرة السابقة فيما يخص واجب الامتثال طالما أن يكون واجب الامتثال جزءا من ترتيب ملزم مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو أقل.

259. يجب على الجهة الاتحادية أن توضح بشكل نوعي ما إذا كانت تطبق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة السابقة وما إذا كان أي مقابل من الترتيبات الملزمة لم يتم تضمينه في مقابل المعاملة، وبالتالي، غير مُدرج ضمن المعلومات المُفصح عنها وفقا للفقرة 257. فعلى سبيل المثال، لن يتضمن تقدير مقابل المعاملة أي مبالغ تقديرية للمقابل المتغير تكون مقيدة.

الأحكام المهمة في تطبيق هذا المعيار

تحديد توقيت الوفاء بواجبات الامتثال

260. فيما يخص واجبات الامتثال التي تفي بها الجهة الاتحادية على مدى فترة زمنية، يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن كل مما يلي:

أ. الطرق المستخدمة للإعتراف بالإيراد (على سبيل المثال، وصف لطرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيفية تطبيق تلك الطرق)؛ و

ب. شرح لماذا تُقدم الطرق المستخدمة وصفًا دقيقًا لاستخدام أو نقل السلع أو الخدمات.

261. فيما يخص واجبات الامتثال التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية، يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن الأحكام المهمة التي تم اتخاذها عند تقييم متى يتم الوفاء بواجب الامتثال.

تحديد مقابل المعاملة والمبالغ المخصصة لواجبات الامتثال

262. يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن معلومات عن الطرق والمدخلات والافتراضات المستخدمة لجميع ما يلي:

أ. تحديد مقابل المعاملة، والذي يتضمن، على سبيل المثال لا الحصر، تقدير المقابل المتغير وتعديل المقابل تبعا لتأثيرات القيمة الزمنية للنقود وقياس المقابل غير النقدي؛ و

ب. تقييم ما إذا كان تقدير المقابل المتغير مقيدا؛ و

ت. تخصيص مقابل المعاملة، بما في ذلك تقدير القيم المنفصلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها، وتخصيص الخصومات والمقابل المتغير لجزء محدد من الترتيب الملزم (إذا كان ذلك منطبقا)؛ و

ث. قياس الواجبات الخاصة بالمرتجعات والمبالغ المستردة والواجبات الأخرى المماثلة.

الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على ترتيب ملزم، أو الوفاء به، مع مُقدم الموارد

263. يجب على الجهة الاتحادية أن تصف كل مما يلي:

أ. الأحكام التي تم اتخاذها عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على ترتيب ملزم مع مُقدم الموارد (وفقا للفقرة 189 أو الفقرة 193)؛ و

ب. الطريقة التي تستخدمها الجهة لتحديد الإطفاء لكل فترة قوائم مالية.

264. يجب على الجهة الاتحادية أن تُفصح عن جميع ما يلي:

أ. الأرصدة الختامية للأصول المعترف بها من التكاليف المتكبدة للحصول على ترتيب ملزم، أو الوفاء بترتيب ملزم، مع مُقدم الموارد (وفقا للفقرة 189 أو الفقرة 193)، بحسب الصنف الرئيسي للأصول (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على ترتيبات ملزمة مع مُقدمي الموارد، وتكاليف ما قبل الترتيب الملزم وتكاليف الإعداد)؛ و

ب. مبلغ الإطفاء وأية خسائر انخفاض في القيمة مُعترف بها في فترة البيانات المالية.

الوسائل العملية

265. يتطلب من الجهة الاتحادية الافصاح عن استخدام الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 159 (المتعلقة بوجود مكون تمويل مهم) أو في الفقرة 192 (المتعلقة بالتكاليف الإضافية للحصول على ترتيب ملزم).

الأحكام الانتقالية

266. لأغراض متطلبات الانتقال الواردة في الفقرات أدناه:

أ. تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة البيانات المالية التي تطبق فيها الجهة الاتحادية هذا المعيار لأول مرة؛ و

ب. الترتيب الملزم المنجز هو ترتيب ملزم:

✓ قد أوفت فيه الجهة الاتحادية بجميع الشروط التي تم تحديدها وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 23، الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)؛ أو

✓ قد أوفت فيه الجهة الاتحادية بجميع تعهداتها التي تم تحديدها وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 9، الإيراد من المعاملات التبادلية ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 11، عقود الإنشاء.

267. يجب على الجهة الاتحادية أن تُطبق هذا المعيار باستخدام الطريقة التالية:

أ. بأثر رجعي مع الإعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقا للفقرات أدناه.

268. إذا اختارت الجهة الاتحادية أن تطبق هذا المعيار- بأثر رجعي مع الإعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي -، يجب على الجهة الاتحادية أن تعترف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للفائض المتراكم (أو أي مكون آخر في صافي الأصول/حقوق الملكية، حسبما يكون مناسبا) لفترة البيانات المالية السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي. وبموجب هذه الطريقة الانتقالية، يجوز للجهة الاتحادية أن تختار تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي فقط على الترتيبات الملزمة التي لا تكون ترتيبات ملزمة منجزة في تاريخ التطبيق الأولي.

269. يجوز للجهة الاتحادية التي تطبق هذا المعيار بأثر رجعي مع الإعتراف بالأثر التراكمي أن تستخدم أيضا الوسيلة العملية الموضحة في الفقرة اللاحقة، إما:

أ. فيما يخص التعديلات على الترتيب الملزم التي تحدث قبل بداية أبكر فترة معروضة؛ أو
ب. فيما يخص التعديلات على الترتيب الملزم التي تحدث قبل تاريخ التطبيق الأولي.

وإذا استخدمت الجهة الاتحادية هذه الوسيلة العملية، فيجب عليها أن تطبقها بشكل متسق على كل الترتيبات الملزمة وأن تُفصح عن المعلومات عن جميع المعلومات التالية:

أ. الوسيلة المستخدمة؛ و
ب. تقييم نوعي، قدر الإمكان، للأثر المقدر لتطبيق هذه الوسيلة.

270. بالنسبة للترتيبات الملزمة التي عُدِّلت قبل بداية الفترة الأقدم المعروضة، لا يُشترط على الجهة الاتحادية إعادة بيان الترتيب الملزم بأثر رجعي لتلك التعديلات على الترتيب الملزم. بدلاً من ذلك، يجب على الجهة أن تعكس الأثر الإجمالي لجميع التعديلات التي حدثت قبل بداية الفترة الأقدم المذكورة عند:

- تحديد واجبات الامتثال المُستوفى وغير المُستوفى؛
- تحديد مُقابل المعاملة؛
- تخصيص مُقابل المعاملة لواجبات الامتثال المُستوفى وغير المُستوفى.

271. فيما يخص فترات البيانات المالية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي، يجب على الجهة الاتحادية أن تقدم كلا الإفصاحين الإضافيين التاليين إذا تم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي مع الإعتراف بالأثر التراكمي:

أ. المبلغ الذي يتأثر به كل بند منفصل في البيانات المالية في فترة البيانات المالية الحالية بتطبيق هذا المعيار بالمقارنة مع معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 9، ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 11، ومعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة رقم 23؛ 9
ب. شرح لأسباب التغييرات المهمة التي تم تحديدها.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

يتعين على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2026. ويُسمح بالتطبيق المبكر. وإذا طبقت الجهة الاتحاديّة هذا المعيار مبكرًا، فيجب عليها الإفصاح عن هذا.

المراجع الفنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 47 - الإيرادات.

المعيار 48 – مصروفات التحويل

جدول محتويات معيار مصروفات التحويل

متابعة تطوير الوثيقة 1190
مقدمة 1191
التعريفات 1192
المعيار 48 - مصروفات التحويل 1194
الأحكام الانتقالية 1229
تاريخ النفاذ 1229
المراجع التقنية 1229

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بمصروفات التحويل الخاصة بهذه الحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	إعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى			

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا لمعيار المحاسبة الذي ينطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بمصروفات التحويل، متضمناً التفاصيل المتعلقة بكيفية الاعتراف بهذه المصروفات وقياسها وعرضها والإفصاح عنها ضمن البيانات المالية.

ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛
- الهيئات الاتحاديّة.

وفيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
التحويل الرأسمالي	هو تدفق نقدي أو أصل آخر ينشأ عن ترتيب ملزم مع تحديد أن المتلقي للتحويل يستحوذ أو يبني أصلًا غير ماليًا سيتم السيطرة عليه من قبل متلقي التحويل.
المقابل المنفصل	هو المبلغ الذي تنوي الجهة الإتحادية تعويض متلقي التحويل عنه مقابل الوفاء بكل التزاماته في ترتيب ملزم.
مقابل التحويل	يمثل المقابل المحول إجمالي مبلغ الموارد التي تتوقع الجهات الاتحادية تحويلها
مصروف التحويل	هو مصروف نشأ عن معاملة، بخلاف الضرائب، حيث توفر الجهة الاتحادية سلعة أو خدمة أو أصل آخر إلى جهة أخرى (قد تكون فردًا) دون الحصول على أي سلعة أو خدمة أو أصل آخر مباشرة في المقابل. مصروف التحويل هي مصروف نشأ عن معاملة، بخلاف الضرائب، حيث يوفر مقدم التحويل (الجهة الاتحادية) سلعة أو خدمة أو أصل آخر إلى جهة أخرى (متلقي التحويل، والذي قد يكون جهة إتحادية أو جهة في القطاع العام أو منظمة غير ربحية أو فردًا) دون الحصول على أي سلعة أو خدمة أو أصل آخر مباشرة في المقابل.
التزام التحويل	يعتبر التزامًا من جانب الجهة الاتحادية في الترتيب الملزم بتحويل الموارد بطريقة محددة. يشير هذا المعيار إلى التزامات الجهة الاتحادية من الترتيب الملزم بتحويل الموارد باعتبارها التزامات التحويل.
التزام واجب التحويل	هو التزام معترف به لوجود التزام تحويل واحد أو أكثر ناشئ عن ترتيب ملزم.
مُقَدم التحويل	هي الجهة الاتحادية التى توفر سلعة أو خدمة أو أصلًا آخر لجهة اخرى دون الحصول على أي سلعة أو خدمة أو أصل آخر مباشرة في المقابل.
مُتَلقي التحويل	يمثل الجهة التى تحصل على سلعة أو خدمة أو أصلًا آخر من جهة آخرى دون توفير أي سلعة أو خدمة أو أصل آخر مباشرة إلى تلك الجهة. وفي حين أن متلقي التحويل لا يوفر أي سلعة أو خدمة إلى الجهة الاتحادية، فإنه

المصطلح	التعريف
	يجوز له توفير سلعة أو خدمة إلى طرف ثالث وفقًا للترتيب الملزم بين متلقي التحويل والجهة الاتحادية.
حق التحويل	هو حق قابل للنفاذ للجهة الاتحادية في جعل متلقي للتحويل يفي بالتزاماته بالطريقة المحددة في الترتيب الملزم أو مواجهة العواقب المحددة في الترتيب الملزم.
أصل حق التحويل	هو الأصل المعترف به لوجود حق تحويل واحد أو أكثر ناشئ عن ترتيب ملزم. لا يعد أصل حق التحويل سلعة أو خدمة أو أصلًا آخر يتم الحصول عليه مباشرة من قبل الجهة الاتحادية في مقابل تحويل الموارد إلى متلقي التحويل لأن: أ. أصل حق التحويل ليس سلعة أو خدمة؛ ب. ينشأ أصل حق التحويل بسبب اختلافات التوقيت بين الوفاء بالالتزامات ذات الصلة في ترتيب ملزم، وليس نتيجة لأي تحويل إلى الجهة الاتحادية. ت. أصل حق التحويل ليس مقابلًا يوفره متلقي التحويل مقابل قيام الجهة الاتحادية بنقل الموارد إلى متلقي التحويل. إنه الحق القابل للنفاذ للوفاء متلقي التحويل بالتزاماته في الترتيب الملزم.
الترتيب الملزم	تمنح الترتيبات الملزمة حقوقًا والتزامات للأطراف في الترتيب. يدخل كل طرف في الترتيب الملزم طواعية في الترتيب ويكون قادرًا على نفاذ حقوقه والتزاماته في الترتيب.

المعيار 48 - مصروفات التحويل

المعيار 48 - مصروفات التحويل

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناءً على متطلبات المعيار رقم 48 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بمصروفات التحويل. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 48 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار مصروفات التحويل

هدف المعيار 1196
النطاق 1196
تحديد معاملة مصروفات التحويل 1198
الترتيبات الملزمة والقابلية للنفاذ 1199
مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات بدون ترتيبات ملزمة 1204
الاعتراف 1204
القياس 1205
مصروفات التحويل من المعاملات ذات الترتيبات الملزمة 1205
تحديد حقوق التحويل 1205
الاعتراف بمصروفات التحويل 1208
القياس 1217
العرض 1222

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب تطبيقها من قِبل مقدم التحويل (الجهة الاتحادية) وذلك لتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة ومبلغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد التي تصاحب المصروفات والتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات مصروفات التحويل.

2. لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة أعلاه، فإن هذا المعيار:

أ. يتطلب من الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار شروط المعاملة وكافة الوقائع والظروف ذات الصلة لتحديد نوع معاملة مصروفات التحويل؛ و
ب. ينص على المتطلبات المحاسبية لمعاملة مصروفات التحويل

النطاق

3. ينطبق هذا المعيار على الجهات الاتحادية المشمولة بتطبيق دليل معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الاتحادية والمفصلة في مقدمة الدليل. يجب على الجهة الاتحادية التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، تطبيق هذا المعيار في محاسبة مصروفات التحويل كما هو محدد في هذا المعيار، بما في ذلك مصروفات التحويل المتكبدة للتحويلات الرأسمالية.

4. لا ينطبق هذا المعيار على:

أ. الإيجارات كما هي محددة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 43 "الإيجارات"؛
ب. المساهمات من المالكين والتوزيعات إليهم؛
ت. ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 32 "ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح"؛
ث. منافع الموظفين كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 39 "منافع الموظفين"؛
ج. الأدوات المالية، بما في ذلك القروض الميسرة، كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؛
ح. المنافع الإجتماعية كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 42 "المنافع الإجتماعية"؛

5. قد يكون الترتيب الملزم جزئيًا ضمن نطاق هذا المعيار وجزئيًا ضمن نطاق معايير أخرى:

أ. إذا حددت المعايير الأخرى كيفية الاعتراف بشكل منفصل و/أو القياس الأولي لجزء أو أكثر من الترتيب الملزم، فيجب على الجهة الاتحادية أولاً تطبيق متطلبات الفصل و/أو القياس في تلك المعايير. يجب على الجهة الاتحادية استبعاد المبلغ المخصص لجزء (أو أجزاء) الترتيب الملزم من مقابل التحويل أو أي تحويل آخر للموارد الذي يتم قياسه مبدئيًا وفقًا لمعايير أخرى ويجب تطبيق الفقرات من 28 إلى 80 للمحاسبة عن مبلغ التحويل أو أي تحويل آخر للموارد المتبقي (إن وجد)؛ و
ب. إذا لم تحدد المعايير الأخرى كيفية فصل و/أو القياس الأولي لجزء أو أكثر من الترتيب الملزم، فيجب على الجهة الاتحادية تطبيق هذا المعيار على الترتيب الملزم بالكامل.

6. يركز نطاق هذا المعيار على وضع المبادئ والمتطلبات عند المحاسبة عن مصروفات التحويل، حيث تقدم جهة اتحادية سلعة أو خدمة أو أصل آخر إلى جهة أخرى دون الحصول مباشرة على أي سلعة أو خدمة أو أصل آخر في المقابل.
7. لا يتناول هذا المعيار المعاملات التي تحصل فيها الجهة الاتحادية على أي سلعة أو خدمة أو أصل آخر في مقابل السلعة أو الخدمة أو الأصل الذي تحوله إلى طرف آخر. يتم احتساب مثل هذه المعاملات وفقًا لمعايير أخرى.

المثال 48.1 - معاملة تحويل يقدم فيها الطرف الآخر سلعا وخدمات

أبرمت وزارة المالية ترتيباً ملزماً لشراء مركبة من وكالة مركباتمقابل 30,000 درهم إماراتي. وبموجب شروط الترتيب الملزم، ستقدم وكالة المركبات أيضًا خدمات الصيانة لمدة ثلاث سنوات بعد تسليم المركبة.

- الحالة (أ) تقديم المركبة لوزارة المالية:

يتطلب الترتيب الملزم من وكالة المركبات نقل المركبة وتوفير خدمات الصيانة اللاحقة لوزارة المالية.

لا يؤدي الترتيب الملزم إلى نشوء مصروفات التحويل لوزارة المالية، حيث ستحصل على المركبة وخدمات الصيانة مباشرة مقابل دفع المبلغ وقدره 30,000 درهم إماراتي. وبالتالي، فإن الترتيب الملزم خارج نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 48 "مصروفات التحويل". على وزارة المالية تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 45 "الممتلكات والآلات والمعدات"، في المحاسبة عن شراء المركبة والتكاليف اللاحقة المتكبدة للإصلاح والصيانة.

- الحالة (ب) تقديم المركبة لمنظمة محلية:

في هذا السيناريو المنفصل، يتطلب الترتيب الملزم من وكالة المركبات نقل المركبة وتوفير خدمات الصيانة اللاحقة لمنظمة محلية، (طرف ثالث مستفيد) بدلاً من وزارة المالية.

يؤدي الترتيب الملزم إلى نشوء مصروفات التحويل لوزارة المالية، حيث ستقوم وزارة المالية بتحويل مبلغ قدره 30,000 درهم إماراتي إلى وكالة المركبات دون استلام مباشرة أي سلع أو خدمات في المقابل. (يتم تحويل المركبة وخدمات الصيانة لمنظمة محلية). على وزارة المالية (مُقدم التحويل) تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 48 في المحاسبة عن التحويل، لأنه ينشأ عن ترتيب ملزم.

المثال 48.2 - منح الأبحاث

أبرمت جهة اتحادية ترتيباً ملزماً مع جامعة، حيث تقدم الجهة الاتحادية للجامعة منحة قدرها 25 مليون درهم إماراتي لإجراء بحث حول آثار الحميات الغذائية المقيدة على الصحة العامة.

- الحالة (أ) الجهة الاتحادية تسيطر على البحث:

المثال 48.2 - منح الأبحاث

يتضمن الترتيب الملزم متطلب يقضي بأن تنقل الجامعة نتائج البحث إلى الجهة الاتحادية، بما في ذلك حقوق الملكية الفكرية و/أو براءات الاختراع التي يتم إنشاؤها.

لا يؤدي الترتيب الملزم إلى نشوء مصروفات التحويل للجهة الاتحادية، حيث ستحصل الجهة الاتحادية على نتائج البحث مباشرة (بما في ذلك حقوق الملكية الفكرية و/أو براءات الاختراع) من البحث وذلك مقابل تقديم المنحة كمقابل. وبالتالي، فإن الترتيب الملزم خارج نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 48. على الجهة الاتحادية تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 31 "الأصول غير ملموسة"، في المحاسبة عن الترتيب الملزم.

- الحالة (ب) الجامعة تسيطر على البحث:

لا يتطلب الترتيب الملزم من الجامعة نقل نتائج البحث إلى الجهة الاتحادية. بل إن الجامعة تحتفظ بالسيطرة على البحث، بما في ذلك حقوق الملكية الفكرية و/أو براءات الاختراع التي يتم إنشاؤها.

يؤدي مثل هذا الترتيب الملزم إلى نشوء مصروفات تحويل للجهة الاتحادية، حيث تقوم الجهة الاتحادية بنقل المنحة (المقابل) إلى الجامعة دون الحصول مباشرة على أي سلع أو خدمات في المقابل. وعلى الجهة الاتحادية (مُقدم التحويل) تطبيق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 48 في المحاسبة عن المعاملة، لأنها نشأت عن ترتيب ملزم.

