الأمم المتحدة

TD

مؤتمر الأمم المتحدة
للتجارة والتنمية

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2
9 August 2002

ARABIC
Original: ENGLISH

مجلس التجارة والتنمية

لجنـــة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايـــا
المالية المتصلة بذلك

فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني
بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

جنيف، ٢٥-٢٧ أيلول/سبتمبر ٢٠٠٢

البند ٤ من جدول الأعمال المؤقت

المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم*

تقرير فريق الخبراء الاستشاري المخصص المعني بالمحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

* تأخـــر إصدار هذه الوثيقة بسبب ظهور حاجة لإجراء مزيد من المشاورات مع أعضاء الأفرقة الاستشارية المخصصة.

(A) GE.02-51475 290902 021002

المحتويات

الصفحة

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٢: *TD/B/COM.2/ISAR/16*

مقدمة ٥

المبدأ التوجيهي

١ عرض البيانات المالية..... ١٣

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٢: *TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1*

المبدأ التوجيهي

٢ بيانات التدفقات النقدية .....

٣ الممتلكات والمنشآت والمعدات .....

٤ الإيجارات.....

٥ الأصول غير المادية.....

٦ المخزونات.....

٧ المنح الحكومية .....

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٢: *TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2*

المبدأ التوجيهي

٨ المخصصات الاحتياطية ٤

٩ الإيرادات..... ٨

١٠ تكاليف الاقتراض..... ١١

١١ ضرائب الدخل ١٣

المحتويات (تابع)

الصفحة

١٢ سياسات المحاسبة ١٤

١٣ أسعار الصرف..... ١٧

١٤ التطورات بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية العمومية..... ١٨

١٥ الكشف عن بيانات الشركاء ٢٠

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٣: *TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3*

التذييل

١ التعاريف .....

٢ الأمثلة .....

٣ المصادر المرجعية .....

٤ أعضاء الفريق الاستشاري المخصص .....

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٣: *TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4*

أولاً - إطار المحاسبة والإبلاغ .....

ثانياً - المتطلبات الأساسية .....

ثالثاً - البيانات المالية النموذجية .....

المرفق

١ بيان الدخل النموذجي.....

٢ بيان الدخل النموذجي (مثال) .....

٣ بيان الميزانية العمومية النموذجي (مثال) .....

ثانياً -

ثالثاً -

المبدأ التوجيهي ٨ – المخصصات الاحتياطية

٨-١ ينبغي تسجيل المخصصات الاحتياطية عندما:

(أ) يكون لدى المؤسسة التزام قائم (قانوني أو ضمني) ناجم عن وقوع حدث اقتصادي سابق، باستثناء الأحداث الاقتصادية الناجمة عن عقود تنفيذية، وفيما عدا الحالات التي تكون فيها هذه العقود مكلفة؛

(ب) يكون من المحتمل أن تتطلب تسوية الالتزام تدفق موارد من المؤسسة تتضمن فوائد اقتصادية؛

(ج) يكون بالإمكان إجراء تقييم موثوق لمبلغ الالتزام.

وفي حالة عدم الوفاء بهذه الشروط، لا يجوز تسجيل أي مبلغ احتياطي.

تدفقات الموارد المحتملة إلى الخارج، التي تنطوي على فوائد اقتصادية

٨-٢ لكي تفي الخصوم بشروط التسجيل، يجب ألا يكون هناك فحسب التزام جارٍ، بل ينبغي أن يكون هناك أيضاً احتمال لتدفق موارد نحو الخارج تتضمن فوائد اقتصادية لتسوية ذلك الالتزام. ولأغراض هذا المبدأ التوجيهي، يعتبر أي تدفق للموارد نحو الخارج أو أي حدث اقتصادي أمراً محتملاً إذا كان من الأرجح وقوع ذلك الحدث (أي أن يكون احتمال وقوع الحدث الاقتصادي أكبر من احتمال عدم وقوعه). وفي الحالات التي لا يكون فيها من المحتمل وجود التزام جارٍ، تكشف المؤسسة عن الخصوم الاحتمالية، ما لم يكن احتمال وقوع تدفقات الموارد إلى الخارج تنطوي على فوائد اقتصادية، احتمالاً بعيداً (انظر الفقرة ٨-١٩).

تقدير موثوق للالتزام

٨-٣ إن الاستعانة بالتقديرات جزء أساسي لإعداد البيانات المالية وهو أمر لا يقوّض إمكانية التعويل عليها. ويصدق ذلك بصورة خاصة في حالة المخصصات الاحتياطية، التي تكون بطبيعتها غير أكيدة أكثر من معظم البنود الأخرى في الميزانية العمومية. وباستثناء الحالات النادرة للغاية، يكون بإمكان أية مؤسسة أن تُحدد طائفة من النتائج الممكنة وبالتالي تكون قادرة على إجراء تقييم للالتزام يمكن التعويل عليه بما يكفي لاستخدامه في تسجيل المخصص الاحتياطي.

الخصوم الاحتمالية

٨-٤ يتعين على المؤسسة عدم تسجيل *الخصوم الاحتمالية*.

٨-٥ يتم الكشف عن الخصوم الاحتمالية، على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٨-١٩، ما لم يكن احتمال وقوع تدفقات للموارد نحو الخارج تنطوي على فوائد اقتصادية، احتمالاً بعيداً.

الأصول الاحتمالية

٨-٦ يتعين على المؤسسة ألا تسجل *الأصول الاحتمالية*.

٨-٧ لا تسجَّل في البيانات المالية الأصول الاحتمالية، لأن ذلك قد يؤدي إلى تسجيل دخل قد لا يتحقق مطلقاً. بيد أن هذه الأصول لا تُعتبر أصولاً احتمالية، عندما يكون تحقيق الدخل أكيداً بالفعل، وعندئذ يكون تسجيله أمراً مناسباً.

