

مفاهيم التقرير المالي في ضوء الإطار المفاهيمي 2018 لمجلس معايير المحاسبة الدولية Financial Reporting Concepts in Light of IASB's Conceptual Framework 2018

كيموش بلال، أستاذ محاضر "أ"، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، kimouchebilal@gmail.com

شرشافة إلياس، أستاذ محاضر "ب" جامعة سطيف 1، ilyes.charchafa@yahoo.fr

تاريخ قبول النشر: 2019/06/15

تاريخ استلام المقال: 2019/04/20

ملخص:

أصبح وجود إطار متكامل من المفاهيم الشاملة في العقود الأخيرة ضروريا من أجل تمكين واضعي المعايير من تطوير الممارسة المحاسبية، ومساعدة معدي القوائم المالية على توفير معلومات مالية بجودة عالية، وتوفير المفاتيح الأساسية للمستخدمين لفهم القوائم المالية؛ لذا فقد اهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتطوير وإصدار إطار مفاهيمي، تم تبنيه فيما بعد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما سهر هذا الأخير على مراجعته، حيث تم تعديله عام 2010، من خلال إصدار نسخة غير مكتملة منه، ليتم تعديله مرة أخرى عام 2018، من خلال إصدار نسخة مكتملة، تضمنت تغييرات جوهرية. ومن هذا المنطلق، يهدف هذا المقال إلى عرض الإطار المفاهيمي 2018، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي أصبح يشكل مرجعية هامة للممارسات المحاسبية في العديد من الدول، من خلال استخلاص التوجهات الرئيسية لهذا الإطار، وعرضها بطريقة بسيطة يسهل فهمها واستيعابها من طرف المهتمين. الكلمات المفتاحية: مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي للتقرير المالي، المفاهيم المحاسبية، الأهداف المحاسبية، معايير التقرير المالي الدولية

تصنيف JEL: M40، M41

Abstract:

An integrated framework of comprehensive concepts has become necessary to enable standard setters to develop accounting practice, to assist preparers in providing high-quality of financial information and to provide basic keys for users to understand financial statements. For that, IASC developed a conceptual framework, which was subsequently adopted and reviewed by the IASB. It was amended in 2010 by issuing an incomplete version, which completed by the amendments issued in 2018 that contain fundamental changes. This article aims presenting the Conceptual Framework 2018 issued by IASB. It describes the main guidance for this framework and presenting them in a simple way that is easily understood by interested parties.

Keywords: IASB, Conceptual framework for financial reporting, Accounting concepts, Accounting purposes, IFRS

JEL classification: M40, M41

مقدمة

عرفت المحاسبة عدة تطورات، غير أنها في البداية كانت مقتصرة على المستوى العملي، حيث بدأت المحاسبة في شكلها البسيط في الحضارات القديمة كأداة للعد والإحصاء ومتابعة تطور الثروات والممتلكات، وقد عرف هذا الدور تطورا كبيرا بفعل تطور الكتابة في البداية، وعلم الرياضيات فيما بعد، هذا الأخير سمح ببروز نظام القيد المزدوج كآلية للتسجيل، مكنت الممارسين من حل العديد من المشاكل المحاسبية؛ وقد عزز ذلك التطورات التي عرفها النشاط الاقتصادي والإداري للمؤسسات، على اعتبار أن المحاسبة أداة لتمثيل ذلك النشاط.

يمكن تقسيم مسار التطور المحاسبي إلى مرحلتين، المرحلة الأولى، وهي مرحلة طويلة جدا، تبدأ بظهور أولى بوادر التسجيل المحاسبي إلى بداية القرن العشرين، وتميزت بغياب أي شكل للتنظيم المحاسبي، وعدم وجود أي مرجعية محاسبية لإعداد وعرض القوائم المالية. وفي ظل هذا الوضع كانت الإدارة تبحث عن الحلول الملائمة لمشكلاتها المحاسبية، انطلاقا من الأعراف المتراكمة، وبناء على خبراتها السابقة (مرحلة سيطرة الإدارة)، مما أدى إلى اختلاف كيفية معالجة المشاكل المحاسبية المتشابهة بين المؤسسات؛ ورغم لجوء الإدارة في مرحلة لاحقة لخدمات خبراء خارجيين، من أجل إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية التي تواجهها (مرحلة الاستشارة)، إلا أن الاختلافات بين المؤسسات لم تنقل كثيرا، وبقيت جوهرية (الأصفياء، 2011، ص. 111-112).

المرحلة الثانية، تميزت بالتوجه نحو تنظيم الممارسة المحاسبية، من خلال وضع مرجعية يستند إليها إعداد وعرض القوائم المالية؛ وتبدأ هذه المرحلة من ثلاثينيات القرن العشرين، عندما بدأ تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، بعد الدور الذي لعبته في أزمة 1929، بسبب المرونة المحاسبية المتاحة للإدارة. سارعت باقي الدول إلى الاقتداء بالولايات المتحدة الأمريكية (مرحلة تنظيم المحاسبة على المستوى الوطني)، وساعد في ذلك القواعد والطرق والممارسات المحاسبية المقبولة، والمتراكمة في المرحلتين السابقتين في شكل أعراف محاسبية؛ غير أن التطور المحاسبي لم يتوقف هنا، بل ظهر توجه نحو تنظيم المحاسبة على المستوى الدولي، بفعل بعض العوامل التي كانت وراء سعي عدة أطراف لتدويل الطريقة المحاسبية وظهور المحاسبة الدولية.

تختلف الدول فيما بينها من حيث آليات التنظيم المحاسبي، فهناك مجموعة من الدول تولت فيها الحكومات هذه المهمة، من خلال إصدار تشريعات أو قوانين محاسبية، في شكل قواعد محاسبية، على غرار فرنسا وألمانيا واليابان؛ أما مجموعة الدول الأخرى فيتم تنظيم المحاسبة فيها

من طرف المنظمات المهنية، التي تقوم بإصدار المعايير المحاسبية، على غرار الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا. مهما اختلفت آليات التنظيم المحاسبي، ومهما اختلفت مستويات التنظيم المحاسبي، فإن هذه العملية تتأثر بمجموعة من العوامل، ممثلة في الأعراف المحاسبية والعوامل البيئية والإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، إلى جانب العوامل الأخرى.

تعتبر القواعد والطرق والممارسات المحاسبية المتراكمة بمرور الوقت، في شكل أعراف محاسبية، مصدرا مهما للسياسات المحاسبية. كما أن المحاسبة تعتبر بالدرجة الأولى نتاجا للبيئة التي نشأت فيها، فهي تهتم بمعاملات وأحداث اقتصادية ترتبط بها، لتحقيق أهداف محددة وخدمة أطراف تنتمي لهذه البيئة (لطفي، 2008، ص. 20)، أما في العقود الأخيرة فقد أصبح وجود إطار متكامل من المفاهيم الشاملة والمتناسقة أمرا ضروريا من أجل تمكين واضعي المعايير من تطوير الممارسة المحاسبية، ومساعدة معدي القوائم المالية على توفير معلومات مالية بجودة عالية، وتوفير المفاتيح الأساسية للمستخدمين حتى يتسنى لهم فهم وتفسير القوائم المالية.