تحديد معاملة مصروفات التحويل

8. تقوم الجهة الاتحادية بالمحاسبة عن التحويل بناء على ما إذا كانت المعاملة تؤدي إلى الاعتراف بالأصل أم لا. عندما يؤدي التحويل إلى الاعتراف بأصل، يتم إلغاء الاعتراف بالأصل عندما (أو بالتزامن مع) انقضاء حقوق الجهة الاتحادية من ترتيب التحويل. بالنسبة للتحويلات التي لا تؤدي إلى الاعتراف بأصل، يتم الاعتراف بمصروف التحويل:

   أ. عندما تفقد الجهة الاتحادية السيطرة على الموارد المحولة؛ أو
   ب. عندما تتحمل الجهة الاتحادية التزامًا بنقل الموارد ويتم الاعتراف بالتزام عن ذلك.

إن تحديد ما إذا كانت المعاملة تنشأ عن ترتيب ملزم يؤثر على هذا التقييم، حيث توفر الحقوق والالتزامات من الترتيب الملزم مدخلات لتقييم معايير الاعتراف بالأصول وما إذا كان هناك التزام بنقل الموارد.

9. تطبق الجهات الاتحادية الإرشادات المتعلقة بالاعتراف والقياس في هذا المعيار على النحو التالي:

أ. تتم المحاسبة عن مصروفات التحويل من المعاملات بدون ترتيبات ملزمة (المشار إليها هنا بمصروفات التحويل بدون ترتيبات ملزمة) فتُطبَّق الفقرات 28-31؛ و
ب. تتم المحاسبة عن مصروفات التحويل من المعاملات بترتيبات ملزمة (المشار إليها هنا بمصروفات التحويل ذات ترتيبات ملزمة) فتُطبَّق الفقرات 32-80.

10. يحدد هذا المعيار المحاسبة عن التحويل الفردي. ومع ذلك، كوسيلة عملية، تطبق الجهة الاتحادية هذا المعيار على محفظة من التحويلات ذات الخصائص المتشابهة إذا كانت الجهة الاتحادية تتوقع بشكل معقول أن التأثيرات على البيانات المالية لتطبيق هذا المعيار على المحفظة لن تختلف بشكل جوهري عن تطبيق هذا المعيار على التحويلات الفردية داخل تلك المحفظة. لا تتمتع التحويلات بدون ترتيبات ملزمة والتحويلات ذات الترتيبات الملزمة بخصائص متشابهة ولا يتم المحاسبة عنها في نفس المحفظة. عند المحاسبة عن محفظة، يجب على الجهة الاتحادية استخدام التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم ومكونات المحفظة.

الترتيبات الملزمة والقابلية للنفاذ

11. الترتيب الملزم هو الترتيب الذي يمنح حقوقًا والتزامات قابلة للتنفيذ على أطراف الترتيب. يدخل كل طرف في الترتيب الملزم طواعية ويكون قادرًا على نفاذ حقوقه والتزاماته في الترتيب. يشير هذا المعيار إلى التزامات الجهة الاتحادية باعتبارها "التزامات تحويل". تتمتع الجهة الاتحادية أيضًا بحقوق في جعل متلقي التحويل يفي بالتزاماته. يشير هذا المعيار إلى هذه الحقوق باعتبارها "حقوق تحويل".

12. لكي يكون الترتيب ملزمًا، يجب أن يكون قابلاً للنفاذ من خلال الوسائل القانونية أو ما يعادلها. يمكن أن تنشأ قابلية النفاذ من طرق مختلفة، طالما أن الطريقة (الطرق) توفر للجهة الاتحادية القدرة على تنفيذ شروط الترتيب الملزم وتحميل الأطراف المسؤولية عن الوفاء بالالتزامات المنصوص عليها.

المثال 48.3 - تحديد ما إذا كان يوجد ترتيب ملزم أم لا

يتعين على جهة الاتحادية أن تتولى تنفيذ برامج اجتماعية مختلفة؛ ومع ذلك، ليس لديها الموارد الكافية لتنفيذ هذه البرامج بدون مساعدة. تقرر الحكومة الاتحادية تحويل 10 مليون درهم إماراتي من الأموال إلى الجهة الاتحادية للمساعدة في برامجها الاجتماعية. يتم توثيق تفاصيل التحويل في "اتفاقية تمويل". ومع ذلك، فإن الاتفاقية لا تؤدي إلى التزام الحكومة الاتحادية بتحويل الأموال ولا تمنح الحكومة الاتحادية أي حقوق لإجبار الجهة الاتحادية على التصرف بطريقة محددة.

نظرًا لأن الاتفاقية لا تمنح الحكومة الاتحادية حقوقًا والتزامات، فهي ليست ترتيبًا ملزمًا. يجب على الحكومة الاتحادية تطبيق المبادئ المحاسبية الواردة في الفقرات 28-31 من هذا المعيار للمحاسبة عن التحويل.

13. تأخذ الجهة الاتحادية في عين الاعتبار الجوهر وليس الشكل القانوني للترتيب، عندما تحدد ما إذا كان الترتيب قابلاً للنفاذ. يعتمد تقييم ما إذا كان الترتيب قابلاً للنفاذ على قدرة الجهة الاتحادية على تنفيذ الشروط والأحكام المحددة للترتيب ووفاء الأطراف الأخرى بالالتزامات المنصوص عليها.

14. يتضمن الترتيب الملزم كلًا من الحقوق والالتزامات القابلة للنفاذ لطرفين أو أكثر من الأطراف المعنية. وتكون الحقوق والالتزامات القابلة للنفاذ لكل طرف ضمن الترتيب الملزم مترابطة وغير قابلة للفصل.

15. يمكن إثبات الترتيبات الملزمة بعدة طرق. فيمكن أن يكون الترتيب الملزم خطيا أو شفهيًا أو ضمنيًا من خلال الممارسات المألوفة الخاصة بالجهة الاتحادية أو القطاع. تختلف الممارسات والعمليات المتبعة في إنشاء الترتيبات الملزمة مع متلقي التحويلات عبر القطاعات والجهات. بالإضافة إلى ذلك، قد تختلف

داخل الجهة الاتحادية (على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة مُتَلقي التحويل، أو طرف ثالث مستفيد، أو طبيعة السلع، أو الخدمات المتعهد بها). غالبا ما يكون الترتيب ملزم، ولكن ليس دائما كتابيا، في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الطرفين. قد ينشأ الترتيب الملزم من عقود قانونية أو من خلال وسائل معادلة أخرى مثل الطرق القانونية (على سبيل المثال، من خلال السلطة التشريعية أو التنفيذية و/أو توجيهات مجلس الوزراء أو توجيه وزاري). يمكن للسلطة التشريعية أو التنفيذية إنشاء ترتيبات قابلة للنفاذ، مشابهة للترتيبات التعاقدية، إما بمفردها أو بالتزامن مع العقود القانونية بين الاطراف. يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار هذه الممارسات والعمليات عند تحديد ما إذا كانت الاتفاقية مع متلقي التحويل تُنشئ حقوقًا والتزامات قابلة للنفاذ ومتى تُنشئها.

16. يتضمن الترتيب الملزم التزامًا واحدًا على الأقل لأن قابلية تنفيذه تجعل الجهة الاتحادية مسؤولة عن الوفاء بالالتزامات المنصوص عليها في الترتيب، وتفرض المساءلة على الجهة الاتحادية القليل من البدائل الواقعية لتجنب نقل الموارد أو قد لا تتيح لها أي بدائل على الإطلاق.

17. عندما لا يتم الوفاء بالترتيب الملزم بالكامل، لا يجوز للجهة الاتحادية الاعتراف بأي أصل أو التزام أو مصروف مرتبط بالترتيب الملزم. يبدأ الاعتراف بالأصول والالتزامات والمصروفات عند بدأ أحد أطراف الترتيب الملزم في الوفاء بالتزاماته بموجب الترتيب.

18. يكون الترتيب الملزم غير قابل للنفاذ على الإطلاق إذا تم استيفاء المعيارين التاليين:

أ. لم تدفع الجهة الاتحادية بعد، ولم تلتزم بعد بدفع أي مقابل لمتلقي التحويل مقابل وفاء متلقي التحويل بأي من التزامات الامتثال الخاصة به في الترتيب الملزم؛ و

ب. لم يبدأ متلقي التحويل بالوفاء بأي من التزامات الامتثال الخاصة به في الترتيب الملزم.

المثال 48.4 - اتفاقية تحويل بشرط استكمال عملية التخصيص

تنتهي السنة المالية للجهة الاتحادية في 31 ديسمبر. في 15 مارس 2027 أبرمت الجهة الاتحادية (مقدم التحويل) ترتيب مع الجهة حكومية محلية (متلقي التحويل) لتحويل 15 مليون درهم إماراتي إلى الجهة الحكومية المحلية، لاستخدامها في بناء بنية تحتية جديدة للحد من تلوث الهواء. ومن المقرر تحويل 10 مليون درهم إماراتي في2027، وتحويل المبلغ المتبقي وهو 5 مليون درهم إماراتي في 2028 ونظرًا لأن الحد من تلوث الهواء يمثل أولوية للجهة الحكومية المحلية، فقد بدأت الجهة الحكومية محلية في بناء البنية التحتية الجديدة بمجرد توقيع الترتيب.

ويشمل الترتيب شرطًا ينص على أن التمويل مشروط باستكمال التخصيص من قبل من قبل السلطة التشريعية. وقد أكملت السلطة التشريعية التخصيص بمبلغ 10 مليون درهم إماراتي في 31 أكتوبر 2027 وحولت على الفور 10 مليون درهم إماراتي إلى الجهة الحكومية المحلية. وبحلول الوقت الذي اكتمل فيه تخصيص مبلغ 10 مليون درهم إماراتي، كانت الحكومة المحلية قد استوفت بالفعل التزامات الامتثال المتعلقة بمبلغ 10 مليون درهم إماراتي من إجمالي التحويل. لم تكتمل عملية تخصيص مبلغ 5 مليون درهم إماراتي في عام 2027، ولكن سيتم أخذها بالاعتبار في العام التالي كجزء من عملية التخصيص لعام 2028.

عند تحديد تأثير التخصيص على الترتيب، تأخذ بالاعتبار الجهة الاتحادية الجوهر على الشكل.

المثال 48.4 - اتفاقية تحويل بشرط استكمال عملية التخصيص

- **الحالة (أ) متطلبات استكمال عملية التخصيص تتمتع بجوهر:**

تقع مسؤولية تقليل تلوث الهواء على عاتق الجهة الحكومية المحلية، ولا يوجد تشريع يلزم الجهة الاتحادية لتمويل مثل هذه المبادرات. ينص الترتيب على أن التمويل مشروط بإكمال عملية التخصيص من قبل السلطة التشريعية. كما يوضح الترتيب أن إكمال عملية التخصيص غير مؤكد، وبالتالي قد يتم تقليل التحويل أو إلغاؤه. لذلك، في هذا السيناريو، لا يُعتبر الترتيب ملزمًا حتى يتم إكمال عملية التخصيص.

تستنتج الجهة الاتحادية أنه ليس لديها التزام بتحويل مبلغ 15 مليون درهم إماراتي (10مليون درهم إماراتي في 2027 و5 مليون درهم إماراتي في(2028 حتى اكتمال عملية التخصيص. وبالتالي، في 2027 تعترف الجهة الاتحادية فقط بمصروف قدره 10 مليون درهم إماراتي ليعكس الالتزام بدفع مبلغ إلى الجهة الحكومية المحلية مقابل الوفاء بالتزامات الامتثال حتى 31 أكتوبر2027 .إذا لم تكن الجهة الحكومية المحلية قد أوفت بأي من التزامات الامتثال الخاصة بها في وقت تحويل مبلغ 10 مليون درهم، لكانت الجهة الاتحادية بدلاً من ذلك قد اعترفت بأصل حق تحويل بقيمة 10 مليون درهم.

في 31 مارس 2028، استكملت السلطة التشريعية عملية تخصيص المبلغ المتبقي وهو 5 مليون درهم إماراتي. وفي هذا التاريخ، تطبق الجهة الاتحادية الفقرات من 47 إلى 71 من معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 48 "مصروفات التحويل" لتقييم الآثار المحاسبية للمبلغ المتبقي وهو 5 مليون درهم إماراتي.

- **الحالة (ب) لا تتمتع متطلبات استكمال عملية التخصيص بجوهر:**

في هذا السيناريو، يعد الحد من تلوث الهواء أولوية لكل من الجهة الاتحادية والجهة الحكومية المحلية، وهناك تشريع ساري المفعول يتطلب من الجهة الاتحادية الاستثمار في تدابير معينة للحد من تلوث الهواء. تقع البنية التحتية التي سيتم بناؤها من قبل الجهة الحكومية المحلية ضمن نطاق هذا التشريع، وبالتالي فإن الجهة الاتحادية ملزمة قانونيًا بإكمال عملية التخصيص لتحويل مبلغ 15 مليون درهم.

تستنتج الحكومة الاتحادية أنه على الرغم من أن الترتيب ينص على أن التمويل يخضع لاستكمال عملية التخصيص، فإن هذا الشرط ليس له جوهر، حيث إن الحكومة الاتحادية ملزمة قانونًا باستكمال التخصيص لتحويل 15 مليون درهم إماراتي. عند تنفيذ الترتيب الملزم، تطبق الحكومة الاتحادية الفقرات 47-71 من معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 48 "مصروفات التحويل" لتحديد توقيت الاعتراف بأصل حق التحويل أو مصروفات التحويل.

قابلية النفاذ

19. يجب أن تكون الحقوق والالتزامات المترابطة في الترتيب قابلة للتنفيذ لتلبية تعريف الترتيب الملزم. يتم تقييم الجهة الاتحادية لقابلية النفاذ عند بدء الترتيب وعندما يشير تغيير خارجي كبير إلى احتمال حدوث تغيير في قابلية نفاذ هذا الترتيب.

20. يكون الترتيب قابلاً للنفاذ عندما يكون كل طرف من الأطراف المعنية قادرًا على تنفيذ حقوقه والتزاماته. يكون الترتيب قابلاً للنفاذ من قبل طرف آخر إذا كان الترتيب يتضمن:

    أ. حقوق والتزامات مميزة بذاتها لكل طرف في الترتيب؛ و
    ب. سبل انصاف (معالجة) في حالة عدم الإنجاز من قبل أحد الأطراف يُمكن تنفيذها من خلال آليات النفاذ المحددة.

21. يجب على الجهة الاتحادية عند تقييم قابلية النفاذ أن تأخذ في الاعتبار كيفية فرض آليات النفاذ المحددة لعواقب صريحة أو ضمنية على أي طرف أو أطراف في حال عدم الوفاء بالتزامات المتفق عليها. إذا لم تكن الجهة الاتحادية قادرة على تحديد كيفية تمكين آليات النفاذ المحددة منذ البدء للجهة الاتحادية من حيث الجوهر في جعل الأطراف الأخرى تتحمل المسؤولية عن الوفاء بالالتزامات المنصوص عليها في حال عدم الإتمام، فإن الترتيب يعتبر غير قابل للنفاذ ولا يلبي تعريف الترتيب الملزم.

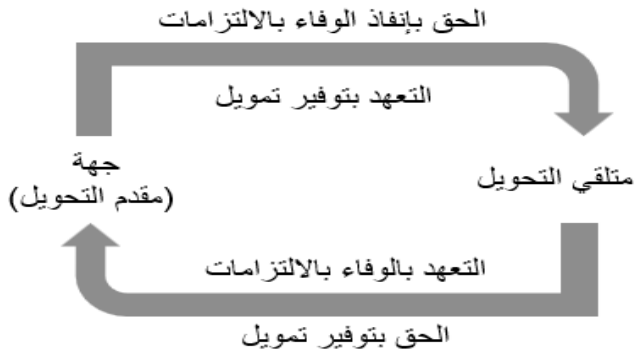
22. تنشأ قابلية النفاذ بالإجبار الذي يفرضه النظام القانوني، بما في ذلك الوسائل القانونية (النفاذ في المحاكم ذات الاختصاص، وأيضا الأحكام القضائية والسوابق القضائية التي تقضي بالامتثال لشروط الترتيب) أو الامتثال من خلال الوسائل المعادلة (مثل القوانين والأنظمة واللوائح، بما في ذلك السلطة التشريعية، التنفيذية، توجيهات مجلس الوزراء أو التوجيهات الوزارية).

23. لا يشكل بيان النية أو الإعلان العام من قبل الجهة الاتحادية، مثل تعهد الحكومة بإنفاق الأموال أو تقديم السلع أو الخدمات بطريقة معينة، بحد ذاته ترتيبًا قابلًا للنفاذ لأغراض هذا المعيار. يعتبر مثل هذا الإعلان ذو طابع عام ولا ينشئ ترتيبًا ملزمًا بين الجهة الاتحادية ومتلقي التحويل بحيث يتمتع كلا الطرفين بحقوق والتزامات. تأخذ الجهة في عين الاعتبار ما إذا كان مثل هذا الإعلان للعموم يؤدي إلى نشوء التزام غير ملزم قانونًا (إستنتاجي) وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 19، "المخصصات والالتزامات المحتملة والاصول المحتملة".

الأطراف في الترتيب الملزم

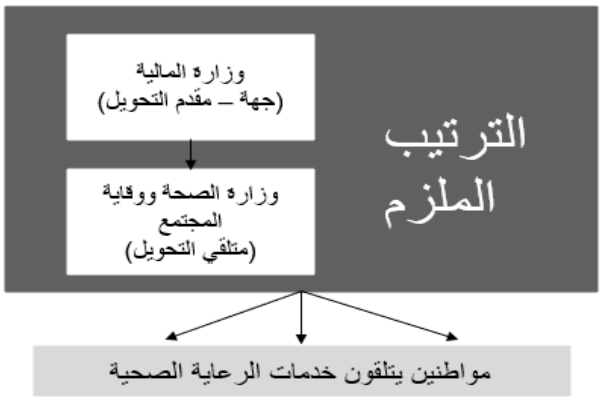
24. تتضمن الترتيبات في الحكومة الاتحادية عادة طرفين أو أكثر. ولكي يلبي الترتيب تعريف الترتيب الملزم وفقًا لأغراض هذا المعيار، يجب أن يكون لدى الطرفين على الأقل من الأطراف المشاركة في الترتيب حقوق والتزامات خاصة بكل منهما يُنشئها الترتيب، بالإضافة إلى القدرة على تنفيذ هذه الحقوق والالتزامات.

25. وبمعنى آخر، فإنه على الأقل، يجب أن تكون الجهة الاتحادية قادرة على تنفيذ الوفاء بالالتزامات التي تتحملها الجهة التي تتلقى المقابل، ويجب أن تكون الجهة التي تتلقى المقابل (متلقي التحويل) قادرة على تنفيذ التعهد بتلقي التمويل (المقابل). يتم توضيح الحد الأدنى لقابلية النفاذ في الاتجاهين في ترتيب ملزم في الرسم التوضيحي أدناه:



26. تُعتبر الأطراف المشار إليها في الترتيب الملزم والتي لا تتمتع بحقوق والتزامات قابلة للنفاذ هي أطراف ثالثة مستفيدة. في الترتيبات الملزمة متعددة الأطراف، لا يمتلك الطرف الثالث المستفيد أي حقوق لإجبار متلقي التحويل على تسليم السلع أو الخدمات.

27. مع ذلك، لكي تُصنَّف هذه الترتيبات متعددة الأطراف على أنها مصروفات تحويل ذات ترتيبات ملزمة، يجب أن تكون الجهة الاتحادية قادرة على إجبار متلقي التحويل على تسليم السلع، الخدمات أو الأصول الأخرى للاطراف الثالثة المستفيدة. في هذه الترتيبات متعددة الأطراف، لا يُعتبر متلقي التحويل وكيلًا للجهة الاتحادية، لأن متلقي التحويل يحصل على السيطرة على الموارد المُحولة من الجهة الاتحادية ويكون مسؤولًا عن تقديم السلع أو الخدمات أو الأصول الأخرى إلى الأطراف الثالثة المستفيدة.



