

وزارة التجارة الخارجية

قرار رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢

بتعديل بعض أحكام القرار رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧

بشأن معايير المحاسبة المصرية

وزير التجارة الخارجية

بعد الاطلاع على القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة والقرارات المنفذة له ؛ وعلى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بشأن قانون سوق رأس المال والقرارات المنفذة له ؛ وعلى القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم ؛ وبناء على توصيات اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني المرتبطة بهما المشكلتة بالقرارين الوزاريين رقمى ٤٩٨ لسنة ١٩٩٧ ، ٥٥ لسنة ٢٠٠٠ ؛ وبعد أخذ رأى الهيئة العامة لسوق المال ؛

قرر :

(المادة الاولى)

يحل معيار المحاسبة المصرية رقم (١) «المرفق لهذا القرار» محل معايير المحاسبة المصرية أرقام (١) ، (٣) ، (٩) المرافقة للقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ المشار إليه .

(المادة الثانية)

يحل معيار المحاسبة المصرية رقم (١٠) «المرفق لهذا القرار» محل معيار المحاسبة المصرية رقم (١٠) المرافق للقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧

(المادة الثالثة)

يضاف إلى القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٣) المرافق .

(المادة الرابعة)

تلغى معايير المحاسبة المصرية أرقام (١) ، (٣) ، (٩) ، (١٠) المرافقة للقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧

(المادة الخامسة)

ينشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ، ويعمل به من تاريخ نشره .

صدر فى ٢٠٠٢/٦/٨

وزير التجارة الخارجية

د. يوسف بطرس غالى

المعيار المحاسبي المصرى رقم (١) المعدل

عرض القوائم المالية

المعيار المحاسبى المصرى رقم (١) المعدل عرض القوائم المالية

المقدمة :

(أ) يحل هذا المعيار محل معايير المحاسبة المصرية أرقام (١) «الإفصاح عن السياسات المحاسبية» و(٣) «البيانات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية» و(٩) «عرض الأصول والالتزامات المتداولة» .

(ب) يطور هذا المعيار متطلبات المعايير التى حل محلها بما يتوافق مع إطار إعداد وعرض القوائم المالية بالإضافة إلى أنه يهدف إلى تحسين جودة القوائم المالية المعدة وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية المصرية عن طريق :

١ - التأكيد على أن القوائم المالية تتضمن كل الإفصاحات التى تتطلبها معايير المحاسبة المصرية .

٢ - التأكيد على أن الانحراف عن متطلبات معايير المحاسبة المصرية لا يحدث إلا فى حالات نادرة جداً (وعندئذ يجب إلقاء الضوء والإفصاح عن حالات الانحراف هذه) .

٣ - إيضاح مكونات القوائم المالية متضمناً الحد الأدنى لمتطلبات كل قائمة أساسية ، والسياسات المحاسبية المتبعة والإيضاحات مع إرفاق ملحق توضيحي .

٤ - تأصيل المتطلبات العملية لبعض الأمور مثل الأهمية النسبية والاستمرارية والثبات وعرض المعلومات المقارنة وأسلوب اختيار السياسات المحاسبية عند عدم توافر معيار ملائم .

(ج) حتى يمكن الوفاء - على نحو أمثل - بمتطلبات مستخدمو القوائم المالية بتوفير معلومات عن أداء المنشأة فإن هذا المعيار يضع مطلباً جديداً لإعداد قائمة مالية أساسية توضح المكاسب والخسائر التى لا تظهر فى قائمة الدخل عن الفترة الجارية . هذه القائمة الجديدة قد تعرض كتسوية تقليدية لحقوق الملكية فى شكل أعمدة أو كقائمة أداء مستقلة .

(د) يطبق هذا المعيار على كل المنشآت التى تعد قوائمها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية بما فى ذلك البنوك ، وشركات التأمين . وقد روعى فى إعداد هذا المعيار أن يتصف بالمرونة حتى يسهل تطبيقه على كافة المنشآت ، فالبنوك على سبيل المثال يمكنها أن تطبق هذا المعيار مع المتطلبات التفصيلية لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٩) الخاص بالإفصاح فى القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة .

المعيار المحاسبى المصرى رقم (١)

عرض القوائم المالية

نطاق المعيار :

١ - يطبق هذا المعيار على كل القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة والمعروضة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ويهدف إلى شرح أسس عرض القوائم المالية لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للشركة ذاتها بالأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى ، ومن أجل تحقيق هذا الهدف ، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية ويعطى إيضاحاً لهيكلها والحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة ، بينما يتم تناول كل ما يتعلق بالاعتراف بالمعاملات والأحداث الخاصة بقياسها والإفصاح عنها فى معايير مصرية أخرى .

٢ - تعرف القوائم المالية ذات الأغراض العامة بأنها القوائم المعدة لاستيفاء احتياجات المستخدم الذى لا يكون فى وضع يسمح له بطلب تقارير تعد خصيصاً للوفاء بمتطلباته الخاصة . وتتضمن القوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التى تقدم ضمن تقارير ذات صفة العموم مثل التقرير السنوى أو نشرة الاكتتاب . ولا ينطبق هذا المعيار على المراكز المالية المرحلية المختصرة . ولكنه يطبق على القوائم المالية للمنشأة والقوائم المالية المجمعة لمجموعة من المنشآت .

٣ - يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت بما فى ذلك البنوك وشركات التأمين .
إلا أنه توجد متطلبات أخرى للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة ، متوافقة مع متطلبات هذا المعيار المذكورة فى المعيار المصرى رقم (١٩) الخاص بالإفصاح فى القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة .

٤ - يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة لمنشآت تهدف إلى تحقيق الربح ويمكن لمنشآت قطاع الأعمال العام أن تطبق متطلبات هذا المعيار .
وفى حالة ما إذا قامت إحدى المنشآت الحكومية أو قطاع الأعمال الأخرى أو المؤسسات التى لا تهدف إلى تحقيق الربح بتطبيق هذا المعيار ، فإنه يتعين عليها شرح بنود القوائم المالية أو القوائم المالية ذاتها مع إمكانية إضافة مكونات أخرى لها .
الغرض من القوائم المالية :

٥ - تمثل القوائم المالية عرضاً هيكلياً ذو طابع مالى لمركزها المالى وما أنجزته من معاملات ، وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالى ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التى تفيد قطاع عريض من مستخدمي القوائم المالية فى اتخاذ القرار .
كما تساعد أيضاً فى إظهار نتائج أعمال استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها .
ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطى بيانات عن الآتى :

(أ) الأصول .

(ب) الالتزامات .

(ج) حقوق الملكية .

(د) الإيرادات والمصروفات متضمنة المكاسب والخسائر .

(هـ) التدفقات النقدية .

وتساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، مستخدمي القوائم المالية فى التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وخاصة توقيت واحتمالية توليد نقدية أو ما فى حكمها .

مسئولية إعداد وعرض القوائم المالية :

٦ - تقع مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية على مجلس إدارة المنشأة و/أو الجهاز الإدارى المعتمد للمنشأة .

مكونات القوائم المالية :

٧ - تتضمن القوائم المالية المتكاملة المكونات التالية :

(أ) الميزانية .

(ب) قائمة الدخل .

(ج) قائمة تظهر كافة التغييرات فى حقوق الملكية .

(د) قائمة التدفقات النقدية .

(هـ) السياسات المحاسبية المتبعة والإيضاحات .

٨ - تقوم إدارة المنشأة بإعداد تقرير منفصل عن القوائم المالية تستعرض فيه الصورة العامة للأداء المالى والمركز المالى للمنشأة وظروف أهم حالات عدم التأكد التى تواجهها ، على أن يتضمن هذا التقرير كحد أدنى ما ورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك .

٩ - بجانب القوائم المالية ، من المفضل أن تقدم المنشآت معلومات إضافية مثل التقارير البيئية وتقارير القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التى تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمى القوائم . ويتعين توفير مثل هذه المعلومات عندما يتبين للإدارة أهميتها لمستخدمى القوائم المالية فى اتخاذ القرارات الاقتصادية .

اعتبارات عامة :

سلامة وعدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية :

١٠ - يجب أن تعبر القوائم المالية بوضوح عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة ، وفى جميع الأحوال يتحقق العرض السليم للقوائم المالية إذا ما تم تطبيق معايير المحاسبة المصرية تطبيقاً سليماً مع عمل الإفصاحات الإضافية متى كانت ضرورية .

- ١١ - ينبغى على المنشأة التى تعد قوائمها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أن تفصح عن التزامها بهذه المعايير ، ولا تعتبر القوائم المالية متوافقة مع معايير المحاسبة المصرية ما لم يتم الوفاء بالمتطلبات الواردة فى كل معيار مطبق .
- ١٢ - لا يعتبر الإفصاح فى حد ذاته بمثابة تصحيح لمعالجات محاسبية خاطئة أو غير مناسبة فى القوائم المالية .
- ١٣ - عندما يتراءى للإدارة ، فى الأحوال النادرة جداً ، أن الالتزام بمطلب ورد فى معيار من معايير المحاسبة المصرية قد يؤدى إلى عرض مضلل وأن عدم الالتزام بهذا المطلب هو أمر ضرورى ليتحقق العرض السليم ، فيتعين على المنشأة أن تفصح عما يلى :
- (أ) إن الإدارة قد ارتأت بأن القوائم المالية تعبر بوضوح عن المركز المالى للمنشأة وكذلك أداؤها المالى وتدفعاتها النقدية .
- (ب) إن الإدارة قد التزمت فى جميع الجوانب الهامة بمعايير المحاسبة المصرية المطبقة فيما عدا الخروج عن معيار معين حتى يتحقق العرض السليم .
- (ج) المعيار الذى لم تلتزم به وانحرفت عنه وطبيعة الانحراف والمعالجة التى كان يتطلبها المعيار والسبب الذى من أجله تعتبر المعالجة طبقاً للمعيار أمراً مضللاً ، كما يتعين الإفصاح عن المعالجة المحاسبية البديلة التى طبقتها الإدارة .
- (د) التأثيرات المالية للخروج من معيار ما ، على صافى أرباح المنشأة أو خسائرها أو أصولها أو التزاماتها أو حقوق الملكية بها والتدفقات النقدية عن كل فترة معروضة .
- ١٤ - قد توصف القوائم المالية أحياناً بأنها معدة طبقاً للمتطلبات المحاسبية الواردة فى معايير المحاسبة المصرية ، إلا أن هذا الوصف قد يكون مضللاً فى حالة وجود متطلبات إفصاح أو متطلبات محاسبية لم يتم الوفاء بها ولم يفصح عن المعلومات الإضافية بشأنها . وحتى يمكن التأكد من أن القوائم المالية التى أشير إلى أنها أعدت طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية تفى بمتطلبات المستخدمين ، فإن هذا المعيار يتضمن معياراً عاماً مفاده أن القوائم المالية يجب أن تقدم عرضاً سليماً وإرشادات حول كيفية الوفاء بمتطلبات العرض السليم عندما يكون الانحراف أمراً ضرورياً . كما يتطلب الأمر أيضاً الإفصاح عن الظروف التى أحاطت بالانحراف .

- ١٥ - يتحقق العرض السليم فى جميع الأحوال ، من خلال الالتزام فى جميع النواحي الجوهرية بمعايير المحاسبة المصرية محل التطبيق ، ويتطلب العرض السليم ما يلى :
- (أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقاً للفقرة « ٢٠ » .
- (ب) عرض المعلومات بما فى ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة وموثوق فيها وسهولة الفهم ويمكن استخدامها لأغراض المقارنات .
- (ج) عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة أو أحداث معينة على المركز المالى للمنشأة وأدائها المالى .
- ١٦ - قد يحدث فى حالات نادرة جداً ، أن يؤدى تطبيق مطلب معين فى معيار محاسبى مصرى إلى قوائم مالية مضللة ، ويحدث ذلك فقط عندما تكون المعالجة المحاسبية التى يتطلبها المعيار غير ملائمة بشكل واضح ، وبالتالي يصعب تحقيق مطلب العرض السليم من خلال تطبيق هذا المعيار أو من خلال الإفصاحات الإضافية وحدها ، كما أن وجود معالجة أخرى توفر عرضاً سليماً لا يبرر الانحراف عن المعيار .
- ١٧ - عند تقدير ما إذا كان الانحراف عن مطلب معين فى معايير المحاسبة المصرية أمر ضرورى ، يجب أخذ ما يلى فى الاعتبار :
- (أ) الغرض من المطلب وسبب عدم تحققه أو الإشارة إلى أن هذا المطلب غير مناسب فى هذه الأحوال .
- (ب) وجه الاختلاف بين ظروف المنشأة وظروف المنشآت الأخرى التى تطبق نفس المطلب .
- ١٨ - حيث إن الظروف التى تستدعى الانحراف نادرة جداً وأن الانحراف سوف يكون أمراً مشيراً لقدر كبير من الشك وخاضعاً للحكم الشخصى فإنه من الأهمية أن يكون المستخدمين على دراية بأن المنشأة لم تلتزم فى جميع الجوانب الهامة بمعايير المحاسبة المصرية ، كما أنه من الضرورى أن يتوافر لديهم معلومات كافية حتى يتمكنوا من إصدار حكم سليم حول مدى ضرورة الانحراف وتقدير التعديلات اللازمة للالتزام بالمعيار .
- ١٩ - إذا تم تطبيق معيار محاسبة مصرى قبل بدء تاريخ سريانه ، طبقاً لأحكام خاصة وردت فى هذا المعيار ، فإنه يجب الإفصاح عن ذلك .

السياسات المحاسبية :

٢٠ - يجب على الإدارة أن تختار وتطبق السياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة بحيث يتم الالتزام عند إصدار القوائم المالية بكل معيار مطبق من معايير المحاسبة المصرية . وفى حالة عدم وجود مطلب محدد ، فإنه يتعين على الإدارة صياغة سياسات محاسبية لضمان أن القوائم المالية توفر المعلومات التى :

(أ) تفى باحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرار .

(ب) يعتمد عليها بحيث :

١ - تعكس بشكل صادق نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة .

٢ - تعكس المضمون الاقتصادى للإحداث والمعاملات وليس فقط الشكل القانونى لها .

٣ - تتميز بالحيادية وعدم المحاباة .

٤ - تتسم بالحیطة والحذر .

٥ - تكون مكتملة من كافة جوانبها الهامة .

٢١ - تتضمن السياسات المحاسبية المبادئ والأسس والعرف المحاسبى والقواعد

والممارسات التى تتبعها المنشأة فى إعداد وعرض القوائم المالية .

٢٢ - عندما لا يكون هناك معيار محاسبى مصرى أو دولى محدد أو تفسير صادر عن

اللجنة الدائمة للتفسيرات المنبثقة من لجنة معايير المحاسبة الدولية يجب على الإدارة أن

تعتمد على الحكم الشخصى فى وضع سياسة محاسبية يكون من شأنها توفير بيانات ذات

فائدة كبيرة لمستخدمى القوائم المالية للمنشأة . وعند وضع تلك السياسة على نحو حكمى

يتعين على الإدارة أن تأخذ فى اعتبارها ما يلى :

(أ) المتطلبات والإرشادات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية خاصة تلك التى

تتناول قضايا مشابهة ذات علاقة .

(ب) التعريفات ومتطلبات القياس والتحقق للأصول والالتزامات والإيرادات

والمصروفات الواردة بمعايير المحاسبة المصرية .

(ج) إصدارات من جهات أخرى لها حق إصدار معايير إلى الحد التى تكون فيه

متوافقة مع (أ) ، (ب) من هذه الفقرة .

الاستمرارية :

٢٣ - يراعى عند إعداد القوائم المالية ، أن تقوم الإدارة بعمل تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار ، ويجب أيضاً إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية المنشأة ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن التعامل أو أنه لا بديل أمامها سوى أن تفعل ذلك .

إذا كانت الإدارة على دراية ، عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار ، بوجود عدم تأكد جوهرى مرتبط بأحداث أو ظروف قد تلقى بظلال من الشكوك على قدرة المنشأة على الاستمرار ، فإنه يجب الإفصاح عن مظاهر عدم التأكد وعند عدم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية يجب الإفصاح عند هذه الحقيقة أيضاً . بالإضافة إلى الإفصاح عن الأساس الذى تم فى ضوءه إعداد القوائم المالية ، وكذا السبب الذى تم من أجله اعتبار المنشأة غير مستمرة .

٢٤ - عند تقييم مدى ملائمة الافتراض المحاسبى الخاص بالاستمرارية ، تأخذ الإدارة فى الحسبان ، كافة المعلومات المتاحة فى المستقبل المنظور والذى يمثل فترة لا تقل عن اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية ، وتتباين درجة الدراسة بحسب الحقائق الخاصة بكل حالة ، وإذا كان لدى المنشأة ماضٍ من العمليات المربحة وقدرة على الوصول إلى الموارد المالية ، فإنه قد يكون من الملائم الاستنتاج باستمرارية المنشأة دون الحاجة إلى تحليلات تفصيلية ، وقد يحتاج الأمر فى حالات أخرى أن تدرس الإدارة مجموعة من العوامل المرتبطة بالربحية الحالية والمتوقعة ، وكذلك جداول خدمة القروض ومصادر التمويل المرتقبة وذلك قبل أن يستقر فى يقينها استمرارية المنشأة .

الاستحقاق :

٢٥ - يجب على المنشأة إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق فيما عدا معلومات التدفقات النقدية .

٢٦ - طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبى يعترف بالمعاملات والأحداث عندما تقع (بصرف النظر عن تحصيل أو سداد النقدية وما شابهها) ويتم قيدها فى سجلات المحاسبة وإظهارها فى القوائم المالية للفترات المالية المتعلقة بها . كما يعترف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس العلاقة المباشرة بين التكاليف التى تكبدتها المنشأة والدخل الذى تحقق من بند معين من بنود الإيراد وكل ذلك وفقاً لمفهوم المقابلة المحاسبى . إلا أن تطبيق مفهوم المقابلة هذا لا يسمح بالاعتراف ببنود ضمن الميزانية لا ينطبق عليها تعريف الأصول أو الالتزامات .

الثبات فى العرض :

٢٧ - يجب تطبيق افتراض الثبات عند عرض وتبويب البنود فى القوائم المالية من فترة مالية إلى الفترة التى تليها ما لم :

(أ) يحدث تغيراً ملموساً فى طبيعة عمليات المنشأة أو اتضح من دراسة عرض القوائم المالية أن تغيير أسلوب العرض والتبويب سوف يسفر عن عرض أكثر ملائمة للأحداث والمعاملات .

أو (ب) يتطلب معيار محاسبة مصرى إجراء تغيير فى العرض .

٢٨ - عند قيام المنشأة بعملية اقتناء أو تخلص مؤثرة أو قيامها بمراجعة عرض القوائم المالية فقد يترأى لها ضرورة عرض القوائم المالية على نحو مختلف .

ويجب على المنشأة عدم إجراء تغيير فى عرض القوائم المالية إلا إذا تبين لها أن استمرار الهيكل المعدل متوقعاً أو إذا كانت هناك فائدة واضحة ترجى من ذلك التغيير ، وعندما تقوم المنشأة بعمل هذا التغيير فى العرض فعليها إعادة تصنيف بيانات المقارنة طبقاً للفقرة « ٣٨ » .

