معيار المحاسبة الدولي 32
الأدوات المالية: العرض

الهدف

1 [حذفت]

2 الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية، ومبادئ للمقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. وهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من منظور المُصدِر، إلى أصول مالية، والتزامات مالية، وأدوات حقوق ملكية، وعلى تصنيف الفائدة، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب ذات العلاقة، وعلى الحالات التي ينبغي فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

3 تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ إثبات وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية"، ومبادئ الإفصاح عن المعلومات بشأنها الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات".

النطاق

4 يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:

(أ) تلك الحصص في المنشآت التابعة، أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة"، أو معيار المحاسبة الدولي 27 "القوائم المالية المنفصلة" أو معيار المحاسبة الدولي 28 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة". وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، فإن المعيار الدولي للتقرير المالي 10 أو معيار المحاسبة الدولي 27 أو معيار المحاسبة الدولي 28 يتطلب من المنشأة، أو يسمح لها، أن تحاسب عن الحصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام المعيار الدولي للتقرير المالي 9؛ وفي تلك الحالات، يجب على المنشآت تطبيق متطلبات هذا المعيار. ويجب على المنشآت - أيضاً - تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة.

(ب) حقوق والتزامات أرباب العمل بموجب خطط منفعة الموظف التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظف".

(ج) [حذفت]

(د) عقود التأمين كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي 4 "عقود التأمين". وبالرغم من ذلك، هذا المعيار ينطبق على المشتقات التي تكون مُضمنة في عقود التأمين إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي 9 يتطلب من المنشأة المحاسبة عنها بشكل منفصل. علاوة على ذلك، يجب على المُصدِر تطبيق هذا المعيار على عقود الضمان المالي إذا كان المُصدِر يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 عند إثبات وقياس العقود، ولكن يجب عليها أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 4 إذا كان المُصدر قد اختار، وفقا للفقرة 4(د) من المعيار الدولي للتقرير المالي 4، تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 4 عند إثباتها وقياسها.

(هـ) الأدوات المالية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 4 لأنها تتضمن سمة المشاركة الاختيارية. ويُعفى المُصدر لهذه الأدوات من تطبيق الفقرات 15-32 وإرشادات التطبيق 25-35 من هذا المعيار، والمتعلقة بتمييز الالتزامات المالية عن أدوات حقوق الملكية، على هذه السمات. وبالرغم من ذلك، تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى لهذا المعيار. إضافة إلى ذلك، فإن هذا المعيار ينطبق على المشتقات التي تكون مُضمنة في هذه الأدوات (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي 9).

(و) الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس السهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي 2 "الدفع على أساس السهم"، باستثناء:

© مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية

(1) العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات 8-10 من هذا المعيار، والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

(2) الفقرتان 33 و 34 من هذا المعيار، اللتان يجب تطبيقهما على أسهم الخزينة التي يتم شراؤها أو بيعها أو إصدارها أو إلغاؤها فيما يتعلق بخطط خيار أسهم الموظف، وخطط شراء أسهم الموظف، وجميع ترتيبات الدفع الأخرى على أساس السهم.

5-7 [حذفت]

8 يجب تطبيق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي، التي يمكن تسويتها بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها ويستمر الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود التي تسمها المنشأة على أنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة 2-5 من المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية ".

9 هناك طرق متنوعة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو من خلال مبادلته بأدوات مالية. وتشمل:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو من خلال مبادلته أدوات مالية؛

(ب) عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو من خلال المبادلة بأدوات مالية، غير منصوص عليها صراحه في شروط العقد، ولكن لدى المنشأة ممارسة لتسوية عقود مشابهة بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو من خلال مبادلتها بادوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه).

(ج) عندما، لعقود مشابهة، يكون لدى المنشأة ممارسة باستلام البند الأساس وبيعه خلال فترة قصيرة بعد الاستلام لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش ربح المتعامل.

(د) عندما يكون البند غير المالي الذي هو موضوع العقد قابلاً للتحويل –بسهولة -إلى نقد.

العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) لا يتم الدخول فيه بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم، فهو يقع ضمن نطاق هذا المعيار. أما العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة 8 فيتم تقويمها لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لاحتياجات المنشأة المتوقعة من البيع أو الشراء أو الاستخدام، ومن ثم، ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

10 الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي والذي يمكن تسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى، أو من خلال مبادلته بأدوات مالية، وفقا للفقرة 9(أ) أو (د) يقع ضمن نطاق هذا المعيار. ومثل هذا العقد لا يمكن الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء او البيع او الاستخدام.

التعريفات (أنظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 3- 23)

11 تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:

الأداة المالية **أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.**

الأصل المالي **أي أصل يكون:**

(أ) نقداً؛ أو

(ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى؛ أو

(ج) حقاً تعاقدياً:

(1) في استلام نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛ أو

(2) في مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية للمنشأة؛ أو

(د) عقد سوف أو قد تتم تسويته بأدوات حقوق ملكية في المنشأة ويكون:

(1) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملتزمة مقابلها باستلام عدد متغير من أدوات حقوق ملكية في المنشأة؛ أو

(2) أداة مشتقة سوف أو قد تتم تسويتها بخلاف مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتضمن الأدوات المالية القابلة للإعادة المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين 16أ و16ب، أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية ويتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرات 16ج و16د، أو الأدوات التي تعد عقوداً لاستلام أو تسليم أداوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

الالتزام المالي **هو أي التزام يكون:**

(أ) التزاماً تعاقدياً:

(1) بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(2) بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة؛ أو

(ب) عقداً سوف أو قد تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(1) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملتزمة مقابلها بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(2) أداة مشتقة سوف أو قد تتم تسويتها بخلاف مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، فإن الحقوق، أو الخيارات أو الأذونات لاقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقابل مبلغ ثابت بأي عملة تعد أدوات حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع مالكيها الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية فيها غير المشتقة. ولهذه الاغراض – أيضا - فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتضمن الأدوات المالية القابلة للإعادة التي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين 16أ و16ب، أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزاما بأن تسلم طرفاً آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية ويتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين 16ج و16د، أو الادوات التي تعد عقودا لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

وكاستثناء من ذلك، فإن الأداة المستوفية لتعريف التزام مالي يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كان لديها جميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرين 16أ، و16ب أو الفقرتين 16ج، و16د.

أداة حقوق ملكية **هي أي عقد يدلل على حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.**

القيمة العادلة **هي السعر الذي قد يتم استلامه مقابل بيع أصل أو دفعه مقابل تحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 13 "قياس القيمة العادلة").**

الأداة القابلة للإعادة **هي أداة مالية تمنح حاملها الحق في إعادة الأداة إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر أو يتم إعادتها تلقائياً إلى المُصدر عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو وفاة حامل الأداة أو تقاعده.**

12 تم تعريف المصطلحات التالية في الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي 9 أو في الفقرة 9 من معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" ويتم استخدامها في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها الواردة في معيار المحاسبة الدولي 39 والمعيار الدولي للتقرير المالي 9.

- التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي
- إلغاء الإثبات
- مشتقة
- طريقة الفائدة الفعلية
- عقد الضمان المالي
- التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- ارتباط ملزم
- معاملة توقع
- فاعلية التحوط
- بند متحوط
- أداة تحوط
- محتفظ به للمتاجرة

- الشراء أو البيع العادي
- تكاليف المعاملة

13 في هذا المعيار، يشير مصطلح "عقد" و "تعاقدي" إلى اتفاقية بين طرفين أو أكثر لها نتائج اقتصادية واضحة يكون للأطراف خيار محدود، إن وجد، لتجنبها، لأن الاتفاقية عادةً ما تكون واجبة النفاذ بموجب النظام. وقد تأخذ العقود، بما فيها الأدوات المالية، أشكالا متنوعة ولا يلزم أن تكون مكتوبة.

14 في هذا المعيار، "المنشأة" تشمل الأفراد وشركات التضامن والهيئات المسجلة، وصناديق الأمانة الاستثمارية والوكالات الحكومية.

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (أنظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 13- 14، وإرشادات التطبيق 25- 29أ)

15 يجب على المصدر لأداة مالية تصنيف الأداة أو مكوناتها، عند الإثبات الأولي، على أنها التزام مالي أو أصل مالي أو أداة حقوق ملكية وفقا لمضمون الترتيب التعاقدي وتعريفات الالتزام المالي والأصل المالي وأداة حقوق الملكية.

16 عند تطبيق المصدر للتعريفات الواردة في الفقرة 11 لتحديد ما إذا كانت أداة مالية هي أداة حقوق ملكية وليست التزاماً مالياً، فإن الأداة تكون أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، كانت مستوفية لكلا الشرطين (أ) و (ب) أدناه:

(أ) الأداة لا تتضمن أي التزام تعاقدي:

(1) بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(2) بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمصدر.

(ب) إذا كانت الأداة سوف أو قد تتم تسويتها بأدوات حقوق ملكية المصدر، فإنها تكون:

(1) أداة غير مشتقة لا تتضمن التزاماً تعاقدياً على المصدر بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق ملكيته؛ أو

(2) أداة مشتقة سوف تتم تسويتها فقط بمبادلة المُصدر مبلغاً ثابتاً من النقد أو أصلاً مالياً آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به. ولهذا الغرض، فإن الحقوق أو الخيارات أو الأذونات باقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقابل مبلغ ثابت بأي عملة هي أدوات حقوق ملكية إذا كانت المنشأة تعرض الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع مالكيها الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية غير المشتقة الخاصة بها. ولهذه الأغراض – أيضا - فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر لا تشمل الأدوات التي لها جميع السمات ومستوفية للشروط الموضحة في الفقرتين 16أ و16ب، أو الفقرتين 16ج و 16د، أو الأدوات التي تمثل عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر في المستقبل.

الالتزام التعاقدي، بما في ذلك الالتزام الناشئ عن أداة مالية مشتقة الذي ينتج عنه -أو قد ينتج عنه- مستقبلاً الحصول على أو تقديم أدوات حقوق ملكية المصدر ولكنه غير مستوف للشرطين (أ) و (ب) أعلاه، لا يعد أداة حقوق ملكية. وكاستثناء من ذلك فإن الأداة المستوفية لتعريف التزام مالي يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كان لها جميع السمات ومستوفية للشروط المبينة في الفقرين 16أ و 16ب أو الفقرتين 16ج و 16د.

الأدوات القابلة للإعادة

16أ تتضمن الأداة المالية القابلة للإعادة التزاماً تعاقدياً على المُصدر بإعادة شراء أو استرداد تلك الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر عند ممارسة الإعادة. وكاستثناء من تعريف الالتزام المالي فإن الاداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت لها جميع السمات التالية:

(أ) تمنح حاملها الحق في نصيب تناسبي في صافي أصول المنشأة في حال تصفية المنشأة. صافي أصول المنشأة هو تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع المطالبات الأخرى على أصولها. ويتم تحديد النصيب التناسبي عن طريق:

(1) تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات متساوية المبلغ؛

(2) ضرب ذلك المبلغ في عدد الوحدات المُحتفظ بها من قبل حامل الأداة المالية.

(ب) الأداة هي ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق. ولتكون ضمن مثل فئة الإدوات هذه فإن الأداة:

(1) ليس لها أولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية؛

(2) لا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تكون ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق.

(ج) أن يكون لجميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق سمات مماثلة. على سبيل المثال، يجب أن تكون جميعها قابلة للإعادة، وأن تكون الصيغة أو الطريقة الأخرى المستخدمة في حساب سعر إعادة الشراء أو سعر الاسترداد هي نفسها لجميع الأدوات ضمن تلك الفئة.

(د) باستثناء الالتزام التعاقدي على المصدر بإعادة شراء أو استرداد الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى، أو مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشاة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة، ولا تكون عقداً سوف أو قد تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كما هو مبين في الفقرة الفرعية (ب) من تعريف الالتزام المالي.

(هـ) أن يكون إجمالي التدفقات النقدية المتوقعة التي تُعزى للأداة على مدى عمر الأداة مستنداً –بشكل كبير - إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة على مدى عمر الأداة (غير متضمن أي آثار للأداة).

16ب ولتصنيف أداة على أنها أداة حقوق ملكية، فإنه بالإضافة إلى أن تكون للأداة جميع السمات المذكورة أعلاه، يجب ألا يكون للُمصدر أي أداة مالية أخرى أو عقد آخر له:

(أ) إجمالي تدفقات نقدية يستند –بشكل كبير -إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة (غير متضمن أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)

(ب) التأثير بتقييد أو تحديد - بشكل كبير - العائد المتبقي لحملة الأداة القابلة للإعادة.

ولأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان عقوداً غير مالية مع حامل أداة مالية موضحة في الفقرة 16أ يكون لها أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد مُعادل قد يحدث بين غير حامل أداة والمنشأة المُصدرة. وإذا كانت المنشأة لا يمكنها أن تحدد أن هذا الشرط قد تم استيفاؤه، فلا يجوز لها أن تصنف الأداة القابلة للإعادة على أنها أداة حقوق ملكية.

الأدوات، أو مكونات الأدوات، التي تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

16ج تتضمن بعض الأدوات المالية التزاماً تعاقدياً على المنشأة المُصدرة بأن تسلم منشأة أخرى نصيباً تناسبياً من صافي أصولها فقط عند التصفية. وينشأ الالتزام إما لأنه من المؤكد حدوث التصفية وأنها خارجة عن سيطرة المنشأة (على سبيل المثال، منشأة محدودة العمر) أو أنها غير مؤكدة ولكنها تخضع لاختيار حامل الأداة. وكاستثناء من تعريف الالتزام المالي، فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت لها جميع السمات التالية:

(أ) تمنح حاملها الحق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة في حال تصفية المنشأة. صافي أصول المنشأة هو تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع المطالبات الأخرى على أصولها. ويتم تحديد النصيب التناسبي عن طريق:

(1) تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات متساوية المبلغ؛

(2) ضرب ذلك المبلغ في عدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.

(ب) الأداة هي ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق. ولتكون ضمن مثل فئة الأدوات هذه فإن الأداة:

(1) ليس لها أولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية؛

(2) لا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تكون ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق.

(ج) يجب أن يكون لجميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الاستحقاق التزام تعاقدي مماثل على المنشأة المصدرة بأن تسلم نصيباً تناسبياً من صافي أصولها عند التصفية.

16د ولتصنيف أداة علــى أنها أداة حقوق ملكية، فإنه بالإضــافة إلى أن تكون للأداة جميع السمات المذكورة أعــلاه، يجب ألا يكون للمُصدر أي أداة مالية أخرى أو عقد آخر له:

(أ) إجمالي تدفقات نقدية يستند –بشكل كبير -إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة (غير متضمن أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)

(ب) التأثير بتقييد أو تحديد – بشكل كبير - العائد المتبقي لحملة الأداة.

لأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان عقوداً غير مالية مع حامل أداة موضحة في الفقرة 16ج يكون لها أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد مُعادل قد يحدث بين غير حامل أداة والمنشأة المُصدرة. وإذا كانت المنشأة لا يمكنها أن تحدد أن هذا الشرط قد تم استيفاؤه، فلا يجوز لها أن تصنف الأداة على أنها أداة حقوق ملكية.

إعادة تصنيف الأدوات القابلة للإعادة والأدوات التي تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

16هـ يجب على المنشأة تصنيف الأداة المالية على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 16أ و16ب، أو الفقرتين 16ج و 16د من التاريخ الذي تكون فيه للأداة جميع السمات وتكون فيه مستوفية للشروط المحددة في تلك الفقرات. ويجب على المنشأة إعادة تصنيف الأداة المالية من التاريخ الذي لم تعد فيه للأداة جميع السمات أولم تعد فيه الأداة مستوفية لجميع الشروط المحددة في تلك الفقرات. على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة باسترداد جميع أدواتها غير القابلة للإعادة المُصدرة، وأي أداة قابلة للإعادة لا تزال قائمة لها جميع السمات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 16أ و16ب، فيجب على المنشأة أن تعيد تصنيف الأدوات القابلة للإعادة على أنها أدوات حقوق ملكية من التاريخ الذي تسترد فيه الأدوات غير القابلة للإعادة.

16و يجب على المنشأة المحاسبة عن إعادة تصنيف أداة وفقاً للفقرة 16هـ كما يلي:

(أ) يجب عليها إعادة تصنيف أداة حقوق الملكية على أنها التزام مالي من التاريخ الذي لم تعد فيه للأداة جميع السمات أولم تعد فيه الأداة مستوفية للشروط الواردة في الفقرتين 16أ و 16ب أو الفقرتين 16ج و 16د. ويجب أن يتم قياس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التصنيف. ويجب على المنشأة إثبات أي فرق بين القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف ضمن حقوق الملكية.

(ب) يجب عليها إعادة تصنيف الالتزام المالي على أنه حقوق ملكية من التاريخ الذي تكون فيه للأداة جميع السمات وتكون فيه مستوفية للشروط المحددة في الفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين 16ج و16د. ويجب أن يتم قياس أداة حقوق الملكية بالقيمة الدفترية للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

لا يوجد التزام تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر (الفقرة 16(أ))

17 باستثناء الحالات الموضحة في الفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين 16ج و16د، فهناك سمة هامة لتمييز الالتزام المالي عن أداة حقوق الملكية وهي وجود التزام تعاقدي على أحد أطراف أداة مالية (المُصدر) إما بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى الطرف الآخر (حامل الأداة) أو بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع حامل الأداة بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمُصدر. ورغم أنه يمكن أن يكون لحامل أداة حقوق الملكية الحق في استلام نصيب تناسبي من أي توزيعات أرباح أو توزيعات أخرى لحقوق ملكية، فإن المُصدر ليس عليه التزام تعاقدي بإجراء مثل هذه التوزيعات نظراً لأنه لا يمكن أن يُطالب بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر.

18 إن جوهر الأداة المالية، وليس شكلها النظامي، هو الذي يحكم تصنيفها في قائمة المركز المالي للمنشأة. وعادة ما يكون الجوهر والشكل النظامي متفقان، ولكن ليس دائماً. وبعض الأدوات المالية تأخذ الشكل النظامي لحقوق الملكية ولكنها تعد التزامات في جوهرها، وقد تجمع أدوات مالية أخرى بين السمات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية والسمات المرتبطة بالالتزامات المالية. على سبيل المثال:

(أ) يعد التزاماً مالياً ، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد الالزامي من جانب المُصدر مقابل مبلغ ثابت أو مبلغ يمكن تحديده في تاريخ مستقبلي ثابت أو يمكن تحديده، أو يمنح حامله الحق في مطالبة المُصدر باسترداد الأداة في تاريخ معين أو بعده مقابل مبلغ ثابت أو يمكن تحديده.

(ب) تعد التزاماً مالياً، الأداة المالية التي تمنح حاملها الحق في إعادتها إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر ('أداة قابلة للإعادة')، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين 16ج و16د. وتعد الأداة المالية التزاماً مالياً حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو أي بند آخر يمكن أن يزداد أو ينخفض. إن وجود خيار لحامل الأداة بإعادتها إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة القابلة للإعادة تستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين 16ج و16د. فعلى سبيل المثال، يمكن للصناديق المشتركة ذات رأس المال غير المحدد، وصناديق الأمانة الاستثمارية، وشركات التضامن، وبعض المنشآت التعاونية، أن تمنح حملة الوحدات فيها أو أعضائها الحق في استرداد حصصهم في المُصدر في أي وقت مقابل نقد، وهو ما ينتج عنه تصنيف حصص حملة الوحدات أو الأعضاء على أنها التزامات مالية، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين 16ج و16د. وبالرغم من ذلك، فإن التصنيف على أنها التزام مالي لا يمنع استخدام توصيفات مثل "صافي قيمة الأصول العائدة إلى حملة الوحدات" و"التغير في صافي قيمة الأصول العائدة إلى حملة الوحدات" في القوائم المالية للمنشأة التي ليس لديها حقوق ملكية مُساهم بها (مثل بعض الصناديق المشتركة وصناديق الأمانة الاستثمارية، أنظر المثال التوضيحي 7) أو استخدام إفصاح إضافي لإظهار أن مجموع حصص الأعضاء يتكون من بنود مثل الاحتياطيات التي تستوفي تعريف حقوق الملكية والأدوات القابلة للإعادة غير المستوفية له (أنظر المثال التوضيحي 8).

19 إذا كانت المنشأة ليس لها حق غير مشروط لتجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر لتسوية التزام تعاقدي، فإن الالتزام يستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين 16ج و16د. على سبيل المثال:

(أ) القيد على قدرة المنشأة في الوفاء بالتزام تعاقدي، مثل عدم إمكانية الوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة للحصول على تصديق سلطة نظامية للسداد، لا يبطل الالتزام التعاقدي على المنشأة أو الحق التعاقدي لحامل الأداة بموجب الأداة.

(ب) الالتزام التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل حقه في أن يرد يعد التزاماً مالياً لأن المنشأة لا تملك الحق غير المشروط لتحاشي تقديم نقد أو أصل مالي آخر.

20 الأداة المالية التي لا تُنشئ صراحةً التزاماً تعاقدياً بتسليم نقد أو أصل مالي آخر قد تُنشئ التزاماً بشكل غير مباشر من خلال أحكامها وشروطها. على سبيل المثال:

(أ) قد تتضمن أداة مالية التزاماً غير مالي يجب تسويته إذا، وفقط إذا، فشلت المنشأة في أن تجري توزيعات أو أن تسترد الأداة. وإذا كانت المنشأة تستطيع تجنب تحويل نقد أو أصل مالي آخر -فقط -من خلال تسوية الالتزام غير المالي، فإن الأداة المالية تعد التزاماً مالياً.

(ب) تعد الأداة المالية التزاماً مالياً إذا كانت تشترط أن تسلم المنشأة عند التسوية إما:

(1) نقداً أو أصلاً مالياً آخر؛ أو
(2) أسهمها التي يتم تحديد قيمتها بما يزيد -بشكل كبير-عن قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

وبرغم أن المنشأة ليس عليها التزام تعاقدي صريح بتسليم نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل التسوية بالأسهم هي تلك التي تقوم المنشأة بتسويتها نقداً. وعلى أية حال، فإن حامل الأداة لديه من حيث الجوهر ضمان استلام مبلغ يساوي -على الأقل -خيار التسوية نقدا (أنظر الفقرة 21).

التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة 16(ب))

21 لا يعد العقد أداة حقوق ملكية لمجرد أنه قد ينتج عنه استلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. فقد يكون للمنشأة حق أو عليها التزام تعاقدي بأن تستلم أو تسلم عدداً من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها الأخرى التي تتغير بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق ملكية المنشأة التي سيتم استلامها او تسليمها مساوية لمبلغ الحق أو الالتزام التعاقدي. وقد يكون مثل هذا الحق أو الالتزام التعاقدي بمبلغ ثابت أو بمبلغ يتغير جزئيا أو كلياً استجابة للتغيرات في متغير بخلاف سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثل معدل الفائدة أو سعر سلعة أو سعر أداة مالية). يوجد مثالان على ذلك هما (أ) عقد لتسليم عدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة يساوي في قيمته 100وحدة عملة[4] و(ب) عقد لتسليم عدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة بمقدار ما يساوي في قيمته قيمة 100 أوقية من الذهب. ومثل هذا العقد يعد التزاماً مالياً على المنشأة حتى وإن كان يتوجب على المنشأة أو يمكنها تسويته بتسليم أدوات حقوق الملكية فيها. ولا يعد أداة حقوق ملكية نظراً لأن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. وبناءً عليه، فإن هذا العقد لا يدلل على حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

4 في هذا المعيار، يتم تقويم المبالغ النقدية بـ 'وحدات العملة'.

22 باستثناء ما تم بيانه في الفقرة 22أ، فإن العقد الذي ستتم تسويته من قبل المنشأة باستلام أو بتسليم عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر يعد أداة حقوق ملكية. على سبيل المثال، يعد أداة حقوق ملكية، خيار الأسهم المُصدر الذي يمنح الطرف المقابل الحق في شراء عدد ثابت من أسهم المنشأة بسعر ثابت أو بمبلغ أصلي ثابت منصوص عليه لسند. أما التغيرات في القيمة العادلة لعقد والتي تنشأ عن التقلبات في معدلات الفائدة في السوق التي لا تؤثر في مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى الذي يتم دفعه أو تسلمة، أو عدد أدوات حقوق الملكية الذي يتم استلامه أو تسليمه عند تسوية العقد، فإنها لا تحول دون أن يكون العقد أداة حقوق ملكية. واي عوض يتم استلامه (مثل علاوة يتم استلامها مقابل خيار أو إذن مكتوب على أسهم المنشأة) يضاف مباشرة إلى حقوق الملكية. وأي عوض يتم دفعه (مثل علاوة يتم دفعها مقابل خيار تم شراؤه) يتم طرحه مباشرة من حقوق الملكية. أما التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فلا يتم إثباتها في القوائم المالية.

22أ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم استلامها أو تسليمها من قبل المنشأة عند تسوية عقد تمثل أدوات مالية قابلة للإعادة لديها جميع السمات ومستوفية لجميع الشروط الموضحة في الفقرتين 16أ و16ب، أو أدوات تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة -فقط -عند التصفية ولها جميع السمات ومستوفية للشروط الموضحة في الفقرتين 16ج و16د، فإن العقد يعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. ويشمل هذا عقدا سوف تتم تسويته عن طريق استلام المنشأة أو تسليمها عدداً ثابتاً من مثل هذه الأدوات في مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر.

