مقرر معايير التقارير الدولية

تم إعداد المادة العلمية بالاعتماد على كتابي:

"معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية " د. محمد أبو نصار& د. جمعة حميدات

"خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" د. جمعة حميدات

محور:إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

The Conceptual Framework for Financial Reporting

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. الجهات الواضعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs.
2. عرض لمكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية:
   - هدف التقارير المالية.
   - الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
   - القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير.
   - عناصر القوائم المالية.
   - الإعتراف وإلغاء الإعتراف.
   - القياس.
   - العرض والإفصاح.
   - مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.

1. مقدمة

تختلف أسس إعداد وعرض القوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل منشآت الأعمال حول العالم بإختلاف المعايير والقواعد المستخدمة في إعدادها، ويعود ذلك لإختلاف القوانين والأنظمة والظروف الإقتصادية والإجتماعية من دولة لأخرى.

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات مما يتطلب من إدارة المنشأة إستخدام إجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض المنسجمة مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ولمساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية، ولمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها، فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)[1]. كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 وكذلك عام 2018 حيث صدر الإطار المفاهيمي المعدل ليتضمن **ثمانية** فصول أو محاور. ويبدأ سريان هذا المعيار إعتباراً من 2020/1/1 لمعدي البيانات المالية الذين يقومون بتطوير سياسات محاسبية إعتماداً على الإطار المفاهيمي[2].

ويشكل الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

2. مجلس معايير المحاسبة الدولية

Board (IASB) International Accounting Standards

باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام 2001 من مقره في لندن كجهة مستقلة وخاصة (قطاع خاص) واضعة لمعايير المحاسبة الدولية والذي إنتقلت إليه مسؤوليات وضع معايير المحاسبة الدولية من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والذي كانت قد انشأت عام 1973.

والمجلس المذكور ممول من قبل المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى، وأعضاء المجلس الستة عشرمن تسعة أقطار ويتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة، والمجلس ملتزم –من أجل المصلحة العامة– بتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم.

وكانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قد أصدرت خلال عملها من عام 1973 – 2000 مجموعة من المعايير بإسم معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها 41 معيار منها 17 معيار تم إستبدالها أو إلغائها.

وإبتداءاً من عام 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتغيير اسم المعايير الجديدة لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية) IFRSs والبالغة حتى الآن 17 معيار لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية IASs.

وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية بما يلي:

أ. لأجل الصالح العام تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة للفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواقرأسالمال العالمية في اتخاذ قرارات إقتصادية؛ و

ب. تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير؛ و

ج. تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة.

3. الجهات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي

هناك العديد من الجهات والهيئات المعنية بتدعيم وتعزيز التوحيد والتناغم المحاسبي عبر العالم ومنها:

1.3 مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB)

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل:

أ. هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC).

ب. معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA).

ج. مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB).

د. مؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية ودوائر الضريبة وغيرها.

2.3 الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)

الإتحاد الدولي للمحاسبين وهو مؤسسة قطاع خاص أنشأ عام 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني. ومقر الإتحاد الدولي للمحاسبين في نيويورك ويضم حالياً في عضويته مجامع مهنية تنتمي إلى 80 دولة مختلفة. ويهدف الإتحاد إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي من خلال إصدار معايير دولية في التدقيق، والمحاسبة الإدارية، وإرشادات أخلاقية وتشجيع التعليم والتطوير المحاسبي.

3.3 منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي

(OECD)Organization for Economic Co-operation and Development

وتسمى نادي الأغنياء حيث تضم الدول الصناعية الكبرى، وتدعم هذه المنظمة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كما وتقوم بأبحاث حول معايير المحاسبة الدولية. ففي عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل إرشادات للشركات المتعددة الجنسية حول التقارير المالية لتلك الشركات والإفصاحات غير المالية. كما تهتم هذه المنظمة في موضوعات الحوكمة والمؤسسية.

4.3 المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO)

International Organization of Securities Commissions

تضم هذه المنظمة الجهات المنظمة (Regulators) لعمل الأسواق المالية العالمية. وكما هو معروف فإن المعلومات المحاسبية ذات النوعية الجيدة ضرورية لتحسين كفاءة أسواق رأس المال، وأن الإختلاف الجوهري بالسياسات والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى يؤدي لعدم الكفاءة بين البورصات العاملة في تلك الدول. ولهذه المنظمة دور نشط في تشجيع وتعزيز جودة المعايير المحاسبية الدولية في السنوات العشر الأخيرة،

وقد حصل إتفاق مهم بين هذه المنظمة ومجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تعتمد المنظمة المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي لكل الشركات المدرجة في البورصات الأعضاء في هذه المنظمة.

5.3 المنظمة (اللجنة) الأوروبية European Commission (EC)

تمثل هذه المنظمة (اللجنة) جهة ناظمة لتوحيد القوانين والتشريعات للشركات العاملة لدول الإتحاد الأوروبي. وتعتبر هذه اللجنة الوحيدة التي تصدر معايير دولية للممارسات المهنية ملزمة قانوناً في قوانين دول الإتحاد الأوروبي، ويعزز عمل هذه اللجنة في تدعيم التناغم والتوحيد المحاسبي حول العالم. وفي حزيران عام 2000 ميلادي أعلنت المنظمة الأوروبية عن إلزام جميع الشركات المدرجة في بورصات الدول الأعضاء بهذه المنظمة (دول الإتحاد الأوروبي) باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة لها بحلول عام 2005 ميلادي.

6.3 الأمم المتحدة United Nations (UN)

يتبع للأمم المتحدة لجنة ومركز يهتمان بجمع معلومات حول أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وتقاريرها المالية، ويأخذ عمل الأمم المتحدة بعداً سياسياً ويعكس عملها التوجه المتزايد لحكومات العديد من دول العالم الثالث نحو العالمية والعمل المالي والإقتصادي الدولي.

4. الغرض من الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)[3]. كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق، وقد تم استكمال التعديلات على الإطار المفاهيمي بإصدار نسخة منقحة (معدلة) في شهر آذار/2018، حيث تتضمن النسخة المعدلة من الإطار المفاهيمي تغيرات شاملة للإطار المفاهيمي السابق الصادر عام 1989 والمعدل عام 2010.

وقد هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية من التعديلات على الإطار المفاهيمي إلى تعزيز وجود مفاهيم عالية المستوى وبتفاصيل كافية تساعد المجلس في تطوير المعايير المحاسبية، وتساعد الآخرين في فهم وتفسير المعايير بشكل أفضل.

[3] حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك في العام 2001.

يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

ويضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، والغرض من هذا الإطار هو:

أ. مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير ومراجعة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs اعتماداً على مفاهيم متسقة ومتناغمة.

ب. مساعدة معدي القوائم المالية في تطوير السياسات المحاسبية عندما لا يحدد معيار محاسبي معين سياسات محاسبية محددة، أو عندما يكون هناك بدائل متعددة للسياسات المحاسبية يمكن الإختيار بينها.

ج. مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs.

ولا يعتبر الإطار المفاهيمي معياراً بذاته ولا يستخدم لتجاوز أو بديل لمتطلبات أي معيار محاسبي دولي.

5. مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية

ويتكون الإطار المفاهيمي المعدل عام 2018 من فصول أو أجزاء ثمانية هي:

1- الفصل الأول: هدف التقارير المالية
2- الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة
3- الفصل الثالث: القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير
4- الفصل الرابع: عناصر القوائم المالية
5- الفصل الخامس: الإعتراف والغاء الإعتراف
6- الفصل السادس: القياس
7- الفصل السابع: العرض والإفصاح
8- الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

1.5 الفصل الأول: هدف التقارير المالية The objective of Financial Reporting

- إن هدف التقارير المالية للأغراض العامة هو تزويد المعلومات المالية المفيدة لمستخدمي تلك المعلومات في اتخاذ القرارات المتعلقة بموارد المنشأة.
- إن المستخدمين الرئيسين (الأساسيين) Primary Users للتقارير المالية هم المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين. وهم الذين تُوجّه لهم التقارير المالية بشكل أساسي، ولكن قد نجد أطراف أخرى، مثل الجهات التنظيمية والمنافسين وغيرهم تستفيد من تلك التقارير، إلا أن تلك التقارير غير موجهة بشكل رئيسي إلى هذه المجموعات الأخرى.
- **ويقوم مستخدمو المعلومات بالإستفادة من التقارير المالية لإتخاذ قرارات حول:**
  - شراء أو بيع أو الإحتفاظ بالأدوات المالية (سواء أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين).
  - تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الإئتمان.
  - ممارسة حقوق التصويت أو التأثير على عمل الإدارة والمتعلقة باستخدام موارد المنشأة.
- **ولإتخاذ القرارات السابقة الذكر، يقوم مستخدمو المعلومات المالية بتقييم ما يلي:**
  - صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للمنشأة.
  - تقييم وصاية الإدارة Management Stewardship أي تقييم كفاءة وفعاليّة إدارة المنشأة في القيام بمسؤولياتهم عند استخدام موارد المنشأة الحالية.

معلومات حول الموارد الإقتصادية للمنشأة المعدة للتقارير ومطالباتها والتغيرات في الموارد والمطالبات.

Information about a reporting entity's economic resources, Claims against the entity and changes in resources and claims.

- **ولتقييم صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للمنشأة وتقييم وصاية الإدارة (تقييم كفاءة وفعاليّة إدارة المنشأة) فإن مستخدمي المعلومات المالية بحاجة إلى ما يلي:**
  - معلومات حول المواد الإقتصادية للمنشأة ومعلومات حول المطالبات على المنشأة والتي توفرها **قائمة المركز المالي.**
  - معلومات حول التغيرات التي حدثت على تلك الموارد والمطالبات، وتمثل تلك التغيرات الأداء المالي للمنشأة خلال فترة معينة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي التقارير المالية على معرفة وفهم العوائد التي حققتها المنشأة من مواردها الإقتصادية مما يمكن من الحكم على وصاية الإدارة أي كفاءتها وفعاليتها في إدارة موارد المنشأة والتي توفرها **قائمة الدخل الشامل.**
  - معلومات حول التغيرات الحاصلة على التدفقات النقدية، والتي توفرها **قائمة التدفقات النقدية.**

- معلومات حول التغيرات التي حدثت على الموارد الإقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها (باستثناء التغيرات المتعلقة بالأداء المالي التي تعرضها قائمة الدخل الشامل)، مثل إصدار أسهم أو توزيعات أرباح نقدية أو عينية للملاك والتي تساعد في فهم كافة التغيرات التي تمت على موارد المنشأة والمطالبات عليها خلال الفترة المالية. ويوفر ذلك **قائمة التغيرات في حقوق الملكية**.

- **الأداء المالي حسب محاسبة الإستحقاق:** يبين الإطار المفاهيمي إن اتباع أساس الإستحقاق المحاسبي يعكس آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على الموارد الإقتصادية للمنشأة ومطالباتها في الفترات التي حصلت فيها تلك المعاملات والأحداث، حتى وإن حصلت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة في فترة مختلفة. وهذا الأمر مهم لأن المعلومات حول الموارد الإقتصادية للمنشأة ومطالباتها والتغيرات في مواردها الإقتصادية ومطالباتها خلال فترة معينة تقدم أساساً أفضل لتقييم الأداء المالي السابق والمستقبلي للمنشأة مقارنة بالمعلومات الوحيدة حول المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.
- إن المعلومات حول طبيعة ومبالغ الموارد الإقتصادية للمنشأة ومطالباتها يمكن أن تساعد المستخدمين على تحديد نقاط القوة والضعف المالية للمنشأة. ويمكن أن تساعد المستخدمين على تقييم سيولة وملاءة المنشأة واحتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها في إمكانية حصولها على ذلك التمويل، وهذه المعلومات تساعد مستخدمي المعلومات على تقييم وصاية الإدارة (كفاءة وفعالية الإدارة في إدارة موارد المنشأة). وتساعد المعلومات حول الأولويات وترتيبات دفع المطالبات الحالية المستخدمين على التنبؤ بكيفية توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لديهم مطالبات على المنشأة.
- ويبين الإطار المفاهيمي للتقارير المالية بأن التقارير المالية للأغراض العامة لا يمكن أن تزود مستخدمي المعلومات بكافة المعلومات التي قد يحتاجوها لإتخاذ القرارات الإقتصادية، حيث عليهم الحصول على معلومات من مصادر أخرى تتعلق بقراراتهم الإقتصادية.

2.5 الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

Qualitative characteristics of useful financial information

- يبين الإطار المفاهيمي خصائص المعلومات المالية الواجب توفرها حتى تكون تلك المعلومات أكثر فائدة لمستخدمي المعلومات لاتخاذ القرارات حول المنشأة. تُطبّق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة على المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية، بالإضافة إلى المعلومات المالية التي تُقدّم بطرق أخرى مثل وسائل إيضاحية حول توقعات واستراتيجيات الإدارة للمنشأة، وأنواع أخرى من المعلومات حول التوقعات المستقبلية.

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة وأن تمثل بصدق ما تريد تمثيله، وتزيد وتتعزز الفائدة من المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق وتقدم بالوقت المناسب وقابلة للفهم.

يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين **المجموعة الأولى** هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملاءمة والتمثيل الصادق **والمجموعة الثانية** هي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم.

وفيما يلي بيان لتلك الخصائص:

أولاً: الخصائص النوعية الأساسية Fundamental Qualitative Characteristics وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملاءمة Relevance

- المعلومات المالية الملائمة هي المعلومات القادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون. وتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار معين إذا كانت تتضمن قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما.
- حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.
- وتعتبر المعلومات المالية ملاءمة وقادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت تتميز **بالقيمة التنبؤية Predictive Value** أو **القيمة التأكيدية Confirmatory Value أو كلاهما**. ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الإقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة. أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها أو تغييرها).
- من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل. فمثلاً معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما أنه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة.

ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها.

- وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملاءمة بناءاً على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة.
- وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار أو نسبة محدد للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

ب- التمثيل الصادق Faithful Representation

- تعرض وتمثل التقارير المالية للأغراض العامة الظواهر الإقتصادية بالأرقام والكلمات (معلومات وصفية) ويجب أن تكون المعلومات المالية ليس فقط ملائمة وإنما تمثل وتعرض بصدق الظواهر والأحداث التي تريد التعبير عنها، والتمثيل الصادق يُقصد به أن المعلومات المالية تمثل وتعبر عن جوهر الظواهر والأحداث الإقتصادية بدلاً من الشكل القانوني لها فقط (خاصية الجوهر فوق الشكل Substance over form)[4].

فمثلاً إعداد القوائم الموحدة هو تعبير عن الأحداث الإقتصادية وفق **الجوهر الإقتصادي** باعتبار أن الشركة التابعة مسيطر عليها وتعامل باعتبارها جزء من الشركة الأم **وليس الشكل القانوني** باعتبار أن لها شخصية اعتبارية مستقلة عن الشركة الأم.

- حتى تكون المعلومات المالية ذات تمثيل صادق يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها. أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تعظم وتعزز الصفات التالية:

أن تكون **كاملة Complete، ومحايدة Neutral، وخالية من الأخطاء Free from error.**

[4] في الكثير من الحالات فإن الجوهر الإقتصادي للظواهر والأحداث والشكل القانوني لها يتوافقان.

ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن.