٨-٨ يتم الكشف عن الأصول الاحتمالية، على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٨-٢٠، عندما تكون تدفقات الفوائد الاقتصادية محتملة.

القياس

٨-٩ إن المبلغ الذي يسجّل كمخصص احتياطي هو بمثابة أفضل تقدير للنفقات اللازمة لتسوية الالتزام الجاري في تاريخ الميزانية العمومية.

المخاطر وأوجه عدم اليقين

٨-١٠ إن المخاطر تصف تفاوت النتائج. فقد يؤدي التكييف مع المخاطر إلى زيادة المبلغ الذي يتم عنده قياس الخصوم. وينبغي توخي الحيطة عند اتخاذ قرارات في ظل ظروف تنتابها الشكوك، لكي لا يتم المبالغة في تقدير قيمة الأصول، أو التقليل من قيمة النفقات أو الخصوم. ومع ذلك، فإن عدم اليقين لا يبرر إنشاء مخصصات احتياطية مفرطة أو المبالغة في الخصوم عمداً. فمثلاً، إذا تم توخي الحيطة عند تقدير إسقاطات تكاليف نتائج سلبية بوجه الخصوص، فعندئذ لا يتم معالجة هذه النتائج عمداً كنتائج يُحتمل وقوعها أكثر مما هو الحال في الواقع. فالحيطة لازمة لتجنب الازدواجية في التكيف مع المخاطر وحالات عدم اليقين مع ما يترتب على ذلك من المبالغة في تقدير المخصصات الاحتياطية.

٨-١١ ينبغي مراعاة المخاطر وأوجه عدم اليقين التي تحيط بالتأكيد بالعديد من الأحداث والظروف، في التوصل إلى أفضل تقدير للمخصصات الاحتياطية.

٨-١٢ حيثما يكون من المتوقع من طرف آخر أن يقوم بتسديد بعض النفقات اللازمة لتسوية جزء من المخصصات الاحتياطية، أو كلها، ينبغي تسجيل تسديد هذا المبلغ فقط عندما يكون من المؤكد عملياً تلقي هذا المبلغ إذا وفت المؤسسة بالتزامها، وفي هذه الحالة فقط. وينبغي معاملة المبلغ الذي يتم تسديده، كأصول منفصلة. وينبغي ألا يتجاوز المبلغ المسجل للتسديد، المخصص الاحتياطي. وينبغي، عند قياس المخصصات الاحتياطية، ألا تؤخذ في الحسبان المكاسب المتحققة من التصرف بالأصول في شكل يمكن توقعه.

٨-١٣ يجوز، في بيان الدخل، عرض النفقات المتعلقة بالمخصصات الاحتياطية، بعد طرح المبلغ المسجل المخصص للتسديد.

٨-١٤ وينبغي مراجعة المخصصات الاحتياطية في تاريخ كل ميزانية عمومية وتكييفها لكي تعكس أفضل التقديرات الحالية. وينبغي قلب اتجاه المخصصات الاحتياطية إذا لم تعد من المحتمل أن تتطلب تسوية الالتزام تدفق موارد نحو الخارج تنطوي على فوائد اقتصادية.

٨-١٥ ينبغي أن يقتصر استخدام المخصص الاحتياطي على النفقات التي تم تسجيل المخصص الاحتياطي لها أصلاً.

٨-١٦ ينبغي عدم تسجيل المخصصات الاحتياطية لخسائر تشغيلية تحدث في المستقبل.

٨-١٧ إذا كان للمؤسسة عقد مكلف، فإنه ينبغي تسجيل الالتزام الحالي بموجب العقد وقياسه كمخصص احتياطي.

الكشف عن العمليات

٨-١٨ فيما يتعلق بكل فئة من فئات المخصصات الاحتياطية، يتعين على المؤسسة أن تكشف عما يلي:

(أ) المبلغ المحمول في بداية الفترة ونهايتها؛

(ب) وصف موجز لطبيعة الالتزام والوقت المتوقع لأية تدفقات نحو الخارج للفوائد الاقتصادية الناجمة عنه.

٨-١٩ ما لم يكن احتمال حدوث أي تدفق للأموال نحو الخارج لأغراض الدفع احتمالاً بعيداً، يتعين على المؤسسة أن تقدم وصفاً موجزاً لطبيعة كل فئة من الخصوم الاحتمالية في تاريخ الميزانية العمومية، وان تقدم، عندما يكون ذلك عملياً، تقديرات للآثار المالية لتلك الخصوم يتم قياسها بموجب الفقرتين ٨-٩ و٨-١٠.

٨-٢٠ عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية نحو الداخل محتملاً، يتعين على المؤسسة أن تصدر وصفاً موجزاً لطبيعة الأصول الاحتمالية في تاريخ الميزانية العمومية، وأن تقدم، عندما يكون ذلك عملياً، تقديرات للآثار المترتبة على ذلك، يتم قياسها باستخدام المبادئ المنصوص عليها بالنسبة للمخصصات الاحتياطية، في الفقرتين ٨-٩ و٨-١٠.

٨-٢١ عـــندما لا يتم الكشف عن أي من المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٨-١٩ و٨-٢٠ لأن ذلك غير عملي، فينبغي ذكر ذلك.

٨-٢٢ في حـــالات نـــادرة للغاية، يمكن توقّع أن يؤدي الكشف عن بعض أو جميع المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من ٨-١٨ إلى ٨-٢٠، إلى التأثير بصورة خطيرة على مركز المؤسسة في نزاع لها مع أطراف أخرى عن موضوع المخصصات الاحتياطية، والخصوم الاحتمالية أو الأصول الاحتمالية. وفي مثل هذه الحالات، يتعين على المؤسســـة ألا تكشـــف عن المعلومات بل أن تكشف عن الطبيعة العامة للنزاع، وأن تشير إلى عدم الإفصاح عن المعلومات وسبب ذلك.