"يتشابه الإطار المفاهيمي للمحاسبة مع الدستور فهو يمثل نظاما متكاملًا من الأهداف والمفاهيم المترابطة، التي يمكن أن تؤدي إلى معايير محاسبية متسقة، تساعد على وصف طبيعة ووظيفة المحاسبة ومحدداتها" (لطفي، 2008، ص. 22). الإطار المفاهيمي للمحاسبة هو إطار منظم يربط عدة أجزاء في مستويات مختلفة، يستخدم لتبرير الممارسات المحاسبية القائمة، واقتراح ممارسات محاسبية بديلة (حلوة، 2001، ص. 365)، ومناسبة للتغيرات البيئية، فهو دليل لتنفيذ العمل المحاسبي، ومعياري للحكم عليه، وأساس لفهمه وتفسيره.

مع انتقال الفكر المحاسبي من مرحلة الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP: Generally Accepted Accounting Principles) إلى مرحلة الاعتماد على المعايير المحاسبية (Standardization)، أصبح من الضروري وجود إطار مفاهيمي يسمح بـ (Greuning, 2006, p. 3):

- تحديد المفاهيم التي تحكم إعداد وعرض القوائم المالية، لتوحيد هذه العملية بين المؤسسات وزيادة إمكانات المقارنة للقوائم المالية، زيادة منفعتها وتقبلها من طرف المستخدمين؛
- حل مشاكل التطبيق العملي بسرعة وتقليل الأحكام الشخصية وتعدد البدائل؛
- توفير دليل لإعداد وتطوير معايير محاسبية أكثر منفعة واتساقا؛
- مساعدة معدي القوائم المالية، والمستخدمين والمدققين على تفسير المعايير والقوائم المالية.

نتيجة للأهمية التي يحضها بها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية قامت هيئة معايير المحاسبة الدولية بتطوير وإصدار إطار مفاهيمي خاص بها عام 1989، تم تبنيه من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية عام 2001، وقد قام المجلس بمراجعته مرتين، كان آخرها عام 2018، أين تم إصدار الإطار المفاهيمي للتقرير المالي المعدل. ومن هذا المنطلق، يهدف هذا المقال إلى عرض أهم التوجيهات التي جاء بها الإطار المفاهيمي للتقرير المالي 2018، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي أصبح يشكل مرجعية هامة للممارسات المحاسبية في العديد من الدول. وفي الحقيقة ليس الهدف من هذا المقال تقييم الإطار المفاهيمي 2018، ولا مقارنته بسابقه أو عرض الإضافات التي جاء بها، حيث لا يتسع المقام لذلك هنا، نظرا للتفاصيل الكثيرة والنقاشات المتعددة التي تضمنها؛ وإنما حاول المقال استخلاص التوجيهات والتعليمات الرئيسية للإطار المفاهيمي 2018، من أجل عرضها بطريقة بسيطة يسهل فهمها واستيعابها من طرف المهتمين.

1. وضع وهدف الإطار المفاهيمي للتقرير المالي

"الإطار المفاهيمي للتقرير المالي" هو مجموعة شاملة من مفاهيم التقرير المالي، التي تستند إليها معايير التقرير المالي الدولية، وهو ليس بمعيار، ولا يمكن أن يتعارض مع متطلبات أي معيار. غير أن المجلس قد يحتاج للخروج عن بعض جوانبه، إذا لزم الأمر، من أجل تحقيق هدف التقرير المالي للأغراض العامة. وقد تنشأ هذه الحاجة نتيجة لتغير التفكير المفاهيمي أو البيئة الاقتصادية، مما قد يستوجب مراعاة المعايير الجديدة أو المراجعة لتلك التغييرات.

ترجع جذور الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى شهر أبريل 1989، عندما صادقت لجنة معايير المحاسبة الدولية على أول نسخة منه، بعنوان "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"، وفي أبريل 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني هذا الإطار. في 2004 بدأ المجلس مشروعاً مشتركاً مع مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي) من أجل مراجعة الإطار المفاهيمي لكل منهما، وتم إنهاء المرحلة الأولى منه بعنوان "الإطار المفاهيمي للتقرير المالي" في سبتمبر 2010، والتي تضمنت فصلين جديدين، الفصل 1 "هدف التقرير المالي للأغراض العامة"، والفصل 3 "الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة"، واستمر العمل بباقي عناصر إطار 1989.

في 2012 تم استئناف العمل على المشروع، لكن هذه المرة من دون اشتراك مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي)، حيث كشفت الاستشارة العامة لعام 2012 حول برنامج عمل المجلس عن الحاجة إلى مراجعة الإطار المفاهيمي 2010، نظرا لغياب التوجيهات في بعض جوانبه، وعدم

وضوح وقدم بعض الإرشادات الحالية؛ ومن أجل ذلك تم إضافة المشروع إلى برنامج العمل، ليحصل بعدها المجلس على تعليقات من خلال ورقة العمل الصادرة عام 2013، ومسودة العرض المنشورة عام 2015. وفي مارس 2018 تم الانتهاء من المشروع وإصدار الإطار المفاهيمي المعدل، الذي تضمن خمس فصول جديدة وثلاث فصول من الإطار المفاهيمي 2010، إضافة إلى الوضع والهدف؛ وقد حاول المجلس من خلال الإطار المفاهيمي 2018 تحقيق التوازن بين توفير مفاهيم متناسقة وتوفير تفاصيل كافية، من أجل تحقيق الأهداف الآتية:

- مساعدة المجلس على تطوير المعايير بالاعتماد على مفاهيم متسقة؛
- مساعدة معدي القوائم المالية على تطوير سياسات محاسبية متسقة، عندما لا ينطبق معيار محدد على معاملة بذاتها أو حدث آخر، أو عندما يتيح معيار ما اختيار السياسة المحاسبية؛
- مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير معايير التقرير المالي الدولية.

بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية في استخدام الإطار المفاهيمي 2018 عند صدوره، دون أن يؤدي ذلك إلى تعديلات آلية على المعايير الحالية أو إحلال معايير محلها فوراً، لكن قد يكون هناك تأثير على المنشآت التي تضع سياسات محاسبية أو تختارها استناداً إلى الإطار المفاهيمي 2010، لذا يبدأ معدو القوائم المالية في تطبيق الإطار المفاهيمي 2018 بتاريخ 1 جانفي 2020، من أجل وضع أو اختيار السياسات المحاسبية.