- **وتعني خاصية كاملة** أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.
- تعني **خاصية الحياد** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ممارسة الحيطة والحذر أو (حصيف) Prudence تدعم وتعزز صفة الحياد للمعلومات وبالتالي تدعم التمثيل الصادق للمعلومات، حيث أن الحيطة والحذر Prudence وفق مجلس المعايير IASB هي عملية الحذر عند اتخاذ الأحكام في ظروف **عدم التأكد Uncertainty**، وبخصوص **عدم التأكد في القياس Measurement Uncertainty** يرى مجلس المعايير: (أن عملية القياس في ظل ظروف عدم التأكد لا تمنع أن تكون المعلومات مفيدة، وعلى أي حال في بعض الحالات فإن المعلومات الأكثر ملائمة قد تكون ذات مستوى مرتفع من عدم التأكد في القياس، لكن معظم المعلومات المفيدة تخضع لمستوى منخفض من عدم التأكد في القياس).

وتكون المعلومات المالية **محايدة** عندما لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز. على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب المنشأة وتحيزاً لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.

- أما **خاصية الخلو من الأخطاء** يُقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الإقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.
- إن خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملاءمة. فمثلاً قد تستلم المنشأة أصل غير متداول (معدات مثلاً) من خلال منحة حكومية، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو قيمة رمزية دينار واحد مثلاً فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم. ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الإعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.

وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب أن تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معاً.

ثانياً: الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات Enhancing Qualitative Characteristics وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة Comparability

- يُقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض إتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الإستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.
- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الإتساق في تطبيق تلك السياسات.
- رغم أنه من الممكن تمثيل ظاهرة إقتصادية مفردة بصدق بطرق متعددة، إلا أن السماح بطرق محاسبة بديلة لنفس الظاهرة الإقتصادية يقلص من قابلية المقارنة.

ب- القابلية للتحقق Verifiability

- وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الإقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق أيضاً.
- قد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة. فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. أما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الإحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون آخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد أولاً صادر أولاً مثلاً.

ج- التوقيت المناسب Timeliness

تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لإتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تاثير في القرار. وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلاً يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي

تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لإتخاذ القرارات.

د-القابلية للفهم Understandability

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف ووصف وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الإقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

ويتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية إلى أكبر حد ممكن, ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي أو جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملاءمة أو التمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر.

قيود (محددات) التكلفة على التقارير المالية المفيدة The cost constraint on useful financial reporting

أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة – المنفعة) لكل الحالات كونها عملية إجتهادية لكل موقف على حدة.

3.5 الفصل الثالث: القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير Financial statements and the reporting entity

كما ذكرنا سابقاً فإن هدف القوائم المالية هو تزويد مستخدمي تلك القوائم بالمعلومات المالية حول أصول وإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف المنشأة حيث يتم تزويد تلك المعلومات من خلال قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي (قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر)، وأيضاً من خلال القوائم الأخرى والإيضاحات Notes من خلال عرض والإفصاح عما يلي:

- الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف المُعترف بها، بما في ذلك تقديم معلومات حول طبيعتها والمخاطر الناتجة عن الإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات.

- الأصول والإلتزامات التي لم يتم الإعتراف بها مثل الأصول والإلتزامات المحتملة أو الطارئة (راجع معيار المحاسبة رقم 37)، أي تلك التي لا ينطبق عليها شروط الإعتراف الواردة في الجزء الخامس من الإطار المفاهيمي المبين لاحقاً، بما في ذلك تقديم معلومات حول طبيعتها والمخاطر الناتجة عنها.
- التدفقات النقدية.
- المساهمات (الإستثمارات) المقدمة من المالكين والتوزيعات لهم.
- الطرق والإفتراضات والأحكام المستخدمة في تقدير المبالغ المعروضة أو المفصح عنها، والتغيرات فيها.

فترة التقرير Reporting Period

- يتم إعداد القوائم المالية لفترة مالية محددة من الزمن تسمى (فترة التقرير) حيث تقدم تلك القوائم معلومات حول الأصول والإلتزامات بما في ذلك الأصول والإلتزامات غير المُعترف بها، وكذلك معلومات حول الدخل والمصاريف لفترة التقرير.
- عند عرض القوائم المالية يتم عرض معلومات مقارنة لفترة مالية واحدة سابقة على الأقل، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد وتقييم التغيرات وسلوك (اتجاه Trend) بنود القوائم المالية.
- يتم إدراج المعلومات حول العمليات المستقبلية والأحداث المستقبلية الممكن حدوثها ضمن القوائم المالية إذا توفر **الشرطيين التاليين** معاً:

– إذا كانت متعلقة بأصول وإلتزامات (بما فيها الأصول والإلتزامات غير المُعترف بها مثل الأصول والإلتزامات المحتمله أو الطارئة (راجع معيار المحاسبة رقم 37)) أو حقوق الملكية والقائمة خلال أو عند نهاية فترة التقرير، أو متعلقة ببنود الدخل والمصاريف لفترة التقرير. و

– أن تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

فمثلاً إذا كان الأصل أو الإلتزام يتم قياسه من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، فإن المعلومات حول كيفية تقدير تلك التدفقات يمكن أن يساعد مستخدمي القوائم في فهم المبالغ التي تم قياسها وآليات تحديدها.

فرضية الاستمرارية Going Concern Assumption

يتم عادة إعداد القوائم المالية بافتراض بأن المنشأة معدة التقرير Reporting Entity مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور. ويتم عند إعداد وعرض القوائم المالية بأنه لا يوجد نية أو حاجة في الدخول في عملية تصفية أو وقف نشاط المنشأة.

وإذا كان هناك نية أو حاجة للتصفية أو وقف نشاط المنشأة، فإن القوائم المالية سيتم إعدادها على أساس مختلف مثل أساس التصفية مثلاً، وفي هذه الحالة يجب أن تفصح القوائم المالية عن الأساس المستخدم لإعدادها. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم يتطلب الإفصاح عن الظروف المهددة لفرضية الإستمرارية والمتوقع حدوثها خلال 12 شهر من تاريخ القوائم المالية.

المنشأة معدة التقرير The Reporting Entity

- المنشأة معدة التقرير هي المنشأة التي يطلب منها أو تختار إعداد القوائم المالية. وقد تكون منشأة منفردة A Single Entity (ليس لها شركات تابعة أو زميلة أو مشاريع مشتركة) أو جزء من منشأة، أو قد تتضمن أكثر من منشأة، وليس بالضرورة أن تكون المنشأة معدة التقرير لها كيان قانوني Legal Entity.
- إذا كان للمنشأة الأم (س) سيطرة على منشأة تابعة أخرى (ص) فإن المنشأة معدة التقرير تشمل المنشأة الأم ومنشآتها التابعة، وبالتالي تسمى القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير **بالقوائم المالية الموحدة** Consolidated Financial Statements، أما إذا تم إعداد القوائم المالية للمنشأة الأم فقط فإن القوائم المالية تسمى قوائم مالية غير موحدة Unconsolidated Financial Statements.
- إذا كانت المنشأة معدة التقرير تتضمن منشآتان أو أكثر دون وجود علاقة (الأم والتابعة) بينهما، فإن القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير تسمى **القوائم المالية المجمعة** Combined Financial Statements فعلى سبيل المثال إذا كان المالك (المستثمر) فرد يملك الشركات (أ) و (ب) و (ج) ولا يوجد علاقة بين الشركات ولكل شركة قوائم مستقلة وكيان قانوني مستقل، لكن المالك يرغب بتجميع القوائم المالية للشركات معاً ففي هذه الحالة فإن القوائم المالية للشركات معاً تسمى **القوائم المالية المجمعة**.
- إذا لم يكن هناك كيان قانوني قائم للمنشأة معدة التقرير ولا تشمل منشآت مرتبطة بعلاقة (الأم والتابعة) فإن هناك صعوبة في تحديد حدود المنشأة معدة التقرير Boundary of the Reporting Entity، في هذه الحالة فإن حدود المنشأة معدة التقرير يتم تحديده من خلال حاجة مستخدمي المعلومات الرئيسين Users of Financial Information من القوائم المالية بحصولهم على معلومات ملائمة

وتتصف بالتمثيل الصادق، والمنشأة معدة التقرير يجب أن لا تتضمن مجموعة عشوائية أو غير كاملة من الأصول، المطلوبات، حقوق الملكية، والدخل، والمصاريف. فمثلاً يمكن إعداد قوائم مالية لقطاع عمل تشغيلي أو فرع تم تخصيص موارد محددة له بحيث يكون مركز ربحية يولد إيرادات ومصاريف، ويتم تحديد أداءه ومركز المالي على حدة.

