قرار رئيس مجلس الوزراء

رقم ٦٣٦ لسنة ٢٠٢٤

بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية

رئيس مجلس الوزراء

بعد الاطلاع على الدستور ؛

وعلى قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الشخص الواحد الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية ؛

وعلى قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية ؛

وعلى القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ بتنظيم الرقابة على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٦٩ لسنة ٢٠١٨ بتشكيل الوزارة ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٧٩ لسنة ٢٠١٨ بتفويض رئيس مجلس الوزراء فى بعض الاختصاصات ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٦٥٥ لسنة ٢٠١٩ ؛

وعلى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢١١٥ لسنة ٢٠٢٣ بشأن إعادة تشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ؛

وعلى قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية ؛

وعلى ما عرضه رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية ؛

قـــــــرر :

(المادة الأولى)

يستبدل بالمعايير أرقام (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبيـــة " ، و(١٧) "القوائم المالية المستقلة" ، و(٣٤) "الاستثمار العقارى" ، من معايير المحاســبة المصرية المشار إليها ، المعايير المرافقة لهذا القرار .

(المادة الثانية)

يضاف إلى معايير المحاسبة المصرية المشار إليهـــا تفـــسير محاســبة مـــصرى رقم (٢) "شهادات خفض الانبعاثات الكربونية" المرافق لهذا القرار .

(المادة الثالثة)

ينشر هذا القرار فى الجريدة الرسمية ، ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره .

رئيس مجلس الوزراء

دكتور / مصطفى كمال مدبولى

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) المعدل ٢٠٢٤
آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

المحتويات	الفقرات
هدف المعيار	١-٢
نطاق المعيار	٣-٧
تعريفات	٨-١٦
شرح تفصيلى لبعض التعريفات	٩-١٦
عملة التعامل	٩-١٤
صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى	١٥
البنود ذات الطبيعة النقدية	١٦
ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقا لهذا المعيار	١٧-١٩
تحديد سعر الصرف اللحظى عند صعوبة التبادل بين عملتين	١٩أ-١٩ج
استخدام عملة التعامل فى إثبات المعاملات التى تتم بعملة أجنبية	٢٠-٣٧
الاعتراف الأولى	٢٠-٢٢
المعالجة فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة	٢٣-٢٦
الاعتراف بفروق العملة	٢٧-٣٤
تغيير عملة التعامل	٣٥-٣٧
استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل	٣٨-٤٩
الترجمة إلى عملة العرض	٣٨-٤٣
ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى	٤٤-٤٧
التخلص الكلى أو الجزئى من نشاط أجنبى	٤٨-٤٩
الآثار الضريبية لكافة فروق العملة	٥٠
الإفصاح	٥١-٥٧ب
تاريخ السريان والأحكام الانتقالية	٥٨-٥٩
ملحق "د"	د١-د١٨

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) المعدل ٢٠٢٤

آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

هدف المعيار :

١- تمارس المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين - الأولى أن تجرى معاملات بعملات أجنبية والثانية أن يكون لديها نشاط أجنبي، كما قد تقوم المنشأة بالإضافة إلى ذلك بعرض قوائمها المالية بعملة أجنبية، ويتمثل الغرض من هذا المعيار فى شرح كيفية إدراج المعاملات بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية ضمن القوائم المالية لمنشأة وكذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض .

٢- تتمثل الموضوعات الأساسية بهذا المعيار فى تحديد سعر (أسعار) الصرف الذى يجب استخدامه، وكيفية إثبات أثر التغيرات فى أسعار الصرف فى القوائم المالية.

نطاق المعيار :

٣- يطبق هذا المعيار فى :

(أ) المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية فيما عدا معاملات وأرصدة المشتقات التى تقع فى نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية .

و (ب) ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للأنشطة الأجنبية التى يتم إدراجها فى القوائم المالية للمنشأة سواء عن طريق التجميع الكلى أو بتطبيق طريقة حقوق الملكية .

و (ج) ترجمة المركز المالى ونتائج أعمال المنشأة إلى عملة العرض .

٤- يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية وبالتالى استبعدت هذه المشتقات من نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) (هذا المعيار)، ومع ذلك فإن المشتقات بالعملة الأجنبية التى تخرج عن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) تدخل ضمن نطاق تطبيق هذا المعيار (مثال ذلك: بعض مشتقات العملة الأجنبية المتضمنة فى عقود أخرى)، بالإضافة إلى ذلك يطبق هذا المعيار عندما تترجم منشأة مبالغ متعلقة بمشتقات من عملة التعامل إلى عملة العرض .

٥- لا يطبق هذا المعيار على محاسبة التغطية لبنود بعملة أجنبية بما فى ذلك تغطية صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى . ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على محاسبة التغطية .

٦- يطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية لمنشأة بعملة أجنبية ويحدد المعيار مجموعة من المتطلبات يتم مراعاتها لكى توصف القوائم المالية الناتجة بأنها تتوافق مع معايير المحاسبة المصرية، وفى حالة ترجمة معلومات مالية إلى عملة أجنبية بما لا يفى بهذه المتطلبات، فيحدد هذا المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

٧- لا يطبق هذا المعيار على عرض التدفقات النقدية الناتجة عن معاملات بعملة أجنبية بقائمة التدفقات النقدية أو على ترجمة التدفقات النقدية لنشاط أجنبي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية").

تعريفات :

٨- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

سعر الإقفال: هو سعر الصرف اللحظى السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

تكون العملة قابلة للتبادل بعملة أخرى: عندما تكون المنشأة قادرة على تبادل تلك العملة بالعملة الأخرى.

فرق العملة: هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف: هو معدل التبادل بين عملتين مختلفين.

القيمة العادلة: هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس، (انظر معيار المحاسبة المصرى رقم ٤٥ "قياس القيمة العادلة").

العملة الأجنبية: هى أى عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.

النشاط الأجنبي: هو كيان يتمثل فى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية- وتقع أنشطته فى بلد آخر بخلاف البلد التى تقع فيه المنشأة التى تعرض قوائمها المالية، أو يمارس أنشطته بعملة تختلف عن العملة التى تعرض بها تلك القوائم.

عملة التعامل (عملة القيد): هى عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة أنشطتها .

المجموعة: هى شركة أم وكافة المنشآت التابعة لها.

البنود ذات الطبيعة النقدية: هى النقدية المحتفظ بها والأصول والالتزامات التى سوف تحصل أو تدفع بوحدات ثابتة أو قابلة للتحديد من العملة.

صافى الاستثمار فى نشاط أجنبي: هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافى أصول ذلك النشاط الأجنبى.

عملة العرض: هى العملة التى تعرض بها منشأة قوائمها المالية.

سعر الصرف اللحظى السائد: هو سعر صرف التسليم الفورى لوحدات العملة.

سعر الصرف الملحوظ: هو السعر الذى تتوقع المنشأة إجراء التبادل به بين العملات، باستخدام أسعار مؤيدة مستنديًا.

شرح تفصيلى لبعض التعريفات

عملة التعامل :

٩- تعرف البيئة الاقتصادية الأساسية التى تعمل بها المنشأة عادة بأنها البيئة التى تقوم فيها المنشأة بتوليد وإنفاق النقدية، وتأخذ المنشأة العوامل التالية فى اعتبارها عند تحديد عملة التعامل الخاصة بها :

العملة:

(١) التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات السلع والخدمات (وغالبًا ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها أسعار بيع سلع وخدمات المنشأة).

و(٢) الرسمية للدولة التى تتحدد فيها أسعار المبيعات لسلع وخدمات المنشأة وفقا لقوى المنافسة واللوائح والقوانين السائدة بها.

العملة التى تؤثر بشكل أساسى على تكلفة العمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير السلع والخدمات (وغالبًا ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها تلك التكاليف).

١٠- وقد تقدم العوامل التالية أيضا دليلاً على عملة التعامل للمنشأة :

(أ) العملة التى تتولد بها أموال من أنشطة التمويل (على سبيل المثال من خلال إصدار أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التى يتم بها إعادة الاحتفاظ بالمتحصلات من أنشطة التشغيل.

١١- تؤخذ العوامل الإضافية التالية فى الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لنشاط أجنبى وما إذا كانت هى نفس عملة التعامل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية (ويقصد هنا بالمنشأة التى تعرض قوائمها المالية المنشأة التى تملك نشاطًا أجنبيًّا فى صورة شركة تابعة أو فرع أو شركة شقيقة أو مشروع مشترك) :

(أ) ما إذا كانت أنشطة النشاط الأجنبى تمارس كامتداد للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بدلا من أن تمارس بدرجة مؤثرة من الاستقلالية، وعلى سبيل المثال – تكون أنشطة النشاط الأجنبى امتدادًا للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية عندما تقتصر تلك الأنشطة على بيع سلع يتم استيرادها من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتوريد حصيلة المبيعات إليها. وعلى الوجه الآخر ينظر للنشاط الأجنبى على أنه يمارس أنشطته بدرجة كبيرة من الاستقلالية – على سبيل المثال – عندما يكون تجميعه للنقدية والبنود الأخرى ذات الطبيعة النقدية وتكبده للمصروفات وتوليده للدخل وترتيبه للحصول على اقتراض يتم كله بشكل أساسى بعملته المحلية .

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة التى تعرض قوائمها المالية تمثل نسبة كبيرة أو صغيرة من أنشطة النشاط الأجنبي.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتكون متاحة بصورتها الراهنة للتحويل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بسهولة.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى كافية لخدمة التزامات الدين القائمة أو المتوقعة بشكل معتاد دون الحاجة إلى الحصول على أموال من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية.

١٢- عندما تختلط المؤشرات السابقة ولا تكون عملة التعامل واضحة، تستخدم الإدارة حكمها المهنى فى تحديد أصلح عملة تعامل يمكن أن تعكس صورة أمينة للآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساسية، وكجزء من هذا المنهج فإن الإدارة تعطى الأولوية للمؤشرات الأولية الواردة فى الفقرة "٩" قبل أن تأخذ فى الاعتبار المؤشرات الواردة فى الفقرات ١٠ و ١١ التى وضعت لتقدم دليلا إضافيا مؤيدا لتحديد عملة التعامل للمنشأة.

١٣- تعكس عملة التعامل لمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات الصلة بها، وبناء على ذلك فبمجرد أن تحدد عملة التعامل فإنه لا يتم تغييرها إلا إذا حدث تغيير فى هذه المعاملات والأحداث والظروف الأساسية.

١٤- ملغاة.

صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى :

١٥- قد يكون لدى المنشأة بند ذو طبيعة نقدية مستحق على أو إلى نشاط أجنبي، فالبند الذى لم يخطط لتسويته أو يكون من المستبعد حدوث ذلك فى المستقبل المنظور يعد جزءًا من صافى استثمار المنشأة فى ذلك النشاط الأجنبي، ويتم المحاسبة عنه وفقا للفقرتين ٣٢ و ٣٣. وقد تتضمن مثل تلك البنود ذات الطبيعة النقدية مستحقات طويلة الأجل أو قروضًا، ولكنها لا تتضمن أرصدة العملاء أو الموردين التى تنشأ من المعاملات التجارية.

١٥أ- إن المنشأة التى لديها بنود ذات طبيعة نقدية مستحقة السداد من أو إلى نشاط أجنبى كما هى معرفة فى الفقرة "١٥" أعلاه، قد تكون أى شركة تابعة للمجموعة، فعلى سبيل المثال: لدى إحدى المنشآت شركتان تابعتان (أ)، (ب)، وتمثل الشركة التابعة (ب) نشاطًا أجنبيًا وقامت الشركة التابعة (أ) بمنح قرض إلى الشركة التابعة (ب)، فى هذه الحالة يعتبر قرض الشركة (أ) المستحق السداد من الشركة (ب) جزءًا من صافى استثمار المنشأة الأم فى الشركة التابعة (ب) عندما تكون تسوية ذلك القرض غير مخطط لها أو مستبعدة الحدوث فى المستقبل المنظور، ويصح ذلك أيضًا إذا كانت الشركة التابعة (أ) هى فى حد ذاتها نشاطًا أجنبيًّا.

البنود ذات الطبيعة النقدية :

١٦- يتميز البند ذو الطبيعة النقدية بطابع أساسى هو الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة، ومن الأمثلة على ذلك: العملاء، سلف العاملين والإقراض المعترف بها كأصول وكذلك الموردون ومعاشات العاملين ومزاياهم الأخرى التى يستحق سدادها نقدا والمخصصات المقرر تسويتها نقدًا وكذلك التوزيعات النقدية المعترف بها كالتزام. وبالمثل فإن أى عقد لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها أو كمية متغيرة من الأصول – تكون فيه القيمة العادلة التى سيتم استلامها (أو تسليمها) تساوى عددًا ثابتا أو قابلا للتحديد من وحدات العملة – هو من البنود ذات الطبيعة النقدية.

وعلى العكس من ذلك فإن الطابع الأساسى الذى يميز البند ذا الطبيعة غير النقدية هو غياب الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة، ومثال ذلك: المبالغ المدفوعة مقدمًا عن سلع وخدمات (مثل الإيجار المدفوع مقدمًا)، الشهرة، الأصول غير الملموسة، المخزون، الأصول الثابتة، والمخصصات المقرر تسويتها من خلال تسليم أصل ذى طبيعة غير نقدية.

ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار :

١٧- عند إعداد القوائم المالية فإن كل منشأة تقوم بتحديد عملة التعامل الخاصة بها طبقًا للفقرات من "٩" إلى "١٤" سواء أكانت تلك المنشأة تمثل كيانا بذاته، أو كيانًا له أنشطة أجنبية (مثل منشأة أم)، أو نشاط أجنبى (مثل منشأة تابعة أو فرع). وتقوم المنشأة بترجمة بنود العملة الأجنبية إلى عملة التعامل الخاصة بها وتقوم بالاعتراف بآثار هذه الترجمة طبقا لما ورد بالفقرات من "٢٠" إلى "٣٧" والفقرة "٥٠".

١٨- تضم الكثير من المنشآت التى تعرض قوائمها المالية عددًا من الكيانات المنفردة (مثل حالة المجموعة المكونة من منشأة أم وشركة تابعة أو أكثر). وقد يوجد لدى أنواع مختلفة من المنشآت – سواء أكانت أعضاء فى مجموعة أو غير ذلك – استثمارات فى شركات شقيقة أو مشروعات مشتركة كما يمكن أن يكون لديها أيضًا فروع. ومن الضرورى أن تتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لكل كيان من الكيانات التى تدخل ضمن المنشأة التى تعرض قوائم مالية إلى العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية.

ويسمح هذا المعيار للمنشأة التى تعرض قوائم مالية بأن تكون عملة العرض الخاصة بها هى عملة (أو عملات). وتتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لأى كيان يدخل ضمن تلك المنشأة وتختلف عملة تعامله عن عملة عرض القوائم المالية لها وذلك طبقا للفقرات من ٣٨ إلى ٥٠.

١٩- ويسمح هذا المعيار أيضًا للمنشأة المنفردة التى تعد قوائم مالية أو للمنشأة التى تعد قوائم مالية مستقلة طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) القوائم المالية المستقلة " بأن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها، عندئذ يتم أيضًا ترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها طبقا للفقرات من "٣٨" إلى "٥٠".

تحديد سعر الصرف اللحظى عند صعوبة التبادل بين عملتين :

١٩أ- عندما تكون هناك صعوبة فى تبادل العملة بعملة أخرى (كما هو موضح فى الفقرات من" د٢" إلى "د١١") فى تاريخ القياس – يجب على المنشأة تقدير سعر الصرف اللحظى فى ذلك التاريخ، ويجب أن يستوفى سعر الصرف اللحظى المقدر الشروط التالية المقدرة فى تاريخ القياس:

(أ) المعدل الذى كان من الممكن أن تتمكن المنشأة به من الدخول فى معاملة تبادل لو كانت العملة قابلة للتحويل إلى العملة الأخرى.

(ب) السعر الذى كان سيتم تطبيقه على معاملة منتظمة بين المشاركين فى السوق، و

(ج) معدل يعكس بعدالة الظروف الاقتصادية السائدة .

١٩ب- عند تقدير سعر الصرف اللحظى كما هو مطلوب بموجب الفقرة "١٩أ"، على المنشأة استخدام سعر صرف ملحوظ باعتباره سعر الصرف اللحظى المقدر عندما يفى سعر الصرف الملحوظ هذا بالشروط الواردة فى الفقرة "١٩أ"

ويكون إما :

(أ) سعر صرف لحظى لغرض آخر غير الذى تقوم المنشأة بتقييم قابلية الصرف من أجله. أو

(ب) أول سعر صرف تستطيع به المنشأة الحصول على العملة الأخرى عند توافر قابلية تبادل العملة (أول سعر صرف لاحق).