دمج الترتيبات الملزمة

28. يجب على الجهة الاتحادية دمج ترتيبية ملزمين أو أكثر تم إبرامهما في نفس الوقت أو في أوقات متقاربة مع نفس متلقي التحويل (أو الأطراف ذات الصلة بمتلقي التحويل) وأن يحاسب على الترتيبات الملزمة باعتبارها ترتيبًا ملزمًا واحدًا إذا تم استيفاء شرط واحد أو أكثر من الشروط التالية:

أ. يتم التفاوض على الترتيبات الملزمة كحزمة واحدة بهدف واحد؛
ب. إذا كان مبلغ الموارد الذي يتعين تحويله في أحد الترتيبات الملزمة يعتمد على المقابل أو الأداء في الترتيب الملزم الآخر؛ أو
ت. إذا كانت التزامات مُتلقي التحويل بموجب الترتيبات الملزمة (أو بعض التزامات متلقي التحويل بموجب كل من الترتيبات الملزمة) هي حق تحويل واحد.

مصروفات التحويل الناشئة عن المعاملات بدون ترتيبات ملزمة

الاعتراف

29. يجب على الجهة الاتحادية الاعتراف بالمصروفات فيما يتعلق بمصروفات التحويل بدون ترتيبات ملزمة، على النحو التالي:

أ. عند نشوء التزام استنتاجي أو التزام قانوني بتحويل موارد ويؤدي إلى الاعتراف بمخصص وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19. في مثل هذه الحالات، يؤدي الاعتراف بالمخصص إلى الاعتراف بمصروف، وتسوية المخصص المعترف به لاحقًا عن طريق تحويل الموارد؛ أو
ب. إذا لم يكن هناك التزام استنتاجي أو قانوني بتحويل الموارد، عندما تتوقف الجهة عن السيطرة على الموارد؛ وعادةً ما يكون ذلك في تاريخ تحويل الموارد إلى متلقي التحويل. في مثل هذه الحالات، تقوم الجهة بإلغاء الاعتراف بالموارد التي توقفت عن السيطرة عليها وفقًا للمعايير الأخرى. (تقدم الفقرة أدناه توجيهات إضافية بشأن إلغاء الاعتراف بالموارد المحولة.)

إلغاء الاعتراف بالموارد المحولة

30. فيما يتعلق بمعاملات مصروفات التحويل سواء كانت ذات ترتيبات ملزمة أو بدون ترتيبات ملزمة:

أ. قبل تحويل أصل غير مالي إلى متلقي التحويل، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 "إنخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" لتحديد ما إذا كان هناك تغيير كبير في استخدام الأصل غير المالي، والذي يمكن أن يكون مؤشرًا على إنخفاض القيمة؛
ب. لا ينطبق ما ورد في الفقرة (أ) على الأصول المالية التي سيتم تحويلها، حيث يتم تقييم إنخفاض القيمة المحتمل للأصول المالية بشكل مستمر وفقًا لمتطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41 "الأدوات المالية"؛ و
ت. عند إلغاء الاعتراف بالموارد المحولة، يجب على الجهة الاتحادية تطبيق إرشادات إلغاء الاعتراف من المعايير الأخرى التي تنطبق على الأصول التي تم تحويلها.

القياس

31. عندما يتم الاعتراف بمخصص كما بالوضع الموضح بالفقرة 29 (أ)، يتم قياس المخصص مبدئياً ولاحقاً وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19.

32. عندما تعترف الجهة الاتحادية بمصروفات في الوقت الذي تتوقف فيه عن السيطرة على الموارد، يجب على الجهة الاتحادية قياس تلك المصروفات بالقيمة الدفترية للموارد المحولة.

مصروفات التحويل من المعاملات ذات الترتيبات الملزمة

تحديد حقوق التحويل

33. يجب على الجهة الاتحادية عند بدء الترتيب الملزم لتحويل الموارد أن تأخذ في الاعتبار حقوقها في الترتيب الملزم وأن تحدد كل حق تحويل مميز على النحو التالي:

أ. الحق في جعل متلقي التحويل يفي بالتزام منفصل عن الوفاء بالالتزامات الأخرى في الترتيب الملزم؛ أو

ب. سلسلة من الحقوق في جعل مُتلقي التحويل يفي بالتزاماته التي لها نفس الخصائص والمخاطر بشكل أساسي والتي لها نفس نمط الوفاء.

34. توفر حقوق التحويل الأساس لتوقيت الاعتراف بمصروفات التحويل. ويتطلب هذا المعيار الاعتراف بمصروفات التحويل ذات الترتيبات الملزمة عند إلغاء حق التحويل، وبالتالي يتطلب من الجهة الاتحادية تخصيص مقابل التحويل لحقوق التحويل.

35. يتم تحديد حق التحويل كحق مميز يمكن تنفيذه بشكل منفصل عن الحقوق الأخرى في الترتيب الملزم. عادةً، من منظور الجهة الاتحادية، يمكن ملاحظة ما إذا كان حق التحويل مميزاً من خلال المفاوضات المتعلقة بالترتيب الملزم.

36. يجب على الجهة الاتحادية تجميع الحقوق المتعلقة ببعضها البعض إلى أن ينتج عن التجميع حقًا مميزًا بذاته يمكن تنفيذه بشكل منفصل. ويتم تحديد هذا التجميع على أنه حق تحويل.

37. في بعض الترتيبات الملزمة، قد لا يكون من الممكن تحديد تجميعات من الحقوق التي تلزم متلقي التحويل بالوفاء بالتزاماته على أنها حقوق مميزة بذاتها. في مثل هذه الحالات، يجب على الجهة الاتحادية تحديد الترتيب الملزم على أنه حق تحويل واحد.

المثال 48.5 تحديد ما إذا كانت السلع أو الخدمات مميزة

- **الحالة (أ) السلع أو الخدمات غير مميزة:**

أبرمت وزارة الصحة ترتيب ملزم مع وزارة الطاقة والبنية التحتية لبناء مستشفى لجهة حكومية محلية التي تعتبر طرف ثالث مستفيد. وبموجب شروط الترتيب الملزم، وافقت وزارة الطاقة والبنية التحتية على القيام بأعمال الإدارة الكلية للمشروع، بما في ذلك التصميم والهندسة، وتمهيد الموقع، ووضع الأساسات، والمشتريات، وبناء الهيكل، والأنابيب، والتمديدات الكهربائية، وتركيب المعدات، والتشطيبات النهائية.

لتحديد ما إذا كان الترتيب الملزم يحتوي على أكثر من حق تحويل واحد، تقوم وزارة الصحة بتطبيق الفقرات أعلاه المتعلقة بتحديد حقوق التحويل، لتحديد ما إذا كان الحق في أداء كل خدمة يمكن تنفيذه بشكل منفصل عن الحقوق الأخرى في الترتيب الملزم.

في غير سياق الترتيب الكلي، يمكن النظر إلى الحقوق في جعل وزارة الطاقة والبنية التحتية تقوم بأداء الأنشطة الفردية مثل إدارة المشروع، والتصميم، والمشتريات، والبناء على أنها حقوق مميزة بذاتها يمكن تنفيذها بشكل منفصل. ومع ذلك، في سياق الترتيب الملزم، فإن هذه الحقوق جميعها معتمدة على بعضها البعض بشكل كبير (مثلًا، لا يمكن تنفيذ بناء الهيكل إلا بعد إتمام أنشطة التصميم والهندسة وتمهيد الموقع ووضع الأساسات والمشتريات) ومترابطة بشكل كبير (أي أن الخدمات الفردية تؤدي معًا إلى بناء مستشفى).

نظرًا لأن الخدمات في الترتيب الملزم معتمدة على بعضها البعض ومترابطة بشكل كبير، فلا يُعتبر أي من الحقوق في الترتيب الملزم مميزًا بذاته. وبنا ء عليه، كما ورد في الفقرة 36 من هذا المعيار، تقوم وزارة الصحة بدمج هذه الحقوق ذات الصلة في حق تحويل واحد.

- **الحالة (ب) السلع أو الخدمات مميزة:**

أبرمت وزارة التعليم ترتيب ملزم مع وكالة خدمات تقنية المعلومات (الوكالة) لتوفير ما يلي للجامعة (طرف الثالث المستفيد) على مدى فترة عامين:

- ← برامج الإنتاجية للموظفين (مثل برامج معالجة النصوص وجداول البيانات)؛
- ← خدمات متعلقة بالمواقع الإلكترونية؛
- ← تحديثات غير محددة للبرمجيات لأغراض أمنية؛ و
- ← دعم فني (عبر الإنترنت والهاتف) للموظفين.

توفر الوكالة السلع أو الخدمات المذكورة بشكل منفصل. تكون البرامج مماثلة لشراء برامج إنتاجية جاهز، ومن المتوقع أن توفر حسابات مستخدمين كافية للموظفين الحاليين والجدد على مدى عامين، دون الحاجة لتغيير وظيفة البرنامج خلال هذه الفترة. تشمل خدمات المواقع الإلكترونية استضافة وصيانة مواقع الجامعة ودوائرها وموظفيها. سوف تُنفذ التحديثات الأمنية بشكل دوري لمعالجة الثغرات المحتملة للهجمات الإلكترونية دون التعديل بشكل كبير على وظيفة البرمجيات أو المواقع. أخيرًا، تُقدم خدمات الدعم الفني بناءً على طلب الموظفين خلال فترة العامين.

المثال 48.5 تحديد ما إذا كانت السلع أو الخدمات مميزة

تقوم وزارة التعليم بتقييم حقوقها في الحصول على السلع أو الخدمات المقدمة من الوكالة لتحديد الحقوق التي يمكن اعتبارها مميزة وفقًا للفقرة أعلاه من هذا المعيار المتعلقة بتحديد حقوق التحويل.

تستنتج وزارة التعليم ما يلي:

- يمكن للوكالة تسليم كل سلعة أو خدمة بشكل منفصل عن السلع أو الخدمات الأخرى في الترتيب الملزم، مما يشير إلى أن الحق في الحصول على كل سلعة أو خدمة يمكن تنفيذه بشكل منفصل؛
- يمكن لهيئة التدريس في الجامعة والموظفين استخدام البرمجيات والخدمات المختلفة في الترتيب الملزم بشكل منفصل (على سبيل المثال، يمكن توفير برنامج الإنتاجية لأحد الموظفين دون الحاجة إلى موقع إلكتروني). وهذا يدعم أن الحقوق المتعلقة بالتراخيص والخدمات يمكن تنفيذها بشكل منفصل؛
- السلع أو الخدمات ليست معتمدة على بعضها وليست مترابطة بشكل كبير. فقد لاحظت وزارة التعليم أن برنامج الإنتاجية والمواقع الإلكترونية ليس متعلقين ببعضهما البعض بشكل واضح. بالإضافة إلى ذلك، بينما تقوم التحديثات الأمنية بتعديل كل من برنامج الإنتاجية والمواقع الإلكترونية، فإن هذه التحديثات لا تغير من وظائفها، والهدف منها هو حماية النظام من مخاطر الهجمات الإلكترونية. وأخيرًا، يتعلق الدعم الفني بمساعدة الموظفين في استخدام البرمجيات أو المواقع الإلكترونية دون التعديل على وظائفها.

لاحظت وزارة التعليم أيضًا أنها كانت تستطيع شراء السلع أو الخدمات المذكورة من جهات منفصلة، لكنها قررت إبرام ترتيب ملزم واحد مع الوكالة لمركزية عملية الشراء الخاصة بالجامعة والتفاوض على خصم محتمل من خلال تجميع ترخيص البرمجيات مع الخدمات في حزمة واحدة.

على أساس التقييم المذكور أعلاه، تحدد وزارة التعليم أربعة حقوق تحويل في الترتيب الملزم للسلع أو الخدمات التالية:

- برامج الإنتاجية؛
- خدمات متعلقة بالمواقع الإلكترونية؛
- التحديثات الأمنية؛ و
- الدعم الفني.

الاعتراف بمصروفات التحويل

38. عندما تقوم الجهة الاتحادية بتحويل الموارد في ترتيب ملزم قبل وفاء متلقي التحويل بالتزاماته، يتم إلغاء الاعتراف بالموارد المحولة، ويتم الاعتراف بأصل حق التحويل لحقوق التحويل الناشئة عن الترتيب الملزم. (تقدم الفقرة 30 أعلاه توجيهات إضافية بشأن "إلغاء الاعتراف بالموارد المحولة").

المثال 48.6 الاعتراف بأصل حق التحويل وإلغاء الاعتراف به لاحقًا

في هذا المثال، نواصل توضيح الحالة المقدمة في **"الحالة (ب) من المثال 5"** و**"الحالة (أ) من المثال 10"** حيث قامت وزارة التعليم بإبرام ترتيب ملزم مع وكالة خدمات تقنية المعلومات (الوكالة) لتوفير بعض السلع والخدمات للجامعة. في "الأمثلة 5 و10"، حددت وزارة التعليم حقوقها في التحويل ضمن الترتيب الملزم وتخصيصها لمقابل التحويل كما يلي:

- برامج الإنتاجية بقيمة 6 مليون درهم؛
- خدمات متعلقة بالمواقع الإلكترونية بقيمة 2 مليون درهم؛
- التحديثات الأمنية بقيمة 3 مليون درهم؛ و
- الدعم الفني بقيمة 1 مليون درهم.

ينص الترتيب الملزم على أنه يبدأ تحويل البرامج وتبدأ فترة الخدمة عندما تدفع وزارة التعليم مبلغ 12 مليون درهم (أي، تقوم وزارة التعليم بالدفع مقدمًا). عند دفع مبلغ 12 مليون درهم، تقوم الوكالة بتحويل البرامج إلى الجامعة وتبدأ فترة الخدمة التي تمتد لعامين لخدمات المواقع الإلكترونية والتحديثات الأمنية والدعم الفني.

تعترف وزارة التعليم بالمبلغ كأصل حق التحويل عند الدفع، ثم تحدد كيفية إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل بناءً على طبيعة كل حق تحويل:

- **برامج الإنتاجية:** تلاحظ وزارة التعليم أن الوكالة ملزمة فقط بتحويل برامج إنتاجية إلى الجامعة عند الدفع وليست ملزمة بتقديم خدمات إضافية مثل تحديث وظائف البرامج خلال فترة العامين. لذلك، يُعتبر حق تحويل ترخيص البرامج قد تم إلغاءه بمجرد توفير البرامج للجامعة، ويجب اعتبار 6 مليون درهم من أصل حق التحويل كمصروف في ذلك الوقت.
- **خدمات متعلقة بالمواقع الإلكترونية:** تلاحظ وزارة التعليم أن خدمات استضافة وصيانة المواقع يجب أن يتم أدائُها للجامعة بشكل مستمر طوال فترة العامين. لذلك، الطريقة المعقولة لعكس إلغاء حق التحويل هي إلغاء الاعتراف بمبلغ 2 مليون درهم من أصل حق التحويل بالتساوي، مع الاعتراف بمصروفات التحويل بمرور الوقت خلال فترة العامين (على سبيل المثال، إطفاء 83,333 درهم شهريًا كمصروف خلال فترة العامين).
- **التحديثات الأمنية وخدمات الدعم الفني:** تتعلق حقوق التحويل المتبقية لوزارة التعليم بخدمات تُقدم حسب الحاجة طوال فترة العامين. وبما أن تقدير توقيت الحاجة إلى هذه الخدمات سيكون صعبا للغاية، إن لم يكن مستحيلا، فإن الطريقة المعقولة لعكس إلغاء حقوق التحويل هي إلغاء الاعتراف بمبلغ 4 مليون درهم بالتساوي، مع الاعتراف بمصروفات التحويل بمرور الوقت خلال فترة العامين (على سبيل المثال، إطفاء 166,667 درهم شهريًا كمصروف خلال فترة العامين).

39. وعلى العكس ذلك، عندما يفي متلقي التحويل بالتزاماته في الترتيب الملزم قبل قيام الجهة الاتحادية بتحويل الموارد، فإن الترتيب يؤدي إلى نشوء التزام بالتحويل للجهة الاتحادية. ويؤدي وجود التزام بالتحويل إلى إعتراف الجهة الاتحادية بالتزام التحويل. كما يتم الاعتراف بالتزام بالتحويل عندما يكون من المرجح وجود التزام حالي بتحويل المقابل المتغير. (انظر الفقرات 71-73).

40. يجب على الجهة الاتحادية الاعتراف بالمصروفات فيما يتعلق بمصروفات التحويل ذات الترتيبات الملزمة:

أ. عند (أو بالتزامن مع) إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل؛ أو
ب. عند الاعتراف بالتزام واجب التحويل.

41. ينتج إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل عن إلغاء حقوق التحويل وفقًا لشروط الترتيب الملزم. لكل حق تحويل يتم تحديده في الفقرة 33، يتم إلغاء حق التحويل عندما لم يعد يوجد لدى الجهة الاتحادية حقوق قابلة للنفاذ وفقًا للترتيب الملزم.

مثال 48.7 - الاعتراف بالتزام واجب التحويل

أبرمت وزارة التعليم ترتيب ملزم مع دار نشر (دار النشر) لتوفير نسخ من كتب دراسية محاسبية لعدد من المدارس الثانوية في المدينة (الأطراف الثالثة المستفيدة). نظرا لأن عدد الكتب الدراسية التي تتطلبها كل مدرسة يستند إلى عدد الطلاب المسجلين في دورة المحاسبة، فإن الترتيب الملزم يحدد فقط أن وزارة التعليم ستدفع لدار النشر 30 درهمًا إماراتيًا لكل كتاب، وسيتم تحديد عدد الكتب التي سيتم توفيرها بناءً على أعداد الطلاب المسجلين في دورة المحاسبة والتي سيتم تحديدها بشكل نهائي قبل بداية العام الدراسي بشهر.

بموجب شروط الترتيب الملزم، ستقوم وزارة التعليم بتقديم أعداد الطلاب المسجلين بالإضافة إلى دفعة مقدمة بنسبة 10% من قيمة التحويل المتوقعة لدار النشر. بعد ذلك، ستقوم دار النشر بتوفير الكتب للمدارس قبل بدء الدورة بمدة لا تقل عن أسبوعين، وستدفع وزارة التعليم المبلغ المتبقي لقيمة الكتب المقدمة خلال 30 يومًا بعد استلام المدارس للكتب المشحونة.

عند الانتهاء من تسجيل الطلاب، تم تقديم أعداد الطلاب المسجلين لدار النشر، وتم شحن 19,800 كتاب إلى المدارس. لمحاسبة هذا الترتيب الملزم، تطبق وزارة التعليم الفقرات أعلاه من هذا المعيار المتعلقة " بالاعتراف بمصروفات التحويل":

- عند إبرام الترتيب الملزم، لا يتم إجراء أي قيود محاسبية حيث لم يبدأ أي من الطرفين في الوفاء بالتزاماتهما في الترتيب.
- قبل شهر من بدء الدورة، تقوم وزارة التعليم بتقديم أعداد التسجيل والدفعة المقدمة بنسبة 10% إلى دار النشر. عند دفع الدفعة المقدمة، تعترف وزارة التعليم بأصل حق التحويل بمقدار 59,400 درهم إماراتي (30 درهمًا × 19,800 كتاب × 10%):

الوصف	مدين	دائن

مثال 48.7 - الاعتراف بالتزام واجب التحويل

أصل حق تحويل	59,400	
نقد		59,400

- قبل أسبوعين من بدء الدورة، تكون دار النشر قد أوفت بالتزاماتها بالكامل من خلال تحويل الكتب إلى المدارس، ويكون حق وزارة التعليم في الحصول على الكتب قد تم إطفاؤه. تقوم وزارة التعليم بإلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل بمقدار 59,400 درهم إماراتي وتسجل المبلغ كمصروف تحويل. بالإضافة إلى ذلك، تعترف وزارة التعليم أيضًا بالتزام واجب تحويل ومصروف تحويل للمقابل غير المدفوع بمقدار 534,600 درهم إماراتي (30 درهمًا × 19,800 كتاب - 59,400 درهم إماراتي كدفعة مقدمة) بناءً على شروط الترتيب الملزم.

