

مقدمة

استجابة للمتغيرات الاقتصادية المتلاحقة، والتطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية، بات من الضرورة بمكان تعديل النظام المحاسبي الموحد - ومعايير المحاسبة الصادرة كإطار مكمل له - وإدخال ما يلزم من إضافات إليه، ليبقى متمتعاً بالديناميكية والمرونة، وقابلاً للمواءمة مع مقتضى التطبيق العملي.

وإزاء ذلك اطّلت اللجنة الفنية الدائمة واللجنة الفرعية ذات الاختصاص بالنظام المحاسبي الموحد والمعايير لدى الجهاز المركزي للمحاسبات، بإعداد هذا الإصدار الجديد من معايير المحاسبة - كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد - وهو الإصدار الذي يأتي في إطار التنسيق المستمر بين الجهاز المركزي للمحاسبات والهيئة العامة للرقابة المالية، والذي يهدف إلى توحيد معايير المحاسبة - لتتفق في معظمها - مع المعايير الدولية، من ناحية، ولتلتزم بها، من ناحية أخرى، كافة الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، والجهات الخاضعة لرقابة الهيئة العامة للرقابة المالية الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار، ولا شك في أن تحقيق الهدف من توحيد تلك المعايير يفضي إلى تحسين جودة القوائم المالية بما يسهم في اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية على أساس سليم، فضلاً عن توحيد المعالجات والسياسات المحاسبية على نحو محقق للغاية من الشفافية والإفصاح. ويشمل هذا الإصدار الجديد كافة المعايير السابق صدورها والتي لم يشملها التعديل - لتبقى سارية على نحو ما صدرت به - إلى جانب المعايير الجديدة التي جرى إضافتها فضلاً عن تعديل بعض ما كان ساريًا من معايير أخرى.

وغني عن البيان إن إصدار هذه النسخة - بما اشتملت عليه - لا يصادر على أفق ومجالات أي تعديل لاحق تمليه الاعتبارات العملية المستقبلية، كما لا يضع حدًا نهائيًا لجهد مضاف نحو تحقيق ما ينشده هذا الإصدار من أهداف ممثلة في إتاحة الفرصة للشركات المصرية نحو قيد وتداول أوراقها في البورصات العالمية، وتعظيم فرص استثمار رأس المال الأجنبي في مصر وزيادة حجم الاستثمار وتحقيق إنعاش كبير على نحو ما هو مأمول للبورصة المصرية واكتساب ثقة المؤسسات الدولية - المعنية باستخدام القوائم المالية - فضلاً عن إثراء مهنة المحاسبة والارتقاء بالمستوى العملي للمشتغلين بها.

فى ضوء ما تقدم، تمت الموافقة على أعمال اللجنة المكلفة بالإعداد والمراجعة لهذه المعايير كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد، وصدر باعتمادها قرار رئيس الجهاز رقم (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠، لتسري على كافة الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزى للمحاسبات الملتزمة فى أعمالها بتطبيق النظام المحاسبى الموحد، ولتحل بذلك محل معايير المحاسبة المرافقة للقرار رقم (٦٠٩) لسنة ٢٠١٦.

وإذ أتوجه بوافر الشكر والتقدير لكل من ساهم بفكره وجهده فى إنجاز هذا العمل فإنى أمل أن يحقق الدور المرجو منه فى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية.

رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات

المستشار/هشام بدوى



تمهيد

أعدت معايير المحاسبة المصرية طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين وذلك باستثناء المعالجات المشار إليها بالملحق المرفق.

١- يجب اعتبار هذا التمهيد جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية المرفقة ويجب عدم استخدامها مستقلة عن هذا التمهيد.

٢- تخضع الموضوعات التى لم يتم تناولها فى المعايير المصرية فى معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول هذه الموضوعات.

٣- تعتبر إدارة المنشأة مسؤولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة والمنشورة (ذات الأغراض العامة)، وفى هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات وإفصاح وعرض.

٤- قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل والتقييم واتخاذ القرار، وفى هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم وبيانات داخلية ليس من الضرورى الالتزام فى إعدادها بالمعالجات والإفصاح والعرض كما ورد فى معايير المحاسبة المصرية. ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أى لبس لدى مستخدميها قد يؤدي إلى الاعتقاد بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية ذات الأغراض العامة.

٥- يحتوي كل معيار على عدد من الفقرات تتناول موضوع المعيار، بعض هذه الفقرات مطبوع بخط سميك مائل وتمثل نص المعيار فى حين أن الفقرات الأخرى تمثل شرح للمعيار، ويجب فى كل الأحوال قراءة المعايير مع شرحها كوحدة واحدة.

٦- تحتوي بعض المعايير على فقرات أشير أمامها بأنها ملغاة بدلاً من حذفها وتعديل أرقام فقرات المعيار التالية، وقد استخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير وعدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها فى معايير أخرى.

٧- يجب تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة نسبياً أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير فى معالجتها، وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على مستخدمي القوائم المالية وذلك فى ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة والظروف المحيطة.

ملحق التمهيدي

أولاً – أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

١- معيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية "

- توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية.
- تأثير ذلك على كل من معيارى المحاسبة المصريين رقمي (٢٢) "تصيب السهم فى الأرباح"، (٣٨) "مزايا العاملين".

٢- خيارات تسمح بها المعايير الدولية تم استبعادها من المعايير المصرية:

[أ] معيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية "

- تم استبعاد خيار إعداد قائمة الدخل الشامل كقائمة واحدة، حيث نصت المعايير المصرية على إعداد قائمة دخل منفصلة (الأرباح أو الخسائر) وقائمة دخل شامل.

[ب] معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من "٣١" إلى "٤٢" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٣٠".

[ج] معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة ببديل استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة مما تطلب تعديل الفقرات من "٤" إلى "٨" والفقرتين "١٠"، "١٢" من هذا المعيار.

[د] معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "تصيب السهم فى الأرباح"

- تم تعديل نطاق تطبيق المعيار ليصبح ملزماً لدى إعداد القوائم المالية المستقلة والمجمعة والمنفردة.

[هـ] معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم فى الفقرات من "٧٥" إلى "٨٧" وكذا الفقرتين رقمي "١٢٤"، "١٢٥" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٧٤" من هذا المعيار.

[و] معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري":

- تم إلغاء استخدام خيار نموذج القيمة العادلة لجميع المنشآت عند القياس اللاحق لاستثماراتها العقارية والالتزام فقط بنموذج التكلفة، مع إلزام صناديق الاستثمار العقاري فقط باستخدام نموذج القيمة العادلة عند القياس اللاحق لجميع أصولها العقارية.

ثانياً - معايير جديدة (تم إصدارها لأول مرة) لتحل محل معايير حالية (تم إلغاؤها) أو جزء منها:

١- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية":

يحل هذا المعيار محل الموضوعات المقابلة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، وبالتالي تم تعديله وإعادة إصداره بعد سحب الفقرات الخاصة بالموضوعات التي تناولها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وتحديد نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) المعدل للتعامل فقط مع حالات محدودة من محاسبة التغطية.

٢- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء":

يحل هذا المعيار محل المعيارين التاليين ويلغيهما:

أ- معيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاء".

ب- معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

٣- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التاجير":

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التاجير التمويلي" ويلغيه.

ثالثاً - معايير تم تعديلها:

١- معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية".

٢- معيار المحاسبة المصري رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية".

٣- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "نصيب السهم في الأرباح".

٤- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض".

٥- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

٦- معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري": وقد تطلب هذا التعديل إجراء ما يلى:

- [أ] تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" بإضافة فقرة (و) إلى الفقرة رقم "٢"، وكذا تعديل الفقرة رقم "٥" من هذا المعيار.
- [ب] تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" بإضافة فقرة (د) إلى الفقرة رقم "٥".
- ٧- معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزاييا العاملين"
- ٨- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية: الإفصاحات".
- ٩- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة": وقد تطلب هذا التعديل إجراء ما يلى:

- [أ] تعديل الفقرتين رقمى (٤)، (٩) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة".
- [ب] إضافة الفقرات أرقام (أ٨)، (أ١١)، (١١)، (أ١٦) إلى معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة".
- [ج] تعديل الفقرة رقم (٣٦) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة"، وكذا إضافة الفقرة رقم (٣٦) إلى هذا المعيار.
- [د] تعديل الفقرتين رقمى (٥٨ب)، (٦٨ج ب) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".
- [هـ] إضافة الفقرة رقم (أ٢) إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال".
- [و] إضافة الفقرة رقم (١٦ أ ك)) إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) "القوائم المالية الدورية".
- [ز] إجراء التعديلات التالية على معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى":
- إضافة البند رقم ٢(أ)(٣) إلى الفقرة رقم (٢).
 - إضافة عنوان "التصنيف كمنشأة استثمارية" بعد الفقرة رقم (٩) على أن يدرج تحته الفقرتان رقمى (أ٩)، (ب٩).
 - إضافة عنوان "الحصص في الشركات التابعة غير المجمعة" المنشآت الاستثمارية" بعد الفقرة رقم (١٩) على أن يدرج تحته الفقرات أرقام من (أ١٩) إلى (أ١٩ز).
 - إضافة الفقرتين رقمى (أ٢١)، (٢٥ أ) إلى هذا المعيار.
- رابعاً- إصدار التفسير المحاسبي المصري رقم (١) "ترتيبات امتيازات الخدمات العامة".

