**الجمهوريــــــــــــــــة الجزائريــــــــــــــــــــــــــة الديمقراطيــــــــــــــــــــــــة الشعبيـــــــــــــــــــــــــة**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **UNIVERSITY A- BELKAID - TLEMCEN**  **Faculty of Economics, Business and**  **Management** |  | **جامعة**  **أبوبكربلقايدتلمسان** كلية العلوم الاقتصادية، التجاريةوعلوم التسيير |



**محاضرات في مقياس**

**المعايير المحاسبة الدولية**

**لطلبة السنة الأولى ماستر**

**محاسبة و تدقيق**

**المعيار رقم 8 السياسات المحاسبية ،التغيرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء**

**IAS 8 Erreurs, Changement de méthodes et estimations comptables**

**السياسات المحاسبية :** و هي عبارة عن المبادئ و القواعد و الأعراف و الأحكام و الممارسات المتبعة لدى المنشأة في إعداد و تقديم البيانات المالية .

**التغير في التقدير المحاسبي** : هو مراجعة المقاييس المحاسبية والتي تعتمد على احداث جديدة وخبرات اضافية وتطورات لاحقة وبعد نظر وحكم افضل وهذه المراجعات لا تقلل من موثوقية العملية المحاسبية لانها ملازمة لها

**الأخطاء** : و هي أخطاء فترات سابقة مكتشفة في الفترة الحالية ، و هي ذات أهمية بحيث تجعل البيانات المالية لإحدى الفترات المالية السابقة أو أكثر لا تعتبر موثوقة بتاريخ إصدارها وتتضمن :

1. الاخطاء الحسابية
2. اخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية
3. السهو او اساءة فهم وتفسير الحقائق
4. الغش

متطلبات المعيار :

1. يسمح بالتغيير في السياسة المحاسبية فقط في ظل واحدة من الظروف التالية :

* ان يكون التغييرلازماً بموجب معيار او تفسير ما .
* ان يوفر التغيير معلومات موثوقة وملائمة عن تاثيرات المعاملات والاحداث والظروف الاخرى

1. تم إدخال تعديل اعتبارا من 1/1/2005 بحيث يتم التركيز على معالجة التغيرات في السياسات المحاسبية و تصحح الأخطاء في حقوق الملكية ( الطريقة المفضلة ) و ليس في قائمة الدخل( المعالجة البديلة المسموح بها ) . وفي حالة كون التعديلات الخاصة بالفترات السابقة لا يمكن تقديرها بشكل معقول، فتتم المحاسبة عن التعديل بصورة مستقبلية.
2. التغير في التقدير المحاسبي تتم المحاسبة عنه بصورة مستقبلية. ويجب الإفصاح في البيانات عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي حتى لو كان التغير في التقدير سيكون تأثيره ً مادياً فقط في الفترات المستقبلية. وفي حالة عدم القدرة على إعطاء قيمة لتأثير التغير المحاسبي فإن ذلك يجب أن يوضح في البيانات المالية. و يعالج أثر التغير في قائمة الدخل .
3. يتم تطبيق التغير الطوعي في السياسات المحاسبية كما يلي :
   * + - * يتم تطبيق السياسات باثر رجعي وكأن السياسة الجديدة طبقت دائما مالم يكن ذلك غير ممكن عملياً
         * يتم تعديل الارصدة الافتتاحية في ابكر فترة معروضة .
4. في حالة اتباع المعالجة المفضلة للتغير في السياسات المحاسبية : يجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية باثر رجعي (الا اذا كان مبلغ التسوية الناتجة عن التغيير المرتبط بالفترة السابقة غير قابل للتحديد بدرجة معقولة ) ، وعند تطبيق الاثر الرجعي على التغيير في السياسة المحاسبية ، يجب اجراء التسويات التالية :
   * + - 1. يتم اعادة بيان المعلومات المقارنة المقدمة عن الفترات السابقة بحيث تعكس التغير الحاصل في السياسة المحاسبية ، ويتم احتساب التاثير في ظل الافتراض بان السياسة المحاسبية الجديدة طبقت دائما .
         2. يتم بيان الاثر التراكمي للتغيير (الناتج عن تطبيق السياسة المحاسبية على الفترات السابقة باثر رجعي ) مطروحا منه ضرائب الدخل كتسوية للرصيد الافتتاحي (اول المدة) للارباح المحتجزة .

ج- يعاد بيان اية معلومات متصلة بالفترات السابقة مثل – الملخصات التاريخية للبيانات المالية -.

