الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية

تم في شهر نيسان (أبريل) ١٩٨٩ اعتماد إطار لجنة المعايير المحاسبية من قبل المجلس لينشر في شهر تموز (يوليو) من عام ١٩٨٩.

المحتويات:

تمهيد

	الفقرات
مقدمة	**١-١١**
الهدف والوضع الحالي	١-٤
نطاق الإطار	٥-٨
مستخدمي البيانات المالية واحتياجاتهم من المعلومات	٩-١١
أهداف البيانات المالية	**١٢-٢١**
المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي	١٥-٢١
الإيضاحات والجداول الإضافية	٢١
الفروض التي تنطوي عليها البيانات المالية	**٢٢-٢٣**
أساس الاستحقاق	٢٢
الاستمرارية	٢٣
الخصائص النوعية للبيانات المالية	**٢٤-٤٦**
القابلية للفهم	٢٥
الملاءمة	٢٦-٣٠
الأهمية النسبية	٢٩-٣٠
إمكانية الاعتماد أو الوثوق في البينات المالية	٣١-٣٨
التمثيل الصادق	٣٣-٣٤
تغليب الجوهر على الشكل	٣٥
الحيادية	٣٦
التحفظ (الحيطة والحذر)	٣٧
الاكتمال	٣٨
القابلية للمقارنة	٣٩-٤٢
القيود على الملاءمة والتي يمكن الاعتماد عليها	٤٣-٤٥
التوقيت الملائم	٤٣
المواءمة بين التكلفة والعائد	٤٤
المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات	٤٥
الصورة العادلة والحقيقية / العرض العادل	٤٦

عناصر البيانات المالية	**٨١-٤٧**
المركز المالي	٥٢-٤٩
الموجودات	٥٩-٥٣
المطلوبات	٦٤-٦٠
حقوق الملكية	٦٨-٦٥
الأداء	٧٣-٦٩
الدخل	٧٧-٧٤
المصروفات	٨٠-٧٨
التسويات الخاصة بالمحافظة على رأس المال	٨١
الاعتراف بعناصر البيانات المالية	**٩٨-٨٢**
احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية	٨٥
الثقة في القياس	٨٨-٨٦
الاعتراف بالموجودات	٩٠-٨٩
الاعتراف بالمطلوبات	٩١
الاعتراف بالدخل	٩٣-٩٢
الاعتراف بالمصروفات	٩٨-٩٤
قياس عناصر البيانات المالية	**١٠١- ٩٩**
مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه	**١١٠-١٠٢**
مفاهيم رأس المال	١٠٣-١٠٢
مفاهيم المحافظة على رأس المال وقياس المربح	١١٠-١٠٤

تمهيد

تقوم العديد من المنشات في مختلف أرجاء العالم بإعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين. ورغم أنه قد يبدو أن تلك البيانات متشابهة بين بلد وأخر، إلا أن هناك اختلافات بينها. هذه الاختلافات قد ترجع إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية من بلد إلى آخر كما قد ترجع تلك الاختلافات إلى إن كل دولة تأخذ في اعتبارها احتياجات مختلف فئات مستخدمي البيانات المالية عند وضع متطلبات إعداد البيانات المالية محليا.

ولقد أدى اختلاف تلك الظروف إلى استخدام تعاريف متعددة لعناصر البيانات المالية كالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات كما أدت تلك الظروف إلى استخدام معايير مختلفة للاعتراف ببنود البيانات المالية وتفضيل أسس مختلفة للقياس يضاف إلى ذلك تأثر نطاق البيانات المالية والافصاحات الواردة بتلك البيانات لتحقيق بنود البيانات المالية، وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس.

وتعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تضييق نطاق تلك الاختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية. وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

ويعتقد مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن البيانات المالية التي يتم إعدادها لتحقيق هذا الهدف تلبي الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ويرجع ذلك إلى أن غالبية المستخدمين يقومون باتخاذ قرارات اقتصادية من أمثلتها :

أ- اتخاذ قرار يتعلق بتوقيت شراء أو الاحتفاظ باستثمارات في حقوق الملكية أو بيعها.

ب- تقييم أداء الإدارة ومدى وفائها بمسؤولياتها تجاه المساهمين .

ج- تقييم مدى قدرة المنشأة على سداد مستحقات العاملين وتقديم مزايا إضافية لهم.

د- تقييم درجة الأمان المتعلقة بالأموال المقترضة من قبل المنشأة.

ه- تجسيد السياسات الضريبية.

و- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار أرباح الأسهم.

ز- إعداد واستخدام الإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي، أو

ح- اتخاذ الإجراءات المنظمة لأنشطة المنشآت.

ويدرك المجلس مع ذلك بأن الحكومات بصفة خاصة قد تفرض متطلبات مختلفة أو إضافية لتحقيق أهدافها الخاصة إلا أنه يتوجب أن لا تؤثر تلك المتطلبات على البيانات المالية المنشورة لتلبية احتياجات المستخدمين الآخرين إلا إذا كانت تلك المتطلبات تلبي احتياجات هؤلاء المستخدمين الآخرين.

وغالبا" ما يتم إعداد البيانات المالية طبقا" لنموذج محاسبي يعتمد على التكلفة التاريخية القابلة للاستيراد والمحافظة على القيمة الاسمية لرأس المال. وقد تكون بعض النماذج والمفاهيم الأخرى أكثر ملاءمة لأغراض إمداد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أنه لا يوجد إجماع على التغيير. ولقد تم وضع هذا الإطار بحيث يكون قابلا" للتطبيق بالنسبة للعديد من النماذج المحاسبية والمفاهيم الخاصة برأس المال والمحافظة عليه.

مقدمة

الهدف و الوضع الحالي

١- هذا الإطار إلى تحديد المفاهيم الأساسية الخاصة بإعداد عرض البيانات المالية للمستخدمين من خارج المنشاة. ويهدف هذا الإطار إلى ما يلي:

أ- مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في وضع معايير محاسبية دولية في المستقبل بالإضافة إلى مساعدتها في مراجعة وتطوير المعايير المحاسبية الدولية القائمة فعلا.

ب- مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق والتناسق دوليا فيما يتعلق بالتشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية عن طريق توفير الأساس اللازم لتخفيض عدد بدائل المعالجات المحاسبية المسموح بها في ظل المعايير الدولية.

ج- مساعدة الجهات المحلية في البلدان المختلفة في وضع وتطوير معايير محاسبية محلية.

د- مساعدة القائمين على إعداد البيانات المالية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفي التعامل مع موضوعات وقضايا ستكون فيما بعد موضوعا لأحد المعايير المحاسبية الدولية .

ه- مساعدة مراجعي الحسابات في التوصل إلى رأى عما إذا كانت البيانات المالية قد تم إعدادها طبقا للمعايير المحاسبية الدولية.

و- مساعدة مستخدمي البيانات المالية في تفسير المعلومات التي تحتويها البيانات المالية المعدة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، و

ز- توفير معلومات للمهتمين بأعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن منهجية اللجنة في إعداد المعايير المحاسبية الدولية.

٢- لا يعتبر هذا الإطار معيارا محاسبيا دوليا، ومن ثم فإنه لا يحدد قواعد قياس أو إفصاح تتعلق بأي جزء ولا يبطل أي جزء من هذا الإطار أي من المعايير المحاسبية الدولية.

٣- يدرك مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية بأنه قد يحدث في حالات قليلة تعارض بين هذا المعيار وبين أحد المعايير المحاسبية الدولية، في مثل هذه الحالات يكون لمتطلبات المعيار المحاسبي المرجعية الأولى. وحيث أن مجلس إدارة اللجنة سيقوم بالاسترشاد بما جاء بالإطار في وضع وتطوير معايير محاسبية مستقبلية وكذلك في مراجعة المعايير القائمة فعلا فان عدد حالات التعارف بين هذا الإطار وبين المعايير المحاسبية الدولية ستتلاشى بمرور الوقت.

٤- سيخضع الإطار للمراجعة والتعديل من وقت لأخر بناءا على خبرة اللجنة في العمل به.

نطاق الإطار

٥- يتعامل هذا الإطار مع ما يلي :

أ- أهداف البيانات المالية.

ب- الخصائص النوعية التي تحدد منفعة المعلومات الواردة بالبيانات المالية.

ج- التعريف والقياس والتحقق (الاعتراف) للعناصر المكونة للبيانات المالية، و

د- مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه.