الأهمية النسبية :

٢٩ - يجب عرض البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل فى القوائم المالية . أما المبالغ غير الهامة فإنه يتم تجميعها مع المبالغ التى لها طبيعة أو أهمية مماثلة ولا يتطلب الأمر عرضها كل على حدة .

٣٠ - القوائم المالية هي نتاج معالجة كميات كبيرة من المعاملات التي تم هيكلتها من خلال تجميعها في مجموعات طبقاً لطبيعتها ووظيفتها ، وتنتهى عملية التجميع والتصنيف هذه بعرض لبيانات مجمعة ومصنفة تشكل بنود متراصة فى صلب القوائم المالية ، أو فى الإيضاحات المتممة لها . وإذا كان هناك بند ليس له فى حد ذاته أهمية نسبية فإنه يتم إجماله مع البنود الأخرى سواء كان ذلك فى صلب القوائم المالية أو فى الإيضاحات . والبند الذى يفتقر إلى أهمية جوهرية تبرر عرضه بشكل منفصل فى صلب القوائم المالية قد يكون له مع ذلك أهمية ما تبرر عرضه بشكل منفصل فى الإيضاحات .

٣١ - فى هذا السياق ، فإن المعلومات تكون لها أهمية نسبية إذا كان عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية . وتحدد الأهمية النسبية فى ضوء حجم وطبيعة البند الذى يتراعى للإدارة حذفه فى ظروف خاصة . وعند تقرير ما إذا كان بنداً ما أو مجموعة بنود لها أهمية نسبية أم لا فإن طبيعة وحجم البند يتعين تقييمهما مع سائر البنود . ويمكن بحسب الظروف أن يكون حجم أو طبيعة البند هو العامل المحدد . فعلى سبيل المثال يمكن تجميع الأصول ذات الطبيعة والوظيفة المماثلة حتى ولو كانت قيمة كل مفردة منها كبيرة . أما البنود التى تختلف فى طبيعتها ووظيفتها فيتم عرض كل منها بشكل منفصل .

٣٢ - وفقاً لفهوم الأهمية النسبية تعد الإفصاحات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية غير مطلوبة إذا كانت المعلومات التى تسفر عنها ليست ذات أهمية نسبية .
المقاصة :

٣٣ - لا يجب إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات ما لم يكن ذلك مطلوباً أو مسموحاً به بمقتضى معيار محاسبة مصرى آخر .

٣٤ - لا يتم عمل مقاصة بين الإيراد والمصروف إلا :
(أ) إذا تطلب ذلك معيار محاسبى مصرى آخر أو سمح بهذه المقاصة معيار محاسبى آخر .
أو (ب) إذا كانت المكاسب والخسائر والمصروفات المتعلقة بها ناشئة عن ذات المعاملات أو معاملات أو أحداث مشابهة غير ذات أهمية نسبية . ويتم تجميع هذه المبالغ طبقاً للفقرة « ٢٩ » .

٣٥ - يجب عرض الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بشكل منفصل إذا كانت ذات أهمية نسبية كما أن إجراء مقاصة فى قائمة الدخل أو فى الميزانية يقلل من قدرة مستخدمى القوائم المالية على فهم المعاملات وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة إلا إذا كانت المقاصة انعكاساً لجوهر المعاملة أو الأحداث .

ولا يعتبر من قبيل المقاصة عرض الأصول بقيمتها الصافية بعد خصم المخصصات الخاصة بها مثل خصم مخصص المخزون الراكد من المخزون وخصم مخصص الديون المشكوك فيها من المدينين .

٣٦ - يعرف معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) اصطلاح الإيراد ويحدد طريقة قياسه على أساس القيمة العادلة للمقابل الذى تم استلامه بالفعل أو المقابل المتوقع استلامه مع الأخذ فى الاعتبار الخصومات التجارية وخصم الكمية التى تسمح بها المنشأة وغيرها من الخصومات ، وقد تقوم منشأة فى سياق نشاطها المعتاد بإجراء معاملات أخرى لا ينشأ عنها إيراد ولكن يتأتى أداؤها بشكل عرضى مع الأنشطة الرئيسية المولدة للإيرادات . فى هذه الحالة يتم عرض ناتج هذه المعاملات بضافى الدخل بعد خصم المصروفات المتعلقة به الناشئة عن ذات المعاملة إذا كان هذا العرض يعبر عن جوهر المعاملة . على سبيل المثال :

(أ) يتم عرض مكاسب وخسائر التصرف فى الأصول غير المتداولة ، بما فى ذلك الاستثمارات والأصول الثابتة بخصم رصيد الأصل المرحل ومصروفات البيع المتعلقة به من حصيله البيع .

(ب) يتم عرض المصروفات التى يتم استردادها بموجب اتفاق تعاقدى مع طرف ثالث (اتفاق من الباطن ، على سبيل المثال) بالضافى بعد خصم ما يتم استعاضته من تلك المصروفات .

(ج) يجوز عرض البنود غير العادية بعد خصم الضرائب المتعلقة بها كما يجوز عرض حقوق الأقلية بمبالغها الإجمالية الواردة فى الإيضاحات .

٣٧ - بالإضافة إلى ما سبق ، يتم عرض المكاسب والخسائر الناشئة عن مجموعة من المعاملات المتشابهة بالصافى ، على سبيل المثال ، مكاسب وخسائر العملة أو المكاسب والخسائر التى تنشأ عن الأدوات المالية التى يحتفظ بها لأغراض المتاجرة ، ويتم عرض تلك المكاسب والخسائر بشكل منفصل إذا كان حجمها وطبيعتها أو حدوثها يتطلب الإفصاح عنها بشكل منفصل طبقاً للمعيار المصرى رقم (٥) الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة ، والأخطاء الجوهرية والتغييرات فى السياسات المحاسبية .

المعلومات المقارنة :

٣٨ - يجب الإفصاح عن معلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل المعلومات الرقمية فى القوائم المالية ما لم يسمح معيار محاسبى مصرى آخر أو يتطلب خلاف ذلك ، ويجب إدراج معلومات المقارنة سرداً ووصفاً إذا ارتبط ذلك بفهم القوائم المالية للفترة الحالية .

٣٩ - قد يظل أسلوب عرض المعلومات عن الفترة أو الفترات السابقة بأسلوب السرد فى بعض الحالات مناسباً فى الفترة الحالية .

فعلى سبيل المثال إذا كانت هناك تفاصيل خاصة بنزاع قانونى كانت نتيجته غير مؤكدة فى تاريخ الميزانية السابقة ولم يتم البت فيه بعد ، يكون من الواجب الإفصاح عن تلك المعلومات فى الفترة الحالية ، حتى يستفيد مستخدمو القوائم المالية من الإفصاح عن عدم التأكد المحيط بالنزاع فى تاريخ الميزانية السابقة ، والخطوات التى اتخذت أثناء الفترة الحالية لإزالة عدم التأكد هذا .

٤ - يجب إعادة تبويب مبالغ المقارنة إذا تم تعديل عرض أو تبويب البنود فى القوائم المالية - كلما كان ذلك عملياً - وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية ويجب الإفصاح عن طبيعة البنود التى أعيد تبويبها ومبلغها والسبب الذى أدى إلى إعادة التبويب .

وعندما يصبح من المتعذر من الناحية العملية إعادة تبويب مبالغ المقارنة ، يجب على المنشأة فى هذه الحالة الإفصاح عن السبب الذى أدى إلى عدم إعادة تبويب البنود وطبيعة التغييرات التى كان يمكن أن تتم إذا كانت المنشأة قد قامت بإعادة التبويب .

٤١ - قد تنشأ ظروف عندما يكون من المتعذر عملياً إعادة تبويب مبالغ المقارنة لتصبح قابلة للمقارنة مع الفترة الحالية .

على سبيل المثال ، قد لا تتمكن المنشأة من تجميع بيانات فترة سابقة على نحو يسمح بإعادة التبويب وقد تصبح عملية إعادة بناء المعلومات أمراً غير عملي .
وفي هذه الأحوال يجب الإفصاح عن طبيعة التعديلات التي كان من الممكن إدخالها على أرقام المقارنة .

يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٥) التعديلات التي يلزم إجرائها على معلومات المقارنة عند تغيير السياسة المحاسبية بأثر رجعي .

هيكل ومحتويات القوائم المالية :

مقدمة :

٤٢ - يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في صلب القوائم المالية وكذلك الإفصاح عن بعض البنود مستقلة في القوائم المالية أو في الإيضاحات وقد تم إرفاق نماذج استرشادية كملحق للمعيار الذي قد تنتهجها المنشأة في الظروف الخاصة بها . ويقدم معيار المحاسبة المصرية رقم (٤) هيكل عرض قائمة التدفقات النقدية .

٤٣ - يستخدم هذا المعيار اصطلاح «الإفصاح» بمعناه الواسع ليشمل البنود التي يتم عرضها في صلب كل قائمة مالية وكذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، ويتم عمل الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة المصرية الأخرى طبقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في تلك المعايير . وما لم ينص هذا المعيار أو معيار آخر خلافاً لذلك ، فإنه يتم عمل الإفصاحات إما في صلب القوائم المالية المرتبطة بها أو في الإيضاحات .

تحديد القوائم المالية :

٤٤ - يجب تحديد القوائم المالية وفصلها بشكل واضح عن المعلومات الأخرى الواردة في ذات الوثيقة المنشورة .

٤٥ - يقتصر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على القوائم المالية فقط دون المعلومات الأخرى المعروضة في التقرير السنوي للمنشأة أو أي كتيب آخر .

وعلى ذلك ، فمن الضرورى أن يكون لدى مستخدمى القوائم والتقارير المالية القدرة على تمييز المعلومات التى تم إعدادها باستخدام معايير المحاسبة المصرية عن المعلومات الأخرى التى قد يكون لها فائدة للمستخدمين ولكن لا تتناولها المعايير المحاسبية .

٤٦ - يجب تحديد كل مكون من مكونات القوائم المالية تحديداً واضحاً ، وبالإضافة إلى ذلك ، فيجب عرض المعلومات الآتية بشكل بارز ويتم تكرارها كلما دعت الضرورة إلى ذلك حتى يتم فهم المعلومات المعروضة بشكل سليم :

- (أ) اسم المنشأة أو أى وسيلة أخرى لتعريفها .
 (ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تغطى منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت .
 (ج) تحديد تاريخ الميزانية أو الفترة التى تغطيها القوائم المالية أيهما أكثر ملاءمة لكل قائمة .
 (د) العملة المستخدمة .

(هـ) مستوى الدقة (التقريب) الذى روعى عند عرض الأرقام فى القوائم المالية .
 ٤٧ - يتم الوفاء بمتطلبات الفقرة « ٤٦ » من خلال عرض عناوين الصفحات ورؤس الأعمدة الموجزة فى كل صفحة من صفحات القوائم المالية . ويعتمد تحديد أفضل سبل عرض المعلومات على الحكم الشخصى . فعلى سبيل المثال ، فى حالة قراءة القوائم المالية إلكترونياً يجوز عدم استخدام الصفحات المنفصلة ويتم حينئذ عرض البنود المذكورة أعلاه بشكل متكرر على نحو كاف يكفل الفهم السليم للمعلومات المعروضة .

٤٨ - تصبح القوائم المالية أكثر وضوحاً من خلال عرضها بآلاف أو ملايين الوحدات من العملة المستخدمة . وهذا أمر مقبول طالما يتم الإفصاح عن مستوى الدقة (التقريب) فى العرض وعدم تجاهل المعلومات الهامة .
فترة إصدار القوائم المالية :

٤٩ - يجب إصدار القوائم المالية مرة فى السنة على الأقل أو خلال الفترات الدورية المحددة بقانون أو بقرارات من الجهة الإدارية المختصة ، ويتعين على المنشأة التى تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة ، أن تفصح عما يلى بالإضافة إلى الإفصاح عن الفترة التى تغطيها القوائم المالية :

- (أ) السبب الذى من أجله تغطى القوائم المالية فترة أطول أو أقل من سنة .
 (ب) حقيقة أن مبالغ المقارنة فى قوائم الدخل والتغيرات فى حقوق الملكية والتدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها غير قابلة للمقارنة .

٥٠ - قد يطلب من المنشأة تغيير تاريخ الميزانية ، أو قد تقرر المنشأة فى بعض الظروف الاستثنائية ذلك مثل أيلولة ملكية تلك المنشأة إلى منشأة أخرى لها تاريخ مختلف للميزانية الخاصة بها ، فى هذه الحالة يجب أن يكون مستخدمى القوائم المالية على دراية بأن المبالغ الموضحة والتي تمثل الفترة الحالية وكذلك أرقام المقارنة تعد غير متماثلة (لا تخضع للمقارنة) وأنه قد تم الإفصاح عن السبب وراء تغيير تاريخ الميزانية .

٥١ - فى الحالات العادية تعد القوائم المالية عن سنة مالية - إلا أنه يجوز إطالة السنة المالية الأولى للمنشأة إلى ما لا يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التى تم فيها التأسيس . وفى حالة تعديل بداية السنة المالية أو نهايتها يجب أن تقوم المنشأة بإصدار قوائم مالية عن المدة من تاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى تاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل .

التوقيت :

٥٢ - تضعف أهمية القوائم المالية إذا لم تكن متاحة أمام مستخدميها خلال فترة زمنية معقولة بعد تاريخ الميزانية . ويجب على المنشأة أن تكون فى موقف يسمح بإصدار قوائمها المالية خلال الفترة التى تحددها القوانين واللوائح ذات العلاقة . ولا تعتبر العوامل المتلاحقة مثل تعقيدات عمليات المنشأة ، مبرراً كافياً للإخفاق فى عرض القوائم المالية فى التوقيت المناسب .

الميزانية :

الفصل بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة :

٥٣ - يجب على كل منشأة ، بناء على طبيعة عملياتها أن تحدد ما إذا كان سيتم عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة فى تبويب منفصلة من عدمه فى صلب الميزانية . ويتم تطبيق الفقرات « ٥٧ » ، « ٦٥ » من هذا المعيار إذا قررت المنشأة عرض البنود المشار إليها منفصلة . وعندما تختار المنشأة عدم التبويب المنفصل فى هذه الحالة يتم عرض الأصول والالتزامات بشكل موسع بترتيب درجة سيولة كل منها .

٥٤ - بالنسبة لكل بند من بنود الأصول والالتزامات الذى يتضمن مبالغ يتوقع استردادها أو سدادها خلال أو بعد اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية ، تلتزم المنشأة أن تفصح عن ذلك الجزء المتوقع استرداده أو سداده بعد فترة تتجاوز اثنى عشر شهراً أيًا كانت طريقة العرض المتبعة .

٥٥ - عند قيام أى منشأة بتوريد سلع أو خدمات خلال دورة تشغيل محددة ، فإنه من الأفضل أن يكون هناك تبويباً منفصلاً للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة فى صلب الميزانية ، حيث إن ذلك يوفر قدرًا من المعلومات ذات فائدة للمستخدمين من خلال تمييز صافى الأصول التى يتم تداولها كرأس مال عامل عن تلك المستخدمة فى العمليات طويلة الأجل للمنشأة . كما يتعين على المنشأة إبراز الأصول التى من المتوقع تحقيقها خلال الدورة التشغيلية الحالية وكذلك الالتزامات المستحقة السداد خلال تلك الدورة .

٥٦ - تعتبر المعلومات المتعلقة بتواريخ استحقاق الأصول والالتزامات ذات أهمية فى تقييم سيولة المنشأة وقدرتها على سداد التزاماتها . ويتطلب معيار المحاسبة المصرى الخاص بالأدوات المالية الإفصاح عن تواريخ الاستحقاق لكل من الأصول المالية والالتزامات المالية . هذا وتشمل الأصول المالية العملاء وأوراق القبض والمدينون الآخرون وأوراق القبض الأخرى وبينما تشمل الالتزامات المالية الموردون وأوراق الدفع والدائنون الآخرون وأوراق الدفع الأخرى . وتمثل المعلومات بشأن التاريخ المتوقع لتحقيق الأصول وسداد الالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية مثل المخزون والمخصصات فائدة لمستخدمى القوائم المالية سواء كانت الأصول والالتزامات قد تم تبويبها كمتداولة وغير متداولة أو ظلت بدون تبويب . وتفصح المنشأة على سبيل المثال عن القيمة المتوقع تحقيقها من المخزون بعد فترة تتجاوز سنة من تاريخ الميزانية .

الأصول المتداولة :

٥٧ - يبوب الأصل على أنه أصل متداول فى الحالات الآتية :

- (أ) عندما يكون من المتوقع تحقيق قيمته أو يكون محتفظاً به بغرض البيع أو الاستخدام خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة .
- أو (ب) عندما يحتفظ به أساساً لغرض الاتجار أو لفترة قصيرة الأجل ويتوقع تحقيق قيمته خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية .
- أو (ج) إذا كان الأصل نقدي أو ما شابهه ولا توجد قيود على استخدامه .
- وبخلاف ذلك يتعين تبويب كافة الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة .

٥٨ - يستخدم هذا المعيار مصطلح « غير متداول » ليشمل الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة سواء كانت أصولاً مالية أو أصولاً مستخدمة في التشغيل .

٥٩ - تمثل دورة التشغيل للمنشأة الفترة بين اقتناء المواد التي دخلت حيز التشغيل وبين تحققها نقداً أو في شكل أداة يمكن تحويلها إلى نقدية . وتشمل الأصول المتداولة المخزون المعد للبيع أو للاستخدام والذي يتوقع تحقق قيمته خلال دورة التشغيل المعتادة وكذلك العملاء حتى عندما لا يكون متوقفاً تحصيل أرصدها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية . ويتم تبويب الأوراق المالية القابلة للتداول على أنها أصول متداولة إذا كان متوقفاً التصرف فيها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية . وفيما عدا ذلك يجب أن تبوب كأصول غير متداولة .

الالتزامات المتداولة :

٦٠ - يبوب الالتزام على أنه التزام متداول عندما :

(أ) يكون من المتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة .

أو (ب) يكون الالتزام مستحق التسوية خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية .

وبخلاف ذلك يتعين تبويب كافة الالتزامات الأخرى كالتزامات غير متداولة .

٦١ - يمكن تبويب الالتزامات المتداولة بطريقة مماثلة لما تم إتباعه في الأصول

المتداولة . وتمثل بعض الالتزامات المتداولة مثل الدائنون التجاريون ومستحقات العاملين

وتكاليف التشغيل المستحقة الأخرى جزءاً من رأس المال العامل المستخدم خلال دورة

التشغيل المعتادة للمنشأة . وتبويب تلك البنود كالتزامات متداولة حتى ولو كانت تستحق

السداد أو التسوية بعد اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية .

٦٢ - البعض الآخر من الالتزامات المتداولة لا يتم تسويتها كجزء من دورة التشغيل

الجارية ، وإنما يستحق سدادها خلال فترة اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية . مثل الجزء

الجاري من أدوات الدفع ذات الفائدة والسحب على المكشوف من البنوك ودائنو التوزيعات

وضرائب الدخل والأرصدة الدائنة الأخرى غير التجارية . ولا تعتبر من الالتزامات المتداولة

الالتزامات ذات الفائدة والتي تستخدم على المدى الطويل في تمويل الأصول المتداولة والتي

تعتبر غير مستحقة السداد خلال اثني عشر شهراً .