٨-٢٣ ترد في الجزء ألف من التذييل ٢ أمثلة محاسبية تتعلق بالمخصصات الاحتياطية.

المبدأ التوجيهي ٩ – الإيرادات

قياس الإيرادات

٩-١ ينبغي قياس الإيرادات بالاستناد إلى قيمة عادلة للمبلغ المقبوض أو المستحق القبض.

بيع السلع

٩-٢ ينبغي تسجيل الإيرادات المتحصِّلة من بيع السلع عند الوفاء بجميع الشروط التالية:

(أ) تكون المؤسسة قد حوَّلت إلى المشتري المخاطر والمكافآت الهامة المترتبة على ملكية السلع؛

(ب) تتوقف المؤسسة عن الاضطلاع بالأنشطة الإدارية المرتبطة عادة بالملكية، وتتوقف أيضاً عن التحكم الفعلي بالسلع المباعة؛

(ج) يكون بالإمكان قياس حجم الإيرادات، بصورة موثوقة؛

(د) يكون من المحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة؛

(هـ) يكون بالإمكان قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يتعلق بالصفقة، بصورة موثوقة.

تقديم الخدمات

٩-٣ عندما يكون بالإمكان تقدير نتيجة صفقة ما تتعلق بتقديم الخدمات، تقديراً موثوقاً، ينبغي تسجيل الإيرادات المرتبطة بالصفقة بالإشارة إلى مرحلة إنجازها في تاريخ الميزانية العمومية. ويمكن تقدير نتيجة الصفقة، بصورة موثوقة، عندما تستوفى جميع الشروط التالية:

(أ) عندما يكون بالإمكان قياس مبلغ الإيرادات، بصورة موثوقة؛

(ب) عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة، إلى المؤسسة؛

(ج) عندما يكون بالإمكان قياس مرحلة إنجاز الصفقة في تاريخ الميزانية العمومية ، بصورة موثوقة؛

(د) عندما يكون بالإمكان قياس التكاليف المتكبدة فيما يتصل بإبرام الصفقة وتكاليف إنجازها، بصورة موثوقة.

٩-٤ عندما يتعذر تقدير نتيجة الصفقة المرتبطة بتقديم الخدمات بصورة موثوقة، ويتعين تسجيل الإيرادات إلا بمقدار النفقات المسجّلة القابلة للاسترداد.

٩-٥ تشمل السلعُ السلعَ التي تنتجها المؤسسة لأغراض البيع والسلع التي يتم شراؤها لإعادة بيعها، مثل السلع التي يشتريها البائع بالتجزئة، أو الأراضي، وغيرها من الممتلكات التي يُحتفظ بها لإعادة بيعها.

٩-٦ تقديم الخدمات يشمل، في الأحوال العادية، قيام المؤسسة خلال فترة زمنية متفق عليها بأداء مهمة يتم الاتفاق عليها بموجب عقد. ويجوز تقديم الخدمات خلال فترة زمنية وحيدة أو خلال أكثر من فترة واحدة. وتتعلق بعض العقود المبرمة لتقديم الخدمات مباشرة بعقود *البناء* - مثل العقود المتعلقة بتقديم خدمات مديري المشاريع والمهندسين المعماريين.

٩-٧ لا تشمل الإيرادات إلا التدفقات الضخمة الواردة إلى المؤسسة في شكل منافع اقتصادية تقبضها المؤسسة أو تكون مستحقة القبض في حسابها. وليست المبالغ المقبوضة بالنيابة عن أطراف ثالثة مثل ضرائب المبيعات، وضرائب السلع والخدمات وضرائب القيمة المضافة، منافع اقتصادية تتدفق إلى المؤسسة، وبالتالي فهي لا تؤدي إلى زيادة في الأسهم. ولذلك، فإنها تُستثنى من الإيرادات. وبالمثل، تتضمن التدفقات الضخمة للمنافع الاقتصادية، في أي علاقة بين الوكالات، مبالغ يتم تحصيلها لصالح رأس المال ولا تنجم عنها زيادة في أسهم المؤسسة. وليست المبالغ المتحصلة لصالح رأس المال إيراد. وبدلاً من ذلك، فإن الإيراد هو مقدار العمولة.

الفوائد والأتاوات وأرباح الأسهم

٩-٨ ينبغي تسجيل الإيرادات الناجمة عن استخدام الغير لأصول المؤسسة التي تعود بالفوائد والأتاوات وأرباح الأسهم، بالاستناد إلى الأسس المشار إليها في الفقرة ٩-٨، عندما:

(أ) يكون من المحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة؛

(ب) يكون بالإمكان قياس حجم الإيرادات بصورة موثوقة.

٩-٩ ينبغي تسجيل الإيرادات بالاستناد إلى الأسس التالية:

(أ) ينبغي تسجيل الفوائد بالاستناد إلى نسبة زمنية؛

(ب) ينبغي تسجيل الأتاوات على أساس المتحقق وفقاً لجوهر الاتفاق ذي الصلة؛

(ج) ينبغي تسجيل أرباح الأسهم عندما يثبت حق صاحب الأسهم في قبض الأرباح.

٩-١٠ لا تسجَّل الإيرادات إلا عندما يكون من المتوقع أن تتدفق إلى المؤسسة المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة. ومع ذلك، وعندما تظهر شكوك بشأن القدرة على تحصيل مبلغ تم إدراجه بالفعل في الإيرادات، يتم تسجيل المبلغ غير القابل للتحصيل، أو المبلغ الذي لم يعد من المحتمل تحصيله، على أنه نفقات لا على أنه تسوية لمقدار الإيرادات الذي تم تسجيله أصلاً. وترد في الجزء باء من التذييل ٢ بعض الأمثلة عن مسائل تتعلق بتسجيل الإيرادات.