- القوائم المالية الموحدة تقدم معلومات حول أصول وإلتزامات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصاريف للمنشأة الأم والمنشآت التابعة لها باعتبارها جميعاً منشأة واحدة تطبيقاً لخاصية الجوهر فوق الشكل.
- لا تعرض القوائم المالية الموحدة معلومات منفصلة حول أصول وإلتزامات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصاريف لأي من المنشآت التابعة. حيث تبين القوائم المالية الخاصة بكل منشأة تابعة تلك المعومات.
- يمكن عرض معلومات عن بعض أو كل الأصول، المطلوبات، حقوق الملكية، والدخل، والمصاريف للمنشأة الأم في القوائم المالية الموحدة ضمن الإيضاحات Notes.
- لا تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية غير الموحدة (المنفصلة) كافية لتلبية حاجة المستخدمين الرئيسين من المعلومات حول الشركة الأم. ومع ذلك يمكن أن يطلب من المنشأة الأم بموجب تشريع مثلاً أو أن تختار طوعاً عرض قوائم غير موحدة (منفصلة) إلى جانب القوائم المالية الموحدة.

4.5 الفصل الرابع: عناصر القوائم المالية Financial Statements Elements

تمثل عناصر القوائم المالية بنود الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف.

الأصل Asset: هو **مورد اقتصادي** حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، ويتضمن هذا التعريف الأركان التالية؛

أ- أن الأصل هو مورد اقتصادي

ب- وجود السيطرة على المورد الإقتصادي

ويبين الإطار المفاهيمي ما يلي بخصوص ماهية المورد الإقتصادي وتعريف السيطرة:

أ- **المورد الإقتصادي** An Economic Resource: هو **حق** من الممكن Potential أو بمقدوره أن ينتج عنه منافع إقتصادية.

الحق Right: الحق الذي من الممكن أن ينتج عنه منافع اقتصادية يأخذ أشكال عديدة، منها:

1- حقوق يقابلها إلتزامات على أطراف أخرى:

مثل حق المنشأة باستلام نقدية من منشأة أخرى كالذمم المدينة، **أو** حقوق باستلام سلع أو خدمات مثل مبالغ مدفوعة مقدماً للمورد، **أو** حقوق لتبادل أصول أو أدوات مالية مع طرف آخر وشروطها إيجابية للمنشأة بتاريخ إعداد القوائم المالية مثل وجود عقود آجلة (تسمى مشتقات مالية) لشراء عملة أجنبية مقابل عملة أخرى مثلاً اليورو/ الدولار بسعر محدد فإذا ارتفع سعر صرف العملة المتعاقد عليها بتاريخ إعداد القوائم فإن قيمة العقد سترتفع أي تصبح لها قيمة موجبة ويحقق العقد أرباح تقييم عندها يظهر حساب يسمى "مشتقات مالية قيمة عادلة موجبة" ضمن الأصول[5]. **أو** حقوق الإنتفاع من مطالبات على أطراف أخرى سينتج عنها استلام مورد اقتصادي نقدية أو أي أصل آخر عند توفر أحداث مستقبلية غير مؤكدة مثل الأصول المحتملة[6].

2- حقوق لا تمثل إلتزامات على أطراف أخرى:

مثل حقوق استخدام ناتجة عن استئجار أصول من شركات أخرى (رسملة عقد الإيجار بموجب معيار 16 IFRS)، حيث يعتبر حساب "حقوق استخدام الأصول المستأجرة" ضمن أصول المستأجر، وكذلك حقوق استخدام الملكية الفكرية.

- ويشير الإطار المفاهيمي هنا بأن هناك سلع وخدمات يتم استلامها واستهلاكها فوراً حيث تتحول إلى مصروف عند استلامها، مثل خدمات العاملين لدى المنشأة حيث يتم استلام المنفعة منها واستهلاكها فوراً. لذلك فإن حق المنشأة في الحصول على المنافع الناتجة عن تلك الأصول أو الخدمات تكون موجوداً لحظياً فقط أي لحظة الحصول عليها.
- لا تعتبر كافة حقوق المنشأة أصولاً للمنشأة يتم الإعتراف بها. لذلك حتى تكون تلك الحقوق أصولاً يجب أن يكون من الممكن (القدرة) Potential الحصول عليها دون المنشآت الأخرى أي يمكنها منع المنشآت الأخرى من الحصول على منافعها. ومثال على ذلك حقوق المنشأة في الحصول على السلع والخدمات العامة مثل استخدام الطرقات والمرافق العامة، فلا تعتبر أصولاً للمنشأة.
- وهناك حالات لا تحصل المنشأة على منافع اقتصادية من ذات تلك الأصول، مثل أدوات الدين والملكية الصادرة عن المنشأة والمُعاد شرائها من قبل نفس المنشأة، مثل (أسهم الخزينة) والتي تصنف كتخفيض لحقوق الملكية. ومن الحالات الأخرى أيضاً عند إعداد القوائم المالية الموحدة لمجموعة

[5] يمكن مراجعة معيار IAS 32 ومعيار IFRS 9 للإطلاع على تفاصيل أكثر حول المشتقات المالية.

[6] الأصول المحتملة يتم معالجتها ضمن معيار IAS 37.

شركات أي قوائم مالية موحدة للشركة الأم وشركاتها التابعة فإن أداة الدملكية أو أداة الدين التي تصدرها إحدى الشركات في المجموعة والمُحتفظ بها من قبل شركة أخرى في نفس المجموعة لا تعتبر موارد اقتصادية للمنشأة معدة التقرير حيث يتم استبعاد وحذف تلك العمليات عند إعداد القوائم الموحدة.

- في بعض الحالات قد يكون من غير المؤكد إمكانية تحديد وجود الحق مثل الأصول المحتملة كالقضايا المقامة على الغير ولم يتأكد بعد استلام أصول ناتجة عنها مثل نقدية أو أصول أخرى، فبالرغم من وجود الحق إلا أنه لا يتم الإعتراف بها ويتم الإفصاح عنها فقط[7].

إحتمالية الحصول على منافع إقتصادية من الأصل Potential to Produce Economic Benefits

☒ ويبين الإطار المفاهيمي بأنه ليس بالضرورة أن يكون من المؤكد Certain أو حتى من المرجح Likely بأن يولد **الحق Right** منافع اقتصادية، وإنما يكفي أن تكون تلك الحقوق موجودة ويوجد إمكانية للمنشأة للحصول على تلك الحقوق دون المنشآت الأخرى كما ذكرنا سابقاً.

☒ قد يكون **الحق Right** يستوفي تعريف المورد الإقتصادي ويعتبر أصلاً حتى لو كانت إحتمالية توليد منافع إقتصادية منخفضة. حيث تؤثر إحتمالية تحقيق منافع إقتصادية للمنشأة على كيفية معالجة الأصل سواء بالإعتراف به أو الإفصاح عنه فقط بإيضاحات البيانات المالية.

ب- وجود السيطرة على المورد الإقتصادي:

تسيطر المنشأة على المورد الإقتصادي إذا كان لديها إمكانية حالية مباشرة لاستخدام المورد الإقتصادي والحصول على المنافع الإقتصادية التي قد تنتج عنه. وتتضمن السيطرة قدرة المنشأة على منع الأطراف (المنشآت) الأخرى من توجيه استخدام المورد الإقتصادي والحصول على المنافع الإقتصادية التي قد تنتج عنه.

