المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢
"الأدوات المالية: العرض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٢ (إضافة):

٢ 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 أو عوائد وتكاليف التمويل وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بها؛ وعلى الحالات التي ينبغي فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

سبب الإضافة:

يشير هدف المعيار في الفقرة رقم ٢ إلى أنه يغطي كيفية تصنيف الفوائد والتوزيعات والخسائر والمكاسب ذات الصلة بالأدوات المالية، وحيث أن بعض الأدوات المالية المتوافقة مع الشريعة التي تدخل في جوهرها تحت نطاق هذا المعيار، ينتج عنها إما عوائد أو تكاليف تمويل، فقد تمت إضافة عبارة "أو عوائد وتكاليف التمويل" إلى فقرة الهدف.

المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢
الأدوات المالية: العرض

الهدف

١ [حُذفت]

٢ 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 المتعلقة بها؛ وعلى الحالات التي ينبغي فيها المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

٣ تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ إثبات وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، ومبادئ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات".

النطاق

٤ يجب أن يُطبق هذا المعيار جميعُ المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:

(أ) تلك الحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة". ومع ذلك، ففي بعض الحالات، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ من المنشأة، أو يسمح لها، أن تحاسب عن الحصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛ 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 وواجبات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين".

(ج) [حُذفت]

(د) عقود التأمين حسب تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" أو عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. ومع ذلك، ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(١) المشتقات التي تكون مُدمجة في عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يتطلب من المنشأة المحاسبة عنها بشكل منفصل.

(٢) مكونات الاستثمار التي تكون مفصولة عن عقود تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ يتطلب مثل هذا الفصل، ما لم يكن مكون الاستثمار المفصول عقد استثمار ذا ميزات مشاركة اختيارية يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

(٣) حقوق وواجبات المُصدِر الناشئة عن عقود التأمين التي تستوفي تعريف عقود الضمان المالي، إذا كان المُصدِر يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ عند إثبات وقياس العقود. ومع ذلك، يجب على المُصدر تطبيق المعيار

الدولي للتقرير المالي ١٧ إذا اختار، وفقاً للفقرة ٧(هـ) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، أن يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ عند إثبات وقياس العقود.

(٤) حقوق وواجبات المنشأة التي تُعد أدوات مالية ناشئة بموجب عقود بطاقات ائتمان، أو عقود مشابهة تنص على ترتيبات للائتمان أو الدفع، تصدرها المنشأة وتستوفي تعريف عقد التأمين إذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على تلك الحقوق والواجبات وفقاً للفقرة ٧(ح) من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ والفقرة ١/٢ (هـ)(٤) من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

(٥) حقوق وواجبات المنشأة التي تُعد أدوات مالية ناشئة بموجب عقود تأمين تصدرها المنشأة وتقيد التعويض عن الأحداث المغطاة بالمبلغ الذي كان سيتطلبه تسوية الواجب المترتب بموجب العقد على حامل الوثيقة، إذا اختارت المنشأة، وفقاً للفقرة ٨أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ بدلاً من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ على تلك العقود.

(هـ) [حذفت]

(و) الأدوات المالية والعقود والواجبات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، باستثناء:

(١) العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من هذا المعيار، والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

(٢) الفقرتان ٣٣ و٣٤ من هذا المعيار، اللتان يجب تطبيقهما على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاة المرتبطة بخطط خيارات أسهم الموظفين وخطط الموظفين لشراء الأسهم وجميع الترتيبات الأخرى الخاصة بالدفع على أساس الأسهم.

٧-٥ [حذفت]

٨ يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود التي لشراء أو بيع بند غير مالي، التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلتها بأدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها، ويستمر الاحتفاظ بها، لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. وبالرغم من ذلك، فإنه يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود التي تعينها المنشأة على أنها مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥/٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

٩ توجد طرق متنوعة يمكن بها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلته بأدوات مالية. وتشمل هذه الطرق:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلته بأدوات مالية؛

(ب) عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بالمبادلة بأدوات مالية، غير منصوص عليها صراحة ضمن شروط العقد، ولكن المنشأة لديها ممارسة متبعة لتسوية عقود مشابهة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بالمبادلة بأدوات مالية (سواءً مع الطرف المقابل أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه)؛

(ج) عندما يكون لدى المنشأة ممارسة متبعة، فيما يخص العقود المشابهة، تقضي باستلام الأصل محل العقد 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 موضوع العقد قابلاً للتحويل إلى نقد بسهولة.

والعقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) لا يتم الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثمّ، فهو يقع ضمن نطاق هذا المعيار. أمّا العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٨ فيتم تقويمها لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من البيع أو الشراء أو الاستخدام، ومن ثمّ، تحديد ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

١٠ الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي والذي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو عن طريق المبادلة بأدوات مالية، وفقاً للفقرة ٩(أ) أو (د) يقع ضمن نطاق هذا المعيار. ومثل هذا العقد لا يمكن الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام.

التعريفات (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ٣-٢٣)

١١ تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:

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

الأصل المالي **أي أصل يكون في صورة:**

(أ) نقد؛ أو

(ب) أداة حقوق ملكية في منشأة أخرى؛ أو

(ج) حق تعاقدي:

(١) لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية للمنشأة؛ أو

(د) عقد ستتم، أو قد تتم، تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(١) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملزمة مقابلها باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) أداة مشتقة ستتم، أو قد تتم، تسويتها بطريقة أخرى خلاف مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتضمن الأدوات المالية القابلة للرد المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو الأدوات التي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية والتي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦ج و١٦د، أو الأدوات التي تُعد عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

الالتزام المالي **هو أي التزام يكون في صورة:**

(أ) واجب تعاقدي:

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

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

(ب) عقد ستتم، أو قد تتم، تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

(١) أداة غير مشتقة تكون أو قد تكون المنشأة ملزمة مقابلها بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) أداة مشتقة ستتم، أو قد تتم، تسويتها بطريقة أخرى خلاف مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، مقابل عدد 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 بأية عملة تُعد أدوات حقوق ملكية إذا كانت المنشأة تعرض الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع ملاكها الحاليين لنفس فئة

أدوات حقوق الملكية فيها غير المشتقة. ولهذه الاغراض أيضاً، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تشمل الأدوات المالية القابلة للرد التي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب، ولا تشمل الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦ج و١٦د والتي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصولها فقط عند التصفية، ولا تشمل أيضاً الأدوات التي تُعدّ عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

وعلى سبيل الاستثناء، تُصنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د.

أداة حقوق الملكية **هي أي عقد يثبت وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.**

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 المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").**

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

١٢ المصطلحات الآتية مُعرَّفة في الملحق أ للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أو في الفقرة ٩ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" وهي مستخدمة في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

- 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
- التعهد المؤكد
- المعاملة المتوقعة
- فاعلية التحوط
- البند المتحوط له
- أداة التحوط
- محتفظ به للمتاجرة
- الشراء أو البيع بالطريقة العادية
- تكاليف المعاملة

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

١٤ في هذا المعيار، "المنشأة" تشمل الأفراد وشركات التضامن والجهات التي لها صفة اعتبارية وصناديق الأمانة الاستثمارية والهيئات الحكومية.

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ١٣-١٤ي، وإرشادات التطبيق ٢٥-٢٩أ)

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

١٦ عند تطبيق المُصدِر للتعريفات الواردة في الفقرة ١١ لتحديد ما إذا كانت الأداة المالية تُعد أداة حقوق ملكية وليست التزاماً مالياً، فإن الأداة تكون أداة حقوق ملكية فقط في حالة استيفائها لكلا الشرطين (أ) و(ب) أدناه:

(أ) ألا تتضمن الأداة أي واجب تعاقدي:

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

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

(ب) إذا كانت الأداة ستتم، أو قد تتم، تسويتها بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر، فإنها تكون:

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

(٢) أداة مشتقة ستتم تسويتها فقط بمبادلة المُصدر مبلغاً نقدياً ثابتاً أو أصلاً مالياً آخراً 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 بأية عملة هي أدوات حقوق ملكية إذا كانت المنشأة تعرض الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع ملاكها الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية فيها غير المشتقة. ولهذه الأغراض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر لا تشمل أيضاً الأدوات التي تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د، أو الأدوات التي تمثل عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر في المستقبل.

والواجب التعاقدي، بما في ذلك الواجب الناشئ عن أداة مالية مشتقة، الذي سينتج، أو قد ينتج، عنه في المستقبل استلام أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالمصدر، ولكنه غير مستوفٍ للشرطين (أ) و(ب) أعلاه، لا يُعد أداة حقوق ملكية. وعلى سبيل الاستثناء، تُصنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د.

الأدوات القابلة للرد

١٦أ تتضمن الأداة المالية القابلة للرد واجباً تعاقدياً على المُصدر بإعادة شراء أو استرداد تلك الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر عند ممارسة خيار الرد. واستثناءً من تعريف الالتزام المالي، فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الواجب يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تحظى بجميع السمات الآتية:

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

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

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

(ب) أن تقع الأداة ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى. ولتكون ضمن هذ الفئة، فإن الأداة يجب أن يتوفر فيها ما يلي:

(١) ألا تكون لها أولوية على المطالبات الأخرى التي على أصول المنشأة عند التصفية؛

(٢) ألا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تكون ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى.

(ج) أن يكون لجميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى سمات متطابقة. على سبيل المثال، يجب أن تكون جميعها قابلة للرد، وأن تكون الصيغة الرياضية أو الطريقة الأخرى المستخدمة في احتساب سعر إعادة الشراء أو سعر الاسترداد هي نفسها لجميع الأدوات الواقعة ضمن تلك الفئة.

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

(هـ) أن يكون مجموع التدفقات النقدية المتوقعة التي تُعزى للأداة على مدى عمرها 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 (مع استبعاد أي آثار للأداة).

١٦ب لتصنيف أداة على أنها أداة حقوق ملكية، فبالإضافة إلى توفر جميع السمات المذكورة أعلاه في الأداة، يجب ألا يكون للمُصدِر أية أداة مالية أخرى أو عقد آخر:

(أ) يستند مجموع تدفقاته النقدية بشكل كبير إلى الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة (مع استبعاد أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)

(ب) يؤثر في العائد المتبقي لحملة الأداة القابلة للرد، بتقييد ذلك العائد المتبقي أو تحديده بشكل كبير.

ولأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أي من الأدوات الموضحة في الفقرة ١٦أ التي تكون لها أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد مُعادل قد يتم بين طرف غير حامل لأداة والمنشأة المُصدرة. وإذا كانت المنشأة لا يمكنها أن تحدد استيفاء هذا الشرط، فلا يجوز لها أن تصنف الأداة القابلة للرد على أنها أداة حقوق ملكية.

الأدوات، أو مكونات الأدوات، التي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦ج تتضمن بعض الأدوات المالية واجباً تعاقدياً على المنشأة المُصدرة بأن تسلم إلى منشأة أخرى نصيباً تناسبياً من صافي أصولها فقط عند التصفية. وينشأ الواجب إمّا لأن التصفية من المؤكد أن تحدث وهي خارجة عن نطاق سيطرة المنشأة (على سبيل المثال، منشأة محدودة العمر) أو لأنها غير مؤكدة ولكنها تخضع لاختيار حامل الأداة. واستثناءً من تعريف الالتزام المالي، فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الواجب يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت تحظى بجميع السمات الآتية:

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

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

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

(ب) أن تقع الأداة ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى. ولتكون ضمن هذه الفئة، فإن الأداة يجب أن يتوفر فيها ما يلي:

(١) ألا تكون لها أولوية على المطالبات الأخرى التي على أصول المنشأة عند التصفية؛

(٢) ألا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تكون ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى.