1. عند اختيار المعالجة البديلة المسموح بها للتغير في السياسات المحاسبية يتم ادراج الاثر التراكمي للتغيير (الناجم عن تطبيق السياسة المحاسبية باثر رجعي ) ناقص ضرائب الدخل في قائمة الدخل عن العام الحالي .
2. لاتعتبر القوائم المالية طبقاُ لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS اذا كانت تحتوي على اخطاء مادية خاصة بفترة او فترات سابقة . وفي المجموعة الاولى للقوائم المالية المصرح باصدارها بعد اكتشافها . ويجب تصحيح الاخطاء المادية المتصلة بالفترة السابقة باثر رجعي عن طريق :

* اعادة بيان المبالغ المقارنة عن الفترة او الفترات السابقة المعروضة التي حدث بها الخطأ- او
* اعادة بيان الرصيد الافتتاحي للاصول والالتزامات وحقوق الملكية عن اسبق فترة معروضة .

1. البنود غير العادية يتم الافصاح عنها واظهارها ضمن الانشطة غير التشغيلية ( و هي الدخل أو المصروفات الناتجة عن أحداث أو عمليات تختلف بصورة واضحة عن الأنشطة العادية للمشروع , كذلك لا يتوقع حدوثها على نحو متكرر أو منظم ) وهي نادرة وخارجة عن سيطرة إدارة المنشأة. أمثلة منها مصادرة ملكية الموجودات الثابتة والأضرار الناجمة عن الكوارث الطبيعية , إلا أنه و في بعض الأحيان قد تعتبر الأحداث غير العادية لمشروع ما حدث عادي لمشروع آخر , مثل مطالبات حملة بوالص التأمين , نتيجة الهزة الأرضية لا تعتبر غير عادي بالنسبة لشركات التأمين التي تقبل التأمين ضد هذه الأخطار .
2. يتوجب إيضاح بنود الدخل و المصروف الناتج عن عمليات عادية والتي تعتبر هامة من حيث الحجم والطبيعة وطريقة حدوثها بشكل منفصل في الإيضاحات على البيانات المالية , مثل تخفيض المخزون إلى و نتيجة استبعاد بنود الممتلكات و المعدات و تسوية الدعاوي القضائية .

**معيار رقم 10 الأحداث اللاحقة لأقفال القوائم المالية**

**IAS 10 Evènements postérieurs à la cloture des états financiers**

يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم 10 (تعديل عام 1999) الأحداث اللاحقة( الأحداث بعد تاريخ الميزانية) هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ المصادقه على إصدار البيانات المالية( اقرار مجلس الادارة لاصدارها ) للإصدار. تتضمن هذه الأحداث نوعان:

1. الاحداث التي توفر دليلاً على أحوال كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية وتؤثر على التقديرات الملازمة لعملية اعداد القوائم المالية (أحداث مؤدية للتعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية).
2. الاحداث التي توفر ادلة فيما يتعلق بظروف لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية العمومية ، ولكن حدثت بعد ذلك التاريخ (أحداث غير مؤدية للتعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية).

يجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية بالنسبة للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية والتي تقدم إدلة إضافية عن أحوال كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية، من أمثلة هذه الأحداث ما يلي:

* + - 1. صدور حكم بعد تاريخ الميزانية في قضية كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية حيث يتطلب ذلك تعديل المخصص الذي تم أخذه في السابق أو أخذ مخصص بدلاً من القيام بالإفصاح عن التزام محتمل فقط.
      2. استلام معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تشير إلى انخفاض قيمة أحد الأصول في تاريخ الميزانية، أو ان مخصص خسائر الانخفاض الذي تم أخذه في السابق يحتاج إلى تعديل، ومثال ذلك:

1. إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية يؤكد على أن الخسارة في الذمة المدينة كانت قائمة سابقاً في تاريخ الميزانية وأن المنشأة تحتاج إلى تعديل القيمة المسجلة لتلك الذمة المدينة.
2. بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية العمومية يقدم أدلة حول القيمة القابلة للتحصيل ( التحقق ) في تاريخ الميزانية.
   * + 1. التحديد بعد تاريخ الميزانية لتكلفة أصول مشتراه أو للمبالغ المتحصلة من بيع أصول قبل تاريخ الميزانية.
       2. التحديد اللاحق لتاريخ الميزانية العمومية لمبلغ المدفوعات المتعلقة بمشاركة أرباح أو المكافآت إذا كان على المنشأة التزام حالي قانوني أو حكمي في تاريخ الميزانية العموميةللقيام بتلك المدفوعات نتيجة لأحداث قبل تاريخ الميزانية.
       3. إكتشاف غش أو خطأ يدل على أن البيانات المالية لم تكن صحيحة.