الوصف	مدين	دائن
مصروف التحويل	594,400	
أصل حق التحويل		59,400
التزام واجب التحويل		534,600

إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل بسبب عدم الأداء من قبل متلقي التحويل

42. بعد الاعتراف بأصل حق التحويل من قبل الجهة الاتحادية، قد يصبح متلقي التحويل غير قادر أو ممتنعا عن الوفاء بالتزاماته بموجب الترتيب الملزم. وإذا كان لدى الجهة حق قابل للنفاذ وغير مشروط في استلام النقد أو الأصول المالية الأخرى الناتجة عن شروط الترتيب الملزم، و/أو النظام القانوني، و/أو الظروف الأخرى، يجب على الجهة الاتحادية إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل والاعتراف بأصل مالي. بعد الاعتراف به، يجب على الجهة الاتحادية قياس الأصل المالي وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41"الأدوات المالية".

مثال 48.8 - إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل بسبب عدم الأداء

أبرمت وزارة الصحة (الوزارة) ترتيب ملزم مع شركة تدير عددًا من العيادات الخاصة في الإمارة (مؤسسة). وفقًا لشروط الترتيب الملزم، ستقدم الوزارة دفعة مقدمة بقيمة 1 مليون درهم إماراتي للمؤسسة لتشغيل برنامج تطعيم وإعطاء 10,000 جرعة من اللقاح للمواطنين في الإمارة خلال الـ 12 شهرًا القادمة. يتعين على المؤسسة تقديم تقارير شهرية حول عدد الجرعات التي تم إعطاؤها ومعلومات المرضى إلى الوزارة.

يحدد الترتيب الملزم أنه إذا توقفت المؤسسة عن إعطاء اللقاح أو إذا لم يتم إعطاء 10,000 جرعة في نهاية فترة الـ 12 شهرًا، يتعين على الشركة دفع 100 درهم إماراتي عن كل جرعة لم يتم إعطاؤها للوزارة. هذا الشرط لاسترجاع الأموال ينطبق بغض النظر عما إذا كانت المؤسسة قد أنفقت الأموال على الحصول على اللقاحات. (على سبيل المثال، إذا اشترت المؤسسة 10,000 جرعة فور استلامها لمليون درهم، ثم أعطت فقط 5,000 جرعة وتوقفت عن برنامج التطعيم، فسوف يتعين عليها إعادة 500,000 درهم للوزارة، حتى لو تم إنفاق المليون درهم بالكامل.) ومع ذلك، يحدد الترتيب الملزم أيضًا أن المؤسسة ليست مسؤولة عن سداد الأموال المتعلقة باللقاحات التي لا يمكن إعطاؤها بسبب حدث قوة قاهرة مثل الكوارث الطبيعية.

- **الحالة (أ) قرار المؤسسة بوقف برنامج التطعيم:**

عند دفع مبلغ 1 مليون درهم إماراتي، تعترف الوزارة بأصل حق التحويل لحق الحصول على تطعيم 10,000 جرعة من اللقاح في عيادات المؤسسة. بعد استلام 1 مليون درهم، تشتري المؤسسة وتوزع 1,000 جرعة من اللقاح على عياداتها. بعد إعطاء 500 لقاح فقط، تلاحظ المؤسسة أن إعطاء كل جرعة من اللقاح يتسبب في خسارة. نتيجة لذلك، تتخذ المؤسسة قرارًا تجاريًا وتخبر الوزارة بأنها ستتوقف عن إعطاء اللقاحات.

فيما يتعلق باللقاحات التي تم إعطاؤها، تقوم الوزارة بإلغاء الاعتراف بمبلغ 50,000 درهم إماراتي من أصل حق التحويل والاعتراف بمصروف تحويل بنفس المبلغ. فيما يتعلق بالجرعة المتبقية والبالغة 9,500، بناءً على شروط الترتيب الملزم، تطبق الوزارة الفقرة أعلاه من هذا المعيار:

- ✓ إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل بمقدار 950,000 درهم إماراتي؛ و
- ✓ الاعتراف بالذمم المدينة بمقدار 950,000 درهم إماراتي (100 درهم إماراتي × 9,500 جرعة). لا يتعلق الأمر بما إذا كانت المؤسسة قد أنفقت بالفعل 100,000 درهم لشراء اللقاحات بالنسبة

مثال 48.8 - إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل بسبب عدم الأداء

للمبلغ الذي يتعين سداده للوزارة وفقًا لشروط الترتيب الملزم. هذه الذمم المدينة تعتبر أصول مالية ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 41"الأدوات المالية" أي أن المبلغ خاضع لمتطلبات الاعتراف والقياس، بما في ذلك انخفاض القيمة، في معيار41 وليس ضمن نطاق معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 48 "مصروفات التحويل".

- **الحالة (ب) حدث قوة قاهرة يمنع إعطاء 10,000 جرعة:**

كما في "**الحالة (أ)**"، عند دفع 1 مليون درهم إماراتي، تعترف الوزارة بالمبلغ كأصل حق التحويل. في هذا السيناريو، تشتري المؤسسة أيضًا 1,000 جرعة من اللقاح عند استلام الأموال. ومع ذلك، بعد إعطاء 500 جرعة، وقع زلزال في المنطقة وتم إتلاف الـ 500 جرعة المتبقية المخزنة. أخبرت المؤسسة الوزارة بإتلاف الـ 500 جرعة لكنها أشارت إلى أنها تنوي الاستمرار في برنامج التطعيم وإعطاء الـ 9,000 جرعة المتبقية خلال 12 شهرًا.

كما في "**الحالة (أ)**"، تقوم الوزارة بإلغاء الاعتراف بمبلغ 50,000 درهم من أصل حق التحويل وتعترف بمصروف تحويل بمقدار 50,000 درهم ل 500 لقاح التي تم إعطاؤها. ومع ذلك، فإن شروط الترتيب الملزم لا تمنح الحق في استرداد أي أموال ل 500 لقاح التي أتلفت في الزلزال. بالإضافة إلى ذلك، لم تقدم المؤسسة أي مؤشر إلى أنها لن تكون قادرة على إعطاء 9,000 جرعة المتبقية خلال فترة الـ 12 شهرًا.

وبناءً على نمط الوقائع في هذا السيناريو، ستطبق الوزارة الفقرة أدناه من هذا المعيار المتعلقة ب "انخفاض قيمة أصل حق التحويل" وتعتبر ما إذا كان أصل حق التحويل المتبقي بمقدار 950,000 درهم إماراتي قد تعرض لإنخفاض القيمة. نظرًا لأن الوزارة ليس لديها أي موارد لاسترداد الـ 500 جرعة المفقودة في الزلزال، فإنها الآن تملك حق التحويل فقط لعيادات المؤسسة لتوفير 9,000 جرعة للمواطنين في المنطقة. نتيجة لذلك، تسجل الوزارة إنخفاض في القيمة بمقدار 50,000 درهم إماراتي وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 21 وتخفيض أصل حق التحويل إلى 900,000 درهم إماراتي.

الاعتراف عند بدء الترتيب الملزم

43. وفقًا للفقرة 17،عند بدء الترتيب الملزم وعندما يكون الترتيب الملزم بكامله لم يتم الوفاء به، لا يتعين على الجهة الاتحادية الاعتراف بأي أصل أو التزام أو مصروف مرتبط بالترتيب الملزم. تكون حقوق التحويل والتزامات التحويل في الترتيب الملزم الذي لم يتم الوفاء به بالكامل معتمدة على بعضها البعض وغير قابلة للفصل. تشكل حقوق التحويل والتزامات التحويل المُدمجة أصلًا أو التزامًا واحدًا يُقاس بمقدار صفر.

44. يتم الاعتراف بحقوق التحويل والتزامات التحويل الفردية كبنود (أصول، التزامات، ومصروفات بناءً على طبيعتها) فقط عندما يقوم أحد الأطراف أو أكثر في الترتيب الملزم بإستيفاء التزاماته المنصوص عليها. يجب على الجهة الاتحادية محاسبة هذه البنود وفقًا لمتطلبات الاعتراف أعلاه.

إذا تبقت أجزاء من الترتيب الملزم لم يتم الوفاء بها بالتساوي، فيجب على الجهة ألا تُثبت أي أصل أو

45. التزام أو مصروف فيما يخص أجزاء الترتيب الملزم التي لم يتم الوفاء بها بالتساوي .تستمر هذه الأجزاء غير المستوفاة بالتساوي في تشكيل أصل أو التزام واحد يُقاس بمقدار صفر.

إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل

46. عادةً ما يكون وفاء متلقي التحويل (أو عدم وفائه) بالتزاماته مؤشرًا على ما إذا كانت الجهة الاتحادية لا تزال تمتلك حقوقًا قابلة للنفاذ بموجب الترتيب الملزم. عندما يفي متلقي التحويل بالتزاماته، يتم إطفاء حق التحويل المقابل للجهة الاتحادية.

47. قد يحدد الترتيب الملزم على أنه بالتزامن مع قيام متلقي التحويل بالوفاء بالتزاماته، يتم تخفيض حقوق التحويل للجهة الاتحادية وفقًا لذلك. سيؤدي ذلك إلى إلغاء الاعتراف التدريجي لأصل حق التحويل وتسجيل مصروف بنمط مماثل عندما يفي متلقي التحويل بالتزاماته. في هذه الحالات، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان يمكنها تقدير بشكل موثوق تقدم متلقي التحويل نحو الوفاء الكامل بالتزاماته في الترتيب الملزم. إذا لم تتمكن الجهة الاتحادية من تقدير بشكل موثوق تقدم متلقي التحويل نحو الوفاء الكامل بالتزاماته، يجب إطفاء أصل حق التحويل بتسجيله كمصروف فوراً.

48. قد تشمل طرق قياس التقدم نحو الإطفاء الكامل لحق التحويل عرض العمل المنجز حتى تاريخه، وتقويم النتائج المحققة، ومراحل الإنجاز التي تم الوصول إليها، الوقت المنقضي، والوحدات المنتجة أو التي تم تسليمها. عند تقييم الجهة الاتحادية ما إذا كان يجب تطبيق طريقة معينة لقياس التقدم نحو الإطفاء الكامل لحق التحويل، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الطريقة المختارة ستعرض بشكل صادق تخفيض حق التحويل وفقًا لشروط الترتيب الملزم.

49. لا توفر الطريقة عرضاً دقيقًا للتقدم نحو الإطفاء الكامل لحق التحويل إذا تبين عدم قدرة الطريقة المختارة على قياس بعض جوانب الترتيب الملزم. على سبيل المثال، في الترتيبات التي يتم فيها إلغاء حق التحويل عندما يفي متلقي التحويل بالتزاماته، فإن الطرق القائمة على الوقت المنقضي لن تعرض بشكل صادق مدى وفاء متلقي التحويل بالتزاماته إذا كان أداؤها يتضمن سلعًا أو خدمات لا يتم تسليمها بالتساوي مع مرور الوقت. عند تقييم ما إذا كان يجب تطبيق طريقة معينة لقياس تقدم متلقي التحويل، يجب على الجهة الاتحادية تطبيق الحكم المهني.

50. في بعض الحالات، قد يتم إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل عندما يكون متلقي التحويل غير قادر أو ممتنعا عن الوفاء بالتزاماته في الترتيب الملزم (انظر الفقرة 42). قد يتم أيضًا إلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل إذا كانت التغيرات في الحقائق والظروف تشير إلى أن الترتيب لم يعد ملزمًا. (انظر الفقرة 19).

51. إذا كانت الجهة الاتحادية ومتلقي التحويل يفيان بالتزاماتهما من الترتيب الملزم في نفس الوقت، فلن يعد حق التحويل الخاص بالجهة موجودا في وقت التحويل، ويتم تسجيل مصروف عند تحويل الموارد.

الاعتراف بالتزام واجب التحويل

52. إذا كان متلقي التحويل قد أوفى بالتزاماته والجهة الاتحادية لم تحول مواردها بعد كما هو مطلوب بموجب الترتيب الملزم، فعادةً لا تمتلك الجهة الاتحادية أي حقوق قابلة للنفاذ في الترتيب الملزم. في هذه الحالات، ستمنح شروط الترتيب الملزم، وكذلك القوانين والأنظمة التي تنطبق على الترتيب الملزم، عادةً متلقي التحويل الحق القابل للنفاذ في الدفع مقابل الوفاء بالالتزام الذي تم إكماله حتى تاريخه.

53. عندما يوفي متلقي التحويل بالفعل بالتزاماته، فإن الالتزام بتحويل الموارد غير مشروط وطبيعة الالتزام مشابهة للذمم الدائنة. لذلك، تعترف الجهة الاتحادية بالتزام واجب تحويل وتسجيل مصروف لالتزام التحويل، والتحويل اللاحق للموارد هو تسوية للالتزام المعترف به.

54. في العديد من الحالات، سيكون لمتلقي التحويل حق غير مشروط في الدفع فقط عند بلوغ مرحلة متفق عليها أو عند الوفاء الكامل بالالتزام. عند تقييم ما إذا كان لمتلقي التحويل حق في الدفع عندما يتم الوفاء بالالتزام المكتمل حتى تاريخه، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان متلقي التحويل سيكون له حق قابل للنفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ به مقابل الوفاء بالتزامه المكتمل حتى تاريخه إذا تم إنهاء الترتيب قبل إكتماله لأسباب بخلاف عدم قدرة متلقي التحويل على الوفاء بالتزاماته كما تم التعهد عليه.

55. قد يكون للجهة الاتحادية في بعض الترتيبات الملزمة، الحق بإنهاء الترتيب الملزم أو قد لا يكون لها الحق في ذلك فقط في أوقات محددة خلال مدة الترتيب الملزم.

56. إذا قامت الجهة الاتحادية بإنهاء الترتيب الملزم دون أن يكون لها الحق في ذلك وبذلك الوقت (بما في ذلك عند عدم قدرة متلقي التحويل على الوفاء بالتزاماته كما تم التعهد عليه)، قد يمنح الترتيب الملزم (أو القوانين الأخرى) لمتلقي التحويل الاستمرار في الوفاء بالتزاماته ويلزم الجهة الاتحادية دفع المقابل المتعهد به مقابل تلك الالتزامات التي تم الوفاء بها. في تلك الظروف، يمتلك متلقي التحويل حقًا في الدفع مقابل الوفاء بالتزاماته التي تم إكمالها حتى تاريخه لأن متلقي التحويل له الحق في الاستمرار في الوفاء بالتزاماته وفقًا للترتيب الملزم ومطالبة الجهة الاتحادية بالوفاء بالتزامات التحويل.

57. عند تقييم وجود حق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه وقابلية ذلك الحق للنفاذ، يجب على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار شروط الترتيب الملزم بالإضافة إلى أي تشريعات أو سوابق قانونية يمكن أن تكمل أو تُعطل شروط الترتيب الملزم تلك.

58. لا يشير بالضرورة جدول السداد المحددة في الترتيب الملزم إلى ما إذا كان لمتلقي التحويل حق قابل للنفاذ في الدفع مقابل الوفاء بالتزاماته المكتملة حتى تاريخه. على الرغم من أن جدول السداد في الترتيب الملزم يحدد توقيت ومقدار المقابل الذي يجب دفعه من قبل الجهة الاتحادية، قد لا يوفر جدول السداد بالضرورة دليلًا على حق متلقي التحويل في الدفع مقابل الوفاء بالتزاماته المكتملة حتى تاريخه. وذلك لأن، على سبيل المثال، قد يحدد الترتيب الملزم أن المقابل المحول من الجهة الاتحادية قابل

للاسترداد لأسباب أخرى بخلاف عدم قدرة متلقي التحويل على الوفاء بالتزاماته كما تم التعهد بها في الترتيب الملزم.

التفاعل بين أصول حقوق التحويل والتزامات واجبات التحويل

59. بعد الاعتراف بأصل حق التحويل، يجب زيادته بالقيمة الدفترية للموارد الإضافية المُحوَّلة وتخفيضه بمبلغ المصروفات أو أي انخفاض في القيمة تم الاعتراف به، إلى أن تكون القيمة الدفترية لأصل حق التحويل صفرًا. عند هذه النقطة، أي وفاء إضافي بالتزامات الامتثال لمتلقي التحويل سيؤدي إلى الاعتراف بمصروف تحويل والتزام واجب تحويل.

60. بعد الاعتراف بالتزام واجب التحويل، يجب زيادته بمبلغ مصروفات التحويل الإضافية المعترف بها وتخفيضه بمقدار القيمة الدفترية للموارد المحولة إلى متلقي التحويل، حتى تصبح القيمة الدفترية لالتزام واجب التحويل صفرًا. أي تحويل إضافي للموارد إلى متلقي التحويل في ذلك الوقت يجب الاعتراف به كأصل حق تحويل.

تعديلات الترتيب الملزم

61. يعتبر التعديل على الترتيب الملزم تغيير في حقوق والتزامات الترتيب الملزم الذي تم الموافقة عليه من قبل الأطراف المعنية. يوجد التعديل على الترتيب الملزم عندما توافق الأطراف على تعديل ينشئ حقوقاً والتزامات جديدة قابلة للنفاذ، أو يغير في الحقوق والالتزامات الحالية القابلة للنفاذ.

62. يمكن الموافقة على تعديل على الترتيب الملزم خطيا أو باتفاق شفهي أو ضمنيًا من خلال الممارسات المعتادة للجهة الاتحادية. إذا لم توافق الأطراف على تعديل الترتيب الملزم، يجب على الجهة الاتحادية الاستمرار في تطبيق هذا المعيار على الترتيب الملزم الأصلي حتى يتم الموافقة على التعديل.

63. يجب على الجهة الاتحادية محاسبة تعديل الترتيب الملزم كترتيب ملزم منفصل إذا توفرت الشروط التالية:

    أ. زيادة نطاق الترتيب الملزم، بما يوفر للجهة الاتحادية حقاً أو أكثر من حقوق التحويل الإضافية، لأن متلقي التحويل يقبل التزامات إضافية أو زيادة في الالتزامات الحالية؛ و

    ب. زيادة مقابل التحويل بمقدار يهدف إلى عكس قيمة حقوق التحويل الإضافية من خلال تعويض متلقي التحويل عن الالتزامات الإضافية أو المتزايدة التي تم تَحَمُّلْهَا.

64. إذا لم يتم المحاسبة عن تعديل الترتيب الملزم كترتيب ملزم منفصل وفقاً للفقرة أعلاه، يجب على الجهة الاتحادية محاسبة تعديل الترتيب الملزم كما لو كان جزءاً من الترتيب الملزم الأصلي.

65. يجب على الجهة الاتحادية تحديد مصروف التحويل المتراكم الذي يجب الاعتراف به في تاريخ التعديل من خلال مراجعة تقديراتها لمقابل التحويل ومقدار مقابل التحويل المخصص لحقوق التحويل التي تم إطفاؤها والتي لم يتم إطفاؤها. يجب الاعتراف بالفرق بين مصروف التحويل المتراكم المحدد في تاريخ التعديل ومصروف التحويل المتراكم المعترف به سابقاً في الفائض أو العجز اعتباراً من تاريخ التعديل.

مثال 48.9 - التعديلات على ترتيب إنشاء

أبرمت وزارة الطاقة والبنية التحتية (مقدم التحويل) ترتيب ملزم مع دائرة الأشغال العامة (متلقي التحويل) لبناء مبنى سكني لجمعية إسكان (الجمعية، الطرف الثالث المستفيد) على أرض مملوكة للجمعية بمقابل تم التعهد به قيمته مليون درهم إماراتي. وفقًا لهذا المعيار وبناءً على بنود الترتيب الملزم، يتم المحاسبة من قبل وزارة الطاقة والبنية التحتية عن التحويل كحق تحويل واحد، يتم إطفاؤه مع مرور الوقت بالتزامن مع إنجاز إنشاء المبنى السكني.