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

المحتويات

مقدمة

الغرض من الإطار

نطاق الإطار

الأجزاء

الجزء ١ الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هـ د

الجزء ٢ المنشأة المصدرة للقوائم المالية م م

الجزء ٣ الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة خ ن

الجزء ٤ الإطار: النصوص المتبقية ١/٤ – ٦٥/٤

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

مقدمة

تعد القوائم المالية عادة فى ضوء نموذج محاسبى مبنى على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملاءمة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لصانع القرارات الاقتصادية، إلا أنه لا يوجد فى الوقت الحاضر اتفاق عام على التغيير. ولقد أعد هذا الإطار ليكون ملائمًا لمجموعة من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

الغرض من الإطار

يضع هذا الإطار المفاهيم التى تبنى عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين. والغرض من هذا الإطار هو:

- (أ) مساعدة لجنة وضع المعايير فى تطوير معايير محاسبية مصرية مستقبلية وفى إعادة النظر فى معايير المحاسبة المصرية الموجودة.
- (ب) مساعدة لجنة وضع المعايير فى تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أساس لتقليل عدد طرق المعالجة البديلة المسموح بها فى معايير المحاسبة المصرية.
- (ج) ملغاة.
- (د) مساعدة معدي القوائم المالية فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية وفى التعامل مع رؤوس موضوعات ستكون موضوعًا لإصدار معيار محاسبى مصرى.
- (هـ) مساعدة مراقبى الحسابات فى تكوين رأى حول ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة المصرية.
- (و) مساعدة مستخدمى القوائم المالية على تفسير المعلومات المدرجة فى القوائم المالية المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
- (ز) ملغاة.

لا يمثل هذا الإطار معيار محاسبى مصرى، وعليه فإنه لا يحدد معايير لكيفية الاعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن أى أمر، وليس فى هذا الإطار ما يجعله يرجح على أى معيار محاسبى مصرى محدد.

تقر لجنة المعايير بأنه فى حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبى مصرى ما، وفى مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض فإن متطلبات المعيار المحاسبى المصرى ترجح على هذا الإطار، وعلى كل حال، طالما أن لجنة المعايير سوف تستتير بهذا الإطار عند وضع معايير مستقبلية وعند مراجعتها للمعايير الموجودة، فإن عدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة المصرية ستقل مع مرور الزمن. سيتم مراجعة هذا الإطار من وقت لآخر على ضوء خبرة اللجنة فى العمل بموجبه.

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

نطاق الإطار

يتناول هذا الإطار ما يلي:

- (أ) أهداف القوائم المالية.
- (ب) الخصائص النوعية التي تحدد مدى الفائدة من المعلومات فى القوائم المالية.
- (ج) التعريف والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح بالعناصر التي تعد منها القوائم المالية.
- (د) مفاهيم رأس المال وكيفية الحفاظ عليه.

الجزء (١)

الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

فقرت	المحتويات
هد ١	مقدمة
هد ١١-٢	الهدف والفائدة ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العامة
هد ١٢	المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للتقارير والمطالبات على المنشأة والتغيرات في الموارد والمطالبات
هد ١٤-١٣	الموارد الاقتصادية والمطالبات
هد ١٦-١٥	التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات
هد ١٩-١٧	الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق
هد ٢١-٢٠	الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية التاريخية
هد ٢٢	التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات التي لا تنتج عن أداء مالي

الجزء (١)

الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

مقدمة

هـ د ١- إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة يشكل أساس هذا الإطار. وتتدفق منطقيًا من الهدف الجوانب الأخرى من هذا الإطار - مثل مفهوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية، والخصائص النوعية والقيود على المعلومات المالية المفيدة، وعناصر القوائم المالية والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح.

الهدف والفائدة ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العامة

هـ د ٢- إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو توفير معلومات مالية عن المنشأة المصدرة للتقارير يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين فى إتخاذ قرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة. وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات الملكية وأدوات الدين، ومنح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان.

هـ د ٣- تعتمد قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين حول شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات دين، على العوائد التى يتوقعونها من الاستثمار فى تلك الأدوات، على سبيل المثال الأرباح، ومدفوعات أصل الدين والفائدة أو ارتفاع سعر السوق. وبالمثل، قرارات المقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين عن منح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان تعتمد على مدفوعات أصل الدين والفائدة أو العوائد الأخرى التى يتوقعونها. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين عن العائد على تقييمهم لقيمة وتوقيت وعدم التأكد (التقدير) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. وبالتالي، فإن المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات لمساعدتهم على تقييم تقديراتهم لصافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

هـ د ٤ - لتقييم تقديرات صافي التدفقات النقدية المستقبلية لمنشأة، فإن المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات حول موارد المنشأة والمطالبات على المنشأة، ومدى كفاية وفعالية إدارة المنشأة ومجالس إدارتها للقيام بمسئولياتهم فى استخدام موارد المنشأة. من أمثلة هذه المسئوليات حماية موارد المنشأة من الآثار السلبية لعوامل اقتصادية مثل السعر والتغيرات التكنولوجية وضمان أن المنشأة تتوافق مع القوانين والأنظمة والشروط التعاقدية. وتعد المعلومات حول قيام الإدارة بمسئولياتها مفيدة لقرارات المستثمرين الحاليين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لديهم حق التصويت أو التأثير على أعمال الإدارة.

هـ د ٥ - لا يستطيع العديد من المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين أن يطلبوا من المنشآت المصدرة للقوائم المالية تقديم معلومات مباشرة لهم، ويتعين عليهم أن يعتمدوا على القوائم المالية ذات الأغراض العامة للحصول على كثير من المعلومات المالية التى يحتاجون إليها. وبالتالي، فهم يعدوا المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية ذات الأغراض العامة.

هـ د ٦ - ومع ذلك، فإن القوائم المالية ذات الأغراض العامة لا ولن تقدم كافة المعلومات التى يحتاجها المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين. فهؤلاء المستخدمين يحتاجون إلى النظر فى المعلومات ذات الصلة من مصادر أخرى، على سبيل المثال، الظروف والتوقعات الاقتصادية العامة، والأحداث السياسية والمناخ السياسى، والصناعة، وتوقعات الشركة(المنشأة).

هـ د ٧ - لم يتم تصميم القوائم المالية ذات الأغراض العامة لإظهار قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية، ولكنها توفر المعلومات لمساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لتقدير قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

هـ د ٨ - لدى المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية احتياجات ورغبات مختلفة وربما متعارضة من المعلومات، وتسعى لجنة المعايير - من خلال تطوير معايير المحاسبة المصرية - إلى توفير مجموعة من المعلومات التى من شأنها تلبية احتياجات أكبر عدد ممكن من المستخدمين الأساسيين مع التركيز على الاحتياجات الشائعة من المعلومات لا تمنع لجنة المعايير المنشأة المصدرة للقوائم المالية من إدراج معلومات إضافية تكون أكثر فائدة لمجموعة فرعية محددة من المستخدمين الأساسيين.

هـ د ٩- تهتم إدارة المنشأة المصدرة للقوائم المالية أيضاً بالمعلومات المالية عن المنشأة، ومع ذلك فإن الإدارة ليس بالضرورى أن تعتمد على القوائم المالية ذات الأغراض العامة وذلك لقدرتها على الحصول على المعلومات المالية التى تحتاجها داخلياً.

هـ د ١٠- قد تجد الأطراف الأخرى، مثل الجهات الرقابية وأعضاء الجهات العامة الأخرى بخلاف المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، القوائم المالية ذات الأغراض العامة مفيدة أيضاً. ومع ذلك لا يتم توجيه هذه القوائم أساساً لهذه الأطراف الأخرى.

هـ د ١١- تستند التقارير المالية إلى حد كبير على تقديرات وافتراضات ونماذج بخلاف التوصيف الفعلى. ويحدد الإطار العام المفاهيم التى تقوم عليها هذه التقديرات والافتراضات والنماذج. وهذه المفاهيم هى الهدف الذى يسعى إليه كل من لجنة المعايير ومصدرى القوائم المالية. وكما هو الحال مع معظم الأهداف، فإن رؤية الإطار لإعداد القوائم المالية المثالية من غير المرجح أن تتحقق بالكامل، على الأقل فى المدى القصير، لأن ذلك يستغرق وقتاً طويلاً لفهم، وقبول وتنفيذ أساليب جديدة لتحليل المعاملات وغيرها من الأحداث. ومع ذلك. فإن تحديد الهدف الذى يسعى إليه الإطار أمر ضرورى فى تطوير القوائم المالية وذلك لتحسين فائدتها.

المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، والمطالبات على المنشأة والتغيرات فى الموارد والمطالبات

هـ د ١٢- توفر القوائم المالية ذات الأغراض العامة معلومات حول المركز المالى للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، وتكون هذه المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على المنشأة المصدرة للقوائم المالية. كما توفر القوائم المالية معلومات حول آثار المعاملات وغيرها من الأحداث التى تغير الموارد الاقتصادية والمطالبات على المنشأة. كلا النوعين من المعلومات توفر مدخلاً مفيداً لاتخاذ قرارات حول توفير الموارد للمنشأة.

الموارد الاقتصادية والمطالبات

هـ د ١٣- من الممكن أن تساعد المعلومات عن طبيعة وقيم الموارد الاقتصادية ومطالبات المنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمى القوائم المالية على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف المالية للمنشأة. كما يمكن أن تساعد هذه المعلومات مستخدمى القوائم لتقييم السيولة للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وملاءمتها، وكذلك احتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها المرجح في الحصول على ذلك التمويل. وتساعد المعلومات حول أولويات ومتطلبات دفع المطالبات الحالية مستخدمى القوائم على التنبؤ بكيف سيتم توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المطالبات على المنشأة المصدرة للقوائم المالية (الدائنين).

هـ د ١٤- هناك أنواع مختلفة من الموارد الاقتصادية تؤثر على تقييم مستخدم القوائم لتقديرات المنشأة المصدرة للقوائم المالية للتدفقات النقدية المستقبلية بشكل مختلف. بعض التدفقات النقدية المستقبلية تنتج مباشرة من الموارد الاقتصادية الموجودة بالفعل، مثل الحسابات المدينة. وتنتج التدفقات النقدية الأخرى عن استخدام العديد من الموارد مجتمعة لإنتاج وتسويق السلع أو الخدمات للعملاء. وعلى الرغم من أن تلك التدفقات النقدية لا يمكن تحديدها مع الموارد الاقتصادية الفردية (أو المطالبات)، فإن مستخدمى القوائم المالية بحاجة إلى معرفة طبيعة وقيمة الموارد المتاحة للاستخدام في عمليات المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات

هـ د ١٥- تنتج التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية عن الأداء المالي لهذه المنشأة (راجع الفقرات من "هـ د ١٧" إلى "هـ د ٢٠") وعن أحداث أو معاملات أخرى مثل إصدار أدوات دين أو حقوق الملكية (راجع الفقرة "هـ د ٢١"). وللتقييم الصحيح لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية، يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى القدرة على التمييز بين كل من هذه التغيرات.

هـ د ١٦- تساعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمى القوائم على فهم العائد الذي أنتجته المنشأة من مواردها الاقتصادية. وتوفر المعلومات عن العائد الذي أنتجته المنشأة مؤشراً على مدى نجاح الإدارة في مسؤولياتها عن الاستخدام الكفاء والفعال لموارد المنشأة المصدرة للقوائم المالية. إن المعلومات حول تباين ومكونات هذا العائد أيضاً مهمة، وخاصة في تقييم عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية. والمعلومات عن الأداء المالي السابق للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وكيفية قيام إدارتها بمسؤولياتها تكون مفيدة عادة في التنبؤ بالعوائد المستقبلية للمنشأة من مواردها الاقتصادية.

الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق

هـ د ١٧- يصور أساس الاستحقاق المحاسبي تأثيرات المعاملات وغيرها من الأحداث والظروف على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية في الفترات التي تحدث فيها تلك التأثيرات، حتى وإن كانت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عنها تحدث في فترة مختلفة. وهذا أمر هام لأن المعلومات حول الموارد الاقتصادية والمطالبات، والتغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما توفر أساساً أفضل لتقييم أداء المنشأة في الماضي والتنبؤ بالمستقبل، من تلك المعلومات المرتبطة فقط بالمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

هـ د ١٨- إن المعلومات حول الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال الفترة، والتي تعكس التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات بخلاف الموارد الإضافية التي تحصل عليها مباشرة من قبل المستثمرين والدائنين (راجع الفقرة " هـ د ٢١")، تكون مفيدة في تقييم تاريخ المنشأة ومقدرتها المستقبلية على توليد صافي تدفقات نقدية. وتشير هذه المعلومات إلى أي مدى زادت الموارد الاقتصادية للمنشأة، وبالتالي مقدرتها على توليد التدفقات النقدية الصافية من خلال عملياتها بدلاً من الحصول على موارد إضافية مباشرة من قبل المستثمرين والدائنين.

هـ د ١٩- إن المعلومات المتوفرة عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما قد يشير أيضاً إلى أي مدى قد أثرت أحداث - مثل التغيرات في أسعار السوق أو أسعار الفائدة بالزيادة أو النقصان- على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة، وبالتالي التأثير على مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية.

الأداء المالى الذى تعكسه التدفقات النقدية التاريخية

هـ د ٢٠- إن المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما أيضاً تساعد المستخدمين لتقييم مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية فى المستقبل.

وتشير إلى كيفية حصول المنشأة على النقدية والتصرف فيها، بما فى ذلك معلومات عن اقتراضها وسدادها للديون وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات النقدية الأخرى للمستثمرين، والعوامل الأخرى التى قد تؤثر على السيولة أو الملاءة المالية للمنشأة. وتساعد المعلومات عن التدفقات النقدية المستخدمين على فهم عمليات المنشأة، وتقييم أنشطتها التمويلية والاستثمارية، وتقييم السيولة والملاءة المالية وتفسير المعلومات الأخرى حول الأداء المالى للمنشأة.

التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات التى لا تنتج عن أداء مالى

هـ د ٢١- قد تتغير أيضاً الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية لأسباب أخرى بخلاف أدائها المالى، مثل إصدار أسهم ملكية إضافية. وتعتبر المعلومات حول هذا النوع من التغير فى الموارد الاقتصادية للمنشأة ضرورية لإعطاء المستخدمين فهم كامل لماذا تغيرت الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة والآثار المترتبة على هذه التغيرات على الأداء المالى المستقبلي لها.

الجزء (٢)

المنشأة المصدرة للقوائم المالية

المحتويات	فقرت
مقدمة	م م ١
التوصيف	م م ٢-٦
القوائم المالية المجمعة	م م ٧-١٠
أنواع أخرى من القوائم المالية	
القوائم المالية للشركة الأم فقط	م م ١١
القوائم المالية التجميعية	م م ١٢

الجزء (٢)

المنشأة المصدرة للقوائم المالية

مقدمة

م م ١- الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم بيانات مالية عن المنشأة المصدرة وتكون هذه البيانات مفيدة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير موارد للمنشأة وكذلك فى تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفعالية. ومفهوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية يسعى إلى تعزيز هذا الهدف.

التوصيف

م م ٢- المنشأة المصدرة للقوائم المالية هى كيان محدد من الأنشطة الاقتصادية، ومعلوماتها المالية قد تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لا يستطيعون الحصول مباشرة على المعلومات التى يحتاجونها فى اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة وفى تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفعالية.

م م ٣- للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ثلاثة خصائص:

(أ) أنشطة المنشأة الاقتصادية قد تم تنفيذها أو جارى تنفيذها أو سيتم تنفيذها.

و (ب) هذه الأنشطة الاقتصادية يمكن تمييزها بموضوعية عن أنشطة المنشآت الأخرى وكذلك عن البيئة الاقتصادية التى توجد بها المنشأة.

و (ج) المعلومات المالية الخاصة بالأنشطة الاقتصادية لهذه المنشأة قد تكون مفيدة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة وفى تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد استخداماً فعالاً وكفاً. ومع أن هذه الخصائص ضرورية إلا أنها ليست دائماً كافية لتحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

م م ٤- إن تحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية فى موقف معين يتطلب الأخذ فى الاعتبار الفروقات بين الأنشطة الاقتصادية التى تم تنفيذها والجارى تنفيذها أو التى سوف يتم تنفيذها. والوجود القانونى لمنشأة ليس كاف لتحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية. فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية يمكن أن تشمل أكثر من منشأة أو يمكن أن تكون جزءاً من منشأة.

م ٥- غالبًا ما تصنف منشأة ذات كيان قانونى مفردة تمارس أنشطة اقتصادية ولا تتحكم فى أى منشأة أخرى على أنها منشأة مصدره للقوائم المالية. لذا فإن معظم - إن لم يكن كل - المنشآت ذات الكيان القانونى يمكن أن تصنف كمنشأة مصدره للقوائم المالية. ومع ذلك ففى بعض الأحوال يمكن ألا تصنف منشأة مفردة ذات كيان قانونى كمنشأة مصدره للقوائم المالية إذا ما كانت أنشطتها الاقتصادية على سبيل المثال متداخلة مع الأنشطة الاقتصادية لمنشأة أخرى ولا يوجد أساس للفرقة الموضوعية بين الأنشطة.

