

ملحق إرشادات التطبيق

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

الإتاحة الفورية للبيع (الفقرة "٧")

حتى يكون الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للتبويب على أنه محتفظ به بغرض للبيع ، يجب أن يتوفر للبيع الفورى فى وضعه الحالى رهنأ فقط بشروط عادية ومألوفة فيما يخص مبيعات تلك الأصول (أو المجموعات الجارى التخلص منها) (الفقرة "٧"). ويتوفر الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) للبيع الفورى إذا كان لدى المنشأة حالياً النية والقدرة على نقل الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) إلى مشتري معين فى وضعه الحالى . وتوضح الأمثلة من (١) إلى (٣) الحالات التى يتم فيها استيفاء أو عدم استيفاء الشروط الواردة فى الفقرة "٧".

المثال (١)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسى وقد بدأت إجراءات لتحديد المشتري .
(أ) تتوى المنشأة تحويل المبنى إلى مشتري معين بعد إخلائه . ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى عادى ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول . ويتم استيفاء الشرط الوارد فى الفقرة "٧" فى تاريخ الإلتزام بالخطة .
(ب) ستستمر المنشأة بإستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنى جديد لمقرها الرئيسى . ولا تتوى المنشأة تحويل المبنى القائم إلى مشتري معين إلا بعد أستكمال إنشاء المبنى الجديد (أو إخلاء المبنى القائم) . وبديل التأخير فى وقت تحويل المبنى القائم الذى تحدده المنشأة (البائع) بأن المبنى غير متاح للبيع الفورى . وبالتالي لا يستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد أستكمال إنشاء المبنى الجديد ، حتى لو تم الحصول مبكراً على إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للمبنى القائم.

المثال (٢)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد المشتري . وفى تاريخ الإلتزام بالخطة ، يوجد قائمة لطلبات عملاء غير المكتملة .
(أ) تتوى المنشأة بيع خط التصنيع مع عملياته . وسيتم تحويل أى طلبات عملاء غير مكتملة فى تاريخ البيع إلى المشتري . ولن يؤثر تحويل طلبات العملاء غير المكتملة فى تاريخ البيع على توقيت تحويل الخط . وسيتم استيفاء الشرط الوارد فى الفقرة "٧" فى تاريخ الإلتزام بالخطة .
(ب) تتوى المنشأة بيع خط التصنيع ، ولكن دون عملياته ولا تتوى المنشأة تحويل الخط إلى مشتري معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات الخط وإلغاء قائمة طلبات العملاء غير المكتملة . وبديل التأخير فى وقت تحويل الخط الذى تحدده المنشأة (البائع) بأن الخط غير متوفر للبيع الفورى . وبالتالي لا يستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد إيقاف عمليات الخط ، حتى لو تم الحصول مبكراً على إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للخط .

المثال (٣)

أستحوذت منشأة عن طريق تنفيذ الرهن على عقارات تشمل أرض مبانى تنوى بيعها .

(أ) لا تنوى المنشأة تحويل العقارات إلى مشتري معين ألا بعد إنتهائها من أعمال التجديد لزيادة قيمة بيع العقارات . ويدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذى تحدده المنشأة (البائع) بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى . وبالتالي لا تستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" ألا بعد أستكمال أعمال التجديد.

(ب) بعد الإنتهاء من أعمال التجديد وتبويب العقارات على أنها محتفظ بها لغرض البيع ولكن قبل الحصول على إلترام مؤكد بالشراء ، تدرك المنشأة الأضرار البيئية التى تحتاج لحلول . ولا زالت المنشأة تنوى بيع العقارات ، إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل العقارات إلى مشتري معين ألا بعد إنجاز الحل . ويدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذى يحدده آخرون قبل الحصول على إلترام مؤكد بالشراء بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى . وبالتالي لا تستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" . ويتم إعادة تبويب العقارات على أنها محتفظ بها ومستخدمه وفقاً للفقرة "٢٦".

أستكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (الفقرة "٨")

المثال (٤)

حتى يكون بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للتبويب على أنه محتفظ به لغرض البيع ، يجب أن يكون البيع متوقعاً جداً الفقرة "٧" ، ويجب أن يتوقع أن يكون نقل ملكية الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للأعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة الفقرة "٨" . ولا يتم أستبقاء ذلك الشرط فى الحالات التالية ، على سبيل المثال :

(أ) منشأة هى عبارة عن شركة تأجير وتمويل تحتفظ بمعدات لغرض البيع أو التأجير توقفت عن تأجيرها مؤخراً ولم يتم تحديد الشكل النهائى لمعاملة مستقبلية (بيع أو تأجير) .

(ب) منشأة ملتزمة بخطة " لبيع " عقار قيد الإستخدام ، ويتم المحاسبة عن تحويل العقار على أنه بيع مع إعادة إستئجار تمويلى .