رغم أن الإصدار السابق للإطار المفاهيمي تضمن جزءاً خاصاً بالهدف والوضع، إلى أن الإطار المفاهيمي 2018 تضمن بعض التحديثات على هذا الجزء، وذلك فيما يخص أثر طبيعة أنشطة الأعمال للمنشأة في أهمية بعض أنواع المعلومات المالية، لكن دون مناقشة ذلك، وترك الأمر لعملية وضع المعايير أو مراجعتها. كما ناقش الإطار المفاهيمي 2018 متطلبات الاستثمار طويل الأجل، دون الإشارة إلى نشاط الأعمال للاستثمار طويل الأجل، وأكد على عدم وجود أي أفضيلة للمستثمرين في الأجل القصير على المستثمرين في الأجل الطويل، أو للمستثمرين الحاليين على المستثمرين المحتملين.

إلى جانب الوضع والهدف تضمن الإطار المفاهيمي 2018 ثمانية أجزاء أخرى في شكل فصول، من بينها خمس فصول جديدة، تعتبر بعض أجزاءها إعادة هيكلة للإطار المفاهيمي 2010، مع إعادة صياغة العديد من التوجيهات والاحتفاظ ببعضها كما هي، في حين تضمنت الأجزاء الأخرى مفاهيم وتوجيهات جديدة؛ هناك فصلين تم إصدارهما عام 2010، غير أنهما تضمنتا بعض

التعديلات في إصدار 2018، أما الفصل الثامن والأخير الخاص بمفاهيم رأس المال والمحافظة عليه، فلم يتضمن أي تعديلات، وتم الاحتفاظ به كما ورد في نسختي 1989 و 2010.

2. هدف التقرير المالي للأغراض العامة (الفصل 1)

تم إصدار هذا الفصل عام 2010، لكنه تضمن بعض التعديلات الطفيفة، وخصوصا فيما يتعلق بتوضيح المعلومات المستخدمة لتقييم الأداء الإشرافي للإدارة (Stewardship)، والمستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية. يحدد هذا الفصل هدف التقرير المالي للأغراض العامة، والمعلومات الضرورية لتحقيق هذا الهدف، ومن هم المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية. حيث يحدد الإطار المفاهيمي الهدف من إعداد التقارير المالية، وليس فقط القوائم المالية باعتبارها جزء أساسيا من التقارير المالية؛ وقد خلص المجلس إلى أن التقرير المالي للأغراض العامة في الوقت الراهن لا يزال الطريقة الأكثر فعالية لتلبية احتياجات مجموعة متنوعة من المستخدمين.

1.2. المستخدمون الرئيسيون

بعدما كان المستثمرون هم المستخدمون الرئيسيون، أشار التعديل إلى "مجموعة المستخدمين الرئيسيين"، وهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، المقرضون والدائنون الآخرون، اللذين لا يستطيعون مطالبة المنشآت مباشرة بتوفير معلومات، دون الإشارة إلى ترتيبهم حسب الأهمية، ويشير الإطار المفاهيمي إلى متخذي القرارات المتعلقة بتوفير الموارد على اعتبار أن:

- المستثمرون الحاليون والمحتملون، المقرضون والدائنون الآخرون في حاجة آنية وملحة للمعلومات المالية. والعديد منهم ليس بإمكانهم طلبها مباشرة من المنشآت؛
- مسؤوليات المجلس تتطلب الاهتمام باحتياجات جميع المتدخلين في الأسواق المالية، وليس فقط المستثمرين الحاليين؛

- المعلومات التي تلي احتياجات المجموعة الرئيسية من المستخدمين ستلي كل أو بعض احتياجات باقي المستخدمين (بما فيهم الهيئات المنظمة)، أما الإدارة فيمكنها الولوج إلى معلومات مالية إضافية، وبالتالي فإن التقرير المالي للأغراض العامة ليس موجها لها صراحة.

2.2. المنفعة لاتخاذ القرارات

يتمثل الهدف العام للتقارير المالية في توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة

بتوفير الموارد للمنشأة (قرارات تخصيص الموارد)، وتشمل هذه القرارات:

- شراء أو بيع أو حيازة أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين؛

- تقديم أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان؛

- ممارسة حقوق التصويت على إجراءات الإدارة (إعادة تعيين أو استبدال الإدارة، إستراتيجية العمل) التي تؤثر في استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة، أو التأثير فيها بطريقة أخرى. من أجل اتخاذ هذه القرارات يحتاج المستخدمون إلى تقييم مقدار وتوقيت وعدم تأكد صافي التدفقات النقدية المستقبلية، وتقييم الأداء الإشرافي للإدارة على الموارد الاقتصادية للمنشأة (Stewardship). وهدف التقارير المالية للأغراض العامة هو نفسه بالنسبة لجميع المنشآت، ومع ذلك، قد تؤدي قيود التكلفة واختلاف طبيعة الأنشطة بين المنشآت، في بعض الأحيان، إلى وجود اختلافات في إعداد التقارير المالية.

يمكن أن تكون المعلومات الضرورية لتقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها الإشرافية (Stewardship) منفصلة جزئياً عن المعلومات الضرورية لمساعدة المستخدمين على تقييم صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة، وهناك حاجة لكلا النوعين من المعلومات لتحقيق الهدف العام للتقارير المالية. وقد رفض المجلس إدراج توفير المعلومات المساعدة في تقييم الأداء الإشرافي للإدارة (Stewardship) كجزء من هدف التقرير المالي أو كهدف إضافي بارز بنفس القدر، لأن تقييم الأداء الإشرافي للإدارة ليس غاية في حد ذاته، بل هو مدخلات ضرورية لاتخاذ قرارات تخصيص الموارد، كما أن إدخال هدف إضافي للتقرير المالي قد يكون مربكاً.

3.2. المعلومات حول الموارد الاقتصادية لمنشأة التقرير والمطالبات عليها والتغيرات فيهما

كي تكون مفيدة لاتخاذ القرارات، يجب أن توفر التقارير المالية معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها، والتغيرات فيهما خلال الفترة؛ ولا يمكن لمنشأة التقرير تقديم معلومات كاملة بشكل معقول حول أدائها المالي دون تحديد وقياس تلك الموارد والمطالبات، لذا من غير المناسب تحديد نوع معين من المعلومات كمحور أساسي للتقارير المالية.

3. الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة (الفصل 2)

تم إصدار هذا الفصل عام 2010، غير أنه تضمن بعض التعديلات الطفيفة، وخصوصاً فيما يتعلق بأدوار كل من "الحذر" و"عدم التأكد من القياس" و"تفوق الجوهر على الشكل" في تحديد ما هي المعلومات المالية المفيدة. يناقش هذا الفصل ما يجعل المعلومات المالية مفيدة، ويصف الخطوة الأولى في إصدار الأحكام اللازمة لتحقيق هدف التقرير المالي، من خلال تحديد الخصائص النوعية، كما يناقش التكلفة وهي عائق واسع النطاق على التقارير المالية.

