الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

"إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام"

وزارة المالية
Ministry of Finance

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
This [Conceptual Frame Work] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May 2022] in the English language, has been translated into Arabic in [July 2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Conceptual Frame Work] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	إن [إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [مايو2024]، وأعيد إخراجه بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام] وأجريت الترجمة وفقا لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين". النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.
English language text of [Conceptual Frame Work] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.	النص الإنجليزي لـ [Conceptual Frame Work] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic text of [إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العامس] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.	النص العربي لـ [إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Conceptual Frame Work :] ISBN: [978-1-60815-491-3]	العنوان الأصلي: [IPSAS Conceptual Frame Work]. ردمك 978-1-60815-491-3
""International Federation of Accountants", "International Public Sector Accounting Standards Board", "International Public Sector Accounting Standards", "Recommended Practice Guidelines", "IFAC", "IPSASB", "IPSAS", "RPG" and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).	إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

الفهرس

الموضوع	الصفحة
تقديم لإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام	3
الفصل الأول: دور إطار المفاهيم وسلطته	8
الفصل الثانى: أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام	12
الفصل الثالث: الخصائص النوعية	21
الفصل الرابع: الجهة المعدة للقوائم المالية	32
الفصل الخامس: عناصر القوائم المالية	35
الفصل السادس: الإثبات فى القوائم المالية	43
الفصل السابع: قياس الأصول والالتزامات فى القوائم المالية	46
الفصل الثامن: العرض فى التقارير المالية ذات الغرض العام	64

تقديم لإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام

مقدمة

1. يحدد إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام (إطار المفاهيم) المفاهيم التي تُطبَّق عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها التي تنطبق على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام[1].

2. الهدف الرئيس لمعظم جهات القطاع العام هو تقديم الخدمات للعموم، وليس تحقيق الأرباح وتوليد عائد على حقوق الملكية للمستثمرين. وبالتالي، يمكن تقويم أداء هذه الجهات بصورة جزئية فقط من خلال فحص المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية. وتقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. لذلك يحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام الصادرة عن جهات القطاع العام إلى معلومات لدعم تقويم أمور مثل:
   - ما إذا كانت الجهة قدمت خدماتها للمواطنين بأسلوب ذي كفاءة وفعالية؛ و
   - الموارد المتاحة حاليًا لمقابلة النفقات المستقبلية، وإلى أي مدى توجد قيود أو شروط متعلقة باستخدامها؛ و
   - إلى أي مدى قد تغير العبء على المكلفين بالضريبة في السنوات المستقبلية لدفع تكاليف الخدمات الحالية؛ و
   - ما إذا كانت قدرة الجهة على تقديم الخدمات قد تحسنت أو تدهورت مقارنة بالسنة السابقة.

3. تتمتع الحكومات عمومًا بسلطات واسعة، بما في ذلك القدرة على وضع وإنفاذ المتطلبات النظامية وعلى تغيير تلك المتطلبات. على الصعيد العالمي، يختلف القطاع العام إلى حد كبير في كل من ترتيباته الدستورية وطرق عمله. مع ذلك، تتضمن الحوكمة في القطاع العام عمومًا محاسبة السلطة التنفيذية من قبل هيئة تشريعية[2] (أو ما في حكمها).

4. الأقسام الآتية تبرز خصائص القطاع العام التي أخذها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان عند تطوير إطار المفاهيم.

حجم المعاملات غير التبادلية وأهميتها المالية

5. في المعاملة غير التبادلية، تستلم جهة قيمة من طرف آخر دون بذل قيمة مساوية تقريبًا في المقابل بشكل مباشر. مثل هذه المعاملات شائعة في القطاع العام. ولا يرتبط عادة مستوى ونوعية الخدمات التي يتلقاها فرد، أو مجموعة من الأفراد، بشكل مباشر بمستوى الضرائب المربوطة. وقد يتعين على فرد أو مجموعة دفع رسم و/أو تقديم مساهمات محددة للحصول على خدمات معينة. مع ذلك، تكون مثل هذه المعاملات، عمومًا، ذات طبيعة غير تبادلية، لأن قيمة المنافع التي يحصل عليها الفرد أو مجموعة الأفراد لن تكون مساويةً تقريبًا لمبلغ أي رسوم مسددة أو مساهمات مقدمة من قبل الفرد أو المجموعة. وقد يكون لطبيعة المعاملات غير التبادلية تأثير على كيفية إثباتها وقياسها وعرضها لتدعم على أفضل وجه تقويم الجهة من قِبل متلقي

[1] يتضمن القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات دون المستوى الوطني (الحكومات الإقليمية، وحكومات الولايات/المناطق، والحكومات المحلية) والجهات الحكومية ذات العلاقة. ويتضمن أيضًا منظمات القطاع العام الدولية.

[2] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

الخدمات ومقدمي الموارد.

6. فرض الضرائب هي معاملة غير تبادلية إجبارية مقررة نظاماً بين الأفراد أو الجهات والحكومة. وقد تختلف سلطات جباية الضرائب إلى حد كبير، بناءً على العلاقة بين سلطات الحكومة الوطنية[3] وسلطات الحكومات دون المستوى الوطني وجهات القطاع العام الأخرى. ويتم تمويل جهات القطاع العام الدولية بشكل كبير من خلال تحويلات من حكومات وطنية وحكومات إقليمية[4] وحكومات ولايات. وقد يحكم هذا التمويل اتفاقيات أو معاهدات أو قد يكون على أساس طوعي.

7. تكون الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى مساءلة أمام مقدمي الموارد، خصوصًا أولئك الذين يقدمون الموارد من خلال الضرائب والمعاملات الإجبارية الأخرى. ويناقش الفصل 2، *أهداف ومستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام* هدف المساءلة للتقارير المالية.

أهمية الموازنة المعتمدة

8. تُعد معظم الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى موازنات. وفي العديد من الدول يوجد متطلب دستوري بإعداد موازنة معتمدة من قبل الهيئة التشريعية (أو ما في حكمها) وإتاحتها للعموم. وغالبًا ما يحدد التشريع محتويات تلك الوثيقة. وتمارس الهيئة التشريعية (أو ما في حكمها) الرقابة، ويقوم المواطنون وممثلوهم المنتخبون بمساءلة إدارة الجهة ماليًا من خلال الموازنة وآليات أخرى. وتُعد الموازنة المعتمدة غالبًا هي الأساس لتحديد مستويات الضرائب، وهي جزء من عملية الحصول على اعتماد السلطة التشريعية[5] للنفقات.

9. نظرًا لأهمية الموازنة المعتمدة، فإن المعلومات التي تمكن المستخدمين من مقارنة النتائج المالية مع الموازنة تسهل إجراء تقويم مقدار تحقيق جهة القطاع العام لأهدافها المالية. وتعزز مثل هذه المعلومات المساءلة كما توفر معلومات تمكن من اتخاذ القرارات في الموازنات اللاحقة. يمثل إعداد التقارير مقارنة بالموازنة عادة آلية للتدليل على الالتزام بالمتطلبات النظامية المتعلقة بالمالية العامة. ويناقش الفصل 2 احتياجات المستخدمين من معلومات الموازنة.

طبيعة برامج القطاع العام وطول عمر القطاع العام

10. العديد من برامج القطاع العام هي برامج طويلة الأجل، وتعتمد القدرة على الوفاء بالارتباطات على فرض الضرائب والمساهمات المستقبلية. كما أن العديد من الارتباطات الناشئة عن برامج القطاع العام، وسلطات جباية ضرائب مستقبلية، لا تستوفي تعريف الالتزام وتعريف الأصل الواردين في الفصل 5، عناصر القوائم المالية. لذلك، لا يتم إثبات هذه الارتباطات والسلطات في القوائم المالية.

11. بناءً على ذلك، لا يمكن لقائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي أن تقدما جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في البرامج الطويلة الأجل، ولا سيما تلك البرامج التي تقدم منافع

[3] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

[4] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

[5] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

اجتماعية. إن الآثار المالية للعديد من القرارات سوف يكون لها تأثير لسنوات عدة أو حتى لعقود في المستقبل، لذلك فإن التقارير المالية ذات الغرض العام التي تحتوي على معلومات مالية مستقبلية حول الاستدامة الطويلة الأجل لتمويل الجهة والبرامج الرئيسة تعتبر ضرورية لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات كما نوقش في الفصل 2.

12. على الرغم من أن الرقابة السياسية قد تتغير بانتظام، إلا أن الدول تتمتع عمومًا بوجود طويل الأمد. وفي حين أنها قد تواجه صعوبات مالية حادة وقد تتعثر عن سداد التزاماتها عن الديون السيادية، إلا أن الدول تستمر في الوجود. إذا واجهت الجهات الحكومية دون المستوى الوطني صعوبات مالية، فإن الحكومات الوطنية قد تعمل كمقرض أخير أو قد تقدم ضمانات واسعة النطاق. قد يستمر تمويل ارتباطات تقديم الخدمات الرئيسة للجهات الحكومية دون المستوى الوطني من قبل مستوى أعلى في الحكومة. في حالات أخرى، قد تستمر جهات القطاع العام غير القادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها في الوجود عن طريق إعادة هيكلة عملياتها.

13. يدعم مبدأ الاستمرارية إعداد القوائم المالية. ويتطلب تفسير المبدأ أن يعكس الأمور التي نوقشت في الفقرتين 11 و12.

طبيعة وغرض الأصول والالتزامات في القطاع العام

14. السبب الرئيس لامتلاك العقارات والآلات والمعدات وغيرها من الأصول في القطاع العام هو الخدمات المتوقعة منها، وليس قدرتها على توليد تدفقات نقدية[6]. ونظرا لأنواع الخدمات المقدمة، فإن نسبة مهمة من الأصول المستخدمة من قبل جهات القطاع العام هي أصول متخصصة، مثال ذلك، الطرق والأصول العسكرية. قد يكون هناك سوق محدودة لمثل هذه الأصول، ومع ذلك، فإنها قد تحتاج إلى قدر كبير من التعديل لكي يستخدمها مشغلون آخرون. ولهذه العوامل دلالات لأغراض قياس مثل هذه الأصول. ويناقش الفصل 7، قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية أسس قياس الأصول.

15. قد تحتفظ الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى ببنود تسهم في الطابع التاريخي والثقافي لدولة أو إقليم، مثال ذلك، الكنوز الفنية والمباني التاريخية والآثار الأخرى. كما قد تكون مسؤولة أيضاً عن المحميات الطبيعية ومناطق أخرى ذات أهمية طبيعية بها نباتات وحيوانات فطرية. مثل هذه البنود والمناطق لا يحتفظ بها عمومًا بغرض البيع، حتى وإن وجدت أسواق لها. وتتحمل الحكومة وجهات القطاع العام مسؤولية الحفاظ عليها وصونها للأجيال الحالية والمستقبلية.

16. تتمتع الحكومات عادة بسلطات على الموارد الطبيعية والموارد الأخرى مثل احتياطيات المعادن والمياه ومناطق صيد الأسماك والغابات والطيف الكهرومغناطيسي. وتتيح هذه السلطات للحكومات منح تراخيص لاستخدام هذه الموارد أو الحصول على رسوم الامتياز والضرائب الناتجة عن استخدامها. ويناقش الفصلان 5 و6، *الإثبات في القوائم المالية* تعريف الأصول وضوابط الإثبات.

17. تتكبد الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى التزامات متعلقة بأهداف تقديم الخدمات.

[6] الكثير من أصول القطاع العام تولد تدفقات نقدية، ولكن هذا غالبًا لا يكون هو السبب الرئيس لحيازتها.

تنشأ الكثير من الالتزامات عن معاملات غير تبادلية، وتتضمن تلك المتعلقة بالبرامج التي تعمل على تقديم المنافع الاجتماعية. قد تنشأ الالتزامات أيضًا من دور الحكومات كمقرض أخير ومن أي واجبات لتحويل الموارد إلى المتضررين من الكوارث. بالإضافة إلى ذلك، لدى العديد من الحكومات واجبات تنشأ من أنشطة نقدية مثل العملة المتداولة. ويناقش الفصلان 5 و6 تعريف الالتزام وضوابط الإثبات.

الدور التنظيمي لجهات القطاع العام

18. لدى العديد من الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى سلطات لتنظيم الجهات العاملة في قطاعات معينة من الاقتصاد، إما مباشرة أو من خلال وكالات أنشئت خصيصًا لهذا الغرض. ويتمثل الأساس المنطقي للسياسات العامة في التنظيم في حماية المصلحة العامة وفقًا لأهداف محددة للسياسات العامة. ويمكن أن يحدث التدخل التنظيمي أيضًا عندما تكون هناك عيوب في السوق أو فشل في السوق بالنسبة لخدمات معينة أو للتخفيف من عوامل مثل التلوث، الذي لا ينتقل أثره من خلال التسعير. وتنفذ هذه الأنشطة التنظيمية وفقًا لإجراءات نظامية.

19. يمكن للحكومات أيضًا أن تنظم نفسها وجهات القطاع العام الأخرى. وقد يكون الحكم المهني ضروريًا لتحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة يترتب عليها حقوق وواجبات على جهات القطاع العام تتطلب الإثبات كأصول والتزامات، أو ما إذا كانت قدرة جهة القطاع العام على تعديل هذه الأنظمة لها تأثير على كيفية حساب هذه الحقوق والواجبات. ويتناول الفصل 5 الحقوق والواجبات.

العلاقة بالتقارير الإحصائية

20. تنتج العديد من الحكومات نوعين من المعلومات المالية التاريخية: (أ) إحصاءات مالية الحكومة بشأن قطاع الحكومة العامة لغرض تحليل الاقتصاد الكلي واتخاذ القرارات، و(ب) القوائم المالية ذات الغرض العام (القوائم المالية) للمساءلة واتخاذ القرارات على مستوى الجهة، بما في ذلك قوائم المالية على مستوى الحكومة ككل.

21. إن المعايير الشاملة لإحصاءات الاقتصاد الكلي محددة في نظام الحسابات القومية. ويمثل نظام الحسابات القومية إطاراً لوصف منهجي ومفصل للاقتصاد الوطني ومكوناته، بما في ذلك قطاع الحكومة العامة. وتنفذ هذه المعايير على المستوى الوطني أو المستوى الإقليمي، على سبيل المثال تنفذ في الاتحاد الأوروبي من خلال نظام الحسابات الأوروبي. وتتضمن إرشادات إعداد تقارير إحصاءات مالية الحكومة دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي.

22. هناك الكثير من القواسم المشتركة بين القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام وتقارير إحصاءات مالية الحكومة. ويُعنى كلا الإطارين بما يلي: (أ) المعلومات المالية على أساس الاستحقاق، و(ب) أصول الحكومة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها، و(ج) معلومات شاملة عن التدفقات النقدية. وهناك تداخل كبير بين إطاري التقرير اللذين تستند إليهما هذه المعلومات.

23. مع ذلك، فإن معايير المحاسبة للقطاع العام تختلف أهدافها عن أهداف إرشادات إعداد تقارير إحصاءات مالية الحكومة. وتتمثل أهداف التقارير المالية لجهات القطاع العام في

تقديم معلومات عن الجهة المعدة للقوائم المالية تفيد مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وأغراض اتخاذ القرارات. بينما تستخدم تقارير إحصاءات مالية الحكومة من أجل: (أ) تحليل خيارات السياسات المالية العامة، ووضع السياسات، وتقويم أثر السياسات المالية، و(ب) تحديد الأثر على الاقتصاد، و(ج) مقارنة النتائج المالية على الصعيدين الوطني والدولي. وينصب التركيز على تقويم أثر قطاع الحكومة العامة والقطاع العام بمفهومه الأوسع على الاقتصاد، ضمن الإطار الكامل لإحصاءات الاقتصاد الكلي.

24. يؤدي اختلاف الأهداف ومجال الاهتمام في الجهات المختلفة المعدة للقوائم المالية إلى معالجات مختلفة لبعض المعاملات والأحداث. إن إزالة الفروق بين الإطارين المحاسبيين والتي لا تُعَدُّ أساسية لأهدافهما المختلفة وللجهات المعدة للقوائم المالية بموجب كل منهما، واستخدام نظام معلومات مالية متكامل واحد لإنتاج كل من القوائم المالية الملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام وتقارير إحصاءات مالية الحكومة، يمكن أن يترتب عليه منافع للمستخدمين من حيث جودة التقرير، وتوفير المعلومات في الوقت المناسب، والقابلية للفهم. وقد تم أخذ هذه المسائل في الحسبان وآثارها في تطوير الفصل 2 والفصل 4، الجهة المعدة للقوائم المالية، والفصل 7 والتي تناقش أهداف التقارير المالية والجهة المعدة للقوائم المالية والقياس.

الفصل الأول: دور إطار المفاهيم وسلطته

الموضوع	الفقرة
دور إطار المفاهيم	1.1
سلطة إطار المفاهيم	1.3-1.2
التقارير المالية ذات الغرض العام	1.7-1.4
انطباق إطار المفاهيم	1.8

دور إطار المفاهيم

1.1 يحدد "إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام (إطار المفاهيم)" المفاهيم التي تستند إليها التقارير المالية ذات الغرض العام (التقارير المالية) والتي تعدها جهات القطاع العام التي تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي. وسيطبق مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هذه المفاهيم عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها التي تنطبق على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام.

سلطة إطار المفاهيم

1.2 لا يضع إطار المفاهيم متطلبات إلزامية لإعداد التقارير المالية من قبل جهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام، كما أنه لا يلغي المتطلبات الخاصة بمعايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها. إن المتطلبات الإلزامية المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض للمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يكون التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام محددة في معايير المحاسبة للقطاع العام.

1.3 يمكن لإطار المفاهيم أن يقدم إرشاداً لكيفية التعامل مع الأمور المتعلقة بالتقارير المالية التي لم يتم تناولها من قبل معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها. في هذه الحالات، يمكن لمعدي القوائم المالية وغيرهم الرجوع إلى، والنظر في مدى انطباق، التعريفات وضوابط الإثبات ومبادئ القياس والمفاهيم الأخرى المحددة في إطار المفاهيم.

التقارير المالية ذات الغرض العام

1.4 تعدّ التقارير المالية ذات الغرض العام مكوّناً أساسياً في إعداد ودعم وتعزيز التقارير المالية التي تتمتع بالشفافية من قبل الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى. والتقارير المالية ذات الغرض العام هي عبارة عن تقارير مالية تهدف لتلبية الاحتياجات من المعلومات للمستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

1.5 قد يتمتع بعض مستخدمي المعلومات المالية بسلطة طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. وبينما قد تجد هذه الأطراف المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضها، إلا أن التقارير المالية ذات الغرض العام لا تُعد للاستجابة بشكل محدد للاحتياجات المحددة لتلك الأطراف من المعلومات.

1.6 تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام على الأرجح تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف التقارير المالية وللمسائل المشمولة ضمن نطاق إعداد التقارير المالية. وتشمل التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية بما في ذلك أيضًا الإيضاحات (التي يشار إليها فيما بعد بالقوائم المالية ما لم يُحدد خلاف ذلك)، وعرض المعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية.

1.7 يضع نطاق التقارير المالية حدود المعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. ويحدد نطاق التقارير المالية حسب احتياجات

المستخدمين الرئيسين للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام وأهداف التقارير المالية. ويتناول الفصل التالي العوامل التي تحدد ما يمكن أن يشمله نطاق التقارير المالية.

انطباق إطار المفاهيم

1.8 ينطبق إطار المفاهيم على التقارير المالية لجهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام. لذلك، فهو ينطبق على التقارير المالية ذات الغرض العام للحكومات الوطنية وحكومات الأقاليم، وحكومات الولايات/المناطق والحكومات المحلية[7]. وينطبق أيضًا على نطاق واسع من جهات القطاع العام الأخرى بما في ذلك:

- الوزارات والإدارات والبرامج والمجالس والهيئات والوكالات؛ و
- صناديق الضمان الاجتماعي في القطاع العام وصناديق أمانة الاستثمار (الصناديق الوقفية)، والسلطات التشريعية؛ و
- المنظمات الحكومية الدولية.

[7] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

الفصل الثاني: أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

الموضوع	الفقرة
أهداف التقارير المالية	2.2-2.1
مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام	2.6-2.3
المساءلة واتخاذ القرارات	2.10-2.7
احتياجات متلقى الخدمات ومقدمى الموارد من المعلومات	2.13-2.11
المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام	2.28-2.14
المركز المالى، والأداء المالى، والتدفقات النقدية	2.17-2.14
معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد	2.21-2.18
إنجازات تقديم الخدمات	2.24-2.22
المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية	2.27-2.25
المعلومات الإيضاحية	2.28
القوائم المالية والمعلومات التى تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية	2.30-2.29
مصادر المعلومات الأخرى	2.31

أهداف التقارير المالية

2.1 أهداف التقارير المالية من قبل جهات القطاع العام هي تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات (والتي يشار إليها فيما بعد بـ "المفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات").

2.2 التقارير المالية ليست غاية بحد ذاتها. والغرض منها هو تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك تحدد أهداف التقارير المالية أخذاً في الحسبان مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام واحتياجاتهم من المعلومات.

مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

2.3 تجمع الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى الموارد من المكلفين بدفع الضريبة، والمانحين، والمقرضين وغيرهم من مقدمي الموارد لاستخدامها في تقديم الخدمات للمواطنين ومتلقي الخدمات الآخرين. هذه الجهات مساءلة عن إدارتها واستخدامها للموارد أمام تلك الجهات التي تقدم لها الموارد، وتلك التي تعتمد عليها لاستخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات الضرورية. وتتطلب الجهات التي تقدم الموارد وتتلقى، أو تتوقع أن تتلقى، الخدمات أيضًا المعلومات كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات.

2.4 من ثم، تُعَدُّ التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام بشكل رئيس لتلبية الاحتياجات من المعلومات لمتلقي الخدمات ومقدمي الموارد الذين لا يملكون السلطة لكي يطلبوا من جهة القطاع العام الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. كما أن الهيئة التشريعية (أو هيئة مشابهة) هم أيضًا مستخدمون رئيسون للتقارير المالية ذات الغرض العام، ويستخدمون التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل مكثف ومستمر بصفتهم ممثلين لمصالح متلقي الخدمات ومقدمي الموارد. ولذلك، ولأغراض إطار المفاهيم، فإن المستخدمين الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام هم متلقو الخدمات وممثلوهم ومقدمو الموارد وممثلوهم (يشار إليهم فيما بعد بمتلقي الخدمات ومقدمي الموارد، ما لم يُحدَّد خلاف ذلك).

2.5 يتلقى المواطنون الخدمات من الحكومة وجهات القطاع العام الأخرى، ويقدمون الموارد إليها. لذلك، يُعَدُّ المواطنون المستخدمين الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام. وقد يكون بعض متلقي الخدمات، وبعض مقدمي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، غير مواطنين – مثال ذلك المقيمون الذين يدفعون الضرائب و/أو يتلقون المنافع لكنهم ليسوا مواطنين، والوكالات المانحة متعددة الأطراف أو ثنائية الأطراف والعديد من المقرضين والشركات التي تقدم الموارد للحكومة وتتعامل معها، وتلك التي تمول و/أو تستفيد من الخدمات التي تقدمها المنظمات الحكومية الدولية. وفي معظم الحالات، تعتمد الحكومات التي تقدم الموارد للمنظمات الحكومية الدولية على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك المنظمات للحصول على المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

2.6 قد تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام المعدّة لتلبية احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرار، معلومات مفيدة للأطراف الأخرى ولأغراض أخرى. على سبيل المثال، قد يجد الإحصائيون الحكوميون والمحللون ووسائل

الإعلام والمستشارون الماليون ومجموعات المصالح العامة وجماعات الضغط وآخرون أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضهم الخاصة. كما أن المنظمات التي يكون لها السلطة بأن تطلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتها المحددة من المعلومات يمكن أيضًا أن تستخدم المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراضها الخاصة -على سبيل المثال، الهيئات التنظيمية والرقابية، وأجهزة الرقابة المالية العامة والمحاسبة، واللجان الفرعية للهيئة التشريعية أو هيئة حاكمة[8] أخرى، والجهات المركزية ومراقبو الموازنة، وإدارة الجهة، ووكالات التصنيف، وفي بعض الحالات، مؤسسات الإقراض ومقدمي المساعدات التنموية والمساعدات الأخرى. وبينما قد تجد هذه الأطراف الأخرى أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام هي معلومات مفيدة، إلا أنها لا تعتبر المستخدم الرئيس للتقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك، لا يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل خاص لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

المساءلة واتخاذ القرارات

2.7 الوظيفة الرئيسة للحكومات وجهات القطاع العام الأخرى هي تقديم الخدمات التي تعزز أو تحافظ على رفاهة المواطنين وغيرهم من المقيمين المؤهلين. وتتضمن تلك الخدمات، على سبيل المثال، برامج الضمان الاجتماعي، وخدمات الشرطة والتعليم العام والأمن الوطني والدفاع. وفي معظم الحالات، يتم تقديم هذه الخدمات نتيجة لمعاملة غير تبادلية[9] وفي بيئة غير تنافسية.

2.8 تكون الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى مساءلة أمام تلك الجهات التي تقدم لها الموارد، وتلك الجهات التي تعتمد عليها في استخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية وعلى المدى الطويل. ويتطلب الوفاء بواجبات المساءلة، تقديم معلومات حول إدارة الجهة للموارد التي عهد إليها بها لتقديم الخدمات للمواطنين وجهات أخرى، وحول التزامها بالتشريعات أو اللوائح أو السلطات الأخرى التي تحكم تقديمها للخدمات وعملياتها الأخرى. ونظراً للطريقة التي تُموَّل بها الخدمات التي تقدمها جهات القطاع العام (بشكل رئيس عن طريق إيرادات الضرائب أو المعاملات غير التبادلية الأخرى)، واعتماد متلقي الخدمات على تقديم تلك الخدمات على المدى الطويل، فإن الوفاء بواجبات المساءلة سوف يتطلب أيضًا تقديم معلومات حول مسائل معينة مثل إنجاز تقديم الخدمات من قبل الجهة خلال فترة القوائم المالية وقدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية.

2.9 سوف يتطلب أيضًا متلقو الخدمات ومقدمو الموارد الحصول على معلومات معينة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. على سبيل المثال:

- يتخذ المقرضون والدائنون والمانحون وآخرون ممن يقدمون الموارد بشكل طوعي، بما في ذلك المعاملات التبادلية، قرارات معينة حول ما إذا كان يجب تقديم الموارد لدعم

[8] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".

[9] إن المعاملات التبادلية هي المعاملات التي تستلم فيها جهة ما أصولاً أو خدمات، أو تسوى فيها التزامات لها، وتبذل قيمة مساوية تقريبًا بشكل مباشر لجهة أخرى في المقابل. أما المعاملات غير التبادلية فهي المعاملات التي تستلم فيها الجهة قيمة من جهة أخرى دون أن تبذل قيمة مساوية تقريبًا بشكل مباشر في المقابل.

الأنشطة الحالية والمستقبلية للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى. في بعض الظروف، يمكن لأعضاء الهيئة التشريعية أو هيئة مماثلة الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها، أن يتخذوا قرارات معينة أو أن يؤثروا على قرارات معينة حول أهداف تقديم الخدمات للوزارات أو الجهات الحكومية الأخرى أو البرامج الحكومية والموارد المخصصة لدعم إنجازها؛ و

- لا يقدم المكلفون بدفع الضريبة عادة الأموال إلى الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى على أساس طوعي أو نتيجة معاملات تبادلية. بالإضافة إلى ذلك، وفي العديد من الحالات، لا يكون للمكلفين حرية اختيار قبول أو عدم قبول الخدمات المقدمة من قبل إحدى جهات القطاع العام أو اختيار مقدم خدمة بديل. وبالتالي، فهم يتمتعون بقدرة مباشرة أو فورية محدودة لاتخاذ قرارات حول ما إذا يجب تقديم موارد معينة للحكومة، والموارد التي تخصص لتقديم الخدمات من قبل جهة محددة في القطاع العام، أو ما إذا كان يجب شراء أو استهلاك الخدمات المقدمة. مع ذلك، بإمكان متلقي الخدمات ومقدمي الموارد أن يتخذوا قرارات حول من أو ما يفضلون التصويت له، والشكاوى التي يقدمونها للمسؤولين المنتخبين أو الهيئات التمثيلية الأخرى – وقد يكون لهذه القرارات آثار متعلقة بتخصيص الموارد لبعض جهات القطاع العام.

2.10 تسهم المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة في اتخاذ القرارات المستنيرة. فعلى سبيل المثال، تعدّ المعلومات حول التكاليف، وكفاءة وفاعلية أنشطة تقديم الخدمات في الماضي، ومبالغ التكاليف المستردة ومصادر استرداد التكاليف، والموارد المتاحة لدعم الأنشطة المستقبلية، ضرورية للوفاء بالتزامات المساءلة. هذه المعلومات مفيدة أيضاً في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القرارات التي تتخذها الجهات المانحة وجهات الدعم المالي الأخرى بشأن تقديم الموارد إلى الجهة.

احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من المعلومات

2.11 لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، يحتاج متلقو الخدمات ومقدمو الموارد إلى المعلومات التي تدعم تقويم أمور مثل:

- أداء الجهة خلال فترة القوائم المالية، على سبيل المثال، في:
  - تحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها وأهدافها التشغيلية والمالية الأخرى؛ و
  - إدارة الموارد التي تكون مسؤولة عنها؛ و
  - الالتزام بما ينطبق عليها من متطلبات تتعلق بالموازنة ومتطلبات تشريعية وسلطات أخرى، تنظم جمع واستخدام الموارد؛ و
- سيولة الجهة (على سبيل المثال، القدرة على الوفاء بالواجبات الحالية) وملاءتها (على سبيل المثال، القدرة على الوفاء بالوجبات على المدى الطويل)؛ و
- استدامة تقديم الخدمات من قبل الجهة والعمليات الأخرى للجهة على المدى الطويل، والتغيرات فيها كنتيجة لأنشطة الجهة خلال فترة القوائم المالية بما في ذلك على سبيل المثال:
  - قدرة الجهة على الاستمرار في تمويل أنشطتها وتحقيق أهدافها التشغيلية في المستقبل (قدرتها المالية)، بما في ذلك المصادر المحتملة للتمويل ومدى اعتماد الجهة عليها، وبالتالي مدى تعرضها لضغوطات التمويل أو الطلب خارج نطاق سيطرتها؛ و
  - الموارد المادية والموارد الأخرى المتاحة حاليًا لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية (قدرتها التشغيلية)؛ و

- قدرة الجهة على التأقلم مع الظروف المتغيرة، سواء كانت تغيرات في الخصائص الديموغرافية أو تغيرات في الأوضاع الاقتصادية الوطنية أو الدولية والتي من المحتمل أن تؤثر على طبيعة أو تركيبة الأنشطة التي تقوم بها والخدمات التي تقدمها.

2.12 من المحتمل أن تتداخل المعلومات التي يحتاجها متلقو الخدمات ومقدمو الموارد لهذه الأغراض في كثير من النواحي. على سبيل المثال، سوف يتطلب متلقو الخدمات الحصول على معلومات كمدخلات في تقويم أمور معينة حول ما إذا:

- كانت الجهة تستخدم الموارد بشكل اقتصادي وفاعل وذي كفاءة وعلى النحو المطلوب، وما إذا كان ذلك الاستخدام يصب في مصلحتهم؛ و
- كان نطاق وحجم وتكلفة الخدمات المقدمة خلال فترة القوائم المالية مناسبة، ومبالغ التكاليف المستردة ومصادرها؛ و
- كانت المستويات الحالية للضرائب أو الموارد الأخرى التي تم جمعها كافية للحفاظ على حجم وجودة الخدمات المقدمة حاليًا.

وسوف يتطلب متلقو الخدمات أيضًا الحصول على معلومات حول نتائج القرارات التي اتُّخذت والأنشطة التي نفَّذتها الجهة خلال فترة القوائم المالية وحول الموارد المتاحة لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية، والأنشطة والأهداف المستقبلية المتوقعة للجهة، وقيم ومصادر استرداد التكاليف اللازمة لدعم تلك الأنشطة.

2.13 يتطلب مقدمو الموارد الحصول على معلومات كمدخلات لتقويم أمور مثل ما إذا كانت الجهة:

- تحقق الأهداف المحددة لها كمبرر لجمع الموارد خلال فترة القوائم المالية؛ و
- قد مولت العمليات الحالية من الأموال المجمعة في الفترة الحالية من المكلفين بدفع الضريبة أو من القروض أو من مصادر أخرى؛ و
- من المرجح أن تحتاج إلى موارد إضافية (أو أقل) في المستقبل، والمصادر المحتملة لهذه الموارد.

وسوف يتطلب المقرضون والدائنون الحصول على معلومات كمدخلات لتقويم سيولة الجهة، وبالتالي ما إذا كانت قيمة وتوقيت السداد سيكونا كما هو متفق عليه. في حين يطلب المانحون الحصول على معلومات لدعم تقويم ما إذا كانت الجهة تستخدم الموارد بشكل اقتصادي وفاعل وذي كفاءة وعلى النحو المطلوب. وسوف يطلبون أيضًا معلومات حول الأنشطة المستقبلية المتوقعة للجهة في تقديم الخدمات والموارد اللازمة.

المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام

المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية

2.14

ساعد المعلومات حول المركز المالي للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى المستخدمين في تحديد موارد الجهة والمطالبات على هذه الموارد في تاريخ القوائم المالية. وسوف يوفر ذلك معلومات مفيدة كمدخلات في تقويم أمور معينة مثل:

- مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها في الحفاظ على وإدارة موارد الجهة؛ و
- مدى توافر الموارد لدعم الأنشطة المستقبلية لتقديم الخدمات، والتغيرات خلال فترة القوائم المالية في قيمة وتركيبة تلك الموارد والمطالبات على تلك الموارد؛ و
- قيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لسداد المطالبات القائمة المترتبة على موارد الجهة.

2.15 تفيد المعلومات حول الأداء المالي للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى في تقويم أمور مثل ما إذا كانت الجهة قد امتلكت موارد اقتصادية، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها. وتساعد المعلومات حول تكاليف تقديم الخدمات وقيم ومصادر استرداد التكاليف خلال فترة القوائم المالية المستخدمين في تحديد ما إذا تم استرداد التكاليف التشغيلية من، على سبيل المثال، الضرائب ورسوم المستخدمين والمساهمات والتحويلات، أو ما إذا تم تمويلها عن طريق زيادة مستوى مديونية الجهة.

2.16 تسهم المعلومات حول التدفقات النقدية للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى في تقويم الأداء المالي وسيولة الجهة وملاءتها المالية. وهي تشير إلى كيفية قيام الجهة بجمع واستخدام النقد خلال الفترة، بما في ذلك حصولها على قروض وسدادها للقروض، واقتناؤها للأصول وبيعها، على سبيل المثال العقارات والآلات والمعدات. وهي تحدد أيضاً النقد المستلم من، على سبيل المثال، الضرائب والاستثمارات والتحويلات النقدية المقدمة إلى والمستلمة من حكومات أخرى أو جهات حكومية أخرى أو منظمات دولية أخرى. ويمكن للمعلومات حول التدفقات النقدية أن تدعم أيضًا تقويم مدى التزام الجهة بتفويضات الإنفاق المعبر عنها في شكل قيم للتدفقات النقدية، والمساعدة في تقدير المبالغ والمصادر المحتملة للتدفقات النقدية الداخلة واللازمة في الفترات المستقبلية لدعم أهداف تقديم الخدمات.

2.17 عادة ما تُعرَض المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية في القوائم المالية. لمساعدة المستخدمين على فهم وتفسير المعلومات المعروضة في القوائم المالية بشكل أفضل ووضعها ضمن السياق المناسب. ويمكن أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام أيضًا معلومات مالية وغير مالية تعزز وتكمل وتضيف للقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات عن أمور تتعلق بالحكومة أو غيرها من جهات القطاع العام، مثل:

- التزامها بالموازنات المعتمدة والسلطات الأخرى التي تحكم عملياتها؛ و
- أنشطة تقديم الخدمات وإنجازاتها خلال فترة القوائم المالية؛ و
- التوقعات بخصوص تقديم الخدمات والأنشطة الأخرى في الفترات المستقبلية، والآثار طويلة الأجل للقرارات المتخذة والأنشطة المنفذة خلال فترة القوائم المالية، بما في ذلك تلك التي يمكن أن تؤثر على التوقعات حول المستقبل.

يمكن عرض هذه المعلومات في إيضاحات القوائم المالية أو في تقارير منفصلة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد

2.18 عادة ما تقوم الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى بإعداد موازنة سنوية واعتمادها وإتاحتها للعموم. وتقدم الموازنة المعتمدة للأطراف المعنية معلومات مالية حول الخطط التشغيلية للجهة خلال الفترة المقبلة، واحتياجاتها الرأسمالية، وغالبًا أهداف وتوقعات تقديم الخدمات الخاصة بها. وتستخدم الموازنة المعتمدة لتبرير جمع الموارد من المكلفين بدفع الضريبة ومقدمي الموارد الآخرين، وتحدد صلاحيات الإنفاق من الموارد.

2.19 يمكن الحصول على بعض الموارد لدعم أنشطة جهات القطاع العام من المانحين أو المقرضين أو نتيجة لمعاملات تبادلية. مع ذلك، يتم تقديم الموارد لدعم أنشطة جهات القطاع العام بشكل رئيس في المعاملات غير التبادلية من قبل المكلفين بدفع الضريبة

والآخرين، بما يتسق مع التوقعات التي تعكسها الموازنة المعتمدة.

2.20 تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول النتائج المالية للجهة (سواء اصطِلح عليها بـ "الفائض أو العجز" أو "الربح أو الخسارة" أو بمصطلحات أخرى) وأدائها وتدفقاتها النقدية خلال فترة القوائم المالية، وأصولها والتزاماتها في تاريخ القوائم المالية وأي تغيير فيها خلال فترة القوائم المالية وإنجازات تقديم الخدمات الخاصة بها.