الكشف عن المعلومات

٩-١١ يتعين على المؤسسة أن تكشف عما يلي:

(أ) سياسات المحاسبة التي تعتمدها لتسجيل الإيرادات، بما في ذلك الطرائق المعتمدة لتحديد مرحلة إنجاز الصفقات المتعلقة بتقديم الخدمات؛

(ب) مبلغ كل فئة هامة من الإيرادات التي يتم تسجيلها خلال فترة ما، بما في ذلك الإيرادات الناجمة عما يلي:

`١` بيع السلع؛

`٢` تقديم الخدمات؛

`٣` الفوائد؛

`٤` الأتاوات؛

`٥` أرباح الأسهم؛

(ج) مبلغ الإيرادات الناجم عن تبادل السلع أو الخدمات المدرجة في كل فئة هامة من فئات الإيرادات.

المبدأ التوجيهي ١٠- تكاليف الاقتراض

١٠-١ يمكن أن تتضمن *تكاليف الاقتراض* ما يلي:

(أ) فوائد السحب على المكشوف والقروض القصيرة والطويلة الأجل؛

(ب) استهلاك التكاليف التكميلية المتكبدة فيما يتعلق بترتيبات الاقتراض؛

(ج) رسوم التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلية؛

(د) *الفوارق في أسعار الصرف* الناجمة عن الاقتراض *بالعملات الأجنبية* بقدر ما تُعتبر أنها تسوية لتكاليف الفوائد.

تكاليف الاقتراض: المعاملة المعيارية

١٠-٢ ينبغي تسجيل تكاليف الاقتراض كنفقات أثناء فترة تكبدها.

تكاليف الاقتراض: المعاملة البديلة المسموح بها

التسجيل

١٠-٣ ينبغي تسجيل تكاليف الاقتراض بوصفها نفقات أثناء فترة تكبدها، باستثناء الحالة التي يتم فيها تحويلها إلى رؤوس أموال وفقاً للفقرة ١٠-٤.

١٠-٤ ينبغي تحويل تكاليف الاقتراض التي تُعزى مباشرة إلى شراء أو بناء أو إنتاج *أصول مستوفية للشروط*، إلى رؤوس أموال كجزء من تكلفة هذه الأصول. وينبغي، وفقاً لهذا المبدأ التوجيهي، تحديد مقدار تكاليف الاقتراض المستوفية للشروط للتحويل إلى رؤوس أموال.

١٠-٥ ومن أمثلة الأصول المستوفية لشروط المخزونات التي تحتاج إلى فترة زمنية طويلة لكي تصل إلى وضع يمكن عنده بيعها، ومعامل التصنيع، ومنشآت توليد الطاقة، والممتلكات الاستثمارية. وليست الاستثمارات الأخرى، والمخزونات التي يتم تصنيعها بصورة روتينية أو إنتاجها بطريقة أخرى وبكميات كبيرة على أساس متكرر خلال فترة زمنية قصيرة، أصولاً مستوفية للشروط. كما أن الأصول الجاهزة للاستخدام للغرض المراد منها أو لبيعها عند الحصول عليها، لا تعتبر أصولاً مستوفية للشروط.

تكاليف الاقتراض المؤهلة لأن تصبح رؤوس أموال

١٠-٦ بقدر ما يتم اقتراض الأموال بالتحديد لغرض الحصول على أصول مستوفية للشروط، ينبغي تحديد حجم تكاليف الاقتراض المؤهلة لأن تصبح رؤوس أموال لتلك الأصول على أنها تكاليف اقتراض فعلية يتم تكبدها للحصول على ذلك الاقتراض خلال الفترة، مطروحاً منها أي دخل استثماري يتأتى من الاستثمار المؤقت لتلك القروض.

١٠-٧ بقدر ما يتم بوجه عام اقتراض الأموال واستخدامها لأغراض الحصول على أصول مستوفية للشروط، ينبغي تحديد تكاليف الاقتراض المؤهلة لأن تصبح رؤوس أموال، من خلال تطبيق مقدار رسملة على نفقات تلك الأصول. وينبغي أن يكون معدل الرسملة هو المعدل المرجح لتكاليف الاقتراض الذي يمكن تطبيقه على قروض المؤسسة غير المسددة خلال الفترة، لا القروض المقدمة بالتحديد لغرض الحصول على أصول مستوفية للشروط. وينبغي ألا يتجاوز مبلغ تكاليف الاقتراض، الذي تتم رسملته أثناء فترة ما، مبلغ تكاليف الاقتراض المتكبدة خلال تلك الفترة.

١٠-٨ يجب أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصول المستوفية للشروط عندما:

(أ) يتم تكبد نفقات الأصول؛

(ب) يتم تكبد تكاليف الاقتراض؛

(ج) تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصول لاستخدامها للغرض المراد منها أو لبيعها جارية.

١٠-٩ ينبغي وقف رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الزمنية المطوَّلة التي يتوقف خلالها تنمية الأصول.

١٠-١٠ ينبغي وقف رسملة تكاليف الاقتراض عندما يتم بصورة جوهرية إنجاز جميع الأنشطة اللازمة لإعداد الأصول المستوفية للشروط لاستخدامها في الغرض المحدد لها أو بيعها.

١٠-١١ عندما يتم من بعض النواحي إنجاز الأصول المستوفية للشروط، وعندما يصبح كل جزء منها قابلاً للاستخدام أثناء مواصلة إنجاز أجزاء أخرى، ينبغي أن توقف رسملة تكاليف الاقتراض عندما يتم جوهرياً إنجاز جميع الأنشطة اللازمة لإعداد ذلك الجزء للغرض المراد منه أو لبيعه.

الكشف عن المعلومات

١٠-١٢ ينبغي أن تكشف البيانات المالية عما يلي:

(أ) سياسة المحاسبة التي تعتمدها المؤسسة بالنسبة لتكاليف الاقتراض؛

(ب) مقدار تكاليف الاقتراض المحوّلة إلى رؤوس أموال خلال الفترة؛

(ج) مقدار الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة.