م ٦- قد يتأهل جزء من المنشأة ليصنف كمنشآت مصدره للقوائم المالية وذلك إذا كان يمكن تمييز أنشطته الاقتصادية عن باقى أنشطة المنشأة وأن تكون المعلومات المالية الخاصة بهذا الجزء مفيدة فى اتخاذ القرار الخاص بتوفير موارد له. على سبيل المثال، مستثمر محتمل يخطط لشراء فرع أو جزء من المنشأة.

القوائم المالية المجمعة

م ٧- تسيطر منشأة على منشأة أخرى عندما يكون لها حق إدارة أنشطة هذه المنشأة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

م ٨- إذا سيطرت منشأة على منشأة أخرى، فإن تدفق الأموال والمزايا الأخرى من المنشأة المسيطرة إلى المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين تتوقف بصورة كبيرة على النقدية المتدفقة والمزايا المتحصل عليها من المنشآت التابعة والتي تعتمد بالتبعية على أنشطة هذه المنشآت وإدارة المنشأة المسيطرة لهذه الأنشطة. وبالتالي إذا كانت منشأة تسيطر على منشأة أو أكثر تعد قوائم مالية فيجب عليها أن تعرض قوائم مالية مجمعة. وتقدم القوائم المالية المجمعة معلومات مفيدة لعدد أكبر من المستخدمين.

م ٩- يمكن أن تتشارك منشأتان أو أكثر فى السيطرة على أنشطة منشأة أخرى للحصول على منافع، فى هذه الحالة لا يمكن لأى من المنشآت التى تتشارك فى إدارة أنشطة هذه المنشأة الأخرى أن تسيطر بصورة مفردة عليها. وبالتالي لا يمكن لإحدى هذه المنشآت أن تقدم معلومات عن نفسها أو المنشأة الأخرى على أسس مجمعة.

م ١٠- إذا كان لإحدى المنشآت نفوذ مؤثر على منشأة أخرى، فإنها لا تسيطر عليها. ومقدرة المنشأة على التأثير فى أنشطة منشأة أخرى بدون المقدرة على الإدارة الفعلية لهذه الأنشطة لا تمثل تحكماً فيها.

أنواع أخرى من القوائم المالية

القوائم المالية للشركة الأم فقط

م ١١- يمكن للمنشأة المسيطرة أن تعرض قوائم مالية لتقديم معلومات عن استثماراتها فى المنشآت التى تسيطر عليها، والعوائد على هذه الاستثمارات بدلاً من المعلومات عن الموارد الاقتصادية والمطالبات والتغيرات فى هذه الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة التى تسيطر عليها. ويمكن للقوائم المالية المستقلة للشركة الأم أن تقدم معلومات مفيدة إذا عرضت مع القوائم المالية المجمعة.

القوائم المالية المجمعة

م ١٢- تتضمن القوائم المالية المجمعة معلومات عن اثنين أو أكثر من المنشآت المسيطر عليها. والقوائم المالية التجميعية لا تتضمن معلومات عن المنشأة المسيطرة. ويمكن للقوائم المالية المجمعة أن تقدم معلومات مفيدة عن المنشآت التابعة المسيطر عليها كمجموعة.

الجزء (٣)

الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

المحتويات	فقرت
مقدمة	خ ن ١-٣
الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	خ ن ٤
الخصائص النوعية الأساسية	خ ن ٥
الملاءمة	خ ن ٦-١١
المصادقية	خ ن ١٢-١٦
تطبيق الخصائص النوعية الأساسية	خ ن ١٧-١٨
تحسين الخصائص النوعية	خ ن ١٩
القابلية للمقارنة	خ ن ٢٠-٢٥
التحقق	خ ن ٢٦-٢٨
التوقيت	خ ن ٢٩
القابلية للفهم	خ ن ٣٠-٣٢
تطبيق الخصائص النوعية المحسنة	خ ن ٣٣-٣٤
قيود التكلفة على التقارير المالية المفيدة	خ ن ٣٥-٣٩

الجزء (٣)

الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

مقدمة

خ ن ١- تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة التي تمت مناقشتها في هذا الإطار أنواع المعلومات التي من المحتمل أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لاتخاذ القرارات حول المنشأة المصدرة للقوائم المالية على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

خ ن ٢- توفر القوائم المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة لها أو المطالبات عليها وأثر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي من شأنها تغيير تلك الموارد والمطالبات. (وتشير المعلومات في هذا الإطار إلى المعلومات حول الظواهر الاقتصادية). وتتضمن بعض القوائم المالية أيضا فقرات إيضاحية حول توقعات الإدارة واستراتيجياتها للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، وأنواع أخرى من المعلومات المتوقعة.

خ ن ٣- تطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة على المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية للمنشأة، بالإضافة إلى المعلومات المالية المقدمة بطرق أخرى، ويعتبر عنصر التكلفة، هو القيد السائد على مقدرة المنشأة المصدرة للقوائم المالية لتوفير معلومات مالية مفيدة، ومع ذلك، فإن الاعتبارات في تطبيق الخصائص النوعية وقيد التكلفة قد تكون مختلفة لأنواع مختلفة من المعلومات. على سبيل المثال، فإن تطبيقها على المعلومات المتوقعة قد يكون مختلفاً عن تطبيقها على المعلومات حول الموارد الاقتصادية والمطالبات الحالية والتغيرات في هذه الموارد والمطالبات.

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

خ ن ٤- لكي يمكن أن تصبح المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتعرض بصدق ما يجب عرضه. وتحسن فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة ويمكن التحقق منها وتصدر في الوقت المناسب وقابلة للفهم.

الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ٥- الخصائص النوعية الأساسية هي الملاءمة والأهمية النسبية والمصدقية.
الملاءمة

خ ن ٦- إن المعلومات المالية الملائمة قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المستخدمين. قد تكون تلك المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار معين حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة من تلك المعلومات أو إذا كانوا على علم بها من مصادر أخرى.

خ ن ٧- إن المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في اتخاذ القرارات إذا كانت لديها القيمة التنبؤية، أو القيمة التأكيدية أو كليهما.

خ ن ٨- للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذا كان يمكن استخدامها كمدخل للعمليات التي يعتمد عليه المستخدم لتوقع النتائج المستقبلية. والمعلومات المالية لا يلزم أن تكون تنبؤات أو توقعات حتى يكون لها قيمة تنبؤية. وتستخدم تلك المعلومات المالية مع القيمة التنبؤية من قبل المستخدمين في صنع توقعاتهم الخاصة.

خ ن ٩- المعلومات المالية يكون لها قيمة تأكيدية إذا ما توفر بها معلومات حول التقييمات السابقة (تؤكددها أو تغيرها).

خ ن ١٠- إن القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية مترابطة. فالمعلومات التي لها قيمة تنبؤية في كثير من الأحيان أيضا لها قيمة تأكيدية. فعلى سبيل المثال، فالمعلومات عن إيرادات العام الحالي يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة، كما يمكن أيضا مقارنتها مع توقعات إيرادات العام الحالي التي تم توقعها في السنوات الماضية. ونتائج تلك المقارنات يمكن أن تساعد مستخدم ما في تصحيح وتطوير العمليات التي استخدمت لعمل تلك التوقعات السابقة.

الأهمية النسبية

خ ن ١١- تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية. وبعبارة أخرى فإن الأهمية النسبية للمنشأة هي جانب من الملاءمة تستند إلى طبيعة أو حجم البنود، أو كليهما، التي تتعلق بها المعلومات في القوائم المالية للمنشأة. ونتيجة لذلك، لا يمكن للجنة المعايير أن تحدد كمية موحدة للأهمية النسبية أو التحديد المسبق لما يمكن أن يكون جوهرياً في حالة معينة.

المصدقية

خ ن ١٢- تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية من خلال الكلمات والأرقام. ولكي تكون تلك المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة، ولكن يجب أيضا أن تعرض تلك الظواهر بمصدقية وتعبر عنها. ولكي تكون المعلومات ذات مصداقية، يجب أن تتصف بثلاث خصائص وهي أن تكون مكتملة ومحايدة وخالية من الخطأ. وبالتأكيد فإن الكمال نادراً ما يتحقق ومع ذلك تهدف لجنة المعايير إلى تعظيم تلك الخصائص إلى أقصى حد ممكن.

خ ن ١٣- يشمل التصوير الكامل جميع المعلومات اللازمة لمستخدم القوائم لفهم الظاهرة التي تم تصويرها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتفسيرات اللازمة. على سبيل المثال، فإن التصوير الكامل لمجموعة من الأصول تشمل، كحد أدنى، وصفاً لطبيعة الأصول في المجموعة، وتصوير رقمي لكل الأصول في المجموعة، ووصف ما يمثله التصوير الرقمي (على سبيل المثال، التكلفة الأصلية، والتكلفة المعدلة أو القيمة العادلة). وقد يترتب أيضاً على التصوير الكامل لبعض البنود تفسيرات للحقائق الهامة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على جودتها وطبيعتها، والعملية المستخدمة لتحديد التصوير الرقمي لها.