ويمكن النظر إلى الأصول وفقاً لطبيعة تلك الأصول وتقسم إلى:

- أصول ملموسة: وهي الممتلكات والمصانع والمعدات مثل أثاث، ومباني، ومعدات.... الخ.
- أصول غير ملموسة: وهي أصول ليس لها وجود مادي وطويلة الأجل.مثل، الشهرة، وبراءة الإختراع، والعلامة التجارية.... الخ.
- أصول بيولوجية: وهي الأصول التي تتمتع بالنمو والحياة، وهي الثروة الحيوانية والنباتية، مثل الأبقار والمواشي والأشجار.....الخ.

[7] يمكن الرجوع لمعيار رقم 37 IAS للحصول على معالجة الأصول المحتملة.

- أصول مالية: وهي النقدية وأصول تقوم على وجود حقوق تعاقدية لإستلام نقد أو أدوات مالية من أطراف أخرى.
- أصول ناتجة عن حقوق استخدام أصول مستأجرة.
- أصول إستخراجية: وهي أصول الموارد غير المتجددة، مثل النفط والغاز والمحاجر... الخ.

الإلتزام Liability: هو تعهد حالي على المنشأة لتحويل (نقل) مورد اقتصادي كنتيجة لأحداث سابقة. ويبين الإطار المفاهيمي فيما يتعلق بالإلتزامات ما يلي:

- الإلتزام هو واجب أو مسؤولية ليس للمنشأة القدرة العملية على تجنبها، والإلتزام يكون يكون دائماً مستحقاً لطرف آخر سواء كان شخص طبيعي أو منشأة أخرى أو مجموعة أشخاص أو مجموعة منشآت أو المجتمع ككل. وليس من الضرورة أن يكون ذلك الطرف معروفاً أو محدداً بعينه.
- قد ينشأ الإلتزام عن عقد أو قانون أو ما شابه مثل مخصص ضريبة الدخل، أو قد ينشأ عن ممارسات الشركة وسياساتها المعلنة وتسمى عندها الإلتزامات الإستنتاجية[8] Constructive Liability.
- نقل أو تحويل المورد الاقتصادي Transfer of an Economic Resource:

يتضمن تعريف الإلتزام أنه يتطلب نقل مورد إقتصادي للغير، ولتحقيق ذلك فإن الإلتزام يجب أن يكون قادر أو يمكنه أن يتطلب تحويل مورد إقتصادي لطرف آخر. وليس بالضرورة أن تكون تلك الإمكانية مؤكدة أو حتى مرجحة الحدوث، لكن يكفي فقط ان يكون الإلتزام موجوداً وأن يتوفر على ما يشير إلى أنه يتطلب نقل مورد إقتصادي للغير. ويمكن أن يستوفي الإلتزام التعريف السابق حتى لو كانت إحتمالية تحويل أو نقل المورد الإقتصادي منخفضة، وعليه هناك إلتزامات يعترف بها بالقوائم المالية وأخرى يجب الإفصاح عنها فقط وبالتالي فهي موجودة.

ومن الأمثلة على الإلتزامات ما يلي:

- إلتزام بدفع نقدية، مثل ذمم دائنة أو مصاريف مستحقة الدفع وغيرها.
- إلتزامات لتسليم بضاعة أو تقديم خدمات، مثل إيرادات مقبوضة مقدماً.
- إلتزامات لتبادل موارد إقتصادية مع طرف آخر وكون شروطها غير ايجابية للمنشأة بتاريخ إعداد القوائم المالية مثل وجود عقود آجلة (تسمى مشتقات مالية) لشراء عملة أجنبية مقابل عملة أخرى مثلاً اليورو/ الدولار بسعر محدد فإذا انخفض سعر صرف العملة المتعاقد عليها بتاريخ إعداد القوائم فإن قيمة العقد

[8] يمكن الرجوع لمعيار رقم IAS 37 للحصول على معالجة الإلتزامات الإستنتاجية.

ستنخفض أي تصبح له قيمة سالبة ويحقق العقد خسارة تقييم عندها يظهر حساب يسمى "مشتقات مالية قيمة عادلة سالبة" ضمن الإلتزامات[9].

- الإلتزام الحالي نتيجة حدث سابق Present Obligation as a Result of Past Events: ينشأ الإلتزام الحالي كنتيجة لأحداث سابقة إذا حصلت المنشأة على المنافع الإقتصادية، مثل شراء بضاعة أو الحصول على خدمات، مما ينج عنه اضطرار المنشأة إلى نقل مورد إقتصادي (دفع نقدية مثلاً) للغير، بحيث لم يكن على المنشأة نقله لولا ذلك (أي لولا حصول المنشأة على منافع أو اتخاذها إجراء نتج عنه نشوء إلتزام لنقل مورد إقتصادي للغير).

حقوق الملكية Equity

حقوق الملكية: هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح (تنزيل) كافة الإلتزامات. أي أن:

حقوق الملكية = الأصول – الإلتزامات

- إن حقوق الملكية هي المطالبات على المنشأة والتي لا تمثل إلتزامات. وتنشأ حقوق الملكية أما بموجب عقد أو تشريع أو أية وسيلة أخرى، ففي الشركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتجزة، والإحتياطيات، والإحتياطيات تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أوالأخرى على قدرة المشروع على توزيع أوإستعمال ملكيتها.
- ويتم تكوين الإحتياطيات أحياناً بناءاً على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنوه حماية إضافية من آثار الخسائر. كما أن إحتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من إلتزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الإحتياطيات. إن وجود وحجم هذه الإحتياطيات القانونية، والتشريعية والضرائبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات. إن التحويل إلى هذه الإحتياطيات يعتبر حجزاً للأرباح وليس مصروفات.

تعريف الدخل والمصروفات Definitions of Income and Expenses

الدخل Income: هي الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.

[9] يمكن مراجعة معيار IAS 32 ومعيار IFRS 9 للإطلاع على تفاصيل أكثر حول المشتقات المالية.

يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات Revenues والمكاسب Gains. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الإمتياز، والإيجار. وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.

المصروفات Expenses: هي النقص في الأصول أو الزيادة في الإلتزامات والتي تؤدي إلى النقص في حقوق الملكية، باستثناء ما يتعلق بالتوزيعات التي تتم للمالكين (لا تعتبر توزيعات الأرباح ضمن مصروفات).

وتعتبر بنود الدخل والمصروفات من عناصر القوائم المالية التي تعبر عن وتقيس أداء المنشأة، ولا تقل أهمية المعلومات حول بنود الدخل والمصاريف عن أهمية المعلومات حول الأصول والإلتزامات.

4.6 الفصل الخامس: الإعتراف وإلغاء الإعتراف Recognition and De-recognition

الإعتراف Recognition: هو عملية تسجيل وإدراج بند ما من خلال مبلغ نقدي في قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي (الدخل الشامل) للبنود التي تستوفي تعريف أحد عناصر البيانات المالية والتي تشمل الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات. وتسمى القيمة التي يعترف بها لاي أصل أو إلتزام أو حق ملكية بالقيمة المسجلة (المدرجة) Carrying Amount، ويتم عرض بنود القوائم المالية بطريقة تجعلها مفهومة وقابلة للمقارنة.

ويعتبر الإعتراف مناسباً Appropriate إذا كان يؤدي إلى تقديم معلومات ملائمة Relevant حول بنود الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف، وأن يمثل الإعتراف بصدق Faithful Representation تلك البنود، لأن الهدف هو تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنيين الآخرين.