المبدأ التوجيهي ١١- ضرائب الدخل

الضريبة الجارية

١١-١ تقيد الضريبة الجارية للفترتين الماليتين الحالية والماضية في قائمة الخصوم ما لم تُدفع. ومتى تجاوز المبلغ الذي سبق تسديده فيما يتعلق بالفترتين الماليتين الحالية والماضية يتجاوز المبلغ المستحق في تلك الفترتين، لزم تقييد الفائض ضمن الأصول.

١١-٢ ويقيّد العائد المتعلق بخسارة ضريبية يمكن حسمها من دخل سابق لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة ضمن الأصول.

١١-٣ وتقاس الخصوم (الأصول) الضريبية الجارية في الفترتين الماليتين الحالية والماضية على أساس المبلغ المرتقب تسديده إلى (استرداده من) السلطات الضريبية باستعمال المعدلات الضريبية (والقوانين الضريبية) المعمول بها أو شبه المعتمدة في تاريخ بيان الميزانية العمومية.

١١-٤ ويجوز تقييد الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة إن رغبت المؤسسة في ذلك.

بيان الدخل

١١-٥ تقيد الضريبة الجارية كدخل أو نفقة وتدرج في صافي أرباح الفترة أو خسائرها، إلا أن تتأتى الضريبة من صفقة أو حدث مقيد في غير بيان الدخل.

١١-٦ وتقيد الضريبة الجارية مباشرة في الجانب المدين أو الدائن من حساب رأس المال إذا كانت الضريبة تتعلق ببنود قيدت مباشرة في الجانب الدائن أو المدين من حساب رأس المال، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة.

طريقة العرض

١١-٧ تُفصل الأصول الضريبية والخصوم الضريبية عن غيرها من الأصول والخصوم في الميزانية. وتُميَّز الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة، إن قُيدت، عن الأصول والخصوم الضريبية الجارية.

١١-٨ ومتى ميزت المؤسسة بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية في بياناتها المالية، وقررت تسجيل الضرائب المؤجلة، لم يجز لها تصنيف الأصول (الخصوم) الضريبية المؤجلة كأصول (خصوم) جارية.

١١-٩ ويجب على المؤسسة أن تعاوض بين الأصول الضريبية الجارية والخصوم الضريبية الجارية شريطة تحقق ما يلي:

(أ) أن يكون لها حق نافذ قانوناً في معاوضة المبالغ المقيدة؛

(ب) أن تسعى إما إلى تسوية المبلغ على أساس صاف وإما تحويل الأصل إلى نقود وتسوية الالتزام في ذات الوقت.

الكشف عن المعلومات

١١-١٠ يجب الكشف عن أهم عناصر النفقة الضريبية (الدخل الضريبي) بصورة منفصلة.

المبدأ التوجيهي ١٢- سياسات المحاسبة

١٢-١ على الإدارة أن تختار سياسات المحاسبة للمؤسسة وتطبقها بحيث تتقيد البيانات المالية بالقواعد المنصوص عليها في المبادئ التوجيهية للمحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم. ومتى لم تكن ثمة قواعد محددة، وجب على الإدارة أن تسترشد بدورها بما يلي:

(أ) التقيد الكامل بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي؛

(ب) التفسيرات؛

(ج) التذييلات المرفقة بالمعايير؛

(د) التوجيهات الخاصة بالتنفيذ؛

(هـ) التعاريف ومعايير التسجيل ومفاهيم القياس المبينة في الإطار المفاهيمي؛

(و) تصريحات سائر هيئات تحديد المعايير التي تستعمل إطاراً مفاهيمياً مشابهاً بغرض وضع المعايير المحاسبية؛ والوثائق المحاسبية الأخرى؛ والممارسات المعمول بها في الصناعة، على أن يتسق ذلك مع البنود من (أ) إلى (و) أعلاه.

ويجب على الإدارة أن تستعين بحصافتها لوضع سياسة محاسبة تقدم معلومات تفيد المستثمرين والدائنين وتكون موثوقة بطبيعتها.

وعندما تبني الإدارة سياستها المحاسبية على المعايير الدولية للإبلاغ المالي، يجب أن تسترشد باحتياجات المستعملين لدى الكشف عن المعلومات. وفي هذه الحالة، لا تكون المؤسسة مضطرة إلى التقيد بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي تقيداً تاماً وإنما تستمر في الإشارة إلى أنها تتقيد بالمبادئ التوجيهية في المذكرة التي توضح سياساتها المحاسبية.

١٢-٢ وعلى المؤسسة أن تختار سياساتها المحاسبية وتطبقها في فترة من الفترات بحيث تنسجم مع عمليات مشابهة وغيرها من الأحداث والظروف المشابهة، إلا أن يقتضي المبدأ التوجيهي أو يسمح صراحة، في أحكام أخرى، بتصنيفٍ للقيود قد تتناسب معه سياسات محاسبة مختلفة.

١٢-٣ ويجب عدم إدخال أي تغيير على سياسة المحاسبة، إلا أن يقتضي المبدأ التوجيهي ذلك أو يترتب عليه عرضٌ أكثر وجاهة وموثوقية في البيانات المالية لآثار الصفقات أو غيرها من الأحداث على الوضع المالي للمؤسسة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

١٢-٤ ولا يعدّ الأمران التاليان تغييرين في سياسات المحاسبة:

(أ) اعتماد سياسة محاسبة بالنسبة للصفقات أو غيرها من الأحداث التي تختلف في جوهرها عن تلك التي تمت سابقاً؛

(ب) اعتماد سياسة محاسبة جديدة بالنسبة للصفقات أو غيرها من الأحداث التي لم تقع سابقاً أو أنها كانت غير ذات بال.

١٢-٥ ويجب تسجيل أي تغيير في سياسة المحاسبة تبعاً لأي تعديل في المبدأ التوجيهي طبقاً للأحكام الانتقالية التي تصدر مع المبدأ التوجيهي، إن صدرت.