٦٣ - يجب استمرار المنشأة فى تبويب التزاماتها طويلة الأجل ذات الفائدة على أنها التزامات غير متداولة حتى إذا كان سدادها مستحقاً خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية فى الحالات الآتية :

(أ) إذا كانت المهلة الأصلية للسداد تتجاوز اثنى عشر شهراً .

و(ب) إذا كانت لدى المنشأة النية لإعادة تمويل الالتزام على المدى البعيد .

و(ج) إذا كانت تلك النية معززة باتفاقية لإعادة التمويل أو إعادة جدولة المدفوعات والتي تسرى قبل اعتماد القوائم المالية للنشر .

ويجب على المنشأة أن تفصح فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن قيمة الالتزام الذى تم استبعاده طبقاً لهذه الفقرة من الالتزامات المتداولة بالإضافة إلى المعلومات المؤيدة لهذا العرض .

٦٤ - يجوز للمنشأة حسب تقديرها ، أن تعيد تمويل أو تجديد بعض الالتزامات المستحقة السداد خلال فترة التشغيل المقبلة ، ولذلك فإنه من غير المتوقع أن يستخدم رأسمال المنشأة العامل فى تمويل تلك الالتزامات . وهذه الالتزامات تعتبر جزءاً من تمويل المنشأة على المدى الطويل ويجب تبويبها على أنها التزامات غير متداولة ، إلا أنه فى المواقف التى لا تكون فيها عملية إعادة التمويل متروكة لتقدير المنشأة (كما فى الحالات التى لا يكون هناك اتفاق بشأن إعادة التمويل) فإن إعادة التمويل فى هذه الحالة لن يكون تلقائياً ويجب إظهار الالتزامات تحت بند الالتزامات المتداولة ما لم يعتبر سريان اتفاقية إعادة التمويل قبل اعتماد القوائم المالية دليلاً على أن جوهر الالتزام هو الأجل الطويل .

٦٥ - تتضمن بعض اتفاقيات الاقتراض تعهدات المقترض أو / والكفيل بأن يصبح الالتزام مستحقاً عند الطلب إذا تم الإخلال بالموقف المالى للمقترض . وفى هذه الحالة يتم تبويب الالتزام تحت بند التزامات غير متداولة عندما :

(أ) يوافق المقرض ، قبل اعتماد القوائم المالية ، على عدم المطالبة بالسداد نتيجة الإخلال المشار إليه .

و(ب) يكون من غير المحتمل حدوث جوانب إخلال إضافية أثناء الاثنى عشر شهراً التالية لتاريخ الميزانية .

معلومات يتم عرضها في صلب الميزانية :

٦٦ - يجب أن يتضمن صلب الميزانية كحد أدنى ، مبالغ البنود التالية منفصلة :
(أ) الأصول الثابتة .

(ب) الأصول غير الملموسة .

(ج) الأصول المالية «باستبعاد المبالغ الموضحة تحت (د) ، (و) ، (ز)» .

(د) الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .

(هـ) المخزون .

(و) العملاء والمدينون المتنوعون .

(ز) النقدية وما فى حكمها .

(ح) الموردون والدائنون المتنوعون .

(ط) الأصول والالتزامات الضريبية .

(ى) المخصصات .

(ك) الالتزامات غير المتداولة والتي يدفع عنها فائدة .

(ل) حقوق الأقلية .

(م) رأس المال المصدر والاحتياطيات .

٦٧ - يجب عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية فى بنود منفصلة

فى صلب الميزانية عندما يتطلب ذلك معيار محاسبة مصرى ، أو إذا كان العرض على هذا النحو أمر ضرورى لضمان العرض السليم للمركز المالى للمنشأة .

٦٨ - لا يتطلب هذا المعيار نظام أو شكل معين يتم عرض البنود بموجبه . وتقدم

الفقرة «٦٦» قائمة من البنود التى تختلف فى طبيعتها ووظيفتها وتستحق العرض بشكل منفصل فى صلب الميزانية . يتضمن الملحق المرفق بهذا المعيار أشكال توضيحية مقترحة .

وتشمل التعديلات الخاصة بالبنود التفصيلية المذكورة فى فقرة «٦٦» أعلاه ما يلى :

(أ) يتم إدراج بنود إضافية عندما يتطلب معيار محاسبة مصرى آخر العرض

المنفصل لها فى صلب الميزانية أو عندما يتطلب حجم وطبيعة البند العرض

المنفصل له لتحقيق العرض السليم للمركز المالى للمنشأة .

(ب) يجوز تعديل البيانات وترتيب البنود طبقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها حتى تتوافر المعلومات اللازمة للفهم الكامل للمركز المالى للمنشأة . فعلى سبيل المثال قد يقوم بنك ما بتعديل البيانات السابق ذكرها تطبيقاً للشروط والمتطلبات الواردة فى الفقرات « ١٨ » إلى « ٢٥ » من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٩) الخاص بالإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة .

٦٩ - البنود المنفصلة المذكورة فى الفقرة « ٦٦ » ذات مدى واسع ولا يجب جعلها قاصرة على البنود التى تضمنتها نطاق المعايير الأخرى وعلى سبيل المثال يتضمن البند « أصول غير ملموسة » السمعة وشهرة المحل والأصول التى تنشأ عن نفقات التطوير .

٧٠ - يعتمد تقدير مدى ضرورة عرض بنود إضافية بشكل منفصل من عدمه على تقييم ما يلى :

(أ) طبيعة وسبولة الأصول وأهميتها النسبية التى تسفر فى أغلب الأحوال إلى العرض المنفصل للشهرة والأصول الناشئة عن نفقات التطوير والأصول ذات الطبيعة النقدية وذات الطبيعة غير النقدية والأصول المتداولة وغير المتداولة .

(ب) وظيفة كل أصل منها داخل المنشأة والتى تؤدى على سبيل المثال إلى العرض المنفصل للأصول الإنتاجية والأصول المالية والمخزون والمدينون والنقدية وما فى حكمها .

(ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات التى قد تفضى إلى العرض المنفصل للقروض والالتزامات بدون فائدة والمخصصات كبنود متداولة أو غير متداولة متى كان ذلك ملائماً .

٧١ - تخضع الأصول والالتزامات التى تختلف فى طبيعتها أو وظيفتها أحياناً إلى أسس قياس مختلفة . فعلى سبيل المثال ، يتم عرض بعض أنماط الأصول الثابتة على أساس مبلغ إعادة التقييم طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) . كما أن استخدام أسس مختلفة لقياس الالتزامات والأصول يعكس الاختلافات فى طبيعتها ووظيفتها الأمر الذى يؤدى إلى وجوب عرضها فى بنود منفصلة .

المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات :

٧٢ - يجب على المنشأة أن تعرض في صلب الميزانية أو في الإيضاحات المتممة ، تبويبات أخرى فرعية للبنود المنفصلة المعروضة التي تم تبويبها بشكل يتلائم مع عمليات المنشأة . ويجب تبويب كل بند تبويباً فرعياً ، إذا كان ذلك ملائماً ، بحسب طبيعته . ويجب الإفصاح بشكل منفصل عن المبالغ المستحقة الدفع للشركة الأم والمستحقة عليها والشركات الشقيقة والتابعة والأطراف الأخرى ذات العلاقة .

٧٣ - تتوقف درجة تفصيل البيانات إلى تبويبات فرعية في صلب الميزانية أو في الإيضاحات على متطلبات معايير المحاسبة المصرية وحجم وطبيعة ووظيفة البند . وتستخدم العوامل الواردة في الفقرة « ٧٠ » لتحديد الأسس التي يتم بموجبها التبويب الفرعي . وتختلف الإفصاحات حسب كل بند ، فعلى سبيل المثال :

(أ) الأصول الملموسة يتم تبويبها حسب نوعياتها كما هو موضح في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة .

(ب) يتم تحليل المدينون إلى مبالغ مستحقة على العملاء ، ومبالغ مستحقة على أعضاء آخرين في المجموعة ، ومبالغ مستحقة على أطراف ذات علاقة ، ومبالغ مدفوعة مقدماً ، ومبالغ مدينة أخرى .

(ج) يتم تبويب المخزون تبويباً فرعياً طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٢) إلى تبويبات مثل بضائع وخامات ومستلزمات وأعمال تحت التشغيل وإنتاج تام .

(د) يتم تحليل المخصصات بحيث تعرض المخصصات الخاصة بتكاليف مزايا العاملين بشكل منفصل ويتم تبويب المخصصات الأخرى بشكل يتلائم مع عمليات المنشأة .

(هـ) يتم تحليل رأس المال والاحتياطيات بحيث يوضح بشكل منفصل فئات رأس المال المدفوع ، والاحتياطيات بأنواعها .

٧٤ - يجب على المنشأة أن تفصح إما فى صلب الميزانية أو فى الإيضاحات المتممة لها عن الآتى :

(أ) فيما يتعلق بكل فئة من أسهم رأس المال :

- ١ - عدد الأسهم المصرح بها .
- ٢ - عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل والمصدرة ولم يتم دفعها بالكامل .
- ٣ - القيمة الاسمية للسهم .
- ٤ - تسوية عدد الأسهم فى بداية السنة مع عدد الأسهم فى نهاية السنة .
- ٥ - الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما فى ذلك القيود المفروضة على توزيع أرباح الأسهم ورد رأس المال .
- ٦ - الحصة التى تحتفظ بها المنشأة ذاتها فى أسهم رأس مالها أو التى تحتفظ بها الشركات الشقيقة أو التابعة لها للمنشأة .
- ٧ - الأسهم المحتفظ بها للإصدار بموجب عقود الخيارات وعقود البيع متضمنة شروط الإصدار وقيمتها .

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل احتياطى ضمن حقوق الملكية .

- (ج) فى حالة الاقتراح بعمل توزيعات لأرباح الأسهم ولم يعتمد سدادها رسمياً يتم الإفصاح عما إذا كان المبلغ قد أدرج (أم لم يدرج) فى الالتزامات .
- (د) التوزيعات المقررة لحملة الأسهم المتأزاة مجمعة الأرباح والتى لم تسمح الأرباح بتوزيعها .

يجب على المنشأة التى ليس لها رأس مال أسهم ، مثل شركة الأشخاص أن تفصح عن المعلومات المعادلة لتلك المعلومات المطلوب إعدادها مع توضيح الحركات فى كل فئة من فئات حصص الملكية فى كل فترة والحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل فئة من فئات حصص الملكية .

قائمة الدخل :

البيانات الواجب عرضها فى صلب قائمة الدخل :

٧٥ - كحد أدنى يجب أن تعرض قائمة الدخل المبالغ الآتية منفصلة :

(أ) الإيرادات .

(ب) نتائج أنشطة التشغيل .

- (ج) تكلفة التمويل .
- (د) نصيب المنشأة فى أرباح وخسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .
- (هـ) الضرائب .
- (و) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية .
- (ز) البنود غير العادية .
- (ح) نصيب الأقلية .
- (ط) صافى ربح أو خسارة الفترة .
- ويتم عرض بنود أخرى إضافية أو عناوين أو مجاميع أخرى فى صلب قائمة الدخل فى الأحوال التى قد يتطلب فيها معيار محاسبى مصرى آخر ذلك أو إذا كان ذلك من الضرورى لسلامة عرض الأداء المالى للمنشأة .
- ٧٦ - يختلف تأثير الأنشطة المختلفة للمنشأة والمعاملات والأحداث من حيث مستوى استقرارها ومخاطر التوقع ولذلك فإن الإفصاح عن عوامل الأداء التى تساعد فى تفهم النتائج المحققة وتقدير النتائج المستقبلية . ويتم إضافة بنود أخرى فى صلب قائمة الدخل كما يمكن أيضاً استخدام الشرح وإعادة ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتفسير عوامل الأداء . وتتضمن العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار ، الأهمية النسبية وطبيعة ووظيفة مكونات الإيرادات والمصروفات . ومثال ذلك عندما يقوم بنك ما بتعديل البيانات السابق ذكرها تطبيقاً للشروط والمتطلبات الواردة فى الفقرات من « ٩ » إلى « ١٧ » من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٩) الخاص بالإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة . ولا يجب عمل مقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات إلا فى حالة توفر الشروط الواردة فى الفقرة « ٣٤ » من هذا المعيار .
- المعلومات التى قد يتم عرضها إما فى صلب قائمة الدخل أو فى الإيضاحات :
- ٧٧ - يجب أن تعرض المنشأة سواء فى قائمة الدخل أو فى الإيضاحات تحليلاً لبنود المصروفات بناء على طبيعة المصروف أو وظيفته بالنسبة للمنشأة .

٧٨ - يفضل أن تعرض المنشآت التحليل السابق ذكره فى الفقرة «٧٧» فى صلب قائمة الدخل .

٧٩ - يتم تبويب بنود المصروفات تفصيلياً وذلك لإلقاء الضوء على الأداء المالى الذى قد يختلف من حيث الاستقرار وإمكانية تحقيق أرباح أو خسائر ومدى توقع ذلك . ويمكن توفير هذه البيانات طبقاً للتبويب الوظيفى للمصروف (تكلفة المبيعات) .

٨٠ - يتطلب التبويب الوظيفى للمصروف (تكلفة المبيعات) أن تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو نشاط البيع والتوزيع أو الأنشطة الإدارية والعمومية .

ومثال على طريقة تبويب المصاريف طبقاً لوظيفتها ما يلى :

X	الإيرادات (المبيعات)
(X)	تكلفة المبيعات (الحصول على الإيراد)
<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>	
X	مجمّل الربح -
X	إيرادات تشغيلية أخرى
(X)	مصروفات توزيع
(X)	مصروفات إدارية
(X)	مصروفات تشغيل أخرى
<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>	
X	صافى الربح من أنشطة التشغيل

٨١ - يجب على المنشأة أن تفصح سواء فى صلب قائمة الدخل أو فى الإيضاحات عن نصيب السهم من التوزيعات المقترحة أو المعلنة عن الفترة المالية التى تغطيها القوائم المالية .
قائمة التغير فى حقوق الملكية :

٨٢ - يجب على المنشأة أن تعرض فى قائمة مستقلة ضمن القوائم المالية قائمة توضح :
(أ) صافى الربح أو الخسارة عن الفترة .

(ب) كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والمكاسب أو الخسائر وفقاً لما تتطلبه معايير أخرى والتى تم أخذها مباشرة إلى حقوق الملكية ومجموع هذه البنود .

(ج) التأثير المجمع للتغيير فى السياسات المحاسبية المتبعة وتصحيح الأخطاء الجوهرية والتى تم معالجتها طبقاً للمعالجة القياسية الواردة فى معيار المحاسبة

(د) المعاملات على رأس المال مع أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لهم .

(هـ) رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة فى بداية الفترة وفى تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة .

(و) تسوية ما بين رصيد رأس المال وكل بند من بنود الاحتياطات فى أول وآخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها .

٨٣ - إن التغير فى حقوق الملكية فى المنشأة فى ما بين تاريخين لميزانيتين متتاليتين يعطى مؤشر عن الارتفاع أو الانخفاض فى صافى أصولها أو قيمتها خلال الفترة طبقاً لأساس التقييم المتبع والمفصّل عنه فى القوائم المالية . وباستثناء التغير الناتج عن التعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مثل زيادة رأس المال أو التوزيعات ، فإن التغير فى حقوق الملكية يتمثل فى الأرباح غير الموزعة والخسائر الناتجة من أنشطة المنشأة خلال الفترة .

٨٤ - يتطلب المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية أن يتم التعامل مع جميع بنود الإيرادات والمصروفات خلال الفترة عند تحديد صافى الربح أو الخسارة عن الفترة إلا إذا سمح معيار مصرى آخر بعكس ذلك . وقد تتطلب بعض المعايير المحاسبية المصرية الأخرى إدراج المكاسب والخسائر الناتجة عن فائض أو عجز إعادة التقييم وبعض فروق تقييم العملات الأجنبية مباشرة كتغير فى حقوق الملكية مثلها مثل التعاملات الرأسمالية والتوزيعات لأصحاب حقوق الملكية بالمنشأة . وحيث إنه من المهم أخذ كل الأرباح والخسائر فى الاعتبار عند تقييم التغير فى المركز المالى للمنشأة بين تاريخى الميزانيتين المتتاليتين ، فإن هذا المعيار يتطلب إعداد قائمة ضمن القوائم المالية تظهر إجمالى الأرباح والخسائر للمنشأة متضمنة أيضاً البنود التى تم إدراجها مباشرة فى حقوق الملكية .

٨٥ - تتحقق متطلبات الفقرة (٨٢) عن طريق جداول تسوى ما بين رصيد أول وآخر

المدة لكل بند من بنود حقوق الملكية المتضمنة فى البنود من (أ) إلى (و) .

قائمة التدفقات النقدية :

٨٦ - أرسى المعيار المصرى رقم (٤) متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية والإفصاحات المرتبطة بها . وهى تشير إلى أهمية قائمة التدفقات فى إعطاء القارئ أساساً لتقييم إمكانية المنشأة فى توليد النقدية وما فى حكمها وحاجة المنشأة إلى استخدام هذه التدفقات النقدية .

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية :

مكوناتها :

٨٧ - يجب أن تشمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على :

(أ) عرض أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة والمستخدمة فى المعاملات والأحداث الهامة .

(ب) الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والتي لم يتم عرضها فى أى من القوائم المالية .

(ج) بيانات إضافية وخاصة تلك التى لم يتم عرضها فى القوائم المالية والتي يجب الإفصاح عنها لإعطاء صورة عادلة .

٨٨ - يجب أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على نحو منتظم مرتبة ويجب الإشارة أمام كل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية إلى الفقرة الخاصة به فى الإيضاحات حسبما يتطلب الأمر .

٨٩ - يجب أن تعرض الإيضاحات شرح وافى للقيم الظاهرة فى الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير فى حقوق الملكية ، إضافة إلى بيانات

عن الالتزامات والارتباطات المحتملة وأية بيانات مطلوب الإفصاح عنها واللازمة لتحقيق الإفصاح العادل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

٩٠ - عادة ما يتم عرض الإيضاحات بالترتيب التالى حتى يتسنى للمستخدم

أن يتفهم القوائم المالية ويتمكن من مقارنتها بالمنشآت الأخرى :

(أ) الإشارة إلى التوافق مع معايير المحاسبة المصرية (راجع فقرة ١١) .

(ب) الإشارة إلى أساليب وأسس التقييم والسياسات المحاسبية المتبعة .

(ج) المعلومات المؤيدة للبنود الظاهرة فى كل قائمة مالية بترتيب كل بند فى القوائم

المالية وبترتيب عرض كل قائمة .

(د) الإيضاحات الأخرى والتي تتضمن :

الالتزامات المحتملة والارتباطات والإفصاحات المالية الأخرى .

الإفصاحات غير المالية .

