

ملحق إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٤) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه فهو يشرح تطبيق الفقرات من "١" إلى "٣١" وله نفس مرجعية الأجزاء الأخرى من المعيار .

أ١. الأمثلة الواردة فى هذا الملحق تمثل حالات افتراضية . ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تمثل أنماطاً حقيقية، فلا بد من تقييم جميع الحقائق والظروف المحيطة بنمط حقيقى معين عند تطبيق هذا المعيار المصرى رقم (٤٤) .

التجميع (الفقرة ٤)

أ٢. ينبغى على المنشأة ، على ضوء ظروفها ، تحديد كمية التفاصيل التى تقدمها لتلبية حاجة المستخدمين من المعلومات وحجم التركيز التى تعطيه للجوانب المختلفة للمتطلبات وكيفية تجميعها للمعلومات . ومن الضرورى تحقيق التوازن بين احتواء القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمى القوائم المالية وبين حجب المعلومات نتيجة التجميع المفرط .

أ٣. يمكن أن تجمع المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار للحصص فى المنشآت المتشابهة إذا كان التجميع متفقاً مع أهداف الإفصاح ومتطلبات الفقرة "أ٤" ولا يحجب المعلومات المقدمة . وينبغى على المنشأة الإفصاح عن كيفية تجميع حصصها فى المنشآت المتشابهة .

أ٤. ينبغى على المنشأة عرض المعلومات بشكل منفصل للحصص فى :

- (أ) الشركات التابعة.
- (ب) المشروعات المشتركة.
- (ج) العمليات المشتركة.
- (د) الشركات الشقيقة.
- (هـ) المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

أ٥. عند تحديد إمكانية تجميع المعلومات ، ينبغى على المنشأة دراسة المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بالمخاطر المختلفة وخصائص العائد لكل منشأة تتوى تجميعها وأهمية كل منها بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية . وينبغى على المنشأة عرض الإفصاحات بطريقة تبين بوضوح لمستخدمى القوائم المالية طبيعة ومدى حصصها فى تلك المنشآت الأخرى .

أ٦. تشمل الأمثلة على مستوى التجميع ضمن فئات المنشآت الواردة فى الفقرة "أ٤" التى قد تكون ملائمة ما يلى :

- (أ) طبيعة الأنشطة (على سبيل المثال منشأة بحث وتطوير / منشأة توزيع مالى وإئتمان دوار).
- (ب) تصنيف الصناعة.
- (ج) النطاق الجغرافى (على سبيل المثال الدولة أو المنطقة) .

الحصص فى المنشآت الأخرى

أت ٧. تشير الحصص فى المنشآت الأخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التى تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى التذبذب فى العوائد الناتجة من أداء المنشأة الأخرى . ويمكن أن تساعد دراسة غرض المنشأة الأخرى وتصميمها المنشأة المعدة للقوائم المالية عند تقييم ما إذا كانت تملك حصة فى تلك المنشأة أم لا . وبناءً على ذلك ما إذا كان يتعين عليها تقديم الإفصاحات الواردة فى هذا المعيار . ويجب أن يتضمن التقييم دراسة للمخاطر التى تم تصميم المنشأة الأخرى لإيجادها والمخاطر التى تم تصميم المنشأة الأخرى لنقلها إلى المنشأة المعدة للقوائم المالية والأطراف الأخرى .

أت ٨. تتعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية عادة لتذبذبات فى العوائد من أداء المنشأة الأخرى بسبب الاحتفاظ بالأدوات (مثل أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين التى أصدرتها المنشأة الأخرى) أو وجود مشاركة أخرى لها تستوعب التقلبات . على سبيل المثال ، نفترض أن المنشأة ذات الهيكل الخاص لديها محفظة قروض ، وتقوم المنشأة ذات الهيكل الخاص بعمل عقود مبادلة مع منشأة أخرى (المنشأة المعدة للقوائم المالية) لحماية نفسها من التقصير فى دفع الفائدة وأصل مبلغ القرض . فى هذه الحالة يكون للمنشأة المعدة للقوائم المالية مشاركة تعرضها لتذبذب فى العوائد من أداء المنشأة ذات الهيكل الخاص لأن مبادلة الإلتزام مقابل الضمان تستوعب تذبذب العوائد للمنشأة ذات الهيكل الخاص ..