أما بالنسبة للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تشير إلى حالات ناشئة بعد تاريخ الميزانية العمومية فإنه لا يتم تعديل البيانات المالية بتأثيراتها، إلا أنه إذا كانت هذه الأحداث من الأهمية بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات والتقييمات المناسبة فإنه يتوجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية عن الأحداث:

1. طبيعة الحدث اللاحق
2. تقدير لتأثيره المالي أو إفادة بأنه لا يمكن تقدير هذا التأثير.

من أمثلة الأحداث الهامة التي قد تحدث بعد تاريخ البيانات المالية ولا تتطلب تعديل البيانات المالية بل تتطلب الإفصاح عنها ما يلي:

* 1. اندماج رئيسي بعد تاريخ الميزانية العمومية (راجع المعيار المحاسبي الدولي رقم 22).
  2. الإعلان عن خطة لإيقاف نشاط معين أو لبيع بعض الأصول.
  3. انخفاض قيمة السوق للاستثمارات .

توزيعات الارباح :

1. اذا تم اقتراح او الاعلان عن توزيعات الارباح لحاملي ادوات حقوق (كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي 32، الادوات المالية في الافصاح والعرض) بعد تاريخ الميزانية العمومية فإنه يجب على المشروع ان لا يعترف بتوزيعات الارباح هذه لمطلوب في الميزانية العمومية.
2. يتطلب معيار المحاسبة الدولي 1 ، عرض البيانات المالية، المشروع للافصاح عن مبلغ توزيعات الارباح التي تم اقتراحها او اعلانها بعد تاريخ الميزانية العمومية، ولكن قبل ان يتم المصادقة على اصدار البيانات المالية ويسمح معيار المحاسبة الدولي (1) ان يتم هذا الافصاح إما :

###### في صلب الميزانية العمومية لمكون منفصل في حقوق الملكية ؛ أو

1. في الايضاحات حول البيانات المالية

اي أن توزيعات الأرباح على المساهمين المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية العمومية يجب عدم إظهارها كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية، وإنما يتم الإفصاح عنها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 كتخصيص في حقوق الملكية في الميزانية العمومية أو ضمن الإيضاحات .

##### استمرارية المنشأة

يجب ان لا يعد المشروع بياناته المالية على اساس استمرارية المنشأة اذا قررت الادارة بعد تاريخ الميزانية العمومية اما نيتها لتسييل المشروع او وقف نشاطه التجاري او انه ليس لديها بديل واقعي سوى ذلك .

##### الافصاح

يجب على المشروع ان يفصح عن التاريخ الذي تم عنده إقرار البيانات المالية لاصدارها ومن هو الذي أعطى هذا الاقرار اذا كان ملاك المشروع أو أخرين لديهم السلطة لتعديل البيانات المالية بعد الاصدار فإن على المشروع ان يفصح عن تلك الحقيقة .

##### تحديث الافصاح عن الظروف التي كانت متوافرة بتاريخ الميزانية العمومية

اذا استلم المشروع معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية حول ظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية يتوجب على المشروع ان يحدث الافصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف في ضوء المعلومات الجديدة .

##### الاحداث غير المعدله بعد تاريخ الميزانية العمومية

عندما تكون الاحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية على درجة من الاهمية بحيث ان عدم الافصاح سوف يؤثر في قدرة المستخدمين للبيانات المالية لاتخاذ التقييمات والقرارات المناسبة يجب على المشروع ان يفصح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من الحدث غير المعدل بعد تاريخ الميزانية العمومية :

###### طبيعة الحدث ؛ و

###### تقدير لتاثيره المالي او نصا يفيد أن ذلك التقدير لا يمكن أجراءه .

**معيار رقم 27 القوائم المالية الموحدة و المنفصلة**

**27 Les états financiers consolidés IAS**

**مجال التطبيق**

* يجب أن يطبق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة من المنشآت تحت سيطرة المنشأة الأم.
* كما يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة في البيانات المالية للمنشأة الأم.

**تعاريف**

* تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

- **السيطرة** (لغرض هذا المعيار) هي القدرةعلى التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على منفعة من نشاطه.