(ج) أن تفرض جميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى واجباً تعاقدياً متطابقاً على المنشأة المصدرة بأن تسلم نصيباً تناسبياً من صافي أصولها عند التصفية.

١٦د لتصنيف أداة على أنها أداة حقوق ملكية، فبالإضافة إلى توفر جميع السمات المذكورة أعلاه في الأداة، يجب ألا يكون للمُصدِر أية أداة مالية أخرى أو عقد آخر:

(أ) يستند مجموع تدفقاته النقدية بشكل كبير إلى الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة (مع استبعاد أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)

(ب) يؤثر في العائد المتبقي لحملة الأداة، بتقييد ذلك العائد المتبقي أو تحديده بشكل كبير.

ولأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أي من الأدوات الموضحة في الفقرة ١٦ج التي تكون لها أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد مُعادل قد يتم بين طرف غير حامل لأداة والمنشأة المُصدرة. وإذا كانت المنشأة لا يمكنها أن تحدد استيفاء هذا الشرط، فلا يجوز لها أن تصنف الأداة على أنها أداة حقوق ملكية.

إعادة تصنيف الأدوات القابلة للرد والأدوات التي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦هـ يجب على المنشأة تصنيف الأداة المالية على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من التاريخ الذي تحظى فيه الأداة بجميع السمات وتستوفي فيه الشروط المحددة في تلك الفقرات. ويجب على المنشأة إعادة تصنيف الأداة المالية من التاريخ الذي لم تعد فيه الأداة تحظى بجميع السمات أو لم تعد فيه الأداة تستوفي جميع الشروط المحددة في تلك الفقرات. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة باسترداد جميع أدواتها غير القابلة للرد المُصدرة، وكانت الأدوات القابلة للرد التي لا تزال قائمة تحظى بجميع السمات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، فيجب على المنشأة أن تعيد تصنيف الأدوات القابلة للرد على أنها أدوات حقوق ملكية من التاريخ الذي تسترد فيه الأدوات غير القابلة للرد.

١٦و يجب على المنشأة أن تحاسب كما يلي عن إعادة تصنيف أداة وفقاً للفقرة ١٦هـ:

(أ) يجب عليها إعادة تصنيف أداة حقوق الملكية على أنها التزام مالي من التاريخ الذي لم تعد فيه الأداة تستوفي جميع السمات أو لم تعد فيه الأداة تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. ويجب أن يتم قياس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التصنيف. ويجب على المنشأة أن تثبت ضمن حقوق الملكية أي فرق بين القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

(ب) يجب عليها إعادة تصنيف الالتزام المالي على أنه حقوق ملكية من التاريخ الذي تحظى فيه الأداة بجميع السمات وتستوفي فيه الشروط المحددة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. ويجب أن يتم قياس أداة حقوق الملكية بالقيمة الدفترية للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

عدم وجود واجب تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر (الفقرة ١٦(أ))

١٧ باستثناء الحالات الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د، توجد سمة بالغة الأهمية لتمييز الالتزام المالي عن أداة حقوق الملكية وهي وجود واجب تعاقدي على أحد طرفي الأداة المالية (المُصدِر) إمّا 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 أن حامل أداة حقوق الملكية قد يكون له الحق في استلام نصيب تناسبي من أي توزيعات أرباح أو أي توزيعات أخرى لحقوق الملكية، فإن المُصدر ليس عليه واجب تعاقدي بإجراء مثل هذه التوزيعات لأنه لا يمكن مطالبته بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر.

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

(أ) يُعدّ التزاماً مالياً، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد الإلزامي من جانب المُصدِر مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي ثابت أو قابل للتحديد، أو الذي يمنح حامله الحق في مطالبة المُصدِر باسترداد الأداة في تاريخ معين أو بعده مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد.

(ب) تُعدّ الأداة المالية التي تمنح حاملها الحق في ردها إلى المُصدِر مقابل نقد أو أصل مالي آخر ('أداة قابلة للرد) التزاماً مالياً، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. وتُعدّ الأداة المالية التزاماً مالياً حتى عندما يتم تحديد المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر يمكن أن يزيد أو يقل. ويعني وجود خيار لحامل الأداة يسمح له بردها إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر أن الأداة القابلة للرد تستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. 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 أعضاءها الحق في استرداد حصصهم في المُصدِر 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 وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. وبالرغم من ذلك، فإن تصنيف الأدوات على أنها التزام مالي لا يمنع استخدام توصيفات مثل "صافي قيمة الأصول التي تُعزى إلى حملة الوحدات" و"التغير في صافي قيمة الأصول التي تُعزى إلى حملة الوحدات" في القوائم المالية للمنشأة التي ليس لديها حقوق ملكية مُساهم بها (مثل بعض الصناديق المشتركة وصناديق الأمانة الاستثمارية، انظر المثال التوضيحي ٧) أو استخدام إفصاح إضافي لإظهار أن مجموع حصص الأعضاء يتكون من بنود مثل الاحتياطيات التي تستوفي تعريف حقوق الملكية والأدوات القابلة للرد غير المستوفية له (انظر المثال التوضيحي ٨).

١٩ إذا لم يكن للمنشأة حق غير مشروط لتجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر لتسوية واجب تعاقدي، فإن الواجب يستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. فعلى سبيل المثال:

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

(ب) الواجب التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل لحقه في الاسترداد يُعد التزاماً مالياً لأن المنشأة لا تملك الحق غير المشروط لتجنب تقديم نقد أو أصل مالي آخر.

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

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

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

(١) نقداً أو أصلاً مالياً آخراً؛ أو

(٢) أسهمها التي يتم تحديد أن قيمتها تزيد بشكل كبير عن قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

وبرغم أن المنشأة ليس عليها واجب تعاقدي صريح بتسليم نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل التسوية بالأسهم هي تلك التي ستقوم المنشأة بتسويتها نقداً. وعلى أية حال، فإن حامل الأداة لديه من حيث الجوهر ضمان باستلام مبلغ يساوي على الأقل خيار التسوية نقداً (انظر الفقرة ٢١).

التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ١٦(ب))

٢١ لا يعد العقد أداة حقوق ملكية لمجرد أنه قد ينتج عنه استلام أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة. فقد يكون للمنشأة حق تعاقدي أو عليها واجب تعاقدي بأن تستلم أو تسلم عدداً من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الخاصة بها التي تتغير بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق ملكية المنشأة التي سيتم استلامها أو تسليمها مساوية لمبلغ الحق أو الواجب التعاقدي. وقد يكون مثل هذا الحق أو الواجب التعاقدي بمبلغ ثابت أو بمبلغ يتغير جزئياً أو كلياً استجابة للتغيرات في متغير بخلاف سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثل معدل فائدة أو سعر سلعة أو سعر أداة مالية). ويوجد مثالان على ذلك هما (أ) عقد لتسليم عدد من أدوات حقوق

الملكية الخاصة بالمنشأة تساوي في قيمتها ١٠٠ وحدة عملة[١] (ب) وعقد لتسليم عدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تساوي في قيمتها قيمة ١٠٠ أوقية من الذهب. ويُعدّ مثل هذا العقد التزاماً مالياً على المنشأة حتى وإن كان يتوجب على المنشأة أو يمكنها تسويته بتسليم أدوات حقوق الملكية فيها. ولا يُعدّ العقد أداة حقوق ملكية لأن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. وبناءً عليه، فإن هذا العقد لا يدلل على وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

٢٢ باستثناء ما تم بيانه في الفقرة ٢٢أ، فإن العقد الذي ستقوم المنشأة بتسويته باستلام أو تسليم عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر يعد أداة حقوق ملكية. فعلى سبيل المثال، يُعدّ من أدوات حقوق الملكية خيارُ الأسهم المُصدر الذي يمنح الطرف المقابل الحق في شراء عدد ثابت من أسهم المنشأة بسعر ثابت أو بمبلغ أصلي ثابت منصوص عليه لسند. أمّا التغيرات في القيمة العادلة لعقد والتي تنشأ عن التقلبات في معدلات الفائدة في السوق التي لا تؤثر في المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم دفعها أو استلامها، أو عدد أدوات حقوق الملكية التي سيتم استلامها أو تسليمها، عند تسوية العقد، فإنها لا تحول دون أن يكون العقد أداة حقوق ملكية. وأي عوض يتم استلامه (مثل العلاوة التي يتم استلامها مقابل خيار أو إذن مكتوب على أسهم المنشأة) يُضاف مباشرةً إلى حقوق الملكية. وأي عوض يتم دفعه (مثل العلاوة التي يتم دفعها مقابل خيار تم شراؤه) يتم طرحه مباشرةً من حقوق الملكية. أمّا التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فلا يتم إثباتها في القوائم المالية.

٢٢أ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم استلامها أو تسليمها من قبل المنشأة عند تسوية عقد تمثل أدوات مالية قابلة للرد تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب، أو أدوات تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم طرفاً آخراً نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية وتحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الموضحة في الفقرتين ١٦ج و١٦د، فإن العقد يُعدّ أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. ويشمل هذا عقداً ستتم تسويته عن طريق استلام المنشأة أو تسليمها عدداً ثابتاً من مثل هذه الأدوات في مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر.

٢٣ باستثناء الحالات الموضحة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د، فإن العقد الذي يتضمن واجباً على المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر ينشئ التزاماً مالياً فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (على سبيل المثال، بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل أو بسعر ممارسة الخيار أو بمبلغ الاسترداد الآخر). وتكون هذه هي الحال نفسها حتى ولو كان العقد في حد ذاته أداة حقوق ملكية. ومن أمثلة ذلك وجود واجب على المنشأة بموجب عقد آجل بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد. ويتم 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 ٩. وإذا انقضى العقد بدون تسليم، فتتم إعادة تصنيف المبلغ الدفتري للالتزام المالي إلى حقوق الملكية. وينشأ عن الواجب التعاقدي على المنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها التزامٌ مالي فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان الواجب بالشراء مشروطاً بقيام الطرف المقابل بممارسة حق الاسترداد (على سبيل المثال، خيار رد مكتوب يمنح الطرف المقابل الحق في بيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إلى المنشأة مقابل سعر ثابت).

٢٤ إن العقد الذي ستتم تسويته عن طريق تسليم المنشأة أو استلامها عدداً ثابتاً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في مقابل مبلغ نقدي متغير أو أصل مالي آخر يُعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. ومثال ذلك، عقد للمنشاة بأن تسلم ١٠٠ من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي يتم احتسابه بحيث يساوي قيمة ١٠٠ أوقية من الذهب.

أحكام التسوية المحتملة

٢٥ قد تتطلب أداة مالية من المنشأة أن تسلم نقداً أو أصلاً مالياً آخراً، أو أن تقوم بدلاً من ذلك بتسويتها بطريقة تجعلها التزاماً مالياً، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة (أو بناءً على نتائج ظروف غير مؤكدة) خارج نطاق سيطرة كلٍ من مصدر وحامل الأداة، مثل حدوث تغير في مؤشر لأسواق الأسهم، أو في مؤشر لأسعار المستهلك، أو في معدل الفائدة أو المتطلبات الضريبية، أو في الإيرادات المستقبلية للمُصدِر، أو في صافي الدخل، أو في نسبة الدين إلى حقوق الملكية. ولا يكون لمُصدِر مثل هذه الأداة الحق غير المشروط في تجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر (أو بدلاً من ذلك، تسويتها بطريقة تجعلها التزاماً مالياً). لذلك، فهي تُعد التزاماً مالياً على المُصدِر ما لم:

[١] في هذا المعيار، يتم تقويم المبالغ النقدية بـ'وحدات العملة'.

(أ) يكن الجزء من الحكم المتعلق بالتسوية المحتملة، الذي يمكن أن يتطلب التسوية نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بدلاً من ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً) ليس واقعياً؛ أو

(ب) يكن المُصدر من الممكن مطالبته بتسوية الواجب نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بدلاً من ذلك تسويته بطريقة تجعله التزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المُصدِر؛ أو

(ج) تحظ الأداة بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب.