١٩ج- تحدد المتطلبات الواردة فى الفقرات من "د١٢" إلى "د١٥" كيفية تطبيق المنشأة للفترتين من "١٩أ"، "١٩ب" فى تحديد سعر الصرف اللحظى عندما تكون هناك صعوبة للتحويل الى عملة أخرى.

استخدام عملة التعامل فى إثبات المعاملات التى تتم بعملة أجنبية

الاعتراف الأولى

٢٠- المعاملة بعملة أجنبية فى المعاملة التى تتم أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية بما فى ذلك المعاملات التى تنشأ عندما تقوم منشأة :

(أ) بشراء أو بيع سلع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.

أو (ب) بافتراض أو إقراض أموال وتكون المبالغ المستحقة السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.

أو (ج) باقتناء أو التخلص من أصول أو تكبد أو تسوية التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١- تثبت المعاملة التى تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولى بها بعملة التعامل للمنشأة وذلك على أساس ترجمة قيمة العملة الأجنبية التى تتم بها المعاملة باستخدام سعر الصرف اللحظى السائد بين عملة التعامل والعملة الأجنبية فى تاريخ المعاملة.

٢٢- ويعد تاريخ المعاملة هو التاريخ الذى تستوفى فيه المعاملة لأول مرة شروط الاعتراف بها وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

ولأسباب عملية عادة ما يستخدم سعر صرف يقارب السعر الفعلى السائد فى تاريخ المعاملة فقد يستخدم مثلا متوسط سعر الصرف خلال أسبوع أو شهر فى إثبات كافة المعاملات التى تحدث خلال تلك الفترة وذلك على مستوى كل عملة.

ومع ذلك فإن استخدام متوسط سعر صرف خلال فترة معينة لا يكون ملائما عندما تشهد تلك الفترة تقلبات مؤثرة فى أسعار صرف العملات الأجنبية.

المعالجة فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة

٢٣- فى نهاية كل فترة مالية:

(أ) تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال.

و(ب) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية، وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة (أنظر فقرة رقم ٢٢) .

و(ج) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة فى التاريخ الذى يتم فيه تحديد القيم العادلة.

٢٤- تتحدد القيمة الدفترية لأى بند باستخدام معايير المحاسبة المصرية الأخرى المناسبة لذلك البند. فعلى سبيل المثال، يمكن قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية وفقا للمعيار المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكاتها"

وسواء كان المبلغ الدفترى يتم تحديده على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة وبغض النظر عن تحديد القيمة الدفترية على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة، فعندما تكون تلك القيمة محددة بعملة أجنبية عندئذ يتم ترجمتها لعملة التعامل طبقا لهذا المعيار.

٢٥- تتحدد القيمة الدفترية لبعض البنود بمقارنة مبلغين أو أكثر فعلى سبيل المثال: تتحدد القيمة الدفترية للمخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة الاستردادية أيهما أقل وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون"، وبالمثل ووفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) اضمحلال قيمة الأصول" تحدد القيمة الدفترية لأصل – توجد مؤشرات على اضمحلاله – على أساس قيمته الدفترية (قبل أن تؤخذ فى الاعتبار أى خسائر محتملة لاضمحلاله) أو قيمته القابلة للاسترداد أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل ذا طبيعة غير نقدية ويتم قياسه بعملة أجنبية فإن قيمته الدفترية تتحدد بمقارنة:

(أ) التكلفة أو القيمة الدفترية –حسبما يكون أيهما مناسبا – مترجمة بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذى حددت فيه تلك القيمة (أى بالسعر السائد فى تاريخ المعاملة وذلك بالنسبة لبند تتم قياسه على أساس التكلفة التاريخية).

و(ب) صافى القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للاسترداد – حسبما يكون أيهما مناسبًا – مترجمة بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذى حددت فيه تلك القيمة (أى باستخدام سعر الإقفال فى تاريخ نهاية الفترة المالية).

وقد يكون أثر هذه المقارنة هو الاعتراف بخسائر اضمحلال بعملة التعامل لم تكن ستعترف بها بالعملة الأجنبية أو قد يحدث العكس.

٢٦– عندما تتوافر عدة أسعار صرف، يكون سعر الصرف المستخدم هو ذلك السعر الذى كان يمكن أن تسوى به التدفقات النقدية المستقبلية التى تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت فى تاريخ القياس، وإذا كان سعر الصرف الذى يمكن تبادل عملتين على أساسه غير متوافر بسبب صعوبة تحويل العملة الى عملة أخرى يتم إتباع الخطوات الواردة فى الفقرتين "١٩أ"، "١٩ب"، وكما هو مبين تفصيلا فى ملحق المعيار .

الاعتراف بفروق العملة

٢٧– كما هو مشار إليه فى الفقرة "٣أ" والفقرة "٥" من هذا المعيار – يسرى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية" على محاسبة التغطية للبنود المثبتة بعملة أجنبية، ويتطلب تطبيق محاسبة التغطية من المنشأة أن تعالج بعض فروق العملة بطريقة مختلفة عن تلك التى يتطلبها هذا المعيار. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) من المنشأة أن تقوم بالاعتراف الأولى بفروق العملة المرتبطة بالبنود ذات الطبيعة النقدية – عندما تفى تلك البنود بالشروط المؤهلة لها كأدوات تغطية فى معاملة تغطية لتدفق نقدى – ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية وذلك إلى الحد الذى تكون فيه معاملة التغطية فعالة.

٢٨- تعترف المنشأة بفروق العملة الناتجة عن تسوية بنود ذات طبيعة نقدية أو عن ترجمة بنود ذات طبيعة نقدية – باستخدام أسعار صرف تختلف عن تلك التى استخدمت فى ترجمتها عند الاعتراف الأولى بها فى نفس الفترة أو فى قوائم مالية سابقة – وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى تنشأ فيها هذه الفروق فيما عدا تلك المبينة فى الفقرة "٣١".

٢٩- عندما تنشأ بنود ذات طبيعة نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويتغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث المعاملة وتاريخ تسوية البنود، فإنه ينتج عن ذلك فرق عملة، وعندما يتم تسوية تلك المعاملة خلال نفس الفترة المحاسبية التى حدثت بها فإن كل فرق العملة يعترف به فى ذات الفترة – أما إذا تم تسوية المعاملة فى فترة محاسبية لاحقة، فإن فرق العملة المعترف به فى كل فترة حتى تاريخ التسوية يتم تحديده وفقًا للتغير فى أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠- عندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية ضمن الدخل الشامل الآخر فينبغى أيضـًا الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر، وعلى العكس من ذلك – فعندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فينبغى أيضًا الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٣١- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى من المنشأة أن تعترف ببعض المكاسب والخسائر ضمن الدخل الشامل الآخر، على سبيل المثال يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)" الأصول الثابتة واهلاكاتها" أن يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر.

٣٢- وعندما يكون قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، فإن الفقرة ٢٣(ج) من هذا المعيار – أى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) – تتطلب ترجمة قيمة ذلك الأصل المعاد تقييمه وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى التاريخ الذى يتم فيه تحديد تلك القيمة مما يؤدى إلى فرق عملة يعترف به أيضا ضمن الدخل الشامل الآخر.

٣٣- يتم الاعتراف بفروق العملة – الناشئة عن ترجمة أى بند ذى طبيعة نقدية يشكل جزءا من صافى استثمار المنشأة (التى تعرض قوائم مالية) فى نشاط أجنبى (راجع الفقرة "١٥" من هذا المعيار) – وذلك فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو بالقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى حسب الأحوال.

وفى القوائم المالية التى تضم كلاً من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث فى حالة القوائم المالية المجمعة عندما يكون النشاط الأجنبى شركة تابعة) فيتم الاعتراف الأولى بمثل تلك الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية على أن يتم تسويتها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند التخلص من صافى الاستثمار طبقا لمتطلبات الفقرة رقم "٤٨" .

٣٤- عندما يشكل بند ذو طبيعة نقدية جزءًا من صافى استثمار المنشأة – التى تعرض قوائم مالية – فى نشاط أجنبى ويكون هذا البند بذات عملة تعامل المنشأة التى تعرض قوائم مالية ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقًا للفقرة "٢٨"، وعندما يكون هذا البند بذات عملة التعامل للنشاط الأجنبى ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وفقًا للفقرة "٢٨". أما إذا كانت عملة هذا البند تختلف عن عملة التعامل لكل من المنشأة التى تعرض قوائم مالية والنشاط الأجنبى فينشأ عن ذلك فرق عملة فى كل من القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية والقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقا للفقرة "٢٨". ويتم الاعتراف بمثل هذه الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر فى القوائم المالية التى تضم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث بالقوائم المالية التى يدرج بها النشاط الأجنبى بأسلوب التجميع الكلى أو يتم بها المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٣٥- عندما تمسك منشاة حساباتها بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها – عندئذ تقوم المنشأة فى التاريخ الذى تعد فيه قوائمها المالية بترجمة جميع المبالغ إلى عملة التعامل طبقا للفقرات من "٢٠" إلى "٢٦"، وينتج عن تلك الترجمة نفس المبالغ بعملة التعامل التى كان يمكن أن تنشأ لو كانت هذه البنود قد سجلت بعملة التعامل منذ البداية، فعلى سبيل المثال – يتم ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية إلى عملة التعامل باستخدام سعر الإقفال بينما تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة التى أدت إلى الاعتراف بها.

تغيير عملة التعامل

٣٦- عندما يحدث تغيير فى عملة التعامل المنشأة – فعلى المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة التى تنطبق على عملة التعاملات الجديدة وذلك من تاريخ التغيير.

٣٧- كما هو موضح بالفقرة "١٣" فإن عملة التعامل لمنشأة تعكس المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات العلاقة بتلك المنشأة، وبالتالى فبمجرد تحديد عملة للتعامل فإنه يمكن تغييرها فقط عندما يحدث تغيير فى تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساسية، وعلى سبيل المثال فقد يؤدى التغيير فى العملة التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات سلع وخدمات منشأة إلى تغيير فى عملة التعامل لتلك المنشاة.

٣٨- يتم المحاسبة عن أثر التغيير فى عملة التعامل بشكل مستقبلى – وبعبارة أخرى تقوم المنشأة بترجمة كافة البنود إلى عملة التعامل الجديدة باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ التغيير، وتعامل المبالغ المترجمة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية كما لو كانت تمثل التكلفة التاريخية لها.

وبالنسبة لفروق العملة الناشئة من ترجمة نشاط أجنبى والتى سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر طبقا للفقرتين "٣٢" و "٣٩ (ج)" فلا يعاد تبويبها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إلا عندما يتم التخلص من هذا النشاط.

استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

الترجمة إلى عملة العرض

٣٩- يمكن لأى منشأة أن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات) فإذا كانت عملة العرض تختلف عن عملة التعامل للمنشاة فإنها تقوم بترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها. وعلى سبيل المثال: عندما تحتوى مجموعة على منشآت منفردة ذات عملات تعامل مختلفة عندئذ تستخدم عملة مشتركة للتعبير عن نتائج الأعمال والمركز المالى لكل منشأة بما يمكن من عرض قوائم مالية مجمعة.

٤٠- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية :

(أ) يتم ترجمة أصول والتزامات كل قائمة مركز مالى معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقًا لسعر الإقفال فى تاريخ كل قائمة مركز مالي.

و(ب) يتم ترجمة بنود الدخل والمصروفات فى كل قائمة دخل معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقًا لأسعار الصرف السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات .

و(ج) يتم الاعتراف بكافة فروق العملة الناتجة كبند مستقل فى الدخل الشامل الآخر.

٤١- لأسباب عملية – عادة ما تترجم بنود الدخل والمصروف باستخدام سعر صرف مقارب لأسعار الصرف الفعلية السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات مثل متوسط سعر الصرف خلال الفترة، ومع ذلك فعندما تحدث تقلبات مؤثرة فى أسعار الصرف خلال فترة معينة فلا يعد استخدام متوسط سعر الصرف عن تلك الفترة مناسبًا.

٤٢- تنشأ فروق الترجمة المشار إليها فى الفترة "٣٩" (ج) من :

(أ) ترجمة بنود الدخل والمصروفات بأسعار الصرف السائدة فى تواريخ المعاملات وترجمة الأصول والالتزامات بسعر الإقفال .

(ب) ترجمة الرصيد الافتتاحى لصافى الأصول بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق له .

ولا يتم الاعتراف بهذه الفروق ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) نظرًا لأن التغيرات فى أسعار الصرف تكون ذات تأثير ضئيل أو غير ذى تأثير مباشر على التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الحالية والمستقبلية، ويعرض المبلغ المتراكم لفروق العملة ببند مستقل فى حقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبي، عندما تتعلق فروق العملة بنشاط أجنبى يتم تجميعه ولكنه غير مملوك بالكامل للمجموعة، فإن فروق العملة المتراكمة الناتجة عن الترجمة والمنسوبة إلى أصحاب الحصص غير المسيطرة تحمل على حقوق أصحاب الحصص غير المسيطرة ويعترف بها كجزء منها فى قائمة المركز المالى المجمعة .

٤٣- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة من عملة التعامل الخاصة بها – والتى تعد "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" – إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية :

(أ) يتم ترجمة جميع المبالغ (أى الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصروفات بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقًا لسعر الإقفال فى تاريخ أحدث قائمة مركز مالى – إلا أنه

(ب) عندما تترجم المبالغ إلى "عملة اقتصاد لا يتسم بالتضخم" فإن أرقام المقارنة يجب أن تكون بنفس المبالغ التى تم عرضها تحت عنوان "السنة الجارية" فى القوائم المالية ذات الصلة للسنة السابقة (أى لا يتم تعديلها بالتغيرات اللاحقة فى المستوى العام للأسعار أو التغيرات اللاحقة فى أسعار الصرف).

٤٤- ملغاة.

ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى

٤٥- تنطبق الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" بالإضافة إلى الفقرات من "٣٨" إلى "٤٣" عندما يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط اجنبى إلى عملة عرض بما يمكن من تضمين النشاط الأجنبى – سواء بالتجميع الكلى أو باستخدام طريقة حقوق الملكية – فى القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية.

٤٦- تتبع إجراءات التجميع العادية عند ضم نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى مع نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى تعرض قوائم مالية مثل استبعاد الأرصدة المتبادلة مع المجموعة والمعاملات المتبادلة مع المجموعة لشركة تابعة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)). ومع ذلك فلا يمكن استبعاد الأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة لأصول (أو التزامات) ذات طبيعة نقدية سواء ما كان منها قصير أو طويل الأجل مع ما يقابلها من التزامات (أو أصول) بدون إظهار نتائج تقلبات العملة فى القوائم المالية المجمعة، ويرجع ذلك إلى أن البند ذا الطبيعة النقدية يمثل تعهدًا بتحويل إحدى العملات إلى أخرى ويعرض المنشأة التى تعرض قوائم مالية لمكسب أو خسارة بسبب تقلبات العملة.

وبناء على ذلك، يعترف بفرق العملة ذاك فى الأرباح أو الخسائر (القائمة الدخل) بالقوائم المالية المجمعة للمنشاة التى تعرض قوائم مالية – أما إذا نشأ فرق العملة بسبب الظروف الموضحة فى الفقرة "٣٢" فيتم الاعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر ويراكم فى بند مستقل بحقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبي.

٤٧- عندما تكون القوائم المالية لنشاط أجنبى معدة فى تاريخ مختلف عن التاريخ المعدة فيه القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية فغالبًا ما يقوم النشاط الأجنبى بإعداد قوائم مالية إضافية فى نفس تاريخ القوائم المالية لهذه المنشأة، وعندما لا يتم ذلك فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) يسمح باستخدام تاريخ مختلف بشرط ألا يتعدى الاختلاف بين التاريخين ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تسويات بآثار أى معاملات أو أحداث أخرى مؤثرة تقع بين التواريخ المختلفة، وفى مثل هذه الحالة يتم ترجمة أصول والتزامات النشاط الأجنبى طبقًا لسعر الصرف السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية للنشاط الأجنبي، ويتم إجراء تسويات بالتغيرات المؤثرة التى تحدث فى أسعار الصرف حتى تاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وذلك طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)، ويتبع نفس الأسلوب فى تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة، وفقا لمعيار محاسبة مصرى رقم (١٨).

٤٨- يتعين معالجة أية شهرة تنشأ عن اقتناء نشاط أجنبى وأية تسويات قيمة عادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات تنشأ عن اقتناء النشاط الأجنبى كأصول والتزامات خاصة بالنشاط الأجنبى – وبالتالى يجب التعبير عنها بعملة التعامل للنشاط الأجنبى وترجمتها بسعر الإقفال طبقا للفقرات "٣٩" و "٤٢".