معايير الإعتراف Recognition Criteria:

تتضمن شروط الإعتراف في القوائم المالية ما يلي:

1. يتم الإعتراف بالبنود التي تستوفي (تحقق) تعريف الأصل، الإلتزام، وحق الملكية في قائمة المركز المالي. وأيضاً يتم الإعتراف بالبنود التي تستوفي تعريف الدخل والمصروف في قائمة الأداء المالي (قائمة الدخل الشامل). وعلى أي حال ليس كافة البنود التي تستوفي شروط الإعتراف يعترف بها.
2. أن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات تتصف بخاصية الملائمة وخاصية التمثيل الصادق.

ومن منظور الإطار المفاهيمي فإن عدم الإعتراف ببند من بنود القوائم المالية انطبقت عليه شروط الإعتراف يجعل قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي، أقل إكتمالاً Less Complete وقد يؤدي ذلك إلى استبعاد معلومات مالية مفيدة من القوائم المالية.

ومن جانب آخر قد يؤدي الإعتراف ببعض بنود القوائم المالية التي تستوفي شروط الإعتراف إلى عدم تقديم معلومات مفيدة أي تتصف بـ (الملائمة والتمثيل الصادق) لمستخدمي المعلومات. ومن الأمثلة على إن عملية الإعتراف قد لا تؤدي دائماً إلى تقديم معلومات **ملائمة** ما يلي:

أ- وجود حالة عدم التأكد من وجود الأصل أو الإلتزام. Existence Uncertainty

ب-إحتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر أو الوارد متدنية. Low probability of a flow of economic benefits.

وحتى إذا توفرت خاصية الملاءمة عند الإعتراف باحد بنود القوائم المالية، فإن الإعتراف بتلك البنود يجب أن يحقق خاصية التمثيل الصادق والتي قد تتأثر بما يلي:

أ- عدم التأكد في عملية القياس Measurement Uncertainty.

ب-عدم الإتساق في الإعتراف (عدم المطابقة) Recognition Inconsistency (Accounting Mismatch).

ج- متطلبات العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

محدد التكلفة Cost Constraint

تتأثر عملية الإعتراف بمحدد التكلفة، حيث يتم الإعتراف بالأصل والإلتزام إذا كانت منافع المعلومات التي ستقدم لمستخدمي المعلومات من خلال عملية الإعتراف ستكون على الأرجح تبرر تكاليف الحصول على تلك المعلومات واستخدامها.

إلغاء الإعتراف (الإستبعاد) De-recognition

إلغاء الإعتراف: هي عملية استبعاد كل أو جزء من الأصل أو الإلتزام المُعترف به من قائمة المركز المالي. ويتم ذلك عادةً عندما لم يعد يستوفي البند المُعترف به تعريف الأصل أو الإلتزام وكما يلي:

أ- إلغاء الإعتراف بالأصل يتم عندما تفقد المنشأة السيطرة على كل أو جزء من الأصل المُعترف به.

ب- إلغاء الإعتراف بالإلتزام يتم عندما لم يعد على المنشأة إلتزام حالي لكل أو جزء من الإلتزامات المُعترف بها.

4.7 الفصل السادس: القياس Measurement

أسس القياس Measurement Bases

1. التكلفة التاريخية Historical Cost : توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة (على الأقل جزئياً) من سعر المعاملة أو حدث آخر أدى إلى ظهور العنصر الذي يتم قياسه بتاريخ الحصول عليه.

التكلفة التاريخية للأصول تنخفض إذا حدث تدني في قيمتها، والتكلفة التاريخية للإلتزامات تزداد إذا أصبحت محملة بالأعباء (Onerous).

إحدى طرق تطبيق مقياس التكلفة التاريخية على الأصول والإلتزامات المالية هو قياسها بالتكلفة المطفأة (راجع معيار IFRS 9).

2. أساس التكلفة الجارية Current Value:

القيمة الجارية تقدم معلومات مقاسة بوحدة النقد حول الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات باستخدام معلومات حديثة لتعكس الظروف السائدة بتاريخ القياس Measurement Date

يتضمن مقياس القيم الجارية ما يلي:

أ- **القيمة العادلة Fair Value:** هو السعر الذي يمكن استلامه لبيع الأصل أو دفعه لنقل (تسديد) إلتزام في عملية إعتيادية بين المشاركين بالسوق بتاريخ القياس.

وتعكس القيمة العادلة التوقعات الحالية للمشاركين بالسوق حول مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية، ويمكن الحصول على القيمة العادلة مباشرة من سوق نشط Active Market وفي حالات أخرى يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام أساليب قياس أخرى، مثل الأساليب المعتمدة على التدفقات النقدية المتوقعة[10].

ب- القيمة من الاستعمال وقيمة الإستيفاء Value in use and Fulfilment Value:

القيمة من الاستعمال Value in use: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية أو المنافع الإقتصادية الأخرى المتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل والتخلص منه.

وFulfillment والقيمة الإستيفائي هي القيمة الحالية للنقد والموارد الإقتصادية الأخرى والمتوقع أن تلتزم المنشأة بها للوفاء بالإلتزام.

ج- التكلفة الجارية Current Cost:

التكلفة الجارية للأصل هي التكلفة المدفوعة بما فيها تكاليف العملية (مصاريف وعملات الشراء) للحصول على أصل مكافئ بتاريخ القياس. والتكلفة الجارية للإلتزام هو المبلغ الذي يمكن استلامه للحصول على إلتزام مكافئ مطروحاً منها تكاليف العملية (مصاريف وعمولات الحصول على الإلتزام) بتاريخ القياس.

العوامل المؤثرة في اختيار أساس القياس المناسب

Factors to consider when selecting a measurement basis

أولاً: الملاءمة Relevance

تتأثر ملاءمة المعلومات المقدمة من خلال أسس القياس بالعوامل التالية:

1. خصائص الأصل أو الإلتزام Characteristics of the Asset or Liability

- تذبذب التدفقات النقدية
- حساسية القيمة لعوامل السوق أو المخاطر الأخرى.

على سبيل المثال لا تقدم التكلفة المطفأة Amortized Cost (السندات) معلومات ملائمة حول المشتقات المالية والتي يجب تقييمها بالتلكلفة المطفأة.

[10] راجع معيار التقرير المالي الدولي IFRS 13.

2. **المساهمة في التدفقات النقدية المستقبلية Contribution to Future Cash Flows**

حيث تتأثر ملاءمة المعلومات المقدمة من خلال أسس القياس بما يلي:

- فيما إذا كانت التدفقات النقدية ناتجة بشكل مباشر أو غير مباشر مع موارد إقتصادية أخرى.
- طبيعة أنشطة أعمال المنشأة.

على سبيل المثال إذا تم استخدام مجموعة أصول معاً لإنتاج السلع أو الخدمات فإن التكلفة التاريخية يمكنها تقديم معلومات ملائمة حول هوامش الربح المتحققة خلال الفترة المالية .

ثانياً: التمثيل الصادق Faithful Represent

إن المدى الذي تقدم به أسس القياس معلومات تتصف بالتمثيل الصادق تتأثر بما يلي:

1. **عدم الاتساق بالقياس Measurement Inconsistency**

إذا كانت القوائم المالية تتضمن قياسات (أسس قياس) غير متسقة أو ما يسمى عدم الإتساق في القياس المحاسبي Accounting Mismatch، فإن تلك القوائم المالية قد لا تمثل بصدق بعض الجوانب المتعلقة بالمركز المالي والأداء المالي. إذا كانت أصول والتزامات معينة مرتبطة ببعضها البعض فإن استخدام أسس قياس مختلفة سيؤدي إلى عدم الإتساق في القياس المحاسبي فمثلاً إذا كان لدى شركة أصل مالي يقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وتم تمويل شرائه بإصدار سندات تقاس بالكلفة المطفأة بموجب IFRS 9 فإن هناك عدم اتساق في معالجة أصل والتزام مترابطين.

2. **عدم التأكد عند القياس Measurement Uncertainty**

إن وجود حالات وظروف عدم التأكد لا تمنع بالضرورة من استخدام أسس قياس تقدم معلومات ملائمة. لكن إذا كانت حالة عدم التأكد مرتفعة للغاية قد يكون من الضروري اختيار أسس قياس مختلفة.

