

معيـار المحاسبة الدولي ٤٠ العقارات الاستثمارية

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للعقار الاستثماري ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

النطاق

- ٢ يجب أن يتم تطبيق هذا المعيار لإثبات العقار الاستثماري وقياسه والإفصاح عنه.
- ٣ [حذفت]
- ٤ لا ينطبق هذا المعيار على:
- (أ) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات")؛
- (ب) حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط، والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

التعريفات

- ٥ تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:
- المبلغ الدفـتري* هو المبلغ الذي به يتم إثبات الأصل في قائمة المركز المالي.
- التكلفة* هي مبلغ النقد، أو مـعادلات النقد، المدفوع أو القيمة العادلة لعوض آخر تم تقديمه لاقتناء أصل في وقت اقتنائه أو إنشائه، أو، عندما يكون منطبقاً، المبلغ الذي يُنسب لذلك الأصل عند إثباته -ابتداءً -وفقاً للمتطلبات المحددة للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس السهم".
- القيمة العادلة* هي الثمن الذي يتم استلامه مقابل بيع أصل، أو الذي سيتم دفعه مقابل تحويل التزام، في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").
- العقار الاستثماري* هو عقار (أرض أو مبنى - أو جزء من مبنى - أو كلاهما) محتفظ به (من قبل المالك أو من قبل المستأجر كأصل حق استخدام) لكسب إيرادات إيجارية أو لإنماء رأس المال أو لكليهما، وليس:
- (أ) لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية؛ أو
- (ب) لبيعه في السياق العادي للأعمال.
- عقار يشغله المالك* هو عقار محتفظ به (من قبل المالك أو من قبل المستأجر كأصل حق استخدام) لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية.

تصنيف العقار على أنه عقار استثماري أو عقار يشغله المالك

- ٦ [حذفت]
- ٧ يتم الاحتفاظ بالعقار الاستثماري لكسب إيرادات إيجارية أو لإنماء رأس المال أو لكليهما. وبناءً عليه، يولد العقار الاستثماري تدفقات نقدية مستقلة - إلى حد كبير - عن الأصول الأخرى المحتفظ بها من قبل المنشأة. وهذا ما يميز العقار الاستثماري عن العقار الذي يشغله المالك إن إنتاج السلع أو توريدها أو تقديم الخدمات (أو استخدام العقار لأغراض إدارية) يولد تدفقات نقدية يمكن عزوها - ليس فقط - إلى العقار، ولكن أيضاً إلى الأصول الأخرى المستخدمة في عملية الإنتاج أو التوريد. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على العقار المملوك الذي يشغله المالك، وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على العقار الذي يشغله المالك المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام.

- ٨ فيما يلي أمثلة على العقار الاستثماري:
- (أ) أرض محتفظ بها لإنماء رأس المال على المدى الطويل وليس للبيع في الأجل القصير في السياق العادي للأعمال.
- (ب) أرض محتفظ بها لاستخدام مستقبلي غير محدد حالياً. (وإذا لم تحدد المنشأة أنها ستستخدم الأرض كعقار يشغله المالك أو للبيع في الأجل القصير في السياق العادي للأعمال، فإن الأرض تعد محتفظاً بها لإنماء رأس المال).
- (ج) مبنى تمتلكه المنشأة (أو أصل حق استخدام يتعلق بمبنى محتفظ به بواسطة المنشأة) وتم استئجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي.
- (د) مبنى شاغر ولكن يُحتفظ به ليتم إيجاره بموجب عقد واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي.
- (هـ) عقار يجري تشييده أو تطويره لاستخدامه مستقبلاً على أنه عقار استثماري.
- ٩ فيما يلي أمثلة على البنود التي لا تُعد عقاراً استثمارياً، وبناءً عليه، تقع خارج نطاق هذا المعيار:
- (أ) عقار بقصد البيع في السياق العادي للأعمال أو في مرحلة التشييد أو التطوير لمثل هذا البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون")، على سبيل المثال، عقار تم اقتناؤه - حصرياً - بغية الاستبعاد اللاحق في المستقبل القريب أو لتطويره وإعادة بيعه.
- (ب) [حذفت]
- (ج) عقار يشغله المالك (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦)، بما في ذلك (من بين أمور أخرى) عقار محتفظ به لاستخدامه مستقبلاً على أنه عقار يشغله المالك، أو عقار محتفظ به للتطوير المستقبلي والاستخدام اللاحق على أنه عقار يشغله المالك، أو عقار يشغله الموظفون (سواء يدفع الموظفون إيجاراً بأسعار السوق أم لا)، وعقار يشغله المالك بانتظار الاستبعاد.
- (د) [حُذفت]
- (هـ) عقار مؤجر لمنشأة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.
- ١٠ تشتمل بعض العقارات على جزء محتفظ به لكسب إيرادات إيجاريه أو لإنماء رأس المال وعلى جزء آخر محتفظ به للاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية. فإذا كان من الممكن بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل (أو إيجارها بشكل منفصل - بموجب عقد إيجار تمويلي)، فإن المنشأة تحاسب عن هذه الأجزاء بشكل منفصل. وإذا كان من غير الممكن بيع هذه الأجزاء - بشكل منفصل، فإن العقار يُعد عقاراً استثمارياً - فقط - إذا كان يُحتفظ بجزء غير مهم للاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية.
- ١١ في بعض الحالات، تقدم المنشأة خدمات مُعاونة لشاغلي العقار الذي تحتفظ به. تقوم المنشأة بمعالجة مثل هذا العقار على أنه عقار استثماري إذا كانت الخدمات غير مهمة بالنسبة للترتيب ككل. مثال ذلك عندما يقدم مالك مبنى مكتبي خدمات الأمن والصيانة إلى المستأجرين الذين يشغلون المبنى.
- ١٢ في حالات أخرى، تكون الخدمات المقدمة مهمة. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تمتلك فندقاً وتديره، فإن الخدمات المقدمة إلى النزلاء تكون مهمة بالنسبة للترتيب ككل. وبناءً عليه، فإن فندقاً يديره المالك يعد عقاراً يشغله المالك وليس عقاراً استثمارياً.
- ١٣ قد يصعب تحديد ما إذا كانت الخدمات المُعاونة مهمة جداً إلى حد أن العقار لا يكون مؤهلاً ليُعد عقاراً استثمارياً. على سبيل المثال، يحيل مالك الفندق - أحياناً - بعض المسؤوليات إلى أطراف ثالثة بموجب عقد إدارة. وتختلف شروط مثل هذه العقود - على نحو واسع. فمن ناحية، قد يكون مركز المالك في جوهره - مركز مستثمر سلبي. ومن ناحية أخرى، قد يكون المالك - ببساطة - أسند الوظائف اليومية إلى جهة خارجية في حين احتفظ هو بالتعرض الجوهري للتقلبات في التدفقات النقدية المتولدة عن عمليات الفندق.
- ١٤ هناك حاجة للاجتهاد عند تحديد ما إذا كان العقار مؤهلاً ليُعد عقاراً استثمارياً. وتضع المنشأة ضوابط بحيث تتمكن من ممارسة ذلك الاجتهاد بشكل ثابت - وفقاً لتعريف العقار الاستثماري وللإرشادات ذات العلاقة الواردة في الفقرات ٧-١٣. تتطلب الفقرة ٧٥ (ج) من المنشأة أن تفصح عن هذه الضوابط عندما يصعب التصنيف.
- ١٤ هناك - أيضاً - حاجة للاجتهاد عند تحديد ما إذا كان اقتناء عقار استثماري هو اقتناء أصل أو مجموعة من الأصول أو أنه تجميع أعمال يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال". وينبغي الرجوع إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ لتحديد ما إذا كان يُعد تجميعاً للأعمال أم لا. يتعلق التناؤل الوارد في الفقرات ٧-١٤ من هذا المعيار بما إذا كان العقار يُعد عقاراً يشغله المالك أو عقاراً استثمارياً، أم لا، وليس بتحديد ما إذا كان اقتناء العقار يُعد تجميعاً لأعمال، كما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، أم لا. إن تحديد ما إذا كانت معاملة معينة تستوفي تعريف تجميع الأعمال كما تم تعريفه في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، وتتضمن عقاراً استثمارياً كما تم تعريفه في هذا المعيار، يتطلب التطبيق المنفصل لكل من المعيارين.