٩١ - فى بعض الأحوال ، قد يكون من الضرورى أو المفضل أن يختلف ترتيب بعض البنود فى الإيضاحات مثال ذلك حالة دمج المعلومات عن معدل الفائدة مع المعلومات الخاصة بتواريخ استحقاق القروض طويلة الأجل على الرغم من أن الأولى تمثل إفصاحات خاصة بقائمة الدخل بينما ترتبط الأخيرة بالميزانية . وعلى الرغم من ذلك يجب الالتزام بنمط منتظم للإيضاحات كلما كان ذلك ممكناً .

عرض السياسات المحاسبية المتبعة :

٩٢ - يجب أن يوضح الجزء الخاص بالسياسات المحاسبية المتبعة ما يلى :

(أ) أساس أو أسس التقييم المستخدمة فى إعداد القوائم المالية :

(ب) كل سياسة محاسبية متبعة لتفهم أوضح للقوائم المالية .

٩٣ - بالإضافة إلى القواعد المحاسبية المتبعة فى إعداد القوائم المالية ، فإنه من الضرورى على مستخدم القوائم المالية أن يكون على دراية بأسس التقييم المستخدمة (التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، القيمة الاستردادية ، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تمثل الأسس التى أعدت القوائم المالية بناء عليها . وعند استخدام أكثر من أساس فى القوائم المالية (مثل إعادة تقييم أصل معين غير متداول) يمكن الاكتفاء بالإشارة إلى نوع الأصل أو الالتزام الذى طبق عليه أساس التقييم .

٩٤ - عند تحديد الحاجة إلى الإفصاح عن سياسة محاسبية بذاتها ، فعلى الإدارة

تقييم إذا كان هذا الإفصاح سوف يساعد المستخدمين على تفهم الطريقة التى تم بموجبها تأثير الأحداث والمعلومات على نتائج الأعمال والمركز المالى .

وعلى سبيل المثال لا الحصر تتضمن السياسات المحاسبية التى قد تقوم المنشأة بعرضها ما يلى :

- (أ) تحقق الإيرادات .
- (ب) أسس إعداد القوائم المالية المجمعـة متضمنة الشركات التابعة والشقيقة .
- (ج) الاندماج .
- (د) المشروعات المشتركة .
- (هـ) الإهلاك والاستهلاك للأصول الملموسة وغير الملموسة .
- (و) رسملة تكلفة الاقتراض وأى نفقات أخرى .
- (ز) عقود المقاولات .
- (ح) الاستثمارات العقارية .
- (ط) الأدوات المالية والاستثمارات .
- (ى) عقود التأجير .
- (ك) تكلفة الأبحاث والتطوير .
- (ل) المخزون .
- (م) الضرائب .
- (ن) المخصصات .
- (ظ) تكلفة مزايا العاملين .
- (ع) فروق تقييم العملات الأجنبية وعقود تغطية مخاطرها .
- (غ) طبيعة النشاط والتوزيع الجغرافى للفروع وأسس توزيع التكاليف على الفروع .
- (ف) النقدية وما فى حكمها .
- (ق) المنح الحكومية .

هذا وقد تتطلب بعض المعايير المحاسبية مزيداً من الإفصاح عن السياسات المحاسبية لكثير من هذه النقاط وغيرها .

٩٥ - على كل منشأة أن تأخذ في الاعتبار طبيعة النشاط والسياسات التي يتوقع المستخدم الإفصاح عنها . مثال ذلك أن تفصح المنشآت عن السياسة المحاسبية تجاه ضريبة الدخل . وعندما يكون للمنشأة أعمال خارجية أو معاملات بالعملة الأجنبية فإنه يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية للمكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم العملات الأجنبية وتحليل هذه المكاسب والخسائر كلما كان ذلك ممكناً .

في حالة عرض القوائم المالية المجمعة يجب الإفصاح عن سياسة تحديد الشهرة ونصيب حقوق الأقلية .

٩٦ - تعد أي سياسة محاسبية هامة حتى إذا كانت المبالغ المرتبطة بها في الفترة الحالية أو السابقة غير مؤثرة . ويجب أيضاً الإفصاح عن أي سياسة محاسبية غير مرتبطة بالمعايير المحاسبية المصرية ولكنها مطبقة بما يتوافق مع الفقرة (٢٠) .

إفصاحات أخرى :

٩٧ - يجب على المنشأة أن تفصح عن البنود التالية إلا إذا كان قد أفصح عنها في البيانات المنشورة المرافقة للقوائم المالية :

(أ) موطن المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوانها « محل النشاط إذا اختلف عن بلد التأسيس » .

(ب) شرح ووصف لطبيعة نشاط المنشأة .

(ج) اسم الشركة الأم واسم الشركة المؤسسة للمجموعة .

(د) عدد الموظفين في آخر الفترة أو متوسط عددهم خلال الفترة .

٩٨ - هذا المعيار يلغى المعايير المحاسبية المصرية أرقام (١) ، (٣) ، (٩) .

٩٩ - يسرى هذا المعيار على القوائم المالية التي تبدأ من أو بعد أول يناير ٢٠٠٢

ملحق

يعتبر الملحق مجرد توضيح فقط ولا يعتبر جزءاً من المعايير ويهدف الملحق إلى توضيح كيفية تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها .

أورد المعيار مكونات القوائم المالية والحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح في صلب الميزانية وقائمة الدخل وكذلك في عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

كما أورد المعيار بنوداً أخرى من الممكن عرضها إما في صلب القوائم المالية المعنية أو في الإيضاحات .

ويهدف الملحق إلى توفير أمثلة عن الطرق التي يمكن عن طريقها عرض متطلبات العرض المختلفة لكل من الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية وذلك في القوائم المالية الأساسية . ويجب تعديل ترتيب العرض وتسمية البنود عندما يكون ذلك ضرورياً ليتماشى مع القوانين واللوائح أو من أجل التوصل إلى عرض عادل يتناسب مع الظروف الخاصة لكل منشأة .

شركة ا ب ج

الميزانية

فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

<u>٢٠٠١/١٢/٣١</u>	<u>٢٠٠٢/١٢/٣١</u>	<u>الأصول</u>
		الأصول طويلة الأجل :
X	X	..... الأصول الثابتة
X	X	..... مشروعات تحت التنفيذ
X	X	..... الشهرة
X	X	..... استثمارات فى شركات شقيقة وتابعة ...
X	X	..... الأصول الأخرى
<u>X</u>	<u>X</u>	..... مجموع الأصول طويلة الأجل
		الأصول المتداولة :
X	X	..... المخزون
X	X	..... عملاء ومدينون وأوراق قبض
		حسابات مدينة لدى الشركات القابضة
X	X	..... والتابعة والشقيقة
X	X	..... دفعات مقدمة
X	X	..... استثمارات متداولة
X	X	..... النقدية وما فى حكمها
<u>X</u>	<u>X</u>	..... مجموع الأصول المتداولة
		الالتزامات المتداولة :
X	X	..... مخصصات
X	X	..... بنوك سحب على المكشوف
X	X	..... الموردون وأرصدة دائنة أخرى ...

<u>٢٠٠١/١٢/٣١</u>	<u>٢٠٠٢/١٢/٣١</u>	<u>الأصول</u>
		حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة
X	X	..... والتابعة والشقيقة
X	X	..... قروض قصيرة الأجل
		..... الجزء المستحق خلال سنة من القروض
X		..... طويلة الأجل
<u>X</u>	<u>X</u>	..... مجموع الالتزامات المتداولة
		..... رأس المال العامل (صافي الأصول
X	X	..... أو الالتزامات المتداولة)
<u>XX</u>	<u>XX</u>	..... إجمالي الاستثمار
		..... يتم تمويله على النحو التالي :
		حقوق المساهمين :
X	X	..... رأس المال المدفوع
X	X	..... الاحتياطيات
X	X	..... أرباح (أو خسائر) مرحلة
X	X	..... أرباح (أو خسائر) العام قبل التوزيع
<u>X</u>	<u>X</u>	..... إجمالي حقوق المساهمين
		الالتزامات طويلة الأجل :
X	X	..... قروض من البنوك
X	X	..... قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة
X	X	..... أخرى
	<u>X</u>	
<u>XX</u>	<u>XX</u>	

ملحق رقم (٢)

قائمة الدخل

شركة اب ج

قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

٢٠٠١	٢٠٠٢	
X	X	المبيعات / الإيرادات
(X)	(X)	تكلفة المبيعات / الحصول على الإيراد
X	X	مجمل الربح
X	X	إيرادات تشغيل أخرى
(X)	(X)	مصروفات التوزيع
(X)	(X)	مصروفات إدارية وعمومية
(X)	(X)	مصروفات تشغيل أخرى
X	X	الأرباح الناتجة من التشغيل
(X)	(X)	مصاريف تمويلية
X	X	إيرادات استثمارات في شركات شقيقة أو تابعة
X	X	الأرباح قبل الضرائب
(X)	(X)	ضريبة الدخل
X	X	الأرباح بعد الضريبة
(X)	(X)	تصيب حقوق الأقلية
X	X	صافي الربح من النشاط
(X)	X	بنود غير عادية
X	X	صافي ربح الفترة
X	X	نصيب السهم في الأرباح

ملحق رقم (٣)

قائمة التغيير في حقوق الملكية

شركة أب ج

عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

رأس المال الاحتياطي		الاحتياطيات احتياطي الأرباح الإجمالي		القانوني (تذكر تفصيلاً) إعادة المرحلة		التقييم	
X	X	(X)	X	X	X	X	
(X)	(X)						الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠
							التغيرات في السياسات المحاسبية ..
X	X	(X)	X	X	X	X	الرصيد المعدل
X		X					الفائض من إعادة تقييم الأصول
X		(X)					العجز من إعادة تقييم الاستثمارات صافي الأرباح والخسائر التي لم تتأثر بها
X	(X)	X					قائمة الدخل
X	X						صافي ربح العظم
	(X)			X			المحول للاحتياطي القانوني
(X)	(X)						توزيعات الأرباح
X						X	إصدار أسهم نقدية
X	X	(X)	X			X	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
(X)		(X)					العجز من إعادة تقييم الأصول
X		X					الفائض من إعادة تقييم الاستثمارات صافي الأرباح والخسائر التي لم تتأثر بها
(X)	(X)	(X)					قائمة الدخل
X	X						صافي ربح العظم
	(X)			X			المحول للاحتياطي القانوني
(X)	(X)						توزيعات الأرباح
	(X)		X			X	إصدار أسهم عن الاحتياطيات
X	X	(X)	X	X	X	X	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) المعدل

الاتّصـول الثابـتة وإملاكاتـها

المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) المعدل الأصول الثابتة وإهلاكاتها

نطاق المعيار :

- ١ - يجب تطبيق هذا المعيار فى المحاسبة عن الأصول الثابتة ما لم يكن هناك معيار محاسبى مصرى آخر يتطلب أو يسمح بمعاملة محاسبية مختلفة .
- ٢ - تتمثل الموضوعات الرئيسية لهذا المعيار فى تحديد توقيت الاعتراف بالأصول الثابتة وتحديد قيمتها الدفترية وقيمة الإهلاك الذى يحسب لتلك الأصول وكذا تحديد تأثير العوامل الأخرى على القيمة الدفترية .
ويتطلب هذا المعيار الاعتراف بأى بند من بنود الأصول الثابتة فى القوائم المالية عندما يستوفى هذا البند أركان التعريف الخاص بالأصول الثابتة وكذا مقومات الاعتراف بالأصل الثابت وذلك فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية .
- ٣ - لا يطبق هذا المعيار على :
 - (أ) غابات الأخشاب وما يماثلها من الموارد الطبيعية المتجددة .
 - (ب) حقوق التعدين والتنقيب واستخراج المعادن والبتترول والغازات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة .ومع هذا ، يطبق هذا المعيار على الأصول الثابتة المستخدمة لتطوير أو الحفاظ على الأنشطة أو الأصول الواردة فى (أ) أو (ب) أعلاه والتى يمكن فصلها عن هذه الأنشطة أو تلك الأصول .
- ٤ - تسمح معايير المحاسبة المصرية فى بعض الحالات بالقياس الأولى للقيمة الدفترية للأصول الثابتة باستخدام طريقة مختلفة عما هو مذكور فى هذا المعيار .
فمثلاً عند استخدام المعالجة المحاسبية البديلة المسموح بها لإثبات الشهرة السلبية فإن المعيار المحاسبى المصرى الخاص باندماج منشآت الأعمال يتطلب تقييم الأصول المقتناة فى عملية الاندماج بالقيمة العادلة للأصول حتى لو كانت تزيد عن التكلفة . ومع هذا ففى هذه الحالات فإن المعالجات المحاسبية لجميع الاعتبارات الأخرى المرتبطة بهذه الأصول فى هذه الحالات بما فيها الإهلاك تتحدد طبقاً لمتطلبات هذا المعيار .

٥ - يسمح المعيار المحاسبي المصرى الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات للمنشأة بمعالجة الاستثمار فى العقارات إما كأصل ثابت طبقاً لهذا المعيار ، أو كاستثمار طويل الأجل طبقاً للمعيار المحاسبي المصرى الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات .

تعريفات :

٦ - تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعانى المذكورة قرين كل منها :

الأصول الثابتة : هى الأصول الملموسة التى :

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات ، أو لتأجيرها للغير ، أو لأغراضها الإدارية .

أو

(ب) من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة .

الإهلاك : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على فترات

العمر الافتراضى له .

القيمة القابلة للإهلاك : هى تكلفة الأصل الثابت أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة

فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له أو القيمة المتبقية له فى نهاية عمره الافتراضى .

العمر الافتراضى للأصل : هو إما أن يكون :

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل الثابت .

أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها

من ذلك الأصل الثابت .

التكلفة : هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو التى تم تكبدها أو القيمة

العادلة لأصول أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل الثابت عند اقتنائه أو إنشائه .

القيمة التخريدية : هى صافى القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الافتراضى

للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه .

القيمة العادلة : هى القيمة التبادلية لأصل معين بين بائع ومشتري كل منهما لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .

خسائر ناتجة عن انخفاض فى القيمة : هى القيمة التى تزيد بها صافى القيمة الدفترية عن القيمة الاستردادية للأصل الثابت .

القيمة الدفترية : هى القيمة التى يظهر بها الأصل الثابت فى الميزانية بعد خصم مجمع الإهلاك ومجمع الخسائر الناتج عن الانخفاض فى القيمة الدفترية الخاص به .
الاعتراف بالأصول الثابتة :

٧ - يعترف بأى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل عندما :

(أ) يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذا البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

و

(ب) يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء البند بدرجة عالية من الدقة .

٨ - غالباً ما تمثل الأصول الثابتة نسبة كبيرة من إجمالى أصول المنشأة ومن ثم فهى تعد هامة عند عرض المركز المالى للمنشأة . هذا بالإضافة إلى أن عملية تحديد ما إذا كانت نفقة معينة تمثل أصلاً أو مصروفًا يمكن أن يكون لها تأثير كبير على قائمة الدخل .

٩ - تحتاج المنشأة إلى تقييم درجة التأكد من المنفعة الاقتصادية المستقبلية وذلك للتعرف عما إذا كان البند يتوافق مع الشرط الأول للاعتراف بالأصل الثابت فى ضوء الأدلة المتاحة عندئذ . كما أن وجود درجة التأكد الكافية من أن المنافع الاقتصادية المستقبلية ستتحقق للمنشأة يستلزم من المنشأة أن تتأكد من أنها ستحصل على العوائد المرتبطة بالأصل كما أنها ستتحمل المخاطر المصاحبة لذلك . وعادة ما تتاح تلك التأكيدات عندما ينتقل عنصرى المخاطر والمنافع إلى المنشأة . وقبل انتقال عنصرى المخاطر والمنافع يمكن إلغاء معاملة اقتناء الأصل عادة بدون تحمل عبء كبير ومن ثم فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل .

١٠ - يتم عادة استيفاء الشرط الثانى بسهولة حيث إن عملية التبادل التى تثبت شراء الأصل تحدد تكلفته . وفى حالة تصنيع الأصل أو إنشائه ذاتياً فإنه يمكن قياس التكلفة قياساً موثقاً به من خلال تحديد تكاليف الحصول على المواد الخام والعمالة والمدخلات الأخرى من أطراف خارج المنشأة لإتمام عملية التصنيع أو الإنشاء .

١١ - فى بعض الظروف الخاصة أو فى بعض المنشآت ذات الطابع الخاص قد يتطلب الأمر اللجوء إلى التقدير الشخصى لتطبيق المعيار عند تحديد ما يمكن فصله كأصل ثابت فى مفردة مستقلة من مفردات الأصول الثابتة .

فقد يكون من الملائم تجميع البنود ضئيلة القيمة فى مفردة واحدة مثل العدد والأدوات وتطبيق المعيار على القيمة المجمعة . وعادة ما يتم معالجة معظم قطع الغيار والأدوات كمخزون على أن تحمل على المصروفات عند الاستخدام . وعلى أية حال ، فإن قطع الغيار الأساسية ذات الأهمية النسبية ، وكذا المعدات الاحتياطية تعتبر كأصول ثابتة عندما تتوقع المنشأة استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة . وعندما يكون استخدام قطع الغيار والأدوات مرتبطاً فقط باستخدام أحد الأصول الثابتة ، ويتوقع أن يكون الاستخدام غير منتظم ويتم إهلاكها خلال فترة زمنية لا تتعدى العمر الافتراضى للأصل المعنى .

١٢ - فى بعض الظروف يكون من المناسب توزيع إجمالى تكلفة الأصل على الأجزاء المكونة له ويتم المحاسبة عن كل جزء على حدة . ويتم هذا فى حالة اختلاف العمر الافتراضى لمكونات الأصل باختلاف الجزء المعين أو أن تكون الاستفادة من المكونات غير نمطية ولذلك يكون من الضرورى استخدام نسب وطرق إهلاك مختلفة . فجسم الطائرة ومحركاتها يحتاجان إلى أن يعاملان كأصلين ثابتين منفصلين لو اختلفت الأعمار الإنتاجية لكل منهما .

١٣ - قد يتم اقتناء الأصول الثابتة للمحافظة على البيئة أو تحقيق أمانٍ ما . وعلى الرغم من أن اقتناء هذه الأصول لن يحقق زيادة مباشرة فى المنفعة الاقتصادية المستقبلية لأى أصل من الأصول الحالية للمنشأة إلا أن اقتنائها قد يكون ضرورياً لضمان الاستفادة من الأصول الأخرى للمنشأة . فى هذه الحالة ، فإن هذه الأصول الثابتة تعامل كأصول لأن وجودها يحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول الأخرى بقدر يزيد عما كان يمكن تحقيقه لو لم يتم اقتناء هذه الأصول الثابتة . ويتم الاعتراف بهذه الأصول الثابتة بشرط ألا يتعدى صافى القيمة الدفترية للأصل نفسه والأصل المرتبط به القيمة الاستردادية لهما .

وعلى سبيل المثال ، فإن مصنع كيميائى قد يكون عليه أن يقوم بإضافات جديدة للآلات للتعامل مع المواد الكيميائية وذلك حتى يستوفى بعض متطلبات الحفاظ على البيئة من ناحية إنتاج وتخزين المواد الخطرة . فى هذه الحالة يتم معاملة الإضافات التى تتم على الآلات كأصول ثابتة إلى المدى الذى يمكن فيه استرداد قيمتها لأنه من غير هذه الإضافات قد لا يمكن للمنشأة إنتاج وبيع المنتجات .

