

## قرار رئيس مجلس الوزراء

رقم ٨٨٣ لسنة ٢٠٢٣

بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية

### رئيس مجلس الوزراء

بعد الاطلاع على الدستور ؛

وعلى قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات

المسئولية المحدودة وشركات الشخص الواحد الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١

ولائحته التنفيذية ؛

وعلى قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢

ولائحته التنفيذية ؛

وعلى القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ بتنظيم الرقابة على الأسواق والأدوات

المالية غير المصرفية ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٦٩ لسنة ٢٠١٨ بتشكيل الوزارة ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٧٩ لسنة ٢٠١٨ بتفويض رئيس مجلس

الوزراء في بعض الاختصاصات ؛

وعلى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٩٠٩ لسنة ٢٠١١ بتشكيل لجنة مراجعة

معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام

التأكد الأخرى ؛

وعلى قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة

المصرية وتعديلاته ؛

وعلى ما عرضه رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية ؛

**قرر :****( المادة الأولى )**

يستبدل بملحق التمهيد الوارد بمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ المشار إليه ، ملحق التمهيد المرافق لهذا القرار .

**( المادة الثانية )**

يستبدل بالمعايير أرقام : (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكها ، و(٢٣) الأصول غير الملموسة ، و(٣٤) الاستثمار العقاري، و(٣٥) الزراعة، و(٣٦) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية ، من معايير المحاسبة المصرية المشار إليها ، المعايير المرافقة لهذا القرار .

**( المادة الثالثة )**

يُضاف إلى معايير المحاسبة المصرية المشار إليها ، معيار جديد برقم (٥٠) عقود التأمين ، على النحو المرافق لهذا القرار .

**( المادة الرابعة )**

يلغى معيار المحاسبة رقم (٣٧) عقود التأمين من معايير المحاسبة المصرية المشار إليها .

**( المادة الخامسة )**

يُنشر هذا القرار في الجريدة الرسمية ، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره .

صدر برئاسة مجلس الوزراء في ١٤ شعبان سنة ١٤٤٤ هـ

( الموافق ٦ مارس سنة ٢٠٢٣ م ) .

رئيس مجلس الوزراء

**دكتور / مصطفى كمال مدبولي**

معيّار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

معيان المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

المحتويات

فقرات

معييار المحاسبة المصري رقم (١٠) للمعدل ٢٠٢٣

١	هدف المعيار
٥-٢	نطاق المعيار
٦	تعريفات
١٠-٧	الاعتراف بالأصول الثابتة
١١	التكاليف الأولية
١٤-١٢	النفقات اللاحقة على الاقتناء
٢٨-١٥	القياس عند الاعتراف
٢٢-١٦	عناصر التكلفة
٢٨-٢٣	قياس التكلفة
٤٢-٢٩	القياس بعد الاعتراف
٣٠	أسلوب التكلفة
٤٢-٣١	إعادة التقييم
٤٩-٤٣	الإهلاك
٥٩-٥٠	القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك
٦٢-٦٠	طرق الإهلاك
٦٤-٦٣	الاضمحلال
٦٦-٦٥	التعويض عن الأضمحلال في قيمة الأصول
٧٢-٦٧	الاستبعاد من الدفاتر
٧٩-٧٣	الإفصاح
٨٠	تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

معيان المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

## معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

## الأصول الثابتة وإهلاكاتها

## هدف المعيار

- ١ - يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يستشفوا معلومات حول استثمار المنشأة في تلك الأصول والتغير في مثل هذا الاستثمار.
- تتمثل الموضوعات الرئيسية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول الثابتة في الاعتراف بالأصول وتحديد قيمها الدفترية بالإضافة إلى أعباء الإهلاك وخسائر الاضمحلال التي يعترف بها بالنسبة لتلك الأصول.

## نطاق المعيار

- ٢ - يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول الثابتة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبي مصري آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.
- ٣ - لا يطبق هذا المعيار على:

- (أ) الأصول الثابتة المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".
- أو(ب) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة") بخلاف النباتات المثمرة، وينطبق هذا المعيار على النباتات المثمرة، ولكن لا ينطبق على المنتج الزراعي الذي ينمو على النباتات المثمرة.
- أو(ج) الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) "التقيب عن وتقييم الموارد المعدنية").

- أو(د) حقوق التعدين والاحتياطيات التعدينية مثل البترول والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

إلا أن هذا المعيار يطبق على الأصول الثابتة المستخدمة في تطوير أو صيانة الأصول المُعزفة في

(ب) إلى (د) أعلاه.

٤ - (ملفأة).

٥ - على المنشأة في استخدامها لنموذج التكلفة في معالجة الاستثمار العقاري طبقاً لمعيار المحاسبة المصري

رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري" أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد في هذا المعيار للاستثمارات العقارية المملوكة

لها.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

## تعريفات

٦ - تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

النبات المثمر هو نبات حي:

(أ) يستخدم في إنتاج أو توريد منتج زراعي؛

(ب) يتوقع أن ينمو لأكثر من فترة واحدة؛

(ج) توجد احتمالية ضعيفة لبيعها على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخربة العرضية.

القيمة الدفترية: هي القيمة المعترف بها للأصل بعد خصم مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

التكلفة: هي المبلغ المدفوع من نقدية أو ما في حكمها أو القيمة العادلة لمقابل آخر تم تقديمه لاقتناء أصل وذلك في توقيت اقتناء أو إنشاء الأصل أو هو المبلغ المنسوب لهذا الأصل عند الاعتراف الأولي به طبقاً للمتطلبات المحددة في معايير محاسبة مصرية أخرى (عندما ينطبق ذلك مثل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم").

القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة مخصصاً منها القيمة التخريدية له.

الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على العمر الإنتاجي المقدر لهذا الأصل.

القيمة من وجهة نظر المنشأة: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع منشأة أن تحصل عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي المقدر أو التي تتوقع أن تحملها عند تسوية التزام.

القيمة العادلة هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

خسارة الاضمحلال: هي المبلغ الذي تزيد به القيمة الدفترية لأصل عن قيمته الاستردادية.

الأصول الثابتة (متمثلة في: العقارات والآلات والمعدات): هي البنود الملموسة التي:

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو في التأجير للغير أو في أغراضها الإدارية.

(ب) من المتوقع استخدامها على مدار أكثر من فترة واحدة.

القيمة القابلة للاسترداد: هي القيمة العادلة للأصل (مخصوصاً منها التكاليف اللازمة للبيع)، أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

**القيمة التخريدية لأصل:** هي القيمة المقدرة التي يمكن لمنشأة أن تحصل عليها حالياً من التصرف في الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد لو كان الأصل في العمر وعلى الحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

**العمر الإنتاجي المقدر لأصل هو:**

- (أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام.  
 أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

الاعتراف

٧ - يعترف بتكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة كأصل فقط عندما:

- (أ) يكون من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة من هذا البند.  
 و(ب) يمكن قياس تكلفة البند بدرجة يعتمد عليها.

٨ - عادة ما يتم الاحتفاظ بقطع الغيار ومعدات الصيانة كمخزون على أن يعترف بها كصروف في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) مع استخدامها. ومع ذلك فإن قطع الغيار الإستراتيجية (الرئيسية) وكذا المعدات الاحتياطية تصلح لأن تكون أصولاً ثابتة عندما تتوقع المنشأة أن تستخدمها خلال أكثر من فترة واحدة.

٩ - لا يصف هذا المعيار وحدة القياس التي تستخدم لأغراض الاعتراف - بمعنى آخر: ما الذي يمكن أن يشكل بنداً من بنود الأصول الثابتة. لذا يتطلب الأمر استخدام التقدير الحكمي في تطبيق شروط الاعتراف بالأصول الثابتة وفقاً للظروف المحددة لكل منشأة. فقد يكون من الملائم تجميع البنود التي لا تعتبر بمفردها ذات أهمية نسبية مثل العدد والأدوات والاسطوانات على أن تُطبق شروط الاعتراف على القيمة المجمعة لتلك البنود.

١٠ - تقوم المنشأة -طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا -بتقييم تكاليف كافة أصولها الثابتة في الفترة التي تتحمل فيها تلك التكاليف. وتتضمن تلك التكاليف ما تحملته المنشأة من تكاليف أولية في اقتناء أو إنشاء الأصل وكذا التكاليف التي تتحملها لاحقاً في الإضافة على هذا الأصل أو في إحلال جزء منه أو في صيانته. وقد

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

تتضمن تكلفة الأصول الثابتة التكاليف المتكبدة فيما يتعلق بعقود إيجار الأصول المستخدمة في إنشاء الأصل الثابت أو الأضافة إليه أو إحلال جزء منه أو صيانته. مثل اهلاك أصول حقوق الانتفاع.

التكاليف الأولية

١١ - قد يتم اقتناء بنود أصول ثابتة لأسباب ترتبط بالمحافظة على البيئة أو بتحقيق مستوى معين من الأمان. وعلى الرغم من أن اقتناء مثل هذه الأصول لا يؤدي بصورة مباشرة إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي أصل بعينه من الأصول الثابتة القائمة إلا أنه قد يكون ضرورياً للحصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. في هذه الحالة فإن تلك الأصول ترقى للاعتراف بها كأصول ثابتة لأنها تمكن المنشأة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من أصول أخرى مرتبطة بها تزيد عما كان يمكن الحصول عليه لو لم تكن تلك الأصول الثابتة قد اقتتيت. فعلى سبيل المثال: قد يقوم أحد مصنعي الكيماويات بتطبيق عمليات جديدة للتعامل مع المواد الكيميائية بما يتوافق مع اشتراطات الجهات المعنية بالحفاظ على البيئة فيما يتعلق بإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرا. وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالتحسينات على المصنع كأصل ثابت نظراً لأن المنشأة لن تكون قادرة على إنتاج وبيع الكيماويات بدون إدخال تلك التحسينات. ومع هذا يتم مراجعة صافي القيمة الدفترية لتلك الأصول والأصول المتعلقة بها لتحديد أي اضمحلال في قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

التكاليف اللاحقة

١٢ - في ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة ٧ لا تعترف المنشأة بتكاليف الخدمة اليومية لأصل ضمن القيمة الدفترية لهذا الأصل. وبدلاً من ذلك تعترف المنشأة بهذه التكاليف في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

عند تحملها. وتمثل تكاليف الخدمة اليومية بصفة أساسية تكاليف العمالة والمواد المستخدمة وقد تتضمن تكلفة القطع الصغيرة. وهذه النفقات غالباً ما توصف بأنها "إصلاح وصيانة" للأصل الثابت.

١٣ - قد يتطلب الأمر من منشأة القيام باستبدال أجزاء ببعض بنود أصولها الثابتة على فتراتٍ دورية. فقد يكون مطلوباً - مثلاً - إعادة تبطين فرن بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام أو استبدال المكونات الداخلية لطائرة مثل المقاعد والمطابخ عدة مرات خلال العمر الافتراضي لهيكل الطائرة. كما قد يتم اقتناء أصول ثابتة أيضاً إما بغرض التقليل من الإحلال المتكرر (مثلما يحدث من استبدال الحرائط الداخلية لمبنى) أو بغرض القيام بإحلال غير متكرر. وفي ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧"، تعترف المنشأة ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت بالتكلفة التي تتحملها في استبدال جزء من هذا الأصل في تاريخ تحمل تلك التكلفة وذلك إذا كان الجزء البديل يفي بشروط الاعتراف في ذلك التاريخ. ويتم استبعاد القيمة الدفترية للأجزاء المستبدلة طبقاً لأحكام الاستبعاد الواردة بالفقرات من "٦٧" إلى "٧٢" من هذا المعيار.

١٤ - قد يكون أحد شروط الاستمرار في تشغيل بند من بنود الأصول الثابتة (طائرة على سبيل المثال)، القيام بإجراء فحوص رئيسية بصفة دورية للكشف عن الأعطال والعيوب بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تقوم باستبدال أجزاء من هذا البند. وكلما قامت المنشأة بفحص من تلك الفحوص الرئيسية فإنها تعترف بتكلفة ذلك الفحص ضمن القيمة الدفترية للأصل كإحلال وذلك إذا كانت تكلفة الفحص تفي بشروط الاعتراف في ذلك التاريخ. ويتم استبعاد أي قيمة دفترية متبقية من تكاليف الفحص السابق (بخلاف الأجزاء المادية) من الأصل. ويحدث هذا الاستبعاد بغض النظر عما إذا كانت تكلفة ذلك الفحص السابق قد تحددت وقت إجراء المعاملة التي ترتب عليها اقتناء الأصل أو إنشائه. ولأغراض استبعاد القيمة الدفترية المتبقية من الفحص السابق يمكن للمنشأة -إذا لزم الأمر- أن تستخدم التكلفة المقدرة لفحص مستقبلى مماثل كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الفحص القائم ضمن مكونات الأصل عندما تم اقتناء أو إنشاء ذلك الأصل.

القياس عند الاعتراف

١٥ - يتم قياس أي أصل يفي بشروط الاعتراف به كإصل ثابت على أساس تكلفته.

عناصر التكلفة

١٦ - تشمل تكلفة الأصل الثابت:

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

(أ) سعر شرائه شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وبعد استئصال كافة الخصومات التجارية والمسموحات.

(ب) أى تكاليف تتعلق مباشرة للوصول بالأصل للموقع والحالة التى يصبح عندها مهنياً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة.

(ج) التقدير الأولى للتكاليف اللازمة لترك وإزالة الأصل وإعادة الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية وهي الإلتزام الذي تتحمله المنشأة سواء عندما يتم اقتناء الأصل أو كنتيجة لاستخدامه خلال فترة معينة فى أغراض أخرى بخلاف إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

١٧ - من أمثلة التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت:

(أ) تكاليف مزايا العاملين (كما هي معرفة فى معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والناجمة بصورة مباشرة من إنشاء أو اقتناء الأصل.

و(ب) تكاليف إعداد الموقع.

و(ج) التكاليف الأولية للتسليم والمناولة.

و(د) تكاليف التجميع والتركييب.

و(هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المناسب (أى تقييم ما إذا كان الأداء التقني والمادي للأصل يتيح إمكانية استخدامة فى إنتاج، أو توريد السلع، أو الخدمات، أو للتأجير للغير، أو للأغراض الإدارية).

و(و) الأتعاب المهنية.

١٨ - تطبيق المنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون" على التكاليف المترتبة على التزام المنشأة بفك وإزالة وإعادة تسوية الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية والتي تتحملها المنشأة خلال فترة زمنية معينة كنتيجة لاستخدام هذا الأصل فى إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. ويتم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" فى الاعتراف بالالتزامات المنشأة وفى قياس ذات الالتزامات المترتبة على التكاليف سواء التي وردت بهذه الفقرة والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) أو التي وردت بالفقرة (١٦ج) من هذا المعيار والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠).

١٩ - من أمثلة التكاليف التي لا تعد من تكاليف أصل ثابت:

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

- (أ) تكاليف افتتاح منفذ جديد.
- (ب) تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة (تشمل تكاليف الإعلانات والأشئلة الدعائية).
- (ج) تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (تشمل تكاليف تدريب العاملين).
- (د) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.
- ٢٠ - يتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت عندما يصل الأصل إلى الموقع والحالة التي يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة، ولذلك لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل التكاليف التي تتحملها منشأة في استخدام أصل أو في تغيير موقعه، فعلى سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت:

- (أ) التكاليف التي تتحملها منشأة بعد أن يكون الأصل مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة له من قبل الإدارة، ولكنه لم يتم تشغيله أو أن يكون تشغيله بأقل من طاقته الإنتاجية القصوى.
- (ب) خسائر التشغيل الأولية مثل تلك التي تتحملها منشأة خلال المرحلة التي يتطور فيها الطلب على مخرجات أصل ثابت.
- (ج) تكاليف تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من أو كل عمليات المنشأة.

٢٠-١- قد يتم إنتاج مخرجات أثناء إيصال الأصل الثابت إلى الموقع اللازم والحالة اللازمة ليكون قابل للتشغيل بالطريقة التي تستدعيها الإدارة (مثل المخرجات التي تنتج أثناء تجارب ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم) وتثبت المنشأة المتحصلات من بيع أي مخرجات من ذلك القبيل وتكلفة تلك المخرجات ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للمعايير المطبقة، وتقسم المنشأة تكلفة تلك المخرجات بتطبيق متطلبات القياس الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون"

٢٠-٢ - تحدث بعض العمليات مع إنشاء أو تطوير أصل ثابت، ولكنها لا تكون ضرورية للوصول بالأصل إلى الموقع والحالة التي يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. وقد تحدث مثل تلك العمليات العرضية قبل أو في أثناء القيام بأنشطة الإنشاء أو التطوير. وعلى سبيل المثال فقد يتحقق دخل عن طريق استخدام الموقع الذي سيقام عليه مبنى كموقف سيارات لحين الشروع في أعمال إنشاء المبنى.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

ونظراً لأن العمليات العرضية ليست ضرورية للوصول بالأصل الثابت إلى الموقع والحالة التي يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة، لذا يُعترف بعناصر الدخل والمصروفات المرتبطة بالعمليات العرضية في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدرج ضمن تبيونات الدخل والمصروف المناسبة.

٢٢ - يتم تحديد تكلفة الأصل الذي يتم إنشاؤه ذاتياً بنفس الأسس المستخدمة في حالة الأصل المكتسب. وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع أصول متماثلة بغرض بيعها في إطار نشاطها المعتاد فإن تكلفة الأصول عادة تكون هي نفس تكلفة إنشاء أصول بغرض البيع (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون") - لذا وللوصول إلى هذه التكلفة يتم استبعاد أية أرباح داخلية. وبالمثل فلا تُدرج تكلفة الفاقد غير الطبيعي من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى التي تحملتها المنشأة في أصل منشأ ذاتياً ضمن تكلفة الأصل. ويضع معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) "تكلفة الاقتراض" شروطاً معينة للاعتراف بالفوائد كأحد مكونات القيمة النفقية للأصل الثابت المنشأ ذاتياً.

٢٢ - تتم المحاسبة عن النباتات المثمرة بنفس طريقة المحاسبة عن الأصول الثابتة التي تقوم المنشأة بإنشائها بنفسها قبل وجودها في الموقع اللازم وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة ونتيجة لذلك، فإن الإشارات التي لفظ "الانشاء" في هذا المعيار ينبغي أن تقرأ على أنها تشمل الأنشطة الضرورية لزراعة النباتات المثمرة قبل أن تكون في الموقع اللازم وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة.

قياس التكلفة

٢٣ - تقاس تكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة بالمعدل لسعره النقدي في تاريخ الاعتراف بالبند. وعندما يُوجد سداد ضمن الأصل الثابت لفترة تتعدى الشروط العادية للائتمان، تعترف المنشأة بالفرق بين المعدل للسعر النقدي وإجمالي المدفوعات كفاصلة (تكاليف تمويل) على مدار فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤).

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

٢٤ - قد يقتنى بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة في مبادلة مع أصل غير نقدي أو أصول غير نقدية أو تشكيلة من أصول نقدية وغير نقدية. وتشير المناقشة التالية ببساطة إلى مبادلة أحد الأصول غير النقدية مع أصل آخر غير نقدي، ولكنها تنطبق أيضاً على كل المبادلات المعروفة بالعبارة الأولى من هذه الفقرة. ويتم قياس تكلفة ذلك الأصل الثابت بالقيمة العادلة إلا إذا:

(أ) افتقدت عملية التبادل للجوهر التجاري.

أو (ب) لم تكن القيمة العادلة للأصل الذي تم استلامه وللأصل المستبدل قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها.

ويتم قياس الأصل المكتنى بهذه الطريقة حتى ولو لم يكن باستطاعة المنشأة استبعاد الأصل المستبدل من دفاتها في الحال. وإذا لم يقاس الأصل المكتنى بالقيمة العادلة -فتقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل.

٢٥ - تحدد المنشأة ما إذا كانت عملية التبادل تنسم بجوهر تجارى وذلك بالنظر إلى مدى توقع المنشأة أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية كنتيجة لهذه العملية. وتنسم عملية التبادل بجوهر تجارى عندما:

(أ) تختلف مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستلم (من حيث الخطر والتوقيت والقيمة) عن مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستبدل.

أو (ب) تتغير "القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة" لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل.

و (ج) يكون الاختلاف الحادث في (أ) أو (ب) جوهرياً بالقياس للقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد ما إذا كانت عملية التبادل تنسم بجوهر تجارى -فإن "القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة" لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل يجب أن يعكس تدفقات نقدية بعد الضريبة. وقد تكون نتيجة هذا التحليل واضحة دون الحاجة إلى قيام المنشأة بإجراء عمليات حسابية مفصلة.

٢٦ - تكون القيمة العادلة لأصل قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها إذا:

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

(أ) كان الاختلاف بين التقديرات المعقولة للقيمة العادلة في المدى الذي يضمها غير مؤثر بالنسبة لهذا الأصل.

أو (ب) كان يمكن تحديد احتمال كل تقدير من التقديرات المختلفة داخل هذا المدى بدرجة معقولة واستخدام تلك الاحتمالات في تقدير القيمة العادلة.

إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة سواء للأصل المستلم أو للأصل المستبدل بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المستبدل في قياس تكلفة الأصل المستلم ما لم يكن القيمة العادلة للأصل المستلم يمكن إثباتها بطريقة أوضح.

٢٧ - (ملغاة).

٢٨ - يمكن أن تُخفّض القيمة الدفترية لأصل ثابت بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بهذا الأصل طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

القياس بعد الاعتراف

٢٩ - يجب على المنشأة اختيار إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٣٠٠\* أو نموذج إعادة التقييم الوارد في الفقرة ٣١٠\* كسياسة محاسبية لها، ويجب عليها تطبيق تلك السياسة على كل فئة من فئات الأصول الثابتة بأكملها.

٢٩-تدير بعض المنشآت سواء داخلياً أو خارجياً، صندوقاً استثمارياً يقدم للمستثمرين مدافع تحدها الوحدات التي في الصندوق وبالمثل تصدر بعض المنشآت مجموعات من عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة وتحفظ بالبنود الأساسية. وتشتمل بعض الصناديق أو البنود الأساسية على عقارات يشغلها الملاك. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) على العقارات التي يشغلها الملاك والتي تكون مضمنة في مثل ذلك الصندوق أو التي تعتبر بنوداً أساسية وبالرغم مما هو متكور في الفقرة ٢٩\* يجوز للمنشأة ان تختار قيام تلك العقارات باستخدام نموذج القيمة العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) ولأغراض هذا الاختيار، تشمل عقود التأمين عقود الاستثمار ذات ميزة المشاركة الاختيارية (انظر معيار المحاسبة المصري

معياري المحاسبية المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

رقم (٥٠) "عقود التأمين" لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار).

٢٩ب- يجب على المنشأة معالجة المقارنات التي يشغلها ملاكها والمفيدة باستخدام نموذج القيمة العادلة للاستثمار العقاري طبقاً للفقرة ٢٩٩- على أنها فئة منفصلة من فئات الأصول الثابتة.

نموذج التكلفة

٣٠- في ظل هذا النموذج يتم إثبات أي بند من بنود الأصول الثابتة -بعد الاعتراف به كأصل -على أساس تكلفته مخصوصاً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

٣١- بعد إثباته على أنه أصل يجب أن يسجل بند الأصول الثابتة الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بمبلغ إعادة التقييم وهو عبارة عن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي إهلاك متراكم لاحق وأية خسائر هيوط لاحقة متراكمة ويجب إجراء عمليات إعادة التقييم بانتظام كافٍ لضمان ألا يختلف المبلغ الدفترى بشكل ذي أهمية نسبية عن المبلغ الذي سيحدث باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير.

٣٢- تتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة في القيمة السوقية، ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذي يتم معرفة خبراء متخصصين في التقييم والتعنين ضمن المعقدين في سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية.

٣٣- لتحديد القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التي يحددها الموثقون، وعندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداول مثل هذه الأصول إلا كجزء من نشاط مستمر، فإنه يتم تقييمها على أساس العائد أو التكلفة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك.

٣٤- يعتمد تكرار عمليات إعادة التقييم على التغيرات في القيم العادلة لبنود الأصول الثابتة التي يعاد تقييمها. فعندما تختلف القيمة العادلة لأصل معاد تقييمه بشكل ذي أهمية نسبية عن مبلغه الدفترى، يعدل ذلك يكون من المطلوب إجراء إعادة تقييم آخر. وتعرض بعض بنود الأصول الثابتة لتغيرات كبيرة ومتقلبة في القيمة العادلة، وبالتالي

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

تستلزم إعادة التقييم بشكل سنوي وتعد عمليات إعادة التقييم المتكررة تلك غير ضرورية لبنود الأصول الثابتة التي تحدث تغيرات ضئيلة فقط في قيمتها العادلة وبدلاً من ذلك قد يكون من الضروري أن يعاد تقييم البند فقط كل ثلاث أو خمس سنوات.

٣٥ - عندما يعاد تقييم بند من بنود الأصول الثابتة فإن المبلغ الدفترى لذلك الأصل يتدعى إلى المبلغ المعدل بقيمة. وفي تاريخ إعادة التقييم، تتم معالجة الأصل بأحدى الطريقتين الآتيتين:

(أ) تعديل إجمالي المبلغ الدفترى بطريقة تتسق مع إعادة تقييم المبلغ الدفترى للأصل فعلى سبيل المثال، قد يتم إعادة عرض إجمالي المبلغ الدفترى بالرجوع إلى بيانات سوقية يمكن رصدها أو قد يتم إعادة عرضها بشكل تناسبي مع التغير في المبلغ الدفترى ويتم تعديل الإهلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم لمعاد الفرق بين إجمالي المبلغ الدفترى للأصل ومبلغه الدفترى بعد أن يؤخذ في الحسابان خسائر الهبوط المتراكمة.

أو(ب) استبعاد الإهلاك المتراكم مقابل إجمالي المبلغ الدفترى للأصل.

ويشكل مبلغ التعديل للإهلاك المتراكم جزءاً من الزيادة أو الانخفاض في المبلغ الدفترى الذي تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرتين "٣٧"، "٣٨".