٦- يهتم هذا الإطار بالبيانات المالية ذات الغرض العام (والتي يشار إليها فيما بعد بالبيانات المالية) والتي تشمل البيانات المالية الموحدة، هذه البيانات المالية تعد وتعرض سنويا على الأقل وتهدف أساسا إلى توفير الاحتياجات المشتركة لفئات متعددة من مستخدمي البيانات المالية. وبالرغم من أن بعض هذه الفئات قد تطلب وقد يكون لها القدرة على الحصول على بيانات أخرى إضافة للبيانات المتوافرة بالبيانات المالية إلا أن أغلبية مستخدمي البيانات المالية مضطرون للاعتماد على البيانات المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية وبالتالي فأنه يجب أن تؤخذ احتياجات هؤلاء المستخدمين في الاعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية. إن التقارير المالية ذات الأغراض الخاصة كنشرات الاكتتاب والتقارير المقدمة للجهات الضريبية تخرج عن نطاق هذا الإطار، ومع ذلك فانه يمكن تطبيق هذا الإطار عند إعداد تلك التقارير الخاصة إذا سمحت متطلباتها بذلك.

٧- تشكل البيانات المالية جزءا من التقارير المالية، وتشمل المجموعة المتكاملة للبيانات المالية قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في المركز المالي (والتي قد يتم عرضها بعدة طرق، على سبيل المثال كقائمة للتدفقات النقدية أو قائمة تدفقات الأموال)، بالإضافة إلى الملاحظات والبيانات الأخرى والتفسيرات التي تعتبر جزء لا يتجزأ من البيانات المالية. وقد تتضمن أيضا جداول و معلومات إضافية مستمدة من تلك البيانات ويتوقع قراءتها معها. وقد تتضمن تلك الجداول والمعلومات الإضافية معلومات مالية عن قطاعات النشاط أو القطاعات الجغرافية مثلا أو الإفصاح عن آثار تغيرات الأسعار. ولا تشمل البيانات المالية بنودا كتقرير مجلس الإدارة أو بيان رئيس مجلس الإدارة أو أية بيانات تحليلية أخرى قد يضمها التقرير المالي السنوي .

٨- ينطبق هذا الإطار على البيانات المالية لكافة المنشات التجارية والصناعية وكافة منشات الأعمال التي تصدر تقارير سواء كانت قطاع عام أو قطاع خاص. ويقصد بالمنشاة المعدة للتقارير أية منشاة تعتبر بياناتها المالية المصدر الرئيسي للمعلومات التي يحتاجها المستخدمين المهتمين بتلك المنشاة.

مستخدمي البيانات المالية واحتياجاتهم من المعلومات

٩- يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمتوقعين والعاملين والمقرضين والموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين والعملاء والجهات الحكومية والجمهور بصفة عامة. ويستخدم هؤلاء البيانات المالية للوفاء ببعض احتياجاتهم المتنوعة من المعلومات. وتشمل تلك الاحتياجات على ما يلي :

أ- المستثمرين: يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم. وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات. ويحتاج المساهمين أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشاة على إجراء توزيعا ت أرباح.

ب- العاملين: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المنشآت التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة منشأتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظف.

ج- المقرضين: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

د- الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين : يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها. وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم علي المنشأة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المنشاة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.

ه- العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المنشأة في الأجل الطويل.

و- الجهات الحكومية: تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المنشآت المختلفة. وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.

ز- الجمهور العام: تؤثر المنشات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المنشات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين. وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المنشاة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

١٠- على الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين. فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال - سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

١١- تقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشاة بصفة أساسية على عاتق إدارتها. كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية و إدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات. ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار، ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشاة.

أهداف البيانات المالية

١٢- تهدف البيانات المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمنشاة تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

١٣- تلبي البيانات المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ومع ذلك فإن تلك البيانات لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وذلك راجع إلى حد كبير أن تلك البيانات تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

١٤- تظهر البيانات المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها. ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية قد تشمل على سبيل المثال على قرارات للاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة.

المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي

١٥- تتطلب عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة مستخدمي البيانات المالية تقييما لمقدرة المنشاة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك تقييما لتوقيت الحصول على تلك النقدية ودرجة التأكد المرتبطة بها. وتحدد تلك المقدرة في النهاية إمكانية قيام المنشاة بدفع الرواتب للموظفين وسداد مستحقات الموردين وسداد مدفوعات الفوائد وتسديد القروض ودفع أرباح الأسهم إلى المساهمين. وتزداد مقدرة مستخدمي البيانات المالية في تقييم قدرة المنشاة على توليد نقدية وما يعادلها إذا تم تزويدهم بمعلومات تركز بصفة أساسية على المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي للمنشاة.

١٦- يتأثر المركز المالي للمنشاة بمقدار الموارد الاقتصادية الخاضعة لسيطرتها وهيكلها التمويلي وما تتمتع به من سيولة ويسر مالي وبقدرتها على التكيف مع التغيرات في البيئة المحيطة بها. وتفيد المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية الخاضعة لسيطرة المنشاة ومدى قدرتها على تطوير تلك الموارد في التنبؤ بقدرة المنشاة على توليد نقدية وما يعادلها في المستقبل. وتعتبر المعلومات المتعلقة بهيكل التمويل مفيدة في التنبؤ باحتياجات المنشاة من القرض في معرفة كيف سيتم توزيع الأرباح والنفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المصلحة في المنشأة، كما تفيد أيضا في التنبؤ بمدى نجاح المنشأة في الحصول

على التمويل اللازم في المستقبل. وتفيد المعلومات المتعلقة بالسيولة واليسر المالي في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على الوفاء بتعهداتها عند استحقاقها. ويشير لفظ السيولة إلى النقدية المتوافرة في المستقبل القريب بعد الأخذ في الاعتبار التعهدات المالية خلال نفس الفترة. ويشير اليسر المالي إلى توافر النقدية في الأجل الطويل لأجل الوفاء بالتعهدات المالية عند استحقاقها.

١٧- تفيد المعلومات المتعلقة بأداء المنشأة وبصفة خاصة المعلومات الخاصة بالربحية في تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يتوقع أن تسيطر عليها المنشأة في المستقبل. وتعتبر المعلومات حول تباين (تغاير) الأداء مفيدة في هذا الخصوص. فالمعلومات عن الأداء تفيد في التنبؤ بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة حاليا، كما تفيد أيضا في الحكم على قدرة وفاعلية المنشأة في توظيف موارد إضافية.

١٨- تفيد المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمنشأة في تقييم الأنشطة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال الفترة التي يتم عنها إعداد التقارير المالية. وتفيد هذه المعلومات في تزويد المستخدم بأساس مناسب لتقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية وما يعادلها واحتياجات المنشأة لتوظيف تلك التدفقات. ولإعداد قائمة عن التغيرات في المركز المالي فان هناك تعريفات مختلفة للأموال مثل جميع الموارد المالية ورأس المال العامل، الموجودات السائلة أو النقدية ولا يسعى الإطار الحالي لتحديد تعريف للأموال.

١٩- تتوافر المعلومات المتعلقة بالمركز المالي بصفة أساسية بالميزانية. كما تتوافر المعلومات المتعلقة بأداء المنشاة بصفة عامة بقائمة الدخل. أما المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي فتتوافر بقائمة مستقلة ضمن البيانات المالية.

٢٠- تتداخل المكونات المختلفة للبيانات المالية لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث. وبالرغم من اختلاف المعلومات التي تقدمها كل قائمة عن البيانات الأخرى إلا أن كل قائمة بذاتها لا تخدم أحد ولا تقدم كافة المعلومات الضرورية للوفاء باحتياجات محددة لمستخدمي البيانات المالية. فمثلا لا تقدم قائمة الدخل صورة كاملة عن أداء المنشاة إلا إذا تم استخدامها جنبا إلى جنب مع كل من الميزانية وقائمة التغيرات في المركز المالي.

الملاحظات والجداول الإضافية

٢١- تحتوى البيانات المالية أيضا على ملاحظات وجداول إضافية ومعلومات أخرى، إذ قد تحتوى مثلا على معلومات إضافية عن بنود البيانات المالية والتي تعتبر ملائمة لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية. وقد تتضمن إفصاحا عن المخاطر وعوامل عدم التأكد التي تؤثر على المنشأة وكذا أية موارد أو التزامات لا تظهرها الميزانية (مثل الاحتياطي من الموارد المعدنية). ويمكن تقديم المعلومات المتعلقة بالقطاعات الجغرافية وقطاعات النشاط للمنشأة وآثار تغيرات الأسعار في شكل معلومات إضافية.