القياس الاوولى للأصول الثابتة :

١٤ - يتم قياس أى بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة .

مكونات التكلفة :

١٥ - تتضمن تكلفة أى أصل ثابت سعر شراء الأصل ، شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وأى تكلفة مباشرة أخرى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التى يتم تشغيله بها فى الغرض الذى اقتنى من أجله وفى موقعه ، ويستنزى أى خصم تجارى أو تخفيض فى القيمة للوصول إلى سعر الشراء .

مثال للتكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل :

(أ) تكلفة إعداد الموقع .

(ب) تكاليف المناولة والتسليم .

(ج) تكلفة التركيب .

(د) أتعاب المهنيين كالمهندسين والمعماريين والفنيين .

(هـ) التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل وإعادة تسوية الموقع إلى المدى التى سجلت به

كمخصص وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمخصصات والالتزامات

والأصول العرضية .

١٦ - عندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة ما فإن تكلفة هذا الأصل تحسب

على أساس سعره النقدى على أن يعالج الفرق بين السعر النقدى وإجمالى المدفوعات

على أنه تكاليف تمويلية ويتم توزيعها على فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه

الفوائد طبقاً للطريقة البديلة المسموح بها والواردة فى المعيار المحاسبى المصرى

الخاص بتكلفة الاقتراض .

١٧ - لا تشكل المصاريف الإدارية وعناصر التكاليف غير المباشرة العامة الأخرى عنصراً من عناصر تكلفة الأصل الثابت ما لم يكن من الممكن ربط هذه التكاليف ربطاً مباشراً بعملية اقتناء الأصل أو جعله قابلاً للتشغيل . بالمثل فلا تحسب تكلفة بدء التشغيل والتكاليف الأخرى المشابهة السابقة على بدء التشغيل ضمن تكلفة الأصل إلا إذا كانتا ضروريتين لجعل الأصل قابلاً للتشغيل . وتعالج خسائر التشغيل المبدئية التى تحدث قبل أن يصل أداء الأصل إلى مستوى الأداء المخطط كمصروفات .

١٨ - يتم تحديد تكلفة الأصل الذى يتم إنشاؤه ذاتياً بتطبيق نفس الأسس المتبعة فى حالة اقتناء الأصل . وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع مثل هذا الأصل للبيع ضمن نشاطها الطبيعى فإن تكلفة الأصل تكون هى نفسها تكلفة إنتاج الأصول لغرض البيع (أنظر المعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمخزون) ومن ثم فيتم استبعاد أى أرباح داخلية للوصول إلى هذه التكلفة . وبالمثل فلا تعتبر تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى المستخدمة والتى تحدث أثناء إنتاج الأصل المنشأ ذاتياً ضمن تكلفة هذا الأصل ويضع المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكلفة الاقتراض شروط معينة يجب مراعاتها قبل أن يعترف بالفوائد كجزء من تكلفة الأصل الثابت .

١٩ - يمكن أن تخفض القيمة الدفترية للأصل الثابت بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بهذا الأصل وذلك طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .

تبادل الأصول:

٢٠ - يمكن اقتناء أى أصل ثابت من خلال الاستبدال الكلى أو الجزئى بأصل أو أصول أخرى غير متماثلة . وتقاس تكلفة الأصل المقتنى فى هذه الحالة بالقيمة العادلة لهذا الأصل والتى تساوى القيمة العادلة للأصل أو الأصول المستبدلة به بعد تسويتها بالمبالغ النقدية المتبادلة أو ما فى حكمها .

٢١ - يمكن اقتناء أى أصل ثابت من خلال استبداله بأصل آخر مماثل له ولهما نفس الاستخدام فى نفس طبيعة النشاط وقيمة عادلة مماثلة . وقد يباع أى أصل ثابت للحصول على حقوق ملكية فى أصول مشابهة . وفى كلتا الحالتين ، وحيث إن أركان تحقق الربحية غير مكتملة ، فلا يتم الاعتراف بأى مكاسب أو خسارة وبدلاً من ذلك تعتبر تكلفة الأصل المقتنى هى القيمة الدفترية للأصل المستبدل به . وعلى كل حال ، فإن القيمة العادلة للأصل المقتنى قد تعطى دليلاً على أى تلفيات فى الأصل المستبدل به . فى هذه الحالات يتم تخفيض قيمة الأصل المستبدل به مما يؤدي إلى إظهار الأصل المقتنى بهذه القيمة المنخفضة . والأمثلة على استبدال أصول متماثلة ، تشمل الطائرات والفنادق ومحطات الخدمات والعقارات . وفى حالة تبادل النقدية كجزء من استبدال الأصول فعادة ما يعنى هذا أن الأصول المتبادلة ليست لها نفس القيمة .

النفقات اللاحقة على الاقتناء :

٢٢ - يجب إضافة النفقات اللاحقة التى تتعلق ببند تم الاعتراف به كأصل ثابت إلى القيمة الدفترية للأصل عندما يكون هناك احتمال حدوث عائد اقتصادى مستقبلى للمنشأة يزيد عما كان سيتحقق أصلاً طبقاً لمعايير الأداء المقدرة للأصل . ويجب تحميل أية نفقات لاحقة أخرى كمصروف على الفترة التى حدثت فيها .

٢٣ - يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة للأصول الثابتة على أنها إضافة للأصل عندما تؤدي هذه النفقات إلى تحسين أداء الأصل عما حدد فى معايير الأداء المقدرة للأصل . ومن أمثلة التحسينات التى تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية ، ما يلى :

(أ) تعديلات فى بند من بنود الآلات سيؤدي إلى امتداد العمر الإنتاجى لها أو زيادة طاقتها الإنتاجية .

(ب) تطوير أجزاء من الآلات لتحقيق زيادة ملحوظة فى جودة المنتجات .

(ج) اتباع طرق جديدة للإنتاج تؤدي إلى تخفيض ملحوظ فى تكاليف التشغيل المحددة مسبقاً .

٢٤ - نفقات إصلاح وصيانة الأصول الثابتة هى نفقات تحدث للمحافظة على أو استعادة قدرة الأصل على تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتوقعها المنشأة طبقاً لمعايير الأداء السابق تحديدها للأصل . وعلى هذا فىتم تحميلها كمصروفات عند حدوثها . ومثال على ذلك تعتبر تكلفة الخدمة والصيانة الشاملة للمصنع والمعدات تعتبر مصروفاً طالما أنها تعيد معايير الأداء السابق تحديدها للأصل إلى ما كانت عليه ولا تزيدها .

٢٥ - تعتمد المعالجة المحاسبية المناسبة للنفقات اللاحقة على اقتناء الأصل الثابت على الظروف التى أخذت فى الحسبان عند اقتنائه والاعتراف به كأصل ثابت وعمما إذا كانت هذه النفقات اللاحقة قابلة للاسترداد . فعلى سبيل المثال ، عندما تكون القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة قد تم تخفيضها بمقدار أى خسارة طرأت على المنافع الاقتصادية فإن أى نفقات لاستعادة هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل يمكن رسملتها بشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية . وتنطبق هذه الحالة أيضاً على الأصل الذى يعكس سعر شرائه التزام المنشأة بتحمل نفقات ضرورية لإعداد الأصل ليكون صالحاً للتشغيل ، مثل شراء مبنى يحتاج إلى تجديد . وفى هذه الحالات تضاف النفقات اللاحقة إلى القيمة الدفترية للأصل للدرجة التى يمكن استردادها من الاستخدام المستقبلى للأصل .

٢٦ - قد تحتاج المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة إلى استبدال على فترات زمنية مثل أن يحتاج أحد الأفران إلى إعادة البطانة الداخلية له بعد عدد معين من ساعات التشغيل ، كما قد تحتاج المكونات الداخلية للطائرة مثل المقاعد أو معدات مطبخ الطائرة إلى الاستبدال عدة مرات خلال العمر الاقتصادى للطائرة نفسها . ويتم معالجة هذه المكونات الرئيسية كأصول ثابتة منفصلة لأن عمرها الافتراضى يختلف عن العمر الافتراضى للأصل الأساسى . على ذلك إذا استوفت هذه الأصول شروط الاعتراف المذكورة فى الفقرة «٧» من هذا المعيار ، فإن النفقات التى تحدث لاستبدال أو تجديد مكونات الأصل يمكن المحاسبة عنها عند الاقتناء كأصول جديدة ويتم استبعاد قيمة الأصول المستبدلة أو المجددة من السجلات والدفاتر المحاسبية .

تحديد قيمة الأصول بعد القياس الأولى :

المعالجة القياسية :

٢٧ - تحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولى كما هو وارد بالفقرة « ١٤ » من هذا المعيار على أساس تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهلاك بالإضافة إلى الخسارة المجمعة الناتجة عن الانخفاض فى القيمة الدفترية .

المعالجة البديلة المسموح بها :

٢٨ - عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك تحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولى كما هو وارد بالفقرة « ١٤ » من هذا المعيار على أساس قيمة إعادة التقييم التى تعكس القيمة العادلة للأصل فى تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها مجمع الإهلاك اللاحق لهذا التاريخ وكذلك الخسارة فى انخفاض القيمة اللاحقة .

إعادة التقييم :

٢٩ - تتمثل القيمة العادلة للأراضى والمباني عادة فى القيمة السوقية . ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذى يتم عادة بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والتأمين .

٣٠ - تتحدد القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التى يحددها المثلون . وعندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداول مثل هذه الأصول إلا كجزء من نشاط مستمر ، يتم تقييمها على أساس القيمة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك .

٣١ - عند إعادة تقييم بند من بنود الأصول الثابتة يعالج مجمع إهلاكه فى تاريخ إعادة التقييم إما :

(أ) بإعادة حسابه بالنسبة والتناسب إلى التغيير الإجمالى فى القيمة الدفترية للأصل

بحيث تكون القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم مساوياً مبلغ التقييم .

وتستخدم هذه الطريقة غالباً عند إعادة تقييم الأصل باستخدام جداول تكلفة

الاستبدال بعد خصم الإهلاك .

أو

(ب) باستبعاد مجمع الإهلاك إجمالى القيمة الدفترية للأصل وتعديل صافى القيمة إلى قيمة إعادة التقييم للأصل . ومن أمثلة ذلك استخدام هذه الطريقة للمباني التى يعاد تقييمها على أساس القيمة السوقية .

وتعتبر قيمة التسوية التى تنتج عن إعادة تحديد أو استبعاد مجمع الإهلاك جزءاً من الزيادة أو التخفيض فى القيمة الدفترية للأصل والتى سيتم التعامل معها طبقاً للفقرتين « ٣٦ » ، « ٣٧ » من هذا المعيار .

٣٢ - عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب إعادة تقييم كل بنود مجموعة الأصول الثابتة التى ينتمى إليها هذا البند .

٣٣ - مجموعة الأصول الثابتة هى مجموعة من بنود الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين فى عمليات المنشأة ، وفيما يلى أمثلة لهذه المجموعات :

(أ) الأراضى .

(ب) المباني .

(ج) الآلات .

(د) السفن .

(هـ) الطائرات .

(و) وسائل النقل والانتقال .

(ز) الأثاثات والتركيبات .

(ح) المعدات المكتبية .

٣٤ - يجب إعادة تقييم كل بنود الأصول التى تشكل مجموعة من الأصول الثابتة فى نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الاختيارى وما يترتب عليه من أن تحتوى القوائم المالية على بنود متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة بأسس مختلفة .

٣٥ - عندما يزيد صافى القيمة الدفترية للأصل نتيجة لإعادة تقييمه فيجب إضافة قيمة الزيادة إلى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم .

٣٦ - عندما تنخفض صافى القيمة الدفترية للأصل فإن هذا الانخفاض يجب أن يثبت كمصرف . ومع ذلك فإن الانخفاض يجب أن يخصم مباشرة من أى فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الأصل ويحد أقصى قيمة الفائض فى هذا الحساب المتعلق بنفس الأصل .

٣٧ - يمكن أن يحول فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة عندما يتم تحقق هذا الفائض . ويتحقق إجمالى الفائض نتيجة لاستغناء عن أو التخلص من الأصل . وقد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل . وفى هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحققة تساوى الفرق بين الإهلاك المحسوب على القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الإهلاك المحسوب على التكلفة الأصلية لنفس الأصل علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة لا يتم من خلال قائمة الدخل .

الإهلاك :

٣٨ - يجب أن تحمل القيمة القابلة للإهلاك لأى أصل من الأصول الثابتة بطريقة منتظمة على مدار العمر الافتراضى للأصل الثابت . ويجب أن تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذى يتم به الاستفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل . ويحمل إهلاك الفترة كمصرف ما لم يكن قد أدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر .

٣٩ - عند الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل تخفض القيمة الدفترية لهذا الأصل لتعكس هذه الاستفادة ويتم هذا عادة عن طريق تحميل الإهلاك كمصرف . ويحسب مصرف الإهلاك للأصل حتى ولو كانت قيمة الأصل تزيد عن قيمته الدفترية .

٤٠ - تستنفد المنشأة العوائد الاقتصادية للأصول الثابتة عن طريق استخدامها للأصل . ولكن هناك عوامل أخرى مثل التقادم الفنى والزمنى تؤدي إلى إنقاص المنافع الاقتصادية المتوقعة حتى ولو لم يستخدم الأصل . وعلى ذلك يجب أخذ جميع العوامل الآتية فى الاعتبار عند تحديد العمر الافتراضى للأصل :

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة . ويقدر هذا الاستخدام فى ضوء الطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل .

(ب) التآكل المادى المتوقع الذى يعتمد على عوامل التشغيل مثل عدد الورديات التى يستخدم فيها الأصل وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة والمحافظة على وصيانة الأصل فى حالة عدم استخدامه للإنتاج .

(ج) التقادم الفنى الناتج عن تغير أو تقدم فى الإنتاج أو تغير فى الطلب على المنتج أو الخدمة الناتجة عن استخدام الأصل .

(د) القيود القانونية أو ما فى حكمها المفروضة على استخدام الأصل مثل تاريخ انتهاء استخدام الأصول المستأجرة .

٤١ - يحدد العمر الافتراضى للأصل من خلال الاستخدام المتوقع له من قبل المنشأة وقد تتطلب سياسة المنشأة التخلص من الأصل بعد مدة زمنية محددة أو بعد استخدام نسبة محددة من المنافع الاقتصادية له . ولذا فإن العمر الافتراضى لأصل من الأصول الثابتة قد يكون أقل من العمر الاقتصادى له . ويعتمد تقدير العمر الافتراضى لأصل ما من الأصول الثابتة على التقدير والحكم الشخصى المبني على خبرة المنشأة فى التعامل مع أصول ثابتة مماثلة .

٤٢ - تعتبر الأراضى والمباني أصول منفصلة ويتم التعامل معهما منفصلين لأغراض محاسبية حتى لو تم اقتناؤهما معاً . فإن الأرض ليس لها عمر افتراضى محدد ولذلك فهى لا تهلك . أما المباني فلها عمر افتراضى محدد ولذلك فهى أصول قابلة للإهلاك . ولا تؤثر أى زيادة فى قيمة الأرض التى عليها المبنى على تحديد العمر الافتراضى لهذا المبنى .

٤٣ - تحسب قيمة الإهلاك للأصل بعد خصم التخريدية له . وفى الحياة العملية غالباً ما تكون القيمة التخريدية للأصل غير ذات قيمة ولذا لا تؤثر على حساب قيمة الإهلاك ، وعند استخدام المعالجة القياسية لتقييم الأصول الثابتة وتكون القيمة التخريدية ذات قيمة مؤثرة فيتم حسابها عند تاريخ اقتناء الأصل ولا يتم زيادتها لاحقاً نتيجة لزيادة الأسعار . أما عند استخدام المعالجة البديلة المسموح بها يتم إعادة حساب القيمة التخريدية فى تاريخ أى إعادة تقييم لاحقة للأصل . وتحسب القيمة التخريدية على القيمة المقدرة فى هذا التاريخ للأصول المماثلة التى وصلت إلى نهاية عمرها الافتراضى والتى استخدمت فى ظروف مماثلة للأصل موضوع التقييم .

٤٤ - هناك طرق متعددة للإهلاك يمكن استخدامها لتحميل قيمة الإهلاك بطرق منتظمة على مدار العمر الافتراضى للأصل . وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات . وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت تحميل قيمة ثابتة على الفترات المحاسبية خلال العمر الافتراضى للأصل . وتؤدي طريقة القسط المتناقص إلى تحميل مبالغ متناقصة على فترات العمر الافتراضى للأصل . وتؤدي طريقة مجموع الوحدات إلى تحميل قيم تعتمد على الاستخدام المتوقع للأصل أو على عدد الوحدات المنتجة . ويعتمد اختيار طريقة الإهلاك على الأسلوب المتوقع للحصول على المنافع الاقتصادية للأصل على أن يتم تطبيقها بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك تغيير متوقع فى أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من الأصل .

٤٥ - تحمل قيمة الإهلاك كمصروف للفترة . وقد تلجأ المنشأة إلى استخدام المنافع الاقتصادية للأصل فى إنتاج أصول أخرى . فى مثل هذه الحالة ، يشكل الإهلاك جزءاً من تكلفة الأصول الأخرى يدرج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول ومثال ذلك حالة إضافة إهلاك المصنع والمعدات الصناعية ضمن تكلفة المخزون (معيار المحاسبة المصرى رقم ٢ - المخزون) كما أنه قد يتم إضافة إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى أنشطة التطوير إلى الأصول غير الملموسة .

إعادة النظر فى العمر الافتراضى :

٤٦ - يجب إعادة النظر فى العمر الافتراضى لكل أصل من الأصول الثابتة بصفة دورية . وفى حالة وجود تغيير جوهري للتوقعات عن التقديرات السابقة فيجب تعديل الإهلاك عن هذه الفترة والفترات المستقبلية .

٤٧ - قد يتضح خلال عمر الأصل أن تقدير العمر الافتراضى أصبح غير مناسب . كمثال ، قد يمتد العمر الافتراضى نتيجة لنفقات لاحقة لتحسين حالة الأصل عما كانت عليه وقت التقييم الأسمى لمستوى أداء هذا الأصل . وعلى العكس فقد يؤدي التقدم التكنولوجى أو تغير الطلب فى السوق تجاه منتجات الأصل إلى تخفيض العمر الافتراضى للأصل لذلك ففى مثل هذه الحالات فإن العمر الافتراضى ، وبالتالي الإهلاك ، يتم تعديله للفترة الحالية والفترات المستقبلية .

٤٨ - من الممكن أن تؤثر سياسة الإصلاح والصيانة للمنشأة كذلك على العمر الافتراضى للأصل الثابت . فنتيجة لهذه السياسات يمكن أن يمتد العمر الافتراضى أو تزيد القيمة التخريدية له . وعلى كل ، فإن اتباع مثل هذه السياسة لا ينفى الحاجة إلى تحديد قيمة للإهلاك .