٣٦ - إذا أعيد تقييم بند من بنود الأصول الثابتة، فيجب أن يعاد تقييم كامل فئة الأصول الثابتة التي ينتمي إليها ذلك الأصل.

٣٧ - فئة الأصول الثابتة هي مجموعة من الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهة في عمليات المنشأة وفيما يلي أمثلة لفئات منفصلة.

(أ) الأراضي

(ب) الأراضي والمباني

(ج) الآلات

(د) السفن

(هـ) الطائرات

معايير المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

(و) السيارات

(ز) الأثاث والتجهيزات

(ح) المعدات المكتبية

(ط) النباتات المثمرة

٣٨ - يعاد تقييم البنود ضمن أية فئة من فئات الأصول الثابتة في وقت واحد لتجنب إعادة التقييم الانتقائي للأصول والتقرير في الفوائض المالية عن مبالغ تعد مزيجاً بين التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة وبالرغم من ذلك يمكن أن يعاد تقييم أية فئة من فئات الأصول على أساس دورى شريطة إنجاز إعادة تقييم فئة الأصول خلال فترة قصيرة وشريطة الحفاظ على مبالغ إعادة التقييم محدثة.

٣٩ - في حالة زيادة المبلغ الدفترى لأصل نتيجة لإعادة تقييمه، فيجب إثبات الزيادة ضمن الدخل الشامل الأخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان "فائض إعادة التقييم" ومع ذلك يجب إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس به انخفاضاً في إعادة تقييم نفس الأصل سبق إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

٤٠ - في حالة إنخفاض المبلغ الدفترى لأصل نتيجة إعادة تقييمه، فيجب إثبات الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة ومع ذلك يجب إثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الأخر بقدر وجود أى رصيد دائن في فائض إعادة التقييم المتعلق بذلك الأصل ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الأخر المبلغ المتراكم ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم.

٤١ - يمكن أن ينقل فائض إعادة التقييم المدرج ضمن حقوق الملكية فيما يتعلق ببند من بنود الأصول الثابتة بشكل مباشر إلى الأرباح المرحلة عندما يلغى إثبات الأصل. وقد ينطوي ذلك على نقل الفائض بالكامل عندما يسحب الأصل من الخدمة أو عندما يستبعد وبالرغم من ذلك، يمكن أن ينقل بعض الفائض أثناء استخدام المنشأة للأصل وفي مثل هذه الحالة سيكون مبلغ الفائض المنقول هو الفرق بين الإهلاك على أساس المبلغ

معياري المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

الدفترى المعاد تقييمه للأصل والاهلاك على أساس التكلفة الأصلية للأصل. ولا تتم عمليات نقل فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المرحلة من خلال الربح أو الخسارة.

٤٢ - تثبت آثار الضرائب على الدخل الناشئة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة ويفصح عنها -ان وجدت- وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

الإهلاك

٤٣ - يتم إهلاك كل جزء من الأجزاء المكونة لبند من بنود الأصول الثابتة (القابلة للإهلاك) بصورة مستقلة إذا كانت تكلفة ذلك الجزء مؤثرة قياساً لإجمالي تكلفة البند.

٤٤ - تقوم المنشأة بتوزيع القيمة التي تم الاعتراف الأولى بها كأصل ثابت على الأجزاء المؤثرة المكونة لهذا الأصل على أن يتم إهلاك كل من جزء من تلك الأجزاء على حدة -وعلى سبيل المثال- فقد يكون من المناسب إهلاك هيكل ومحركات طائرة مملوكة للمنشأة كل على حدة. وبالمثل إذا اقتت المنشأة أصول ثابتة تخضع لعقد ايجار تشغيلي تكون فيه المنشأة هي المؤجر، فقد يكون من المناسب أن يتم إهلاك المبالغ المنعكسة في تكلفة ذلك البند بشكل منفصل والتي يمكن عزوها إلى شروط الأيجار المواتية أو غير المواتية بالنسبة إلى شروط السوق.

٤٥ - قد يتفق أحد الأجزاء الهامة المكونة لأصل ثابت في العمر الإنتاجي المقدر وفي طريقة إهلاكه مع العمر الإنتاجي المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام آخر من مكونات نفس الأصل، وفي مثل هذه الحالة يمكن أن تجمع مثل تلك الأجزاء عند تحديد عبء الإهلاك.

٤٦ - عندما تقوم منشأة بإهلاك بعض الأجزاء من مكونات أصل ثابت بصورة منفردة، فإنها تقوم أيضاً بإهلاك المبلغ المتبقى من ذلك الأصل كوحدة واحدة بصورة منفردة. ويتكون المبلغ المتبقى من أجزاء من هذا الأصل لا يكون لأي منها (بصورة منفردة) قيمة مؤثرة. فإذا كانت للمنشأة توقعات متباينة لهذه الأجزاء فقد يكون من الضروري استخدام أساليب تقريبية لإهلاك المبلغ المتبقى من الأصل والذي يتكون من تلك الأجزاء بطريقة تعبر بمدالة عن نمط استهلاك تلك الأجزاء و/أو العمر المقدر لاستفادة منها.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

٤٧- قد تختار المنشأة أن تهلك بصورة منفردة تلك الأجزاء من الأصل الثابت التي لم تست لها تكلفة مؤثرة بالقياس لإجمالي تكلفة ذلك الأصل.

٤٨- يتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر.

٤٩- يعترف عادة بعبء الإهلاك عن أى فترة في الأرباح أو الخسائر لتلك الفترة. ومع ذلك فإن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها أصل ثابت تستخدم في بعض الأحيان في إنتاج أصول أخرى - وفي هذه الحالة - فإن عبء الإهلاك يشكل جزءاً من تكلفة الأصول الأخرى ويُدْرَج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول. وعلى سبيل المثال - يتم إدراج إهلاك منشآت ومعدات المصنع ضمن تكلفة تحويل المخزون (معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون"). وبالمثل - فقد يتم إدراج إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في أنشطة تطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس أعتُرف به طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة".

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

٥٠- يجب أن توزع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت على أساس منظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل

٥١- يجب مراجعة القيمة التخريدية للأصل الثابت والعمر الإنتاجي المقدر له على الأقل في نهاية كل سنة مالية - وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجة ذلك التغير (التغيرات) كتغير في تقدير محاسبي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٥٢- يتم الاعتراف بالإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن قيمته الدفترية طالما لم تزد القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية. ولا تمنع الإصلاحات والصيانة التي تجرى على الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الأصل.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

٥٣- تتحدد قيمة الأصل القابل للإهلاك وذلك بعد خصم قيمته التخريدية. وفي الواقع العملي غالباً ما تكون قيمة الأصل التخريدية غير مؤثرة ولذا تصبح غير ذات أهمية نسبية عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.

٥٤- قد تزيد القيمة التخريدية لأصل بحيث تصل إلى القيمة الدفترية للأصل أو تتجاوزها. وعندما يحدث ذلك يكون عبء إهلاك الأصل مساوياً للصفر ويظل كذلك حتى تتخفف القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية.

٥٥- يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام (أي عندما يكون في موقعه وحالته اللازمة التي يصبح معها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. ويتوقف إهلاك الأصل بدءاً من التاريخين التاليين أيهما أسبق:

(١) التاريخ الذي يبوب فيه الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يدرج فيه ضمن بنود جاري التخلص منها وبمبوية كمجموعة محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢).

أو (٢) في التاريخ الذي يستبعد فيه الأصل من الدفاتر.

وبالتالي فلا يتوقف الإهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يستبعد من الاستخدام النشط إلا إذا أصبح الأصل مهلك دفترياً بالكامل. ومع ذلك فمن الممكن أن يكون مبلغ عبء الإهلاك مساوياً للصفر في ظل طرق الإهلاك المبينة على مدى استخدام الأصل (مثل طريقة الإهلاك على أساس الوحدات المنتجة) أثناء الفترات التي لا يتم خلالها إنتاج.

٥٦- تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية -التي يتضمنها أصل -بصفة أساسية من خلال استخدام المنشأة لهذا الأصل. ومع ذلك ففي خلال الفترات التي يكون فيها الأصل معطلاً تؤدي عوامل أخرى -في كثير من الأحيان -مثل التقادم الفنى أو التجارى والتآكل المادى إلى نقص المنافع الاقتصادية التي كان يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل. وبناء على ذلك تتخذ العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة. ويقدر هذا الاستخدام بالاسترشاد بالطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل.

معيار المحاسبة المصري رأم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

- (ب) التآكل المادى المتوقع الذي يعتمد على عوامل تشغيل الأصل مثل عدد الورديات التي من المقرر أن يستخدم الأصل طبقاً لها وبرنامج المنشأة للإصلاح والصيانة ومدى العناية بالأصل والصيانة التي تجرى عليه بالفترات التي يكون الأصل خلالها معطلاً.
- (ج) التقادم الفنى أو التجارى الناتج من التغيرات فى أو التحسينات على الإنتاج أو من التغير فى الطلب على مخرجات الأصل من سلع أو خدمات.
- (د) المحددات القانونية أو غيرها من القيود المماثلة المفروضة على استخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء المدد المقررة لاستخدام أصل بموجب عقود أو ترتيبات.

٥٧- يتحدد العمر الإنتاجى المقدر للأصل فى ضوء المنفعة المتوقعة للمنشأة من هذا الأصل. وقد تتطوى سياسة المنشأة لإدارة الأصل على التخلص من الأصل بعد مدة زمنية محددة أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها الأصل. لذا فقد يقل العمرالإنتاجى المقدر لأصل ثابت عن العمر الاقتصادى له. إن تقدير الإدارة للعمر الإنتاجى المقدر للأصل هو من الاسور التي تخضع للحكم المهنى ويعتمد على خبرة المنشأة فى التعامل مع أصول مماثلة.

٥٨- تعتبر الأراضى والمباني أصولاً منفصلة ويتم المحاسبة عنها بصورة مستقلة، حتى لو تم اقتناؤهما معاً. وفيما عدا بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة كمقالب للنفائات -تتميز الأرض بأن العمر المقدر للاستفادة منها غير محدود ولذلك فلا يتم إهلاكها. أما المباني فإن العمر المقدر للاستفادة منها يعتبر محددًا ولذلك فهي أصول قابله للإهلاك. ولا تؤثر أى زيادة فى قيمة الأرض المقام عليها المبنى على تحديد قيمة المبنى القابلة للإهلاك.

٥٩- عندما تتضمن تكلفة الأرض تكاليف فك وإزالة وترميم الموقع فإن تكلفة ذلك الجزء من الأرض يتم إهلاكه على مدار فترة المنافع التي تحصل عليها المنشأة من جراه تحمل تلك التكاليف. وفى بعض الحالات قد يكون للأرض ذاتها عمر محدد للاستفادة منها وعندئذ يتم إهلاكها بطريقة تكسر المنافع التي مستخرج منها.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

### طريقة الإهلاك

٦٠- يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي من المتوقع أن تستهلك المنشأة على أساسه المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

٦١- يجب أن يعاد النظر في طريقة الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة في نهاية كل سنة مالية على الأقل، وعندما يحدث تغيير مؤثر في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها الأصل فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس التغيير في ذلك النمط. ويجب أن تتم المحاسبة عن هذا التغيير كتغيير في تقدير محاسبي " طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

٦٢- يمكن استخدام طرق متعددة للإهلاك لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك لأصل على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر لذلك الأصل. وتتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت توزيع عبء ثابت للإهلاك على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل إذا لم تتغير القيمة التخريدية له، وينتج عن استخدام طريقة القسط المتناقص توزيع عبء متناقص للإهلاك على مدار العمر المقدر للاستفادة من الأصل. وينتج عن استخدام طريقة وحدات الإنتاج توزيع عبء الإهلاك على أساس الاستخدام المتوقع للأصل أو على ما هو متوقع من مخرجات. وتختار المنشأة أفضل طريقة إهلاك تعكس بشكل وثيق النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها الأصل على أن تطبق تلك الطريقة بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يحدث تغيير في النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

٦٢- من غير المناسب استخدام طريقة إهلاك تعتمد على الإيرادات المتولدة من النشاط الذي يتضمن استخدام الأصل. وبصورة عامة، تعكس الإيرادات المتولدة من النشاط الذي يتضمن استخدام الأصل عوامل أخرى بخلاف استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، فعلى سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بدخلات وعمليات أخرى وبأنشطة البيع والتغيرات في حجم المبيعات والأسعار. وقد يتأثر مكون السعر في الإيرادات بالتضخم، والذي ليس له تأثير على الطريقة التي تم بها استهلاك الأصل.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣الإضمحلال

٦٣- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "إضمحلال قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان الأصل الثابت قد أضمحل. ويشرح ذلك المعيار كيفية قيام منشأة بمراجعة القيم التقديرية لأصولها وتحديد القيمة القابلة للاسترداد من الأصل ومتى تعترف المنشأة بخسارة الإضمحلال أو تعكس الخسارة المعترف بها.

٦٤- ملغاة.

التعويض عن الإضمحلال

٦٥- على المنشأة أن تدرج في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) قيمة التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التي اضمحلت أو فقدت أو تخلصت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.

٦٦- إن كل ما يحدث لاحقاً من اضمحلال أو خسائر في بنود الأصول الثابتة، والسماليات المرتبطة بتلك الأصول من طرف ثالث أو تعويضات مدفوعة عنها منه، وأية مشتريات، أو إنشاءات لأصول مستبدلة هي جميعها أحداث اقتصادية منفصلة ويتم المحاسبة عليها بشكل منفصل كما يلي:

- (أ) يتم الاعتراف باضمحلال بنود الأصول الثابتة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).
- و(ب) يتحدد الاستبعاد الدفتری لبنود الأصول الثابتة التي يتم تخريدها أو التخلص منها طبقاً لهذا المعيار.
- و(ج) يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التي اضمحلت أو فقدت أو تخلصت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.
- و(د) تتحدد تكلفة بنود الأصول الثابتة التي تم إصلاحها أو المشتراة أو المنشأة كأصول مستبدلة طبقاً لهذا المعيار.

الاستبعاد من الدفاتر

٦٧- على المنشأة أن تستبعد القيمة الدفترية للأصل الثابت من دفتريها:

- (أ) عندما يتم التخلص منه.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للمعل ٢٠٢٣

أو (ب) عندما لا تتوقع المنشأة أية منافع اقتصادية مستقبلية سواء من استخدامه أو التخلص منه.

٦٨- يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) المكسب أو الخسارة من استبعاد الأصل الثابت عندما يتم استبعاد الأصل (ما لم يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) " عقود التأجير" خلاف ذلك في حالة البيع وإعادة التأجير). ولا يجب تبويب مثل هذه المكاسب كإيرادات.

٦٨- ومع ذلك فعندما تقوم المنشأة بصورة روتينية - في إطار أنشطتها المعتادة - ببيع أصول ثابتة كانت تحتفظ بها للتأجير للغير - فعليها أن تحول تلك الأصول إلى المخزون بقيمتها الدفترية عندما تتوقف المنشأة عن تأجيرها للغير وتصبح تلك الأصول محتفظاً بها لغرض البيع. وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالعوائد من بيع تلك الأصول كإيراد طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء". ولا يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) عندما يتم تحويل الأصول المحتفظ بها لغرض البيع - في إطار النشاط المعتاد - إلى المخزون.

٦٩- يمكن أن يحدث التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة بطرق مختلفة (مثل ذلك: من خلال البيع، أو الدخول في عقد تأجير تمويلي أو التبرع). ويكون تاريخ استبعاد الأصل هو التاريخ الذي تنتقل فيه السيطرة على الأصل الي المستلم وفقاً لمتطلبات شروط الاعتراف بالإيراد بمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء". وينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) على استبعاد الأصول من خلال البيع وإعادة الاستجار.

٧٠- عندما تقوم منشأة - في ظل مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" من هذا المعيار - بالاعتراف بتكلفة إحلال جزء من أصل ثابت ضمن القيمة الدفترية لذلك الأصل، فعليها في هذه الحالة أن تستعد القيمة الدفترية للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا كان ذلك الجزء المستبدل (والذي حل محله جزء جديد) قد أهلك بصورة منفصلة. وعندما لا تستطيع المنشأة في الواقع العملي تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فيمكنها في هذه الحالة أن تستخدم تكلفة الإحلال (للجزء الذي حل محل المستبدل) كمؤشر عما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الفترة التي تم خلالها اقتناؤه أو إنشاؤه.

٧١- يتحدد المكسب أو الخسارة من استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر على أساس الفرق بين صافي العوائد من التخلص من البند - إن وجدت - والقيمة الدفترية للبند المستبعد.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

٧٢- يتم تحديد مبلغ المقابل الذي سيتم تضمينه في المكسب أو الخسارة الناتجة من التخلص من بلد من بلد من بنود الأصول الثابتة وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة الواردة في الفقرات ٤٧-٧٢ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨). ويجب المحاسبة عن التغيرات اللاحقة في المبلغ المقدر للمقابل المتضمن في المكسب أو الخسارة، وفقاً لمتطلبات التغيرات في سعر المعاملة الواردة في المعيار المصري رقم (٤٨).

**الإفصاح**

٧٣- يتم الإفصاح في القوائم المالية عما يلي لكل مجموعة من مجموعات تبويب الأصول الثابتة:

- (أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة)
- و (ب) طرق الإهلاك المستخدمة
- و (ج) الأعمار الإنتاجية المقدر للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة
- و (د) إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة) ومجموع الإهلاك (مضافاً إليه مجمع خسائر الإضمحلال) في بداية ونهاية الفترة.
- و (هـ) تسوية بين القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة تبين ما يلي:

**(١) الإضافات**

و (٢) الأصول التي نوبت طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو ضمن مجموعة جاري التخلص منها ومبررة كمحتفظ بها لغرض البيع) والاستعدادات الأخرى.

و (٣) الأصول المقتناة من خلال معاملات جميع الأعمال.

و (٤) الزيادات أو الانخفاضات الناتجة من عمليات إعادة التقييم بموجب الفقرات "٣١" و"٣٩" و"٤٠"، وعن خسارة الإضمحلال المعترف بها أو المرتبة في الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

و (٥) خسارة الإضمحلال والمعترف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

و(٦) خسارة الاضمحلال التي تم ردها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

و(٧) الإهلاك.

و(٨) صافي فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من عملة القيد إلى عملة عرض مقابلة - بما في ذلك ترجمة نشاط أجنبي إلى عملة عرض المنشأة التي يدخل النشاط الأجنبي في قوائمها المالية.

و(٩) أية تغييرات أخرى.

٧٤- على القوائم المالية أن تصحح أيضاً عما يلي:

(أ) مدى وجود أية قيود على ملكية المنشأة للأصول الثابتة وكذا الإقصاص عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.

و(ب) قيمة المبالغ المنقطة والتي أدرجت ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت أثناء فترة أنشائه.

و(ج) قيمة الارتباطات التعاقبية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

٧٤- على القوائم المالية أن تصحح أيضاً عما يلي، وذلك في حالة عدم عرضه بشكل منفصل في قائمة الدخل:

(أ) قيمة التعويض من طرف ثالث والذي أعترف به في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن بنود الأصول الثابتة التي اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة.

(ب) مبالغ المتحصلات والتكاليف المدرجة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢٠\* والتي تتعلق بالمخرجات التي لا تعد من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة، والسود المستقلة في قائمة الدخل التي تتضمن مثل هذه المتحصلات والتكاليف.

٧٥- إن اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجي المقدر للأصول هما من الأمور التي تعتمد على التقدير الحكمي للإدارة. لذا فإن الإقصاص عن طرق الإهلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية المفردة للأصول أو معدلات الإهلاك يوزع لمستخدمي القوائم المالية معلومات تساعد على مراجعة السياسات التي اختارتها الإدارة وتحقق إمكانية المقارنة مع منشآت أخرى.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

ولأسباب مماثلة يكون من الضروري الإفصاح عن:

(أ) الإهلاك سواء اعترف به في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة.

و(ب) مجمع الإهلاك في نهاية الفترة.

٧٦- تقوم المنشأة - طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) - بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيير في التقدير

المحاسبي الذي يكون له تأثير على الفترة الحالية أو ينتظر أن يكون له تأثير في فترات لاحقة. وقد ينشأ

ذلك الإفصاح من تغييرات في تقديرات تتعلق بما يلي:

(أ) القيم التخريدية

و(ب) التكاليف المقدرة لغك وإزالة الأصول الثابتة وتسوية الموقع.

و(ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول الثابتة

و(د) طرق الإهلاك

٧٧- في حالة عرض بنود الأصول الثابتة بمبالغ معاد تقييمها، فيجب على المنشأة أن تنصح عما يلي بالإضافة

إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار المصري رقم (٤٥) "قياس القيمة العادلة".

(أ) تاريخ سريان إعادة التقييم

(ب) ما إذا كان قد تم إشراك مقيم مستقل

(ج) - (د) (لمعاد)

(هـ) المبلغ النفذي الذي كان سيتم إثباته فيما لو تم تسجيل الأصول باستخدام نموذج التكلفة. وذلك لكل

فئة من فئات الأصول الثابتة المعاد تقييمها.

(و) فائض إعادة التقييم. مع الإشارة إلى التعبير الخاص بالفترة وأي قيود مفروضة على توزيع الرصيد

على المساهمين.

٧٨- تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة المضمحلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١)

بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بالفترة ٧٣-هـ (٤-٦).

٧٩- قد يجد مستخدمو القوائم المالية المعلومات التالية أيضاً ذات علاقة باحتياجاتهم من المعلومات، لذا فمن

المفضل أن تقوم المنشآت بالإفصاح عن تلك القيم:

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

- (أ) القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة بصفة مؤقتة.
- (ب) إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة) للأصول التي أهلكت دفترياً بالكامل ووزلت تستخدم.
- (ج) صافي القيمة الدفترية للأصول المستبعدة من الاستخدام النشط وغير المبوية كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢).
- (د) القيمة العادلة للأصول الثابتة عندما يكون الاختلاف بينها وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول -في ظل استخدام نموذج التكلفة - ذو أهمية نسبية للمنشأة.

## تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

٨٠- تطبيق المنشأة التعديلات الخاصة بإضافة خيار استخدام نموذج إعادة التقييم طبقاً للفقرة "٣٠" والقرارات

"٣٣-٥٥"، على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٣.

٨٠- يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة بالفقرة رقم "٨٠" بأثر رجعي وفقاً للمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتعديلات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع اثبات الأثر التراكمي لتطبيق نموذج إعادة التقييم بشكل أولي بإضافة الي حساب فائض إعادة التقييم بجانب حقوق الملكية في بداية الفترة المالية التي تقوم فيها المنشأة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة.

٨٠- عدل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣ "الزراعة" الفقرات "٣"، "٦"، "٣٧"، من ذلك المعيار، كما أضاف الفقرات "٢٢" و"٨٠ج" و"٨٠د"، فيما يتعلق بالنباتات المثمرة. ويجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٣، وذلك بأثر رجعي، وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥)، باستثناء ما تم تحديده في الفقرة "٨٠ج".

٨٠ج- لا يلزم المنشأة الإفصاح عن المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة "٢٨" و" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) للفترة الحالية، في فترة القوائم المالية التي يطبق فيها لأول مرة معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣ ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٦) المعدل ٢٠٢٣ فيما يتعلق بالنباتات المثمرة. ولكن يجب عرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة "٢٨" و" من معيار المحاسب المصري رقم (٥) لكل فترة سابقة معروضة.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣

٨٠- قد تختار المنشأة أن تقيس بنداً من بنود البيانات المثمرة بقيمته العادلة في بداية أسبق فترة معروضة في القوائم المالية للفترة التي طبقت فيها المنشأة لأول مرة التعديلات الواردة في الفقرة "٨٠ب"، ولن تستخدم تلك القيمة العادلة باعتبارها تكلفتها الافتراضية في ذلك التاريخ. ويجب إثبات أي فرق بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة العادلة في الرصيد الافتتاحي بإضافته الي حساب فائض إعادة التقييم بجانب حقوق الملكية في بداية أسبق فترة معروضة.

٨١- عدل معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣ الفقرتين "١٧" و"٧٤" وأضاف الفقرتين "١٢٠" و"١٧٤"، بخصوص المنحصلات قبل الاستخدام المستهدف. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر رجعي، ولكن فقط على بنود الأصول الثابتة التي تم إيصالها إلى الموقع اللازم والحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة في أو بعد بداية أسبق فترة معروضة. في القوائم المالية التي تطبق فيها المنشأة هذه التعديلات لأول مرة. ويجب على المنشأة إثبات الأثر التراكمي لتطبيق التعديلات بشكل أولي على أنه تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية أسبق فترة معروضة.

٨٢- وتطبق المنشأة متطلبات الفقرة رقم "٢٩" بخصوص عقود التأمين التي تشمل عقود استثمار ذات ميزة المشاركة الاختيارية، في بداية تاريخ تطبيقها لمعيار المحاسبة المصري رقم "٥٠" 'عقود التأمين' لأول مرة.