خ ن ١٤- يكون التصوير محايداً إذا تم بدون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية. والتصوير المحايد لا يكون متحيزاً أو مرجحاً أو مؤكداً أو غير مؤكداً، أو متلاعباً ليزيد احتمال تلقي المعلومات المالية إيجابياً أو سلبياً من قبل المستخدمين. والمعلومات المحايدة لا تعني معلومات بدون غرض أو بدون تأثير على السلوك. على العكس من ذلك، فإن المعلومات المالية الملائمة بحكم تعريفها هي تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.

خ ن ١٥- المصدقية لا تعني الدقة في كافة النواحي، فمصطلح خالية من الخطأ تعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف هذه الظاهرة، وتم اختيار وتطبيق الإجراءات المستخدمة لاستخراج القوائم المالية مع عدم وجود أخطاء في هذه العملية. في هذا السياق، فإن مصطلح خالية من الخطأ لا يعني الدقة التامة في كافة النواحي. على سبيل المثال، فإن تقدير سعر أو قيمة غير قابلة للقياس لا يمكن تحديد ما إن كانت دقيقة أو غير دقيقة. ومع ذلك، فإن عرض هذا التقدير يمكن أن يكون صادقاً إذا تم وصف القيمة بوضوح ودقة لكونه تقدير، وشرح طبيعة وحدود عملية التقدير، ولم ترتكب أية أخطاء في اختيار وتطبيق العملية المناسبة للتقدير.

خ ن ١٦ - مصداقية العرض في حد ذاتها لا تؤدي بالضرورة إلى معلومات مفيدة. فعلى سبيل المثال، فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية قد تتلقى أصولها الثابتة من خلال منحة حكومية. وفي هذه الحالة يكون من الواضح أن المنشأة قد اكتسبت رصيذا دون أي تكلفة يمكن عرضها في مقابلة هذه الأصول، إلا أن مثل هذه المعلومات قد لا تكون مفيدة جدا للمستخدم. وكمثال آخر تقدير المبالغ التي ينبغي تعديل القيمة الدفترية للأصول بها لتعكس الاضمحلال في قيمة تلك الأصول. ذلك التقدير يمكن أن يتم عرضه بمصداقية إذا قامت المنشأة بتطبيق تلك العملية بشكل صحيح ومناسب، مع وصف وتقدير الشكوك التي قد تؤثر تأثيرا كبيرا على التقدير المعروض. ومع ذلك، إذا كان مستوى عدم التأكد لهذا التقدير عالي بدرجة كبيرة فإن هذا التقدير لن يكون مفيدا. وبعبارة أخرى، فإن ملاءمة الأصل للعرض بمصداقية تصبح مشكوك فيها. وإذا لم يكن هناك أسلوب عرض بديل أكثر مصداقية، في هذه الحالة توفر هذه التقديرات أفضل المعلومات المتاحة.

تطبيق الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ١٧ - يجب أن تكون المعلومات ملائمة ومعروضة بمصداقية حتى تكون مفيدة للمستخدمين. فالمصداقية في عرض ظاهرة غير ملائمة أو عدم المصداقية في عرض ظاهرة ملائمة لا يساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات جيدة.

خ ن ١٨ - إن العملية الأكثر كفاءة وفعالية لتطبيق الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية تكون عادة على النحو التالي: (خاضعة لتأثيرات تحسين الخصائص النوعية وقيد التكلفة، وهو ما لم يتم مراعاته في هذه الأمثلة).

أولاً: تحديد الظاهرة الاقتصادية والتي من المحتمل أن تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية.

ثانياً: تحديد نوع المعلومة لهذه الظاهرة والتي ستكون أكثر ملاءمة إذا كانت متوفرة ويمكن عرضها بمصداقية.

ثالثاً: تحديد ما إذا كانت تلك المعلومة متاحة ويمكن أن يتم عرضها بمصداقية. إذا كان الأمر كذلك، فإن عملية استيفاء الخصائص النوعية الأساسية تنتهي عند تلك النقطة. وإن لم يكن، فيتم تكرار هذه العملية مع النوع التالي الأكثر أهمية من المعلومات.

تحسين الخصائص النوعية

خ ن ١٩- القابلية للمقارنة والتحقق والتوقيت والقابلية للفهم هي الخصائص النوعية التي تحسن من فائدة المعلومات الملائمة والمعروضة بمصادقية. وقد يساعد تحسين الخصائص النوعية أيضا في تحديد أي من الطريقتين ينبغي أن يستخدم لتصوير ظاهرة ما إذا اعتبر كلا الطريقتين متساويين في الملاءمة والمصادقية.

القابلية للمقارنة

خ ن ٢٠- تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار بين البدائل، على سبيل المثال، بيع أو الاحتفاظ باستثمار أو الاستثمار في المنشأة المصدرة للقوائم المالية أو منشأة أخرى. وبالتالي، فإن المعلومات عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية تكون أكثر فائدة إذا كان يمكن مقارنتها مع معلومات مماثلة عن منشآت أخرى وبمعلومات مماثلة عن نفس المنشأة لفترة أخرى أو في تاريخ آخر.

خ ن ٢١- القابلية للمقارنة هي السمة النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف لتباين العناصر المختلفة. فعلى عكس باقي الخصائص النوعية الأخرى، فالقابلية للمقارنة لا ترتبط برقم وحيد، فالمقارنة تتطلب رقمين على الأقل.

خ ن ٢٢- الثبات في القوائم المالية، رغم أنه مرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنه مختلف عنها. فالثبات يشير إلى استخدام نفس الأساليب لنفس البنود، إما من فترة لأخرى داخل المنشأة المصدرة للقوائم المالية أو خلال فترة واحدة مع منشآت مختلفة. إذا فالقابلية للمقارنة هي الهدف، والثبات يساعد على تحقيق هذا الهدف.

خ ن ٢٣- القابلية للمقارنة ليست موحدة. فلكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تبدو الأشياء المماثلة متماثلة والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا يتم تحسين القابلية للمقارنة بين المعلومات المالية بجعل الأشياء الغير مماثلة تبدو مماثلة كما لا يتم تحسينها بجعل الأشياء المماثلة تبدو مختلفة.

خ ن ٢٤- ومن المرجح أن يتحقق قدر من القابلية للمقارنة من خلال تلبية الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية. فعرض الظاهرة الاقتصادية الملائمة بمصادقية بطبيعة الحال يجب أن يحتوي على قدر من القابلية للمقارنة مع عرض ظاهرة اقتصادية مماثلة ملائمة لمنشأة أخرى مصدرة لقوائم مالية.

خ ن ٢٥- على الرغم من أن الظاهرة الاقتصادية الواحدة يمكن أن يتم عرضها بمصادقية بطرق متعددة، فإن المعالجات المحاسبية البديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية تقلل من قابليتها للمقارنة.

التحقق

خ ن ٢٦- التحقق يساعد على طمأنة المستخدمين من أن المعلومات تعرض الظاهرة الاقتصادية التي تمثلها بمصدقية، والتحقق يعني أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين قد يصل إلى توافق في الآراء وإن لم يكن بالضرورة تمام التوافق - أن تصوير المعلومات تم بمصدقية. المعلومات الكمية لا يلزم أن تتم بتقدير نقطة واحدة لتكون قابلة للتحقق. ولكن يمكن التحقق من مجموعة من المبالغ والاحتمالات ذات الصلة بها أيضاً.

خ ن ٢٧- التحقق يمكن أن يكون مباشراً أو غير مباشر. التحقق المباشر يعني التحقق من قيمة أو تأكد آخر من خلال الملاحظة المباشرة، على سبيل المثال، عن طريق جرد النقدية. التحقق غير المباشر يعني التحقق من مدخلات نموذج ما، أو صيغة أو تقنية أخرى وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس المنهجية. مثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق التحقق من المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة باستخدام نفس طريقة التكلفة المستخدمة (على سبيل المثال، باستخدام الوارد أو لا يصرف أو لا).

خ ن ٢٨- قد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التفسيرات والمعلومات المالية المتوقعة. ولمساعدة مستخدمي تلك المعلومات المالية إذا ما أرادوا استخدام هذه المعلومات، سيكون من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية، وأساليب جمع مثل تلك المعلومات والعوامل والظروف التي تدعم غيرها من المعلومات.

التوقيت

خ ن ٢٩- التوقيت يعني وجود المعلومات المتاحة لمتخذي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم. وعموماً، تعتبر المعلومات القديمة أقل فائدة. ومع ذلك، قد تستمر بعض المعلومات فى توقيتها حتى بعد تاريخ الفترة التي تغطيها تلك المعلومات المالية، على سبيل المثال، قد يحتاج إليها بعض المستخدمين لتحديد وتقييم الاتجاهات.

القابلية للفهم

خ ن ٣٠- تبويب وتمييز وعرض المعلومات بوضوح ودقة يجعلها مفهومة.

خ ن ٣١- بعض الظواهر تكون معقدة بطبيعتها، ولا يمكن أن يتم فهمها بسهولة. وباستبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من التقارير المالية قد تجعل المعلومات الواردة في تلك التقارير المالية أسهل للفهم. إلا أن هذه التقارير تكون غير مكتملة، وبالتالي يحتمل أن تكون مضللة.