تعتبر المعلومات التي لا تتوفر على خاصيتين أساسيتين (الملاءمة والتمثيل الصادق) غير مفيدة، ولا يمكن أن تكون مفيدة إذا توفرت على الخصائص النوعية المعززة فقط (القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب، القابلية للفهم)؛ فالمعلومات المالية الملائمة والتي تمثل بصدق ما أعدت لتمثيله تبقى مفيدة حتى لو لم تتوفر على أي خاصية نوعية معززة.

1.3. الملاءمة

المعلومات المالية الملائمة هي التي تكون قادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين، وذلك إذا كانت تنطوي على قيمة تنبئية أو قيمة تأكيدية، أي أنها تسمح بمساعدة المستخدمين في عمل تنبؤات جديدة أو تأكيد أو تعديل التوقعات السابقة أو كليهما، حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم مسبق بها من مصادر أخرى. كما تتطلب الملاءمة توفر الأهمية النسبية، حيث تكون المعلومات مهمة نسبياً إذا كان حذفها أو سوء عرضها يؤثر في قرارات المستخدمين، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة البند أو حجمه أو كليهما.

2.3. التمثيل الصادق

حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر المستهدفة، وذلك إذا كانت تتوفر على: الاكتمال، الحياد، الخلو من الخطأ، تغليب الجوهر على الشكل، والحذر.

1.2.3. الاكتمال: يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم من أجل فهم الظاهرة الموصوفة، بما في ذلك جميع البيانات والإيضاحات اللازمة.

2.2.3. الحياد: الوصف المحايد هو الذي يخلو من التحيز في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، فالمعلومات المحايدة لا تنطوي على محاباة، أو مؤكدة أو غير مؤكدة، وغير متلاعب فيها بطريقة أخرى لزيادة احتمال تلقيها بشكل مرغوب أو غير مرغوب فيه من طرف المستخدمين.

3.2.3. الخلو من الخطأ: أي عدم وجود أخطاء أو إغفال في وصف الظاهرة، واختيار وتطبيق إجراءات إنتاج المعلومات المالية دون أخطاء، ولا يعني ذلك الدقة الكاملة في جميع الجوانب.

4.2.3. تغليب الجوهر على الشكل: يتطلب التمثيل الصادق أن تعبر المعلومات المالية عن جوهر الظواهر الاقتصادية بالدرجة الأولى ثم شكلها القانوني.

5.2.3. الحذر: شهد تعريف الحذر تغيراً مهماً، حيث أصبح يعبر عن ممارسة التحفظ عند إصدار الأحكام في ظل حالات عدم التأكد، من خلال تبني افتراضات غير مفرطة بشكل كبير في التفاوض أو التفاوض، مما يساعد في بلوغ الحياد في تطبيق السياسات المحاسبية.

3.3. الخصائص النوعية المعززة

يمكن استخدام الخصائص النوعية المعززة كميّار للمفاضلة بين سياستين محاسبتين، إذا كانت كلاهما ملائمتين لوصف الظاهرة، وتمثلان الظاهرة بصدق، على نحو متكافئ.

1.3.3. القابلية للمقارنة: تزيد منفعة المعلومات المالية إذا أمكن مقارنتها مع معلومات مشابهة لمنشآت أخرى، أو لنفس المنشأة في فترة أخرى؛ ويتحقق ذلك من خلال الاتساق والثبات، إضافة إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وأي تغيرات تمسها والآثار المترتبة عنها.

2.3.3. القابلية للتحقق: تسمح باستخدام المعلومات بثقة، غير أن عدم قابلية التحقق لا تجعل المعلومات غير مفيدة، لكن يجب استخدامها بحذر، وإذا كان من غير الممكن التحقق من المعلومات حتى فترة مستقبلية، من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية التي تدعمها.

3.3.3. التوقيت المناسب: يعني توفير المعلومات للمستخدمين في الوقت المناسب حتى تؤثر في قراراتهم، فكلما كانت المعلومات قديمة قلت منفعتها، إلا أن بعض المعلومات قد تكون في الوقت المناسب بعد مدة من نهاية فترة التقرير، من خلال استخدامها في تحديد وتقييم الاتجاهات.

4.3.3. القابلية للفهم: يجب إعداد القوائم المالية للمستخدمين اللذين لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، واللذين لديهم رغبة في دراستها بجدية، وقد يحتاج المستخدمون لمساعدة مستشار من أجل فهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

4.3. قيد التكلفة على التقرير المالي المفيد

تمثل التكلفة عائقا واسعا يجب على واضعي المعايير ومعدّي مستخدمي القوائم المالية أخذه في الاعتبار عند النظر في فوائد متطلبات التقارير المالية الجديدة المحتملة، والتكلفة ليست خاصة نوعية للمعلومات، وإنما خاصية من خصائص العملية المستخدمة لتوفير المعلومات.

4. القوائم المالية ومنشأة التقرير (الفصل 3)

تركز الفصول من 3 إلى 8 على المعلومات المقدمة في القوائم المالية ولا تتناول أشكالاً أخرى من التقارير المالية، على غرار تعليقات الإدارة، التقارير المالية المؤقتة، البيانات الصحفية، المعلومات التلخيصية، والمواد التكميلية المقدمة للتحليل.

يعتبر الفصل 3 من الفصول الجديدة، حيث تم إصداره عام 2018، من أجل وصف هدف ومجال القوائم المالية وتوفير وصف لمنشأة التقرير.

2.4. هدف ونطاق القوائم المالية

نص الإطار المفاهيمي على أن القوائم المالية توفر معلومات حول المخاطر الناشئة عن العناصر المعترف بها وغير المعترف بها، التي تلي تعريف أحد بنود القوائم المالية، إذ يحتمل أن تكون هذه المعلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية، وتقييم الأداء الإشرافي للإدارة على الموارد الاقتصادية، وبالتالي تساهم في تحقيق هدف القوائم المالية. تعكس المعلومات التي توفرها القوائم المالية وجهة نظر (Perspective) منشأة التقرير، وليس وجهات نظر (منظور) أي مجموعة من المستثمرين أو المقرضين الحاليين أو المحتملين أو الدائنين الآخرين، لأن وجهة نظر المنشأة منفصلة عن المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين.

4.4. فرض الاستمرارية

حافظ الإطار المفاهيمي 2018 على فرض الاستمرارية كأحد المفاهيم الجوهرية، مع تغيير طفيف جدا في تعريفه، ووفقا لهذا الافتراض تعد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها، وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور، ولا تنوى وليست بحاجة لتصفية أنشطتها أو وقف التداول، وفي حالة العكس، يكون من الضروري إعداد القوائم المالية طبقا لأساس مختلف، مع ضرورة الإفصاح عن الأساس المستخدم.