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

الأصول غير الملموسة

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٤) المعدل ٢٠٢٣

### المحتويات

١	فقرات	هدف المعيار
٧-٢		نطاق المعيار
١٧-٨		تعريفات
١٧-٩		الأصول غير الملموسة
١٢-١١		قابلية الأصل غير الملموس للتحديد
١٦-١٣		التحكم في الأصل غير الملموس
١٧		العنايف الاقتصادية المستقلة
٦٧-١٨		الاعتراف والقياس
٣٢-٢٥		اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً
٤٣-٣٣		الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال
٤١-٣٥		قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المفتس عند تجميع الأعمال
٤٣-٤٢		النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التأكيد المفتاة
٤٤		الاستحواذ عن طريق منحة حكومية
٤٧-٤٥		تبادل الأصول
٥٠-٤٨		الشهرة المولدة داخلياً
٦٧-٥١		الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً
٥٦-٥٤		مرحلة الأبحاث

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

٦٤-٥٧	مرحلة التطوير
٦٧-٦٥	تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً
٧١-٦٨	الاعتراف بالمصروف
٧١	المصروفات المماثلة لا يجب الاعتراف بها كأصل
٨٧-٧٢	القياس بعد الاعتراف
فقرات	
٧٤	نموذج التكلفة
٨٧-٧٥	نموذج إعادة التقييم

معياري المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

٩٦-٨٨	العمر الإنتاجي
٩٦-٩٧	الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة
٩٩-٩٧	فترة وطريقة الاستهلاك
١٠٣-١٠٠	القيمة المتبقية
١٠٦-١٠٤	إعادة النظر في فترة الاستهلاك وطريقته
١٠٨-١٠٧	الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة
١١٠-١٠٩	إعادة النظر في تقدير العمر الإنتاجي
١١١	قابلية استرداد القيمة المكتوبة - خسائر الاضمحلال
١١٧-١١٢	توقف استغلال الأصول والتصرف فيها
١٢٨-١١٨	الإفصاح
١٢٣-١١٨	عدم
١٢٥-١٢٤	قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم
١٢٧-١٢٦	نقائات الأبحاث والتطوير
١٢٨	معلومات أخرى
١٣١-١٢٩	تاريخ المبران والقواعد الانتقالية
	أمثلة توضيحية

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

### الأصول غير الملموسة

#### هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتناولها على وجه التحديد أي معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط في حالة الوفاء ببعض المتطلبات. ويحدد هذا المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة كما يتطلب إفصاحات محددة عن هذه الأصول.

#### نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة فيما عدا:

(أ) الأصول غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبي آخر.

و(ب) الأصول المالية، كما جاء تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية - العرض".

و(ج) الاعتراف وقياس وتقييم أصول التلقيب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) "التلقيب وتقييم الموارد التعدينية")

و(د) النفقات المتعلقة بالتلقيب عن أو تطوير واستخراج الثروات المعدنية والزيوت والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاصة بها.

٣- في حالة وجود معيار محاسبة مصري آخر يتعامل مع نوع 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 المكتفئة بغرض البيع في سياق النشاط المعتاد (راجع معيار المحاسبة المصري

رقم (٢) "المخزون مصري").

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

- (ب) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل").
- (ج) عقود التأجير التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير".
- (د) الأصول الناتجة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين").
- (هـ) الأصول المالية كما جاء تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) حيث يغطي معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة " ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات سقيفة".

- (و) الشهرة الناشئة عن تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").
- (ز) العقود الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) "عقود التأمين" أية أصول خاصة بالتدفقات النقدية من ائتمام عقود التأمين حسب التعريف الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠).

- (ح) الأصول غير الملموسة غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع (أو التي تدخل ضمن مجموعة الاستعدادات المبوية على أنها محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "أصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعطلات غير المستمرة".

٤- عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة مثل الأقراص المنمجة (في حالة برمجيات الكمبيوتر)، أو الوثائق القانونية (في حالة التراخيص أو براءة الاختراع أو الأعلام)، يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصي في تحديد العنصر الذي يتمتع بأهمية أكثر ومن ثم تحديد المعيار واجب التطبيق (معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة 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.

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

٥- يطبق هذا المعيار - ضمن أشياء أخرى - على النفقات المتعلقة بالإعلان، والتدريب وتلك المسابقة على بدء

التشغيل، وأنشطة الأبحاث والتطوير. وعلى الرغم من أن أنشطة الأبحاث والتطوير قد ينتج عنها أصل مادي

ملموس إلا أنها تهدف في المقام الأول إلى تطوير المعرفة وبالتالي يعتبر العنصر المادي مكوناً ثانوياً بالنسبة

لمكونات الأصل غير الملموس.

٦- الحقوق التي يحتفظ بها المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصور المتحركة، وتسجيلات

الفيديو، والمسرحيات، والمخطوطات، وبراءة الاختراع، وحقوق التأليف والنشر، تقع ضمن نطاق هذا المعيار

وتستثنى من نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩).

٧- يستثنى من تطبيق أي معيار الحالات والأنشطة والمعاملات المتخصصة للغاية التي تظهر فيها موضوعات

محاسبية تحتاج إلى معالجة مختلفة. وتظهر هذه الموضوعات عند المحاسبة عن النفقات المتعلقة بالتقيب عن

أو تطوير، أو استخراج الثروات المعدنية، أو الزيت، أو الغاز وذلك في الصناعات الاستخراجية وفي حالات

عقد التأمين وبالتالي لا ينطبق هذا المعيار على النفقات على هذه الأنشطة والعقود إلا أنه ينطبق على أصول

أخرى غير ملموسة مستخدمة (مثل برامج الكمبيوتر) ونفقات أخرى يتم تحملها (مثل تكاليف بدأ التشغيل) في

الصناعات الاستخراجية أو تلك النفقات التي تتحملها شركات التأمين.

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) المعدل ٢٠٢٣

## تعريفات

٨- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المنكور قرين كل منها:

**الإستهلاك:** هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإستهلاك من قيمة الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه.

**الأصل هو مورد:**

(أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.

و(ب) من المرجح أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة.

**القيمة الدفترية:** هي قيمة الأصل في قائمة المركز المالي بعد خصم مجمع الإستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن الأضعحال.

**التكلفة:** هي مبلغ النقدية أو ما في حكمها المدفوع أو القيمة العادلة المقابل الذي قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه أو المبلغ الخاص بهذا الأصل عند الاعتراف به أولياً طبقاً للمتطلبات المحددة لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى مثل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) " المدفوعات المعنية على أسهم".

**القيمة القابلة للإستهلاك:** هي تكلفة الأصل، أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة ناقصاً القيمة المتبقية له.

**التطوير:** هو تطبيق نتائج الأبحاث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهري لمواد وأدوات، أو منتجات، أو عمليات، أو أنشطة، أو خدمات وذلك قبل البدء في الإنتاج على نطاق تجاري.

**القيمة من وجهة نظر المنشأة:** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه في نهاية العمر الافتراضي له أو التي تتوقع تكبدها عند تسوية التزام.

**القيمة العادلة:** هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

**خسارة الأضعحال:** هي الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع استرداده منه.

**الأصل غير الملموس:** هو أصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادي.

**الأصول ذات الطبيعة النقدية:** هي الأموال المحتفظ بها والأصول التي سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة.

**الأبحاث:** هي فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل اكتساب وتفهم معرفة علمية أو ذنية جديدة.

معياري المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

القيمة المتبقية: هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية العمر الإنتاجي للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعة له في نهاية العمر الإنتاجي له.

العمر الإنتاجي: هو إما أن يكون:

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

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

#### الأصول غير الملموسة

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

١٠- قد لا تتفق كل البيود المذكورة في الفقرة ٩ مع تعريف الأصل غير الملموس من حيث قابلية الأصل للتحديد وإمكانية التحكم فيه ومدى توافر المنافع الاقتصادية المستقبلية منه. 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 القناء، فإنه يعتبر جزء من الشهرة التي تم إقرارها في تاريخ القناء (راجع الفقرة ٦٨).

قابلية الأصل غير الملموس للتحديد

١١- يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد وذلك لفصله عن الشهرة، وتمثل الشهرة الناتجة عن دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق القناء المبلغ الذي يدفعه المشتري متوقفاً حدوث منافع اقتصادية

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

مستقبلية. وربما تنتج هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية من تضافر أصول محددة تم شراؤها أو من أصول قد لا تكون مؤهلة للاعتراف بها في القوائم المالية بصورة منفردة والتي يكون المشتري على استعداد لسداد قيمة اقتنائها.

١٢- يكون الأصل قابلاً للتحديد عندما:

(أ) يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه أو الترخيص به أو تبادلته سواء بشكل

منفرد أو مع عقد أو أصل أو التزام ذا صلة.

أو (ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غيرها من الحقوق القانونية بغض النظر عن مدى إمكانية التنازل عن

هذه الحقوق أو فصلها عن المنشأة أو عن أي حقوق أو التزامات أخرى.

**التحكم في الأصل غير الملموس**

١٣- تتحكم المنشأة في أصل ما إذا كان لديها القدرة في الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه. وتستطيع أن تحد من قدرة حصول الآخرين على هذه المنافع. وتنشأ عادة قدرة المنشأة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس بموجب الحقوق القانونية التي يمكن تنفيذها بحكم محكمة. وفي حالة غياب هذه الحقوق القانونية، تزداد صعوبة تحقيق هذا التحكم. ومع ذلك، لا تعتبر إمكانية تنمذ الحقوق القانونية شرطاً ضرورياً للتحكم لأن المنشأة قد تكون قادرة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسيلة أخرى.

١٤- قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة الغنية والمعرفة بطروف السوق. وتتحكم المنشأة في هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية، مثل حقوق التأليف والنشر، أو تعيين اتفاقية التجارة (في الحالات التي تسمح بها) أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على السرية.

١٥- قد يتوفر للمنشأة فريق من العاملين المهرة، وقد تستطيع المنشأة تحديد المهارات الإضافية التي يمكن اكتسابها عن طريق التدريب والتي يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية. وقد تتوقع المنشأة أن يستمر فريق العاملين في تقديم مهاراتهم للمنشأة. ومع ذلك فعادة ما تكون قدرة المنشأة محدودة على التحكم في 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

معياري المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

على قدرة إدارية معينة أو مواهب تقنية، ما لم تكن محمية بحقوق قانونية لاستخدامها وللحصول على المنافع الاقتصادية المتوقعة منها وأن تكون متفقة مع باقي متطلبات التعريف.

١٦- ربما يكون للمنشأة عملائها الدائمين أو حصة في السوق وتتوقع المنشأة أن يستمر العملاء في التعامل معها نتيجة لجهودها في إقامة علاقات معهم واكتساب ولائهم. ومع ذلك فإنه في غيبة الحقوق القانونية للحماية أو أي أساليب أخرى للتحكم في العلاقات مع العملاء أو اكتساب ولائهم تكون المنشأة غير قادرة على التحكم في المنافع الاقتصادية الناتجة عن علاقة العملاء وولائهم مما يجعل هذه البنود لا تتفق مع تعريف الأصول غير الملموسة. وفي غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء يقدم تبادل المعاملات بالنسبة لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية، (خلاف عمليات دمج الأنشطة) الدليل على قدرة المنشأة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية النابعة عن علاقات العملاء. وحيث أن هذه المعاملات المقابلة تقدم دليلاً على أن علاقات العملاء قابلة للفصل فإن هذه العلاقات تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس.

**المنافع الاقتصادية المستقبلية**

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

**الاعتراف والقياس**

١٨- يتطلب الاعتراف ببند كأصل غير ملموس أن تثبت المنشأة أن البند يتفق مع:

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (أنظر الفقرات من "٨" إلى "١٧").

(ب) معايير الاعتراف الواردة بهذا المعيار (راجع الفقرات من "٢١" إلى "٢٣").

وينطبق هذا المطلب على التكاليف التي يتم تكديدها أولاً لاقتناء أصل غير ملموس أو لتوليد هذا الأصل داخلياً وكذلك على تلك التكاليف التي يتم تكديدها لاحقاً للإضافة لهذا الأصل أو لاستبداله أو لخدمته.

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) المعدل ٢٠٢٣

١٩- تتناول الفقرات من "٢٥" إلى "٣٢" تطبيق معايير الاعتراف على اقتناء الأصول غير الملموسة بشكل منفرد وتتناول الفقرات من "٣٣" إلى "٤٣" تطبيق هذه المعايير على الأصول غير الملموسة المكتتة عند تجميع الأعمال وتتناول الفقرة "٤٤" القياس الأولي للأصول غير الملموسة المكتتة كمنفعة حكومية وتتناول الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" تبادل الأصول غير الملموسة وتتناول الفقرات من "٤٨" إلى "٥٠" معالجة الشهرة المولدة داخلياً وتتناول الفقرات من "٥١" إلى "٦٧" الاعتراف الأولي والقياس للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

٢٠- تتميز طبيعة الأصول غير الملموسة بعدم إمكانية الإضافة إليها أو استبدال أجزاء منها في كثير من الحالات وبالتالي يتم اتفاق معظم النفقات اللاحقة للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في الأصل غير الملموس القائم، وهي بطبيعتها لا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف به الواردة في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك فإنه من الصعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر مع أصل غير ملموس بعينه وليس بالنشاط ككل، لذلك من النادر الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس. والنفقات اللاحقة هي تلك التي يتم تكديدها بعد الاعتراف الأولي للأصل غير الملموس الذي تم اقتنائه أو بعد استكمال الأصل غير الملموس المولد داخلياً، وطبقاً للفقرة "٦٣" يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية والأسماء التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبيدو المشابهة في جوهرها (سواء مكتتة من الخارج أو مولدة من الداخل) كأرباح أو خسائر عند تكديدها وذلك لأنه لا يمكن التمييز بين هذه النفقات والنفقات الخاصة بتطوير النشاط ككل.

٢١- يعترف بالأصل غير الملموس إذا:

(أ) كان من المرجح أن تدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى الأصل.

و (ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

٢٢- تحدد المنشأة احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المستخدمة في تلك افتراضات منطقية معقولة تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التي سوف تسود خلال العمر الافتراضي للأصل.

٢٣- تلجأ المنشأة إلى الحكم الشخصي لتقييم درجة الثقة في تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة المتاحة وقت الاعتراف الأولي مع ترجيح الأدلة الخارجية.

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

٢٤- **قياس الأصل غير الملموس عند الاعتراف الأوسى بالتكلفة.**

**اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً**

٢٥- من الطبيعي أن يعكس السعر الذي تدفعه المنشأة لاقتناء أصل غير ملموس منفرداً توقعات بشأن احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل للمنشأة، وينعكس أثر هذه الاحتمالية على تكلفة الأصل، وبالتالي يعتبر معيار الاعتراف بالاحتمالية الوارد في الفقرة ٢١\* (أ) مناسباً للأصول غير الملموسة المكتتة بشكل منفرد.

٢٦- بالإضافة إلى ذلك يمكن قياس الأصل الذي يتم اقتناؤه بشكل منفرد بدرجة يعتمد عليها وذلك عندما يكون سعر الشراء مدفوع نقداً أو مقابل أصول أخرى ذات طبيعة نقدية.

٢٧- تتضمن تكلفة الأصل الملموس الذي يتم اقتناؤه منفرداً:

(أ) سعر شراؤه بما في ذلك الرسوم الجمركية وضرائب المشتريات غير المستردة.

و(ب) أية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام في الغرض الذي أقتنى من أجله.

٢٨- أمثلة التكاليف المباشرة:

(أ) تكاليف مزاي العاملين (كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨)) الناشئة مباشرة من تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.

و(ب) الأتعاب المهنية الناشئة مباشرة عن تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.

و(ج) تكاليف الاختبارات الخاصة بصلاحية تشغيل الأصل.

٢٩- أمثلة عن نفقات لا تعتبر جزءاً من تكاليف الأصل غير الملموس:

(أ) تكاليف إدخال منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الإعلانات والأنشطة الترويجية).

و(ب) تكاليف القيام بالنشاط في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب العمالة).

و(ج) التكاليف الإدارية والمصروفات العمومية.

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

٣٠- ويتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في الحالة المطلوبة للتشغيل طبقاً لما تراه الإدارة وبالتالي فإن التكاليف التي يتم تكديدها عند استخدام أو نقل الأصل غير الملموس لا تدخل ضمن القيمة الدفترية للأصل، على سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية للأصل:

- (أ) التكاليف التي يتم تكديدها في حالة أن يكون الأصل صالحاً للتشغيل كما ترى الإدارة ولم يستخدم بعد.
- (ب) خسائر التشغيل المبدئية مثل تلك الخسائر التي يتم تكديدها أثناء بناء الطلب على منتجات الأصل.
- ٣١- تتم بعض العمليات مع تطور الأصل غير الملموس إلا أنها لا تؤدي بالضرورة إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير. وحيث أن العمليات العرضية لا يمكن بالضرورة أن تؤدي إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة لذا يتم الاعتراف بالدخل والمصرفوفات ذات الصلة الخاصة بالعمليات العرضية على الفور ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدخل ضمن توييب الإيرادات أو المصرفوفات حسب الحالة.
- ٣٢- إذا ما تم تأجيل دفع مبلغ من قيمة الأصل غير الملموس بعد فترة الائتمان العادية فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون معادلة للسعر التقدي. ويتم معالجة الفرق بين هذا المبلغ والمبالغ الإجمالية المدفوعة باعتبارها مصرفوفات فوائد عن فترة منح الائتمان ما لم يتم رسمة هذه الفوائد طبقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (١٤) "تكاليف الاقتراض".

**الافتناء كجزء من تجميع الأعمال**

٣٣- طبقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" فإنه في حالة افتد، أي أصل غير ملموس ضمن تجميع أعمال فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الافتناء. وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق بشأن قابلية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة، وبمعنى آخر تتوقع المنشأة أنه سيكون هناك تدفق داخل لمنافع اقتصادية حتى في حالة وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفق الداخل هذا. أي أن أثر هذه القابلية يتعكس في قياس القيمة العادلة لأصل وبالتالي فإن معيار الاعتراف بالقابلية الوارد في الفقرة "٢١(أ)" يعد مناسباً للأصول غير الملموسة الافتناء عند تجميع الأعمال.

معياري المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

وإذا كان هناك أصل قد تم اقتناه في تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها. لذا فإن شروط القياس التي يعتمد عليها والواردة في فقرة ٢١١(ب) تتحقق دائماً للأصول غير الملموسة المكتناة في عمليات تجميع الأعمال.

٣٤- طبقاً لهذا المعيار ومعياري المحاسبة المصري رقم (٢٩) يعترف المقتني في تاريخ الاقتناء بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا ما أمكن قياس هذا الأصل بدرجة يعتمد عليها بغض النظر عن قيام بائع هذا الأصل بالاعتراف به أم لا قبل تجميع الأعمال. وهذا يعني أن المقتني يعترف بمشروعات الأبحاث والتطوير الخاصة بالبائع بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان المشروع يتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ويمكن قياس قيمته العادلة بدرجة يعتمد عليها ويتفق مشروع الأبحاث والتطوير الجارية مع تعريف الأصل غير الملموس في الحالات التالية:

(أ) إذا كان يتفق مع تعريف الأصل.

و(ب) إذا كان قابل للتحديد أي يمكن فصله أو يمكن أن ينشأ نتيجة لحقوق تعاقدية أو قانونية.

قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتني عند تجميع الأعمال

٣٥- إذا كان هناك أصل غير ملموس قد تم اقتناؤه في تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها. وعندما يترتب على التقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس مجموعة من الدرجات المتوقعة باحتمالات مختلفة، يتم ادخال عنصر عدم التأكد ضمن عملية قياس القيمة العادلة للأصل بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

٣٦- قد يمكن فصل الأصل غير الملموس المقتني عند تجميع الأعمال فقط في حالة أن يكون معه عقد أو أصل أو التزام محدد. وفي هذه الحالات يقوم المقتني بالاعتراف بالأصل غير الملموس منفصلاً عن الشهرة، ولكن مع البند ذو العلاقة.

معياري المحاسبة المصري رقم (٢٢) المعدل ٢٠٢٣

٣٧- قد يعترف المقتني بمجموعة من الأصول غير الملموسة التي تكمل بعضها البعض كأصل واحد بشرط أن تكون لكل هذه الأصول عمر إنتاجي مماثل. فمثلاً يتم استخدام مصطلحي "الماركة" و"اسم الماركة" كمرادفين للعلامات التجارية وغيرها من العلامات، ولكن يعتبر المصطلحان السابقان مصطلحات تسويقية عامة تستخدم إجمالاً للإشارة إلى مجموعة من الأصول المكتملة لبعضها البعض تضم الخبرات المهنية، وعلامة الخدمة، والصنع، وغيرها.

٣٨- ملغاة.

٣٩- ملغاة.

٤٠- ملغاة.

٤١- ملغاة.

النقطة اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذ المقتناة

٤٢- يتم تطبيق الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" عند المحاسبة عن نفقات الأبحاث والتطوير التي:

(أ) ترتبط بمشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال

والتي يعترف بها كأصل غير ملموس.

و(ب) تم تكديدها بعد اقتناء المشروع.

٤٣- يعنى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" أن يتم المحاسبة عن النفقات اللاحقة على

مشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والمعترف بها

كأصل غير ملموس كالآتي:

(أ) الاعتراف بها كمصروف عند تكديدها إذا كانت نفقات أبحاث.

و(ب) الاعتراف بها كمصروف عند تكديدها إذا كانت نفقات تطوير لا تتفق مع معايير الاعتراف كأصل

غير ملموس الواردة في فقرة "٥٧"

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

و(ج) إضافتها إلى الرصيد الذفري لمشروع الأبحاث أو التطوير الذي تم اقتنائه إذا كانت نفقات التطوير تتفق مع معايير الاعتراف الواردة في الفقرة ٥٧".

**الاستحواذ عن طريق منحة حكومية**

٤٤- قد يتم في بعض الحالات اقتناء الأصل غير الملموس بدون مقابل أو بمقابل رمزي عن طريق منحة حكومية. وقد يحدث هذا عندما تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشأة عن أصول غير ملموسة مثل حقوق الهبوط في المطار والترخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التلفزيون، وتراخيص الاستيراد أو الحصاص أو الحق في استخدام موارد أخرى محظور استخدامها. وطبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإصاح عن المساعدات الحكومية"، ربما تختار المنشأة أن تعترف أولاً بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بالقيمة العادلة. وإذا ما اختارت المنشأة عدم الاعتراف أولاً بالأصل بالقيمة العادلة، فإن المنشأة تعترف بالأصل بقيمة رمزية بموجب معالجة أخرى أجازها معيار المصري رقم (١٢) مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه في الغرض المعد له.

**تبادل الأصول**

٤٥- يجوز تبادل أصل أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية ومستعرض فيما يلي تبادل أحد الأصول غير النقدية بأصل آخر والذي يسرى أيضاً على التبادلات الواردة بالعبارة السابقة. وتقاس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم:

(أ) تكن معاملة التبادل ليست ذات جوهر تجاري.

أو (ب) تكن القيمة العادلة غير قابلة للقياس إما للأصل المقتنى أو للأصل المتنازل عنه.

ويقاس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة الاستبعاد النوري للأصل المتنازل عنه من الصفات. وفي حالة عدم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الذفترية للأصل المتنازل عنه.

٤٦- تحدد المنشأة الجوهر التجاري لعملية المبادلة وذلك بأخذها في الاعتبار مدى توقع التعير في تصفاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة. وتكون عملية التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات الآتية:

معيير المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

(أ) إذا اختلفت مكونات التدفقات النقدية (من مخاطر وتوقيت وقيم) للأصل المقتنى عن تلك الخاصة بالأصل المتنازل عنه.

و(ب) إذا تغيرت القيمة من وجهة نظر المنشأة لأي جزء من عمليات المنشأة والتي قد تأثرت بهذه المعاملة نتيجة لهذا التبادل.

و(ج) إذا كان الفرق في (أ) أو (ب) له علاقة جوهرية بالقيمة العادلة بالأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد الجوهر التجاري لعملية التبادل فإن القيمة من وجهة نظر المنشأة لأي جزء من عمليات المنشأة الذي تأثر بالمعاملة تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حساب تفصيلية.

٤٧- تحدد الفقرة ٢١" (ب) أن أحد شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس هو إمكانية قياس تكلفته بدرجة يعتمد عليها. ويمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي لا يوجد له معاملات سوقية مشابهة بدرجة يعتمد عليها في الحالات التالية:

(أ) عدم وجود اختلافات جوهرية في تقديرات القيمة العادلة لهذا الأصل.

أو (ب) وجود نطاق للتقديرات يمكن استخدامه بدرجة مناسبة لقياس القيمة العادلة.

وفي حالة قدرة المنشأة على تحديد القيمة العادلة للأصل المقتنى أو المتنازل عنه بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المقتنى أكثر وضوحاً.

## الشهرة المولدة داخلياً

٤٨- لا يعترف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل.

معياري المحاسبية المصري رقم (٢٤) المعدل ٢٠٢٣

٤٩- في بعض الحالات، يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية، غير أنها لا تؤدي إلى خلق أصولاً غير ملموساً يتفق مع متطلبات الاعتراف التي تم إقرارها في هذا المعيار، وتوصف غالباً هذه النفقات بأنها تساهم في الشهرة المولدة داخلياً. ولا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً ضمن الأصول وذلك لأنها لا تعتبر مورداً محدداً أي ليست منفصلة وليست ناشئة عن تعاقبات أو أمور قانونية أخرى تتحكم فيه المنشأة ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها.

٥٠- قد يتضمن الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة والقيمة الدفترية لصافي الأصول التي يمكن تحديدها في أي وقت مجموعة من العوامل التي تؤثر في قيمة المنشأة. ومع ذلك لا يمكن اعتبار هذه الفروق على أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التي تتحكم فيها المنشأة.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١- يصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للاعتراف به كأصل ذلك لأنه من الصعب غالباً:

- (أ) تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتلمة وتوقيت حدوث ذلك.
- و(ب) تحديد تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها في بعض الحالات لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصول غير ملموس داخل المنشأة عن تكلفة المحافظة على شهرة المنشأة المولدة داخلياً أو تكلفة تعزيزها أو تكلفة تشغيل العمليات اليومية.

ولذلك وبالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات العامة لإثبات الأصل غير الملموس بقياسه أولاً، فإن المنشأة تطبق المتطلبات والإرشادات الواردة في الفقرات ٥٢-٦٧ على جميع الأصول غير الملموسة المتولدة داخل المنشأة.

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

(أ) مرحلة البحث

و(ب) مرحلة التطوير

معياري المحاسبة المصري رقم (٢٢) المعدل ٢٠٢٣

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

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

**مرحلة الأبحاث**

٥٤- لا يعرف بالأصل غير الملموس الناشئ عن الأبحاث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلي).

ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلي) كمصروف فور إنفاقها.

٥٥- لا تستطيع المنشأة أن تبرهن أن الأصل غير الملموس في مرحلة البحث المتعلقة بمشروع داخلي، سوف ينجح مدافع اقتصادية مستقلة محتملة. ولذلك، يتم دائماً الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقه.

