

**معايير المحاسبة المصرية
إطار إعداد وعرض القوائم
المالية المعدل ٢٠١٥**

إطار إعداد وعرض القوائم المالية**المعدل ٢٠١٥****المحتويات****مقدمة****الغرض من الإطار****نطاق الإطار****الأجزاء**

٤ / ٦٥ -	الإطار : النصوص المتبقية	الجزء ٤
٣ خ	الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	الجزء ٣
٢ م	المنشأة المصدرة للقوائم المالية	الجزء ٢
١ د	الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة	الجزء ١

مقدمة

تعد القوائم المالية عادة في ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال و يمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملائمة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لصانع القرارات الإقتصادية ، إلا أنه لا يوجد في الوقت الحاضر أفاق عام على التغيير . ولقد أعد هذا الإطار ليكون ملائماً لمجموعة من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفظ عليه .

الغرض من الإطار

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

(أ) مساعدة لجنة وضع المعايير في تطوير معايير محاسبية مصرية مستقبلية وفي إعادة النظر في معايير المحاسبة المصرية الموجودة.

(ب) مساعدة لجنة وضع المعايير في تحقيق التوافق بين الانظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أساس لتقليل عدد طرق المعالجة البديلة المسموح بها في معايير المحاسبة المصرية .

(ج) ملغاة.

(د) مساعدة معدى القوائم المالية في تطبيق معايير المحاسبة المصرية وفي التعامل مع رعوس م الموضوعات ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي مصرى .

(هـ) مساعدة مراقبى الحسابات فى تكوين رأى حول ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

(و) مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات المدرجة في القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

(ز) ملغاة .

لا يمثل هذا الإطار معيار محاسبي مصرى ، وعليه فإنه لا يحدد معايير لكيفية الاعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن أي أمر، وليس في هذا الإطار ما يجعله يرجع على أي معيار محاسبي مصرى محدد.

نقر لجنة المعايير بأنه فى حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبي مصرى ما ، وفى مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض فإن متطلبات المعيار المحاسبي المصرى ترجح على هذا الإطار ، وعلى كل حال ، طالما أن لجنة المعايير سوف تستثير 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 في العمل بموجبه.

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

نطاق الإطار

يتناول هذا الإطار ما يلى :

(أ) أهداف القوائم المالية.

(ب) الخصائص النوعية التي تحدد مدى الفائدة من المعلومات في 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

المحتويات

فقرات

١	هـ د	مقدمة
١١-٢	هـ د	الهدف والفائدة ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العامة
٢١-١٢	هـ د	المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للتقارير والمطالبات ضد المنشأة والتغيرات في الموارد والمطالبات
١٤-١٣	هـ د	الموارد الاقتصادية والمطالبات
٢١-١٥	هـ د	التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات
١٩-١٧	هـ د	الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق
٢٠	هـ د	الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية التاريخية
٢١	هـ د	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. و تتدفق منطقياً 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 في إتخاذ قرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة. وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات الدين ، ومنح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الإنماء.

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

- هـ ٤. لتقديرات صافي التدفقات النقدية المستقبلية لمنشأة ، فإن المستثمرين الحالين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات حول موارد المنشأة والمطالبات ضد المنشأة ، ومدى كفاية وفعالية إدارة المنشأة ومجالس إدارتها لقيام بمسؤولياتهم في استخدام موارد المنشأة . من أمثلة هذه المسؤوليات حماية موارد المنشأة من الآثار السلبية لعوامل اقتصادية مثل السعر والتغيرات التكنولوجية وضمان أن المنشأة تتوافق مع القوانين و الأنظمة والشروط التعاقدية. وتعد المعلومات حول قيام الإدارة بمسؤولياتها مفيدة لقرارات المستثمرين الحالين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لديهم حق التصويت أو التأثير على أعمال الإدارة .
- هـ ٥. لا يستطيع العديد من المستثمرين الحالين 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 التي يحتاجون إليها . وبالتالي، فهم يعودوا المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية ذات الأغراض العامة .
- هـ ٦. ومع ذلك ، فإن القوائم المالية ذات الأغراض العامة لا ولن تقدم كافة المعلومات التي يحتاجها المستثمرين الحالين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين . فهو لأء المستخدمين يحتاجون إلى النظر في المعلومات ذات الصلة من مصادر أخرى ، على سبيل المثال ، الظروف والتوقعات الاقتصادية العامة ، والأحداث السياسية والمناخ السياسي ، والصناعة ، وتوقعات الشركة .
- هـ ٧. لم يتم تصميم القوائم المالية ذات الأغراض العامة لإظهار قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية ، ولكنها توفر المعلومات لمساعدة المستثمرين الحالين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لتقدير قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية.
- هـ 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 التي من شأنها تلبية احتياجات أكبر عدد ممكن من المستخدمين الأساسيين، ومع ذلك ، ومع 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 .