5.4. منشأة التقرير

عند وضع حدود منشأة التقرير ينصب التركيز على احتياجات المستخدمين من المعلومات، وهنا تبرز أهمية "التمثيل الصادق"، فمثلا عند وضع حدود منشأة التقرير بطريقة تتضمن مجموعة تحكيمية أو غير كاملة من الأنشطة الاقتصادية، فإن القوائم المالية ستكون غير كاملة وقد تفتقر إلى الحياد؛ ومن أجل مساعدة المستخدمين على فهم ما تضمنته القوائم المالية، يجب أن تصف هذه الأخيرة كيفية وضع حدود منشأة التقرير وما هي مكوناتها، والتي لا تعتبر كيانا قانونيا، ولا تشمل الكيانات القانونية فقط، التي ترتبط جميعها بعلاقة "الأم/التابعة".

توفر القوائم المالية المجمعة (Combined) معلومات مفيدة في بعض الظروف، أما المعلومات المتعلقة بعناصر القوائم المالية للمنشأة الأم مع منشأتها التابعة في القوائم المالية الموحدة (Consolidated) فتعتبر مفيدة للمستخدمين في المنشأة الأم، وتعتبر أيضا المعلومات المتعلقة بعناصر القوائم المالية غير الموحدة (Unconsolidated) للمنشأة الأم وحدها نوع آخر من المعلومات التي قد تكون مفيدة للمستخدمين في المنشأة الأم، لذا يتطلب من هذه الأخيرة:

- إعداد القوائم المالية غير الموحدة بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة التي تعدها؛ أو
- تقديم معلومات حول عناصر القوائم المالية للمنشأة الأم وحدها، وذلك في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة.

5. عناصر القوائم المالية (الفصل 4)

تم إصدار هذا الفصل عام 2018، من أجل تحديد تعريفات لعناصر القوائم المالية، وخصوصا الأصل والخصم، إلى جانب حق الملكية والدخل والمصروف، ورغم أن الإطار المفاهيمي 2010 تضمن تعريفات لعناصر القوائم المالية، إلا أن تعريفات الأصل والخصم عرفت تعديلات جوهرية، ومن أجل مراعاة ذلك تبعتها تعديلات في تعريفات الدخل والمصروف.

1.5. تعريف الأصل

الأصل هو "مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث ماضية": أما **المورد الاقتصادي** فهو "حق لديه القدرة على تحقيق منافع اقتصادية". يشير التعريف الجديد للأصل إلى "المورد الاقتصادي"، وليس إلى "المنافع الاقتصادية" الناتجة، فرغم أن الأصل يستمد قيمته من قدرته على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، فإن ما تتحكم فيه المنشأة هو الحق الحالي الذي يتضمن هذه الإمكانية، وليس المنافع الاقتصادية المستقبلية؛ كما يركز التعريف على الحقوق، فبالنسبة للكيان المادي، مثل عنصر من الممتلكات والمنشآت والمعدات، فإن المورد الاقتصادي ليس العنصر المادي في حد ذاته، بل مجموعة الحقوق على هذا العنصر.

1.1.5. **التحديد وقابلية الفصل:** خلص المجلس إلى أن التحديد وقابلية الفصل يجب ألا يشكلا جزء من تعريف الأصل، وبالتالي فإن بعض العناصر، مثل المعرفة الفنية، التي تحصل عليها المنشأة بطرق أخرى بخلاف العقود والتشريع والوسائل المماثلة يمكن أن تكون أصولا.

2.1.5. **المنافع الاقتصادية المتاحة لجميع الأطراف:** إذا كانت الحقوق متاحة لجميع الأطراف الأخرى دون تكلفة كبيرة، فإن هذه الحقوق عادة لا تمثل أصولا للمنشآت التي تمتلكها.

3.1.5. **السيطرة:** احتفظ الإطار المفاهيمي بضرورة "رقابة المنشأة" على المورد الاقتصادي، والتي ترتكز على مفهوم "التعرض لتغيرات كبيرة في مقدار المنافع الاقتصادية".

2.5. تعريف الخصم

الخصم هو "التزام حالي على المنشأة بتحويل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث ماضية"، ووفقا لذلك يقع على عاتق المنشأة التزام إذا كان لديها واجب أو مسؤولية، وليس لديها أي قدرة

عملية على تجنبه، وتعتمد العوامل المستخدمة لتقييم ذلك على طبيعة واجبات أو مسؤوليات المنشأة، وسوف يتم أخذها في الاعتبار عند وضع المعايير؛ وحسب المجلس فإن الالتزام على طرف معين هو حق لطرف آخر، وحتى الالتزامات البيئية لا تعتبر استثناء من هذا المبدأ العام.

المعيار الثاني للخصم هو أن الالتزام يجب أن يفرض على المنشأة تحويل مورد اقتصادي؛ وإذا كان مثل هذا الالتزام يشترط وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد، وينطوي على إمكانية تحويل مورد اقتصادي، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى خصم، إذا كان الالتزام حالي ناتج عن أحداث ماضية؛ أما فيما يخص مفهوم "نتيجة لأحداث ماضية"، فإن ذلك يعني أن:

- المنشأة حصلت على منافع اقتصادية أو اتخذت إجراء؛

- لذلك، سيكون على المنشأة أو قد يتعين عليها نقل مورد اقتصادي لم يكن لزاما عليها نقله.

3.5. توجيهات أخرى تخص الأصول والخصوم

تعتبر "وحدة الحساب" من المفاهيم الجديدة في الإطار المفاهيمي 2018، وهي الحق (الالتزام) أو الحقوق (الالتزامات) أو مجموعة الحقوق والالتزامات التي تنطبق عليها مفاهيم الاعتراف والقياس، وتشير إلى مستوى تجميع الأصول والخصوم لأغراض الاعتراف والقياس؛ ويتم النظر في وحدة الحساب ومتطلبات الاعتراف والقياس للبند جميعها في نفس الوقت، وفي بعض الأحيان يكون من المناسب اختيار وحدة حساب للاعتراف ووحدة حساب مختلفة للقياس، ويتم اتخاذ قرارات اختيار وحدة الحساب عند وضع المعايير. وإلى جانب ذلك تعتبر التوجيهات الداعمة لتعريفات الأصول والخصوم مناسبة بنفس القدر للمعاملات التبادلية والمعاملات غير التبادلية، لذا لم يتضمن الإطار المفاهيمي 2018 أي إرشادات تناول بشكل خاص المعاملات غير التبادلية.

5.5. تعريف حقوق الملكية

ما زال الإطار المفاهيمي 2018 يميز بين الخصوم وحقوق الملكية، ويحدد حقوق الملكية باعتبارها الفائدة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع خصومها.