تحدد وزارة الطاقة والبنية التحتية أن قياس المخرجات، المتمثل في مرحلة الإنجاز التي يتم تقديرها (من قبل مختصين مسّاح كميات مؤهلين) ، يوفر مقياسًا مناسبًا للتقدم نحو إنجاز إنشاء المبنى السكني. بنهاية السنة الأولى، قيمت وزارة الطاقة والبنية التحتية أن دائرة الأشغال العامة قد أتمت 60% من إنشاء المبنى بناءً على تقرير المسّاح المختصين. وبناءً عليه، فإن المصروفات التي اعترفت بها وزارة الطاقة والبنية التحتية للسنة الأولى تبلغ 600,000 درهم إماراتي (قيمة التحويل البالغة مليون درهم إماراتي × 60%).

- **الحالة (أ) تعديل على الترتيب الملزم ينتج عنه قيد تعديلي استدراكي تراكمي على المصروفات:**

في الربع الأول من السنة الثانية، اتفقت الأطراف المشاركة في الترتيب الملزم على تعديل الترتيب الملزم من خلال تغيير مخطط الطوابق للمبنى. نتيجة لذلك، زادت قيمة التحويل بمبلغ 150,000 درهم إماراتي ليصبح إجمالي مقابل التحويل بعد التعديل 1,150,000 درهم إماراتي. وعند تقييم التعديل على الترتيب الملزم، توصلت وزارة الطاقة والبنية التحتية إلى أن الإنشاء المستقبلي المستند إلى مخطط الطوابق المعدل لا زال يمثل حق تحويل واحد بدلاً من حقوق تحويل إضافية، نظرا لأن التعديل لا ينتج عنه قبول دائرة الأشغال العامة بالتزامات امتثال إضافية مميزة أو زيادة في التزامات الامتثال الحالية لدائرة الأشغال العامة.

وبالتالي، تقوم وزارة الطاقة والبنية التحتية بمعالجة التعديل محاسبيا للترتيب الملزم كما لو كان جزءًا من الترتيب الملزم الأصلي. بناءً على التقرير المحدث من المسّاح المختصين، تُحدث وزارة الطاقة والبنية التحتية قياسها للتقدم وتقدر أن إنشاء المبنى المعدل تم إنجازه بنسبة 53% في تاريخ التعديل. نتيجة لذلك، تعترف وزارة الطاقة والبنية التحتية في تاريخ التعديل بمصروفات إضافية قدرها 9,500 درهم إماراتي [(53% نسبة الإنجاز × 1,150,000 درهم إماراتي مقابل التحويل المعدل) - 600,000 درهم إماراتي المصروفات المعترف بها حتى تاريخه] في بيان الأداء المالي بوصفها قيد تعديلي استدراكي تراكمي.

- **الحالة (ب) تعديل على الترتيب الملزم ينتج عنه ترتيب ملزم جديد:**

استمرارًا للحقائق في مقدمة هذا المثال، في الربع الأول من السنة الثانية، اتفقت الأطراف المشاركة في الترتيب الملزم على تعديل الترتيب الملزم ليشمل تمويل إضافي قدره 100,000 درهم إماراتي من أجل إنشاء موقف سيارات بجوار المبنى السكني.

تحدد وزارة الطاقة والبنية التحتية أن هذا التعديل ينتج عنه ترتيب ملزم منفصل للأسباب التالية:

مثال 48.9 - التعديلات على ترتيب إنشاء

- يُعتبر بناء موقف السيارات حق تحويل جديد، حيث يمكن لوزارة الطاقة والبنية التحتية نفاذ إنشائه بشكل منفصل عن إنشاء المبنى السكني. أي أن الحق القابل للنفاذ لبناء موقف السيارات يُعد حقاً مميزاً؛ و
- يهدف المقابل الإضافي البالغ 100,000 درهم إماراتي إلى عكس قيمة حق التحويل الإضافي من خلال تعويض دائرة الأشغال العامة عن إنشاء موقف السيارات.

ونتيجة لذلك، تستمر وزارة الطاقة والبنية التحتية في معالجة التحويل المتعلق ب إنشاء المبنى السكني محاسبياً بنفس الطريقة المذكورة أعلاه في مقدمة المثال. يتم معالجة التحويل البالغ 100,000 درهم إماراتي المتعلق بإنشاء موقف السيارات محاسبياً كترتيب ملزم منفصل.

سيتم استكمال هذا المثال عند تناول الموضوعات المتبقية في هذا المعيار (المتطلبات الخاصة بتقدير المقابل المتغير، وكذلك المتطلبات المتعلقة بالتغيرات في مقابل التحويل، حسب الاقتضاء).

القياس

66. يتعين على الجهة الاتحادية أن تأخذ في الاعتبار شروط الترتيب الملزم لتحديد قيمة التحويل. وتشير قيمة التحويل إلى إجمالي القيمة الدفترية للموارد التي قامت الجهة الاتحادية بتحويلها، أو التي تُلزم بتحويلها، إلى متلقي التحويل وفقًا للترتيب الملزم، وتشمل آثار المقابل المتغير (انظر الفقرات أدناه المتعلقة ب "المقابل المتغير").

67. عندما تقوم الجهة الاتحادية بتحويل الموارد إلى متلقي التحويل قبل أن يبدأ متلقي التحويل في الوفاء بالتزاماته، يتعين على الجهة الاتحادية، عند الاعتراف، قياس أصل حق التحويل الناتج بالقيمة الدفترية الإجمالية للموارد التي تم تحويلها وفقاً للترتيب الملزم.

68. عندما يتم الاعتراف بمصروف التحويل ناشئ عن إطفاء حق تحويل، يتم قياس مصروف التحويل بالمبلغ المخصص لحق التحويل الذي تم إطفاؤه وفقًا للفقرة أدناه المتعلقة ب "تخصيص قيمة التحويل".

69. عندما يكون متلقي التحويل قد اوفى بالتزامات الامتثال الخاصة به ولم تقم الجهة الاتحادية بعد بتحويل مواردها كما هو مطلوب بموجب الترتيب الملزم، تقوم الجهة الاتحادية بقياس التزام واجب التحويل بالقيمة الدفترية الإجمالية للموارد التي تلتزم الجهة الاتحادية بتحويلها وفقاً للترتيب الملزم.

70. لتحديد قيمة التحويل، يجب على الجهة الاتحادية أن تفترض أن متلقي التحويل سوف يفي بالتزاماته وفقًا للترتيب الملزم الحالي وأن الترتيب الملزم لن يتم إلغاؤه أو تجديده أو تعديله.

المقابل المتغير

71. يمكن أن تتفاوت الموارد المطلوب تحويلها بموجب الترتيب الملزم بسبب بنود مثل الخصومات، والتخفيضات، والمبالغ المستردة، والائتمان، والامتيازات السعرية، والحوافز، والمكافآت على الأداء، والغرامات، أو بنود مشابهة أخرى. يمكن أن تتفاوت الموارد أيضًا إذا كان التزام الجهة الاتحادية بتحويل الموارد تعتمد على حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي. على سبيل المثال، قد يصبح مبلغا إضافيا من المال مستحق الدفع إلى متلقي التحويل إذا أوفى بالتزاماته في الترتيب الملزم خلال فترة محددة.

72. بالنسبة لمعاملة مصروف التحويل، قد يؤدي المقابل المتغير في الترتيب الملزم إلى وجود التزام غير مؤكد من حيث التوقيت أو المبلغ، وهو ما يستوفي تعريف المخصص وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 19.

73. إذا قررت الجهة الاتحادية أنه من المرجح أكثر من عدمه وجود التزام حالي بتحويل المقابل المتغير، فيجب على الجهة الاتحادية تقدير مبلغ المقابل المتغير الذي يتم قياسه مبدئيًا وبشكل لاحق وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 19.

تخصيص مقابل التحويل لحقوق التحويل

74. عندما يتضمن الترتيب الملزم حقوق تحويل مميزة ومتعددة بذاتها، فيجب أن يُخصص عوض التحويل لكل حق تحويل مميز بذاته ليعكس المقابل ال منفصل الخاص به، معدلا تبعا لمبالغ المقابل المتغير.

75. قد يكون المقابل المتغير المتفق عليه في ترتيب ملزم منسوب إلى الترتيب الملزم بأكمله أو إلى حقوق تحويل محددة. يجب على الجهة الاتحادية تخصيص المقابل المتغير كما يلي:

أ. عندما يمكن تحديد المقابل المتغير مع حق أو أكثر من حقوق التحويل، يجب تخصيص المقابل المتغير لتلك الحقوق وفقًا للفقرة 74؛ أو

ب. عندما لا يمكن تحديد المقابل المتغير مع حق أو أكثر من حقوق التحويل، يجب على الجهة الاتحادية تخصيص المقابل المتغير لجميع حقوق التحويل بما يتناسب مع حصتها من مقابل التحويل (باستثناء المقابل المتغير الذي لا يمكن تحديده مع حق أو أكثر من حقوق التحويل).

76. إذا حدد الترتيب الملزم مبلغ المقابل المنفصل لكل حق من حقوق التحويل، فيجب تخصيص مقابل التحويل لتلك الحقوق وفقًا لما هو محدد في الترتيب الملزم (مع إجراء التعديلات عند الضرورة لمبالغ المقابل المتغير).

77. إذا لم يحدد الترتيب الملزم مبلغ مقابل التحويل لكل حق من حقوق التحويل، يجب على الجهة الاتحادية تحديد المبالغ المخصصة لكل حق استنادا إلى أفضل تقديراتها للمبالغ التي كان الهدف منها تعويض متلقي التحويل مقابل الوفاء بالتزاماته عند التفاوض على الترتيب الملزم.

مثال 48.10 - تخصيص مقابل التحويل

استمراراً للحقائق المذكورة في "الحالة (ب) من المثال 5"، توصلت وزارة التعليم إلى أن لديها أربعة حقوق تحويل مميزة في ترتيبها الملزم مع وكالة خدمات التقنية معلومات (الوكالة). تتعلق حقوق التحويل هذه بتوفير الجامعة ببرامج الإنتاجية، وخدمات متعلقة بالمواقع الإلكترونية، وتحديثات لأغراض أمنية، وخدمات الدعم الفني على مدى عامين.

عندما بدأت وزارة التعليم التفاوض مع الوكالة، لاحظت أن الأسعار المنشورة من قبل الوكالة كانت ستكون على النحو التالي، لو تم شراء البرامج والخدمات بشكل منفصل لفترة العامين:

- 6 مليون درهم إماراتي مقابل برامج الإنتاجية،
- 4 مليون درهم إماراتي مقابل الخدمات المتعلقة بالمواقع الإلكترونية،
- 3 مليون درهم إماراتي مقابل التحديثات للاغراض الأمنية،
- 2 مليون درهم إماراتي مقابل الدعم الفني.

خلال التفاوض، تم الاتفاق بين وزارة التعليم والوكالة على استخدام هذه الأسعار كنقطة بداية، من ثم تم الاتفاق على تخفيض قيمة التحويل الإجمالية لجميع هذه الخدمات من 15 مليون درهم إماراتي إلى 12 مليون درهم إماراتي.

- **الحالة (أ) يحدد الترتيب الملزم المقابل المنفصل لكل حق تحويل:**

في هذه الحالة، يحدد الترتيب الملزم أن قيمة تخفيض المقابل البالغ 3 مليون درهم إماراتي نتج عن خصم قدره 2 مليون درهم فيما يخص الخدمات المتعلقة بالمواقع الإلكترونية وخصم قدره 1 مليون درهم إماراتي فيما يخص الدعم الفني.

تستخدم وزارة التعليم مقابل التحويل المنفصل والخصم المتفاوض عليه المحدد في الترتيب الملزم لكل حق تحويل وتخصص مقابل التحويل كما يلي:

- برامج الإنتاجية: 6 مليون درهم إماراتي؛
- الخدمات المتعلقة بالمواقع الإلكترونية: 2 مليون درهم إماراتي؛
- التحديثات للأغراض الأمنية: 3 مليون درهم إماراتي؛
- الدعم الفني: 1 مليون درهم إماراتي.

- **الحالة (ب) يحدد الترتيب الملزم فقط إجمالي مقابل التحويل:**

في هذه الحالة، اتفقت وزارة التعليم والوكالة على خصم إجمالي قدره 3 مليون درهم إماراتي للحزمة الكاملة المكونة من البرامج والخدمات المختلفة، ولم يحدد الترتيب الملزم كيفية تخصيص هذا الخصم البالغ 3 مليون درهم إماراتي.

تقدر وزارة التعليم مقابل التحويل المخصص لكل حق تحويل استنادا إلى المبالغ التي كانت تهدف لتعويض الوكالة مقابل البرامج والخدمات. ونظراً لأن الأسعار المنشورة للوكالة استخدمت كنقطة بداية للتفاوض، لاحظت وزارة التعليم أن هذه الأسعار تمثل قيم استدلالية مناسبة لمقابل التحويل

مثال 48.10 - تخصيص مقابل التحويل

المنفصل للبرامج والخدمات. وبنا ء عليه، فإن أحد مناهج التخصيص المنطقية هو تخصيص مجموع المقابل البالغ 12 مليون درهم إماراتي بالتناسب استنادا إلى الأسعار المنشورة لكل منتج.

باستخدام هذا النهج، تخصص وزارة التعليم قيمة التحويل على النحو التالي:

- برامج الإنتاجية: 4.8 مليون درهم إماراتي (6 مليون درهم إماراتي / 15 مليون درهم إماراتي × 12 مليون درهم إماراتي)؛
- الخدمات المتعلقة بالمواقع الإلكترونية: 3.2 مليون درهم إماراتي (4 مليون درهم إماراتي / 15 مليون درهم إماراتي × 12 مليون درهم إماراتي)؛
- التحديثات للاغراض الأمنية: 2.4 مليون درهم إماراتي (3 مليون درهم إماراتي / 15 مليون درهم إماراتي × 12 مليون درهم إماراتي)؛
- الدعم الفني: 1.6 مليون درهم إماراتي (2 مليون درهم إماراتي / 15 مليون درهم إماراتي × 12 مليون درهم إماراتي).

تغييرات في مقابل التحويل

78. بعد بدء الترتيب الملزم، يمكن أن يتغير مقابل التحويل لأسباب مختلفة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو تغييرات أخرى في الظروف تؤدي إلى تغير مبلغ المقابل الذي يتعين على الجهة الاتحادية دفعه بموجب الترتيب الملزم.

79. يجب على الجهة الاتحادية في حال تم تغيير في مقابل التحويل الذي لم ينشأ عن تعديل للترتيب الملزم، تخصيص التغيرات اللاحقة في مقابل التحويل إلى أصول حق التحويل والتزامات واجب التحويل المدرجة في الترتيب الملزم على نفس الأساس الذي تم بناء عليه التخصيص عند بدء الترتيب الملزم. يتم الاعتراف بالمبالغ المخصصة لحق تحويل تم إطفاؤه كمصروف، أو كتخفيض في المصروف خلال الفترة التي يحدث فيها تغيير في مقابل التحويل.

80. يجب على الجهة الاتحادية محاسبة التغيير في مقابل التحويل الذي ينشأ عن تعديل الترتيب الملزم وفقًا للفقرات 61-65.

مثال 48.11 - التعديلات على ترتيب إنشاء - تغيير في مقابل التحويل بسبب اتضاح أحداث غير مؤكدة

استمرارًا للحقائق الواردة في "المثال 10": يوضح السيناريو (ج) من هذا المثال المتطلبات لتقدير المقابل المتغير، وكذلك المتطلبات المتعلقة بالتغيرات في مقابل التحويل. تعتمد السيناريوهات (أ وب أعلاه في المثال 10)، و(ج أدناه) جميعها على الحقائق الموضحة أعلاه في مقدمة المثال التوضيحي، ولكن كل منها مستقل عن الآخر.

- **الحالة (ج) تغيير في مقابل التحويل بسبب اتضاح أحداث غير مؤكدة:**

تعديلا للحقائق المُقدمة في فقرتي الأمثلة (أ وب أعلاه) ، عند بدء الترتيب الملزم، وافقت وزارة الطاقة والبنية التحتية أيضًا على دفع مكافأة قدرها 200,000 درهم إماراتي بعد الانتهاء من إنشاء المبنى إذا تم إنجازه في غضون 24 شهراً. للتوضيح، تعتبر هذه المكافأة جزءًا من الشروط الأصلية للترتيب الملزم وليست تعديلًا لاحقًا.

يكون إنجاز المبنى معرضا بدرجة عالية لعوامل خارج نطاق تأثير دائرة الأشغال العامة، بما في ذلك الظروف الجوية والموافقات التنظيمية. بالإضافة إلى ذلك، تمتلك دائرة الأشغال العامة خبرة محدودة في التعامل مع أنواع مماثلة من الترتيبات الملزمة. بناءً على هذه العوامل، استبعدت وزارة الطاقة والبنية التحتية المكافأة البالغة 200,000 درهم إماراتي من مقابل التحويل عند بدء الترتيب الملزم.

في نهاية السنة الأولى، تم الحصول على الموافقات التنظيمية المطلوبة وكانت أعمال البناء المتبقية تتعلق بشكل أساسي بالأعمال الداخلية التي لم تكن خاضعة للظروف الجوية. بالإضافة إلى ذلك، يشير تقدم العمل المنجز حتى تاريخه إلى أن إنجاز المبنى خلال 24 شهراً هو أمر محتمل. ونتيجة لذلك، توصلت وزارة الطاقة والبنية التحتية إلى أن دفع المكافأة أصبح الآن محتملاً وقامت بتعديل مقابل التحويل إلى 1,200,000 درهم إماراتي.

إعادة تقييم المقابل المتغير لا تُعتبر في حد ذاتها على الترتيب الملزم. تقوم وزارة الطاقة والبنية التحتية بالمحاسبة عن الدفع المحتمل للمكافأة من خلال تطبيق الفقرة 79 من هذا المعيار وتخصص المكافأة البالغة 200,000 درهم إماراتي إلى حق التحويل المتعلق بإنشاء المبنى. ومع اكتمال 60% من الإنشاء حتى تاريخه، تعترف وزارة الطاقة والبنية التحتية بمصروف إضافي قدره 120,000 درهم إماراتي لعكس أثر دفعة المكافأة المحتملة بوصفه قيد تعديلي استدراكي تراكمي ((1,200,000 درهم إماراتي × 60%) - 600,000 درهم إماراتي مصروف معترف به حتى تاريخه).

انخفاض في قيمة أصل حق التحويل

81. بعد الاعتراف بأصل حق التحويل من قبل الجهة الاتحادية، قد يصبح متلقي التحويل غير قادر أو ممتنعا عن الوفاء بالتزاماته بموجب الترتيب الملزم. عندما يحدث ذلك، وإذا لم تدعم شروط الترتيب الملزم، والنظام القانوني و/أو الظروف الأخرى الاعتراف بأصل مالي كما هو مذكور في الفقرة 42، يجب على الجهة الاتحادية تقييم انخفاض قيمة أصل حق التحويل وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 21 "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد".

العرض

82. فيما يخص مصروفات التحويل الناشئة عن معاملات بدون ترتيب ملزم، إذا قامت الجهة الاتحادية بالاعتراف بمخصص مقابل واجب التزام استنتاجي أو قانوني لتحويل الموارد، فيجب عرض المخصص الناتج وفقًا لمتطلبات العرض للمخصصات في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة.

83. فيما يخص مصروفات التحويل من معاملات ذات ترتيبات ملزمة، عندما يكون طرف واحد فقط من الترتيب الملزم قد أوفى بواجباته بينما لم تقم الأطراف الأخرى بعد بالأداء، يجب على الجهة الاتحادية عرض الترتيب الملزم في بيان المركز المالي كأصل حق تحويل أو التزام واجب تحويل، بناءً على الإرشادات الواردة في الفقرتين 38-39.