استثناءات من الشرط الوارد فى الفقرة "٨"

يطبق الإستثناء من متطلب السنة الواحدة الوارد فى الفقرة "٨" فى حالات محدودة سيتم فيها تمديد (أو أنه تم تمديد) الفترة المطلوبة لإستكمال بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) بسبب أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وتم أستقصاء شروط محددة (الفقرتين "٩" و"١٠") . وتوضح الأمثلة من ٥ إلى ٧ تلك الحالات .

المثال (٥)

منشأة فى مجال صناعة توليد الطاقة ملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة جارى التخلص منها تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنتظمة . ويتطلب البيع موافقة هيئة رقابية من الممكن أن تمتد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة . ولا يمكن البدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك الموافقة إلا بعد معرفة المشتري والحصول على إلتزام مؤكد بالشراء . إلا أن إلتزام الشراء المؤكد يكون متوقعاً جداً خلال سنة واحدة . فى هذه الحالة ، تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب ١ (أ)" قد تم استيفاءها للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨".

المثال (٦)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع فى وضعه الحالى وتبويب الخط على أنه محتفظ به لغرض البيع فى ذلك التاريخ . وبعد الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء ، تكشف فحص المشتري للأصول الأضرار البيئية التى لم يعلم بوجودها مسبقاً . والمنشأة مطالبة من قبل المشتري بإصلاح الضرر مما سيمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة . ألا أن المنشأة بدأت بأجراءات لإصلاح الضرر ، ومن المحتمل جداً حدوث إصلاح مرض للأضرار . وفى هذه الحالة ، تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب ١ (أ)" قد تم استيفاءها للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨".

المثال (٧)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ به لغرض البيع فى ذلك التاريخ .
(أ) خلال فترة السنة الواحدة الأولية ، تدهورت أوضاع السوق التى كانت قائمة فى تاريخ تبويب الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به لغرض البيع ، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل بحلول نهاية الفترة . وخلال تلك الفترة ، عرضت الأصل للبيع لكنها لم تتسلم أى عروض معقولة لشراء الأصل ، ورداً على ذلك قامت بتخفيض السعر . وأستمر التداول النشط للأصل بسعر معقول نظراً للتغير فى أوضاع السوق ، لذلك تعتبر الشروط الواردة فى الفقرتين "٧" و "٨" قد تم استيفائها وفى تلك الحالة ، يتم أيضاً استيفاء الشروط الواردة فى فقرة "ب ١ (ج)" للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨". وفى نهاية فترة السنة الأولية ، يبقى الأصل مبيعاً على أنه محتفظ به لغرض البيع .
(ب) خلال فترة السنة التالية ، تدهورت أوضاع السوق أكثر ، ولا يتم بيع الأصل بحلول نهاية تلك الفترة . وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولم تخفض من سعر الأصل أكثر . ويستمر الاحتفاظ بالأصل على أنه لغرض البيع ، ولكن بسعر يزيد عن قيمته العادلة الحالية . وفى تلك الحالة ، يدل عدم تخفيض السعر بأن الأصل غير متوفر للبيع الفورى كما تقتضى الفقرة "٧" . بالإضافة لذلك تتطلب الفقرة "٨" أيضاً أن يتم تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية . لذلك تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب ١ (ج)" لم يتم استيفائها للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨" . ويتم إعادة تبويب الأصل على أنه محتفظ به ومستخدم وفقاً للفقرة "٢٦".

تحديد ما إذا كان قد تم التنازل عن الأصل

تحدد الفقرتين "١٣" و "١٤" من هذا المعيار متطلبات معاملة الأصول على أنها متوقفة ويوضح المثال (٨) متى لا يتم توقف الأصل .

المثال (٨)

منشأة تتوقف عن استخدام ورشة التصنيع لأن الطلب على منتجاتها أنخفض . إلا أنه تتم المحافظة على الورشة فى حالة قابلة للتشغيل ومن المتوقع أن يعاد استخدامها إذا أرتفع مستوى الطلب . لا تعتبر الورشة على أنها تم توقفها .

عرض العملية غير المستمرة التى تم توقفها

تمنع الفقرة "١٣" من هذا المعيار تبويب الأصول التى سيتم توقفها على أنها محتفظ بها بغرض البيع . لكن إذا كانت الأصول التى سيتم توقفها عبارة عن خط رئيسى من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات ، يتم إثباتها فى العمليات غير المستمرة فى التاريخ الذى يتم فيه توقفها ويوضح المثال (٩) هذا الأمر .

المثال (٩)

قررت منشأة معينة فى أكتوبر ٢٠٠٥ إيقاف جميع معامل القطن التى تمتلكها ، والتى تشكل خط رئيسى من الأعمال . ويتوقف العمل بأكمله فى معامل القطن خلال السنة المنتهية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ . فى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ ، يتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة . وفى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ ، تتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات غير مستمرة وتقدم المنشأة الإفصاحات التى تقتضيها الفقرتين "٣٣" و "٣٤" من هذا المعيار .