- **المنشأة التابعة** هي منشأة يجري التحكم بها من منشأة أخرى (تعرف عادةً باسم المنشأة الأم).

- **المجموعة** هي المنشأة الأم وكافة المنشآت التابعة لها.

- **البيانات المالية الموحدة** هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكأنها لمنشأة واحدة.

- **حقوق الأقلية** هو ذلك الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول المنشأة التابعة التي تعزى للحصص غير المملوكة من قبل المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشآتها التابعة.

**عرض البيانات المالية الموحدة**

* على المنشأة الأم، غير تلك المذكورة في الفقرة التالية، أن تعرض بيانات مالية موحدة.

**الاعفاء من اعداد قوائم مالية موحدة**

لا تعتبر الشركة القابضة ملزمة بعرض قوائم مالية مجمعة في الحالات التالية :

* 1. لا يطلب من المنشأة الأم التي تكون بدورها منشأة تابعة مملوكة بالكامل، أو بشكل شبه كامل تقديم بيانات مالية موحدة بشرط أن تحصل المنشأة الأم في حالة المنشأة المملوكة بشكل شبه كامل على موافقة مالكي حقوق الأقلية. وعلى المنشأة الأم الإفصاح عن أسباب عدم عرض بيانات مالية موحدة وبيان أسس المحاسبة عن المنشآت التابعة في بياناتها المالية المنفصلة، كما يجب الإفصاح عن اسم وعنوان المكتب المسجل للمنشأة الأم التي تشير قوائم مالية وموحدة.
  2. اذا كانت ادوات الدين او حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الام لايتم تداولها في سوق عامة .
  3. اذاكانت المنشأة الام لم تقدم ولا تستعد لتقديم قوائمها المالية الى لجنة للاوراق المالية او جهة تنظيمية اخرى بغرض اصدار أي فئة من الادوات في سوق عامة .
  4. اذا كانت الشركة القابضة النهائية او أي شركة قابضة وسيطة للشركة القابضة تصدر قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام ومطابقة لمعايير التقارير المالية الدولية .

**نطاق البيانات المالية الموحدة**

* على المنشأة الأم التي تصدر قوائم مالية موحدة أن توحد كافة المنشآت التابعة لها، الأجنبية والمحلية، عدا تلك المشار إليها في الفقرة التالية.
* لايوجب المعيار دمج شركة تابعة مشتراه عندما تكون هناك ادلة على ان السيطرة ستكون على التابعةمشتراه بنية التخلص منها في غضون 12 شهراً وان الادارة تسعى بنشاط لايجاد مشتري .
* لايجوز للمنشأة ان تستبعد من الدمج شركة تابعة لا تزال تسيطر عليها لان تلك الشركة تمارس نشاطها في ظل قيود شديدة طويلة الاجل تؤثر بشدة على قدرتها على تحويل الاموال الى المنشأة القابضة، ويجب ان تزول السيطرة لكي يحدث الاستثناء .

**السياسات المحاسبية :**

يلزم المعيار المنشأة القابضة باستخدام سياسات محاسبية موحدة عند اعداد التقارير المالية عن المعاملات المتشابهة والاحداث الاخرى في الظروف المماثلة .

يجب المحاسبة عن مثل هذه المنشآت التابعة بموجب معيار المحاسبة الدولي 39\_الأدوات المالية : الاعتراف والقياس.

**إجراءات التوحيد**

* عند إعداد البيانات المالية الموحدة، يتم تجميع البيانات للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة بنداً بنداً بواسطة إضافة البنود المماثلة من الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات إلى بعضها البعض. وحتى يمكن للبيانات المالية الموحدة أن تعرض معلومات مالية عن المجموعة كمنشأة واحدة، يجب القيام بالخطوات التالية:

1. حذف القيمة المرحلة لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة مقابل نصيب المنشأة الأم من حقوق الملكية في كل منشأة تابعة (انظر معيار المحاسبة الدولية 22، ضم الأعمال، والذي يبين أيضاً المعالجة لأي شهرة ناتجة) .
2. تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل المنشأة التابعة لفترة التقرير وتعديل دخل المجموعة بها للوصول إلى صافي الدخل الذي يعزى لمالكي المنشأة الأم. و
3. تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول المنشآت التابعةوعرضها في الميزانية العمومية الموحدة مفصولة عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم المنشأة الأم. تتألف حقوق الأقلية في صافي الأصول من:
   1. المبلغ بتاريخ التوحيد الأصلي محسوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي 22 المعدل في 1998، ضم الأعمال، و
   2. نصيب الأقلية من التحركات في حقوق الملكية منذ تاريخ التوحيد.