١٥ في بعض الحالات، تمتلك المنشأة عقاراً يكون مؤجراً لمنشأتها الأم أو منشأة تابعة أخرى، وتشغله تلك المنشآت. لا يكون العقار مؤهلاً ليُعد عقاراً استثمارياً في القوائم المالية الموحدة، نظراً لأن العقار يُعد عقاراً يشغله المالك من منظور المجموعة. وبالرغم من ذلك، من منظور المنشأة التي تمتلكه، فإن العقار يُعد عقاراً استثمارياً إذا كان يستوفي التعريف الوارد في الفقرة ٥. وبناءً عليه، يقوم المؤجر بمعالجة العقار على أنه عقار استثماري في قوائمه المالية الفردية.

الإثبات

- ١٦ يجب أن يتم إثبات العقار الاستثماري على أنه أصل عندما، وفقط عندما:
- (أ) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالعقار الاستثماري المملوك سوف تتدفق إلى المنشأة؛
- (ب) يكون من الممكن قياس تكلفة العقار الاستثماري – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- ١٧ تقوم المنشأة، بموجب مبدأ الإثبات هذا، بتقويم جميع تكاليف عقارها الاستثماري حال تحملها. وتشمل هذه التكاليف التكاليف التي تم تحملها -ابتداءً -لاقتناء العقار الاستثماري والتكاليف التي تم تحملها – لاحقاً للإضافة إلى العقار، أو استبدال جزء منه، أو خدمته.
- ١٨ بموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ١٦، لا يجوز للمنشأة أن تثبت تكاليف الخدمة اليومية لمثل هذا العقار ضمن المبلغ الدفترى للعقار. وبدلاً من ذلك، يتم إثبات هذه التكاليف ضمن الربح أو الخسارة حال تحملها. إن تكاليف الخدمة اليومية هي – بشكل رئيس تكاليف العمالة والمواد الاستهلاكية، وقد تشمل تكلفة الأجزاء الثانوية. وغالباً ما يتم وصف الغرض من هذه النفقات على أنه لأجل "إصلاحات وصيانة" العقار.
- ١٩ قد يتم اقتناء أجزاء من العقارات الاستثمارية من خلال الاستبدال. فعلى سبيل المثال، قد تكون الجدران الداخلية استبدالاً للجدران الأصلية. وبموجب مبدأ الإثبات، تثبت المنشأة تكلفة استبدال جزء من عقار استثماري موجود حال تحمل تلك التكلفة في المبلغ الدفترى للعقار الاستثماري، وذلك إذا كانت ضوابط الإثبات قد تم استيفاءها. ويتم إلغاء إثبات المبلغ الدفترى لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقاً لمقتضيات إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار.
- ١٩ يجب إثبات العقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

القياس عند الإثبات

- ٢٠ يجب أن يتم قياس العقار الاستثماري المملوك -ابتداءً -بتكلفته. ويجب أن يتم إدراج تكاليف المعاملة ضمن القياس الأولي.
- ٢١ تشمل تكلفة عقار استثماري تم شراؤه على سعر شرائه وأية نفقات أخرى يمكن عزوها – بشكل مباشر -إلى العقار. وتشمل النفقات التي يمكن عزوها – بشكل مباشر -إلى العقار، على سبيل المثال، الأتعاب المهنية مقابل الخدمات القانونية، وضرائب نقل الملكية وتكاليف المعاملة الأخرى.
- ٢٢ [حُذفت]
- ٢٣ لا تتم زيادة تكلفة العقار الاستثماري بـ:
- (أ) تكاليف بدء التشغيل (ما لم تكن ضرورية لجلب العقار إلى الحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة)، أو
- (ب) خسائر التشغيل المتكبدة قبل أن يحقق العقار الاستثماري مستوى الإشغال المخطط له، أو
- (ج) المبالغ غير العادية للفاقد من المواد الخام، أو العمالة، أو الموارد الأخرى التي يتم تحملها عند تشييد العقار أو تطويره.
- ٢٤ إذا تم تأجيل الدفع مقابل عقار استثماري، فإن تكلفته تكون هي السعر النقدي المعادل. ويتم إثبات الفرق بين هذا المبلغ ومجموع الدفعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.
- ٢٥ [حذفت]
- ٢٦ [حذفت]
- ٢٧ قد يتم اقتناء واحد أو أكثر من العقارات الاستثمارية بمبادلتها بأصل أو بأصول غير نقدية، أو بمزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويشير التنازل التالي إلى مبادلة أصل غير نقدي واحد بآخر، ولكنه ينطبق – أيضاً -على جميع المبادلات الموضحة في الجملة السابقة. يتم قياس تكلفة مثل هذا العقار الاستثماري بالقيمة العادلة، إلا عندما (أ) تفتقر معاملة المبادلة إلى مضمون تجاري، أو (ب) لا يكون من الممكن قياس القيمة العادلة لا للأصل المُستلم ولا للأصل المتنازل عنه بطريقة