توزيع خسارة الإضمحلال فى مجموعة جارى التخلص منها

تقتضى الفقرة "٢٣" من هذا المعيار أن تؤدي خسارة إضمحلال القيمة (أو أى مكسب لاحق) معترف به لمجموعة معينة جارى التخلص منها إلى تخفيض (أو زيادة) الرصيد الدفترى للأصول غير المتداولة فى المجموعة التى تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس لمعايير المحاسبة المصرية ، بترتيب التوزيع المبين فى الفقرتين "١٠٤" و "١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويوضح المثال (١٠) توزيع خسارة الإضمحلال فى مجموعة جارى التخلص منها .

المثال (١٠)

منشأة تخطط للتصرف فى مجموعة من أصولها (كبيع أصول) . وتشكل الأصول مجموعة جارى التخلص منها ، ويتم قياسها كما يلى :

الرصيد الدفترى فى نهاية الفترة	الرصيد الدفترى الذى تم إعادة
المالية قبل تبويب الاحتفاظ	قياسه مباشرة قبل تبويب
بغرض البيع	الاحتفاظ بغرض البيع
١,٥٠٠	١,٥٠٠
٤,٦٠٠	٤,٠٠٠
٥,٧٠٠	٥,٧٠٠
٢,٤٠٠	٢,٢٠٠
١,٨٠٠	١,٥٠٠
١٦,٠٠٠	١٤,٩٠٠
المجموع	

تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١,١٠٠ (١٦,٠٠٠ - ١٤,٩٠٠) مباشرة قبل تصنيف المجموعة الجارى التخلص منها على أنها محتفظ بها لغرض البيع .

عرض العمليات غير المستمرة فى قائمة الدخل

تقتضى الفقرة "٣٣" من هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عن مبلغ واحد فى قائمة الدخل مع تحليل فى الإيضاحات أو قسم من قائمة الدخل للعمليات غير المستمرة منفصلاً عن العمليات المستمرة . ويوضح المثال (١١) كيف يمكن استيفاء هذه المتطلبات .

المثال (١١)

شركة س ص - قائمة الدخل للسنة المنتهية فى ٢٠٠٩/١٢/٣١ (يوضح تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

٢٠١٠	٢٠٠٩	العمليات المستمرة
×	×	الإيراد
(×)	(×)	تكلفة المبيعات
×	×	إجمالي الربح
×	×	إيرادات أخرى
(×)	(×)	تكاليف التوزيع
(×)	(×)	مصاريف إدارية
(×)	(×)	مصاريف أخرى
(×)	(×)	تكاليف التمويل
×	×	أرباح من الشركات الشقيقة
×	×	الربح قبل الضريبة
(×)	(×)	ضريبة الدخل
×	×	ربح الفترة من العمليات المستمرة
		العمليات غير المستمرة
×	×	ربح الفترة من العمليات غير المستمرة ^(أ)
×	×	ربح الفترة
		أصحاب حقوق الملكية فى الشركة الأم
×	×	ربح الفترة من العمليات المستمرة
×	×	ربح الفترة من العمليات غير المستمرة
×	×	ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم
×	×	أصحاب حقوق غير ذوى السيطرة
×	×	ربح الفترة من العمليات المستمرة
×	×	ربح الفترة من العمليات غير المستمرة
×	×	ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق غير ذوى السيطرة
×	×	
×	×	(أ) يتم الإفصاح عن التحليلات المطلوبة فى الإيضاحات

عرض الأصول غير المتداولة أو المجموعات الجارى التخلص منها المبوبة على إنها محتفظ بها لغرض البيع

تتطلب الفقرة "٣٨" من هذا المعيار من المنشأة عرض الأصل غير المتداول المبوب على أنه محتفظ به لغرض البيع و أصول المجموعة الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى فى قائمة المركز المالى . كما يتم أيضاً عرض إلتزامات المجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى فى قائمة المركز المالى . ولا يتم مقاصة هذه الأصول والإلتزامات ويتم عرضها كمبلغ واحد . ويوضح المثال (١٢) هذه المتطلبات.