الفروض التي تنطوي عليها البيانات المالية

أساس الاستحقاق

٢٢- كي تحقق البيانات المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق. وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها. ولا تقتصر البيانات المالية المعدة طبقا لأساس الاستحقاق على بيان العمليات التي حدثت في الماضي وما تضمنته من استلام ودفع نقدية ولكنها توضح أيضا لمستخدميها الالتزامات بدفع نقدية في المستقبل والموارد التي سوف يتم الحصول عليها في صورة نقدية في المستقبل. ولذا فالبيانات المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة وغيرها من الأحداث التي تعتبر هامة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

الاستمرارية

٢٣- يتم في العادة إعداد البيانات المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور. ولذا يفترض بأن المنشأة لا تنوى وليست بحاجة لتصفية أنشطتها أو تقليصها بدرجة كبيرة. وفي حالة وجود مثل تلك النية أو الحاجة فانه قد يكون من الواجب إعداد البيانات المالية طبقا لأساس مختلف، وفي هذا الحالة يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم .

الخصائص النوعية للبيانات المالية

٢٤- تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالبيانات المالية مفيدة للمستخدمين. وهناك أربعة خصائص نوعية أساسية هي القابلية للفهم والملاءمة و إمكانية الاعتماد (الوثوق) والقابلية للمقارنة.

القابلية للفهم

٢٥- تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالبيانات المالية. ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستخدمين على علم كاف بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة، وأن يكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية. ومع ذلك فانه لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة وتعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.

الملاءمة

٢٦- كي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات. وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية و المستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.

٢٧- هناك تداخل بين القدرة التنبئية للمعلومات وقدرتها على تعزيز التوقعات. فعلى سبيل المثال، تعتبر المعلومات عن قيمة ومكونات الموجودات التي بحوزة المنشاة ذات فائدة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بمدى قدرة المنشاة على استغلال الفرص المتاحة في المستقبل، وكذلك مقدرتها على مواجهة المواقف المناوئة أو المعاكسة. وتلعب نفس المعلومات دورا في تعزيز التوقعات الماضية، كما هو الحال عند إعادة هيكلة المنشأة وناتج عملياتها المخططة.

٢٨- تستخدم المعلومات المتعلقة بالمركز المالي والأداء (نتائج الأعمال) في الماضي كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء في المستقبل بالإضافة إلى أية أمور أخرى تهم المستخدمين بصورة مباشرة مثل أرباح الأسهم والرواتب وتحركات أسعار الأسهم ومدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها. ولا يشترط لأن تكون للمعلومات قدرة تنبئية أن تكون صراحة في صورة تنبؤات، ومع ذلك فانه يمكن تحسين القدرة على عمل تنبؤات باستخدام البيانات المالية من خلال أسلوب عرض المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث الماضية. فعلى سبيل المثال يمكن زيادة القدرة التنبئية بالدخل عن طريق الإفصاح بصورة مستقلة عن بنود الدخل والمصروفات غير العادية وغير المتكررة.

الأهمية النسبية

٢٩- تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية. ففي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومات وحدها كافية لتحديد ملاءمتها، فمثلا قد تؤثر التقارير المتعلقة بأحد القطاعات الجديدة بالمنشأة على تقدير المخاطر والفرص التي تواجهها المنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي حققها ذلك القطاع خلال الفترة محل التقرير. وفي حالات أخرى يكون من الضروري معرفة كل من طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، مثال ذلك قيمة كل صنف من الأصناف الرئيسية للمخزون .

٣٠- تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على البيانات المالية. وتتوقف الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ وفي ظل الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه ولذا فإن الأهمية النسبية تعتبر حدا قاطعا أو نقطة فاصلة اكثر من كونها خاصية نوعية يجب توافرها في المعلومات لكي تكون نافعة.

إمكانية الاعتماد أو الوثوق في المعلومات المالية

٣١- لكي تكون المعلومات مفيدة فانه يجب أن تكون موثوق بها، أي يمكن الاعتماد عليها. وتعتبر المعلومات موثوق فيها إذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة.

٣٢- قد تكون المعلومات ملائمة ولكنها غير موثوق فيها بدرجة عالية بسبب طبيعتها أو مدلولها لدرجة قد تجعل الاعتراف بها مضللا. مثال ذلك حالة مطالبة بالتعويض عن أضرار لازالت موضع نزاع قانوني من حيث إثبات الحالة أو قيمتها، وفي مثل هذه الحالات قد يكون من غير المناسب أن تعترف المنشأة بقيمة المطالبة بالكامل بالميزانية، فلا أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن قيمة المطالبة والظروف المحيطة بها.

التمثيل الصادق

٣٣- لكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة. لذا فانه يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات و الأحداث وغيرها التي ينتج عنها مجوداتها ومطلوباتها وحقوقا مالية للمنشأة في تاريخ الميزانية والتي تستوفى معايير التحقق.

٣٤- تتعرض معظم المعلومات المالية لبعض مخاطر كونها قد لا تمثل بأمانة تامة العمليات والأحداث التي تهدف إلى تمثيلها. ولا يرجع ذلك إلى التحيز بقدر ما يرجع أساسا إلى صعوبات متأصلة إما في تحديد العمليات والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تطبيق أساليب القياس والعرض المستخدمة لتوصيل المعلومات التي تنطوي عليها تلك العمليات و الأحداث. وفي حالات معينة قد تكون عملية قياس الآثار المالية لبعض البنود غير مؤكدة بدرجة كبيرة مما يدفع المنشأة عموما إلى عدم الاعتراف بها بالبيانات المالية. ومن أمثلة ذلك أنه قد يتكون شهرة محل للمنشاة بمرور الوقت إلا أن هناك بصفة عامة صعوبة في تحديد أو قياس تلك الشهرة بطريقة موثوق فيها، ومع ذلك فانه في حالات أخرى قد يكون من المناسب الاعتراف بالبنود مع الإفصاح عن مخاطر الأخطاء المتعلقة بالاعتراف بتلك البنود وقياسها.

تغليب الجوهر على الشكل

٣٥- لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فانه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكها القانوني، إذ لا يتطابق جوهر العمليات والأحداث في كافة الأحوال مع شكها القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تقوم إحدى المنشات بنقل ملكية أحد الموجودات إلى طرف آخر بحيث تظهر المستندات بوضوح انتقال الملكية إلى الطرف الآخر، ومع ذلك فقد تكون هناك اتفاقيات بين الطرفين تضمن استمرار المنشأة في الاستفادة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل. في مثل هذه الحالات لا يجب الاعتراف بعملية بيع حيث لا يعكس شلك حقيقة العملية التي تمت (بافتراض أنه كانت هناك عملية أصلا).

الحيادية

٣٦- لكي تكون المعلومات الواردة بالبيانات المالية موثوق فيها فإنها يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز. وتعتبر البيانات المالية غير محايدة إذا كانت تؤثر عن طريق اختيار أو عرض المعلومات - في عملية اتخاذ قرار أو حكم بهدف الوصول إلى نتيجة محسوسة سلفا.

التحفظ (الحيطة والحذر)

٣٧- يواجه معدي البيانات المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات و عدد حالات المطالبات المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات. ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها، وبتطبيق أساس التحفظ عند إعداد البيانات المالية. والتحفظ هو مراعاة لمحرجة معقولة من الحذر عن ممارسة السلطات التقديرية اللازمة للتوصل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم للتأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل أو تشير المطلوبات والمصروفات بأقل مما يجب. ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطيات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض للتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية البيانات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها ولمكانية الاعتماد عليها.

الاكتمال

٣٨- لكي لكون للمعلومات الواردة بالبيانات للمالية موثوقا بها فإنها يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة. فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل البيانات المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملائمة.

القابلية للمقارنة

٣٩- يجب أن يكون مستخدمي البيانات المالية قادرين على إجراء مقارنات للبيانات المالية على ممر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المنشأة المالي وأدائها. كما يجب أن يكونوا أيضا قادرين على مقارنة البيانات المالية لمختلف المنشات وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي وكذلك التغيرات في المراكز المالية لتلك المنشات. ومن ثم فإن طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة يجب أن تكون متسقة على ممر الزمن بالنسبة للمنشأة الواحدة، كما يجب إعدادها أيضا بطريقة متسقة بالنسبة للمنشات المختلفة .