خيارات التسوية

٢٦ **عندما تمنح أداة مالية مشتقة أحد الأطراف إمكانية اختيار كيفية تسويتها (على سبيل المثال، يستطيع المصدر أو حامل الأداة اختيار التسوية بالصافي نقداً أو بمبادلة أسهم بالنقد)، فإنها تُعدّ أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً ما لم ينتج عن جميع بدائل التسوية أن تكون الأداة المالية المشتقة أداة حقوق ملكية.**

٢٧ من أمثلة الأدوات المالية المشتقة التي بها خيار تسوية يمثل التزاماً مالياً، خيار أسهم يستطيع المصدر بموجبه أن يقرر التسوية بالصافي نقداً أو بمبادلة أسهمه مقابل النقد. 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 إمّا بتسليم بند غير مالي أو بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى (انظر الفقرات ٨-١٠). ومثل هذه العقود تُعدّ أصولاً مالية أو التزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ٣٠-٣٥ والأمثلة التوضيحية ٩-١٢)

٢٨ **يجب على مُصدر الأداة المالية غير المشتقة تقويم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن كلاً من التزام ومكون حقوق ملكية. ومثل هذه المكونات يجب تصنيفها بشكلٍ منفصل على أنها التزامات مالية أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٥.**

٢٩ تُثبت المنشأة، بشكل منفصل، مكونات الأداة المالية التي (أ) تنشئ التزاماً مالياً على المنشأة والتي (ب) تمنح حامل الأداة خياراً بتحويلها إلى أداة حقوق ملكية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، يُعد أداةً ماليةً مركبةً السندُ أو الأداةُ المشابهة القابلة للتحويل من قبل حاملها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة. ومن منظور المنشأة، فإن مثل هذه الأداة تتألف من مكونين: التزام مالي (ترتيب تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر) وأداة حقوق ملكية (خيار استدعاء يمنح حامل الأداة الحق، لفترة زمنية محددة، في تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة). ويشبه الأثر الاقتصادي لإصدار مثل هذه الأداة إلى حد كبير نفس أثر الإصدار المتزامن لأداة دين تتضمن شرطاً بالتسوية المبكرة مع إصدار أذونات لشراء أسهم عادية، أو إصدار أداة دين بأذونات قابلة للفصل لشراء أسهم. ووفقاً لذلك، ففي كل الأحوال، تعرض المنشأة مكوني الالتزام وحقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة مركزها المالي.

٣٠ لا يُعاد النظر في تصنيف مكوني الالتزام وحقوق الملكية للأداة القابلة للتحويل نتيجةً لحدوث تغير في احتمالية ممارسة خيار التحويل، حتى عندما يبدو أن ممارسة الخيار قد تكون لها ميزة اقتصادية لبعض حملة الأداة. فحملة الأدوات قد لا يتصرفون دائماً بالطريقة التي يمكن توقعها لأن الآثار الضريبية، على سبيل المثال، الناتجة عن التحويل قد تختلف بين حملة الأدوات. وعلاوة على ذلك، فإن احتمالية التحويل ستتغير من وقتٍ لآخر. ويظل الواجب التعاقدي على المنشأة بأداء دفعات مستقبلية قائماً إلى أن يتم التخلص منه من خلال التحويل أو بلوغ أجل استحقاق الأداة أو حدوث نوع آخر من المعاملات.

٣١ يتناول المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ قياس الأصول المالية والالتزامات المالية. وأدوات حقوق الملكية هي أدوات تدلل على وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها. وبناءً عليه، فعندما يتم تخصيص المبلغ الدفتري الأولي لأداة مالية مركبة إلى مكونيها من حقوق الملكية والالتزام، فإن مكون حقوق الملكية يُعيَّن له المبلغ المتبقي من القيمة العادلة للأداة ككل بعد أن يطرح منها المبلغ الذي يتم تحديده بشكل منفصل لمكون الالتزام. أمّا قيمة أية سمات مشتقة (مثل خيار الاستدعاء) مدمجة 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، مساوياً دائماً للقيمة العادلة التي ستتم نسبتها إلى الأداة ككل. ولا ينشأ أي مكسب أو خسارة عن الإثبات الأولي لمكونات الأداة بشكل منفصل.

٣٢ في ظل المنهج الموضح في الفقرة ٣١، فإن مُصدر سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية يقوم أولاً بتحديد المبلغ الدفتري لمكون الالتزام عن طريق قياس القيمة العادلة لالتزام مشابه (بما في ذلك أية سمات مشتقة مدمجة ليست حقوق ملكية) ليس له مكون حقوق ملكية مرتبط به. ثم يُحدَّد بعد ذلك المبلغ الدفتري لأداة حقوق الملكية المتمثلة في خيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية، عن طريق طرح القيمة العادلة للالتزام المالي من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة ككل.

أسهم الخزينة (انظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق ٣٦)

٣٣ 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، ضمن الربح أو الخسارة، من شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ويمكن للمنشأة أو أعضاء آخرين في المجموعة الموحدة اقتناء أسهم الخزينة تلك والاحتفاظ بها. ويجب إثبات العوض المدفوع أو المُستلم ضمن حقوق الملكية مباشرة.

٣٣أ تدير بعض المنشآت، سواءً داخلياً أو خارجياً، صندوقاً استثمارياً يقدم للمستثمرين منافع تحددها الوحدات التي في الصندوق وتقوم بإثبات التزامات مالية بالمبالغ المقرر دفعها لهؤلاء المستثمرين. وبالمثل، تصدر بعض المنشآت مجموعات من عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة وتحتفظ تلك المنشآت بالبنود ذات الصلة بتلك الميزات. وبعض هذه الصناديق أو البنود ذات الصلة تتضمن أسهم خزينة خاصة بالمنشأة. وبالرغم من الفقرة ٣٣، يجوز للمنشأة أن تختار ألا تحسم من حق الملكية سهم الخزينة الموجود في مثل هذا الصندوق أو الذي يعد بنداً ذا صلة حينما، وفقط حينما، تقوم المنشأة بإعادة اقتناء أداة حق الملكية الخاصة بها لمثل هذه الأغراض. وبدلاً من ذلك، يجوز للمنشأة أن تختار الاستمرار في المحاسبة عن سهم الخزينة ذلك كحق ملكية والمحاسبة عن الأداة المعاد اقتناؤها كما لو كانت الأداة أصلاً مالياً وأن تقيسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويكون هذا الاختيار لا رجعة فيه ويتم على أساس كل أداة على حدة. ولأغراض هذا الاختيار، تشمل عقود التأمين عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار).

٣٤ يتم عرض مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ بها بشكل منفصل في قائمة المركز المالي أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو يتم الإفصاح عنه ضمن الإيضاحات، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية". ويجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٩ "المنشآت التابعة التي لا تخضع للمساءلة العامة: الإفصاحات" أن تقدم بدلاً من ذلك تلك المعلومات وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٩. وتقدم المنشأة إفصاحاً وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" إذا أعادت المنشأة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذات علاقة. ويجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٩ أن تقدم بدلاً من ذلك هذا الإفصاح وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٩.[٢]

الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب (انظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق ٣٧)

٣٥ يجب إثبات الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو بمكون يُعد التزاماً مالياً، على أنها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة. ويجب على المنشأة أن تثبت مباشرة ضمن حقوق الملكية التوزيعات على حملة أداة حقوق الملكية. وتجب المحاسبة عن تكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق ملكية على أنها حسم من حقوق الملكية.

٣٥أ تجب المحاسبة عن ضريبة الدخل المتعلقة بالتوزيعات على حملة أداة حقوق الملكية وتكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق الملكية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

٣٦ 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 مدفوعات توزيعات الأرباح على الأسهم التي

---

[٢] تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. ويتم تطبيق هذا التعديل عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "يتم الإفصاح بشكلٍ منفصل عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ بها، إمّا في قائمة المركز المالي أو ضمن الإيضاحات، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية". وتقدم المنشأة إفصاحاً وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٤ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" إذا أعادت المنشأة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذات علاقة".

يتم إثباتها بكاملها على أنها التزامات يتم إثباتها على أنها مصروف بنفس طريقة إثبات فائدة 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. أمّا التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فلا يتم إثباتها في القوائم المالية.

٣٧ تتكبد المنشأة عادة تكاليف متنوعة عند إصدار أو اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وقد تتضمن تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبين والمستشارين المهنيين الآخرين، وتكاليف الطباعة ورسوم الدمغة. وتتم المحاسبة عن تكاليف المعاملة المتعلقة بمعاملة حقوق الملكية على أنها حسم من حقوق الملكية طالما كانت تكاليف إضافية يمكن عزوها مباشرةً إلى معاملة حقوق الملكية التي لولاها لكان سيتم تجنبها. أمّا تكاليف معاملة حقوق الملكية التي يتم التخلي عنها فيتم إثباتها على أنها مصروف.

٣٨ يتم تخصيص تكاليف المعاملة التي تتعلق بإصدار أداة مالية مركبة إلى مكوني الالتزام وحقوق الملكية للأداة بما يتناسب مع تخصيص المتحصلات. ويتم تخصيص تكاليف المعاملة التي تتعلق بشكل مشترك بأكثر من معاملة واحدة (على سبيل المثال، تكاليف طرح بعض الأسهم للاكتتاب وإدراج أسهم أخرى في سوق للأسهم وذلك في وقت متزامن) إلى تلك المعاملات باستخدام أساس تخصيص منطقي ومتسق مع المعاملات المشابهة.

٣٩ يتم عرض مبلغ تكاليف المعاملة التي تتم المحاسبة عنها على أنها حسم من حقوق الملكية في الفترة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو يتم الإفصاح عن هذا المبلغ في الإيضاحات وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.[٣]

٤٠ يمكن عرض توزيعات الأرباح، المصنفة على أنها مصروف، في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو الإفصاح عنها في الإيضاحات إمّا مع الفائدة على الالتزامات الأخرى أو على أنها بند منفصل. وبالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، فإن عرض والإفصاح عن الفائدة وتوزيعات الأرباح يخضع لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧. ويجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٩ أن تفصح بدلاً من ذلك عن الفائدة وتوزيعات الأرباح مع مراعاة متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ١٩. وفي بعض الحالات، وبسبب الفروقات بين الفائدة وتوزيعات الأرباح فيما يتعلق بأمور مثل إمكانية الحسم لأغراض الضريبة، قد تحدد المنشأة أنها ستعرض مصروفات الفائدة بشكل منفصل عن مصروفات توزيعات الأرباح في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. وتتم الإفصاحات عن الآثار الضريبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢. ويجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٩ أن تقدم بدلاً من ذلك تلك الإفصاحات وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٩.[٤]

٤١ 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 (انظر الفقرة ١٨(ب)). وبموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، فإن المنشأة تعرض، بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل، أي مكسب أو خسارة ناشئة عن إعادة قياس مثل هذه الأداة إذا كان هذا العرض ضرورياً لتقديم ملخص مهيكل مفيد بدخل المنشأة ومصروفاتها.[٥]

---

[٣] تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. ويتم تطبيق هذا التعديل عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "يتم الإفصاح بشكل منفصل، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١، عن مبلغ تكاليف المعاملة التي تتم المحاسبة عنها على أنها حسم من حقوق الملكية في الفترة".