84. يجب على الجهة الاتحادية عرض أصل حق التحويل وفقًا لإرشادات عرض أصول الدفعات المُقدمة في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1.

85. عندما يتم إلغاء إعتراف أصل حق التحويل بسبب عدم الأداء ويتم الاعتراف بأصل مالي (انظر الفقرة 42)، يجب على الجهة الاتحادية عرض الأصل المالي وفقًا لمتطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 28 "الأدوات المالية: العرض".

86. يجب على الجهة الاتحادية عرض التزام واجب التحويل وفقًا لإرشادات عرض التحويلات مستحقة الدفع في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1.

87. كما هو مطلوب بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1، يجب على الجهة الاتحادية تقديم تحليل للمصروفات إما في صلب بيان الأداء المالي أو في الإضاحات، باستخدام تصنيف يعتمد على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن الجهة. يتطلب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 أيضًا تصنيفًا فرعيًا للمصروفات لتسليط الضوء على التكاليف واسترداد التكاليف المرتبطة ببرامج، الأنشطة، أو قطاعات أخرى ملائمة، للجهة المعدة للقوائم المالية.

88. في سياق مصروفات التحويل، يؤدي تحليل المصروفات حسب الطبيعة إلى عرض مصروفات التحويل كبند منفصل، بينما يؤدي تحليل المصروفات حسب وظيفتها إلى تخصيص مصروفات التحويل للبرامج أو الأغراض المختلفة التي تم إجراء التحويلات من أجلها.

89. تتطلب الفقرة السابقة أن يتم تضمين مصروفات التحويل في تحليل المصروفات، سواء تم عرضه في بيان الأداء المالي أو الافصاح عنها في الإيضاحات. لتلبية هذا المتطلب وتحقيق هدف الإفصاح المنصوص عليه في الفقرة أدناه، يجب على الجهة الاتحادية تقديم معلومات كافية في تحليل المصروفات، إلى جانب وصف لطبيعة عمليات الجهة الاتحادية وأنشطتها الرئيسية وفقًا لما هو

مطلوب في معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 1 "عرض البيانات المالية" وذلك لتمكين المستخدمين من فهم كيفية إنفاق موارد الجهة الاتحادية على برامجها وأنشطتها وخدماتها.

الإفصاح

90. تهدف متطلبات الإفصاح إلى تمكين الجهة الاتحادية من تقديم معلومات كافية تتيح لمستخدمي البيانات المالية فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وحالة عدم اليقين المتعلقة بالمصروفات والتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات مصروفات التحويل. لتحقيق هذا الهدف، يجب على الجهة الاتحادية الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية حول ما يلي:

أ. مصروفات التحويل والأرصدة المتعلقة بها؛
ب. ترتيبات التحويل؛ و
ت. الأحكام الهامة والتغييرات في الأحكام، المتعلقة بالاعتراف بأصول حقوق تحويل ناشئة من معاملات مصروفات التحويل.

91. عند إجراء الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار، يتعين على الجهة الاتحادية أخذ متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1 بعين الاعتبار والتي توفر إرشادات حول الأهمية النسبية والتجميع. لا يلزم استيفاء متطلب إفصاح محدد في هذا المعيار إذا لم تكن المعلومات جوهرية.

92. يتعين على الجهة الاتحادية مراعاة مستوى التفصيل اللازم لتلبية هدف الإفصاح ومدى التركيز الذي يجب وضعه على كل من المتطلبات المختلفة. يجب على الجهة الاتحادية تجميع أو تفصيل الإفصاحات بحيث لا يتم إخفاء المعلومات المفيدة سواء من خلال إدراج تفاصيل غير هامة أو من خلال تجميع بنود ذات خصائص مختلفة بشكل كبير.

مصروفات التحويل والأرصدة المتعلقة بها

93. كما هو مذكور في الفقرات 87-88، يتعين على الجهة الاتحادية تضمين مصروفات التحويل في تحليل المصروفات المطلوب بموجب معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 1. يمكن تقديم هذا التحليل في بيان الأداء المالي أو الإفصاح عنه في الإيضاحات.

94. بالإضافة إلى تحليل المصروفات، يجب على الجهة الاتحادية توفير معلومات نوعية وكمية حول التحويلات الكبيرة الناشئة من المعاملات ذات أو بدون ترتيبات ملزمة لتمكين المستخدمين من فهم كيفية إنفاق موارد الجهة الاتحادية على برامجها وأنشطتها وخدماتها.

95. عندما يتم إلغاء إعتراف أصل حق التحويل بسبب عدم الأداء ويتم الاعتراف بأصل مالي (انظر الفقرة 42)، يجب على الجهة الاتحادية عرض الأصل المالي وفقًا لمتطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 30 "الأدوات المالية: الإفصاحات".

96. يمثل التزام واجب التحويل الذي ينشأ عن التزام بتحويل النقد التزامًا ماليًا يتم قياسه بالتكلفة المطفأة. وبالتالي، فإن متطلبات الإفصاح المتعلقة بالذمم الدائنة وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 30 تنطبق على مثل هذه الالتزامات.

97. إذا تم الاعتراف بالتزام للمقابل المتغير (انظر الفقرات 71-73)، يجب على الجهة الاتحادية تطبيق متطلبات الإفصاح المطبقة على المخصصات وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19.

98. بالنسبة للتحويلات من المعاملات بدون ترتيبات ملزمة، عندما يتم الاعتراف بالتزام قانوني أو استنتاجي لتحويل الموارد، يجب على الجهة الاتحادية تطبيق متطلبات الإفصاح المطبقة على المخصصات وفقاً لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19.

ترتيبات التحويل

99. يجب على الجهة الاتحادية الإفصاح عن معلومات حول ترتيبات التحويل الملزمة، بما في ذلك وصف لما يلي:

أ. الغرض من ترتيبات التحويل الملزمة؛
ب. شروط الدفع الهامة؛
ت. طبيعة الموارد التي تم تحويلها أو سيتم تحويلها؛ و
ث. المخاطر وحالات عدم اليقين الهامة المتعلقة بتحقيق أصول حقوق التحويل.

يمكن تجميع المعلومات المذكورة أعلاه للترتيبات الملزمة التي تتسم بطبيعة مماثلة.

100. قد تبرم الجهة الاتحادية ترتيبا من أجل تحويل ولا يكون هذا الترتيب ترتيبا ملزما. بالنسبة لهذه الترتيبات، يتعين على الجهة الإفصاح عما يلي:

أ. الغرض من ترتيبات التحويل؛
ب. شروط الدفع الهامة، إن وجدت؛ و
ت. طبيعة الموارد التي تم تحويلها أو سيتم تحويلها.

يمكن تجميع المعلومات المذكورة أعلاه للترتيبات الملزمة التي تتسم بطبيعة مماثلة.

الأحكام الهامة والتغييرات في الأحكام المتعلقة بالاعتراف بأصول حقوق تحويل ناشئة عن معاملات مصروفات التحويل

101. يجب على الجهة الاتحادية الإفصاح عن الأحكام الهامة، والتغييرات في الأحكام، المتعلقة بالاعتراف بأصول حقوق تحويل ناشئة عن معاملات مصروفات التحويل. وعلى وجه الخصوص، يجب على الجهة الاتحادية توضيح الأسس الذي اعتمدت عليها في الاعتراف بأصول حقوق التحويل الخاصة بها.

تطبيق المبادئ على معاملات محددة

التحويلات الرأسمالية

102. يُعرّف هذا المعيار التحويل الرأسمالي على أنه معاملة تنشأ عن ترتيب ملزم حيث تقدم جهة إتحادية نقد أو أصلًا آخر مع تحديد أن متلقي التحويل يستحوذ أو يبني أصلًا غير ماليًا وسيتم السيطرة عليه من قبل متلقي التحويل. تؤدي التحويلات الرأسمالية إلى نشوء حق تحويل واحد على الأقل إلى الجهة الاتحادية في أن يفي تلقي التحويل بواجبه باستحواذ أو إنشاء أصل غير مالي أو الامتثال لمتطلبات عدم الامتثال حسبما هو محدد في الترتيب الملزم.

103. يجب على الجهة الاتحادية محاسبة عملية التحويل الرأسمالي من خلال تطبيق الفقرات 33-41. يجب على الجهة الاتحادية تحديد حقوق التحويل في الترتيب الملزم وفقًا للفقرة 33 ثم محاسبة كل حق تحويل بشكل منفصل من خلال تطبيق الفقرات 38-41. في الحالات التي تقوم فيها الجهة الاتحادية بتحويل الموارد قبل الاستحواذ أو إنشاء الأصل غير المالي من قبل متلقي التحويل، عند تحويل الموارد، عادةً ما تعترف الجهة الاتحادية بأصل حق التحويل، والذي يتم تكبده كمصروف عند الاستحواذ على أصل غير مالي أو بالتزامن مع إنشائه من قبل متلقي التحويل.

104. قد تشمل بعض الترتيبات الملزمة للتحويلات الرأسمالية حق تحويل لاستحواذ أو إنشاء أصل غير مالي، والذي يلبي تعريف التحويل الرأسمالي، وحقوق التحويل المنفصلة لتشغيل الأصل، والتي لا تلبي تعريف التحويل الرأسمالي. تحدد الجهة الاتحادية ما إذا كان الترتيب الملزم يشمل حق تحويل واحدًا أو أكثر يتعلق بتشغيل الأصل من خلال تقييم ما إذا كان مقابل التحويل يهدف إلى تعويض متلقي التحويل عن تشغيل الأصل بعد إنشائه أو الاستحواذ عليه.

مثال 48.12 - التحويلات الرأسمالية

- **الحالة (أ) يتعلق التحويل فقط بإنشاء أصل:**

أبرمت الجهة الاتحادية "أ" ترتيباً ملزماً مع الجهة الاتحادية "ب ". حيث إن شروط الترتيب الملزم على النحو التالي:

أ. تقدم الجهة الاتحادية "أ" تمويلًا على شكل نقد بقيمة 22 مليون درهم إماراتي للجهة الاتحادية "ب "، لاستخدامها في إنشاء مبنى من قبل الجهة الاتحادية "ب ". لا توجد شروط تحدد كيفية استخدام المبنى بعد الإنشاء؛

ب. يعتمد المبلغ 22 مليون درهم إماراتي على تكاليف الإنشاء المدرجة في ميزانية المشروع ووالتكاليف المتعلقة به المقدرة في ميزانية المشروع. وسيتم توفير التمويل بالكامل للجهة الاتحادية "ب "في بداية فترة الإنشاء؛

ت. لتسهيل تنفيذ الجهة الاتحادية "أ" للترتيب الملزم، تتطلب الشروط من الجهة الاتحادية "ب "ما يلي:

- ✓ أن يكون لديها خطة إنشاء مفصلة توضح الأنشطة التي يجب إنجازها في كل مرحلة هامة من الإنشاء (مثل: تنظيف الموقع، تأسيس البناء، التأطير، وما إلى ذلك)، إلى جانب التكاليف المدرجة في الميزانية لهذه الأنشطة؛

مثال 48.12 - التحويلات الرأسمالية

✓ تقديم تقارير إنجاز مفصلة في كل مرحلة هامة من مراحل الإنشاء؛ و

ث. عند الانتهاء من الإنشاء، تحصل الجهة الاتحادية "ب "على السيطرة على المبنى. إذا لم يكتمل إنشاء المبنى خلال خمس سنوات، تحتفظ الجهة الاتحادية "ب "بالسيطرة على أي أشغال قيد الإنجاز، ولكن يجب إعادة أي أموال لم تُنفق على البناء إلى الجهة الاتحادية "أ".

حددت الجهة الاتحادية "أ" أن الترتيب الملزم يتضمن حق تحويل واحد (لإنشاء المبنى من قبل الجهة الاتحادية "ب ") وأن إنجاز أنشطة الإنشاء الموضحة في خطة الإنشاء، وحسب التكاليف التي تم إنفاقها على هذه الأنشطة، هو قياس مناسب للتقدم نحو ل الإطفاء الكامل لهذا الحق.

في هذا المثال، جوهر الترتيب الملزم هو توفير التمويل لإنشاء المبنى، ولا يوجد تحويل يتعلق بالاستخدام اللاحق للمبنى من قبل الجهة الاتحادية "ب ". لذلك، عند دفع مبلغ 22 مليون درهم إماراتي، تعترف الجهة الاتحادية "أ" بأصل حق التحويل بكامل المبلغ 22 مليون درهم إماراتي نظرا لأن الجهة الاتحادية "ب "لم تبدأ بعد في إنشاء المبنى.

بالتزامن مع إنجاز الجهة "ب "لأنشطة الإنشاء الموضحة في خطة الإنشاء، تُستخدم التكاليف المتكبدة في إنجاز هذه الأنشطة لتحديد نسبة الإنجاز من الإنشاء. تطبق الجهة الاتحادية "أ" هذه النسبة على مبلغ 22 مليون درهم إماراتي لتحديد الجزء من أصل حق التحويل الذي يجب إلغاء الاعتراف به وتسجيله كمصروف خلال فترة الإنشاء.

- **الحالة (ب) يتعلق التحويل بإنشاء أصل وتشغيله:**

في هذا المثال، ينص الترتيب الملزم على:

← زيادة مبلغ التمويل إلى 32 مليون درهم إماراتي. يستند هذا المبلغ على تكاليف الإنشاء المقدرة في ميزانية المشروع وقدرها 20 مليون درهم إماراتي، والتكاليف الإضافية) غير المباشرة) المتعلقة بالإنشاء وقدرها 2 مليون درهم إماراتي، ودعم قدره 10 مليون درهم إماراتي لتغطية بعض تكاليف تشغيل المبنى على أنه مكتبة عامة خلال السنوات العشر الأولى بعد إكتمال إنجاز المبنى؛

← طوال فترة التشغيل التي تمتد لعشر سنوات، يتعين على الجهة الاتحادية "ب "تقديم دليل للجهة الاتحادية "أ" بأن المبنى قد تم تشغيله كمكتبة عامة. يمكن أن يشمل الدليل مستندات مثل البيانات المالية المدققة التي توضح تفاصيل تكاليف التشغيل التي تكبدتها الجهة الاتحادية "ب "؛

← إذا توقفت الجهة الاتحادية "ب "عن تشغيل المبنى كمكتبة عامة في أي وقت خلال فترة العشر سنوات، فأنها ملزمة بسداد جزء من تحويل التشغيل البالغ 10 مليون درهم للجهة الاتحادية "أ" استنادا إلى مقدار المدة المتبقية من العشر سنوات. على سبيل المثال، إذا توقفت الجهة الاتحادية "ب "عن تشغيل المبنى كمكتبة في العام الثاني من فترة العشر سنوات، فإنها ملزمة بإعادة 8 مليون درهم إماراتي للجهة الاتحادية "أ"؛ و

مثال 48.12 - التحويلات الرأسمالية

← على غرار الحالة (أ)، تحول الجهة الاتحادية "أ" المبلغ الكامل البالغ 32 مليون درهم إماراتي إلى الجهة الاتحادية "ب "في بداية فترة الإنشاء. كما يُطلب من الجهة الاتحادية "ب "أيضًا تقديم معلومات حول تقدم الإنشاء للجهة الاتحادية "أ".

في هذا السيناريو، تستنتج الجهة الاتحادية "أ" أن الترتيب الملزم يتضمن حقي تحويل: إنشاء المبنى وتشغيل المبنى كمكتبة لفترة عشر سنوات. بناءً على متطلبات معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 48، قامت الجهة الاتحادية "أ" بتخصيص 22 مليون درهم إماراتي لحق الجهة الاتحادية "ب "في بناء المبنى و10 مليون درهم إماراتي لحق الجهة الاتحادية "ب "في تشغيل المبنى كمكتبة عامة لمدة 10 سنوات.

فيما يتعلق بحق التحويل المتعلق بإنشاء المبنى، كما في الحالة (أ)، تعترف الجهة الاتحادية "أ" بأصل حق تحويل بمبلغ 22 مليون درهم عند تحويل الأموال. ثم تقوم الجهة الاتحادية "أ" بإلغاء الاعتراف بمبلغ 22 مليون درهم إماراتي (والاعتراف بالمبالغ كمصروفات تحويل) على مدى فترة الإنشاء، بناءً على تقدم الإنشاء بموجب المعلومات المقدمة من الجهة الاتحادية "ب ".

فيما يتعلق بحق التحويل المتعلق بتشغيل المبنى كمكتبة، تحدد الجهة الاتحادية "أ" أن هذا الحق يتم إطفاؤه بالتزامن مع تشغيل المبنى من قبل الجهة الاتحادية "ب "على أنه مكتبة خلال فترة العشر سنوات. لذلك، تعترف الجهة الاتحادية "أ" بالمبلغ كامل البالغ 10 مليون درهم إماراتي كأصل حق تحويل عند الدفع. بعد إكمال الإنشاء، وبالتزامن مع تشغيل الجهة الاتحادية "ب "للمبنى كمكتبة عامة، تقوم الجهة الاتحادية "أ" بإلغاء اعتراف بمبلغ 1 مليون درهم إماراتي من أصل حق التحويل سنويًا على مدى فترة العشر سنوات وتسجل المبلغ كمصروف تحويل.

- **الحالة (ج) يتعلق التحويل بإنشاء أصل وتشغيله، ويُستحق دفع غرامة إضافية إذا توقف مُتلقي التحويل عن تشغيل الأصل:**

في هذا السيناريو، يتضمن الترتيب الملزم جميع الشروط من الحالة (ب)، مع إضافة ما يلي:

← يفرض الترتيب الملزم الآن غرامة قدرها 5 مليون درهم إماراتي في ظل شروط محددة. إذا توقفت الجهة الاتحادية "ب "عن تشغيل المبنى كمكتبة خلال فترة العشر سنوات، يتعين عليها دفع غرامة للجهة الاتحادية "أ"؛

← يتم دفع غرامة قدرها 5 مليون درهم إماراتي بالإضافة إلى إعادة الأموال لعدم الامتثال لشروط الترتيب الملزم المتعلقة بتشغيل الأصل. للتوضيح، إذا أكملت الجهة الاتحادية "ب "إنشاء المبنى وشغلت المبنى على أنه مكتبة عامة لمدة تسع سنوات، ولكن توقفت عن تشغيل المكتبة في بداية السنة العاشرة، يتعين عليها دفع 6 مليون درهم إماراتي (تسديد مليون درهم إماراتي من دعم التشغيل بالإضافة إلى غرامة قدرها 5 مليون درهم إماراتي) للجهة الاتحادية "أ".

في هذا السيناريو، ستكون المحاسبة عن جزئي التحويل المتمثلين في مبلغ 22 مليون درهم إماراتي و10 مليون درهم إماراتي من أجل إنشاء المبني وتشغيله على أنه مكتبة كما في الحالتين (أ) و(ب). أي أن الجهة الاتحادية "أ" ستعترف بالمبلغ الكامل البالغ 32 مليون درهم إماراتي كأصل حق تحويل عند تحويل

مثال 48.12 - التحويلات الرأسمالية

الأموال. بعد ذلك، سيتم تسجيل مبلغ 22 مليون درهم إماراتي كمصروف عند بناء المبنى بينما سيتم تسجيل مبلغ 10 مليون درهم إماراتي كمصروف على مدى فترة التشغيل التي تبلغ 10 سنوات.

لا تعترف الجهة الاتحادية "أ" بالغرامة الإضافية البالغة 5 مليون درهم إماراتي لأن استلامها مشروط بتوقف الجهة الاتحادية "ب "عن تشغيل المبنى كمكتبة عامة. لا يتم الاعتراف بمثل هذه الأصول المحتملة وفقًا محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة 19.

- **الحالة (د) يتعلق التحويل فقط بتشغيل أصل:**

هذا السيناريو منفصل عن "الحالات (أ)-(ج)" ويوضح المحاسبة عن التحويل دون عنصر تحويل رأسمالي.

