

ملحق (ب)

أمثلة على تطبيق مبادئ الاعتراف و القياس

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه .

الأمثلة التالية لتوضيح تطبيق المبادئ العامة للاعتراف و القياس الواردة فى الفقرات من "٢٨" إلى "٣٩".

حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات

ب١- إذا كانت حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات يتم ربطها على أساس سنوى ، فإنه يتم الاعتراف بمصروف صاحب العمل المتعلق بذلك فى الفترات الدورية باستخدام متوسط مقدر لمعدل الاشتراك حتى و إن كان جزءاً كبيراً من المدفوعات يمكن سداه فى بداية السنة المالية . ومن الأمثلة الشائعة على ذلك اشتراكات التأمينات التى تفرض حتى حد أقصى محدد للدخل لكل موظف ، وبالنسبة للموظفين من ذوى الدخل الأعلى يتم الوصول إلى الحد الأقصى للدخل قبل نهاية السنة المالية ، ولا يقوم صاحب العمل بسداد أية مبالغ أخرى خلال نهاية السنة .

الإصلاحات الرئيسية الدورية أو الصيانة المخطط له

ب٢- إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسى الدورى المخطط له أو النفقات الموسمية الأخرى المتوقع حدوثها فى أواخر السنة لا يتم التنبؤ بها لأغراض تقديم التقارير الدورية إلا إذا كان هناك حدث جعل المنشأة تتحمل التزاماً قانونياً و مستدل عليه علماً بأن مجرد النية أو الضرورة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافياً لنشأة أى التزام .

المخصصات

ب٣- يتم الاعتراف بالمخصص عندما لا يكون لدى المنشأة بديلاً فعلياً سوى إجراء تحويل للمنافع الاقتصادية نتيجة لحدث نشأ عنه التزام قانونى أو التزام مستدل عليه ، و يتم تسوية مبلغ الالتزام إما بالزيادة أو النقصان مع الخسارة أو المكسب المقابل المعترف به فى الأرباح أو الخسائر إذا تغير أفضل تقدير للمنشأة لمبلغ الالتزام .

يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس قواعد الاعتراف و قياس المخصص فى تاريخ دورى كما لو كانت ستفعل هذا فى نهاية السنة المالية ، ووجود أو عدم وجود التزام لتحويل المنافع أمر ليس له علاقة بطول مدة الفترة التى قدم عنها التقرير بل هو أمر واقع .

مكافآت نهاية السنة

ب٤- تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة إلى حد كبير حيث يتم الحصول على البعض منها باستمرار الخدمة خلال فترة زمنية ، وبعض المكافآت يتم الحصول عليها على أساس شهري أو ربع سنوي أو سنوي لنتيجة التشغيل ، وقد تكون على أساس اختياري أو تعاقدى بحث أو بناء على ما سارت عليه الأمور لعدة سنوات .

ب٥- يكون هناك تصور مسبق للمكافأة لأغراض تقديم التقارير الدورية فقط إذا:
(أ) كانت المكافأة التزاماً قانونياً مع وجود إجراء سابق يجعل المكافأة التزاماً مستنداً عليه و لا يوجد أمام المنشأة بديل حقيقي سوى السداد .
(ب) كان من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه للالتزام . ويقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين" إرشاداً بهذا الخصوص.

مدفوعات الإيجار المشروطة

ب٦- يمكن أن تكون أقساط الإيجار المشروطة مثالاً على الالتزام القانوني أو المستند عليه المعترف به كالتزام . فإذا نص عقد إيجار على أقساط مشروطة بناءً على تحقيق المستأجر لمستوى معين من المبيعات السنوية فإنه يمكن أن ينشأ التزام خلال الفترات الدورية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوي المطلوب إذا كان يتوقع تحقيق ذلك المستوى من المبيعات ، وعلى ذلك لا يوجد أمام المنشأة بديل واقعي سوى سداد مدفوعات الإيجار المستقبلية .

الأصول غير الملموسة

ب٧- تقوم المنشأة بتطبيق تعريف وقياس الاعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة في الفترة الدورية كما في الفترة السنوية ، ويتم الاعتراف بالتكاليف التي تم تحملها قبل استيفاء شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس كمصروف ، ويتم الاعتراف بالتكاليف التي يتم تحملها بعد التاريخ المحدد الذي يتم فيه استيفاء شروط الاعتراف كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس ، وليس من المبرر تأجيل التكاليف كأصول في المركز المالي الدوري على أمل استيفاء شروط الاعتراف بها فيما بعد في السنة المالية .