إعادة النظر فى طرق الإهلاك :

٤٩ - يجب إعادة النظر فى طرق الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة دورياً ، وفى حالة وجود تغيير جوهري فى أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول فيجب تغيير طرق الإهلاك لتعكس هذا التغيير . فإذا كان التغيير فى طرق الإهلاك ضرورياً فيتم المحاسبة عن هذا التغيير « كتغيير فى التقدير المحاسبى » ويجب تعديل الإهلاك عن هذه الفترة وعن الفترات المستقبلية .

استرداد القيمة الدفترية - خسائر الانخفاض فى قيمة الأصول :

٥٠ - يتم الرجوع إلى معيار المحاسبة المصرى لتحديد خسائر الانخفاض فى قيمة الأصول ، حيث يقوم هذا المعيار بشرح كيفية قيام المنشآت بمراجعة صافى تكلفة الأصل وكذلك تحديد القيمة المستردة للأصل خلال عمره الإنتاجى وكذلك تحديد الخسارة الناتجة عن الانخفاض فى القيمة .

٥١ - يوضح معيار المحاسبة المصرى الخاص بتجميع ودمج منشآت الأعمال كيفية معالجة الانخفاض فى قيمة الأصول قبل نهاية السنة الأولى بعد الاندماج .

تخريد الأصل أو التصرف فيه :

٥٢ - يجب استبعاد صافى القيمة الدفترية للأصل الثابت من الميزانية عند التصرف فيه أو عند استبعاده بصفة دائمة من الاستخدام وعدم توقع أى منافع اقتصادية مستقبلية .

٥٣ - تحدد أية مكاسب أو خسائر ناتجة عن توقف استخدام الأصل الثابت أو التصرف فيه بالفرق بين صافى متحصلات التصرف فى الأصل وصافى القيمة الدفترية له ويتم الاعتراف بها فى حسابات النتيجة كإيراد أو مصروف .

٥٤ - عند استبدال أصل من الأصول الثابتة بأصل مماثل له طبقاً للظروف الموضحة في الفقرة « ٢١ » من هذا المعيار فإن تكلفة الأصل المقتنى تعادل القيمة الدفترية للأصل المستبدل به ولا ينتج عن ذلك أى مكاسب أو خسائر .

٥٥ - عند بيع أصل ثابت وإعادة استثماره يتم التعامل المحاسبى معه طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبة عن عقود التأجير .

٥٦ - يتم قيد الأصول الثابتة التى استبعدت من الاستخدام ويحتفظ بها لحين التصرف فيها بالقيمة الدفترية فى تاريخ استبعاد الأصل من الاستخدام الفعلى . ويجب على كل منشأة قياس الانخفاض فى قيمة الأصل كما فى المعيار المصرى الخاص بالخسارة الناتجة عن الانخفاض فى قيمة الأصول على الأقل فى نهاية كل سنة مالية وبالتالى حساب الخسارة الناتجة .

الإفصاح :

٥٧ - يجب أن تفصح القوائم المالية عن ما يلى لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة :

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالى القيمة الدفترية . وعند استخدام أكثر من أساس يكون من الواجب الإفصاح عن القيمة الدفترية المقيمة وفقاً لكل أساس بالنسبة لكل مجموعة .

(ب) طرق الإهلاك المستخدمة .

(ج) الأعمار الافتراضية أو معدلات الإهلاك المستخدمة .

(د) إجمالى القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك وكذلك مجمع الخسارة الناتجة من انخفاض قيمة الأصل فى بداية ونهاية الفترة .

(هـ) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلى :

١ - الإضافات .

٢ - الاستبعادات .

٣ - الأصول المقتناة نتيجة عمليات الإدماج .

٤ - الزيادات والتخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم طبقاً للفقرات « ٢٨ » ، « ٣٦ » ، « ٣٧ »

من هذا المعيار وكذلك الخسارة المدرجة الناتجة من انخفاض القيمة أو الظاهرة فى حقوق الملكية وفقاً للمعيار المصرى الخاص بالخسارة الناتجة عن الانخفاض فى قيمة الأصول .

- ٥ - الخسارة الناشئة من الانخفاض فى القيمة الدفترية للأصل المدرجة فى قائمة الدخل خلال الفترة كما فى المعيار المصرى الخاص بذلك .
- ٦ - إلغاء ما سبق تحميله على قوائم الدخل السابقة نتيجة لخسارة نشأت عن انخفاض فى قيمة دفترية طبقاً للمعيار المصرى الخاص بذلك .
- ٧ - الإهلاك .
- ٨ - صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية .
- ٩ - أية تأثيرات أخرى .
- البيانات المقارنة غير مطلوبة للتسوية المذكورة فى (هـ) عالياً .
- ٥٨ - يجب أن تفصح القوائم المالية أيضاً عما يلى :
- (أ) مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود إن وجدت وكذا عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات .
- (ب) السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة التكلفة المقدرة لاستعادة الكفاءة لأى أصل من الأصول الثابتة .
- (ج) قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوين هذه الأصول .
- (د) قيمة الارتباطات لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً .
- ٥٩ - تعتمد عملية اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الافتراضى للأصول على التقدير الشخصى للإدارة . ولذا فإن الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والعمر الافتراضى المحدد يوفر لمستخدمى القوائم المالية معلومات تساعدهم فى التعرف على السياسات التى اتبعتها الإدارة وتحقق لهم إمكانية المقارنة مع المنشآت الأخرى ولنفس الأسباب يكون من الضرورى الإفصاح عن الإهلاك المحمل للفترة ورصيد مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة .

٦٠ - يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة وتأثير «التغير فى التقدير المحاسبى» الذى يكون له تأثير هام فى الفترة الحالية أو الذى ينتظر أن يكون له تأثير هام فى فترات لاحقة وذلك طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية . وينشأ مثل هذا الإفصاح عند حدوث تغيرات فى التقديرات المتعلقة بما يلى :

(أ) القيم التخريدية .

(ب) التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل ثابت وتسوية الموقع .

(ج) الأعمار الافتراضية .

(د) طريقة الإهلاك .

٦١ - عند إثبات أى أصل من الأصول الثابتة بقيمة إعادة التقييم يكون من الواجب الإفصاح عما يلى :

(أ) الأسس المستخدمة لإعادة تقييم الأصل .

(ب) تاريخ سريان إعادة التقييم .

(ج) ما إذا كان قد تم الاستعانة بخبير مستقل لإعادة التقييم .

(د) طبيعة جداول الأرقام القياسية التى استخدمت لتحديد تكلفة الاستبدال .

(هـ) القيمة الدفترية لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة لو ظلت هذه

المجموعة مدرجة بالقوائم المالية بالتكلفة مطروحاً منها الإهلاك وفقاً للمعالجة

القياسية بالفقرة (٢٧) .

(و) فائض إعادة التقييم مع توضيح الحركة خلال الفترة وهل هناك أية قيود

على توزيع رصيده على المساهمين .

٦٢ - تفصح المنشأة عن البيانات الخاصة بالأصول الثابتة التى تم الانخفاض

فى قيمتها وفقاً للمعيار المصرى الخاص بالحسابات الناتجة عن الانخفاض فى قيمة الأصول

وذلك بالإضافة إلى البيانات المطلوبة فى الفقرة « ٥٨ » .

٦٣ - تعتبر المعلومات التالية ذات فائدة لمتطلبات مستخدمى القوائم المالية لذا فإنه من المفضل قيام المنشآت بالإفصاح عن مبالغها :

(أ) صافى القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة مؤقتاً .

(ب) إجمالى القيمة الدفترية للأصول التى تم إهلاكها بالكامل ولا زالت تستخدم .

(ج) صافى القيمة الدفترية للأصول المتوقفة عن الاستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها .

(د) القيمة العادلة للأصول الثابتة التى تختلف اختلافاً جوهرياً عن القيمة الدفترية لهذه الأصول وذلك فى حالة استخدام المعالجة القياسية .

المعيار الحاسبي المصرى رقم (٢٢)

الحاسبة عن أصول غير ملموسة

المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٣)

المحاسبة عن أصول غير ملموسة

نطاق المعيار :

١ - يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة

فيما عدا :

(أ) الأصول غير الملموسة التى يغطيها معيار محاسبة مصرى آخر .

(ب) الأصول المالية ، كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى الخاص

بالأدوات المالية - إفصاح وعرض .

(ج) النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير واستخراج الثروات المعدنية ، والزيوت ،

والغاز الطبيعى ، والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاصة بها .

(د) الأصول غير الملموسة الناتجة عن عقود مع حاملى الوثائق فى شركات التأمين .

٢ - فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نمط خاص من الأصول

غير الملموسة ، فتطبق المنشأة ذلك المعيار الآخر بدلاً من هذا المعيار ، فعلى سبيل المثال

لا يطبق هذا المعيار على :

(أ) الأصول غير الملموسة المقتناة بغرض البيع فى مجال النشاط العادى

(أنظر معيار المحاسبة المصرى رقم « ٢ » الخاص بالمخزون ومعيار المحاسبة المصرى

رقم « ٨ » الخاص بعقود الإنشاءات) .

(ب) الأصول الناتجة عن الضرائب المؤجلة .

(ج) عقود التأجير التى تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠)

الخاص بالتأجير التمويلى .

(د) الأصول الناتجة عن أنظمة المعاشات .

(هـ) الشهرة الناتجة عن عمليات دمج وتجميع منشآت الأعمال .

(و) الأصول المالية كما جاء تعريفها في معيار المحاسبة المصري الخاص بالأدوات المالية -

إفصاح وعرض .

٣ - عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة مثل الأقراص المدمجة

(في حالة برمجيات الكمبيوتر) ، أو الوثائق القانونية (في حالة التراخيص أو براءة الاختراع

أو الأفلام) ، يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصي في تحديد العنصر الذي يتمتع بأهمية

أكثر ومن ثم تحديد المعيار واجب التطبيق (معيار المحاسبة المصري رقم ١٠ أو هذا المعيار) .

فعلى سبيل المثال ، فإن برمجيات الكمبيوتر المتعلقة بالتحكم في عمل آلة معينة

والتي لا يمكن القيام بعملية التشغيل بدونها ، يتم اعتبارها جزءاً مكملاً لهذه الآلة

ويتم معالجتها كأصول ثابتة . وعندما لا يتم اعتبار برمجيات الكمبيوتر جزءاً مكملاً

يتم معالجتها كأصول غير ملموسة وفقاً لهذا المعيار .

٤ - يطبق هذا المعيار - ضمن أشياء أخرى - على النفقات المتعلقة بالإعلان ،

والتدريب وتلك السابقة على بدء التشغيل ، وأنشطة البحوث والتطوير .

وعلى الرغم من أن أنشطة البحوث والتطوير قد ينتج عنها أصل ملامس إلا أنها تهدف

في المقام الأول إلى تطوير المعرفة وبالتالي يعتبر العنصر الملامس مكوناً ثانوياً بالنسبة

لمكونات الأصل غير الملامس .

تعريفات:

٥ - تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعانى المذكورة قرين كل منها :

الأصل غير الملموس : هو أصل ذو طبيعة غير نقدية قابل للتحديد ، وليس له وجود مادي ويحتفظ به للاستخدام فى الإنتاج أو لتوفير السلع أو الخدمات ، أو للتأجير للغير ، أو للأغراض الإدارية . وبعد أصلاً عندما :

(أ) تتحكم فيه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة .

و(ب) يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

الأصول ذات الطبيعة النقدية : هى الأموال المحتفظ بها والأصول التى سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة .

البحوث : هى فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل اكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة .

التطوير : هو تطبيق نتائج البحوث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهري لمواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات ، وذلك قبل البدء فى الإنتاج على نطاق تجارى .

الاستهلاك : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من الأصل غير الملموس على فترات العمر الافتراضى له .

القيمة القابلة للاستهلاك : هى تكلفة الأصل ، أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة

مدرجة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة المتبقية له .

العمر الافتراضى : هو إما أن يكون :

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل .

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل .

التكلفة : هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل الذى قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه .

القيمة المتبقية : هى صافى القيمة المتوقعة الحصول عليها فى نهاية العمر الافتراضى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه .

القيمة العادلة للأصل : هى القيمة التبادلية لأصل معين بين أطراف لديها الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .

السوق النشطة : هى السوق التى تتوافر فيها الشروط التالية :

(أ) أن تتلاءم البنود التى يتم المتاجرة بها مع السوق .

(ب) أن يتواجد عادة مشتررون ويائعون راغبون فى أى وقت فى عمليات التبادل .

(ج) أن يتاح للجمهور معرفة الأسعار .

الخسارة الناتجة عن نقص القيمة : هى الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع استرداده منه .

القيمة الدفترية : هى القيمة التى يظهر فيها الأصل فى الميزانية بعد خصم مجمع الاستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن نقص القيمة المذكورة عليه .

الاصول غير الملموسة :

٦ - غالباً ماتنفق المنشأة الموارد أو تتحمل الالتزامات عند اقتناء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية أو التقنية ، أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة ، والتراخيص والملكية الفكرية ، أو المعرفة بالسوق والعلامات التجارية بما في ذلك الاسم التجاري وحقوق النشر . ومن الأمثلة الشائعة للبنود التي تتضمنها العناوين السابقة ، برمجيات الكمبيوتر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة تقديم الرهن العقاري وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد والامتيازات والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم وحصة السوق وحقوق التسويق .

٧ - قد لا تتفق كل البنود المذكورة في الفقرة « ٦ » مع تعريف الأصل غير الملموس من حيث قابلية الأصل للتحديد وإمكانية التحكم فيه ومدى توافر المنافع الاقتصادية والمستقبلية له . وإذا لم ينطبق تعريف الأصل غير الملموس على أي بند يشمله هذا المعيار فإن نفقات الحصول على هذا البند أو نفقات إنتاجه داخلياً يتم معالجتها باعتبارها مصروفات فور إنفاقها . ومع ذلك إذا نتج البند عند دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء ، فإنه يعتبر جزءاً من الشهرة التي تم إقرارها في تاريخ الاقتناء (أنظر الفقرة « ٤٩ ») .

قابلية الأصل غير الملموس للتحديد :

٨ - يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد ومن الممكن تمييزه بوضوح عن الشهرة . وتمثل الشهرة الناتجة عن دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء المبلغ الذي يدفعه المشتري متوقعاً حدوث منافع اقتصادية مستقبلية . وربما تنتج هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية من تضافر أصول محددة تم شراؤها أو من أصول قد لا تكون مؤهلة للإدراج في القوائم المالية بصورة منفردة والتي يكون المشتري على استعداد لسداد قيمة اقتنائها .

٩ - من الممكن أن يتم التمييز الواضح بين الأصل غير الملموس والشهرة إذا ما كان الأصل قابلاً للفصل . وبعد الأصل قابلاً للفصل إذا كانت المنشأة تستطيع أن تؤجر المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عنه أو تبيعها ، أو تبادلها ، أو توزيعها بدون التضحية بالمنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتدفق من الأصول الأخرى المستخدمة فى نفس نشاط اكتساب الإيراد .

١٠ - لاتعتبر إمكانية فصل الأصل شرطاً ضرورياً لتحديد طبيعة الأصل حيث إن المنشأة قد تكون قادرة على تحديد طبيعة الأصل بوسيلة أخرى . على سبيل المثال ، إذا ما تم تملك أصل غير ملموس ضمن مجموعة من الأصول ، فربما تتطلب المعاملة التجارية التنازل عن الحقوق القانونية المتعلقة بهذا الأصل ، الأمر الذى يمكن معه للمنشأة تحديد الأصل غير الملموس . وبالمثل إذا ما كان هناك مشروع داخلى يهدف إلى خلق حقوق قانونية للمنشأة ، فربما تساعد طبيعة هذه الحقوق المنشأة على تحديد الأصل غير الملموس المنتج داخلياً . وحتى إذا كان الأصل ينتج منافع اقتصادية مستقبلية فقط عند اندماجه مع أصول أخرى ، فإن الأصل يعتبر قابلاً للفصل إذا استطاعت المنشأة تحديد المنافع الاقتصادية المستقبلية التى سوف تتدفق منه .

التحكم فى الأصل غير الملموس :

١١ - تتحكم المنشأة فى أصل إذا كان لديها قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه ، كما تعتبر متحكمه فى الأصل إذا كانت تستطيع أيضاً أن تحدد من قدرة حصول آخرين على هذه المنافع . وتنشأ عادة قدرة المنشأة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس بموجب الحقوق القانونية التى يمكن تنفيذها بحكم محكمة . وفى حالة غيبة هذه الحقوق القانونية ، تزداد صعوبة تحقيق هذا التحكم . ومع ذلك ، لاتعتبر إمكانية تنفيذ الحقوق القانونية شرطاً ضرورياً للتحكم لأن المنشأة قد تكون قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسيلة أخرى .

١٢ - قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة الفنية والمعرفة بظروف السوق . وتتحكم المنشأة فى هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية ، مثل حقوق التأليف والنشر ، أو تقييد اتفاقية التجارة (فى الحالات التى تسمح بها) أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على السرية .

١٣ - قد يتوفر للمنشأة فريق من العاملين المهرة ، وقد تستطيع المنشأة تحديد المهارات الإضافية التى يمكن اكتسابها عن طريق التدريب والتى يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية . وقد تتوقع المنشأة بأن يستمر فريق العاملين فى تقديم مهاراتهم للمنشأة . ومع ذلك فعادة ماتكون قدرة المنشأة محدودة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والناجمة عن فريق ماهر من العاملين أو عن التدريب ، مما يترتب عليه عدم اتفاق طبيعة هذه البنود مع تعريف الأصل غير الملموس . ولنفس السبب تقريباً فإن تعريف الأصل غير الملموس لا ينطبق على إدارة معينة أو مواهب تقنية ، مالم تكن محمية بحقوق قانونية لاستخدامها وللحصول على المنافع الاقتصادية المتوقعة منها وأن تكون متفقة مع باقى متطلبات التعريف .

١٤ - ربما يكون للمنشأة عملاؤها الدائمون أو حصة من السوق وتتوقع المنشأة أن يستمر العملاء فى التعامل معها نتيجة لجهودها فى إقامة علاقات معهم واكتساب ولائهم . ومع ذلك فإنه فى غيبة الحقوق القانونية للحماية أو أى أساليب أخرى للتحكم فى العلاقات مع العملاء أو اكتساب ولائهم تكون المنشأة غير قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية الناتجة عن علاقة العملاء وولائهم مما يجعل هذه البنود لا تتفق مع تعريف الأصول غير الملموسة .

المنافع الاقتصادية المستقبلية :

١٥ - قد تتضمن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل غير الملموس إيرادات من بيع منتجات أو خدمات ، أو وفورات تخفيض التكاليف ، أو منافع أخرى ناتجة من استخدام المنشأة للأصل . على سبيل المثال ، قد يترتب على استخدام الملكية الفكرية فى عملية الإنتاج تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية .

الاعتراف والقياس الاولى للأصل غير الملموس :

١٦ - يتطلب الاعتراف بالبند كأحد الأصول غير الملموسة أن يثبت لدى المنشأة أن البند يتفق مع :

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (أنظر الفقرات « ٥ » إلى « ١٥ ») .

و(ب) معايير الاعتراف بالأصل غير الملموس الواردة فى هذا المعيار (أنظر الفقرات « ١٧ » إلى « ٤٨ ») .