٩. تهتم إدارة المنشأة المصدرة للقواعد المالية أيضاً بالمعلومات المالية عن المنشأة ، ومع ذلك فإن الإدارة ليس بالضروري أن تعتمد على القوائم المالية ذات الأغراض العامة وذلك لقدرتها على الحصول على المعلومات المالية التي تحتاجها داخلياً .

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 .

١١. تستند التقارير المالية إلى حد كبير على تقديرات وافتراضات ونماذج بخلاف التوصيف الفعلي . ويحدد الإطار العام المفاهيم التي تقوم عليها هذه التقديرات والافتراضات والنماذج . وهذه المفاهيم هي الهدف الذي يسعى إليه كل من لجنة المعايير ومصادر القوائم المالية . وكما هو الحال مع معظم الأهداف ، فإن رؤية الإطار لإعداد القوائم المالية المثالية من غير المرجح أن تتحقق بالكامل ، على الأقل في المدى القصير ، لأن ذلك يستغرق وقتاً طويلاً لهم ، وقبول وتنفيذ أساليب جديدة لتحليل المعاملات وغيرها من الأحداث . ومع ذلك . فإن تحديد الهدف الذي يسعى إليه الإطار أمر ضروري في تطوير القوائم المالية وذلك لتحسين فائدتها .

المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للقواعد المالية ، والمطالبات ضد

المنشأة والتغيرات في الموارد والمطالبات

١٢. توفر القوائم المالية ذات الأغراض العامة معلومات حول المركز المالي للمنشأة المصدرة للقواعد المالية، وتكون هذه المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات ضد المنشأة المصدرة للقواعد المالية. كما توفر القوائم المالية معلومات حول آثار المعاملات وغيرها من الأحداث التي تغير الموارد الاقتصادية والمطالبات ضد المنشأة. كلا النوعين من المعلومات توفر مدخلاً مفيداً لاتخاذ قرارات حول توفير الموارد للمنشأة.

الموارد الاقتصادية والمطالبات

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

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

التغييرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات

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

١٦. تساعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمي القوائم على فهم العائد الذي أنتجته المنشأة من موارد其 الاقتصادية. وتتوفر المعلومات عن العائد الذي أنتجته المنشأة مؤشرًا على مدى نجاح الإدارة في مسؤولياتها عن الاستخدام الكفاء والفعال لموارد المنشأة المصدرة للقوائم المالية. إن المعلومات حول تباين ومكونات هذا العائد أيضا مهمة، وخاصة في تقييم عدم التأكيد من التدفقات النقدية المستقبلية. والمعلومات عن الأداء المالي السابق للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وكيفية قيام إدارتها بمسؤولياتها تكون مفيدة عادة في التنبؤ بالعائدات المستقبلية للمنشأة من موارد其 الاقتصادية.

الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق

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 المقبولات 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 بالمقبولات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

١٨. إن المعلومات حول الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال الفترة، والتي تعكس التغييرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات بخلاف الموارد الإضافية التي تحصل عليها مباشرة من قبل المستثمرين والدائنين (راجع الفقرة "١٧")، تكون مفيدة في تقييم تاريخ المنشأة ومقررتها 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.