6.5. تعريف الدخل والمصاريف

المعاملات التي تؤدي إلى الدخل والمصروفات تسبب أيضا تغيرات في الأصول والخصوم، لذا فإن تحديد الدخل والمصروفات يؤدي بالضرورة إلى تحديد الأصول والخصوم التي تغيرت، وعليه فإنه من الأكثر فعالية وكفاءة وصرامة تحديد الأصول والخصوم أولا، وتحديد الدخل والمصروفات كتغيرات في الأصول والخصوم، بدلا من محاولة تحديد الدخل والمصروفات أولا، ثم وصف الأصول والخصوم كمنتجات ثانوية للاعتراف بالدخل والمصروفات.

6. الاعتراف وإلغاء الاعتراف (الفصل 5)

هذا الفصل جديد صدر عام 2018، ويوفر توجيهات للاعتراف وإلغاء الاعتراف بالأصول والخصوم. والاعتراف هو عملية إدراج ضمن قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي ليند يستوفي تعريف الأصل أو الخصم أو حق الملكية أو الدخل أو المصروف؛ أما إلغاء الاعتراف فهو إزالة أصل أو خصم أو جزء من أصل أو خصم من قائمة المركز المالي. وبخلاف عملية الاعتراف في الإطار المفاهيمي 2010، التي كانت تعتمد بشكل كبير على احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية داخلة أو خارجة، وعملية إلغاء الاعتراف التي كانت غائبة تماما، أصبحت كلا العمليتين في الإطار المفاهيمي 2018 تعتمد بشكل صريح على الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.

1.6. الاعتراف

لا يتم الاعتراف بأصل أو التزام إلا إذا كان هذا الاعتراف يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات مفيدة، وذلك إذا كانت المعلومات ملائمة وتمثل بصدق ما أعدت لتمثله. وعلى خلاف الإطار المفاهيمي 2010، يرتبط النهج الجديد للاعتراف مباشرة بالخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، فوضع معايير أكثر صرامة للاعتراف لن يساعد على تحديد متطلبات خاصة بالاعتراف في المعايير، تؤدي إلى معلومات مالية مفيدة بتكلفة لا تتجاوز العوائد المتوقعة منها.

توفر الإرشادات الداعمة لمعايير الاعتراف المنقحة أمثلة للعوامل التي تشير إلى أن الاعتراف بالأصل أو الالتزام قد يفشل في توفير معلومات مالية ملائمة، وذلك في الحالات التي تتميز بـ:

- عدم التأكد من الوجود: يكون من غير المؤكد في بعض الأحيان وجود أصل أو خصم.
- احتمال منخفض لتدفق داخل أو تدفق خارج للمنافع الاقتصادية: لم تحدد أي عتبة احتمال، وبدلا من ذلك، تم مناقشة الاحتمال المنخفض للتدفق الداخلى أو الخارج للمنافع الاقتصادية كمؤشر، وذلك في بعض الحالات، التي يوفر فيها الاعتراف معلومات ملائمة.

بالنسبة للتمثيل الصادق تم مناقشة "عدم التأكد من القياس" كعامل قد يؤثر في توفير التمثيل الصادق، من خلال الاعتراف ببند، مدعوما، إذا لزم الأمر، بمعلومات توضيحية.

2.6. إلغاء الاعتراف

عادة ما تصطدم المناقشات بمدخلين لإلغاء الاعتراف:

- مدخل المخاطر والمنافع: وهنا تستمر المنشأة في الاعتراف بأصل أو خصم إلى المدى الذي تكون فيه معرضة لمعظم المخاطر والمنافع الناتجة عن هذا الأصل أو الخصم.

- مدخل السيطرة: وهنا يكون إلغاء الاعتراف صورة معكوسة للاعتراف.
- يجب أن تهدف المتطلبات المحاسبية لإلغاء الاعتراف إلى تمثيل كلا الأمرين الآتيين بصدق:
- الأصول أو الخصوم المحتفظ بها بعد المعاملة أو حدث آخر أدى إلى إلغاء الاعتراف (بما فيها أي أصل أو خصم تم الحصول عليه أو تكبده أو إنشاؤه كجزء من المعاملة أو حدث آخر):
- التغيير في أصول وخصوم المنشأة نتيجة لتلك المعاملة أو حدث آخر.
- يرتكز مدخل السيطرة على الهدف الأول أكثر، في حين يركز مدخل المخاطر والمنافع على الهدف الثاني أكثر؛ وقد اعتمد المجلس نهجا يتضمن:
- إلغاء الاعتراف بالمكون المحول.
- الاستمرار في الاعتراف بالمكون المحتفظ به، إن وجد.
- تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية إذا لزم الأمر لتحقيق واحد أو كلا الهدفين السابقين:
 - ✓ عرض أي عنصر محتفظ به بشكل منفصل في قائمة المركز المالي؛
 - ✓ عرض منفصل لأي دخل أو مصروفات معترف بها نتيجة إلغاء الاعتراف بالمكون المحول؛
 - ✓ تقديم معلومات توضيحية.
- كملجأ أخير، إذا كان إلغاء الاعتراف بالمكون المحول غير كاف لتحقيق الهدفين السابقين، حتى ولو كان مدعوما بعرض منفصل أو معلومات توضيحية، يجب مراعاة فيما إذا كان الاستمرار في الاعتراف بالمكون المحول سيحقق تلك الأهداف؛ وسيتعين دعم هذا الاعتراف المستمر بعرض منفصل أو معلومات توضيحية، لأن القوائم المالية ستضمن كأصول وخصوم وكدخل ومصروفات ذات صلة، عناصر لا تلي تعريف عنصر من القوائم المالية.

7. القياس (الفصل 6)

- رغم وجود توجهات خاصة بأسس القياس في الإطار المفاهيمي 2010، إلى أن هذا الفصل يعتبر جديداً، تم إصداره عام 2018، تضمن تغييرات مهمة في أسس القياس المتاحة، والمعلومات التي توفرها هذه الأسس، كما يشرح العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اختيار أساس القياس المناسب. يعتبر النموذج الذي يعتمده الإطار المفاهيمي 2018 نموذج قياس مختلط، ففي ظل ظروف مختلفة، تسمح أسس قياس مختلفة بتوفير معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية؛ وإضافة إلى ذلك، وفي ظروف مختلفة، قد يكون أساس قياس معين:
- أسهل في الفهم والتنفيذ من أساس آخر، وأقل تكلفة للتنفيذ مقارنة بأساس آخر؛

- أكثر قابلية للتحقق، وأقل عرضة للخطأ، أو يخضع لمستوى أقل من عدم التأكد في القياس. لذا فإن النظر في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيد التكلفة من المرجح أن يؤدي إلى اختيار قواعد قياس مختلطة لمختلف الأصول والخصوم والدخل والمصروفات. يصف الإطار المفاهيمي أسس القياس التي من المحتمل أن يقوم المجلس باختيارها عند وضع المعايير، وقد تظهر الحاجة إلى وصف كيفية تنفيذ أساس القياس المحدد في المعيار المعني، وتمثل هذه الأسس في "التكلفة التاريخية" و"القيمة الجارية".