[٤] تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. ويتم تطبيق هذا التعديل عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "يمكن عرض توزيعات الأرباح، المصنفة على أنها مصروف، في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر إمّا مع الفائدة على الالتزامات الأخرى أو على أنها بند منفصل. وبالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، فإن الإفصاح عن الفائدة وتوزيعات الأرباح يخضع لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧. وفي بعض الحالات، وبسبب الفروقات بين الفائدة وتوزيعات الأرباح فيما يتعلق بأمور مثل إمكانية الحسم لأغراض الضريبة، فإنه يستحسن الإفصاح عنها بشكلٍ منفصل في قائمة (أو قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. وتتم الإفصاحات عن الآثار الضريبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢".

[٥] تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. ويتم تطبيق هذا التعديل عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "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 (انظر الفقرة ١٨(ب)). وبموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١، فإن المنشأة تعرض، بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل، أي مكسب أو خسارة ناشئة عن إعادة قياس مثل هذه الأداة عندما يكون ذلك ملائماً لتوضيح أداء المنشأة".

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق ٣٨أ-٣٨و، وفقرة إرشادات التطبيق ٣٩)

٤٢ يجب إجراء مقاصة بين الأصل المالي والالتزام المالي وعرض صافي المبلغ في قائمة المركز المالي فقط عندما:

(أ) يكون للمنشأة، في الوقت الحاضر، حق واجب النفاذ نظاماً في مقاصة المبالغ المثبتة؛

(ب) وتنوي المنشأة إمّا التسوية على أساسٍ صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن.

ولا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين الأصل المنقول والالتزام المرتبط به عند المحاسبة عن نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الفقرة ٢٢/٢/٣).

٤٣ يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والالتزامات المالية على أساسٍ 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 واحدٍ وتنوي القيام بذلك، فإنها، 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 وبشكلٍ يتسق مع خصائصها على أنها موارد للمنشأة أو واجبات عليها. ويجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات ١٣ب -١٣هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ للأدوات المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٤٤ إن إجراء مقاصة بين أصل مالي مثبت والتزام مالي مثبت وعرض صافي المبلغ يختلف عن إلغاء إثبات أصل مالي أو التزام مالي. ففي حين أن المقاصة لا ينشأ عنها إثبات مكسب أو خسارة، فإن إلغاء إثبات أداة مالية لا ينتج عنه فقط محو البند المُثبت سابقاً من قائمة المركز المالي، وإنما قد يؤدي أيضاً إلى إثبات مكسب أو خسارة.

٤٥ الحق في إجراء مقاصة هو حق نظامي للمدين، بموجب عقد أو خلافه، في تسوية كل أو جزء من المبلغ المستحق للدائن، أو إزالته بأية صورة أخرى، عن طريق استخدام مبلغ مستحق على الدائن لتخفيض ذلك المبلغ. وقد يكون للمدين في حالات غير عادية حق نظامي في استخدام مبلغ مستحق من طرف ثالث لتخفيض المبلغ المستحق للدائن شريطة أن يكون هناك اتفاق بين الأطراف الثلاثة يحدد بشكل واضح حق المدين في إجراء مقاصة. ونظراً لأن الحق في إجراء مقاصة هو حق نظامي، فإن الشروط التي تدعم الحق قد تتفاوت من سلطة قانونية إلى أخرى فضلاً عن أنه يلزم أن تؤخذ في الحسبان الأنظمة التي تنطبق على العلاقات بين الأطراف.

٤٦ يؤثر وجود حق واجب النفاذ للمقاصة بين أصل مالي والتزام مالي على الحقوق والواجبات المرتبطة بالأصل المالي والالتزام المالي، وقد يؤثر على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية ومخاطر السيولة. ومع ذلك، فإن وجود الحق في حد ذاته ليس أساساً كافياً للمقاصة. وفي حالة عدم وجود 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 أكثر مناسبة مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، وكذلك المخاطر التي تتعرض لها تلك التدفقات النقدية. ولا تُعد نية أحد الطرفين أوكلاهما في التسوية على أساسٍ صافٍ دون وجود الحق القانوني للقيام بذلك كافية لتبرير المقاصة لأن الحقوق والواجبات المرتبطة بأصل مالي بعينه والتزام مالي بعينه تظل دون تغيير.

٤٧ قد تتأثر نوايا المنشأة فيما يتعلق بتسوية أصول والتزامات معينة بممارسات عملها 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، يتم الإفصاح عن أثر الحق على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية وفقاً للفقرة ٣٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٤٨ قد تحدث التسوية المتزامنة لأداتين ماليتين، على سبيل المثال، من خلال عمل غرفة مقاصة في سوق مالية منظمة أو بمبادلتهما وجهاً لوجه. وفي هذه الحالات، تكون التدفقات النقدية معادلة في الواقع لمبلغٍ صافٍ واحد ولا يكون هناك تعرض لمخاطر ائتمانية أو مخاطر سيولة. وفي حالات أخرى، يمكن للمنشأة تسوية أداتين عن طريق استلام ودفع مبلغين منفصلين، وتصبح معرضة لمخاطر ائتمانية فيما يخص كامل مبلغ الأصل أو معرضة لمخاطر سيولة فيما يخص كامل مبلغ الالتزام. وقد تكون مثل هذه التعرضات للمخاطر كبيرة حتى ولو

كانت لفترة قصيرة نسبياً. وبناءً عليه، يُعالَج تحقيق أصل مالي وتسوية التزام مالي على أنهما متزامنان فقط عندما تحدث المعاملتان في اللحظة نفسها.

٤٩ بشكلٍ عام، لا تكون الشروط الواردة في الفقرة ٤٢ مستوفاة وعادةً ما تكون المقاصة غير مناسبة عندما:

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

(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 أخرى) ولكنها تتضمن أطرافاً مقابلة مختلفة؛ أو

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

(د) يقوم مدين بتجنيب أصول مالية في صندوق أمانة استثماري بغرض الوفاء بواجب دون أن يكون الدائن قد قبل بتلك الأصول لتسوية الواجب (على سبيل المثال، ترتيب صندوق لسداد الدين)؛ أو

(هـ) يتوقع أن يتم استرداد الواجبات التي تم تكبدها نتيجة لأحداث نشأت عنها خسائر، ويكون ذلك الاسترداد من طرف ثالث بناءً على مطالبة يتم تقديمها بموجب عقد تأمين.

٥٠ قد تدخل المنشأة التي تباشر عدداً من معاملات الأدوات المالية مع طرف مقابل واحد في "ترتيب معاوضة رئيسي" مع ذلك الطرف المقابل. وتنص مثل هذه الاتفاقية على تسوية واحدة بالصافي لجميع الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة التعثر في السداد بموجب أي عقد من العقود أو في حالة إنهائه. وتستخدم المؤسسات المالية هذه الترتيبات عادةً لتوفير الحماية من الخسارة في حالة الإفلاس أو الظروف الأخرى التي ينتج عنها عدم قدرة الطرف المقابل على الوفاء بواجباته. وينشأ عادةً عن ترتيب المعاوضة الرئيسي حق في المقاصة يصبح واجب النفاذ ويؤثر على تحقق أو تسوية أصول مالية والتزامات مالية بعينها فقط بعد حالة تعثر في السداد أو في حالات أخرى غير متوقع نشأتها في السياق العادي للأعمال. ولا يوفر ترتيب المعاوضة الرئيسي أساساً للمقاصة ما لم يتم استيفاء كلا الضابطين الواردين في الفقرة ٤٢. وعندما لا تتم المقاصة بين أصول مالية والتزامات مالية خاضعة لترتيب معاوضة رئيسي، يتم الإفصاح عن أثر الترتيب على تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية وفقاً للفقرة ٣٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

٥١-٩٥ [حذفت]

تاريخ السريان والتحول

٩٦ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسْمَح بالتطبيق الأسبق. ولا يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ ما لم تكن تطبق أيضاً المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ (الصادر في ديسمبر ٢٠٠٣)، بما في ذلك التعديلات الصادرة في مارس ٢٠٠٤. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٦أ تطلَّب الإصدار "الأدوات المالية القابلة للرد والواجبات الناشئة عن التصفية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في فبراير ٢٠٠٨، أن يتم تصنيف الأدوات المالية التي تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج أو ١٦د على أنها أداة حقوق ملكية، وعدَّل الفقرات ١١ و١٦ و١٧-١٩ و٢٢ و٢٣ و٢٥ وفقرات إرشادات التطبيق ١٣ و١٤ و٢٧، وأدرج الفقرات ١٦أ-١٦و، و٢٢أ، و٩٦ب، و٩٦ج، و٩٧ج، وفقرات إرشادات التطبيق ١٤أ- ١٤ك وفقرة إرشادات التطبيق ٢٩أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التغييرات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق التعديلات ذات الصلة على المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ في الوقت نفسه.[٦]

[٦] في أبريل ٢٠٢٤، أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" ونقل هذه المتطلبات من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات".

٩٦ب أدخل الإصدار "الأدوات المالية القابلة للرد والواجبات الناشئة عن التصفية" استثناءً محدود النطاق؛ ولذلك لا يجوز للمنشأة تطبيق الاستثناء بالقياس المنطقي.

٩٦ج يجب أن يقتصر تصنيف الأدوات بموجب هذا الاستثناء على المحاسبة عن مثل هذه الأداة بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ولا يجوز النظر إلى الأداة على أنها أداة حقوق ملكية بموجب إرشادات أخرى، على سبيل المثال المعيار الدولي للتقرير المالي ٢.[٧]

٩٧ يجب تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي.

٩٧أ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدل الفقرة ٤٠. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.[٨]

٩٧ب حذف المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (المنقح في ٢٠٠٨) الفقرة ٤(ج). ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب أيضاً تطبيق التعديل لتلك الفترة الأسبق. ومع ذلك، لا ينطبق التعديل على العوض المحتمل الذي نشأ عن تجميع أعمال له تاريخ استحواذ يسبق تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذا العوض وفقاً للفقرات ٦٥أ-٦٥هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المعدل في ٢٠١٠).

٩٧ج عند تطبيق التعديلات الموضحة في الفقرة ٩٦أ، فإن المنشأة مطالبة بفصل الأداة المالية المركبة التي تتضمن واجباً 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 المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ سينطوي على فصل مكونين لحقوق الملكية. وسيكون المكون الأول ضمن الأرباح المبقاة ويمثل الفائدة المتراكمة المتجمعة على مكون الالتزام. ويمثل المكون الآخر مكون حقوق الملكية الأصلي. ولذلك، لا يلزم أن تفصل المنشأة هذين المكونين إذا لم يعد مكون الالتزام قائماً في تاريخ تطبيق التعديلات.

٩٧د تم تعديل الفقرة ٤ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق لتلك الفترة الأسبق التعديلات على الفقرة ٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ والفقرة ١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ والفقرة ١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣١ الصادر في مايو ٢٠٠٨. ويُسمح للمنشأة بتطبيق التعديل بأثر مستقبلي.

٩٧هـ تم تعديل الفقرتين ١١ و١٦ بموجب الإصدار "تصنيف إصدارات حقوق الأولوية"، الصادر في أكتوبر ٢٠٠٩. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ فبراير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٧و [حُذفت]

٩٧ز تم تعديل الفقرة ٩٧ب بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في مايو ٢٠١٠. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق.

٩٧ح [حُذفت]

---

[٧] عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، نقل المجلس هذه المتطلبات من المعيار الدولي للمحاسبة ١ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

[٨] عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، نقل المجلس هذه المتطلبات من المعيار الدولي للمحاسبة ١ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.

٩٧ط عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرة ٤(أ) وفقرة إرشادات التطبيق ٢٩. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٩٧ي عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ١١ وعدل الفقرة ٢٣ وفقرة إرشادات التطبيق ٣١. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

٩٧ك عدّل الإصدار "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في يونيو ٢٠١١، الفقرة ٤٠. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المعدل في يونيو ٢٠١١.[٩]

٩٧ل حذف الإصدار "المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢)، الصادر في ديسمبر ٢٠١١، فقرة إرشادات التطبيق ٣٨ وأضاف فقرات إرشادات التطبيق ٣٨أ-٣٨و. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات من تاريخ أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة ويجب عليها أيضاً تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الإصدار "الإفصاحات – المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧) الصادر في ديسمبر ٢٠١١.