في هذا السيناريو:

- ← الجهة الاتحادية "ب "تمتلك المبنى بالفعل؛
- ← بموجب شروط الترتيب الملزم، يتعين على الجهة الاتحادية "أ" تحويل 10 مليون درهم إماراتي للجهة الاتحادية "ب "لدعم تشغيل المبنى كمكتبة عامة خلال السنوات العشر القادمة. يجب أن يتم تحويل الأموال عند إتمام الترتيب الملزم؛
- ← طوال فترة العشر سنوات، يتعين على الجهة الاتحادية "ب "تقديم دليل للجهة الاتحادية "أ" بأن المبنى قد تم تشغيله كمكتبة عامة؛ و
- ← إذا توقفت الجهة الاتحادية "ب "عن تشغيل المبنى كمكتبة عامة في أي وقت خلال فترة العشر سنوات، فإنها ملزمة بسداد جزء من تحويل التشغيل البالغ 10 مليون درهم إماراتي للجهة الاتحادية "أ" بناءً على مقدار المدة المتبقية من فترة العشر سنوات.

في هذا السيناريو، يتعلق التحويل البالغ 10 مليون درهم إماراتي فقط بالحق في تشغيل المبنى القائم كمكتبة عامة على مدى فترة العشر سنوات. عند الدفع الأولي، تعترف الجهة الاتحادية "أ" بمبلغ 10 مليون درهم إماراتي كأصل حق تحويل.

حددت الجهة الاتحادية "أ" أن حق التحويل يتم إطفاؤه بالتزامن مع تشغيل المبنى كمكتبة من قبل الجهة الاتحادية "ب "طوال فترة العشر سنوات. ونظرًا لأن تشغيل المكتبة يتكون من العديد من الأنشطة المختلفة التي يتم إجراؤها بشكل متسق من فترة إلى أخرى، تقوم الجهة الاتحادية "أ" بإلغاء الاعتراف بأصل حق التحويل بشكل متساوٍ على مدى فترة العشر سنوات وتسجيل مصروف تحويل قدره 1 مليون درهم إماراتي سنويًا.

الأحكام الانتقالية

يجب على الجهة الاتحادية تطبيق هذا المعيار باستخدام واحدة من الطريقتين التاليتين:

أ. بأثر مستقبلي على التحويلات التي تتم في أو بعد تاريخ التطبيق الأولي والناتجة عن معاملات مع أو بدون ترتيبات ملزمة؛ أو

ب. بشكل رجعي لكل فترة تقرير سابقة مقدمة وفقًا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

يتعين على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2026.

المراجع التقنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 48 - مصروفات التحويل.

المعيار 49 – خطط منافع التقاعد

جدول محتويات

متابعة تطوير الوثيقة 1232
مقدمة 1233
التعريفات 1234
المعيار 49 - خطط منافع التقاعد 1236
تاريخ النفاذ 1252
الأحكام الانتقالية 1252
المراجع الفنية 1252

متابعة تطوير الوثيقة

تشمل هذه الوثيقة على معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة المتعلق بخطط منافع التقاعد الخاصة بالحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

النسخة	تاريخ الاصدار	اعتماد	الملاحظات
النسخة الأولى			

معتمد من: _____

التاريخ: _____

مقدمة

تقدم هذه الوثيقة عرضا تفصيليا لمعيار المحاسبة الذي ينطبق على الحكومة الاتحاديّة فيما يتعلق بخطط منافع التقاعد.

ينطبق هذا المعيار على الجهة الاتحاديّة والتي تعرف حسب هذا المعيار على أنها:

- الوزارة ويشار إليها بأية وزارة من وزارات دولة الإمارات العربية المتحدة؛ أو
- الهيئات الاتحاديّة.

وفيما يلي شرح الدلالات الموجودة في المعيار:

الدلالة	التفاصيل
	معلومات أو تعريفات مهمة.
	قائمة شروط أساسية، يجب الانتباه لها.
	مثال تطبيقي لتسهيل فهم النص النظري.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية المدرجة في هذا المعيار في السياق التالي:

المصطلح	التعريف
القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد	هي القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة من قبل خطة منافع التقاعد للمشاركين والتي تُنسب إلى الخدمة التي قدمها الموظفون سابقًا
خطط المنافع المحددة	هي، لأغراض هذا المعيار، خطط منافع التقاعد بخلاف خطط المساهمات المحددة.
التزامات المساهمات المحددة	هي المبالغ المستحقة للمشاركين بموجب شروط خطة المساهمات المحددة
خطط المساهمات المحددة	لأغراض هذا المعيار، خطط المساهمات المحددة هي خطط منافع التقاعد التي بموجبها يتم تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد بناءً على المساهمات في صندوق بالإضافة إلى أرباح الاستثمارات فيه.
التمويل	هو نقل الأصول إلى جهة اتحاديّة (خطة منافع التقاعد) منفصلة عن صاحب العمل/الراعي للوفاء بالالتزامات المستقبلية بدفع منافع التقاعد.
صافي الأصول المتاحة للمنافع	هي: بالنسبة لخطط المنافع المحددة - أصول الخطة مطروحًا منها الالتزامات بخلاف القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها، وفي الخطة الهجينة، التزام المساهمة المحددة للمشاركين؛ و بالنسبة لخطط المساهمات المحددة - أصول الخطة مطروحًا منها الالتزامات بخلاف التزامات المساهمات المحددة للمشاركين.
المشاركون	هم أعضاء في خطة منافع التقاعد وغيرهم ممن يحق لهم الحصول على المنافع بموجب الخطة.
التزامات منافع التقاعد	هي: بالنسبة لخطط المنافع المحددة - القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها؛ و بالنسبة لخطط المساهمات المحددة - التزامات المساهمات المحددة.

المصطلح	التعريف
خطط منافع التقاعد	هي الترتيبات التي بموجبها يوفر صاحب العمل/الراعي منافع للمشاركين عند أو بعد انتهاء الخدمة كموظف (سواء في شكل دخل سنوي و/أو كمبلغ إجمالي) عندما يمكن تحديد هذه المنافع أو المساهمات فيها مسبقًا قبل التقاعد من خلال أحكام وثيقة أو من خلال ممارسات صاحب العمل/الراعي.
المنافع المكتسبة	هي المنافع التي لا يرتبط حق الحصول عليها، بموجب شروط خطة منافع التقاعد، باستمرار التوظيف.

المعيار 49 – خطط منافع التقاعد

المعيار 49 - خطط منافع التقاعد

تم تحرير معيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة هذا بشكل أساسي بناءً على متطلبات المعيار رقم 49 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمتعلق بخطط منافع التقاعد. يجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة صياغة بعض نصوص المعيار رقم 49 في هذا المعيار ليتناسب مع متطلبات الحكومة الاتحاديّة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

جدول محتويات معيار خطط منافع التقاعد

هدف المعيار 1238
النطاق 1239
الاعتراف 1240
القياس 1240
تقييم استثمارات الخطة 1240
القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد المتعهد بها 1240
العرض والإفصاح 1241
عرض البيانات المالية 1241
محتوى البيانات المالية 1242
تاريخ النفاذ 1252
الأحكام الانتقالية 1252
المراجع الفنية 1252

هدف المعيار

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة وإعداد التقارير الخاصة بخطط منافع التقاعد في الجهات الاتحاديّة، التي توفر منافع التقاعد لموظفي الجهات الاتحاديّة وغيرهم من المشاركين المؤهلين.

2. ينطبق هذا المعيار على خطط منافع التقاعد التي ينشئها أرباب العمل/الرعاة في القطاع العام لتوفير منافع التقاعد (سواء في شكل دخل سنوي و/أو مبلغ إجمالي) في المقام الأول للموظفين السابقين. ولا ينطبق على معاشات الشيخوخة المقدمة من خلال برامج الرعاية الاجتماعية أو الضمان الاجتماعي، ولا على خطط الضمان الاجتماعي التي توفر معاشات لجميع المواطنين.

3. الهدف من التقارير التي تقدمها خطط المنافع المحددة هو توفير معلومات عن الموارد المالية وأنشطة الخطة، مما يساعد في تقييم العلاقة بين تراكم الموارد (حيث تكون الخطة ممولة) ومنافع الخطة على مر الوقت، وبالأخص مدى وجود أي عجز. يتم تحقيق هذا الهدف عادةً من خلال تقديم البيانات المالية التي تشمل ما يلي:

   أ. الاعتراف بالقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها (وفي حالة الخطط الهجينة، التزامات المساهمات المحددة).
   ب. المعلومات الاكتوارية عن التزامات منافع التقاعد، بما في ذلك أساس القياس.
   ت. وصف للأنشطة المهمة خلال الفترة وتأثير أي تغييرات تتعلق بالخطة، وعضويتها، وشروطها، وأحكامها.
   ث. بيانات توضح المعاملات وأداء الاستثمارات خلال الفترة والمركز المالي للخطة في نهاية الفترة.
   ج. وصف لسياسات الاستثمار.
   ح. وكيفية تمويل التزام خطة منافع التقاعد الممولة بنظام الدفع حسب الاستخدام تعمل العديد من أنظمة المعاشات التقاعدية العامة على أساس الدفع حسب الاستخدام، مما يعني أن المعاشات التي تدفع للمتقاعدين الحاليين تمول عادة من المساهمات المدفوعة من قبل المشاركين أو الرعاة الحاليين خلال نفس الفترة التي تدفع فيها المعاشات.

4. الهدف من التقارير التي تقدمها خطط المساهمات المحددة هو توفير معلومات عن الخطة وأداء استثماراتها. يتم تحقيق هذا الهدف عادةً من خلال تقديم بيانات مالية تشمل ما يلي:

   أ. الاعتراف بالالتزام المتعلق بالمساهمات المحددة.
   ب. وصف للأنشطة المهمة خلال الفترة وتأثير أي تغييرات تتعلق بالخطة، وعضويتها، وشروطها، وأحكامها.
   ت. بيانات توضح المعاملات وأداء الاستثمارات خلال الفترة والمركز المالي للخطة في نهاية الفترة.
   ث. وصف لسياسات الاستثمار.

5. نظرًا لانتشار وأهمية التزامات خطط منافع التقاعد المتعلقة بشكل رئيسي بالموظفين الحاليين والسابقين، ولتحقيق الهدف من تعزيز الشفافية والمساءلة، يتطلب هذا المعيار من خطط منافع التقاعد عرض القيمة الحالية المقدرة لمنافع التقاعد كالتزامات في بيان المركز المالي بناءً على نوع الخطة، حيث يتم عرض التزامات خطة المنافع المحددة والتزامات خطة المساهمات المحددة بشكل مختلف.

النطاق

6. يجب على خطة منافع التقاعد التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية وفقًا لأساس الاستحقاق المحاسبي تطبيق هذا المعيار.

7. تعتبر خطة منافع التقاعد جهة معدة للتقارير. بمعنى أنها تقدم تقاريرها بشكل منفصل عن صاحب العمل للمشاركين في الخطة وبشكل منفصل عن الجهة التي تدير الخطة (والذي قد يكون صاحب العمل أو مقدم خدمة خارجي). على سبيل المثال، عندما تقوم جهة بإدارة أكثر من خطة منفصلة لمنافع التقاعد، ينطبق هذا المعيار على كل من تلك الخطط ويتطلب إعداد بيانات مالية لكل خطة من خطط منافع التقاعد.

8. يمكن تصنيف خطط منافع التقاعد على أنها خطط صاحب عمل واحد أو صاحب أعمال متعددة أو خطط اتحاديّة. قد يؤثر هذا التصنيف على تطبيق معيار رقم 39 الخاص بمنافع الموظفين، لكنه لا يغير من تطبيق هذا المعيار.

9. بعض خطط منافع التقاعد لديها رعاة غير أصحاب العمل؛ ينطبق هذا المعيار أيضًا على البيانات المالية لمثل هذه الخطط.

10. تُعرف خطط منافع التقاعد أحيانًا بتسميات أخرى مثل "خطط المعاشات التقاعدية" أو "خطط التقاعد الإلزامي" أو "خطط المنافع التقاعدية". يعتبر هذا المعيار خطة منافع التقاعد جهة معدة للتقارير منفصلة عن أصحاب العمل للمشاركين في الخطة. تنطبق جميع المعايير الأخرى على البيانات المالية طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات هذا المعيار.

11. يتناول هذا المعيار متطلبات المحاسبة وإعداد التقارير للخطة لجميع المشاركين كمجموعة. ولا يتناول التقارير المقدمة للمشاركين الأفراد بشأن حقوقهم في منافع التقاعد.

12. يتناول هذا المعيار منافع التقاعد لموظفي الجهات الاتحاديّة وغيرهم من المشاركين المؤهلين للانضمام إلى الخطة. ولا يتناول أشكال أخرى من منافع التوظيف مثل مدفوعات إنهاء الخدمة أو ترتيبات التعويض المؤجل أو منافع الإجازة طويلة المدى أو خطط التقاعد المبكر الخاصة أو خطط الاستغناء عن الموظفين أو خطط الصحة والرفاهية أو خطط المكافآت. كما يتم استبعاد ترتيبات الضمان الاجتماعي الحكومية من نطاق هذا المعيار.

13. توصف خطط منافع التقاعد عادةً بأنها إما خطط منافع محددة أو خطط مساهمات محددة، ولكل منها خصائصها المميزة. وفي بعض الأحيان، توجد خطط تحتوي على خصائص كل منهما. لأغراض هذا المعيار، تشمل خطط المنافع المحددة الخطط الهجينة، وهي خطط منافع تقاعد تحتوي على خصائص من كل من خطط المنافع المحددة وخطط المساهمات المحددة. يجب تفسير ما ورد في هذا المعيار بشأن خطط المنافع المحددة على أنها تشمل الخطط الهجينة.

14. تتطلب العديد من خطط منافع التقاعد إنشاء صناديق منفصلة، والتي قد تكون أو لا تكون لها هوية قانونية منفصلة وقد تكون أو لا تكون تحت إدارة أمناء، حيث تُقدم إليها المساهمات وتُدفع منها منافع التقاعد. ينطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا تم إنشاء مثل هذا الصندوق وعما إذا كان هناك أمناء.

15. تخضع خطط منافع التقاعد التي تحتوي على أصول مستثمرة لدى شركات التأمين لنفس متطلبات المحاسبة والتمويل التي تخضع لها الترتيبات المستثمرة بشكل خاص. وعليه، فهي تقع ضمن نطاق

هذا المعيار ما لم يكن العقد مع شركة التأمين باسم مشارك محدد أو مجموعة من المشاركين وكان التزام منافع التقاعد يقع بالكامل على عاتق شركة التأمين.

16. تعتمد معظم خطط منافع التقاعد على اتفاقيات رسمية. بعض الخطط غير رسمية، ولكنها اكتسبت الزاميّتها نتيجة للممارسات الراسخة لأصحاب العمل. رغم أن بعض الخطط تسمح لأصحاب العمل بتحديد التزاماتهم بموجب الخطط، إلا أنه عادة ما يكون من الصعب على صاحب العمل إلغاء خطة مع الاحتفاظ بالموظفين. ينطبق نفس أساس المحاسبة وإعداد التقارير على الخطة غير الرسمية كما هو الحال في الخطة الرسمية.

الاعتراف

17. بالنسبة لخطط المنافع المحددة، يجب الاعتراف بالتزامات منافع التقاعد المستحقة للمشاركين في بيان المركز المالي كمخصص للقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.

18. بالنسبة لخطط المساهمات المحددة، يجب الاعتراف بالتزامات منافع التقاعد المستحقة للمشاركين في بيان المركز المالي كالتزامات مساهمات محددة.

19. في خطة المساهمات المحددة، يكون المبلغ الذي يجب الاعتراف به مقابل الالتزامات تجاه المشاركين مساويا لصافي الأصول مطروحًا منها، إذا لزم الأمر بموجب قواعد الخطة أو اللوائح الأخرى، أي خصومات لأغراض محددة (على سبيل المثال، مخاطر الاستثمار).

القياس

تقييم استثمارات الخطة

20. يجب قياس استثمارات خطة منافع التقاعد بالقيمة العادلة.

21. يشمل مصطلح أصول الخطة جميع أصول خطة منافع التقاعد. تُعتبر استثمارات الخطة جزءاً من أصول الخطة، وهي تلك الأصول المطلوبة على وجه التحديد لإمكانياتها الاستثمارية لتمويل سداد التزامات منافع التقاعد.

22. يجب قياس أي استثمارات الخطة والتي تعتبر أدوات مالية بالقيمة العادلة وفقًا للمعيار رقم 41 " الأدوات الماليّة". ويجب قياس استثمارات الخطة الأخرى بالقيمة العادلة وفقًا للمعايير المحاسبية الأخرى المطبقة (مثل المعيار رقم 16 " العقارات الاستثمارية"). أما باقي أصول الخطة، فيجب قياسها وفقًا للمعايير المحاسبية الأخرى المطبقة.

القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد المتعهد بها

23. يجب أن تستند القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد لخطط المنافع المحددة إلى المنافع المتعهد بها بموجب شروط الخطة على الخدمة المقدمة حتى تاريخه باستخدام مستويات الرواتب المتوقعة.

24. يتم الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها بناءً على الرواتب المتوقعة للإشارة إلى حجم الالتزام المحتمل على أساس استمرارية العمل والذي يشكل عمومًا أساس التمويل. يعكس هذا الالتزام توقعات المنافع المستقبلية التي يتم تحديدها باستخدام الأساليب الاكتوارية، ويتم

استخدام الرواتب المتوقعة لأن المنافع يتم قياسها في المستقبل مقابل الرواتب المعمول بها عند استحقاق المنافع.

25. إذا لم يتم إعداد تقييم اكتواري في تاريخ البيانات المالية، فيجب استخدام أحدث تقييم اكتواري مع تحديثه بأي معاملات جوهرية وتغييرات جوهرية في الظروف.

26. لا يتم دائمًا الحصول على التقييمات الاكتوارية سنويًا؛ فقد تتطلب بعض لوائح خطط منافع التقاعد إجراء تقييمات اكتوارية كل ثلاث أو خمس سنوات، على سبيل المثال. إذا لم يتم إعداد تقييم اكتواري في تاريخ البيانات المالية، فمن المرجح أن يكون التقييم الأحدث مناسبًا كنقطة بداية لتقييم العام الحالي. وهذا يتطلب تحديث التقييم الاكتواري الأحدث بأي معاملات جوهرية وتغييرات جوهرية أخرى في الظروف (بما في ذلك التغييرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة ومعدل التضخم المتوقع للرواتب المتوقعة) حتى نهاية فترة إعداد التقارير.

27. نظرًا لأن خطة منافع التقاعد قد تتضمن مخاطر وافتراضات مختلفة مقارنة بصاحب العمل/الراعي، فقد ينتج عن التقييم الاكتواري تقييمات مختلفة لنفس التزامات المنافع المحددة لكل من خطة منافع التقاعد وصاحب العمل/الراعي. على سبيل المثال، قد يختلف معدل الخصم المطبق من قبل صاحب العمل/الراعي عن ذلك الخاص بخطة منافع التقاعد نتيجة لاختلاف المخاطر المتعلقة بصاحب العمل/الراعي مقارنة بالخطة. عندما يُستخدم التقييم الاكتواري الذي يتم إجراؤه لصاحب العمل/الراعي كأساس، يجب إجراء أي تعديلات ضرورية لتحديد التزامات خطة منافع التقاعد.

إمكانية تطبيق معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية الأخرى

28. ما لم يتم استبدالها على وجه التحديد بهذا المعيار، فإن جميع معايير محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية الأخرى تنطبق على البيانات المالية لخطط منافع التقاعد عند الاقتضاء. على سبيل المثال، إذا كانت خطة منافع التقاعد ملزمة أو اختارت جعل ميزانيتها (ميزانياتها) المعتمدة متاحة للعموم، فإن معيار محاسبة الإستحقاق للحكومة الإتحادية 24، عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية، ينطبق أيضًا.