التخلص الكلى أو الجزئى من نشاط اجنبي

٤٩ – عند التخلص من نشاط أجنبى فإن مبلغ فروق العملة المتراكم المتعلق بذلك النشاط الأجنبى – والمعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر والمجمع كبند منفصل بحقوق الملكية – يجب أن يعاد تبويبه من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب بقائمة الدخل) عندما يعترف بمكسب أو خسارة التخلص من النشاط الأجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية").

٤٨أ- بالإضافة إلى استبعاد كامل حصة المنشأة فى عملية أجنبية، تتم المحاسبة عن الاستبعادات الجزئية التالية باعتبارها استبعادات :

(أ) عندما يتضمن التصرف، الجزئى فقدان السيطرة على شركة تابعة تتضمن عملية أجنبية، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تحتفظ بحصة غير مسيطرة فى شركتها التابعة السابقة بعد التصرف الجزئي. و

(ب) عندما تكون الحصة المحتفظ بها بعد التخلص الجزئى من الحصة فى ترتيب مشترك أو التخلص الجزئى من الحصة فى شركة شقيقة تتضمن عملية أجنبية، هى أصل مالى يتضمن عملية أجنبية.

٤٨ب- عند استبعاد شركة تابعة تتضمن عملية أجنبية، يجب إلغاء الاعتراف بالمبلغ التراكمى لفروق العملة المتعلقة بتلك العملية الأجنبية المنسوبة إلى الحصص غير المسيطرة، ولكن لا يجوز إعادة تبويب ذلك المبلغ إلى الأرباح أو الخسائر .

٤٨ج- عند التخلص الجزئى من شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى فينبغي على المنشأة أن تعيد توزيع الحصة الجزئية (المتخلص منها) من مبلغ فروق العملة المتراكم – المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر – على أصحاب الحصص غير المسيطرة فى ذلك النشاط الأجنبي، وعندما يتم التخلص الجزئى من نشاط أجنبى بأى شكل آخر فيتعين على المنشأة أن تعيد تبويب الحصة الجزئية (المتخلص منها) فقط من مبلغ فروق العملة المتراكم – المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر – وذلك إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٤٨د- يعنى بالتخلص الجزئى من حصة منشأة فى نشاط أجنبى أى تخفيض فى حصة ملكية المنشأة فى النشاط الأجنبى باستثناء التخفيضات الواردة فى الفقرة "٤٨أ" والتى يتم المحاسبة عنها كعمليات تخلص (استبعادات).

٤٩- قد تتخلص المنشأة كليا أو جزئيا من حصتها فى نشاط أجنبى من خلال بيع أو تصفية أو استرداد رأس المال أو التنازل عن كل أو جزء من هذا النشاط، إن تخفيض القيمة الدفترية لحصة المنشأة فى نشاط أجنبى سواء بسبب الخسائر التى يحققها النشاط ذاته أو بسبب اضمحلال أعترف به المستثمر لا يعد تصرفا جزئيا، وبالتالى فلا يتم إعادة تبويب أى جزء من مكسب أو خسارة فروق العملة المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ التخفيض .

الآثار الضريبية لكافة فروق العملة

٥٠- قد تترتب آثار ضريبية عن مكاسب وخسائر المعاملات بعملة أجنبية وعن فروق العملة الناشئة من ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة (بما فى ذلك النشاط الأجنبي) إلى عملة مختلفة، ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل" فى المحاسبة عن هذه الآثار الضريبية .

الإفصاح

٥١- تنطبق الإشارات إلى عملة التعامل الواردة فى الفقرة "٥٣" والفقرات من "٥٥" إلى "٥٧" – فى حالة المجموعة – على عملة التعامل للشركة الأم .

٥٢- على المنشأة أن تفصح عما يلى :

(أ) مبلغ فروق العملة المعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فيما عدا تلك الناتجة من أدوات مالية تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) .

و (ب) صافى فروق العملة المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر والمتراكمة فى بند مستقل بحقوق الملكية بالإضافة إلى تسوية بالحركة على ذلك المبلغ من فروق العملة فى بداية ونهاية الفترة.

٥٣- عندما تختلف عملة العرض عن عملة التعامل فيتعين على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة مع الإفصاح عن عملة التعامل وسبب استخدام عملة عرض مختلفة .

٥٤- عندما يوجد تغيير فى عملة التعامل سواء للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو لنشاط أجنبى مؤثر فيتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير فى عملة التعامل .

٥٥- عندما تعرض منشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها فعليها أن تصف القوائم المالية بأنها معدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية فقط إذا ما كانت تتماشى مع كافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية وتفسيراتها بما فى ذلك طريقة الترجمة المبينة فى الفقرات و"٣٩" و"٤٢" .

٥٦- تقوم المنشأة فى بعض الأحيان بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها دون أن تفى بمتطلبات الفقرة "٥٥". فعلى سبيل المثال قد تحول أحد المنشآت بعض البنود المنتقاة من قوائمها المالية إلى عملة أخرى – أو قد تقوم منشأة أخرى – لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد حاد التضخم" – بترجمة القوائم المالية لعملة أخرى عن طريق ترجمة كافة بنود تلك القوائم باستخدام أحدث سعر إقفال. ولا تعد هذه التحويلات متماشية مع معايير المحاسبة المصرية وفى هذه الحالات تكون الإفصاحات الموضحة فى الفقرة "٥٧" واجبة.

٥٧- عندما تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف سواء عن عملة التعامل أو عملة العرض الخاصة بها وإذا لم تستوفى متطلبات الفقرة "٥٥" فعليها أن :

(أ) تصف بوضوح هذه المعلومات على أنها معلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التى تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

و(ب) تفصح عن العملة التى تعرض بها المعلومات الإضافية.

و(ج) تفصح عن عملة التعامل للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة فى تحديد المعلومات الإضافية.

٥٧أ- عندما تقوم المنشأة بتقدير سعر صرف لحظى بسبب وجود صعوبة للتبادل بين عملتين (راجع الفقرة "١٩أ")، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من فهم تأثير الافتقار إلى قابلية التبادل على، أو من المتوقع أن يؤثر على الأداء المالى للمنشأة ومركزها المالى وتدفقاتها النقدية. ولتحقيق هذا الهدف، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات حول:

(أ) الطبيعة والآثار المالية المترتبة على عدم قابلية التبادل.

(ب) سعر (أسعار) الصرف اللحظى المستخدم.

(ج) عملية التقدير؛ و

(د) المخاطر التى تتعرض لها المنشأة بسبب عدم قابلية التبادل.

٥٧ب- وتحدد المتطلبات الواردة فى الفقرات من "د١٦" إلى "د١٨" كيفية تطبيق المنشأة للفقرة "٥٧أ".

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

٥٨- تم تعديل الفقرات "٨" و"٢٦" وإضافة الفقرات من "١٩أ" إلى "١٩"ج والفقرات "٥٧"أ و""٥٧ب" والملحق "د"، "فى حالة وجود صعوبة للتبادل بين عملتين ". ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات من بداية فترات التقارير السنوية التى تبدأ فى أو بعد أول يناير ٢٠٢٤، ويسمح بالتطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

٥٩- عند تطبيق التعديلات بالفقرة السابقة، لا يجوز للمنشأة تعديل معلومات المقارنة. وبدلاً من ذلك :

(أ) عندما تقوم المنشأة بالتقرير عن معاملات العملة الأجنبية بعملة التعامل لها، مع وجود صعوبة التبادل بين عملة التعامل والعملة الأجنبية (كما هو موضح فى الفقرات من "د٢" إلى "د١١")، يجب على المنشأة :

١- ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية بالعملة الأجنبية المتأثرة، والبنود ذات الطبيعة غير النقدية المقاسة بالقيمة العادلة بعملة أجنبية، فى تاريخ التطبيق الأولى باستخدام سعر الصرف اللحظى المقدر فى ذلك التاريخ؛ و

٢- الاعتراف بأى تأثير للتطبيق الأولى للتعديلات كتعديل على الرصيد الافتتاحى للأرباح المرحلة فى تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) عندما تستخدم المنشأة عملة عرض بخلاف عملة التعامل الخاصة بها أو تترجم النتائج والمركز المالى لعملية أجنبية، وتوجد صعوبة فى التبادل بين عملة العرض وعملة التعامل الخاصة بها (أو عملة التعامل للعملية الأجنبية) (كما هو موضح فى الفقرات من" د٢" إلى "د١١")، يجب على المنشأة:

١- ترجمة الأصول والالتزامات المتأثرة فى تاريخ التطبيق الأولى باستخدام سعر الصرف اللحظى المقدر فى ذلك التاريخ. و

٢- ترجمة بنود حقوق الملكية المتأثرة فى تاريخ التطبيق الأولى باستخدام سعر الصرف اللحظى المقدر فى ذلك التاريخ إذا كانت عملة التعامل للمنشأة متأثرة بتضخم حاد. و

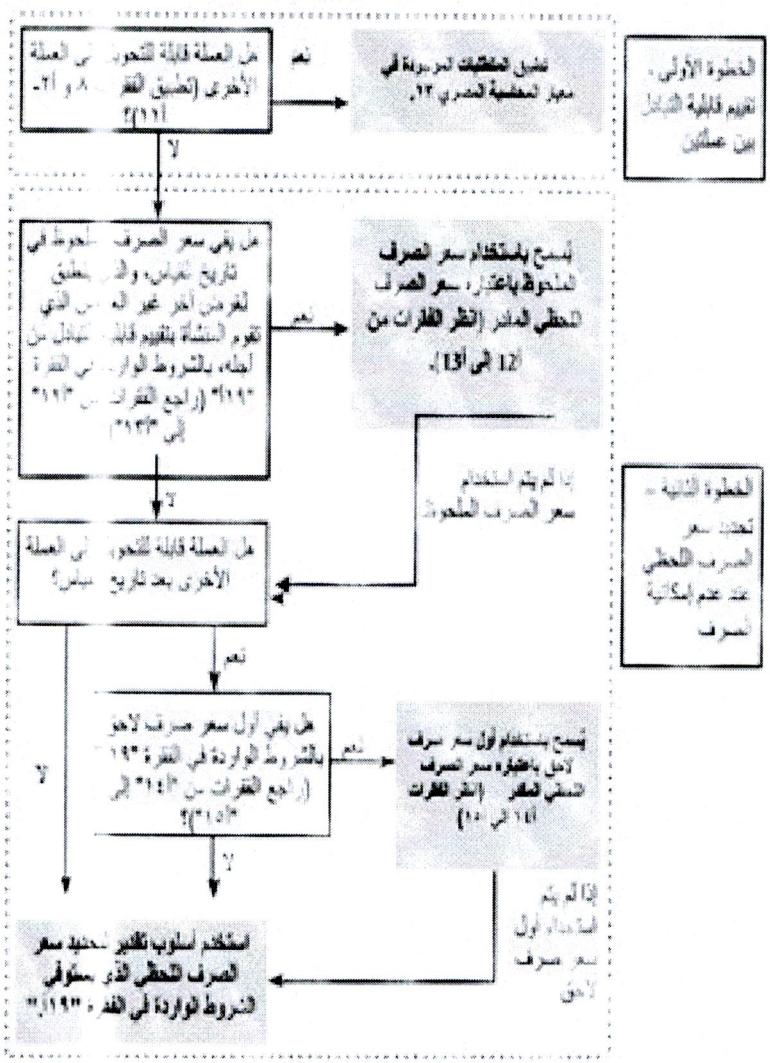
٣- الاعتراف بأى تأثير لتطبيق التعديلات مبدئيا كتعديل على المبلغ التراكمى لفروق الترجمة – المتراكمة فى جانب حقوق الملكية – فى تاريخ التطبيق الأولي.

الملحق (د) إرشادات التطبيق

يعد هذا الملحق جزءا لا يتجزأ من المعيار .

قابلية تبادل العملة بعملة أخرى ومع وجود صعوبة التبادل بين العملات .

د١- قد يساعد الرسم البيانى التالى المنشآت فى تقييم ما إذا كانت العملة قابلة للاستبدال بعملة أخرى، وعندما لا تكون كذلك، يساعدهم فى تطبيق المعالجات المطلوبة.



الخطوة الأولى - تقييم قابلية التبادل بين عملتين

د٢- تكون العملة قابلة للتبادل بعملة أخرى فى تاريخ القياس عندما تكون المنشأة قادرة على تبادل تلك العملة بالعملة الأخرى خلال إطار زمنى يتضمن، تأخيرا إداريا عاديا، ومن خلال آلية السوق أو الصرف التى من خلالها تنشئ معاملة التبادل حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ.

إذا كانت المنشأة قادرة على الحصول فقط على مبلغ ضئيل من العملة الأخرى، فلا تكون العملة قابلة للتبادل مع العملة الأخرى.

د٣- يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت العملة قابلة للتبادل مع العملة الأخرى بشكل منفصل لكل غرض تقرير محدد فى الفقرة "د ٩". على سبيل المثال، يجب على المنشأة تقييم صعوبة التبادل لغرض التقرير عن المعاملات بالعملة الأجنبية بعملة التعامل لها (راجع الفقرة "د٩(أ)")، وذلك بشكل منفصل عن تقييم قابلية التبادل لغرض ترجمة النتائج والمركز المالى لعملية أجنبية (راجع الفقرة "د ٩ (ج)").

د٤- تحدد المتطلبات الواردة فى الفقرات من" د٥" إلى" د١١" كيفية قيام المنشأة بتقييم ما إذا كانت العملة قابلة للتبادل مع عملة أخرى.

الإطار الزمني

د٥- تحدد الفقرة رقم "٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) سعر الصرف اللحظى بأنه سعر الصرف للتسليم الفورى لوحدات العملة. ومع ذلك، قد لا تكتمل معاملة التبادل دائمًا على الفور، بسبب المتطلبات القانونية أو التنظيمية المطبقة على معاملات الصرف، أو لأسباب عملية مثل العطلات الرسمية. ولا يمنع التأخير الإدارى العادى فى الحصول على العملة الأخرى من إمكانية تبادل العملة مع تلك العملة الأخرى. ويعتمد ما يشكل تأخيرًا إداريًا عاديًا على الحقائق والظروف.

سهولة الحصول على العملة الأخرى

د٦- عند تقييم ما إذا كانت العملة سهلة التبادل مع عملة أخرى، يجب على المنشأة أن تأخذ فى الاعتبار قدرتها على الحصول على العملة الأخرى، وليس نيتها أو قرارها للقيام بذلك. ومع مراعاة المتطلبات الأخرى الواردة فى الفقرات من "د٥" إلى "د١١"، تكون العملة سهلة التبادل مع عملة أخرى إذا كانت المنشأة قادرة على الحصول على العملة الأخرى – سواء بشكل مباشر أو غير مباشر –حتى لو كانت تنوي أو قررت عدم القيام بذلك. على سبيل المثال، مع مراعاة المتطلبات الأخرى الواردة فى الفقرات "د٥" إلى" د١١"، تكون العملة (س) قابلة للتبادل بالعملة (ص) إذا كانت المنشأة قادرة على تبادل العملة (س) مع العملة (ص)، أو تبادل العملة (س) بعملة أخرى، العملة (ع)، وبعد ذلك تبادل العملة (ع) مع العملة (ص)، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوى أو تقرر الحصول على العملة (ص).

الأسواق أو آليات التبادل

د٧- عند تقييم ما إذا كانت العملة سهلة التبادل بعملة أخرى، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار فقط الأسواق أو آليات التبادل التى من خلالها تؤدى معاملة تبادل العملة بالعملة الأخرى إلى إنشاء حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ. إن قابلية التنفيذ هى مسألة قانونية، وتحديد ما إذا كانت معاملة التبادل فى السوق أو آلية التبادل ستنشئ حقوقا والتزامات قابلة للتنفيذ، ويعتمد هذا على الحقائق والظروف الخاصة بالمعاملة.

الغرض من الحصول على العملة الأخرى

د٨ – قد يتم تطبيق أسعار مختلفة على الاستخدامات المختلفة للعملة، على سبيل المثال، قد ترغب الدولة مثلا حين تواجه ضغوطا على ميزان مدفوعاتها فى منع تحويلات رأس المال (مثل مدفوعات الأرباح) إلى بلدان أخرى ولكنها تشجع واردات سلع معينة من تلك البلدان، فى مثل هذه الظروف، يجوز للسلطات:

(أ) تحديد سعر صرف تفصيلى لواردات تلك السلع وسعر صرف "غير تفصيلى لتحويلات رأس المال إلى بلدان أخرى، مما يؤدى ذلك إلى تطبيق أسعار صرف مختلفة على معاملات الصرف المختلفة؛ أو

(ب) إتاحة العملة الأخرى فقط لدفع ثمن واردات تلك السلع وليس لتحويلات رأس المال إلى بلدان أخرى.