١٧ - يعترف بالأصل غير الملموس إذا :

(أ) كان من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى الأصل .

و(ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بصورة موثوق بها .

١٨ - يجب أن تحدد المنشأة احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مستخدمة

فى ذلك افتراضات منطقية معقولة تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التى سوف تسود خلال العمر الافتراضى للأصل .

١٩ - تقاس قيمة الأصل غير الملموس أولياً بالتكلفة .

اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً :

٢٠ - إذا تم اقتناء الأصل غير الملموس بشكل منفصل ، فإنه يمكن عادة قياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بصورة موثوق بها . ويتم ذلك ، على وجه الخصوص ، عندما يكون مقابل الشراء مدفوع نقداً أو أصول أخرى ذات طبيعة نقدية .

٢١ - تشمل تكلفة الأصل غير الملموس سعر شراء الأصل شاملاً أى رسوم استيراد وضرائب الشراء غير القابلة للاسترداد ، وأى تكلفة مباشرة أخرى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التى يتم تشغيله بها فى الغرض الذى اقتنى من أجله . ومن أمثلة النفقات المباشرة الأخرى اللازمة لإعداد الأصل الأتعاب القانونية ، مع استنزال أى خصم تجارى أو أى تخفيض فى القيمة للوصول إلى التكلفة .

٢٢ - إذا ما تم تأجيل دفع مبلغ من قيمة الأصل غير الملموس بعد فترة الائتمان العادية فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون معادلة للسعر النقدى . ويتم معالجة الفرق بين هذا المبلغ ، والمبالغ الإجمالية المدفوعة باعتبارها مصروفات فائدة عن فترة منح الائتمان ما لم يتم رسمة هذه الفوائد طبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها فى معيار المحاسبة المصرى رقم ١٤ الخاص بتكاليف الاقتراض .

٢٣ - إذا ماتم الحصول على الأصل غير الملموس مقابل أدوات حقوق ملكية للمنشأة فإن تكلفة الأصل تعتبر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المصدرة والتى تتساوى مع القيمة العادلة للأصل .

٢٤ - تتطلب عملية تحديد ما إذا كان يمكن قياس تكلفة (القيمة العادلة) للأصل غير الملموس المقتنى عند دمج وتجميع منشآت الأعمال بصورة يمكن الاعتماد عليها ، شئ من التقدير الشخصى لأغراض التقرير المستقل . وتعتبر أسعار السوق المعلنة من أكثر القياسات الموثوق بها لتحديد القيمة العادلة . ويعتبر سعر السوق المناسب هو سعر العرض الجارى . فإذا كان سعر العرض الجارى غير متاح ، فرمما يعطى آخر سعر للمعاملات التجارية المماثلة أساساً يتم من خلاله تحديد القيمة العادلة شريطة عدم وجود تغيير جوهرى فى الظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة التجارية وتاريخ تحديد القيمة العادلة للأصل .

٢٥ - إذا لم تتواجد سوق نشطة للأصل ، فإن تكلفته تعكس المبلغ الذى كانت المنشأة على استعداد لدفعه فى تاريخ اقتناء الأصل لو أن المعاملة تمت بين أطراف مستقلة لديها الرغبة فى إتمام المعاملة وتتصرف بإرادة حرة مبنية على أفضل المعلومات المتاحة . وفى سبيل تحديد هذا المبلغ ، تدرس المنشأة ناتج المعاملات التجارية التى تمت مؤخراً على الأصول المتشابهة .

٢٦ - قامت بعض المنشآت التى تمارس بشكل معتاد عمليات شراء وبيع الأصول غير الملموسة المميزة بتطوير أساليب لتحديد القيمة العادلة لتلك الأصول بشكل غير مباشر . ويمكن استخدام هذه الأساليب عند القياس الأولى للأصل غير الملموس المقتنى عند دمج وتجميع منشآت الأعمال باعتباره اقتناء ، وذلك إذا كان الهدف هو تقدير القيمة العادلة كما جاء تعريفها فى هذا المعيار . وكانت هذه الأساليب تعكس المعاملات والممارسات الجارية فى الصناعة التى ينتمى إليها الأصل غير الملموس . وتتضمن هذه الأساليب الوسائل المطبقة والملائمة التى تعكس معاملات السوق التجارية الحالية طبقاً لمؤشرات محددة تساعد فى تحديد ربحية الأصل (مثل الإيراد ، حصص السوق ، ربح التشغيل ... إلخ) . أو إيجاد القيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل .

الاقتناء كمنحة حكومية :

٢٧ - قد يتم فى بعض الحالات اقتناء الأصل غير الملموس دون تحمل أية أعباء أو مقابل سداد قيمة رمزية من خلال الحصول على منحة حكومية . وقد يحدث هذا عندما تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشأة عن أصول غير ملموسة مثل حقوق الرسو فى الميناء وحق الترخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التليفزيون ، وتراخيص الاستيراد أو الحصص أو الحق فى استخدام موارد أخرى محظور استخدامها . وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية ، ربما تختار المنشأة أن تعترف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بالقيمة العادلة بصفة مبدئية . وإذا ما اختارت المنشأة عدم الاعتراف بالأصل بالقيمة العادلة مبدئياً ، فإن المنشأة تعترف بالأصل بقيمة رمزية (بموجب معالجة أخرى أجازها معيار المحاسبة المصرى رقم ١٢) مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه فى الغرض المعد له .

مبادلة الأصول :

٢٨ - يمكن اقتناء أى أصل غير ملموس من خلال الاستبدال الكلى أو الجزئى بأصل أو أصول أخرى غير متماثلة . وتقاس تكلفة الأصل المقتنى فى هذه الحالة بالقيمة العادلة لهذا الأصل والتي تساوى القيمة العادلة للأصل أو الأصول المستبدلة به بعد تسويتها بالمبالغ النقدية المتبادلة أو ما فى حكمها .

٢٩ - يمكن اقتناء أى أصل غير ملموس من خلال استبداله بأصل آخر مماثل له ولهما نفس الاستخدام فى نفس طبيعة النشاط ولهما قيمة عادلة مماثلة . وقد يباع أى أصل غير ملموس مقابل حق ملكية فى أصول أخرى للحصول على حقوق ملكية مشابهة .

وفى كلتا الحالتين ، وحيث إن أركان تحقق الربحية غير مكتملة ، فلا يتم الاعتراف بأى ربح أو خسارة وبدلاً من ذلك تعتبر تكلفة الأصل المقتنى هى القيمة الدفترية للأصل المستبدل به . وعلى كل حال ، فإن القيمة العادلة للأصل المقتنى قد تعطى دليلاً على أى خسائر ناتجة فى قيمة الأصل المستبدل به . وفى هذه الحالات يتم تخفيض قيمة الأصل المستبدل به مما يؤدي إلى إظهار الأصل المقتنى بهذه القيمة المخفضة . والأمثلة على استبدال أصول متماثلة ، تشمل الطائرات والفنادق ومحطات الخدمات والعقارات . وفى حالة تبادل النقدية كجزء من استبدال الأصول فعادة ما يعنى هذا أن الأصول المتبادلة ليست لها نفس القيمة .

الشهرة المتولدة داخلياً:

٣٠ - لايعترف بالشهرة المتولدة داخلياً ضمن الأصول .

٣١ - فى بعض الحالات ، يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية ، غير أنها لا تؤدي إلى خلق أصل غير ملموس يتفق مع متطلبات الاعتراف التى تم إقرارها فى هذا المعيار . وتوصف غالباً هذه النفقات بأنها تساهم فى الشهرة المتولدة داخلياً . ولا يتم الاعتراف بالشهرة المتولدة داخلياً ضمن الأصول وذلك لأنها لا تعتبر مورداً محدداً تتحكم فيه المنشأة ويمكن قياسه بطريقة موثوق بها بالتكلفة .

٣٢ - ربما يتضمن الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة والقيمة الدفترية لصافى الأصول التى يمكن تحديدها فى أى وقت مجموعة من العوامل التى تؤثر فى قيمة المنشأة . ومع ذلك لا يمكن اعتبار هذه الفروق على أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة للمنشأة .

الأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً:

٣٣ - يصعب فى بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخلياً مؤهلاً للاعتراف به كأصل ذلك لأنه من الصعب غالباً :

(أ) تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتوقيت حدوث ذلك .

و(ب) تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق به .

٣٤ - لكي يتم تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف ، تصنف المنشأة مراحل تكوين الأصل إلى :

(أ) مرحلة البحث .

و(ب) مرحلة التطوير .

وبالرغم من أن المصطلحين «البحث» و «التطوير» قد تم تعريفهما ، فإن المصطلحين «مرحلة البحث» و «مرحلة التطوير» لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار .

٣٥ - إذا كانت المنشأة لاتستطيع أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي من أجل إنشاء أصل غير ملموس ، فإن المنشأة تتعامل مع النفقات المتعلقة بهذا المشروع باعتبارها قد أنفقت في مرحلة البحث فقط .

مرحلة البحث :

٣٦ - يجب إثبات تكاليف البحوث كمصروفات في الفترة التي تم تحمل التكاليف خلالها ولايجب إثباتها كأصل لفترات لاحقة .

٣٧ - يتبنى هذا المعيار رأياً مفاده بأن المنشأة ، لاتستطيع أن تعترف بوجود الأصل غير الملموس في مرحلة البحث المتعلقة بالمشروع ، وأنه سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة . ولذلك ، يتم دائماً الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها .

٣٨ - من أمثلة الأنشطة التي عادة ماتكون ضمن أعمال البحوث مايلي :

(أ) الأنشطة التي تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة .

(ب) البحث عن تطبيقات للاكتشافات الناتجة عن بحوث ومعارف أخرى .

(ج) البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة .

(د) تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل .

مرحلة التطوير :

٣٩ - يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلي) إذا توافرت لدى المنشأة مايلي :

(أ) دراسة جدوى فنية لاستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع

أو للاستخدام .

- (ب) توافر النية لدى المنشأة لاستكمال الأصل غير الملموس لاستخدامه أو لبيعه .
- (ج) قدرة المنشأة على استخدام أو بيع الأصل غير الملموس .
- (د) معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادراً على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة . ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير الملموس ، أو للأصل غير الملموس نفسه أو إذا كان سوف يتم استخدام هذا الأصل داخلياً فيكون لدى المنشأة القدرة على تحديد منفعة استخدام هذا الأصل غير الملموس .
- (هـ) مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لاستكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس .
- (و) قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة موثوق فيها .
- ٤ - قد تستطيع المنشأة خلال مرحلة تطوير مشروع ، أن تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على أنه سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتمل حدوثها . وذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدماً من مرحلة البحث .
- ٤١ - من أمثلة الأنشطة التى عادة ماتكون ضمن أعمال التطوير مايلى :
- (أ) تصميم وإنشاء واختبار نماذج واسطوانات ما قبل التشغيل .
- (ب) تصميم عدد وأدوات واسطوانات متعلقة بتقنية جديدة .
- (ج) تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع تجريبى ليس على نطاق مجدى اقتصادياً للتشغيل التجارى .
- (د) تصميم وإنشاء واختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة .
- ٤٢ - يمكن توضيح مدى توافر موارد من أجل استكمال المنافع واستخدامها ، والحصول عليها من الأصل غير الملموس ، وذلك مثلاً من خلال وجود خطة عمل توضح الموارد التقنية والمالية والموارد الأخرى المطلوبة ومدى قدرة المنشأة على توفير هذه الموارد . وفى حالات خاصة يمكن للمنشأة توضيح مدى توفر تمويل خارجى من خلال الحصول على خطاب من المقرض يفيد رغبته فى تمويل الخطة .

٤٣ - يمكن عادة قياس تكلفة تكوين الأصل غير الملموس داخلياً بدرجة موثوق بها من خلال وجود نظام تكاليف للمنشأة يعمل على قياس المرتبات والنفقات الأخرى التي تم إنفاقها في سبيل الحصول على حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو تطوير برمجيات الكمبيوتر .

٤٤ - لا تعتبر من الأصول غير الملموسة كل ما يتم إنتاجه داخلياً من العلامات التجارية للسلع والأسماء التجارية للصحف والمجلات وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود الأخرى المشابهة في جوهرها والتي يتم إنتاجها داخلياً .

٤٥ - يتبنى هذا المعيار وجهة النظر التي تفيد بأن النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية والأسماء التجارية بالصحف والمجلات وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في الجوهر والتي تم إنتاجها داخلياً لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام . ولذلك لا يتم إقرار هذه البنود كأصول غير ملموسة .

تكلفة الاصول غير الملموسة المنتجة داخليا:

٤٦ - تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً لغرض الفقرة « ١٩ » هي مبلغ النفقات التي تم إنفاقها من التاريخ الذي بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس وفقاً للفقرات « ١٧ » ، « ١٨ » ، « ٣٩ » . تحظر الفقرة « ٥٢ » رد النفقات التي تم إقرارها كمصروفات في القوائم المالية السنوية السابقة أو في التقارير المالية المرحلية .

٤٧ - تتكون تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً من كافة النفقات التي يمكن أن تنسب أو تخصص بشكل مباشر أو التي يمكن تحميلها طبقاً لأساس مقبول وثابت من أجل تكوين الأصل أو إنتاجه وإعداده للاستخدام في الغرض المعد له . وقد تشمل التكلفة ما يلي :

(أ) النفقات الخاصة بالمواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة في إنتاج الأصل

غير الملموس .

(ب) المرتبات والأجور والتكاليف الأخرى المرتبطة بالأفراد العاملين والمستخدمين

بشكل مباشر في إنشاء الأصل .

(ج) أى نفقات تنسب مباشرة لإنتاج الأصل ، مثل الرسوم الخاصة بتسجيل الحقوق القانونية وإهلاك براءات الاختراع ، والتراخيص التى يتم استخدامها فى إنتاج الأصل .

(د) المصروفات غير المباشرة التى تعد ضرورية لإنتاج الأصل والتى يمكن تحميلها على الأصل وفقاً لأساس مقبول وثابت . ويتم تحميل المصروفات غير المباشرة طبقاً لأسس مشابهة لتلك المستخدمة فى تحميل المصروفات غير المباشرة لمخزون البضائع (أنظر معيار المحاسبة المصرى رقم ٢ الخاص بالمخزون) .

ويضع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) الخاص بتكاليف الاقتراض المقاييس الخاصة بإقرار الفائدة باعتبارها مكون لتكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً .

٤٨ - لا تعتبر البنود التالية ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس المنتج داخلياً :

(أ) نفقات البيع ، والنفقات الإدارية والنفقات العامة الأخرى ، مالم يكن من الممكن تخصيص هذه النفقات بشكل مباشر لإعداد الأصل ليكون صالحاً للاستخدام .

(ب) الخسائر الناتجة عن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل الأولية التى تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له .

(ج) النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل .

الاعتراف بالمصروف :

٤٩ - يعترف بالنفقات التى تتعلق بالبنود غير الملموسة كمصروفات فور إنفاقها مالم :

(أ) تشكل هذه النفقات جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس وينطبق عليها

مقاييس الاعتراف بالأصل غير الملموس (أنظر الفقرات من «١٦» إلى «٤٨») .

أو (ب) أن يكون قد تم اقتناء البند عند دمج وتجميع منشآت الأعمال ولا يمكن الاعتراف به كأصل غير ملموس .

وفى هذه الحالة ، فإن هذه النفقات المتضمنة فى تكلفة الاقتناء يجب أن

تشكل جزءاً من المبلغ الذى ينسب إلى الشهرة السالبة فى تاريخ الاقتناء

(أنظر معيار المحاسبة المصرى الخاص بدمج وتجميع منشآت الأعمال) .

٥ - في بعض الحالات يتم تكبد النفقات من أجل تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة دون أن يترتب على ذلك إنشاء أى أصول غير ملموسة أو أصول أخرى يمكن الاعتراف بها . وفي هذه الحالات ، يتم الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها ومن أمثلة ذلك نفقات البحوث التي يعترف بها دائماً كمصروفات فور إنفاقها (أنظر الفقرة « ٣٦ ») ومن أمثلة النفقات الأخرى التي يعترف بها كمصروفات فور إنفاقها ما يلي :

(أ) النفقات المتعلقة بتأسيس كيان قانوني جديد مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم والمصروفات الأخرى التي يتم إنفاقها عند التأسيس مالم تكن هذه النفقات متضمنة في التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة (أنظر معيار المحاسبة المصري رقم ١٠ الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها) .

(ب) النفقات التي يتم إنفاقها لافتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لبدء إنتاج منتجات جديدة والتي تعرف بالتكاليف السابقة على بدء التشغيل مالم تكن هذه النفقات متضمنة في التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة (أنظر معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها) .

(ج) النفقات المتعلقة بأنشطة التدريب .

(د) النفقات المتعلقة بأنشطة الإعلان والترويج .

(هـ) النفقات المتعلقة بنقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها .

٥١ - لا تمنع الفقرة « ٤٩ » الاعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً باعتبارها أصلاً عندما

يكون السداد قد تم مقدماً قبل تسليم البضائع أو أداء الخدمات .

المصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كإصل :

٥٢ - النفقات المتعلقة بالبنود غير الملموسة والتي سبق معالجتها كمصروفات

في القوائم المالية السنوية السابقة أو في التقارير المالية المرحلية ، يجب عدم الاعتراف بها

في تاريخ لاحق كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس .

النفقات اللاحقة :

٥٣ - يعترف بالنفقات اللاحقة لتاريخ شراء الأصل غير الملموس أو إتمام إنتاجه داخلياً كمصروفات فور إنفاقها وتضاف هذه النفقات لتكلفة الأصل غير الملموس عندما يتحقق الشرطين الآتيين :

(أ) أن يكون من المحتمل أن تؤدي هذه النفقات إلى تمكين الأصل على إنتاج

منافع اقتصادية مستقبلية تزيد عن تلك التى كان قد تم تقديرها .

و(ب) أن يكون من الممكن تقدير هذه النفقات ونسبتها إلى الأصل بصورة موثوق بها .

٥٤ - يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة المتعلقة بالأصل غير الملموس الذى سبق

الاعتراف به كمصروفات إذا كانت تلك النفقات لازمة للحفاظ على مستوى الأداء المحدد

أساساً للأصل ، حيث إن طبيعة الأصول غير الملموسة - فى معظم الحالات - تجعل

من المستحيل تحديد ما إذا كانت النفقات اللاحقة ستزيد أو تحافظ على المنافع الاقتصادية

التي ستندفق على المنشأة من هذه الأصول . وبالإضافة إلى ذلك ، فإنه من الصعب

أن تنسب تلك النفقات بشكل مباشر لأصل غير ملموس بعينه بدلاً من تخصيصها لمجمل

الأعمال بشكل عام ولذلك فإن النفقات التى تم إنفاقها بعد الاعتراف المبدئى للأصل

غير الملموس الذى تم شراؤه أو إنتاجه داخلياً ، نادراً ما تؤدي إلى إضافات إلى تكلفة

الأصل غير الملموس .