١٩. إن المعلومات المتوفرة عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما قد يشير أيضا 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 تدفقاً تقدمة صافية.

الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية التاريخية

٢٠. إن المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما أيضاً تساعد المستخدمين لتقدير مقدمة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية في المستقبل. وتشير إلى كيفية حصول المنشأة على النقدية والصرف فيها ، بما في ذلك معلومات عن اقتراضها وسدادها للديون وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات النقدية الأخرى للمستثمرين ، والعوامل الأخرى التي قد تؤثر على السيولة أو الملاعة المالية للمنشأة. وتساعد المعلومات عن التدفقات النقدية المستخدمين على فهم عمليات المنشأة ، وتقدير أنشطتها التمويلية والاستثمارية ، وتقدير السيولة والملاعة المالية وتفسير المعلومات الأخرى حول الأداء المالي للمنشأة.

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات التي لا تنتج عن أداء مالي

٢١. قد تتغير أيضاً الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية لأسباب أخرى بخلاف أداءه المالي ، مثل إصدار أسهم ملكية إضافية. وتعتبر المعلومات حول هذا النوع من التغير في الموارد الاقتصادية للمنشأة ضرورية لإعطاء المستخدمين فهم كامل لماذا تغيرت الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة والآثار المتزنة على هذه التغيرات على الأداء المالي المستقبلي لها.

الجزء (٢) : المنشأة المصدرة للقواعد المالية

المحتويات

فقرات

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

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

الجزء (٢) : المنشأة المصدرة للقوائم المالية

مقدمة

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

التصنيف

مم ٢. المنشأة المصدرة للقوائم المالية هي كيان محدد من الأنشطة الاقتصادية ، ومعلوماتها المالية قد تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لا يستطيعون الحصول مباشرة على المعلومات التي يحتاجونها في اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة وفي تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفاعلية.

مم 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 التي توجد بها المنشأة .

و(ج) المعلومات المالية الخاصة بالأنشطة الاقتصادية لهذه المنشأة قد تكون مفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة وفي تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد استخداماً فعالاً وكفأً.

ومع أن هذه الخصائص ضرورية إلا أنها ليست دائماً كافية لتحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

م م ٤. إن تحديد المنشأة المصدرة للقواعد المالية في موقف معين يتطلب الأخذ في الاعتبار الفروقات بين الأنشطة الاقتصادية التي تم تنفيذها والجاري تنفيذها أو التي سوف يتم تنفيذها . والوجود القانوني لمنشأة ليس كاف لتحديد المنشأة المصدرة للقواعد المالية . فالمنشأة المصدرة للقواعد المالية يمكن أن تشمل أكثر من منشأة أو يمكن أن تكون جزءاً من منشأة .

م م ٥. غالباً ما تصنف منشأة ذات كيان قانوني مفردة تمارس أنشطة اقتصادية ولا تتحكم في أي منشأة أخرى على أنها منشأة مصدرة للقواعد المالية . لذا فإن معظم - إن لم يكن - كل المنشآت ذات الكيان القانوني يمكن أن تصنف كمنشأة مصدرة للقواعد المالية . ومع ذلك ففي بعض الحالات يمكن إلا تصنف منشأة مفردة ذات كيان قانوني كمنشأة مصدرة للقواعد المالية إذا ما كانت أنشطتها الاقتصادية على سبيل المثال متداخلة مع الأنشطة الاقتصادية لمنشأة أخرى و لا يوجد أساس للتفرقة الموضوعية بين الأنشطة .

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

القواعد المالية المجمعة

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

م 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 الندية المتدفعه 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 م ٩. يمكن أن تشارك منشآتين أو أكثر في السيطرة على أنشطة منشأة أخرى للحصول على منافع، في هذه الحالة لا يمكن لأى من المنشآت التي تشارك في إدارة أنشطة هذه المنشأة الأخرى أن تسيطر بصورة منفردة عليها . وبالتالي لا يمكن لإحدى هذه المنشآت أن تقدم معلومات عن نفسها أو المنشأة الأخرى على أسس مجمعة.