المعاشات

ب٨- يتم حساب تكلفة المعاشات لفترة مؤقتة على أساس مدة سنة حتى تاريخه باستخدام معدل تكلفة المعاشات المحددة اكتوارياً في نهاية الفترة المالية السابقة والمعدلة لتأخذ في الاعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت والتخفيضات الهامة أو التسويات أو الأحداث الأخرى الهامة التي حدثت مرة واحدة فقط .

الإجازات والعطلات الرسمية وحالات الغياب الأخرى القصيرة المدفوعة

ب٩- حالات الغياب المتراكمة المدفوعة هي تلك الحالات المرحلة والتي يمكن استخدامها فى الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق الفترة الحالية مستخدماً بكامله ، ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بقياس التكلفة المتوقعة والالتزام فيما يتعلق بحالات الغياب المتراكمة المدفوعة بمقدار المبلغ الذى تتوقع المنشأة سدادها نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذى تراكم فى تاريخ الميزانية ، ويطبق هذا المبدأ كذلك فى تواريخ التقارير المالية الدورية ، وبالعكس لا تعترف المنشأة بمصروف أو أى التزام لحالات الغياب غير المتراكمة المدفوعة فى تاريخ أى تقرير دورى مثلما لا تعترف بمصروف أو أى التزام فى تاريخ تقديم أى تقرير سنوى .

التكاليف الأخرى المخططة والتي تحدث بصورة غير منتظمة

ب١٠- قد تشمل الموازنة التقديرية لمنشأة ما تكاليف معينة يتوقع تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب العاملين ، وهذه التكاليف بشكل عام خاضعة للتقدير الشخصى بالرغم من انها متوقعة وتميل لأن تتكرر بين سنة وأخرى ، والاعتراف بأى التزام فى أى تاريخ تقرير مالى دورى لهذه التكاليف التى لم يتم تكبدها بشكل عام لا يتفق مع تعريف الالتزامات .

قياس عبء ضريبة الدخل عن الفترة الدورية

ب١١- يستحق عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام سعر الضريبة الذى ينطبق على اجمالى الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السارية السنوية المقدرة المطبقة على الدخل قبل حساب ضريبة الدخل للفترة الدورية .

ب١٢- وهذا يتفق مع المفهوم الأساسى الوارد فى الفقرة "٢٨" الذى ينص على وجوب تطبيق نفس مبادئ الاعتراف والقياس المحاسبى فى تقرير مالى دورى كما هى مطبقة فى القوائم المالية السنوية. ويتم ربط ضرائب الدخل على أساس سنوى ، كما يتم حساب عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية بتطبيق سعر الضريبة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة المرحلية والذى ينطبق على اجمالى الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة السارى ، ويعكس متوسط سعر الضريبة السنوى المقدر مجموعة من أسعار ضريبة الدخل التى يتوقع أن تنطبق على أرباح السنة الكاملة ، بما فى ذلك التغيرات التى تمت بالفعل فى أسعار ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد فى السنة المالية ، ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" الإرشاد بشأن التغيرات التى تمت بالفعل فى أسعار الضرائب ، ويجب أن تتم إعادة تقدير سعر ضريبة الدخل السنوى على أساس السنة حتى تاريخه بما يتفق مع الفقرة "٢٨" من هذا المعيار ، وتتطلب الفقرة "١٦ - (د)" الإفصاح عن التغيرات الهامة فى التقديرات .

ب١٣- إلى الحد الممكن عملياً يتم تحديد متوسط سعر ضريبة الدخل المقدر السارى بالنسبة للقوائم المجمعة بصورة منفصلة بالنسبة لكل دولة وتطبيقها بصورة منفردة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية بالنسبة لكل دولة ، وبالمثل إذا كانت أسعار ضريبة دخل مختلفة تنطبق على فئات مختلفة من الدخل (مثل الأرباح الرأسمالية أو الأيراد المحقق من أنشطة محددة) فيتم إلى الحد الممكن عملياً تطبيق سعر مستقل على كل فئة منفردة للدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية وحيث إن هذه الدرجة من الدقة مطلوبة إلا أنه قد لا يمكن تحقيقها فى جميع الحالات ، ويتم استخدام متوسط مرجح لأسعار الضريبة فى الدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كان استخدام أسعار أكثر تحديداً له نتيجة تقريبية معقولة .