1.7. التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية للأصل هي في البداية إجمالي التكاليف المتكبدة لشرائه أو إنشائه، بما فيها المقابل المدفوع للشراء أو الإنشاء إضافة إلى تكاليف المعاملة؛ أما التكلفة التاريخية للخصم عند تكبده أو تحمله هي في البداية قيمة المقابل المستلم نتيجة لذلك بعد طرح تكاليف المعاملة. إذا أصبح الأصل ضعيفا أو الخصم مثقلا، فمن غير المرجح أن تقدم التكلفة الأولية معلومات ملائمة، لذا يتم تحديثها لتعكس حقيقة أن جزء منها أصبح غير قابل للاسترداد، أي تحديث القيمة الدفترية للأصل لتعكس تدني القيمة، وتحديث التكلفة التاريخية للالتزام لتعكس التغييرات التي أدت إلى زيادته، وتعتبر هذه الحالة إشارة لمبدأ الحذر.

بالنسبة للأصل أو الخصم المالي فإن **التكلفة المطفأة** تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية، مخصومة بمعدل عائد لا يتم تحديثه بعد الاعتراف الأولي، إلا إذا تم تحمل الأصل أو الالتزام بمعدل فائدة متغير؛ وبالنسبة للقروض المقدمة أو المستلمة، إذا كانت الفائدة مستحقة بانتظام، فإن تكلفتها المطفأة تقارب عادة المبلغ المدفوع أو المستلم أصلا؛ وإذا تدنت قيمة القرض الممنوح، يتم تخفيض قيمته الدفترية.

2.7. القيمة الجارية

توفر مقاييس القيمة الجارية معلومات نقدية ملائمة حول الأصول والخصوم، والدخل والمصروفات ذات الصلة، باستخدام معلومات تعكس الظروف بتاريخ القياس. وتشمل قواعد القياس الجارية: "القيمة العادلة" و"القيمة الاستعمالية" (للأصول) و"قيمة التنفيذ" (للخصوم) و"التكلفة الجارية". يتماشى وصف القيمة العادلة مع وصفها في المعيار الدولي (IFRS 13)، ويستمد مفهوم القيمة الاستعمالية وقيمة التنفيذ من تعريف القيمة الاستعمالية في معيار المحاسبة الدولي (IAS 36)، ويستمد تعريف التكلفة الجارية من مختلف المصادر الأكاديمية.

تعكس القيمة الاستعمالية وقيمة التنفيذ نفس العوامل مثل القيمة العادلة، ولكن باستخدام افتراضات خاصة بالمنشأة، وليس الافتراضات الخاصة بالمشاركين في السوق.

3.7. تكاليف المعاملات

يمكن أن تنشأ تكاليف المعاملات عند حيازة أصل أو تكبد خصم، أو عند بيع أصل أو التخلص منه أو تسوية أو نقل خصم؛ ويتم تحديد التكاليف التي هي تكاليف معاملات في المعايير. تكاليف المعاملات المتكبدة في الحصول على أصل أو تكبد خصم هي سمة من سمات المعاملة التي تم فيها شراء الأصل أو تكبد الخصم، وبالتالي:

- يجب أن تعكس التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية للأصل أو الالتزام تكاليف المعاملة، لأنه لم يكن بإمكان المنشأة الحصول على الأصل أو تكبد الخصم دون تكبد تكاليف المعاملة؛
 - لا يجب أن تعكس القيمة العادلة أو قيمة التنفيذ أو القيمة الاستعمالية للأصل أو الخصم تكاليف المعاملة، لأنها لا تؤثر في القيمة الجارية لذلك الأصل أو الخصم.
- تعتبر تكاليف المعاملات التي يتم تكبدها في بيع أو التخلص من أصل أو في تسوية أو نقل خصم إحدى سمات المعاملة المستقبلية المحتملة، وبالتالي:

- تعكس القيمة الاستعمالية وقيمة التنفيذ تكاليف المعاملات إذا كان من المتوقع تكبدها؛
- لا تعكس القيمة العادلة تكاليف المعاملات؛
- لا تعكس التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية تكاليف المعاملات، لأنها تعتبر قيم دخول تعكس تكاليف الحصول على الأصل أو تحمل الالتزام.

4.7. العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس

في كثير من الحالات، سيكون من المهم مراعاة عدة عوامل عند اختيار أساس القياس، وتعتمد الأهمية النسبية للعوامل على الحقائق والظروف، وتشمل هذه العوامل:

- الأثر في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي؛
- الملاءمة والتمثيل الصادق، إضافة إلى الخصائص النوعية المعززة.

يسمح الإطار المفاهيمي 2018، في بعض المواقف، وفي ظروف استثنائية، استخدام قاعدة لقياس الأصل أو الخصم تختلف عن قاعدة قياس الدخل أو المصروفات ذات الصلة، لتزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة، وفي مثل هذه الحالات، يتم إدراج الفرق بين الدخل أو المصروفات والتغير في القيمة الجارية للأصل أو الخصم في الدخل الشامل الآخر.

5.7. قياس حقوق الملكية

بالرغم من أن إجمالي حقوق الملكية لا يتم قياسه مباشرة، قد يكون من المناسب قياس فئات فردية من حقوق الملكية أو مكونات الأسهم لتوفير معلومات مفيدة؛ وذلك لا يتعارض مع تعريف القيمة الدفترية لإجمالي حقوق الملكية بأنها قيمة متبقية بعد طرح جميع خصومها.

8. العرض والإفصاح (الفصل 7)

تم إصدار هذا الفصل عام 2018، ويتضمن مفاهيم العرض والإفصاح، وتوجيهات لإدراج الدخل والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر. وقد أدخل الإطار المفاهيمي 2018 مصطلح "قائمة الأداء المالي" بدلا من "قائمة الدخل الشامل" للتعبير عن قائمة الربح أو الخسارة وقائمة الدخل الشامل الآخر معا، وحسبه فإن قائمة الربح أو الخسارة هي المصدر الرئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة خلال الفترة، ويمكن عرضها كجزء من قائمة واحدة عن الأداء المالي، أو ضمن قائمة منفصلة، وفي كلا الحالتين تتضمن قائمة الأداء المالي مجموع أو مجموع فرعي للربح أو الخسارة كملخص للأداء المالي للمنشأة عن الفترة.