2.21 إن دمج المعلومات التي تساعد المستخدمين على تقويم مدى التزام الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والنتائج المالية للجهة بالتقديرات الظاهرة في الموازنات المعتمدة، ومدى التزام الجهة بالتشريعات ذات الصلة أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد، ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هو أمر مهم لتحديد كيفية قيام جهة القطاع العام بتحقيق أهدافها المالية بشكل جيد. تعدّ مثل هذه المعلومات ضرورية لوفاء حكومة أو جهة قطاع عام أخرى بالتزاماتها حيال المساءلة أمام المواطنين، وتعزز تقويم الأداء المالي للجهة، وتدعم اتخاذ القرارات المستنيرة.

إنجازات تقديم الخدمات

2.22 الهدف الرئيس للحكومات ومعظم جهات القطاع العام هو تقديم الخدمات اللازمة للمواطنين. تبعًا لذلك، لا يظهر الأداء المالي للحكومات ومعظم جهات القطاع العام بشكل كامل أو كافٍ في أي من قياسات النتائج المالية. وبالتالي، يجب تقويم نتائجها المالية في سياق تحقيق أهداف تقديم الخدمات.

2.23 في بعض الحالات، تقدم القياسات الكمية لمخرجات ونتائج أنشطة تقديم الخدمات للجهة خلال فترة القوائم المالية معلومات ملائمة حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات – مثال ذلك، المعلومات حول تكلفة وحجم وتكرار تقديم الخدمات، والعلاقة بين الخدمات المقدمة وموارد الجهة. وفي حالات أخرى، قد تكون هناك حاجة إلى الإبلاغ عن تحقيق أهداف تقديم الخدمات بشرح جودة خدمات معينة مقدَّمة أو نتائج برامج معينة.

2.24 توفر التقارير عن المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية عن أنشطة تقديم الخدمات وإنجازها و/أو نتائجها خلال فترة القوائم المالية، مدخلات لتقويم الاقتصاد والكفاءة والفاعلية عمليات الجهة. ويُعدُّ التقرير عن هذه المعلومات أمراً ضرورياً للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى للوفاء بواجبها حيال المساءلة، أي المحاسبة عن وتبرير استخدام الموارد التي تُجمَع من، أو بالنيابة عن، المواطنين. كما تتّخذ القرارات من قبل المانحين بشأن تخصيص الموارد لجهات وبرامج محددة استجابة – على الأقل جزئياً – للمعلومات المتعلقة بإنجازات تقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية، وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية.

المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية

2.25 نظرًا لطول عمر الحكومات والعديد من البرامج الحكومية، قد تصبح النتائج المالية للعديد من القرارات المتخذة في فترة القوائم المالية واضحة بعد عدة سنوات في المستقبل. ومن ثم يلزم تقويم القوائم المالية التي تعرض معلومات حول المركز المالي في نقطة زمنية والأداء المالي والتدفقات النقدية على مدى فترة القوائم المالية ضمن السياق الطويل الأجل.

2.26 يمكن أن يكون للقرارات التي تتخذها الحكومة، أو إحدى جهات القطاع العام الأخرى، في فترة محددة حول برامج لتقديم وتمويل الخدمات في المستقبل، نتائج مهمة فيما يخص:

- المواطنين الذين سيعتمدون على هذه الخدمات في المستقبل؛ و
- الأجيال الحالية والمستقبلية من المكلفين بدفع الضريبة ومقدمي الموارد الآخرين بشكل غير طوعي، والذين يقدمون الضرائب والرسوم لتمويل أنشطة تقديم الخدمات المخطط لها والارتباطات المالية المتعلقة بها.

2.27 تكون المعلومات حول أنشطة وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للجهة، وتأثيرها المحتمل على احتياجات الموارد المستقبلية للجهة، والمصادر المحتملة لتمويل تلك الموارد، ضرورية كمدخلات في أي تقويم لقدرة الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى على الوفاء بارتباطاتها بتقديم الخدمات وارتباطاتها المالية في المستقبل. ويدعم الإفصاح عن تلك المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام تقويم استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى، كما يعزز مساءلة الجهة ويوفر معلومات إضافية مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات.

المعلومات الإيضاحية

2.28 يمكن تقديم معلومات حول العوامل الرئيسة التي يقوم عليها الأداء المالي وأداء تقديم خدمات الجهة خلال فترة القوائم المالية والافتراضات التي تدعم التوقعات والعوامل التي يحتمل أن تؤثر على الأداء المستقبلي للجهة في التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إيضاحات القوائم المالية أو في تقارير منفصلة. وسوف تساعد هذه المعلومات المستخدمين على فهم المعلومات المالية وغير المالية التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل أفضل، كما تعزز دور التقارير المالية ذات الغرض العام في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية

2.29 يحدد نطاق التقارير المالية الحدود المحيطة بالمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. للاستجابة لاحتياجات المستخدمين من المعلومات، ويعكس إطار المفاهيم نطاقاً أكثر شمولا لإعداد التقارير المالية من ذلك الذي تنطوي عليه القوائم المالية. وينص على تقديم معلومات إضافية تعزز وتكمل وتضيف لهذه القوائم المالية.

2.30 بينما يعكس إطار المفاهيم نطاقا أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية مقارنة بالنطاق الذي تنطوي عليه القوائم المالية، فإن المعلومات المعروضة في القوائم المالية لا تزال هي في صميم عملية إعداد التقارير المالية. وتؤخَذ في الحسبان في الفصول الأخرى من إطار المفاهيم وعند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصي بها الفردية، حسب ما يكون مناسبًا، كيفية تعريف وإثبات وقياس عناصر القوائم المالية وأشكال العرض والإبلاغ التي يمكن تبنيها فيما يخص المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

مصادر المعلومات الأخرى

2.31 تؤدي التقارير المالية ذات الغرض العام دورًا مهمًا في إبلاغ المعلومات الضرورية لدعم وفاء حكومة أو جهة قطاع عام أخرى بواجبها حيال المساءلة، إضافة إلى تقديم معلومات مفيدة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. وبالرغم من ذلك، من غير المحتمل أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. على سبيل المثال، بينما قد تُضمن التقارير المالية ذات الغرض العام على مقارنة للمبالغ الفعلية مع مبالغ الموازنة خلال فترة القوائم المالية، قد تقدم الموازنات والتقديرات المالية المستقبلية الصادرة عن الحكومات معلومات مالية وغير مالية أكثر تفصيلاً حول الخصائص المالية لخطط الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى على المدى القصير والمتوسط. وتصدر الحكومات والجهات الحكومية المستقلة أيضًا تقارير حول الحاجة إلى، واستدامة، مبادرات تقديم الخدمات القائمة والأوضاع الاقتصادية المتوقعة والتغيرات في الخصائص الديموغرافية للدولة على الأجلين المتوسط والطويل والذي سوف يؤثر على الموازنات واحتياجات تقديم الخدمات في المستقبل. تبعًا لذلك، قد يحتاج متلقو الخدمات ومقدمو الموارد أيضًا للنظر في معلومات من مصادر أخرى، بما في ذلك التقارير حول الأوضاع الاقتصادية الحالية والمتوقعة والموازنات والتقديرات المالية المستقبلية الحكومية ومعلومات حول مبادرات السياسات الحكومية التي لم يتم التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

الفصل الثالث: الخصائص النوعية

الموضوع	الفقرة
المقدمة	3.5-3.1
الملاءمة	3.9-3.6
التعبير الموثوق	3.16-3.10
القابلية للفهم	3.18-3.17
التوقيت المناسب	3.20-3.19
القابلية للمقارنة	3.25-3.21
القابلية للتحقق	3.31-3.26
القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام	3.42-3.32
الأهمية النسبية	3.34-3.32
التكلفة مقابل المنفعة	3.40-3.35
التوازن بين الخصائص النوعية	3.42-3.41

المقدمة

3.1 تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات مالية وغير مالية حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى. والخصائص النوعية للمعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هي الصفات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف التقارير المالية. وتتمثل أهداف التقارير المالية في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

3.2 تتمثل الخصائص النوعية للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام في الملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للفهم، والتوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق.

3.3 وتتمثل القيود العامة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام في الأهمية النسبية، والتكلفة مقابل المنفعة، وتحقيق توازن مناسب بين الخصائص النوعية.

3.4 تُعَدُّ كل من الخصائص النوعية جزءًا لا يتجزأ من الخصائص الأخرى وفي عمل مشترك معها؛ لتقديم معلومات مفيدة في التقارير المالية ذات الغرض العام لتحقيق أهداف التقارير المالية. مع ذلك، قد لا تتحقق عمليًا جميع الخصائص النوعية بالكامل، وقد يكون من الضروري تحقيق توازن أو مفاضلة بين بعضها.

3.5 تنطبق الخصائص النوعية على جميع المعلومات المالية وغير المالية التي يتم التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك المعلومات التاريخية والمعلومات المتوقعة والمعلومات الإيضاحية. مع ذلك، قد يختلف مدى تحقيق الخصائص النوعية تبعاً لدرجة عدم التأكد والتقويم الشخصي أو الرأي عند تجميع المعلومات المالية وغير المالية. وسيؤخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع إرشادات إضافية حول تفسير وتطبيق الخصائص النوعية على المعلومات التي توسع نطاق التقارير المالية إلى أبعد من نطاق القوائم المالية عند وضع أي من معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها التي تتناول مثل هذه الأمور.

الملاءمة

3.6 تكون المعلومات المالية وغير المالية ملائمة إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية. وتكون المعلومات المالية وغير المالية قادرة على صنع الفرق عندما تكون لها قيمة تأكيدية أو قيمة توقعية أو كلتاهما. وقد تكون قادرة على صنع الفرق، ومن ثمَّ تكون ملائمة، حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو أنهم كانوا على علم مسبق بها.

3.7 تكون للمعلومات المالية وغير المالية قيمة تأكيدية إذا أكدت أو غيرت توقعات ماضية (أو حاضرة). على سبيل المثال، تكون المعلومات ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات إذا أكدت التوقعات حول أمور مثل مدى تأدية المديرون لمسؤولياتهم من أجل استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية وتحقيق أهداف تقديم الخدمات المحددة والالتزام بمتطلبات الموازنة والمتطلبات التشريعية والمتطلبات الأخرى ذات الصلة.

3.8 قد تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول أنشطة تقديم الخدمات

المستقبلية المتوقعة للجهة والأهداف والتكاليف وقيمة ومصادر الموارد التي سيتم تخصيصها لتقديم الخدمات في المستقبل. وتكون لهذه المعلومات المستقبلية قيمة توقعية وتكون ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن أيضًا أن تكون للمعلومات حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى الموجودة أو التي حدثت مسبقًا قيمة توقعية في المساعدة على صياغة التوقعات حول المستقبل. على سبيل المثال، يمكن للمعلومات التي تؤكد أو تدحض التوقعات الماضية أن تعزز أو أن تغير التوقعات حول النتائج المالية ونتائج تقديم الخدمات التي يمكن أن تحدث في المستقبل.

3.9 وترتبط الأدوار التأكيدية والتوقعية للمعلومات ببعضها البعض على سبيل المثال، تساعد المعلومات حول المستوى والهيكل الحاليين لموارد الجهة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد المستخدمين على تأكيد نتائج استراتيجية إدارة الموارد خلال الفترة، وتوقع قدرة الجهة على الاستجابة للظروف المتغيرة واحتياجات تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة. وتساعد المعلومات نفسها على تأكيد أو تصحيح توقعات المستخدمين الماضية والتوقعات حول قدرة الجهة على الاستجابة لتلك التغيرات. كما تساعد أيضًا على تأكيد أو تصحيح المعلومات المالية المحتملة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام السابقة.

التعبير الموثوق

3.10 لكي تكون المعلومات مفيدة في إعداد التقارير المالية، فإنها يجب أن تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تهدف إلى التعبير عنها. ويتحقق التعبير الموثوق عندما يكون وصف الظواهر مكتملاً ومحايداً وخالياً من الأخطاء ذات الأهمية النسبية. وتصف المعلومات التي تعبر بموثوقية عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى جوهر المعاملة ذات الصلة، أو جوهر الحدث أو النشاط أو الظرف الآخر ذي الصلة، والذي ليس من الضروري أن يكون دائماً هو نفس شكلها النظامي.

3.11 في الواقع العملي قد لا يمكن معرفة أو تأكيد ما إذا كانت المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام مكتملة ومحايدة وخالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية. مع ذلك، يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء بقدر الإمكان.

3.12 يمكن أن يؤدى حذف بعض المعلومات إلى خطأ أو تضليل في التعبير عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى، وبالتالي لن تفيد مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. على سبيل المثال، يتضمن الوصف الكامل لبند "الآلات والمعدات" في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبيرًا رقميًّا للمبلغ المجمع للآلات والمعدات بالإضافة إلى المعلومات الكمية والوصفية والتفسيرية اللازمة للتعبير بموثوقية عن تلك الفئة من الأصول. وفي بعض الحالات، قد يتضمن ذلك الإفصاح عن معلومات حول أمور مثل الفئات الرئيسة للآلات والمعدات، والعوامل التي أثرت على استخدامها في الماضي أو يمكن أن تؤثر على استخدامها في المستقبل، والأساس المستخدم والإجراءات المتبعة في تحديد التعبير الرقمي عنها. على نحو مماثل، يجب عرض المعلومات المالية وغير المالية المحتملة والمعلومات حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات والنتائج التي تتضمنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، والافتراضات الرئيسة التي استُندَ إليها في إنتاج تلك المعلومات وأي تفسيرات ضرورية للتحقق من أن يكون وصفها مكتملًا ومفيدًا للمستخدمين.

3.13 تعني الحيادية في التقارير المالية عدم التحيز. وهذا يعني أن اختيار وعرض المعلومات المالية وغير المالية لا يقصد منه الوصول إلى نتيجة معينة محددة مسبقًا، على سبيل المثال، للتأثير بطريقة معينة على تقويم المستخدمين لوفاء الجهة بالتزاماتها حيال المساءلة، أو على قرار أو حكم سيتم اتخاذه، أو لاستحثاث سلوك معين.

3.14 تعبر المعلومات المحايدة بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. مع ذلك، لا يقصد بطلب أن تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام محايدة، أنها تكون بدون غرض محدد أو أنها لن تؤثر على السلوك. فالملاءمة هي خاصية نوعية وتكون المعلومات الملائمة، بحكم تعريفها، قادرة على التأثير على قرارات وتقويمات المستخدمين.

3.15 تحدث الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المعبر عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام عادة في ظل حالات عدم التأكد. لذلك، غالبًا ما تتضمن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام أحكاماً من قبل الإدارة. ومن أجل التعبير الموثوق عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى، يجب أن يرتكز التقدير على مدخلات مناسبة، ويجب أن تعكس كل من المدخلات أفضل المعلومات المتوافرة. ويجب توخي الحذر عند التعامل مع عدم التأكد. وقد يكون من الضروري في بعض الأحيان الإفصاح صراحة عن درجة عدم التأكد في المعلومات المالية وغير المالية للتعبير عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى بشكل موثوق.

3.16 إن الخلو من الأخطاء ذات الأهمية النسبية لا يعني الدقة الكاملة في جميع النواحي. بل يعني عدم وجود أخطاء أو حذف ذو أهمية نسبية بشكل فردي أو جماعي في وصف الظاهرة، وأن تطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات ضمن التقارير جاء كما هو محدد. ويمكن في بعض الحالات تحديد دقة بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام، على سبيل المثال، قيمة التحويل النقدي إلى مستوى آخر في الحكومة أو حجم الخدمات المقدمة أو السعر المسدد لاقتناء الآلات والمعدات. إلا أنه في حالات أخرى قد لا يمكن تحديد ذلك، على سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن تحديد دقة تقدير قيمة أو تكلفة بند معين أو فاعلية برنامج معين لتقديم الخدمات. مع ذلك، يكون التقدير خاليا من الأخطاء الهامة إذا وصفت القيمة بوضوح على أنها تقدير معين، وشُرحت طبيعة ومحدوديات عملية التقدير، ولم تُحدَّد أي أخطاء ذات أهمية نسبية في اختيار وتطبيق عملية مناسبة لوضع التقدير.

القابلية للفهم

3.17 القابلية للفهم هي إحدى خصائص المعلومات التي تمكن المستخدمين من استيعاب معناها. ويجب أن تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام المعلومات بأسلوب يستجيب لاحتياجات المستخدمين وقاعدة معرفتهم، ولطبيعة المعلومات المعروضة. على سبيل المثال، يجب أن تكتب بلغة واضحة إيضاحات المعلومات المالية وغير المالية والإيضاحات الخاصة بتقديم الخدمات والإنجازات الأخرى خلال فترة القوائم المالية والتوقعات للفترات المستقبلية، كما يجب عرضها بأسلوب قابل للفهم بسهولة من قبل المستخدمين. ويُعَزَّز الفهم عند تصنيف المعلومات وتحديدها وعرضها بشكل واضح وموجز. ويمكن أيضًا أن تعزز

القابلية للمقارنة من الفهم.

3.18 يفترض أن يكون لدى مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام معرفة معقولة عن أنشطة الجهة والبيئة التي تعمل فيها، لكي يكونوا قادرين ومستعدين لقراءة التقارير المالية ذات الغرض العام، ومراجعة وتحليل المعلومات المعروضة بدرجة من العناية المعقولة. وتُعَدُّ بعض الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى معقدة بشكل خاص ومن الصعب تمثيلها في التقارير المالية ذات الغرض العام، وقد يحتاج بعض المستخدمين إلى طلب المعونة من مستشار ما لمساعدتهم على فهمها. وينبغي بذل جميع الجهود الممكنة للتعبير عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام بأسلوب قابل للفهم من قبل نطاق واسع من المستخدمين. مع ذلك، ينبغي عدم استبعاد المعلومات من التقارير المالية ذات الغرض العام فقط لكونها قد تكون معقدة جدًا أو يصعب على بعض المستخدمين فهمها دون مساعدة.

التوقيت المناسب

3.19 يعني التوقيت المناسب توفير المعلومات للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن أن يسهم توفير المعلومات الملائمة بشكل عاجل في تعزيز فائدتها كمدخلات في تقويم المساءلة وقدرتها على التأثير على القرارات التي يجب اتخاذها. ويؤدي عدم توفير المعلومات في الوقت المناسب إلى جعلها أقل فائدة.

3.20 قد تبقى بعض بنود المعلومات مفيدة لمدة طويلة بعد فترة القوائم المالية أو تاريخ القوائم المالية. على سبيل المثال، قد يحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام، لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، إلى تقويم الاتجاهات في الأداء المالي للجهة وأدائها في تقديم الخدمات والتزامها بالموازنات على مدى عدد من فترات القوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك، قد لا يمكن تحديد نتائج وآثار بعض برامج تقديم الخدمات حتى فترات مستقبلية -على سبيل المثال، يمكن أن يحدث هذا فيما يخص البرامج المصممة لتعزيز الرفاهية الاقتصادية للمواطنين، أو الحد من الإصابة بمرض معين، أو رفع مستويات محو الأمية لفئات عمرية معينة.

القابلية للمقارنة

3.21 القابلية للمقارنة هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد المستخدمين على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر. ولا تُعَدُّ القابلية للمقارنة صفة لبند فردي من المعلومات، بل صفة للعلاقة بين بندين أو أكثر من المعلومات.

3.22 تختلف أيضًا القابلية للمقارنة عن الاتساق. فالاتساق يشير إلى استخدام نفس المبادئ أو السياسات المحاسبية وأسس الإعداد، إما من فترة إلى أخرى داخل الجهة أو في فترة واحدة في أكثر من جهة واحدة. فالقابلية للمقارنة هي الهدف، والاتساق يساعد على تحقيق ذلك الهدف. في بعض الحالات، قد يتم تعديل المبادئ أو السياسات المحاسبية التي تتطبقها الجهة للتعبير عن معاملة أو حدث معين بشكل أفضل في التقارير المالية ذات الغرض العام. في هذه الحالات، قد يكون من الضروري تقديم إفصاح أو إيضاح إضافي لاستيفاء خاصية القابلية للمقارنة.

3.23 تختلف أيضًا القابلية للمقارنة عن التوحيد. لكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تتشابه الأمور المتماثلة وتختلف الأمور المتغايرة. ويؤدي التركيز الزائد على التوحيد إلى التقليل من القابلية المقارنة عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة. ولا يتم تعزيز القابلية لمقارنة المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة، أو جعل الأمور المتشابهة تبدو مختلفة.

3.24 المعلومات حول المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية والتزامها بالموازنات المعتمدة والتشريعات أو السلطات الأخرى ذات الصلة التي تحكم جمع واستخدام الموارد، وإنجازات تقديم الخدمات، وخططها المستقبلية، هي أمر ضروري لأغراض المساءلة وهي مفيدة كمدخلات لاتخاذ القرارات. وتزداد فائدة هذه المعلومات إذا كان من الممكن مقارنتها، على سبيل المثال، مع:

- المعلومات المالية وغير المالية المتوقعة التي عُرضت سابقًا لفترة القوائم المالية تلك أو في تاريخ القوائم المالية؛ و
- المعلومات المشابهة حول نفس الجهة لبعض الفترات الأخرى أو مرحلة زمنية أخرى؛ و
- المعلومات المشابهة حول جهات أخرى (على سبيل المثال، جهات القطاع العام التي تقدم خدمات مشابهة في دول أو دوائر اختصاص مختلفة) لفترة القوائم المالية نفسها.

3.25 إن التطبيق المتسق لمبادئ وسياسات المحاسبة وأساس الإعداد للمعلومات المالية وغير المالية المحتملة والنتائج الفعلية من شأنه أن يعزز فائدة أي مقارنة للنتائج المتوقعة والفعلية. وقد تكون القابلية للمقارنة مع الجهات الأخرى أقل أهمية بالنسبة لتفسيرات آراء الإدارة أو وجهات نظرها بشأن العوامل التي يستند إليها أداء الجهة الحالي.

القابلية للتحقق

3.26 القابلية للتحقق هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد التعبير عنها. وتستخدم القابلية للدعم في بعض الأحيان لوصف هذه الصفة عندما تطبق فيما يخص المعلومات التفسيرية والمعلومات الكمية المالية وغير المالية المحتملة المفصح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام-أي نوعية المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات التفسيرية أو المعلومات الكمية المالية وغير المالية المحتملة تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. وسواء أشيرَ إلى هذه الخاصية على أنها القابلية للتحقق أو القابلية للدعم، فإنها تعني أنه بإمكان مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين أن يصلوا إلى إجماع عام، رغم أنه ليس من الضروري حصول اتفاق كامل على أحد الأمرين:

- أن المعلومات تمثل الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها دون وجود خطأ ذي أهمية نسبية أو تحيز؛ أو
- أنه قد طُبِّقت طريقة مناسبة للإثبات أو القياس أو التعبير دون خطأ ذي أهمية نسبية أو تحيز.

3.27 لكي تكون المعلومات قابلة للتحقق، فإنها لا تحتاج لأن تكون عبارة عن تقدير مفرد. بل يمكن أيضًا التحقق من نطاق القيم المحتملة والاحتمالات ذات العلاقة.

3.28 قد يكون التحقق مباشراً أو غير مباشر. في التحقق المباشر، يتم التحقق من قيمة ما أو تعبير آخر بحد ذاته، مثال (أ) عد النقد، أو (ب) رصد الأوراق المالية المتداولة وأسعارها المعلنة، أو (ج) التأكيد على أن العوامل المحددة، التي حدِّدت بأنها تؤثر على أداء تقديم الخدمات الماضية، كانت قائمة وتعمل بالتأثير المحدد. أما في التحقق غير المباشر، يتم التحقق من قيمة ما أو تعبير آخر عن طريق فحص المدخلات وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس القاعدة أو المنهجية المحاسبية. مثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق فحص المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة باستخدام نفس افتراض تدفق التكلفة (على سبيل المثال، متوسط التكلفة، أو الوارد أولًا يصرف أولًا).

3.29 إن جودة قابلية التحقق (أو قابلية الدعم في حال استخدام هذا المصطلح لوصف هذه الخاصية) ليست مطلقة -بعض المعلومات قد تكون أكثر أو أقل قابلية للتحقق من معلومات أخرى. مع ذلك، كلما كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام قابلة للتحقق بدرجة أكبر، ساعدت بدرجة أكبر على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها.

3.30 قد تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام على معلومات مالية وكمية أخرى وتفسيرات حول (أ) التأثيرات الرئيسة على أداء الجهة خلال الفترة، و(ب) الآثار أو النتائج المستقبلية المتوقعة لبرامج تقديم الخدمات المنفَّذة خلال فترة القوائم المالية، و(ج) المعلومات المالية وغير المالية المحتملة. وقد لا يكون من الممكن التحقق من دقة جميع التعبيرات والتفسيرات الكمية لهذه المعلومات حتى فترة مستقبلية، إذا كان ذلك ممكناً.

3.31 للمساعدة في طمأنة المستخدمين بأن المعلومات والتفسيرات الكمية المالية وغير المالية المحتملة الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد تمثيلها، فإن الافتراضات التي تكمن وراء المعلومات المفصح عنها، والمنهجيات المعتمدة في جمع المعلومات، والعوامل والظروف التي تدعم أي آراء معبر عنها أو أي إفصاحات يجب أن تكون شفافة. وسوف يساعد ذلك المستخدمين على تكوين أحكام معينة حول مدى مناسبة تلك الافتراضات وطريقة جمع المعلومات، وقياسها، والتعبير عنها، وتفسيرها.

القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام

الأهمية النسبية

3.32 تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على وفاء الجهة بالتزاماتها حيال المساءلة، أو القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس التقارير المالية ذات الغرض العام للجهة المعدة لفترة القوائم المالية تلك. وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وقيمة البند المقدر في الظروف المحددة لكل جهة. وقد تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات نوعية وكمية عن إنجازات تقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية، والتوقعات حول تقديم الخدمات والنتائج المالية في المستقبل. ولذلك، فمن غير الممكن تحديد تقدير كمي موحد يصبح عنده نوع محدد من المعلومات ذا أهمية نسبية.

3.33 تُقَدَّر الأهمية النسبية في سياق البيئة التشريعية والمؤسسية والتشغيلية التي تعمل فيها الجهة، فيما يخص المعلومات المالية وغير المالية المحتملة، وفي سياق معرفة الجهة المعدّة وتوقعاتها بشأن المستقبل. وقد يكون الإفصاح عن المعلومات حول الالتزام أو عدم الالتزام بتشريعات أو لوائح أو سلطات أخرى ذات أهمية نسبية بسبب طبيعتها بغض النظر عن مقدار أي مبلغ يتعلق بها. وعند تحديد ما إذا كان بند ما ذا أهمية نسبية في هذه الظروف، تؤخَذ في الحسبان أمور مثل طبيعة ومشروعية وحساسية ونتائج المعاملات والأحداث السابقة أو المتوقعة، والأطراف المعنية في مثل هذه المعاملات والظروف التي أدت إلى ظهورها.

3.34 تصنف الأهمية النسبية كأحد القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إطار المفاهيم. وعند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان الأهمية النسبية لنتائج تطبيق سياسة محاسبية محددة، وأساس إعداد أو الإفصاح عن بند محدد أو نوع معين من المعلومات. ومع مراعاة متطلبات أي من معايير المحاسبة للقطاع العام، تأخذ الجهات التي تقوم بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام في الحسبان الأهمية النسبية، على سبيل المثال، لتطبيق سياسة محاسبية محددة والإفصاح المنفصل عن بنود محددة من المعلومات.

التكلفة مقابل المنفعة

3.35 تستوجب التقارير المالية فرض تكاليف. ويجب أن تبرر المنافع من التقارير المالية لتلك التكاليف. وغالباً ما يكون تقويم ما إذا كانت منافع تقديم المعلومات تبرر تكاليفها هو مسألة اجتهادية، لأنه غالبًا ما يكون من غير الممكن تحديد و/أو قياس جميع تكاليف ومنافع المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.36 تتضمن تكاليف تقديم المعلومات تكاليف جمع المعلومات ومعالجتها، وتكاليف التحقق منها و/أو عرض الافتراضات والمنهجيات التي تدعمها، وتكاليف نشرها. ويتكبد المستخدمون تكاليف التحليل والتفسير. ويؤدي حذف المعلومات المفيدة أيضًا إلى فرض تكاليف، بما في ذلك التكاليف التي يتكبدها المستخدمون للحصول على المعلومات اللازمة من مصادر أخرى والتكاليف التي تنتج من اتخاذ القرارات باستخدام بيانات غير مكتملة توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.37 يبذل معدو التقارير المالية ذات الغرض العام معظم الجهد لتوفير المعلومات في تلك التقارير. مع ذلك، يتحمّل متلقو الخدمات ومقدمو الموارد في نهاية المطاف تكلفة هذه الجهود نظراً لأنه يتم إعادة توجيه الموارد من أنشطة تقديم الخدمات إلى إعداد المعلومات لإدراجها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.38 يجني المستخدمون أغلبية المنافع من المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام. مع ذلك، يمكن أيضًا استخدام المعلومات المعَدَّة لأغراض للتقارير المالية ذات الغرض العام داخليًا من قبل الإدارة وينتج عنها اتخاذ قرارات أفضل من قبل الإدارة. كما أن الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بالاتساق مع المفاهيم المحددة في إطار المفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها المشتقة

منها، سوف يعزز ويدعم التصورات الخاصة بشفافية التقارير المالية التي تعدها الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى ويسهم في تسعير أكثر دقة لديون القطاع العام. وبالتالي، قد تستفيد جهات القطاع العام أيضًا بعدة طرق من المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.39 يتضمن تطبيق قيد المراجحة بين التكلفة والمنفعة تقويم ما إذا كانت منافع التقرير عن معلومات من المحتمل أن تبرر التكاليف المتكبدة في توفير واستخدام المعلومات. عند إجراء هذا التقويم، فمن الضروري الأخذ في الحسبان ما إذا كان من الممكن التضحية بواحدة أو أكثر من الخصائص النوعية إلى حد ما لخفض التكاليف.

3.40 عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان المعلومات التي يتم الحصول عليها من معدي التقارير المالية، والمستخدمين، والأكاديميين، وآخرين حول الطبيعة والكمية المتوقعتين لمنافع وتكاليف المتطلبات المقترحة. وتحدد معايير المحاسبة للقطاع العام متطلبات الإفصاح والمتطلبات الأخرى التي تؤدي إلى عرض المعلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات وتلبي الخصائص النوعية، بعد تقويم منافع الالتزام بهذه الإفصاحات والمتطلبات الأخرى من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتبرير تكاليفها.

التوازن بين الخصائص النوعية

3.41 تعمل الخصائص النوعية مع بعضها البعض للإسهام في تحقيق الفائدة من المعلومات. على سبيل المثال، لا يؤدي الوصف الذي يعبّر بموثوقية عن ظاهرة غير ملائمة، أو الوصف الذي لا يعبّر بموثوقية عن ظاهرة ملائمة إلى معلومات مفيدة. وبالمثل، لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب وأن تكون قابلة للفهم.

3.42 في بعض الحالات، قد يكون من الضروري إجراء توازن أو مقايضة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية. وتُعَدُّ الأهمية النسبية للخصائص النوعية في كل حالة هي مسألة اجتهاد مهني. ويكمن الهدف في تحقيق توازن مناسب بين الخصائص في تحقيق أهداف التقارير المالية.

الفصل الرابع: الجهة المعدة للقوائم المالية

الموضوع	الفقرة
المقدمة	4.2-4.1
الخصائص الرئيسة للجهة المعدة للقوائم المالية	4.11-4.3

المقدمة

4.1 جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي منشأة حكومية أو منشأة قطاع أخرى أو برنامج أو مجال أنشطة قابلة للتحديد في القطاع العام (يشار إلى كل منها فيما يلي بجهة أو جهة قطاع عام) تعد أو يعد تقارير مالية ذات غرض عام.

4.2 قد تشمل جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية جهتين منفصلتين أو أكثر تعدان تقارير مالية ذات غرض عام كما لو كانتا جهة واحدة، ويشار إلى مثل هذه الجهة المعدة للقوائم المالية بمجموعة معدة للقوائم المالية.

الخصائص الرئيسة للجهة المعدة للقوائم المالية

4.3 إن الخصائص الأساسية لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي:

- أنها جهة تجمع الموارد من أو بالنيابة عن المواطنين و/أو تستخدمها للقيام بأنشطة لمنفعة أو بالنيابة عن هؤلاء المواطنين؛ و
- يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للجهة كمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

4.4 قد تُنشِئ حكومة – و/أو تعمل من خلال – وحدات إدارية مثل الوزارات أو الإدارات. كما قد تعمل أيضاً من خلال صناديق أمانة الاستثمار (صناديق وقفية)، وسلطات تشريعية، وشركات حكومية، وجهات أخرى ذات شخصية اعتبارية منفصلة أو ذات استقلالية تشغيلية للقيام بتقديم الخدمات للمواطنين أو دعم تقديم هذه الخدمات. وقد تقوم أيضاً منشآت قطاع عام أخرى، مثل منظمات القطاع العام الدولية والسلطات البلدية، بأنشطة معينة من خلال أنشطة جهات ذات شخصية اعتبارية منفصلة أو ذات استقلالية تشغيلية، وقد تنتفع من وتكون عرضة لعبء مالي أو خسارة مالية كنتيجة لتلك الأنشطة.

4.5 تعد التقارير المالية ذات الغرض العام لتقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. إن متلقي الخدمات ومقدمي الموارد هم المستخدمون الرئيسون للتقارير المالية ذات الغرض العام. ومن ثم فإن إحدى الخصائص الأساسية لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية، بما في ذلك المجموعة المعدة للقوائم المالية، هي وجود متلقي خدمات أو مقدمي موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك الجهة أو مجموعة الجهات على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

4.6 تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية. تعرض القوائم المالية معلومات عن موارد الجهة المعدة للقوائم المالية أو المجموعة المعدة للقوائم المالية والمطالبات على تلك الموارد في تاريخ القوائم المالية، بالإضافة إلى التغيرات في تلك الموارد والمطالبات والتدفقات النقدية خلال فترة القوائم المالية. لذلك، للتمكين من إعداد القوائم المالية، ستجمع الجهة المعدة للقوائم المالية موارد و/أو ستستخدم موارد سبق جمعها للقيام بأنشطة لمنفعة المواطنين أو بالنيابة عنهم.

4.7 إن العوامل التي من المرجح أن تشير إلى وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لجهة قطاع عام أو لمجموعة من جهات القطاع العام تتضمن أن الجهة تتحمّل مسؤولية – أو لديها صلاحية – جمع أو توظيف الموارد أو اقتناء أو إدارة أصول قطاع عام، أو تكبد

الالتزامات، أو القيام بأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات. وكلما زادت الموارد التي تجمعها جهة القطاع العام و/أو التي تديرها و/أو التي لديها صلاحية توظيفها؛ زادت الالتزامات التي تتكبدها وكلما زادت الآثار الاقتصادية أو الاجتماعية لأنشطتها، وكلما كان من الأرجح وجود متلقي خدمات أو مقدمي موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. في ظل غياب هذه العوامل، أو في حال كانت غير ذات أهمية؛ يكون من غير المرجح وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لهذه الجهات.

4.8 إن إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام عملية تصاحبها تكلفة. لذلك، فإنه ليكون فرض متطلبات لإعداد القوائم المالية ذا كفاية وفاعلية، من المهم أن تطالب فقط تلك جهات القطاع العام التي يوجد لها مثل هؤلاء المستخدمين بأن تعد التقارير المالية ذات الغرض العام.

4.9 في العديد من الحالات، سيكون من الواضح ما إذا كان يوجد أو لا يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لجهة القطاع العام على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. فعلى سبيل المثال، من المرجح وجود مثل هؤلاء المستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لحكومة على مستوى الحكومة الوطنية أو على مستوى حكومات الولايات أو على مستوى الحكومات المحلية ولمنظمات القطاع العام الدولية. والسبب في ذلك أن هذه الحكومات والمنظمات بوجه عام لديها صلاحية جمع موارد كبيرة من و/أو توظيف موارد كبيرة بالنيابة عن المواطنين أو الدول الأعضاء، وتكبد التزامات، والتأثير على الرفاهية الاقتصادية و/أو الاجتماعية للمجتمعات التي تعتمد عليها لتقديم الخدمات.

4.10 مع ذلك، قد لا يكون من الواضح دائماً ما إذا كان يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لـ – على سبيل المثال وزارات وجهات حكومية فردية، وبرامج أو مجالات نشاط قابلة للتحديد بعينها، على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وسينطوي تقرير ما إذا كانت هذه المنشآت والبرامج والأنشطة يجب تحديدها على أنها جهات معدة للقوائم المالية وبالتالي تكون مطالبة بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، على إعمال الحكم المهني.

4.11 لدى الحكومة وبعض جهات القطاع العام الأخرى شخصية منفصلة أو صفة نظامية مستقلة (شخصية اعتبارية). ومع ذلك، فإن منشآت القطاع العام وبرامج وأنشطة القطاع العام التي لا تتمتع بشخصية اعتبارية منفصلة أيضًا قد تجمع أو توظف الموارد، أو تقتني أو تدير أصول قطاع عام، أو تتكبد التزامات، أو تقوم بأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات، أو تنفذ سياسات حكومية بطرق أخرى خلاف ما سبق. قد يعتمد متلقو خدمات ومقدمو موارد على التقارير المالية ذات الغرض العام لهذه المنشآت والبرامج والأنشطة كمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وتبعًا لذلك، قد يكون لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية شخصية اعتبارية منفصلة أو قد تكون، على سبيل المثال، منشأة أو ترتيب إداري أو برنامج غير ذات/ ذي شخصية اعتبارية منفصلة.