- يمكن الاعتماد عليها. ويتم قياس الأصل الذي تم اقتناؤه بهذه الطريقة حتى إذا كانت المنشأة لا تستطيع إلغاء إثبات الأصل المتنازل عنه - في الحال. إذا لم يتم قياس الأصل الذي تم اقتناؤه بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تقاس بالمبلغ الدفري للأصل المتنازل عنه.
- ٢٨ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة مبادلة مضمون تجاري أم لا بالأخذ في الحسبان مدى التغير المتوقع في تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملة مبادلة مضمون تجاري إذا:
- (أ) كان التكوين العام (المخاطر، والتوقيت والمبلغ) للتدفقات النقدية للأصل المُستلم يختلف عن التكوين العام للتدفقات النقدية للأصل المُحول، أو
- (ب) إذا تغيرت، نتيجة للمبادلة، القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بالمعاملة،
- (ج) وكان الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول التي تمت مبادلتها.
- ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة المبادلة مضمون تجاري، فإن القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بالمعاملة يجب أن تعكس التدفقات النقدية بعد الضريبة. قد تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون أن يتعين على المنشأة إجراء حسابات تفصيلية.
- ٢٩ يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها - إذا (أ) لم يكن التباين في مدى القياسات المعقولة للقيمة العادلة لذلك الأصل كبيراً أو (ب) أمكن تقويم احتمالات التقديرات المختلفة التي تقع ضمن النطاق - بشكل معقول - واستخدامها عند قياس القيمة العادلة. إذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها - فإن القيمة العادلة للأصل المُتنازل عنه تستخدم عندئذٍ لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المُستلم بائنة بشكل أوضح.
- ١٢٩ يجب قياس العقار الاستثماري المحفوظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام ابتدءاً بتكلفته وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

القياس بعد الإثبات

السياسة المحاسبية

- ٣٠ أخذاً في الحسبان الاستثناءات الموضحة في الفقرة ٣٢ أ يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ٣٣-٥٥ أو نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٥٦ على أنه سياستها المحاسبية، ويجب عليها أن تطبق تلك السياسة على جميع عقاراتها الاستثمارية.
- ٣١ ينص معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" على أن التغيير الطوعي في السياسة المحاسبية يجب أن يتم - فقط - إذا كان ينتج عن التغيير قوائم مالية تقدم معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة عن آثار المعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة، أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. ومن غير المرجح بدرجة كبيرة - أنه سوف ينتج عن تغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرض أكثر ملاءمة.
- ٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إما لغرض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة). وتشجع المنشأة - ولكنها غير مطالبة - على قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل خبير تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معترف به وذو صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه.
- ١٣٢ يجوز للمنشأة أن:
- (أ) تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الاستثمارية المعززة بالتزامات تدفع عاندا يرتبط - بشكل مباشر بالقيمة العادلة، أو بالعوائد من أصول محددة بما فيها ذلك العقار الاستثماري؛
- (ب) تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الاستثمارية الأخرى، بغض النظر عما تم اختياره في البند (أ).
- ٣٢ تدير بعض المنشآت، سواء داخلياً أو خارجياً، صندوقاً استثمارياً يقدم للمستثمرين منافع تحددتها الوحدات التي في الصندوق. وبالمثل، تصدر بعض المنشآت عقود تأمين بميزات مشاركة مباشرة، تشمل لأجلها البنود الأساس العقارات الاستثمارية. ولأغراض الفقرتين ٣٢ و ٣٢ب فقط، تشمل عقود التأمين العقود الاستثمارية ذات ميزات المشاركة الاختيارية. ولا تسمح الفقرة ٣٢ للمنشأة بقياس جزء من العقارات التي يحتفظ بها الصندوق (أو العقارات التي تُعد بنداً

أساساً) بالتكلفة وقياس جزء آخر بالقيمة العادلة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين" لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار).

إذا قامت المنشأة باختيار نموذجين مختلفين للصنفين المذكورين في الفقرة ٣٢، فإن مبيعات العقارات الاستثمارية ما بين مجموعات الأصول التي يتم قياسها باستخدام نموذجين مختلفين يجب أن يتم إثباتها بالقيمة العادلة ويجب أن يتم إثبات التغيير المتراكم في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة. وتبعاً لذلك، إذا تم بيع عقار استثماري من مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج التكلفة، فإن القيمة العادلة للعقار في تاريخ البيع تصبح تكلفته المفترضة.

نموذج القيمة العادلة

بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة التي تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية بالقيمة العادلة، باستثناء الحالات الموضحة في الفقرة ٥٣.

[حذفت]

يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة الناشئة عن تغيير في القيمة العادلة للعقار الاستثماري ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي ينشأ فيها.

٣٦-

[حُذفت]

عند قياس القيمة العادلة لعقار استثماري وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، فإنه يجب على المنشأة أن تتأكد من أن القيمة العادلة تعكس، من بين أمور أخرى، دخل الإيجار من عقود الإيجار الحالية والافتراضات الأخرى التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير عقار استثماري في ظل ظروف السوق الحالية.

عند استخدام مستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس العقار الاستثمار محفظ به كأصل حق استخدام، فإنه يجب قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.

يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ الأساس للإثبات الأولي لتكلفة العقار الاستثماري المحفوظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام. وتتطلب الفقرة ٣٣ أن يتم إعادة قياس العقار الاستثمار المحفوظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عندما يكون ذلك لازماً بالقيمة العادلة، إذا إختارت المنشأة نموذج القيمة العادلة. وعندما تكون دفعات الإيجار وفقاً لمعدلات السوق، فإن القيمة العادلة للعقار الاستثماري المحفوظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عند الاقتناء، بعد طرح جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالالتزامات المثبتة)، ينبغي أن تكون صفراً. وبالتالي، فإن إعادة قياس أصل حق الاستخدام من التكلفة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ إلى القيمة العادلة وفقاً للفقرة ٣٣ (أخذاً في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٠) ينبغي ألا ينشأ عنه أي مكسب أو خسارة أولية، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. وهذا قد يحدث عند اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإثبات الأولي.