لم يحدد الإطار المفاهيمي خاصية واحدة أو مجموعة من الخصائص المشتركة بين جميع العناصر التي يتم تضمينها في قائمة الربح أو الخسارة، غير أنه تبنى مبدأ إدراج جميع عناصر الدخل والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة، لذا لا يمكن استبعاد أي عنصر من قائمة الربح أو الخسارة وإدراجه في الدخل الشامل الآخر إلا في ظروف استثنائية، وهي الظروف التي تسمح فيها قائمة الربح أو الخسارة بتوفير معلومات أكثر ملاءمة وأكثر صدقا في تمثيل الأداء المالي للمنشأة.

إذا كانت قائمة الربح أو الخسارة مصدر رئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة، فإن المبالغ التراكمية فيها بمرور الوقت يجب أن تكون كاملة قدر الإمكان، لذا لا يمكن استبعاد الدخل والمصروفات منها بشكل دائم، إلا في حالة سبب مقنع، ووفقا لذلك، يتم إعادة تصنيف الدخل والمصروفات المدرجة في الدخل الشامل الآخر لاحقا في الربح أو الخسارة، في فترة التقرير التي توفر فيها قائمة الربح أو الخسارة معلومات أكثر ملاءمة أو أكثر صدقا في تمثيل الأداء المالي للمنشأة.

9. مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال (الفصل 8)

تم إصدار هذا الفصل عام 1989، وتم الاحتفاظ به عام 2010، ومازال ساريا في ظل الإطار المفاهيمي 2018؛ ووفقا لذلك فإن أغلب المنشآت تطبق المفهوم المالي لرأس المال بغرض إعداد وعرض القوائم المالية، وفي ظله يمثل رأس المال الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية

المستثمرة، وهو مرادف لصافي الأصول أو حقوق الملكية؛ أما في ظل المفهوم المادي لرأس المال، فإن رأس المال يمثل القدرة التشغيلية للمنشأة (مثلا وحدات الإنتاج). وينبغي أن يعتمد اختيار مفهوم رأس المال على احتياجات المستخدمين، ويعكس الهدف المراد تحقيقه من تحديد الربح، على الرغم من أن ذلك المفهوم قد يثير بعض مشاكل القياس عند وضعه موضع التطبيق.

1.9. المحافظة على رأس المال المالي

في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في نهاية الفترة تزيد عن القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في بدايتها، وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم خلال الفترة، ويمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي إما بوحدات نقد اسمية أو بوحدات نقد ذات قوة شرائية موحدة.

2.9. المحافظة على رأس المال المادي

في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت قدرة الإنتاج المادية (أو التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيقها) في نهاية الفترة تفوق تلك القدرة في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم خلال الفترة.

يهتم مفهوم المحافظة على رأس المال بالكيفية التي تعرف بها المنشأة رأس المال الذي تسعى للمحافظة عليه، ويمثل همزة وصل بين مفهوم رأس المال ومفاهيم الربح، فهو الأساس المرجعي الذي بواسطته يتم قياس الربح، ويعتبر متطلبا مسبقا للتمييز بين العائد على رأس المال المنشأة وبين استرجاع رأسمالها، كما أن التدفقات الداخلة للأصول التي تزيد عما 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 الدخل فالمبلغ المتبقي يمثل صافي الخسارة.

خاتمة

يعتبر وجود الإطار المفاهيمي للمحاسبة ضرورة ملحة من أجل تحسين نوعية المعايير المحاسبية، وتوفير معلومات مالية ذات جودة عالية، ومساعدة المستخدمين على فهمها وتفسيرها؛ كما أن الإطار المفاهيمي سيكون بحاجة لمراجعة وتعديل بمرور الوقت، نتيجة تغير التفكير المفاهيمي أو البيئة الاقتصادية، مما يستوجب مراعاة هذه التغيرات. يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية أهم هيئة للتوحيد المحاسبي الدولي، فهي الهيئة المخولة بوضع معايير المحاسبة الدولية،

لذا فقد واكبت هذه التحولات، حيث تعتبر إلى جانب مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي) من أولى الهيئات المحاسبية التي أصدرت إطارا مفاهيميا للمحاسبة المالية، وذلك عام 1989، والذي عدل بشكل جوهري عامي 2010 و2018، وقد أفرز التعديل الأخير إصدار الإطار المفاهيمي للتقرير المالي 2018، الذي تضمن العديد من الإضافات، ومن أبرزها:

- إصدار خمس فصول جديدة، لكن ذلك لا يعني أنها جديدة كلياً، فهناك بعض الأجزاء والمفاهيم التي وردت فيها كانت موجودة في الإصدار السابق للإطار المفاهيمي.
- ناقش الإطار الجديد جميع وظائف المحاسبة (الاعتراف، القياس، العرض، والإفصاح).
- ركز هدف الإطار المفاهيمي الجديد على معدي ومستخدمي القوائم المالية.
- مناقشة طبيعة أنشطة الأعمال للمنشأة وأثرها في أهمية بعض أنواع المعلومات المالية، ومتطلبات الاستثمار طويل الأجل، واحتياجات مختلف أنواع المستثمرين من المعلومات.
- تضمن توضيحاً لمفهوم الأداء الإشرافي للإدارة، وإعادة تحديد مجموعة من المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية.
- توضيح أدوار كل من الحذر وعدم التأكد من القياس وتفوق الجوهر على الشكل في تحديد ما هي المعلومات المالية المفيدة.
- تحديد نطاق القوائم المالية وتوضيح حدود منشأة التقرير.
- إعادة صياغة تعريفات الأصول والخصوم والدخل والمصروفات.
- تغيير معايير الاعتراف بالأصول والخصوم لتعتمد على الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، ووضع دليل لإلغاء الاعتراف بالأصول والخصوم.
- تغيير بعض أسس القياس، وتحديد العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس.
- تحدد مفاهيم العرض والإفصاح ومناقشة كيفية تصنيف الدخل والمصروفات.

المراجع

1. الأصفياء، محمد الأمين تاج (2011). نظرية المحاسبة في الأطر التقليدية الغربية. مدني، السودان: دار جامعة الجزيرة.
2. حلوة، رضوان حنان (2001). تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة. ط1. عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة.

3. لطفي، أمين السيد أحمد (2008). إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة. ط1. الإسكندرية: الدار الجامعية.
4. Greuning, H. V. (2006). *International financial reporting standards: a practical guide*. 4th Ed. Washington: The World Bank.
5. IASC (1989). *The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London: IASC.
6. IASB (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: IFRS Foundation.
7. IASB (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: IFRS Foundation.
8. Obert, R. (2011). Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB. *Revue Française de Comptabilité*, 439, 26-30.
9. Obert, R. and Scheid, J. C. (2006). Le cadre conceptuel commun FASB IASB. *Revue Française de Comptabilité*, 389, 4-5.