٩٧م عدّل الإصدار "الإفصاحات – المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٧)، الصادر في ديسمبر ٢٠١١، الفقرة ٤٣ عن طريق مطالبة المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات ١٣ب-١٣هـ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ للأصول المالية المثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة ١٣أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٧. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ وللفترات الأولية ضمن تلك الفترات السنوية. ويجب على المنشأة أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا التعديل بأثر رجعي.

٩٧ن عدّلت "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩-٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرات ٣٥ و٣٧ و٣٩ وأضافت الفقرة ٣٥أ. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"[١٠] للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٧س عدّل الإصدار "المنشآت الاستثمارية" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٢، الفقرة ٤. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق للإصدار "المنشآت الاستثمارية". وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها أيضاً أن تطبق جميع التعديلات الواردة في الإصدار "المنشآت الاستثمارية" في الوقت نفسه.

٩٧ع [حُذفت]

٩٧ف عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، فقرة إرشادات التطبيق ٢١. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٩٧ص عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٣، ٤، ٨، ١٢، ٢٣، ٣١، ٤٢، ٩٦ج، وفقرتي إرشادات التطبيق ٢ وإرشادات التطبيق ٣٠ وحذف الفقرات ٩٧و، ٩٧ح، ٩٧ع. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٩٧ق عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"، الصادر في يناير ٢٠١٦، فقرتي إرشادات التطبيق ٩ وإرشادات التطبيق ١٠. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

---

[٩] عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، نقل المجلس هذه المتطلبات من المعيار الدولي للمحاسبة ١ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.

[١٠] عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، غير المجلس اسم المعيار الدولي للمحاسبة ٨ إلى "أساس إعداد القوائم المالية".

٩٧ر عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٤ وفقرتي إرشادات التطبيق ٨ وإرشادات التطبيق ٣٦، وأضاف الفقرة ٣٣أ. وعدَّل أيضاً الإصدار "تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧"، الصادر في يونيو ٢٠٢٠، الفقرة ٤. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

٩٧ش عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، الصادر في أبريل ٢٠٢٤، الفقرات ٣٤ و٣٩–٤١ وفقرة إرشادات التطبيق ٢٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.[١١]

سحب الإصدارات الأخرى

٩٨ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" المنقح في ٢٠٠٠.[١٢]

٩٩ يحل هذا المعيار محل التفسيرات الآتية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٥ "تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسوية المحتملة"؛

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٦ "رأس المال المُساهم به – أدوات حقوق الملكية، في المنشأة، المُعاد اقتناؤها (أسهم الخزينة)"؛

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٧ "حقوق الملكية - تكاليف معاملة حقوق ملكية".

١٠٠ يسحب هذا المعيار مسودة تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة م٣٤ "الأدوات المالية - الأدوات أو الحقوق القابلة للاسترداد من قبل حاملها"

[١١] تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.

[١٢] في أغسطس ٢٠٠٥، نقل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٧.

ملحق
إرشادات التطبيق
المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض"

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

إ/ت ١ يوضح ملحق إرشادات التطبيق هذا تطبيق جوانب معينه من المعيار.

إ/ت ٢ لا يتناول المعيار إثبات أو قياس الأدوات المالية. فقد تم تحديد متطلبات إثبات وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

التعريفات (الفقرات ١١-١٤)

الأصول المالية والالتزامات المالية

إ/ت ٣ 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.

إ/ت ٤ من الأمثلة الشائعة على الأصول المالية التي تمثل حقاً تعاقدياً في استلام نقد في المستقبل والالتزامات المالية المقابلة التي تمثل واجباً تعاقدياً بتسليم نقد في المستقبل، ما يلي:

(أ) المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين ومستحقة السداد للدائنين التجاريين؛

(ب) أوراق القبض وأوراق الدفع؛

(ج) القروض مستحقة التحصيل ومستحقة السداد؛

(د) السندات مستحقة التحصيل ومستحقة السداد.

وفي كل حالة، يقابل الحق التعاقدي لأحد الأطراف في استلام (أو واجبه بدفع) نقد واجب الطرف الآخر بالدفع (أو حقه في الاستلام).

إ/ت ٥ نوع آخر من الأدوات المالية هو ذلك الذي تكون فيه المنفعة الاقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التنازل عنها أداة مالية بخلاف النقد. ومثال ذلك، ورقة دفع في سندات حكومية تمنح حاملها الحق التعاقدي في استلام، وتُرتّب على المُصدر الواجب التعاقدي بتقديم، سندات حكومية، وليس نقداً. والسندات هي أصول مالية لأنها تمثل واجبات على الحكومة المصدرة بدفع نقد. وبناءً عليه، فإن الورقة هي أصل مالي لحاملها والتزام مالي على مُصدرها.

إ/ت ٦ في العادة، تزود أدوات الدين "المستديمة" (مثل السندات "المستديمة" وأوراق الدين وأوراق الدفع الرأسمالية غير المضمونة) حاملها بالحق التعاقدي في استلام دفعات على حساب الفائدة في تواريخ ثابتة ممتدة لفترة مستقبلية غير محددة، إمّا بدون حق في استعادة المبلغ الأصلي أو مع حق في استعادة المبلغ الأصلي بموجب شروط تجعل الاستعادة غير مرجحة بدرجة كبيرة أو بعيدة جداً في المستقبل. فعلى سبيل المثال، قد تصدر المنشأة أداة مالية تتطلب منها أداء مدفوعات سنوية مستديمة تساوي معدل فائدة منصوص عليه بواقع ٨% يطبق على مبلغ اسمي أو على مبلغ أصلي قدره ١٠٠٠ وحدة عملة[١٣]. وعلى فرض أن سعر الفائدة في السوق للأداة عند إصدارها هو ٨%، فإن المُصدر يتحمل واجباً تعاقدياً بأداء سلسلة من دفعات الفائدة المستقبلية لها قيمة عادلة (قيمة حالية) تبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة عند الإثبات الأولي. ويكون لحامل الأداة ومُصدرها أصل مالي والتزام مالي، على التوالي.

[١٣] في هذه الإرشادات، يتم تقويم المبالغ النقدية بـ'وحدات العملة'.

إ/ت ٧ الحق التعاقدي أو الواجب التعاقدي باستلام أو تسليم أو تبادل أدوات مالية هو في حد ذاته أداة مالية. وتستوفي سلسلة الحقوق التعاقدية أو الواجبات التعاقدية تعريف الأداة المالية إذا كانت ستؤدي في النهاية إلى استلام أو دفع نقد أو اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

إ/ت ٨ قد تكون القدرة على ممارسة حق تعاقدي أو المطالبة بالوفاء بواجب تعاقدي مطلقة أو قد تكون متوقفة على وقوع حدث مستقبلي. فعلى سبيل المثال، الضمان المالي هو حق تعاقدي للمقرض باستلام نقد من الضامن، وهو واجب تعاقدي مقابل على الضامن بالدفع إلى المقرض، إذا تعثر المقترض في السداد. ويوجد الحق التعاقدي والواجب التعاقدي بسبب معاملة سابقة أو حدث سابق (تحمّل الضمان)، حتى لو كانت قدرة المقرض على ممارسة حقه ومتطلب أن يؤدي الضامن واجبه يتوقف كلاهما على تصرف مستقبلي يتمثل في تعثر المقترض في السداد. ويستوفي الحق والواجب 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 والواجبات المحتملة عقوداً تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

إ/ت ٩ ينشئ عقد الإيجار عادةً حقاً للمؤجر باستلام، وواجباً على المستأجر بدفع، سلسلة دفعات تشبه إلى حد كبير المدفوعات المختلطة من المبلغ الأصلي والفائدة بموجب اتفاقية قرض. ويحاسب المؤجر عن استثماره في المبلغ مستحق التحصيل بموجب عقد الإيجار التمويلي وليس عن الأصل ذاته محل العقد الخاضع لعقد الإيجار التمويلي. وعليه، يَعُدّ المؤجر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية. وبموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، لا يثبت المؤجر حقه في استلام دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تشغيلي. ويستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل ذاته محل العقد وليس عن أي مبلغ مستحق التحصيل في المستقبل بموجب العقد. ووفقاً لذلك، فإن المؤجر لا يَعُدّ عقد الإيجار التشغيلي أداة مالية، باستثناء ما يتعلق بالدفعات الفردية المستحقة وواجبة الدفع حالياً بواسطة المستأجر.

إ/ت ١٠ الأصول المادية (مثل المخزون، والعقارات والآلات والمعدات)، وأصول حق الاستخدام والأصول غير الملموسة (مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية) ليست أصولاً 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 قائماً في استلام نقد أو أصل مالي آخر.

إ/ت ١١ الأصول (مثل المصروفات المدفوعة مقدماً) التي تكون المنفعة الاقتصادية المستقبلية لها هي استلام بضائع أو تلقي خدمات، بدلاً من الحق في استلام نقد أو أصل مالي آخر، ليست أصولاً مالية. وبالمثل، فإن بنوداً مثل الإيرادات المؤجلة ومعظم واجبات الضمانات ليست التزامات مالية، نظراً لأن التدفق الخارج للمنافع الاقتصادية المرتبطة بها هو تسليم بضائع وتقديم خدمات وليس التزاماً تعاقدياً بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

إ/ت ١٢ الالتزامات أو الأصول التي ليست تعاقدية (مثل ضرائب الدخل التي تنشأ نتيجةً للمتطلبات النظامية التي تفرضها الحكومات) لا تعد التزامات مالية أو أصولاً مالية. وقد تم تناول المحاسبة عن ضرائب الدخل في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢. وبالمثل، فإن الواجبات الضمنية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، لا تنشأ عن عقود وهي ليست التزامات مالية.

أدوات حقوق الملكية

إ/ت ١٣ تشمل أمثلة أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير القابلة للرد، وبعض الأدوات القابلة للرد (انظر الفقرتين ١٦أ و١٦ب)، وبعض الأدوات التي تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية (انظر الفقرتين ١٦ج و١٦د)، وبعض أنواع الأسهم الممتازة (انظر فقرتي إرشادات التطبيق ٢٥ وإرشادات التطبيق ٢٦)، والأذونات أو خيارات الاستدعاء المكتوبة التي تسمح لحاملها بالاكتتاب في أو شراء عدد ثابت من الأسهم العادية غير القابلة للرد في المنشأة المصدرة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وواجب المنشأة بإصدار أو شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر هو أداة حقوق ملكية للمنشأة (باستثناء ما هو مبين في الفقرة ٢٢أ). وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا العقد يتضمن واجباً على المنشأة بدفع نقد أو أصل مالي آخر (بخلاف عقد مصنف على أنه حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د)، فإنه ينشئ أيضاً التزاماً فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (انظر فقرة إرشادات التطبيق ٢٧(أ)). ويتحمل مُصدر الأسهم العادية غير القابلة للرد التزاماً عندما يتصرف رسمياً لإجراء توزيع ويصبح ملزماً قانونًا أمام المساهمين بالقيام بذلك. وقد يكون هذا هو الحال بعد الإعلان عن توزيع أرباح أو عند تصفية المنشأة بحيث تصبح أي أصول متبقية بعد الوفاء بالالتزامات واجبة التوزيع على المساهمين.

إ/ت ١٤ خيار الاستدعاء الذي يتم شراؤه أو أي عقد آخر مشابه تقتنيه المنشأة ويعطيها الحق في إعادة اقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل تسليم مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر ليس أصلاً مالياً للمنشأة (باستثناء ما هو مبين في الفقرة ٢٢أ). وبدلاً من ذلك، فإن أي عوض يُدفع مقابل هذا العقد يتم طرحه من حقوق الملكية.

فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى (الفقرتان ١٦أ(ب) و١٦ج(ب))

إ/ت ١٤أ من بين السمات المذكورة في الفقرتين ١٦أ و١٦ج أن تقع الأداة المالية ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى.

إ/ت ١٤ب عند تحديد ما إذا كانت الأداة تقع ضمن الفئة التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى، فإن المنشأة تقوم بتقويم المطالبة بموجب الأداة عند التصفية كما لو كانت ستقوم بالتصفية في التاريخ الذي تقوم فيه بتصنيف الأداة. ويجب على المنشأة إعادة تقييم التصنيف إذا كان هناك تغير في الظروف ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بإصدار أو استرداد أداة مالية أخرى، فقد يؤثر هذا على ما إذا كانت الأداة المعنية تقع ضمن فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى.

إ/ت ١٤ج الأداة التي لها حق أولوية عند تصفية المنشأة ليست أداة لها حق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة. فعلى سبيل المثال، يكون للأداة حق أولوية عند التصفية إذا كانت تخول حاملها الحق في الحصول على توزيعات أرباح ثابتة عند التصفية، إضافة إلى حصة من صافي أصول المنشأة، في حين أن الأدوات الأخرى الواقعة ضمن الفئة التالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى ولها حق في نصيب تناسبي من صافي أصول المنشأة لا يكون لها نفس الحق عند التصفية.

إ/ت ١٤د إذا كان للمنشأة فئة واحدة فقط من الأدوات المالية، فإن هذه الفئة يجب أن تُعالج كما لو كانت فئة تالية في استحقاقها لجميع الفئات الأخرى.

مجموع التدفقات النقدية المتوقعة التي تُعزى للأداة على مدى عمرها (الفقرة ١٦ أ (هـ))

إ/ت ١٤هـ مجموع التدفقات النقدية المتوقعة للأداة على مدى عمرها 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 أو الخسارة والتغير في صافي الأصول المثبتة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة.

المعاملات التي يدخل فيها حامل أداة بصفة أخرى خلاف أنه مالك للمنشأة (الفقرتان ١٦أ و١٦ج)

إ/ت ١٤و الحامل لأداة مالية قابلة للرد أو أداة تفرض على المنشأة واجباً بأن تسلم إلى طرف آخر نصيباً تناسبياً من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية قد يدخل في معاملات مع المنشأة بصفة أخرى خلاف أنه أحد الملاك. فعلى سبيل المثال، قد يكون حامل الأداة موظفاً أيضاً في المنشأة. ووحدها التدفقات النقدية والأحكام والشروط التعاقدية للأداة التي تتعلق بحامل الأداة بصفته أحد ملاك المنشأة هي التي يجب أخذها في الحسبان عند تقييم ما إذا كان ينبغي تصنيف الأداة على أنها حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج.

إ/ت ١٤ز ومثال ذلك، شركة التضامن المحدودة التي يكون فيها شركاء موصون وشركاء متضامنون. فقد يوفر بعض الشركاء المتضامنين ضماناً للمنشأة وقد يتم مكافأتهم مقابل توفير ذلك الضمان. وفي مثل هذه الحالات، فإن الضمان والتدفقات النقدية ذات الصلة تتعلق بحملة الأداة بصفتهم ضامنين وليس بصفتهم ملاكاً للمنشأة. وبناءً عليه، فإن مثل هذا الضمان والتدفقات النقدية ذات الصلة لن تؤدي إلى اعتبار أن الشركاء المتضامنين يلون في استحقاقاتهم الشركاء الموصين، وسيتم تجاهلها عند تقييم ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأدوات شركة التضامن المحدودة وأدوات شركة التضامن العامة متطابقة.

إ/ت ١٤ح مثال آخر هو ترتيب المشاركة في الربح أو الخسارة الذي يخصص الربح أو الخسارة لحملة الأدوات على أساس الخدمات المقدمة أو الأعمال المتولدة خلال السنوات الحالية والسنوات السابقة. وتُعد مثل هذه الترتيبات معاملات مع حملة الأدوات بصفتهم غير ملاكاً ولا يجوز أخذها في الحسبان عند تقييم السمات المذكورة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج. وفي المقابل، فإن ترتيبات المشاركة في الربح أو الخسارة التي تخصص الربح أو الخسارة لحملة الأدوات على أساس المبلغ الاسمي لأدواتهم مقارنة بغيرهم في الفئة تمثل معاملات مع حملة الأدوات بصفتهم ملاكاً وينبغي أخذها في الحسبان عند تقييم السمات المذكورة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج.

إ/ت ١٤ط التدفقات النقدية والأحكام والشروط التعاقدية لمعاملة بين حامل الأداة (بصفته غير مالك) والمنشأة المُصدِرة يجب أن تكون مشابهة لمعاملة مكافئة من المعاملات التي قد تحدث بين طرف غير حامل لأداة والمنشأة المصدرة.

عدم وجود أية أداة مالية أخرى أو عقد آخر لهما تدفقات نقدية إجمالية ويحددان أو يقيدان بشكلٍ كبير العائد المتبقي لحامل الأداة (الفقرتين ١٦ب و١٦د)

إ/ت ١٤ي يُشترط لتصنيف الأداة المالية، التي تستوفي لولا تحقق هذا الشرط الضوابط الواردة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج، على أنها حق ملكية ألا يكون للمنشأة أية أداة مالية أخرى أو عقد آخر (أ) يستند مجموع تدفقاته النقدية بشكل كبير إلى الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة، (ب) ويؤثر في العائد المتبقي، بتقييده أو تحديده بشكلٍ كبير. ومن غير المرجح أن تمنع الأدوات الآتية الأدوات الأخرى التي تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ١٦أ أو الفقرة ١٦ج من أن تُصنَّف على أنها حقوق ملكية، وذلك عندما يتم الدخول في الأدوات الآتية بشروط تجارية عادية مع أطراف غير ذات علاقة:

(أ) الأدوات التي يستند مجموع تدفقاتها النقدية بشكل كبير إلى أصول محددة للمنشأة.

(ب) الأدوات التي يستند مجموع تدفقاتها النقدية بشكل كبير إلى نسبة مئوية من الإيرادات.

(ج) العقود المصممة لمكافأة موظفين بصفتهم الفردية على الخدمات المقدمة للمنشأة.

(د) العقود التي تتطلب دفع نسبة مئوية ضئيلة من الربح مقابل الخدمات المقدمة أو البضائع المورَّدة.

الأدوات المالية المشتقة

إ/ت ١٥ تتضمن الأدوات المالية الأدوات الأساسية (مثل المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد وأدوات حقوق الملكية) والأدوات المالية المشتقة (مثل الخيارات المالية والعقود المستقبلية والعقود الآجلة ومقايضات معدلات الفائدة ومقايضات العملات). وتستوفي الأدوات المالية المشتقة تعريف الأداة المالية وهي، وفقاً لذلك، تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

إ/ت ١٦ تنشئ الأدوات المالية المشتقة حقوقاً وواجبات يتمثل تأثيرها في نقل واحد أو أكثر من المخاطر الملازمة للأداة المالية الأساسية ذات الصلة إلى أطراف الأداة. وتمنح الأدوات المالية المشتقة عند نشأتها أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية، أو تُرتّب واجباً تعاقدياً بتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع طرف آخر بشروط يحتمل أن تكون غير مواتية. ومع ذلك، فهي لا ينتج عنها، عموماً[١٤]، نقل الأداة المالية الأساسية ذات الصلة عند نشأة العقد، ولا يحدث مثل هذا النقل بالضرورة عند حلول أجل استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات كلاً من الحق والواجب بإجراء التبادل. ونظراً لأن شروط التبادل يتم تحديدها عند نشأة الأداة المالية المشتقة، فإن تلك الشروط تصبح إمّا مواتية أو غير مواتية مع تغير الأسعار في الأسواق المالية.

إ/ت ١٧ يعطي خيار البيع أو الشراء لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية (أي أدوات مالية بخلاف أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة) حامله حقاً في أن يحصل على منافع اقتصادية مستقبلية محتملة مرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية محل العقد. وعلى العكس من ذلك، يتحمل كاتب الخيار واجباً بالتنازل عن المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو بتحمل خسائر محتملة لمنافع اقتصادية مرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية محل العقد. ويستوفي الحق التعاقدي لحامل الأداة والواجب على كاتبها تعريف الأصل المالي والالتزام المالي، على التوالي. وقد تكون الأداة المالية التي هي محل عقد الخيار أيَّ أصل مالي، بما في ذلك الأسهم في المنشآت الأخرى والأدوات التي تحمل فائدة. وقد يتطلب الخيار من كاتبه إصدار أداة دين، بدلاً من نقل أصل مالي، ولكن الأداة التي هي محل الخيار ستشكل أصلاً مالياً لحامل الأداة إذا تمت ممارسة الخيار. ويُعد حق حامل الخيار في مبادلة الأصل المالي بموجب شروط يحتمل أن تكون مواتية، وواجب كاتب الخيار بمبادلة الأصل المالي بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية، متمايزين بذاتهما عن الأصل المالي الذي هو محل الخيار والذي سيتم تبادله عند ممارسة الخيار. ولا تتأثر طبيعة حق حامل الخيار وواجب كاتبه باحتمالية ممارسة الخيار.

[١٤] هذا صحيح لمعظم، ولكن ليس لكل، الأدوات المشتقة، مثلاً في بعض مقايضات معدلات الفائدة بين العملات يتم تبادل المبلغ الأصلي عند نشأة الأداة المشتقة (ويعاد تبادله عند حلول أجل الاستحقاق).

إ/ت ١٨ من الأمثلة الأخرى على الأدوات المالية المشتقة، العقد الآجل الذي ستتم تسويته في غضون ستة أشهر والذي يقدم فيه أحد الطرفين (المشتري) وعوداً بتقديم ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة نقداً مقابل ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة مبلغ اسمي لسندات حكومية بمعدل فائدة ثابت، ويقدم الطرف الآخر (البائع) وعوداً بتقديم ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة مبلغ اسمي لسندات حكومية بمعدل فائدة ثابت مقابل ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة نقداً. وخلال الأشهر الستة، سيكون لكلا الطرفين حق تعاقدي وسيكون عليهما واجب تعاقدي بتبادل أدوات مالية. فإذا ارتفع سعر السوق للسندات الحكومية فوق ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة، فإن الشروط ستكون مواتية للمشتري وغير مواتية البائع، وإذا انخفض سعر السوق تحت ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة، ينعكس الأثر السابق. ويكون للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الذي بموجب خيار استدعاء محتفظ به وواجب تعاقدي (التزام مالي) مشابه للواجب الذي بموجب خيار رد مكتوب؛ ويكون للبائع حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الذي بموجب خيار رد محتفظ به وواجب تعاقدي (التزام مالي) مشابه للواجب الذي بموجب خيار استدعاء مكتوب. وكما هو شأن الخيارات، فإن هذه الحقوق والواجبات التعاقدية تشكل أصولا مالية والتزامات مالية منفصلة ومتمايزة بذاتها عن الأدوات المالية محل العقود (السندات والنقد اللذان سيتم تبادلهما). وعلى كلا طرفي العقد الآجل واجب بالأداء في الوقت المتفق عليه، في حين أن الأداء بموجب عقد الخيار يحدث فقط إذا اختار حامل الخيار ممارسته.