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

أنواع أخرى من القوائم المالية

القوائم المالية للشركة الأم فقط

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

القوائم المالية التجميعية

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

الجزء (٣) : الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

المحتويات

فقرات

٣-١	مقدمة
٣٤-٤	الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة
١٨-٥	الخصائص النوعية الأساسية
١١-٦	الملاعة
١٦-١٢	المصداقية
١٨-١٧	تطبيق الخصائص النوعية الأساسية
٣٤-١٩	تحسين الخصائص النوعية
٢٥-٢٠	القابلية للمقارنة
٢٨-٢٦	التحقق
٢٩	التوقيت
٣٢-٣٠	القابلية للفهم
٣٤-٣٣	تطبيق الخصائص النوعية المحسنة
٣٩-٣٥	قيد التكالفة على التقارير المالية المفيدة

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

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 للمنشأة معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة له أو المطالبات ضدها 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 أيضاً فقرات إيضاحية حول وقفات 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 السادس على مقدرة المنشأة المصدرة للقوائم المالية لتوفير معلومات مالية مفيدة، يطبق بالمثل. ومع ذلك، فإن الاعتبارات في تطبيق الخصائص النوعية وقدر 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 و يمكن التحقق منها وتصدر في الوقت المناسب وقابلة لفهم.

الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ٥. **الخصائص النوعية الأساسية هي الملائمة والمصداقية.**
الملائمة

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 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 المستخدمين 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 فيصنع توقعاتهم الخاصة.

خ ن ٩. المعلومات المالية يكون لها قيمة تأكيدية إذا ما توفر بها معلومات حول التقييمات السابقة (تؤكدتها 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 للتتبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة ، كما يمكن أيضا مقارنتها مع توقعات إيرادات العامالي التي تم توقعها في السنوات الماضية. ونتائج تلك المقارنات يمكن أن تساعده 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 لمنشأة هي جانب من الملاعنة 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.

المصداقية

خ ن ١٢. تعبير التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية من خلال الكلمات والأرقام. ولكن تكون تلك المعلومات المالية مفيدة ، يجب ألا تعبّر فقط عن الظواهر الملاعنة ، ولكن يجب أيضاً أن تعرّض تلك الظواهر بمصداقية وتعبر عنها. ولكن تكون المعلومات ذات مصداقية ، يجب أن تتصف بثلاث خصائص وهي أن تكون مكتملة ومحايضة وخالية من الخطأ . وبالتالي 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 البعض 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 محايضاً إذا تم بدون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية. والتصوير المحايد لا يكون متحيزاً أو مرجحاً أو مؤكداً أو غير مؤكداً، أو متلاوباً ليزيد احتمال تلقي المعلومات المالية ايجابياً أو سلبياً من قبل المستخدمين. والمعلومات المحايضة لا تعني معلومات بدون غرض أو بدون تأثير على السلوك. على العكس من ذلك، فإن المعلومات المالية الملاعنة بحكم تعريفها هي تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.

خ ن ١٥. المصداقية لاتعني الدقة في كافة النواحي، فمصطلح خالية من الخطأ تعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف هذه الظاهرة، وتم اختيار وتطبيق الاجراءات 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 لقوائم المالية قد تتلقى أصولها الثابتة من خلال منحة حكومية. وفي هذه الحالة يكون من الواضح أن المنشأة قد اكتسبت رصيدا دون أي تكالفة يمكن عرضها في مقابلة هذه الأصول ، إلا أن مثل هذه المعلومات قد لا تكون مفيدة جدا للمستخدم . وكمثال آخر تغير المبالغ التي ينبغي تعديل القيمة الدفترية للأصول بها لتعكس الاضمحلال في قيمة تلك الأصول . ذلك التقدير يمكن وأن 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 التأكيد لهذا التقدير عالي بدرجة كبيرة فإن هذا التقدير لن يكون مفيدة. وبعبارة أخرى، فإن ملائمة الأصل للعرض بمصداقية تصبح مشكوك فيها. وإذا لم يكن هنا كأسلوب 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 . فالصدقافية 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 لقوائم المالية.