* يجب حذف كامل الأرصدة والعمليات ضمن المجموعة والأرباح غير المتحققة الناتجة عنها. كما يجب حذف كامل الخسائر غير المتحققة الناتجة عنها ضمن المجموعة ما لم تكن التكلفة غير ممكنة الاسترداد.
* عندما تكون البيانات المالية المستخدمة في التوحيد معدة في تواريخ مختلفة، فإنه يجب إجراء تعديلات لآثار العمليات الهامة أو الأحداث الأخرى التي تجري بين هذه التواريخ وتاريخ البيانات المالية للمنشأة الأم. وفي جميع الأحوال يجب إلا يتجاوز الفرق بين تواريخ التقارير أكثر من **ثلاثة أشهر**.
* يجب المحاسبة على الاستثمار في المنشأة بموجب المعيار المحاسبي الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، ابتداءً من التاريخ الذي تتوقف فيه عن تلبية تعريف المنشأة التابعة ولاتصبح منشأة زميلة كما هو معرفاً في معيار المحاسبة الدولي 28، المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلةً.

ا**لمحاسبة عن الاستثمارات في المنشأت التابعة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم:**

* يجب المحاسبة في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمنشأت الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة للشركات المعفاة من اعداد قوائم موحدة عندما تقرر المنشأة القابضة او تلزمها القوانين او التعليمات المحلية بعرض قوائم مالية منفصلة وفق الطريقتين التاليتين:

1. ترحل بالتكلفة.
2. تتم المحاسبة عنها كأصول متوفرة للبيع كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

* يحتفظ المعيار ببديل لمحاسبة هذه الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة لمستثمر ما ومع ذلك ينص المعيار على انه عندما تعالج المنشأة الام (القابضة) محاسبيا استثمارات في شركات تابعة غير موحدة طبقا للمعيار39 في قوائمها المالية الموحدة ، يجب ان تفعل ذلك في قواثمها المالية المنفصلة

**الإفصاح**

* يجب الإفصاح عما يلي، إضافة للإفصاحات المطلوبة في الفقرتين 5 و 11:
  + 1. في البيانات المالية الموحدة تدرج قائمة بالشركات التابعة الهامة تبين الاسم، وبلد التسجيل أو الإقامة، ونسبة حق الملكية، أو نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها إذا كانت مختلفة عن نسبة حق الملكية.
    2. في البيانات المالية الموحدة، متى كان ذلم ملائماً:
       1. أسباب عدم توحيد منشأة تابعة.
       2. طبيعة العلاقة بين المنشأة الأم و المنشأة التي لا تملك فيها المنشأة الأم ، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، أكثر من نصف حقوق التصويت
       3. اسم المنشأة التي تملك فيه المنشأة الأم أكثر من نصف حقوق التصويت بشكل مباشر أو غير كمباشر من خلال المنشآت التابعة، ولكن بسبب غياب السيطرة ليس منشأة تابعة . و
       4. تأثير التملك و استبعاد المنشآت التابعة على المركز المالي بتاريخ التقرير، وعلى نتائج فترة التقرير و على مبالغ المقارنة للفترة السابقة

ج. وصف للطريقة المستخدمة في المحاسبة عن المنشآت التابعة في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم.

**المعيار رقم 40 الممتلكات الاستثمارية**

**IAS 40 Les Immeubles de Placement**

وافق عليه المجلس في مارس 2000

يسري مفعول المعيار للفترات التي تبدأ في 1 يناير 2001 أو بعد ذلك التاريخ ويشجع على التطبيق المبكر له.