٥٦- من أمثلة أنشطة الأبحاث ما يلي:

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

(ب) البحث عن تطبيقات للاكتشافات الناتجة عن أبحاث 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**

٥٧- يعرف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلي) إذا توافرت لدى

المنشأة كل ما يلي:

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

معايير المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

(و/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 لها ينتج 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 يعتمد عليها.

٥٨- قد تستطیع المنشأة خلال مرحلة تطوير المشروع، ان تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على أنه سوف

ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتمل حدوثها. ويرجع ذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدماً من

مرحلة البحث.

٥٩- من أمثلة أنشطة التطوير ما يلي:

(أ) تصميم وإنشاء واختيار نماذج واسطوانات ما قبل التشغيل.

(ب) تصميم عدد وأدوات واسطوانات متعلقة بتقنية جديدة.

(ج) تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع استرشادي وليس على نطاق مجدي اقتصادياً للتشغيل التجاري.

(د) تصميم وإنشاء واختيار بديل مختار لمواد، أو أدوات، أو منتجات، أو مراحل، أو نظم، أو خدمات جديدة، أو مطورة.

٦٠- لكي توضح كيفية تحقيق الأصل غير الملموس لمنافع اقتصادية محتملة تفرز المنشأة المنافع الاقتصادية

المستقبلية من الأصل باستخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

الأصول'. وفي حالة تحقيق الأصل منافع اقتصادية فقط باشتراكه مع أصول أخرى عندئذ تطبيق المنشأة مفهوم الوحدات المولدة للنقود الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

٦١- 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 الفنية والمالية والموارد الأخرى المطلوبة ومدى قدرة المنشأة على توفير هذه الموارد. وفي حالات خاصة يمكن للمنشأة توضيح مدى توافر تمويل خارجي من خلال الحصول على خطاب من المقرض يفيد رغبته في تمويل الخطة.

٦٢- يمكن عادة قياس تكلفة تكوين الأصل غير الملموس داخلياً بدرجة يعتمد عليها 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.

٦٣- **العلامات التجارية للمسلع والبيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود الأخرى المشابهة في جوهرها والتي يتم تولدها داخلياً لا يعترف بها، كأصول غير ملموسة.**

٦٤- لا يمكن فصل النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية والبيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في الجوهر والمولدة داخلياً عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام. ولذلك لا يتم الاعتراف بهذه البنود كأصول غير ملموسة.

**تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً**

٦٥- تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً لغرض الفقرة ٢٤ هي مبلغ النفقات التي تم إنفاقها من التاريخ الذي بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس وفقاً للفقرات ٢١، ٢٢، ٥٧. وتحظر الفقرة ٧١ رد النفقات التي تم الاعتراف بها كمصروفات سابقاً.

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

منشأة تقوم بتطوير عملية جديدة للإنتاج بلغت النفقات التي تكبدها المنشأة في عا. ٢٠٢١ مبلغ ١٠٠٠ منها مبلغ ٩٠٠ قبل ٢٠٢١/١٢/١ ومبلغ ١٠٠ فيما بين ٢٠٢١/١٢/١، ٢٠٢١/١٢/٣١، وتستطيع المنشأة أن تبين أن عملية الإنتاج في ٢٠٢١/١٢/١ تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس ويقدر مبلغ المعرفة الخاصة بالعملية (بما في ذلك التفتقات النقدية لاستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للاستخدام) بواقع ٥٠٠. في نهاية ٢٠٢١ تم الاعتراف بالعملية كأصل غير ملموس بتكلفة تبلغ ١٠٠ (النفقات التي تم تكبدها منذ تاريخ الوفاء بمعايير ومتطلبات الاعتراف أي في ٢٠٢١/١٢/١).

يتم الاعتراف بمبلغ ٩٠٠ الذي تم تكبده قبل ٢٠٢١/١٢/١ كمصروف لأنه لم يتم الوفاء بمتطلبات ومعايير الاعتراف حتى ٢٠٢١/١٢/١ ولا تمثل هذه النفقات جزء من تكاليف عملية الإنتاج المعترف بها في قائمة المركز المالي.

أثناء عام ٢٠٢٢ بلغت النفقات ٢٠٠٠ وفي نهاية ٢٠٢٢ قدر مبلغ المعرفة الخاص بالعملية بواقع ١٩٠٠ (بما في ذلك التفتقات النقدية للخارج لاستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للاستخدام).

في نهاية ٢٠٢٢ بلغت تكلفة العملية ٢١٠٠ (١٠٠ نفقات معترف بها في نهاية ٢٠٢١ بالإضافة إلى نفقات تبلغ ٢٠٠٠ معترف بها في ٢٠٢٢).

اعترفت المنشأة بخسائر اضمحلال تبلغ ٢٠٠ لتسوية القيمة الدفترية للعملية قبل الخسارة الناتجة عن نقص القيمة ٢١٠٠ مع القيمة القابلة للاسترداد ١٩٠٠ ويتم رد المبلغ الذي يمثل الخسارة الناتجة عن اضمحلال في الفترة اللاحقة في حالة استيفاء شروط الرد الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

٦٦- تتكون تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً من كافة النفقات التي يمكن أن ننسب 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. (كما هو محدد في معيار المحاسبة المصري الخاص بمزايا العاملين).

معايير المحاسبة المصرية رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

و(ج) مصروفات تسجيل أي حق قانوني.

و(د) استهلاك براءات الاختراع والتراخيص المستخدمة في تحقيق الأصل غير الملموس.

ويوضح معيار المحاسبة المصرية رقم (١٤) المقاييس الخاصة بالاعتراف بالفائدة كمكون لتكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً.

٦٧- لا تعتبر البتود التالية ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس المولد داخلياً:

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

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

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

**الاعتراف بالمصروف**

٦٨- يعترف بالنفقات التي تتعلق بالبتود غير الملموسة كمصروفات فور إنفاقها ما لم:

(أ) تشكل هذه النفقات جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس وينطبق عليها مقاييس الاعتراف بالأصل غير الملموس (راجع الفقرات من "١٨" إلى "٦٧").

أو (ب) يكن قد تم اقتناء البتود عند تجميع الأعمال ولا يمكن الاعتراف به كأصل غير ملموس، وإذا كان الأمر كذلك تمثل هذه النفقات (المضمنة في تكلفة وتجميع الأعمال) جزء من المبلغ المنسوب للشهرة في تاريخ الاقتناء (راجع معيار المحاسبة المصرية رقم (٢٩)).

٦٩- في بعض الحالات يتم تكبد النفقات من أجل تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة دون أن يترتب على ذلك إنشاء أي أصول غير ملموسة أو أصول أخرى يمكن الاعتراف بها. وفي هذه الحالات، يتم الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها، وفي حالة توريد بضاعة، تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما يكون لها الحق في هذه البضائع. وفي حالة تقديم خدمة تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما تقدم لها هذه

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) للمعدل ٢٠٢٣

الخدمة. ومن أمثلة ذلك نفقات الأبحاث التي يعترف بها دائماً كمصروف فور إنفاقها (راجع الفقرة ٥٤٠\*) إلا في حالة اقتناءها كجزء من عملية تجميع أعمال. ومن أمثلة النفقات الأخرى التي يعترف بها كمصروفات عند إنفاقها ما يلي:

- (أ) النفقات المتعلقة بتأسيس كيان قانوني جديد مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم والمصروفات الأخرى التي يتم إنفاقها عند التأسيس ما لم تكن هذه النفقات متضمنة في التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)). وتتضمن هذه النفقات تلك التي يتم إنفاقها لافتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لبدء منتجات جديدة والتي تعرف بالتكاليف السابقة على بدء التشغيل.
- (ب) النفقات المتعلقة بأنشطة التدريب.
- (ج) النفقات المتعلقة بأنشطة الإعلان والترويج (بما في ذلك الكاتالوجات المرسلة بالبريد).
- (د) النفقات المتعلقة بنقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها.

٢٩- يكون للمنشأة الحق في البنساعة عندما تمتلكها. وبالمثل عندما يكون قد تم إنشاءها عند المورد طبقاً لشروط عقد التوريد، ويكون للمنشأة الحق في طلب التوريد مقابل الدفع. وتكون الخدمة قد انتمت عندما تكون قد أدت من المورد طبقاً لشروط عقد توريد الخدمة مع المنشأة وليس عندما تستخدمها المنشأة لتقديم خدمة أخرى مثل تقديم خدمة الإعلان للعملاء.

٧٠- لا تمنح الفقرة ٦٨ المنشأة من الاعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً مقابل حصولها على سلع أو خدمات باعتبارها أسلاً عندما يكون المداد قد تم مقدماً قبل حصولها على حق استلام السلع أو تلقيها لتلك الخدمات.

المصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كأصل

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

٧١- النفقات المتعلقة بالبنود غير الملموسة والتي سبق الاعتراف أولاً بها كمصروفات لا يجوز الاعتراف بها في تاريخ لاحق كجزء من تكلفة أصل غير ملموس.

## القياس بعد الاعتراف

٧٢- تختار أي منشأة إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة "٧٤" أو نموذج إعادة التقييم الوارد في الفقرة "٧٥" كسياسة محاسبية لها وفي حالة المحاسبة عن الأصل غير الملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم يتم المحاسبة عن الأصول الأخرى التي تدخل ضمن نفس الفئة باستخدام نفس النموذج ما لم يكن هناك سوق نشط لهذه الأصول.

٧٣- أي فئة من الأصول غير الملموسة هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة متشابهة واستخدام مماثل في عمليات المنشأة ويتم إعادة تقييم البنود المتضمنة ضمن فئة الأصول غير الملموسة في نفس الوقت وذلك لتجنب إعادة التقييم الانتقائي للأصول وإثبات المبالغ في القوائم المالية التي تمثل كل من التكاليف والقيم في التواريخ المختلفة.

## نموذج التكلفة

٧٤- بعد الاعتراف الأولي يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة مخصصاً منها مجمع الاستهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

## نموذج إعادة التقييم

٧٥- بعد الاعتراف المبدئي يتم إثبات الأصل غير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه وهو القيمة العادلة في تاريخ التقييم مخصصاً منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي خسائر مجمعة ناتجة عن اضمحلال القيمة. ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار تحدد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشط أو عن طريق خبراء متخصصين في التقييم والتأمين ضمن المعيّدين في سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية، ويتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا تختلف القيمة الدفترية للأصل بشكل جوهري عن قيمته العادلة في تاريخ القوائم المالية.

معايير المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

- ٧٦- لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلي:
- (أ) إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يعترف بها من قبل كأصول.
- أو (ب) الاعتراف المبدئي للأصول غير الملموسة بمبالغ خلاف التكلفة.
- ٧٧- يطبق نموذج التكلفة بعد الاعتراف المبدئي بالأصول بالتكلفة إلا أنه فقط في حالة الاعتراف بجزء من تكلفة الأصل غير الملموس كأصل لأن الأصل لا يفي بمعايير ومتطلبات الاعتراف خلال مرحلة ما من العملية (راجع الفقرة ٦٥٠) يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل ككل، كذلك يجوز تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل غير الملموس المكتسب كمنحة حكومية والمعترف به بالقيمة الاسمية (راجع فقرة ٤٤٠).
- ٧٨- من غير المعتاد وجود سوق نشط بالنسبة للأصل غير الملموس، على الرغم من إمكانية حدوث ذلك، على سبيل المثال في بعض المناطق يمكن أن يتواجد سوق نشط للتنازل عن تراخيص سيارات الأجرة، وكذلك عن تراخيص الصيد أو حصص الإنتاج إلا أنه لا يمكن أن يتواجد سوق نشط للعلامة التجارية وأسماء المجلات والصحف وحقوق نشر الأفلام والموسيقى أو براءات الاختراع، حيث أن هذه الأصول تتميز بأنها مميزة ومنفردة. كذلك على الرغم من أن الأصول غير الملموسة تباع وتشترى إلا أنه يتم التفاوض على العقود بين المشترين والبائعين الأفراد. وهذه النوعية من المعاملات غير شائعة نسبياً، ولهذا الأسباب فإن السعر الذي يدفع لأحد الأصول قد لا يقدم دليل كاف عن القيمة العادلة لأصل آخر، بالإضافة إلى ذلك فإن أسعار ليست متاحة ومعلنة للجميع.
- ٧٩- يعتمد تكرار إعادة التقييم على تغير وتذبذب القيم العادلة للأصول غير الملموسة التي يتم تقييمها، فإذا اختلفت القيمة العادلة للأصل المعد التقييم بشكل جوهري عن القيمة الدفترية يكون من الضروري إجراء إعادة تقييم آخر وقد تتعرض بعض الأصول غير الملموسة لحركات متغيرة وجوهرياً في القيمة العادلة، وبالتالي يستلزم هذا إعادة تقييم سنوياً. وليس من الضروري إعادة التقييم سنوياً للأصول غير الملموسة التي لا تتعرض لحركات مؤثرة وهامة في القيمة العادلة.
- ٨٠- في حالة إعادة تقييم الأصل غير الملموس فإن القيمة الدفترية لذلك الأصل يتم تعديلها لي مبلغ إعادة التقييم. وفي تاريخ إعادة التقييم، تتم معالجة الأصل بإحدى الطرق التالية:

معياري المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

(أ) تعديل إجمالي القيمة الدفترية بطريقة تتفق مع إعادة تقييم هذه القيمة الدفترية للأصل، فعلي

سبيل المثال، قد يعاد عرض إجمالي القيمة الدفترية للأصل بالرجوع الي بيانات السوق القابلة

للرصد، أو قد يعاد عرضها بشكل بالنسبة والتناسب مع التغير في القيمة الدفترية، وهنا يتم تعديل

الاستهلاك المتراكم في تاريخ التقييم ليعادل الفرق بين إجمالي القيمة الدفترية للأصل وقيمتها

الدفترية بعد أن تؤخذ في الحسبان خسائر الاضمحلال المتراكمة.

أو(ب) استبعاد الاستهلاك المتراكم مقابل إجمالي القيمة الدفترية للأصل.

٨١- في حالة عدم إمكانية إعادة تقييم أحد الأصول غير الملموسة ضمن فئة من الأصول غير الملموسة المعاد

تقييمها بسبب عدم وجود سوق نشطة لهذا الأصل، عندئذ يتم إثبات الأصل بالتكلفة ناقصاً منها مجمع

الاستهلاك وخسائر اضمحلال القيمة.

٨٢- إذا لم يعد من الممكن تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس معاد تقييمه بالرجوع إلى سوق نشط فإن

القيمة الدفترية لهذا الأصل تكون هي المبلغ المعاد تقييمه في تاريخ آخر إعادة تقييم بالرجوع إلى سوق

نشط ناقصاً منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي خسائر مجمعة ناتجة عن اضمحلال القيمة.

٨٣- إذا لم يعد يوجد سوق نشط لأصل معاد تقييمه قد يعطى مؤشراً على وجود انخفاض في قيمة الأصل وأن

الأصل بحاجة إلى اختبار اضمحلال طبقاً لمعيار المحاسبة المصري الخاص بخسائر اضمحلال قيمة

الأصول.

٨٤- في حالة إمكانية تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط في تاريخ قياس لاحق فإن نموذج إعادة

التقييم يطبق من ذلك التاريخ.

٨٥- في حالة زيادة القيمة الدفترية لأي أصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقييم يتم إثبات هذه الزيادة ضمن بنود

الدخل الشامل الآخر ومجمعها يدرج ضمن حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم إلا أنه يجب الاعتراف

بالزيادة في الأرباح أو الخسائر في حدود رد مبلغ النقص الناتج عن إعادة التقييم لنفس الأصل الذي سبق

أن تم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر.

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

٨٦- في حالة نقص القيمة التخترية للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم الاعتراف بهذا النقص في الأرباح أو الخسائر إلا أنه يجب اثبات هذا النقص ضمن بنود الدخل الشامل الأخر بقدر وجود أي رصيد دائن ضمن حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم يتعلق بذلك الأصل، ويخفض النقص المثبت ضمن بنود الخلل الشامل الأخر المبلغ المجمع ضمن حقوق الملكية لفائض إعادة التقييم.

٨٧- يجوز مباشرة تحويل مجمع فائض إعادة التقييم المدرج ضمن حقوق الملكية على الأرباح المرحلة عند تحقق هذا الفائض. ويجوز تحقق هذا الفائض عند توقف استغلال الأصل أو التصرف فيه، إلا أنه يمكن تحقق جزء من الفائض أثناء استخدام المنشأة للأصل. وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحقق يمثل في الفرق بين الاستهلاك بناء على القيمة التخترية المعاد تقييمها للأصل والاستهلاك الذي كان سيتم الاعتراف به بناء على التكلفة التاريخية للأصل. ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المرحلة من خلال قائمة الدخل.

**العمر الإنتاجي**

٨٨- تقدر المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محددًا أو غير محدد، فإذا كان محددًا تحدد مدة العمر الإنتاجي لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة. وتعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجي محدد عندما لا يوجد حدًا منظورًا للمدة التي يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات نقدية للداخل للمنشأة وذلك بناء على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة.

٨٩- تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي. ويتم استهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد (راجع الفقرات من "٩٧" إلى "١٠٦") أما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير محدد فلا يستهلك (راجع الفقرات من "١٠٧" إلى "١١٠").

وتوضح الأمثلة الإيضاحية الواردة مع هذا المعيار تحديد العمر الإنتاجي للأصول المختلفة والمحاسبة عنها بناء على ذلك.

٩٠- هناك العديد من العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، منها:

معيّار المحاسبة المعصري. رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة.

و(ب) دورة العمر الإنتاجي النموذجية للأصل والمعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجي للأصول المشابهة التي تستخدم بنفس الطريقة.

و(ج) التقدم الفني والتكنولوجي وأي تقدم آخر .

و(د) استقرار الصناعة التي تستخدم فيها الأصل والتغير في الطلب على المنتجات أو الخدمات التي ينتجها الأصل.

و(هـ) تصرفات المنافسين الحاليين والمحتملين.

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

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

و(ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي لأصول أخرى في المنشأة.

٩١- لا يعني مصطلح "عمر محدد" أن العمر الإنتاجي للأصل بلا نهاية حيث أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوبة لصيانة الأصل عند مستوى أدائه المقدر وقت تقدير عمره الإنتاجي. ويعكس ذلك قدرة المنشأة وبإذنها للوصول إلى هذا المستوى. وبالتالي فنتيجة اعتبار الأصل ذا عمر إنتاجي غير محدد لا يجب أن تعتمد على أن النفقات المستقبلية المتوقعة تتجاوز النفقات المطلوبة للحفاظ على مستوى أداء الأصل.

٩٢- بالنظر إلى التطورات السريعة للتكنولوجيا، فإن برمجيات الكمبيوتر والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى تعتبر عرضة للتقدم التكنولوجي. ولذلك فمن المتوقع أن تنسم أعمارها الإنتاجية بالقتصر. وقد تشير الانخفاضات المستقبلية المتوقعة في أسعار بيع بند تم إنتاجه باستخدام أصل غير ملموس الب توقع التقدم التقني أو التجاري للأصل، والذي بدوره قد يعكس الانخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

٩٣- على الرغم من أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس قد يمتد لفترة طويلة نسبياً فإنه يتسم دائماً بالمحدودية، ويتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وفقاً لاعتبارات الحيلة والحذر نتيجة عدم التأكد، ولكن هذا لا يبرر اختيار عمر أقصر بصورة غير واقعية.

معياري المحاسبة المصري رقم (٢٢) المعدل ٢٠٢٣

٩٤- إذا نشأت قدرة المنشأة في الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محدودة، فإن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يجب ألا يتجاوز فترة الحقوق القانونية، بل قد يكون أقصر من هذه الفترة اعتماداً على الفترة التي تتوقع فيها المنشأة استخدام الأصل. وفي حالة انتقال الحقوق القانونية أو التعاقدية لمدة محدودة قابلة للتجديد عندئذ يتضمن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فترات التجديد فقط في حالة وجود دليل يؤكد التجديد دون تكاليف جوهرية.

*ويُقاس العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس تم اقتناء الحق فيه من خلال عملية تجميع أعمال بالفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذي تم بموجبه منح الحق ولا يتضمن فترات التجديد.*

٩٥- قد تكون هناك عوامل اقتصادية وقانونية تؤثر في العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الاقتصادية الفترة التي سيتم على مدارها الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية، أما العوامل القانونية فند نقل من الفترة التي تتحكم على مدارها المنشأة في الحصول على تلك المنافع. ويعتبر العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من الفترات التي تتحدد طبقاً لهذه العوامل.

٩٦- لا يكون تجديد الحقوق القانونية مؤكداً إلا في حالة توافر مجموعة من العوامل من أهمها:

- (أ) توافر دليل (قد يكون مبنياً على خبرة مسابقة) يفيد بأنه سيتم تجديد الحقوق القانونية. وإذا كان التجديد مشروط بموافقة الغير لابد من توافر دليل على إمكانية الحصول على موافقة الغير.
- (ب) توافر دليل على أنه سيتم استيفاء الشروط الضرورية لتجديد الحق القانوني في حالة وجود هذه الشروط.
- (ج) عدم انخفاض القيم العادلة للأصل غير الملموس مع اقتراب تاريخ الانتهاء الأساسي، أو أن تكلفة تجديد الحق الأساسي لا تزيد عن قيمة الانخفاض في القيمة العادلة للأصل غير الملموس. وفي حالة أن تكون تكاليف التجديد كبيرة وهامة مقارنة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من التجديد عندئذ تمثل تكاليف التجديد من الناحية الموضوعية تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد عند تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

## فترة وطريقة الاستهلاك

٩٧- يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة على مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقاً لأفضل تقدير له. ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام أي عندما يكون في مكان وحالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة. ويتوقف الاستهلاك في تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو أن يدخل ضمن مجموعة محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) \* الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة \* أو تاريخ استبعاد الأصل أهما أقرب. ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي تستهلك به المنشأة المنفعة الاقتصادية للأصل. فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بدرجة يعتمد عليها، تستخدم طريقة القسط الثابت. ويعترف بعبء الاستهلاك كمصروف خلال كل فترة ما لم يسمح أو يتطلب معيار محاسبة آخر أن يتم تضمينها في القيمة الدفترية لأصل آخر.

٩٨- يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتحصيل المبلغ القابل للاستهلاك على أساس منتظم على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وتتضمن هذه الطرق القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. ويتم اختيار الطريقة المستخدمة على أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنفعة الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل. وتطبق الطريقة بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير في النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنفعة الاقتصادية المتوقعة للأصل.

٩٨- هناك افتراض قابل للتحقق بأن طريقة الاستهلاك التي تعتمد على الإيرادات المتولدة من نشاط يتضمن استخدام أصل غير ملموس غير مناسبة فالإيرادات المتولدة من النشاط الذي يتضمن استخدام أصل غير ملموس تعكس عادة عوامل لا ترتبط مباشرة باستهلاك المنفعة الاقتصادية الكامنة في الأصل غير الملموس. فعلى سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بمدخلات وعمليات أخرى وأنشطة البيع والتغيرات في حجمها وأسعار المبيعات. وقد يتأثر مكون سعر الإيرادات بالتضخم الذي ليس له تأثير على الطريقة التي يتم بها استهلاك الأصل وهذا الافتراض يمكن نفيه فقط في ظروف محددة:

(أ) يتم التعبير فيها عن الأصل غير الملموس كمقياس للإيرادات، كما هو مبين في الفقرة ٩٨ ج\*.

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

أو (ب) عندما يمكن اثبات أن الإيرادات واستهلاك المنافع الاقتصادية للأصل غير الملموس مترابطان الي حد كبير .

٩٨ب- عند اختيار الاستهلاك المناسبة وفقاً للفقرة "٩٨"، يمكن للمنشأة تحديد العامل المحدد المهيمن المتأصل في الأصل غير الملموس. فعلي سبيل العقد الذي ينص علي حقوق المنشأة في استخدام الأصل غير الملموس قد يحدد هذا الاستخدام في صورة عدد محدد مسبقاً من السنوات (أي وقت) أو عدد من الوحدات المنتجة أو مبلغ إجمالي ثابت من الإيرادات التي سيتم توليدها وتحديد مثل هذا العامل المحدد المهيمن يمكن أن يعد بمثابة نقطة الانطلاق لتحديد الأساس المناسب للاستهلاك. ولكن يمكن تطبيق أساس آخر إذا كان يعكس بصورة أوثق النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية.

٩٨ج- في الظروف التي يكون فيها تحقيق حد أدنى من الإيرادات هو العامل المحدد المهيمن المتأصل في الأصل غير الملموس. فإن الإيرادات التي ستولد يمكن أن تكون أساساً مناسباً للاستهلاك. فعلي سبيل المثال قد تقتضي المنشأة امتيازاً لاكتشاف واستخراج الذهب من منجم للذهب وقد يكون انتهاء العقد قائماً علي أساس مبلغ ثابت من إجمالي الإيرادات التي ستولد من الاستخراج (علي سبيل المثال، قد يسمح عقد باستخراج الذهب من المنجم حتي تبلغ الإيرادات التراكمية من بيع الذهب ٢ مليار وحد عملة) وليس علي أساس الوقت أو علي كمية الذهب المستخرج. وفي مثال آخر، قد يكون الحق في تشغيل طريق برسوم عبور معتمداً علي مبلغ إجمالي ثابت من الإيرادات التي ستولد من الرسوم التراكمية (علي سبيل المثال، قد يسمح عقد بتشغيل الطريق الذي برسوم للعبور حتي يبلغ المبلغ التراكمي للرسوم المتولدة من تشغيل الطريق ١٠٠ مليون وحدة عملة) وفي الحالة التي تُعد فيها الإيرادات هي العامل المحدد المهيمن في عقد استخدام الأصل غير الملموس، قد تكون الإيرادات التي سيتم توليدها أساساً مناسباً لاستهلاك الأصل غير الملموس، شريطة أن يحدد العقد المبلغ الإجمالي الثابت للإيرادات التي ستولد والتي سيتم بناءً عليها تحديد الاستهلاك.