٥٥ - يعترف بالنفقات اللاحقة الخاصة ببند العلامات التجارية للسلع والأسماء التجارية

للصحف والمجلات وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى المضمون

(سواء تم شراؤها أو تم إنتاجها داخلياً) كمصروفات لتفادى الاعتراف بالشهرة المتولدة

داخلياً وذلك طبقاً لما ورد بالفقرة « ٤٤ » .

القياس اللاحق للاعتراف الأولي :

٥٦ - يدرج الأصل غير الملموس بعد الاعتراف الأولي بتكلفته مخصوماً منها مجمع

الاستهلاك وأى مجمع خسائر ناتجة عن نقص القيمة .

الاستهلاك :

فترة الاستهلاك :

٥٧ - يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة وفقاً لأفضل تقدير لعمره الافتراضى . ومن المعتقد فى معظم الحالات أن العمر الافتراضى للأصل غير الملموس لن يزيد عن عشرين عاماً من التاريخ الذى يصبح فيه متاحاً للاستخدام ، وعندئذ يبدأ حساب الاستهلاك .

٥٨ - لما كانت المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل غير الملموس تتناقص عبر الزمن ، فإن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس يتم تخفيضها لتعكس هذا التناقص . وذلك من خلال التوزيع المنتظم لتكلفة الأصل بعد خصم القيمة المتبقية له كمصروفات على العمر الافتراضى للأصل . ويتوقف تحديد العمر الافتراضى للأصل غير الملموس على العديد من العوامل مثل :

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وما إذا كان يمكن إدارة الأصل بكفاءة بواسطة فريق إدارى آخر .

(ب) دورات العمر الافتراضى للمنتج والمعلومات المتاحة عن تقديرات الأعمار الافتراضية لمنتجات أخرى مماثلة تستخدم بطريقة أخرى مشابهة .

(ج) التقادم الفنى والتكنولوجى وأى تقادم آخر .

(د) استقرار الصناعة التى تستخدم فيها الأصل والتغير فى الطلب على المنتجات أو الخدمات التى ينتجها الأصل .

(هـ) تصرفات المنافسين الحاليين والمحتملين .

(و) مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل ، وكذلك قدرة الشركة واستعدادها للوصول إلى ذلك المستوى .

(ز) فترة التحكم فى الأصل وكذلك المحددات القانونية أو ما فى حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل .

(ح) ما إذا كان العمر الافتراضى للأصل يعتمد على العمر الافتراضى لأصول أخرى فى المنشأة .

٥٩ - بالنظر إلى التطورات السريعة للتكنولوجيا ، فإن برمجيات الكمبيوتر والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى تعتبر عرضة للتقادم التكنولوجي . ولذلك فمن المتوقع أن تتسم أعمارها الافتراضية بالقصر .

٦٠ - تقل دقة تقديرات العمر الافتراضى للأصل غير الملموس كلما زاد عمره الافتراضى ويتبنى هذا المعيار فرض مفاده أن العمر الافتراضى للأصول غير الملموسة غالباً لا يتجاوز العشرين عاماً .

٦١ - فى حالات نادرة قد يكون هناك دليل مقنع يفيد بأن العمر الافتراضى للأصل غير الملموس سيمتد لفترة محددة تزيد عن عشرين عاماً ومن ثم تقوم المنشأة :

- (أ) باستهلاك الأصل غير الملموس تأسيساً على أفضل تقدير لعمره الافتراضى .
 (ب) بتحديد المبلغ القابل للاسترداد من الأصل غير الملموس مرة على الأقل سنوياً بهدف تحديد أى خسائر قد تنتج عن نقص للقيمة .
 (ج) بالإفصاح عن الأسباب التى أدت إلى زيادة العمر الافتراضى لمدة تزيد عن العشرين عاماً .

أمثلة :

(أ) إذا اشترت منشأة حق امتياز لتوليد طاقة من مصادر مائية منفرداً لمدة ستين عاماً ، بتكلفة تقل كثيراً عن تكلفة الحصول عليها من مصادر بديلة فيكون من المتوقع زيادة طلب المنطقة الجغرافية المحيطة بمحطة الطاقة على الطاقة هذه من هذه المحطة لمدة ستين عاماً .

لذلك تستهلك المنشأة حق توليد الطاقة على مدار ستين عاماً ، ما لم يتوافر دليل آخر على أن عمرها الافتراضى أقل من تلك المدة .

(ب) إذا اشترت منشأة ما حق الاتفراد بتشغيل طريق سيارات برسوم عبور لمدة ثلاثين عاماً ، ولا توجد خطط لشق طرق بديلة فى المنطقة التى يخدمها طريق السيارات هذا . فمن المتوقع أن يتم استخدام هذا الطريق لمدة ثلاثين عاماً على الأقل .

لذلك تستهلك المنشأة حق تشغيل طريق السيارات هذا على مدار ثلاثين عاماً ، ما لم يتوفر دليل آخر على أن عمره الافتراضى أقل من تلك المدة .

٦٢ - على الرغم من أن العمر الافتراضى للأصل غير الملموس قد يمتد لفترة طويلة نسبياً فإنه يتسم دائماً بالمحدودية ، ويتم تحديد العمر الافتراضى للأصل غير الملموس وفقاً لاعتبارات المحيطة والحذر نتيجة لعدم اليقين ولكن هذا لا يبرر اختيار عمر أقصر بصورة غير واقعية .

٦٣ - إذا ثبتت قدرة المنشأة فى الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محددة ، فإن العمر الافتراضى للأصل غير الملموس يجب ألا يتجاوز فترة الحقوق القانونية ، إلا إذا :

(أ) كانت الحقوق القانونية قابلة للتجديد .

(ب) كان ذلك التجديد مؤكداً .

٦٤ - قد تكون هناك عوامل اقتصادية وقانونية تؤثر فى العمر الافتراضى للأصل غير الملموس . حيث إن العوامل الاقتصادية تحدد الفترة التى سيتم على مدارها الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية ، أما العوامل القانونية فقد تقلل من الفترة التى تتحكم على مدارها المنشأة فى الحصول على تلك المنافع . ويعتبر العمر الافتراضى هو الفترة الأقصر من الفترات التى تتحدد طبقاً لهذه العوامل .

٦٥ - لا يكون تجديد الحقوق القانونية مؤكداً إلا فى حالة توافر مجموعة من العوامل من أهمها :

(أ) عدم انخفاض القيمة العادلة للأصل غير الملموس مع اقتراب تاريخ الانتهاء الأساسى ، أو أن تكلفة تجديد الحق الأساسى لا تزيد عن قيمة الانخفاض فى القيمة العادلة للأصل الملموس .

(ب) توافر دليل (قد يكون مبنياً على خبرة سابقة) يفيد بأنه سيتم تجديد الحقوق القانونية .

(ج) توافر دليل على أنه سيتم استيفاء الشروط الضرورية لتجديد الحق القانونى فى حالة وجود هذه الشروط .

طريقة الاستهلاك :

٦٦ - يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذى تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل . فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بصورة موثوق بها ، تستخدم طريقة القسط الثابت . ويعترف بعبء الاستهلاك لكل فترة كمصروفات مالم يسمح أو يتطلب معيار محاسبة مصرى آخر أن يتم تضمينها فى القيمة الدفترية لأصل آخر .

القيمة المتبقية :

٦٧ - يفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوى صفرًا إلا فى حالة :

(أ) تعهد طرف ثالث بشراء الأصل فى نهاية عمره الافتراضى .

أو (ب) تواجد سوق نشطة للأصل :

و(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية بما يتفق مع تلك السوق النشطة .

و(٢) من المحتمل أن توجد مثل تلك السوق النشطة فى نهاية العمر

الافتراضى للأصل .

إعادة النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته :

٦٨ - يعاد النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته فى نهاية كل سنة مالية على الأقل .

فإذا اختلف العمر الافتراضى المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة بصورة مؤثرة ، يتم تغيير فترة الاستهلاك وفقًا لذلك . وإذا كان هناك تغيير جوهرى فى نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل ، يتم تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط الجديد . وتعامل تلك التغييرات على أنها تغييرات فى التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة ، والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية ، وذلك بتعديل قيمة الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية .

٦٩ - قد يتغير بمرور الوقت نمط تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل

غير ملموس . فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريق القسط المتناقص للاستهلاك تصبح أكثر ملاءمة من طريقة القسط الثابت .

٧٠ - بالإضافة إلى المتطلبات التالية المتضمنة فى معيار المحاسبة المصرى الخاص بالإنقاص فى قيم الأصول ، يجب على المنشأة تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصول غير الملموسة التالية فى نهاية كل سنة مالية على الأقل حتى إذا لم يكن هناك أى مؤشر يدل على انتقاص قيمة الأصل وهى :

(أ) الأصل غير الملموس الذى لم يطرح للاستخدام بعد .

(ب) الأصل غير الملموس الذى تم استهلاكه على مدار مدة تزيد عن عشرين عاماً من تاريخ بداية استخدامه .

ويحدد المبلغ القابل للاسترداد بموجب معيار المحاسبة المصرى الخاص بالإنقاص فى قيم الأصول كما يتم بالتبعية الاعتراف بالخسائر الناتجة عن نقص القيمة .
توقف استغلال الأصول والتصرف فيها :

٧١ - يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس ويستبعد من الميزانية عند التصرف فيه أو عندما يكون من غير المتوقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه مستقبلاً .

٧٢ - تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه على أساس الفرق بين صافى عائد التصرف والقيمة الدفترية للأصل ، وتدرج تلك الأرباح أو الخسائر فى قائمة الدخل .

الإفصاح :

عام :

٧٣ - يجب أن تفصح القوائم المالية عن ما يلى لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى :

(أ) الأعمار الافتراضية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة .

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة .

(ج) إجمالي القيمة الدفترية ومجموع الاستهلاك (متضمناً مجمع الخسائر الناتجة عن نقص القيمة) فى كل من بداية ونهاية الفترة .

(د) بند أو بنود قائمة الدخل الذى أدرج ضمنه استهلاك الأصول غير الملموسة .

(هـ) تسوية للقيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة موضحة :

- ١ - الإضافات للأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المتولدة داخلياً وإضافات الناتجة عند تجميع الأعمال .
 - ٢ - توقف استغلال الأصول والتصرف فيها .
 - ٣ - الخسائر الناتجة عن نقص القيمة التى تم الاعتراف بها فى قائمة الدخل خلال الفترة المحددة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى الخاص بالنقص فى قيم الأصول .
 - ٤ - ماتم رده لقائمة الدخل من الخسائر الناتجة عن نقص القيمة والتى كان قد سبق تحميلها على قوائم الدخل فى فترات سابقة بموجب معيار المحاسبة المصرى الخاص بالنقص فى قيم الأصول .
 - ٥ - الاستهلاك الذى تم الاعتراف به خلال الفترة .
 - ٦ - صافى فروق العملة الناتج عن ترجمة القوائم المالية لكيان أجنبى .
 - ٧ - التغييرات الأخرى فى القيم الدفترية خلال الفترة .
- وليس من المطلوب الإفصاح عن المعلومات المقارنة .
- ٧٤ - يجب أن تفصح القوائم المالية أيضاً عن مايلى :
- (أ) أسباب دحض الافتراض بأن العمر الافتراضى للأصل غير الملموس لن يتجاوز العشرين عاماً من تاريخ استخدام الأصل وذلك إذا ماتم استهلاك ذلك الأصل غير الملموس فى فترة تزيد عن عشرين عاماً . وعند إفصاح المنشأة عن هذه الأسباب ، تحدد المنشأة العامل (العوامل) التى لعبت دوراً مؤثراً فى تحديد العمر الافتراضى للأصل .
 - (ب) وصف للأصل غير الملموس وقيمه الدفترية وفترة الاستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا الأصل هاماً ومؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل .
 - (ج) التواجد الفعلى والقيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التى توجد قيود على حقوق ملكيتها وكذا القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للالتزامات .
 - (د) قيمة الارتباطات الخاصة باقتناء الأصول غير الملموسة .

نفقات البحوث والتطوير :

٧٥ - يجب أن تفصح القوائم المالية عن إجمالي المبالغ التي تم إنفاقها على البحوث والتطوير والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة .

٧٦ - تشمل نفقات البحوث والتطوير كل ما أنفق مباشرة على أنشطة البحوث والتطوير وكذا ما يمكن تحميله على هذه الأنشطة طبقاً لأسس مقبولة ومتسقة .

معلومات أخرى :

٧٧ - من المفضل ولكنه ليس من المطلوب أن تقدم المنشأة المعلومات التالية :

(أ) وصف أى أصل غير ملموس تم استهلاكه دفترياً ولا يزال مستخدماً .

(ب) وصف مختصر للأصول غير الملموسة الهامة نسبياً والتي تتحكم فيها المنشأة ولكن لم يتم الاعتراف بها كأصول لأنها لا تتفق مع مقياس الاعتراف بالأصول غير الملموسة كما ورد فى هذا المعيار أو لأنه قد تم اكتسابها أو إنتاجها قبل سريان هذا المعيار .

نصوص انتقالية :

٧٨ - يطبق هذا المعيار على المعاملات الناشئة خلال عام ٢٠٠٢ وتطبق النصوص

الانتقالية الموضحة بالجداول المرفقة على الأرصدة المدرجة بالقوائم المالية السابقة على أول يناير ٢٠٠٢

٧٩ - يعالج تأثير تطبيق هذا المعيار منذ تاريخ صدوره طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى

رقم (٥) الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية كتسوية إما للرصيد الافتتاحى للأرباح المحتجزة عن أقدم فترة تم تقديمها (معيار المحاسبة الدولى المصرى رقم (٥) - المعالجة القياسية) ، أو لصافى الأرباح والخسائر عن الفترة الحالية (معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) - المعالجة البديلة المسموح بها) .

٨٠ - يجب أن تفصح المنشأة ، فى القوائم المالية السنوية الأولى الصادرة طبقاً لهذا المعيار ،

عن النصوص الانتقالية التى تم إقرارها حيث تسمح تلك النصوص الانتقالية طبقاً لهذا المعيار بالإفصاح عنها .

٨١ - يلغى هذا المعيار معيار المحاسبة المصرى رقم (٦) الخاص بتكاليف

البحوث والتطوير .

	النصوص الانتقالية - الأصول غير المعمورة التي تم الاعتراف بها قبل أول يناير ٢٠٠٢
الملاحظات :	الظروف :
١ - يتم إعادة تويرب البند كجزء من الشهرة (أو الشهرة السالبة) الناتجة عن نفس طريقة الاقتناء .	١ - إذا تم الاعتراف ببند غير ملموس قبل أول يناير ٢٠٠٢ باعتباره أصلاً منفصلاً - سواء تم وصفه بأنه أصل غير ملموس أم لا - ولم يكن ذلك البند يتماشى مع تعريف الأصل غير الملموس ومع مقاييس الاعتراف المتعلقة به .
٢ - تتم تسوية الشهرة (أو الشهرة السالبة) والتي تم الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء ، بأثر رجعي كما لو كان البند متضمنًا دائمًا في الشهرة (أو الشهرة السالبة) التي تم الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء . وعلى سبيل المثال ، إذا تم الاعتراف بالشهرة باعتبارها أصل تم استهلاكه ، فيجب أن يتم حساب جميع الاستهلاك الذي كان سيتم الاعتراف به لو أن البند كان متضمنًا في الشهرة التي تم الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء . ويتم تعديل القيمة المدفوعة للشهرة تبعًا لذلك .	(أ) نشأ هذا البند عند تجميع الأعمال عن طريق الاقتناء .
يستهلك هذا الأصل خلال فترة لا تتجاوز ٣١ سبتمبر ٢٠٠٤	(ب) لم يتشأ البند عند تجميع الأعمال عن طريق الاقتناء (على سبيل المثال ، مصروفات التأسيس ، والتنفقات السابقة على بدء التشغيل ، المصروفات الإعلانية ، ... الخ) .
١ - يتم تصنيف الأصل كإصل غير ملموس . ويعتبر أنه قد تم تحديد التكلفة التي تم الاعتراف الأولى بها بالصورة الصحيحة .	٢ - إذا تم الاعتراف ببند غير ملموس باعتباره أصلاً منفصلاً - سواء تم وصفه بأنه أصل غير ملموس أم لا - وإذا كان البند يتماشى مع تعريف الأصل غير الملموس ومع مقاييس الاعتراف المتعلقة به .
٢ - يتم إعادة تقييم المبلغ المرسل للأصل بالتكلفة (أو المبلغ المعاد تقييمه بعد الاعتراف الأولى بالتكلفة) وذلك بعد خصم جميع الاستهلاك المحدث بموجب هذا المبدأ . إذا كان من المتعذر تحديد تكلفة الأصل غير الملموس فيجب عدم الاعتراف بالأصل وعدم إدراجه بالميزانية .	(أ) تم الاعتراف الأولى بالأصل بالتكلفة .
	(ب) تم الاعتراف الأولى بالأصل بمبلغ يختلف عن التكلفة .

	النصوص الانتقالية (تابع) - الاعتراف بالأصل غير الملموس
٣ - إذا كان اليند يتشتم مع تعريف الأصل غير الملموس ومع مقاييس الاعتراف المتعلقة به إلا أنه لم يسبق الاعتراف به كأصل من المفضل أن يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس ، وعندئذ يتبع ما يلي :	
١ - قياس المبلغ المرحل للأصل بالتكلفة (أو المبلغ المعاد تقييمه) بعد خصم مجموع الاستهلاك المعدد بموجب هذا المعيار .	(أ) تم شراء الأصل غير الملموس عند تجميع أعمال عن طريق الاقتناء وشكل جزءاً من الشهرة التي تم الاعتراف بها .
٢ - تعديل الشهرة التي تم الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء . بأثر رجعي ، كما لو أن الأصل غير الملموس لم يكن متضمناً في الشهرة التي تم الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء . وعلى سبيل المثال ، إذا تم الاعتراف بالشهرة كأصل تم استهلاكه ، فيجب أن يتم تقدير الأثر على مجموع الاستهلاك المتعلق بالشهرة لتمييز الأصل غير الملموس بصورة منفصلة وأن تتم تسوية المبلغ المرحل للشهرة وفقاً لذلك .	
لا يعترف بالأصل غير الملموس .	(ب) لم يتم شراء الأصل غير الملموس عند تجميع الأعمال عن طريق الاقتناء (على سبيل المثال مصروفات تصوير) .
بعد إثبات المبلغ المرحل للأصل غير الملموس كما لو أن مجموع الاستهلاك كان قد حسب منذ البداية وفقاً لهذا المعيار .	٤ - إذا كان الأصل غير الملموس لم يسبق استهلاكه .
لا يعدل المبلغ المرحل للأصل غير الملموس بسبب اختلاف قيمة مجموع الاستهلاك للسنوات السابقة ويكتفى باستهلاك رصيد الأصل غير الملموس على الفترة المتبقية من عمره الافتراضي وفقاً لهذا المعيار (وبصالح التغيير على أنه تغيير في التقديرات المحاسبية) .	٥ - إذا كان الأصل غير الملموس قد سبق حساب استهلاك له ولكن مجموع الاستهلاك المحسوب يختلف عن ذلك المجمع الذي يحسب وفقاً لهذا المعيار إما بسبب اختلاف العمر الافتراضي للأصل غير الملموس أو بسبب اختلاف طريقة الاستهلاك .