خ ن ٣٢- تعد القوائم المالية لمستخدمين لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وفحص وتحليل المعلومات بعناية. وفي بعض الأحيان، قد يحتاج المستخدمون طلب المساعدة من مستشار لفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

تطبيق الخصائص النوعية المحسنة

خ ن ٣٣- يجب أن يتم تعظيم تحسين الخصائص النوعية إلى أقصى حد ممكن. ومع ذلك، فإن تحسين الخصائص النوعية، بشكل فردي أو كمجموعة، لا يمكن أن يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت هذه المعلومات غير ملائمة أو غير معروضة بمصادقية.

خ ن ٣٤- تطبيق الخصائص النوعية المحسنة هو عملية متكررة لا تتبع ترتيب معين. في بعض الأحيان، قد يتم تخفيض إحدى الخصائص النوعية المحسنة لتعظيم إحدى الخصائص النوعية الأخرى. على سبيل المثال، فإن التخفيض المؤقت في القابلية للمقارنة نتيجة لتطبيق معيار محاسبي جديد بأثر رجعي قد يكون من المجدي لتحسين الملاءمة أو المصادقية على المدى البعيد. وقد تعوض الإفصاحات المناسبة جزئياً عن عدم القابلية للمقارنة

قيّد التكلفة على التقارير المالية المفيدة

خ ن ٣٥- التكلفة هي القيد الرئيسي على المعلومات التي يمكن أن يتم تقديمها في القوائم المالية. فعرض القوائم المالية للمستخدمين تقتضي بعض التكاليف التي تتحملها المنشأة، ومن المهم أن يتم تبرير هذه التكاليف بالفوائد من عرض تلك المعلومات. وهناك العديد من أنواع التكاليف والفوائد التي يجب أخذها في الاعتبار عند عرض المعلومات المالية.

خ ن ٣٦- يبذل مقدمي القوائم المالية جهدًا كبيرًا في جمع وتجهيز والتحقق من ونشر المعلومات المالية للمستخدمين، ولكن يتحمل مستخدم تلك القوائم في النهاية تلك التكاليف في شكل تخفيض العوائد. كما يتحمل مستخدم القوائم المالية تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة من المنشأة. وإذا لم يتم توفير المعلومات اللازمة للمستخدم فإنه يتكبد تكاليف إضافية للحصول على تلك المعلومات من مكان آخر أو يلجأ لتقديرها.

خ ن ٣٧- تساعد القوائم المالية الملائمة والمعروضة بمصادقية المستخدمين على اتخاذ القرارات مع مزيد من الثقة. وهذا يؤدي إلى أداء أكثر كفاءة لأسواق رأس المال وانخفاض تكلفة رأس المال بالنسبة للاقتصاد ككل. كذلك فإن المستثمر والمقرض يكون في موقف أفضل عندما يتخذ القرارات وهو على دراية، ومع ذلك، فإنه ليس من الممكن للقوائم المالية ذات الاستخدام العام أن توفر جميع المعلومات التي تكون ملائمة لكل مستخدم.

خ ن ٣٨- ملغاة.

خ ن ٣٩- ملغاة.

الجزء (٤)
النصوص المتبقية

المحتويات	فقرات
الافتراضات	١/٤
الاستمرارية	١/٤
عناصر القوائم المالية	٣/٤-٢/٤
المركز المالى	٧/٤-٤/٤
الاصول	١٤/٤-٨/٤
الالتزامات	١٩/٤-١٥/٤
حقوق الملكية	٢٣/٤-٢٠/٤
الأداء	٢٨/٤-٢٤/٤
الدخل	٣٢/٤-٢٩/٤
المصرفيات	٣٥/٤-٣٣/٤
تسويات الحفاظ على رأس المال	٣٦/٤
الاعتراف بعناصر القوائم المالية	٣٩/٤-٣٧/٤
توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية	٤٠/٤
مصدقية القياس	٤٣/٤-٤١/٤
الاعتراف بالأصول	٤٥/٤-٤٤/٤
الاعتراف بالالتزامات	٤٦/٤
الاعتراف بالدخل	٤٨/٤-٤٧/٤
الاعتراف بالمصرفيات	٥٣/٤-٤٩/٤
قياس عناصر القوائم المالية	٥٦/٤-٥٤/٤
مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال	
مفهوم رأس المال	٥٨/٤-٥٧/٤
مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح	٦٥/٤-٥٩/٤

الجزء (٤)

النصوص المتبقية

فرض الاستمرارية

٤ - ١ - يتم إعداد القوائم المالية عادة على افتراض استمرارية المنشأة وأنها مستمرة في التشغيل خلال المستقبل المنظور. وبالتالي، فمن المفترض أن المنشأة ليس لديها النية ولا الحاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها. فإذا كانت هذه النية أو الحاجة موجودة لدى المنشأة، فقد يكون من المناسب عرض البيانات والمعلومات المالية على أساس مختلف، وإذا كان الأمر كذلك، فيتم الإفصاح عن الأساس المستخدم.

عناصر القوائم المالية

٤ - ٢ - تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعاً لخصائصها الاقتصادية وتعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية. العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي: عناصر الدخل، والمصروفات. وتعكس قائمة التغيرات في حقوق الملكية عادة عناصر قائمة الدخل وصافي التغيرات في عناصر المركز المالي، وتبعاً لذلك، فإن هذا الإطار لا يحدد عناصر خاصة بهذه القائمة.

٤ - ٣ - تتطوي عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على تصنيفات فرعية، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في المنشأة من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية.

المركز المالي

٤ - ٤ - العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي:

(أ) الأصل: هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

(ب) الالتزام: هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب تسويته تدفقات خارجية من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تتطوي على منافع اقتصادية.

(ج) حق الملكية: هو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.

٤ - ٥- تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحدد معايير الاعتراف بها والواجبة التحقق قبل إظهارها في الميزانية. وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية لأنها لا تتفق مع معايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها في الفقرات من "٤ - ٣٧" إلى "٤ - ٥٣". وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية الداخلة والخارج من المنشأة مؤكد بشكل كاف لتحقيق أساس التوقع المشار إليه في الفقرة "٤ - ٣٨" قبل الاعتراف بأصل أو التزام.

٤ - ٦- وعند النظر فيما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو حق الملكية فإن الانتباه يجب أن يشير إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني.

٤ - ٧- قد تشمل الميزانية التي أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المصرية الحالية بعض البنود التي لا تستوفي تعريف الأصل أو الالتزام، ولا تظهر ضمن حقوق الملكية التعريفات الموضحة في الفقرة "٤ - ٤" هي أساس لأي مراجعة مستقبلية للمعايير الحالية أو إعداد معايير جديدة.

الأصول

٤ - ٨- تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة - بشكل مباشر أو غير مباشر - في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلى المنشأة. ويمكن أن تكون مشاركتها كذلك في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحويل إلى نقدية أو ما في حكمها أو المقدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة، مثلما تؤدي طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

٤ - ٩- تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلع أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء. ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشأة. ويقدم النقد نفسه خدمة للمنشأة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى.

٤ - ١٠- يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المنشأة بعدة طرق. فعلى سبيل المثال يمكن للأصل أن :

- يستخدم بمفرده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة.
- يستبدل مع أصول أخرى.
- يستخدم لسداد التزام.
- يوزع على أصحاب المنشأة.

٤ - ١١ - كثير من الأصول له شكل مادي مثل الأصول الثابتة، ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل، وعليه فان براءة الاختراع وحقوق النشر مثلاً هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها.

٤ - ١٢ - كثير من الأصول مثل المدينون والأصول الثابتة مرتبطة بحقوق قانونية بما في ذلك الحق الناشئ عن الملكية، إلا انه عند التحقق من وجود الأصل فان الحق الناشئ عن الملكية لا يعد ضرورياً. ومع أن سيطرة المنشأة على المنافع تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أن من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه. على سبيل المثال، فإن حق المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن يتفق مع تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة من الحفاظ على سرية حق المعرفة هذا أو السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنه.

٤ - ١٣ - تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة. ففي العادة تحصل المنشآت على الأصول من خلال شرائها أو إنتاجها، إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول، مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية. أن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا ينشأ عنها في حد ذاتها أصول، وعليه فان وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

٤ - ١٤ - هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتكوين الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين. وعليه فعندما تتكبد المنشأة بعض النفقات فان هذا يمكن أن يشكل إثباتاً أن هناك سعي للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً على انه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل. بالمثل فان غياب النفقة لا يمنع بنداً من أن يحقق تعريف الأصل وأن يصبح البند بالتالي مرشحاً للاعتراف به في الميزانية، مثال ذلك، البنود التي يتم التبرع بها للمنشأة وينطبق عليها تعريفاً لأصل.