الفصل الخامس: عناصر القوائم المالية

الموضوع	الفقرة
مقدمة	5.5-5.1
الغرض من هذا الفصل	5.1
العناصر وأهميتها	5.4-5.2
تعريف العناصر	5.5
الأصول	5.13-5.6
تعريف	5.6
المورد	5.10-5.7
مسيطر عليها حاليًا من قبل الجهة	5.12-5.11
حدث سابق	5.13
الالتزامات	5.26-5.14
تعريف	5.14
التزام حالي	5.15
التدفق الخارج للموارد من الجهة	5.16
حدث سابق	5.17
الالتزامات النظامية والالتزامات غير الملزمة نظاماً	5.26-5.18
صافي المركز المالي، والموارد الأخرى، والالتزامات الأخرى	5.28-5.27
الإيرادات والمصروفات	5.31-5.29
تعريفات	5.31-5.29
فائض أو عجز الفترة	5.32
المساهمات من أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لأصحاب حقوق الملكية	5.37-5.33
تعريفات	5.37-5.33

مقدمة

الغرض من هذا الفصل

5.1 يعرف هذا الفصل العناصر المستخدمة في القوائم المالية، ويقدم المزيد من التوضيح حول تلك التعريفات.

العناصر وأهميتها

5.2 تصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها في فئات عريضة تتقاسم خصائص اقتصادية مشتركة. ويطلق على هذه الفئات العريضة اسم عناصر القوائم المالية. وتعتبر هذه العناصر هي المكونات الأساسية التي تتألف منها القوائم المالية. وتقدم هذه المكونات الأساسية نقطة أولية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات الاقتصادية والنشاط الاقتصادي بطريقة تقدم للمستخدمين معلومات تحقق أهداف التقارير المالية وتستوفي الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

5.3 لا تشير العناصر المعرّفة في هذا الفصل إلى البنود الفردية المثبتة نتيجة المعاملات والأحداث. وتستخدم التصنيفات الفرعية للبنود الفردية ضمن عنصر أو تجميعات من البنود، لتعزيز سهولة فهم القوائم المالية. ويتم تناول العرض في الفصل 8، العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام.

5.4 في بعض الظروف، للتحقق من أن القوائم المالية تقدم معلومات مفيدة لإجراء تقويم مجدي للأداء المالي والمركز المالي للجهة، قد يكون من الضروري إثبات الظواهر الاقتصادية التي لا تعكسها العناصر على النحو المحدد في هذا الفصل. تبعًا لذلك، فإن تحديد العناصر الواردة في هذا الفصل لا يمنع المعايير المحاسبة للقطاع العام من أن تتطلب أو تسمح بإثبات الموارد أو الواجبات التي لا تستوفي تعريف العنصر المحدد في هذا الفصل (يشار إليه فيما يلي باسم "الموارد الأخرى" أو "الواجبات الأخرى") عند الضرورة لتحقيق أهداف التقارير المالية بشكل أفضل.

تعريف العناصر

5.5 فيما يلي العناصر التي عُرِّفت في هذا الفصل:

- الأصول؛ و
- الالتزامات؛ و
- الإيرادات؛ و
- المصروفات؛ و
- مساهمات من أصحاب حقوق الملكية؛ و
- التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية.

الأصول

تعريف

5.6 الأصل هو:

مورد تسيطر عليه الجهة في الوقت الحالي نتيجة لحدث سابق.

المورد

5.7 المورد هو بند ينطوي على خدمات متوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية. ولا يُعَدُّ الشكل المادي شرطًا ضروريًا في المورد. ويمكن أن تنشأ الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية مباشرة من المورد نفسه أو من حقوق استخدام المورد. وتنطوي بعض الموارد على حقوق جهة في مجموعة متنوعة من المنافع بما في ذلك، على سبيل المثال، الحق في:

- استخدام المورد لتقديم الخدمات[10]؛ أو
- استخدام موارد يمتلكها طرف خارجي لتقديم الخدمات، على سبيل المثال، عقود الإيجار؛ أو
- تحويل المورد إلى نقد من خلال استبعاده؛ أو
- الاستفادة من الزيادة في قيمة الموارد؛ أو
- استلام سلسلة من التدفقات النقدية.

5.8 الخدمات المتوقعة هي القدرة على تقديم الخدمات التي تسهم في تحقيق أهداف الجهة. تساعد الخدمات المتوقعة الجهة على تحقيق أهدافها دون أن تؤدي بالضرورة إلى توليد تدفقات نقدية داخلة صافية.

5.9 يمكن أن تتضمن أصول القطاع العام التي تنطوي على خدمات متوقعة، أصولاً ترفيهية وتراثية ومجتمعية ودفاعية وغيرها من الأصول التي تحتفظ بها الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى والتي تستخدم لتقديم الخدمات إلى أطراف ثالثة. وقد تكون هذه الخدمات للاستهلاك الجماعي أو الفردي. ويمكن تقديم العديد من الخدمات في المجالات التي لا توجد فيها منافسة سوقية أو يوجد فيها منافسة سوقية محدودة. ويمكن أن يكون استخدام مثل هذه الأصول واستبعادها مقيدًا حيث تكون العديد من الأصول التي تنطوي على خدمات متوقعة ذات طبيعة متخصصة.

5.10 المنافع الاقتصادية هي تدفقات نقدية داخلة أو انخفاض في تدفقات نقدية خارجة. ويمكن الحصول على التدفقات النقدية الداخلة (أو التدفقات النقدية الخارجة المخفضة) على سبيل المثال، من:

- استخدام الأصل في إنتاج وبيع الخدمات؛ أو
- التبادل المباشر للأصل مقابل نقد أو موارد أخرى.

مسيطر عليها حاليًا من قبل الجهة

5.11 يجب أن تسيطر الجهة على المورد. وتستلزم السيطرة على المورد أن تكون الجهة قادرة على استخدام المورد (أو توجيه الأطراف الأخرى بشأن استخدامه) وذلك من أجل الاستفادة من الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية التي ينطوي عليها المورد، في تحقيق أهدافها لتقديم الخدمات أو تحقيق أهداف أخرى لها.

5.12 عند تقويم ما إذا كانت الجهة تسيطر حاليًا على المورد، تُقَوّم الجهة ما إذا كانت مؤشرات السيطرة التالية قائمة:

- الملكية النظامية؛ و

[10] تشمل الإشارة إلى "الخدمات" في إطار المفاهيم "السلع".

- القدرة على الوصول إلى المورد، أو القدرة على منع أو تقييد الوصول إلى المورد؛ و
- وسيلة التحقق من استخدام المورد لتحقيق أهدافها؛ و
- وجود حق قابل للإنفاذ في الحصول الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية الناشئة عن المورد.

وبينما لا تُعَدُّ هذه المؤشرات مؤشرات حاسمة لتحديد ما إذا كانت السيطرة قائمة، فإن تحديدها وتحليلها يمكن أن يفيد هذا القرار.

حدث سابق

5.13 يتطلب تعريف الأصل أن يكون المصدر الذي تسيطر عليه الجهة حاليًا قد نشأ عن معاملة سابقة أو حدث سابق آخر. ويمكن أن تختلف المعاملات السابقة أو الأحداث الأخرى التي تؤدي إلى سيطرة الجهة على المورد وبالتالي على الأصل. ويمكن للجهات الحصول على الأصول عن طريق شرائها في معاملة تبادلية أو تطويرها. وقد تنشأ الأصول أيضًا من خلال معاملات غير تبادلية، بما في ذلك ممارسة السلطات السيادية. وتُعَدُّ السلطة على فرض الضرائب أو إصدار التراخيص والوصول أو تقييد أو رفض الوصول إلى المنافع التي تنطوي عليها الموارد غير الملموسة، مثل الأطياف الكهرومغناطيسية، أمثلة على السلطات والحقوق الخاصة بالقطاع العام التي قد تؤدي إلى نشوء الأصول. وعند تقويم متى تسيطر الجهة على الحقوق في الموارد، فإنه يمكن أخذ الأحداث التالية في الحسبان: (أ) القدرة العامة على فرض السلطة، و(ب) إيجاد سلطة بموجب تشريع، و(ج) ممارسة السلطة لخلق حق ما، و(د) الحدث الذي يؤدي إلى الحق في استلام الموارد من طرف خارجي. وينشأ الأصل عند ممارسة السلطة وعند وجود حقوق لاستلام الموارد.

الالتزامات

تعريف

5.14 الالتزام هو:

واجب حالي على الجهة عن تدفق خارج للموارد والذي ينتج عن حدث سابق.

واجب حالي

5.15 يمكن أن يكون لدى جهات القطاع العام عدد من الواجبات. الواجب الحالي هو واجب ملزم نظاماً (واجب نظامي) أو واجب غير ملزم نظاماً، والذي لا يكون لدى الجهة بديل واقعي لتجنبه. ولا تُعَدُّ الواجبات واجبات حالية ما لم تكن ملزمة، ولا يوجد بديل واقعي لتجنب التدفق الخارج للموارد.

التدفق الخارج للموارد من الجهة

5.16 يجب أن يشمل الالتزام تدفقاً خارجاً للموارد من الجهة لكي تتم تسويته. ولا يُعَدُّ التزاماً الواجب الذي يمكن تسويته دون تدفق خارج للموارد من الجهة.

حدث سابق

5.17 ولاستيفاء تعريف الالتزام، من الضروري أن ينشأ الواجب الحالي نتيجة معاملة سابقة أو حدث آخر سابق ويتطلب تدفق خارج للموارد من الجهة. ويعني تعقيد برامج وأنشطة القطاع العام أن عددًا من الأحداث في مجال تطوير وتنفيذ وتشغيل برنامج معين قد تؤدي إلى نشوء واجبات. ولأغراض التقرير المالي، فإنه من الضروري تحديد ما إذا كانت هذه الارتباطات

والواجبات – بما في ذلك الواجبات الملزمة التي لا يوجد لدى الجهة بديل واقعي لتجنبها، ولكنها غير قابلة للإنفاذ نظاماً (واجبات غير ملزمة نظاماً) – هي واجبات حالية وتفي بتعريف الالتزام. وعندما يكون لأي ترتيب شكل نظامي ويكون ملزماً، مثل العقد، قد يكون من السهل تحديد الحدث السابق. وفي حالات أخرى، قد يكون تحديد الحدث السابق أكثر صعوبة، ويتطلب تحديده تقويم متى لا يكون لدى الجهة بديل واقعي لتجنب تدفق خارج للموارد من الجهة. وعند القيام بهذا التقويم تأخذ الجهة في الحسبان المتطلبات النظامية الخاصة بالدولة أو دائرة الاختصاص النظامي التي تتبع لها.

الواجبات النظامية والواجبات غير الملزمة نظاماً

5.18 يمكن أن تكون الواجبات الملزمة واجبات نظامية أو واجبات غير ملزمة نظاماً. ويمكن أن تنشأ الواجبات الملزمة من المعاملات التبادلية وغير التبادلية. ويجب أن يكون هناك واجب تجاه طرف خارجي من أجل نشوء الالتزام. ولا يمكن إلزام الجهة تجاه نفسها، حتى ولو سبق أن أشهرت نيتها التصرف بطريقة معينة. ويُعَدُّ تحديد الطرف الخارجي مؤشراً على وجود واجب ينشأ عنه التزام. مع ذلك، فإنه ليس من الضروري معرفة هوية الطرف الخارجي قبل وقت التسوية لكي يوجد واجب حالي والتزام.

5.19 تتضمن العديد من الترتيبات التي تؤدي إلى نشوء واجب تاريخاً للتسوية. وقد يوفر تاريخ التسوية مؤشرًا على أن الواجب ينطوي على تدفق خارج للموارد ويؤدي إلى نشوء التزام. مع ذلك، فإن هناك العديد من الاتفاقيات التي لا تحتوي على تاريخ للتسوية. ولا يحول عدم وجود تاريخ للتسوية دون وجود واجب ينشأ عنه التزام.

الواجبات النظامية

5.20 الواجب النظامي يكون قابلاً للإنفاذ بموجب الأنظمة. وقد تنشأ هذه الواجبات القابلة للإنفاذ من مجموعة متنوعة من الأسس النظامية. والمعاملات التبادلية عادةً ما تكون تعاقدية بطبيعتها وبالتالي قابلة للإنفاذ من خلال أنظمة العقود أو ما يعادلها من السلطات أو الترتيبات. وهناك دول لا تستطيع الحكومات وجهات القطاع العام فيها إبرام واجبات نظامية، لأنه لا يسمح لها مثلًا بالتعاقد باسمها الخاص، ولكن تكون هناك عمليات بديلة لها أثر معادل. وتُعَدُّ الواجبات الملزمة من خلال هذه العمليات البديلة واجبات نظامية في إطار المفاهيم. وبالنسبة لبعض أنواع المعاملات غير التبادلية، يكون الحكم ضروريًا لتحديد ما إذا كان الواجب قابلاً للإنفاذ بموجب الأنظمة. وعندما يتقرر أن الواجب قابل للإنفاذ بموجب الأنظمة، لا يمكن أن يكون هناك شك في أن الجهة ليس لديها بديل واقعي لتجنُّب الواجب وأن هناك التزامًا قائماً.

5.21 ليست بعض الواجبات المتعلقة بالمعاملات التبادلية بالضبط قابلة للإنفاذ من قبل طرف خارجي في تاريخ القوائم المالية، ولكنها ستكون قابلة للإنفاذ بمرور الوقت دون حاجة الطرف الخارجي إلى استيفاء شروط إضافية - أو الاضطرار إلى اتخاذ أي إجراء آخر - قبل التسوية. وتُعَدُّ المطالبات القابلة للإنفاذ دون أي شروط رهنًا بمرور الوقت واجبات قابلة للإنفاذ في سياق تعريف الالتزام.

5.22 السلطة السيادية هي السلطة المطلقة للحكومة لوضع وتعديل وإلغاء الأحكام النظامية. ولا تُعَدُّ السلطة السيادية مبررًا لاستنتاج أن الواجب لا يفي بتعريف الالتزام الوارد في هذا

الإطار. ويجب تقويم الوضع النظامي في كل تاريخ للقوائم المالية لتحديد ما إذا كان الواجب لم يعد ملزمًا ولا يفي بتعريف الالتزام.

الواجبات غير الملزمة نظاماً

5.23 يمكن أن تنشأ الالتزامات من واجبات غير ملزمة نظاماً. وتختلف الواجبات غير الملزمة نظاماً عن الواجبات النظامية في أن الطرف الذي يكون الواجب لصالحه لا يمكنه اتخاذ إجراء نظامي (أو ما يعادله) لإنفاذ التسوية. وتتسم الواجبات غير الملزمة نظاماً التي تؤدي إلى نشوء التزامات بالخصائص التالية:

- أن تكون الجهة قد عبرت للأطراف الأخرى من خلال نمط ثابت من الممارسات السابقة أو السياسات المنشورة أو وثيقة حالية محددة بما فيه الكفاية بأنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و
- نتيجة لذلك، كوّنت الجهة لدى تلك الأطراف الأخرى توقعًا صحيحاً بأنها ستفي بهذه المسؤوليات؛ و
- يوجد لدى الجهة بديل واقعي ضئيل، أو لا يوجد لديها بديل واقعي، لتجنُّب تسوية الواجب الناشئ عن تلك المسؤوليات.

5.24 في القطاع العام، قد تنشأ الواجبات عند عدد من النقاط على سبيل المثال، في تنفيذ برنامج أو خدمة:

- تقديم وعد سياسي مثل وعد انتخابي؛ و
- الإعلان عن سياسة؛ و
- تقديم مشروع الموازنة واعتمادها (قد يكونا نقطتين مختلفتين)؛ و
- تصبح الموازنة سارية المفعول (في بعض الدول لا تصبح الموازنة سارية المفعول إلى أن يُجرى تخصيص للاعتمادات المالية).

ومن غير المرجح أن تؤدي المراحل المبكرة لتنفيذ البرنامج أو الخدمة إلى واجبات حالية تستوفي تعريف الالتزام. وقد تؤدي المراحل اللاحقة – مثلاً عند استيفاء أصحاب المطالبات شروط الأهلية للخدمة التي سيتم تقديمها – إلى نشوء واجبات تستوفي تعريف الالتزام.

5.25 تعتمد النقطة التي يؤدي فيها واجب إلى نشوء التزام على طبيعة الواجب. وتتضمن العوامل التي من المرجح أن تؤثر على الأحكام بشأن ما إذا كانت الأطراف الأخرى يمكنها أن تستنتج بشكل صحيح أن هناك واجباً بحيث يكون لدى الجهة بديل واقعي ضئيل، أو لا يوجد لديها بديل واقعي، لتجنب تدفق خارج للموارد:

- طبيعة الحدث أو الأحداث السابقة التي تؤدي إلى نشوء الواجب. على سبيل المثال، من غير المرجح أن يؤدي وعد انتخابي إلى نشوء واجب حالي لأن الوعود الانتخابية نادرًا ما تنتج توقعًا صحيحًا من جانب الأطراف الخارجية بأن الجهة عليها واجباً ليس لديها بديل واقعي لتجنب تسويته. مع ذلك، قد يكون الإعلان المتعلق بحدث أو ظرف قد وقع له دعم سياسي كبير بحيث يصبح لدى الحكومة خيار ضئيل للتراجع عنه. فإذا كانت الحكومة تعهدت بتقديم مشروع المخصص اللازم في الموازنة وتأمين الموافقة عليه، فإن هذا الإعلان قد يترتب عليه واجب غير ملزم نظاماً؛ و
- قدرة الجهة على تعديل أو تغيير الواجب قبل أن يتبلور. على سبيل المثال، فإن الإعلان عن السياسة لا يؤدي عمومًا إلى واجب غير ملزم نظاماً، والذي لا يمكن تعديله قبل تنفيذه. بالمثل، إذا كان الواجب مرهونًا بوقوع أحداث مستقبلية، قد يجوز للجهة استخدام تقديرها لتجنب تدفق خارج للموارد قبل وقوع تلك الأحداث؛ و

- قد تكون هناك ارتباط بين توفر التمويل لتسوية واجب معين وإنشاء واجب حالي. على سبيل المثال، إذا كان بند مستقل في الموازنة قد تمت الموافقة عليه وأيضا كان التمويل المرتبط به مؤكداً من خلال تخصيص لاعتماد مالي، أو من خلال توافر تمويل للطوارئ أو تحويل من مستوى آخر من الحكومة، قد يكون هناك واجب غير ملزم نظاماً. مع ذلك، فإن عدم وجود مخصص في الموازنة لا يعني في حد ذاته عدم نشوء واجب حالي.

5.26 "الضغوط الاقتصادية" أو "الضرورة السياسية" أو غيرها من الظروف قد تؤدي إلى حالات – بالرغم من أن جهة القطاع العام تكون غير ملزمة نظاماً بتكبد التدفق الخارج للموارد – تكون فيها العواقب الاقتصادية أو السياسية لرفض القيام بذلك بحيث يكون لدى الجهة بديل واقعي ضئيل أو لا يكون لديها بديل واقعي لتجنب التدفق الخارج للموارد. وقد تؤدي الضغوط الاقتصادية أو الضرورة السياسية أو أي ظروف أخرى إلى التزام ناشئ عن واجب غير ملزم نظاماً.

صافي المركز المالي، والموارد الأخرى، والواجبات الأخرى

5.27 كما هو موضح في الفقرة 5.4، قد يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في بعض الحالات، عند وضع معيار محاسبة للقطاع العام أو تعديله، أنه من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، فإن الأمر قد يحتاج إلى إثبات مورد أو واجب لا يستوفي تعريف عنصر محدد في إطار المفاهيم في القوائم المالية. في هذه الحالات، قد تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام أو تسمح بأن تثبت هذه الموارد أو الواجبات كموارد أخرى أو واجبات أخرى، وهي بنود إضافية للعناصر الستة المحددة في هذا الإطار.

5.28 صافي المركز المالي هو الفرق بين الأصول والالتزامات بعد إضافة الموارد الأخرى وخصم الواجبات الأخرى المثبتة في قائمة المركز المالي. ويمكن أن يكون صافي المركز المالي قيمة متبقية موجبة أو سالبة.

الإيرادات والمصروفات

تعريفات

5.29 الإيراد هو:

الزيادة في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف الزيادة الناشئة عن المساهمات من أصحاب حقوق الملكية.

5.30 المصروف هو:

النقصان في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف النقصان الناشئ عن توزيعات لأصحاب حقوق الملكية.

5.31 ينشأ الإيراد والمصروف من المعاملات التبادلية وغير التبادلية والأحداث الأخرى مثل الزيادات والانخفاضات غير المحققة في قيمة الأصول والالتزامات، واستهلاك الأصول من خلال الاستهلاك وتآكل الخدمات المتوقعة والقدرة على توليد منافع اقتصادية من خلال

الهبوط في القيمة. وقد ينشأ الإيراد والمصروف من المعاملات الفردية أو مجموعات من المعاملات.

فائض أو عجز الفترة

5.32 فائض أو عجز الجهة للفترة، هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات المعروضة في قائمة الأداء المالي.

المساهمات من أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لأصحاب حقوق الملكية

تعريفات

5.33 المساهمات من أصحاب حقوق الملكية هي:
تدفقات الموارد الداخلة إلى الجهة، والتي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم ملاك، والتي تنشئ أو تزيد من حصة في صافي المركز المالي للجهة.

5.34 التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية هي:
تدفقات الموارد الخارجة من الجهة، والموزعة على أطراف خارجية بصفتهم ملاك، والتي ترد أو تخفض حصة في صافي المركز المالي للجهة.

5.35 من المهم التمييز بين تدفقات الموارد الداخلة من الملاك، بما في ذلك التدفقات الداخلة التي تنشئ أوليًا حصة الملكية، وتدفقات الموارد الخارجة إلى الملاك بصفتهم ملاك، وبين الإيرادات والمصروفات. وبالإضافة إلى ضخ الموارد ودفع توزيعات الأرباح التي قد تحدث، فمن الشائع نسبيًا في بعض الدول تحويل الأصول والالتزامات بين جهات القطاع العام. وعندما تستوفي هذه التحويلات تعريفات مساهمات من أصحاب حقوق الملكية أو توزيعات لأصحاب حقوق الملكية، فإن المحاسبة عنها تكون بهذه الصفة.

5.36 قد تنشأ حصص الملكية عند تأسيس جهة وعندما تساهم جهة أخرى بموارد لتوفر للجهة الجديدة القدرة على بدء الأنشطة التشغيلية. وفي القطاع العام، ترتبط المساهمات للجهات والتوزيعات منها أحيانًا بإعادة هيكلة الحكومة وتتخذ شكل تحويلات الأصول والالتزامات بدلًا من المعاملات النقدية. وقد تتخذ حصص الملكية أشكالًا مختلفة، قد لا تُثبت في شكل أداة حقوق الملكية.

5.37 قد تأخذ المساهمات من أصحاب حقوق الملكية شكل الضخ الأولي للموارد عند تأسيس جهة أو الضخ اللاحق للموارد، بما في ذلك تلك التي تُعاد فيها هيكلة الجهة. ويمكن أن تكون التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية: (أ) عائداً على الاستثمار، أو (ب) سداداً كاملاً أو جزئيًّا للاستثمار، أو (ج) سداداً لأي موارد متبقية في حالة تصفية أو إعادة هيكلة الجهة.

الفصل السادس: الإثبات في القوائم المالية

الموضوع	الفقرة
ضوابط الإثبات وعلاقتها بالإفصاح	6.1-6.4
تعريف العنصر	6.5-6.6
عدم التأكد بشأن القياس	6.7-6.8
الإفصاح والإثبات	6.9
إلغاء الإثبات	6.10

ضوابط الإثبات وعلاقتها بالإفصاح

6.1 يحدد هذا الفصل الضوابط التي يجب تحققها لكي يُثبت عنصر في القوائم المالية. الإثبات هو عملية بموجبها تُضمَّن المبالغ المعروضة في صلب القائمة المالية المناسبة بنداً يستوفي تعريف العنصر ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعي القيود المفروضة على المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

6.2 ضوابط الإثبات هي:
- أن يستوفي البند تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛ و
- أن يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

6.3 تُثْبَت جميع البنود التي تستوفي ضوابط الإثبات في القوائم المالية. في بعض الظروف، قد يقضى أيضًا معيار محاسبة للقطاع العام، من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، بوجوب إثبات المورد أو الواجب الذي لا يفي بتعريف العنصر في القوائم المالية، شريطة أنه يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعى القيود. وتناقش الموارد والواجبات الأخرى في الفصل 5، *عناصر القوائم المالية*.

6.4 ينطوي الإثبات على تقويم حالة عدم التأكد المتعلقة بوجود العنصر وقياسه. ويمكن أن تتغير الأوضاع التي تؤدي إلى حالة عدم التأكد، إن وجدت. لذلك، من المهم تقويم حالة عدم التأكد في كل تاريخ قوائم المالية.

تعريف العنصر

6.5 لكي يُثبَت كعنصر، يجب أن يستوفي البند تعريف أحد العناصر الواردة في الفصل 5. وتُتناول حالة عدم التأكد بشأن وجود عنصر من خلال أخذ الأدلة المتاحة في الحسبان من أجل إصدار حكم محايد بشأن ما إذا كان البند يفي بجميع الخصائص الأساسية لتعريف ذلك العنصر، أخذاً في الحسبان جميع الحقائق والظروف المتاحة في تاريخ القوائم المالية.

6.6 إذا ما تحدد وجود عنصر ما، فإنه عند قياس هذا العنصر يتم أخذ حالة عدم التأكد بشأن قيمة الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية التي يمثلها ذلك العنصر في الحسبان (انظر الفقرتين 6.7 و6.8). ويقوم المعدّون بمراجعة وتقويم جميع الأدلة المتاحة لتحديد ما إذا كان عنصر ما موجودًا ومثبتًا، أو ما إذا كان هذا العنصر لا يزال مؤهلًا للإثبات (انظر الفقرة 6.9)، أو ما إذا كان هناك تغيير في عنصر موجود.

عدم التأكد بشأن القياس

6.7 كي يُثبَت بند في القوائم المالية، فإنه من الضروري إعطاء البند قيمة نقدية. ويستلزم ذلك اختيار أساس قياس مناسب وتحديد ما إذا كان قياس البند يحقق الخصائص النوعية، أخذاً في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك أن يكون القياس ملائماً بدرجة كافية ويعبر بموثوقية عن البند المطلوب إثباته في القوائم المالية. ويناقش الفصل 7، *قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية* اختيار أساس القياس المناسب.

6.8 قد تكون هناك حالة عدم تأكد ترتبط بقياس العديد من القيم المعروضة في القوائم المالية.

ويُعَدُّ استخدام التقديرات جزءًا أساسيًا من أساس الاستحقاق المحاسبي. ويتضمن اتخاذ قرار بشأن ملاءمة القياس والتعبير الموثوق النظر في أساليب معينة، مثل استخدام مدى للنتائج والتقديرات، وما إذا كانت هناك أدلة إضافية متاحة بشأن الظروف الاقتصادية التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية. ويمكن أن يقدم الإفصاح معلومات مفيدة عن أساليب التقدير المستخدمة. وقد تكون هناك حالات نادرة يكون فيها مستوى عدم التأكد في نقطة تقدير محددة مرتفعاً جدًا بحيث تكون ملاءمة القياس والتعبير الموثوق أمراً مشكوكاً فيه حتى ولو تم توفير افصاحات لشرح أساليب التقدير. في ظل هذه الظروف، لا يُثبَت هذا البند.

الإفصاح والإثبات

6.9 إن عدم إثبات البنود التي تستوفي تعريف العنصر وضوابط الإثبات لا يُصَحَّح من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو الإيضاحات أو التفاصيل التوضيحية الأخرى. مع ذلك، يمكن أن يقدم الإفصاح معلومات عن البنود التي تفي بالكثير من خصائص تعريف العنصر، وليس كل خصائصه. ويمكن أن يقدم الإفصاح أيضًا معلومات عن البنود التي تستوفي تعريف عنصر ما، ولكن لا يمكن قياسها بطريقة تستوفي الخصائص النوعية بما يكفي لتحقيق أهداف التقارير المالية. ويكون الإفصاح مناسباً عندما تُعد معرفة هذا البند ملائمة لتقويم صافي المركز المالي للجهة، وبالتالي تحقق أهداف التقارير المالية.

إلغاء الإثبات

6.10 إلغاء الإثبات هو عملية تقويم ما إذا كانت هناك تغييرات حدثت منذ تاريخ القوائم المالية السابق والتي تستدعي استبعاد عنصر أُثبتَ سابقًا من القوائم المالية واستبعاد البند في حالة حدوث مثل هذه التغييرات. وعند تقويم حالة عدم التأكد بشأن وجود عنصر ما، فإنه يُستَخدَم نفس الضوابط المستخدمة عند الإثبات الأولي لإلغاء الإثبات.

الفصل السابع: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية

الموضوع	الفقرة
مقدمة	7.1
هدف القياس	7.12-7.2
أسس القياس واختيارها	7.7-7.5
قيم الدخول والخروج	7.9-7.8
القياسات التى يمكن رصدها والقياسات التى لا يمكن رصدها	7.10
القياسات الخاصة بالجهة وغير الخاصة بالجهة	7.11
مستوى التجميع أو التفصيل فى القياس	7.12
أسس قياس الأصول	7.68-7.13
التكلفة التاريخية	7.21-7.13
قياسات القيمة الحالية	7.23-7.22
القيمة السوقية	7.36-7.24
تكلفة الإحلال	7.48-7.37
صافى سعر البيع	7.57-7.49
القيمة من الاستخدام	7.68-7.58
أسس قياس الالتزامات	7.91-7.69
التكلفة التاريخية	7.73-7.70
تكلفة الوفاء	7.79-7.74
القيمة السوقية	7.81-7.80
تكلفة الإعفاء	7.86-7.82
سعر التحمل	7.91-7.87

مقدمة

7.1 يحدد هذا الفصل مفاهيم القياس التي ترشد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند اختيار أسس القياس في معايير المحاسبة للقطاع العام، وترشد معدي القوائم المالية عند اختيار أسس قياس الأصول والالتزامات التي لا تتوافر بشأنها متطلبات ضمن معايير المحاسبة للقطاع العام.

هدف القياس

7.2 الهدف من القياس هو:
اختيار أسس القياس التي تعكس على النحو الأكثر عدالة تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للجهة بأسلوب مفيد في مساءلة الجهة، ولأغراض اتخاذ القرارات.

7.3 يُسهم اختيار أساس قياس الأصول والالتزامات في تحقيق أهداف التقارير المالية في القطاع العام، من خلال توفير معلومات تساعد المستخدمين في تقويم:

- تكلفة الخدمات المقدمة في الفترة من حيث التكلفة التاريخية أو التكلفة الحالية؛ و
- القدرة التشغيلية -قدرة الجهة على دعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية من خلال الموارد المادية والموارد الأخرى؛ و
- القدرة المالية -قدرة الجهة على تمويل أنشطتها.

7.4 يتضمن اختيار أساس القياس أيضًا تقويما لمدى تحقيق المعلومات المقدمة للخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية.

أسس القياس واختيارها

7.5 ليس من الممكن تحديد أساس قياس واحد يحقق بالشكل الأفضل هدف القياس على مستوى إطار المفاهيم. لذلك، لا يقترح إطار المفاهيم أساسَ قياسٍ واحداً (أو مزيجاً من الأسس) لجميع المعاملات والأحداث والظروف. وإنما يقدم إرشادات حول اختيار أساس قياس للأصول والالتزامات لتحقيق هدف القياس.

7.6 يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للأصول من حيث المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الجهة والقدرة التشغيلية للجهة والقدرة المالية للجهة، ومدى ما تقدمه من معلومات تستوفي الخصائص النوعية:

- التكلفة التاريخية؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإحلال؛ و
- صافي سعر البيع؛ و
- القيمة من الاستخدام.

يلخص الجدول 1 أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت: (أ) تقدم قيم دخول أو خروج و(ب) يمكن رصدها في السوق و (ج) ما إذا كانت خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة[11].

[11] في بعض الحالات، يكون قد تم اتخاذ حكم لتصنيف أساس قياس معين على أنه يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق و/ أو خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة.

الجدول 1: ملخص أسس قياس الأصول			
أساس القياس	**دخول أو خروج**	**يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق**	**خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة**
التكلفة التاريخية	دخول	يمكن رصدها بشكل عام	خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	يمكن رصدها	غير خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم
تكلفة الإحلال	دخول	يمكن رصدها	خاصة بالجهة
صافي سعر البيع	خروج	يمكن رصدها	خاصة بالجهة
القيمة من الاستخدام	خروج[12]	لا يمكن رصدها	خاصة بالجهة

7.7 يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للالتزامات من حيث (أ) المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الجهة والقدرة التشغيلية للجهة والقدرة المالية للجهة و (ب) مدى ما تقدمه من معلومات تستوفي الخصائص النوعية:

- التكلفة التاريخية؛ و
- تكلفة الوفاء؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإعفاء؛ و
- سعر التحمل.

يلخص الجدول 2 أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت: (أ) تقدم قيم الدخول أو الخروج (ب) يمكن رصدها في السوق و (ج) ما إذا كانت خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة.

الجدول 2: ملخص أسس قياس الالتزامات			
أساس القياس	**دخول أو خروج**	**يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق**	**خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة**
التكلفة التاريخية	دخول	يمكن رصده بشكل عام	خاصة بالجهة
تكلفة الوفاء	خروج	لا يمكن رصده	خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	يمكن رصده	غير خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم
تكلفة الإعفاء	خروج	يمكن رصده	خاصة بالجهة
سعر التحمل	دخول	يمكن رصده	خاص بالجهة

قيم الدخول والخروج

7.8 يمكن أن تقدم أسس القياس إما قيم الدخول أو الخروج. بالنسبة إلى الأصول، وتعكس قيم الدخول تكلفة الشراء. وتعتبر التكلفة التاريخية وتكلفة الإحلال هي قيم دخول. وتعكس قيم

[12] كما هو موضح في الفقرة 7.66، قد يتطلب احتساب القيمة من الاستخدام، للأصول غير المولدة للنقد، استخدام تكلفة الإحلال كبديل.

الخروج المنافع الاقتصادية من البيع. كما تعكس قيمة الخروج أيضًا القيمة التي سيتم الحصول عليها من استخدام الأصل. وفي الاقتصاد المتنوع، تختلف أسعار الدخول والخروج حيث تقوم الجهات عادةً:

- بامتلاك أصول مصممة خصيصًا لتلبية متطلبات التشغيل المحددة للجهة والتي لا يرغب المشاركون الآخرون في السوق في دفع ثمن مماثل لها؛ و
- تكبد تكاليف المعاملة عند الاقتناء.

7.9 يمكن أيضًا تصنيف أسس قياس الالتزامات من حيث ما إذا كانت قيم دخول أو خروج. وترتبط قيم الدخول بالمعاملة التي يُستَلَم بموجبها الواجب أو القيمة التي تقبلها الجهة لقاء تحملها للالتزام. وتعكس قيم الخروج القيمة المطلوبة للوفاء بالواجب أو القيمة المطلوبة لإعفاء الجهة من الواجب.

القياسات التي يمكن رصدها والقياسات التي لا يمكن رصدها

7.10 يمكن تصنيف بعض القياسات وفقًا لما إذا كان من الممكن رصدها في سوق مفتوح ونشط ومنظم[13]. ومن المحتمل أن تكون القياسات التي يمكن رصدها في السوق أكثر قابلية للفهم وأكثر قابلية للتحقق من القياسات التي لا يمكن رصدها. كما أنها قد تكون أكثر تعبيراً بموثوقية عن الظواهر التي تقيسها.

القياسات الخاصة بالجهة وغير الخاصة بالجهة

7.11 يمكن أيضًا تصنيف القياسات وفقًا لما إذا كانت "خاصة بالجهة" أو "غير خاصة بالجهة". وتعكس أسس القياس الخاصة بالجهة القيود الاقتصادية والقيود التي تفرضها السياسات الحالية التي تؤثر على الاستخدامات المحتملة للأصل وتسوية أي التزام من قبل الجهة. وقد تعكس القياسات الخاصة بالجهات الفرص الاقتصادية غير المتاحة للجهات الأخرى والمخاطر التي لا تواجهها جهات أخرى. وتعكس القياسات غير الخاصة بالجهة الفرص والمخاطر العامة في السوق. ويُتَّخذ القرار بشأن ما إذا كان يجب استخدام قياس خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة بالرجوع إلى هدف القياس والخصائص النوعية.

مستوى التجميع أو التفصيل في القياس

7.12 كي تُعرَض الأصول والالتزامات في القوائم المالية بطريقة توفر المعلومات التي تحقق هدف القياس بالشكل الأفضل وتحقق الخصائص النوعية، قد يكون من الضروري تجميعها أو تفصيلها لأغراض القياس. وتقارن التكلفة بالمنفعة عند تقويم ما إذا كان التجميع أو التفصيل مناسبًا.

أسس قياس الأصول

التكلفة التاريخية

7.13 التكلفة التاريخية لأصل هي:
العوض المقدم لاقتناء أو تطوير أصل، وهو النقد المقدم أو معادلات النقد المقدمة أو قيمة عوض آخر مقدَّم، في وقت اقتنائه أو تطويره.

[13] طور الدكتور ج. أليكس ميلبورن مصطلح "الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة". للاطلاع على أمثلة، انظر وثيقة "نحو إطار قياس للجهات الهادفة للربح" المنشورة من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في 2012.

7.14 التكلفة التاريخية هي قيمة دخول خاصة بالجهة[14]. وبموجب نموذج التكلفة التاريخية، تُعرَض الأصول أوليًا بالتكلفة المتكبَّدة عند اقتنائها. بعد الإثبات الأولي، يمكن تخصيص هذه التكلفة كمصروف لفترات القوائم المالية على شكل استهلاك أو استنفاد لأصول معينة، حيث تُستَهلك الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية تقدمها هذه الأصول على مدى أعمارها الإنتاجية. ولا يُغيَّر قياس الأصل بعد الإثبات الأولي ليعكس التغيرات في الأسعار أو الزيادات في قيمة الأصل.