٤٠- من النتائج الهامة للقابلية للمقارنة كأحد الخصائص النوعية هي إعلام مستخدمي البيانات المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك البيانات وأية تغيرات تحدث في تلك السياسات وكذلك الآثار المترتبة على تلك التغيرات. ويحتاج مستخدمو البيانات المالية لأن يكونوا قادرين على التعرف على الاختلافات في السياسات المحاسبية التي اتبعتها نفس المنشأة في معالجة العمليات والأحداث المتشابهة من فترة إلى أخرى وكذلك على مستوى المنشات المختلفة. ومما يساعد على تحقيق خاصية القابلية للمقارنة أن يتم الالتزام بما جاء بالمعايير المحاسبية الدولية، بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة بواسطة المنشاة.

٤١- يجب عدم الخلط بين الحاجة إلى القابلية للمقارنة وبين مجرد التوحيد كما يجب ألا يسمح لها بان تكون عائقا للأخذ بمعايير محاسبية مطورة. إنه من غير المناسب أن تستمر المنشاة في استخدام سياسة محاسبية معينة في المحاسبة على عملية أو حدث إذا ما كانت تلك السياسة لا تتفق مع خاصيتي الملاءمة و إمكانية الاعتماد على المعلومات أو الوثوق فيها، كما أنه من غير المناسب أيضا عدم تغيير السياسات المحاسبية المتبعة إذا كانت هناك سياسات محاسبية أخرى بديلة أكثر ملاءمة ومصداقية في التعبير عن العمليات أو الأحداث المالية.

٤٢- استجابة لرغبة مستخدمي البيانات المالية في مقارنة المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي للمنشاة الواحدة من فترة لأخرى، فإنه يجب أن تظهر البيانات المالية المعلومات المماثلة للفترات السابقة.

القيود على المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها

التوقيت الملائم

٤٣- قد تفقد المعلومات ملاءمتها إذا حدث تأخير غير ضروري في التقرير عنها. وقد تحتاج الإدارة إلى الملاءمة بين المزايا النسبية الناتجة عن توفير المعلومات في الوقت المناسب من جهة والحاجة إلى توفير خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات والوثوق بها من جهة أخري. وقد يتطلب توفير المعلومات في توقيت مناسب في العديد من الحالات التقرير عن عملية أو حدث ما قبل معرفة كافة أبعاد تلك العملية أو الحدث مما يؤثر سلبا على الثقة في المعلومات وامكانية الاعتماد عليها. وعلى العكس من ذلك إذ أن تأخير التقرير عن العملية أو الحدث لحين معرفة كافة الأبعاد المتعلقة بالعملية أو الحدث يزيد

كثيرا من الثقة في المعلومات ولكنها تصبح قليلة الفائدة في مساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات في غضون ذلك. ولتحقيق نوع من التوازن بين ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها يجب دائما أخذ احتياجات عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من المعلومات في الحسبان ومحاولة الوفاء بذلك بقدر الإمكان .

المواءمة بين التكلفة والعائد

٤٤- تعتبر المواءمة بين التكلفة والعائد قيدا وليست خاصية نوعية. إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها. إلا أن تقييم المنافع والتكلفة تعتمد بشكل كبير على التقدير الشخصي، بالإضافة إلى أن تكلفة إعداد المعلومات لا يتحملها بالضرورة من يستفيد بها. وقد يستفيد من المعلومات بعض المستخدمين الذين لم تعد من أجلهم تلك المعلومات، فعلى سبيل المثال، فإن توفير معلومات إضافية إلى المقرضين قد يؤدي إلى تخفيض تكلفة الاقتراض للمنشأة. ولهذه الأسباب فإنه يصعب تطبيق اختبار التكلفة / العائد على حالة معينة. ومع ذلك فإن واضعي المعايير المحاسبية بصفة خاصة وكذا القائمين على إعداد البيانات المالية ومستخدمي تلك البيانات يجب أن يكونوا على بينة من هذا القيد.

المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات

٤٥- عادة ما يتبين ضرورة إقامة التوازن أو المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات. وبصفة عامة يجب إيجاد نوع من التوازن المناسب بين تلك الخصائص من أجل تحقيق أهداف البيانات المالية. وتخضع عملية تحديد الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة للحكم والتقدير المهني.

الصورة العادلة والحقيقية / العرض العادل

٤٦- عادة ما توصف البيانات المالية بأنها تظهر الصورة العادلة والحقيقية أو تعرض بأمانة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لمنشاة معينة. وبالرغم من أن هذا الإطار لا يتعرض مباشرة لتلك المفاهيم إلا أن تطبيق كل من الخصائص النوعية الرئيسية والمعايير المحاسبية المناسبة عادة ما يؤدي إلى الحصول على بيانات مالية تظهر ما هو مفهوم بصفة عامة على أنه الصورة العادلة والحقيقية أو عدالة عرض تلك المعلومات.

عناصر البيانات المالية

٤٧- تصور البيانات المالية أثار العمليات وغيرها من الأحداث عن طريق تبويبها في مجموعات عامة حسب خصائصها الاقتصادية،ويطلق على هذه المجموعات العامة عناصر البيانات المالية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس - المركز المالي في الميزانية هي الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الإيرادات والمصروفات، أما قائمة التغير في المركز المالي فعادة ما يعكس عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، وعليه فإن الإطار الحالي لا يحدد عناصر تنفرد بها تلك القائمة.

٤٨- إن عرض هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل ينطوي على إجراء تبويب فرعي لها، فمثلا يمكن تبويب الموجودات والمطلوبات حسب طبيعتها أو وظيفتها في أعمال المنشأة وذلك من أجل عرض المعلومات بشكل اكثر فائدة للمستخدمين لأغراض اتخاذ قرارات اقتصادية.

المركز المالي

٤٩- إن العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي هي الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية، وتعرف كالآتية:

أ- الموجودات :هي موارد خاضعة لسيطرة المنشأة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المنشأة.

ب- المطلوبات : هي التزامات حالية على المنشأة نتجت عن أحداث ماضية، ويتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية.

ج- حقوق الملكية : عبارة عن المتبقي من موجودات المنشأة بعد استبعاد كافة مطلوباتها.

٥٠- توضح تعريفات الموجودات والمطلوبات خصائصها الرئيسية دون أن تحاول تحديد المقاييس التي يجب استيفائها قبل الاعتراف بها في الميزانية. وعليه فإن التعريفات تتضمن بنودا لا يعترف بها كموجودات أو مطلوبات في الميزانية نظرا لسم استيفائها لمعايير الاعتراف الواردة في الفقرات ٨٢-٩٨ وعلى وجه الخصوص، يجب توافر القدر الكافي من التأكد من توقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية الداخلة للمنشاة أو الخارجة منها، لغرض استيفاء معيار الاحتمال في الفقرة ٨٣ قبل الاعتراف ببند ما من الموجودات أو المطلوبات .

٥١- عند تحديد ما إذا كان البند مستوفيا لتعريف الموجودات أو المطلوبات أو حقوق الملكية فإن الأمر يتطلب الالتفات إلى جوهره و واقعه الاقتصادي وليس إلى مجرد شكله القانوني. فعلى سبيل المثال، في حالة التمويل التأجيري فإن الجوهر والواقع الاقتصادي هو حصول المستأجر على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المؤجر خلال الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل في مقابل الالتزام بدفع ما يعادل تقريبا القيمة العادلة للأصل بالإضافة إلى رسوم التمويل المتعلقة به. وعليه فإنه يترتب على التأجير التمويلي بنودا مستوفية لتعريف الموجودات والمطلوبات، يتم الاعتراف بها في ميزانية المستأجر.

٥٢- يمكن أن تحتوي الميزانية المعدة حسب المعيار المحاسبي الدولي الحالي على بنود لا تستوفي تعريفات الموجودات أو المطلوبات ولا تعرض ضمن حقوق الملكية. إلا أن التعريفات التي تتضمنها الفقرة ٤٩ سوف تشكل أساس المراجعات المستقبلية لمعايير المحاسبة الدولية القائمة ولصياغة المعايير الجديدة.

الموجودات :

٥٣- المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل هي قدرته بشكل مباشر أم غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمنشاة. ويمكن أن تكون قدرة الأصل على المساهمة متمثلة في المساهمة في النشاط الإنتاجي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمنشأة، كما يمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المنشاة كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج .

٥٤- تستخدم المنشاة عادة موجوداتها لإنتاج سلع أو خدمات قادرة على إرضاء رغبات أو احتياجات العملاء. وبسبب أن هذه السلع أو الخدمات قادرة على إرضاء تلك الحاجات فإن العملاء يصبحوا مستعدين لدفع مقابلها وبالتالي المساهمة في تدفق النقدية إلى المنشأة. وتقدم النقدية في حد ذاتها منفعة للمنشاة متمثلة في إمكانية مباد لتها بالموارد الأخرى .