الالتزامات

٤ - ١٥ - أن الخاصية الأساسية للالتزام هو أنه يمثل تعهدًا حاليًا على المنشأة. والتعهد يمثل واجباً ومسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة. ويمكن للالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعقد ملزم ومتطلب تشريعي. وهذا هو الحال عادة، مثل المبالغ الواجبة الدفع مقابل سلع وخدمات استلمتها المنشأة. كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة. فإذا قررت المنشأة مثلاً أن تصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاتها حتى بعد انتهاء مدة الضمان فإن المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت تعتبر التزامات.

٤ - ١٦ - يجب التفرقة بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فاتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى التزام حالي. حيث ينشأ الالتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشأة في تعاقد غير قابل للإلغاء للحصول على أصل. وفي الحالة الأخيرة، فإن الطبيعة غير القابلة للإلغاء للاتفاقية تعنى أن التبعات الاقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد – بسبب وجود غرامات كبيرة مثلاً – يترك للمنشأة قدرة محدودة – إن وجدت – على تجنب تدفق الموارد لطرف آخر.

٤ - ١٧ - أن تسوية الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن موارد تحتوي على منافع اقتصادية من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى، ويمكن إن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق منها على سبيل المثال:

(أ) الدفع نقدًا.

(ب) تحويل أصول أخرى.

(ج) تقديم خدمات.

(د) استبدال الالتزام بالالتزام الآخر.

(هـ) تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

ويمكن أن يتم تسوية الالتزام بطرق أخرى، مثل تنازل الدائن عن حقوقه أو سقوطها.

٤ - ١٨ - تنتج الالتزامات عن عمليات مالية سابقة أو أحداث أخرى ماضية، فمثلاً ينشأ عن الحصول على سلع أو استخدام الخدمات التزامات تجارية دائنة (ما لم يكن قد تم الدفع عنها مقدماً أو عند التسليم)، كما أن استلام قرض من البنك يؤدي إلى التزام بإعادة دفع القرض. كما يمكن أن تعترف المنشأة بالخصومات التي تمنح للعملاء مستقبلاً على أساس مشترياتهم السنوية كالتزامات، وفي هذه الحالة، فإن بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلى نشوء الالتزام.

٤ - ١٩ - بعض الالتزامات يمكن قياسها فقط عن طريق استخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمى هذه الالتزامات بالمخصصات. إلا أن تعريف الالتزام في الفقرة "٤-٤" يتبع أسلوباً أوسع. وعليه فإنه في حالة وجود تعهد حالي ضمن المخصص وانطبق عليه بقية شروط التعريف اعتبر التزاماً حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ. وتشمل الأمثلة على المخصصات، المدفوعات مقابل الكفالات السارية والمخصصات التي تغطي التزامات التقاعد.

حقوق الملكية

٤ - ٢٠ - بالرغم من أن حق الملكية عُرِف في الفقرة "٤-٤" على أنه الرصيد المتبقي من الأصول بعد خصم الالتزامات إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالى. ففي الشركات المساهمة مثلاً قد تظهر في بنود منفصلة كل من الأموال التي يقدمها المساهمون والأرباح المحتجزة والاحتياطيات التي تمثل توزيعات للأرباح المحتجزة، والاحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار من مستخدمي القوائم المالية عندما توضح القيود القانونية أو أي قيود أخرى على مقدرة المنشأة على توزيع أو استعمال ملكيتها. كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف من أصحاب الحصص لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول على أرباح الأسهم الموزعة أو سداد حصص الملكية المشارك بها.

٤ - ٢١ - يتم تكوين بعض الاحتياطات بناء على تشريع أو قانون (الاحتياطي القانوني) من أجل إعطاء المنشأة ودائنها حماية إضافية من آثار الخسائر. كما إن هناك احتياطات أخرى قد يتم تكوينها طبقاً لمتطلبات النظام الأساسي (الاحتياطي النظامي). ويعطى الإفصاح عن وجود وحجم هذه الاحتياطات بأسبابها ومسمياتها المختلفة معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. ويجب العلم أن التحويل إلى هذه الاحتياطات يعتبر تخصيصاً وتجنّباً للأرباح وليس مصروفات.

٤ - ٢٢ - يعتمد مبلغ حقوق الملكية الذي يظهر في الميزانية على قياس الأصول والالتزامات. وفي العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحقوق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج أو من المنشأة ككل على أساس أنها مستمرة.

٤ - ٢٣ - أن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال كثيراً ما تقوم بها منشآت مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الاستثمار وأشكال مختلفة من منشآت الأعمال الحكومية. ويختلف الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المنشآت في الغالب عن ذلك الذي ينطبق على شركات الأموال. فعلى سبيل المثال هناك القليل من القيود - إن وجدت - على توزيع مبالغ من حقوق الملكية إلى أصحاب المنشأة أو غيرهم من المستفيدين. ومع هذا فإن تعريف حق الملكية إضافة إلى جوانب أخرى من هذا الإطار والمتعلقة بحق الملكية يعتبر مناسباً لمثل هذه المنشآت.

الأداء

٤ - ٢٤ - يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء أو كأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار. أو نصيب السهم من الأرباح. إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وإن الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدم من قبل المنشأة لأعداد قوائمها المالية. وسيتم مناقشة هذه المفاهيم في الفقرات من "٤-٥٧" إلى "٤-٦٥".

٤ - ٢٥ - تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

(أ) الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة.

(ب) المصروفات هي نقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجية أو نقص في الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقص في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى أصحاب المنشأة.

٤ - ٢٦ - تحدد تعريفات الدخل والمصروفات الصفات الأساسية لهم ولكن لا تحدد هذه التعريفات معايير الاعتراف بهما في قائمة الدخل. وسيجرى مناقشة معايير الاعتراف بالدخل والمصروفات في الفقرات من "٤-٣٧" إلى "٤-٥٣".

٤ - ٢٧ - يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية، فقد جرت العادة مثلاً على التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن الأنشطة العادية للمنشأة وتلك التي لا تنشأ عنها. ويتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعتبر ملائماً لغرض تقييم مقدرة المنشأة على توليد النقدية أو ما في حكمها في المستقبل، فمثلاً، الأنشطة العرضية مثل التخلص من الاستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم. وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فإن من الواجب الانتباه إلى طبيعة المنشأة وعملياتها فالبنود الناشئة عن الأنشطة العادية لأحدى المنشآت يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخرى.

٤ - ٢٨ - أن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح بعرض مقاييس متعددة لأداء المنشأة. وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية، فقائمة الدخل مثلاً يمكن أن تظهر إجمالي الربح، وربح أو خسارة الأنشطة العادية قبل الضرائب، وربح أو خسارة الأنشطة العادية بعد الضرائب وصافي الربح أو الخسارة.

الدخل

٤ - ٢٩ - يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأرباح والفائدة وأرباح الأسهم وربح حق الامتياز (الاتاوة) والإيجار.

٤ - ٣٠- تمثل المكاسب بنود أخرى تتفق مع تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتمثل زيادات في المنافع الاقتصادية. وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة، ولهذا فهي لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.

٤ - ٣١- تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المحققة، مثل تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية للإتجار والناشئة عن الزيادة في القيمة الدفترية للأصول طويلة الاجل. وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لان العلم بها يعتبر مفيداً في صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن المكاسب صافية من المصاريف المتعلقة بها.

٤ - ٣٢- يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تحسينها، والأمثلة على ذلك تشمل النقد والأرصدة المدينة والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات المقدمة. كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزام، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تزود المنشأة المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

المصروفات

٤ - ٣٣- يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر والمصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وتشمل على سبيل المثال، تكلفة المبيعات والأجور والإهلاك. وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو نقصان الأصول مثل النقدية وما في حكمها والمخزون والأصول الثابتة.

٤ - ٣٤- تمثل الخسائر بنود أخرى ينطبق عليها تعريف المصروفات. وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.

٤ - ٣٥- تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المحققة، مثل تلك التي تنشأ عن آثار الزيادات في سعر الصرف بالعملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بئلك العملة. وعند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فانه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لان العلم بها يعتبر مفيداً فى صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها.

تسويات الحفاظ على رأس المال

٤ - ٣٦- أن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدى إلى زيادات أو نقصان في حقوق الملكية.

وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل استناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبدلاً من ذلك فان هذه البنود تدخل ضمن حقوق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطات إعادة تقييم. وسيتم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات من "٤-٥٧" إلى "٤-٦٥" من هذا الإطار.

الاعتراف بعناصر القوائم المالي

٤ - ٣٧- الاعتراف هو عملية إدراج البند فى الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفى بمعايير الاعتراف المحددة فى الفقرة "٤-٣٨". وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالقيم النقدية وتضمين هذا المبلغ فى مجاميع الميزانية أو قائمة الدخل. فالبنود التي تفى بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها فى الميزانية أو قائمة الدخل. إن الفشل فى الاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات أو الفقرات التوضيحية.

٤ - ٣٨- إن البند الذي يفى بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

(أ) كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة.