23 باستثناء الحالات الموضحة في الفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين 16ج و16د، فإن العقد الذي يتضمن التزاماً على المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر ينشئ التزاماً مالياً بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (على سبيل المثال، بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل أو بسعر ممارسة الخيار أو بمبلغ آخر للاسترداد). وهذا هو الحال نفسه حتى ولو كان العقد في حد ذاته أداة حقوق ملكية. ومن أمثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد آجل بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد. يتم إثبات الالتزام المالي -بشكل أولي -بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد، وتتم إعادة تصنيفه خارج حقوق الملكية. ويتم لاحقاً قياس الالتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9. وإذا انقضى العقد بدون تسليم، فتتم إعادة تصنيف المبلغ الدفتري للالتزام المالي إلى حقوق الملكية. إن الالتزام التعاقدي على المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها ينشئ التزاماً مالياً بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان الالتزام بالشراء مشروطاً بقيام الطرف المقابل بممارسة حق الاسترداد (على سبيل المثال، خيار الإعادة المكتوب يمنح الطرف المقابل الحق في بيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إلى المنشأة مقابل سعر ثابت).

24 العقد الذي سوف تتم تسويته عن طريق تسليم المنشأة أواستلامها عدداً ثابتاً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في مقابل مبلغ متغير من النقد أو أصل مالي آخر يعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. مثال ذلك هو عقد للمنشاة بأن تسلم 100 من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يتم حسابه بحيث يساوي قيمة 100 أوقية من الذهب.

مخصصات التسوية المحتملة

25 قد تتطلب أداة مالية من المنشأة أن تسلم نقداً أو أصلاً مالياً آخر، أو بخلاف ذلك أن تقوم بتسويها بطريقة ستكون فيها التزاماً مالياً في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة (أو عند حدوث نتائج ظروف غير مؤكدة) خارج سيطرة كلٍ من مصدر وحامل الأداة، مثل تغير في مؤشر سوق الأسهم، أو في الرقم القياسي لاسعار المستهلك، أو في معدل الفائدة أو المتطلبات الضريبية، أو في الإيرادات المستقبلية للمصدر، أو صافي الدخل أو نسبة الدين إلى حقوق الملكية. ولا يكون لمصدر مثل هذه الأداة الحق غير المشروط في تجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر (أو بخلاف ذلك، تسويتها بطريقة ستكون فيها التزاماً مالياً). لذلك فهي التزام مالي على المُصدر مالم:

(أ) يكن الجزء من مخصص التسوية المحتملة الذي يمكن أن يتطلب التسوية نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بخلاف ذلك بطريقة سيكون فيها التزاماً مالياً) غير حقيقي؛

(ب) يكن المُصدر مطالباً بتسوية الالتزام نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بخلاف ذلك بطريقة يكون معه التزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المُصدر؛ أو

(ج) يكن للأداة جميع السمات ومستوفية للشروط الواردة في الفقرتين 16أ و 16ب.

خيارات التسوية

26 عندما تمنح أداة مالية مشتقة أحد الأطراف اختيار كيفية تسويتها (مثلاً بإمكان المصدر أو حامل الأداة اختيار التسوية بالصافي نقدا أو بمبادلة أسهم بنقد)، فإنها تعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً مالم ينتج عن جميع بدائل التسوية ان تكون أداة حقوق ملكية.

27 وكمثال على أداة مالية مشتقة مع خيار تسوية يمثل التزاماً مالياً خيار أسهم بامكان المصدر أن يقرر تسويته بالصافي نقدا أو بمبادلة أسهمه مقابل نقد. وبالمثل، فإن بعض عقود شراء أو بيع بند غير مالي في مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تقع ضمن نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إما بتسليم بند غير مالي أو بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى (أنظر الفقرات 8-10). إن مثل هذه العقود تعد أصولاً ماليةً أو التزامات ماليةً وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (أنظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 30- 35 والأمثلة التوضيحية 9-12)

28 يجب على مُصدر أداة مالية غير مشتقة تقويم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن كلاً من التزام ومكون حقوق ملكية. ومثل هذه العناصر يجب تصنيفها بشكلٍ منفصل على أنها التزامات مالية أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة 15.

29 تُثبت المنشأة مكونات الأداة المالية التي (أ) تنشئ التزاماً مالياً على المنشأة و(ب) تمنح حامل الأداة خياراً بتحويلها إلى أداة حقوق ملكية للمنشأة، بشكلٍ منفصل. على سبيل المثال، فإن سنداً أو أداة مشابهة قابلة للتحويل من قبل حاملها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة يعد أداة مالية مركبة. ومن منظور المنشأة، فإن مثل هذه الأداة تتكون من مكونين: التزام مالي (ترتيب تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر) وأداة حقوق ملكية (خيار شراء يمنح حامله الحق، لفترة زمنية محددة، في تحويله إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة). إن الأثر الاقتصادي لإصدار مثل هذه الأداة هو – بشكل كبير - نفس أثر الإصدار المتزامن لأداة دين تتضمن شرطاً بالتسوية المبكرة مع إصدار أذونات بشراء أسهم عادية، أو إصدار أداة دين بأذونات منفصلة بشراء أسهم. وفقاً لذلك، في كل الأحوال تعرض المنشأة مكونات الالتزام وحقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة مركزها المالي.

30 مكونات عناصرالالتزام وعناصر حقوق الملكية لأداة قابلة للتحويل لا يتم تنقيح تصنيفها نتيجة لتغير في ترجيح أن خيار تحويل سوف تتم ممارسته، حتى عندما يبدو أن ممارسة الخيار قد تكون لها ميزة اقتصادية لبعض حملة الأداة. فحملة الأدوات قد لا يتصرفون دائما بالطريقة التي تكون متوقعة لأن الآثار الضريبية، على سبيل المثال، الناتجة عن التحويل قد تختلف بين حملة الأدوات. وعلاوة على ذلك فإن احتمال التحويل يتغير من وقت لآخر. ويبقى الالتزام التعاقدي على المُصدر بأداء دفعات مستقبلية قائما إلى أن يتم إطفاؤه من خلال التحويل، أو استحقاق الأداة أو معاملة أخرى.

31 يتناول المعيار الدولي للتقرير المالي 9 قياس الأصول المالية والالتزامات المالية. أدوات حقوق الملكية هي أدوات تدلل على حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها. وبناءً عليه، عندما يتم تخصيص المبلغ الدفتري الأولي لأداة مالية مركبة إلى مكونات حقوق الملكية ومكونات الالتزام للاداة، فإن مكون حقوق الملكية يُعين له المبلغ المتبقي من القيمة العادلة للأداة ككل بعد أن يطرح منها المبلغ الذي يتم تحديده بشكل منفصل على أنه مكون الالتزام. أما قيمة أي سمات مشتقة (مثل خيار الشراء) المُضمنة في الأداة المالية المركبة بخلاف مكون حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق ملكية) فيتم تضمينها في مكون الالتزام. ويكون مجموع المبالغ الدفترية التي تم تعيينها لمكوني الالتزام وحقوق الملكية، عند الإثبات الاولي، دائماً مساويا للقيمة العادلة التي ستتم نسبتها إلى الأداة ككل. ولا ينشأ أي مكسب أو خسارة عن الإثبات الأولي لمكونات الأداة بشكل منفصل.

32 في ظل المدخل الموضح في الفقرة 31، فإن مُصدر سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية يقوم أولا بتحديد المبلغ الدفتري لمكون الالتزام بقياس القيمة العادلة لالتزام مشابه (بما في ذلك أي سمات مشتقة مُضمنة ليست حقوق ملكية) ليس له مكون حقوق ملكية مرتبط به. ثم بعد ذلك يتم تحديد المبلغ الدفتري لأداة حقوق الملكية المتمثلة في خيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية بطرح القيمة العادلة للالتزام المالي من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة ككل.

أسهم الخزينة (أنظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق 36)

33 إذا قامت المنشأة بإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيجب طرح تلك الأدوات ('أسهم الخزينة') من حقوق الملكية. ولا يجوز إثبات مكسب أو خسارة من شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ضمن الربح أو الخسارة. ويمكن للمنشأة أو أعضاء آخرين في المجموعة الموحدة اقتناء مثل أسهم الخزينة تلك والاحتفاظ بها. يجب إثبات العوض المدفوع أو المُستلم مباشرة ضمن حقوق الملكية.

34 يتم الإفصاح بشكلٍ منفصل عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ بها إما في قائمة المركز المالي أو ضمن الإيضاحات، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 1"عرض القوائم المالية". وتقدم المنشأة إفصاحاً بذلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 24 "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة" إذا أعادت المنشأة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذوي علاقة.

الفائدة، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب (أنظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق 37)

35 **يجب إثبات الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو بمكون يعد التزاماً مالياً على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة. ويجب أن يتم إثبات التوزيعات على حملة أداة حقوق ملكية من قبل المنشأة ضمن حقوق الملكية مباشرة. وتجب المحاسبة عن تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق ملكية على أنها حسم من حقوق الملكية.**

35أ تجب المحاسبة عن ضريبة الدخل المتعلقة بالتوزيعات على حملة أداة حقوق ملكية وتكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل".

36 إن تصنيف أداة مالية على أنها التزام مالي أو أداة حقوق ملكية هو الذي يحدد ما إذا كانت الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بتلك الأداة يتم إثباتها على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة. وعليه، فإن دفعات توزيع الأرباح على الأسهم التي يتم إثباتها بكاملها على أنها التزامات يتم إثباتها على أنها مصروف بنفس الطريقة كما هي للفائدة على سند. وبالمثل، فإن المكاسب والخسائر المرتبطة بعمليات استرداد أو عمليات إعادة تمويل الالتزامات المالية يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، في حين أن عمليات استرداد أو عمليات إعادة تمويل أدوات حقوق الملكية يتم إثباتها على أنها تغيرات في حقوق الملكية. أما التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فلا يتم إثباتها في القوائم المالية.

37 تتحمل المنشأة عادة تكاليف متنوعة عند إصدار أو اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. قد تتضمن تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبين والمستشاريين المهنيين الآخرين، وتكاليف الطباعة ورسوم الدمغة. تتم المحاسبة عن تكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق الملكية على أنها حسم من حقوق الملكية بالقدر الذي تُعد فيه تكاليف إضافية يمكن عزوها مباشرةً إلى معاملة حقوق الملكية التي كانت بخلاف ذلك سيتم تجنبها. اما تكاليف معاملة حقوق الملكية التي يتم التخلي عنها فيتم إثباتها على أنها مصروف.

38 يتم تخصيص تكاليف المعاملة التي تتعلق بإصدار أداة مالية مركبة إلى مكونات الالتزام ومكونات حقوق الملكية للأداة بما يتناسب مع تخصيص المتحصلات. تكاليف المعاملة التي تتعلق –بشكل مشترك -بأكثر من معاملة واحدة (على سبيل المثال، تكاليف طرح بعض الأسهم للاكتتاب وإدراج أسهم أخرى في سوق الأسهم وذلك في وقت متزامن) يتم تخصيصها إلى تلك المعاملات باستخدام أساس تخصيص منطقي ومتفق مع معاملات مشابهة.

39 مبلغ تكاليف المعاملة الذي تتم المحاسبة عنه على أنه حسم من حقوق الملكية في الفترة يتم الافصاح عنه بشكل منفصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 1.

40 يمكن عرض توزيعات الأرباح، المصنفة على أنها مصروف، في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر إما مع الفائدة على الالتزامات الأخرى أو على أنها بند منفصل. وبالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، فإن الإفصاح عن الفائدة وتوزيعات الأرباح يخضع لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي 1 والمعيار الدولي للتقرير المالي 7. وفي بعض الحالات، وبسبب الفروق بين الفائدة وتوزيعات الأرباح فيما يتعلق بأمور مثل إمكانية حسمها لأغراض الضريبة، فإنه يستحسن الإفصاح عنها بشكلٍ منفصل في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. تتم الإفصاحات عن الآثار الضريبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 12.

41 يتم إثبات المكاسب والخسائر المتعلقة بالتغيرات في المبلغ الدفتري لالتزام مالي على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة حتى عندما تكون متعلقة بأداة تتضمن حقاً في الحصة المتبقية في أصول المنشأة في مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أنظر الفقرة 18(ب)). وبموجب معيار المحاسبة الدولي 1 فإن المنشأة تعرض، بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل، أي مكسب أو خسارة ناشئة عن إعادة قياس مثل هذه الأداة عندما تكون ملائمة لتوضيح أداء المنشأة.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 38أ-إ38و، وفقرة إرشادات التطبيق 39).

42 يجب إجراء مقاصة بين الأصل المالي والالتزام المالي وعرض صافي المبلغ في قائمة المركز المالي عندما، وفقط عندما:

(أ) يكون للمنشأة، في الوقت الحاضر، حق واجب النفاذ نظامياً في تسوية المبالغ المثبتة؛

(ب) تنوي المنشأة إما التسوية على أساس صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن.