ثانياً: تحديد نوع المعلومة لهذه الظاهرة والتي ستكون أكثر ملائمة إذا كان تم توفره ويمكن عرضها بمصداقية.

ثالثاً: تحديد ما إذا كانت تلك المعلومة متابعة 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 والتوفيق والقابلية للفهم هي الخصائص النوعية التي تحسن من فائدة المعلومات الملاعمة والمعروضة بمصداقية. وقد يساعد تحسين الخصائص النوعية أيضاً في تحديد أي من طرفيتين ينبغي أن يستخدم لتصوير ظاهرة ما إذا اعتبر كلاً الطرفيتين متساوين في الملاعمة والمصداقية.

القابلية للمقارنة

خ ن ٢٠. تتطوّي قرارات المستخدمين على الاختيار بين البديل، 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 والاختلافات بين 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. إذاً 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 ثبّية الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية. فعرض الظاهرة الاقتصادية الملاعنة بمصداقية بطبيعة الحال يجب أن يحتوي على قدرًا من القابلية للمقارنة مع عرض ظاهرة اقتصادية مماثلة ملاعنة لمنشأة أخرى مصدرة لقوائم مالية.

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

التحقق

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

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

خ ن ٢٨. قد لا يكون من الممكن التتحقق 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 لتخذي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم . وعموماً ، تعتبر المعلومات القيمة أقل فائدة . ومع ذلك ، قد تستمر بعض المعلومات في توقيتها حتى بعد تاريخ الفترة التي تغطيها تلك المعلومات المالية ، على سبيل المثال ، قد يحتاج إليها بعض المستخدمين لتحديد وتقدير الاتجاهات.

القابلية للفهم

- خ ن ٣٠. تبويض 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 يجعل المعلومات الواردة في تلك التقارير المالية أسهل لفهم. إلا أن هذه التقارير تكون غير مكتملة، وبالتالي يحتمل أن تكون مضللة.
- خ ن ٣٢. تعد القوائم المالية المستخدمين لديهم مستوى مع قول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وفحص وتحليل المعلومات بعنانة. وفي بعض الأحيان ، قد يحتاج المستخدمون طلب المعاونة 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 بمصداقية.
- 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 المجدى لتحسين الملائمة أو المصداقية على المدى البعيد. وقد تعرّض الافتراضات المناسبة جزئياً عن عدم القابلية للمقارنة.

قيد 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 تقضى 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 جهداً كبيراً في جمع وتجهيز وتحقيق من ونشر المعلومات المالية للمستخدمين ، ولكن يتحمل مستخدمي 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 الازمة المستخدم فإنه يتطلب تكاليف إضافية للحصول على تلك المعلومات من مكان آخر أو يلجأ لتقديرها.

خ ن ٣٧.تساعد القوائم المالية الملائمة والمعروضة بمصداقية 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 يجدها كل مستخدم ملائمة.

خ ن ٣٨.ملاحة.

خ ن ٣٩.ملاحة.

الجزء (٤) : النصوص المتبقية

المحتويات

فقرات

١/٤	الافتراضات
١/٤	الاستمرارية
٣٦/٤-٢/٤	عناصر القوائم المالية
٢٣/٤-٤/٤	المركز المالي
١٤/٤-٨/٤	الأصول
١٩/٤-١٥/٤	الالتزامات
٢٣/٤-٢٠/٤	حقوق الملكية
٣٥/٤-٢٤/٤	الأداء
٣٢/٤-٢٩/٤	الدخل
٣٥/٤-٣٣/٤	المصروفات
٣٦/٤	تسويات الحفاظ على رأس المال
٥٣/٤-٣٧/٤	الأعتراف بعناصر القوائم المالية
٤٠/٤	توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية
٤٣/٤-٤١/٤	مصداقية القياس
٤٥/٤-٤٤/٤	الأعتراف بالأصول
٤٦/٤	الأعتراف بالالتزامات
٤٨/٤-٤٧/٤	الأعتراف بالدخل
٥٣/٤-٤٩/٤	الأعتراف بالمصروفات
٥٦/٤-٥٤/٤	قياس عناصر القوائم المالية
٦٥/٤-٥٧/٤	مفاهيم رأس المال والحفظ على رأس المال
٥٨/٤-٥٧/٤	مفهوم رأس المال
٦٥/٤-٥٩/٤	مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