٥٥- يمكن أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ينطوي عليها أي أصل من الموجودات بالعديد من الطرق. مثلا يمكن للأصل أن:

أ- يستخدم بشكل منفرد أو مع موجودات أخرى في إنتاج سلع أو خدمات تقوم المنشأة ببيعها.

ب- يبادل بموجودات أخرى.

ج- يستخدم في الوفاء بمطلوب، أو

د- يتم توزيعه على أصحاب المنشأة.

٥٦- هناك العديد من الموجودات مثل التجهيزات والمصانع والمعدات التي يتوافر لها كيان مادي، إلا أن توافر الكيان المادي لا يعتبر ضروريا لتواجد الأصل. لذا تعتبر حقوق الاختراع وحقوق الطبع على سبيل المثال، من الموجودات إذا كان من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، وأن تكون خاضعة لسيطرتها.

٥٧- هناك العديد من الموجودات مثل المدينون والممتلكات والتي ترتبط بحقوق قانونية تشمل حق الملكية. ولغرض تحديد وجود الأصل من عدمه، فإنه لا يشترط توافر حق الملكية. فمثلا الممتلكات التي تحتفظ بها المنشأة بالتأجير تعتبر من الموجودات إذا كانت المنافع المتوقع تدفقها من الممتلكات خاضعة لسيطرة المنشأة. وعلى الرغم من أن مقدرة المنشأة على السيطرة على المنافع تنشأ عادة من الحقوق القانونية إلا أنه يمكن أن يتوافر لبند ما صفة الأصل على الرغم من عدم وجود السيطرة القانونية. وعلى سبيل المثال، فإن المعارف والخبرات المكتسبة من خلال أنشطة التطوير يمكن أن تفي بتعريف الأصل إذا أمكن للمنشأة السيطرة على المنافع المتوقعة منها خلال الحفاظ على سرية تلك المعارف والخبرات .

٥٨- تنشأ موجودات المنشأة نتيجة العمليات وغيرها من الأحداث التي وقعت في الماضي. وتحصل المنشأة عادة على الموجودات عن طريق شرائها أو تصنيعها، ولكن يمكن أن يتم ذلك نتيجة عمليات أو أحداث أخرى. ومن الأمثلة على ذلك حصول المنشاة على ممتلكات من الحكومة كجزء من برنامج لتشجيع النمو الاقتصادي في مجال ما، أو موجودات تحصل عليها المنشأة نتيجة اكتشاف موارد طبيعية، ولا تنشئ العمليات أو الأحداث المتوقع حدوثها في المستقبل في حد ذاتها موجودات، ولذا فإن النية لشراء بضاعة على سبيل المثال لا تستوفي في حد ذاتها تعريف الأصل.

٥٩- هناك ارتباط قوي بين تحمل النفقات الرأسمالية وتوليد الموجودات ولكن ليس بالضرورة أن يتزامن حدوثهما معا. ولذا فإنه عندما تتحمل المنشاة نفقات رأسمالية فإن ذلك يمكن أن يوفر الدليل على أن هناك سعيا للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن لا يعتبر ذلك دليلا قاطعا على أن البند قد استوفى تعريف الحصول على الأصل. وبالمثل فإن غياب الإنفاق الرأسمالي المصاحب لبند معين لا يترتب عليه استبعاد ذلك البند من استيفاء تعريف الأصل وبالتالي الاعتراف به في الميزانية، فمثلا يمكن للبنود التي تحصل عليها المنشأة عن طريق التبرعات أن تستوفي تعريف الأصل.

المطلوبات:

٦٠- يمثل تحمل المنشأة لالتزام قائم أحد الخواص الرئيسية لأي بند من بنود المطلوبات. والالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما. ويمكن أن تكون الالتزامات واجبة الأداء قانونا نتيجة لعقد ملزم أو كمتطلب تشريعي، كما هو الحال على سبيل المثال للمبالغ المستحقة مقابل سلع أو خدمات تم استلامها. إلا أنه يمكن أن تنشأ الالتزامات أيضا نتيجة للممارسات التجارية المعتادة والأعراف، ومن الرغبة في المحافظة على علاقات عمل جيدة أو من التصرف بطريقة منصفة. وعلى سبيل المثال، إذا قررت المنشأة بناء على سياسة تتبعها أن تقوم بمعالجة أية عيوب في منتجاتها حتى في حالة اكتشافها بعد انتهاء فترة الضمان فإن المبالغ المتوقع إنفاقها على السلع التي سبق أن تم بيعها تعتبر من المطلوبات.

٦١- يجب التمييز بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي. إن إقرار إدارة المنشاة لشراء موجودات في المستقبل بذاته لا ينشأ التزام حالي، إذ ينشا الالتزام عادة فقط عند تسلم الأصل أو عند دخول المنشاة في اتفاق غير قابل للنقض لشراء الأصل. في هذه الحالة الأخيرة، فإن الاتفاق غير القابل للنقض يعني أن العواقب الاقتصادية لنقض الالتزام لا يترك مجالا كبيرا أمام المنشاة لتجنب تدفق الموارد لصالح طرف آخر، كما هو الحال نتيجة وجود شرط جزائي قاس.

٦٢- إن الوفاء بالتزام حالي يستلزم عادة من المنشأة أن تتخلى عن موارد تتضمن منافع اقتصادية من أجل استيفاء مطالبة من جانب طرف آخر. ويمكن أن يتم الوفاء بالتزام حالي بعدة طرق، على سبيل المثال من خلال:

أ- السداد النقدي.

ب- تحويل موجودات أخرى.

ج- تقديم خدمات.

د- استبدال ذلك الالتزام بالتزام آخر، و

ه- تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية.

كما يمكن الوفاء بالالتزام أيضا بطرق أخرى مثل تخلي أو تنازل الدائن عن حقوقه.

٦٣- تنشأ المطلوبات من العمليات أو غيرها من الأحداث التي تمت في الماضي، ولذا فإنه يترتب على اقتناء السلع والاستفادة من الخدمات. على سبيل المثال، نشوء دائنين تجاريين (إلا إذا تم سدادها نقدا أو عند التسليم) وكذلك فإن الحصول على قرض من البنك يؤدي إلى التزام بالوفاء بالقرض، كما يمكن للمنشأة أيضا اعتبار التنزيلات المستقبلية بناء على مشتريات العملاء السنوية كمطلوبات، في هذه الحالة تكون عملية بيع السلع في الماضي هي المؤدية إلى نشوء المطلوبات.

٦٤- لا يمكن قياس بعض المطلوبات إلا عن طريق اللجوء إلى درجة كبيرة من التقدير. وتقوم بعض المنشات بوصف تلك المطلوبات بالمخصصات. وفي بعض البلدان لا تعتبر تلك المخصصات مطلوبات انطلاقا من تعريف المطلوبات بشكل مقيد بحيث يضم فقط المبالغ الملتزم بها دون اللجوء إلى التقدير. إلا أن تعريف المطلوبات المشار إليه في الفقرة ٤٩ يتبع طريقة اكثر شمولية. وبناء على ذلك فإنه يمكن اعتبار المخصص مطلوبات عندما ينطوي على التزام قائم ويكون مستوفيا لباقي أركان التعريف، حتى على الرغم من الحاجة إلى تقدير مبلغه. ومن ضمن الأمثلة على ذلك المخصصات لمدفوعات يجب أدائها لتغطية ضمان المنتجات والمخصصات التي تغطي الالتزامات المترتبة على خطط تقاعد العاملين.

حقوق الملكية:

٦٥- رغم أن حقوق الملكية عرفت في الفقرة ٤٩ كمتمم حسابي إلا أنه يمكن تصنيفها في الميزانية في شكل مجموعات فرعية. فمثلا في حالة الشركات المساهمة يمكن أن يظهر بشكل منفصل كل من رأس المال المدفوع من المساهمين والأرباح المحجوزة والاحتياطات التي تمثل تجنيبا للأرباح المحجوزة. والاحتياطات التي تمثل تعديلات المحافظة على رأس المال. ومثل هذا التصنيف قد يكون ملائما لاحتياجات اتخاذ القرارات من جانب مستخدمي البيانات المالية إذ يمكن إظهار القيود القانونية وغيرها من القيود على إمكانية المنشأة توزيع أو استخدام حقوق الملكية. يضاف إلى ذلك أن ذلك التبويب قد يعكس حقيقة الاختلافات بين فئات حقوق المساهمين فيما يتعلق بحقوقهم في الحصول على أرباح الأسهم، واسترداد رأس المال.