عند المحاسبة عن تحويل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات فلا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين الأصل الذي يتم

تحويله والالتزام المرتبط به (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي 9، الفقرة 22.2.3).

43 يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافٍ عندما يعكس القيام بذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمنشأة من تسوية أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. وعندما يكون للمنشأة الحق في استلام أو دفع مبلغ صافٍ واحد وتنوي القيام بذلك، فإنه، في الواقع، يكون لها أصل مالي واحد فقط أو عليها التزام مالي واحد فقط. وفي حالات أخرى، يتم عرض الأصول المالية والالتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضها البعض وبشكلٍ يتفق مع خصائصها على أنها موارد للمنشأة أو التزامات عليها. ويجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات 13ب -13هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي 7 للأدوات المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة 13أ من المعيار الدولي للتقرير المالي 7.

44 إن إجراء مقاصة بين أصل مالي مثبت والتزام مالي مثبت وعرض صافي المبلغ يختلف عن الغاء إثبات أصل مالي أو التزام مالي. وبالرغم من أن المقاصة لا ينشأ عنها إثبات مكسب أو خسارة، إلا أن إلغاء إثبات أداة مالية لا ينتج عنه -فقط –إزالة البند المُثبت سابقاً من قائمة المركز المالي، بل قد يؤدي - أيضاً - إلى إثبات مكسب أو خسارة.

45 الحق في إجراء مقاصة هو حق نظامي للمدين، بموجب عقد أو خلافه، في تسوية أو خلاف ذلك إزالة كل أو جزء من المبلغ واجب السداد للدائن من خلال استخدام مبلغ مستحق على الدائن في مقابل ذلك المبلغ. وقد يكون للمدين في الحالات غير العادية حق نظامي في استخدام مبلغ مستحق على طرف ثالث في مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة أن يكون هناك اتفاق بين الأطراف الثلاثة يحدد بشكل واضح حق المدين في إجراء مقاصة. ونظرا لأن الحق في إجراء مقاصة هو حق نظامي فإن الشروط التي تدعم الحق قد تتفاوت من سلطة قانونية إلى أخرى فضلا عن أنه يجب اخذ التنظيمات التي تنطبق على العلاقات بين الأطراف في الحسبان.

46 يؤثر وجود حق واجب النفاذ للمقاصة بين أصل مالي والتزام مالي على الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل المالي والالتزام المالي، وقد يؤثر على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية ومخاطر السيولة. وبالرغم من ذلك، وجود الحق في حد ذاته ليس أساسًا كافيًا للمقاصة. وفي غياب نية لممارسة الحق أو التسوية بشكل متزامن، فإن مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة لا يتأثران. وعندما تنوي المنشأة ممارسة الحق أو التسوية بشكل متزامن، فإن عرض الأصل والالتزام على أساس صافٍ يعكس – بشكل مناسب أكثر -مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة وكذلك المخاطر التي تتعرض لها هذه التدفقات النقدية. وإن نية طرف أوكلا الطرفين التسوية على أساس صافٍ دون الحق القانوني للقيام بذلك ليست كافية لتبرير المقاصة لأن الحقوق والالتزامات المرتبطة بأصل مالي بعينه والتزام مالي بعينه تظل دون تغيير.

47 قد تتأثر نوايا المنشأة فيما يتعلق بتسوية أصول والتزامات معينة بممارساتها للأعمال العادية ومتطلبات الأسواق المالية والظروف الأخرى التي قد تحد من قدرتها على التسوية بالصافي أو التسوية بشكل متزامن. وعندما يكون للمنشأة حق في المقاصة ولكنها لا تنوي التسوية بالصافي أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن، فإنه يتم الإفصاح عن أثر الحق على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية وفقا للفقرة 36 من المعيار الدولي للتقرير المالي 7.

48 قد تحدث التسوية المتزامنة لأداتين ماليتين من خلال، على سبيل المثال، عمل غرفة مقاصة في سوق مالي منظم أو مبادلتهما وجها لوجه. وفي مثل هذه الحالات فإن التدفقات النقدية تكون في الواقع معادلة لمبلغ صاف واحد ولا يكون هناك تعرض لمخاطر ائتمانية أو مخاطر سيولة. وفي حالات أخرى يمكن للمنشأة تسوية أداتين من خلال استلام ودفع مبلغين منفصلين، وتصبح معرضة لمخاطر ائتمانية لكامل مبلغ الأصل أو معرضة لمخاطر سيولة لكامل مبلغ الالتزام. ومثل هذه التعرضات للمخاطر قد تكون كبيرة حتى ولو كانت لفترة قصيرة نسبيًا. وبناءً عليه، فإن تحقيق أصل مالي وتسوية التزام مالي تتم معالجتهما على أنهما متزامنان -فقط -عندما تحدث المعاملتان في اللحظة نفسها.

49 بشكل عام، لا تكون الشروط الواردة في الفقرة 42 مستوفاة وعادة ما تكون المقاصة غير مناسبة عندما:

(أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية مختلفة لمحاكاة سمات أداة مالية واحدة (أداة مصطنعة).

(ب) تنشأ الأصول المالية والالتزامات المالية من أدوات مالية معرضة لنفس المخاطر الأساسية (على سبيل المثال، الأصول والالتزامات في محفظة عقود آجلة أو أدوات مشتقة اخرى) ولكنها تتضمن أطرافاً مقابلة مختلفة.

(ج) يتم رهن الاصول المالية أو الأصول الأخرى كضمان مقابل الالتزامات المالية غير الخاضعة لحق الرجوع.

(د) يقوم مدين بتجنيب أصول مالية في صندوق أمانة استثماري بغرض سداد التزام دون أن يكون الدائن قد قبل بتلك الأصول لتسوية الالتزام (على سبيل المثال، ترتيب صندوق لسداد الدين)

(هـ) يتوقع أن يتم استرداد الالتزامات التي تم تحملها، نتيجة لأحداث أدت إلى نشوء خسائر، من طرف ثالث بناء على مطالبة يتم تقديمها بموجب عقد تأمين.

50 قد تدخل المنشأة التي تباشر عدداً من معاملات الأدوات المالية مع طرف مقابل واحد في "ترتيب مقاصة رئيس" مع ذلك الطرف المقابل. مثل هذه الاتفاقية تنص على تسوية واحدة بالصافي لجميع الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة

التخلف عن الوفاء بأي واحد من العقود أو انهائه. تستخدم المؤسسات المالية هذه الترتيبات عادةً لتوفير الحماية مقابل الخسارة في حالة الإفلاس أو الظروف الأخرى التي ينتج عنها عدم قدرة طرف مقابل على الوفاء بالتزاماته. وعادة ما ينشأ عن ترتيب المقاصة الرئيس حق في المقاصة يصبح واجب التنفيذ ويؤثر على تحقيق أو تسوية اصول مالية والتزامات مالية بعينها -فقط – بعد حالة تخلف عن الوفاء أو في حالات أخرى غير متوقع نشوؤها في السياق العادي للأعمال. ولا ينص ترتيب المقاصة الرئيس على أساس للمقاصة ما لم يتم استيفاء كلا الضابطين الواردين في الفقرة 42. وعندما لا تتم المقاصة بين أصول مالية والتزامات مالية خاضعة لترتيب مقاصة رئيس، فإنه يتم الإفصاح عن أثر الترتيب على تعرض المنشأة لمخاطر ائتمانية وفقا للفقرة 36 من المعيار الدولي للتقرير المالي 7.

51-95 [حذفت]

تاريخ السريان والتحول

96 يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في1 يناير 2005 أو بعده. ويُسْمَح بالتطبيق الأبكر. ولا يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ قبل 1 يناير 2005 ما لم تكن تطبق –أيضا - معيار المحاسبة الدولي 39 (المُصدر في ديسمبر 2003)، بما في ذلك التعديلات المصدرة في مارس 2004. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل 1 يناير 2005 فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

96أ تطلّب "الأدوات المالية القابلة للإعادة والالتزامات الناشئة عن التصفية" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي 32 ومعيار المحاسبة الدولي 1)، المُصدر في فبراير 2008، أن يتم تصنيف الأدوات المالية التي تتضمن جميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين16ج أو 16د على أنها أداة حقوق ملكية، وعدل الفقرات 11 و16 و17-19 و22 و23 و25 وإرشادات التطبيق13وإرشادات التطبيق14وإرشادات التطبيق27، وأدرج الفقرات 16أ-16و، و22أ، و96ب، و96ج، و97ج، و14ك وإرشادات التطبيق29أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ا يناير 2009 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التغييرات على فترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق التعديلات ذات الصلة على معيار المحاسبة الدولي 1 ومعيار المحاسبة الدولي 39 والمعيار الدولي للتقرير المالي 7 وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي 2 في الوقت نفسه.

96 أدخلت "الأدوات المالية القابلة للإعادة والالتزامات الناشئة عن التصفية" استثناءً محدوداً النطاق؛ ولذلك لا يجوز للمنشأة تطبيق الاستثناء بالقياس.

96ج يجب أن يقتصر تصنيف الأدوات بموجب هذا الاستثناء على المحاسبة عن مثل هذه الأداة بموجب معيار المحاسبة الدولي 1 ومعيار المحاسبة الدولي 32 ومعيار المحاسبة الدولي 39 والمعيار الدولي للتقرير المالي 7 والمعيار الدولي للتقرير المالي 9. ولا يجوز النظر إلى الأداة على أنها أداة حقوق ملكية بموجب إرشادات أخرى - على سبيل المثال المعيار الدولي للتقرير المالي 2.

97 يجب تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي.

97أ عدل معيار المحاسبة الدولي 1 (المنقح في 2007) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. إضافة لذلك فقد عدل الفقرة 40. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009 أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي 1 (المنقح في 2007) لفترة أبكر فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

97ب حذف المعيار الدولي للتقرير المالي 3 " تجميع الأعمال" (المنقح في 2008) الفقرة 4(ج). ويجب على المنشأة أن تطبق هذا التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2009 أو بعده. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي 3 (المنقح في 2008) لفترة أبكر فيجب أيضا تطبيق التعديل لتلك الفترة الأبكر. وبالرغم من ذلك، لا ينطبق التعديل على العوض المحتمل الذي نشأ عن تجميع أعمال الذي كان له تاريخ استحواذ يسبق تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 3 (المنقح في 2008). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذا العوض وفقا للفقرات 65أ-65هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي 3 (المعدل في 2010).

97ج عند تطبيق التعديلات الموضحة في الفقرة 96أ فإن المنشأة مطالبة بفصل الأداة المالية المركبة التي تتضمن التزاماً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية إلى مكوني التزام وحقوق ملكية منفصلين. وإذا كان مكون الالتزام لم يعد قائماً، فإن التطبيق -بأثر رجعي -لتلك التعديلات على معيار المحاسبة الدولي 32 سيشمل فصل مكونيين لحقوق الملكية. وسيكون المكون الأول ضمن الأرباح المبقاة ويمثل الفائدة المجمعة المتراكمة على مكون الالتزام. ويمثل المكون الآخر مكون حقوق الملكية الأصلي. ولذلك، لا يلزم المنشأة فصل هذين المكونيين إذا لم يعد مكون الالتزام قائماً في تاريخ تطبيق التعديلات.

97د تم تعديل الفقرة 4 من قبل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي"، المُصدر في مايو 2008. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت

المنشأة التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق التعديلات على الفقرة 3 من المعيار الدولي للتقرير المالي 7 والفقرة 1 من معيار المحاسبة الدولي 28 والفقرة 1 من معيار المحاسبة الدولي 31 المصدر في مايو 2008 على تلك الفترة الأبكر. ويسمح للمنشأة بتطبيق التعديل بأثر مستقبلي.

97هـ تم تعديل الفقرتين 11 و16 من قبل "تصنيف إصدارات الحقوق"، المُصدر في اكتوبر 2009. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في 1 فبراير 2010 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

97و [حذفت]

97ز تم تعديل الفقرة 97ب من قبل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي"، المصدر في مايو 2010. ويحب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2010 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر.

97ح [حذفت]

97ط عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 10 والمعيار الدولي للتقرير المالي 11 "الترتيبات المشتركة"، المصدرين في مايو 2011، الفقرات 4(أ) وإرشادات التطبيق29. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيقها المعيار الدولي للتقرير المالي 10 والمعيار الدولي للتقرير المالي 11.

97ي عدل المعيار الدولي للتقرير المالي 13، المصدر في مايو 2011، تعريف القيمة العادلة في الفقرة 11 وعدل الفقرتين 23 وإرشادات التطبيق31. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند تطبيقها المعيار الدولي للتقرير المالي 13.

97ك عدّل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي 1)، المصدر في يونيو 2011، الفقرة 40. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عند تطبيقها معيار المحاسبة الدولي 1 المعدل في يونيو 2011.