الجزء (٤) : النصوص المتبقية

الافتراضات

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 والالتزامات وحقوق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الدخل المتصروفات. 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. تتطوّي 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 لمنشأة 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 خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تتضمن على منافع اقتصادية.

(ج) حق الملكية هو حق أصحاب المنشأة المتبقى 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 لاتتفق مع معايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها في الفقرات من "٤-٣٧" إلى "٤-٥٣". وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المتوقع المنافع الاقتصادية المستقبلية الداخل أو الخارج من المنشأة مؤكداً بشكل كافٍ لتحقيق معيار التوقعية المشار إليه في الفقرة "٨٣" قبل الاعتراف بأصل أو التزام.

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

٤ - ٧. قد تشمل الميزانية التي أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الحالية بعض البنود التي لاتستوفي 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 نقية وما في حكمها إلى المنشأة . ويمكن أن تكون كذلك لمشاركة في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقية أو ما في حكمها أو المقدرة على تخفيض التدفقات النقية الخارجية ، مثل ما تؤدي طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.
- ٤ - ٩. تستخدم المنشأة أصوله إعادة لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء . ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فان العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقية 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 :
- (أ) يستخدم بمفرده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تابع من قبل المنشأة.
 - (ب) يستبدل مع أصول أخرى.
 - (ج) يستخدم لسداد التزام .
 - (د) يوزع على أصحاب المنشأة.
- ٤ - ١١. كثير من الأصول لها 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 التتحقق 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 تعريفاً لأصل 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 ، مثل ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعdenية . أن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لاينشأ عنها في حد ذاتها أصول ، وعليه فان وجود نية لشراء مخزون لا يتحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

٤ - ١٤. هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتكون الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين . وعليه فعندما تتکبد المنشأة بعض النفقات فان هذا يمكن أن يشكل إثباتاً أن هناك سعي للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً على أنه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل . بالمثل فان غياب النفقة لا يمنع بندًا من أن يحقق تعريف الأصل وان يصبح البند بالتالي مرشحاً للاعتراض به في الميزانية ، مثل ذلك ، البنود التي يتم التبرع بها للمنشأة وينطبق عليها تعريف الأصل.

الإلتزامات

٤ - ١٥. أن الخاصية الأساسية للالتزام هو انه يمثل تعهداً حالياً على المنشأة . والتعهد يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة . ويمكن للالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي . وهذا هو الحال عادة ، مثل المبالغ الواجبة الدفع مقابل سلع وخدمات استلمتها المنشأة . كما تنشأ الإلتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادلة 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 فان 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 حالياً . حيث ينشأ الالتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشأة في تعاقده غير قابل للإلغاء للحصول على أصل . وفي الحالة الأخيرة ، فإن الطبيعة غير القابلة للإلغاء للاتفاقية تعنى أن النتائج 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 تحتوى على منافع اقتصادية من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ، ويمكن أن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق منها على سبيل المثال:

- (أ) الدفع نقداً.
- (ب) تحويل أصول أخرى.
- (ج) تقديم خدمات.
- (د) استبدال الالتزام بالتزام آخر.
- (ه) 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 التزام انتشارية دائنة (ما لم يكن قد تم الدفع عنها مقدماً أو عند التسلیم) ، كما أن استلام قرض من البنك يؤدي إلى التزام بإعادة دفع القرض. كما يمكن أن تعرف المنشأة بالخصومات التي تمنح للعملاء مستقبلاً على أساس مشترياتهم السنوية كالالتزامات، 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 اعتبار التزاماً حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ. وتشمل الأسئلة على المخصصات، المدفوعات مقابل الكفالات السارية والمخصصات التي تغطي التزامات التقاعد.