محدد التكلفة Cost Constraint

عند اختيار أسس القياس المناسب لبنود القوائم المالية فإن لعامل أو محدد التكلفة دور في اختيار الأساس الذي لا تزيد تكاليفه عن منافعه.

4.8 الفصل السابع: العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

أولاً: العرض والإفصاح كوسيلة لتوصيل المعلومات Presentation and disclosure as communication tools

- تقوم المنشأة معدة التقرير Reporting entity بتوصيل المعلومات حول الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف من خلال عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية.
- يؤدي التوصيل الفعّال للمعلومات Effective communication of information من خلال القوائم المالية إلى جعل تلك المعلومات أكثر ملائمة، ويساهم في تعزيز خاصية التمثيل الصادق للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصاريف. كما يؤدي ذلك إلى تعزيز قابلية الفهم والمقارنة للمعلومات في القوائم المالية. ويتطلب التوصيل الفعّال للمعلومات في القوائم المالية ما يلي:

أ- التركيز على أهداف ومبادئ العرض والإفصاح بدلاً من التركيز على القواعد Rules.

ب-تصنيف المعلومات بطريقة تجمع العناصر المتشابهة وتفصل بين العناصر المختلفة؛

ج- تجميع المعلومات بطريقة لا يتم حجبها إما بالتفاصيل غير الضرورية أو بالتجميع المفرط.

ويتم الأخذ بالإعتبار محدد التكلفة عند اتخاذ قرار حول العرض والإفصاح للمعلومات، من المهم الأخذ بالإعتبار، فيما إذا كانت الفوائد المقدمة لمستخدمي البيانات المالية من خلال تقديم معلومات معينة أو الكشف عنها من المحتمل أن تبرر تكاليف تقديم تلك المعلومات واستخدامها.

ثانياً: أهداف ومبادئ العرض والإفصاح Presentation and disclosure objectives and principles

لتسهيل التوصيل الفعّال للمعلومات في القوائم المالية، وعند تطوير متطلبات العرض والإفصاح في المعايير، يلزم وجود توازن بين:

أ- إعطاء المنشآت المرونة في تقديم المعلومات الملاءمة التي تمثل بشكل صادق Faithfully Represents أصول المنشأة وإلتزاماتها وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصروفات.

ب- الحاجة إلى المعلومات التي تتصف بقابلية المقارنة من فترة لفترة أخرى لنفس المنشأة، وبين المنشأة والمنشآت الأخرى.

التصنيف Classification

- التصنيف هو فرز الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات على أساس الخصائص المشتركة لأغراض العرض والإفصاح. تتضمن هذه الخصائص – على سبيل المثال لا الحصر – طبيعة العنصر ودوره (أو وظيفته) في أنشطة الأعمال التي تقوم بها المنشأة، وكيفية قياسها.

- يمكن أن يؤدي تصنيف (الأصول أو الإلتزامات أوحقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات) غير المتشابهة أو المختلفة وتجميعها معاً إلى إخفاء المعلومات الملائمة والحد من القابلية للفهم والقابلية للمقارنة، وقد لا يوفر تمثيلًا صادقاً لما يجب تمثيله.

التقاص Offsetting

يحدث التقاص عندما تعترف المنشأة وتقيس أصل وإلتزام بشكل منفصل كحسابات مستقلة ولكن يتم عرض صافي رصيد الحسابين من خلال طرح القيمة الأصغر من الأكبر في قائمة المركز المالي، ويؤدي التقاص إلى تصنيف البنود غير المتشابهة معاً لذلك فهو غير مناسب (علماً بأن معيار المحاسبة الدولي يمنع التقاص بين أصل وإلتزام أو إيراد ومصروف).

تصنيف حقوق الملكية Classification of Equity

لتوفير معلومات مفيدة، يكون من الضروري تصنيف بنود حقوق الملكية بشكل منفصل إذا كانت مكوناتها لها صفات مختلفة. أو كانت ناشئة عن متطلبات قانونية مثل الإحتياطي الإجباري للشركات.

تصنيف الدخل والمصروفات Classification of Income and Expenses

مكونات هذه الإيرادات والمصروفات تصنف بشكل منفصل إذا كانت لهذه المكونات خصائص مختلفة ويتم تحديدها بشكل منفصل. سيكون من المناسب تصنيف هذه المكونات بشكل منفصل إذا كان ذلك سيؤدي إلى تعزيز فائدة المعلومات المالية الناتجة عنها. ويتم عرض بنود الدخل والمصروفات في " قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" والتي تسمى "قائمة الدخل الشامل".

قائمة الدخل الشامل = الربح والخسارة للفترة + بنود الدخل الشامل الآخر

قائمة الربح أو الخسارة Statement of Profit or Loss

- تعتبر قائمة الربح أو الخسارة المصدر الأساسي للمعلومات حول أداء المنشأة المالي للفترة المالية أي فترة التقرير.
- يمكن عرض الربح والخسارة في قائمة مستقلة للربح والخسارة (قائمة الدخل).
- ومن حيث المبدأ تصنف بنود الدخل والمصروفات ويتم تضمينها ضمن قائمة الربح والخسارة. وتتضمن هذه القائمة مجاميع فرعية وإجمالية للربح والخسارة.

الدخل الشامل الآخر Other Comprehensive Income

في بعض الحالات الإستثنائية يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إستثناء[11] بعض بنود الدخل والمصاريف الناتجة عن التغير في القيمة الجارية لأصل أو إلتزام أي ناتجة أرباح أو خسائر التقييم من قائمة الربح والخسارة والإعتراف بها كبنود دخل شامل آخر (وتظهر كبند ضمن حقوق الملكية). وذلك لتقديم معلومات أكثر ملائمة أو ذات تمثيل صادق أكثر More Faithful Representation. ومن الأمثلة على ذلك فائض إعادة تقييم الأصول غير المتداولة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) حيث يعترف بفروقات التقييم لتلك الأصول ضمن حقوق الملكية مباشرة وضمن الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل.

إعادة تدوير Recycling أو تصنيف بنود الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى قائمة الربح والخسارة:

أ- يتم تحويل بنود "الدخل الشامل الآخر" من حقوق الملكية إلى قائمة الربح والخسارة في الفترات اللاحقة إذا أدى ذلك إلى تقديم قائمة الربح والخسارة لمعلومات أكثر ملائمة أو ذات تمثيل صادق أكثر. فمثلاً يتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) IFRS عند إلغاء الإعتراف بأصل مالي يمثل أداة دين (سندات مثلاً) مصنفة ضمن فئة "أصول مالية بالقمة العادلة من خلال دخل شامل آخر" وإلغاء الإعتراف قد يكون بالبيع مثلاً فإن الرصيد المتراكم للتغير في القيمة العادلة المُعترف به ضمن حقوق الملكية يتم نقله إلى قائمة الربح والخسارة في الفترة المالية التي استبعاد (بيع) تلك السندات خلالها.

ب- إذا لم يؤدي تحويل بنود "الدخل الشامل الآخر" من حقوق الملكية إلى قائمة الربح والخسارة في الفترات اللاحقة إلى تقديم قائمة الربح والخسارة لمعلومات أكثر ملائمة أو ذات تمثيل صادق أكثر. فإن المجلس IASB يقرر عدم تحويل بنود الدخل الشامل الآخر المُعترف به ضمن حقوق الملكية إلى قائمة الربح والخسارة في فترات لاحقة عند استبعاد الأصل أو الإلتزام الذي تمت إعادة تقييمه.

فمثلا عند بيع أصل غير متداول (معدات مثلاً) خلال الفترة الحالية وكان تم إعادة تقييمه في فترات سابقة بموجب المعالجة المسموح بها في معيار IAS 16، فإن ذلك المعيار يتطلب عدم تحويل رصيد فائض إعادة التقييم إلى قائمة الربح والخسارة عند استبعاد ذلك الأصل، أي يبقى فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية.