٤٢-

[حُذفت]

في حالات استثنائية، يوجد دليل واضح عند اقتناء المنشأة عقاراً استثمارياً -لأول مرة (أو عندما يصبح عقار حالي عقاراً استثمارياً -لأول مرة بعد تغيير في الاستخدام) على أن التباين في مدى القياسات المعقولة للقيمة العادلة سيكون كبيراً جداً، وأنه من الصعب جداً تقويم احتمالات النتائج المختلفة، بحيث تنتفي الفائدة من قياس واحد للقيمة العادلة. قد يشير هذا إلى أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة للعقار بطريقة يمكن الاعتماد عليها - على أساس مستمر (انظر الفقرة ٥٣).

[حُذفت]

عند تحديد المبلغ الدفري لعقار استثماري بموجب نموذج القيمة العادلة، فإن المنشأة لا تحسب - بشكل مزدوج - الأصول أو الالتزامات التي يتم إثباتها على أنها أصول أو التزامات منفصلة. فعلى سبيل المثال:

(أ) تُعد المعدات مثل المصاعد أو أجهزة التكييف - غالباً - جزءاً لا يتجزأ من المبنى ويتم إدراجها - بشكل عام - ضمن القيمة العادلة للعقار الاستثماري، بدلاً من إثباتها بشكل منفصل - على أنها عقارات، وآلات ومعدات.

(ب) إذا تم إيجار مكتب على أساس أنه مؤثث، فإن القيمة العادلة للمكتب تشمل - بشكل عام - القيمة العادلة للأثاث، نظراً لأن دخل الإيجار يتعلق بمكتب مؤثث. وعندما يتم إدراج الأثاث ضمن القيمة العادلة للعقار الاستثماري، فإن المنشأة لا تثبت ذلك الأثاث على أنه أصل منفصل.

(ج) لا تشمل القيمة العادلة للعقار الاستثماري دخل الإيجار التشغيلي المقدم أو المستحق، نظراً لأن المنشأة تقوم بإثباته على أنه التزام أو أصل منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام التدفقات النقدية المتوقعة (بما في ذلك دفعات الإيجار المتغيرة المتوقع أن تصبح واجبة السداد). ومن ثم، إذا كان التقويم الذي تم الحصول عليه لعقار هو بالصفافي بعد طرح جميع المدفوعات المتوقع أن تتم، فإنه سوف يكون من الضروري إعادة إضافة أي التزام إيجار مثبت، للوصول إلى المبلغ الدفئري للعقار الاستثماري باستخدام نموذج القيمة العادلة.

٥١ [خُذفت]

٥٢ في بعض الحالات، تتوقع المنشأة أن القيمة الحالية لمدفوعاتها المتعلقة بعقار استثماري (بخلاف المدفوعات الأخرى المتعلقة بالالتزامات المثبتة) سوف تزيد عن القيمة الحالية للمحصلات النقدية ذات العلاقة. تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" لتحديد ما إذا كان عليها أن تثبت التزاماً، وإذا كان ثمة التزام فكيف تقيسه.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٥٣ هناك افتراض يمكن دحضه بأن المنشأة تستطيع قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري -بطريقة يمكن الاعتماد عليها - على أساس مستمر. وبالرغم من ذلك، في حالات استثنائية، يوجد دليل واضح عند اقتناء المنشأة عقاراً استثمارياً -لأول مرة (أو عندما يصبح عقار حالي عقاراً استثمارياً -لأول مرة بعد تغيير في الاستخدام) على أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -على أساس مستمر. وينشأ هذا عندما، وفقط عندما، يكون سوق العقارات المماثلة غير نشط (مثل وجود معاملات حديثة قليلة، أو أن عروض الأسعار ليست حالية أو أن أسعار المعاملات المرصودة تشير إلى أن البائع قد اضطر للبيع) وأن القياسات البديلة التي يمكن الاعتماد عليها للقيمة العادلة (على سبيل المثال، المستندة إلى توقعات التدفقات النقدية المخصومة) غير متاحة. وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة لعقار استثماري قيد التشييد لا يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -ولكنها تتوقع أنه سيكون قياس القيمة العادلة للعقار - بطريقة يمكن الاعتماد عليها - عند اكتمال التشييد، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار الاستثماري قيد التشييد بالتكلفة إلى أن يصبح من الممكن قياس قيمته العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها- أو إلى أن يتم اكتمال التشييد (أيها أبكر). وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة لعقار استثماري (بخلاف عقار قيد التشييد) لا يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -على أساس مستمر، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس ذلك العقار الاستثماري باستخدام نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ للعقار الاستثماري المملوك أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام. ويجب أن تُفترض القيمة المتبقية للعقار الاستثماري بأنها صفر. ويجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ إلى حين استبعاد العقار الاستثماري.

٥٣ أ بمجرد أن تصبح المنشأة قادرة على أن تقيس -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -القيمة العادلة لعقار استثماري قيد التشييد كان يقاس - سابقاً بالتكلفة، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة. وبمجرد اكتمال تشييد ذلك العقار، فإنه يُفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وإذا لم يكن ذلك هو الحال، وفقاً للفقرة ٥٣، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ للأصول المملوكة أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام.

٥٣ ب يمكن دحض الافتراض بأن القيمة العادلة لعقار استثماري قيد التشييد يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها -فقط عند الإثبات الأولي. وقد لا تخلص المنشأة، التي قامت بقياس بند لعقار استثماري قيد التشييد بالقيمة العادلة، إلى أن القيمة العادلة للعقار الاستثماري الذي تم استكماله لا يمكن قياسها -بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٤ في الحالات الاستثنائية التي تضطر فيها المنشأة، للسبب المبين في الفقرة ٥٣، أن تقيس عقاراً استثمارياً باستخدام نموذج التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، فإنها تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية الأخرى، بما في ذلك العقار الاستثماري قيد التشييد، بالقيمة العادلة. وفي هذه الحالات، رغم أن المنشأة قد تستخدم نموذج التكلفة لعقار استثماري واحد، فإنه يجب عليها أن تستمر في المحاسبة عن كل من العقارات المتبقية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

٥٥ إذا قامت المنشأة - سابقاً - بقياس عقار استثماري بالقيمة العادلة، فإنه يجب عليها أن تستمر في قياس العقار بالقيمة العادلة إلى حين استبعاده (أو إلى أن يصبح العقار عقاراً يشغله المالك أو إلى أن تبدأ المنشأة في تطوير العقار لبيعه - لاحقاً في السياق العادي للأعمال) حتى ولو أصبحت معاملات السوق المماثلة أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة بسهولة.