٩٩- عادة ما يتم الاعتراف بالاستهلاك ضمن الأرباح أو الخسائر إلا أنه أحياناً ما تستخدم المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بالكامل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة يمثل مبلغ التحميل الخاص بالاستهلاك جزء من تكلفة الأصل الأخر ويدخل ضمن قيمته الدفترية، علي سبيل المثال يدخل استهلاك الأصول غير الملموسة

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

المستخدمة في أي عملية إنتاج ضمن القيمة الدفترية للمخزون (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون).

**القيمة المتبقية**

١٠٠- يفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوى صفرًا إلا في حالة:

(أ) تعهد طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

أو (ب) تواجد سوق نشطة للأصل (طبقاً للتعريف الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) و:

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

و(٢) من المحتمل أن توجد مثل تلك السوق النشطة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

١٠١- يحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الذي له عمر إنتاجي محدد بعد خصم القيمة المتبقية. وتعني أي قيمة متبقية بخلاف الصفر أن المنشأة تتوقع التصرف في الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الاقتصادي.

١٠٢- يتم تقدير القيمة المتبقية للأصل بناء على المبلغ القابل للاسترداد من التصرف باستخدام الأسعار السارية في تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه قد وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي ويعمل تحت ظروف مشابهة لتلك التي سوف يعمل فيها الأصل. وتراجع القيمة المتبقية على الأقل في نهاية كل سنة مالية ويتم المحاسبة عن التغير في القيمة المتبقية للأصل كتغير في التقدير المحاسبي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

١٠٣- قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس بحيث تصبح معادلة أو تزيد عن القيمة الدفترية للأصل. وفي هذه الحالة يكون مبلغ الاستهلاك صفرًا وحتى تتخلص القيمة المتبقية بعد ذلك إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل.

إعادة النظر في فترة الاستهلاك وطريقته

١٠٤- يعاد النظر في فترة الاستهلاك وطريقته للأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجي محدد في نهاية كل سنة مالية على الأقل. فإذا اختلف العمر الإنتاجي المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة، يتم تغيير فترة الاستهلاك وفقاً لذلك. وإذا كان هناك تغيير جوهري في نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل، يتم تغيير طريقة الاستهلاك

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

لتعكس النمط الجديد. وتعامل تلك التغييرات على انها تغييرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وذلك بتعديل قيمة الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية.

١٠٥- أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يظهر أن تقدير العمر الإنتاجي غير مناسب. على سبيل المثال قد يبين الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة أن فترة الاستهلاك تحتاج إلى تغيير.

١٠٦- قد يتغير بمرور الوقت نمط تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل غير ملموس. فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريقة القسط المتناقص للاستهلاك تصبح أكثر ملائمة من طريقة القسط الثابت.

**الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة**

١٠٧- لا تستهلك الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

١٠٨- طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" على المنشأة أن تقوم بإخبار الأصل الذي ليس له عمر إنتاجي محدد للتحقق من اضمحلال قيمته وذلك بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد بالقيمة الدفترية وذلك:

(أ) سنوياً.

و (ب) عندما يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس.

**إعادة النظر في تقدير العمر الإنتاجي**

١٠٩- يعاد النظر في الأصل غير الملموس الذي لا يستهلك كل فترة لتحديد استمرارية الأحداث والظروف التي تدعم عدم تحديد عمر إنتاجي له. وفي حالة عدم استمرارية هذه العناصر تتم المحاسبية عن التغيير في العمر الإنتاجي من غير محدد المدة إلى محدد المدة كتغيير في التقديرات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

١١٠- طبقاً للمعيار لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول"، فإن إعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل من غير محدد المدة إلى محدد المدة تعد مؤشراً على إمكانية اضمحلال قيمة هذا الأصل. ونتيجة لذلك تقوم المنشأة بإجراء اختبار الاضمحلال على هذا الأصل بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد المحددة طبقاً للمعيار المذكور مع قيمته الدفترية وإثبات أي زيادة في القيمة الدفترية، عن القيمة القابلة للاسترداد كخسارة اضمحلال. قابلية استرداد القيمة الدفترية - خسائر الاضمحلال

١١١- لتحديد اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس تطبيق المنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". ويوضح هذا المعيار متى وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر في القيمة الدفترية لأصولها وكيف تحدد القيمة القابلة للاسترداد ومتى تقوم بالاعتراف بالخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة أو ردها.

توقف استغلال الأصول والتصرف فيها

١١٢- يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس عند:

(أ) التصرف فيه.

أو (ب) انعدام توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه.

١١٣- تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه على أساس الفرق بين صافي عائد التصرف والقيمة الدفترية للأصل، ويتم الاعتراف بهذا الفرق في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عندما يتم استبعاد الأصل من الدفاتر (فيما عدا ما يتطلبه معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) غير ذلك بالنسبة للبيع وإعادة الاستجار) ولا يتم تبويب الأرباح كإيراد.

١١٤- يجوز التصرف في الأصل غير الملموس بعدة طرق (منها البيع أو بالدخول في عقد تأجير تمويلي أو الهبة... الخ). وتاريخ استبعاد الأصل غير الملموس هو تاريخ اكتساب المتلقي المسيطره علي الأصل، وعند تحديد تاريخ التصرف في هذا الأصل تطبيق المنشأة الشروط الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

مع العملاء" اعترف. ويطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) في معالجة التصرف عن طريق البيع وإعادة الاستجار.

١١٥- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة "٢١" إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للأصل بتكلفة استبدال جزء من الأصل عندئذ تستبعد من الدفاتر بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل، وإذا تعذر على المنشأة تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لمعرفة قيمة الجزء المستبدل وقت اقتتاده أو عندما تولد داخلياً.

١١٥- في حالة الحقوق المكتتة في عملية تجميع أعمال، إذا تم إعادة إصدار الحق (بيعه) لاحقاً لطرف ثالث فإن القيمة الدفترية - إذا وجدت - تستخدم في تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة عن إعادة الإصدار.

١١٦- يتم الاعتراف أولياً بالمقابل الذي يتم الحصول عليه عند التصرف في الأصل غير الملموس وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة الواردة بالفقرات "٤٧-٧٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ويجب المحاسبة عن التغيرات اللاحقة في مبلغ المقابل المدرج ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لمتطلبات التغيرات في سعر المعاملة الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

١١٧- لا يتوقف استهلاك الأصل غير الملموس الذي له مدة محددة عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس ما لم يكن قد تم استهلاك هذا الأصل بالكامل أو ميوب كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو ضمن مجموعة من الأصول يتم التصرف فيها وميوية كأصول محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "٣ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

## الإفصاح

عام

١١٨- على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة، على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:

(أ) الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة.

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة.

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٢) المعدل ٢٠٢٣

(ج) إجمالي القيمة الدفترية ومجموع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر الاضمحلال) في كل من بداية ونهاية الفترة.

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

(هـ) تسوية للقيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة موضحاً بها:

(١) الإضافات للأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المولدة داخلياً والإضافات الناتجة عند تجميع الأعمال.

(٢) الأصول المبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع أو التي ضمن مجموعة أصول يتم التصرف فيها مبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" والاستبعادات الأخرى.

(٣) الزيادات أو التخفيضات المعترف بها خلال الفترة الناتجة عن الاضمحلال أو التي يتم ردها مباشرة - إن وجدت - إلى الدخل الشامل الآخر طبقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٣١).

(٤) الخسائر الناتجة عن الاضمحلال التي تم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترة طبقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٣١).

(٥) خسائر الاضمحلال (إن وجدت) والتي تم ردها للأرباح أو الخسائر أثناء الفترة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

(٦) الاستهلاك المعترف به خلال الفترة.

(٧) صافي فروق العملة الناتج عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض وترجمة أي عملية بالعملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة.

(٨) التغيرات الأخرى في القيم الدفترية خلال الفترة.

١١٩- فئة الأصول غير الملموسة هي تجميع لأصول ذات طبيعة واستخدام مشابه في عمليات المنشأة والأمثلة على هذه

الفئات ما يلي:

(أ) الأسماء التجارية.

(ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر.

(ج) برامج الكمبيوتر.

(د) التراخيص وحقوق الامتياز.

(هـ) حقوق الطبع والنشر وبراءات الاختراعات وغيرها من حقوق الملكية الصناعية والخدمات والتشغيل.

معايير المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

و(و) الوصفات والمعادلات، والصيغ، والنماذج، والتصميمات.

و(ز) الأصول غير الملموسة الجاري تطويرها.

ويتم دمج أو فصل هذه الفئات المذكورة بعاليه إلى فئات أكبر أو أصغر إذا كان هذا يؤدي إلى وجود معلومات موضوعية لمستخدمي القوائم المالية.

١٢٠- تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة التي اضمحلت قيمتها طبقاً لمعيار

المحاسبة المصري رقم (٣١) بالإضافة للمعلومات الواردة في الفقرة ١١٨ (هـ) من (٣) إلى (٥).

١٢١- يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٥) من المنشأة الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير في التقديرات المحاسبية

التي لها تأثير جوهري في الفترة الحالية أو التي من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري في الفترات اللاحقة وقد ينشأ هذا الإفصاح من التغير في:

(أ) تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس.

أو(ب) طريقة الاستهلاك.

أو(ج) القيم المتبقية.

١٢٢- على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلي:

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد أن تفصح عن القيمة الدفترية للأصل

والأسباب المؤيدة لعدم تحديد عمر إنتاجي له، وعند إفصاح المنشأة عن هذه الأسباب، تحدد المنشأة

العامل (العوامل) التي لعبت دوراً مؤثراً في اعتبار أن الأصل ليس له عمر إنتاجي محدد.

(ب) وصف للأصل غير الملموس وقيمه الدفترية وفترة الاستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا

الأصل هاماً ومؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل.

معايير المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة المكتتاة عن طريق منح حكومية والمعترف بها أولاً بالقيمة العادلة (راجع

فقرة "٤٤"، تصح المنشأة عن:

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول.

(٢) القيمة الدفترية لهذه الأصول.

(٣) ما إذا كانت مقبولة بعد الاثبات الأولى بموجب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

(د) وجود أصول غير ملموسة هناك قيود على حقوق ملكيتها وقيمتها الدفترية وكذا القيمة الدفترية للأصول

غير الملموسة المرهونة كضمان للالتزامات.

(هـ) قيمة الارتباطات التعاقدية الخاصة باقتناء أصول غير ملموسة.

١٢٣- تأخذ المنشأة العوامل الواردة في الفقرة "٩٠" عندما تصف المنشأة العوامل التي لعت دوراً هاماً في الحكم بأن

العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدد المدة.

قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم.

١٢٤- في حالة المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بطريقة إعادة التقييم، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) فئة الأصول غير الملموسة:

(١) تاريخ سريان إعادة التقييم.

(٢) القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المعاد تقييمها.

(٣) القيمة الدفترية التي سوف يتم الاعتراف بها إذا ما تم قياس فئة الأصول غير الملموسة المعاد

تقييمها بعد الاعتراف باستخدام نموذج التكلفة الوارد في الفقرة "٧٤".

(ب) قيمة فائض إعادة التقييم المرتبط بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة موضحاً التغييرات أثناء

الفترة. وأي قيود على توزيع الرصيد على المساهمين.

(ج) (ملغاة).

١٢٥- قد يكون من الضروري منح فئات الأصول المعاد تقييمها إلى فئات أكبر لأغراض الإفصاح إلا أنه لا يتم منح

الفئات إذا كان ذلك سيولج عنه تجميع فئة من الأصول غير الملموسة تتضمن مبالغ معاد قياسها طبقاً لكل من

نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

معييار المحاسبة المصري رقم (٢٢) المعدل ٢٠٢٣

## نقغات الأبحاث والتطوير

١٢٦- على المنشأة أن تفصيح عن إجمالي المبالغ التي تم إنفاقها على الأبحاث والتطوير والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة.

١٢٧- تشمل نقغات الأبحاث والتطوير كل ما أنفق مباشرة على أنشطة الأبحاث والتطوير وكذا ما يمكن تحميله على هذه الأنشطة (راجع الفقرتين ٦٦، ٦٧) مزيد من الاسترشاد بشأن نوع النقغات التي تدرج لغرض متطلبات الإفصاح في الفقرة (١٢٦).

## معلومات أخرى

١٢٨- من المفضل، ولكن ليس مطلوباً أن تقدم المنشأة المعلومات التالية:

(أ) بيان بأي أصل غير ملموس تم استهلاكه دفترياً ولا يزال مستخدماً.

و(ب) بيان مختصر للأصول غير الملموسة الهامة نسبياً والتي تتحكم فيها المنشأة، ولكن لم يتم الاعتراف بها كأصول لأنها لا تتفق مع معيار الاعتراف بالأصول غير الملموسة كما ورد في هذا المعيار.

## تاريخ المبريان والقواعد الانتقالية

١٢٩- تُطبق المنشأة التعديلات الخاصة بإضافة خيار استخدام نموذج إعادة التقييم طبقاً لفقرة ٧٢\* والقرات ٧٥-

٨٧ على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٣.

١٣٠- يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة بالفقرة ١٢٩\* بأثر رجعي وفقاً للمعيار المحاسبة المصري رقم

(٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع اثبات الأثر التراكمي لتطبيق

نموذج إعادة التقييم بشكل أولي بإضافته الي حساب فائض إعادة التقييم بجانب حقوق الملكية في بداية الفترة

المالية التي تقوم فيها المنشأة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة.

١٣١- تطبق المنشأة متطلبات الفقرة ٣" بخصوص العقود الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري (٥٠)

"عقود التأمين وأية أصول خاصة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين حسب التعريف الوارد في معيار

المحاسبة المصري رقم (٥٠) "عقود التأمين"، في بداية تاريخ تطبيقها لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥٠)

لأول مرة.

---

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

أمثلة توضيحية معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠٢٣

### الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) ولكنها لا تمثل جزءاً منه.

### تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣).

تصف كل من الأمثلة التالية أصلاً غير ملموس مشغري، والظروف والحقائق المحيطة بتحديد عمره الإنتاجي، والمحاسبة اللاحقة على أساس ذلك التحديد.

#### مثال (١) : قائمة عملاء مشتراه

الحالة : تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة في القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات.

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة على مدار عمرها الإنتاجي، مثلاً ١٨ شهراً وبالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوي إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة في المستقبل، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتره ترتبط فقط بالعملاء الموجودين في تلك القائمة في تاريخ شرائها. ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص الإضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "إضمحلال قيمة الأصول" من خلال تقييمها في نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمة قائمة العملاء.

#### مثال (٢) : براءة اختراع مشتراه وتنتهي خلال ١٥ عاماً

الحالة : يتوقع أن يكون المنتج الذي تحميه للتقنية المشمولة ببراءة الاختراع مصدراً لتقنيات نقدية واردة صافية لمدة ١٥ على الأقل. ولدى المنشأة إلتزام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة في التاريخ الذي تم شراؤها فيه، وتنتوي المنشأة بيع البراءة خلال ٥ سنوات.

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة البراءة على مدار ٥ سنوات وهي عمرها الإنتاجي لدى المنشأة، مع قيمة متبقية تساوي القيمة الحالية بمقدار ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة في تاريخ شرائها. ويمكن أيضاً مراجعة البراءة فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) من خلال تقييمها في نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها.

أمثلة توضيحية معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢)

**مثال (٣) :** حقوق تأليف مشتراه ذات عمر قانوني متبقى منه ٥٠ عاماً

الحالة : يبين تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلاً على أن المواد المحمية بحقوق التأليف ستولد تنفقات نقدية داخلية صافية لمدة ٣٠ عاماً فقط.

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة حقوق التأليف على مدار عمرها الإنتاجي المقدر بـ ٣٠ عاماً. ويمكن أيضاً مراجعة حقوق التأليف فيما يخص الإضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) من خلال تقويمها في نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها.

**مثال (٤) :** ترخيص بث مشتمل ينتهي خلال عشر سنوات

الحالة : يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لعملائها وللتزمّت بالمتطلبات التشريعية ذات الصلة. ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متكبدة. وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث شراء. وترى المنشأة المشترية أن بإمكانها تجديد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. تاريخياً، لم يكن هناك أي اعتراض شديد على تجديد الترخيص. ولا يتوقع أن يتم استبدال التقنية المستخدمة في البث بتقنية أخرى في أي وقت في المستقبل المنظور. لذلك، من المتوقع أن يساهم الترخيص في التنفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة.

المعالجة : يمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم في التنفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم استهلاك قيمة الترخيص حتى يتم تحديد عمر إنتاجي له. ويتم اختبار إضمحلال قيمة الترخيص وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) سنوياً لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته.

**مثال (٥) :** تراخيص البث في مثال (٤)

الحالة : قررت سلطة الترخيص لاحقاً بأنها لن تقوم بتجديد تراخيص البث بعد الآن، ولكنها ستعرض التراخيص للمزايدة. وفي الوقت الذي تم فيه اتخاذ قرار سلطة الترخيص، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهي. ويتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص في المساهمة في التنفقات النقدية الواردة الصافية حتى ينتهي الترخيص.

المعالجة : حيث أنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن، فإن عمره الإنتاجي لا يعد غير محدد. وبالتالي، يتم استهلاك قيمة الترخيص المشتمل خلال عمره الإنتاجي المتبقى ومنته ٣ سنوات ويتم اختبار مباشرة فيما يخص إضمحلال

**أمثلة توضيحية معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)**

القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

**مثال (٦) : حق تسير خطوط جوية مشترى بين مدينتين ينتهي خلال ثلاث سنوات**

**الحالة :** يمكن تجديد حق تسير الخطوط كل خمس سنوات، وتتوى المنشأة المشترية أن تلزم بالتراخيص والأنظمة المعمول بها للتجديد. ويتم بشكل روتيني منح تجديدات حق تسير الخطوط بأقل تكلفة وتم تجديدها تاريخياً عندما إلزمت شركة الخطوط الجوية بالتراخيص والأنظمة المعمول بها. وتتوقع المنشأة المشترية تقديم الخدمات لفترة غير محددة بين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تنهى البنية التحتية التابعة ذات العلاقة (إوبات المطار، والمنافذ، وأبجارات مرافق مباني المطار) في مكانها في تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك حق تسير الخطوط. ويدعم تحليل الطلب والتفتقات النقدية تلك الافتراضات.

**المعالجة :** لأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة المشترية على الاستمرار في تقديم الخدمة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بحق تسير على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد. لذلك، لا يتم استهلاك قيمة حق تسير الخطوط حتى يتم تحديد عمر إنتاجي له. ويتم إخباره فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بشكل سنوي ودراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته.

**مثال (٧) : علامة تجارية مشتراه ومستخدمة لتحديد وتمييز المنتج الإستهلاكي الرئيسي الذي استحوذ على الحصّة الرئيسية في السوق في السنوات الثمانية العاضية**

**الحالة :** تملك العلامة التجارية عمراً قانونياً متبقياً مدته ٥ سنوات، ولكنه قابل للتجديد كل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية. وتتوى المنشأة المشترية تجديد العلامة التجارية بشكل مستمر وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. ويقدم تحليل كل من دراسات دورة حياة المنتج واتجاهات السوق والاتجاهات التنافسية والبيئية، وفرص توسيع العلامة. نليلاً على أن منتج العلامة التجارية سيولد تكفات نقدية داخلية صافية للمنشأة المشترية لفترة غير محددة.

**المعالجة :** يمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم في التفتقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم استهلاك قيمة العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمر إنتاجي لها. ويمكن أن يتم اختبارها فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بشكل سنوي لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها.

**مثال (٨) : علامة تجارية مشتراه قبل ١٠ سنوات والتي تميز منتج إستهلاكي رئيسي**

**الحالة :** أعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تكفات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة. إلا أن مفاوضة غير مائة دخلت مؤخراً إلى السوق وستقلل من المبيعات المستقبلية للمنتج. وتقدر المنشأة أن التفتقات النقدية الواردة المدفوعة المولدة من خلال

أمثلة توضيحية لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)

المنتج ستكون أقل بنسبة ٢٠% في المستقبل المنظور. ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج في توليد التكتقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

المعالجة : نتيجة للإخفاض المقدر في التكتقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية، تحدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المعذر للعلامة التجارية هو أقل من مبلغها المسجل. ويتم الاعتراف بخسارة إضمحلال القيمة. ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمراً إنتاجياً غير محدد، فإنه لا يتم أستهلاك قيمتها ولكن يتم اختبار إضمحلال قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بشكل سنوي لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها.

مثال (٩) : علامة تجارية لخط من المنتجات تم شراؤها قبل عدة سنوات في عملية تجميع أعمال

الحالة : في وقت عملية تجميع الأعمال، كانت المنشأة المشترية تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاماً مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التي تحمل العلامة. وفي تاريخ الإندماج بالشراء، توقعت المنشأة المشترية الإستمرار في إنتاج الخط، وأشار تحليل لعوامل اقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التي تساهم فيها العلامة التجارية في التكتقات النقدية الواردة الصافية. ونتيجة لذلك، لم يتم المنشأة المشترية باستهلاك قيمة العلامة التجارية. ولكن الإدارة قررت مؤخراً إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة.

المعالجة : حيث أنه لم يعد العمر الإنتاجي للعلامة التجارية غير محدد، يتم إختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) ويتم إستهلاك قيمته خلال عمره الإنتاجي المتبقي ومدته ٤ سنوات.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

الاستثمار العقاري

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٤) للمعدل ٢٠٢٣

## المحتويات

١	فقرات	هدف المعيار
٢ - ٤		نطاق المعيار
٥ - ١٥		تعريفات
١٦ - ١٩		الاعتراف
٢٠ - ٢٩		القياس عند الاعتراف الأولي
٣٠ - ٥٦		القياس بعد الاعتراف الأولي
٣٠		السياسات المحاسبية
٣٢		الإفصاح عن القيمة العادلة
٣٣-٥٥		نموذج القيمة العادلة
٥٦		نموذج التكلفة
٥٧-٦٥		التحويلات
٦٦ - ٧٣		الإستبعادات
٧٤ - ٧٩		الإفصاح
٧٤		ملفأة
٧٥		الفصاح

معيّار المحاسبة المصريّ راجم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

٧٨ - ٧٦

نموذج القيمة العادلة

٧٩

نموذج التكلفة

٨٢-٨٠

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

### الاستثمار العقاري

#### هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية والإصاحات المطلوبة بشأنها.

#### نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على الاعتراف والقياس والإصاح عن الاستثمارات العقارية.

#### ٣- ملغاة

٤- لا يطبق هذا المعيار على:

- (أ) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) الزراعة)؛  
و (ب) حقوق التعدين والتقيب واستخراج المعادن مثل البترول والغازات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة.

#### تعريفات

٥- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قريبن كل منها:

**القيمة البذرية:** هي القيمة التي يظهر بها الأصل في قائمة المركز المالي.

**التكلفة:** هي مبلغ النقدية أو ما في حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لمدفوعات أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل من أجل إقتنائه أو إنشائه أو القيمة التي تنسب لهذا الأصل عند الاعتراف الاولي طبقاً للشروط المحددة لمعيار آخر من معايير المحاسبة المصرية، على سبيل المثال معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) المدفوعات المبينة على أسهم.

**القيمة العادلة:** هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (أنظر معيار المحاسبة المصري رقم (١٥)).

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

الاستثمارات العقارية: هي عقارات (أراضي أو مباني - أو جزء من مبنى - أو كليهما) محتفظ بها من المالك أو من قبل المستأجر على أنه أصل حق انتفاع لتحقيق إيجار أو ارتفاع في قيمتها أو كليهما وليست:

(أ) للاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية

(ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

العقارات المشغولة بمعرفة المالك: هي عقارات محتفظ بها من المالك أو من قبل المستأجر على أنه أصل حق انتفاع للاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.

٦- ملغاة.

٧- يحتفظ بالاستثمارات العقارية لتحقيق إما إيجاراً أو ارتفاعاً في قيمتها أو كليهما، ولهذا فإن الاستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية مستقلة بدرجة كبيرة عن الأصول الأخرى للمنشأة مما يميز الاستثمارات العقارية عن العقارات التي يشغلها المالك، و أما إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات ( أو استخدام العقار للأغراض الإدارية) فإنه يحقق تدفقات نقدية لا ترجع فقط للعقار ولكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو مراحل التوريد ، و يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة على الأصول التي يشغلها المالك. ويطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير" على العقار المستأجر الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع والمصنف لديه على أنه عقار يشغله المالك.

٨- ومن أمثلة الاستثمارات العقارية ما يلي:

(أ) الأرض المحتفظ بها بهدف تحقيق ارتفاع في قيمتها على المدى البعيد وليس بغرض البيع في المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

(ب) الأرض المحتفظ بها لغرض مستقبلي غير محدد في الوقت الحاضر. (تعتبر الأرض محتفظ بها بقصد زيادة قيمتها إذا لم تكن المنشأة قد قررت أنها سوف تستخدم الأرض إما على هيئة عقارات مشغولة بمعرفة المالك وإما لغرض البيع في المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة).

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

(ج) مبنى تملكه المنشأة (أو أصل حق انتفاع يتعلق بمبنى تحتفظ به المنشأة المستأجرة) ويتم تأجيرها بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

(د) مبنى خال ولكنه محتفظ به كي يؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

(هـ) عقار تم إنشاؤه أو تحسينه من أجل استخدامه كأستثمار عقارى فى المستقبل.

٩- فيما يلي أمثلة لبنود لاعتبر استثمارات عقارية ومن ثم تقع خارج نطاق هذا المعيار :

(أ) عقارات محتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة أو ضمن عملية الإنشاء والتطوير، (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢)). على سبيل المثال، عقارات ممتدة فقط بغرض

التصرف اللاحق فيها فى المستقبل القريب أو لتطويرها وإعادة بيعها.

(ب) ملغاة.