إ/ت ١٩ تتضمن العديد من أنواع الأدوات المشتقة الأخرى حقاً أو واجباً بإجراء تبادل في المستقبل، بما في ذلك عقود مقايضة معدلات الفائدة ومقايضة العملة، وعقود الحد الأعلى وعقود الطوق وعقود الحد الأدنى لمعدلات الفائدة، والتعهدات بتقديم القروض، وتسهيلات إصدار الأوراق التجارية وخطابات الاعتماد. ويمكن النظر إلى عقد مقايضة معدل فائدة على أنه نوع من العقود الآجلة التي تتفق فيها الأطراف على القيام بسلسلة من تبادلات المبالغ النقدية في المستقبل، ويُحتسب أحد المبالغ بالرجوع إلى معدل فائدة معوم ويُحتسب المبلغ الآخر بالرجوع إلى معدل فائدة ثابت. والعقود المستقبلية هي نوع آخر من العقود الآجلة، تختلف بشكل أساسي في أن العقود تكون ذات نمط موحد ويتم تداولها في البورصة.

عقود شراء أو بيع بنود غير مالية (الفقرات ٨-١٠)

إ/ت ٢٠ لا تستوفي عقود شراء أو بيع البنود غير المالية تعريف الأداة المالية لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف في استلام أصل غير مالي أو تلقي خدمة، والواجب المقابل لذلك على الطرف الآخر لا ينشئ حقاً أو واجباً قائماً لأي من الطرفين في استلام أو تقديم أو تبادل أصل مالي. فعلى سبيل المثال، العقود التي تنص على التسوية فقط باستلام أو تسليم بند غير مالي (مثل خيار أو عقد مستقبلي أو آجل على فضة) ليست أدوات مالية. والعديد من عقود السلع هي من هذا النوع. فبعضها يكون موحداً في شكله ويتم تداوله في أسواق منظمة، إلى حد كبير بنفس الطريقة التي يتم بها تداول بعض الأدوات المالية المشتقة. فعلى سبيل المثال، قد يتم شراء وبيع عقد مستقبلي لسلعة بسهولة مقابل نقد، لأن السلعة مدرجة للتداول في بورصة وقد يتم تداولها مرات عديدة. وبالرغم من ذلك، فإن الأطراف التي تشتري وتبيع العقد تتداول، في الواقع، السلعة محل العقد. وإمكانية شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد، والسهولة التي يمكن أن يتم شراؤه أو بيعه بها، وإمكانية التفاوض على تسوية نقدية للواجب الذي يقضي باستلام أو تسليم السلعة لا يغير الطابع الأساسي للعقد بطريقة تنشئ أداة مالية. ومع ذلك، فإن بعض عقود شراء أو بيع البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالصافي أو بتبادل أدوات مالية، أو التي يمكن فيها تحويل البند غير المالي بسهولة إلى نقد، تقع ضمن نطاق المعيار كما لو كانت أدوات مالية (انظر الفقرة ٨).

إ/ت ٢١ باستثناء ما هو مطلوب بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، فإن العقد الذي ينطوي على استلام أو تسليم أصول مادية لا ينشأ عنه أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي على الطرف الآخر ما لم يتم تأجيل سداد أية دفعة مقابلة إلى ما بعد التاريخ الذي يتم فيه نقل الأصول المادية. وهذا هو الحال في حالة شراء أو بيع بضائع على أساس الائتمان التجاري.

إ/ت ٢٢ تكون بعض العقود مرتبطة بسلع، ولكنها لا تنطوي على تسوية من خلال الاستلام أو التسليم الفعلي للسلعة. فهي تحدد التسوية من خلال دفعات نقدية يتم تحديدها وفقاً لصيغة رياضية مذكورة في العقد، وليس من خلال دفع مبالغ ثابتة. فعلى سبيل المثال، يمكن احتساب أصل مبلغ أحد السندات عن طريق تطبيق سعر النفط السائد في السوق في أجل استحقاق السند على كمية ثابتة من النفط. فأصل المبلغ مقترن بمؤشر برجوعه إلى سعر سلعة، ولكن تتم تسويته نقداً فقط. ويشكل مثل هذا العقد أداة مالية.

إ/ت ٢٣ يشمل تعريف الأداة المالية أيضاً العقد الذي ينشأ عنه أصل غير مالي أو التزام غير مالي بالإضافة إلى أصل مالي أو التزام مالي. وتمنح مثل هذه الأدوات المالية غالباً أحد الأطراف خياراً لمبادلة أصل مالي مقابل أصل غير مالي. فعلى سبيل المثال، قد يمنح سند مرتبط بالنفط حامله الحق في استلام سلسلة من دفعات الفائدة الدورية الثابتة ومبلغ نقدي ثابت عند الاستحقاق، مع خيار مبادلة أصل المبلغ بكمية

ثابتة 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. والأصل المالي لحامل السند والالتزام المالي على المُصدِر يجعلان من السند أداة مالية، بغض النظر عن أنواع الأصول والالتزامات الأخرى التي تنشأ أيضاً.

إ/ت ٢٤ [حُذفت]

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات ١٥-٢٧)

عدم وجود واجب تعاقدي بتقديم نقد أو أصل مالي آخر (الفقرات ١٧-٢٠)

إ/ت ٢٥ يمكن إصدار أسهم ممتازة بحقوق متعددة. وعند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز هو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية، فإن المُصدِر يقوم بتقييم الحقوق المعينة الملحقة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تحظى بالخصائص الأساسية للالتزام المالي. فعلى سبيل المثال، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد في تاريخ محدد أو حسب اختيار حامله، يتضمن التزاماً مالياً لأن المصدر عليه واجب بنقل أصول مالية إلى حامل السهم. واحتمال عدم قدرة المصدر على الوفاء بالواجب الذي يقضي باسترداد سهم ممتاز عندما يكون مطالباً تعاقديا بفعل ذلك، سواءً بسبب نقص الأموال أو وجود قيد نظامي أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات، لا ينفي وجود الواجب. ولا يستوفي خيار المصدر باسترداد الأسهم مقابل نقد تعريف الالتزام المالي لأن المصدر ليس عليه واجب قائم بنقل أصول مالية إلى المساهمين. وفي هذه الحالة، فإن استرداد الأسهم يكون فقط حسب اختيار المصدر. وقد ينشأ واجب، مع ذلك، عندما يمارس مصدر الأسهم خياره، ويكون ذلك عادةً بإبلاغ المساهمين رسمياً بوجود نية لاسترداد الأسهم.

إ/ت ٢٦ عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للاسترداد، يتم تحديد التصنيف المناسب عن طريق الحقوق الأخرى الملحقة بها. ويستند التصنيف إلى تقييم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريفي الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية. وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة، سواءً التراكمية أو غير التراكمية، خاضعة لاختيار المصدر، فإن الأسهم تكون أدوات حقوق ملكية. ولا يتأثر تصنيف السهم الممتاز على أنه أداة حقوق ملكية أو التزام مالي بالآتي، على سبيل المثال:

(أ) وجود توزيعات تم إجراؤها في السابق؛ أو

(ب) وجود نية لإجراء توزيعات في المستقبل؛ أو

(ج) الأثر السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمُصدِر في حال عدم إجراء توزيعات (بسبب وجود قيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية إذا لم يتم دفع توزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة)؛ أو

(د) مبلغ احتياطيات المُصدر؛ أو

(هـ) توقعات المُصدر لربح أو خسارة الفترة؛ أو

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

التسوية بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١-٢٤)

إ/ت ٢٧ توضح الأمثلة الآتية كيفية تصنيف الأنواع المختلفة من العقود المتعلقة بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة:

(أ) العقد الذي تتم تسويته باستلام المنشأة أو تسليمها عدداً ثابتاً من أسهمها بدون أي عوض في المستقبل، أو بمبادلة عدد ثابت من أسهمها بمبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، هو أداة حقوق ملكية (باستثناء ما هو مبين في الفقرة ٢٢أ). ووفقاً لذلك، فإن أي عوض يتم استلامه أو دفعه مقابل مثل هذا العقد تتم إضافته إلى حقوق الملكية، أو طرحه منها، مباشرة. ومن أمثلة ذلك خيار أسهم مصدر يمنح الطرف المقابل حق شراء عدد ثابت من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي ثابت. ولكن إذا كان العقد يتطلب من المنشأة شراء (استرداد) أسهمها مقابل نقد أو أصل مالي آخر في تاريخ ثابت أو قابل للتحديد أو عند الطلب، فإن

المنشأة تقوم أيضاً بإثبات التزام مالي فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (باستثناء الأدوات التي تحظى بجميع السمات وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ ج و١٦د). ومن أمثلة ذلك الواجب الذي على المنشأة بموجب عقد آجل بإعادة شراء عدد ثابت من أسهمها مقابل مبلغ نقدي ثابت.

(ب) يؤدي الواجب الذي على المنشأة بشراء أسهمها مقابل نقد إلى نشأة التزام مالي فيما يخص القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان عدد الأسهم التي تكون المنشأة ملزمة بإعادة شرائها غير ثابت أو كان الواجب مشروطاً بممارسة الطرف المقابل لحق استرداد (باستثناء ما هو مبين في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ ج و١٦د). ومن أمثلة الواجب المشروط الخيار المصدر الذي يتطلب من المنشأة إعادة شراء أسهمها مقابل نقد إذا مارس الطرف المقابل الخيار.

(ج) يُعَدّ العقد الذي ستتم 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 الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ ج و١٦د). ومن أمثلة ذلك، خيار الأسهم الذي تتم تسويته بالصافي نقداً.

(د) يُعَدّ العقد الذي ستتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير محل العقد (على سبيل المثال، سعر سلعة) أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً. ومثال ذلك، الخيار المكتوب لشراء ذهب والذي إذا تمت ممارسته، تتم تسويته بالصافي بأدوات المنشأة عن طريق قيام المنشأة بتسليم عدد من تلك الأدوات تساوي قيمتها قيمة عقد الخيار. ويُعد مثل هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى ولو كان المتغير محل العقد هو سعر سهم المنشأة وليس الذهب. وبالمثل، فإن العقد الذي ستتم تسويته بعدد ثابت من أسهم المنشأة، ولكن الحقوق الملحقة بتلك الأسهم سيتم تغييرها بحيث تساوي قيمة التسوية مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير محل العقد، يُعد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً.

أحكام التسوية المحتملة (الفقرة ٢٥)

إ/ت ٢٨ تتطلب الفقرة ٢٥ أنه إذا كان الجزء من الحكم المتعلق بالتسوية المحتملة، الذي يمكن أن يتطلب التسوية نقداً أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى سينتج عنها أن تكون الأداة التزاماً مالياً)، غير حقيقي، فإن الحكم المتعلق بالتسوية لا يؤثر على تصنيف الأداة المالية. وبالتالي، فإن أي عقد يتطلب التسوية نقداً أو بعدد متغير من أسهم المنشأة فقط عند وقوع حدث نادر للغاية وغير عادي إلى حد كبير ومن غير المرجح جداً حدوثه، يُعد أداة حقوق ملكية. وبالمثل، فإن التسوية بعدد ثابت من أسهم المنشأة قد يتم منعها تعاقدياً في الظروف التي تكون خارجة عن نطاق سيطرة المنشأة، ولكن إذا كانت هذه الظروف ليس لها أية إمكانية حدوث حقيقية، يكون من المناسب تصنيف الأداة المالية على أنها أداة حقوق ملكية.

المعالجة في القوائم المالية الموحدة

إ/ت ٢٩ في القوائم المالية الموحدة، تعرض المنشأة الحصص غير المسيطرة - أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية والدخل لمنشآتها التابعة - وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. 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 واجب بتسليم نقد أو أصل مالي آخر فيما يتعلق بالأداة أو واجب بتسويتها بطريقة ينتج عنها تصنيف التزام. وعندما تُصدِر منشأة تابعة في المجموعة 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 سلطة تقديرية على التوزيعات أو الاسترداد. ورغم أن المنشأة التابعة قد تصنف الأداة بالشكل المناسب في قوائمها المالية المنفردة، 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. وفي حالة وجود مثل هذا الواجب أو الحكم المتعلق بالتسوية، فإن الأداة (أو مكونها الذي يخضع للواجب) يتم تصنيفه على أنه التزام مالي في القوائم المالية الموحدة.