حقوق الملكية

٤ - ٢٠. بالرغم من أن حق الملكية عرف في الفقرة "٤-٤" على أنه الرصيد المتبقى 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 المشار إليها.

٤ - ٢١. يتم تكوين بعض الاحتياطيات بناء على تشريع أو قانون (الاحتياطي القانوني) من أجل إعطاء المنشأة ودائعها حماية إضافية من آثار الخسائر. كما إن هناك احتياطيات أخرى قد يتم تكوينها طبقاً لمتطلبات النظام الأساسي (الاحتياطي النظامي). ويعطى الإفصاح عن وجود وحجم هذه الاحتياطيات بأسبابها ومسمياتها المختلفة معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. ويجب العلم أن التحويل إلى هذه الاحتياطيات يعتبر تخصيصاً وتجنباً 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 بالتدرج 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. وبختلف 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 المتعلقة بحق الملكية يعتبر مناسباً لمثل هذه المنشآت.

الأداء

٤ - ٢٤. يستخدم الربح غالباً كمقاييس للأداء أو كأساس لمقاييس أخرى مثلاً لعائد 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 المستخدمان 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 داخلة أو زيادات في الأصول أو نقص فيالتزامات 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 خارجة 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 لهما 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 النفعية 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 الانتهاء إلى طبيعة المنشأة وعملياتها فالبنود الناشئة عن الأنشطة العادية لأحدى المنشآت يمكن أن تكون غير عادلة بالنسبة للأخرى.

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 والأتعاب والفائدة وأرباح الأسهم وربح حق الامتياز (الإتاوة) 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 للإيجار والناشئة عن الزيادة في القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل. وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها يعتبر مفيداً في صنع القرارات الاقتصادية. غالباً ما يتم التقرير عن المكاسب صافية من المصارييف 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 الالتزامات، 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 الخارجية 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 الحرائق 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 بتلك العملة. وعند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها يعتبر مفيداً في صنع القرارات الاقتصادية. غالباً 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 يؤدي إلى زيادات أو نقصان في حقوق الملكية. وبينما تتحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل استناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبخلاف ذلك فإن هذه البنود تدخل ضمن حقوق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطيات إعادة تقييم. وسيتم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات من "٤-٤" إلى "٦٥-٤" من هذا الإطار.

الاعتراف بعناصر القوائم المالية

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

٤ - ٣٨. إن البند الذي يفي 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 عليه يصبح مؤهلاً للاعتراض به في القوائم المالية، فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية التي نوقشت في الجزء الخاص بالخصائص النوعية. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعنى أن البند الذي يفي بمعايير التعريف والاعتراض بعنصر محدد - كأصل مثلاً - يتطلب ثقائياً الاعتراف بعنصر آخر على سبيل المثال دخل أو التزام.

توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

٤ - ٤٠. يستخدم مفهوم التوقع في معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكيد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة . إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكيد التي تميز البيئة التي تعمل فيها المنشأة . ويتم تدبير

درجة عدم التأكيد الملزمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية يستناداً على الأدلة المتوفرة عند إعداداً لقوائم المالية. فعندما يكون من المتوقع مثلاً تحصيل مديونية مستحقة لنا يعتبر هذا مبرراً للاعتراف بها كأصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك . إلا أنه عند تعدد المديونيات المستحقة لنا يكون هناك عادة توقيع بعدم تحصيل البعض منها. وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الاقتصادية.

مصداقية القياس

٤ - ١. المعيار الثاني للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة في كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر ، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من مصداقيتها. ولكن عندما يتعدر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية أو قائمة الدخل. فالبالغ المتوقع الحصول عليها مثلاً من دعوى قضائية يمكن أن تفي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار التوقعية للاعتراف ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بدرجة من الثقة، فيجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه في الإيضاحات أو البيانات المكملة.

٤ - ٢. إن البند الذي لا يحقق في وقت معين شروط الاعتراف به الواردة في الفقرة "٣٨-٤" قد يتحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة .

٤ - ٣. إن البند الذي يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق في تحقيق معايير الاعتراف قد يتطل برغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو البيانات المكملة ويعتبر ذلك مناسباً عندما تكون المعرفة ببند ملائمة لتقيم المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية .

الاعتراف بالأصول

٤ - ٤. يتم الاعتراف بالأصل في 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 - ٥. لا يعترف بالأصل في الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعذر الفترة المحاسبية الجارية . وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في قائمة الدخل . إن المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارية من وراء تكبد النفقة شيء غير توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة أو أن

الإدارة قد ضللت على غير هدى. وأن كلما يمكن أن يستدل من ذلك هو أن درجة التأكيد من تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للاعتراف به كأصل.

الاعتراف بالالتزامات

٤ - ٤٦. يتم الاعتراف بالالتزام في الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث تدفقاً خارجاً من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية ناتج عن تسوية تعهد حالى وأن قيمة التسوية يمكن قياسها بدرجة من الدقة. وفي الواقع العملى لا يعترف بالتعهادات الناجمة عن عقود غير منفذة (على سبيل المثال الالتزامات لقاء مخزون تم طلبها و لم يتم استلامها بعد) كالالتزامات في القوائم المالية. ولكن مثل هذه التعهادات قد تتحقق تعريف الالتزامات ويمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الاعتراف في الظروف المحددة. وفي مثل هذه الظروف فإن الاعتراف بالالتزام يقتضى 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 يجري 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 للإعتراف بالدخل، مثل متطلب 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 التأكيد.

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 يجري 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 المتکبدة واكتساب بند محددة من الدخل و هذا الإجراء الذي يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف بالإيرادات، يتضمن الاعتراف المترافق مع المجتمع بالإيرادات والمصروفات التي تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى. فيعرف 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 هذه الإطار لا يسمح بالاعتراف ببنود في الميزانية لا تتحقق 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. غالباً ما يكون ذلك ضرورياً عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثلاً لأصول الثابتة والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية. وفي هذه الحالات يشار إلى المصروف باسم الإهلاك أو الإستهلاك. 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 ينبع 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 القيمة 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 لقياس ودرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:

(أ) التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بال مقابل في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام 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) التكفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما حكم النقدية والذى يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الالتزامات بالمثل غير المخصوص من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

(ج) القيمة الإستردادية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادي. وتسجل الالتزامات بقيم السداد اى بالمثل غير المخصوصة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

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

٤ - ٥٦. تعتبر التكفة 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 الإستردادية أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية للمتاجرة بالقيمة السوقية. وتدرج التزامات التقادم بقيمتها الحالية. وإضافة لذلك، تستخدم بعض المنشآت أساس التكفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكفة 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 المادي لرأس المال - مثل القدرة التشغيلية- فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة - على سبيل المثال - في وحدات الإنتاج اليومية.

٤ - ٥٨. يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس المال المنشأة على أساس حاجات مستخدمي قوائمه المالية. وهكذا يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدم والقواعد المالية مهتمين أساسا بالحفظ على رأس المال الأسمى المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فان المفهوم المادي 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) لصافي الأصول في نهاية الفترة يتتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي 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 الأساسية 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 يتحقق الرابط 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 المتبقى بعد طرح المصاروفات (شاملًا تسويات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل، وإذا تجاوزت المصاروفات الدخل يكون المبلغ المتبقى 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 باستخدام مفهوماً محدداً ويعتمد اختيار الأساس تحت هذا المفهوم على نوع رأس المال الذي تسعى المنشأة لحفظه عليه.

٤ - ٦٢. أن الاختلاف الأساسي بين مفهوم بالحفظ على رأس المال هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة. وبشكل عام تعتبر المنشأة قد حافظت على رأسملها إذا كان لديها نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديها في بداية الفترة. ويعتبر ربحاً أي مبلغ فوق ذلك المطلوب لحفظه 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 يعترض 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 المستمرة 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 لحفظه 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 لحفظه على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.

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