97ل حذف "المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (التعديلات على معيار المحاسبة الدولي 32)، المصدر في ديسمبر 2011، الفقرة إرشادات التطبيق 38 وأضاف فقرات إرشادات التطبيق38أ-38و. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2014 أو بعده. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات على فترة أبكر، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة ويجب عليها أيضا القيام بالإفصاحات المطلوبة بموجب "الإفصاحات – المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي 7) المصدر في ديسمبر 2011.

97م عدل "الإفصاحات – المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي 7)، المُصدر في ديسمبر 2011، الفقرة 43 بحيث تتطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين 13ب -13هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي 7 للأصول المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة 13أ من المعيار الدولي للتقرير المالي 7. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في1 يناير 2013 أو بعده وللفترات الأولية ضمن تلك الفترات السنوية. ويجب على المنشأة أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا التعديل بأثر رجعي.

97ن عدّل "التحسينات السنوية دورة 2009-2011"، المصدر في مايو 2012، الفقرات 35 و37 و39 وأضاف الفقرة 35أ. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2013 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

97س عدّل "المنشآت الاستثمارية" (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي 10 والمعيار الدولي للتقرير المالي 12ومعيار المحاسبة الدولي 27)، المصدر في أكتوبر 2012، الفقرة 4. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في1 يناير 2014 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر لـ "المنشآت الاستثمارية". وإذا قامت المنشأة بالتطبيق الأبكر لذلك التعديل فيجب عليها –أيضا –أن تطبق جميع التعديلات المُضمنة في "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

97ع [حذفت]

97 ف عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو 2014, فقرة إرشادات التطبيق21. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 15.

97 ص عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 9، المُصدر في يوليو 2014، الفقرات 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96ج, إرشادات التطبيق2 وإرشادات التطبيق30 وحذف الفقرات 97و، 97ح و 97ع. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما

تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9.

97ق عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار" المصدر في يناير 2016 فقرات إرشادات التطبيق 9 وإرشادات التطبيق 10. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 16.

سحب الإصدارات الأخرى

98 يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" المنقح في 2000.[5]

99 يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" 5 "تصنيف الأدوات المالية – مخصصات التسوية المحتملة"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"16 "رأس مال المُساهم به – أدوات حقوق الملكية، في المنشأة، المُعاد اقتناؤها (أسهم الخزينة)"؛ و

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"17"حقوق الملكية - تكاليف معاملة حقوق ملكية".

100 يسحب هذا المعيار مسودة تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC"م34 "الأدوات المالية - الأدوات أو الحقوق القابلة للاسترداد من قبل حاملها"

5 في أغسطس 2005، نقل مجلس معايير المحاسبة الدولية جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي للتقرير المالي 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات"

ملحق
إرشادات التطبيق
معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: العرض"

هذا الملحق جزأ لا يتجزأ من المعيار.

إرشادات التطبيق1 توضح إرشادات التطبيق هذه تطبيق جوانب معينه من المعيار.

إرشادات التطبيق2 لا يتناول المعيار إثبات أو قياس الأدوات المالية. فقد تم تحديد المتطلبات عن إثبات وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية في المعيار الدولي للتقرير المالي 9.

التعاريف (الفقرات 11-14)

الأصول المالية والالتزامات المالية

إرشادات التطبيق3 العملة (النقد) هي أصل مالي لأنها تمثل وسيلة التبادل ولذلك فهي الأساس الذي يتم بناءً عليه قياس جميع المعاملات وإثباتها في القوائم المالية. وتعد الوديعة النقدية في بنك أو مؤسسة مالية مشابهة أصلاً مالياً لأنها تمثل الحق التعاقدي للمودع في الحصول على نقد من تلك المؤسسة أو سحب شيك أو أداة مالية مشابهة مقابل الرصيد لصالح دائن سداداً لالتزام مالي.

إرشادات التطبيق4 من الأمثلة الشائعة على الأصول المالية التي تمثل حقاً تعاقدياً في استلام نقد في المستقبل والالتزامات المالية المقابلة التي تمثل التزاماً تعاقدياً بتسليم نقد في المستقبل، الآتي:

(أ) الحسابات التجارية المستحقة التحصيل والواجبة السداد
(ب) أوراق القبض وأوراق الدفع
(ج) القروض المستحقة التحصيل والواجبة السداد
(د) السندات المستحقة التحصيل والواجبة السداد

وفي كل حالة، تتم مقابلة الحق التعاقدي لأحد الأطراف في استلام (أو الالتزام بدفع) نقد مع التزام الطرف الآخر بالدفع (أو الحق في الاستلام).

إرشادات التطبيق5 نوع آخر من الأدوات المالية هو النوع الذي تكون فيه المنفعة الاقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التنازل عنها أداة مالية بخلاف النقدية. على سبيل المثال، ورقة دفع في سندات حكومية تعطي حاملها الحق التعاقدي بالاستلام وتعطي المُصدر الالتزام التعاقدي بتقديم سندات حكومية، وليس نقداً. والسندات هي أصول مالية نظراً لأنها تمثل التزامات على الحكومة المصدرة بدفع نقد. وبناءً عليه، فإن الورقة هي أصل مالي لحاملها والتزام مالي على المُصدر.

إرشادات التطبيق6 في العادة تزود أدوات الدين "المستمرة" (مثل السندات "المستمرة" وأوراق الدين وأوراق الدفع الرأسمالية غير المضمونة) حاملها بالحق التعاقدي باستلام دفعات على حساب الفائدة في تواريخ محددة ممتدة في المستقبل غير المحدد، إما بدون حق باستعادة المبلغ الأصلي أو حق في استعادة المبلغ الأصلي بموجب شروط تجعله – إلى حد كبير - من غير المرجح أو تجعله بعيداً جداً في المستقبل. على سبيل المثال، قد تصدر المنشأة أداة مالية تتطلب منها أداء دفعات سنوية مستمرة تساوي معدل فائدة منصوص عليه بواقع 8% يطبق على مبلغ اسمي أو على مبلغ أصلي مقداره 1,000 وحدة عملة [6]. وعلى فرض أن 8% هو سعر الفائدة في السوق للأداة عند إصدارها، فإن المُصدر يتحمل التزاماً تعاقديا بأن يُجري سلسلة دفعات فائدة مستقبلية لها قيمة عادلة (قيمة حالية) بمبلغ 1000 وحدة عملة عند الإثبات الأولي. ويكون لحامل الأداة ومُصدرها أصل مالي والتزام مالي، على التوالي.

إرشادات التطبيق7 الحق التعاقدي أو الالتزام التعاقدي باستلام أو تسليم أو تبادل أدوات مالية هو في حد ذاته أداة مالية. وتستوفي سلسلة حقوق تعاقدية أو التزامات تعاقدية تعريف أداة مالية إذا كانت سوف تؤدي - في النهاية – إلى استلام أو دفع نقد أو اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

6 في هذه الإرشادات، يتم تقويم المبالغ النقدية بـ 'وحدات العملة'.

إرشادات التطبيق8 قد تكون القدرة على ممارسة حق تعاقدي أو المطالبة بالوفاء بالتزام تعاقدي مطلقة أو قد تكون متوقفة على وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، الضمان المالي هو حق تعاقدي للمقرض باستلام نقد من الضامن، وهو التزام تعاقدي مقابل على الضامن بالدفع إلى المقرض، إذا تخلف المقترض عن الوفاء. ويوجد الحق التعاقدي والالتزام التعاقدي بسبب معاملة سابقة أو حدث سابق (تحمل الضمان)، حتى لو كانت قدرة المقرض على ممارسة حقه ومطالبة الضامن بالأداء بموجب التزامه يتوقف كلاهما على تصرف مستقبلي بتخلف المقترض عن الوفاء. ويستوفي الحق والالتزام المحتملين تعريف الأصل المالي والالتزام المالي، حتى ولو كانت مثل هذه الأصول والالتزامات لا يتم إثباتها دائماً في القوائم المالية. وقد تكون بعض هذه الحقوق والالتزامات المحتملة عقود تأمين تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 4.

إرشادات التطبيق 9 ينشئ الإيجار عادة حقاً للمؤجر باستلام، والتزام على المستأجر بدفع، سلسلة دفعات هي - بشكل كبير - نفس الدفعات المختلطة لمبلغ أصلي وفائدة بموجب اتفاقية قرض. ويحاسب المؤجر عن استثماره في المبلغ المستحق بموجب عقد إيجار تمويلي وليس عن الأصل المحدد ذاته الخاضع للإيجار التمويلي. وعليه، يَعُدّ المؤجر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية. وبموجب المعيار الدولي للتقرير المالي 16، لا يثبت المؤجر حقه في استلام دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تشغيلي. ويستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل المحدد ذاته وليس عن أي مبلغ مستحق في المستقبل بموجب العقد. ووفقاً لذلك، فإن المؤجر لا يَعُدّ عقد الإيجار التشغيلي أداة مالية (باستثناء ما يتعلق بدفعات فردية مستحقة وواجبة السداد حاليًا بواسطة المستأجر).

إرشادات التطبيق10 الأصول المادية (مثل المخزون والعقار والآلات والمعدات)، وأصول حق الاستخدام والأصول غير الملموسة (مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية) ليست أصولا مالية. والسيطرة على هذه الأصول المادية وأصول حق الاستخدام والأصول غير الملموسة تهيئ فرصة لتوليد تدفقات نقدية داخلة أو أصل مالي آخر، ولكنها لا تنشئ حقاً حالياً باستلام نقد أو أصل مالي آخر.

إرشادات التطبيق11 الأصول (مثل المصروفات المدفوعة مقدما) التي تكون المنفعة الاقتصادية المستقبلية لها هي استلام بضاعة أو تلقي خدمات، بدلاً عن الحق في استلام نقد أو أصل مالي آخر، ليست اصولاً مالية. وبالمثل، فإن بنوداً مثل الإيرادات المؤجلة ومعظم التزامات الضمان ليست التزامات مالية، نظراً لأن التدفق الخارج للمنافع الاقتصادية المرتبطة بها هو تسليم سلع وتقديم خدمات وليس التزاماً تعاقدياً بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

إرشادات التطبيق12 الالتزامات أو الأصول التي ليست تعاقدية (مثل ضرائب الدخل التي تنشأ نتيجة للمتطلبات النظامية التي تفرضها الحكومات) لا تعد التزامات مالية أو أصولاً مالية. تم تناول المحاسبة عن ضرائب الدخل في معيار المحاسبة الدولي 12. وبالمثل، فإن الالتزامات الضمنية - كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي 37 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" لا تنشأ عن عقود وهي ليست التزامات مالية.

أدوات حقوق الملكية

إرشادات التطبيق13 تشمل أمثلة أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير القابلة للإعادة، وبعض الأدوات القابلة للإعادة (انظر الفقرتين 16أ و16ب)، وبعض الأدوات التي تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية (أنظر الفقرتين 16ج و16د)، وبعض أنواع الأسهم الممتازة (أنظر فقرتي إرشادات التطبيق25 وإرشادات التطبيق26)، والأذونات أو خيارات الشراء المكتوبة التي تسمح لحاملها بالاكتتاب في أو شراء عدد محدد من الأسهم العادية غير القابلة للإعادة في المنشأة المصدرة مقابل مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر. والتزام المنشأة بإصدار أو شراء عدد محدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر هو أداة حقوق ملكية للمنشأة (فيما عدا ما هو مبين في الفقرة 22أ). وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا العقد يتضمن التزاماً على المنشأة بدفع نقد أو أصل مالي آخر (خلاف عقد مصنف على أنه حقوق ملكية وفقا للفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين16ج و16د)، فإنه ينشئ أيضاً التزاماً مقابل القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (أنظر فقرة إرشادات التطبيق27 (أ)). ويتحمل مُصدر الأسهم العادية غير القابلة للإعادة التزاماً عندما يتصرف رسميًا لاجراء توزيعات أرباح ويصبح ملزماً قانونًا أمام المساهمين بالقيام بذلك. وقد يكون هذا هو الحال بعد الإعلان عن توزيعات أرباح أو عند تصفية المنشأة بحيث تصبح أي أصول متبقية بعد الوفاء بالالتزامات متاحة للتوزيع على المساهمين.

إرشادات التطبيق14 خيار الشراء الذي يتم شراؤه أو عقد آخر مشابه مقتنى من قبل المنشأة ويعطيها الحق في إعادة اقتناء عدد محدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل تسليم مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر ليس أصلاً مالياً للمنشأة (فيما عدا ما هو مبين في الفقرة 22أ). وبدلاً من ذلك، فإن أي عوض مقابل هذا العقد يتم طرحه من حقوق الملكية.

فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى (الفقرتان 16أ(ب) و16ج(ب))

إرشادات التطبيق14أ واحدة من سمات الفقرتين 16أ و16ج هي أن الأداة المالية هي في فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى.