د٩- وبناءً على ذلك، يعتمد ما إذا كانت العملة قابلة للتبادل مع عملة أخرى على الغرض الذى من أجله تحصل المنشأة على العملة الأخرى، وعند تقييم سهولة التبادل، يجب على المنشأة أن تفترض أن الغرض من الحصول على العملة الأخرى هو :

(أ) تسوية المعاملات الفردية بالعملة الأجنبية أو الأصول أو الالتزامات الخاصة بمعاملات العملة الأجنبية المعلن عنها بعملة التعامل للمنشأة.

(ب) قياس صافى أصول المنشأة باستخدام عملة عرض بخلاف عملة التعامل للمنشأة.

(ج) قياس صافى استثمار المنشأة فى عملية أجنبية بغرض ترجمة النتائج والمركز المالى لتلك العملية الأجنبية.

د١٠- يمكن قياس صافى أصول المنشأة أو صافى استثمارها فى عملية أجنبية على سبيل المثال :

(أ) توزيع عائد مالى على مالكى المنشأة، و

(ب) استلام عائد مالى من العمليات الأجنبية للمنشأة، أو

(ج) استرداد أصحاب المنشأة لاستثماراتهم، على سبيل المثال من خلال التخلص من الاستثمار.

القدرة على الحصول على كميات محدودة فقط من العملة الأخرى

د١١- قد تتمكن المنشأة من الحصول على مبالغ محدودة فقط من العملة الأخرى. على سبيل المثال، قد تتمكن المنشأة التى لديها التزام مترجم بعملة أجنبية (١٠٠٠ $) من الحصول على (٥٠ $) فقط لتسوية هذا الالتزام. وفى مثل هذه الظروف، لا تكون العملة سهلة التبادل مع عملة أخرى عندما تكون المنشأة، لغرض من الأغراض المحددة فى الفقرة "د٩" ، قادرة على الحصول على ما لا يزيد عن مبلغ ضئيل من العملة الأخرى. يجب على المنشأة تقييم أهمية مبلغ العملة الأخرى التى يمكنها الحصول عليها لغرض محدد من خلال مقارنة هذا المبلغ مع إجمالى مبلغ العملة الأخرى المطلوبة لهذا الغرض.

الخطوة الثانية – تحديد سعر الصرف اللحظى عند وجود صعوبة لتبادل العملة (الفقرات "١٩أ و "١٩ب") :

استخدام سعر صرف ملحوظ

د١٢- العملة التى يصعب تبادلها بعملة أخرى لغرض ما، قد تكون قابلة للتبادل مع تلك العملة لغرض آخر. على سبيل المثال، قد تتمكن المنشأة من الحصول على عملة لاستيراد سلع معينة ولكن ليس لدفع أرباح الأسهم. وفى مثل هذه المواقف، قد تستنتج المنشأة أن سعر الصرف الملحوظ لغرض آخر يفى بالشروط الواردة فى الفقرة "١٩أ". وعندما يستوفى السعر ذلك، يجوز للمنشأة استخدام هذا السعر باعتباره سعر الصرف اللحظى المقدر .

د١٣- عند تقييم ما إذا كان سعر الصرف الملحوظ هذا يفى بالشروط الواردة فى الفقرة "١٩أ"، يجب على المنشأة أن تأخذ فى الاعتبار، من بين عوامل أخرى :

(أ) **ما إذا كانت هناك عدة أسعار صرف** : إن وجود أكثر من سعر صرف يمكن ملاحظته قد يشير ذلك إلى أن أسعار الصرف موضوعة لتشجيع أو منع المنشآت من الحصول على العملة الأخرى لأغراض معينة. وبناء على ذلك، قد تتضمن أسعار الصرف القابلة للملاحظة هذه "حافزا" أو "عقوبة، وبالتالى قد لا تعكس الظروف الاقتصادية السائدة بأمانة.

(ب) **الغرض الذى من أجله تكون العملة سهلة للتبادل** : إذا كانت المنشأة قادرة على الحصول على العملة الأخرى فقط لأغراض محدودة (مثل استيراد إمدادات الطوارئ)، فإن سعر الصرف الملحوظ قد لا يعكس الظروف الاقتصادية السائدة بأمانة.

(ج) **طبيعة سعر الصرف** : من المرجح أن يعكس سعر الصرف الحر الملحوظ الظروف الاقتصادية السائدة بأمانة أكثر من سعر الصرف الذى يتم تحديده من خلال التدخلات المنتظمة من السلطات النقدية أو السلطات المعنية بالدولة.

(د) دورية تحديث أسعار الصرف : من غير المرجح أن يعكس سعر الصرف الملحوظ الذى لم يتغير بمرور الوقت الظروف الاقتصادية السائدة بأمانة مقارنة بسعر الصرف الملحوظ الذى يتم تحديثه بشكل متكرر (على سبيل المثال، مرة واحدة أو أكثر فى اليوم).

استخدام أول سعر صرف لاحق

د١٤- العملة صعبة التبادل مع عملة أخرى فى تاريخ القياس قد تصبح لاحقا سهلة التبادل مع تلك العملة الأخرى. وفى مثل هذه المواقف، قد تستنتج المنشأة أن أول سعر صرف لاحق يفى بالشروط الواردة فى الفقرة "١٩أ"، وعندما يستوفى السعر ذلك، يجوز للمنشأة استخدام هذا السعر باعتباره سعر الصرف اللحظى المقدر.

د١٥- عند تقييم ما إذا كان أول سعر صرف لاحق يفى بالشروط الواردة فى الفقرة "١٩أ"، يجب على المنشأة أن تأخذ فى الاعتبار، من بين عوامل أخرى:

(أ) الوقت بين تاريخ القياس وتاريخ استعادة سهولة التبادل : كلما كانت هذه الفترة أقصر، زاد احتمال أن يعكس أول سعر صرف لاحق الظروف الاقتصادية السائدة بأمانة.

(ب) معدلات التضخم : عندما يكون الاقتصاد فى حالة تضخم مفرط (كما هو محدد فى معيار المحاسبة الدولى (٢٩) إعداد التقارير المالية فى الاقتصادات شديدة التضخم) أو يكون عرضة لتضخم مرتفع، فغالبا ما تتغير الأسعار بسرعة وقد تتغير عدة مرات فى اليوم، وبناء على ذلك، فإن أول سعر صرف لاحق لعملة فى مثل هذا الاقتصاد قد لا يعكس بأمانة الظروف الاقتصادية السائدة.

الإفصاح عند صعوبة تبادل العملة مع عملة أخرى

د١٦- يجب على المنشأة أن تأخذ فى الاعتبار التفاصيل اللازمة لتحقيق هدف الإفصاح الوارد فى الفقرة "٥٧أ". و يجب عليها أن تفصح عن المعلومات المحددة فى الفقرتين "د١٧" إلى "د١٨" وأى معلومات إضافية ضرورية لتحقيق الهدف الوارد فى الفقرة "٥٧أ". ولا تحتاج المنشأة إلى تكرار المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات "د١٧" إلى د١٨" إذا كانت قد قدمت المعلومات فى مكان آخر فى قوائمها المالية.

د١٧- عند تطبيق الفقرة "٥٧أ"، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلى :

(أ) العملة ووصف القيود التى تؤدى إلى صعوبة إمكانية تبادل تلك العملة مع العملة الأخرى؛ و

(ب) وصف المعاملات المتأثرة؛ و

(ج) القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛ و

(د) أسعار الصرف اللحظية المستخدمة وما إذا كانت هذه الأسعار :

١- أسعار الصرف الملحوظة (حسب ما تسمح به الفقرة "١٩ب"). أو

٢- أسعار الصرف اللحظية المحددة باستخدام أسلوب التقدير؛ و

(هـ) وصف لأى أسلوب تقدير استخدمته المنشأة، ومعلومات نوعية وكمية عن المدخلات المستخدمة فى أسلوب التقدير هذا. و

(و) معلومات نوعية عن كل نوع من المخاطر التى تتعرض لها المنشأة بسبب صعوبة التبادل، وطبيعة الأصول والالتزامات المعرضة لكل نوع من المخاطر وقيمتها الدفترية.

د١٨- عندما تكون عملة التعامل للعملية الأجنبية صعبة التبادل مع عملة العرض، يجب على المنشأة أيضا الإفصاح عما يلى :

(أ) اسم العملية الأجنبية، سواء كانت العملية الأجنبية شركة تابعة أو عملية مشتركة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة أو فرع، ومكان عملها الرئيسي؛ و

(ب) معلومات مالية مختصرة عن العملية الأجنبية، و

(ج) طبيعة وشروط أى ترتيبات تعاقدية قد تتطلب من المنشأة تقديم دعم مالى للعملية الأجنبية، بما فى ذلك الأحداث أو الظروف التى يمكن أن تعرض المنشأة للخسارة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) المعدل ٢٠٢٤

القوائم المالية المستقلة

المحتويات	الفقرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٣
تعريفات	٤-٨
إعداد القوائم المالية المستقلة	٩-١٤
الإفصاح	١٥-١٧
تاريخ السريان والأحكام الانتقالية	١٨-١٩

مشروع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) المعدل ٢٠٢٤
القوائم المالية المستقلة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات فى شركات تابعة أو مشروعات مشتركة أو شركات شقيقة فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة .

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن الاستثمارات فى كل من الشركات التابعة والمنشآت التى تخضع لسيطرة مشتركة والشركات الشقيقة عندما تختار المنشأة أن تعرض قوائم مالية مستقلة أو عندما تلزمها القوانين واللوائح المحلية بإعداد تلك القوائم.

٣- هذا المعيار لا يحدد المنشآت التى عليها أعداد قوائم مالية مستقلة، إنما يسرى عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة تتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

تعريفات

٤- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

القوائم المالية المجمعة: هى القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت لكيان اقتصادى واحد .

القوائم المالية المستقلة: هى تلك القوائم المعروضة بمعرفة منشأة والتى يمكن بعد الأخذ فى الاعتبار متطلبات هذا المعيار أن تختار فيها المنشأة المحاسبة عن استثماراتها فى منشآتها التابعة أو مشروعاتها المشتركة أو شركاتها الشقيقة إما بالتكلفة أو طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية أو استخدام طريقة حقوق الملكية الموضحة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات فى شركات شقيقة" .

٥- تم تعريف المصطلحات التالية فى الملحق أ من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة"، وفى الملحق (أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة وفى الفقرة رقم "٣" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات فى شركات شقيقة" :

الشركة الشقيقة.

السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.

طريقة حقوق الملكية.

المجموعة.

المنشأة الاستثمارية.

السيطرة المشتركة.

المشروع المشترك.

المشارك فى مشروع مشترك.

الشركة الأم.

النفوذ المؤثر.

الشركة التابعة.

٦- القوائم المالية المستقلة هى قوائم معدة ومعروضة بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة. أو بالإضافة إلى القوائم المالية للمنشأة المستثمرة التى ليست لها استثمارات فى شركات تابعة ولكن لها استثمارات فى شركات شقيقة أو مشروعات مشتركة تحاسب عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، وفقًا لمتطلبات المعيار المصري رقم (١٨)، بخلاف الظروف المحددة فى الفقرتين أرقام "٨" و"٨أ".

٧- القوائم المالية المعدة بمعرفة منشأة لا تمتلك شركة تابعة أو شقيقة أو حصة ملكية فى مشروع مشترك بصفتها طرف مشارك فى مشروع مشترك، هى ليست قوائم مالية مستقلة .

٨- عندما تكون الشركة الأم معفاة من عرض قوائم مالية مجمعة بموجب الفقرة "٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" أو من تطبيق الفقرة "١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الخاص بتطبيق طريقة حقوق الملكية، فعليها أن تعرض قوائم مالية مستقلة على أنها القوائم المالية الوحيدة لها.

٨أ- تعرض المنشأة الاستثمارية القوائم المالية المستقلة على أنها القوائم المالية الوحيدة لها عندما تكون مطالبة طول الفترة الحالية وجميع فترات المقارنة المعروضة بتطبيق الاستثناء من التجميع لجميع شركاتها التابعة وفقاً للفقرة رقم "٣١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) .

إعداد القوائم المالية المستقلة

٩- تعد القوائم المالية المستقلة بتطبيق كافة معايير المحاسبة المصرية ذات الصلة باستثناء ما جاء فى فقرة "١٠".

١٠- عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة فيتعين عليها أن تقوم بالمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة وفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفى شركات شقيقة إما :

(أ) بالتكلفة.

أو (ب) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

أو (ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هى موضحة فى معيار محاسبة مصرى رقم (١٨) "الاستثمارات فى شركات شقيقة".

على المنشأة أن تقوم بتطبيق نفس المعالجة المحاسبية على كل فئة من الاستثمارات. وإذا ما بوبت المنشأة الاستثمارات "المثبتة، بالتكلفة" أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كأصول محتفظ بها بغرض البيع أو التوزيع (أو ضمن "مجموعة أصول جارى التخلص منها" محتفظ بها بغرض البيع) وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" فعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة، عن تلك الاستثمارات من تاريخ ذلك التبويب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢). أما الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) فلن يتغير قياسها فى مثل تلك الحالات .

١١- إذا اختارت المنشأة - تطبيقًا للفقرة "١٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) – أن تقيس استثماراتها فى شركة شقيقة أو فى مشروع مشترك بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) فعليها أن تقيس أيضًا هذه الاستثمارات بنفس الطريقة فى القوائم المالية المستقلة.

١١أ- إذا كانت الشركة الأم مطالبة وفقًا للفقرة "٣١" من المعيار المصري رقم (٤٢)، بأن تقيس استثمارها فى شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا لمعيار محاسبة مصرى رقم (٤٧)، فيجب عليها أيضًا أن تحاسب عن استثمارها فى الشركة التابعة بالطريقة نفسها فى قوائمها المالية المستقلة.

١١ب- عندما تتوقف الشركة الأم عن كونها منشأة استثمارية أو عندما تصبح منشأة استثمارية، يجب عليها أن تحاسب عن التغير ابتداء من التاريخ الذى حدث فيه تغير وضعها، كما يلى :

(أ) عندما تتوقف الشركة عن كونها منشأة استثمارية، يجب عليها المحاسبة عن الاستثمارات فى الشركة التابعة وفقًا للفقرة "١٠" من هذا المعيار، ويجب أن يكون تاريخ التغير فى الوضع هو التاريخ الافتراضى للاستحواذ. ويجب أن تعبر القيمة العادلة للشركة التابعة فى هذا التاريخ الافتراضى للاستحواذ عن المقابل المفترض المحول، عند المحاسبة عن الاستثمارات وفقًا للفقرة "١٠".

(ب) عندما تصبح الشركة منشأة استثمارية، يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمارات فى الشركة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا للمعيار المصرى رقم (٤٧)، ويجب إثبات الفرق بين المبلغ الدفترى السابق للشركة التابعة وقيمتها العادلة فى تاريخ تغير وضع الشركة المستثمرة على أنه مكسب أو خسارة ضمن الأرباح أو الخسائر، ويجب معالجة المبلغ التراكمى لأى مكسب أو خسارة مثبت سابقًا ضمن بنود الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بتلك الشركة التابعة، كما لو أن المنشأة الاستثمارية قد استبعدت تلك الشركة التابعة فى تاريخ تغير وضعها.

١٢- على المنشأة أن تعترف بتوزيعات الأرباح عن استثماراتها فى شركة تابعة أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو شركة شقيقة ضمن الأرباح أو الخسائر فى قوائمها المالية المستقلة وذلك عندما يصدر لها الحق فى استلام التوزيعات، ويتم إثبات توزيعات الأرباح ضمن الربح أو الخسارة ما لم تختار المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية، ففى هذه الحالة يتم إثبات توزيعات الأرباح على أنها تخفيض للمبلغ الدفترى للاستثمار.

١٣- عندما تقوم شركة أم بإعادة هيكلة مجموعتها بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للأصلية بأسلوب يستوفى الشروط الواردة أدناه :

(أ) أن تحصل الشركة الأم الجديدة على سيطرة على الشركة الأم الأصلية عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية بالمبادلة مع أدوات حقوق الملكية القائمة للشركة الأم الأصلية.

(ب) أن تكون الأصول والالتزامات للمجموعة الجديدة هى نفسها الأصول والالتزامات للمجموعة الأصلية قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة .

(ج) أن يكون لملاك الشركة الأم الأصلية قبل إعادة الهيكلة نفس الحصص المطلقة والنسبية فى صافى أصول المجموعة الأصلية والمجموعة الجديدة قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

وعندما تقوم الشركة الأم الجديدة فى قوائمها المالية المستقلة بالمحاسبة عن استثمارها فى الشركة الأم الأصلية طبقًا للفقرة "١٠أ ففى هذه الحالة على الشركة الأم الجديدة أن تقيس تكلفة هذا الاستثمار بالقيمة الدفترية لنصيبها فى بنود حقوق الملكية التى تظهر فى القوائم المالية المستقلة للشركة الأم الأصلية فى تاريخ إعادة الهيكلة.

١٤- وبالمثل فقد تقوم منشأة (ليست شركة أم) بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للمنشأة الأصلية بأسلوب يستوفى الشروط الواردة فى فقرة "١٣"، وتنطبق المتطلبات الواردة بالفقرة "١٣" بنفس الدرجة على تلك الحالات من إعادة الهيكلة. وفى مثل تلك الحالات تحل عبارة "المنشأة الأصلية محل عبارات "الشركة الأم الأصلية والمجموعة الأصلية".

الإفصاح

١٥- على المنشأة تطبيق كافة معايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة عندما تفصح فى القوائم المالية المستقلة ، بما فى ذلك المتطلبات الواردة فى الفقرتين "١٦" ، "١٧".

١٦- عندما تختار شركة أم طبقًا للفقرة "٤" : (أ) "من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) – ألا تعد قوائم مالية مجمعة وان تكتفى بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغى أن تفصح تلك القوائم المالية المستقلة عما يلي :

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هى قوائم مالية مستقلة، وأن المنشأة قد استخدمت شروط الإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة، واسم المنشأة التى صدرت لها قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام وتتماشى مع معايير المحاسبة المصرية والدولة التى أسست بها تلك المنشأة أو يقع فيها محل إقامتها، والعنوان الذى يمكن الحصول منه على القوائم المالية المجمعة المتاحة للاستخدام العام.

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة فى شركات تابعة وفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفى شركات شقيقة يتضمن :

١- اسم كل شركة من تلك الشركات.

٢- الدولة التى أسست بها أو التى يقع بها محل إقامتها.

٣- نسبة حصة المنشأة فى ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و(ج) بيان بالطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التى وردت ضمن (ب) أعلاه .

١٦أ- عندما تعد المنشأة الاستثمارية التى هى شركة أم (بخلاف الشركة الأم المشمولة فى الفقرة "١٦") قوائم مالية مستقلة، على أنها قوائمها المالية الوحيدة، وفقًا للفقرة "٨أ"، فإن المنشأة الاستثمارية يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، ويجب على المنشأة الاستثمارية أيضًا أن تعرض الافصاحات المتعلقة بالمنشأة الاستثمارية المطلوبة بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى" .

١٧- عندما تقوم شركة أم (بخلاف الشركة الأم التى تم ذكرها فى الفقرتين "١٦" و"١٦أ") أو شركة مستثمرة لديها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها، بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغى على الشركة الأم أو الشركة المستثمرة أن تحدد القوائم المالية المعدة طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية أرقام (٤٢) أو (٤٣) أو (١٨).

وينبغى على الشركة الأم أو الشركة المستثمرة الإفصاح فى قوائمهم المالية المستقلة أيضًا عما يلى :

(أ) حقيقة أن القوائم هى قوائم مالية مستقلة .

(ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة فى شركات تابعة أو فى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة أو فى شركات شقيقة، تتضمن :

١- اسم كل شركة من تلك الشركات .

و٢- الدولة التى أسست بها أو التى يقع بها محل إقامتها.

و٣- نسبة حصة المنشأة فى ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و(ج) بيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التى وردت ضمن (ب) أعلاه.

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

١٨- تم تعديل الفقرات "٤ و ٥ و"٦" و"٧" و"١٠" و"١٢" ، بإضافة خيار استخدام طريقة حقوق الملكية فى المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة وشقيقة وذات سيطرة مشتركة.

ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات من بداية فترات التقارير السنوية التى تبدأ فى أو بعد أول يناير ٢٠٢٤ ، ويسمح بالتطبيق المبكر، و إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

١٩- يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة فى الفقرات السابقة بأثر رجعى وفقًا للمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع إثبات الأثر التراكمى لتطبيق طريقة حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر المرحلة فى بداية الفترة المالية التى تقوم فيها المنشأة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة، ذلك إلى أقرب فترة مالية ممكنة دون تحمل تكلفة أو وقت غير مبررة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٤

الاستثمار العقاري

المحتويات	فقرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار.....	٢-٤
تعريفات.....	٥-١٥
الاعتراف.....	١٦-١٩
القياس عند الاعتراف الأولى.....	٢٠-٢٩
القياس بعد الاعتراف الأولى.....	٣٠-٥٦
السياسات المحاسبية.....	٣٠
الإفصاح عن القيمة العادلة.....	٣٢
نموذج القيمة العادلة.....	٣٣-٥٥
نموذج التكلفة.....	٥٦
التحويلات.....	٥٧-٦٥
الاستبعادات.....	٦٦-٧٣
الإفصاح.....	٧٤-٧٩
ملغاة.....	٧٤
إفصاح.....	٧٥
نموذج القيمة العادلة.....	٧٦-٧٨
نموذج التكلفة.....	٧٩
تاريخ السريان والقواعد الانتقالية.....	٨٠-٨٢

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٤
الاستثمار العقاري

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية والإفصاحات المطلوبة بشأنها.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على الاعتراف والقياس والإفصاح عن الاستثمارات العقارية .

٣- ملغاة.

٤- لا يطبق هذا المعيار على :

(أ) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و (ب) حقوق التعدين والتنقيب واستخراج المعادن مثل البترول والغازات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة .

تعريفات

٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

القيمة الدفترية: هى القيمة التى يظهر بها الأصل فى قائمة المركز المالي.

التكلفة: هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لمدفوعات أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل من أجل اقتنائه أو إنشائه أو القيمة التى تنسب لهذا الأصل عند الاعتراف الأولى طبقا للشروط المحددة لمعيار آخر من معايير المحاسبة المصرية، على سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) المدفوعات المبنية على أسهم.

القيمة العادلة: هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعة لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس (انظر معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)).

الاستثمارات العقارية: هى عقارات (أراضى أو مبانى – أو جزء من مبنى – أو كليهما) محتفظ بها من المالك أو من قبل المستأجر على أنه أصل حق انتفاع لتحقيق إيجار أو ارتفاع فى قيمتها أو كليهما وليست:

(أ) للاستخدام فى الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

أو (ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشاة.

العقارات المشغولة بمعرفة المالك: هى عقارات محتفظ بها من المالك أو من قبل المستأجر على أنه أصل حتى انتفاع للاستخدام فى الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.

تبويب العقار على أنه استثمار عقارى أو عقار يشغله المالك

٦- ملغاة.

٧- يحتفظ بالاستثمارات العقارية لتحقيق إما إيجارًا أو ارتفاعًا فى قيمتها أو كليهما، ولهذا فإن الاستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية مستقلة بدرجة كبيرة عن الأصول الأخرى للمنشأة مما يميز الاستثمارات العقارية عن العقارات التى يشغلها المالك، و أما إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات (أو استخدام العقار للأغراض الإدارية) فإنه يحقق تدفقات نقدية لا ترجع فقط للعقار ولكن أيضًا للأصول الأخرى المستخدمة فى الإنتاج أو مراحل التوريد ، و يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة على الأصول التى يشغلها المالك، ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) عقود التأجير على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع والمصنف لديه على أنه عقار يشغله المالك.

٨- ومن أمثلة الاستثمارات العقارية ما يلى :

(أ) الأرض المحتفظ بها بهدف تحقيق ارتفاع فى قيمتها على المدى البعيد وليس بغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

(ب) الأرض المحتفظ بها لغرض مستقبلى غير محدد فى الوقت الحاضر. (تعتبر الأرض محتفظ بها بقصد زيادة قيمتها إذا لم تكن المنشأة قد قررت أنها سوف تستخدم الأرض إما على هيئة عقارات مشغولة بمعرفة المالك وإما لغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة).

(ج) مبنى تملكه المنشأة (أو أصل حق انتفاع يتعلق بمبنى تحتفظ به المنشأة المستأجرة) ويتم تأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلى واحد أو أكثر.

(د) مبنى خال ولكنه محتفظ به كى يؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلى واحد أو أكثر.

(هـ) عقار تم إنشاؤه أو تحسينه من أجل استخدامه كاستثمار عقارى فى المستقبل.

٩- فيما يلي أمثلة لبنود لا تعتبر استثمارات عقارية ومن ثم تقع خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) عقارات محتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة أو ضمن عملية الإنشاء والتطوير، (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)). على سبيل المثال، عقارات مقتناه فقط بغرض التصرف اللاحق فيها فى المستقبل القريب أو لتطويرها وإعادة بيعها .

(ب) (ملغاة).

(ج) العقارات المشغولة بمعرفة المالك، راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)، متضمنة (ضمن بنود أخرى) العقارات المحتفظ بها للتطوير فى المستقبل والاستخدام اللاحق كعقار يشغله المالك أو العقارات التى يشغلها العاملون (سواء كانوا يدفعون أو لا يدفعون إيجارًا بأسعار السوق) أو العقارات التى يشغلها مالكها فى انتظار التصرف فيها.

(د) ملغاة.

(هـ) العقارات التى يتم تأجيرها للغير إيجارًا تمويليًا.

١٠- تتضمن بعض العقارات جزءًا يحتفظ به لتحصيل إيجار أو بقصد ارتفاع فى قيمته و جزء آخر يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج البضائع و توريد السلع والخدمات أو لأغراض إدارية، فإذا أمكن بيع هذه الأجزاء منفصلة (أو تأجيرها منفصلة بموجب عقد تأجير تمويلي) ، تحاسب المنشأة عن هذه الأجزاء بشكل منفصل وفى حالة عدم إمكانية بيع هذه الأجزاء منفصلة عندئذ فإن العقار يعد استثمارًا عقاريًا فقط إذا كان هناك جزءًا غير هام منه يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج توريد السلع والخدمات أو لأغراض إدارية .

١١- وفى بعض الأحوال تقدم المنشأة خدمات إضافية لساكنى أحد عقاراتها، وفى مثل هذه الأحوال تعامل المنشأة هذا العقار كاستثمار عقارى إذا كانت هذه الخدمات عنصرًا غير هام نسبيًا من الاتفاق بصفة عامة ومثال على ذلك عندما يوفر مالك مبنى إدارى خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذين يشغلون المبنى.

١٢- وفى أحيان أخرى تكون الخدمات المقدمة عنصرًا أكثر أهمية. فعلى سبيل المثال إذا امتلكت منشأة فندقًا وأدارته فإن الخدمات التى تقدم للنزلاء تعد عنصرًا هامًا من الاتفاق العام. وعلى هذا فإن الفندق الذى يديره المالك يعد عقارًا مشغولا بمعرفة المالك أكثر من كونه استثمارًا عقاريًا.

١٣- قد يكون من الصعب تحديد مدى أهمية الخدمات الإضافية للدرجة التى تجعل العقار غير مؤهل ليكون استثمارًا عقاريًا. على سبيل المثال فإن مالك الفندق قد ينقل أو يفوض بعض المسئوليات أحيانًا للغير بموجب عقد إدارة، وشروط عقود الإدارة هذه تتباين وتختلف بصورة واسعة، فيمكن للمالك تفويض الغير للقيام ببعض الأعمال اليومية مع الاحتفاظ بمسئولياته عن التدفقات النقدية الناشئة عن تشغيل الفندق.

١٤- يحتاج الأمر إلى الحكم والتقدير لتحديد ما إذا كان العقار يعد استثمارا عقاريًا. وتضع المنشأة مقاييس وقواعد تمكنها من الوصول إلى هذا التقدير بأسلوب يتسم بالثبات والانتظام طبقًا لتعريف الاستثمار العقارى ومع الاسترشاد بالفقرات من "٧" إلى رقم "١٣"، وتتطلب الفقرة ٧٥ (ج) من المنشأة أن تفصح عن الشروط التى سارت عليها عندما يصعب تصنيف العقار.

١٤أ- هناك أيضًا حاجة للاجتهاد عند تحديد ما إذا كان اقتناء الاستثمار العقارى يعد اقتناء أصل أو مجموعة أصول أو يعد تجميع أعمال يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) تجميع الأعمال".

وينبغى الرجوع إلى المعيار المصرى رقم (٢٩) لتحديد ما إذا كان هذا الاقتناء يعد تجميع أعمال. ويتعلق النقاش الوارد فى الفقرات "٧-١٤" من هذا المعيار بما إذا كان العقار يعد عقارًا يشغله المالك أو استثمار عقاري، أم لا، وليس بتحديد ما إذا كان اقتناء العقار يعد تجميع أعمال، أم لا، حسب التعريف الوارد فى المعيار المصري رقم (٢٩).

وإن تحديد ما إذا كانت معاملة معينة تستوفى تعريف تجميع الأعمال حسب التعريف الوارد فى المعيار المصرى رقم (٢٩)، وتتضمن استثمار عقارى حسب التعريف الوارد فى هذا المعيار، يتطلب التطبيق المنفصل لكلا المعيارين.

١٥- فى بعض الأحيان تمتلك المنشأة أصلا تؤجره للشركة الأم أو لشركة شقيقة حيث تقوم هذه الشركة أو تلك بشغله ولا يعد هذا العقار استثمارًا عقاريًا فى القوائم المالية المجمعة التى تشمل الشركتين، وذلك لأن العقار مشغول من مالكه من وجهة نظر المجموعة ككل. ومع ذلك من وجهة نظر المنشأة الفردية التى تملكه يعد هذا العقار استثمارًا عقاريًا إذا اتفق مع التعريف الوارد فى الفقرة "٥" وعلى هذا فإن المؤجر يعامل هذا العقار كاستثمار عقارى فى القوائم المالية الخاصة به.

الاعتراف

١٦- يجب أن يتم الاعتراف بالاستثمار العقارى المملوك كأصل فقط فى الحالات الآتية:

(أ) عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقارى إلى المنشأة.

و(ب) عندما يمكن قياس تكلفته بصورة يعتمد عليها .

١٧- تقوم المنشأة طبقًا لمبدأ الاعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف الاستثمارات العقارية عند تكبدها وتتضمن هذه التكاليف ما تم تكبده مبدئيًا لاقتناء الاستثمار العقارى وكذلك التكاليف التى تم تكبدها فيما بعد للإضافة لهذا العقار أو لاستبدال أجزاء منه أو لخدمته.

١٨- طبقًا لمبدأ الاعتراف الوارد فى الفقرة "١٦" لا تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأى استثمار عقارى بتكاليف الخدمة اليومية لهذا العقار، بل يتم الاعتراف بهذه التكاليف فى الأرباح أو الخسائر كما تم تكبدها. وتتمثل تكاليف الخدمة اليومية للعقار بشكل رئيسى فى تكلفة العمالة والمواد المستهلكة وقد تتضمن تكاليف الأجزاء البسيطة ويكون الغرض من هذه النفقات إصلاح وصيانة العقار .

١٩- قد يتم اقتناء أجزاء من الاستثمارات العقارية من خلال الاستبدال، على سبيل المثال، قد تكون الحوائط الأصلية قد استبدلت بحوائط داخلية وطبقًا لمبدأ الاعتراف تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للاستثمار العقارى بتكلفة استبدال جزء من استثمار عقارى قائم عند تكبد هذه التكلفة فى حالة استيفاء شروط الاعتراف، ويتم استبعاد القيمة الدفترية من الدفاتر لهذه الأجزاء التى تم استبدالها طبقًا لأحكام الاستبعاد من الدفاتر الواردة فى هذا المعيار .

١٩أ- يجب إثبات الاستثمار العقارى الذى يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩).

القياس عند الاعتراف الأولى

٢٠- يقاس الاستثمار العقارى أوليًا بتكلفته ويجب أن يتضمن القياس الأولى تكاليف المعاملات.

٢١- تكلفة شراء استثمار عقارى تشمل ثمن الشراء وأية نفقات مباشرة متعلقة به، والتى تشمل على سبيل المثال، الأتعاب المهنية للخدمات القانونية وضرائب نقل الملكية وغيرها من تكلفة المعاملة.

٢٢- ملغاة.

٢٣- لا تضاف إلى تكلفة الاستثمار العقارى ما يلى :

(أ) تكاليف التجارب الأولى (إلا إذا كانت لازمة وضرورية لجعل العقار صالحًا للتشغيل بالأسلوب الذى تنويه الإدارة).

أو (ب) خسائر التشغيل الأولى التى تتكبدها المنشأة قبل أن يحقق الاستثمار العقارى معدلات الإشغال المخططة له.