7.15 وفقًا لنموذج التكلفة التاريخية، يمكن تخفيض قيمة الأصل عن طريق إثبات هبوط في القيمة. والهبوط في القيمة هو مدى تناقص الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية التي يقدمها الأصل نتيجة للتغيرات في الأوضاع الاقتصادية أو غيرها، وليس نتيجة استهلاكها. ويتضمن ذلك تقويماً لإمكانية استرداد التكلفة. من ناحية أخرى، يمكن زيادة قيمة الأصل ليعكس تكلفة الإضافات والتحسينات (باستثناء الزيادات في الأسعار للأصول غير المحسنة) أو أحداث أخرى، مثل استحقاق الفائدة على أصل مالي.

تكاليف الخدمات

7.16 عند استخدام التكلفة التاريخية، تعكس تكلفة الخدمات قيمة الموارد التي أنفقت لاقتناء أو تطوير الأصول المستهلكة في تقديم الخدمات. وتوفر التكلفة التاريخية بصفة عامة رابطاً مباشرًا بالمعاملات التي تقوم بها الجهة فعليًا. ونظراً لأن التكاليف المستخدمة هي تلك التي رُحِّلَت من فترة سابقة دون تعديل لتغيرات الأسعار، فإنها لا تعكس تكلفة الأصول عندما تُستهلك الأصول. ونظراً لأن تكلفة الخدمات تُعرَض باستخدام الأسعار السابقة، فإن معلومات التكلفة التاريخية لن تمكن من تقويم التكلفة المستقبلية لتقديم الخدمات إذا كانت التغيرات في الأسعار التراكمية منذ الاقتناء جوهرية. وعندما تعد الموازنات على أساس التكلفة التاريخية، فإن معلومات التكلفة التاريخية تبين مدى تنفيذ الموازنة.

القدرة التشغيلية

7.17 إذا اقتُنِيَ أصل في معاملة تبادلية، فإن التكلفة التاريخية توفر معلومات عن الموارد المتاحة لتقديم الخدمات في فترات مستقبلية، بناءً على تكلفة اقتنائها. وفي الوقت الذي يُشتَرَى فيه أصل أو يُطوَّر، يمكن افتراض أن قيمة الخدمات المتوقعة من الأصل تساوي على الأقل تكلفة شرائه[15]. وعندما يُثبت الاستهلاك أو الاستنفاد، فإنه يعكس مدى استهلاك الخدمات المتوقعة من الأصل. وتبين معلومات التكلفة التاريخية أن الموارد المتاحة للخدمات المستقبلية تكون على الأقل بقدر القيمة التي تظهر بها. ولا تثبت الزيادات في قيمة الأصل في ظل نموذج التكلفة التاريخية. وفي حالة اقتناء أصل في معاملة غير تبادلية، فإن سعر المعاملة لن يوفر معلومات عن القدرة التشغيلية.

القدرة المالية

7.18 تساعد القيمة التي تسجل بها الأصول في القوائم المالية في تقويم القدرة المالية. ويمكن أن تقدم التكلفة التاريخية معلومات عن قيمة الأصول التي يمكن استخدامها كضمان فاعل للقروض. ويتطلب تقويم القدرة المالية أيضًا معلومات عن المبلغ الذي يمكن استلامه من

[14] إذا لم يكن الأمر كذلك، سيُخفض القياس الأولي للتكلفة التاريخية بمبلغ الهبوط في القيمة.

[15] إذا لم يكن الامر كذلك، سيخفض القياس الأولي للتكلفة التاريخية بمبلغ الهبوط في القيمة.

بيع الأصل، وإعادة استثماره في الأصول لتقديم خدمات مختلفة. ولا تقدم التكلفة التاريخية هذه المعلومات عندما تختلف بشكل مهم عن قيم الخروج الحالية.

تطبيق الخصائص النوعية

7.19 تشرح الفقرات 7.16-7.18 المجالات التي تقدم فيها التكلفة التاريخية معلومات ملائمة من حيث قيمتها التأكيدية أو التوقعية. وغالبًا ما يكون تطبيق التكلفة التاريخية مباشرًا، لأن معلومات المعاملات عادة ما تكون متاحة بسهولة. نتيجة لذلك، فإن القيم المستمدة من نموذج التكلفة التاريخية عادةً ما تكون موثوقة في التعبير حيث إنها تمثل ما يفترض تمثيله -أي تكلفة اقتناء أو تطوير أصل بناءً على معاملات فعلية. ويمكن أن تؤثر تقديرات الاستهلاك والهبوط في القيمة المستخدمة في نموذج التكلفة التاريخية، لا سيما بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد، على موثوقية التعبير. ونظراً لأن تطبيق التكلفة التاريخية يعكس عمومًا الموارد المستهلكة بالرجوع إلى المعاملات الفعلية، فإن قياسات التكلفة التاريخية تكون قابلة للتحقق منها، وقابلة للفهم، ويمكن إعدادها في الوقت المناسب.

7.20 إن معلومات التكلفة التاريخية قابلة للمقارنة إلى الحد الذي يكون فيه للأصول نفس تواريخ الاقتناء أو تواريخ مشابهة. ونظرًا لأن التكلفة التاريخية لا تعكس أثر تغيرات الأسعار، فإنه لا يمكن مقارنة قيم الأصول التي اقتنيت في أوقات مختلفة عندما تختلف الأسعار بشكل مهم.

7.21 في ظروف معينة، يتطلب تطبيق التكلفة التاريخية استخدام المخصصات -على سبيل المثال عندما:

- تُقتنى عدة أصول في معاملة واحدة؛ و
- تُنشأ الأصول من قبل الجهة نفسها، ويتعين تخصيص المصروفات العامة والتكاليف الأخرى؛ و
- ضرورة استخدام افتراض تدفق التكلفة، مثل الوارد أولًا صادر أولًا، عند الاحتفاظ بالعديد من الأصول المماثلة. إلى الحد الذي تكون فيه هذه التخصيصات جزافية، فإنها تقلل من الحد الذي يحقق فيه القياس الناتج الخصائص النوعية.

قياسات القيمة الحالية

7.22 تعكس قياسات القيمة الحالية البيئة الاقتصادية السائدة في تاريخ القوائم المالية.

7.23 هناك أربعة أسس لقياس القيمة الحالية للأصول:

- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإحلال؛ و
- صافي سعر البيع؛ و
- القيمة من الاستخدام.

القيمة السوقية

7.24 القيمة السوقية للأصول هي:
القيمة التي كان من الممكن أن تتم بها مبادلة أصل بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر.

7.25 تكون القيمة السوقية والتكلفة التاريخية متطابقتين في تاريخ الاقتناء، إذا تم تجاهل تكاليف

المعاملات وكانت المعاملة هي معاملة تبادلية. ويعتمد مدى تحقيق القيمة السوقية لأهداف التقارير المالية واحتياجات المستخدمين من المعلومات جزئيًا على نوعية الأدلة السوقية. وتعتمد الأدلة السوقية، بدورها، على خصائص السوق الذي يتم تداول الأصل فيه. وتكون القيمة السوقية مناسبة بشكل خاص عندما يكون من غير المرجح أن يكون الفرق بين قيم الدخول والخروج فرقًا مهمًا، أو عند الاحتفاظ بالأصل بغرض البيع.

7.26 من حيث المبدأ، توفر القيمة السوقية معلومات مفيدة لأنها تعكس بصورة عادلة قيمة الأصل بالنسبة للجهة. وفي سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة (انظر الفقرة 7.28)، لا يمكن أن تكون قيمة الأصل أقل من القيمة السوقية حيث يمكن للجهة أن تحصل على هذه القيمة عن طريق بيع الأصل، ولا يمكن أن تكون قيمته أكبر من القيمة السوقية، حيث يمكن للجهة أن تحصل على الخدمات المتوقعة المعادلة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية من خلال شراء نفس الأصل.

7.27 تكون الفائدة من القيم السوقية موضع تساؤل أكبر في حال لم يتحقق افتراض أن الأسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة. في مثل هذه الظروف، لا يمكن افتراض أن الأصل يمكن بيعه بنفس السعر الذي يمكن اقتناؤه به، ومن الضروري تحديد ما إذا كان سعر الخروج أو سعر الدخول هو القياس الأكثر نفعًا. وتُعَدُّ القيم السوقية على أساس الخروج مفيدة بالنسبة للأصول المحتفظ بها لغرض المتاجرة، مثل بعض الأدوات المالية، ولكنها قد لا تكون مفيدة بالنسبة للأصول التشغيلية المتخصصة. علاوة على ذلك، بينما يقدم شراء الأصل دليلًا على أن قيمة الأصل بالنسبة للجهة هي على الأقل بقدر ثمن شرائه، فإن العوامل التشغيلية قد تعني أن القيمة بالنسبة للجهة قد تكون أكبر من ذلك. وبالتالي فإن القيمة السوقية قد لا تعكس قيمة الأصل بالنسبة للجهة، معبرًا عنها بطاقته التشغيلية.

القيم السوقية في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة

7.28 الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة يكون لها الخصائص التالية:

- لا توجد عوائق تمنع الجهة من التعامل في السوق؛ و
- تكون نشطة وبالتالي يوجد تكرار وحجم كاف من المعاملات لتقديم معلومات عن الأسعار؛ و
- تكون منظمة، بها العديد من المشترين والبائعين المطلعين بشكل جيد والذين يتصرفون دون إكراه، لذلك هناك ضمان "للعدالة" في تحديد الأسعار الحالية -بما في ذلك أن الأسعار لا تمثل مبيعات اضطرارية.

السوق المنظم هو ذلك الذي يتم تشغيله بأسلوب موثوق، وآمن، ودقيق، وفاعل. وتتعامل هذه الأسواق في أصول متجانسة، وهي بالتالي تكون قابلة للتبادل مع بعضها البعض، مثل السلع، والعملات والأوراق المالية التي تكون فيها الأسعار متاحة للعموم. وفى الواقع، فإن هناك أسواق قليلة إن وجدت تتوافر فيها جميع هذه الخصائص، ولكن بعضها قد يقترب من وصفه على أنه سوق منظم كما هو مبين أعلاه.

القيم السوقية حيث لا يمكن الافتراض بأن الأسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة

7.29 لا تُعَدُّ أسواق الأصول الفريدة والتي يندر تداولها أسواقاً مفتوحة ونشطة ومنظمة: ويُتفاوض على أي مشتريات ومبيعات بشكل فردي، وقد يكون هناك مدى كبير من الأسعار التي قد يُتَّفَق بها على المعاملة. وبالتالي، سوف يتكبد المشاركون تكاليف باهظة لشراء أو بيع أصل ما. في مثل هذه الظروف، من الضروري استخدام أسلوب لتقدير السعر الذي يمكن

به إجراء معاملة منظمة لبيع الأصل بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل أوضاع السوق الحالية.

تكاليف الخدمات

7.30 تقاس إيرادات الخدمات المعروضة في القوائم المالية على أساس الأسعار الحالية في فترة القوائم المالية. إذا تم قياس الأصول المستخدمة في تقديم الخدمات بالقيمة السوقية، فإن تخصيص تكلفة الأصول لتعكس استهلاكها في فترة القوائم المالية الحالية يكون على أساس القيمة السوقية الحالية للأصل.

7.31 يسمح استخدام القيم السوقية بتحديد العائد على الأصول. مع ذلك، لا تقوم جهات القطاع العام عمومًا بأنشطة هدفها الرئيس هو تحقيق الأرباح، وغالبًا ما تقدم الخدمات في معاملات غير تبادلية أو تقدم بأسعار مدعمة. بالتالي قد تكون هناك ملاءمة محدودة للعائد المعروض المستمد من أسعار السوق المبنية على أساس الخروج.

7.32 كما ذكر أعلاه، تقاس الإيرادات من تقديم الخدمات والمعروضة في القوائم المالية على أساس الأسعار الحالية في فترة القوائم المالية. بالتالي، فإن الفائض أو العجز للفترة يتضمن تحركات الأسعار التي تحدث خلال الفترة التي يُحتَفَظ فيها بالأصول والالتزامات، ولا يُعْرَض أي ربح أو خسارة من بيع أصل. وعندما يتم تداول الأصل في سوق مفتوح ونشط ومنظم، فإن وجود السوق يقدم ضمانًا بأن الجهة ستكون قادرة على تحقيق القيمة السوقية (وليس أكثر) في تاريخ القوائم المالية: لذلك، فإنه ليس من الضروري تأجيل إثبات التغيرات في القيمة حتى يتحقق فائض من البيع. مع ذلك، عندما لا يتم تداول الأصول المستخدمة لتقديم الخدمات في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة، أو أسواق شبيهة تقريباً لتلك الأسواق، فإن ملاءمة الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالتغيرات في القيمة السوقية تكون موضع شك أكبر.

القدرة التشغيلية

7.33 تكون المعلومات عن القيمة السوقية للأصول المحتفظ بها لتقديم الخدمات في فترات مستقبلية مفيدة إذا كانت تعكس القيمة التي يمكن للجهة أن تحصل عليها من الأصول باستخدامها في توفير أو تقديم الخدمات. مع ذلك، إذا كانت القيمة السوقية المبنية على أساس الخروج أقل بدرجة مهمة من التكلفة التاريخية، فمن المرجح أن تكون القيمة السوقية أقل ملاءمة من التكلفة التاريخية لتلك الأصول في توفير المعلومات عن القدرة التشغيلية – ومن المرجح أيضًا أن تكون القيمة السوقية هذه أقل ملاءمة من القياسات المبنية على أساس قيمة الدخول الحالية.

القدرة المالية

7.34 يتطلب تقويم القدرة المالية معلومات عن القيمة التي سيُحصَل عليها عند بيع أصل. وتوفر القيمة السوقية هذه المعلومات.

تطبيق الخصائص النوعية

7.35 يمكن استخدام القيم المحددة في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة بسهولة لأغراض التقرير المالي. وسوف تفي المعلومات بالخصائص النوعية – أي أنها ستكون ملائمة، ومعبرة بموثوقية، وقابلة للفهم، وقابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق منها. وفي ظل

أوضاع السوق هذه، يمكن افتراض أن قيم الدخول والخروج هي نفسها أو مشابهة جدًا. ونظراً لأنه يمكن إعدادها بشكل سريع، فمن المرجح أن تكون هذه المعلومات متاحة في الوقت المناسب أيضًا.

7.36 يقل مدى مقابلة القيم السوقية للخصائص النوعية كلما انخفضت جودة الأدلة السوقية، واعتُمِد في تحديد مثل هذه القيم على أساليب التقدير. كما هو مبين أعلاه، فإن القيم السوقية المبنية على أساس الخروج من المرجح أن تكون ملائمة لتقدير القدرة المالية وليس لتقدير تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية.

تكلفة الإحلال

7.37 تكلفة الإحلال[16] هي:
التكلفة الأكثر وفراً اللازمة للجهة لإحلال الخدمات المتوقعة لأصل (بما في ذلك المبلغ الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي) في تاريخ القوائم المالية.

7.38 تختلف تكلفة الإحلال عن القيمة السوقية لأن:

- في سياق القطاع العام، هي صراحة قيمة الدخول التي تعكس تكلفة إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بالأصل؛ و
- تتضمن جميع التكاليف التي ستُتَكبَّد بالضرورة في إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بالأصل؛ و
- خاصة بالجهة، وبالتالي فهي تعكس الوضع الاقتصادي للجهة، وليس الموقف السائد في السوق الافتراضي. على سبيل المثال، تكون تكلفة إحلال مركبة أقل بالنسبة لجهة تقتني عادة عدداً كبيراً من المركبات في معاملة واحدة، وهي قادرة بانتظام على التفاوض للحصول على تخفيضات، وذلك بالمقارنة بجهة تشتري المركبات بشكل فردي.

7.39 نظرًا لأن الجهات تقتني عادة أصولها بأكثر الوسائل الاقتصادية المتاحة، فإن تكلفة الإحلال تعكس عملية الشراء أو الإنشاء التي تتبعها الجهة عادة. وتعكس تكلفة الإحلال إحلال الخدمات المتوقعة في سياق العمليات العادية، وليست التكاليف التي يمكن تكبدها إذا نشأت ضرورة ملحة نتيجة لبعض الأحداث غير المتوقعة، مثل حدوث حريق.

7.40 تكلفة الإحلال هي تكلفة إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بأصل. وتطبق تكلفة الإحلال مدخلاً مثاليًا وتختلف عن تكلفة إعادة الإنتاج، وهي تكلفة اقتناء أصل مطابق[17]. وعلى الرغم من أنه في كثير من الحالات يكون الإحلال الأكثر اقتصادًا للخدمات المتوقعة هو من خلال شراء أصل مشابه لذلك الأصل الخاضع للسيطرة، وتكون تكلفة الإحلال مبنية على أصل بديل إذا كان ذلك البديل يقدم نفس الخدمات المتوقعة بتكلفة أقل. ولأغراض التقرير المالي، فإنه من الضروري بالتالي أن يعكس الفرق في الخدمات المتوقعة بين الأصلين القائم والبديل.

7.41 إن الخدمات المتوقعة المناسبة هي تلك التي تكون الجهة قادرة على أن تستخدمها أو

[16] المصطلح الكامل هو "تكلفة الإحلال المستهلكة المثلى" لبيان أنه يشير إلى إحلال الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل وليس إحلال الأصل في حد ذاته (أنظر الفقرة 7.41). ويستخدم مصطلح "تكلفة الإحلال" للاقتصاد في التعبير في "إطار المفاهيم".

[17] قد تكون هناك حالات تكون فيها تكلفة الإحلال مساوية لتكلفة إعادة الإنتاج. وهذا هو الحال عندما تكون الطريقة الأوفر لإحلال الخدمات المتوقعة هي إعادة إنتاج الأصل.

تتوقع أن تستخدمها، مع مراعاة الحاجة إلى الاحتفاظ بقدر كاف من القدرة للتعامل مع الحالات الطارئة. لذلك، فإن تكلفة إحلال أصل تعكس النقص في القدرة المطلوبة على تقديم الخدمات. على سبيل المثال، إذا كانت الجهة تملك مدرسة تستوعب 500 تلميذٍ، ولكن بسبب التغيرات الديموغرافية منذ إنشائها، فإن مدرسة تتسع لـ 100 تلميذ ستكون كافية بشكل معقول لتلبية الاحتياجات الحالية والمتوقعة، وتكون تكلفة إحلال الأصل هي تكلفة مدرسة تتسع لعدد 100 تلميذ.

7.42 في بعض الحالات، تكون القيمة المستمدة من الأصل أكبر من تكلفة إحلاله. مع ذلك، لن يكون من المناسب قياس الأصل بتلك القيمة، إذ إنه يتضمن منافع من الأنشطة المستقبلية، وليست الخدمات المتوقعة في تاريخ القوائم المالية. وتمثل تكلفة الإحلال أعلى قيمة محتملة للأصل، حيث إنه بحكم التعريف تكون الجهة قادرة على تأمين خدمات متوقعة معادلة وذلك بتكبد تكلفة الإحلال.

تكاليف الخدمات

7.43 تقدم تكلفة الإحلال قياسا ملائماً لتكلفة تقديم الخدمات. وتعادل تكلفة استهلاك الأصل قيمة التضحية بالخدمات المتوقعة المتكبدة بذلك الاستخدام. هذا المبلغ هو تكلفة الإحلال -وتستطيع الجهة استعادة مركزها إلى ما كان عليه مباشرةً قبل استهلاك الأصل بنفقة تساوي تكلفة الإحلال.

7.44 تُعرض تكاليف الخدمات بمبالغ جارية عندما تعتمد على تكلفة الإحلال. وبالتالي، تُعرض قيمة الأصول المستهلكة بقيمة الأصول في الوقت الذي استهلكت فيه وليس – كما هو الحال بالنسبة للتكلفة التاريخية – وقت اقتنائها. وهذا يوفر أساسًا صالحًا للمقارنة بين تكلفة الخدمات ومبلغ الضرائب والإيرادات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال الفترة – والتي هي عمومًا معاملات الفترة الحالية وتقاس بالأسعار الحالية – ولتقويم ما إذا كانت الموارد قد استخدمت بطريقة اقتصادية وبكفاءة. كما أنه يوفر أساسًا مفيدًا للمقارنة مع الجهات الأخرى التي تقدم تقارير على نفس الأساس، حيث إن قيم الأصول لن تتأثر بتواريخ الاقتناء المختلفة، ولتقويم تكلفة تقديم الخدمات في المستقبل والاحتياجات المستقبلية من الموارد، حيث إن التكاليف المستقبلية من المرجح أن تشابه التكاليف الحالية بدرجة أكبر من تلك التكاليف المتكبَّدة في الماضي، عندما كانت الأسعار مختلفة (انظر أيضًا الفقرة 7.48).

القدرة التشغيلية

7.45 من حيث المبدأ، تقدم تكلفة الإحلال قياسًا مفيدًا للموارد المتاحة لتقديم الخدمات في الفترات المقبلة، حيث إنها تركز على القيمة الحالية للأصول وما تنطوي عليه من خدمات متوقعة بالنسبة للجهة.

القدرة المالية

7.46 لا تقدم تكلفة الإحلال معلومات عن المبالغ التي سيُحصَّل عليها عند بيع الأصول. وهي بالتالي لا تمكن من إجراء تقويم للقدرة المالية.

تطبيق الخصائص النوعية

7.47 كما ذكر أعلاه، فإن تكلفة الإحلال تكون ملائمة لتقويم تكاليف الخدمات والقدرة التشغيلية. وهي ليست ملائمة لتقويم القدرة المالية. وفي بعض الظروف، يكون حساب تكلفة الإحلال

معقدًا، ويتطلب إصدار أحكام شخصية. هذه العوامل قد تقلل من التعبير الموثوق عن تكلفة الإحلال. في هذه الظروف، قد تتأثر خصائص التوقيت، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق من المعلومات المعدة على أساس تكلفة الإحلال، وقد تكون تكلفة الإحلال أكثر كلفة من بعض البدائل الأخرى. وقد لا تكون المعلومات المتعلقة بتكاليف الإحلال مفهومة بطريقة مباشرة، لا سيما عندما تعكس تلك المعلومات انخفاضًا في القدرة المطلوبة لتقديم الخدمات (انظر الفقرة 7.41).

7.48 تكون معلومات تكلفة الإحلال قابلة للمقارنة في جهة ما عندما تُدرَج الأصول التي تقدم خدمات متوقعة معادلة بقيم مماثلة، بصرف النظر عن تاريخ اقتناء تلك الأصول. ومن حيث المبدأ، يمكن للجهات المختلفة أن تعرض أصولاً مماثلة بقيم مختلفة، لأن تكلفة الإحلال هي قياس خاص بالجهة يعكس فرص الإحلال المتاحة للجهة. وقد تكون فرص الإحلال هي نفسها أو متماثلة بالنسبة لجهات القطاع العام المختلفة. وعندما تكون مختلفة، فإن الميزة الاقتصادية للجهة القادرة على اقتناء الأصول بتكلفة أقل تُعرَض في القوائم المالية من خلال قيم أقل للأصل وتكلفة أقل للخدمات، لكي تكون موثوقة في التعبير.

صافي سعر البيع

7.49 صافي سعر البيع هو:
القيمة التي يمكن للجهة الحصول عليها من بيع الأصل بعد خصم تكاليف البيع.

7.50 يختلف صافي سعر البيع عن القيمة السوقية حيث إنه لا يتطلب سوقًا مفتوحاً، ونشطاً، ومنظماً، أو تقدير سعر في مثل هذا السوق، وأنه يتضمن تكاليف البيع التي تتكبدها الجهة. بالتالي، فإن صافي سعر البيع يعكس القيود المفروضة على البيع. وهو قياس خاص بالجهة.

7.51 إن الفائدة المحتملة من قياس الأصول على أساس صافي سعر البيع هي أن قيمة الأصل لا يمكن أن تكون أقل من المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه الجهة من بيع الأصل. مع ذلك، فإنه ليس مناسبًا كأساس للقياس إذا كانت الجهة قادرة على استخدام مواردها بشكل أكثر كفاءة من خلال استخدام الأصل بطريقة أخرى، على سبيل المثال عن طريق استخدامه في تقديم الخدمات.

7.52 لذلك فإن صافي سعر البيع يكون مفيداً عندما يكون السبيل المتاح للجهة والأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو بيع الأصل. ويكون هذا هو الحال عندما لا يكون بإمكان الأصل تقديم الخدمات المتوقعة أو القدرة على تحقيق منافع اقتصادية ذات قيمة تعادل على الأقل صافي سعر البيع. وقد يوفر صافي سعر البيع معلومات مفيدة عندما تكون الجهة ملتزمة بموجب عقد ببيع أصل بأقل من القيمة السوقية. وقد تكون هناك حالات حيث يمكن أن يشير صافي سعر البيع إلى فرصة للتطوير.

تكاليف الخدمات

7.53 ليس من المناسب تحديد تكلفة تقديم الخدمات بصافي أسعار البيع. مثل هذا المدخل ينطوي على استخدام قيمة الخروج كأساس للمصروف المعروض.

القدرة التشغيلية

7.54 إدراج الأصول المحتفظ بها لاستخدامها في تقديم الخدمات بصافي سعر البيع لا يوفر معلومات مفيدة لتقويم القدرة التشغيلية. ويبين صافي سعر البيع المبلغ الذي يمكن

الحصول عليه من بيع الأصل، وليست قيمة الخدمات المتوقعة التي يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل.

القدرة المالية

7.55 كما ذكر أعلاه، يتطلب تقويم القدرة المالية معلومات عن المبلغ الذي سيُحصَل عليه عند بيع أصل. ويتم توفير مثل هذه المعلومات عن طريق استخدام صافي سعر البيع. مع ذلك، فإن مثل هذا القياس يكون غير ملائم للأصول التي قد ينتج عنها خدمات متوقعة ذات قيمة أكبر عن طريق الاستمرار في استخدامها لتقديم الخدمات.

تطبيق الخصائص النوعية

7.56 كما هو مبين في الفقرة 7.52، يقدم صافي سعر البيع معلومات ملائمة فقط حين يكون السبيل المتاح والأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو بيع الجهة لذلك الأصل. ويمكن إجراء تقييم لصافي سعر البيع بالرجوع إلى الأسواق النشطة حيثما وجدت. وبالنسبة للأصول الرئيسة، فإنه قد يكون ممكنًا وأقل تكلفة، الحصول على تقييمات مهنية. وبصفة عامة، يوفر صافي سعر البيع معلومات قابلة للفهم.

7.57 في معظم الحالات التي يكون فيها صافي سعر البيع ملائما، فإنه سيحقق الخصائص النوعية للتعبير الموثوق، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب.

القيمة من الاستخدام

7.58 القيمة من الاستخدام هي:
القيمة الحالية – بالنسبة للجهة – للخدمات المتوقعة المتبقية لأصل أو قدرته على توليد منافع اقتصادية منه إذا استمر استخدامه، وللمبلغ الصافي الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.

ملاءمة القيمة من الاستخدام

7.59 القيمة من الاستخدام هي قيمة خاصة بالجهة والتي تعكس المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من الأصل من خلال تشغيله واستبعاده في نهاية عمره الإنتاجي. كما ذكر في الفقرة 7.42 أعلاه، فإن القيمة المتحصل عليها من الأصل تكون في كثير من الأحيان أكبر من تكلفة الإحلال، وهي عادة ما تكون أكبر من التكلفة التاريخية. وفي هذه الحالة، يكون عرض الأصل بقيمته من الاستخدام ذا فائدة محدودة، حيث تكون الجهة – بحكم تعريفها – قادرة على تأمين خدمات متوقعة معادلة بتكلفة الإحلال.

7.60 لا تشكل القيمة من الاستخدام أساسًا قياس مناسباً عندما يكون صافي سعر البيع أعلى من القيمة من الاستخدام، إذ إن الاستغلال الأكثر كفاءة للأصل يكون ببيعه بدلًا من الاستمرار في استخدامه.

7.61 لذلك، فإن القيمة من الاستخدام تكون مناسبة عندما تكون أقل من تكلفة الإحلال وأعلى من صافي سعر البيع. ويحدث ذلك عندما لا يستحق الأصل إحلاله، ولكن قيمة خدماته المتوقعة أو قدرته على توليد منافع اقتصادية تكون أعلى من سعر بيعة الصافي. في مثل هذه الظروف تمثل القيمة من الاستخدام قيمة الأصل بالنسبة للجهة.

7.62 تُعَدُّ القيمة من الاستخدام أساسًا قياس مناسباً لتقويم بعض حالات الهبوط في القيمة،

لأنها تستخدم في تحديد المبلغ الممكن استرداده لأصل أو لمجموعة من الأصول.

تكاليف الخدمات، والقدرة التشغيلية، والقدرة المالية

7.63 نظرًا لتعقدها المحتمل[18]، وانطباقها المحدود، وحقيقة أن تشغيلها في سياق القطاع العام بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد يتضمن استخدام تكلفة الإحلال كبديل، فإن القيمة من الاستخدام تكون غير مناسبة عمومًا لتحديد تكلفة الخدمات. ففائدتها في تقويم القدرة التشغيلية محدودة، ومن المرجح أن تكون مهمة فقط في الظروف غير العادية التي يكون فيها لدى الجهات عدد كبير من الأصول التي لا تستحق الإحلال، ولكن قيمتها من الاستخدام أعلى من صافي سعر بيعها. قد يكون هذا هو الحال – على سبيل المثال – إذا كانت الجهة ستتوقف عن تقديم خدمة في المستقبل، ولكن متحصلات البيع الفوري تكون أقل من الخدمات المتوقعة التي تنطوي عليها الأصول. وتتضمن القيمة من الاستخدام تقديرًا لصافي المبلغ الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاد الأصل. مع ذلك، فإن محدودية تطبيقها تقلل من ملاءمتها لتقويمات القدرة المالية.

تطبيق الخصائص النوعية

7.64 في حين أن القيمة من الاستخدام يمكن أن تستخدم في تقويمات بعض حالات الهبوط في القيمة، فإن ملاءمتها بالنسبة لأغراض التقرير المالي تقتصر على الظروف المبينة في الفقرة 7.61.

7.65 يعتمد الحد الذي تستوفي فيه القيمة من الاستخدام الخصائص النوعية الأخرى على كيفية تحديدها. في بعض الحالات، يمكن قياس القيمة من الاستخدام للأصل من خلال حساب القيمة التي ستستمدها الجهة من الأصل على افتراض استمرار استخدامها. وقد يكون ذلك مبنيًا على التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتعلقة بالأصل أو على وفورات التكلفة التي ستتحقق من خلال سيطرة الجهة على الأصل. يأخذ حساب القيمة من الاستخدام في الحسبان القيمة الزمنية للنقود، ومن حيث المبدأ، مخاطر التقلبات في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية.

7.66 يمكن أن يكون حساب القيمة من الاستخدام معقدًا. وغالبًا ما تقدم الأصول المستخدمة في الأنشطة المولدة للنقد تدفقات نقدية بالاشتراك مع أصول أخرى. في مثل هذه الحالات يمكن تقدير القيمة من الاستخدام فقط من خلال احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية لمجموعة من الأصول ومن ثم إجراء تخصيص للأصول الفردية.

7.67 في القطاع العام، يحتفظ بمعظم الأصول بهدف رئيس وهو الإسهام في تقديم الخدمات، وليس لتوليد عائد تجاري: يشار إلى هذه الأصول بعبارة "الأصول غير المولدة للنقد". ونظرا لأن القيمة من الاستخدام تستمد عادة من التدفقات النقدية المتوقعة، فقد يكون من الصعب تفعيلها في هذا السياق. وقد يكون من غير المناسب حساب القيمة من الاستخدام على أساس التدفقات النقدية المتوقعة، لأن مثل هذا القياس لن يعبر بموثوقية عن القيمة من الاستخدام لذلك الأصل بالنسبة للجهة. لذلك، سيكون من الضروري استخدام تكلفة الإحلال كبديل لأغراض التقرير المالي.

[18] انظر الفقرة 7.66 أدناه.

7.68 تقلل طريقة تحديد القيمة من الاستخدام من تعبيرها الموثوق في كثير من الحالات. كما أنها تؤثر على التوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والقابلية للفهم، والقابلية للتحقق من المعلومات المعدة على أساس القيمة من الاستخدام.

أسس قياس الالتزامات

7.69 يناقش هذا القسم أسس قياس الالتزامات. ولا يكرر هذا القسم جميع المناقشات التي وردت في القسم المتعلق بالأصول. وهو يأخذ في الحسبان أسس القياس التالية:

- التكلفة التاريخية؛ و
- تكلفة الوفاء؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإعفاء؛ و
- سعر التحمل.

التكلفة التاريخية

7.70 التكلفة التاريخية للالتزام هي:
العوض المستلم لتحمل واجب، وهو النقد المستلم أو معادلات النقد المستلمة، أو قيمة عوض آخر مستلم في وقت تكبد الالتزام.

7.71 بموجب نموذج التكلفة التاريخية، يمكن تعديل القياسات الأولية بحيث تعكس عوامل مثل استحقاق الفائدة، أو ازدياد الخصم أو استنفاد العلاوة.

7.72 عندما تكون القيمة الزمنية للالتزام ذات أهمية نسبية -على سبيل المثال، عندما يكون طول الفترة الزمنية قبل حلول موعد التسوية مهما - يُخصم مبلغ الدفعة المستقبلية، بحيث تمثل، في الوقت الذي يُثبَت فيه الالتزام مبدئيًا، قيمة المبلغ الذي حُصِل عليه. ويكون استنفاد الفرق بين قيمة الدفعة المستقبلية والقيمة الحالية للالتزام على مدى عمر الالتزام، بحيث يعرض الالتزام بالمبلغ المطلوب عند استحقاقه.

7.73 مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية لالتزامات مماثلة لتلك التي تتعلق بالأصول. وتكون التكلفة التاريخية مناسبة عندما يكون من المحتمل تسوية الالتزامات بأسعار مسماة. مع ذلك، لا يمكن تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي لا تنشأ عن معاملة، مثل التزام بدفع تعويضات عن الضرر أو الأضرار المدنية. كما أنه من غير المحتمل أن يقدم معلومات ملائمة عندما يتم تَكَبُّد الالتزامات في معاملة غير تبادلية، لأنه لا يقدم تعبيرًا موثوقاً عن المطالبات المترتبة على موارد الجهة. ومن الصعب أيضًا تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي قد تتقلب مبالغها، مثل تلك المتعلقة بالتزامات منافع المعاشات التقاعدية المحددة.

تكلفة الوفاء

7.74 تكلفة الوفاء هي:
التكاليف التي ستتكبدها الجهة للوفاء بالواجبات التي يمثلها الالتزام، على افتراض أنها تفعل ذلك بالطريقة الأقل تكلفة.

7.75 عندما تعتمد تكلفة الوفاء على أحداث مستقبلية غير مؤكدة، تؤخذ جميع النتائج الممكنة

في الحسبان في التكلفة التقديرية للوفاء، والتي تهدف إلى أن تعكس جميع تلك النتائج الممكنة بأسلوب غير متحيز.

7.76 عندما يتطلب الوفاء بالالتزام عملًا يجب القيام به – على سبيل المثال، عندما يكون الالتزام هو تصحيح الضرر البيئي – فإن التكاليف الملائمة هي التكاليف التي ستتكبدها الجهة. وقد تكون هذه هي التكلفة التي تتكبدها الجهة للقيام بالعمل التصحيحي نفسه، أو التعاقد مع طرف خارجي للقيام بالعمل. مع ذلك، فإن تكاليف التعاقد مع طرف خارجي تكون ملائمة فقط عندما يكون توظيف المقاول أقل الوسائل تكلفة للوفاء بالواجب.

7.77 في حال الوفاء بالالتزام من قبل الجهة نفسها، فإن تكلفة الوفاء لا تتضمن أي فائض، نظراً لأن مثل هذا الفائض لا يمثل استخدامًا لموارد الجهة. وعندما يكون مبلغ الوفاء بالالتزام يعتمد على تكلفة توظيف مقاول، فإن هذا المبلغ سوف يتضمن ضمنًا الربح المطلوب من قبل المقاول، حيث إن المبلغ الإجمالي الذي يتقاضاه المقاول سيكون مطالبة على موارد الجهة -وهذا يتسق مع المدخل المستخدم بالنسبة للأصول، حيث ستتضمن تكلفة الإحلال الربح المطلوب من المورد، بينما لن تتضمن تكلفة إحلال الأصول التي تستبدلها الجهة عن طريق الإنشاء الذاتي أي ربح.

7.78 في الحالات التي لن يتم فيها الوفاء بالالتزام لفترة طويلة، فإنه يتعين خصم التدفقات النقدية لتعكس قيمة الالتزام في تاريخ القوائم المالية.

7.79 تكلفة الوفاء تكون عمومًا ملائمة لقياس الالتزامات فيما عدا في الحالات التالية:

- عندما تتمكن الجهة من الحصول على إعفاء من واجب بمبلغ أقل من تكلفة الوفاء، فإن تكلفة الإعفاء تكون قياساً أكثر ملاءمة للعبء الحالي للالتزام، كما هو الحال بالنسبة لأصل ما، حيث يكون صافي سعر البيع أكثر ملاءمة عندما يكون أعلى من القيمة من الاستخدام؛ و
- في حالة الالتزامات المتحملة لقاء عوض، يكون سعر التحمل (انظر الفقرات 7.87-7.91) أكثر ملاءمة عندما يكون سعر التحمل أعلى من تكلفة الوفاء وتكلفة الإعفاء.

القيمة السوقية

7.80 إن القيمة السوقية للالتزامات هي:
القيمة التي كان من الممكن أن تتم بها تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر.

7.81 مزايا وعيوب القيمة السوقية للالتزامات هي نفسها بالنسبة للأصول. وقد يكون أساس القياس هذا مناسباً، على سبيل المثال، عندما يعود الالتزام إلى تغيرات في معدل محدد، أو سعر أو مؤشر معلن في سوق مفتوح ونشط ومنظم. مع ذلك، في الحالات التي تكون فيها القدرة على تحويل الالتزام مقيدة وتكون الشروط التي يمكن أن يتم بها هذا التحويل غير واضحة، تكون حالة القيم السوقية -حتى وإن كانت موجودة -أضعف بشكل جوهري. وينطبق ذلك بصفة خاصة على الالتزامات الناشئة عن واجبات في معاملات غير تبادلية، لأنه من غير المحتمل أن يكون هناك سوق مفتوح ونشط ومنظم لمثل هذه الالتزامات.