١٢-٦ وحيثما كان لإدخال تغيير على المبدأ التوجيهي أثر ملحوظ على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة معروضة، تعين على المؤسسة كشف ما يلي:

(أ) أن التغيير في سياسة المحاسبة قد أدخل طبقاً للتغيير في المبدأ التوجيهي مع عرض لتلك الأحكام؛

(ب) مبلغ التسوية للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة؛

(ج) مبلغ التسوية المتعلق بالفترات التي تسبق الفترات الواردة في المعلومات المقارنة؛

(د) أن المعلومات المقارنة قد أعيدت صياغتها أو أنه لم يُعمد إلى إعادة الصياغة لفترة سابقة معينة لأن ذلك يقتضي تحمل تكاليف وبذل جهود لا لزوم لها.

١٢-٧ ويجب تطبيق التغيير في سياسة المحاسبة بأثر رجعي غير التغيير الذي صدر به تكليف بموجب الفقرة ١٢-٥. ويجب تسوية الرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة بالنسبة إلى الفترة السابقة المعروضة الأسبق والمبالغ الأخرى المقارنة المكشوف عنها لكل فترة سابقة معروضة، حيثما انطبق ذلك، وكأن سياسة المحاسبة الجديدة قد كانت دائماً نافذة.

١٢-٨ ومتى كانت إعادة صياغة المعلومات المقارنة المعروضة لفترة سابقة معينة تقتضي تحمل تكاليف وبذل جهود لا لزوم لها، لم تحتج تلك المعلومات إلى إعادة صياغة. ومتى لم تُعَدْ صياغة المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة، لزم تطبيق سياسة المحاسبة الجديدة على رصيدي الأصول والخصوم في بداية الفترة اللاحقة ووجب إجراء تسوية متناسبة على الرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة للفترة اللاحقة.

١٢-٩ ومتى كان لإدخال تغيير على السياسة المحاسبية تأثير في الفترة الحالية أو أي فترة سابقة معروضة، أو قد يكون له تأثير في الفترات اللاحقة، وجب على المؤسسة أن تكشف عما يلي:

(أ) أسباب التغيير؛

(ب) مبلغ التسوية للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة؛

(ج) مبلغ التسوية المتعلق بالفترات السابقة للفترات المعروضة؛

(د) أن المعلومات المقارنة قد أعيدت صياغتها أو أن إعادة الصياغة لفترة سابقة معينة لم تُجر لأنها تقتضي تحمل تكاليف وبذل جهود لا لزوم لها.

التغيّرات في التقديرات المحاسبية

١٢-١٠ يسجَّل أثر التغير في التقديرات المحاسبية مسبقاً بإدراجه في حساب الربح أو الخسارة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) الفترة التي أدخل فيها التغيير إذا كان يؤثر في تلك الفترة وحدها؛ أو

(ب) الفترة التي أدخل فيها التغيير والفترات اللاحقة إذا كان التغيير يؤثر في كل منها.

١٢-١١ ويجب الكشف عن طبيعة ومقدار التغيير في التقدير المحاسبي الذي يؤثر في الفترة الحالية أو من المتوقع أن يكون له تأثير في الفترات اللاحقة.

الأخطاء

١٢-١٢ يسجل مبلغ تصحيح خطأ أساسي بأثر رجعي. ويصوّب الخطأ على النحو التالي:

(أ) إما إعادة حساب المبالغ المقارنة للفترات السابقة التي وقع فيها الخطأ؛ وإما

(ب) إعادة حساب الرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة لتلك الفترة بحيث تعرض البيانات المالية وكأن الخطأ لم يقع قط، إذا كان الخطأ قد وقع قبل الفترة المعروضة الأسبق.

١٢-١٣ ومتى كانت إعادة صياغة المعلومات تقتضي تحمل تكاليف وبذل جهود لا لزوم لها، لم تكن ثمة من ضرورة إلى إعادة صياغة المعلومات المقارنة المعروضة لفترة سابقة معينة. ومتى لم تجر أي إعادة صياغة للأرقام المقارنة، لزم إعادة حساب الرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة للفترة اللاحقة لأخذ الأثر التراكمي للخطأ في الحسبان قبل بداية تلك الفترة.

الكشف عن المعلومات

١٢-٤ على المؤسسة أن تكشف عما يلي:

(أ) طبيعة الخطأ؛

(ب) مبلغ التصحيح لكل فترة سابقة معروضة.

المبدأ التوجيهي ١٣- أسعار الصرف

التعامل بالعملات الأجنبية

١٣-١ يقـــيَّد كل تعامل بالعملات الأجنبية، عندما يتعلق الأمر بالتسجيل الأولي في عملة الإبلاغ، بتطبيق سعر الصرف بين عملة الإبلاغ والعملة الأجنبية، المعمول به في تاريخ المعاملة، على مبلغ العملة الأجنبية.

١٣-٢ ويجب القيام بما يلي في تاريخ كل بيان للميزانية العمومية:

(أ) التبليغ عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستعمال سعر الإقفال؛

(ب) التبلـــيغ عـــن البنود غير النقدية المسجلة بحسب تكلفتها الأصلية وبعملة أجنبية باستعمال سعر الصرف في وقت المعاملة؛

(ج) التبليغ عن البنود غير النقدية المسجلة بحسب القيمة العادلة وبعملة أجنبية باستعمال سعر الصرف الذي كان سائداً لدى تحديد القيم.

١٣-٣ وتقـــيّد الفـــروق في سعر الصرف، التي تقع عند تسوية البنود النقدية أو عند التبليغ عن البنود النقدية للمؤسســـة بأسعار تختلف عن الأسعار التي سجلت بها في أول الأمر خلال الفترة أو أبلغ عنها في البيانات المالية السابقة، على أساس أنها عائدات أو نفقات في الفترة التي نشأت فيها.