أو (ج) الكميات غير المسموح بها للمواد المهدرة أو العمالة أو غيرها من التكاليف المستخدمة فى إنشاء العقار أو تطويره.

٢٤- إذا تم تأجيل سداد قيمة الاستثمار العقارى – تكون تكلفته هى المقابل لثمنه النقدي، ويتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وجملة المدفوعات على أنه مصروف فوائد خلال فترة السداد .

٢٥- ملغاة.

٢٦- ملغاة.

٢٧- يجوز اقتناء استثمار عقارى أو أكثر مقابل أصل أو أكثر غير ذى طبيعة نقدية أو مزيج من الأصول ذات الطبيعة النقدية وغير ذات الطبيعة النقدية، وتتناول المناقشة التالية تبادل أحد الأصول غير ذات الطبيعة النقدية بغيره لكنها تطبق كذلك على جميع عمليات التبادل المذكورة فى هذه الفقرة، ويتم قياس تكلفة أى استثمار عقارى بالقيمة العادلة إلا فى الحالات التالية:

(أ) افتقار عملية التبادل إلى الجوهر التجاري.

أو (ب) فى حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل الذى يتم الحصول عليه أو الأصل الذى يتم التنازل عنه بطريقة يعتمد عليها.

ويتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى وإن لم تستطع المنشأة استبعاد الأصل المتنازل عنه من الدفاتر على الفور، وإذا لم يتم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

٢٨- تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجارى وذلك بالأخذ فى الاعتبار مدى التغيرات المتوقعة فى تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة، وتعتبر معاملة التبادل ذات جوهر تجارى فى الحالات الآتية:

(أ) اختلاف عناصر التدفقات النقدية للأصل الذى يتم الحصول عليه (المخاطر – التوقيت – القيمة) عن عناصر التدفقات النقدية للأصل الذى يتم تحويله.

أو (ب) إذا تغيرت قيمة جزء معين من عمليات المنشأة والذى يتأثر بمعاملة التبادل نتيجة لهذه المعاملة.

و (ج) إذا كان الفرق فى (أ) و (ب) هام نسبيا مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد ما إذا كان لعملية التبادل جوهر تجارى فإن قيمة الجزء الخاص بعمليات المنشأة والذى يتأثر بهذه المعاملة سوف يعكس التدفقات النقدية بعد خصم الضرائب وتكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حسابية تفصيلية.

٢٩- يمكن قياس القيمة العادلة لأى أصل لا توجد له معاملات سوقية قابلة للمقارنة بطريقة يعتمد عليها فى الحالات التالية:

(أ) عدم وجود فروق جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة للأصل.

أو (ب) إمكانية تقدير احتمال تنوع التقديرات بصورة معقولة واستخدامها فى تحديد القيمة العادلة، وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها لأى أصل يتم الحصول عليه أو التنازل عنه، عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذى يتم الحصول عليه أكثر وضوحًا.

٢٩أ- يجب قياس الاستثمار العقارى الذى يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع ابتداء بتكلفته وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩).

القياس بعد الاعتراف الأولى

السياسات المحاسبية

٣٠- مع مراعاة الاستثناء الموضح فى الفقرة "٣٢أ" ، يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج القيمة العادلة الوارد فى الفقرات "٣٣ – ٥٥" أى نموذج التكلفة الوارد فى الفقرة "٥٦" على أنه سياستها المحاسبية، ويجب عليها أن تطبق تلك السياسة على جميع استثماراتها العقارية.

٣١- ينص معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء على أن التغيير الاختيارى فى السياسة المحاسبية لا يجوز أن يتم إلا إذا كان التغيير تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة عن آثار المعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى، على المركز المالى للمنشأة أو أدائها المالى أو تدفقاتها النقدية. ومن غير المرجح بدرجة كبيرة أن ينتج عن التغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرض أكثر ملاءمة.

٣٢- يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للاستثمار العقاري، إما لغرض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة) على أساس تقييمها بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين ضمن المقيدين فى سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية.

٣٢أ- يجوز للمنشأة أن :

(أ) تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية التى تدعم التزامات تدفع عائدا يرتبط بشكل مباشر بالقيمة العادلة لأصول محددة، أو بالعوائد منها، بما فيها ذلك الاستثمار العقارى ؛

(ب) تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية الأخرى، بغض النظر عما تم اختياره فى البند (أ).

٣٢ب- تدير بعض المنشآت، سواء داخليًا أو خارجيا، صندوقًا استثماريًا يقدم للمستثمرين منافع تحددها الوحدات التى فى الصندوق، وبالمثل، تصدر بعض المنشآت عقود تأمين بميزات مشاركة مباشرة، تشمل فيها البنود الأساسية استثمارات عقارية، ولأغراض الفقرتين "٣٢أ" و"٣٢ب" فقط، تشمل عقود التأمين العقود الاستثمارية ذات ميزات المشاركة الاختيارية. ولا تسمح الفقرة "٣٢أ" للمنشأة بقياس جزء من العقارات التى يحتفظ بها الصندوق (أو العقارات التى تعد بندًا أساسًا) بالتكلفة وقياس جزء آخر بالقيمة العادلة (انظر معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) "عقود التأمين" لمعرفة معانى المصطلحات المستخدمة فى هذه الفقرة والوارد تعريفها فى ذلك المعيار).

٣٢ج- إذا قامت المنشأة باختيار نموذجين مختلفين للصنفين المذكورين فى الفقرة "٣٢أ"، فإن مبيعات الاستثمارات العقارية ما بين مجموعات الأصول التى يتم قياسها باستخدام نموذجين مختلفين يجب أن يتم إثباتها بالقيمة العادلة ويجب أن يتم إثبات التغير المتراكم فى القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. وتبعًا لذلك، فإذا تم بيع استثمار عقارى من مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج التكلفة، فإن القيمة العادلة للعقار فى تاريخ البيع تصبح تكلفته المفترضة.

نموذج القيمة العادلة

٣٣- بعد الاعتراف الأولى، على المنشأة التى تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع استثماراتها العقارية بالقيمة العادلة، وذلك باستثناء الحالات الواردة بالفقرة "٥٣" .

٣٤- ملغاة.

٣٥- يجب إثبات الربح أو الخسارة الناشئة عن التغير فى القيمة العادلة للاستثمار العقارى ضمن الربح أو الخسارة للفترة التى ينشأ فيها هذا التغير، أو من خلال الدخل الشامل لمرة واحدة فى عمر الأصل أو الاستثمار مع مراعاة الفقرتين "٣٥أ" و"٣٥ب" .

٣٥أ- فى حالة زيادة المبلغ الدفترى لاستثمار عقارى نتيجة لتقييمه بالقيمة العادلة، وتم إثبات الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان "فائض تقييم الاستثمار العقارى بالقيمة العادلة" ومع ذلك يجب إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذى يعكس به انخفاضًا فى تقييم نفس الاستثمار والسابق إثباته ضمن الربح أو الخسارة ويعالج هذا الفائض بنفس الأسلوب الوارد فى نموذج إعادة التقييم ضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" .

٣٥ب- فى حالة انخفاض المبلغ الدفترى لاستثمار عقارى نتيجة لتقييمه بالقيمة العادلة، فيجب إثبات الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة ومع ذلك يجب إثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر وجود أى رصيد دائن فى فائض التقييم المتعلق بذلك الاستثمار ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المتراكم ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض تقييم الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة .

٣٦-٣٩- ملغاة.

٤٠- عند قياس القيمة العادلة للاستثمار العقارى وفقًا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٤٥)، فإنه يجب على المنشأة أن تتأكد من أن القيمة العادلة تعكس – من بين أمور أخرى – دخل الإيجار من عقود التأجير الحالية والافتراضات الأخرى التى سيستخدمها المشاركون فى السوق عند تسعير عقار استثمارى فى ظل ظروف السوق الحالية.

٤٠أ- عند استخدام مستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس الاستثمار العقارى المحتفظ به كأصل حق استخدام، فإنه يجب قياس أصل حق الانتفاع بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.

٤١- يحدد المعيار المحاسبى المصرى رقم (٤٩) الأساس للإثبات الأولى لتكلفة الاستثمار العقارى المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق انتفاع. وتتطلب الفقرة ٣٣" أن يتم إعادة قياس الاستثمار العقارى المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عندما يكون ذلك لازما بالقيمة العادلة، إذا اختارت المنشأة نموذج القيمة العادلة وعندما تكون دفعات الإيجار وفقًا لمعدلات السوق، فإن القيمة العادلة للاستثمار العقارى المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عند الاقتناء ، بعد طرح جميع دفعات الإيجار المتوقعة) بما فى ذلك تلك المتعلقة بالالتزامات المثبتة) ، ينبغى أن تكون صفرا .وبالتالي، فإن إعادة قياس أصل حق الانتفاع من التكلفة وفقًا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٤٩) إلى القيمة العادلة وفقًا للفقرة "٣٣") أخذا فى الحسبان المتطلبات الواردة فى الفقرة "٥٠" ينبغى ألا ينشأ عنه أى مكسب أو خسارة أولية، ما لم يتم قياس القيمة العادلة فى أوقات مختلفة ،وهذا قد يحدث عند اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإثبات الأولى .

٤٢-٤٧- ملغاة .

٤٨- فى حالات استثنائية، هناك دليل واضح عند قيام المنشأة باقتناء استثمار عقارى لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل استثمارا عقاريًا لأول مرة بعد اكتمال الإنشاء أو التطوير أو بعد التغيير فى الاستعمال) بأن نطاق تقديرات القيمة العادلة سوف يتسع بشكل كبير بدرجة تنفى فائدة الاعتماد على تقدير واحد أو منفرد للقيمة العادلة وذلك فى ظل وجود احتمالات متعددة يصعب تحديدها. وقد يشير هذا إلى أن القيمة العادلة للعقار لا يمكن تحديدها بشكل يعتمد عليه على أساس مستمر (راجع الفقرة "٥٣") .

٤٩- ملغاة .

٥٠- عند تحديد القيمة العادلة لاستثمار ما لا تقوم المنشأة بتكرار إضافة الأصول أو الالتزامات والتى تم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى كأصل منفصل أو التزام منفصل. ومن أمثلة ذلك:

(أ) المعدات كالمصاعد وأجهزة التكييف والتى هى عادة جزء لا يتجزأ من المبنى وعادة ما يتم إدراجها ضمن الاستثمار العقارى بدلا من إثباتها منفصلة كأصول ثابتة.

(ب) إذا تم تأجير مكتب مفروش، فإن القيمة العادلة للمكتب تتضمن القيمة العادلة للأثاث لأن إيراد الإيجار يرتبط بالمكتب المفروش. وعندما تتضمن القيمة العادلة لاستثمار عقارى قيمة الأثاث فإن المنشأة لا تعترف بهذا الأثاث كأصل منفصل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للاستثمار العقارى أى إيراد من عقود إيجار تشغيلى مدفوع مقدما أو مستحق لأن المنشأة تقوم بإثبات هذا الإيراد كأصل أو التزام منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للاستثمار العقارى الخاضع للإيجار التدفقات النقدية المتوقعة (ويشمل ذلك الإيجار المحتمل المتوقع استحقاق سداده) وبالتالى إذا كان تقييم العقار مطروحا منه جميع المبالغ المتوقع سدادها، عندئذ يكون من الضرورى إعادة إضافة أى إلتزام إيجارى معترف به، وذلك للوصول للقيمة العادلة للاستثمار العقارى لأغراض المحاسبة.

٥١- ملغاة.

٥٢- فى بعض الأحوال، توقع المنشاة أن القيمة الحالية لمدفوعاتها المرتبطة باستثمار عقارى (بخلاف المدفوعات المرتبطة بالتزامات معترف بها) سوف تتجاوز القيمة الحالية للمقبوضات النقدية ذات الصلة وعندئذ تستخدم المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة لتحديد ما إذا كانت المنشأة ستقوم بالاعتراف بالالتزام وكيفية قياس هذا الالتزام.

عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه

٥٣- هناك افتراض بأن المنشأة لديها القدرة على تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقارى بشكل يعتمد عليه وذلك بصفة مستمرة – فى حين أنه فى الظروف الاستثنائية – قد لا يتحقق هذا الافتراض عندما يكون هناك دليل واضح على أنه عند قيام المنشأة باقتناء الاستثمار العقارى لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل استثمارًا عقاريا لأول مرة بعد الانتهاء من إنشاء أو تنمية أو بعد تغيير استعماله) فإنه لا يمكن تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقارى بدقة بصفة مستمرة ويحدث ذلك عندما – فقط عندما – تكون المعاملات السوقية المقارنة نادرة والتقديرات البديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال بناء على توقعات التدفقات النقدية المخصومة) ليست متاحة. وفى هذه الحالات تقيس المنشأة ذلك الاستثمار العقارى باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) للعقار المملوك أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) "عقود التأجير" على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع، وعلى ذلك فإنه يجب افتراض أن القيمة المتبقية للاستثمار العقارى تساوى صفرا، هذا وعلى المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) للعقار المملوك أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) "عقود التأجير" على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع، حتى التخلص من ذلك الاستثمار العقاري.

٥٣أ- بمجرد أن تصبح المنشأة قادرة على أن تقيس – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – القيمة العادلة لاستثمار عقارى قيد التشييد كان يقاس سابقًا بالتكلفة، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة . وبمجرد اكتمال تشييد ذلك العقار، فإنه يفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، وإذا لم يكن ذلك هو الحال، وفقًا للفقرة "٥٣"، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) للأصول المملوكة أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) "عقود التأجير" على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع أو للعقار الاستثمارى المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق انتفاع.

٥٣ب- يمكن دحض الاقتراض بأن القيمة العادلة لاستثمار عقارى قيد التشييد يمكن قياسها – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – فقط عند الإثبات الأولي. وقد لا تخلص المنشأة، التى قامت بقياس بند لاستثمار عقارى قيد التشييد بالقيمة العادلة، إلى أن القيمة العادلة للاستثمار العقارى الذى تم استكماله لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٤- فى الحالات الاستثنائية عندما تجبر المنشأة نتيجة للسبب الموضح فى الفقرة "٥٣" على قياس أى استثمار عقارى باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) للأصول المملوكة أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) "عقود التأجير" على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع، فإن عليه أن يقيس كل الاستثمارات العقارية الأخرى بقيمتها العادلة بما فى ذلك الاستثمار العقارى قيد الإنشاء، وفى هذه الحالات وعلى الرغم من إمكانية قيام المنشأة باستخدام نموذج التكلفة لأحد الاستثمارات العقارية إلا أن المنشأة تستمر فى المحاسبة عن العقارات المتبقية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

٥٥- إذا قامت المنشأة سابقا بقياس استثمار عقارى بالقيمة العادلة فإن عليها أن تستمر فى قياسه بالقيمة العادلة حتى يتم التخلص منه (أو حتى يصبح العقار مشغولا بمعرفة المالك أو بدء المنشأة فى تطوير ذلك العقار لغرض بيعه لاحقا ضمن النشاط المعتاد للمنشأة) حتى ولو أصبحت المعاملات السوقية القابلة للمقارنة أقل تكرارا أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة نسبيًا.

نموذج التكلفة

٥٦- بعد الإثبات الأولى، يجب على المنشأة التى تختار نموذج التكلفة أن تقيس استثماراتها العقارية:

(أ) وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" ، إذا استوفى الضوابط ليصنف على أنه محتفظ به للبيع (أو تم تضمينه ضمن مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)؛

(ب) وفقًا لمعيار المحاسبة المصرية رقم (٤٩) إذا كان محتفظًا به بواسطة مستأجر على أنه أصل حق انتفاع وليس محتفظًا به للبيع وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)؛

(ج) وفقًا للمتطلبات الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) لنموذج التكلفة، فى جميع الحالات الأخرى.

التحويلات

٥٧- تتم التحويلات من وإلى الاستثمار العقارى عندما – وفقط عندما – يكون هناك تغيير فى الاستخدام ويحدث التغيير فى الاستخدام عندما يستوفى العقار تعريف الاستثمار العقارى أو يتوقف عن استيفائه، ويكون هناك دليل على تغيير الاستخدام، ولا تعد نية الإدارة على تغيير استخدام العقار بمفردها دليل على حدوث تغيير فى الاستخدام، ومن الأمثلة الدالة على حدوث تغيير فى الاستخدام ما يلي:

(أ) البدأ فى استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقارى إلى العقار المشغول بمعرفة المالك .

أو (ب) البدأ فى تنمية الاستثمار استعدادا لبيعه بالنسبة للتحويل من الاستثمار العقارى إلى المخزون.