إ/ت ٢٩أ يتم تصنيف بعض أنواع الأدوات التي تفرض واجباً تعاقدياً على المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ ج و١٦د. ويُعد التصنيف وفقاً لتلك الفقرات استثناءً من المبادئ المنطبقة بما يخالف ذلك على تصنيف الأداة في هذا المعيار.

ولا يمتد هذا الاستثناء إلى تصنيف الحصص غير المسيطرة في القوائم المالية الموحدة. وبناءً عليه، فإن الأدوات المُصنَّفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د في القوائم المالية المنفصلة أو المنفردة، والتي هي حصص غير مسيطرة يتم تصنيفها في القوائم المالية الموحدة للمجموعة على أنها التزامات.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات ٢٨-٣٢)

إ/ت ٣٠ تنطبق الفقرة ٢٨ فقط على مُصدِري الأدوات المالية المركبة غير المشتقة. ولا تتناول الفقرة ٢٨ الأدوات المالية المركبة من منظور حملة الأدوات. ويتناول المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ تصنيف وقياس الأصول المالية التي هي أدوات مالية مركبة، من منظور حامل الأداة.

إ/ت ٣١ من الأشكال الشائعة للأداة المالية المركبة أداة الدين مع خيار تحويل مدمج فيها، مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية من أسهم المُصدر، ودون أية سمات مشتقة أخرى مدمجة فيه. وتتطلب الفقرة ٢٨ من مُصدر مثل هذه الأداة المالية أن يعرض مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، كما يلي:

(أ) يعد واجب المُصدر بأداء 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 المشابهة في حالتها الائتمانية والتي تقدم ما يقارب نفس التدفقات النقدية، بنفس الشروط، ولكن بدون خيار التحويل.

(ب) تُعد أداة حقوق الملكية خياراً مدمجاً لتحويل الالتزام إلى حقوق ملكية في المُصدر. ولهذا الخيار قيمة عند الإثبات الأولي حتى عندما يكون سعر ممارسته غير مجز.

إ/ت ٣٢ 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 نقله من بند مستقل في حقوق الملكية إلى بند مستقل آخر). ولا يوجد أي مكسب أو خسارة على التحويل عند الاستحقاق.

إ/ت ٣٣ عندما تقوم المنشأة بالتخلص من 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 خاصة بإعادة الشراء أو الاسترداد على مكوني الالتزام وحقوق الملكية للأداة في تاريخ المعاملة. وتتفق الطريقة المستخدمة في تخصيص العوض المدفوع وتكاليف المعاملة على المكونين المنفصلين مع تلك المستخدمة في التخصيص الأصلي على المكونات المنفصلة للمتحصلات المستلمة من قبل المنشأة عند إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقاً للفقرات ٢٨-٣٢.

إ/ت ٣٤ بمجرد تخصيص العوض، فإن أي مكسب أو خسارة ناتجة تتم معالجتها وفقاً لمبادئ المحاسبة المنطبقة على المكون ذي العلاقة، 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.

إ/ت ٣٥ قد تعدل المنشأة شروط أداة قابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر، على سبيل المثال، عن طريق عرض نسبة تحويل مواتية أكثر من غيرها 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 يحصل عليه حامل الأداة عند تحويل الأداة بموجب الشروط المعدلة والقيمة العادلة للعوض الذي كان سيحصل عليه بموجب الشروط الأصلية على أنه خسارة ضمن الربح أو الخسارة.

أسهم الخزينة (الفقرتان ٣٣ و٣٤)

إ/ت ٣٦ لا يتم إثبات أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنها أصل مالي بغض النظر عن سبب إعادة اقتنائها. وتتطلب الفقرة ٣٣ من المنشأة التي تقوم بإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها أن تطرح أدوات حقوق الملكية تلك من حقوق الملكية (لكن انظر أيضاً الفقرة ٣٣أ). ومع ذلك، فعندما 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 حقوق الملكية تلك المحتفظ بها لا يتم تضمينها في قائمة المركز المالي للمنشأة.

الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والمكاسب (الفقرات ٣٥-٤١)

إ/ت ٣٧ يوضح المثال الآتي تطبيق الفقرة ٣٥ على أداة مالية مركبة. افترض أن سهماً ممتازاً بأرباح غير تراكمية قابل للاسترداد بشكل إلزامي مقابل نقد في غضون خمس سنوات، ولكن توزيعات الأرباح واجبة الدفع بناءً على اختيار المنشأة قبل تاريخ الاسترداد. فمثل هذه الأداة هي أداة مالية مركبة، مكون الالتزام فيها هو القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد. ويتم إثبات القيمة المجتزأة للخصم على هذا المكون ضمن الربح أو الخسارة ويتم تصنيفها على أنها مصروف فائدة. وأي توزيعات أرباح 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 إلزامياً ولكن بناءً على اختيار حامل الأداة، أو إذا كان السهم قابلاً للتحويل بشكل إلزامي إلى عدد متغير من الأسهم العادية التي يتم احتسابها بما يساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مستنداً إلى التغيرات في متغير أساس (مثل سلعة). ولكن إذا تمت إضافة أي توزيعات أرباح غير مدفوعة إلى مبلغ الاسترداد، فإن الأداة بكاملها تكون التزاماً. وفي مثل هذه الحالة، فإن أي توزيعات أرباح يتم تصنيفها على أنها مصروف فائدة.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (الفقرات ٤٢-٥٠)

إ/ت ٣٨ [حُذفت]

ضابط أن المنشأة "لها في الوقت الحاضر حق واجب النفاذ نظاماً في مقاصة المبالغ المثبتة" (الفقرة ٤٢(أ))

إ/ت ٣٨أ قد يكون الحق في المقاصة متاحاً حالياً أو قد يكون متوقفاً على حدث مستقبلي (على سبيل المثال، قد يُستَحدث الحق أو قد يصبح قابلاً للممارسة فقط عند وقوع حدث مستقبلي، مثل تعثر أحد الأطراف المقابلة في السداد أو إعساره أو إفلاسه). وحتى لو كان الحق في المقاصة غير متوقف على حدث مستقبلي، فإنه قد يكون واجب النفاذ نظاماً فقط في السياق العادي للأعمال، أو في حالة تعثر أحد أو جميع الأطراف المقابلة في السداد، أو في حالة إعسارهم أو إفلاسهم.

إ/ت ٣٨ب لاستيفاء الضابط الوارد في الفقرة ٤٢(أ)، يجب أن يكون للمنشأة في الوقت الحاضر حق واجب النفاذ نظاماً في إجراء المقاصة. ويعني هذا أن حق إجراء المقاصة:

(أ) يجب ألا يكون متوقفاً على حدث مستقبلي؛

(ب) يجب أن يكون واجب النفاذ نظاماً في جميع الظروف الآتية:

(١) السياق العادي لأعمال المنشأة وجميع الأطراف المقابلة؛

(٢) حالة تعثرهم في السداد؛

(٣) حالة إعسارهم أو إفلاسهم.

إ/ت ٣٨ج قد تختلف من سلطة قضائية لأخرى طبيعة ومدى الحق في إجراء المقاصة، بما في ذلك أي شروط ملحقة بممارسة ذلك الحق وما إذا كان سيظل باقياً في حالة التعثر في السداد أو الإعسار أو الإفلاس. وتبعاً لذلك، لا يمكن الافتراض بأن الحق في المقاصة متاحٌ تلقائياً خارج السياق العادي للأعمال. فعلى سبيل المثال، قد تمنع أو تقيد أنظمة الإفلاس أو الإعسار في إحدى الدول الحق في المقاصة في حالة الإفلاس أو الإعسار في بعض الظروف.

إ/ت ٣٨د يلزم أن تؤخذ في الحسبان الأنظمة التي تنطبق على العلاقات بين الأطراف (على سبيل المثال، الشروط التعاقدية أو الأنظمة التي تحكم العقد أو أنظمة التعثر في السداد أو الإعسار أو الإفلاس التي تنطبق على الأطراف) للتأكد مما إذا كان الحق في المقاصة واجب النفاذ في السياق العادي للأعمال، وفي حالة تعثر المنشأة وجميع الأطراف المقابلة في السداد، وفي حالة إعسارهم أو إفلاسهم. (كما هو محدد في فقرة إرشادات التطبيق ٣٨ب (ب)).

ضابط أن "تنوي المنشأة إمّا التسوية على أساسٍ صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن" (الفقرة ٤٢(ب))

إ/ت ٣٨هـ لاستيفاء الضابط الوارد في الفقرة ٤٢(ب)، يجب أن تنوي المنشأة إمّا التسوية على أساسٍ صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل متزامن. ورغم أن المنشأة قد يكون لها حق في التسوية على أساسٍ صافٍ، فإنها قد تستمر في تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل منفصل.

إ/ت ٣٨و إذا كان بإمكان المنشأة تسوية المبالغ بطريقة تكون نتيجتها، في الواقع، معادلة للتسوية على أساسٍ صافٍ، فإن المنشأة سوف تستوفي الضابط الوارد في الفقرة ٤٢(ب). ويحدث هذا فقط إذا كان لآلية التسوية إجمالاً سمات تزيل مخاطر الائتمان والسيولة أو تنتج عنها مخاطر ائتمان وسيولة ضئيلة، وإذا كانت ستعالج المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد في عملية أو دورة تسوية واحدة. فعلى سبيل المثال، يستوفي نظام التسوية الإجمالية الذي له جميع الخصائص الآتية ضابط التسوية على أساسٍ صافٍ الوارد في الفقرة ٤٢(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 بواجب التسوية؛

(ج) لا يوجد أي احتمال لتغير التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأصول والالتزامات، بمجرد تقديمها لإجراء المعالجة (ما لم تفشل المعالجة – انظر البند (د) أدناه)؛

(د) ستتم تسوية الأصول والالتزامات التي يتم ضمانها بأوراق مالية على أساس نظام يقضي بنقل الأوراق المالية أو نظام مشابه (على سبيل المثال، التسليم مقابل الدفع)، بحيث أنه إذا فشل نقل الأوراق المالية، فإن معالجة المبلغ مستحق التحصيل أو المبلغ مستحق السداد ذي العلاقة والذي تكون الأوراق المالية ضماناً له ستفشل هي أيضاً (والعكس بالعكس)؛

(هـ) أية معاملات تفشل، كما هو وارد في البند (د)، سوف يُعاد 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 سيوفر مبالغ سحب على المكشوف كافية للتمكين من معالجة الدفعات في تاريخ التسوية لكل طرف من الأطراف، ومما هو في حكم المؤكد أن التسهيلات الائتمانية طوال اليوم سيتم الوفاء بها عند المطالبة.

إ/ت ٣٩ 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. فعلى سبيل المثال، الدين طويل الأجل بمعدل فائدة معوم والمقترن بعقد لمقايضة أسعار الفائدة يتضمن استلام دفعات معومة وأداء دفعات محددة يؤدي إلى اصطناع دين طويل الأجل بمعدل فائدة ثابتة. وتمثل كل أداة من الأدوات المالية الفردية التي تشكل معاً "أداة مصطنعة" حقاً أو واجباً تعاقدياً بأحكامه وشروطه ويمكن نقل أو تسوية كل منها بشكل منفصل. وتكون كل أداة مالية معرضة لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها الأدوات المالية الأخرى. ووفقاً لذلك، فعندما تكون إحدى الأدوات المالية في "أداة مصطنعة" أصلاً وتكون الأخرى التزاماً، فلا تتم المقاصة بينهما ولا يتم عرضهما في قائمة المركز المالي للمنشأة على أساس صافٍ ما لم يستوفيا ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢.

إ/ت ٤٠ [حُذفت]