ب١٤- للتوضيح تطبيق المبدأ السابق ، تتوقع المنشأة التى تقدم تقارير ربع سنوية أن تبيع من شركة تابعة ١٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى كل فترة ربع سنوية وتعمل فى دولة تبلغ سعر الضريبة الداخلية فيها ٢٠% على أول ٢٠٠٠٠ من الأرباح السنوية و ٣٠% على كل أرباح اضافية ، والأرباح الفعلية تشابه التوقعات ، ويبين الجدول التالى مبلغ عبء ضريبة الدخل الذى تصدر عنه التقارير الربع سنوية .

الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	١٠٠٠٠
عبء الضريبة				
يتوقع أن تستحق ضريبة مقدارها ١٠٠٠٠ للسنة بكاملها على دخل مقداره ٤٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة .				

ب١٥- فيما يلى إيضاح آخر : تقوم المنشأة بتقديم تقارير ربع سنوية ، ومن المتوقع أن تحصل على ربح مقداره ١٥٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى الربع الأول ، إلا أنها تتوقع أن تتكبد خسائر مقدارها ٥٠٠٠ فى كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية (وهكذا يبلغ ربحها صافراً خلال السنة) ومتوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٢٠% . ويبين الجدول التالى مبلغ عبء ضريبة الدخل الذى يرد فى التقرير فى كل فترة ربع سنوية .

الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
٣٠٠٠	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	صفر
عبء الضريبة				

الفرق بين السنة المالية والسنة الضريبية

ب١٦- فى الحالات النادرة التى تختلف فيها السنة المالية عن السنة الضريبية يتم قياس عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة الفعلى مقدراً لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على الجزء من الدخل قبل حساب الضريبة الذى تم تحقيقه فى كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه .

ب١٧- ملغاة .

الخصم الضريبي

ب١٨-ملغاة .

ب١٩- ملغاة .

رد وترحيل الخسارة والخصم الضريبي

ب٢٠- يتم إظهار الخسارة الضريبية التي تم ردها في الفترة الدورية التي تحدث فيها تلك الخسارة ، كما يتم كذلك الاعتراف بأى تخفيض مقابل لذلك في عبء الضريبة أو أية زيادة في إيراد الضريبة .

ب٢١- يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) شروطاً لتقييم احتمال الربح الخاضع للضريبة الذى يمكن مقابله الاستفادة من الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة. ويتم تطبيق هذه الشروط في نهاية كل فترة دورية ، وإذا تم استيفاء هذه الشروط يتم إظهار أثر ترحيل الخسارة الضريبية في حساب متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر المطبق .

ب٢٢- إيضاحاً لذلك هناك منشأة تقدم تقاريرها كل فترة ربع سنوية ولديها خسارة تشغيل مرحلة لأغراض ضريبة الدخل في بداية السنة المالية الحالية مقدارها ١٠٠٠٠ والتي لم يتم الاعتراف فيها بأى أصل ضريبي مؤجل ، وتريح المنشأة ١٠٠٠٠ في الربع الأول من السنة الحالية ، وتتوقع أن تريح ١٠٠٠٠ في كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية ، وباستبعاد الخسارة التشغيلية المرحلة يتوقع أن يبلغ معدل سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر ٢٠% فيكون عبء الضريبة كما يلي:

الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٦٠٠٠
عبء الضريبة				

التغيرات التعاقدية أو المنظورة في سعر الشراء

ب٢٣- هناك تصور بالنسبة لأى خصم على الكميات وكذلك التغيرات الأخرى المتعاقد عليها في أسعار المواد الخام أو العمالة أو البضائع والخدمات الأخرى المشتراة في الفترات الدورية لدى كل من الطرف الذى يقوم بالسداد والمستلم إذا كان من المتوقع حدوث ذلك ، وهكذا فإن أى تخفيض أو خصم تعاقدى يكون متوقع، إلا أن أى خفض أو خصم تقديرى لا يكون له أى انعكاس لأن الأصل أو الالتزام الناتج لا يستوفيان الشروط الواردة في إطار عرض وتصوير القوائم المالية التى تنص على وجوب أن يكون الأصل مورداً تسيطر عليه المنشأة نتيجة لحدث سابق ، ووجوب أن يكون الالتزام عبئاً حالياً يتوقع أن ينجم عن تسويته تدفق خارجي للموارد .