٦٦- يتطلب الأمر في بعض الأحيان تكوين احتياطيات طبقا للتشريعات القانونية وذلك لغرض توفير حماية إضافية للمنشأة ودائنيها من آثار الخسائر. ويمكن تكوين غيرها من الاحتياطيات في حالة ما إذا كان قانون الضرائب السائد محليا يسمح بإعفاءات وتخفيضات في الالتزام الضريبي إذا ما تم تكوين مثل تلك الاحتياطيات. وتمثل توافر تلك الاحتياطيات القانونية، وحجم تلك الاحتياطيات معلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات. وتعتبر المبالغ التي يتم تحويلها إلى تلك الاحتياطيات تجنيبا للأرباح المحجوزة ولا يمكن اعتبارها مصروفات.

٦٧- تعتمد القيمة التي تظهر بها حقوق الملكية في الميزانية على قياس الموجودات والمطلوبات، ولا يتساوى عادة مجموع حقوق الملكية مع مجموع القيم السوقية لأسهم المنشاة، أو مع القيمة البيعية لصافي الموجودات، سواء احتسبت على أساس قيم بنود صافي الموجودات كل على حدة، أو قيمة المنشاة ككل كمنشاة مستمرة في النشاط.

٦٨- تمارس أنشطة الأعمال والأنشطة التجارية والصناعية عادة من خلال منشآت فردية وشركات التضامن وكذلك من خلال الأشكال المختلفة لمنشات الأعمال الحكومية. وعادة ما يختلف الإطار القانوني لهذه المنشات عن الإطار الذي يطبق على المنشات المتخذة شكل شركات المساهمة. وعلى سبيل المثال، فإن القيود المفروضة على توزيع الأرباح على الملاك وغيرهم من المستفيدين تكاد تنعدم بالنسبة لتلك المنشآت. إلا أن تعريف حقوق الملكية والجوانب الأخرى من هذا الإطار التي تتناسل حقوق الملكية يعتبر مناسبا للتطبيق على تلك المنشات.

الأداء

٦٩- يستخدم الربح عادة كمقياس للأداء أو كأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار وربحية السهم. ويمثل الدخل والمصروفات العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح. ويعتمد الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وقياسها جزئيا على مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال التي تطبقها المنشأة عند إعداد البيانات المالية. وتتناول الفقرات ١٠٢-١١٠ مناقشة لتلك المفاهيم .

٧٠- تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

أ- الدخل: هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للموجودات أو تعزيز لها أو في شكل انخفاض في المطلوبات، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة .

ب- المصروفات: هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية المتخذة شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ للموجودات أو نشوء مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المنشأة.

٧١- توضح تعريفات الدخل والمصروفات ملامحها الأساسية ولكن لا تحاول أن توضح المعايير الواجب استيفائها حتى يمكن الاعتراف بها في قائمة الدخل. وتتناول الفقرات ٨٢-٩٨ معايير الاعتراف بالدخل والمصروفات .

٧٢- يمكن عرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بالعديد من الأساليب من أجل تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية. فمثلا من الممارسات الشائعة أن يتم الفصل بين الدخل والمصروفات المتعلقة بالأنشطة الاعتيادية للمنشاة وبين تلك المتعلقة بغيرها من الأنشطة. ويؤسس هذا الفصل على اعتبار أن مصدر البند وثيق الصلة بتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية أو النقدية المعادلة في المستقبل. فعلى سبيل المثال، فإن الأنشطة الثانوية مثل الاستثمارات طويلة الأجل لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر مستقبلا. وعندما يتم الفصل بين البنود بهذا الشكل فإنه يجب أن يؤخذ بالاعتبار طبيعة المنشاة وطبيعة أنشطتها. فالبنود التي تنشا من الأنشطة الاعتيادية لمنشاة قد تكون غير عادية لمنشاة أخرى .

٧٣- يسمح الفصل بين بنود الدخل والمصروفات ودمجها معا بطرق متنوعة من التوصل إلى عرض العديد من المقاييس لأداء المنشاة، وتنطوي تلك المقاييس على لمحرجات متفاوتة من الشمولية. فمثلا يمكن أن تعرض قائمة الدخل مجمل الربح من العمليات الاعتيادية قبل الضرائب والربح من العمليات الاعتيادية بعد الضرائب وصافي الربح

الدخل:

٧٤- يشمل تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب. ينشأ الإيراد من الأنشطة الاعتيادية للمنشأة ويشار إليه بمسميات مختلفة مثل المبيعات والرسوم و الفوائد وأرباح الأسهم وإيراد حقوق الامتياز والإيجار.

٧٥- تمثل المكاسب البنود الأخرى التي تستوفي تعريف الدخل سواء أكانت ناتجة عن أنشطة المنشأة الاعتيادية أم لا. وتتمثل المكاسب زيادة في المنافع الاقتصادية وبالتالي لا تختلف طبيعتها عن الإيراد. لذا طبقا للإطار الحالي لا تعتبر المكاسب عنصرا مستقلا من عناصر البيانات المالية.

٧٦- تشمل المكاسب مثلا تلك التي تنشأ عن التخلص من موجودات غير متداولة. كما يشمل تعريف الدخل أيضا المكاسب غير المحققة، فمثلا تلك التي تنشأ من إعادة تقييم الأوراق المالية التي لها سوقا رائجة وتلك التي تنشأ من ارتفاع في القيمة الدفترية لموجودات طويلة الأجل. وعندما يعترف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم إظهارها بشكل منفصل، إذ تفيد تلك المعلومات لغرض اتخاذ قرارات اقتصادية. ويتم إظهار المكاسب عادة بالصافي بعد استبعاد المصاريف المتعلقة بها.

٧٧- قد ينطوي الدخل على الحصول على العديد من أنواع الموجودات أو تعزيز قيمتها، ومن أمثلة تلك النقدية أو المدينين والبضاعة والخدمات المحصلة في مقابل سلع وخدمات مقدمة. ويمكن أن ينشأ الدخل أيضا نتيجة للوفاء بمطلوبات. فمثلا يمكن للمنشاة أن تقدم سلع وخدمات لأحد الدائنين للوفاء بالتزامها بسداد قرض مستحق .

المصروفات:

٧٨- يشمل تعريف المصروفات الخسائر وكذلك تلك المصروفات التي تنشا من الأنشطة الاعتيادية للمنشاة مثل تكلفة المبيعات والأجور والاستهلاك، وعادة تأخذ شكل تدفق خارج أو نفاذ للموجودات مثل النقدية والنقدية المعادلة والمخزون والموجودات التشغيلية المعمرة.

٧٩- تمثل الخسائر تلك البنود الأخرى التي تستوفي تعريف المصروفات سواء أكانت ناتجة عن الأنشطة الاعتيادية للمنشأة أم لا. وتنطوي الخسائر على انخفاض في المنافع الاقتصادية وبالتالي لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى لذا فإنه طبقا للإطار الحالي لا تعتبر الخسائر عنصرا مستقلا من عناصر البيانات المالية.

٨٠- تشمل الخسائر على سبيل المثال تلك التي تنشأ من كوارث مثل الحرائق والفيضانات وكذلك تلك التي تنشأ من التخلص من موجودات غير متداولة. ويشمل تعريف المصروفات أيضا الخسائر غير المحققة، مثال ذلك، تلك التي تنشأ من آثار الارتفاع في سعر صرف العملة الأجنبية المتعلقة بالقروض التي تقترضها المنشأة بتلك العملة. وعندما يتم الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما تظهر بشكل منفصل لأن العلم بها يفيد لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويتم إظهار الخسائر عادة بالصافي بعد استبعاد الدخل المتعلق بها.

التسويات الخاصة بالمحافظة على رأس المال :

٨١- يترتب على إعادة تقييم أو إعادة بيان الموجودات والمطلوبات زيادة أو نقص في حقوق الملكية. وعلى الرغم من أن هذه الزيادة أو النقص تستوفي تعريف الدخل أو المصروفات إلا أنها لا تدرج في قائمة الدخل في ظل بعض مفاهيم المحافظة على رأس المال. وبدلا عن ذلك يتم إضافتها إلى حقوق الملكية كتعديلات للمحافظة على رأس المال أو احتياطيات إعادة تقييم. وتناقش الفقرات من ١٠٢ إلى ١١٠ من الإطار الحالي مفاهيم المحافظة على رأس المال تلك.