##### النطاق

* يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم 40 الممتلكات الاستثمارية المحتفظ بها من قبل كافة المنشآت وليس مقصوراً على المنشآت التي نشاطها الرئيسي في هذا المجال.
* **الممتلكات الاستثمارية**: هي ممتلكات (أرض أو مبنى – أو جزء من مبنى أو كلاهما) محتفظ بها لغرض (من قبل المالك أو المستأجر ضمن عقد إيجار تمويلي)لاكتساب ايرادات ايجارية أو من الارتفاع في قيمتها الراسمالية أو لكلا الغرضين.
* **الأمثلة التالية تعتبر استثمارات عقارية :**
  + 1. ارض محتفظ بها بانتظار ارتفاع اسعارها على الامد الطويل وليس للبيع قصير الاجل ضمن العمل الاعتيادي للمنشأة.
    2. ارض محتفظ بها لغرض غير محدد في الوقت الحالي .
    3. مباني تملكها المنشأة (او تحتفظ بها تحت عقد ايجار تمويلي ) ومؤجرة بموجب عقد ايجار تشغيلي
    4. مباني فارغة محتفظ بها لاغراض تاجيرها بعقد تاجير تشغيلي في المستقبل
* **لا تشتمل الممتلكات الاستثمارية على ما يلي:**
  1. الممتلكات المحتفظ بها لغرض استخدامها في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو لأغراض إدارية ( أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم 16).
  2. ممتلكات محتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط التجاري الاعتيادي (م م د 2).
  3. ممتلكات يجري إنشاؤها أو تطويرها لإستخدامها في المستقبل كممتلكات إستثمارية – ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 16 حتى إنتهاء الإنشاء أو التطوير عندئذ تصبح هذه الممتلكات ممتلكات إستثمارية وينطبق عليها هذا المعيار كما ينطبق على الممتلكات الإستثمارية التي يجرى إعادة تطويرها بهدف الإستخدام المستمر في المستقبل كممتلكات استثمارية.
  4. الغابات والموارد الطبيعية المتجددة المشابهة ( انظر معيار الزراعة رقم 41).
  5. حقوق التعدين، اكتشاف وتطوير المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة ( أنظر مشروع الصناعات الإستخراجية).

**القياس المبدئي :**

يجب ان يتم قياس الاستثمارات العقارية بداية بالتكلفة ، متضمنة التكاليف المرتبطة بعملية الشراء مثل رسوم التسجيل والضرائب واتعاب المستشارين .

#### **القياس اللاحق للاستثمارات العقارية**

**وفقاً لهذا المعيار يجب على المنشأة أن تختار واحداً من الآتي ويجب تطبيق تلك السياسة على جميع الممتلكات الاستثمارية:**

1. **نموذج التكلفة (** نفس طريقة المعالجة الأساسية في المعيار رقم 16 الممتلكات والآلات والمعدات) يجب قياس الممتلكات الإستثمارية بالتكلفة بعد الإستهلاك ( مطروحاً منها أية خسائر إنخفاض في القيمة متراكمة).
2. **نموذج القيمة العادلة** : يجب قياس الممتلكات الاستثمارية بالقيمة العادلة ويجب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في **بيان الدخل**.

. ويجب ألا يتم التغيير من نموذج إلى نموذج آخر إلا إذا أدى ذلك إلى عرض أكثر ملائمة. ويبين المعيار أنه من المستبعد جداً أن تكون هذه هي الحالة بالنسبة للتغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة.

في حالات استثنائية هناك دليل واضح عندما تحصل المنشأة على ممتلكات استثمارية ( أو عندما تصبح ممتلكات قائمة حالية ممتلكات استثمارية بعد انتهاء أعمال الإنشاء أو التطوير أو بعد تغيير الاستخدام) أن لا يكون بمقدور المنشأة تحديد القيمة العادلة بموثوقية للممتلكات الإستثمارية على أساس مستمر. في مثل هذه الحالات فإن المعيار يتطلب من المشروع قياس الممتلكات الإستثمارية بإستخدام أسلوب المعالجة الأساسية المحددة في معيار المحاسبة الدولي رقم 16 إلى أن يتم استبعاد الممتلكات المستثمرة، ويجب افتراض أن القيمة المتبقية للممتلكات الإستثمارية هي صفر. وتقيس المنشأة كافة ممتلكاتها الاستثمارية الأخرى بالقيمة العادلة.

**القيمة العادلة للممتلكات الاستثمارية** : السعر الذي يمكن ان يتم بيعها او تبديلها به بين طرفين بائع يرغب بالبيع –غير مكره – ومشتري يرغب بالشراء والطرفان على معرفة بطبيعة وخصائص الاصل والاستخدام الحالي والمستقبلي له وليس لهما مصالح معينة قد تؤدي للانحراف عن السعر العادل . **أي السعر في سوق نشط**

ملاحظة : وفق أخر تعديل(1/1/2005) على المعيار يحق للمستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي ان يعتبر الإيجار عقد استثماري شريطة ان يقيم المستأجر العقار بالقيمة العادلة .(عقد إيجار واستئجار)