نموذج التكلفة

٥٦ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة التي تختار نموذج التكلفة أن تقيس عقارها الاستثماري:

- (أ) وفقاً للمعييار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، إذا استوفت الضوابط لتصنف على أنها محتفظ بها للبيع (أو المدرجة ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع)؛
- (ب) وفقاً للمعييار الدولي للتقرير المالي ١٦ إذا كان محتفظ بها بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام وليس محتفظ بها للبيع وفقاً للمعييار الدولي للتقرير المالي ٥؛
- (ج) وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ لنموذج التكلفة في جميع الحالات الأخرى.

التحويلات

- ٥٧ يجب على المنشأة أن تحول العقار إلى عقار استثماري، أو تنفي عنه هذه الصفة، عندما -وفقاً عندما يوجد تغير في الاستخدام. ويحدث التغير في الاستخدام عندما يفي العقار بتعريف العقار الاستثماري أو يتوقف عن الوفاء به، ويكون هناك دليل على تغير الاستخدام. ولا تعد نية الإدارة على تغيير استخدام العقار بمفردها دليلاً على تغير الاستخدام. ومن الأمثلة الدالة على حدوث تغير في الاستخدام ما يلي:
- (أ) بدء شغل المالك للعقار، أو البدء في تطوير العقار حتى يشغله المالك، فعندئذ يتم تحويل العقار من عقار استثماري إلى عقار يشغله المالك؛ أو
- (ب) بدء التطوير بغية البيع، فعندئذ يتم تحويل العقار من عقار استثماري إلى مخزون؛ أو
- (ج) انتهاء شغل المالك للعقار، فعندئذ يتم تحويل العقار من من عقار يشغله المالك إلى عقار استثماري، أو
- (د) نشأة عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر، فعندئذ يتم تحويل العقار من مخزون إلى عقار استثماري.
- (٥) [حُذفت]
- ٥٨ عندما تقرر المنشأة استبعاد عقار استثماري دون تطويره، فإنها تستمر في معالجة العقار على أنه عقار استثماري إلى حين إلغاء إثباته (حذفه من قائمة المركز المالي) ولا تعيد تصنيفه على أنه مخزون. وبالمثل، إذا قامت المنشأة بالبدء في إعادة تطوير عقار استثماري حالي لغرض استخدام مستقبلي مستمر على أنه عقار استثماري، فإن العقار يظل عقاراً استثمارياً ولا يتم إعادة تصنيفه على أنه عقار يشغله المالك خلال إعادة التطوير.
- ٥٩ تنطبق الفقرات ٦٠-٦٥ على قضايا الإثبات والقياس التي تظهر عندما تستخدم المنشأة نموذج القيمة العادلة لعقار استثماري. وعندما تستخدم المنشأة نموذج التكلفة، فإن التحويلات بين عقار استثماري، وعقار يشغله المالك والمخزون لا تغير المبلغ الدفري للعقار المحول ولا تغير تكلفة ذلك العقار لأغراض القياس أو الإفصاح.
- ٦٠ للتحويل من عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة إلى عقار يشغله المالك أو مخزون، فإن التكلفة المفترضة للعقار لأجل المحاسبة عنه - لاحقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، أو معيار المحاسبة الدولي ٢ يجب أن تكون قيمته العادلة في تاريخ التغيير في الاستخدام.
- ٦١ عندما يصبح عقار يشغله المالك عقاراً استثمارياً سيتم تسجيله بالقيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ للعقار المملوك والمعييار الدولي للتقرير المالي ١٦ للعقار المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام حتى تاريخ التغيير في الاستخدام. ويجب على المنشأة أن تعالج أي فرق في ذلك التاريخ بين المبلغ الدفري للعقار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ وقيمه العادلة بنفس الطريقة كما لو كان إعادة تقويم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦.
- ٦٢ حتى ذلك التاريخ الذي يصبح فيه عقار يشغله المالك عقاراً استثمارياً يتم تسجيله بالقيمة العادلة، فإن المنشأة تستهلك العقار (أو أصل حق الاستخدام) وتثبت أية خسائر هيوط تكون قد حدثت. وتعالج المنشأة أي فرق في ذلك التاريخ بين المبلغ الدفري للعقار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ وقيمه العادلة بنفس الطريقة كما لو كان إعادة تقويم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. وبعبارة أخرى:
- (أ) يتم إثبات أي انخفاض ناتج في المبلغ الدفري للعقار ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإنه وفي حدود المبلغ الذي أدرج ضمن فائض إعادة التقويم لذلك العقار، يتم إثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر، ويخفض به فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية.
- (ب) تتم معالجة أي زيادة ناتجة في المبلغ الدفري كما يلي:
- (١) يتم إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة إلى الحد الذي تؤدي فيه الزيادة إلى عكس خسارة هيوط سابقة في قيمة ذلك العقار. ولا يزيد المبلغ الذي يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة عن المبلغ اللازم لإعادة المبلغ الدفري إلى المبلغ الدفري الذي كان سيتم تحديده (بالصافي بعد طرح الاستهلاك) لو لم يتم إثبات خسارة الهيوط.

(٢) يتم إثبات أي جزء متبقي من الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر ويزداد به فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية. وعند استبعاد العقار الاستثماري -لاحقاً - فإنه يجوز تحويل فائض إعادة التقويم الذي تم إدراجه ضمن حقوق الملكية إلى الأرباح المبقاة. ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المبقاة من خلال الربح أو الخسارة.

٦٣ للتحويل من مخزون إلى عقار استثماري سيتم تسجيله بالقيمة العادلة، يجب أن يتم إثبات أي فرق بين القيمة العادلة للعقار في ذلك التاريخ ومبلغه الدفترى السابق ضمن الربح أو الخسارة.

٦٤ تتفق معالجة التحويلات من مخزون إلى عقار استثماري سيتم تسجيله بالقيمة العادلة مع معالجة مبيعات المخزون.

٦٥ عندما تستكمل المنشأة تشييد أو تطوير عقار استثماري تم تشييده ذاتياً وسيتم تسجيله بالقيمة العادلة، فإنه يجب أن يُثبت أي فرق بين القيمة العادلة للعقار في ذلك التاريخ ومبلغه الدفترى السابق ضمن الربح أو الخسارة.

الاستبعادات

٦٦ يجب أن يتم إلغاء إثبات العقار الاستثماري (حذفه من قائمة المركز المالي) عند استبعاده أو عندما يتم سحب العقار الاستثماري بشكل دائم من الاستخدام ولا يُتوقع منافع اقتصادية مستقبلية من استبعاده.