إرشادات التطبيق14ب عند تحديد ما إذا كانت الأداة هي في فئة تلي جميع الفئات الأخرى، فإن المنشأة تقوم بتقويم حق الأداة عند التصفية كما لو كانت ستقوم بالتصفية في التاريخ الذي تقوم فيه بتصنيف الأداة. ويجب على المنشأة إعادة تقويم التصنيف إذا كان هناك تغير في الظروف ذات الصلة. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقوم بإصدار أو استرداد أداة مالية أخرى، فقد يؤثر هذا على ما إذا كانت الأداة المعنية هي من فئة تلي جميع الفئات الأخرى.

إرشادات التطبيق14ج الأداة التي لها حق أولوية عند تصفية المنشأة ليست أداة لها حق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة. على سبيل المثال، يكون للأداة حق أولوية عند التصفية إذا كانت تخول حاملها الحق في توزيعات أرباح ثابتة عند التصفية، إضافة إلى حصة من صافي أصول المنشأة، في حين أن الأدوات الأخرى في الفئة التي تلي جميع الفئات الأخرى ولها حق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة ليس لها نفس الحق عند التصفية.

إرشادات التطبيق14د إذا كان للمنشأة فئة واحدة فقط من الأدوات المالية، فإن هذه الفئة يجب أن تعامل كما لو كانت من فئة تلي جميع الفئات الأخرى.

مجموع التدفقات النقدية المتوقعة التي تُعزى للأداة على مدى عمر الأداة (الفقرة 16 أ (هـ))

إرشادات التطبيق14هـ مجموع التدفقات النقدية المتوقعة للأداة على مدى عمر الأداة يجب أن يكون مستنداً – بشكل كبير - إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة على مدى عمر الأداة. ويجب قياس الربح او الخسارة والتغير في صافي الأصول المثبتة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة.

المعاملات التي يتم الدخول فيها من قبل حامل أداة بخلاف صفته كمالك للمنشأة (الفقرتان 16أ و16ج)

إرشادات التطبيق14و الحامل لأداة مالية قابلة للإعادة أو أداة تفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية قد يدخل في معاملات مع المنشأة بصفة خلاف صفة المالك.على سبيل المثال، قد يكون حامل الأداة أيضاً موظفاً في المنشأة. التدفقات النقدية والأحكام والشروط التعاقدية للأداة التي تتعلق بحامل الأداة بصفته مالك المنشأة هي فقط التي يجب أخذها في الحسبان عند تقويم ما إذا كان ينبغي تصنيف الأداة على أنها حقوق ملكية وفقا للفقرة 16أ أو الفقرة 16ج.

إرشادات التطبيق14ز ومثال ذلك، شركة التضامن المحدودة التي يكون فيها شركاء موصون وشركاء متضامنون. قد يوفر بعض الشركاء المتضامنين ضماناً للمنشأة وقد يتم مكافأتهم مقابل توفير ذلك الضمان. في مثل هذه الحالات، فإن الضمان والتدفقات النقدية ذات الصلة تتعلق بحملة الأداة بصفتهم ضامنين وليس بصفتهم مالكين للمنشأة. وبناءً عليه، فإن مثل هذا الضمان والتدفقات النقدية ذات الصلة سوف لن ينتج عنها أن يعد الشركاء المتضامنون تالين للشركاء الموصين، وسوف يتم تجاهلهم عند تقويم ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأدوات شركة التضامن المحدودة وأدوات شركة التضامن العامة متماثلة.

إرشادات التطبيق14ح مثال آخر هو ترتيب المشاركة في الربح أو الخسارة الذي يخصص الربح أو الخسارة لحملة الأدوات على أساس الخدمات المقدمة أو المتولدة عن الأعمال خلال السنوات الحالية والسنوات السابقة. مثل هذه الترتيبات هي معاملات مع حملة الأداة ليس بصفتهم مالكين ولا يجوز أخذهم في الحسبان عند تقويم السمات المذكورة في الفقرة 16أ أو الفقرة 16ج. وبالرغم من ذلك، فإن ترتيبات المشاركة في الربح أو الخسارة التي تخصص الربح أو الخسارة لحملة الأدوات على أساس المبلغ الإسمي لأدواتهم مقارنة بآخرين في الفئة تمثل معاملات مع حملة الأداة بصفتهم مالكين وينبغي أخذهم في الحسبان عند تقويم السمات المذكورة في الفقرة 16أ أو الفقرة 16ج.

إرشادات التطبيق14ط التدفقات النقدية والأحكام والشروط التعاقدية لمعاملة بين حامل الأداة (بصفته غير مالك) والمنشأة المصدرة يجب أن تكون مشابهة لمعاملة مكافئة قد تحدث بين غير حامل الأداة والمنشأة المصدرة.

لا توجد اداة ماليه اخرى او عقد بإجمالي تدفقات نقديه تحدد او تقيد بشكلٍ كبير العائد المتبقي لحامل الأداة (الفقرتين 16ب و 16د)

إرشادات التطبيق14ك أحد الشروط لتصنيف ا الأداة المالية، التي بخلاف ذلك تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 16أ أو الفقرة 16ج، على أنها حق ملكية هو ألا يكون للمنشأة أداة مالية أخرى أو عقد آخر يكون له (أ) مجموع تدفقات نقدية يستند، بشكل كبير، إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة، (ب) أثر في تحديد أو تقييد - بشكل كبير - العائد المتبقي. الأدوات الآتية، عندما يتم الدخول فيها بشروط تجارية عادية مع أطراف غير ذات علاقة، فإنها من غير المرجح أن تمنع الأدوات من أن تصنف على أنها حقوق ملكية، والتي بخلاف ذلك تستوفي الأسس الواردة في الفقرة 16أ أو الفقرة 16ج:

(أ) أدوات يستند مجموع تدفقاتها النقدية - بشكل كبير - إلى أصول محددة للمنشأة.

(ب) أدوات يستند مجموع تدفقاتها النقدية - بشكل كبير - إلى نسبة مئوية من الإيرادات.

(ج) عقود مصممة لمكافأة موظفين بصفتهم الفردية على خدمات يتم تقديمها للمنشأة.

(د) عقود تتطلب دفع نسبة مئوية ضئيلة من الربح مقابل خدمات يتم تقديمها وبضاعة يتم توريدها.

الأدوات المالية المشتقة

إرشادات التطبيق15 تتضمن الأدوات المالية الأدوات الأساسية (مثل المبالغ المستحقة، والمبالغ واجبة السداد وأدوات حقوق الملكية) والأدوات المالية المشتقة (مثل الخيارات المالية، والعقود المستقبلية والعقود الآجلة، ومقايضات معدلات الفائدة ومقايضات العملات). الأدوات المالية المشتقة تستوفي تعريف أداة مالية، ووفقاً لذلك، فهي ضمن نطاق هذا المعيار.

إرشادات التطبيق16 تنشئ الأدوات المالية المشتقة حقوقاً والتزامات لها الأثر في تحويل واحد أو أكثر من المخاطر المتأصلة في الأداة المالية الأساسية المعنية إلى أطراف الأداة. فعند نشأتها، تعطي الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقًا تعاقديًا لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية، أو تنشئ التزاماً تعاقدياً بتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع طرف آخر بشروط يحتمل أن تكون غير مواتية. وبالرغم من ذلك، لا ينتج عنها، عموماً[6]، تحويل الأداة المالية الأساسية المعنية عند إنشاء العقد، ولا يحدث مثل هذا التحويل بالضرورة عند استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات كلاً من الحق والالتزام بالقيام بالتبادل. ونظراً لأن شروط التبادل يتم تحديدها عند إنشاء الأداة المالية المشتقة، فإنه كلما تغيرت الأسعار في الأسواق المالية قد تصبح تلك الشروط إما مواتية أو غير مواتية .

إرشادات التطبيق17 يعطي خيار البيع أو الشراء لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية (أي أدوات مالية بخلاف أدوات حقوق ملكية في منشأة) حامله حقاً في أن يحصل على منافع اقتصادية مستقبلية محتملة مرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية أساس العقد. وبالعكس من ذلك، يتحمل كاتب الخيار التزاماً بالتنازل عن المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو يتحمل خسائر محتملة لمنافع اقتصادية مرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية الأساس. الحق التعاقدي لحامل الأداة والتزام كاتبها يستوفيان تعريف أصل مالي والتزام مالي، على التوالي. قد تكون الأداة المالية التي هي أساس عقد الخيار أيَّ أصل مالي، بما في ذلك أسهم في منشآت أخرى وأدوات تحمل فائدة. وقد يتطلب الخيار من كاتب الخيار إصدار أداة دين، بدلاً من تحويل أصل مالي، ولكن الأداة التي هي أساس الخيار ستشكل أصلاً مالياً لحامل الأداة إذا تمت ممارسة الخيار. إن حق حامل الخيار في مبادلة الأصل المالي بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية والتزام حامل الأداة بمبادلة الأصل المالي بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية يتميزان عن الأصل المالي الذي هو أساس الخيار الذي سيتم تبادله عند ممارسة الخيار. ولا تتأثر طبيعة حق حامل الخيار والتزام كاتبه باحتمال ممارسة الخيار.

إرشادات التطبيق18 مثال آخر على أداة مالية مشتقة هو عقد آجل ستتم تسويته في غضون ستة أشهر يقدم فيه أحد الأطراف (المشتري) وعوداً بتقديم 1.000.000وحدة عملة نقداً مقابل 1.000.000 وحدة عملة مبلغ اسمي لسندات حكومية بمعدل فائدة ثابت، ويقدم الطرف الآخر (البائع) وعوداً بتقديم 1.000.000وحدة عملة مبلغ اسمي لسندات حكومية بمعدل فائدة ثابت مقابل 1.000.000وحدة عملة نقدًا. وخلال الأشهر الستة، سيكون لكلا الطرفين حق تعاقدي وعليه التزام تعاقدي بتبادل أدوات مالية. فإذا ارتفع سعر السوق للسندات الحكومية فوق 1.000.000وحدة عملة، فإن االشروط تكون مواتية للمشتري وغير مواتية البائع، وإذا انخفض سعر السوق تحت 1.000.000وحدة عملة، فإن الأثر سوف يكون العكس. ويكون للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق بموجب خيار شراء محتفظ به والتزام تعاقدي (التزام مالي) مشابه للالتزام بموجب خيار البيع المكتوب؛ ويكون للبائع حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق بموجب خيار البيع المحتفظ به والتزام تعاقدي (التزام مالي) مشابه للالتزام بموجب خيار شراء مكتوب. وكما في الخيارات، هذه الحقوق والتعهدات التعاقدية تشكل أصولا مالية والتزامات مالية منفصلة ومتميزة عن الأدوات المالية الأساس (السندات والنقد التي سيتم تبادلها). وعلى كلا طرفي العقد الآجل التزام بالأداء في الوقت المتفق عليه، في حين أن الأداء بموجب عقد الخيار يحدث فقط إذا وعندما يختار حامل الخيار ممارسته.

6 هذا صحيح لمعظم، ولكن ليس جميع الأدوات المشتقة، مثلاً في بعض مقايضات معدلات الفائدة بين العملات يتم تبادل المبلغ الأصلي عند الإنشاء (ويعاد تبادله عند الاستحقاق).

إرشادات التطبيق 19 تتضمن العديد من الأنواع الأخرى من الأدوات المشتقة حقا أو التزاما باجراء تبادل في المستقبل، بما في ذلك مقايضات معدلات الفائدة ومقايضات العملة، والحدود العليا لمعدل الفائدة، والتغطيات والحدود الدنيا، وارتباطات القروض، وتسهيلات إصدار الأوراق التجارية وخطابات الائتمان. ويمكن النظر إلى عقد مقايضة معدل فائدة على أنه نوع من العقود الآجلة التي تتفق فيه الأطراف على القيام بسلسلة من تبادلات مستقبلية لمبالغ نقدية، يحسب أحد المبالغ بالرجوع إلى معدل فائدة معوم والآخر بالرجوع إلى معدل فائدة ثابت. والعقود المستقبلية هي نوع آخر من العقود الآجلة، تختلف بشكل أساس في أن العقود ذات نمط موحد ويتم تداولها في بورصة.