المثال (١٢)

فى مهابة عام ٢٠٠٩ قررت المنشأة التصرف بجزء من أصولها (والإلتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر) . ويتخذ التصرف، الذى يستوفى الشروط الواردة فى الفقرتين "٧" و "٨" ليتم تبويبه على أنه محتفظ به لغرض البيع ، شكل مجموعتين جارى التخلص منهما ، على النحو التالى :

المبلغ السجل بعد تبويب الإحتفاظ بغرض البيع		
مجموعة جارى التخلص منها (٢)	مجموعة جارى التخلص منها (١)	
١,٧٠٠	٤,٩٠٠	أصول ثابتة
-	(١,٤٠٠)	أصول مالية متاحة لغرض البيع
(٩٠٠)	(٢,٤٠٠)	الإلتزامات
٨٠٠	٣,٩٠٠	صافى القيمة الدفترية للمجموعة الجارى التخلص منها
(أ) تم الاعتراف بمبلغ ٤٠٠ متعلق بهذه الأصول مباشرة فى بنود قائمة الدخل الأخرى		

تعرض المجموعات الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى قائمة المركز المالى على النحو التالى :

٢٠٠٨	٢٠٠٩	
		الأصول
		الأصول غير المتداولة
×	×	أ.أ.أ
×	×	ب.ب.ب
×	×	ج.ج.ج
×	×	
		الأصول المتداولة
×	×	د.د.د
×	×	هـ.هـ.هـ
×	×	
-	٨,٠٠٠	الأصول غير المتداولة المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

إرشادات التطبيق حول معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) المعدل ٢٠١٥

مجموع الأصول		
×	×	
×	×	
٢٠٠٨	٢٠٠٩	
حقوق الملكية والإلتزامات		
حقوق الملكية الخاصة بأصحاب حقوق الملكية فى الشركة الأم		
×	×	و.و.و
×	×	ز.ز.ز
—	٤٠٠	المبالغ المعترف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى
ومنتراكم بحقوق الملكية المتعلقة بالأصول غير المتداولة		
المحتفظ بها بغرض البيع		
×	×	
×	×	حقوق غير ذوى السيطرة
×	×	مجموع حقوق الملكية
الإلتزامات غير المتداولة		
×	×	ح.ح.ح
×	×	ط.ط.ط
×	×	ى.ى.ى
×	×	
الإلتزامات المتداولة		
×	×	ك.ك.ك
×	×	ل.ل.ل
×	×	م.م.م
×	×	
—	٣,٣٠٠	الإلتزامات المرتبطة مباشرة بالأصول غير المتداولة المبوبة
على أنها محتفظ بها بغرض البيع		
×	×	
×	×	مجموع الإلتزامات
×	×	مجموع حقوق الملكية والإلتزامات

لا تنطبق متطلبات عرض الأصول (أو المجموعات الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى نهاية الفترة المالية بأثر رجعى . لذلك لا يتم إعادة عرض قائمة المركز المالى المقارنة لأى فترات سابقة .

قياس وعرض الشركات التابعة المقتناه بهدف إعادة البيع والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

لا يتم إعفاء الشركة التابعة المقتناه بهدف البيع من التجميع وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) ولكن إذا أستوفت الشروط الواردة فى الفقرة "١١" ، فإنه يتم عرضها كمجموعة جارى التخلص منها مبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع . ويوضح المثال (١٣) هذه المتطلبات .

مثال (١٣)

أستحوذت المنشأة (أ) على المنشأة (ح) التى هى شركة قابضة ذات شركتين تابعتين ، ق ١ و ق ٢ . وتم الأستحواذ على الشركة التابعة ق ٢ بهدف بيعها وهى تستوفى شروط تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع . ووفقاً للفقرة "٣٢(ج)" ، تكون الشركة التابعة ق ٢ أساساً هى أيضاً عملية غير مستمرة .

إن القيمة العادلة المقدرة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للشركة التابعة ق ٢ هى ١٣٥ وتحاسب المنشأة (أ) عن الشركة التابعة ق ٢ كما يلى :

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة ق ٢ بالقيمة العادلة ، مثلاً ٤٠ .

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الأصول المشتراه بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالشركة التابعة ق ٢ مثلاً ١٣٥ زائد القيمة العادلة للإلتزامات القابلة للتحديد ٤٠ أى ١٧٥ .

و* فى نهاية الفترة المالية ، تعيد الشركة (أ) قياس المجموعة الجارى التخلص منها بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - إيهما أقل مثلاً ١٣٠ . ويتم إعادة قياس الإلتزامات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها مثلاً ٣٥ . ويتم قياس إجمالى الأصول بما يلى : ١٣٠ + ٣٥ أى ١٦٥ .

* فى نهاية الفترة المالية تعرض الشركة (أ) الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول والإلتزامات الأخرى فى قوائمها المالية المجمعة كما هو موضح فى المثال (١٢) .

و* فى قائمة الدخل ، تعرض الشركة (أ) مجموع الربح أو الخسارة بعد الضريبة للشركة التابعة ق ٢ ، الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند إعادة القياس اللاحق للشركة التابعة ق ٢ التى تساوى إعادة القياس لمجموعة التصرف من ١٣٥ إلى ١٣٠ .

وغير مطلوب التحليل الإضافى للأصول والإلتزامات أو التغير فى قيمة المجموعة الجارى التخلص منها .