(ج) العقارات المشغولة بمعرفة المالك، راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)، متضمنة (ضمن بنود

أخرى) العقارات المحتفظ بها للتطوير فى المستقبل والاستخدام اللاحق كعقار يشغله المالك أو

العقارات التى يشغلها العاملون (سواء كانوا يدفعون أو لا يدفعون إيجاراً بأسعار السوق) أو العقارات

التي يشغلها مالكيها في انتظار التصرف فيها.

(د) ملغاة.

(هـ) العقارات التي يتم تأجيرها للغير إيجاراً تموئلياً.

١٠- تتضمن بعض العقارات جزءاً يحتفظ به لتحصيول إيجار أو بقصد ارتفاع فى قيمته و جزء آخر يحتفظ به

لاستخدامه فى إنتاج البضائع و توريد السلع و الخدمات أو لأغراض إدارية، فإذا أمكن بيع هذه الأجزاء

منفصلة (أو تأجيرها منفصلة بموجب عقد تأجير تموئلي) ، تحاسب المنشأة عن هذه الأجزاء بشكل

منفصل وفى حالة عدم إمكانية بيع هذه الأجزاء منفصلة عندئذ فإن العقار يعد استثماراً عقارياً فقط إذا كان

هناك جزءاً غير هام منه يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج أو توريد السلع و الخدمات أو لأغراض إدارية .

١١- وفى بعض الأحوال تقدم المنشأة خدمات إضافية لسائكنى أحد عقاراتها، وفى مثل هذه الأحوال تعامل

المنشأة هذا العقار كاستثمار عقارى إذا كانت هذه الخدمات عنصراً غير هام نسبياً من الاتفاق بصفة

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

عامة ومثال على ذلك عندما يوفر مالك مبنى إدارى خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذين يشغلون المبنى.

١٢- وفى أحيان أخرى تكون الخدمات المقدمة عنصراً أكثر أهمية، فعلى سبيل المثال إذا امتلكت منشأة فندقاً وأدارته فإن الخدمات التي تقدم للزلاء تعد عنصراً هاماً من الاتفاق العام، وعلى هذا فإن الفندق الذي يديره المالك يعد عقاراً مشغولاً بمعرفة المالك أكثر من كونه استثماراً عقارياً.

١٣- قد يكون من الصعب تحديد مدى أهمية الخدمات الإضافية للدرجة التي تجعل العقار غير مؤهل ليكون استثماراً عقارياً. على سبيل المثال فإن مالك الفندق قد ينقل أو يفوض بعض المسؤوليات أحياناً للغير بموجب عقد إدارة، وشروط عقود الإدارة هذه تتباين وتختلف بصورة واسعة، فيمكن للمالك تفويض الغير للقيام ببعض الأعمال اليومية مع الاحتفاظ بمسئوليته عن التدفقات النقدية الناشئة عن تشغيل الفندق.

١٤- يحتاج الأمر إلى الحكم والتقدير لتحديد ما إذا كان العقار يعد استثماراً عقارياً. وتضع المنشأة مقاييس وقواعد تمكنها من الوصول إلى هذا التقدير بأسلوب يتسم بالثبات والانتظام طبقاً لتعريف الاستثمار العقاري ومع الاسترشاد بالفقرات من "٧" إلى رقم "١٣"، وتتطلب الفقرة "٧٥" (ج) من المنشأة أن تعصح عن الشروط التي سارت عليها عندما يصعب تصنيف العقار.

١٤- هناك أيضاً حاجة للاجتهاد عند تحديد ما إذا كان اقتناء الاستثمار العقاري يُعد انتاء أصل أو مجموعة أصول أو يُعد تجميع أعمال يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) تجميع الأعمال. وينبغي الرجوع إلى المعيار المصري رقم (٢٩) لتحديد ما إذا كان هذا الاقتناء يُعد تجميع أعمال. ويتعلق النقاش الوارد في الفقرات "٧-١٤" من هذا المعيار بما إذا كان العقار يُعد عقاراً يشغله المالك أو استثمار عقاري، أم لا، وليس بتحديد ما إذا كان اقتناء العقار يُعد تجميع أعمال، أم لا، حسب التعريف الوارد في المعيار المصري رقم (٢٩).

وإن تحديد ما إذا كانت معاملة معينة تستوفي تعريف تجميع الأعمال حسب التعريف الوارد في المعيار المصري رقم (٢٩)، وتتضمن استثمار عقاري حسب التعريف الوارد في هذا المعيار، يتطلب التطبيق المنفصل لكلا المعيارين.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

١٥- في بعض الأحيان تمتلك المنشأة أصلاً توجهه للشركة الأم أو لشركة شقيقة حيث تقوم هذه الشركة أو تلك بشغله ولا يمد هذا العقار استثماراً عقارياً في القوائم المالية المجمعة التي تشمل الشركتين، وذلك لأن العقار مشغول من مالكة من وجهة نظر المجموعة ككل. ومع ذلك من وجهة نظر المنشأة الفرعية التي تملكه يمد هذا العقار استثماراً عقارياً إذا اتفق مع التعريف الوارد في الفقرة ٥٠\* ويطى هذا فإن المؤجر يعامل هذا العقار كاستثمار عقارى في القوائم المالية الخاصة به.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

#### الاعتراف

١٦- يجب أن يتم الاعتراف بالاستثمار العقاري المملوك كأصل فقط في الحالات الآتية:

(أ) عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقاري إلى المنشأة.

(ب) عندما يمكن قياس تكلفته بصورة يعتمد عليها.

١٧- تقوم المنشأة طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف الاستثمارات العقارية عند تكديدها وتتضمن هذه التكاليف ما تم تكديده مبدئياً لاقتناء الاستثمار العقاري وكذلك التكاليف التي تم تكديدها فيما بعد للإضافة لهذا العقار أو استبدال أجزاء منه أو لخدمته.

١٨- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة "١٦" لا تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأي استثمار عقاري بتكاليف الخدمة اليومية لهذا العقار، بل يتم الاعتراف بهذه التكاليف في الأرباح أو الخسائر كما تم تكديدها. وتتمثل تكاليف الخدمة اليومية للعقار بشكل رئيسي في تكلفة العمالة والمواد المستهلكة وقد تتضمن تكاليف الأجزاء البسيطة ويكون الغرض من هذه النفقات إصلاح وصيانة العقار.

١٩- قد يتم اقتناء أجزاء من الاستثمارات العقارية من خلال الاستبدال، على سبيل المثال، قد تكون الحوائط الأصلية قد استبدلت بحوائط داخلية وطبقاً لمبدأ الاعتراف تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للاستثمار العقاري بتكلفة استبدال جزء من استثمار عقاري قائم عند تكبد هذه التكلفة في حالة استيفاء شروط الاعتراف، ويتم استبعاد القيمة الدفترية من الدفاتر لهذه الأجزاء التي تم استبدالها طبقاً لأحكام الاستبعاد من الدفاتر الواردة في هذا المعيار.

١٩- يجب إثبات الاستثمار العقاري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩).

#### القياس عند الاعتراف الأولي

٢٠- يقاس الاستثمار العقاري أولياً بتكلفته ويجب أن يتضمن القياس الأولي تكاليف المعاملات.

معيار المحاسبة المصرية رام (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

٢١- تكلفة شراء استثمار عقاري تشمل ثمن الشراء وأية نفقات مباشرة متعلقة به، والتي تشمل على سبيل المثال، الأتعاب المهنية للخدمات القانونية وضرائب نقل الملكية وغيرها من تكلفة المعاملة.

٢٢- ملغاة.

٢٣- لا تضاف إلى تكلفة الاستثمار العقاري مايلي:

(أ) تكاليف التجارب الأولى (إلا إذا كانت لازمة وضرورية لجعل العقار صالحاً للتشغيل بالأسلوب الذي تنويه الإدارة).

أو (ب) خسائر التشغيل الأولى التي تتكبدها المنشأة قبل أن يحقق الاستثمار العقاري معدلات الإشغال المخططة له.

أو (ج) الكميات غير المسموح بها للمواد المهذرة أو العمالة أو غيرها من التكاليف المستخدمة في إنشاء العقار أو تطويره.

٢٤- إذا تم تأجيل سداد قيمة الاستثمار العقاري - تكون تكلفته هي المقابل لثمنه النقدي، ويتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وجملة المدفوعات على أنه مصروف فوائد خلال فترة السداد.

٢٥- ملغاة.

٢٦- ملغاة.

٢٧- يجوز اقتناء استثمار عقاري أو أكثر مقابل أصل أو أكثر غير ذي طبيعة نقدية أو مزيج من الأصول ذات الطبيعة النقدية وغير ذات الطبيعة النقدية، وتتناول المناقشة التالية تبادل أحد الأصول غير ذات الطبيعة النقدية بغيره لكنها تطبق كذلك على جميع عمليات التبادل المذكورة في هذه الفقرة، ويتم قياس تكلفة أي استثمار عقاري بالقيمة العادلة إلا في الحالات التالية:

(أ) افتقار عملية التبادل إلى الجوهر التجاري.

أو (ب) في حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه أو الأصل الذي يتم التنازل عنه بطريقة يعتمد عليها.

معيّار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

ويتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى وإن لم تستطع المنشأة إستبعاد الأصل المتنازل عنه من الدفائر على الفور، وإذا لم يتم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

٢٨- تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجارى وذلك بالأخذ في الاعتبار مدى التغيرات المتوقعة في تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة، وتعتبر معاملة التبادل ذات جوهر تجارى في الحالات الآتية:

(أ) اختلاف عناصر التدفقات النقدية للأصل الذي يتم الحصول عليه (المخاطر - التوقيت - القيمة) عن عناصر التدفقات النقدية للأصل الذي يتم تحويله.

أو (ب) إذا تغيرت قيمة جزء معين من عمليات المنشأة والذي يتأثر بمعاملة التبادل نتيجة لهذه المعاملة. و (ج) إذا كان الفرق في (أ) و (ب) هام نسبياً مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة. ولأغراض تحديد ما إذا كان لعملية التبادل جوهر تجارى فإن قيمة الجزء الخاص بعمليات المنشأة والذي يتأثر بهذه المعاملة سوف يعكس التدفقات النقدية بعد خصم الضرائب وتكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حسابية تفصيلية.

٢٩- يمكن قياس القيمة العادلة لأي أصل لا توجد له معاملات سوقية قابلة للمقارنة بطريقة يعتمد عليها في الحالات التالية:

(أ) عدم وجود فروق جوهرية في تقديرات القيمة العادلة للأصل. أو (ب) إمكانية تقدير احتمال تنوع التقديرات بصورة معقولة واستخدامها في تحديد القيمة العادلة، وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها لأي أصل يتم الحصول عليه أو التنازل عنه، عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه أكثر وضوحاً.

٢٩- يجب قياس الاستثمار العقاري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع ابتداءً بتكلفته وفقاً لمعيّار المحاسبة المصري رقم (٤٩).

القياس بعد الاعتراف الاوّل

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

٣٠- مع مراعاة الاستثناء الموضح في الفقرة "٣٣"، يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات "٣٣-٥٥" أو نموذج التكلفة الوارد في الفقرة "٥٦" على أنه سياستها المحاسبية، ويجب عليها أن تطبق تلك السياسة على جميع استثماراتها العقارية.

٣١- ينص معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" على أن التغيير الاختياري في السياسة المحاسبية لا يجوز أن يتم إلا إذا كان التغيير تنتج عنه فوائد مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة عن آثار المعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى، على المركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. ومن غير المرجح بدرجة كبيرة أن ينتج عن التغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرض أكثر ملاءمة.

٣٢- يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للاستثمار العقاري، إما لغرض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإلصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة) على أساس تقييمها بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتأمين ضمن المعقدين في سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية.

٣٢-يجوز للمنشأة أن:

(أ) تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية التي تدعم التزامات تدفع عائدًا يرتبط بشكل مباشر بالقيمة العادلة لأصول محددة، أو بالعوائد منها، بما فيها ذلك الاستثمار العقاري؛

(ب) تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية الأخرى، بغض النظر عما تم اختياره في البند (أ).

٣٢ب-تدير بعض المنشآت، سواء داخلياً أو خارجياً، صندوقاً استثمارياً يقدم للمستثمرين منافع تحدها الوحدات التي في الصندوق. وبالمثل، تصدر بعض المنشآت عقود تأمين بميزات مشاركة مباشرة، تشمل فيها البنود الأساسية استثمارات عقارية. ولأغراض الفقرتين "٣٢أ" و"٣٢ب" فقط، تشمل عقود التأمين العقود الاستثمارية ذات ميزات المشاركة الاختيارية. ولا تسمح الفقرة "٣٢أ" للمنشأة بقياس جزء من العقارات التي يحتفظ بها الصندوق (أو العقارات التي تُعد بنداً أساسياً) بالتكلفة وقياس جزء آخر بالقيمة العادلة (انظر

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

معييار المحاسبة المصري رقم (٥٠) " عقود التأمين لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار).

٣٢-ج- إذا قامت المنشأة باختيار نموذجين مختلفين للصنفين المذكورين في الفقرة "٣٢"، فإن مبيعات الاستثمارات العقارية ما بين مجموعات الأصول التي يتم قياسها باستخدام نموذجين مختلفين يجب أن يتم إثباتها بالقيمة العادلة ويجب أن يتم إثبات التغير المتراكم في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. وتبعاً لذلك، فإذا تم بيع استثمار عقاري من مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج التكلفة، فإن القيمة العادلة للعقار في تاريخ البيع تصبح تكلفته المفترضة.

نموذج القيمة العادلة

٣٣- بعد الاعتراف الأولي، على المنشأة التي تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع استثماراتها العقارية بالقيمة العادلة، وذلك باستثناء الحالات الواردة بالفقرة "٥٣".

٣٣-1- بعد الاعتراف الأولي، على صندوق الاستثمار العقاري أن يقيس جميع استثماراته العقارية بالقيمة العادلة، وذلك باستثناء الحالات الواردة بالفقرة رقم "٥٣".

٣٤- ملغاة.

٣٥- في حالة زيادة المبلغ الدفترى لاستثمار عقاري نتيجة لتقييمه بالقيمة العادلة، فيجب إثبات الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان "فائض تقييم الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة" ومع ذلك يجب إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس به انخفاضاً في تقييم نفس الاستثمار والسابق لإثباته ضمن الربح أو الخسارة ويعالج هذا الفائض بنفس الأسلوب الوارد في نموذج إعادة التقييم ضمن معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وأهلاكتها".

٣٥-1- في حالة انخفاض المبلغ الدفترى لاستثمار عقاري نتيجة لتقييمه بالقيمة العادلة، فيجب إثبات الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة ومع ذلك يجب إثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر وجود أي رصيد دائن في فائض التقييم المتعلق بذلك الاستثمار ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المتراكم ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض تقييم الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة.

معياري المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

٣٦-٣٩ ملغاة.

٤٠- عند قياس القيمة العادلة للاستثمار العقاري وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٤٥)، فإنه يجب على المنشأة أن تتأكد من أن القيمة العادلة تعكس -من بين أمور أخرى- دخل الإيجار من عقود التأجير الحالية والافتراضات الأخرى التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير عقار استثماري في ظل ظروف السوق الحالية.

٤٠-١- عند استخدام مستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس الاستثمار العقاري المحتفظ به كأصل حق استخدام، فإنه يجب قياس أصل حق الانتفاع بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.

٤١- يحدد المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٩) الأساس للإثبات الأولي لتكلفة الاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق انتفاع. وتتطلب الفقرة ٣٣\* أن يتم إعادة قياس الاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عندما يكون ذلك لازماً بالقيمة العادلة، إذا إختارت المنشأة نموذج القيمة العادلة. وعندما تكون دفعات الإيجار وفقاً لمعدلات السوق، فإن القيمة العادلة للاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عند الاقتضاء، بعد طرح جميع دفعات الإيجار المتوقعة) بما في ذلك تلك المتعلقة بالالتزامات المثبتة)، ينبغي أن تكون صفراً وبالتالي، فإن إعادة قياس أصل حق الانتفاع من التكلفة وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٤٩) إلى القيمة العادلة وفقاً للفقرة ٣٣\* (أخذاً في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٠\*) ينبغي ألا ينشأ عنه أي مكسب أو خسارة أولية، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. وهذا قد يحدث عند اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإثبات الأولي.

٤٢-٤٧ ملغاة.

٤٨- في حالات استثنائية، هناك دليل واضح عند قيام المنشأة باقتناء استثمار عقاري لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل استثماراً عقاريّاً لأول مرة بعد اكتمال الإنشاء أو التطوير أو بعد التعديل في الاستعمال) بأن نطاق تقديرات القيمة العادلة سوف يتسع بشكل كبير بدرجة تنفي فائدة الاعتماد على تقدير واحد أو منفرد للقيمة العادلة وذلك في ظل وجود احتمالات متعددة يصعب تحديدها. وقد يشير هذا إلى أن القيمة العادلة للعقار لا يمكن تحديدها بشكل يعتمد عليه على أساس مستمر (راجع الفقرة ٥٣\*).

معياري المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

٤٩- ملغاة.

٥٠- عند تحديد القيمة العادلة لاستثمار ما لا تقوم المنشأة بتكرار إضافة الأصول أو الالتزامات والتي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي كأصل منفصل أو التزام منفصل. ومن أمثلة ذلك:

(أ) المعدات كالمصاعد وأجهزة التكييف والتي هي عادة جزء لا يتجزأ من المبنى وعادة ما يتم إدراجها ضمن الاستثمار العقاري بدلا من إثباتها منفصلة كأصول ثابتة.

(ب) إذا تم تأجير مكتب مفروش، فإن القيمة العادلة للمكتب تتضمن القيمة العادلة للأثاث لأن إيرادات الإيجار يرتبط بالمكتب المفروش. وعندما تتضمن القيمة العادلة لاستثمار عقارى قيمة الأثاث فإن المنشأة لا تعترف بهذا الأثاث كأصل منفصل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للاستثمار العقاري أى إيرادات من عقود إيجار تشغيلى مدفوع مقدما أو مستحق لأن المنشأة تقوم بإثبات هذا الإيراد كأصل أو التزام منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للاستثمار العقاري الخاضع للإيجار التغيرات النقدية المتوقعة (ويشمل ذلك الإيجار المحتمل المتوقع استحراق سداه) وبالتالي إذا كان تقييم العقار مطروحا منه جميع المبالغ المتوقع سداها، عندئذ يكون من الضروري إعادة إضافة أى التزام إيجارى معترف به، وذلك للوصول للقيمة العادلة للاستثمار العقاري لأغراض المحاسبة.

٥١- ملغاة.

٥٢- في بعض الأحوال، توقع المنشأة أن القيمة الحالية لمدفوعاتها المرتبطة باستثمار عقارى (بخلاف المدفوعات المرتبطة بالتزامات معترف بها) سوف تتجاوز القيمة الحالية للمقبوضات النقدية ذات الصلة وعندئذ تستخدم المنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة لتحديد ما إذا كانت المنشأة ستقوم بالاعتراف بالالتزام وكيفية قياس هذا الالتزام.

*عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه*

٥٣- هناك افتراض بأن المنشأة لديها القدرة على تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقاري بشكل يعتمد عليه وذلك بصفة مستمرة - في حين أنه في الظروف الاستثنائية - قد لا يتحقق هذا الافتراض عندما يكون هناك دليل واضح على أنه عند قيام المنشأة باقتناء الاستثمار العقاري لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل استثماراً عقارياً لأول مرة بعد الانتهاء من إنشاء أو تنمية أو بعد تغيير استعماله) فإنه لا يمكن تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقاري بدقة بصفة مستمرة ويحدث ذلك عندما - فقط عندما - تكون المعاملات السوقية المقارنة نادرة والتقديرية البديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال بناء على توقعات

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

التدفقات النقدية المخصصة) ليست متاحة. وفي هذه الحالات تقيس المنشأة ذلك الاستثمار العقاري باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للعقار المملوك أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) " عقود التأجير" على العقار المستأجر الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع. وعلى ذلك فإنه يجب افتراض أن القيمة المتبقية للاستثمار العقاري تساوي صفرًا، هذا وعلى المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للعقار المملوك أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير" على العقار المستأجر الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع، حتى التخلص من ذلك الاستثمار العقاري.

١٥٣-أ- مجرد أن تصبح المنشأة قادرة على أن تقيس-بطريقة يمكن الاعضاد عليها - القيمة العادلة لاستثمار عقاري قيد التشييد كان يقاس سابقاً بالتكلفة، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة. وبمجرد اكتمال تشييد ذلك العقار، فإنه يفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وإذا لم يكن ذلك هو الحال، وفقاً للفترة "٥٣"، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للأصول المملوكة أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير" على العقار المستأجر الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق الانتفاع أو للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق انتفاع.

١٥٣-ب- يمكن دحض الافتراض بأن القيمة العادلة لاستثمار عقاري قيد التشييد يمكن قياسها- بطريقة يمكن الاعضاد عليها- فقط عند الإثبات الأولي. وقد لا تخلص المنشأة، التي قامت بقياس بند لاستثمار عقاري قيد التشييد بالقيمة العادلة، إلى أن القيمة العادلة للاستثمار العقاري الذي تم اسنكالمه لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١٥٤- في الحالات الاستثنائية عندما تجبر المنشأة نتيجة للسبب الموضح في الفقرة "٥٣" على قياس أي استثمار عقاري باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للأصول المملوكة أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير" على العقار المستأجر الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق انتفاع، فإن عليه أن يقيس كل الاستثمارات العقارية الأخرى بقيمتها العادلة بما في ذلك الاستثمار العقاري قيد الانشاء، وفي هذه الحالات وعلى الرغم من إمكانية قيام المنشأة باستخدام نموذج

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

التكلفة لأحد الاستثمارات العقارية إلا أن المنشأة تستمر في المحاسبة عن العازات المتبقية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

٥٥- إذا قامت المنشأة سابقاً بقياس استثمار عقاري بالقيمة العادلة فإن عليها أن تستمر في قياسه بالقيمة العادلة حتى يتم التخلص منه (أو حتى يصبح العقار مشغولاً بمعرفة المالك أو بدء المنشأة في تطوير ذلك العقار لغرض بيعه لاحقاً ضمن النشاط المعتاد للمنشأة) حتى ولو أصبحت المعاملات السوقية القابلة للمقارنة أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة نسبياً.

## نموذج التكلفة

٥٦- بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة التي تختار نموذج التكلفة أن تقيس استثماراتها العقارية:

- (أ) وفقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، إذا استوفى الضوابط ليصنّف على أنه محتفظ به للبيع (أو تم تضمينه ضمن مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)؛
- (ب) وفقاً لمعييار المحاسبة المصرية رقم (٤٩) إذا كان محتفظ به بواسطة مستأجر على أنه أصل حق انتفاع وليس محتفظ به للبيع وفق ا لمعييار المحاسبة المصري رقم (٣٢)؛
- (ج) وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) لنموذج التكلفة في جميع الحالات الأخرى.

## التحويلات

٥٧- تتم التحويلات من وإلى الاستثمار العقاري عندما -و فقط عندما- يكون هناك تغيير في الاستخدام ويحدث التغيير في الاستخدام عندما يستوفي العقار تعريف الاستثمار العقاري أو يتوقف عن استيفائه، ويكون هناك دليل على تغيير الاستخدام. ولا تُعد نية الإدارة على تغيير استخدام العقار بمفردها دليل على حدوث تغيير في الاستخدام. ومن الأمثلة الدالة على حدوث تغيير في الاستخدام ما يلي:

٥٨. البدء في استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري إلى العقار المشغول بمعرفة المالك.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

- أو (ب) البدء في تنمية الاستثمار استعدادا لبيعه بالنسبة للتحويل من الاستثمار العقاري إلى المخزون.
- أو (ج) الانتهاء من استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويل من الاستثمار المشغول بمعرفة المالك إلى الاستثمار العقاري.
- أو (د) البدء في التأجير التشغيلي لطرف آخر بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري.
- أو (هـ) ملغاة.

٥٨- عندما تقرر المنشأة استبعاد الاستثمار العقاري دون تطويره، فإن المنشأة تستمر في معالجة ذلك الاستثمار كاستثمار عقاري حتى إستهاده من الدفاتر ولا تتم معالجته كمخزون. وبمفس الطريقة فإن المنشأة التي تبدأ في إعادة تطوير استثمار عقاري قائم للاستخدام المستقبلي المستمر كاستثمار عقاري فإنه يبقى كاستثمار عقاري ولا يتم إعادة توبيه كاستثمار مشغول بمعرفة المالك خلال فترة إعادة التطوير.

٥٩- تطبيق الفقرات من "٦٠" إلى "٦٥" على موضوعات الاعتراف والقياس والتي نشأ عندما تقوم المنشأة باستخدام نموذج القيمة العادلة للاستثمار العقاري، أما في حالة استخدام نموذج التكلفة فإن التحويلات فيما بين الاستثمار العقاري أو العقار المشغول بمعرفة المالك أو المخزون تتم دون تغيير القيمة الدفترية للأصل المحول ودون تغيير تكلفة الأصل لأغراض القياس أو الإفصاح.

٦٠- بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري المدرج بقيمته العادلة إلى العقار المشغول بمعرفة المالك أو إلى المخزون، فإن تكلفة ذلك العقار هي القيمة العادلة في تاريخ التغيير في الاستعمال، وذلك لأغراض المعالجة المحاسبية اللاحقة وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢).

٦١- عندما يتحول العقار المشغول بمعرفة المالك إلى استثمار عقاري يدرج بالقيمة العادلة، وعلى المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للعقار المملوك أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "تقود التأجير" على العقار المستأجر الذي يحتفظ به المستأجر علي أنه أصل حق انتفاع وذلك حتى تاريخ التغيير في الاستعمال، وعلى ذلك فإنه على المنشأة أن تعالج أي فرق بين القيمة الدفترية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) والقيمة العادلة في ذلك التاريخ بنفس طريقة إعادة التقييم الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠).