عقود شراء أو بيع بنود غير مالية (الفقرات 8-10)

إرشادات التطبيق20 لا تستوفي عقود شراء أو بيع بنود غير مالية تعريف أداة مالية نظرا لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف في استلام أصل غير مالي أو تلقي خدمة، والالتزام المقابل من قبل الطرف الآخر لا ينشئ حقاً أو التزاماً حالياً لأي من الطرفين في استلام، أو تقديم أو تبادل أصل مالي. فعلى سبيل المثال، العقود التي تنص على التسوية فقط باستلام أو تقديم بند غير مالي (مثل خيار، أو عقد مستقبلي أو آجل على فضة) ليست أدوات مالية. العديد من عقود السلع هي من هذا النوع. بعضها يتم تنميطه من حيث الشكل وتداوله في أسواق منظمة بنفس الطريقة التي يتم بها تداول بعض الأدوات المالية المشتقة. على سبيل المثال، عقد مستقبلي لسلعة قد يتم شراؤه وبيعه فوراً مقابل نقد نظراً لأنها مدرجة للتداول في بورصة وقد يتم تداولها مرات عديدة. وبالرغم من ذلك، فإن الأطراف التي تشتري وتبيع العقد، في الواقع، تتداول السلعة أساس العقد. وإمكانية شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد، والسهولة التي يمكن أن يتم شراؤه أو بيعه بها وإمكانية التفاوض على تسوية نقدية للالتزام لاستلام أو تقديم السلعة لا يغير الطابع الأساسي للعقد بالطريقة التي تنشئ أداة مالية. ومع ذلك، بعض عقود شراء أو بيع بنود غير مالية التي يمكن تسويتها بالصافي أو بتبادل أدوات مالية، أو يمكن فيها تحويل بند غير مالي فوراً إلى نقد، تقع ضمن نطاق المعيار كما لو كانت أدوات مالية (انظر الفقرة 8).

إرشادات التطبيق21 باستثناء ما هو مطلوب بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيراد من العقود مع العملاء، فإن العقد الذي ينطوي على استلام أو تقديم أصول مادية لا يؤدي إلى نشوء أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي على الطرف الآخر ما لم يتم تأجيل سداد أي دفعة مقابلة إلى ما بعد التاريخ الذي يتم فيه تحويل الأصول المادية. هذا هو الحال في حالة شراء أو بيع بضائع على أساس الائتمان التجاري.

إرشادات التطبيق22 بعض العقود مرتبطة بسلع، ولكنها لا تنطوي على تسوية من خلال الاستلام أو التقديم المادي للسلعة. فهي تحدد التسوية من خلال دفعات نقدية يتم تحديدها وفقاً لمعادلة في العقد، بدلاً من خلال دفع مبالغ ثابتة. على سبيل المثال، أصل مبلغ سند يمكن حسابه بتطبيق سعر النفط في السوق في تاريخ استحقاق السند على كمية محددة من النفط. ويتم تحديد مؤشر أصل المبلغ بالرجوع إلى سعر سلعة، ولكن تتم تسويته نقدًا فقط. مثل هذا العقد يشكل أداة مالية.

إرشادات التطبيق23 يشمل تعريف أداة مالية أيضاً العقد الذي يؤدي إلى نشأة أصل غير مالي أو التزام غير مالي بالإضافة إلى أصل مالي أو التزام مالي. غالباً تعطي مثل هذه الأدوات المالية أحد الأطراف خياراً لمبادلة أصل مالي مقابل أصل غير مالي. على سبيل المثال، سند مرتبط بالنفط قد يعطي حامله الحق في استلام سلسلة دفعات فائدة دورية ثابتة ومبلغ نقدي محدد عند الاستحقاق، مع خيار مبادلة أصل المبلغ بكمية محددة من النفط. وتختلف الرغبة في ممارسة هذا الخيار من وقت لآخر تبعاً للقيمة العادلة للنفط بالمقارنة مع نسبة مبادلة النقد بالنفط (سعر التبادل) المصاحبة للسند. ولا تؤثر نوايا حامل السند فيما يتعلق بممارسة الخيار على جوهر الأصول المكونة له. الأصل المالي لحامل السند والالتزام المالي للمصدر يجعلان من السند أداة مالية، بغض النظر عن الأنواع الأخرى من الأصول والالتزامات التي يتم أيضاً إنشاؤها.

إرشادات التطبيق 24 [حذفت]

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات 15-27)

لا يوجد التزام تعاقدي بتقديم نقد أو أصل مالي آخر (الفقرات 17-20)

إرشادات التطبيق25 يمكن إصدار أسهم ممتازة بحقوق متعددة. عند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز هو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية، فإن المصدر يقوم بتقويم الحقوق المعينة الملحقة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تظهر الخصائص الأساسية لالتزام مالي. على سبيل المثال، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد في تاريخ محدد أو حسب اختيار حامله، يتضمن التزاماً مالياً نظراً لأن المصدر عليه التزام بتحويل أصول مالية إلى حامل السهم. واحتمال عدم قدرة المصدر على الوفاء بالالتزام باسترداد سهم ممتاز عندما يكون مطالباً تعاقديا بفعل ذلك، سواء كان ذلك بسبب عدم وجود الأموال، أو قيد قانوني أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات، لا ينفي وجود الالتزام. خيار المصدر باسترداد الأسهم مقابل نقد لا يستوفي تعريف التزام مالي نظراً لأن المصدر ليس عليه التزام حالي بتحويل أصول مالية إلى المساهمين. وفي هذه الحالة، فإن استرداد الأسهم يكون فقط حسب اختيار المصدر. وقد ينشأ التزام، بالرغم من ذلك، عندما يمارس مصدر الأسهم خياره، عادةً بإبلاغ المساهمين رسمياً بوجود نية لاسترداد الأسهم.

إرشادات التطبيق26 عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للاسترداد، فإن التصنيف المناسب يتم تحديده عن طريق الحقوق الأخرى الملحقة بها. ويستند التصنيف إلى تقويم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريفات الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية. وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة - سواءً كانت مجمعة أو غير مجمعة، خاضعة لاختيار المصدر، فإن الأسهم هي أدوات حقوق ملكية. ولا يتأثر تصنيف السهم الممتاز على أنه أداة حقوق ملكية أو التزام مالي؛ على سبيل المثال، بالآتي:

(أ) تاريخ إجراء التوزيعات

(ب) نية إجراء توزيعات في المستقبل.

(ج) الأثر السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمصدر إذا لم يتم إجراء توزيعات (بسبب قيود على دفع توزيعات على الأسهم العادية إذا لم يتم دفع توزيعات على الأسهم الممتازة)

(د) مبلغ احتياطيات المصدر.

(هـ) توقعات المصدر لربح أو خسارة فترة.

(و) قدرة أو عدم قدرة المصدر على التأثير على مبلغ ربحه أو خسارته للفترة.

التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات 21-24)

إرشادات التطبيق27 توضح الأمثلة الآتية كيفية تصنيف الأنواع المختلفة للعقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة:

(أ) العقد الذي تتم تسويته باستلام المنشأة أو تسليمها عددا محددا من أسهمها بدون أي عوض في المستقبل، أو بمبادلة عدد محدد من أسهمها بمبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر، هو أداة حقوق ملكية (فيما عدا ما هو مبين في الفقرة 22أ). ووفقا لذلك، فإن أي عوض يتم استلامه أو دفعه مقابل مثل هذا العقد تتم إضافته مباشرة إلى حقوق الملكية أو طرحه مباشرة منها. أحد الأمثلة هو خيار أسهم مصدر يمنح الطرف المقابل حق شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي محدد. وعلى الرغم من ذلك، إذا كان العقد يتطلب من المنشأة شراء (استرداد) أسهمها مقابل نقد أو أصل مالي آخر في تاريخ محدد أو قابل للتحديد أو عند الطلب، فإن المنشأة تقوم أيضاً بإثبات التزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (مع استثناء الأدوات التي لها جميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرات 16أ و16ب أو الفقرات 16ج و16د). أحد الأمثلة هو التزام المنشأة بموجب عقد آجل بإعادة شراء عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ محدد من النقد.

(ب) يؤدي التزام المنشأة بشراء أسهمها مقابل نقد إلى نشأة التزام مالي مقابل القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان عدد الأسهم التي تكون المنشأة ملزمة بإعادة شرائها غير محدد أو كان الالتزام مشروطا بممارسة الطرف المقابل حقا بالاسترداد (باستثناء ما هو مبين في الفقرات 16أ و16ب أو الفقرات 16ج و16د). أحد أمثلة الالتزام المشروط هو خيار مصدر يتطلب من المنشأة إعادة شراء أسهمها مقابل نقد إذا مارس الطرف المقابل الخيار.

(ج) يعد العقد الذي تتم تسويته نقداً أو بأصل مالي آخر أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى ولو كان مبلغ النقد أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم استلامه أو تسليمه مستنداً إلى تغيرات في سعر السوق لحقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (باستثناء ما هو مبين في الفقرات 16أ و16ب أو الفقرات 16ج و16د). أحد الأمثلة هو خيار أسهم تتم تسويته بالصافي نقدا.

(د) يعد العقد الذي تتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة تساوي قيمتها مبلغاً محدداً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير أساس أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً (مثل سعر سلعة). مثال ذلك هو الخيار المكتوب لشراء ذهب الذي، إذا تمت ممارسته، تتم تسويته بالصافي بأدوات المنشأة عن طريق قيام المنشأة بتسليم عدد من تلك الأدوات تساوي قيمتها قيمة عقد الخيار. ويعد مثل هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى ولو كان المتغير موضوع العقد هو سعر سهم المنشأة بدلا من الذهب. وبالمثل، العقد الذي تتم تسويته بعدد محدد من أسهم المنشأة، ولكن الحقوق الملحقة بتلك الأسهم سيتم تغييرها بحيث تساوي قيمة التسوية مبلغاً محدداً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير أساس، يعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً.

مخصصات التسوية المحتملة (الفقرة 25)

إرشادات التطبيق28 تتطلب الفقرة 25 أنه إذا كان جزء من مخصص التسوية المحتملة التي يمكن أن تتطلب بأن تتم التسوية نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى التي سينتج عنها أن تكون الأداة التزاماً مالياً)، غير حقيقي، فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تصنيف أداة مالية. وبالتالي، فإن أي عقد يتطلب التسوية نقدا أو بعدد متغير من أسهم المنشأة فقط عند وقوع حدث نادر للغاية، وغير عادي إلى حد كبير ومن غير المرجح جدا حدوثه، يعد أداة حقوق ملكية. وبالمثل، فإن التسوية بعدد ثابت من أسهم المنشأة قد يتم منعها تعاقدياً في الظروف التي تكون خارج سيطرة المنشأة، ولكن إذا كانت هذه الظروف ليس لها إمكانية حقيقية للحدوث، فإن التصنيف على أنه أداة حقوق ملكية يعد مناسباً.

المعالجة في القوائم المالية الموحدة

إرشادات التطبيق29 في القوائم المالية الموحدة، تعرض المنشأة الحصص غير المسيطرة - أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية ودخل منشآتها التابعة - وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 1 والمعيار الدولي للتقرير المالي 10. وعند تصنيف أداة مالية (أو مكون منها) في قوائم مالية موحدة، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان جميع الأحكام والشروط المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وحملة الأداة عند تحديد ما إذا كانت المجموعة ككل عليها التزام بتسليم نقد أو أصل مالي آخر فيما يتعلق بالأداة أو تسويتها بطريقة ينتج عنها تصنيف التزام. وعندما تصدر منشأة تابعة في مجموعة أداة مالية وتتفق المنشأة الأم أو منشأة أخرى في المجموعة على شروط إضافية مع حملة الأداة مباشرة (على سبيل المثال ضمان)، فقد لا يكون للمجموعة حق الاختيار على التوزيعات أو الاسترداد. ورغم أن المنشأة التابعة قد تصنف الأداة بالشكل المناسب في قوائمها المالية الفردية، بغض النظر عن هذه الشروط الإضافية، إلا أن أثر الاتفاقيات الأخرى بين أعضاء المجموعة وحملة الأداة يؤخذ في الحسبان للتأكد من أن القوائم المالية الموحدة تعكس العقود والمعاملات التي تم الدخول فيها من قبل المجموعة ككل. وإلى المدى الذي يوجد فيه مثل هذا الالتزام أو النص على التسوية، فإن الأداة (أو الجزء منها الذي يخضع للالتزام) يتم تصنيفه على أنه التزام مالي في القوائم المالية الموحدة.

إرشادات التطبيق29أ يتم تصنيف بعض أنواع الأدوات التي تفرض التزاماً تعاقدياً على المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين 16ج و16د. ويعد التصنيف وفقا لهذه الفقرات استثناءً من المبادئ التي بخلاف ذلك تطبق في هذا المعيار على تصنيف الأداة. هذا الاستثناء لا يمتد إلى تصنيف الحصص غير المسيطرة في القوائم المالية الموحدة. وبناءً عليه، فإن الأدوات التي تصنف على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً إما للفقرتين 16أ و16ب أو الفقرتين 16ج و16د في القوائم المالية المنفصلة أو الفردية التي هي حصص غير مسيطرة يتم تصنيفها في القوائم المالية الموحدة للمجموعة على أنها التزامات.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات 28-32)

إرشادات التطبيق30 تنطبق الفقرة 28 فقط على مصدري الأدوات المالية المركبة غير المشتقة. ولا تتناول الفقرة 28 الأدوات المالية المركبة من منظور حملة الأدوات. ويتناول المعيار الدولي للتقرير المالي9 تصنيف وقياس الأصول المالية التي هي أدوات مالية مركبة، من منظور حامل الأدوات.