الكشف عن المعلومات

١٣-٤ على المؤسسة أن تكشف عما يلي:

(أ) مبلغ الفروق في سعر الصرف المدرّج في الربح الصافي أو الخسارة الصافية للفترة؛

(ب) مبلغ الفروق في سعر الصرف التي تنشأ خلال الفترة، الذي يُدرج في المبلغ المحمول لبند في الأصول.

١٣-٥ وعـــندما تختلف عملة الإبلاغ عن عملة البلد الذي تقيم فيه المؤسسة، يجب الكشف عن سبب استعمال عملة مختلفة. ويجب أيضاً الكشف عن سبب أي تغير في عملة الإبلاغ.

المبدأ التوجيهي ١٤- التطورات بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية العمومية

١٤-١ على المؤسسة أن تسوي المبالغ المقيدة في بياناتها المالية لتجسد الأحداث التي تفضي إلى تسوية بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية العمومية.

١٤-٢ وفيما يلي أمثلة على الأحداث التي تفضي إلى *تسوية بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية العمومية* والتي تقتضي من مؤسسة من المؤسسات تسوية المبالغ المقيدة في بياناتها المالية أو تقييد البنود التي لم تقيد سابقاً:

(أ) إنهاء دعوى قضائية بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية لأنه لما كانت هذه الدعوى تؤكد أن المؤسسة كان لها التزام في تاريخ إصدار بيان الميزانية، فإن ذلك يتطلب من المؤسسة تسوية حكم من الأحكام سبق أن قيد، أو تقيد حكماً من الأحكام بدلاً من مجرد الكشف عن بند يحتمل تقييده في الخصوم؛

(ب) تَلقّي معلومات بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية تشير إلى أن أصلاً من الأصول قد انتقصت قيمته في تاريخ الميزانية أو أنه يجب تسوية مبلغ إحدى الخسارات سبق تقييدها بسبب انتقاص قيمة ذلك الأصل، في الحالات التالية على سبيل المثال:

`١` عندما يفلس أحد الزبائن بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية، فإن ذلك يؤكد عادة أن خسارة ما قد تُكبدت في تاريخ الميزانية في حساب العمليات التجارية المدينة وأن على المؤسسة تسوية القيمة المحاسبية لحساب العمليات التجارية المدينة؛

`٢` قد يُثبت بيع المخزون بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية قيمته السوقية الصافية في تاريخ إصدار بيان الميزانية؛

(ج) تحديد تكلفة شراء الأصول بعد تاريخ الميزانية، أو العائد المتأتي من بيعها، قبل هذا التاريخ؛

(د) تحديد مبلغ الأرباح المقتسمة أو العلاوات المدفوعة بعد تاريخ الميزانية إذا كان للمؤسسة في ذلك التاريخ التزام قانوني أو ضمني بدفع تلك المبالغ نتيجة أحداث جدّت بعد ذلك التاريخ؛

(و) اكتشاف حالات تزوير أو أخطاء تشير إلى أن البيانات المالية لم تكن صحيحة.

١٤-٣ على المؤسسة ألا تعد بياناتها المالية على أساس فترة تتسم بنشاط كبير إذا خلصت الإدارة إلى أنها، بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية، إما تعتزم تصفية المؤسسة أو إيقاف عملياتها التجارية وإما أنه لا يبقى أمامها خيار عملي سوى هذا الخيار.

١٤-٤ ولا يحق للمؤسسة أن تسوي المبالغ المقيدة في بياناتها المالية بحيث تعكس أحداثاً لا تفضي إلى تسوية بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية.

١٤-٥ ومن الأمثلة على الأحداث التي لا تفضي إلى تسوية بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات بين هذا التاريخ والتاريخ الذي منح فيه الترخيص بإصدار البيانات المالية. ولا يتعلق انخفاض القيمة السوقية عادة بوضع الاستثمارات في تاريخ الميزانية، وإنما يعكس ظروفاً تطرأ خلال الفترة اللاحقة. وعليه، فإن المؤسسة لا تعتمد على الاستثمارات لتسوية المبالغ المقيدة في بياناتها المالية. وكذلك، لا تعمد المؤسسة إلى تحديث المبالغ المكشوف عنها للاستثمارات في تاريخ الميزانية، وإن كانت قد تضطر إلى الكشف عن معلومات إضافية بموجب الفقرة ١٤-٧.

١٤-٦ وإذا تلقت المؤسسة معلومات بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية عن الظروف التي كانت سائدة في تاريخ الإصدار، فإن عليها، في ضوء المعلومات الجديدة، أن تعمد إلى تحديث البيانات التي تتعلق بتلك الظروف.

١٤-٧ ومتى كانت الأحداث التي لا تفضي إلى تسوية بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية من الأهمية بحيث يؤثر عدم الكشف عن المعلومات في قدرة مستعملي البيانات المالية على وضع تقديرات صحيحة واتخاذ قرارات صائبة، وجب على المؤسسة أن تكشف عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من الأحداث التي لا تفضي إلى تسوية بعد تاريخ الميزانية:

(أ) طبيعة الحدث؛

(ب) تقدير لأثره المالي أو بيان يوضح أنه ليس بالإمكان وضع ذلك التقدير.

١٤-٨ وفيما يلي أمثلة على الأحداث التي لا تفضي إلى تسوية بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية والتي يمكن أن تكون من الأهمية بحيث يؤثر عدم الكشف عن المعلومات في قدرة مستعملي البيانات المالية على وضع التقديرات الصحيحة واتخاذ القرارات الصائبة:

(أ) الإعلان عن خطة توقف عملية من العمليات، أو تصفية أصول أو تسوية التزامات يمكن عزوها إلى إيقاف عملية، أو إبرام اتفاقات ملزمة لبيع تلك الأصول أو تسوية تلك الالتزامات؛

(ب) عمليات رئيسية لشراء أو تصفية الأصول، أو مصادرة الحكومة للأصول الرئيسية؛

(ج) تدمير منشأة إنتاجية كبيرة بسبب الحريق بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية.