(ب) كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

٤ - ٣٩ - عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح مؤهلاً للاعتراف به فى القوائم المالية، فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية التى نوقشت فى الجزء الخاص بالخصائص النوعية. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعنى أن البند الذى يفي بمعيارى التعريف والاعتراف بعنصر محدد - كأصل مثلاً - يتطلب تلقائياً الاعتراف بعنصر آخر على سبيل المثال دخل والتزام.

توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

٤ - ٤٠ - يستخدم مفهوم التوقع فى معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة. إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التى تميز البيئة التى تعمل فيها المنشأة. ويتم تقدير درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إستناداً على الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية. فعندما يكون من المتوقع مثلاً تحصيل مديونية مستحقة لنا يعتبر هذا مبرراً للاعتراف بها كأصل وذلك فى غياب أى دليل على عكس ذلك. إلا أنه عند تعدد المديونيات المستحقة لنا يكون هناك عادة توقع بعدم تحصيل البعض منها. وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع فى المنافع الاقتصادية.

مصادقية القياس

٤ - ٤١ - المعيار الثانى للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة ففى كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسى من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من مصداقيتها. ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به فى الميزانية أو قائمة الدخل. فالمبالغ المتوقعة الحصول عليها مثلاً من دعوى قضائية يمكن أن تفى بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك أساس التوقع للاعتراف ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بدرجة من الثقة، فيجب ألا يعترف بها كأصل أو دخل، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو البيانات المكملة.

٤ - ٤٢ - إن البند الذى لا يحقق فى وقت معين شروط الاعتراف به الواردة فى الفقرة ٤ - ٣٨ قد يحقق هذه الشروط فى وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة.

٤ - ٤٣ - إن البند الذي يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق فى تحقيق معايير الاعتراف قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو البيانات المكملة ويعتبر ذلك مناسباً عندما تكون المعرفة ببند ملائمة لتقييم المركز المالى والأداء والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة من قبل مستخدمى القوائم المالية.

الاعتراف بالأصول

٤ - ٤٤ - يتم الاعتراف بالأصل فى الميزانية عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة لأكثر من فترة محاسبية وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

٤ - ٤٥ - لا يعترف بالأصل فى الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية. وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف فى قائمة الدخل. إن المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من وراء تكبد النفقة شيء غير توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة أو أن الإدارة قد ضللت على غير هدى. وأن كل ما يمكن أن يستدل عليه من ذلك هو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للاعتراف به كأصل.

الاعتراف بالالتزام

٤ - ٤٦ - يتم الاعتراف بالالتزامات فى الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث تدفقاً خارجياً من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية ناتج عن تسوية تعهد حالى وأن قيمة التسوية يمكن قياسها بدرجة من الدقة. وفى الواقع العملي لا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منفذة (على سبيل المثال الالتزام مقابل مخزون تم طلبه ولم يتم استلامه بعد) كالتزامات فى القوائم المالية. ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتزام ويمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الاعتراف فى الظروف المحددة. وفى مثل هذه الظروف فإن الاعتراف بالالتزامات يستلزم الاعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها.

الاعتراف بالدخل

٤ - ٤٧ - يتم الاعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في التزام ويمكن قياسها بدرجة من الثقة، وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالدخل يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الالتزامات الناتجة عن التنازل عن دين).

٤ - ٤٨ - أن الإجراءات المتبعة عملياً للاعتراف بالدخل، مثل مطلب اكتساب الإيراد، هي تطبيقات لمعايير الاعتراف في هذا الإطار. إن هذه الإجراءات موجهة عامة إلى قصر الاعتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بدرجة من الثقة وبدرجة كافية من التأكد.

الاعتراف بالمصروفات

٤ - ٤٩ - يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بدرجة من الثقة. وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة في الالتزامات أو نقص في الأصول (على سبيل المثال، إثبات مستحقات العاملين أو إهلاك المعدات).

٤ - ٥٠ - يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل وهذا الإجراء الذي يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف بالإيرادات، يتضمن الاعتراف المتزامن أو المجتمع بالإيرادات والمصروفات التي تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى. فيعترف مثلاً بمختلف عناصر المصروفات التي تشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيع البضاعة. ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت هذا الإطار لا يسمح بالاعتراف ببنود في الميزانية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات.

٤ - ٥١ - عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال العديد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل عام أو غير مباشر فإنه يجب الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس من التوزيع المنتظم والمعقول. غالبًا ما يكون ذلك ضروريًا عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الأصول الثابتة والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية. وفي هذه الحال يشار إلى المصروف باسم الإهلاك أو الاستهلاك. إن المقصود من إجراءات التوزيع هو الاعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

٤ - ٥٢ - يعترف بالمصروف فوراً في قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة أو لم تعد مؤهلة للاعتراف به كأصل في الميزانية.

٤ - ٥٣ - ويتم الاعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل، مثل الالتزام الناشئ عن ضمان السلع المباعة.

قياس عناصر القوائم المالية

٤ - ٥٤ - القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل. ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

٤ - ٥٥ - تستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:

(أ) التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزامات أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي للمنشأة.

(ب) التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما حكم النقدية والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر. وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

(ج) القيمة الاستردادية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية. وتسجل الالتزامات بقيم السداد اى بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادى للمنشأة.

(د) القيمة الحالية: تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادى للمنشأة، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادى للمنشأة.

٤ - ٥٦- تعتبر التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداماً لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى. فعلى سبيل المثال، يدرج المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية أيهما اقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية للمتاجرة بالقيمة السوقية. وتدرج التزامات التقاعد بقيمتها الحالية. وإضافة لذلك، تستخدم بعض المنشآت أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

مفهوم رأس المال

٤ - ٥٧- تتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال - مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة - فإن رأس المال يعتبر مرادفاً لصافي الأصول وحقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادى لرأس المال - مثل القدرة التشغيلية - فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة - على سبيل المثال - فى وحدات الإنتاج اليومية.

٤ - ٥٨- يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المنشأة على أساس حاجات مستخدمي قوائمها المالية. وهكذا يجب تبنى المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساساً بالحفاظ على رأس المال الأسمى المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فإن المفهوم المادى لرأس المال يجب أن يستخدم. ويدل المفهوم الذي يتم اختياره على الهدف الذي يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح، حتى لو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

٤ - ٥٩- ينجم عن مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفقرة "٤-٥٧" المفاهيم التالية للحفاظ على رأس المال:

(أ) الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال: وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصادفي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لصادفي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات لأصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة ويمكن قياس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

(ب) الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال: وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تتجاوز الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى أصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

٤ - ٦٠- يهتم مفهوم الحفاظ على رأس المال بكيفية تعريف المنشأة لرأس المال الذي تسعى للحفاظ عليه. وهذا يحقق الربط بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها تحدد المرجع الذي بموجبه يقاس الربح، وهنا يجب التمييز بين عائد المنشأة على رأس المال واسترداد رأس المال، إن التدفقات الداخلة من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال هي فقط التي يمكن اعتبارها ربح وبالتالي كعائد على رأس المال. ومن هنا، فإن الربح هو المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (شاملاً تسويات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل، وإذا تجاوزت المصروفات الدخل يكون المبلغ المتبقي خسارة.

٤ - ٦١- يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال تبني التكلفة الجارية كأساس للقياس. أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب استخدام مفهومًا محددًا ويعتمد اختيار الأساس تحت هذا المفهوم على نوع رأس المال الذي تسعى المنشأة للحفاظ عليه.

٤ - ٦٢- أن الاختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة. وبشكل عام تعتبر المنشأة قد حافظت على رأس مالها إذا كان لديها نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديها في بداية الفترة. ويعتبر ربحاً أى مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة.

٤ - ٦٣- تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال - حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية- يمثل الربح قيمة الزيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة. وعليه تعتبر الزيادات في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحاً، ويشار إليها تقليدياً باسم مكاسب الحيازة، وقد لا يعترف بهذه الأرباح حتى يتم التخلص من الأصل في عملية تبادل. وعندما يعرف مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال على أساس وحدات القوة الشرائية الثابتة، يمثل الربح قيمة الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة أثناء الفترة وعليه فإن ما يعتبر ربحاً هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في معدل الأسعار العام وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

٤ - ٦٤- تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالطاقة الإنتاجية المادية، يمثل الربح الزيادة في رأس المال أثناء الفترة. وينظر إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة كتغيرات في قياس الطاقة المادية الإنتاجية للمنشأة، ومن هنا، فهي تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.

٤ - ٦٥- أن اختيار أساس القياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية. وتحقق النماذج المحاسبية المختلفة درجات مختلفة من الملاءمة والمصدقية وعلى الإدارة - كما في حالات أخرى - السعي لتحقيق توازن بين الملاءمة والمصدقية. وينطبق هذا الإطار على مدى من النماذج المحاسبية ويعطى إرشادا لإعداد وعرض القوائم المالية المعدة وفقاً للنموذج المختار.