٦٧ قد يتم استبعاد عقار استثماري عن طريق البيع أو من خلال الدخول في عقد إيجار تمويلي. ويكون تاريخ الاستبعاد للعقار الاستثماري المباع هو التاريخ الذي يكتسب فيه المستلم السيطرة على العقار الاستثماري وذلك وفقاً للمتطلبات الخاصة بتحديد موعد الوفاء بالتزام أداء ما والوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ على الاستبعاد الذي يتم من خلال الدخول في عقد إيجار تمويلي وعلى البيع وإعادة الاستئجار.

٦٨ إذا قامت المنشأة بإثبات تكلفة استبدال جزء من عقار استثماري ضمن المبلغ الدفترى للأصل وفقاً لمبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ١٦ - فإنها تلغي إثبات المبلغ الدفترى للجزء المستبدل. ولعقار استثماري تمت المحاسبة عنه باستخدام نموذج التكلفة، قد لا يكون الجزء المستبدل جزءاً تم استهلاكه - بشكل منفصل. وعندما يكون من غير العملي للمنشأة أن تحدد المبلغ الدفترى للجزء المستبدل، فإنه يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال على أنها مؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الوقت الذي تم فيه اقتناؤه أو تشييده. وبموجب نموذج القيمة العادلة، قد تعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري - بالفعل - أن الجزء الذي سيتم استبداله قد فقد قيمته. وفي حالات أخرى، قد يكون من الصعب تبين كم ينبغي تقليص القيمة العادلة للجزء الذي يجري استبداله. إن البديل لتقليص القيمة العادلة للجزء المستبدل، عندما لا يكون القيام بذلك عملياً، هو أن يتم إدراج تكلفة الاستبدال ضمن المبلغ الدفترى للأصل ثم يتم إعادة تقويم القيمة العادلة، على النحو الذي يكون مطلوباً للإضافات التي لا تنطوي على استبدال.

٦٩ يجب أن يتم تحديد المكاسب أو الخسائر الناشئة عن تخريد أو استبعاد عقار استثماري على أنها الفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد والمبلغ الدفترى للأصل، ويجب أن يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة (ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار) في فترة التخريد أو الاستبعاد.

٧٠ يتم تحديد مبلغ العوض، ليتم إدراجه ضمن المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات عقار استثماري، وفقاً لمتطلبات تحديد سعر المعاملة الواردة في الفقرات ٤٧-٧٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥. ويجب المحاسبة عن التغييرات اللاحقة على المبلغ المقدر للعوض المدرج ضمن المكسب أو الخسارة وفقاً لمتطلبات التغييرات في سعر المعاملة والوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

٧١ تطبيق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو معايير أخرى، بحسب ما هو مناسب، على أية التزامات تبقى عليها بعد استبعاد عقار استثماري.

٧٢ يجب أن يتم إثبات التعويض من قبل أطراف ثالثة مقابل العقار الاستثماري الذي هبطت قيمته، أو تم فقده أو تم التنازل عنه، ضمن الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل.

٧٣ إن الهبوط في قيمة عقار استثماري أو خسائره، والمطالبات بالتعويض أو مدفوعاته ذات العلاقة من قبل أطراف ثالثة، وأي شراء أو تشييد -يتم لاحقاً - لأصول للاستبدال، هي أحداث اقتصادية منفصلة وتتم المحاسبة عنها بشكل منفصل - كما يلي:

(أ) يتم إثبات الهبوط في قيمة العقار الاستثماري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(ب) يتم إثبات تخريجات أو استبعادات العقار الاستثماري وفقاً للفقرات ٦٦-٧١ من هذا المعيار؛

(ج) يتم إثبات التعويض من قبل أطراف ثالثة مقابل العقار الاستثماري الذي هبطت قيمته، أو تم فقده أو تم التنازل عنه، ضمن الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحق التحصيل؛

(د) يتم تحديد تكلفة الأصول التي تمت إعادتها لما كانت عليه، أو تم شراؤها أو تشييدها على أنها استبدالات وفقاً للفقرات ٢٠-٢٩ من هذا المعيار.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤ يجب تطبيق الإفصاحات أدناه بالإضافة إلى تلك الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦. فوفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، يقدم مالك العقار الاستثماري الإفصاحات التي يقدمها المؤجر حول عقود الإيجار التي دخل فيها. أما المستأجر الذي يحتفظ بعقار استثماري كأصل حق استخدام فإنه يقدم إفصاحات المستأجر المطلوبة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، ويقدم إفصاحات المؤجر المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ لأي عقود إيجار تشغيلي يكون قد دخل فيها.

٧٥ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) ما إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) [حذفت]

(ج) عندما يصعب التصنيف (أنظر الفقرة ١٤): الضوابط التي تستخدمها المنشأة في تمييز العقار الاستثماري عن العقار الذي يشغله المالك وعن العقار المحتفظ به للبيع في السياق العادي للأعمال.

(د) [حُذفت]

(هـ) المدى الذي تستند فيه القيمة العادلة للعقار الاستثماري (كما تم قياسها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية) إلى تقويم خبير تثمين مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذو صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يجري تقويمه. وإذا لم يتوفر مثل هذا التقويم، فإنه يجب أن يتم الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(و) المبالغ التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لما يلي:

(١) دخل الإيجار من عقار استثماري؛

(٢) مصروفات التشغيل المباشرة (بما في ذلك الإصلاحات والصيانة) الناشئة عن العقار الاستثماري الذي تولد عنه دخل إيجار خلال الفترة؛

(٣) مصروفات التشغيل المباشرة (بما في ذلك الإصلاحات والصيانة) الناشئة عن العقار الاستثماري الذي لم يتولد عنه دخل إيجار خلال الفترة؛

(٤) التغير المتراكم في القيمة العادلة، الذي تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة، عند بيع عقار استثماري من مجموعة أصول يتم فيها استخدام نموذج التكلفة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة (أنظر الفقرة ٣٢ ج).

(ز) وجود قيود على قابلية تحقق عقار استثماري أو على تحويل الدخل ومتحصلات الاستبعاد، ومقدار تلك القيود.

(هـ) الالتزامات التعاقدية لشراء أو تشييد أو تطوير عقار استثماري، أو مقابل إصلاحات أو صيانة أو تحسينات.