١٤-٩ وإذا اقترحت حصص في الأرباح على حاملي الأوراق المالية أو أعلن عنها بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية، على المؤسسة ألا تقيد تلك الحصص كبند في الخصوم في تاريخ إصدار بيان الميزانية.

١٤-١٠ وعلى المؤسسة أن تكشف عن التاريخ الذي رُخص فيه بإصدار البيانات المالية وعن الجهة التي رخصت في ذلك. ومتى كان لمالكي المؤسسة أو غيرهم سلطة تعديل البيانات المالية بعد إصدارها، لزم على المؤسسة أن تكشف عن ذلك.

المبدأ التوجيهي ١٥- الكشف عن بيانات الشركاء

١٥-١ لا يتناول هذا الفصل سوى علاقات *الشركاء* المبينة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (د) أدناه:

(أ) المؤسسات التي تخضع مباشرة أو بصفة غير مباشرة، من خلال وسيط واحد أو وسطاء عدة، لنفس المراقبة التي تخضع لها المؤسسة المبلِّغة؛

(ب) الأفراد الذين يملكون حق التصويت مباشرة أو بصفة غير مباشرة داخل المؤسسة المبلِّغة مما يمنحهم نفوذاً كبيراً في المؤسسة، وكذلك أفراد الأسرة المقربون لأي فرد من أولئك الأفراد؛

(ج) موظّفو الإدارة الرئيسيون (أي الأشخاص الذين يمتلكون سلطة ومسؤولية التخطيط لأنشطة المؤسسة المبلغة وإدارتها ومراقبتها، بمن فيهم المديرون والمسؤولون الإداريون في الشركات وأفراد الأسر المقربون لأولئك الأشخاص)؛

(د) المؤسسات التي يمتلك فيها أي من الأشخاص الوارد ذكرهم في (ب) أو (ج) أعلاه نصيباً وافراً من حق التصويت مباشرة أو بصفة غير مباشرة أو المؤسسات التي يمكن لهذا الشخص ممارسة نفوذ كبير عليها. وتشمل هذه الفئة المؤسسات التي يملكها المديرون أو حاملو الأسهم الرئيسيون في المؤسسة المبلغة والمؤسسات التي يكون أحد أعضاء الإدارة العامة الرئيسيين فيها عضواً أيضاً في المؤسسة المبلغة.

ولدى النظر في كل علاقة محتملة لشريك ما، ينصب الاهتمام على جوهر العلاقة وليس على مجرد الشكل القانوني.

١٥-٢ وفي إطار هذا المبدأ التوجيهي، لا تعتبر الجهات التالية أطرافاً شريكة:

(أ) شركتان يديرهما نفس المدير، على الرغم من أحكام الفقرة ١٥-١ أعلاه (غير أنه من الضروري تصور الإمكانية، وتقدير الاحتمال، بأن المدير قادر على التأثير في سياسات كلتا الشركتين في معاملاتهما المتبادلة)؛

(ب) `١` موفّرو الأموال؛

`٢` النقابات؛

`٣` المرافق العامة؛

`٤` الإدارات والوكـــالات الحكومية التي تعمل في الإطار العادي لمعاملاتها مع مؤسسة من المؤسســـات بموجب هذه المعاملات فحسب (وإن كان بإمكانها الحد من حرية نشاط مؤسسة ما أو المشاركة في عملية صنعها للقرار)؛

(ج) زبـــون أو مورد أو مانح امتياز أو موزع أو وكيل عام واحد تعقد معه مؤسسة من المؤسسات عدداً كبيراً من الصفقات فقط بموجب علاقات التبعية الاقتصادية المترتبة على ذلك.

الكشف عن المعلومات

١٥-٣ فيما يلي أمثلة على الحالات التي يمكن فيها لصفقات طرف شريك أن تفضي إلى الكشف من قبل مؤسسة مبلغة خلال الفترة المعنية:

(أ) مشتريات ومبيعات السلع (التامة الصنع وغير تامة الصنع)؛

(ب) مشتريات أو مبيعات الممتلكات وغيرها من الأصول؛

(ج) تقديم الخدمات أو تلقيها؛

(د) الترتيبات المبرمة مع الوكلاء؛

(هـ) ترتيبات التأجير؛

(و) نقل المعارف المتأتية من البحث والتطوير؛

(ز) اتفاقات منح التراخيص؛

(ح) عمليات التمويل (بما فيها القروض والحصص في رأس المال نقداً أو عيناً)؛

(ط) الضمانات والضمانات الإضافية؛

(ي) عقود الإدارة.

١٥-٤ ويجب الكشف عن علاقات الشراكة حيث تكون ثمة مراقبة بصرف النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين الشركاء.

١٥-٥ ومتى كانت هناك صفقات بين الشركاء، وجب على المؤسسة المبلغة أن تكشف عن طبيعة العلاقات بين الشركاء وكذا أنواع الصفقات وعناصرها الضرورية لفهم البيانات المالية.

١٥-٦ وتشمل عناصر الصفقات الضرورية لفهم البيانات المالية عادة الأمور التالية:

(أ) الإشارة إلى حجم الصفقات سواء في شكل مبلغ أو نصيب مناسب؛

(ب) المبالغ أو الأنصبة المناسبة للبنود المعلقة؛

(ج) سياسات تحديد الأسعار.

١٥-٧ ويمكن الكشف عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة في شكلِ مجموع كلّي ما لم يكن من الضروري الكشف عن المعلومات بصورة منفصلة لفهم آثار صفقات الشركاء على البيانات المالية للمؤسسة المبلّغة.

- - - -