الاعتراف بعناصر البيانات المالية

٨٢- الاعتراف عبارة عن عملية إدراج في الميزانية أو في قائمة الدخل لبند يكون مستوفيا لتعريف لأحد العناصر ويحقق مقياس الاعتراف المشار إليه في الفقرة ٨٣. ويستلزم ذلك إيضاح مسمى البند وقيمته النقدية و إدراجه ضمن مجموع الميزانية أو قائمة الدخل. ويجب إدراج البنود التي تستوفي مقياس الاعتراف في الميزانية أو في قائمة الدخل. إن الفشل في عدم الاعتراف بتلك البنود لا يمكن معالجته عن طريق الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو بالملاحظات والبيانات التفسيرية.

٨٣- يجب الاعتراف بالبند المستوفي لتعريف أحد العناصر وذلك إذا:

أ- كان محتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة به إلى أو من المنشأة.

ب- كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق به.

٨٤- عند تقييم ما إذا كان البند مستوفيا لتلك المعايير، وبالتالي مؤهلا للاعتراف به في البيانات المالية فإنه يجب أن يؤخذ بالاعتبار جوانب الأهمية النسبية التي نوقشت في الفقرتين ٢٩ و ٣٠. إن العلاقة المتبادلة بين العناصر يعني أن البند الذي يستوفي تعريف ومعيار الاعتراف لعنصر معين، على سبيل المثال، أحد الموجودات، فإن ذلك تلقائيا يتطلب الاعتراف بعنصر آخر مثل الدخل أو أحد بنود المطلوبات .

احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية :

٨٥- يشير مفهوم الاحتمال الوارد في معايير الاعتراف إلى درجة عدم التأكد من أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالبند سوف تتدفق إلى أو من المنشاة. ويتمشى ذلك المفهوم مع عدم التأكد التي تتصف بها البيئة التي تعمل بها المنشاة. ويتم تقييم درجة عدم التأكد اللازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند إعداد البيانات المالية. فمثلا عندما يكون من المحتمل أن يتم تحصيل الديون المستحقة للمنشاة فإن ذلك يعتبر تبريرا للاعتراف بالمدينين كأصل من الموجودات، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك، إلا أنه في حالة تعدد حسابات المدينين فإنه عادة ما يصاحبها احتمال عدم التحصيل، ولذا يعترف بمصروف يمثل الانخفاض المتوقع في المنافع الاقتصادية.

الثقة في القياس:

٨٦- المعيار الثاني للاعتراف بالبند هو إمكانية قياس ما ينطوي عليه من تكلفة أو قيمة بشكل موثوق به كما تم مناقشته في الفقرات من ٣١ إلى ٣٨ من هذا الإطار. وفي كثير من الحالات يتطلب الأمر تقدير التكلفة أو القيمة إذ أن استخدام تقديرات معقولة يعتبر جزءا أساسيا من إعداد البيانات المالية ولا يقلل من إمكانية الاعتماد عليها. ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإنه لا يتم الاعتراف بالبند في الميزانية أو قائمة الدخل. فمثلا المتحصلات المتوقعة من دعوى مرفوعة يمكن أن تستوفي تعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الاحتمال لأغراض الاعتراف ولكن إذا تعذر قياس المطالبة بشكل يعتمد عليه فإنه يجب عدم الاعتراف بها كأصل أو كدخل، بينما يتم الإفصاح عن وجود المطالبة في الملاحظات أو في البيانات التفسيرية أو في الجداول الملحقة.

٨٧- حينما يفشل بند ما في لحظة زمنية معينة في استيفاء مقياس الاعتراف طبقا للفقرة ٨٣ فإن ذلك لا يمنع من أن يكون البند مؤهلا للاعتراف به في تاريخ لاحق نتيجة ظروف أو أحداث لاحقة.

٨٨- يمكن للبند الحائز على الخصائص الأساسية لعنصر ما ولكن فشل في استيفاء معايير الاعتراف أن يتم الإفصاح عنه في الملاحظات أو المواد الإيضاحية أو الجداول الملحقة. ويكون من المناسب إجراء ذلك عندما يكون العلم بالبند ملائما لتقييم مستخدمي البيانات المالية للمركز المالي والأداء والتغير في المركز المالي للمنشأة.

الاعتراف بالموجودات :

٨٩- يعترف بالأصل في الميزانية عندما يكون محتملا أن تتدفق منافعه الاقتصادية إلى المنشأة وأن يكون للأصل تكلفة قابلة للقياس بشكل موثوق به.

٩٠- لا يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية في الأحوال التي يتبين فيها أنه في الفترات التالية يحتمل عدم تدفق منافع اقتصادية إلى المنشاة ناتجة عما تحملته من نفقات رأسمالية. وبدلا عن ذلك ينتج من هذه العملية مصروفات يعترف بها في قائمة الدخل. إن هذه المعالجة لا تعني أن نية إدارة المنشاة اتجهت لتحمل نفقات لغرض آخر غير خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشاة أو أن إدارة المنشاة قد أسيء إرشادها. والتفسير الوحيد لذلك أن درجة التأكد من أن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق على المنشاة في الفترات اللاحقة كان غير كاف للاعتراف بالا صل.

الاعتراف بالمطلوبات:

٩١- يعترف ببند المطلوبات في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق لخارج المنشاة موارد ذات منافع اقتصادية نتيجة الوفاء بالالتزام، وأن قيمة هذا الالتزام قابلة للقياس بشكل موثوق به. وفي التطبيق العملي لا يعترف عادة في البيانات المالية بالالتزامات عن عقود لم يكتمل تنفيذها من كلا الطرفين (مثل مطلوبات عن بضاعة تم طلبها ولم يتم تسلمها). إلا أنه يمكن أن تكون تلك مستوفاة لتعريف المطلوبات وقد تكون مؤهلة للاعتراف بها إذا استوفت مقياس الاعتراف في ظل تلك الظروف. وفي هذه الحالة يستتبع الاعتراف بالمطلوبات الاعتراف بالموجودات وما يرتبط بها من مصروفات.

الاعتراف بالدخل :

٩٢- يعترف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنتج زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة الموجودات أو انخفاض المطلوبات والتي يمكن قياسها بشكل موثوق به. وذلك يعني في الواقع أن الاعتراف بالدخل يتم بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة الموجودات أو انخفاض المطلوبات(فمثلا صافي الزيادة في الموجودات أو انخفاض في المطلوبات التي تنشأ من بيع سلع أو خدمات، أو انخفاض في المطلوبات نتيجة التنازل عن ديون يستحق سدادها).

٩٣- الإجراءات التي تتبع في الحياة العملية عادة للاعتراف بالدخل هي تطبيق لمعايير التحقق الواردة بالإطار الحالي، مثال ذلك اشتراط ضرورة اكتساب الإيراد. ولكن تتوجه تلك الإجراءات عموما إلى أن تقتصر بنود الدخل التي يتم الاعتراف بها على تلك البنود التي يمكن قياسها بشكل موثوق به، وتتوافر لها درجة كافية من التأكد.

الاعتراف بالمصروف

٩٤- يعترف بالمصروف في قائمة الدخل عندما ينتج انخفاض في المنافع الاقتصادية المرتبطة بانخفاض الموجودات أو زيادة في المطلوبات والتي يمكن قياسها بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة المطلوبات أو انخفاض الموجودات (فمثلا استحقاق مستحقات العاملين أو استهلاك المعدات).

٩٥- يعترف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس الارتباط المباشر بين التكلفة التي تم تحملها وبين اكتساب أحد بنود الدخل. وهذه العملية التي يطلق عليها عموما مقابلة التكاليف بالإيرادات تستلزم اعترافا متلازما أو مشتركا بالإيرادات والمصروفات التي نتجت مباشرة أو بالمشاركة من نفس العمليات أو من غيرها من الأحداث. فمثلا يعترف بالمكونات المختلفة للمصروفات التي تشكل تكلفة المبيعات في نفس الوقت الذي يتم فيه الاعتراف بالدخل الناتج عن بيع السلع. إلا أن تطبيق مبدأ المقابلة في ظل الإطار الحالي لا يسمح بالاعتراف ببنود في الميزانية لا تستوفي تعريف الموجودات أو المطلوبات.

٩٦- عند توقع نشوء منافع اقتصادية خلال عدة فترات فإنه يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناء على إجراءات توزيع منطقية ومتسقة. ويعتبر ذلك الإجراء ضروريا عادة لأغراض الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام موجودات مثل التجهيزات والإنشاءات والمعدات وشهرة المحل والبراءات والعلامات التجارية، والذي يطلق عليه في تلك الحالات مصروف استهلاك أو تخفيض (إطفاء). وتهدف إجراءات التوزيع تلك إلى الاعتراف بالمصروفات في الفترة المحاسبية التي خلالها استخدام أو استنفاذ المنافع الاقتصادية المتعلقة بها.