[11] تبين المعايير الدولية للتقارير المالية الحالات المحددة التي يعترف بأرباح أو خسائر التغير في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام الناتجة عن التقييم معين ضمن الدخل الشامل الآخر وليس ضمن الربح والخسارة، ولا يوجد قاعدة عامة للإعتراف بأرباح أو خسائر التقييم ضمن الربح والخسارة أو الدخل الشامل الآخر وإنما وفق متطلبات كل معيار يتطلب ذلك.

التجميع Aggregation

التجميع هي عمليه ضم أو دمج مكونات بنود الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتي تتصف بخصائص متشابهة معاً وتصنيفها في ذات البند. مثل عرض الأصول غير المتداولة جميعها ببند واحد باسم "ممتلكات ومعدات وآلات". ومكونات بنود النقدية جميعها ببند واحد هو "نقد بالصندوق ولدى البنوك".

والتجميع يجعل المعلومات أكثر فائدة من خلال تلخيص كمية كبيرة من التفاصيل. ومع ذلك، فإن التجميع يخفي بعض تلك التفاصيل وبالتالي يجب إيجاد توازن حتى لا يتم حجب المعلومات الملائمة إما بكمية كبيرة من التفاصيل غير المهمة أو بالتجميع المفرط.

وقد تكون هناك حاجة إلى مستويات مختلفة من التجميع في أجزاء مختلفة من البيانات المالية. على سبيل المثال، عادةً ما توفر قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي (قائمة الدخل) معلومات ملخصة ويتم توفير معلومات أكثر تفصيلاً في الملاحظات.

4.9 الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

مفاهيم رأس المال Concepts of Capital Maintenance

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

ويبين الجدول التالي مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال:

مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

من حيث	المفهوم المالي	المفهوم المادي
1. اكتساب الربح	إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

2. أساس القياس	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه).	استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي).
3. أثر التغير في الأسعار على الأصول والمطلوبات	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحاً مباشرة (مكتسب حيازة) وعند إتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل (بيع أو مبادلة).	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.
4. رأس المال	يمثل صافي الأصول (حقوق الملكية).	الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يومياً).

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **بموجب الإطار المفاهيمي للتقارير المالية فإن الأصل هو:**

أ- هو مورد إقتصادي حالي تملكه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة

ب- هو مورد إقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة

ج- هو مورد إقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث لاحقة

د- هو مورد إقتصادي حالي تسيطر عليه وتملكه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة

2. **تكون المعلومات المالية ذات صلة باتخاذ القرارات إذا كانت تحقق:**

أ- أساس الإستحقاق

ب- مبدأ التحقق

ج- فرض الوحدة المحاسبية الإقتصادية

د- مفهوم الملائمة

3. **الأطراف التي تهتم بالمعلومات التي تساعد في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة:**

أ- المقرضون

ب- الحكومة ودوائرها المختلفة

ج- المستثمرون الحاليون والمحتملون

د- الموردون والدائنون التجاريون

4. **واحدة مما يلي لا تعتبر من الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات المالية:**

أ- القابلية للتحقق

ب- الملاءمة

ج- قابلية المقارنة

د- القابلية للفهم

5. **حتى تتحقق خاصية التمثيل الصادق فإن المعلومات المحاسبية والمالية يجب أن تتسم بما يلي:**

أ- الإكتمال

ب- الحياد

ج- خالية من الأخطاء

د- جميع ماذكر صحيح

6. **تتحقق خاصية الملائمة إذا كانت المعلومات المالية تتصف بما يلي:**

أ- القيمة التنبؤية والحياد
ب- القيمة التنبؤية أو القيمة التوكيدية
ج- الحياد والإكتمال
د- الإكتمال والخلو من التحيز

7. **وفق الإطار المفاهيمي إذا كان مستثمر فرد يملك الشركات (س) و(ص) و(ع) ولا يوجد علاقة بين الشركات ولكل شركة قوائم مستقلة وكيان قانوني مستقل، لكن المالك يرغب بتجميع القوائم المالية للشركات معاً ففي هذه الحالة فإن القوائم المالية لتلك الشركات معاً تسمى:**

أ- القوائم المالية المجمعة
ب- القوائم المالية الموحدة
ج- القوائم المالية المنفصلة
د- القوائم المالية المفردة

8. **الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية التي تجعل القوائم المالية مفيدة لمستخدمي المعلومات هي:**

أ- الملاءمة والحياد
ب- الموثوقية والتمثيل الصادق
ج- القابلية للتحقق والتوقيت المناسب
د- الملاءمة والتمثيل الصادق

9. **الفروض الأساسية لإعداد البيانات المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية تتضمن:**

أ- الإستمرارية
ب- أساس الإستحقاق
ج- الإعتراف بالإيراد
د- (أ + ب)

10. **المفهوم الذي بموجبه يتم اكتساب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة:**

أ- المفهوم المالي لرأس المال
ب- المفهوم الإقتصادي لرأس المال
ج- المفهوم المادي لرأس المال
د- (أ + ب)

11. بموجب الإطار المفاهيمي فإن تعريف "الدخل Income" هو:

أ- الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بإستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها

ب- الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بما فيها مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها

ج- الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية نتيجة الزيادة في الأصول والإلتزامات باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها

د- النقص في الأصول أو الزيادة في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بإستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها

12. تتضمن شروط الإعتراف في القوائم المالية بموجب الإطار المفاهيمي ما يلي:

أ- أن يستوفي البند تعريف (الأصل، الإلتزام، وحق الملكية الدخل والمصروف) وأن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات مفيدة

ب- أن يستوفي البند تعريف (الأصل، الإلتزام، وحق الملكية الدخل والمصروف) وأن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات ملاءمة

ج- أن يستوفي البند تعريف (الأصل، الإلتزام، وحق الملكية الدخل والمصروف) وأن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات تتصف بالتمثيل الصادق للأحداث والعمليات

د- أن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات أحدث أثر على القرارات التي يتخذها مستخدمي المعلومات

التمرين الثاني:

عدّد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

التمرين الثالث:

اذكر الخصائص الفرعية لخاصية التمثيل الصادق مع شرح موجز لكل منها.

التمرين الرابع:

قارن باختصار بين المفهوم المالي والمفهوم المادي لرأس المال.

التمرين الخامس:

اذكر باختصار العوامل المؤثرة في اختيار أساس القياس المناسب بموجب الإطار المفاهيمي للتقارير المالية.

التمرين السادس:

ما هي أسس القياس لبنود وعناصر القوائم المالية الواردة في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية. اذكرها باختصار.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
الإجابة	ب	د	ج	ب	د	ب	أ	د	أ	ج	أ	أ

إجابة التمرين الثاني:

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

1- الخصائص النوعية الأساسية وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملاءمة

ب- التمثيل الصادق

2- الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة.

ب- القابلية للتحقق.

ج- التوقيت المناسب.

د- القابلية للفهم.

إجابة التمرين الثالث:

حتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق (خاصية التمثيل الصادق) يجب أن تكون:

أ. **كاملة:** أي أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

ب. **خاصية الحياد:** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة،بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز.

ج. **خاصية الخلو من الأخطاء:** يُقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الإقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

إجابة التمرين الرابع:

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات. كما أن قياس الربح وفق المفهوم المالي يتم من خلال التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية باستثناء العمليات التي تتم مع الملاك بصفتهم مالكين، أما قياس الربح في المفهوم المادي يتحقق إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

إجابة التمرين الخامس:

العوامل المؤثرة في اختيار أساس القياس المناسب:

أولاً: الملاءمة

تتأثر ملاءمة المعلومات المقدمة من خلال أسس القياس بالعوامل التالية:

1. خصائص الأصل أو الإلتزام
   - تذبذب التدفقات النقدية
   - حساسية القيمة لعوامل السوق أو المخاطر الأخرى.