أت ٩. يتم تصميم بعض الأدوات لنقل المخاطر من المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى منشأة أخرى . وتخلق هذه الأدوات تذبذباً فى العوائد بالنسبة للمنشأة الأخرى لكنها لا تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية عادة إلى تقلبات فى العوائد من أداء المنشأة الأخرى . فعلى سبيل المثال نفترض تأسيس منشأة ذات هيكل خاص لتوفير فرص استثمارية للمستثمرين الراغبين بالتعرض للمخاطر الائتمانية بالمنشأة (ع) (ليس هناك علاقة بين المنشأة (ع) وأى طرف مشارك فى الترتيبات) تحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص على التمويل عن طريق إصدار سندات لهؤلاء المستثمرين مرتبطة بمخاطر المنشأة (ع) (سندات مرتبطة بالإئتمان) وتستخدم العائدات للاستثمار فى محفظة أصول مالية خالية من المخاطر . وتحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص على المخاطر الائتمانية للمنشأة (ع) عن طريق الدخول فى مبادلة الإلتزام مقابل الضمان مع الطرف المقابل ، وتنقل مبادلة الإلتزام مقابل الضمان المخاطر الائتمانية للمنشأة (ع) إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص مقابل رسوم يدفعها الطرف المقابل فى المبادلة . ويحصل المستثمرون فى المنشأة ذات الهيكل الخاص على عائد أعلى يعكس عائد المنشأة ذات الهيكل الخاص من محفظة أصولها ورسوم مبادلة الإلتزام مقابل الضمان . وليس للطرف المقابل مشاركة مع المنشأة ذات الهيكل الخاص تعرضه للتذبذب فى العوائد من أداء هذه المنشأة لأن مبادلة الإلتزام مقابل الضمان تنقل التذبذب إلى المنشأة بدلاً من استيعاب التذبذب فى عوائد المنشأة ذات الهيكل الخاص .

المعلومات المالية الملخصة للشركات التابعة والمشروعات المشتركة والشركات الشقيقة (الفقرات من "١٢" إلى "٢١")

أت ١٠. بالنسبة لكل شركة تابعة بها حصص غير مسيطرة جوهرية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية على المنشأة الإفصاح عن :

- (أ) أرباح الأسهم المدفوعة للأقلية / أصحاب الحقوق غير المسيطرة .
- (ب) المعلومات المالية الملخصة حول الأصول والالتزامات والربح أو الخسارة والتدفقات النقدية للشركة التابعة والتي تمكن المستخدمين من فهم حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية . ويمكن أن تشمل تلك المعلومات على سبيل المثال لا الحصر الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة والإيرادات والربح أو الخسارة وإجمالي الدخل الشامل .

أت ١١. تكون المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة "أت ١٠ (ب) " هى المبالغ قبل قيود الاستبعاد للمعاملات التى تمت بين شركات المجموعة .

أت ١٢. بالنسبة لكل مشروع مشترك وشركة شقيقة ذات أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية تفصح المنشأة عن :

- (أ) أرباح الأسهم المقبوضة من المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.
- (ب) المعلومات المالية الملخصة للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة (راجع الفقرتين "أت ١٤" ، "أت ١٥") بما فى ذلك على سبيل المثال لا الحصر .
 - (١) الأصول المتداولة .
 - (٢) الأصول غير المتداولة.
 - (٣) الإلتزامات المتداولة.
 - (٤) الإلتزامات غير المتداولة.
 - (٥) الإيراد.
 - (٦) الربح أو الخسارة من العمليات غير المستمرة.
 - (٧) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة.
 - (٨) الدخل الشامل الآخر .
 - (٩) إجمالي الدخل الشامل

أت ١٣. إضافة إلى المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة "أت ١٢" ، تفصح المنشأة لكل مشروع مشترك ذا أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية عن مبلغ :

- (أ) النقدية وما فى حكمها المتضمنة فى الفقرة "أت ١٢ (ب) (١)" .
- (ب) الإلتزامات المالية المتداولة (باستثناء الدائنين التجاريون والأرصدة الدائنة الأخرى والمخصصات) المتضمنة فى الفقرة "أت ١٢ (ب) (٣)".

- (ج) الإلتزامات المالية غير المتداولة (باستثناء الدائنون التجاريون والأرصدة الدائنة الأخرى والمخصصات المتضمنة في الفقرة "أت ١٢ (ب) (٤)").
- (د) الإهلاك والإستهلاك.
- (هـ) إيرادات الفوائد.
- (و) مصروفات الفوائد.
- (ز) مصروفات أو دخل ضريبية الدخل .