تكلفة الإعفاء

7.82 "تكلفة الإعفاء" هي المصطلح المستخدم في سياق الالتزامات للإشارة إلى نفس مفهوم "صافي سعر البيع" في سياق الأصول. وتشير تكلفة الإعفاء إلى مبلغ الخروج الفوري من الواجب. وتكون تكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي يقبل به الدائن عند تسوية حقوقه، أو الذي يطلبه طرف ثالث لقبول تحويل الالتزام من المدين. وعندما يكون هناك أكثر من طريقة لضمان الإعفاء من الالتزام، فإن تكلفة الإعفاء تكون هي المبلغ الأقل – وهذا يتسق مع المدخل المستخدم بالنسبة للأصول، حيث لن يعكس صافي سعر البيع المبلغ الذي سيستَلم من البيع إلى تاجر خردة، إذا كان يمكن الحصول على سعر أعلى من البيع إلى مشتري سوف يستخدم الأصل.

7.83 بالنسبة لبعض الالتزامات، ولا سيما في القطاع العام، فإن تحويل الالتزام ليس ممكنًا من الناحية العملية، وبالتالي ستكون تكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي سيقبل به الدائن في تسوية مطالبته. وسوف يكون هذا المبلغ معروفاً إذا كان محدداً في الاتفاق مع الدائن – على سبيل المثال، عندما يتضمن العقد بندًا محددًا للإلغاء.

7.84 في بعض الحالات، قد يكون هناك دليل على السعر الذي يمكن أن يحول به الالتزام – على سبيل المثال، في حالة بعض الالتزامات المتعلقة بالتقاعد. ويمكن تمييز تحويل الالتزام عن الدخول في اتفاق مع طرف آخر يفي بواجب الجهة أو يتحمل جميع التكاليف الناشئة عن الالتزام. ومن الضروري – بالنسبة للالتزام الذي يتعين تحويله – إطفاء جميع حقوق الدائن ضد الجهة. وإذا لم يكن هذا هو التأثير الناتج عن ترتيب، يظل الالتزام التزاماً على الجهة.

7.85 عند تقويم ما إذا كانت تكلفة الإعفاء مناسبة لقياس الالتزامات، من الضروري أن يؤخذ في الحسبان ما إذا كان الإعفاء بالأسلوب المتوخى خياراً متاحاً للجهة من الناحية العملية، مع مراعاة أي تبعات للحصول على الإعفاء، مثل الإضرار بسمعة الجهة.

7.86 كما أن صافي سعر البيع يكون ملائماً فقط عندما يكون السبيل الأكثر كفاءة في استخدام الموارد والمتاح للجهة هو بيع الأصل، فإن تكلفة الإعفاء تكون ملائمة فقط عندما يكون السبيل الأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو السعي إلى الإعفاء الفوري من الواجب. بصفة خاصة، عندما تكون تكلفة الوفاء أقل من تكلفة الإعفاء، فإن تكلفة الوفاء توفر معلومات أكثر ملاءمة من تكلفة الإعفاء، حتى وإن كان من الممكن عمليًا التفاوض على الإعفاء من الالتزام وفقًا لطرق تحويل الواجب في الفقرة 7.84.

سعر التحمل

7.87 "سعر التحمل" هو المصطلح المستخدم بالنسبة للالتزامات للإشارة إلى نفس مفهوم تكلفة إحلال الأصول. وكما تعبر تكلفة الإحلال عن المبلغ الذي ستدفعه الجهة بشكل عقلاني لاقتناء أصل، فإن سعر التحمل هو المبلغ الذي ستكون الجهة مستعدة لقبوله منطقيا مقابل تحمل التزام قائم. وسوف تقدم المعاملات التبادلية التي تجرى على أساس التصرف الحر دليلًا على سعر التحمل – وهذا ليس هو الحال بالنسبة للمعاملات غير التبادلية.

7.88 في سياق النشاط الذي يجري تنفيذه بهدف تحقيق الربح، تتحمل الجهة التزاما إلا إذا كان المبلغ المسدد لتحمل الالتزام أعلى من تكلفة الوفاء أو الإعفاء – أي قيمة التسوية. وبمجرد حصول الجهة على سعر التحمل، يترتب على الجهة واجب تجاه الدائن.

7.89 في الوقت الذي يُتكبَّد فيه التزام في معاملة تبادلية، يمثل سعر التحمل المبلغ الذي قبلته الجهة لتحمل الالتزام – ولذلك فمن المعقول عادة الافتراض بأن سعر التحمل هو السعر الذي تقبله الجهة بشكل عقلاني لتحمل التزام مماثل. وقد تطلب مبلغاً أكبر، إذا سمحت لها الضغوط التنافسية بذلك، ولكنها قد لا ترغب في قبول سعر أقل. وكما أن تكلفة الإحلال هي قيمة حالية، فإن سعر التحمل يكون كذلك –من الناحية النظرية. مع ذلك، توجد هناك مشاكل عملية في أن تعكس تغيرات الأسعار في الواجبات التي تظهر بسعر التحمل.

7.90 إحدى تبعات قياس واجبات الأداء بسعر التحمل هو عدم الإفصاح عن أي فائض في الوقت الذي يُتحمل فيه الواجب. ويُعرض الفائض أو العجز في القوائم المالية في الفترة التي يتم فيها الوفاء بالالتزام (أو الإعفاء منه)، حيث إنه يمثل الفرق بين الإيرادات الناشئة عن الوفاء بالالتزام وتكلفة التسوية.

7.91 قد يكون لدى جهة واجب ممكن أكبر من سعر التحمل. إذا كانت الجهة تسعى للتحرر من عقد، فإن الطرف الآخر في العقد قد يكون قادرًا على المطالبة بتعويض عن الخسائر التي سيتحملها، فضلًا عن إعادة أي مبالغ مسددة. مع ذلك، إذا أمكن الجهة تسوية الواجب عن طريق الوفاء به، فإنه يمكنها تجنب هذه الواجبات الإضافية، ويكون التقرير عن الواجب بما لا يزيد على سعر التحمل يعبر تعبيراً موثوقاً – وهذا يماثل الوضع الذي يحقق فيه الأصل منافع أكبر من تكلفة الإحلال. في ظل هذه الظروف – كما هو مبين في الفقرة 7.42 – تُعَدُّ تكلفة الإحلال وليس القيمة من الاستخدام هي أساس القياس الأكثر ملاءمة.

الفصل الثامن: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

الموضوع	الفقرة
مقدمة	8.8-8.1
العرض	8.8-8.4
اختيار المعلومات	8.35-8.9
اختيار المعلومات – طبيعة المعلومات	8.14-8.11
اختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها	8.24-8.15
المبادئ التى تنطبق على اختيار المعلومات	8.35-8.25
موقع المعلومات	8.44-8.36
مبادئ تخصيص المعلومات بين التقارير المختلفة	8.40-8.38
المبادئ الخاصة بموقع المعلومات ضمن تقرير	8.44-8.41
تنظيم المعلومات	8.64-8.45
طبيعة المعلومات الملائمة بالتنظيم	8.53-8.47
المبادئ التى تنطبق على تنظيم المعلومات	8.64-8.54

مقدمة

8.1 يحدد هذا الفصل المفاهيم التي تنطبق على عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القوائم المالية للحكومات وجهات القطاع العام الأخرى (الجهات).

8.2 يرتبط العرض في الفصول من 1 إلى 4 بأهداف التقارير المالية، واحتياجات المستخدمين، والخصائص النوعية، والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام والجهة المعدة للقوائم المالية والتي تؤثر جميعها على قرارات العرض. وبالنسبة للمعلومات الواردة في القوائم المالية، يرتبط العرض أيضًا بتعريفات العناصر وضوابط الإثبات وقواعد القياس المحددة في الفصول من 5 إلى 7، على سبيل المثال:

- يؤثر تعريف العناصر على البنود التي يمكن عرضها في القوائم المالية؛ و
- يؤثر تطبيق ضوابط الإثبات على موقع المعلومات؛ و
- يؤثر اختيار قواعد القياس على المعلومات التي تُعرض بشأن منهجيات القياس.

اللغة التي تصدر بها القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام.

8.3 اللغة (أو اللغات) التي تصدر بها القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام تدعم تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. ويجب أن تعكس جميع النسخ المترجمة بموثوقية النسخة المعدة باللغة الأصلية. وتتاح النسخة المترجمة لتلبية احتياجات المستخدمين مع الإشارة إلى:

- المتطلبات النظامية في دولة الجهة؛ و
- تكاليف ومنافع الترجمة.

العرض

8.4 العرض هو اختيار، وموقع، وتنظيم المعلومات التي يكون التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

8.5 يهدف العرض إلى تقديم المعلومات التي تُسهِم في تحقيق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها استجابة لاحتياجات المستخدمين للحصول على معلومات عن الظواهر الاقتصادية أو غيرها من الظواهر.

8.6 يوضح الفصل 1 أنه من المرجح أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف التقارير المالية والأمور التي تدخل في نطاق التقارير المالية. وبالإضافة إلى القوائم المالية، توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات ملائمة، على سبيل المثال، لتقويم أداء الجهة في تقديم الخدمات، واستدامة مواردها المالية. وتسهم أهداف التقارير المالية، المطبقة على المجال الذي يشمله تقرير معين، في توفير إرشاد لقرارات العرض المتعلقة بذلك التقرير.

8.7 قرارات العرض قد:

- تؤدي إلى إعداد تقرير مالي ذي غرض عام جديد، أو نقل المعلومات بين التقارير، أو دمج تقارير قائمة؛ أو

- تكون عبارة عن قرارات مفصلة بشأن اختيار المعلومات، والمواقع، والتنظيم ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام.

قرارات العرض هي قرارات مترابطة

8.8 تكون القرارات المتعلقة باختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها مترابطة، ومن الناحية العملية، من المرجح أن تؤخذ في الحسبان مجتمعة. وقد يكون للمبلغ أو نوع المعلومات المختارة دلالات على ما إذا كانت تضمَّن في تقرير منفصل أو تُنظَّم في قوائم أو جداول منفصلة. وتركز الأقسام الثلاثة التالية بشكل منفصل على كل قرار من قرارات العرض.

اختيار المعلومات

8.9 تتناول القرارات المتعلقة باختيار المعلومات أي معلومات يتم عرضها:

- في القوائم المالية؛ و
- في التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية (التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام).

8.10 كما يوضح الفصل 2، أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام، إن أهداف التقارير المالية هي تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويصف الفصل 2 أنواع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لتحقيق أهداف التقارير المالية. هذا الوصف يوفر إرشاداً للقرارات بشأن ما إذا كانت هناك حاجة إلى أنواع معينة من التقارير. ويركز هذا الفصل على اختيار المعلومات التي ستعرض في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القوائم المالية والتقارير الأخرى.

اختيار المعلومات – طبيعة المعلومات

طبيعة المعلومات في القوائم المالية

8.11 إن احتياجات المستخدمين من المعلومات التي حدِّدت في الفصل 2 تدعم اختيار المعلومات للقوائم المالية. وتتضمن هذه الاحتياجات معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة من أجل:

- تمكين المستخدمين من تحديد موارد الجهة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد في تاريخ القوائم المالية؛ و
- توفير معلومات تمكن من إجراء تقويمات مستنيرة لأمور مثل ما إذا كانت الجهة قد اقتنت الموارد بشكل اقتصادي، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهدافها في تقديم خدماتها؛ و
- توفير معلومات تمكن من إجراء تقويمات مستنيرة للأداء المالي للجهة وسيولتها وملاءتها.

8.12 يمكن للقوائم المالية أيضًا أن توفر معلومات تساعد المستخدمين على تقويم إلى أي مدى:

- حققت الجهة أهدافها المالية؛ و
- تلتزم الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والنتائج المالية المتاحة بالجهة مع الموازنات المعتمدة؛ و
- التزام الجهة بالتشريعات الملائمة أو أي سلطة أخرى تنظم جمع واستخدام الأموال العامة.

8.13 لا تعرض القوائم المالية تقارير شاملة عن أداء الخدمات التي تقدمها بالجهة. مع ذلك، فإن المعلومات الواردة في القوائم المالية قد تقدم معلومات ذات صلة بالجوانب المالية لأداء الخدمات مثل المعلومات عن:

- الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المتعلقة بالخدمات؛ و
- الأصول والالتزامات التي تشكل أساسًا مفيدًا لتقويمات المستخدمين، على سبيل المثال، للقدرة التشغيلية للجهة أو المخاطر المالية التي يمكن أن تؤثر على تقديم الخدمات.

8.14 تعرض تقارير أخرى، ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام، معلومات بالإضافة للقوائم المالية. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات، على سبيل المثال:

- معلومات عن استدامة المالية العامة للجهة؛ أو
- مناقشة وتحليل القوائم المالية؛ أو
- معلومات عن أداء الخدمات.

اختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها

8.15 تُختار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتُبلّغ المعلومات المختارة للعرض رسائل رئيسة في التقارير المالية ذات الغرض العام، في حين أن المعلومات المختارة للإفصاح عنها تجعل المعلومات المعروضة أكثر فائدة من خلال توفير التفاصيل التي من شأنها أن تساعد المستخدمين على فهم المعلومات المعروضة. ولا يُعدُّ الإفصاح بديلًا للعرض.

8.16 يجب عمومًا تجنُّب تكرار المعلومات في تقرير مالي ذي عرض عام. مع ذلك، قد تُعرض نفس المعلومات والإفصاح عنها. على سبيل المثال، قد يتكرر مبلغ إجمالي معروض في صلب القوائم المالية في الإيضاحات، حيث تقدم الإيضاحات تفصيلًا للمجموع المعروض. بالمثل، يمكن تقديم نفس المعلومات في مختلف التقارير المالية ذات الغرض العام من أجل تناول أهدافها المختلفة.

المعلومات المختارة للعرض

8.17 يحتوي كل تقرير مالي ذي غرض عام على رسائل رئيسة يتم إبلاغها. لذلك يحتوي كل تقرير من التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات يتم عرضها. ويتم عرض تلك المعلومات بشكل موجز، وبمستوى قابل للفهم، بحيث يمكن للمستخدمين التركيز على الرسائل الرئيسة المعروضة، وعدم تشتيتهم بالتفاصيل التي يمكن أن يحجب تلك الرسائل. وتُعرض المعلومات المقدمة بشكل بارز، وذلك باستخدام أساليب العرض المناسبة مثل وضع العلامات، والحدود، والجداول، والرسوم البيانية الواضحة.

8.18 تقدم البنود المعروضة في صلب القوائم المالية معلومات حول أمور مثل المركز المالي للجهة المعدة للقوائم المالية، وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية.

8.19 يُعَدُّ تقويم ما إذا كان أي بند يفي بضوابط الإثبات هو إحدى الآليات الرئيسة في تحديد ما إذا كانت المعلومات تعرض في صلب قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي و/ أو يتم الإفصاح عنها إما في الإيضاحات أو في مكان آخر في التقارير المالية ذات الغرض العام. وفي حالات أخرى، على سبيل المثال قائمة التدفقات النقدية، تدعم المعلومات المعروضة أيضًا تحقيق أهداف التقارير المالية.

8.20 يتضمن وضع متطلبات لعرض البنود المستقلة والإجماليات تحقيق التوازن بين تنميط المعلومات المعروضة -مما يساعد على القابلية للفهم -والمعلومات المصممة خصيصًا للعوامل الخاصة بالجهة. إن الهدف من كل من تنميط متطلبات العرض، والمعلومات الخاصة بالجهة، هو التحقق من توافر المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف التقارير المالية لجميع الجهات، مع السماح بعرض المعلومات بأسلوب يعكس طبيعة وعمليات جهات محددة.

المعلومات المختارة للإفصاح عنها

8.21 من المرجح أن تتضمن المعلومات المفصح عنها:

- أساس المعلومات المعروضة، مثل السياسات أو المنهجيات التي تنطبق؛ و
- تفصيلات للمعلومات المعروضة؛ و
- البنود التي تشترك في بعض جوانب المعلومات المعروضة ولكن ليس كلها، على سبيل المثال الإفصاحات عن البنود التي تستوفي بعض، وليس جميع، خصائص تعريف العنصر[19] أو الإفصاحات المتعلقة بالبنود التي تستوفي تعريف العنصر، ولكن لا تستوفى أحد ضوابط الإثبات.

8.22 يساهم مستوى التفصيل الذي تقدمه المعلومات المفصح عنها في تحقيق أهداف التقارير المالية، دون أن يكون مفرطًا. وتُعدُّ المعلومات المفصح عنها، مثل المعلومات المعروضة، ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية.

8.23 المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية:

- تكون ضرورية لفهم المستخدم للقوائم المالية؛
- تقدم المعلومات التي تعرض القوائم المالية في سياق الجهة وبيئتها التشغيلية؛ و
- بصفة عامة، سيكون لها علاقة واضحة ويمكن إثباتها مع المعلومات المعروضة في صلب القائمة (القوائم) المالية التي تتعلق بها.

8.24 يمكن أن تتضمن المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات:

- العوامل المرتبطة بالجهة التي يمكن أن تؤثر على الأحكام المتعلقة بالمعلومات المعروضة (على سبيل المثال، معلومات عن الأطراف ذوي العلاقة والجهات المسيطر عليها أو الحصص في جهات أخرى)؛ و
- أساس ما يُعرَض (على سبيل المثال، معلومات عن السياسات المحاسبية والقياس، بما في ذلك طرق القياس وحالات عدم التأكد في القياس حيثما ينطبق ذلك)؛ و
- تفصيلات للمبالغ المعروضة في صلب القوائم (على سبيل المثال، تقسيم العقارات والآلات والمعدات إلى فئات مختلفة)؛ و
- البنود التي لا تستوفي تعريف عنصر ما أو ضوابط الإثبات، ولكنها مهمة لفهم الوضع المالي للجهة وقدرتها على تقديم الخدمات. على سبيل المثال، معلومات عن الأحداث والظروف التي قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة، بما في ذلك طبيعتها، والآثار المحتملة على التدفقات النقدية أو الخدمات المتوقعة، واحتمالات حدوثها، والحساسيات للتغيرات في الأوضاع؛ و
- المعلومات التي قد تفسر الاتجاهات ذات الصلة التي تؤثر على الإجماليات المعروضة.

المبادئ التي تنطبق على اختيار المعلومات

[19] يوضح الفصل 5 "عناصر القوائم المالية" أنه يمكن إثبات الموارد الأخرى والواجبات الأخرى التي لا تستوفي تعريف العناصر من أجل المساهمة في تحقيق أهداف التقارير المالية.

8.25 ينطوي اتخاذ القرارات المتعلقة بماهية المعلومات التي يتعين عرضها والإفصاح عنها على أخذ ما يلي في الحسبان:

- أهداف التقارير المالية؛ و
- الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ و
- الظواهر الاقتصادية أو غيرها من الظواهر ذات الصلة التي قد يكون من الضروري توفير معلومات بشأنها.

8.26 ينتج عن اختيار المعلومات معلومات تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية، على النحو المطبق على المجال الذي يشمله تقرير معين، وتوفر المستوى المناسب من التفاصيل. وتشمل القرارات المتعلقة باختيار المعلومات تحديد أولويات المعلومات وتلخيصها. ويتجنب اختيار المعلومات الإفراط في المعلومات والذي يقلل من القابلية للفهم. ويؤدى وجود معلومات بأكثر مما يجب إلى أن يكون من الصعب على المستخدمين فهم الرسائل الرئيسة، وبالتالي يحد من تحقيق أهداف التقارير المالية.

8.27 يكون المعدّون، الذين يطبقون المعايير وحكمهم المهني، مسؤولين عن ضمان توفير المعلومات التي تحقق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام التي يعدونها.

8.28 تتطلب القرارات المتعلقة باختيار المعلومات مراجعة مستمرة ودقيقة. وتراجَع المعلومات التي حُدِّدت من أجل الاختيار المحتمل عند إعدادها والنظر في عرضها، مع الإشارة بوجه خاص إلى ملاءمتها وأهميتها النسبية وتكاليفها ومنافعها، بالرغم من أن جميع الخصائص والقيود النوعية والقيود تطبق على القرارات المتعلقة باختيار المعلومات. وقد تتطلب القرارات السابقة إعادة النظر لوجود معلومات جديدة قد تجعل متطلبات المعلومات الحالية زائدة عن الحاجة مما يؤدي إلى أن تصبح تلك البنود لم تعد تحقق الخصائص النوعية و/أو القيود.

8.29 تُعرض جميع المعاملات ذات الأهمية النسبية والأحداث وغيرها من البنود التي يتم التقرير عنها بأسلوب يوصل جوهرها وليس شكلها النظامي أو غيره بحيث تتحقق الخصائص النوعية للملاءمة والتعبير الموثوق.

8.30 يجب أن تبرر المنافع التي تعود على المستفيدين من الحصول على المعلومات التكاليف التي تتحملها الجهات في جمع تلك المعلومات وعرضها. وعند إجراء هذا التقويم، من المهم النظر في كيفية تأثير البنود الفردية على النظرة العامة المعروضة وطبيعة المعلومات المقدمة. أما البنود التي قد تبدو قليلة المنفعة عند النظر إليها بصفة منفردة، فإنها قد تكون ذات فائدة أكبر بكثير بالنظر إلى مساهمتها ضمن المجموعة الكاملة من المعلومات التي تُعرَض.

8.31 يجب عرض المعلومات في وقت زمني مناسب وكافٍ لتمكين المستخدمين من مساءلة الإدارة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المستنيرة.

8.32 يمكن أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات إضافية مستمدة من مصادر أخرى بخلاف نظام المعلومات المالية. وتنطبق الخصائص النوعية على هذه المعلومات.

ويتعين أن يكون تاريخ تسليم أي من هذه المعلومات الإضافية أقرب ما يمكن إلى تاريخ القوائم المالية، بحيث تكون المعلومات المعروضة مقدمة في الوقت المناسب.

مبادئ اختيار المعلومات لعرضها والإفصاح عنها

8.33 تنطبق القرارات المتعلقة بالعرض أو الإفصاح على كل من القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى. وتطبق أهداف التقارير المالية على المجال الذي يغطيه تقرير معين لتوفير إرشاد لعملية تحديد المعلومات للعرض أو الإفصاح. وقد يتضمن تحديد المعلومات لعرضها والإفصاح عنها في تقرير مالي معين ذي غرض عام تطوير:

- مبادئ تصنيف؛ و/أو
- قائمة بأنواع عريضة للمعلومات المعروضة وقائمة مماثلة بأنواع عريضة للمعلومات المفصَح عنها؛ و/أو
- قوائم بالمعلومات المحددة التي يجب على المعدّين القيام بعرضها أو الإفصاح عنها.

8.34 تتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات التي يتعين عرضها والإفصاح عنها:

- بالإشارة إلى بعضها البعض بدلًا من النظر إلى كل منها بصفة منفصلة؛ و
- لإبلاغ مجموعة متكاملة من المعلومات بشكل فاعل.

8.35 تتخذ قرارات الاختيار فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى بعد النظر بعناية في علاقة التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام بالقوائم المالية.

موقع المعلومات

8.36 تتخذ قرارات حول موقع المعلومات بشأن:

- أي تقرير تدرج ضمنه المعلومات؛ و
- أي مكون من مكونات التقرير تدرج به المعلومات.

8.37 يؤثر موقع المعلومات على إسهام المعلومات في تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. وقد يؤثر الموقع على الطريقة التي يفسر بها المستخدمون المعلومات وعلى قابلية المعلومات للمقارنة. ويمكن استخدام الموقع في:

- إيصال الأهمية النسبية للمعلومات وعلاقتها ببنود أخرى من المعلومات؛ و
- إيصال طبيعة المعلومات؛ و
- ربط بنود مختلفة من المعلومات التي تدمج لتلبية حاجة معينة للمستخدم؛ و
- التمييز بين المعلومات المختارة للعرض والمعلومات المختارة للإفصاح.

مبادئ تخصيص المعلومات بين التقارير المختلفة

8.38 تتضمن العوامل ذات الصلة بالقرارات المتعلقة بتوزيع المعلومات بين القوائم المالية وتقرير مالي آخر ذي غرض عام:

- طبيعة المعلومات: ما إذا كانت طبيعة المعلومات – مثلاً المعلومات التاريخية مقابل المعلومات المستقبلية – تدعم إدراج المعلومات سواءٌ في نفس التقرير أو في تقرير مالي ذي غرض مختلف، بسبب الاعتبارات المتعلقة، على سبيل المثال، بالقابلية للمقارنة أو القابلية للفهم؛ و
- المتطلبات الخاصة بالدولة: ما إذا كانت هناك عوامل خاصة بالدولة، مثل أحكام نظامية، تحدد المتطلبات بشأن موقع المعلومات؛ و

- الارتباط بين المعلومات: ما إذا كانت المعلومات الإضافية تحتاج إلى ربط وثيق بالمعلومات المتضمنة بالفعل في تقرير قائم. ويجب تقويم جميع الارتباطات القائمة بين جميع المعلومات، وليس فقط الارتباطات بين المعلومات الجديدة والقائمة.

8.39 العوامل المذكورة أعلاه – التي يعبر عنها من منظور إضافة معلومات إلى مجموعة قائمة من المعلومات – تنطبق أيضًا على الاعتبارات المتعلقة بما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الموجودة، وهو ما نوقشَ في القسم المتعلق بتنظيم المعلومات.

8.40 قد يكون من الضروري وجود تقرير مالي منفصل ذي غرض عام عندما:
- يتم تحديد احتياجات معلوماتية إضافية للمستخدمين لا يلبيها التقرير الحالي؛ و
- من المحتمل أن يحقق تقرير مالي منفصل ذو غرض عام أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية أكثر من تضمين المعلومات في تقرير حالي.

المبادئ الخاصة بموقع المعلومات ضمن تقرير

8.41 تنص الفقرة 8.17 من هذا الفصل على أن المعلومات المعروضة تعرض بشكل بارز، وذلك باستخدام أساليب العرض المناسبة، ويمثل الموقع أحد السبل لتحقيق ذلك. ويضمن موقع المعلومات في التقرير أن تُبرز المعلومات المعروضة بشكل مناسب وأنها لا تُحجَب بمعلومات مفصح عنها أكثر تفصيلًا واتساعاً.

8.42 يُسهِم موقع المعلومات في القوائم المالية في إبلاغ صورة مالية شاملة للجهة.

8.43 فيما يتعلق بالقوائم المالية، تظهر المعلومات المعروضة في صلب القائمة المناسبة، في حين ترد الإفصاحات في الإيضاحات. ويضمن تمييز المعلومات المعروضة والمعلومات المفصح عنها من خلال الموقع تسليط الضوء على تلك البنود التي تتعلق مباشرة بإبلاغ أمور، مثل المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للجهة، مع تقديم معلومات إضافية مفصلة من خلال الإفصاح في الإيضاحات.

8.44 فيما يخص التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى، قد تقع المعلومات المعروضة إما بشكل منفصل عن المعلومات المفصح عنها أو تقع في نفس الموقع، ولكنها تميز عن المعلومات المفصح عنها وتعطى مكانة بارزة من خلال استخدام أسلوب عرض آخر.

تنظيم المعلومات

8.45 يتناول تنظيم المعلومات ترتيب المعلومات وتجميعها، ويتضمن قرارات بشأن:
- كيف يتم ترتيب المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام؛ و
- الهيكل الكلي للتقرير المالي ذي الغرض العام.

8.46 يتضمن تنظيم المعلومات مدى من القرارات بما في ذلك قرارات بشأن استخدام الإشارة المرجعية والجداول والرسوم البيانية والعناوين والترقيم وترتيب البنود ضمن مكون معين من مكونات التقرير، بما في ذلك القرارات المتعلقة بترتيب البنود. ويمكن أن تؤثر كيفية تنظيم المعلومات على تفسيرها من قبل المستخدمين.

طبيعة المعلومات الملائمة بالتنظيم

8.47 تراعي القرارات المتعلقة بتنظيم المعلومات:
- العلاقات المهمة بين المعلومات؛ و
- ما إذا كانت المعلومات للعرض أو للإفصاح.

أنواع العلاقات

8.48 تتضمن العلاقات المهمة، ولكن لا تقتصر على:
- التعزيز؛ و
- التشابه؛ و
- الغرض المشترك.

8.49 التعزيز: يمكن تعزيز المعلومات في مكان واحد في التقرير المالي ذي الغرض العام من خلال المعلومات المقدمة في أماكن أخرى. على سبيل المثال، تعزز الموازنة والمعلومات المستقبلية والمعلومات حول أداء الخدمات المعلومات في القوائم المالية. ويمكن استخدام الجداول والرسوم البيانية لتعزيز فهم المعلومات السردية. وقد تؤدي الروابط إلى المعلومات المعروضة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام إلى تعزيز قابلية المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام للفهم.

8.50 التشابه: توجد علاقة تشابه عندما تكون المعلومات المعروضة في مكان واحد مبنية على معلومات عُرِضَت في أماكن أخرى من التقارير المالية ذات الغرض العام، ولم تُعَدَّل المعلومات أو أجريت عليها تعديلات طفيفة نسبيًا. على سبيل المثال، إذا كانت معلومات أداء الخدمات تتضمن تكلفة الخدمات أو قيمة الأصول المستخدمة في خدمات مختلفة، فقد يكون من المفيد توضيح كيفية ارتباط تلك الإجماليات بالمصروفات والأصول المعروضة في القوائم المالية. وكمثال آخر، العلاقة بين إجمالي المصروفات المعروض مقابل الموازنة وبين إجمالي المصروفات المعروض في قائمة الأداء المالي. ويمكن أن تعزز المطابقة بين مبلغين مختلفين فهم المستخدمين للوضع المالي الخاص للجهة.

8.51 الغرض المشترك: توجد علاقة ذات هدف مشترك عندما تسهم المعلومات المعروضة في أماكن مختلفة في نفس الغرض. ومثال ذلك، عندما تقدم القوائم والإفصاحات المختلفة المعلومات اللازمة لتقويم المساءلة عن الخدمات المقدمة. ويمكن أن تعرض معلومات في أماكن مختلفة عن (أ) التكلفة الفعلية والمقدرة لمختلف الخدمات، و(ب) الموارد المالية وغير المالية المستخدمة في تقديم الخدمات المختلفة، و(ج) المخصصات المتعلقة بخدمات مختلفة تقدم في المستقبل. وحتى تكون العلاقة بين المعلومات الموجودة في أماكن مختلفة واضحة، فقد يكون من المناسب تنظيم المعلومات باستخدام أساليب مثل العناوين المشتركة والإشارات المرجعية.

8.52 قد توجد علاقات بين المعلومات في مختلف:
- تقارير مالية ذات غرض عام مختلفة؛ و
- مكوّنات مختلفة ضمن تقرير مالي ذي غرض عام؛ و
- أجزاء مختلفة لمكوّن واحد من مكونات تقرير مالي ذي غرض عام.

تجميع المعلومات

8.53 إن العوامل الثلاثة المشار إليها في القسم المتعلق باختيار المعلومات على أنها تنطبق على القرارات المتعلقة بموقع المعلومات – وهي طبيعة المعلومات، والمتطلبات الخاصة بالدولة، والارتباط بين المعلومات -تنطبق أيضاً على الاعتبارات المتعلقة بما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الموجودة. تنظر القرارات المتعلقة بالتجميع الفاعل للمعلومات في الارتباطات بين مجموعات المعلومات، وطبيعة مجموعات المعلومات المختلفة، و– إلى الحد المناسب – المتطلبات الخاصة بالدولة.

المبادئ التي تنطبق على تنظيم المعلومات

8.54 تنظيم المعلومات:

- يدعم تحقيق أهداف التقارير المالية؛ و
- يساعد المعلومات المعروضة في استيفاء الخصائص النوعية.

8.55 تنظيم المعلومات:

- يساعد على التحقق من أن تكون الرسائل الرئيسة قابلة للفهم؛ و
- يحدد بوضوح العلاقات المهمة؛ و
- يعطي بروزاً مناسباً للمعلومات التي توصل الرسائل الرئيسة؛ و
- يسهل المقارنات.

8.56 تُربَط المعلومات ذات الصلة باستخدام عناوين متسقة وترتيب العرض و/أو طرق أخرى مناسبة للعلاقات بين المعلومات ونوعها. وعندما تكون هناك روابط مع معلومات معروضة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام، فمن المهم أن:

- تكون الروابط إلى المعلومات من مصادر أخرى لا تحد من تحقيق التقرير المالي ذي الغرض العام للخصائص النوعية؛ و
- يكون تاريخ إصدار أي من هذه المعلومات المرتبطة أقرب ما يكون إلى تاريخ القوائم المالية حتى تكون المعلومات المعروضة مقدمة في الوقت المناسب.

القابلية للمقارنة

8.57 يأخذ تنظيم المعلومات في الحسبان منافع اتساق العرض من فترة لأخرى. ويدعم العرض المتسق قدرة المستخدمين على فهم المعلومات ويسهل وصولهم إليها. كما يساعد على تحقيق الخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للمقارنة.

مبادئ تنظيم المعلومات ضمن القوائم المالية

8.58 تُنظَّم المعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية عادة في إجماليات رقمية وإجماليات فرعية. ويقدم تنظيمها نظرة عامة منظمة عن أمور مثل المركز المالي للجهة المعدة للقوائم المالية، وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية.

8.59 فيما يتعلق بالقوائم المالية، قد توجد علاقات بين:

- مجموعات فرعية من المبالغ المعروضة أو التغييرات في المبالغ المعروضة وتأثيرها على المركز المالي للجهة، وأدائها المالي و/أو تدفقاتها النقدية؛ و
- مبالغ مختلفة معروضة في قوائم مالية مختلفة، والتي تعكس كلها تأثير حدث خارجي

مشترك، أو تسهم معًا في فهم جانب من المركز المالي للجهة أو أدائها المالي؛ و
- المبالغ المعروضة والإفصاحات المتعلقة بها التي تقدم معلومات توضح أو يمكن أن تدعم فهم المستخدمين للبنود المعروضة.

8.60 يتضمن تنظيم المعلومات في القوائم المالية القرارات المتعلقة بما يلي:
- نوع وعدد القوائم؛ و
- تفصيلات للمجاميع إلى فئات فرعية ذات معنى؛ و
- ترتيب وتجميع البنود المعروضة داخل كل قائمة؛ و
- تحديد للمبالغ المجمعة (المضافة والمطروحة)؛ و
- تحديد المعلومات الأخرى لإدراجها في صلب القائمة.

8.61 تُنظَّم المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بحيث تكون العلاقات مع البنود المبلغ عنها في صلب القوائم المالية واضحة. هذه الإيضاحات تشكل جزءًا لا يتجزأ من القوائم المالية.

مبادئ تنظيم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى

8.62 كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية، فإن تنظيم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى يساعد على التحقق من أن الرسائل الرئيسة التي توصلها المعلومات المعروضة قابلة للفهم. ومن المرجح أن يؤدي العرض الذي يحدد بوضوح العلاقات المهمة إلى تعزيز مدى تحقيق التقرير لما يلي:
- أهداف التقارير المالية؛ و
- الخصائص النوعية.

8.63 يساعد ربط المعلومات ذات الصلة المستخدمين على إيجاد معلومات مهمة. وتكون بعض المعلومات أكثر قابلية للفهم عند تنظيمها في رسوم بيانية أو جداول أو نسب أو مؤشرات أداء رئيسة. ويمكن عرض معلومات أخرى بفاعلية أكبر في شكل سردي. ويدعم تنظيم المعلومات فهم المستخدمين للروابط بين المعلومات الواردة في نفس التقرير المالي ذي الغرض العام.

8.64 يسهّل تنظيم المعلومات إجراء مقارنات مثل توضيح ما إذا كانت البنود متشابهة أو متباينة. وتُسَهَّل المقارنة بين الفترات بتجنُّب التغييرات في الطريقة التي تنظم بها المعلومات لنفس الجهة من سنة إلى أخرى ما لم تعزز هذه التغييرات الملاءمة والقابلية للفهم. كما تُسَهَّل المقارنات بين الجهات عندما تنظم مختلف الجهات المعدة للتقارير المالية المعلومات التي تقدمها بطرق مماثلة.

إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل الأول: دور إطار المفاهيم وسلطته

الفصل الأول: دور إطار المفاهيم وسلطته

نص المعيار
دور إطار المفاهيم
1.1 يحدد "إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام (إطار المفاهيم)" المفاهيم التي تستند إليها التقارير المالية ذات الغرض العام (التقارير المالية) والتي تعدها جهات القطاع العام التي تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي. وسيطبق مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هذه المفاهيم عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها التي تنطبق على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام.
سلطة إطار المفاهيم
1.2 لا يضع إطار المفاهيم متطلبات إلزامية لإعداد التقارير المالية من قبل جهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام، كما أنه لا يلغي المتطلبات الخاصة بمعايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها. إن المتطلبات الإلزامية المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض للمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يكون التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام محددة في معايير المحاسبة للقطاع العام.
1.3 يمكن لإطار المفاهيم أن يقدم إرشاداً لكيفية التعامل مع الأمور المتعلقة بالتقارير المالية التي لم يتم تناولها من قبل معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها. في هذه الحالات، يمكن لمعدي القوائم المالية وغيرهم الرجوع إلى، والنظر في مدى انطباق، التعريفات وضوابط الإثبات ومبادئ القياس والمفاهيم الأخرى المحددة في إطار المفاهيم.
التقارير المالية ذات الغرض العام
1.4 تعدّ التقارير المالية ذات الغرض العام مكوّناً أساسياً في إعداد ودعم وتعزيز التقارير المالية التي تتمتع بالشفافية من قبل الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى. والتقارير المالية ذات الغرض العام هي عبارة عن تقارير مالية تهدف لتلبية الاحتياجات من المعلومات للمستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.
1.5 قد يتمتع بعض مستخدمي المعلومات المالية بسلطة طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. وبينما قد تجد هذه الأطراف المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات

نص المعيار
الغرض العام مفيدة لأغراضها، إلا أن التقارير المالية ذات الغرض العام لا تُعد للاستجابة بشكل محدد للاحتياجات المحددة لتلك الأطراف من المعلومات.
1.6 تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام على الأرجح تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف التقارير المالية وللمسائل المشمولة ضمن نطاق إعداد التقارير المالية. وتشمل التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية بما في ذلك أيضًا الإيضاحات (التي يشار إليها فيما بعد بالقوائم المالية ما لم يُحدد خلاف ذلك)، وعرض المعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية.
1.7 يضع نطاق التقارير المالية حدود المعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. ويحدد نطاق التقارير المالية حسب احتياجات المستخدمين الرئيسين للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام وأهداف التقارير المالية. ويتناول الفصل التالي العوامل التي تحدد ما يمكن أن يشمله نطاق التقارير المالية.
انطباق إطار المفاهيم
1.8 ينطبق إطار المفاهيم على التقارير المالية لجهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام. لذلك، فهو ينطبق على التقارير المالية ذات الغرض العام للحكومات الوطنية وحكومات الأقاليم، وحكومات الولايات/المناطق والحكومات المحلية. وينطبق أيضًا على نطاق واسع من جهات القطاع العام الأخرى بما في ذلك: • الوزارات والإدارات والبرامج والمجالس والهيئات والوكالات؛ و • صناديق الضمان الاجتماعي في القطاع العام وصناديق أمانة الاستثمار (الصناديق الوقفية)، والسلطات التشريعية؛ و • المنظمات الحكومية الدولية.

إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل الثاني: أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل الثاني: أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

نص المعيار
أهداف التقارير المالية
2.1 أهداف التقارير المالية من قبل جهات القطاع العام هي تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات (والتي يشار إليها فيما بعد بـ "المفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات").
2.2 التقارير المالية ليست غاية بحد ذاتها. والغرض منها هو تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك تحدد أهداف التقارير المالية أخذاً في الحسبان مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام واحتياجاتهم من المعلومات.
مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام
2.3 تجمع الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى الموارد من المكلفين بدفع الضريبة، والمانحين، والمقرضين وغيرهم من مقدمي الموارد لاستخدامها في تقديم الخدمات للمواطنين ومتلقي الخدمات الآخرين. هذه الجهات مساءلة عن إدارتها واستخدامها للموارد أمام تلك الجهات التي تقدم لها الموارد، وتلك التي تعتمد عليها لاستخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات الضرورية. وتتطلب الجهات التي تقدم الموارد وتتلقى، أو تتوقع أن تتلقى، الخدمات أيضًا المعلومات كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات.
2.4 من ثم، تُعَدُّ التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام بشكل رئيس لتلبية الاحتياجات من المعلومات لمتلقي الخدمات ومقدمي الموارد الذين لا يملكون السلطة لكي يطلبوا من جهة القطاع العام الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. كما أن الهيئة التشريعية (أو هيئة مشابهة) هم أيضًا مستخدمون رئيسون للتقارير المالية ذات الغرض العام، ويستخدمون التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل مكثف ومستمر بصفتهم ممثلين لمصالح متلقي الخدمات ومقدمي الموارد. ولذلك، ولأغراض إطار المفاهيم، فإن المستخدمين الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام هم متلقو الخدمات وممثلوهم ومقدمو الموارد وممثلوهم (يشار إليهم فيما بعد بمتلقي الخدمات ومقدمي الموارد، ما لم يُحدَّد خلاف ذلك).
2.5 يتلقى المواطنون الخدمات من الحكومة وجهات القطاع العام الأخرى، ويقدمون الموارد إليها. لذلك، يُعَدُّ المواطنون المستخدمين الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام. وقد يكون بعض متلقي الخدمات، وبعض مقدمي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، غير مواطنين -مثال ذلك المقيمون الذين يدفعون الضرائب و/أو يتلقون المنافع لكنهم ليسوا مواطنين، والوكالات المانحة متعددة الأطراف أو ثنائية الأطراف والعديد من المقرضين والشركات التي تقدم الموارد للحكومة وتتعامل معها، وتلك التي تمول و/أو تستفيد من الخدمات التي تقدمها المنظمات الحكومية الدولية. وفي معظم الحالات، تعتمد الحكومات التي تقدم الموارد للمنظمات الحكومية الدولية على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك المنظمات للحصول على المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.
2.6 قد تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام المعدّة لتلبية احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرار، معلومات مفيدة للأطراف الأخرى ولأغراض أخرى. على سبيل المثال، قد يجد الإحصائيون الحكوميون والمحللون ووسائل الإعلام والمستشارون الماليون ومجموعات المصالح العامة وجماعات الضغط وآخرون أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضهم الخاصة. كما أن المنظمات التي يكون لها السلطة بأن تطلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتها المحددة من المعلومات يمكن أيضًا أن تستخدم المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراضها الخاصة -على سبيل المثال، الهيئات التنظيمية والرقابية، وأجهزة الرقابة المالية العامة والمحاسبة، واللجان الفرعية للهيئة التشريعية أو هيئة حاكمة أخرى، والجهات المركزية ومراقبو الموازنة، وإدارة الجهة، ووكالات التصنيف، وفي بعض الحالات، مؤسسات الإقراض ومقدمي المساعدات التنموية والمساعدات الأخرى. وبينما قد تجد هذه الأطراف الأخرى أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام هي معلومات مفيدة، إلا أنها لا تعتبر المستخدم الرئيس للتقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك، لا يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل خاص لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.
المساءلة واتخاذ القرارات
2.7 الوظيفة الرئيسة للحكومات وجهات القطاع العام الأخرى هي تقديم الخدمات التي تعزز أو تحافظ على رفاهة المواطنين وغيرهم من المقيمين المؤهلين. وتتضمن تلك الخدمات، على سبيل المثال، برامج الضمان الاجتماعي، وخدمات الشرطة والتعليم العام والأمن الوطني والدفاع. وفي معظم الحالات، يتم تقديم هذه الخدمات نتيجة لمعاملة غير تبادلية[3] وفي بيئة غير تنافسية. 3 إن المعاملات التبادلية هي المعاملات التي تستلم فيها جهة ما أصولاً أو خدمات، أو تسوى فيها التزامات لها، وتبذل قيمة مساوية تقريبًا بشكل مباشر لجهة أخرى في المقابل. أما المعاملات غير التبادلية فهي المعاملات التي تستلم فيها الجهة قيمة من جهة أخرى دون أن تبذل قيمة مساوية تقريبًا بشكل مباشر في المقابل.
2.8 تكون الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى مساءلة أمام تلك الجهات التي تقدم لها الموارد، وتلك الجهات التي تعتمد عليها في استخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية وعلى المدى

نص المعيار
الطويل. ويتطلب الوفاء بواجبات المساءلة، تقديم معلومات حول إدارة الجهة للموارد التي عهد إليها بها لتقديم الخدمات للمواطنين وجهات أخرى، وحول التزامها بالتشريعات أو اللوائح أو السلطات الأخرى التي تحكم تقديمها للخدمات وعملياتها الأخرى. ونظراً للطريقة التي تُموَّل بها الخدمات التي تقدمها جهات القطاع العام (بشكل رئيس عن طريق إيرادات الضرائب أو المعاملات غير التبادلية الأخرى)، واعتماد متلقي الخدمات على تقديم تلك الخدمات على المدى الطويل، فإن الوفاء بواجبات المساءلة سوف يتطلب أيضًا تقديم معلومات حول مسائل معينة مثل إنجاز تقديم الخدمات من قبل الجهة خلال فترة القوائم المالية وقدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية.
2.9 سوف يتطلب أيضًا متلقو الخدمات ومقدمو الموارد الحصول على معلومات معينة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. على سبيل المثال: • يتخذ المقرضون والدائنون والمانحون وآخرون ممن يقدمون الموارد بشكل طوعي، بما في ذلك المعاملات التبادلية، قرارات معينة حول ما إذا كان يجب تقديم الموارد لدعم الأنشطة الحالية والمستقبلية للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى. في بعض الظروف، يمكن لأعضاء الهيئة التشريعية أو هيئة مماثلة الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها، أن يتخذوا قرارات معينة أو أن يؤثروا على قرارات معينة حول أهداف تقديم الخدمات للوزارات أو الجهات الحكومية الأخرى أو البرامج الحكومية والموارد المخصصة لدعم إنجازها؛ و • لا يقدم المكلفون بدفع الضريبة عادة الأموال إلى الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى على أساس طوعي أو نتيجة معاملات تبادلية. بالإضافة إلى ذلك، وفي العديد من الحالات، لا يكون للمكلفين حرية اختيار قبول أو عدم قبول الخدمات المقدمة من قبل إحدى جهات القطاع العام أو اختيار مقدم خدمة بديل. وبالتالي، فهم يتمتعون بقدرة مباشرة أو فورية محدودة لاتخاذ قرارات حول ما إذا يجب تقديم موارد معينة للحكومة، والموارد التي تخصص لتقديم الخدمات من قبل جهة محددة في القطاع العام، أو ما إذا كان يجب شراء أو استهلاك الخدمات المقدمة. مع ذلك، بإمكان متلقي الخدمات ومقدمي الموارد أن يتخذوا قرارات حول من أو ما يفضلون التصويت له، والشكاوى التي يقدمونها للمسؤولين المنتخبين أو الهيئات التمثيلية الأخرى-وقد يكون لهذه القرارات آثار متعلقة بتخصيص الموارد لبعض جهات القطاع العام.
2.10 تسهم المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة في اتخاذ القرارات المستنيرة. فعلى سبيل المثال، تعدّ المعلومات حول التكاليف، وكفاءة وفاعلية أنشطة تقديم الخدمات في الماضي، ومبالغ التكاليف المستردة ومصادر استرداد التكاليف، والموارد المتاحة لدعم الأنشطة المستقبلية، ضرورية للوفاء بالتزامات المساءلة. هذه المعلومات مفيدة أيضاً في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القرارات التي تتخذها الجهات المانحة وجهات الدعم المالي الأخرى بشأن تقديم الموارد إلى الجهة.
احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من المعلومات
2.11 لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، يحتاج متلقو الخدمات ومقدمو الموارد إلى المعلومات التي تدعم تقويم أمور مثل: • أداء الجهة خلال فترة القوائم المالية، على سبيل المثال، في: • تحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها وأهدافها التشغيلية والمالية الأخرى؛ و • إدارة الموارد التي تكون مسؤولة عنها؛ و • الالتزام بما ينطبق عليها من متطلبات تتعلق بالموازنة ومتطلبات تشريعية وسلطات أخرى، تنظم جمع واستخدام الموارد؛ و • سيولة الجهة (على سبيل المثال، القدرة على الوفاء بالواجبات الحالية) وملاءتها (على سبيل المثال، القدرة على الوفاء بالواجبات على المدى الطويل)؛ و • استدامة تقديم الخدمات من قبل الجهة والعمليات الأخرى للجهة على المدى الطويل، والتغيرات فيها كنتيجة لأنشطة الجهة خلال فترة القوائم المالية بما في ذلك على سبيل المثال: • قدرة الجهة على الاستمرار في تمويل أنشطتها وتحقيق أهدافها التشغيلية في المستقبل (قدرتها المالية)، بما في ذلك المصادر المحتملة للتمويل ومدى اعتماد الجهة عليها، وبالتالي مدى تعرضها لضغوطات التمويل أو الطلب خارج نطاق سيطرتها؛ و • الموارد المادية والموارد الأخرى المتاحة حاليًا لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية (قدرتها التشغيلية)؛ و • قدرة الجهة على التأقلم مع الظروف المتغيرة، سواء كانت تغيرات في الخصائص الديموغرافية أو تغيرات في الأوضاع الاقتصادية الوطنية أو الدولية والتي من المحتمل أن تؤثر على طبيعة أو تركيبة الأنشطة التي تقوم بها والخدمات التي تقدمها.
2.12 من المحتمل أن تتداخل المعلومات التي يحتاجها متلقو الخدمات ومقدمو الموارد لهذه الأغراض في كثير من النواحي. على سبيل المثال، سوف يتطلب متلقو الخدمات الحصول على معلومات كمدخلات في تقويم أمور معينة حول ما إذا:

نص المعيار
• كانت الجهة تستخدم الموارد بشكل اقتصادي وفاعل وذي كفاءة وعلى النحو المطلوب، وما إذا كان ذلك الاستخدام يصب في مصلحتهم؛ و • كان نطاق وحجم وتكلفة الخدمات المقدمة خلال فترة القوائم المالية مناسبة، ومبالغ التكاليف المستردة ومصادرها؛ و • كانت المستويات الحالية للضرائب أو الموارد الأخرى التي تم جمعها كافية للحفاظ على حجم وجودة الخدمات المقدمة حاليًا. وسوف يتطلب متلقو الخدمات أيضًا الحصول على معلومات حول نتائج القرارات التي اتُّخذت والأنشطة التي نفَّذتها الجهة خلال فترة القوائم المالية وحول الموارد المتاحة لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية، والأنشطة والأهداف المستقبلية المتوقعة للجهة، وقيم ومصادر استرداد التكاليف اللازمة لدعم تلك الأنشطة.
2.13 يتطلب مقدمو الموارد الحصول على معلومات كمدخلات لتقويم أمور مثل ما إذا كانت الجهة: • تحقق الأهداف المحددة لها كمبرر لجمع الموارد خلال فترة القوائم المالية؛ و • قد مولت العمليات الحالية من الأموال المجمعة في الفترة الحالية من المكلفين بدفع الضريبة أو من القروض أو من مصادر أخرى؛ و • من المرجح أن تحتاج إلى موارد إضافية (أو أقل) في المستقبل، والمصادر المحتملة لهذه الموارد. وسوف يتطلب المقرضون والدائنون الحصول على معلومات كمدخلات لتقويم سيولة الجهة، وبالتالي ما إذا كانت قيمة وتوقيت السداد سيكونا كما هو متفق عليه. في حين يطلب المانحون الحصول على معلومات لدعم تقويم ما إذا كانت الجهة تستخدم الموارد بشكل اقتصادي وفاعل وذي كفاءة وعلى النحو المطلوب. وسوف يطلبون أيضًا معلومات حول الأنشطة المستقبلية المتوقعة للجهة في تقديم الخدمات والموارد اللازمة.
المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام
المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية
2.14 تساعد المعلومات حول المركز المالي للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى المستخدمين في تحديد موارد الجهة والمطالبات على هذه الموارد في تاريخ القوائم المالية. وسوف يوفر ذلك معلومات مفيدة كمدخلات في تقويم أمور معينة مثل: • مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها في الحفاظ على وإدارة موارد الجهة؛ و • مدى توافر الموارد لدعم الأنشطة المستقبلية لتقديم الخدمات، والتغيرات خلال فترة القوائم المالية في قيمة وتركيبة تلك الموارد والمطالبات على تلك الموارد؛ و • قيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لسداد المطالبات القائمة المترتبة على موارد الجهة.
2.15 تفيد المعلومات حول الأداء المالي للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى في تقويم أمور مثل ما إذا كانت الجهة قد امتلكت موارد اقتصادية، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها. وتساعد المعلومات حول تكاليف تقديم الخدمات وقيم ومصادر استرداد التكاليف خلال فترة القوائم المالية المستخدمين في تحديد ما إذا تم استرداد التكاليف التشغيلية من، على سبيل المثال، الضرائب ورسوم المستخدمين والمساهمات والتحويلات، أو ما إذا تم تمويلها عن طريق زيادة مستوى مديونية الجهة.
2.16 تسهم المعلومات حول التدفقات النقدية للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى في تقويم الأداء المالي وسيولة الجهة وملاءتها المالية. وهي تشير إلى كيفية قيام الجهة بجمع واستخدام النقد خلال الفترة، بما في ذلك حصولها على قروض وسدادها للقروض، واقتناؤها للأصول وبيعها، على سبيل المثال العقارات والآلات والمعدات. وهي تحدد أيضاً النقد المستلم من، على سبيل المثال، الضرائب والاستثمارات والتحويلات النقدية المقدمة إلى والمستلمة من حكومات أخرى أو جهات حكومية أخرى أو منظمات دولية أخرى. ويمكن للمعلومات حول التدفقات النقدية أن تدعم أيضًا تقويم مدى التزام الجهة بتفويضات الإنفاق المعبر عنها في شكل قيم للتدفقات النقدية، والمساعدة في تقدير المبالغ والمصادر المحتملة للتدفقات النقدية الداخلة واللازمة في الفترات المستقبلية لدعم أهداف تقديم الخدمات.
2.17 عادة ما تُعرَض المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية في القوائم المالية. لمساعدة المستخدمين على فهم وتفسير المعلومات المعروضة في القوائم المالية بشكل أفضل ووضعها ضمن السياق المناسب. ويمكن أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام أيضًا معلومات مالية وغير مالية تعزز وتكمل وتضيف للقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات عن أمور تتعلق بالحكومة أو غيرها من جهات القطاع العام، مثل: • التزامها بالموازنات المعتمدة والسلطات الأخرى التي تحكم عملياتها؛ و • أنشطة تقديم الخدمات وإنجازاتها خلال فترة القوائم المالية؛ و

نص المعيار
• التوقعات بخصوص تقديم الخدمات والأنشطة الأخرى في الفترات المستقبلية، والآثار طويلة الأجل للقرارات المتخذة والأنشطة المنفذة خلال فترة القوائم المالية، بما في ذلك تلك التي يمكن أن تؤثر على التوقعات حول المستقبل. يمكن عرض هذه المعلومات في إيضاحات القوائم المالية أو في تقارير منفصلة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.
معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد
2.18 عادة ما تقوم الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى بإعداد موازنة سنوية واعتمادها وإتاحتها للعموم. وتقدم الموازنة المعتمدة للأطراف المعنية معلومات مالية حول الخطط التشغيلية للجهة خلال الفترة المقبلة، واحتياجاتها الرأسمالية، وغالبًا أهداف وتوقعات تقديم الخدمات الخاصة بها. وتستخدم الموازنة المعتمدة لتبرير جمع الموارد من المكلفين بدفع الضريبة ومقدمي الموارد الآخرين، وتحدد صلاحيات الإنفاق من الموارد.
2.19 يمكن الحصول على بعض الموارد لدعم أنشطة جهات القطاع العام من المانحين أو المقرضين أو نتيجة لمعاملات تبادلية. مع ذلك، يتم تقديم الموارد لدعم أنشطة جهات القطاع العام بشكل رئيس في المعاملات غير التبادلية من قبل المكلفين بدفع الضريبة والآخرين، بما يتسق مع التوقعات التي تعكسها الموازنة المعتمدة.
2.20 تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول النتائج المالية للجهة (سواء اصطلح عليها بـ "الفائض أو العجز" أو "الربح أو الخسارة" أو بمصطلحات أخرى) وأدائها وتدفقاتها النقدية خلال فترة القوائم المالية، وأصولها والتزاماتها في تاريخ القوائم المالية وأي تغيير فيها خلال فترة القوائم المالية وإنجازات تقديم الخدمات الخاصة بها.
2.21 إن دمج المعلومات التي تساعد المستخدمين على تقويم مدى التزام الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والنتائج المالية للجهة بالتقديرات الظاهرة في الموازنات المعتمدة، ومدى التزام الجهة بالتشريعات ذات الصلة أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد، ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هو أمر مهم لتحديد كيفية قيام جهة القطاع العام بتحقيق أهدافها المالية بشكل جيد. تعدّ مثل هذه المعلومات ضرورية لوفاء حكومة أو جهة قطاع عام أخرى بالتزاماتها حيال المساءلة أمام المواطنين، وتعزز تقويم الأداء المالي للجهة، وتدعم اتخاذ القرارات المستنيرة.
إنجازات تقديم الخدمات
2.22 الهدف الرئيس للحكومات ومعظم جهات القطاع العام هو تقديم الخدمات اللازمة للمواطنين. تبعًا لذلك، لا يظهر الأداء المالي للحكومات ومعظم جهات القطاع العام بشكل كامل أو كافٍ في أي من قياسات النتائج المالية. وبالتالي، يجب تقويم نتائجها المالية في سياق تحقيق أهداف تقديم الخدمات.
2.23 في بعض الحالات، تقدم القياسات الكمية لمخرجات ونتائج أنشطة تقديم الخدمات للجهة خلال فترة القوائم المالية معلومات ملائمة حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات – مثال ذلك، المعلومات حول تكلفة وحجم وتكرار تقديم الخدمات، والعلاقة بين الخدمات المقدمة وموارد الجهة. وفي حالات أخرى، قد تكون هناك حاجة إلى الإبلاغ عن تحقيق أهداف تقديم الخدمات بشرح جودة خدمات معينة مقدَّمة أو نتائج برامج معينة.
2.24 توفر التقارير عن المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية عن أنشطة تقديم الخدمات وإنجازها و/أو نتائجها خلال فترة القوائم المالية، مدخلات لتقويم الاقتصاد والكفاءة والفاعلية عمليات الجهة. ويُعدُّ التقرير عن هذه المعلومات أمراً ضرورياً للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى للوفاء بواجبها حيال المساءلة، أي المحاسبة عن وتبرير استخدام الموارد التي تُجمَع من، أو بالنيابة عن، المواطنين. كما تُتَّخذ القرارات من قبل المانحين بشأن تخصيص الموارد لجهات وبرامج محددة استجابة – على الأقل جزئياً – للمعلومات المتعلقة بإنجازات تقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية، وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية.
المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية
2.25 نظرًا لطول عمر الحكومات والعديد من البرامج الحكومية، قد تصبح النتائج المالية للعديد من القرارات المتخذة في فترة القوائم المالية واضحة بعد عدة سنوات في المستقبل. ومن ثم يلزم تقويم القوائم المالية التي تعرض معلومات حول المركز المالي في نقطة زمنية والأداء المالي والتدفقات النقدية على مدى فترة القوائم المالية ضمن السياق الطويل الأجل.
2.26 يمكن أن يكون للقرارات التي تتخذها الحكومة، أو إحدى جهات القطاع العام الأخرى، في فترة محددة حول برامج لتقديم وتمويل الخدمات في المستقبل، نتائج مهمة فيما يخص: • المواطنين الذين سيعتمدون على هذه الخدمات في المستقبل؛ و • الأجيال الحالية والمستقبلية من المكلفين بدفع الضريبة ومقدمي الموارد الآخرين بشكل غير طوعي، والذين يقدمون الضرائب والرسوم لتمويل أنشطة تقديم الخدمات المخطط لها والارتباطات المالية المتعلقة بها.
2.27 تكون المعلومات حول أنشطة وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للجهة، وتأثيرها المحتمل على احتياجات الموارد المستقبلية للجهة، والمصادر المحتملة لتمويل تلك الموارد، ضرورية كمدخلات في أي تقويم لقدرة الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى على الوفاء بارتباطاتها بتقديم الخدمات وارتباطاتها المالية في المستقبل. ويدعم الإفصاح عن تلك المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام تقويم

نص المعيار
استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى، كما يعزز مساءلة الجهة ويوفر معلومات إضافية مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات.
المعلومات الإيضاحية
2.28 يمكن تقديم معلومات حول العوامل الرئيسة التي يقوم عليها الأداء المالي وأداء تقديم خدمات الجهة خلال فترة القوائم المالية والافتراضات التي تدعم التوقعات والعوامل التي يحتمل أن تؤثر على الأداء المستقبلي للجهة في التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إيضاحات القوائم المالية أو في تقارير منفصلة. وسوف تساعد هذه المعلومات المستخدمين على فهم المعلومات المالية وغير المالية التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل أفضل، كما تعزز دور التقارير المالية ذات الغرض العام في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.
القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية
2.29 يحدد نطاق التقارير المالية الحدود المحيطة بالمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. للاستجابة لاحتياجات المستخدمين من المعلومات، ويعكس إطار المفاهيم نطاقاً أكثر شمولا لإعداد التقارير المالية من ذلك الذي تنطوي عليه القوائم المالية. وينص على تقديم معلومات إضافية تعزز وتكمل وتضيف لهذه القوائم المالية.
2.30 بينما يعكس إطار المفاهيم نطاقا أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية مقارنة بالنطاق الذي تنطوي عليه القوائم المالية، فإن المعلومات المعروضة في القوائم المالية لا تزال هي في صميم عملية إعداد التقارير المالية. وتؤخَذ في الحسبان في الفصول الأخرى من إطار المفاهيم وعند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصي بها الفردية، حسب ما يكون مناسبًا، كيفية تعريف وإثبات وقياس عناصر القوائم المالية وأشكال العرض والإبلاغ التي يمكن تبنيها فيما يخص المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.
مصادر المعلومات الأخرى
2.31 تؤدي التقارير المالية ذات الغرض العام دورًا مهمًا في إبلاغ المعلومات الضرورية لدعم وفاء حكومة أو جهة قطاع عام أخرى بواجبها حيال المساءلة، إضافة إلى تقديم معلومات مفيدة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. وبالرغم من ذلك، من غير المحتمل أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. على سبيل المثال، بينما قد تُضمن التقارير المالية ذات الغرض العام على مقارنة للمبالغ الفعلية مع مبالغ الموازنة خلال فترة القوائم المالية، قد تقدم الموازنات والتقديرات المالية المستقبلية الصادرة عن الحكومات معلومات مالية وغير مالية أكثر تفصيلاً حول الخصائص المالية لخطط الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى على المدى القصير والمتوسط. وتصدر الحكومات والجهات الحكومية المستقلة أيضًا تقارير حول الحاجة إلى، واستدامة، مبادرات تقديم الخدمات القائمة والأوضاع الاقتصادية المتوقعة والتغيرات في الخصائص الديموغرافية للدولة على الأجلين المتوسط والطويل والذي سوف يؤثر على الموازنات واحتياجات تقديم الخدمات في المستقبل. تبعًا لذلك، قد يحتاج متلقو الخدمات ومقدمو الموارد أيضًا للنظر في معلومات من مصادر أخرى، بما في ذلك التقارير حول الأوضاع الاقتصادية الحالية والمتوقعة والموازنات والتقديرات المالية المستقبلية الحكومية ومعلومات حول مبادرات السياسات الحكومية التى لم يتم التقرير عنها فى التقارير المالية ذات الغرض العام.

إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل الثالث: الخصائص النوعية

الفصل الثالث: الخصائص النوعية

نص المعيار
المقدمة
3.1 تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات مالية وغير مالية حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى. والخصائص النوعية للمعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هي الصفات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف التقارير المالية. وتتمثل أهداف التقارير المالية في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.
3.2 تتمثل الخصائص النوعية للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام في الملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للفهم، والتوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق.
3.3 وتتمثل القيود العامة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام في الأهمية النسبية، والتكلفة مقابل المنفعة، وتحقيق توازن مناسب بين الخصائص النوعية.
3.4 تُعَدُّ كل من الخصائص النوعية جزءًا لا يتجزأ من الخصائص الأخرى وفي عمل مشترك معها؛ لتقديم معلومات مفيدة في التقارير المالية ذات الغرض العام لتحقيق أهداف التقارير المالية. مع ذلك، قد لا تتحقق عمليًا جميع الخصائص النوعية بالكامل، وقد يكون من الضروري تحقيق توازن أو مفاضلة بين بعضها.
3.5 تنطبق الخصائص النوعية على جميع المعلومات المالية وغير المالية التي يتم التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك المعلومات التاريخية والمعلومات المتوقعة والمعلومات الإيضاحية. مع ذلك، قد يختلف مدى تحقيق الخصائص النوعية تبعاً لدرجة عدم التأكد والتقويم الشخصي أو الرأي عند تجميع المعلومات المالية وغير المالية. وسيؤخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع إرشادات إضافية حول تفسير وتطبيق الخصائص النوعية على المعلومات التي توسع نطاق التقارير المالية إلى أبعد من نطاق القوائم المالية عند وضع أي من معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها التي تتناول مثل هذه الأمور.
الملاءمة
3.6 تكون المعلومات المالية وغير المالية ملائمة إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية. وتكون المعلومات المالية وغير المالية قادرة على صنع الفرق عندما تكون لها قيمة تأكيدية أو قيمة توقعية أو كلتاهما. وقد تكون قادرة على صنع الفرق، ومن ثمَّ تكون ملائمة، حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو أنهم كانوا على علم مسبق بها.
3.7 تكون للمعلومات المالية وغير المالية قيمة تأكيدية إذا أكدت أو غيرت توقعات ماضية (أو حاضرة). على سبيل المثال، تكون المعلومات ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات إذا أكدت التوقعات حول أمور مثل مدى تأدية المديرون لمسؤولياتهم من أجل استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية وتحقيق أهداف تقديم الخدمات المحددة والالتزام بمتطلبات الموازنة والمتطلبات التشريعية والمتطلبات الأخرى ذات الصلة.
3.8 قد تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول أنشطة تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للجهة والأهداف والتكاليف وقيمة ومصادر الموارد التي سيتم تخصيصها لتقديم الخدمات في المستقبل. وتكون لهذه المعلومات المستقبلية قيمة توقعية وتكون ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن أيضًا أن تكون للمعلومات حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى الموجودة أو التي حدثت مسبقًا

نص المعيار
قيمة توقعية في المساعدة على صياغة التوقعات حول المستقبل. على سبيل المثال، يمكن للمعلومات التي تؤكد أو تدحض التوقعات الماضية أن تعزز أو أن تغير التوقعات حول النتائج المالية ونتائج تقديم الخدمات التي يمكن أن تحدث في المستقبل.
3.9 وترتبط الأدوار التأكيدية والتوقعية للمعلومات ببعضها البعض على سبيل المثال، تساعد المعلومات حول المستوى والهيكل الحاليين لموارد الجهة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد المستخدمين على تأكيد نتائج استراتيجية إدارة الموارد خلال الفترة، وتوقع قدرة الجهة على الاستجابة للظروف المتغيرة واحتياجات تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة. وتساعد المعلومات نفسها على تأكيد أو تصحيح توقعات المستخدمين الماضية والتوقعات حول قدرة الجهة على الاستجابة لتلك التغيرات. كما تساعد أيضًا على تأكيد أو تصحيح المعلومات المالية المحتملة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام السابقة.
التعبير الموثوق
3.10 لكي تكون المعلومات مفيدة في إعداد التقارير المالية، فإنها يجب أن تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تهدف إلى التعبير عنها. ويتحقق التعبير الموثوق عندما يكون وصف الظواهر مكتملاً ومحايداً وخالياً من الأخطاء ذات الأهمية النسبية. وتصف المعلومات التي تعبر بموثوقية عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى جوهر المعاملة ذات الصلة، أو جوهر الحدث أو النشاط أو الظرف الآخر ذي الصلة، والذي ليس من الضروري أن يكون دائماً هو نفس شكلها النظامي.
3.11 في الواقع العملي قد لا يمكن معرفة أو تأكيد ما إذا كانت المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام مكتملة ومحايدة وخالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية. مع ذلك، يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء بقدر الإمكان.
3.12 يمكن أن يؤدى حذف بعض المعلومات إلى خطأ أو تضليل في التعبير عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى، وبالتالي لن تفيد مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. على سبيل المثال، يتضمن الوصف الكامل لبند "الآلات والمعدات" في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبيرًا رقميًّا للمبلغ المجمع للآلات والمعدات بالإضافة إلى المعلومات الكمية والوصفية والتفسيرية اللازمة للتعبير بموثوقية عن تلك الفئة من الأصول. وفي بعض الحالات، قد يتضمن ذلك الإفصاح عن معلومات حول أمور مثل الفئات الرئيسة للآلات والمعدات، والعوامل التي أثرت على استخدامها في الماضي أو يمكن أن تؤثر على استخدامها في المستقبل، والأساس المستخدم والإجراءات المتبعة في تحديد التعبير الرقمي عنها. على نحو مماثل، يجب عرض المعلومات المالية وغير المالية المحتملة والمعلومات حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات والنتائج التي تتضمنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، والافتراضات الرئيسة التى استُندَ إليها فى إنتاج تلك المعلومات وأي تفسيرات ضرورية للتحقق من أن يكون وصفها مكتملًا ومفيدًا للمستخدمين.
3.13 تعني الحيادية في التقارير المالية عدم التحيز. وهذا يعني أن اختيار وعرض المعلومات المالية وغير المالية لا يقصد منه الوصول إلى نتيجة معينة محددة مسبقًا، على سبيل المثال، للتأثير بطريقة معينة على تقويم المستخدمين لوفاء الجهة بالتزاماتها حيال المساءلة، أو على قرار أو حكم سيتم اتخاذه، أو لاستحثاث سلوك معين.
3.14 تعبر المعلومات المحايدة بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. مع ذلك، لا يقصد بطلب أن تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام محايدة، أنها تكون بدون غرض محدد أو أنها لن تؤثر على السلوك. فالملاءمة هي خاصية نوعية وتكون المعلومات الملائمة، بحكم تعريفها، قادرة على التأثير على قرارات وتقويمات المستخدمين.
3.15 تحدث الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المعبر عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام عادة في ظل حالات عدم التأكد. لذلك، غالبًا ما تتضمن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام أحكاماً من قبل الإدارة. ومن أجل التعبير الموثوق عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى، يجب أن يرتكز التقدير على مدخلات مناسبة، ويجب أن تعكس كل من المدخلات أفضل المعلومات المتوافرة. ويجب توخي الحذر عند التعامل مع عدم التأكد. وقد يكون من الضروري فى بعض الأحيان الإفصاح صراحة عن درجة عدم التأكد فى المعلومات المالية وغير المالية للتعبير عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى بشكل موثوق.
3.16 إن الخلو من الأخطاء ذات الأهمية النسبية لا يعني الدقة الكاملة في جميع النواحي. بل يعني عدم وجود أخطاء أو حذف ذو أهمية نسبية بشكل فردي أو جماعي في وصف الظاهرة، وأن تطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات ضمن التقارير جاء كما هو محدد. ويمكن في بعض الحالات تحديد دقة بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام، على سبيل المثال، قيمة التحويل النقدي إلى مستوى آخر في الحكومة أو حجم الخدمات المقدمة أو السعر المسدد لاقتناء الآلات والمعدات. إلا أنه في حالات أخرى قد لا يمكن تحديد ذلك، على سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن تحديد دقة تقدير قيمة أو تكلفة بند معين أو فاعلية برنامج معين لتقديم الخدمات. مع ذلك، يكون التقدير خاليا من الأخطاء الهامة إذا وصفت القيمة بوضوح على أنها تقدير معين، وشُرحت طبيعة ومحدوديات عملية التقدير، ولم تُحدَّد أي أخطاء ذات أهمية نسبية في اختيار وتطبيق عملية مناسبة لوضع التقدير.

نص المعيار
القابلية للفهم
3.17 القابلية للفهم هي إحدى خصائص المعلومات التي تمكن المستخدمين من استيعاب معناها. ويجب أن تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام المعلومات بأسلوب يستجيب لاحتياجات المستخدمين وقاعدة معرفتهم، ولطبيعة المعلومات المعروضة. على سبيل المثال، يجب أن تكتب بلغة واضحة إيضاحات المعلومات المالية وغير المالية والإيضاحات الخاصة بتقديم الخدمات والإنجازات الأخرى خلال فترة القوائم المالية والتوقعات للفترات المستقبلية، كما يجب عرضها بأسلوب قابل للفهم بسهولة من قبل المستخدمين. ويُعَزَّز الفهم عند تصنيف المعلومات وتحديدها وعرضها بشكل واضح وموجز. ويمكن أيضًا أن تعزز القابلية للمقارنة من الفهم.
3.18 يفترض أن يكون لدى مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام معرفة معقولة عن أنشطة الجهة والبيئة التي تعمل فيها، لكي يكونوا قادرين ومستعدين لقراءة التقارير المالية ذات الغرض العام، ومراجعة وتحليل المعلومات المعروضة بدرجة من العناية المعقولة. وتُعَدُّ بعض الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى معقدة بشكل خاص ومن الصعب تمثيلها في التقارير المالية ذات الغرض العام، وقد يحتاج بعض المستخدمين إلى طلب المعونة من مستشار ما لمساعدتهم على فهمها. وينبغي بذل جميع الجهود الممكنة للتعبير عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام بأسلوب قابل للفهم من قبل نطاق واسع من المستخدمين. مع ذلك، ينبغي عدم استبعاد المعلومات من التقارير المالية ذات الغرض العام فقط لكونها قد تكون معقدة جدًا أو يصعب على بعض المستخدمين فهمها دون مساعدة.
التوقيت المناسب
3.19 يعني التوقيت المناسب توفير المعلومات للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن أن يسهم توفير المعلومات الملائمة بشكل عاجل في تعزيز فائدتها كمدخلات فى تقويم المساءلة وقدرتها على التأثير على القرارات التى يجب اتخاذها. ويؤدي عدم توفير المعلومات فى الوقت المناسب إلى جعلها أقل فائدة.
3.20 قد تبقى بعض بنود المعلومات مفيدة لمدة طويلة بعد فترة القوائم المالية أو تاريخ القوائم المالية. على سبيل المثال، قد يحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام، لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، إلى تقويم الاتجاهات في الأداء المالي للجهة وأدائها في تقديم الخدمات والتزامها بالموازنات على مدى عدد من فترات القوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك، قد لا يمكن تحديد نتائج وآثار بعض برامج تقديم الخدمات حتى فترات مستقبلية -على سبيل المثال، يمكن أن يحدث هذا فيما يخص البرامج المصممة لتعزيز الرفاهية الاقتصادية للمواطنين، أو الحد من الإصابة بمرض معين، أو رفع مستويات محو الأمية لفئات عمرية معينة.
القابلية للمقارنة
3.21 القابلية للمقارنة هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد المستخدمين على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر. ولا تُعَدُّ القابلية للمقارنة صفة لبند فردي من المعلومات، بل صفة للعلاقة بين بندين أو أكثر من المعلومات.
3.22 تختلف أيضًا القابلية للمقارنة عن الاتساق. فالاتساق يشير إلى استخدام نفس المبادئ أو السياسات المحاسبية وأسس الإعداد، إما من فترة إلى أخرى داخل الجهة أو في فترة واحدة في أكثر من جهة واحدة. فالقابلية للمقارنة هي الهدف، والاتساق يساعد على تحقيق ذلك الهدف. في بعض الحالات، قد يتم تعديل المبادئ أو السياسات المحاسبية التي تتطبقها الجهة للتعبير عن معاملة أو حدث معين بشكل أفضل في التقارير المالية ذات الغرض العام. في هذه الحالات، قد يكون من الضروري تقديم إفصاح أو إيضاح إضافي لاستيفاء خاصية القابلية للمقارنة.
3.23 تختلف أيضًا القابلية للمقارنة عن التوحيد. لكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تتشابه الأمور المتماثلة وتختلف الأمور المتغايرة. ويؤدي التركيز الزائد على التوحيد إلى التقليل من القابلية المقارنة عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة. ولا يتم تعزيز القابلية لمقارنة المعلومات فى التقارير المالية ذات الغرض العام عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة، أو جعل الأمور المتشابهة تبدو مختلفة.
3.24 المعلومات حول المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية والتزامها بالموازنات المعتمدة والتشريعات أو السلطات الأخرى ذات الصلة التي تحكم جمع واستخدام الموارد، وإنجازات تقديم الخدمات، وخططها المستقبلية، هي أمر ضروري لأغراض المساءلة وهي مفيدة كمدخلات لاتخاذ القرارات. وتزداد فائدة هذه المعلومات إذا كان من الممكن مقارنتها، على سبيل المثال، مع: • المعلومات المالية وغير المالية المتوقعة التي عُرضت سابقًا لفترة القوائم المالية تلك أو في تاريخ القوائم المالية؛ و • المعلومات المشابهة حول نفس الجهة لبعض الفترات الأخرى أو مرحلة زمنية أخرى؛ و • المعلومات المشابهة حول جهات أخرى (على سبيل المثال، جهات القطاع العام التى تقدم خدمات مشابهة فى دول أو دوائر اختصاص مختلفة) لفترة القوائم المالية نفسها.
3.25 إن التطبيق المتسق لمبادئ وسياسات المحاسبة وأساس الإعداد للمعلومات المالية وغير المالية المحتملة والنتائج الفعلية من شأنه أن يعزز فائدة أي مقارنة للنتائج المتوقعة والفعلية. وقد تكون القابلية للمقارنة مع الجهات الأخرى أقل أهمية بالنسبة لتفسيرات آراء الإدارة أو وجهات نظرها بشأن العوامل التي يستند إليها أداء الجهة الحالي.