إرشادات التطبيق31 الشكل الشائع للأداة المالية المركبة هو أداة دين مع خيار تحويل مضمن فيها، مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية من أسهم المصدر، دون أي سمات مشتقة أخرى مضمنة فيه. وتتطلب الفقرة 28 من مصدر مثل هذه الأداة المالية أن يعرض مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، كما يلي:

(أ) يعد التزام المصدر بإجراء دفعات مجدولة للفائدة وأصل المبلغ التزاماً مالياً يظل موجوداً طالما أنه لم يتم تحويل الأداة. وعند الإثبات الأولي، فإن القيمة العادلة لمكون الالتزام هي القيمة الحالية لسلسلة التدفقات النقدية المستقبلية المحددة تعاقدياً مخصومة بمعدل الفائدة المطبق في ذلك الوقت من قبل السوق على الأدوات التي لها وضع قابل للمقارنة وتقدم – بشكل كبير - نفس التدفقات النقدية، بنفس الشروط، ولكن بدون خيار تحويل.

(ب) أداة حقوق الملكية هي خيار مضمن لتحويل الالتزام إلى حقوق ملكية المصدر. ولهذا الخيار قيمة عند الإثبات الأولي حتى عندما يكون سعر ممارسته غير مجز.

إرشادات التطبيق32 عند تحويل أداة قابلة للتحويل عند الاستحقاق، فإن المنشأة تقوم بإلغاء إثبات مكون الالتزام وتثبته على أنه حق ملكية. ويظل مكون حق الملكية الأصلي على أنه حق ملكية (رغم أنه قد يتم تحويله من بند مستقل في حقوق الملكية إلى بند مستقل آخر). وليس هناك مكسب أو خسارة على التحويل عند الاستحقاق.

إرشادات التطبيق33 عندما تقوم المنشأة بإطفاء أداة قابلة للتحويل قبل الاستحقاق من خلال استرداد مبكر أو إعادة شراء تظل فيه ميزات التحويل الأصلية دون تغيير، فإن المنشأة تقوم بتخصيص العوض المدفوع وأي تكاليف معاملة مقابل الشراء أو الاسترداد على مكونات الالتزام وحقوق الملكية للأداة في تاريخ المعاملة. وتتفق الطريقة المستخدمة في تخصيص العوض المدفوع وتكاليف المعاملة على المكونات المنفصلة مع تلك المستخدمة في التخصيص الأصلي على المكونات المنفصلة للمتحصلات المستلمة من من قبل المنشأة عند إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقا للفقرات 28-32.

إرشادات التطبيق34 بمجرد إجراء تخصيص العوض، فإن أي مكسب أو خسارة ناتجة تتم معالجتها وفقا لمبادئ المحاسبة المطبقة على المكون ذي االعلاقة، كما يلي:

(أ) يتم إثبات مبلغ المكسب أو الخسارة المتعلق بمكون الالتزام ضمن الربح أو الخسارة.

(ب) يتم إثبات مبلغ العوض المتعلق بمكون حقوق الملكية ضمن حقوق الملكية.

إرشادات التطبيق35 قد تعدل المنشأة شروط أداة قابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر، على سبيل المثال، عن طريق عرض نسبة تحويل أكثر تفضيلاً أو دفع عوض إضافي آخر في حالة التحويل قبل تاريخ محدد. ويتم إثبات الفرق، في التاريخ الذي يتم فيه تعديل الشروط، بين القيمة العادلة للعوض الذي يستلمه حامل الأداة عند تحويل الأداة بموجب الشروط المعدلة والقيمة العادلة للعوض الذي يستلمه بموجب الشروط الأصلية على أنه خسارة ضمن الربح أو الخسارة.

أسهم الخزينة (الفقرتان 33و34)

إرشادات التطبيق36 لا يتم إثبات أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنها أصل مالي بغض النظر عن السبب الذي تمت إعادة اقتنائها من أجله. تتطلب الفقرة 33 من المنشأة التي تقوم بإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها أن تطرح أدوات حقوق الملكية تلك من حقوق الملكية. وبالرغم من ذلك، عندما تحتفظ المنشأة بحقوق الملكية الخاصة بها بالنيابة عن آخرين، مثل مؤسسة مالية تحتفظ بحقوق الملكية الخاصة بها بالنيابة عن عميل، فإنه تكون هناك علاقة وكالة ونتيجة لذلك فإن تلك المحتفظات لا تضمن في قائمة المركز المالي للمنشأة.

الفائدة، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب (الفقرات 35-41)

إرشادات التطبيق37 يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة 35 على أداة مالية مركبة. افترض أن سهماً ممتازاً غير مجمع للأرباح قابل للاسترداد بشكل إلزامي مقابل نقد في غضون خمس سنوات، ولكن توزيعات الأرباح تستحق السداد باختيار المنشأة قبل تاريخ الاسترداد. مثل هذه الأداة هي أداة مالية مركبة، مكون الالتزام فيها هو القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد. ويتم إثبات تفكيك الخصم على هذا المكون ضمن الربح أو الخسارة وتصنيفه على أنه مصروف فائدة. وأي توزيعات يتم دفعها تكون متعلقة بمكون حقوق الملكية، ووفقاً لذلك، فإنه يتم إثباتها على أنها توزيع للربح أو الخسارة. وستنطبق معالجة مشابهة إذا كان الاسترداد ليس الزامياً ولكن باختيار حامل الأداة، أو إذا كان السهم قابلاً للتحويل بشكل إلزامي إلى عدد متغير من الأسهم العادية التي يتم حسابها لتساوي مبلغاً محدداً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير أساس (مثل سلعة). وبالرغم من ذلك، إذا تمت إضافة اي توزيعات غير مدفوعة إلى مبلغ الاسترداد، فإن الأداة بكاملها تكون التزاماً. وفي مثل هذه الحالة، فإن أي توزيعات أرباح يتم تصنيفها على أنها مصروف فائدة.

مقاصة أصل مالي والتزام مالي (الفقرات 42-50)

إرشادات التطبيق38 [حذفت]

الضابط بأن المنشأة 'لها حاليا حق نافذ نظاما بمقاصة المبالغ المثبتة' (الفقرة 42 (أ))

إرشادات التطبيق38أ قد يكون حق المقاصة متاحاً حالياً أو قد يكون متوقفاً على حدث مستقبلي (على سبيل المثال، قد يستحدث الحق أو يصبح قابلاً للممارسة فقط عند وقوع حدث مستقبلي، مثل التوقف عن السداد، أو إعسار أو إفلاس أحد الأطراف المقابلة). وحتى لو كان حق المقاصة غير متوقف على حدث مستقبلي، فقد يكون فقط نافذاً نظاماً في السياق العادي للأعمال، أو في حالة التوقف عن السداد، أو في حالة إعسار أو إفلاس، أحد أو جميع الأطراف المقابلة.

إرشادات التطبيق38ب لاستيفاء الضوابط الواردة في الفقرة 42 (أ)، يجب أن يكون للمنشأة حالياً حق نافذ نظاماً لإجراء مقاصة. وهذا يعني أن حق إجراء المقاصة:

(أ) يجب ألا يكون متوقفاً على حدث مستقبلي.

(ب) يجب أن يكون نافذاً نظاماً في جميع الظروف التالية:

(1) السياق العادي للأعمال.

(2) حدوث توقف عن السداد.

(3) حالة إعسار أو إفلاس المنشأة وجميع الأطراف المقابلة.

إرشادات التطبيق38ج طبيعة ومدى حق المقاصة، بما في ذلك أي شروط ملحقة بممارسته وما إذا كان سيظل باقياً في حالة التوقف عن السداد أو الإعسار أو الإفلاس، قد تختلف من سلطة قضائية لأخرى. وتبعا لذلك، لا يمكن الافتراض بأن حق المقاصة متاح تلقائياً خارج السياق العادي للأعمال. على سبيل المثال، قوانين الإفلاس أو الإعسار لسلطة قضائية قد تمنع، أو تقيد، حق المقاصة في حالة الإفلاس أو الإعسار في بعض الظروف.

إرشادات التطبيق38د الأنظمة التي تنطبق على العلاقات بين الأطراف (على سبيل المثال، الشروط التعاقدية، والأنظمة التي تحكم العقد، أو أنظمة التوقف عن السداد، والإعسار والإفلاس التي تنطبق على الأطراف) يلزم أن تؤخذ في الحسبان للتأكد عما إذا كان حق االمقاصة نافذاً في السياق العادي للأعمال، وفي حالة التوقف عن السداد وفي حالة إعسار أو إفلاس المنشأة وجميع الأطراف المقابلة (كما هو محدد في فقرة إرشادات التطبيق38 ب (ب)).

الضابط بأن 'المنشأة تنوي إما أن تُسوي على أساس صافٍ، أو أن تحقق الأصل وتسوي الالتزام في وقت واحد' (الفقرة 42 (ب))

إرشادات التطبيق38هـ لاستيفاء الضابط الوارد في الفقرة 42 (ب) يجب أن يكون للمنشأة نية إما أن تسوي على أساس صافٍ أو تحقق الأصل وتسوي الالتزام في وقت واحد. ورغم أن المنشأة قد يكون لها حق في أن تسوي على أساس صافٍ، إلا انه قد لا يزال بإمكانها أن تحقق الأصل وتسوي الالتزام بشكل منفصل.

إرشادات التطبيق38و إذا كان بإمكان المنشأة تسوية مبالغ بطريقة تكون معها النتيجة، في الواقع، معادلة للتسوية على أساس صافٍ، فإن المنشأة سوف تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 42 (ب). ويحدث هذا إذا، وفقط إذا، كان لآلية التسوية الإجمالية سمات تزيل مخاطر الائتمان والسيولة أو تنتج عنها مخاطر ائتمان وسيولة ضئيلة، وإذا كانت ستعالج المبالغ المستحقة والمبالغ واجبة السداد في عملية تسوية واحدة. على سبيل المثال، نظام تسوية إجمالية له جميع الخصائص التالية سوف يستوفي ضوابط التسوية على أساس صافٍ، الواردة في الفقرة 42(ب):

(أ) يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية المؤهلة للمقاصة عند نفس النقطة الزمنية لإجراء المعالجة.

(ب) بمجرد تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية لإجراء المعالجة، تكون الأطراف ملتزمة بالوفاء بتعهد التسوية

(ج) ليس هناك احتمال بتغير التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأصول والالتزامات بمجرد تقديمها لإجراء المعالجة (ما لم تفشل المعالجة – أنظر البند (د) أدناه)

(د) سوف تتم تسوية الأصول والالتزامات التي يتم ضمانها بأوراق مالية على أساس نظام تحويل أوراق مالية أو نظام مشابه (على سبيل المثال، التسليم مقابل الدفع)، بحيث أنه إذا فشل تحويل الأوراق المالية، فإن معالجة المبلغ المستحق أو المبلغ واجب السداد ذي العلاقة والذي تكون الأوراق المالية ضمان له سوف تفشل هي أيضاً (والعكس بالعكس).

(هـ) أي من المعاملات التي تفشل، كما ورد في البند (د) سوف يعاد إدخالها لإجراء المعالجة حتى تتم تسويتها.

(و) تتم التسوية من خلال نفس مؤسسة التسوية (على سبيل المثال، بنك تسوية، أو بنك مركزي أو مؤسسة مركزية لإيداع الأوراق المالية).

(ز) يوجد تسهيل ائتماني طوال اليوم وأنه سوف يوفر مبالغ سحب على المكشوف كافية للتمكين من معالجة الدفعات في تاريخ التسوية لكل طرف من الأطراف، وأن يكون مؤكداً عملياً أن التسهيلات الائتمانية طوال اليوم سيتم الوفاء بها عند المطالبة.

إرشادات التطبيق39 لا يقدم المعيار معالجة محددة لما يسمى "أدوات مصطنعة" والتي هي مجموعات من الأدوات المالية المنفصلة التي يتم اقتناؤها والاحتفاظ بها لمضاهاة خصائص أداة أخرى. على سبيل المثال، دين طويل الأجل بمعدل فائدة معوم يجمع مع مقايضة أسعار فائدة تتضمن استلام دفعات معومة وإجراء دفعات محددة يؤدي الى تركيب دين طويل الأجل بمعدل فائدة ثابت. كل من الأدوات المالية الفردية التي تشكل معاً "أداة مصطنعة" تمثل حقاً أو التزاماً تعاقدياً بأحكامه وشروطه ويمكن تحويل او تسوية كل منها بشكل منفصل. وتكون كل أداة مالية معرضة لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها أدوات مالية أخرى. ووفقاً لذلك، عندما تكون إحدى الأدوات المالية في "أداة مصطنعة" أصلاً وتكون الأخرى التزاماً، فلا تتم مقاصتهما ولا يتم عرضهما في قائمة المركز المالي للمنشأة على أساس صافٍ ما لم يستوفيا ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة 42.

إرشادات التطبيق40 [حذفت]