الاهلاك والاستهلاك

ب٢٤- يعتمد الاهلاك والاستهلاك لفترة دورية على الأصول المملوكة خلال تلك الفترة الدورية ولا يؤخذ فى الاعتبار حالات استحواذ أو بيع الأصول المخطط لها لفترة لاحقة فى السنة المالية .

المخزون

ب٢٥- يتم قياس المخزون للتقارير المالية الدورية بناء على نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية . ويحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" شروط الاعتراف بالمخزون وقياسه. ويمثل المخزون مشاكل معينة فى تاريخ أى تقرير مالى بسبب الحاجة الى تحديد الكميات والتكاليف وكذلك صافى القيمة البيعية للمخزون ، وبالرغم من ذلك يتم تطبيق نفس مبادئ القياس على المخزون الدورى ، ولتوفير التكاليف والوقت كثيراً ما تستخدم المنشآت التقديرات لقياس المخزون فى التواريخ الدورية الى حد أكبر مما يتم فى تواريخ تقديم التقارير السنوية . وفيما يلى أمثلة على كيفية تطبيق اختبار صافى القيمة البيعية فى أى تاريخ دورى ، وكيفية معاملة التغيرات فى التصنيع فى التواريخ الدورية .

صافى القيمة البيعية للمخزون

ب٢٦- يتم تحديد صافى القيمة البيعية للمخزون بالرجوع إلى أسعار البيع والتكاليف المتعلقة بها لإكمال بيعها فى تواريخ دورية . وتقوم المنشأة برد أى انخفاض فى القيمة إلى صافى القيمة البيعية فى أية فترة دورية لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك فى نهاية السنة المالية .

ب٢٧- ملغاة.

التغيرات فى تكلفة التصنيع للفترات الدورية

ب٢٨- يتم الاعتراف بالانحرافات فى السعر والكفاءة والصرف والكمية لمنشأة صناعية فى قائمة الدخل فى تواريخ التقارير الدورية إلى نفس المدى الذى يتم فيه الاعتراف بهذه التغيرات فى قائمة الدخل فى نهاية السنة المالية مع اعتبار تأجيل التغيرات التى يتوقع استيعابها فى نهاية السنة غير مناسب ، لأنه من الممكن أن ينجم عن ذلك إثبات المخزون فى ذلك التاريخ بمقدار يزيد أو يقل عن حصته فى التكلفة الفعلية للصنع .

أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

ب٢٩- يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقارير المالية الدورية حسب نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية .

ب٣٠- يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" كيفية ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض بما فى ذلك الإرشادات الخاصة باستخدام متوسط أسعار صرف العملات الأجنبية أو أسعار الإقفال لها وإرشادات بشأن الاعتراف بالتسويات الناجمة فى الأرباح أو الخسائر أو بنود الدخل الشامل الأخرى. ويتم استخدام المتوسط الفعلى وأسعار الإقفال للفترة الدورية بما يتفق مع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) ، ولا تقوم المنشآت

بتوقع التغيرات المستقبلية فى أسعار الصرف الأجنبية فى باقى السنة المالية الحالية عند ترجمة العمليات الأجنبية فى أية فترة دورية .

ب ٣١- إذا تتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) الاعتراف بتسويات ترجمة العملات الأجنبية كدخل أو كمصروف فى الفترات التى تنشأ بها ، فإن هذا المبدأ يطبق فى كل فترة دورية . ولا تقوم المنشآت بتأجيل بعض تسويات ترجمة العملات الأجنبية فى أى تاريخ دورى إذا كان من المتوقع رد التسوية قبل نهاية السنة المالية .

التقارير المالية الدورية فى الاقتصاديات عالية التضخم

ب ٣٢- ملغاة .

ب ٣٣- ملغاة .

ب ٣٤- ملغاة .

اضمحلال قيمة الأصول

ب ٣٥- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة" الاعتراف بخسارة الاضمحلال فى القيمة إذا انخفض المبلغ القابل للاسترداد إلى أقل من القيمة الدفترية .

ب ٣٦- يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس شروط اختبارات اضمحلال القيمة و الاستبعاد من الدفاتر فى أى تاريخ دورى كما كانت ستفعل فى نهاية أية سنة مالية ، على أن ذلك لا يعنى أنه يجب على المنشأة أن تقوم بالضرورة بإجراء حساب مفصل لاضمحلال القيمة فى نهاية كل فترة دورية ، بل تقوم المنشأة بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود أى اضمحلال هام فى القيمة منذ نهاية آخر سنة مالية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لهذا الحساب من عدمه .