نص المعيار
القابلية للتحقق
3.26 القابلية للتحقق هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد التعبير عنها. وتستخدم القابلية للدعم في بعض الأحيان لوصف هذه الصفة عندما تطبق فيما يخص المعلومات التفسيرية والمعلومات الكمية المالية وغير المالية المحتملة المفصح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام-أي نوعية المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات التفسيرية أو المعلومات الكمية المالية وغير المالية المحتملة تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. وسواء أشيرَ إلى هذه الخاصية على أنها القابلية للتحقق أو القابلية للدعم، فإنها تعني أنه بإمكان مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين أن يصلوا إلى إجماع عام، رغم أنه ليس من الضروري حصول اتفاق كامل على أحد الأمرين: • أن المعلومات تمثل الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها دون وجود خطأ ذي أهمية نسبية أو تحيز؛ أو • أنه قد طُبِّقت طريقة مناسبة للإثبات أو القياس أو التعبير دون خطأ ذي أهمية نسبية أو تحيز.
3.27 لكي تكون المعلومات قابلة للتحقق، فإنها لا تحتاج لأن تكون عبارة عن تقدير مفرد. بل يمكن أيضًا التحقق من نطاق القيم المحتملة والاحتمالات ذات العلاقة.
3.28 قد يكون التحقق مباشراً أو غير مباشر. في التحقق المباشر، يتم التحقق من قيمة ما أو تعبير آخر بحد ذاته، مثال (أ) عد النقد، أو (ب) رصد الأوراق المالية المتداولة وأسعارها المعلنة، أو (ج) التأكيد على أن العوامل المحددة، التي حدِّدت بأنها تؤثر على أداء تقديم الخدمات الماضية، كانت قائمة وتعمل بالتأثير المحدد. أما في التحقق غير المباشر، يتم التحقق من قيمة ما أو تعبير آخر عن طريق فحص المدخلات وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس القاعدة أو المنهجية المحاسبية. مثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق فحص المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة باستخدام نفس افتراض تدفق التكلفة (على سبيل المثال، متوسط التكلفة، أو الوارد أولًا يصرف أولًا).
3.29 إن جودة قابلية التحقق (أو قابلية الدعم في حال استخدام هذا المصطلح لوصف هذه الخاصية) ليست مطلقة -بعض المعلومات قد تكون أكثر أو أقل قابلية للتحقق من معلومات أخرى. مع ذلك، كلما كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام قابلة للتحقق بدرجة أكبر، ساعدت بدرجة أكبر على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها.
3.30 قد تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام على معلومات مالية وكمية أخرى وتفسيرات حول (أ) التأثيرات الرئيسة على أداء الجهة خلال الفترة، و(ب) الآثار أو والنتائج المستقبلية المتوقعة لبرامج تقديم الخدمات المنفَّذة خلال فترة القوائم المالية، و(ج) المعلومات المالية وغير المالية المحتملة. وقد لا يكون من الممكن التحقق من دقة جميع التعبيرات والتفسيرات الكمية لهذه المعلومات حتى فترة مستقبلية، إذا كان ذلك ممكناً.
3.31 للمساعدة في طمأنة المستخدمين بأن المعلومات والتفسيرات الكمية المالية وغير المالية المحتملة الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد تمثيلها، فإن الافتراضات التي تكمن وراء المعلومات المفصح عنها، والمنهجيات المعتمدة في جمع المعلومات، والعوامل والظروف التي تدعم أي آراء معبر عنها أو أي إفصاحات يجب أن تكون شفافة. وسوف يساعد ذلك المستخدمين على تكوين أحكام معينة حول مدى مناسبة تلك الافتراضات وطريقة جمع المعلومات، وقياسها، والتعبير عنها، وتفسيرها.
القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام
الأهمية النسبية
3.32 تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على وفاء الجهة بالتزاماتها حيال المساءلة، أو القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس التقارير المالية ذات الغرض العام للجهة المعدة لفترة القوائم المالية تلك. وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وقيمة البند المقدر في الظروف المحددة لكل جهة. وقد تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات نوعية وكمية عن إنجازات تقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية، والتوقعات حول تقديم الخدمات والنتائج المالية فى المستقبل. ولذلك، فمن غير الممكن تحديد تقدير كمى موحد يصبح عنده نوع محدد من المعلومات ذا أهمية نسبية.
3.33 تُقدَّر الأهمية النسبية في سياق البيئة التشريعية والمؤسسية والتشغيلية التي تعمل فيها الجهة، فيما يخص المعلومات المالية وغير المالية المحتملة، وفي سياق معرفة الجهة المعدّة وتوقعاتها بشأن المستقبل. وقد يكون الإفصاح عن المعلومات حول الالتزام أو عدم الالتزام بتشريعات أو لوائح أو سلطات أخرى ذات أهمية نسبية بسبب طبيعتها بغض النظر عن مقدار أي مبلغ يتعلق بها. وعند تحديد ما إذا كان بند ما ذا أهمية نسبية في هذه الظروف، تؤخَذ في الحسبان أمور مثل طبيعة ومشروعية وحساسية ونتائج المعاملات والأحداث السابقة أو المتوقعة، والأطراف المعنية في مثل هذه المعاملات والظروف التي أدت إلى ظهورها.

نص المعيار
3.34 تصنف الأهمية النسبية كأحد القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إطار المفاهيم. وعند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصى بها، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان الأهمية النسبية لنتائج تطبيق سياسة محاسبية محددة، وأساس إعداد أو الإفصاح عن بند محدد أو نوع معين من المعلومات. ومع مراعاة متطلبات أي من معايير المحاسبة للقطاع العام، تأخذ الجهات التي تقوم بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام في الحسبان الأهمية النسبية، على سبيل المثال، لتطبيق سياسة محاسبية محددة والإفصاح المنفصل عن بنود محددة من المعلومات.
التكلفة مقابل المنفعة
3.35 تستوجب التقارير المالية فرض تكاليف. ويجب أن تبرر المنافع من التقارير المالية لتلك التكاليف. وغالباً ما يكون تقويم ما إذا كانت منافع تقديم المعلومات تبرر تكاليفها هو مسألة اجتهادية، لأنه غالبًا ما يكون من غير الممكن تحديد و/أو قياس جميع تكاليف ومنافع المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.
3.36 تتضمن تكاليف تقديم المعلومات تكاليف جمع المعلومات ومعالجتها، وتكاليف التحقق منها و/أو عرض الافتراضات والمنهجيات التي تدعمها، وتكاليف نشرها. ويتكبد المستخدمون تكاليف التحليل والتفسير. ويؤدي حذف المعلومات المفيدة أيضًا إلى فرض تكاليف، بما في ذلك التكاليف التي يتكبدها المستخدمون للحصول على المعلومات اللازمة من مصادر أخرى والتكاليف التي تنتج من اتخاذ القرارات باستخدام بيانات غير مكتملة توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام.
3.37 يبذل معدو التقارير المالية ذات الغرض العام معظم الجهد لتوفير المعلومات في تلك التقارير. مع ذلك، يتحمّل متلقو الخدمات ومقدمو الموارد في نهاية المطاف تكلفة هذه الجهود نظراً لأنه يتم إعادة توجيه الموارد من أنشطة تقديم الخدمات إلى إعداد المعلومات لإدراجها في التقارير المالية ذات الغرض العام.
3.38 يجني المستخدمون أغلبية المنافع من المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام. مع ذلك، يمكن أيضًا استخدام المعلومات المعَدَّة لأغراض للتقارير المالية ذات الغرض العام داخليًا من قبل الإدارة وينتج عنها اتخاذ قرارات أفضل من قبل الإدارة. كما أن الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بالاتساق مع المفاهيم المحددة في إطار المفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها المشتقة منها، سوف يعزز ويدعم التصورات الخاصة بشفافية التقارير المالية التي تعدها الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى ويسهم في تسعير أكثر دقة لديون القطاع العام. وبالتالي، قد تستفيد جهات القطاع العام أيضًا بعدة طرق من المعلومات التى توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام.
3.39 يتضمن تطبيق قيد المراجحة بين التكلفة والمنفعة تقويم ما إذا كانت منافع التقرير عن معلومات من المحتمل أن تبرر التكاليف المتكبدة في توفير واستخدام المعلومات. عند إجراء هذا التقويم، فمن الضروري الأخذ فى الحسبان ما إذا كان من الممكن التضحية بواحدة أو أكثر من الخصائص النوعية إلى حد ما لخفض التكاليف.
3.40 عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان المعلومات التي يتم الحصول عليها من معدي التقارير المالية، والمستخدمين، والأكاديميين، وآخرين حول الطبيعة والكمية المتوقعتين لمنافع وتكاليف المتطلبات المقترحة. وتحدد معايير المحاسبة للقطاع العام متطلبات الإفصاح والمتطلبات الأخرى التي تؤدي إلى عرض المعلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات وتلبي الخصائص النوعية، بعد تقويم منافع الالتزام بهذه الإفصاحات والمتطلبات الأخرى من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتبرير تكاليفها.
التوازن بين الخصائص النوعية
3.41 تعمل الخصائص النوعية مع بعضها البعض للإسهام في تحقيق الفائدة من المعلومات. على سبيل المثال، لا يؤدي الوصف الذي يعبّر بموثوقية عن ظاهرة غير ملائمة، أو الوصف الذي لا يعبّر بموثوقية عن ظاهرة ملائمة إلى معلومات مفيدة. وبالمثل، لكى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم فى الوقت المناسب وأن تكون قابلة للفهم.
3.42 في بعض الحالات، قد يكون من الضروري إجراء توازن أو مقايضة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية. وتُعَدُّ الأهمية النسبية للخصائص النوعية في كل حالة هي مسألة اجتهاد مهني. ويكمن الهدف في تحقيق توازن مناسب بين الخصائص في تحقيق أهداف التقارير المالية.

إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل الرابع: الجهة المعدة للقوائم المالية

الفصل الرابع: الجهة المعدة للقوائم المالية

نص المعيار
المقدمة
4.1 جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي منشأة حكومية أو منشأة قطاع أخرى أو برنامج أو مجال أنشطة قابلة للتحديد في القطاع العام (يشار إلى كل منها فيما يلي بجهة أو جهة قطاع عام) تعد أو يعد تقارير مالية ذات غرض عام.
4.2 قد تشمل جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية جهتين منفصلتين أو أكثر تعدان تقارير مالية ذات غرض عام كما لو كانتا جهة واحدة، ويشار إلى مثل هذه الجهة المعدة للقوائم المالية بمجموعة معدة للقوائم المالية.
الخصائص الرئيسة للجهة المعدة للقوائم المالية
4.3 إن الخصائص الأساسية لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي: • أنها جهة تجمع الموارد من أو بالنيابة عن المواطنين و/أو تستخدمها للقيام بأنشطة لمنفعة أو بالنيابة عن هؤلاء المواطنين؛ و • يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للجهة كمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.
4.4 قد تُنشِئ حكومة -و/أو تعمل من خلال -وحدات إدارية مثل الوزارات أو الإدارات. كما قد تعمل أيضاً من خلال صناديق أمانة الاستثمار (صناديق وقفية)، وسلطات تشريعية، وشركات حكومية، وجهات أخرى ذات شخصية اعتبارية منفصلة أو ذات استقلالية تشغيلية للقيام بتقديم الخدمات للمواطنين أو دعم تقديم هذه الخدمات. وقد تقوم أيضاً منشآت قطاع عام أخرى، مثل منظمات القطاع العام الدولية والسلطات البلدية، بأنشطة معينة من خلال أنشطة جهات ذات شخصية اعتبارية منفصلة أو ذات استقلالية تشغيلية، وقد تنتفع من وتكون عرضة لعبء مالي أو خسارة مالية كنتيجة لتلك الأنشطة.
4.5 تعد التقارير المالية ذات الغرض العام لتقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. إن متلقي الخدمات ومقدمي الموارد هم المستخدمون الرئيسون للتقارير المالية ذات الغرض العام. ومن ثم فإن إحدى الخصائص الأساسية لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية، بما في ذلك المجموعة المعدة للقوائم المالية، هي وجود متلقي خدمات أو مقدمي موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك الجهة أو مجموعة الجهات على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.
4.6 تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية. تعرض القوائم المالية معلومات عن موارد الجهة المعدة للقوائم المالية أو المجموعة المعدة للقوائم المالية والمطالبات على تلك الموارد في تاريخ القوائم المالية، بالإضافة إلى التغيرات في تلك الموارد والمطالبات والتدفقات النقدية خلال فترة القوائم المالية. لذلك، للتمكين من إعداد القوائم المالية، ستجمع الجهة المعدة للقوائم المالية موارد و/أو ستستخدم موارد سبق جمعها للقيام بأنشطة لمنفعة المواطنين أو بالنيابة عنهم.
4.7 إن العوامل التي من المرجح أن تشير إلى وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لجهة قطاع عام أو لمجموعة من جهات القطاع العام تتضمن أن الجهة تتحمّل مسؤولية - أو لديها صلاحية - جمع أو توظيف الموارد أو اقتناء أو إدارة أصول قطاع عام، أو تكبد الالتزامات، أو القيام بأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات. وكلما زادت الموارد التي تجمعها جهة القطاع العام و/أو التي تديرها و/أو التي لديها صلاحية توظيفها؛ زادت الالتزامات التي تتكبدها وكلما زادت الآثار الاقتصادية أو الاجتماعية لأنشطتها، وكلما كان من الأرجح وجود متلقي خدمات أو مقدمي موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. في ظل غياب هذه العوامل، أو في حال كانت غير ذات أهمية؛ يكون من غير المرجح وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لهذه الجهات.
4.8 إن إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام عملية تصاحبها تكلفة. لذلك، فإنه ليكون فرض متطلبات لإعداد القوائم المالية ذا كفاية وفاعلية، من المهم أن تطالب فقط تلك جهات القطاع العام التي يوجد لها مثل هؤلاء المستخدمين بأن تعد التقارير المالية ذات الغرض العام.
4.9 في العديد من الحالات، سيكون من الواضح ما إذا كان يوجد أو لا يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لجهة القطاع العام على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. فعلى سبيل المثال، من المرجح وجود مثل هؤلاء المستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لحكومة على مستوى الحكومة الوطنية أو على مستوى حكومات الولايات أو على مستوى الحكومات المحلية ولمنظمات القطاع العام الدولية. والسبب في ذلك أن هذه الحكومات والمنظمات بوجه عام لديها صلاحية جمع موارد كبيرة من و/أو توظيف موارد كبيرة بالنيابة عن المواطنين أو الدول الأعضاء، وتكبد التزامات، والتأثير على الرفاهية الاقتصادية و/أو الاجتماعية للمجتمعات التي تعتمد عليها لتقديم الخدمات.
4.10 مع ذلك، قد لا يكون من الواضح دائماً ما إذا كان يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لـ -على سبيل المثال وزارات وجهات حكومية فردية، وبرامج أو مجالات نشاط

نص المعيار
قابلة للتحديد بعينها، على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وسينطوي تقرير ما إذا كانت هذه المنشآت والبرامج والأنشطة يجب تحديدها على أنها جهات معدة للقوائم المالية وبالتالي تكون مطالبة بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، على إعمال الحكم المهني.
4.11 لدى الحكومة وبعض جهات القطاع العام الأخرى شخصية منفصلة أو صفة نظامية مستقلة (شخصية اعتبارية). ومع ذلك، فإن منشآت القطاع العام وبرامج وأنشطة القطاع العام التي لا تتمتع بشخصية اعتبارية منفصلة أيضًا قد تجمع أو توظف الموارد، أو تقتني أو تدير أصول قطاع عام، أو تتكبد التزامات، أو تقوم بأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات، أو تنفذ سياسات حكومية بطرق أخرى خلاف ما سبق. قد يعتمد متلقو خدمات ومقدمو موارد على التقارير المالية ذات الغرض العام لهذه المنشآت والبرامج والأنشطة كمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وتبعًا لذلك، قد يكون لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية شخصية اعتبارية منفصلة أو قد تكون، على سبيل المثال، منشأة أو ترتيب إداري أو برنامج غير ذات/ذي شخصية اعتبارية منفصلة.

إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل الخامس: عناصر القوائم المالية

الفصل الخامس: عناصر القوائم المالية

نص المعيار
مقدمة
الغرض من هذا الفصل
5.1 يعرف هذا الفصل العناصر المستخدمة فى القوائم المالية، ويقدم المزيد من التوضيح حول تلك التعريفات.
العناصر وأهميتها
5.2 تصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها في فئات عريضة تتقاسم خصائص اقتصادية مشتركة. ويطلق على هذه الفئات العريضة اسم عناصر القوائم المالية. وتعتبر هذه العناصر هي المكونات الأساسية التي تتألف منها القوائم المالية. وتقدم هذه المكونات الأساسية نقطة أولية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات الاقتصادية والنشاط الاقتصادي بطريقة تقدم للمستخدمين معلومات تحقق أهداف التقارير المالية وتستوفي الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.
5.3 لا تشير العناصر المعرّفة في هذا الفصل إلى البنود الفردية المثبتة نتيجة المعاملات والأحداث. وتستخدم التصنيفات الفرعية للبنود الفردية ضمن عنصر أو تجميعات من البنود، لتعزيز سهولة فهم القوائم المالية. ويتم تناول العرض فى الفصل 8، العرض فى التقارير المالية ذات الغرض العام.
5.4 في بعض الظروف، للتحقق من أن القوائم المالية تقدم معلومات مفيدة لإجراء تقويم مجدي للأداء المالي والمركز المالي للجهة، قد يكون من الضروري إثبات الظواهر الاقتصادية التي لا تعكسها العناصر على النحو المحدد في هذا الفصل. تبعًا لذلك، فإن تحديد العناصر الواردة في هذا الفصل لا يمنع المعايير المحاسبة للقطاع العام من أن تتطلب أو تسمح بإثبات الموارد أو الواجبات التي لا تستوفي تعريف العنصر المحدد في هذا الفصل (يشار إليه فيما يلي باسم "الموارد الأخرى" أو "الواجبات الأخرى") عند الضرورة لتحقيق أهداف التقارير المالية بشكل أفضل.
تعريف العناصر
5.5 فيما يلي العناصر التي عُرِّفت في هذا الفصل: • الأصول؛ و • الالتزامات؛ و • الإيرادات؛ و • المصروفات؛ و • مساهمات من أصحاب حقوق الملكية؛ و • التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية.
الأصول
تعريف
5.6 الأصل هو: مورد تسيطر عليه الجهة في الوقت الحالي نتيجة لحدث سابق.
المورد
5.7 المورد هو بند ينطوي على خدمات متوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية. ولا يُعَدُّ الشكل المادي شرطًا ضروريًا في المورد. ويمكن أن تنشأ الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية مباشرة من المورد نفسه أو من حقوق استخدام المورد. وتنطوي بعض الموارد على حقوق جهة في مجموعة متنوعة من المنافع بما في ذلك، على سبيل المثال، الحق في: • استخدام المورد لتقديم الخدمات[6]؛ أو

- استخدام موارد يمتلكها طرف خارجي لتقديم الخدمات، على سبيل المثال، عقود الإيجار؛ أو
- تحويل المورد إلى نقد من خلال استبعاده؛ أو
- الاستفادة من الزيادة في قيمة الموارد؛ أو
- استلام سلسلة من التدفقات النقدية.

6 تشمل الإشارة إلى "الخدمات" في إطار المفاهيم "السلع".

5.8 الخدمات المتوقعة هي القدرة على تقديم الخدمات التي تسهم في تحقيق أهداف الجهة. تساعد الخدمات المتوقعة الجهة على تحقيق أهدافها دون أن تؤدي بالضرورة إلى توليد تدفقات نقدية داخلة صافية.

5.9 يمكن أن تتضمن أصول القطاع العام التي تنطوي على خدمات متوقعة، أصولاً ترفيهية وتراثية ومجتمعية ودفاعية وغيرها من الأصول التي تحتفظ بها الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى والتي تستخدم لتقديم الخدمات إلى أطراف ثالثة. وقد تكون هذه الخدمات للاستهلاك الجماعي أو الفردي. ويمكن تقديم العديد من الخدمات في المجالات التي لا توجد فيها منافسة سوقية أو يوجد فيها منافسة سوقية محدودة. ويمكن أن يكون استخدام مثل هذه الأصول واستبعادها مقيدًا حيث تكون العديد من الأصول التي تنطوي على خدمات متوقعة ذات طبيعة متخصصة.

5.10 المنافع الاقتصادية هي تدفقات نقدية داخلة أو انخفاض في تدفقات نقدية خارجة. ويمكن الحصول على التدفقات النقدية الداخلة (أو التدفقات النقدية الخارجة المخفضة) على سبيل المثال، من:

- استخدام الأصل في إنتاج وبيع الخدمات؛ أو
- التبادل المباشر للأصل مقابل نقد أو موارد أخرى.

مسيطر عليها حاليًا من قبل الجهة

5.11 يجب أن تسيطر الجهة على المورد. وتستلزم السيطرة على المورد أن تكون الجهة قادرة على استخدام المورد (أو توجيه الأطراف الأخرى بشأن استخدامه) وذلك من أجل الاستفادة من الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية التي ينطوي عليها المورد، في تحقيق أهدافها لتقديم الخدمات أو تحقيق أهداف أخرى لها.

5.12 عند تقويم ما إذا كانت الجهة تسيطر حاليًا على المورد، تُقَوّم الجهة ما إذا كانت مؤشرات السيطرة التالية قائمة:

- الملكية النظامية؛ و
- القدرة على الوصول إلى المورد، أو القدرة على منع أو تقييد الوصول إلى المورد؛ و
- وسيلة التحقق من استخدام المورد لتحقيق أهدافها؛ و
- وجود حق قابل للإنفاذ في الحصول الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية الناشئة عن المورد.

وبينما لا تُعَدُّ هذه المؤشرات مؤشرات حاسمة لتحديد ما إذا كانت السيطرة قائمة، فإن تحديدها وتحليلها يمكن أن يفيد هذا القرار.

حدث سابق

5.13 يتطلب تعريف الأصل أن يكون المصدر الذي تسيطر عليه الجهة حاليًا قد نشأ عن معاملة سابقة أو حدث سابق آخر. ويمكن أن تختلف المعاملات السابقة أو الأحداث الأخرى التي تؤدي إلى سيطرة الجهة على المورد وبالتالي على الأصل. ويمكن للجهات الحصول على الأصول عن طريق شرائها في معاملة تبادلية أو تطويرها. وقد تنشأ الأصول أيضًا من خلال معاملات غير تبادلية، بما في ذلك ممارسة السلطات السيادية. وتُعَدُّ السلطة على فرض الضرائب أو إصدار التراخيص والوصول أو تقييد أو رفض الوصول إلى المنافع التي تنطوي عليها الموارد غير الملموسة، مثل الأطياف الكهرومغناطيسية، أمثلة على السلطات والحقوق الخاصة بالقطاع العام التي قد تؤدي إلى نشوء الأصول. وعند تقويم متى تسيطر الجهة على الحقوق في الموارد، فإنه يمكن أخذ الأحداث التالية في الحسبان: (أ) القدرة العامة على فرض السلطة، و(ب) إيجاد سلطة بموجب تشريع، و(ج) ممارسة السلطة لخلق حق ما، و(د) الحدث الذي يؤدي إلى الحق في استلام الموارد من طرف خارجي. وينشأ الأصل عند ممارسة السلطة وعند وجود حقوق لاستلام الموارد.

الالتزامات

تعريف

5.14 الالتزام هو:

واجب حالي على الجهة عن تدفق خارج للموارد والذي ينتج عن حدث سابق.
واجب حالي
5.15 يمكن أن يكون لدى جهات القطاع العام عدد من الواجبات. الواجب الحالي هو واجب ملزم نظاماً (واجب نظامي) أو واجب غير ملزم نظاماً، والذي لا يكون لدى الجهة بديل واقعي لتجنبه. ولا تُعَدُّ الواجبات واجبات حالية ما لم تكن ملزمة، ولا يوجد بديل واقعي لتجنب التدفق الخارج للموارد.
التدفق الخارج للموارد من الجهة
5.16 يجب أن يشمل الالتزام تدفقاً خارجاً للموارد من الجهة لكي تتم تسويته. ولا يُعَدُّ التزاماً الواجب الذي يمكن تسويته دون تدفق خارج للموارد من الجهة.
حدث سابق
5.17 ولاستيفاء تعريف الالتزام، من الضروري أن ينشأ الواجب الحالي نتيجة معاملة سابقة أو حدث آخر سابق ويتطلب تدفق خارج للموارد من الجهة. ويعني تعقيد برامج وأنشطة القطاع العام أن عددًا من الأحداث في مجال تطوير وتنفيذ وتشغيل برنامج معين قد تؤدي إلى نشوء واجبات. ولأغراض التقرير المالي، فإنه من الضروري تحديد ما إذا كانت هذه الارتباطات والواجبات-بما في ذلك الواجبات الملزمة التي لا يوجد لدى الجهة بديل واقعي لتجنبها، ولكنها غير قابلة للإنفاذ نظاماً (واجبات غير ملزمة نظاماً) - هي واجبات حالية وتفي بتعريف الالتزام. وعندما يكون لأي ترتيب شكل نظامي ويكون ملزماً، مثل العقد، قد يكون من السهل تحديد الحدث السابق. وفي حالات أخرى، قد يكون تحديد الحدث السابق أكثر صعوبة، ويتطلب تحديده تقويم متى لا يكون لدى الجهة بديل واقعي لتجنب تدفق خارج للموارد من الجهة. وعند القيام بهذا التقويم تأخذ الجهة فى الحسبان المتطلبات النظامية الخاصة بالدولة أو دائرة الاختصاص النظامى التى تتبع لها.
الواجبات النظامية والواجبات غير الملزمة نظاماً
5.18 يمكن أن تكون الواجبات الملزمة واجبات نظامية أو واجبات غير ملزمة نظاماً. ويمكن أن تنشأ الواجبات الملزمة من المعاملات التبادلية وغير التبادلية. ويجب أن يكون هناك واجب تجاه طرف خارجي من أجل نشوء الالتزام. ولا يمكن إلزام الجهة تجاه نفسها، حتى ولو سبق أن أشهرت نيتها التصرف بطريقة معينة. ويُعَدُّ تحديد الطرف الخارجي مؤشراً على وجود واجب ينشأ عنه التزام. مع ذلك، فإنه ليس من الضروري معرفة هوية الطرف الخارجي قبل وقت التسوية لكي يوجد واجب حالي والتزام.
5.19 تتضمن العديد من الترتيبات التي تؤدي إلى نشوء واجب تاريخاً للتسوية. وقد يوفر تاريخ التسوية مؤشرًا على أن الواجب ينطوي على تدفق خارج للموارد ويؤدي إلى نشوء التزام. مع ذلك، فإن هناك العديد من الاتفاقيات التي لا تحتوي على تاريخ للتسوية. ولا يحول عدم وجود تاريخ للتسوية دون وجود واجب ينشأ عنه التزام.
الواجبات النظامية
5.20 الواجب النظامي يكون قابلاً للإنفاذ بموجب الأنظمة. وقد تنشأ هذه الواجبات القابلة للإنفاذ من مجموعة متنوعة من الأسس النظامية. والمعاملات التبادلية عادةً ما تكون تعاقدية بطبيعتها وبالتالي قابلة للإنفاذ من خلال أنظمة العقود أو ما يعادلها من السلطات أو الترتيبات. وهناك دول لا تستطيع الحكومات وجهات القطاع العام فيها إبرام واجبات نظامية، لأنه لا يسمح لها مثلًا بالتعاقد باسمها الخاص، ولكن تكون هناك عمليات بديلة لها أثر معادل. وتُعَدُّ الواجبات الملزمة من خلال هذه العمليات البديلة واجبات نظامية في إطار المفاهيم. وبالنسبة لبعض أنواع المعاملات غير التبادلية، يكون الحكم ضروريًا لتحديد ما إذا كان الواجب قابلاً للإنفاذ بموجب الأنظمة. وعندما يتقرر أن الواجب قابل للإنفاذ بموجب الأنظمة، لا يمكن أن يكون هناك شك فى أن الجهة ليس لديها بديل واقعى لتجنُّب الواجب وأن هناك التزامًا قائماً.
5.21 ليست بعض الواجبات المتعلقة بالمعاملات التبادلية بالضبط قابلة للإنفاذ من قبل طرف خارجي في تاريخ القوائم المالية، ولكنها ستكون قابلة للإنفاذ بمرور الوقت دون حاجة الطرف الخارجي إلى استيفاء شروط إضافية - أو الاضطرار إلى اتخاذ أي إجراء آخر - قبل التسوية. وتُعَدُّ المطالبات القابلة للإنفاذ دون أي شروط رهنًا بمرور الوقت واجبات قابلة للإنفاذ في سياق تعريف الالتزام.
5.22 السلطة السيادية هي السلطة المطلقة للحكومة لوضع وتعديل وإلغاء الأحكام النظامية. ولا تُعَدُّ السلطة السيادية مبررًا لاستنتاج أن الواجب لا يفي بتعريف الالتزام الوارد في هذا الإطار. ويجب تقويم الوضع النظامي في كل تاريخ للقوائم المالية لتحديد ما إذا كان الواجب لم يعد ملزمًا ولا يفي بتعريف الالتزام.
الواجبات غير الملزمة نظاماً
5.23 يمكن أن تنشأ الالتزامات من واجبات غير ملزمة نظاماً. وتختلف الواجبات غير الملزمة نظاماً عن الواجبات النظامية في أن الطرف الذي يكون الواجب لصالحه لا يمكنه اتخاذ إجراء نظامي (أو ما يعادله) لإنفاذ التسوية. وتتسم الواجبات غير الملزمة نظاماً التي تؤدي إلى نشوء التزامات بالخصائص التالية: • أن تكون الجهة قد عبرت للأطراف الأخرى من خلال نمط ثابت من الممارسات السابقة أو السياسات المنشورة أو وثيقة حالية محددة بما فيه الكفاية بأنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و • نتيجة لذلك، كوّنت الجهة لدى تلك الأطراف الأخرى توقعًا صحيحاً بأنها ستفي بهذه المسؤوليات؛ و

- يوجد لدى الجهة بديل واقعي ضئيل، أو لا يوجد لديها بديل واقعي، لتجنُّب تسوية الواجب الناشئ عن تلك المسؤوليات.

5.24 في القطاع العام، قد تنشأ الواجبات عند عدد من النقاط على سبيل المثال، في تنفيذ برنامج أو خدمة:

- تقديم وعد سياسي مثل وعد انتخابي؛ و
- الإعلان عن سياسة؛ و
- تقديم مشروع الموازنة واعتمادها (قد يكونا نقطتين مختلفتين)؛ و
- تصبح الموازنة سارية المفعول (في بعض الدول لا تصبح الموازنة سارية المفعول إلى أن يُجرى تخصيص للاعتمادات المالية).

ومن غير المرجح أن تؤدي المراحل المبكرة لتنفيذ البرنامج أو الخدمة إلى واجبات حالية تستوفي تعريف الالتزام. وقد تؤدي المراحل اللاحقة – مثلاً عند استيفاء أصحاب المطالبات شروط الأهلية للخدمة التي سيتم تقديمها – إلى نشوء واجبات تستوفي تعريف الالتزام.

5.25 تعتمد النقطة التي يؤدي فيها واجب إلى نشوء التزام على طبيعة الواجب. وتتضمن العوامل التي من المرجح أن تؤثر على الأحكام بشأن ما إذا كانت الأطراف الأخرى يمكنها أن تستنتج بشكل صحيح أن هناك واجباً بحيث يكون لدى الجهة بديل واقعي ضئيل، أو لا يوجد لديها بديل واقعي، لتجنب تدفق خارج للموارد:

- طبيعة الحدث أو الأحداث السابقة التي تؤدي إلى نشوء الواجب. على سبيل المثال، من غير المرجح أن يؤدي وعد انتخابي إلى نشوء واجب حالي لأن الوعود الانتخابية نادرًا ما تنتج توقعًا صحيحًا من جانب الأطراف الخارجية بأن الجهة عليها واجباً ليس لديها بديل واقعي لتجنب تسويته. مع ذلك، قد يكون الإعلان المتعلق بحدث أو ظرف قد وقع له دعم سياسي كبير بحيث يصبح لدى الحكومة خيار ضئيل للتراجع عنه. فإذا كانت الحكومة تعهدت بتقديم مشروع المخصص اللازم في الموازنة وتأمين الموافقة عليه فإن هذا الإعلان قد يترتب عليه واجب غير ملزم نظاماً؛ و
- قدرة الجهة على تعديل أو تغيير الواجب قبل أن يتبلور. على سبيل المثال، فإن الإعلان عن السياسة لا يؤدي عمومًا إلى واجب غير ملزم نظاماً، والذي لا يمكن تعديله قبل تنفيذه. بالمثل، إذا كان الواجب مرهونًا بوقوع أحداث مستقبلية، قد يجوز للجهة استخدام تقديريها لتجنب تدفق خارج للموارد قبل وقوع تلك الأحداث؛ و
- قد تكون هناك ارتباط بين توفر التمويل لتسوية واجب معين وإنشاء واجب حالي. على سبيل المثال، إذا كان بند مستقل في الموازنة قد تمت الموافقة عليه وأيضا كان التمويل المرتبط به مؤكداً من خلال تخصيص لاعتماد مالي، أو من خلال توافر تمويل للطوارئ أو تحويل من مستوى آخر من الحكومة، قد يكون هناك واجب غير ملزم نظاماً. مع ذلك، فإن عدم وجود مخصص في الموازنة لا يعني في حد ذاته عدم نشوء واجب حالي.

5.26 "الضغوط الاقتصادية" أو "الضرورة السياسية" أو غيرها من الظروف قد تؤدي إلى حالات – بالرغم من أن جهة القطاع العام تكون غير ملزمة نظاماً بتكبد التدفق الخارج للموارد – تكون فيها العواقب الاقتصادية أو السياسية لرفض القيام بذلك بحيث يكون لدى الجهة بديل واقعي ضئيل أو لا يكون لديها بديل واقعي لتجنب التدفق الخارج للموارد. وقد تؤدي الضغوط الاقتصادية أو الضرورة السياسية أو أي ظروف أخرى إلى التزام ناشئ عن واجب غير ملزم نظاماً.

صافي المركز المالي، والموارد الأخرى، والواجبات الأخرى

5.27 كما هو موضح في الفقرة 5.4، قد يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في بعض الحالات، عند وضع معيار محاسبة للقطاع العام أو تعديله، أنه من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، فإن الأمر قد يحتاج إلى إثبات مورد أو واجب لا يستوفي تعريف عنصر محدد في إطار المفاهيم في القوائم المالية. في هذه الحالات، قد تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام أو تسمح بأن تثبت هذه الموارد أو الواجبات كموارد أخرى أو واجبات أخرى، وهي بنود إضافية للعناصر الستة المحددة في هذا الإطار.

5.28 صافي المركز المالي هو الفرق بين الأصول والالتزامات بعد إضافة الموارد الأخرى وخصم الواجبات الأخرى المثبتة في قائمة المركز المالي. ويمكن أن يكون صافي المركز المالي قيمة متبقية موجبة أو سالبة.

الإيرادات والمصروفات

تعريفات

5.29 الإيراد هو:

الزيادة في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف الزيادة الناشئة عن المساهمات من أصحاب حقوق الملكية.