أو (ج) الانتهاء من استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويل من الاستثمار المشغول بمعرفة المالك إلى الاستثمار العقاري.

أو (د) البدأ فى التأجير التشغيلى لطرف آخر بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري.

أو (هـ) ملغاة .

٥٨- عندما تقرر المنشأة استبعاد الاستثمار العقارى دون تطويره، فإن المنشأة تستمر فى معالجة ذلك الاستثمار كاستثمار عقارى حتى استبعاده من الدفاتر ولا تتم معالجته كمخزون. وبنفس الطريقة فإن المنشأة التى تبدأ فى إعادة تطوير استثمار عقارى قائم للاستخدام المستقبلى المستمر كاستثمار عقارى فإنه يبقى كاستثمار عقارى ولا يتم إعادة تبويبه كاستثمار مشغول بمعرفة المالك خلال فترة إعادة التطوير.

٥٩- تطبق الفقرات من "٦٠" إلى "٦٥" على موضوعات الاعتراف والقياس والتى تنشأ عندما تقوم المنشأة باستخدام نموذج القيمة العادلة للاستثمار العقاري، أما فى حالة استخدام نموذج التكلفة فإن التحويلات فيما بين الاستثمار العقارى أو العقار المشغول بمعرفة المالك أو المخزون تتم دون تغيير القيمة الدفترية للأصل المحول ودون تغيير تكلفة الأصل لأغراض القياس أو الإفصاح.

٦٠- بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقارى المدرج بقيمته العادلة إلى العقار المشغول بمعرفة المالك أو إلى المخزون، فإن تكلفة ذلك العقار هى القيمة العادلة فى تاريخ التغيير فى الاستعمال، وذلك لأغراض المعالجة المحاسبية اللاحقة وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢).

٦١- عندما يتحول العقار المشغول بمعرفة المالك إلى استثمار عقارى يدرج بالقيمة العادلة، وعلى المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) للعقار المملوك أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) "عقود التأجير" على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع وذلك حتى تاريخ التغيير فى الاستعمال، وعلى ذلك فإنه على المنشأة أن تعالج أى فرق بين القيمة الدفترية وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) والقيمة العادلة فى ذلك التاريخ بنفس طريقة إعادة التقييم الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

٦٢- تقوم المنشأة بالاستمرار فى إهلاك العقار والاعتراف بأية خسائر اضمحلال فى قيمته والتى قد تحدث للعقار المشغول بمعرفة المالك حتى يصبح هذا العقار استثمارًا عقاريًا ويتم إدراجه بالقيمة العادلة، وتقوم المنشأة بمعالجة أى فرق قد ينتج بين القيمة الدفترية للعقار وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) والقيمة العادلة فى ذلك التاريخ كإعادة تقييم وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) وبمعنى آخر:

(أ) أى انخفاض ناتج فى القيمة الدفترية للعقار يتم الاعتراف به فى الأرباح أو الخسائر. ومع ذلك فقد يحمل هذا الانخفاض مباشرة على فائض إعادة التقييم الذى قد سبق تكوينه ومتعلق بنفس العقار (إن وجد) وذلك فى حدود قيمة ذلك الفائض.

(ب) يتم معالجة أى ارتفاع ناتج فى القيمة الدفترية للعقار كما يلى :

١- يتم الاعتراف بهذه الزيادة فى الأرباح والخسائر، وذلك لرد أى اضمحلال سابق فى قيمة العقار وذلك بشرط ألا يزيد ذلك الرد على القيمة الدفترية للعقار قبل تحقق خسارة الاضمحلال كما لو لم يكن هناك خسارة ناتجة عن الاضمحلال فى قيمة ذلك العقار (مخصومًا منه الإهلاك).

(٢) أية زيادة باقية يجب إضافتها ضمن بنود الدخل الشامل الآخر ويزيد به بند فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية. هذا وفى حالة التخلص اللاحق من الاستثمار العقارى فإن فائض إعادة التقييم الموجود بحقوق الملكية يمكن تحويله إلى الأرباح المحتجزة، علما بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة لا يتم من خلال قائمة الدخل.

٦٣- بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقارى والذى سيتم إدراجه بالقيمة العادلة فإن أى فرق بين القيمة العادلة لهذا العقار فى ذلك التاريخ وبين القيمة الدفترية له يعترف به فى الأرباح أو الخسائر.

٦٤- تعتبر المعالجة الخاصة بالتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقارى والذى سيتم إدارجه بالقيمة العادلة متسقة مع المعالجة الخاصة ببيع المخزون.

٦٥- عندما تنتهى المنشأة من عملية الإنشاء أو التطوير لاستثمار عقارى يبنى ذاتيًا ويدرج بالقيمة العادلة فإن الفرق بين القيمة العادلة للأصل فى ذلك التاريخ والقيمة الدفترية السابقة له يعترف به فى الأرباح أو الخسائر.

الاستبعادات

٦٦- يتم استبعاد الاستثمار العقارى من الدفاتر (يستبعد من قائمة المركز المالي) وذلك عند التصرف فيه أو عندما يتم سحبه نهائيا من الاستخدام ولا توجد أية منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من التصرف فيه.

٦٧- يمكن أن يحدث الاستبعاد للاستثمار العقارى بالبيع أو الدخول فى عقد تأجير تمويلي، هذا ولتحديد تاريخ الاستبعاد للاستثمار العقارى المباع، وهو التاريخ الذى يكتسب فيه المستلم السيطرة على الاستثمار العقارى وفقًا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) وينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) على الاستبعاد الذى يتم من خلال الدخول فى عقد تأجير تمويلى وعلى عمليات البيع وإعادة الاستئجار.

٦٨- طبقًا لمبدأ الاعتراف الوارد فى الفقرة "١٦" ، إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأى أصل بتكلفة استبدال جزء من الاستثمار العقاري، فإنها تقوم باستبعاد القيمة الدفترية للجزء المستبدل من الدفاتر وبالنسبة للاستثمار العقارى الذى تتم المحاسبة عنه باستخدام نموذج التكلفة فإن الجزء المستبدل قد لا يكون الجزء الذى تم استهلاكه بشكل منفصل، وفى حالة تعذر قيام المنشأة بتحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فإنها قد تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لتكلفة الجزء المستبدل وقت اقتنائه أو إنشائه، وبموجب نموذج القيمة العادلة، قد تعكس القيمة العادلة للاستثمار العقارى – بالفعل – أن الجزء الذى سيتم استبداله قد فقد قيمته. وفى حالات أخري، قد يكون من الصعب معرفة القدر الذى ينبغى أن يتم تخفيض القيمة العادلة به للجزء الذى يجرى استبداله ومن بدائل تخفيض القيمة العادلة للجزء المستبدل، عندما يكون من الصعب عمليًا القيام بذلك، أن يتم إدراج تكلفة الجزء البديل ضمن القيمة الدفترية للأصل ثم يتم إعادة تقييم القيمة العادلة على النحو الذى سيكون مطلوبًا للإضافات التى تنطوى على استبدال.

٦٩- تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن توقف استخدام العقار أو الاستبعاد بالفرق بين صافى متحصلات التصرف فى العقار وصافى القيمة الدفترية له ويتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (إلا إذا تطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) الخاص بعقود التأجير غير ذلك فى حالة البيع مع إعادة التأجير) وذلك فى فترة التوقف عن الاستخدام أو التصرف فى الأصل.

٧٠- يتم تحديد مبلغ المقابل، الذى سيتم إدراجه ضمن المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات استثمار عقاري، وفقًا لمتطلبات تحديد سعر المعاملة الواردة فى الفقرات "٤٧-٧٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨). ويجب المحاسبة عن التغييرات اللاحقة التى تطرأ على المبلغ المقدر للمقابل المدرج ضمن المكسب أو الخسارة وفقًا للمتطلبات الخاصة بالتغييرات فى سعر المعاملة الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨).

٧١- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) أو أية معايير محاسبية مصرية أخرى والتى قد تراها مناسبة وذلك بالنسبة لأية التزامات قد تبقى على المنشأة بعد استبعاد الاستثمار العقاري.

٧٢- يتم الاعتراف بالتعويضات التى يتم الحصول عليها من الغير مقابل اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية أو فقدانها أو التنازل عنها، فى الأرباح أو الخسائر، وذلك عندما تصبح هذه التعويضات مستحقة.

٧٣- يعتبر اضمحلال قيمة أو خسارة الاستثمارات العقارية والدعاوى ذات الصلة المرتبطة بالتعويضات أو المبالغ التى تسدد مقابل هذه التعويضات من الغير وكذلك أية عمليات شراء أو إنشاء أو استبدال للأصول أحداثًا اقتصادية منفصلة وتتم المحاسبة عنها كما يلي:

(أ) يتم إثبات اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية طبقًا لمعيار رقم (٣١).

و (ب) يتم إثبات توقف استخدام الاستثمارات العقارية أو التصرف فيها طبقًا للفقرات من "٦٦" إلى "٧١" من هذا المعيار.

و (ج) يتم إثبات التعويض الذى يتم الحصول عليه من الغير عن الاستثمارات العقارية التى اضمحلت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها فى الأرباح أو الخسائر وذلك عند استحقاقها.

و (د) يتم تحديد تكلفة الأصول المعاد ترميمها أو المشتراه أو التى يتم إنشاؤها كاستبدالات طبقًا للفقرات من "٢٠" إلى "٢٩" من هذا المعيار.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤- تنطبق الإفصاحات أدناه بالإضافة إلى تلك الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩). ووفقًا للمعيار المصرى رقم (٤٩) ، يقدم مالك الاستثمار العقارى الإفصاحات التى يقدمها المؤجر عن عقود الإيجار التى دخل فيها . أما المستأجر الذى يحتفظ باستثمار عقارى على أنه أصل حق انتفاع فإنه يقدم إفصاحات المستأجر المطلوبة وفقًا للمعيار المصرى رقم (٤٩) ، ويقدم إفصاحات المؤجر المطلوبة بموجب المعيار المصرى رقم (٤٩) لأى عقود إيجار تشغيلى يكون قد دخل فيها .

٧٥- على المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) ما إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) ملغاة .

(ج) عندما تكون هناك صعوبة فى التبويب (راجع فقرة "١٤") يجب الإفصاح عن القواعد التى تستخدمها المنشأة لتفرقة الاستثمار العقارى عن ذلك المشغول بمعرفة المالك والمحتفظ به لغرض البيع وذلك ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

(د) ملغاة .

(هـ) مدى اعتماد تقييم الاستثمار العقارى بالقيمة العادلة (كما هو مقاس ومفصح عنه بالقوائم المالية) على تقييم تم إعداده بواسطة مقيم مستقل (من بين المقيدين بالسجل المعد لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية) والذى يملك مؤهلاً مناسبًا وخبرة حديثة بالموقع وفئة الاستثمار العقارى محل التقييم.

(و) المبالغ المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر وذلك بالنسبة لما يلى :

(١) إيرادات الإيجار من الاستثمار العقاري.

(٢) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) والتى نشأت من الاستثمار العقارى والتى تولدت عنها إيرادات إيجار خلال الفترة .

(٣) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) الناشئة من الاستثمار العقارى والتى لم يتولد عنها إيراد إيجار خلال الفترة .

(٤) مجمع التغير فى القيمة العادلة المعترف به ضمن الأرباح والخسائر الناشئة عن بيع استثمار عقارى من وعاء مجمع للأصول يستخدم فيه نموذج التكلفة إلى وعاء آخر يستخدم فيه نموذج القيمة العادلة (راجع الفقرة "٣٢ج").

(ز) مدى وجود أية قيود على تحقق قيمة الاستثمارات العقارية وقيمة هذه القيود أو عملية تحويل الإيراد والمتحصلات من الاستبعاد.

(ح) الالتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير أو إصلاح أو صيانة أو تحسين الاستثمارات العقارية.

نموذج القيمة العادلة

٧٦- بالإضافة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "٧٥" ، يجب على المنشأة التى تطبق نموذج القيمة العادلة والموضحة بالفقرات من "٣٣" إلى "٥٥"، أن تفصح عن التسوية ما بين الرصيد الخاص بالاستثمارات العقارية فى بداية ونهاية الفترة، على أن تشتمل هذه التسوية على ما يلى :

(أ) الإضافات على أن يتم الإفصاح بصفة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وتلك الناتجة عن النفقات اللاحقة المعترف بها ضمن القيمة الدفترية للأصل.

و (ب) الإضافات الناتجة عن الاقتناء نتيجة عمليات تجميع الأعمال.

و (ج) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) والاستبعادات الأخرى.

و (د) صافى الأرباح أو الخسائر المثبتة ببنود الأرباح أو الخسائر من تسويات القيمة العادلة.

و(هـ) صافى فروق العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى والناشئة من ترجمة عمليات أجنبية (خارجية) إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة.

و (و) التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

و (ز) أية تغييرات أخرى.

٧٧- عند إجراء تسويات هامة على تقييم تم الحصول عليه لاستثمارات عقارية لأغراض القوائم المالية، على سبيل المثال، لتجنب تكرار حصر الأصول أو الالتزامات المعترف بها كأصول والتزامات مستقلة كما ورد فى الفقرة "٥٠"، تقوم المنشأة بالإفصاح عن التسوية بين التقييم الذى تم الحصول عليه والتقييم المعدل المدرج ضمن القوائم المالية، مع بيان – بشكل مستقل – إجمالى قيمة أية التزامات إيجارية معترف بها تم إعادة إضافتها ، وكذلك أية تسويات هامة أخرى.

٧٨- فى بعض الحالات الاستثنائية المشار إليها فى الفقرة "٥٣" عندما تقوم المنشأة بقياس استثماراتها العقارية وفقاً لنموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) فإن التسوية المطلوبة بموجب الفقرة ٧٦ يجب أن يفصح عن المبالغ المتعلقة بهذه الاستثمارات العقارية بصفة مستقلة عن تلك المتعلقة بالاستثمارات العقارية الأخرى، بالإضافة إلى ذلك يجب الإفصاح عن الآتي:

(أ) وصف الاستثمارات العقارية.

و (ب) تفسير لعدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها.

و (ج) حدود التقديرات التى من المحتمل بصورة كبيرة أن تكون القيمة العادلة ضمنها إن أمكن ذلك.

و (د) فى حالة استبعاد استثمار عقارى غير مدرج بالقيمة العادلة، يتم الإفصاح عن الآتى :

(١) حقيقة أن المنشأة قد قامت باستبعاد استثمار عقارى غير مدرج بالقيمة العادلة.

و (٢) القيمة الدفترية للاستثمار العقارى فى تاريخ البيع.

و (٣) مبلغ الربح أو الخسارة المحقق.

نموذج التكلفة

٧٩- بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة "٧٥ " ، على المنشأة التى تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة (٥٦) أن تفصح عن الآتى :

(أ) طرق الإهلاك المستخدمة.

و (ب) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (ج) إجمالى القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك (متضمنة مجمع خسائر اضمحلال القيمة) فى بداية ونهاية الفترة .

و (د) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية للاستثمار العقارى فى بداية ونهاية الفترة ويظهر ما يلى :

(١) الإضافات، على أن يتم الإفصاح بطريقة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وتلك الناتجة عن النفقات اللاحقة، والتى تم الاعتراف بها كأصول.

و (٢) الإضافات المقتناة نتيجة عمليات تجميع الأعمال.

و (٣) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) والاستبعادات الأخرى.

و (٤) الإهلاك.

و(٥) الاضمحلال المحقق فى قيمة الاستثمار والاضمحلال الذى تم رده خلال الفترة طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (٦) صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى وترجمة العمليات الأجنبية إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة.

و (٧) التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

و (٨) أية تغييرات أخرى.

و (هـ) القيمة العادلة للاستثمار العقاري. وفي بعض الحالات الاستثنائية، كما هو موضح بالفقرة "٥٣" ، عندما لا تستطيع المنشأة تحديد القيمة العادلة لاستثماراتها العقارية بصورة يعتمد عليها، على المنشأة أن تفصح عن الآتى :

(١) وصف للاستثمارات العقارية.

و (٢) تفسير عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها.

و (٣) حدود التقديرات التى من المحتمل بصورة كبيرة أن تقع ضمنها القيمة العادلة، إن أمكن ذلك .

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

٨٠- تطبق المنشأة التعديلات الخاصة بإضافة خيار استخدام نموذج القيمة العادلة طبقًا للفقرة "٣٠" والفقرات "٣٣-٥٥" على الفترات المالية التى تبدأ فى أو بعد أول يناير ٢٠٢٤، ويسمح بالتطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

٨١- يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة بالفقرة رقم "٨٠" بأثر رجعى وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع إثبات الأثر التراكمى لتطبيق نموذج القيمة العادلة بشكل أولى بإضافته إلى رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة فى بداية الفترة المالية التى تقوم فيها المنشأة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة .

٨٢- تطبق المنشأة متطلبات الفقرة "٣٢ب" بخصوص عقود التأمين التى تشمل عقود استثمار ذات ميزة المشاركة الاختيارية، فى بداية تاريخ تطبيقها لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) "عقود التأمين" لأول مرة .

تفسير رقم (٢) ٢٠٢٤
شهادات خفض الانبعاثات الكربونية

المراجع

معيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) التغير فى السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات والأخطاء.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) الضريبة المؤجلة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) الإيرادات من العقود مع العملاء.

١- مقدمة

تم الإعلان عن إنشاء سوق الكربون الطوعى لأفريقيا فى مصر فى مؤتمر قمة المناخ (٢٧) الذى أقيم بمدينة شرم الشيخ عام ٢٠٢٢ والذى توج جهود التعاون المشترك بين الهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية ووزارة البيئة المصرية، حيث تم إطلاق أول سوق طوعى إفريقى لتداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالبورصة المصرية فى ضوء قرار مجلس الوزراء رقم ٤٦٦٤ لسنة ٢٠٢٢ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ باعتبار هذه الشهادات أداة مالية قابلة للقيد والتداول بالبورصة المصرية.

٢- التعريفات

٢-١ **شهادات خفض الانبعاثات الكربونية ويشار إليها بالشهادات (Carbon Credits):** هى أدوات مالية قابلة للتداول تمثل مقابل وحدات خفض انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، وتمثل كل "وحدة" طناً من انبعاثات غاز ثانى أكسيد الكربون المكافئ، وتصدر لصالح مطور مشروع الخفض (مالك / غير مالك)، وذلك بعد الاعتماد والتحقق وفقاً لمعايير ومنهجيات خفض الانبعاثات الكربونية المعترف به دوليًا، التى تقوم بها جهات التحقق والمصادقة سواء المحلية أو الدولية المقيدة بالقائمة المعدة لدى الهيئة لهذا الغرض.

٢-٢ **جهات وضع المعـايير والمنهجيـات (Standard Programs):** هـى الجهات التى تضع أسس ومنهجيات قياس خفض الانبعاثات الكربونية وفقا لمنهجيـات معترف بها دوليًا، ومنها منهجيات اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية المعنية بتغير المنـاخ (UNFCCC) والمنهجيات المعتمدة من قبل International Carbon Reduction and Offset Alliance (ICROA) أو وفقًا للمنهجيات المعتمدة محليًا من الجهـات الحكومية المختصة فى هذا الشأن .

٢-٣ **سجلات الكربـون الطوعيـة (Carbon Credits Registries):** هـى أنظمة حفظ مركزية إلكترونية تتضمن سجلات لإصدار وتسجيل وتتبع تسلـسل نقـل ملكية شهادات خفض الانبعاثات الكربونية والناتجة عـن تنفيـذ مـشروعات خفـض الانبعاثات الكربونية التى تم تنفيذها وفقًا للمنهجيات الصادرة عن جهات وضع المعايير والمنهجيات (Standard Programs).

٢-٤ **الجهات منشأة سجلات الكربون الطوعية:** هى الجهات المالكـة والقائمـة على حفظ وإدارة سجلات الكربون الطوعية.

٢-٥ **جهـات التحقـق والمـصادقة (Validation and Verification Bodies):** هى الجهات التى تقوم بعمليات التحقق والمصادقة مـن خـلال مراجعـة والتحقق من مطابقة المشروع لمتطلبات معايير ومنهجيات الخفـض المعتمـدة لـدى جهات وضع المعايير والمنهجيات.

٢-٦ **التجار (Traders):** التجار الذين يتعاملون على شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بيعًا وشراءً مقابل عمولة.

٢-٧ **مطورى المشروعات (Project Developers):** وهى الجهات المـسئولة عن تنفيذ مشروعات خفض الانبعاثات الكربونية التى يتم بموجبها إصـدار شـهادات خفض الانبعاثات الكربونية بسجلات الكربون الطوعية بعد اعتمـاد جهـات التحقـق والمصادقة وقد يكون مطور المشروع هو مالك المشروع أساسا وقد يكـون المطـور جهة غير مالكة للمشروع (يقوم بتمويل / تنفيذ المشروع مقابل حـصة محـددة مـن شهادات خفض الانبعاثات الكربونية يتم الاتفاق عليها مع المالك).

٣- الاستخدامات:

يمكن للشركات استخدام شهادات خفض الانبعاثات الكربونية لتلبية أهداف تخفيض الانبعاثات الطوعية (للشركات) لتحقيق التبادل الكربونى أو غيرها من المستهدفات وهو ما يتم تداوله فى سوق الكربون الطوعى (Carbon Voluntary Market or "VCM")

٤- نشأة وإصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية

يمكن تلخيص دورة إصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية فى سوق الكربون الطوعى "VCM" على النحو التالى :

(أ) نشأة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية :

١- يقوم مطور مشروع خفض الانبعاثات الكربونية (مالك) أو غير مالك المشروع بإعداد وثيقة تصميم المشروع وفقا لأحد سجلات الكربون الطوعية المعتمدة لدى الجهات الرقابية المعتمدة.

٢- يقوم المطور باختبار أحد جهات التحقق والمصادقة المعتمدة لدى سجل الكربون الطوعى للمشروع والمرخص لها من الجهات الرقابية للقيام بأعمال التحقق والمصادقة لمشروع الخفض.

٣- يقوم مطور المشروع بتسجيل المشروع لدى سجل الكربون الطوعى بعد انتهاء عملية المصادقة.

٤- يقوم مطور المشروع بتنفيذ مشروع الخفض.

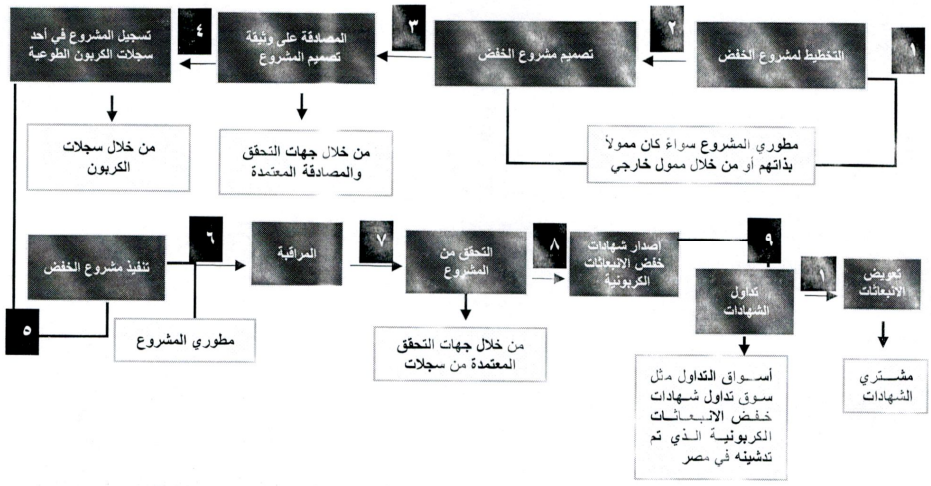
٥- يتم التحقق من صحة المشروع من قبل جهة التحقق التى تم اختيارها.

٦- يتم إصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية من خلال سجل الكربون لصالح مطور المشروع.

(ب) تداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية : تكون شهادات خفض الانبعاثات الكربونية قابلة للتداول أو التحويل بين الحسابات فى السجل نفسه، ويمكن نقل ملكية الشهادات من مطور المشروع إلى التجار والمستخدمين النهائيين وذلك خلال الأسواق الطوعية لتداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

(ج) إعدام شهادات خفض الانبعاثات الكربونية ويقصد بها الاستبعاد من الدفاتر): عند استخدام شهادات خفض الانبعاثات الكربونية لتخفيض انبعاثات المنشأة، يقوم المستخدم النهائى بإصدار تعليمات إلى السجل بإعدام تلك الشهادات مما يترتب عليه منع استخدام أو تداول هذه الشهادات مرة أخرى من قبل أى كيان آخر.

ويوضح الرسم البيانى التانى دورة إصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية والأطراف المعنية بشكل مبسط .



٥- نطاق المعالجة المحاسبية

تختلف المعالجات المحاسبية وفقا لطبيعة الترتيب والغرض التجارى لشراء الشهادات أو إصدارها من قبل مطورى المشروع، ومن ثم يجب على الشركات تحديد الحقائق والتعرف على الظروف المختلفة لتحديد المعالجة المحاسبية المناسبة والمعيار المحاسبى الواجب تطبيقه.

إن طبيعة الترتيب والغرض التجارى لشراء هذه الأرصدة غالبًا ما يكون أساس المعالجة المحاسبية، بما فى ذلك المعيار المحاسبى الواجب تطبيقه.

٦- الإجراءات التى يجب على الإدارة اتخاذها عند تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة:

(أ) فهم دورة إصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

(ب) طبيعة الترتيب والغرض التجارى من إصدار أو شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

(ج) تحديد تصنيف شهادات خفض الانبعاثات الكربونية المحتفظ بها كأصل مالى أو كأصل غير ملموس وفقًا للترتيب والغرض التجارى لها.

(د) تقديم إفصاحات واضحة وذات مغزى حول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية الطوعية والسياسات المحاسبية المطبقة عليها.

٧- محددات المعالجة المحاسبية:

تتحدد المعالجة المحاسبية على ضوء طبيعة الترتيب والغرض التجارى لشراء هذه الشهادات، وذلك وفقا للحالات التالية :

(أ) حالة إصدار الشهادة لصالح مطور مشروع خفض الانبعاثات الكربونية المالك له.

(ب) حالة اصدار الشهادات لصالح مطور أو ممول مشروع خفض الانبعاثات الكربونية، ولكنه ليس المالك للمشروع.

(ج) حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف استخدامها لتحقيق التبادل الكربونى (الاستخدام الداخلى لها وإلغائها – Offsetting).

(د) حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف المتاجرة فيها.

٨- المعالجة المحاسبية

٨-١ حالة إصدار الشهادة لصالح مطور مشروع خفض الانبعاثات الكربونية حالة كونه المالك له.

٨-١-١- القياس الأولى :

(أ) يتم الاعتراف بقيمة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية عند اصدار الشهادات لصالح المنشئ / مالك المشروع مباشرة، والتى سيتم إلغاؤها لتحقيق التبادل الكربونى (فقط) من اجل الاستخدام الداخلى ضمن الأصول غير الملموسة وتضاف قيمتها الى حقوق الملكية تحت بند احتياطى شهادات خفض الانبعاثات الكربونية على أساس التكلفة الفعلية .

(ب) أما التى سوف يتم التصرف فيها بالبيع فإنها تثبت وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية على أساس التكلفة الفعلية .

٨-١-٢- القياس اللاحق :

(أ) تخضع للقياس اللاحق فى الحالة (أ) أعلاه وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة، ويجب مراعاة أن يتم تخفيض احتياطى شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالقدر الذى يعكس الاستهلاك أو الاضمحلال فى الأصول غير الملموسة المرتبطة بالقياس لشهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

(ب) وتخضع شهادات خفض الانبعاثات الكربونية فى الحالة (ب) أعلاه القياس اللاحق لها (والتى تم تبويبها فى القياس الأولى كأدوات مالية)، وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية تحت بند أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل، ويجوز فى حالة قيد تلك الشهادات بسوق تداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالبورصة المصرية على انها أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

٨-١-٣ الاستبعاد من الدفاتر:

(أ) فى حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية لتحقيق التبادل الكربونى (فى حالة استخدامها داخليا) يتم تسوية الأرصدة الخاصة بها ضمن احتياطى شهادات خفض الانبعاثات الكربونية، ويتم التسوية النهائية إلى حساب الأرباح / الخسائر المرحلة.

(ب) أما فى حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية (فى حالة نية التصرف فيها بالبيع)، فأنه يتم تسوية الأرصدة الخاصة وفقا الى قواعد استبعاد الأدوات المالية كما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

٨-٢ حالة إصدار الشهادات لصالح مطور أو ممول مشروع خفض الانبعاثات الكربونية ولكنه ليس المالك للمشروع.

٨-٢-١ القياس الأولى :

وفقا لما تم تناوله فى الفقرات السابقة، وفى حالة اصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية لصالح مطور أو ممول المشروع، فإنه يتم أثباتها كأدوات مالية وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على أساس التكلفة الفعلية.

٨-٢-٢ القياس اللاحق :

تخضع شهادات خفض الانبعاثات الكربونية فى القياس اللاحق لها وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية تحت بند أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل، ويجوز فى حالة قيد تلك الشهادات بسوق تداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالبورصات المصرية على انها أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

٨-٢-٣ الاستبعاد من الدفاتر :

فى حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية يتم تسوية الأرصدة الخاصة وفقا لقواعد استبعاد الأدوات المالية كما ورد بمعيار المحاسبة رقم (٤٧).

٨-٣ حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف تحقيق التبادل الكربونى (الاستخدام الداخلى لها والغائها).

٨-٣-١- القياس الأولى :

فى حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف لتحقيق التبادل الكربونى (الاستخدام الداخلى لها وإلغائها – Offsetting)، فإنها تثبت بتكلفة الاقتناء لها شاملا كافة المصروفات والرسوم التى تكبدتها المنشأة لاقتناء تلك الشهادات وتعالج وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة .

٨-٣-٢ القياس اللاحق:

تخضع للقياس اللاحق فى هذه الحالة وفقا لمتطلبات معيار الأصول غير الملموسة رقم (٢٣)، ويتم استهلاكها أو إلغاؤها على أساس سياسة الشركة وطبيعة تلك الشهادات.

٨-٣-٣ الاستبعاد من الدفاتر:

فى حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية يتم تسوية الأرصدة الخاصة بها وتسوية أرصدة الأصول غير الملموسة ومعالجة الفرق فى الأرباح / الخسائر المرحلة.

٨-٤ حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف المتاجرة فيها .

٨-٤-١ القياس الأولى:

فى حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف المتاجرة فيها، فإنها تثبت بتكلفة الاقتناء لها شاملا كافة المصروفات والرسوم التى تكبدتها المنشأة لاقتناء تلك الشهادات، وتعالج وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية .

٨-٤-٢ القياس اللاحق :

وتخضع شهادات خفض الانبعاثات الكربونية فى القياس اللاحق لها وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية تحت بند أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل، ويجوز فى حالة قيد تلك الشهادات بسوق تداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالبورصات المصرية على انها أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

٨-٤-٣ الاستبعاد من الدفاتر:

فى حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية يتم تسوية الأرصدة الخاصة بها وفقا الى قواعد استبعاد الأدوات المالية كما ورد بمعيار المحاسبة رقم (٤٧).

٨-٥ المعالجة الضريبية:

يراعى تطبيق متطلبات معيار المحاسبة رقم (٢٤) ضرائب الدخل على الحالات السابقة.

٨-٦ حالات خاصة:

فى حالة تغيير الغرض من اقتناء الشهادات.

يتم مراعاة تطبيق معيار المحاسبة المصرى التغير فى السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات والأخطاء – معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) وتسوية الأرصدة فى ضوء ذلك .

٩- الإفصاح :

تلتزم الشركة بالإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن :

معلومات تتعلق بالسياسة المحاسبية المحددة التى تطبقها المنشأة بما يتفق مع ما سبق عرضه.

معلومات إضافية لم تعرض فى مكان أخر فى القوائم المالية إلا أنها ذات صلة ولازمة لتفهم المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بشهادات خفض الانبعاثات الكربونية .

طرق التقييم المتبعة وأسس التسعير وطبيعتها التى استخدمت فى تقييم شهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

طرق الإهلاك المستخدمة، والأعمار الإنتاجية المعترف بها ضمن بنود الأصول غير الملموسة.

أثر التغير فى السياسات المحاسبية المتبعة إن وجدت وفقا للافصاحات المطلوبة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات والأخطاء.

قيمة الإضافات أو الاستبعادات التى تمت خلال الفترة لشهادات خفض الانبعاثات الكربونية وأسبابها وأثرها على القوائم المالية للشركة.

تسوية بين قيم شهادات خفض الانبعاثات الكربونية فى بداية ونهاية الفترة تبين ما يلى :

الإضافات أو الاستبعادات من الدفاتر.

الزيادات أو الانخفاضات الناتجة من عمليات إعادة التقييم، وعن خسائر الاضمحلال المعترف بها أو المرتدة خلال الفترة.

آية تغييرات أخرى .

١٠- تاريخ التطبيق:

يبدأ التطبيق فى أو بعد أول يناير ٢٠٢٥ ، ويسمح بالتطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر يجب الإفصاح عن ذلك.