العرض والإفصاح

عرض البيانات المالية

29. يجب على خطة منافع التقاعد، سواء كانت خطة منافع محددة أو خطة مساهمات محددة، عرض ما يلي:

    أ. بيان المركز المالي؛
    ب. بيان التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع؛
    ت. بيان التدفقات النقدية؛
    ث. إيضاحات البيانات المالية.

30. يجب أيضًا على خطة منافع التقاعد توضيح التغييرات في التزامات منافع التقاعد للمشاركين من خلال:

    أ. تقديم بيان بالتغيرات في التزامات منافع التقاعد؛ أو

ب. الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية عن تسوية بين أرصدة التزامات منافع التقاعد الافتتاحية والختامية.

محتوى البيانات المالية

بيان المركز المالي

31. يجب أن يتضمن بيان المركز المالي البنود التالية (كما ينطبق وحسب الاقتضاء، على سبيل المثال لا الحصر):

أ. استثمارات الخطة (مصنفة بشكل مناسب)؛
ب. المساهمات المستحقة القبض؛
ت. الأصول الأخرى؛
ث. المنافع المستحقة والواجبة الدفع؛
ج. أي التزامات أخرى باستثناء التزامات منافع التقاعد للمشاركين؛
ح. صافي الأصول المتاحة للمنافع؛
خ. مخصص للقيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد المتعهد بها في خطة المنافع المحددة؛
د. التزام المساهمة المحددة للمشاركين؛
ذ. الفائض أو العجز.

32. يجب عرض استثمارات الخطة بشكل واضح في قائمة المركز المالي وتصنيفها بطريقة مناسبة، وذلك من خلال تجميع الأصول ذات الطبيعة المتشابهة - مثل الأسهم، والأوراق المالية ذات الدخل الثابت، وصناديق الاستثمار.

33. يجب أن تعرض قائمة المركز المالي القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها والتزام المساهمات المحددة تجاه المشاركين في الخطة تحت بند صافي الأصول المتاحة للمنافع. إن إدراج هذا الالتزام يعالج الهدف الرئيسي لهذا المعيار، وهو زيادة الشفافية والمساءلة فيما يتعلق بالتزامات خطط منافع التقاعد للجهات الاتحاديّة تجاه المشاركين.

34. يختلف هذا البند عن عرض الالتزامات المتعلقة بالمنافع المستحقة والواجبة الدفع للمشاركين (كما ينطبق). تُعرض الالتزامات المتعلقة بالمنافع المستحقة والواجبة الدفع للمشاركين أعلى صافي الأصول المتاحة للمنافع وتشمل فقط تلك المبالغ التي تستحق الدفع فورًا. على سبيل المثال، قد يمثل ذلك دفعة معاش تقاعدي شهري مستحقة لم يتم دفعها بعد أو سحبًا من خطة مساهمات محددة طلبه المشارك ولم يتم دفعه بعد.

مثال 49.1 - عرض بيان المركز المالي

تقدم الأمثلة التوضيحية التالية ((أ) و(ب) و(ت)) أمثلة على الأساليب والتنسيقات التي تستخدمها خطط منافع التقاعد لعرض البيانات المالية بما يتفق مع المعيار الإتحادي 49. ولا تعد هذه الأمثلة التوضيحية شاملة ولا إلزامية. وتعتبر الأساليب والتنسيقات الأخرى مقبولة إذا كانت تلبي متطلبات هذا المعيار.

تُظهر هذه الأمثلة التوضيحية ثلاث طرق محتملة لعرض البيانات المالية المطلوبة، اعتمادًا على الحكم المتخذ بشأن كيفية عرض المساهمات والمنافع. وتعتبر البنود المختلفة في هذه الأمثلة التوضيحية لغرض الإيضاح فقط.

أ. يتعلق بخطة منافع محددة حيث تُعامل المساهمات والمنافع كإيرادات ومصروفات. ويتم التعامل مع جميع التدفقات النقدية كتدفقات نقدية تشغيلية.

ب. يتعلق بخطة منافع محددة حيث تُعامل المساهمات كالتزام وتُعامل المنافع كتخفيض من هذا الالتزام. فيما يتعلق بالتدفقات النقدية، فإن العائدات على الاستثمارات والمدفوعات الإدارية ومدفوعات الاستثمار هي تدفقات نقدية تشغيلية. تعتبر عمليات شراء وبيع استثمارات الخطة أنشطة استثمارية. تعتبر المساهمات والمنافع والتحويلات من وإلى خطط أخرى أنشطة تمويلية.

ت. يتعلق بخطة مساهمات محددة حيث تُعامل المساهمات والمنافع كإيرادات ومصروفات. فيما يتعلق بالتدفقات النقدية، فإن العائد على الاستثمارات والمدفوعات الإدارية والمساهمات المستلمة والمنافع المدفوعة (والإيصالات والمدفوعات المرتبطة بها) هي أنشطة تشغيلية. تعتبر عمليات شراء وبيع استثمارات الخطة أنشطة استثمارية.

بيان المركز المالي كما في 31 ديسمبر 2026

	(أ)	(ب)	(ت)
الأصول	**منافع محددة**	**منافع محددة**	**مساهمات محددة**
النقد والنقد المعادل	X	X	X
استثمارات الخطة (مصنفة بشكل مناسب)	X	X	X
الفوائد المستحقة والارباح الموزعة المستحقة القبض	X	X	X
المساهمات المستحقة القبض	X	X	X
الأصول الأخرى	X	X	X
إجمالي الأصول	**X**	**X**	**X**
الالتزامات			

مثال 49.1 - عرض بيان المركز المالي			
الذمم الدائنة	X	X	X
المنافع المستحقة والواجبة الدفع	X	X	X
الالتزامات الأخرى	X	X	X
إجمالي الالتزامات باستثناء التزامات منافع التقاعد للمشاركين	**X**	**X**	**X**
صافي الأصول المتاحة للمنافع التقاعدية	**X**	**X**	**X**
مخصص القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد المتعهد بها	X	X	N/A
التزام المساهمة المحددة	N/A*	N/A*	X
احتياطيات أخرى	X	X	X
فائض أو عجز التمويل	**X**	**X**	**X**

*إذا كانت هذه خطة هجينة، فسيكون هناك أيضًا مبلغ للالتزامات المتعلقة بالمساهمة المحددة.

بيان التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع

35. يجب أن يعرض بيان التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع الأرصدة الافتتاحية والختامية ويتضمن البنود التالية (كما ينطبق وحسب الاقتضاء، على سبيل المثال لا الحصر):

أ. مساهمات صاحب العمل/الراعي؛
ب. مساهمات المشاركين؛
ت. إيرادات الاستثمار؛
ث. الإيرادات الأخرى؛
ج. المنافع المدفوعة أو المستحقة الدفع (يتم تحليلها، على سبيل المثال، كمنافع التقاعد، أو الوفاة، أو العجز، أو مدفوعات المبلغ الإجمالي)؛
ح. التحويلات من وإلى خطط أخرى؛
خ. المصاريف الإدارية؛
د. مصاريف أخرى؛

36. البنود المعروضة في بيان التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع هي فقط تلك التي يمكن نسبها مباشرة إلى الخطة. ستعتمد طبيعة هذه البنود إلى حد كبير على شروط الخطة. على سبيل المثال، قد

تنص بعض خطط منافع التقاعد على أن بعض التكاليف الإدارية (مثل رواتب مديري استثمارات الخطة) يتم دفعها من إيرادات الاستثمار.

مثال 49.2 - عرض بيان التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع

تابع للمثال 49.1

	(أ)	(ب)	(ت)
بيان التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2026	**منافع محددة**	**منافع محددة**	**مساهمات محددة**
صافي الأصول المتاحة للمنافع (بداية السنة)	**X**	**X**	**X**
إيرادات الاستثمار			
التغير الصافي في القيمة العادلة لاستثمارات الخطة	X	X	X
إيرادات الفوائد	X	X	X
إيرادات الاستثمار	X	X	X
إيرادات الأرباح الموزعة	X	X	X
ايرادات أخرى	X	X	X
	X	X	X
المساهمات			
صاحب العمل	X	X	X
المشارك	X	X	X
المنافع المستحقة	X	X	N/A
التمويل من الراعي*	X	X	X
إجمالي الزيادة في صافي الأصول المتاحة للمنافع	**X**	**X**	**X**
المنافع المدفوعة	X	X	X
المصاريف المتعلقة بالاستثمار	X	X	X
المصاريف التشغيلية والإدارية	X	X	X

مثال 49.2 - عرض بيان التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع			
مصاريف أخرى	X	X	X
إجمالي النقص في صافي الأصول المتاحة للمنافع	**X**	**X**	**X**
التحويلات من وإلى خطط أخرى	X	X	X
الزيادة/النقص في صافي الأصول المتاحة للمنافع	**X**	**X**	**X**
صافي الأصول المتاحة للمنافع (نهاية السنة)	**X**	**X**	**X**

* هذا التمويل مرتبط عمومًا بالخطط غير الممولة وقد يتم توفيره، على سبيل المثال، من قبل حكومة مركزية. وهو منفصل عن مساهمات صاحب العمل.

بيان التدفق النقدي

37. يجب على خطة منافع التقاعد إعداد بيان التدفق النقدي باستخدام الطريقة المباشرة وفقًا لمعيار رقم 2 "بيانات التدفق النقدي".

38. عند إعداد بيان التدفق النقدي، يجب على خطة منافع التقاعد مراعاة المتطلبات والإرشادات الواردة في المعيار رقم 2 "بيانات التدفق النقدي" .يتطلب هذا المعيار عرض التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة، نظرًا لأن هيكل البيانات المالية الأخرى يجعل من غير المحتمل أن يتم الإبلاغ عن فائض أو عجز سنوي، مما يجعل الطريقة غير المباشرة غير عملية .

39. قد تقوم خطط منافع التقاعد الفردية بمعالجة بعض المعاملات بشكل مختلف. على سبيل المثال، قد تُعتبر المساهمات إيرادات أو التزامات على المشارك، اعتمادًا على شروط خطة منافع التقاعد. لذلك، قد يختلف تصنيف المعاملات كأنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية بين خطط منافع التقاعد. ومع ذلك، يجب على خطة منافع التقاعد تطبيق التصنيف المعتمد بشكل متسق.

مثال 49.3 - عرض بيان التدفق النقدي

تابع للمثال 49.1

بيان التدفق النقدي للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2026

	(أ) منافع محددة	(ب) منافع محددة	(ت) مساهمات محددة
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية			
المقبوضات			
بيع استثمار الخطة	X	N/A	N/A
الفوائد المستلمة	X	X	X
الأرباح الموزعة المستلمة	X	X	X
إيصالات أخرى	X	X	X
المساهمات المستلمة من صاحب العمل	X	N/A	X
المساهمات المستلمة من المشاركين	X	N/A	X
التمويل المستلم من الراعي*	X	N/A	X
المدفوعات			
شراء استثمارات الخطة	X	N/A	N/A
المدفوعات المتعلقة بالاستثمار	X	X	N/A
المنافع المدفوعة للمشاركين	X	N/A	X
المدفوعات التشغيلية والإدارية	X	X	X
مدفوعات أخرى	X	X	X
التحويلات من وإلى خطط أخرى	X	N/A	N/A
صافي التدفقات النقدية الواردة (الصادرة) من الأنشطة التشغيلية	**X**	**X**	**X**

مثال 49.3 - عرض بيان التدفق النقدي

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية			
شراء استثمارات الخطة	N/A	(X)	(X)
بيع استثمار الخطة	N/A	X	X
المصروفات المتعلقة بالاستثمار	N/A	N/A	X
التحويلات من وإلى خطط أخرى	N/A	N/A	X
صافي التدفقات النقدية الواردة من (الصادرة عن) الأنشطة الاستثمارية	**N/A**	**X**	**X**
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية			
المساهمات المستلمة من صاحب العمل	N/A	X	N/A
المساهمات المستلمة من المشاركين	N/A	X	N/A
التمويل المستلم من الراعي*	N/A	X	N/A
المنافع المدفوعة للمشاركين	N/A	X	N/A
التحويلات من وإلى خطط أخرى	N/A	X	N/A
صافي التدفقات النقدية الواردة من (الصادرة عن) الأنشطة التمويلية	**N/A**	**X**	**N/A**
صافي الزيادة (النقص) في النقد وما يعادله	**X**	**X**	**X**
النقد وما يعادله في بداية السنة	X	X	X
النقد وما يعادله في نهاية السنة	**X**	**X**	**X**

* هذا التمويل مرتبط عمومًا بالخطط غير الممولة وقد يتم توفيره، على سبيل المثال، من قبل حكومة مركزية. وهو منفصل عن مساهمات صاحب العمل.

التغييرات في التزامات منافع التقاعد

40. تتطلب الفقرة 30 من خطة منافع التقاعد تقديم معلومات توضح التغييرات في التزامات منافع التقاعد للمشاركين إما كبيان مالي أو كتسوية في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

41. يجب أن يعرض هذا البيان أو الإيضاح الأرصدة الافتتاحية والختامية والمعلومات التالية (كما ينطبق وحسب الاقتضاء، على سبيل المثال لا الحصر):

أ. التعديلات على الخطة (على سبيل المثال، التغييرات في منافع المشاركين)؛
ب. التغييرات في طبيعة الخطة (على سبيل المثال، الاندماج مع خطة أخرى)؛
ت. المنافع المخصصة لحسابات المشاركين في خطط المساهمات المحددة؛
ث. صافي التغيرات في منافع المشاركين المستحقة في خطط المنافع المحددة (على سبيل المثال، التغييرات الاكتوارية)؛
ج. مساهمات صاحب العمل/الراعي؛
ح. مساهمات المشاركين؛
خ. المنافع المدفوعة؛
د. المصاريف الإدارية.

بيان التغيرات في التزامات منافع التقاعد أو الإفصاح عن التسوية بين أرصدة التزامات منافع التقاعد الافتتاحية والختامية

42. قد يحدد هيكل خطة منافع التقاعد - ما إذا كانت خطة منافع محددة أو خطة مساهمات محددة وما إذا كانت ممولة أو تُدار بنظام الدفع حسب الاستخدام - كيفية المحاسبة عن المساهمات والمنافع.

43. تقوم بعض خطط منافع التقاعد بالمحاسبة عن المساهمات كإيرادات والمنافع كمصروفات، بينما تعتبر خطط أخرى أن المساهمات والمنافع هي تغيرات في الالتزامات تجاه المشاركين. في بعض الحالات، قد يعني هيكل خطط منافع التقاعد اتباع نهج مختلط في المحاسبة عن المساهمات والمنافع. وفقًا للظروف، قد يتعين عرض بنود المساهمات والمنافع المدفوعة بشكل مختلف في قائمة التغيرات في التزامات منافع التقاعد (انظر الأمثلة التوضيحية) أو في الإفصاح عن التسوية بين أرصدة التزامات منافع التقاعد الافتتاحية والختامية.

مثال 49.4 - عرض التغييرات في بيان التزامات منافع التقاعد

تابع للمثال 49.1

بيان التغيرات في التزامات منافع التقاعد للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2026

	(أ) منافع محددة	(ب) منافع محددة	(ت) مساهمات محددة
التزامات منافع التقاعد (بداية السنة)	**X**	**X**	**X**
المساهمات			
صاحب العمل	N/A	X	X
المشارك	N/A	X	X
التمويل من الراعي	N/A	X	X
التحويلات من خطط أخرى	X	X	X
التغييرات في الافتراضات الاكتوارية	X	X	N/A
المنافع المستحقة	X	X	N/A
إجمالي الزيادة في التزامات منافع التقاعد	**X**	**X**	**X**
المنافع المدفوعة	X	X	X
التحويلات إلى خطط أخرى	X	X	X
إجمالي النقص في التزامات منافع التقاعد	**X**	**X**	**X**
التزامات منافع التقاعد (نهاية السنة)	**X**	**X**	**X**

* ملاحظة: كبديل لبيان التغيرات في التزامات منافع التقاعد، يمكن تقديم هذه المعلومات في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

الإفصاح

44. يجب على الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية لخطة منافع التقاعد، سواء كانت خطة منافع محددة أو خطة مساهمات محددة، أن تفصح عما يلي:

أ. ملخص للسياسات المحاسبية الهامة؛
ب. وصف للخطة (انظر الفقرة 46) وتأثير أي تغييرات في الخطة خلال الفترة؛
ت. أساس تقييم جميع أصول الخطة، بما في ذلك الإفصاح عن قياس القيمة العادلة لكل فئة من أصول الخطة كما هو مطلوب بموجب المعايير المطبقة؛
ث. تفاصيل أي استثمار فردي يتجاوز إما 5 في المئة من صافي الأصول المتاحة للمنافع أو 5 في المئة من أي فئة أو نوع من الأوراق المالية؛
ج. تفاصيل أي استثمار في صاحب العمل/الراعي؛
ح. الالتزامات بخلاف مخصص القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد المتعهد بها أو التزام المساهمة المحددة للمشاركين؛
خ. وصف لسياسة التمويل، بما في ذلك أي التزامات على صاحب العمل/الراعي لتغطية أي نقص اكتواري في الأصول في خطة منافع التقاعد الممولة.

45. فيما يتعلق بخطط المنافع المحددة، يجب أيضًا الإفصاح عما يلي في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية:

أ. القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد المتعهد بها، مع التمييز بين المنافع المكتسبة وغير المكتسبة؛
ب. وصف لـ:

i. الافتراضات الاكتوارية الهامة التي تم اتخاذها؛ و

ii. الطريقة المستخدمة لحساب القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد المتعهد بها؛

ت. تأثير أي تغييرات في الافتراضات الاكتوارية التي كان لها تأثير كبير على القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد المتعهد بها؛ و
ث. تاريخ التقييم الاكتواري ومتى سيتم إجراء التقييم التالي.

46. يجب أن تتضمن البيانات المالية لخطة منافع التقاعد على وصف للخطة. ويجب أن تحتوي على ما يلي:

أ. اسم/أسماء صاحب العمل/الرعاة ومجموعات المشاركين المشمولة؛
ب. عدد المشاركين الذين يتلقون المنافع وعدد المشاركين الآخرين، مصنفين على النحو المناسب؛
ت. نوع الخطة - مساهمة محددة أو منافع محددة؛
ث. إيضاح حول ما إذا كان المشاركون يساهمون في الخطة؛
ج. وصف لمنافع التقاعد المتعهد بها للمشاركين؛
ح. وصف لأي شروط إنهاء الخطة؛ و
خ. التغييرات في البنود (أ) إلى (ح) خلال الفترة التي تغطيها البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

تنطبق أحكام هذه المعايير عقب اعتماد مجلس الوزراء لمعايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحاديّة لدولة الإمارات العربية المتحدة.

يتعين على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2026.

عندما تتبنى الجهة الاتحاديّة أساس الاستحقاق كما هو محدد في معيار محاسبة الاستحقاق الاتحاديّة 33 لأغراض إعداد التقارير المالية بعد تاريخ السريان هذا، ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية لخطة منافع التقاعد التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ اعتماد أساس الاستحقاق.

الأحكام الانتقالية

يتعين على الجهة الاتحاديّة تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي اعتبارًا من بداية الفترة السنوية التي يتم تطبيقه فيها لأول مرة. ومع ذلك، عندما تطبق خطة استحقاقات التقاعد التي استخدمت معيار محاسبة دولي أو وطني آخر يتعامل مع خطط استحقاقات التقاعد هذا المعيار لأول مرة، فيجب عليها تقديم بيانات مالية مقارنة معدلة وفقًا لمعيار المحاسبة المالية FGAAS 3، السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

المراجع الفنية

المعيار الدولي للقطاع العام رقم 49 - خطط منافع التقاعد.