أت ١٤. تعبر المعلومات المالية الملخصة المعروضة وفقاً للفقرات "أت ١٢" و "أت ١٣" عن المبالغ المدرجة في القوائم المالية للمشروع المشترك والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (وليس حصة المنشأة في تلك المبالغ). وإذا احتسبت المنشأة حصتها في المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإستخدام طريقة حقوق الملكية فعليها:

(أ) تعديل المبالغ المدرجة في القوائم المالية للمشروع المشترك والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية لتعكس التسويات التي قامت بها المنشأة عند إستخدام طريقة حقوق الملكية مثل تعديلات القيمة العادلة التي تمت في وقت الإستحواذ والتسويات للإختلافات في السياسات المحاسبية .

(ب) عرض مطابقة للمعلومات المالية الملخصة المعروضة مع القيم المسجلة لحصتها في المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة .

أت ١٥. يمكن أن تعرض المنشأة المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرات "أت ١٢" و "أت ١٣" على أساس القوائم المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة إذا :

(أ) تم قياس حصص المنشأة في المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٨).

و(ب) لم يقدّم المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإعداد قوائم مالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية . وكان الإعداد على ذلك الأساس الذي تم إعداد المعلومات المالية الملخصة وفقاً له .

أت ١٦. ينبغي على المنشأة . على أساس تجميعي . الإفصاح عن القيمة المسجلة لحصصها في جميع المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة غير ذات الأهمية النسبية بشكل منفرد و التي تم المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية ، و ينبغي على المنشأة أيضاً الإفصاح بشكل منفصل عن المبلغ الإجمالي لحصتها في :

(أ) الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة.

(ب) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة .

(ج) الدخل الشامل الآخر.

(د) إجمالي الدخل الشامل.

وتقدم المنشأة الإفصاحات بشكل منفصل للمشروعات المشتركة والشركات الشقيقة .

أت ١٧. عند تصنيف حصص المنشأة فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة (أو جزء من حصصها فى المشروع المشترك أو الشركة التابعة) على أنها محتفظ بها بغرض البيع وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة" ، فلا يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المالية الملخصة لتلك الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة وفقاً للفقرات من "أت ١٠" إلى "أت ١٦" .

إرتباطات المشروعات المشتركة (الفقرة "٢٣ (أ)")

أت ١٨. ينبغي على المنشأة الإفصاح عن إجمالى الإرتباطات التى قامت بها ولكنها لم تعترف بها فى تاريخ نهاية الفترة المالية (بما فى ذلك حصتها فى الإرتباطات التى قامت بها بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين ذوى السيطرة المشتركة على المشروع المشترك) المتعلقة بحصصها فى المشروعات المشتركة . والإرتباطات هى الإلتزامات التى من الممكن أن تؤدى إلى تدفقات مستقبلية للنقدية أو موارد أخرى .

أت ١٩. تشمل الإرتباطات غير المعترف بها التى تؤدى إلى تدفقات مستقبلية للنقدية أو الموارد الأخرى :
(أ) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة للمساهمة فى التمويل أو الموارد نتيجة لما يلى :
(١) إتفاقيات الإنشاء أو الإقضاء للمشروع المشترك (التى تقتضى على سبيل المثال من المنشأة تقديم الأموال خلال فترة محددة) .

(٢) المشروعات التى ترتكز على رأس المال التى يقوم بها المشروع المشترك.
(٣) إرتباطات الشراء غير المشروطة المتمثلة فى شراء المعدات أو المخزون أو الخدمات التى تلتزم المنشأة بشرائها من أو نيابة عن المشروع المشترك.
(٤) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لتقديم قروض أو دعم مالى آخر للمشروع المشترك .

(٥) الإرتباطات الأخرى التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة غير القابلة للإلغاء المتعلقة بالمشروع المشترك.

(٦) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لتقديم موارد المشروع المشترك مثل الأصول أو الخدمات.

(ب) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لشراء حصة ملكية طرف آخر (أو جزء من حصة الملكية) فى المشروع المشترك فى حال وقوع أو عدم وقوع حدث معين فى المستقبل .

أت ٢٠. توضح المتطلبات والأمثلة فى الفقرتين "أت ١٨" و "أت ١٩" بعض أنواع الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "أت ١٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاحات عن الأطراف ذوى العلاقة " .

الحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (الفقرات من "٢٤" إلى "٣١")
المنشآت ذات الهيكل الخاص

أ٢١. المنشأة ذات الهيكل الخاص عبارة عن منشأة تم تصميمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق الأخرى هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة ، كما هو الحال عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات العلاقة (المؤثرة) من خلال الترتيبات التعاقدية .

أ٢٢. يكون للمنشأة ذات الهيكل الخاص عادة بعض أو كافة السمات أو الخصائص التالية :
(أ) أنشطة مقيدة .

(ب) هدف محدود ومعروف مثل تنفيذ عقد إيجار مفيد ضريبياً أو تنفيذ أنشطة البحث والتطوير ، أو توفير مورد لرأس المال أو التمويل للمنشأة أو توفير الفرص الاستثمارية للمستثمرين من خلال نقل المخاطر والمنافع المرافقة لأصول المنشأة ذات الهيكل الخاص إلى المستثمرين .

(ج) عدم كفاية حقوق الملكية للسماح للمنشأة ذات الهيكل الخاص بتمويل أنشطتها دون دعم مالى مساند .
(د) التمويل في صورة أدوات متعددة مرتبطة تعاقدياً للمستثمرين تخلق تركيزات لمخاطر الائتمان أو المخاطر الأخرى (الشرائح) .

أ٢٣. تشمل الأمثلة على المنشآت التي تعتبر منشآت ذات هيكل خاص على سبيل المثال لا الحصر :
(أ) شركات التوريد .
(ب) التمويل المضمون بالأصول .
(ج) بعض صناديق الاستثمار .

أ٢٤. لا تعتبر المنشأة التي تسيطر عليها حقوق التصويت منشأة ذات هيكل خاص لأنها على سبيل المثال تحصل على التمويل من أطراف ثالثة بعد إعادة الهيكلة .

طبيعة المخاطر المتعلقة بالحصص في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (الفقرات من "٢٩" إلى "٣١")

أ٢٥. إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من "٢٩" إلى "٣١" ، تفصح المنشأة عن المعلومات الإضافية الضرورية لتلبية هدف الإفصاح الوارد في الفقرة "٢٤" (ب) .

أ٢٦. تشمل الأمثلة على المعلومات الإضافية التي قد تكون مهمة ، اعتماداً على الظروف ، لتقييم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة عندما يكون لها حصة في منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة ، ما يلي :

(أ) بنود الترتيب التي يمكن أن تقضى من المنشأة توفير دعم مالى للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (مثلاً ، أسباب ترتيبات السيولة أو التصنيف الائتماني المصاحبة لإلتزامات شراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو توفير الدعم المالى) بما في ذلك :

(١) وصف للأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى خسارة .

(٢) ما إذا كان هناك أى بنود يمكن أن تقيد الإلتزام .

- (٣) ما إذا كان هناك أى أطراف أخرى توفر الدعم المالى ، وإن وجدت ، موقع تصنيف إلتزام المنشأة المعدة للقوائم المالية لدى هذه الأطراف الأخرى .
- (ب) الخسائر التى تتكبدها المنشأة خلال الفترة المالية المتعلقة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.
- (ج) أنواع الدخل الذى تحصل عليه المنشأة خلال الفترة المالية من حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .
- (د) ما إذا كان مطلوباً من المنشأة أستياعب خسائر المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة قبل الأطراف الأخرى والحد الأقصى لهذه الخسائر بالنسبة للمنشأة و (إذا كان مهماً) تصنيف ومبالغ الخسائر المحتملة التى يتحملها الأطراف الذين يكون تصنيف حصصهم أقل من حصة المنشأة فى المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.
- (هـ) المعلومات حول أى ترتيبات سيولة أو ضمانات أو إلتزامات أخرى مع أطراف ثالثة يمكن أن تؤثر على القيمة العادلة أو مخاطر حصص المنشأة فى المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .
- (و) أية صعوبات يمكن أن تمر بها المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة ، أشكال التمويل (مثلاً ، الأوراق التجارية أو السندات متوسطة الأجل) ومتوسط عمرها المقدر . ويمكن أن تشمل تلك المعلومات تحليل تاريخ الاستحقاق للأصول وتمويل المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة إذا كان لديها أصول طويلة الأجل تم تمويلها بتمويل قصير الأجل .