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

٦٢- تقوم المنشأة بالاستمرار في إهلاك العقار والاعتراف بأية خسائر اضمحلال في قيمته والتي قد تحدث للعقار المشغول بمعرفة المالك حتى يصبح هذا العقار استثماراً عقارياً ويتم إدراجه بالقيمة العادلة، وتقوم المنشأة بمعالجة أي فرق قد ينتج بين القيمة الدفترية للعقار وفقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) والقيمة العادلة في ذلك التاريخ كإعادة تقييم. وفقاً لمعييار المحاسبة المصري رقم (١٠) ومعنى آخر:

(أ) أي انخفاض ناتج في القيمة الدفترية للعقار يتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر. ومع ذلك فقد يحمل هذا الانخفاض مباشرة على فائض إعادة التقييم الذي قد سبق تكوينه ومتعلق بنفس العقار (إن وجد) وذلك في حدود قيمة ذلك الفائض.

(ب) يتم معالجة أي ارتفاع ناتج في القيمة الدفترية للعقار كما يلي:

(١) يتم الاعتراف بهذه الزيادة في الأرباح والخسائر، وذلك لرد أي اضمحلال سابق في قيمة العقار وذلك بشرط ألا يزيد ذلك الرد على القيمة الدفترية للعقار قبل تحقق خسارة الاضمحلال كما لو لم يكن هناك خسارة ناتجة عن الاضمحلال في قيمة ذلك العقار (مخصوصاً منه الإهلاك).

(٢) أية زيادة باقية يجب إضافتها ضمن بنود الدخل الشامل الأخر ويزيد به بند فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية. هذا وفي حالة التخلص اللاحق من الاستثمار العقاري فإن فائض إعادة التقييم الموجود بحقوق الملكية يمكن تحويله إلى الأرباح المحتجزة، علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة لا يتم من خلال قائمة الدخل.

٦٣- بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري والذي سيتم إدراجه بالقيمة العادلة فإن أي فرق بين القيمة العادلة لهذا العقار في ذلك التاريخ وبين القيمة الدفترية له يعترف به في الأرباح أو الخسائر.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

٦٤- تعتبر المعالجة الخاصة بالتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري والذي سيتم ادراجه بالقيمة العادلة متسقة مع المعالجة الخاصة ببيع المخزون.

٦٥- عندما تنتهي المنشأة من عملية الإنشاء أو التطوير لاستثمار عقاري يبني ذاتيا ويدرج بالقيمة العادلة فإن الفرق بين القيمة العادلة للأصل في ذلك التاريخ والقيمة الدفترية السابقة له يعترف به في حساب فائض تقييم الاستثمار العقاري.

الاستعدادات

٦٦- يتم استبعاد الاستثمار العقاري من الدفاتر (يستبعد من قائمة المركز المالي) وذلك عند التصرف فيه أو عندما يتم سحبته نهائياً من الاستخدام ولا توجد أية منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من التصرف فيه.

٦٧- يمكن أن يحدث الاستبعاد للاستثمار العقاري بالبيع أو الدخول في عقد تأجير تمويلي، هذا ولتحديد تاريخ الاستبعاد للاستثمار العقاري المباع، وهو التاريخ الذي يكتسب فيه الممثل المبطرة على الاستثمار العقاري وفقاً لمطابقات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) وينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) على الاستبعاد الذي يتم من خلال الدخول في عقد تأجير تمويلي وعلى عمليات البيع وإعادة الاستئجار.

٦٨- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة ١٦٦، إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن النيمة الدفترية لأي أصل بتكلفة استبدال جزء من الاستثمار العقاري، فإنها تقوم بإستبعاد القيمة الدفترية للجزء المستبدل من الدفاتر، وبالنسبة للاستثمار العقاري الذي تتم المحاسبة عنه باستخدام نموذج التكلفة فإن الجزء المستبدل قد لا يكون الجزء الذي تم استهلاكه بشكل منفصل، وفي حالة تعذر قيام المنشأة بتحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فإنها قد تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لتكلفة الجزء المستبدل وقت إقتناؤه أو إنشاؤه. وبموجب نموذج القيمة العادلة، قد تعكس القيمة العادلة للاستثمار العقاري -بالفعل- أن الجزء الذي سيتم استبداله قد فقد قيمته. وفي حالات أخرى، قد يكون من الصعب معرفة الغدر الذي ينبغي أن يتم تخفيض القيمة العادلة به للجزء الذي يجري استبداله. ومن بدائل تخفيض القيمة العادلة للجزء المستبدل، عندما يكون من الصعب عملياً القيام بذلك، أن يتم ادراج تكلفة الجزء البديل ضمن القيمة الدفترية للأصل ثم يتم إعادة تقييم القيمة العادلة على النحو الذي سيكون مطلوباً للإضافات التي تطوي على استبدال.

معايير المحاسبة المصرية رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

٦٩- تعدد الأرباح والخسائر الناتجة عن توقف استخدام العقار أو الاستبعاد بالفرق بين صافي متحصلات التصرف في العقار وصافي القيمة الدفترية له ويتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (إلا إذا تطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) الخاص بفقود التأجير غير ذلك في حالة البيع مع إعادة التأجير) وذلك في فترة التوقف عن الاستخدام أو التصرف في الأصل.

٧٠- يتم تحديد مبلغ المقابل، الذي سيتم إدراجه ضمن المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات استثمار عقاري، وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة الواردة في الفقرات ٤٧-٧٢ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨). ويجب المحاسبة عن التغييرات اللاحقة التي تطرأ على المبلغ المقدر للمقابل المدرج ضمن المكسب أو الخسارة وفقاً للمتطلبات الخاصة بالتغييرات في سعر المعاملة، الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

٧١- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) أو أية معايير محاسبية مصرية أخرى والتي قد تراها مناسبة وذلك بالنسبة لاية التزامات قد تبقى على المنشأة بعد استبعاد الاستثمار العقاري.

٧٢- يتم الاعتراف بالتعويضات التي يتم الحصول عليها من الغير مقابل اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية أو فقدانها أو التنازل عنها، في الأرباح أو الخسائر، وذلك عندما تصبح هذه التعويضات مستحقة.

٧٣- يعتبر اضمحلال قيمة أو خسارة الاستثمارات العقارية والدعاوى ذات الصلة المرتبطة بالتعويضات أو المبالغ التي تسدد مقابل هذه التعويضات من الغير وكذلك أية صليات شراء أو إنشاء أو استبدال للأصول أحداثاً اقتصادية منفصلة ويتم المحاسبة عنها كما يلي:

أ. يتم إثبات اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية طبقاً لمعيار رقم (٣١).

و (ب) يتم إثبات توقف استخدام الاستثمارات العقارية أو التصرف فيها طبقاً للفقرات من "٦٦" إلى "٧١" من هذا المعيار.

و (ج) يتم إثبات التعويض الذي يتم الحصول عليه من الغير عن الاستثمارات العقارية التي اضمحلت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في الأرباح أو الخسائر وذلك عند استحقاقها.

و (د) يتم تحديد تكلفة الأصول المعاد ترميمها أو المشتراة أو التي يتم إنشاؤها كاستبدالات طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٩" من هذا المعيار.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤- تنطبق الإفصاحات أدناه بالإضافة إلى تلك الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩). ووفقاً للمعيار المصري رقم (٤٩)، يقدم مالك الاستثمار العقاري الإفصاحات التي يقدمها المؤجر عن عقود الإيجار التي دخل فيها. أما المستأجر الذي يحتفظ باستثمار عقاري على أنه أصل حق انتفاع فإنه يقدم إفصاحات المستأجر المطلوبة وفقاً للمعيار المصري رقم (٤٩). ويقدم إفصاحات المؤجر المطلوبة بموجب المعيار المصري رقم (٤٩) لأي عقود إيجار تشغيلي يكون قد دخل فيها.

٧٥- على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) ما إذا كانت تطبيق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.
- (ب) ملغاه.
- (ج) عندما تكون هناك صعوبة في التقييم (راجع فقرة "١٤") يجب الإفصاح عن القواعد التي تستخدمها المنشأة لتفرقة الاستثمار العقاري عن ذلك المشغول بمعرفة المالك والمحتفظ به لغرض البيع وذلك ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.
- (د) ملغاه.

(هـ) مدى اعتماد تقييم الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة (كما هو مفاص ومفصص عنه بالقوائم المالية) على تقييم تم إعداده بواسطة مقيم مستقل (من بين المقدمين بالسجل المعد لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية) والذي يملك مؤهلاً مناسباً وخبرة حديثة بالموقع وثقة الاستثمار العقاري محل التقييم.

(و) المبالغ المعترف بها في الأرباح أو الخسائر وذلك بالنسبة لما يلي:

- (١) إيرادات الإيجار من الاستثمار العقاري.
- (٢) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) والتي نشأت من الاستثمار العقاري والتي تولدت عنها إيرادات إيجار خلال الفترة.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

(٣) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) الناشئة من الاستثمار العقاري والتي لم يتولد عنها إيراد إيجار خلال الفترة.

(٤) مجمع التغير في القيمة العادلة المعترف به ضمن الأرباح والخسائر الناشئة عن بيع استثمار عقارى من وعاء مجمع للأصول يستخدم فيه نموذج التكلفة إلى وعاء آخر يستخدم فيه نموذج القيمة العادلة (راجع الفقرة ٣٢٣ (ج)).

(ز) مدى وجود أية قيود على تحقق قيمة الاستثمارات العقارية وقيمة هذه القيود أو عملية تحويل الإبراد والمتحصلات من الاستبعاد.

(ح) الالتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير أو إصلاح أو صيانة أو تحسين الاستثمارات العقارية.

نموذج القيمة العادلة

٧٦- بالإضافة للإصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "٧٥"، يجب على المنشأة التي تطبق نموذج القيمة العادلة والموضحة بالفقرات من "٣٣" إلى "٥٥"، أن تفصح عن التسوية ما بين الرصيد الخاص بالاستثمارات العقارية في بداية ونهاية الفترة، على أن تشمل هذه التسوية على ما يلي:

(أ) الإضافات، على أن يتم الإفصاح بصفة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وتلك الناتجة عن النفقات اللاحقة المعترف بها ضمن القيمة الدفترية للأصل.

و (ب) الإضافات الناتجة عن الاقتناء نتيجة عمليات تجميع الأعمال.

و (ج) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) والاستبعادات الأخرى.

و (د) صافي الأرباح أو الخسائر المثبتة بنود الدخل الشامل الآخر من تسويات القيمة العادلة.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

و(هـ) صافي فروق العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى والناشئة من

ترجمة عمليات أجنبية (خارجية) إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة.

و (و) التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

و (س) أية تغييرات أخرى.

٧٧- عند إجراء تسويات هامة على تقييم تم الحصول عليه لاستثمارات عقارية لأغراض القوائم المالية، على

سبيل المثال، لتجنب تكرار حصر الأصول أو الالتزامات المعترف بها كأصول والالتزامات مستقلة كما ورد

في الفقرة "٥٠"، تقوم المنشأة بالإفصاح عن التسوية بين التقييم الذي تم الحصول عليه والتقييم

المعدل المدرج ضمن القوائم المالية، مع بيان -بشكل مستقل -إجمالي قيمة أية التزامات إجبارية

معترف بها تم إعادة إضافتها، وكذلك أية تسويات هامة أخرى.

٧٨- في بعض الحالات الاستثنائية المشار إليها في الفقرة "٥٣" عندما تقوم المنشأة بقياس استثماراتها

العقارية وفقاً لنموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصري

رقم (٤٩) فإن التسوية المطلوبة بموجب الفقرة "٧٦" يجب أن يوضح عن المبالغ المتعلقة بهذه

الاستثمارات العقارية بصفة مستقلة عن تلك المتعلقة بالاستثمارات العقارية الأخرى، بالإضافة إلى ذلك

يجب الإفصاح عن الآتي:

(أ) وصف الاستثمارات العقارية.

و (ب) تفسير لعدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها.

و (ج) حدود التقديرات التي من المحتمل بصورة كبيرة أن تكون القيمة العادلة ضمنها إن أمكن ذلك.

و (د) في حالة استبعاد استثمار عقاري غير مدرج بالقيمة العادلة، يتم الإفصاح عن الآتي:

(١) حقيقة أن المنشأة قد قامت باستبعاد استثمار عقاري غير مدرج بالقيمة العادلة.

(٢) القيمة الدفترية للاستثمار العقاري في تاريخ البيع.

و (٣) مبلغ الربح أو الخسارة المحقق.

نموذج التكلفة

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

٧٩- بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة ٧٥<sup>٥</sup>، على المنشأة التي تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة

(٥٦) أن تفصح عن الآتي:

(أ) طرق الإهلاك المستخدمة.

و (ب) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (ج) إجمالي القيمة الدفترية ومجموع الإهلاك (متضمنة مجمع خسائر اضمحلال القيمة) في بداية ونهاية الفترة.

و (د) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية للاستثمار العقاري في بداية ونهاية الفترة ويظهر ما يلي:

(١) الإضافات، على أن يتم الإفصاح بطريقة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وتلك

الناتجة عن النقصات اللاحقة، والتي تم الاعتراف بها كأصول.

و (٢) الإضافات المقتناة نتيجة عمليات تجميع الأعمال.

و (٣) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جاري

التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصري

رقم (٣٢) والاستبعادات الأخرى.

و (٤) الإهلاك.

و (٥) الاضمحلال المحقق في قيمة الاستثمار والاضمحلال الذي تم رده خلال الفترة طبقاً لمعيار

المحاسبة المصري رقم (٣١).

و (٦) صافي فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى وترجمة

العمليات الأجنبية إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة.

و (٧) التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

و (٨) أية تغييرات أخرى.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) المعدل ٢٠٢٣

و (هـ) القيمة العادلة للاستثمار العقاري. وفي بعض الحالات الاستثنائية، كما هو موضح بالفقرة ٥٣،

عندما لا تستطيع المنشأة تحديد القيمة العادلة لاستثماراتها العقارية بصورة يعتمد عليها، على

المنشأة أن تفصح عن الآتي:

(١) وصف للاستثمارات العقارية.

و (٢) تفسير عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها.

و (٣) حدود التقديرات التي من المحتمل بصورة كبيرة أن تقع ضمنها القيمة العادلة. إن أمكن

تلك.

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

٨٠- تُطبق المنشأة التعديلات الخاصة بإضافة خيار استخدام نموذج القيمة العادلة طبقاً للفقرة ٢٩\*

والفقرات ٣١-٤٢\* على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٣.

٨١- يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة بالفقرة رقم ٨٠\* بأثر رجعي وفقاً للمعيار المحاسبة

المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع الثبات الأثر

التراكمي لتطبيق نموذج القيمة العادلة بشكل أولي بإضافته الي رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في

بداية الفترة المالية التي تقوم فيها المنشأة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة.

٨٢- تطبق المنشأة متطلبات الفقرة ٣٢ب\* بخصوص عقود التأمين التي تشمل عقود استثمار ذات ميزة

المشاركة الاختيارية، في بداية تاريخ تطبيقها لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) "عقود التأمين" لأول

مرة.

معيّار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

الزراعة



معايير المحاسبة المصرية رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

٥٩-٥٨

تاريخ المريان والتحول

أمثلة توضيحية

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

الزراعة

هدف المعيار

١- هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

نطاق المعيار

٢- يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن الأمور الآتية عندما تكون متعلقة بالنشاط الزراعي:

(أ) الأصول الحيوية، باستثناء النباتات المثمرة؛

(ب) المنتج الزراعي عند الحصاد؛

(ج) المنح الحكومية المشمولة بالفقرتين "٣٤" و"٣٥".

٣- لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة"

ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمارات العقارية").

(ب) النباتات المثمرة المتعلقة بالنشاط الزراعي رقم (انظر معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)). ومع

ذلك، ينطبق هذا المعيار على المنتج الذي ينمو على تلك النباتات المثمرة.

(ج) المنح الحكومية المتعلقة بالنباتات المثمرة (انظر معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) "المحاسبة

عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية")

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

- (د) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي (النظر معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة).
- (هـ) أصول حق الاستخدام الناتجة من استئجار أرض تتعلق بنشاط زراعي (النظر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) 'عقود التأجير').

٤- يطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي، وهو المنتج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة، عند الحصاد، وبعدئذ، يتم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون" أو أي معيار آخر واجب التطبيق. ومن ثم، فإن هذا المعيار لا يتناول تصنيع المنتج الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال، تحويل العنب إلى عصير من قبل أحد مصنعي العصائر الذين قاموا بزراعة العنب. ففي حين أن مثل هذا التصنيع قد يكون امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي، والأحداث التي تقع قد تحمل بعض التشابه مع التحول الحيوي، إلا أن مثل هذا التصنيع لا يندرج ضمن تعريف النشاط الزراعي الوارد في هذا المعيار.

٥- يقدم الجدول أدناه أمثلة على الأصول الحيوية والمنتج الزراعي والمنتجات التي هي نتاج التصنيع بعد الحصاد:

الأصول الحيوية	المنتج الزراعي	المنتجات التي هي نتاج التصنيع بعد الحصاد
الغنم	الصوف	الغزل، السجاد
الأشجار في مزرعة أخشاب	الأشجار المقطوعة	الكواح، ونشارة الخشب
ماشية الألبان	الحليب	الجبن
الأبقار	الذنايح	اللحوم، لحم الأبقار المصنع

## معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

نباتات القطن	القطن المحصود	الخيوط والملابس
قصب السكر	القصب المحصود	السكر
نباتات التبغ	الأوراق المقطوفة	التبغ المصنع
شجيرات الشاي	الأوراق المقطوفة	الشاي
كرامات العنب	العنب المقطوف	العصير
أشجار الفاكهة	الفاكهة المقطوفة	الفاكهة المصنعة
نخيل الزيت	الفاكهة المقطوفة	زيت النخيل
أشجار المطاط	عصارة الأشجار المحصودة	منتجات المطاط
<p>بعض النباتات، على سبيل المثال، شجيرات الشاي وكرامات العنب ونخيل الزيت وأشجار المطاط، تستوفي عادة تعريف النبات المثمر وتقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (١٠). ومع ذلك، فإن المنتج الذي ينمو على النباتات المثمرة، على سبيل المثال، أوراق الشاي والعنب وثمر نخيل الزيت وعصارة الأشجار، يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥).</p>		

معيان المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

التعريفات

تعريفات مرتبطة بالزراعة

٦- تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:

النشاط الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول الحيوي وحصاد الأصول الحيوية لغرض بيعها أو تحويلها

إلى منتج زراعي أو إلى أصول حيوية إضافية.

المنتج الزراعي: هو المنتج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة.

النبات المثمر: هو نبات حي:

(أ) يستخدم في إنتاج أو توريد منتج زراعي؛

(ب) يتوقع أن يثمر لأكثر من فترة واحدة؛

(ج) توجد احتمالية ضعيفة لبيعه على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية.

الأصل الحيوي: هو حيوان أو نبات حي.

التحول الحيوي: يشمل عمليات النمو والانتكاس والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في حدوث تغيرات

نوعية أو كمية في الأصل الحيوي.

تكاليف البيع: هي التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى استبعاد أصل، باستثناء

تكاليف التمويل وضرائب الدخل.

مجموعة الأصول الحيوية: هي تجميع للحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

الحصاد: هو فصل المنتج عن الأصل الحيوي أو إنهاء

العمليات الحيوية للأصل الحيوي.

١٦- لا يعد ما يلي نباتات مثمرة:

(أ) النباتات المزروعة لثم حصادها على أنها منتج زراعي (على سبيل المثال، أشجار يتم

تقليمها لاستخدامها كخشب)؛

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

(ب) النباتات المزروعة لإنتاج منتج زراعي عندما تكون هناك احتمالية أقوى من كونها احتمالية ضعيفة بأن المنشأة ستقوم أيضاً بحصد النبات وبيعه على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية (على سبيل المثال، الأشجار التي يتم زراعتها للارتفاع بكل من ثمارها وخشبها)؛

(ج) المحاصيل السنوية (على سبيل المثال، الذرة والقمح).

٦-ب- عندما لا تعود النباتات المثمرة مستخدمة لإنتاج منتج، فقد يتم قطعها وبيعها على أنها خردة، على سبيل المثال، لتستخدم على أنها حطب.

ولا تمنع مبيعات الخردة العرضية تلك النبات من

استيفاء تعريف النبات المثمر.

٦-ج- المنتج الذي ينمو على النباتات المثمرة يُعد أصلاً حيواً.

٧- يشمل النشاط الزراعي مجموعة متنوعة من الأنشطة؛ على سبيل المثال، تربية الماشية وزراعة الغابات والمحاصيل السنوية أو المعمرة وزراعة البساتين والمزارع، وزراعة الزهور وتربية الأحياء المائية (بما في ذلك تربية الأسماك). وتوجد سمات معينة مشتركة ضمن هذه المجموعة المتنوعة:

(أ) القدرة على التغيير. الحيوانات والنباتات الحية قادرة على التحول الحيوي؛

(ب) إدارة التغيير. تسهل الإدارة التحول الحيوي عن طريق تعزيز، أو على الأقل تثبيت، الظروف

اللازمة لحدوث العملية (على سبيل المثال، مستويات المغذيات والندوة ودرجة الحرارة

والخصوبة والضوء). وتتميز مثل هذه الإدارة النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى. فعلى

سبيل المثال، لا يُعد الحصاد من مصادر لا تتم إدارتها (مثل صيد الأسماك في المحيطات

أو قطع الأشجار في الغابات) نشاطاً زراعياً؛

معيير المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

(ج) قياس التغير. يتم قياس ومتابعة التغير في النوعية (على سبيل المثال، الخيرة الوراثية والكثافة والنمض والغلانف الدهني والمحتوى البروتيني وقوة الألياف) أو الكمية (على سبيل المثال، النسل والوزن والمتر المكعب وطول الألياف أو قطرها وعدد البراعم) الذي يحدثه التحول الحيوي أو الحصاد، كمهمة إدارية روتينية.

٨- ينتج عن التحول الحيوي الأنواع الآتية من النتائج:

- (أ) تغيرات في الأصل من خلال (١) النمو (زيادة في كمية حيوان أو نبات أو تحسن في نوعيته)، أو (٢) الانكاس (انخفاض في كمية حيوان أو نبات أو تردي في نوعيته)، أو (٣) التكاثر (إنتاج حيوانات أو نباتات حية إضافية)؛ أو  
(ب) إنتاج منتج زراعي مثل عصارة الأشجار، وأوراق الشاي، والصوف، والحليب.

تعريفات عامة

٤- تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:

المبلغ الدفترى: هو المبلغ الذي يتم الاعتراف بالأصل به في قائمة المركز المالي.

القيمة العادلة: هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) "قياس القيمة العادلة") المنح الحكومية هي المنح الحكومية الوارد تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (١٢).

١٠- ملغاة

الاعتراف والقياس

١١- يجب على المنشأة أن تعترف بأصل حيويًا أو منتجًا زراعيًا فقط عندما:

معياري المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

(أ) تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

(ب) يكون من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل؛

(ج) يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١٢- في النشاط الزراعي، يمكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، عن طريق الملكية القانونية للعائنية ووسم العائنية أو تعليمها بأية صورة أخرى عند اقتنائها أو ولادتها أو فطامها. ويتم تقييم المنافع المستقبلية عادة عن طريق قياس الصفات العضوية المهمة.

١٣- يجب قياس الأصل الحيوي، عند الاعتراف الأولي وفي نهاية كل فترة تقرير، بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، باستثناء الحالة الموضحة في الفقرة "٣٠" حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١٤- يجب قياس المنتج الزراعي المحصول من الأصول الحيوية للمنشأة بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند الحصاد. ويكون مثل هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون" أو أي معيار آخر واجب التطبيق.

١٥- ملغاة

١٦- يمكن تفسير قياس القيمة العادلة لأصل حيوي أو منتج زراعي عن طريق تجميع الأصول الحيوية أو المنتجات الزراعية وفقاً للصفات المهمة، على سبيل المثال، وفقاً للعمر أو النوعية. وتختار المنشأة الصفات التي تغاير الصفات المستخدمة في السوق على أنها أساس للتفسير.

١٧- ترم المنشآت غالباً عقوداً لبيع أصولها الحيوية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي. ولا تُعد الأسعار التعاقدية مناسبة بالضرورة عند قياس القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التي قد يدخل في ظلها المشترون والبائعون المشاركون في السوق في معاملة. ونتيجة لذلك، لا يتم تعديل القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي بسبب وجود عقد. وفي بعض الحالات، قد يكون عقد بيع أصل حيوي أو منتج زراعي عقداً محتمل بخسارة، حسب التعريف الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) على العقود المحتملة بخسارة.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

٢١-١٧ ملغاة

٢٢- لا تدرج المنشأة أي تكلفات نقدية لتمويل الأصول أو إعادة إنشاء الأصول الحيوية بعد الحصاد (على سبيل المثال، تكلفة إعادة زرع الأشجار بعد الحصاد في مزرعة حرجية).

٢٣- ملغاة

٢٤- قد تقارب التكلفة في بعض الأحيان القيمة العادلة، وخصوصاً عندما:

- (أ) يكون قد حدث تحول حيوي طفيف منذ تكبد التكلفة الأولية (على سبيل المثال، الشتلات التي زُرعت قبل نهاية فترة التقرير مباشرة أو الماشية المقتناة حديثاً)؛ أو
- (ب) لا يُتوقع أن يكون تأثير التحول الحيوي على السعر ذا أهمية نسبية (على سبيل المثال، النمو الأولي في دورة إنتاج مدتها ٣٠ سنة لمزرعة صنوبر).

٢٥- تكون الأصول الحيوية غالباً ملتزمة عضوياً بالأرض (على سبيل المثال، الأشجار في الغابات المزروعة). وقد لا تكون هناك سوق منفصلة للأصول الحيوية التي تكون ملتزمة بالأرض، ولكن قد توجد سوق نشطة للأصول المتحددة كحزمة واحدة، أي الأصول الحيوية، والأرض البكر، والتحسنات على الأرض. ويمكن للمنشأة أن تستخدم المعلومات المتعلقة بالأصول المتحددة لتقيس القيمة العادلة للأصول الحيوية. فعلى سبيل المثال، يمكن طرح القيمة العادلة للأرض البكر والتحسنات على الأرض من القيمة العادلة للأصول المتحددة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية.