٩٧- يعترف بالمصروف على الفور في قائمة الدخل عندما لا يحقق الإنفاق منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما، والى الحد الذي تصبح عنده المنافع الاقتصادية المستقبلية غير مؤهلة للاعتراف بها كأصل في الميزانية.

٩٨- يعترف أيضا بالمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي ينشأ عنها بند من بنود المطلوبات بدون أن يتم الاعتراف به كأصل مثل الالتزام الناشئ من كفالة المنتجات المباعة.

قياس عناصر البيانات المالية

٩٩- القياس هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل .ويتضمن ذلك اختيار أساس معين للقياس .

١٠٠-تطبق عدة أسس قياس مختلفة وبدرجات وتداخلات متباينة في البيانات المالية. وتضم أسس القياس ما يلي:

أ- التكلفة التاريخية: تسجل الموجودات بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها، وذلك في تاريخ شرائها. وتسجل المطلوبات بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالالتزام تبعا لمجريات العمل العادية.

ب- التكلفة الجارية: تسجل الموجودات بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا. تظهر المطلوبات بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.

ج- القيمة القابلة للتحصيل: تظهر الموجودات بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة. وتظهر المطلوبات بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.

د- القيمة الحالية: تظهر الموجودات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يتوقع أن ينتجها البند تبعا لمجريات العمل العادية. وتظهر المطلوبات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.

١٠١- يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المنشات لغرض إعداد البيانات المالية. وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى. فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. كما يمكن إظهار الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية، وتقوم المطلوبات المرتبطة بخطط تقاعد العاملين بقيمتها الحالية. يضاف إلى ذلك، فإن بعض المنشات تقوم باستخدام أساس التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية المحاسبي على التعامل مع آثار تغير أسعار الموجودات غير المالية.

مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه

مفاهيم رأس المال

١٠٢- يطبق المفهوم المالي لرأس المال بواسطة معظم المنشات لغرض إعداد البيانات المالية. وفي ظل المفهوم المالي لرأس المال مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، يصبح رأس المال مرادفا لصافي الموجودات أو حقوق الملكية في المنشاة. أما في ظل المفهوم المادي لرأس المال مثل القدرة التشغيلية فإن رأس المال يمثل القدرة الإنتاجية للمنشاة، والتي تؤسس على عدد وحدات المخرجات اليومية على سبيل المثال.

١٠٣- يجب أن يكون اختيار المنشاة لمفهوم رأس المال معتمدا على احتياجات مستخدمي بياناتها المالية. لذا يجب تطبيق المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمي البيانات المالية مهتمين أساسا بالمحافظة على رأس المال الاسمي المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر، ولكن إذا كان اهتمام المستخدمين بالقدرة التشغيلية للمنشأة فإنه يجب استخدام المفهوم المادي لرأس المال. ويعكس المفهوم الذي يتم اختياره الهدف المراد تحقيقه في تحديد الربح على الرغم من أن ذلك المفهوم قد يثير بعض مشكلات القياس عند وضعه موضع التطبيق .

مفاهيم المحافظة على رأس المال وتحديد الربح :

١٠٤- تنتج مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفقرة ١٠٢ المفاهيم التالية للمحافظة على رأس المال:

أ- المحافظة على رأس المال المالي: في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الموجودات في نهاية الفترة تزيد على القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الموجودات في بداية الفترة، تزيد على القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الموجودات في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أية توزيعات الملاك أو مساهماتهم خلال الفترة. ويمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي إما بالوحدات النقدية أو بوحدات ذات قوة شرائية موحدة. وذلك بعد استبعاد أية توزيعات الملاك أو مساهماتهم خلال الفترة. ويمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي إما بالوحدات النقدية أو بوحدات ذات قوة شرائية موحدة.

ب- المحافظة على رأس المال المادي: في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت قدرة الإنتاج المادية(أو القدرة التشغيلية) للمنشاة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق هذه القدرة) في نهاية الفترة تفوق قدرة الإنتاج الماسية في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أية توزيعات للملاك أو مساهماتهم خلال الفترة.

١٠٥- يهتم مفهوم المحافظة على رأس المال بالكيفية التي تقوم بها المنشاة بتعريف رأس المال الذي تسعى إلى المحافظة عليه. ويمثل همزة الوصل بين مفهوم رأس المال وبين مفاهيم الربح نظرا لأنه الأساس المرجعي الذي بواسطته يتم قياس الربح، ويعتبر متطلبا مسبقا لغرض التمييز بين العائد على رأس المال للمنشأة وبين استرجاع رأسمالها، بالإضافة إلى

أن التدفقات الداخلة للموجودات التي تزيد على ما يلزم للمحافظة على رأس المال هي التي يمكن اعتبارها ربحا وبالتالي كعائد على رأس المال. وعليه فالربح عبارة عن المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (بما فيها تعديلات المحافظة على رأس المال إذا لزم الأمر) من الدخل. أما إذا زادت المصروفات على الإيرادات فالمبلغ المتبقي يمثل صافي الخسارة .

١٠٦- يتطلب المفهوم المادي للمحافظة على رأس المال تطبيق أساس القياس بالتكلفة الجارية بينما لا يشترط التطبيق للمحافظة على رأس المال أساسا محددا للقياس. ويعتمد اختيار أساس القياس في ظل هذا المفهوم على نوع رأس المال المالي الذي تسعى المنشأة إلى المحافظة عليه.

١٠٧- يرجع الاختلاف الرئيسي بين مفهومي المحافظة على رأس المال إلى معالجة تأثيرات التغييرات في أسعار موجودات ومطلوبات المنشأة. وبصفة عامة يمكن للمنشأة المحافظة على رأسمالها إذا كان لديها رأس مال في نهاية الفترة مساويا لما كان لديها في بداية الفترة. وأية مبالغ زائدة عما يلزم للمحافظة على رأس المال في بداية الفترة يعتبر ربحً.

١٠٨- في ظل المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال حيث يتم تعريف رأس المال بعدد الوحدات المالية الاسمية، فإن الربح يكون ممثلا بالزيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة. فالارتفاع في أسعار الموجودات المملوكة خلال الفترة والتي يشار إليها عادة بمكاسب الحيازة تعتبر من وجهة النظر الفكرية أرباحا. إلا أنه قد لا يتم الاعتراف بتلك الأرباح لحين التخلص من تلك الموجودات بموجب عملية تبادلية. وعندما يتم تحديد المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال طبقا لوحدات القوة الشرائية الموحدة فإن الربح يتمثل في زيادة القوة الشرائية المستثمرة خلال الفترة. ولذا يقتصر الربح على ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الموجودات الذي يفيض على الارتفاع في المستوى العام للأسعار. أما باقي الزيادة فيتم معالجتها كتعديل للمحافظة على رأس المال وعليه يعتبر جزءا من حقوق الملكية.

١٠٩- طبقا للمفهوم المادي للمحافظة على رأس المال، حيث يعرف رأس المال طبقا للطاقة التشغيلية المادية، فإن الربح يتمثل في الارتفاع في رأس المال خلال الفترة. وتعتبر كافة التغيرات في الأسعار والمؤثرة في موجودات ومطلوبات المنشاة كتغيرات في قياس الطاقة التشغيلية الماسية، وبالتالي لا تعتبر ربحا وإنما جزءا من حقوق الملكية في شكل تسهيلات للمحافظة على رأس المال.

١١٠- يحدد اختيار أساس القياس ومفهوم المحافظة على رأس المال النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية. وتعكس النماذج المحاسبية المختلفة درجات متفاوتة من الملائمة وإمكانية الوثوق بالبيانات، ويجب على الإدارة السعي لإقامة التوازن بينهما. ويعتبر الإطار الحالي قابلا للتطبيق على العديد من النماذج المحاسبية، ويعتبر مرشدا في إعداد وعرض البيانات المالية المعدة طبقا للنموذج الذي يتم اختياره. وليس في نية أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوقت الحالي التوصية لنموذج معين إلا في الحالات الاستثنائية مثل حالة المنشآت التي تستخدم في إعداد تقاريرها المالية عملة اقتصاد يتعرض لمعدلات عالية من التضخم. إلا أن النية معقودة على إعادة النظر في ذلك الأمر في ضوء التطورات العالمية.