نموذج القيمة العادلة

٧٦ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٥، فإنه يجب على المنشأة التي تطبق نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ٥٥-٣٣ أن تفصح عن مطابقة بين المبالغ الدفترية للعقار الاستثماري في بداية ونهاية الفترة، تظهر ما يلي:

(أ) الإضافات، بحيث تفصح بشكل منفصل - عن تلك الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء وتلك الناتجة عن نفقة لاحقة تم إثباتها ضمن المبلغ الدفترى للأصل؛

(ب) الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء من خلال تجميع أعمال؛

(ج) الأصول التي تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع أو التي تم إدراجها ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ والاستبعادات الأخرى؛

(د) صافي المكاسب أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة؛

(هـ) صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة معدة التقرير؛

(و) التحويلات إلى ومن مخزون وعقار يشغله المالك؛

(ز) التغييرات الأخرى.

٧٧ عندما يتم تعديل تقويم تم الحصول عليه لعقار استثماري -بشكل جوهري- لغرض القوائم المالية، على سبيل المثال، لتجنب ازدواجية عد الأصول أو الالتزامات التي يتم إثباتها على أنها أصول والالتزامات منفصلة كما هو موضح في الفقرة ٥٠، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن مطابقة بين التقويم الذي تم الحصول عليه والتقويم المعدل الذي تم تضمينه في القوائم المالية، مع الإظهار -بشكل منفصل- المبلغ المجمع لأية التزامات مثبتة لعقد إيجار تكون قد تمت إعادة إضافتها، وأية تعديلات مهمة أخرى.

٧٨ في الحالات الاستثنائية المشار إليها في الفقرة ٥٣، عندما تقوم المنشأة بقياس عقار استثماري باستخدام نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، فإن المطابقة المطلوبة بموجب الفقرة ٧٦ يجب أن تفصح عن المبالغ المتعلقة بذلك العقار الاستثماري -بشكل منفصل- عن المبالغ المتعلقة بالعقارات الاستثمارية الأخرى. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

- (أ) وصف للعقار الاستثماري؛
 - (ب) توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛
 - (ج) إذا كان ممكناً، مدى التقديرات الذي يُرجح -بدرجة عالية- أن تقع ضمنه القيمة العادلة؛
 - (د) عند استبعاد عقار استثماري غير مسجل بالقيمة العادلة:
- (١) حقيقة أن المنشأة قد استبعدت عقاراً استثمارياً غير مسجل بالقيمة العادلة؛
 - (٢) المبلغ الدفئري لذلك العقار الاستثماري في وقت البيع؛
 - (٣) مبلغ المكسب أو الخسارة الذي تم إثباته.

نموذج التكلفة

٧٩ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٧٥، فإنه يجب على المنشأة التي تطبق نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٥٦ أن تفصح عن:

- (أ) طرق الاستهلاك المستخدمة؛
 - (ب) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛
 - (ج) إجمالي المبلغ الدفئري ومجمع الاستهلاك (مضافاً إليه مجمع خسائر الهبوط) في بداية ونهاية الفترة؛
 - (د) مطابقة للمبلغ الدفئري للعقار الاستثماري في بداية ونهاية الفترة، بحيث تُظهر ما يلي:
- (١) الإضافات، بحيث تفصح -بشكل منفصل- عن تلك الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء وتلك الناتجة عن نفقة لاحقة تم إثباتها على أنها أصل؛
 - (٢) الإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء من خلال تجميع أعمال؛
 - (٣) الأصول التي تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع أو التي تم إدراجها ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ والاستبعادات الأخرى؛
 - (٤) الاستهلاك؛
 - (٥) مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها، ومبلغ خسائر الهبوط التي تم عكسها، خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛
 - (٦) صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة معدة التقرير؛
 - (٧) التحويلات إلى ومن مخزون وعقار يشغله المالك؛
 - (٨) التغييرات الأخرى.
 - (هـ) القيمة العادلة للعقار الاستثماري. وفي الحالات الاستثنائية الموضحة في الفقرة ٥٣، عندما لا تستطيع المنشأة قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري -بطريقة يمكن الاعتماد عليها- فإنه يجب عليها أن تفصح عن:
- (١) وصف للعقار الاستثماري؛
 - (٢) توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة -بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛
 - (٣) إذا كان ممكناً، مدى التقديرات الذي يُرجح -بدرجة عالية- أن تقع ضمنه القيمة العادلة.

مقتضيات التحول

نموذج القيمة العادلة

٨٠ يجب على المنشأة، التي طبقت سابقاً معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠) وتختار للمرة الأولى -أن تصنف بعض أو جميع حصص العقار المؤهلة المُحتفظ بها بموجب عقود إيجار تشغيلي وتحاسب عنها على أنها عقار استثماري، أن تثبت أثر ذلك الاختيار على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة للفترة التي يتم فيها الاختيار لأول مرة. بالإضافة إلى ذلك:

(أ) إذا كانت المنشأة قد قامت سابقاً بالإفصاح للعموم (في القوائم المالية أو بطريقة أخرى) -عن القيمة العادلة لتلك الحصص العقارية (مقاسة على أساس يستوفي تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣)، فإن المنشأة تُشجع، ولكنها غير مطالبة، على أن:

(١) تعدل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة لأبكر فترة معروضة تم لها الإفصاح عن مثل تلك القيمة العادلة للعموم؛

(٢) تعيد عرض معلومات المقارنة لتلك الفترات؛

(ب) إذا لم تكن المنشأة قد قامت سابقاً بالإفصاح للعموم عن المعلومات الموضحة في البند (أ)، فإنه لا يجوز لها أن تعيد عرض معلومات المقارنة ويجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٨١ يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن تلك التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٨. حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ أن يتم إعادة عرض معلومات المقارنة ما لم يكن من غير العملي إعادة مثل هذا العرض.

٨٢ عندما تطبق المنشأة هذا المعيار للمرة الأولى، فإن تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة يشمل إعادة تصنيف أي مبلغ محتفظ به في فائض إعادة التقييم للعقار الاستثماري.

نموذج التكلفة

٨٣ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ على أي تغيير في السياسات المحاسبية يتم إجراؤه عندما تطبق المنشأة هذا المعيار لأول مرة -وتختار استخدام نموذج التكلفة. ويشمل أثر التغيير في السياسات المحاسبية إعادة تصنيف أي مبلغ محتفظ به في فائض إعادة التقييم للعقار الاستثماري.

٨٤ يجب أن يتم تطبيق متطلبات الفقرات ٢٧-٢٩ -بأثر مستقبلي -على المعاملات المستقبلية فقط فيما يتعلق بالقياس الأولي لعقار استثماري يتم اقتناؤه في معاملة مبادلة أصول.