المكاسب والخسائر

٢٦- يجب إدراج المكاسب أو الخسائر الناشئة عند الاعتراف الأولي للأصل الحيوي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، والناشئة عن تغير في القيمة العادلة للأصل الحيوي مطروحاً منها تكاليف البيع، ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

٢٧- قد تنشأ خسارة عند الاعتراف الأولي للأصل الحيوي، لأن تكاليف البيع يتم طرحها عند تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي مطروحاً منها تكاليف البيع. وقد ينشأ مكسب عند الاعتراف الأولي لأصل حيوي، مثلاً عند ولادة عجل.

معياري المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

٢٨- يجب إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الاعتراف الأولي للمنتج الزراعي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

٢٩- قد ينشأ المكسب أو الخسارة عند الاعتراف الأولي للمنتج الزراعي نتيجة للحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن لاعتماد عليها

٣٠- يوجد افتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة للأصل الحيوي بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك،

يمكن دحض ذلك الافتراض فقط عند الاعتراف الأولي للأصل الحيوي الذي لا تتوفر له أسعار سوق

معلنة والذي يُحدّد أن القياسات البديلة لقيمتها العادلة لا يمكن الاعتماد عليها على الإطلاق. وفي مثل

هذه الحالة، يجب قياس تلك الأصل الحيوي بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع إهلاك وأية خسائر اضمحلال

متراكمة. وقور أن تصبح القيمة العادلة لمثل تلك الأصل الحيوي من الممكن قياسها بطريقة يمكن

الاعتماد عليها، يجب على المنشأة أن تقيسه بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. وقور استبعاد

الأصل الحيوي غير المتداول لضوابط تبويبه على أنه محتفظ به للبيع (أو إدراجه ضمن مجموعة استبعاد

مبوبة على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) 'الأصول غير المتداولة

المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة'. يفترض عندئذ أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة

يمكن الاعتماد عليها.

٣١- يمكن دحض الافتراض الوارد في الفقرة ٣٠ فقط عند الاعتراف الأولي. وتستر المنشأة التي قامت في

السابق بقياس أصل حيوي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في قياس الأصل الحيوي بقيمته

العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إلى حين استبعاده.

٣٢- في جميع الحالات، تقيس المنشأة المنتج الزراعي عند الحصاد بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

ويعكس هذا المعيار وجهة النظر القائلة بأن القيمة العادلة للمنتج الزراعي عند الحصاد يمكن دائماً قياسها

بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

٣٣- لتحديد التكلفة ومجموع الإهلاك وخسائر الاضمحلال المتراكمة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان معيار المحاسبة المصري رقم (٢)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٠)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "الاضمحلال في قيمة الأصول".

المنح الحكومية

٣٤- يجب الاعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل حيوي مقيس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة للحصول.

٣٥- إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي مقيس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع مشروطة، بما في ذلك عندما تتطلب منحة حكومية من المنشأة عدم مزاوله نشاط زراعي معين، فإن المنشأة يجب عليها الاعتراف بالمنحة الحكومية ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما يتم استيفاء الشروط المرتبطة بالمنحة الحكومية.

٣٦- تتوفر أحكام وشروط المنح الحكومية. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب منحة من المنشأة أن تعمل بالزراعة في موقع بعينه لمدة خمس سنوات وتتطلب من المنشأة أن ترد كامل المنحة إذا علقت بالزراعة لمدة أقل من خمس سنوات. ففي هذه الحالة، لا يتم الاعتراف بالمنحة ضمن الربح أو الخسارة إلا بعد مرور السنوات الخمس. وبالرغم من ذلك، إذا كانت شروط المنحة تسمح بالإبقاء على جزء منها وفقاً للوقت الذي انقضى، فإن المنشأة تعترف بذلك الجزء ضمن الربح أو الخسارة مع مرور الوقت.

٣٧- ينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل حيوي مقيس بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع إهلاك وأية خسائر اضمحلال متراكمة (انظر الفقرة ٣٠).

٣٨- يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن معيار المحاسبة المصري رقم (١٢)، إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل حيوي مقيس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق من المنشأة عدم مزاوله نشاط زراعي بعينه. وينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) فقط على المنحة الحكومية التي تتعلق بأصل حيوي مقيس بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع إهلاك وأية خسائر اضمحلال متراكمة.

الإفصاحات

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

عام

- ٤٠- يجب على المنشأة أن تفصح عن مجموع المكسب أو الخسارة الناشئ خلال الفترة الحالية عند الاعتراف الأولي للأصول الحيوية والمنتجات الزراعية والناشئ عن التغير في القيمة العادلة للأصول الحيوية مطروحاً منها تكاليف البيع.
- ٤١- يجب على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية.
- ٤٢- يمكن للإصاح المطلوب بموجب الفقرة "٤١" أن يأخذ شكل وصف سردي أو كمي.
- ٤٣- تشجع المنشأة على تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول الحيوية، مع التمييز بين الأصول الحيوية للاستهلاك والأصول الحيوية للإنتاج أو بين الأصول الحيوية مكتملة النمو والأصول الحيوية في طور النماء، بحسب ما هو مناسب. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تفصح عن المبالغ النفترية للأصول الحيوية للاستهلاك والأصول الحيوية للإنتاج بحسب المجموعة. ويمكن للمنشأة أيضاً أن تقسم تلك المبالغ النفترية بين الأصول مكتملة النمو والأصول في طور النماء. ويوفر هذا التمييز معلومات قد تكون مفيدة في تقييم توقيت التنفقات النقدية المستقبلية. وتفصح المنشأة عن أساس إجراء أي تمييز من هذا القبيل.
- ٤٤- الأصول الحيوية للاستهلاك هي تلك التي سيتم حصادها على أنها منتج زراعي أو بيعها على أنها أصول حيوية. ومن أمثلة الأصول الحيوية للاستهلاك الماشية المخصصة لغرض إنتاج الحوم، والماشية المحفوظ بها للبيع، والأسماك في المزارع، والمحاصيل مثل الذرة والقمح، والمنتج الذي ينمو على النبات المثمر والأشجار التي تتم زراعتها للحصول على الخشب. أما الأصول الحيوية للإنتاج فهي تلك التي بخلاف الأصول الحيوية للاستهلاك، على سبيل المثال، الماشية التي يُنتج منها الحليب، وأشجار الفاكهة التي يتم حصاد الفاكهة منها. ولا تُعد الأصول الحيوية للإنتاج منتجاً زراعياً، ولكنها، بدلاً من ذلك، يتم الاحتفاظ بها لإنتاج منتج.
- ٤٥- يمكن توبيخ الأصول الحيوية إذا على أنها أصول حيوية مكتملة النمو أو أصولاً حيوية في طور النماء. والأصول الحيوية مكتملة النمو هي تلك التي حققت مواصفات قابلة للحصاد (فيما يخص الأصول الحيوية للاستهلاك) أو القادرة على العيش والاستمرار لمواسم حصاد منتظمة (فيما يخص الأصول الحيوية للإنتاج).

معايير المحاسبة المصرية رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

٤٦- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي في حالة عدم الإفصاح عنه في موضع آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:

- (أ) طبيعة أنشطتها في كل مجموعة من الأصول الحيوية؛
- (ب) التقديرات أو المقاييس غير المالية للكميات المادية الخاصة بما يلي:
  ١. كل مجموعة من الأصول الحيوية للمنشأة في نهاية الفترة؛
  ٢. محصول المنتج الزراعي خلال الفترة.

٤٧-٤٨ ملغاة

٤٩- يجب على المنشأة أن تفصح عن:

- (أ) وجود الأصول الحيوية التي تكون ملكيتها مقيدة، والمبالغ الدفترية لها، والمبالغ الدفترية للأصول الحيوية المرهونة كضمان لالتزامات؛
- (ب) مبلغ التعهدات بتطوير أو اقتناء الأصول الحيوية؛
- (ج) استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي.

٥٠- يجب على المنشأة أن تعرض مطابقة للتغيرات في المبلغ الدفترى للأصول الحيوية بين بداية الفترة الحالية ونهايتها. ويجب أن تشمل المطابقة:

- (أ) المكسب أو الخسارة الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛
- (ب) الزيادات بسبب المشتريات؛
- (ج) الانخفاضات التي تعزى إلى المبيعات والأصول الحيوية المبوية على أنها محتفظ بها للبيع (أو المدرجة ضمن مجموعة استبعاد مبوية على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية رقم (٣٢)؛
- (د) الانخفاضات بسبب الحصاد؛
- (هـ) الزيادات الناتجة عن تجميع أعسال؛
- (و) صافي فروقات أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير؛

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣*(ز) التغيرات الأخرى.*

٥١- قد تتغير القيمة العادلة لأصل الحيوي مطروحاً منها تكاليف البيع بسبب كل من التغيرات العضوية والتغيرات السعرية في السوق. ويُعد الإقصاح المنفصل عن التغيرات العضوية والسعرية مفيداً في تقييم أداء الفترة الحالية والتوقعات المستقبلية، ولاسيما عندما تكون هناك دورة إنتاج أطول من سنة واحدة. وفي مثل هذه الحالات، تُشجّع المنشأة على الإقصاح، بحسب المجموعة أو غير ذلك، عن مبلغ التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المُدرج ضمن الربح أو الخسارة بسبب التغيرات العضوية وبسبب التغيرات السعرية. وتقل فائدة هذه المعلومات عادة عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (على سبيل المثال، عند تربية الدجاج أو زراعة محاصيل الحبوب).

٥٢- ينتج عن التحول الحيوي عدد من أنواع التغير العضوي —النمو والانتكاس والإنتاج والتكاثر، وكل منها قابل للرصود والقياس. ولكل من تلك التغيرات العضوية علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية. ويُعد أي تغير في القيمة العادلة لأصل حيوي بسبب الحصاد تغيراً عضوياً أيضاً.

٥٣- يكون النشاط الزراعي غالباً عرضة لمخاطر المناخ والأمراض والمخاطر الطبيعية الأخرى. وفي حالة وقوع حدث ينشأ عنه بند دخل أو مصروف ذو أهمية نسبية، فيتم الإقصاح عن طبعة ومبلغ ذلك البند وفقاً معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية". ومن أمثلة مثل هذا الحدث نقيش مرض خطير والفيضانات والجفاف أو الصقيع الشديد وانتشار الحشرات.

*إفصاحات إضافية عن الأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها*

٥٤- إذا كانت المنشأة تقيس الأصول الحيوية بتكلفتها مطروحاً منها أي مجمع إهلاك وأية خسائر اضمحلال متراكمة (انظر الفقرة "٣٠") في نهاية الفترة، فيجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لمثل هذه الأصول الحيوية:

(أ) وصف للأصول الحيوية؛

(ب) توضيح لأسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) إن أمكن، مدى التقديرات التي من المرجح بدرجة كبيرة أن تقع ضمنها القيمة العادلة؛

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

(د) طريقة الإهلاك المستخدمة؛

(هـ) الأعمار الانتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة؛

(و) إجمالي المبلغ الدفترى ومجمع الإهلاك (مجموعاً مع خسائر الاضمحلال المتراكمة) في بداية الفترة ونهايتها.

٥٥- إذا قامت المنشأة، خلال الفترة الحالية، بقياس أصول حيوية بتكلفتها مطروحاً منها أي مجمع إهلاك وأية خسائر اضمحلال متراكمة (انظر الفقرة "٣٠")، فيجب على المنشأة أن تفصح عن أي مكسب أو خسارة مثبتة عند استبعاد مثل هذه الأصول الحيوية ويجب أن تفصح المطابقة المطلوبة بموجب الفقرة "٥٠" عن المبالغ المتعلقة بمثل هذه الأصول الحيوية بشكل منفصل. وإضافة لذلك، يجب أن تتضمن المطابقة المبالغ الآتية المترجة ضمن الربح أو الخسارة فيما يتعلق بتلك الأصول الحيوية:

(أ) خسائر الاضمحلال؛

(ب) عكس خسائر الاضمحلال؛

(ج) الإهلاك.

٥٦- إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول الحيوية التي قيمت سابقاً بتكلفتها مطروحاً منها أي مجمع إهلاك وأية خسائر اضمحلال متراكمة قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها خلال الفترة الحالية، فيجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لتلك الأصول الحيوية:

(أ) وصف للأصول الحيوية؛

(ب) توضيح للأسباب التي جعلت القيمة العادلة قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) أثر التغيير.

المنح الحكومية

٥٧- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي فيما يتعلق بالنشاط الزراعي الذي يشمل هذا المعيار:

(أ) طبيعة المنح الحكومية المثبتة في القوائم المالية، ومداهها؛

(ب) الشروط غير المستوفاة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية؛

معييار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

(ج) الانخفاض الكبير المتوقع في مستوى المنح الحكومية.

## تاريخ السريان والتحول

٥٨- عدل هذا الإصدار من معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة"، الفقرات ١-٥، و٨، و٢٤،

و٤٤، وأضاف الفقرات ٥-١٥، ج٦٣، فيما يخص المعالجة المحاسبية للنباتات المثمرة، (وعدل طبقاً

لها معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة"). ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات

للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٣.

٥٩- يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة بالفقرة ٥٨، بأثر رجعي وفقاً للمعيار المحاسبة المصري

رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، مع الثبات الأثر التراكمي

للمعالجة المحاسبية للنباتات المثمرة بشكل أولي بإضافته الي رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في

بداية الفترة المالية التي تقوم فيها المنشأة بتطبيق هذه المعالجة لأول مرة.

٦٠- لا يلزم المنشأة الإصحاح عن المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨، من معيار المحاسبة

المصري رقم ٥، للفترة الحالية، في فترة القوائم المالية التي يطبق فيها لأول مرة معيار المحاسبة

المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣ ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠٢٣ فيما يتعلق

بالنباتات المثمرة. ولكن يجب عرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨، من معيار

المحاسبة المصري رقم (٥) لكل فترة سابقة معروضة.

ملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣**ملحق**

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

مثال (١) شركة من ص ع لمنتجات الألبان

قائمة المركز المالي

شركة من ص ع لمنتجات الألبان

٣١ ديسمبر ٢٠٢١	٣١ ديسمبر ٢٠٢٢	الإيضاحات	الأصول
جنيه	جنيه		أصول طويلة الأجل
٤٧٧٣٠	٥٢٠٦٠		ماشية الألبان - غير البالغة
٤١١٨٤٠	٣٧٢٩٩٠		ماشية الألبان - البالغة
٤٥٩٥٧٠	٤٢٥٠٥٠	(٣)	مجموعة الأصول الحيوية
١٤٠٩٨٠٠	١٤٦٢٦٥٠		الأصول الثابتة
١٨٦٩٣٧٠	١٨٨٧٧٠٠		إجمالي الأصول طويلة الأجل
			الأصول المتداولة
٧٠٦٥٠	٨٢٩٥٠		المخزون
٦٥٠٠٠	٨٨٠٠٠		العلاء والمدينون المتنوعون
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠		النقدية
١٤٥٦٥٠	١٨٠٩٥٠		إجمالي الأصول المتداولة
٢٠١٥٠٢٠	٢٠٦٨٦٥٠		إجمالي الأصول

حقوق الملكية والالتزامات

ملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

		حقوق الملكية
١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	رأس المال المصدر والمنفوع
٨٦٥٠٠٠	٩٠٢٨٢٨	الأرباح المرحلة
١٨٦٥٠٠٠	١٩٠٢٨٢٨	إجمالي حقوق الملكية
		الالتزامات المتداولة
١٥٠٠٢٠	١٦٥٨٢٢	الموردون والدائنون المتنوعون
١٥٠٠٢٠	١٦٥٨٢٢	إجمالي الالتزامات المتداولة
٢٠١٥٠٢٠	٢٠٦٨٦٥٠	إجمالي حقوق الملكية والالتزامات

من ص ع لمنتجات الألبان

قائمة الدخل

البيانات

السنة المالية المنتهية في

٣١ ديسمبر ٢٠٢٢

جنيه

٥١٨٢٤٠

القيمة العادلة لإنتاج اللبن

الأرباح الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة

٣٩٩٣٠

(٣)

ناقصاً تكاليف البيع لماشية الألبان

٥٥٨١٧٠

(١٣٧٥٢٣)

المخزون المستخدم

(١٢٧٢٨٣)

تكاليف العمالة

(١٥٢٥٠)

مصروف الإهلاك

(١٩٧٠٩٢)

مصروفات التشغيل الأخرى

(٤٧٧١٤٨)

ملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

٨١.٢٢	ربح التشغيل
(٤٣١٩٤)	ضريبة الدخل
<u>٣٧٨٢٨</u>	ربح الفترة

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة التغير في حقوق الملكية

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢

الأجمالي	الأرباح المرحلة	رأس المال	
جنيه	جنيه	جنيه	
١٨٦٥.٠٠٠	٨٦٥.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠	الرصيد في أول يناير ٢٠٢٢
٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨		

الأرباح خلال الفترة

١٩.٢٨٢٨	٩.٢٨٢٨	١.٠٠٠.٠٠٠	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢
---------	--------	-----------	--------------------------

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة التدفقات النقدية

ملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

السنة المالية المنتهية في

٣١ ديسمبر ٢٠٢٢

جنيه

٤٩٨٠٢٧

٩٧٩١٣

(٤٦٠٨٣١)

(٢٣٨١٥)

١١١٢٩٤

(٤٣١٩٤)

٦٨١٠٠

(٦٨١٠٠)

(٦٨١٠٠)

-

١٠٠٠٠

١٠٠٠٠

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

النقدية المستلمة من مبيعات الأكيان

النقدية المستلمة من مبيعات الماشية

النقدية المسددة للموردين والموظفين

نقدية مسددة لشراء ماشية

ضرائب مدفوعة

صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة الاستثمار

مشتريات أصول ثابتة

صافي التدفقات النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار

صافي الزيادة في النقدية

النقدية في أول الفترة

النقدية في آخر الفترة

ملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

## الإيضاحات

### ١- العمليات والأنشطة الرئيسية

شركة س ص ع لمنتجات الألبان (الشركة) تعمل في مجال إنتاج الألبان لتوريدها للعملاء المختلفين في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢ كانت الشركة تمتلك ٤١٩ بقرة قادرة على إنتاج اللبن (أصول بالغة) و ١٣٧ بقرة صغيرة (عجلة) قادرة على إنتاج اللبن في المستقبل (أصول غير بالغة) وتنتج الشركة ١٥٧٥٨٤ كيلو من اللبن بقيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بمبلغ ٥١٨٢٤٠ جنيه في نهاية السنة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢ (تم تحديدها وقت الحليب).

### ٢- السياسات المحاسبية

#### المائشية واللبن

تقاس المائشية بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع، ويتم تحديد القيمة العادلة للمائشية بناء على أسعار السوق لها في نفس المن ونوع المائشية والصفات الوراثية، يقاس اللبن أولداً بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع في وقت الحلب وتحدد القيمة العادلة للبن على أساس أسعار السوق في المناطق المحيطة.

### ٣- الأصول الحيوية

٢٠٢٢	نسوية القيمة الدفترية لمائشية الألبان
جنيه	
٤٥٩٥٧٠	القيمة الدفترية في أول يناير ٢٠٢٢
٢٦٢٥٠	الزيادة نتيجة للشراء
	الأرباح الناشئة من التغيير في القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة
١٥٣٥٠	والمرتبطة بالتغيرات الطبيعية
	الأرباح الناشئة من التغيرات في القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة

ملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

٢٤٥٨٠	نتيجة لتغيرات الأسعار
(١٠٠٧٠٠)	الانخفاض نتيجة المبيعات
٤٢٥٠٥٠	القيمة الدفترية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢

٤- استراتيجية إدارة الخطر العالى

الشركة معرضة للمخاطر المالية الناشئة عن التغيرات في أسعار الألبان ولا تتوقع الشركة إنخفاض أسعار اللبن بصورة مؤثرة في المستقبل المنظور ولذلك قد لا تتدخل في مشتقات مالية أو عقود لإدارة خطر الانخفاض في أسعار الألبان، تراجع الشركة قوائم أسعاراللبن بصورة منتظمة لتأخذ في اعتبارها مدى احتياجها لإدارة فعالة للمخاطر المالية.

ملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

## مثال (٢) التغير الطبيعي والتغير في السعر

يوضح المثال التالي كيفية فصل التغير الطبيعي عن تغير السعر. ويفضل الفصل في تغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بين الجزء المتعلق بالتغيرات الطبيعية والجزء المتعلق بالتغيرات في السعر ولكنها ليست مطلوبة في هذا المعيار.

في أول يناير ٢٠٢٢ كان هناك قطع من عشرة رؤوس عمر سنتان. تم شراء رأس واحدة سعرها عامين ونصف في أول يوليو ٢٠٢٢ بمبلغ ١٠٨ جنيه وولدت رأس في أول يوليو ٢٠٢٢. لم يتم بيع أو إستبعاد رؤوس حيوانات خلال الفترة وقد كانت القيمة العادلة للوحدة ناقصاً تكلفة البيع كالتالي:

جنيه	جنيه
	حيوان عمر سنتين في أول يناير ٢٠٢٢
١٠٠	
٧٠	مولود جديد في أول يوليو ٢٠٢٢
١٠٨	حيوان عمر سنتين ونصف في أول يوليو ٢٠٢٢
٧٢	مولود جديد في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢
٨٠	حيوان عمر نصف سنة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢
١٠٥	حيوان عمر سنتين في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢
١١١	حيوان عمر سنتين ونصف في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢
١٢٠	حيوان عمر ثلاث سنوات في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢
	القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع للقطع
١٠٠٠	في أول يناير ٢٠٢٢ (١٠٠×١٠)
١٠٨	المشتريات في أول يوليو ٢٠٢٢ (١٠٨×١)
	الزيادة في القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع
	نتيجة للتغير في الأسعار
٥٠	$(١٠٠ - ١٠٥) \times ١٠$
٣	$(١٠٨ - ١١١) \times ١$
٥٥	$(٧٠ - ٧٢) \times ١$

ملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠٢٣

الزيادة في القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
		نتيجة للتغير الطبيعي
	١٥٠	١٠ (١٠٥-١٢٠)
	٩	١ (١١١-١٢٠)
	٨	١ (٧٢-٨٠)
<u>٢٣٧</u>	<u>٧٠</u>	٧٠ × ١
		القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع
		للقطوع في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢
	١٣٢٠	١٢٠ × ١١
<u>١٤٠٠</u>	<u>٨٠</u>	٨٠ × ١

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) المعدل ٢٠٢٣

التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) المعدل ٢٠٢٣

المحتويات

٢-١	هدف المعيار
٥-٣	نطاق المعيار
٧-٦	الاعتراف بأصول التتقيب والتقييم
٧-٦	الإعفاء المؤقت من الفقرات '١١' و '١٢' من معيار المحاسبة المصري رقم (٥)
١٤-٨	قياس أصول التتقيب والتقييم
٨	القياس عند الاعتراف بالأصل
١١-٩	عناصر تكاليف أصول التتقيب والتقييم
١٢	القياس بعد الاعتراف بالأصل
١٤-١٣	التغيرات في السياسات المحاسبية
١٧-١٥	العرض
١٦-١٥	تدوين أصول التتقيب والتقييم
١٧	إعادة تدوين أصول التتقيب والتقييم
٢٢-١٨	الاضمحلال

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) المعدل ٢٠٢٣

٢٠-١٨	الاعتراف والقياس
٢٢-٢١	تحديد المستوى الذي يتم عنده خضوع أصل التتقيب والتقييم لاختبارات الاضمحلال في القيمة
٢٥-٢٣	الإفصاح
٢٨-٢٦	تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) المعدل ٢٠٢٣

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) المعدل ٢٠٢٣

التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية للتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

٢- يتطلب هذا المعيار بالتحديد ما يلي:

- (أ) إدخال تحسينات محدودة على التطبيقات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بنفقات التنقيب والتقييم.
- (ب) على الوحدات التي تعترف بأصول للتنقيب والتقييم أن تخضع هذه الأصول لاختبارات الاضمحلال في القيمة طبقاً لهذا المعيار وقياس أي اضمحلال في القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٦) "اضمحلال قيمة الأصول".
- (ج) الإفصاحات التي تحدد وتشرح القيم في القوائم المالية للمنشأة الناتجة عن التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية ومساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم مبالغ وتوقيت ومدى تأكيد التنفقات النفعية من أي أصول معترف بها خاصة بالتنقيب أو التقييم.

نطاق المعيار

- ٣- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على نفقات التنقيب والتقييم التي تكبدتها.
- ٤- لا يحدد هذا المعيار مظاهر أخرى للمحاسبة بواسطة المنشأة التي تعمل في التنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية.
- ٥- لا تطبق المنشأة هذا المعيار على النفقات المنكبة:
- (أ) قبل التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية مثل النفقات المنكبة قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية للتنقيب في منطقة محددة.
- (ب) بعد أن تظهر بوضوح الجدوى الفنية والقدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية.

الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم

معدّل المرسوم رقم ٢٠٢٣/٤٦ (٤٦) المتعلق بـ

**الترخيص بالقيام بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم** (٥)

١- يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم، وذلك من خلال تحديد الشروط الواجب توافرها لدى المرشدين المرشحين لتقديم هذه الخدمات، وتحديد الإجراءات الواجب اتباعها من أجل ضمان سلامة المرضى والم، وضمان جودة الخدمات المقدمة لهم.

٢- يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم، وذلك من خلال تحديد الشروط الواجب توافرها لدى المرشدين المرشحين لتقديم هذه الخدمات، وتحديد الإجراءات الواجب اتباعها من أجل ضمان سلامة المرضى والم، وضمان جودة الخدمات المقدمة لهم.

**المادة الأولى - الغرض من المرسوم**

يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم.

١- يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم.

٢- يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم.

٣- يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم، وذلك من خلال تحديد الشروط الواجب توافرها لدى المرشدين المرشحين لتقديم هذه الخدمات، وتحديد الإجراءات الواجب اتباعها من أجل ضمان سلامة المرضى والم، وضمان جودة الخدمات المقدمة لهم.

**المادة الثانية - النطاق الجغرافي للمرسوم**

يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم في جميع أنحاء المملكة المغربية.

١- يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم.

٢- يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم.

٣- يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجراحية التجميلية للمرضى والم.