تجميع الأعمال

٨٤ أضاف "التحسينات السنوية دورة ٢٠١١-٢٠١٣" المصدر في ديسمبر ٢٠١٣ الفقرة ١٤ أ وعنواناً قبل الفقرة ٦. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل -بأثر مستقبلي -لعمليات اقتناء عقار استثماري وذلك من بداية أول فترة طبقت لها ذلك التعديل. وبالتالي، فإنه لا يجوز أن يتم تعديل المحاسبة عن عمليات اقتناء عقار استثماري في الفترات السابقة. وبالرغم من ذلك، فإنه يجوز للمنشأة أن تختار تطبيق التعديل على عمليات اقتناء فردية لعقار استثماري تكون قد حدثت قبل بداية أول فترة سنوية تقع في تاريخ بدء السريان أو بعده إذا، فقط إذا، كانت المعلومات اللازمة لتطبيق التعديل على تلك المعاملات الأبعد متاحة للمنشأة.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦

٨٤ ب يجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ والتعديلات المتعلقة بهذا المعيار لأول مرة تطبيق متطلبات التحول الواردة في الملحق ج من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ لعقارها الاستثماري المحتفظ به كأصل حق استخدام.

تحويلات العقار الاستثماري

٨٤ ج عدل "تحويلات العقار الاستثمار" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٤٠) الصادر في ديسمبر ٢٠١٦ الفقرتين ٥٧-٥٨. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات على التغيرات في الاستخدام التي تحدث في بداية الفترة السنوية اليت تطبق فيها المنشأة لأول مرة هذه التعديلات أو بعدها (تاريخ التطبيق الأولي). وعند تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تعيد تقييم تصنيف العقار المحتفظ به عند ذلك التاريخ، وتقوم في حال انطباق ذلك بإعادة تصنيف العقار بتطبيق الفقرات ٧-١٤ لتعكس الظروف الموجودة في ذلك التاريخ.

- ٨٤ د على الرغم من متطلبات الفقرة ٨٤ ج، فإنه يسمح للمنشأة أن تطبق التعديلات على الفقرتين ٥٧-٥٨ بأثر رجعي وفقاً لمعييار المحاسبة الدولي ٨، وذلك فقط إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر.
- ٨٤ هـ إذا قامت المنشأة وفقاً للفقرة ٨٤ ج بإعادة تصنيف العقار عند تاريخ التطبيق الأولي، فإنه يجب عليها:
- (أ) المحاسبة عن إعادة التصنيف بتطبيق المتطلبات في الفقرات ٥٩-٦٤. وعند تطبيقها للفقرات ٥٩-٦٤، فإنه يجب عليها:
- (١) قراءة أي إشارة لتاريخ التغيير في الاستخدام على أنه تاريخ التطبيق الأولي؛
- (٢) إثبات أي مبلغ كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرات ٥٩-٦٤ باعتباره تعديلاً على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة في تاريخ التطبيق الأولي.
- (ب) الإفصاح عن المبلغ المعاد تصنيفه إلى العقارات الاستثمارية أو منها وفقاً للفقرة ٨٤ ج. ويجب على المنشأة أن تفصح عن تلك المبالغ المعاد تصنيفها على أنها جزء من مطابقة المبلغ الدفترى للعقارات الاستثمارية في بداية الفترة ونهايتها حسبما هو مطلوب بموجب الفقرتين ٧٦ و ٧٩.

تاريخ السريان

- ٨٥ د يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعده. ويشجع على التطبيق الأكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة سنوية تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- ٨٥ أ عدل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة عبر المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة إلى ذلك، عدل الفقرة ٦٢. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١ (المنقح في ٢٠٠٧) لفترة أكبر، فإنه يجب أن يتم تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأكر.
- ٨٥ ب عدل "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي"، المصدر في ٢٠٠٨، الفقرات ٨، ٩، ٤٨، ٥٣، ٥٤، ٥٧، وحذف الفقرة ٢٢ وأضاف الفقرتين ٥٣ و ٥٣ ب. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات - بأثر مستقبلي - للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعده. ويُسمح للمنشأة بأن تطبق التعديلات على العقارات الاستثمارية قيد التشييد من أي تاريخ قبل ١ يناير ٢٠٠٩ شريطة أن يكون قد تم قياس القيم العادلة للعقارات الاستثمارية قيد التشييد في تلك التواريخ. ويُسمح بالتطبيق الأكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات لفترة أكبر، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وفي نفس الوقت أن تطبق التعديلات على الفقرتين ٥ و ٨١ هـ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ "العقارات والآلات والمعدات".
- ٨٥ ج عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، المصدر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٥، وعدل الفقرات ٢٦، ٢٩، ٣٢، ٤٠، ٤٨، ٥٣، ٥٣ ب، ٧٨-٨٠، ٨٥ ب، وحذف الفقرات ٣٦-٣٩، ٤٢-٤٧، ٤٩، و ٥١ و ٥٧. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند قيامها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.
- ٨٥ د أضاف "التحسينات السنوية دورة ٢٠١١-٢٠١٣"، المصدر في ديسمبر ٢٠١٣، عناوين قبل الفقرة ٦ وبعد الفقرة ٨٤ وأضاف الفقرتين ١٤ و ٨٤ أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق تلك التعديلات على فترة أكبر، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- ٨٥ هـ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، المصدر في مايو ٢٠١٤، الفقرات ٣ (ب)، ٩، و ٦٧، ٧٠. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.
- ٨٥ و عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ المصدر في يناير ٢٠١٦ نطاق معيار المحاسبة الدولي ٤٠ بتعريف العقار الاستثماري ليشمل كلاً من العقار الاستثماري المملوك والعقار المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام. وعدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ الفقرات ٥، ٧، ٨، ٩، ١٦، ٢٠، ٣٠، ٤١، ٥٠، ٥٣، ٥٤، ٥٦، ٦٠، ٦١، ٦٢، ٦٧، ٦٩، ٧٤، ٧٥، ٧٧، ٧٨ وأضاف الفقرات ١٩، ٢٩، ٤٠، ٨٤ ب والعناوين المرتبطة بها وحذف الفقرات ٣، ٦، ٢٥، ٢٦، ٣٤. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.
- ٨٥ ز عدل "تحويلات العقارات الاستثمارية" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٤٠) المصدر في ديسمبر ٢٠١٦ الفقرتين ٥٧-٥٨، وأضاف الفقرات ٨٤ ج-٨٤ هـ. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق تلك التعديلات على فترة أكبر فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- ٨٥ ح عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧، الصادر في مايو ٢٠١٧، الفقرة ٣٢ ب. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عند قيامها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠)

٨٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية" (المصدر في عام ٢٠٠٠).