5.30 المصروف هو:

النقصان في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف النقصان الناشئ عن توزيعات لأصحاب حقوق الملكية.
5.31 ينشأ الإيراد والمصروف من المعاملات التبادلية وغير التبادلية والأحداث الأخرى مثل الزيادات والانخفاضات غير المحققة في قيمة الأصول والالتزامات، واستهلاك الأصول من خلال الاستهلاك وتآكل الخدمات المتوقعة والقدرة على توليد منافع اقتصادية من خلال الهبوط في القيمة. وقد ينشأ الإيراد والمصروف من المعاملات الفردية أو مجموعات من المعاملات.
فائض أو عجز الفترة
5.32 فائض أو عجز الجهة للفترة، هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات المعروضة في قائمة الأداء المالي.
المساهمات من أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لأصحاب حقوق الملكية
تعريفات
5.33 المساهمات من أصحاب حقوق الملكية هي: تدفقات الموارد الداخلة إلى الجهة، والتي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم ملاك، والتي تنشئ أو تزيد من حصة في صافي المركز المالي للجهة.
5.34 التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية هي: تدفقات الموارد الخارجة من الجهة، والموزعة على أطراف خارجية بصفتهم ملاك، والتي ترد أو تخفض حصة في صافي المركز المالي للجهة.
5.35 من المهم التمييز بين تدفقات الموارد الداخلة من الملاك، بما في ذلك التدفقات الداخلة التي تنشئ أوليًا حصة الملكية، وتدفقات الموارد الخارجة إلى الملاك بصفتهم ملاك، وبين الإيرادات والمصروفات. وبالإضافة إلى ضخ الموارد ودفع توزيعات الأرباح التي قد تحدث، فمن الشائع نسبيًا في بعض الدول تحويل الأصول والالتزامات بين جهات القطاع العام. وعندما تستوفي هذه التحويلات تعريفات مساهمات من أصحاب حقوق الملكية أو توزيعات لأصحاب حقوق الملكية، فإن المحاسبة عنها تكون بهذه الصفة.
5.36 قد تنشأ حصص الملكية عند تأسيس جهة وعندما تساهم جهة أخرى بموارد لتوفر للجهة الجديدة القدرة على بدء الأنشطة التشغيلية. وفي القطاع العام، ترتبط المساهمات للجهات والتوزيعات منها أحيانًا بإعادة هيكلة الحكومة وتتخذ شكل تحويلات الأصول والالتزامات بدلًا من المعاملات النقدية. وقد تتخذ حصص الملكية أشكالًا مختلفة، قد لا تُثبت في شكل أداة حقوق الملكية.
5.37 قد تأخذ المساهمات من أصحاب حقوق الملكية شكل الضخ الأولي للموارد عند تأسيس جهة أو الضخ اللاحق للموارد، بما في ذلك تلك التي تُعاد فيها هيكلة الجهة. ويمكن أن تكون التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية: (أ) عائداً على الاستثمار، أو (ب) سداداً كاملاً أو جزئيًّا للاستثمار، أو (ج) سداداً لأي موارد متبقية في حالة تصفية أو إعادة هيكلة الجهة.

إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل السادس: الإثبات في القوائم المالية

الفصل السادس: الإثبات في القوائم المالية

نص المعيار
ضوابط الإثبات وعلاقتها بالإفصاح
6.1 يحدد هذا الفصل الضوابط التي يجب تحققها لكي يُثبت عنصر في القوائم المالية. الإثبات هو عملية بموجبها تُضمَّن المبالغ المعروضة في صلب القائمة المالية المناسبة بنداً يستوفي تعريف العنصر ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعى القيود المفروضة على المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.
6.2 ضوابط الإثبات هي: • أن يستوفي البند تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛ و • أن يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.
6.3 تُثْبَت جميع البنود التي تستوفي ضوابط الإثبات في القوائم المالية. في بعض الظروف، قد يقضى أيضًا معيار محاسبة للقطاع العام، من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، بوجوب إثبات المورد أو الواجب الذي لا يفي بتعريف العنصر في القوائم المالية، شريطة أنه يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعى القيود. وتناقش الموارد والواجبات الأخرى في الفصل 5، *عناصر القوائم المالية*.
6.4 ينطوي الإثبات على تقويم حالة عدم التأكد المتعلقة بوجود العنصر وقياسه. ويمكن أن تتغير الأوضاع التي تؤدي إلى حالة عدم التأكد، إن وجدت. لذلك، من المهم تقويم حالة عدم التأكد في كل تاريخ قوائم المالية.
تعريف العنصر
6.5 لكي يُثبَت كعنصر، يجب أن يستوفي البند تعريف أحد العناصر الواردة في الفصل 5. وتُتناول حالة عدم التأكد بشأن وجود عنصر من خلال أخذ الأدلة المتاحة في الحسبان من أجل إصدار حكم محايد بشأن ما إذا كان البند يفي بجميع الخصائص الأساسية لتعريف ذلك العنصر، أخذاً في الحسبان جميع الحقائق والظروف المتاحة في تاريخ القوائم المالية.
6.6 إذا ما تحدد وجود عنصر ما، فإنه عند قياس هذا العنصر يتم أخذ حالة عدم التأكد بشأن قيمة الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية التي يمثلها ذلك العنصر في الحسبان (انظر الفقرتين 6.7 و6.8). ويقوم المعدّون بمراجعة وتقويم جميع الأدلة المتاحة لتحديد ما إذا كان عنصر ما موجودًا ومثبتًا، أو ما إذا كان هذا العنصر لا يزال مؤهلًا للإثبات (انظر الفقرة 6.9)، أو ما إذا كان هناك تغيير في عنصر موجود.
عدم التأكد بشأن القياس
6.7 كي يُثبَت بند في القوائم المالية، فإنه من الضروري إعطاء البند قيمة نقدية. ويستلزم ذلك اختيار أساس قياس مناسب وتحديد ما إذا كان قياس البند يحقق الخصائص النوعية، أخذاً في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك أن يكون القياس ملائماً بدرجة كافية ويعبر بموثوقية عن البند المطلوب إثباته في القوائم المالية. ويناقش الفصل 7، *قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية* اختيار أساس القياس المناسب.
6.8 قد تكون هناك حالة عدم تأكد ترتبط بقياس العديد من القيم المعروضة في القوائم المالية. ويُعَدُّ استخدام التقديرات جزءًا أساسيًا من أساس الاستحقاق المحاسبي. ويتضمن اتخاذ قرار بشأن ملاءمة القياس والتعبير الموثوق النظر في أساليب معينة، مثل استخدام مدى للنتائج والتقديرات، وما إذا كانت هناك أدلة إضافية متاحة بشأن الظروف الاقتصادية التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية. ويمكن أن يقدم الإفصاح معلومات مفيدة عن أساليب التقدير المستخدمة. وقد تكون هناك حالات نادرة يكون فيها مستوى عدم التأكد في نقطة تقدير محددة مرتفعاً جدًا بحيث تكون ملاءمة القياس والتعبير الموثوق أمراً مشكوكاً فيه حتى ولو تم توفير افصاحات لشرح أساليب التقدير. في ظل هذه الظروف، لا يُثبَت هذا البند.
الإفصاح والإثبات
6.9 إن عدم إثبات البنود التي تستوفي تعريف العنصر وضوابط الإثبات لا يُصَحَّح من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو الإيضاحات أو التفاصيل التوضيحية الأخرى. مع ذلك، يمكن أن يقدم الإفصاح معلومات عن البنود التي تفي بالكثير من خصائص تعريف العنصر، وليس كل خصائصه. ويمكن أن يقدم الإفصاح أيضًا معلومات عن البنود التي تستوفي تعريف عنصر ما، ولكن لا يمكن قياسها بطريقة تستوفي الخصائص النوعية بما يكفي لتحقيق أهداف التقارير المالية. ويكون الإفصاح مناسباً عندما تُعد معرفة هذا البند ملائمة لتقويم صافي المركز المالي للجهة، وبالتالي تحقق أهداف التقارير المالية.
إلغاء الإثبات

6.10 إلغاء الإثبات هو عملية تقويم ما إذا كانت هناك تغييرات حدثت منذ تاريخ القوائم المالية السابق والتي تستدعي استبعاد عنصر أثبتَ سابقًا من القوائم المالية واستبعاد البند في حالة حدوث مثل هذه التغييرات. وعند تقويم حالة عدم التأكد بشأن وجود عنصر ما، فإنه يُستَخدَم نفس الضوابط المستخدمة عند الإثبات الأولي لإلغاء الإثبات.

إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل السابع: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية

الفصل السابع: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية

نص المعيار
مقدمة
7.1 يحدد هذا الفصل مفاهيم القياس التي ترشد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند اختيار أسس القياس في معايير المحاسبة للقطاع العام، وترشد معدي القوائم المالية عند اختيار أسس قياس الأصول والالتزامات التي لا تتوافر بشأنها متطلبات ضمن معايير المحاسبة للقطاع العام.
هدف القياس
7.2 الهدف من القياس هو: اختيار أسس القياس التي تعكس على النحو الأكثر عدالة تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للجهة بأسلوب مفيد في مساءلة الجهة، ولأغراض اتخاذ القرارات.
7.3 يُسهِم اختيار أساس قياس الأصول والالتزامات في تحقيق أهداف التقارير المالية في القطاع العام، من خلال توفير معلومات تساعد المستخدمين في تقويم: • تكلفة الخدمات المقدمة في الفترة من حيث التكلفة التاريخية أو التكلفة الحالية؛ و • القدرة التشغيلية -قدرة الجهة على دعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية من خلال الموارد المادية والموارد الأخرى؛ و • القدرة المالية -قدرة الجهة على تمويل أنشطتها.
7.4 يتضمن اختيار أساس القياس أيضًا تقويما لمدى تحقيق المعلومات المقدمة للخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية.
أسس القياس واختيارها
7.5 ليس من الممكن تحديد أساس قياس واحد يحقق بالشكل الأفضل هدف القياس على مستوى إطار المفاهيم. لذلك، لا يقترح إطار المفاهيم أساسَ قياسٍ واحداً (أو مزيجاً من الأسس) لجميع المعاملات والأحداث والظروف. وإنما يقدم إرشادات حول اختيار أساس قياس للأصول والالتزامات لتحقيق هدف القياس.
7.6 يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للأصول من حيث المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الجهة والقدرة التشغيلية للجهة والقدرة المالية للجهة، ومدى ما تقدمه من معلومات تستوفي الخصائص النوعية: • التكلفة التاريخية؛ و • القيمة السوقية؛ و • تكلفة الإحلال؛ و • صافي سعر البيع؛ و • القيمة من الاستخدام. يلخص الجدول 1 أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت: (أ) تقدم قيم دخول أو خروج و(ب) يمكن رصدها في السوق و (ج) ما إذا كانت خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة.[8]

الجدول 1: ملخص أسس قياس الأصول

أساس القياس	دخول أو خروج	يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق	خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة
التكلفة التاريخية	دخول	يمكن رصدها بشكل عام	خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	يمكن رصدها	غير خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم
تكلفة الإحلال	دخول	يمكن رصدها	خاصة بالجهة

نص المعيار

صافي سعر البيع	خروج	يمكن رصدها	خاصة بالجهة
القيمة من الاستخدام	خروج[9]	لا يمكن رصدها	خاصة بالجهة

8 في بعض الحالات، قد يكون قد تم اتخاذ حكم لتصنيف أساس قياس معين على أنه يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق و / أو خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة.

9 كما هو موضح في الفقرة 7.66، قد يتطلب احتساب القيمة من الاستخدام، للأصول غير المولدة للنقد، استخدام تكلفة الإحلال كبديل.

7.7 يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للالتزامات من حيث (أ) المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الجهة والقدرة التشغيلية للجهة والقدرة المالية للجهة و (ب) مدى ما تقدمه من معلومات تستوفي الخصائص النوعية:

- التكلفة التاريخية؛ و
- تكلفة الوفاء؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإعفاء؛ و
- سعر التحمل.

يلخص الجدول 2 أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت: (أ) تقدم قيم الدخول أو الخروج (ب) يمكن رصدها في السوق و (ج) ما إذا كانت خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة.

الجدول 2: ملخص أسس قياس الالتزامات

أساس القياس	دخول أو خروج	يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق	خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة
التكلفة التاريخية	دخول	يمكن رصده بشكل عام	خاصة بالجهة
تكلفة الوفاء	خروج	لا يمكن رصده	خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	يمكن رصده	غير خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم
تكلفة الإعفاء	خروج	يمكن رصده	خاصة بالجهة
سعر التحمل	دخول	يمكن رصده	خاص بالجهة

قيم الدخول والخروج

7.8 يمكن أن تقدم أسس القياس إما قيم الدخول أو الخروج. بالنسبة إلى الأصول، وتعكس قيم الدخول تكلفة الشراء. وتعتبر التكلفة التاريخية وتكلفة الإحلال هي قيم دخول. وتعكس قيم الخروج المنافع الاقتصادية من البيع. كما تعكس قيمة الخروج أيضًا القيمة التي سيتم الحصول عليها من استخدام الأصل. وفي الاقتصاد المتنوع، تختلف أسعار الدخول والخروج حيث تقوم الجهات عادةً:

- بامتلاك أصول مصممة خصيصًا لتلبية متطلبات التشغيل المحددة للجهة والتي لا يرغب المشاركون الآخرون في السوق في دفع ثمن مماثل لها؛ و
- تكبد تكاليف المعاملة عند الاقتناء.

7.9 يمكن أيضًا تصنيف أسس قياس الالتزامات من حيث ما إذا كانت قيم دخول أو خروج. وترتبط قيم الدخول بالمعاملة التي يُستَلَم بموجبها الواجب أو القيمة التي تقبلها الجهة لقاء تحملها للالتزام. وتعكس قيم الخروج القيمة المطلوبة للوفاء بواجب أو القيمة المطلوبة لإعفاء الجهة من الواجب.

القياسات التي يمكن رصدها والقياسات التي لا يمكن رصدها

7.10 يمكن تصنيف بعض القياسات وفقًا لما إذا كان من الممكن رصدها في سوق مفتوح ونشط ومنظم[10]. ومن المحتمل أن تكون القياسات التي يمكن رصدها في السوق أكثر قابلية للفهم وأكثر قابلية للتحقق من

نص المعيار
القياسات التي لا يمكن رصدها. كما أنها قد تكون أكثر تعبيراً بموثوقية عن الظواهر التي تقيسها. 10 طور الدكتور ج. أليكس ميلبورن مصطلح "الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة". للاطلاع على أمثلة، انظر وثيقة "نحو إطار قياس للجهات الهادفة للربح" المنشورة من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في 2012.
القياسات الخاصة بالجهة وغير الخاصة بالجهة
7.11 يمكن أيضًا تصنيف القياسات وفقًا لما إذا كانت "خاصة بالجهة" أو "غير خاصة بالجهة". وتعكس أسس القياس الخاصة بالجهة القيود الاقتصادية والقيود التي تفرضها السياسات الحالية التي تؤثر على الاستخدامات المحتملة للأصل وتسوية أي التزام من قبل الجهة. وقد تعكس القياسات الخاصة بالجهات الفرص الاقتصادية غير المتاحة للجهات الأخرى والمخاطر التي لا تواجهها جهات أخرى. وتعكس القياسات غير الخاصة بالجهة الفرص والمخاطر العامة في السوق. ويُتّخذ القرار بشأن ما إذا كان يجب استخدام قياس خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة بالرجوع إلى هدف القياس والخصائص النوعية.
مستوى التجميع أو التفصيل في القياس
7.12 كي تُعرَض الأصول والالتزامات في القوائم المالية بطريقة توفر المعلومات التي تحقق هدف القياس بالشكل الأفضل وتحقق الخصائص النوعية، قد يكون من الضروري تجميعها أو تفصيلها لأغراض القياس. وتقارَن التكلفة بالمنفعة عند تقويم ما إذا كان التجميع أو التفصيل مناسبًا.
أسس قياس الأصول
التكلفة التاريخية
7.13 التكلفة التاريخية لأصل هي: العوض المقدم لاقتناء أو تطوير أصل، وهو النقد المقدم أو معادلات النقد المقدمة أو قيمة عوض آخر مقدَّم، في وقت اقتنائه أو تطويره.
7.14 التكلفة التاريخية هي قيمة دخول خاصة بالجهة[11]. وبموجب نموذج التكلفة التاريخية، تُعرَض الأصول أوليًا بالتكلفة المتكبَّدة عند اقتنائها. بعد الإثبات الأولي، يمكن تخصيص هذه التكلفة كمصروف لفترات القوائم المالية على شكل استهلاك أو استنفاد لأصول معينة، حيث تُستَهلك الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية تقدمها هذه الأصول على مدى أعمارها الإنتاجية. ولا يُغيَّر قياس الأصل بعد الإثبات الأولي ليعكس التغيرات في الأسعار أو الزيادات في قيمة الأصل. 11 إذا لم يكن الأمر كذلك، سيُخفض القياس الأولي للتكلفة التاريخية بمبلغ الهبوط في القيمة.
7.15 وفقًا لنموذج التكلفة التاريخية، يمكن تخفيض قيمة الأصل عن طريق إثبات هبوط في القيمة. والهبوط في القيمة هو مدى تناقص الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية التي يقدمها الأصل نتيجة للتغيرات في الأوضاع الاقتصادية أو غيرها، وليس نتيجة استهلاكها. ويتضمن ذلك تقويماً لإمكانية استرداد التكلفة. من ناحية أخرى، يمكن زيادة قيمة الأصل ليعكس تكلفة الإضافات والتحسينات (باستثناء الزيادات في الأسعار للأصول غير المحسنة) أو أحداث أخرى، مثل استحقاق الفائدة على أصل مالي.
تكاليف الخدمات
7.16 عند استخدام التكلفة التاريخية، تعكس تكلفة الخدمات قيمة الموارد التي أنفقت لاقتناء أو تطوير الأصول المستهلكة في تقديم الخدمات. وتوفر التكلفة التاريخية بصفة عامة رابطاً مباشرًا بالمعاملات التي تقوم بها الجهة فعليًا. ونظراً لأن التكاليف المستخدمة هي تلك التي رُحِّلَت من فترة سابقة دون تعديل لتغيرات الأسعار، فإنها لا تعكس تكلفة الأصول عندما تُستهلك الأصول. ونظراً لأن تكلفة الخدمات تُعرَض باستخدام الأسعار السابقة، فإن معلومات التكلفة التاريخية لن تمكن من تقويم التكلفة المستقبلية لتقديم الخدمات إذا كانت التغيرات في الأسعار التراكمية منذ الاقتناء جوهرية. وعندما تعد الموازنات على أساس التكلفة التاريخية، فإن معلومات التكلفة التاريخية تبين مدى تنفيذ الموازنة.
القدرة التشغيلية
7.17 إذا اقتُنِيَ أصل في معاملة تبادلية، فإن التكلفة التاريخية توفر معلومات عن الموارد المتاحة لتقديم الخدمات في فترات مستقبلية، بناءً على تكلفة اقتنائها. وفي الوقت الذي يُشتَرَى فيه أصل أو يُطوَّر، يمكن افتراض أن قيمة الخدمات المتوقعة من الأصل تساوي على الأقل تكلفة شرائه[12]. وعندما يُثبت الاستهلاك أو الاستنفاد، فإنه يعكس مدى استهلاك الخدمات المتوقعة من الأصل. وتبين معلومات التكلفة التاريخية أن الموارد المتاحة للخدمات المستقبلية تكون على الأقل بقدر القيمة التي تظهر بها. ولا تثبت الزيادات في قيمة الأصل في ظل نموذج التكلفة التاريخية. وفي حالة اقتناء أصل في معاملة غير تبادلية، فإن سعر المعاملة

نص المعيار
لن يوفر معلومات عن القدرة التشغيلية. 12 إذا لم يكن الأمر كذلك، سيُخفض القياس الأولي للتكلفة التاريخية بمبلغ الهبوط في القيمة.
القدرة المالية
7.18 تساعد القيمة التي تسجل بها الأصول في القوائم المالية في تقويم القدرة المالية. ويمكن أن تقدم التكلفة التاريخية معلومات عن قيمة الأصول التي يمكن استخدامها كضمان فاعل للقروض. ويتطلب تقويم القدرة المالية أيضًا معلومات عن المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع الأصل، وإعادة استثماره في الأصول لتقديم خدمات مختلفة. ولا تقدم التكلفة التاريخية هذه المعلومات عندما تختلف بشكل مهم عن قيم الخروج الحالية.
تطبيق الخصائص النوعية
7.19 تشرح الفقرات 7.16-7.18 المجالات التي تقدم فيها التكلفة التاريخية معلومات ملائمة من حيث قيمتها التأكيدية أو التوقعية. وغالبًا ما يكون تطبيق التكلفة التاريخية مباشرًا، لأن معلومات المعاملات عادة ما تكون متاحة بسهولة. نتيجة لذلك، فإن القيم المستمدة من نموذج التكلفة التاريخية عادةً ما تكون موثوقة في التعبير حيث إنها تمثل ما يفترض تمثيله – أي تكلفة اقتناء أو تطوير أصل بناءً على معاملات فعلية. ويمكن أن تؤثر تقديرات الاستهلاك والهبوط في القيمة المستخدمة في نموذج التكلفة التاريخية، لا سيما بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد، على موثوقية التعبير. ونظراً لأن تطبيق التكلفة التاريخية يعكس عمومًا الموارد المستهلكة بالرجوع إلى المعاملات الفعلية، فإن قياسات التكلفة التاريخية تكون قابلة للتحقق منها، وقابلة للفهم، ويمكن إعدادها في الوقت المناسب.
7.20 إن معلومات التكلفة التاريخية قابلة للمقارنة إلى الحد الذي يكون فيه للأصول نفس تواريخ الاقتناء أو تواريخ مشابهة. ونظرًا لأن التكلفة التاريخية لا تعكس أثر تغيرات الأسعار، فإنه لا يمكن مقارنة قيم الأصول التي اقتنيت في أوقات مختلفة عندما تختلف الأسعار بشكل مهم.
7.21 في ظروف معينة، يتطلب تطبيق التكلفة التاريخية استخدام المخصصات -على سبيل المثال عندما: • تُقتنَى عدة أصول في معاملة واحدة؛ و • تُنشأ الأصول من قبل الجهة نفسها، ويتعين تخصيص المصروفات العامة والتكاليف الأخرى؛ و • ضرورة استخدام افتراض تدفق التكلفة، مثل الوارد أولًا صادر أولًا، عند الاحتفاظ بالعديد من الأصول المماثلة. إلى الحد الذي تكون فيه هذه التخصيصات جزافية، فإنها تقلل من الحد الذي يحقق فيه القياس الناتج الخصائص النوعية.
قياسات القيمة الحالية
7.22 تعكس قياسات القيمة الحالية البيئة الاقتصادية السائدة في تاريخ القوائم المالية.
7.23 هناك أربعة أسس لقياس القيمة الحالية للأصول: • القيمة السوقية؛ و • تكلفة الإحلال؛ و • صافي سعر البيع؛ و • القيمة من الاستخدام.
القيمة السوقية
7.24 القيمة السوقية للأصول هي: القيمة التي كان من الممكن أن يتم بها مبادلة أصل بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر.
7.25 تكون القيمة السوقية والتكلفة التاريخية متطابقتين في تاريخ الاقتناء، إذا تم تجاهل تكاليف المعاملات وكانت المعاملة هي معاملة تبادلية. ويعتمد مدى تحقيق القيمة السوقية لأهداف التقارير المالية واحتياجات المستخدمين من المعلومات جزئيًا على نوعية الأدلة السوقية. وتعتمد الأدلة السوقية، بدورها، على خصائص السوق الذي يتم تداول الأصل فيه. وتكون القيمة السوقية مناسبة بشكل خاص عندما يكون من غير المرجح أن يكون الفرق بين قيم الدخول والخروج فرقًا مهمًا، أو عند الاحتفاظ بالأصل بغرض البيع.

نص المعيار
7.26 من حيث المبدأ، توفر القيمة السوقية معلومات مفيدة لأنها تعكس بصورة عادلة قيمة الأصل بالنسبة للجهة. وفي سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة (انظر الفقرة 7.28)، لا يمكن أن تكون قيمة الأصل أقل من القيمة السوقية حيث يمكن للجهة أن تحصل على هذه القيمة عن طريق بيع الأصل، ولا يمكن أن تكون قيمته أكبر من القيمة السوقية، حيث يمكن للجهة أن تحصل على الخدمات المتوقعة المعادلة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية من خلال شراء نفس الأصل.
7.27 تكون الفائدة من القيم السوقية موضع تساؤل أكبر في حال لم يتحقق افتراض أن الأسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة. في مثل هذه الظروف، لا يمكن افتراض أن الأصل يمكن بيعه بنفس السعر الذي يمكن اقتناؤه به، ومن الضروري تحديد ما إذا كان سعر الخروج أو سعر الدخول هو القياس الأكثر نفعًا. وتُعَدُّ القيم السوقية على أساس الخروج مفيدة بالنسبة للأصول المحتفظ بها لغرض المتاجرة، مثل بعض الأدوات المالية، ولكنها قد لا تكون مفيدة بالنسبة للأصول التشغيلية المتخصصة. علاوة على ذلك، بينما يقدم شراء الأصل دليلًا على أن قيمة الأصل بالنسبة للجهة هي على الأقل بقدر ثمن شرائه، فإن العوامل التشغيلية قد تعني أن القيمة بالنسبة للجهة قد تكون أكبر من ذلك. وبالتالي فإن القيمة السوقية قد لا تعكس قيمة الأصل بالنسبة للجهة، معبرًا عنها بطاقته التشغيلية.
القيم السوقية في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة
7.28 الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة يكون لها الخصائص التالية: • لا توجد عوائق تمنع الجهة من التعامل في السوق؛ و • تكون نشطة وبالتالي يوجد تكرار وحجم كاف من المعاملات لتقديم معلومات عن الأسعار؛ و • تكون منظمة، بها العديد من المشترين والبائعين المطلعين بشكل جيد والذين يتصرفون دون إكراه، لذلك هناك ضمان "للعدالة" في تحديد الأسعار الحالية -بما في ذلك أن الأسعار لا تمثل مبيعات اضطرارية. السوق المنظم هو ذلك الذي يتم تشغيله بأسلوب موثوق، وآمن، ودقيق، وفاعل. وتتعامل هذه الأسواق في أصول متجانسة، وهي بالتالي تكون قابلة للتبادل مع بعضها البعض، مثل السلع، والعملات والأوراق المالية التي تكون فيها الأسعار متاحة للعموم. وفى الواقع، فإن هناك أسواق قليلة إن وجدت تتوافر فيها جميع هذه الخصائص، ولكن بعضها قد يقترب من وصفه على أنه سوق منظم كما هو مبين أعلاه.
القيم السوقية حيث لا يمكن الافتراض بأن الأسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة
7.29 لا تُعَدُّ أسواق الأصول الفريدة والتي يندر تداولها أسواقاً مفتوحة ونشطة ومنظمة: ويُتفاوض على أي مشتريات ومبيعات بشكل فردي، وقد يكون هناك مدى كبير من الأسعار التي قد يُتَّفَق بها على المعاملة. وبالتالي، سوف يتكبد المشاركون تكاليف باهظة لشراء أو بيع أصل ما. في مثل هذه الظروف، من الضروري استخدام أسلوب لتقدير السعر الذي يمكن به إجراء معاملة منظمة لبيع الأصل بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل أوضاع السوق الحالية.
تكاليف الخدمات
7.30 تقاس إيرادات الخدمات المعروضة في القوائم المالية على أساس الأسعار الحالية في فترة القوائم المالية. إذا تم قياس الأصول المستخدمة في تقديم الخدمات بالقيمة السوقية، فإن تخصيص تكلفة الأصول لتعكس استهلاكها في فترة القوائم المالية الحالية يكون على أساس القيمة السوقية الحالية للأصل.
7.31 يسمح استخدام القيم السوقية بتحديد العائد على الأصول. مع ذلك، لا تقوم جهات القطاع العام عمومًا بأنشطة هدفها الرئيس هو تحقيق الأرباح، وغالبًا ما تقدم الخدمات في معاملات غير تبادلية أو بأسعار مدعمة. بالتالي قد تكون هناك ملاءمة محدودة للعائد المعروض المستمد من أسعار السوق المبنية على أساس الخروج.
7.32 كما ذكر أعلاه، تقاس الإيرادات من تقديم الخدمات والمعروضة في القوائم المالية على أساس الأسعار الحالية في فترة القوائم المالية. بالتالي، فإن الفائض أو العجز للفترة يتضمن تحركات الأسعار التي تحدث خلال الفترة التي يُحتَفَظ فيها بالأصول والالتزامات، ولا يُعْرَض أي ربح أو خسارة من بيع أصل. وعندما يتم تداول الأصل في سوق مفتوح ونشط ومنظم، فإن وجود السوق يقدم ضمانًا بأن الجهة ستكون قادرة على تحقيق القيمة السوقية (وليس أكثر) في تاريخ القوائم المالية: لذلك، فإنه ليس من الضروري تأجيل إثبات التغيرات في القيمة حتى يتحقق فائض من البيع. مع ذلك، عندما لا يتم تداول الأصول المستخدمة لتقديم الخدمات فى الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة، أو أسواق شبيهة تقريباً لتلك الأسواق، فإن ملاءمة الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالتغيرات فى القيمة السوقية تكون موضع شك أكبر.
القدرة التشغيلية
7.33 تكون المعلومات عن القيمة السوقية للأصول المحتفظ بها لتقديم الخدمات في فترات مستقبلية مفيدة إذا كانت تعكس القيمة التي يمكن للجهة أن تحصل عليها من الأصول باستخدامها في توفير أو تقديم الخدمات. مع ذلك، إذا كانت القيمة السوقية المبنية على أساس الخروج أقل بدرجة مهمة من التكلفة التاريخية، فمن المرجح أن تكون القيمة السوقية أقل ملاءمة من التكلفة التاريخية لتلك الأصول في توفير

نص المعيار
المعلومات عن القدرة التشغيلية -ومن المرجح أيضًا أن تكون القيمة السوقية هذه أقل ملاءمة من القياسات المبنية على أساس قيمة الدخول الحالية.
القدرة المالية
7.34 يتطلب تقويم القدرة المالية معلومات عن القيمة التي سيُحصَل عليها عند بيع أصل. وتوفر القيمة السوقية هذه المعلومات.
تطبيق الخصائص النوعية
7.35 يمكن استخدام القيم المحددة في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة بسهولة لأغراض التقرير المالي. وسوف تفي المعلومات بالخصائص النوعية – أي أنها ستكون ملائمة، ومعبرة بموثوقية، وقابلة للفهم، وقابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق منها. وفي ظل أوضاع السوق هذه، يمكن افتراض أن قيم الدخول والخروج هي نفسها أو مشابهة جدًا. ونظراً لأنه يمكن إعدادها بشكل سريع، فمن المرجح أن تكون هذه المعلومات متاحة في الوقت المناسب أيضًا.
7.36 يقل مدى مقابلة القيم السوقية للخصائص النوعية كلما انخفضت جودة الأدلة السوقية، واعتُمِد في تحديد مثل هذه القيم على أساليب التقدير. كما هو مبين أعلاه، فإن القيم السوقية المبنية على أساس الخروج من المرجح أن تكون ملائمة لتقدير القدرة المالية وليس لتقدير تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية.
تكلفة الإحلال
7.37 تكلفة الإحلال[13] هي: التكلفة الأكثر وفراً اللازمة للجهة لإحلال الخدمات المتوقعة لأصل (بما في ذلك المبلغ الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي) في تاريخ القوائم المالية. 13 المصطلح الكامل هو "تكلفة الإحلال المستهلكة المثلى" لبيان أنه يشير إلى إحلال الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل وليس إحلال الأصل في حد ذاته (أنظر الفقرة 7.41). ويستخدم مصطلح "تكلفة الإحلال" للاقتصاد في التعبير في "إطار المفاهيم".
7.38 تختلف تكلفة الإحلال عن القيمة السوقية لأن: • في سياق القطاع العام، هي صراحة قيمة الدخول التي تعكس تكلفة إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بالأصل؛ و • تتضمن جميع التكاليف التي ستُتَكبَّد بالضرورة في إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بالأصل؛ و • خاصة بالجهة، وبالتالي فهي تعكس الوضع الاقتصادي للجهة، وليس الموقف السائد في السوق الافتراضي. على سبيل المثال، تكون تكلفة إحلال مركبة أقل بالنسبة لجهة تقتني عادة عدداً كبيراً من المركبات في معاملة واحدة، وهي قادرة بانتظام على التفاوض للحصول على تخفيضات، وذلك بالمقارنة بجهة تشتري المركبات بشكل فردي.
7.39 نظرًا لأن الجهات تقتني عادة أصولها بأكثر الوسائل الاقتصادية المتاحة، فإن تكلفة الإحلال تعكس عملية الشراء أو الإنشاء التي تتبعها الجهة عادة. وتعكس تكلفة الإحلال إحلال الخدمات المتوقعة في سياق العمليات العادية، وليست التكاليف التي يمكن تكبدها إذا نشأت ضرورة ملحة نتيجة لبعض الأحداث غير المتوقعة، مثل حدوث حريق.
7.40 تكلفة الإحلال هي تكلفة إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بأصل. وتطبق تكلفة الإحلال مدخلاً مثاليًا وتختلف عن تكلفة إعادة الإنتاج، وهي تكلفة اقتناء أصل مطابق[14]. وعلى الرغم من أنه في كثير من الحالات يكون الإحلال الأكثر اقتصادًا للخدمات المتوقعة هو من خلال شراء أصل مشابه لذلك الأصل الخاضع للسيطرة، وتكون تكلفة الإحلال مبنية على أصل بديل إذا كان ذلك البديل يقدم نفس الخدمات المتوقعة بتكلفة أقل. ولأغراض التقرير المالي، فإنه من الضروري بالتالي أن يعكس الفرق في الخدمات المتوقعة بين الأصلين القائم والبديل. 14 قد تكون هناك حالات تكون فيها تكلفة الإحلال مساوية لتكلفة إعادة الإنتاج. وهذا هو الحال عندما تكون الطريقة الأوفر لإحلال الخدمات المتوقعة هي إعادة إنتاج الأصل.
7.41 إن الخدمات المتوقعة المناسبة هي تلك التي تكون الجهة قادرة على أن تستخدمها أو تتوقع أن تستخدمها، مع مراعاة الحاجة إلى الاحتفاظ بقدر كاف من القدرة للتعامل مع الحالات الطارئة. لذلك، فإن تكلفة إحلال أصل تعكس النقص في القدرة المطلوبة على تقديم الخدمات. على سبيل المثال، إذا كانت الجهة تملك مدرسة تستوعب 500 تلميذٍ، ولكن بسبب التغيرات الديموغرافية منذ إنشائها، فإن مدرسة تتسع لـ 100 تلميذ ستكون كافية بشكل معقول لتلبية الاحتياجات الحالية والمتوقعة، وتكون تكلفة إحلال الأصل هى تكلفة مدرسة تتسع لعدد 100 تلميذ.
7.42 في بعض الحالات، تكون القيمة المستمدة من الأصل أكبر من تكلفة إحلاله. مع ذلك، لن يكون من المناسب قياس الأصل بتلك القيمة، إذ إنه يتضمن منافع من الأنشطة المستقبلية، وليست الخدمات المتوقعة فى تاريخ القوائم المالية. وتمثل تكلفة الإحلال أعلى قيمة محتملة للأصل، حيث إنه بحكم التعريف تكون الجهة قادرة على تأمين خدمات متوقعة معادلة وذلك بتكبد تكلفة الإحلال.
تكاليف الخدمات
7.43 تقدم تكلفة الإحلال قياسا ملائماً لتكلفة تقديم الخدمات. وتعادل تكلفة استهلاك الأصل قيمة التضحية بالخدمات المتوقعة المتكبدة بذلك الاستخدام. هذا المبلغ هو تكلفة الإحلال -وتستطيع الجهة استعادة

نص المعيار
مركزها إلى ما كان عليه مباشرةً قبل استهلاك الأصل بنفقة تساوي تكلفة الإحلال.
7.44 تُعرض تكاليف الخدمات بمبالغ جارية عندما تعتمد على تكلفة الإحلال. وبالتالي، تُعرض قيمة الأصول المستهلكة بقيمة الأصول في الوقت الذي استهلكت فيه وليس – كما هو الحال بالنسبة للتكلفة التاريخية – وقت اقتنائها. وهذا يوفر أساسًا صالحًا للمقارنة بين تكلفة الخدمات ومبلغ الضرائب والإيرادات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال الفترة – والتي هي عمومًا معاملات الفترة الحالية وتقاس بالأسعار الحالية -ولتقويم ما إذا كانت الموارد قد استخدمت بطريقة اقتصادية وبكفاءة. كما أنه يوفر أساسًا مفيدًا للمقارنة مع الجهات الأخرى التي تقدم تقارير على نفس الأساس، حيث إن قيم الأصول لن تتأثر بتواريخ الاقتناء المختلفة، ولتقويم تكلفة تقديم الخدمات في المستقبل والاحتياجات المستقبلية من الموارد، حيث إن التكاليف المستقبلية من المرجح أن تشابه التكاليف الحالية بدرجة أكبر من تلك التكاليف المتكبَّدة في الماضي، عندما كانت الأسعار مختلفة (انظر أيضًا الفقرة 7.48).
القدرة التشغيلية
7.45 من حيث المبدأ، تقدم تكلفة الإحلال قياسًا مفيدًا للموارد المتاحة لتقديم الخدمات في الفترات المقبلة، حيث إنها تركز على القيمة الحالية للأصول وما تنطوي عليه من خدمات متوقعة بالنسبة للجهة.
القدرة المالية
7.46 لا تقدم تكلفة الإحلال معلومات عن المبالغ التي سيُحصَّل عليها عند بيع الأصول. وهي بالتالي لا تمكن من إجراء تقويم للقدرة المالية.
تطبيق الخصائص النوعية
7.47 كما ذكر أعلاه، فإن تكلفة الإحلال تكون ملائمة لتقويم تكاليف الخدمات والقدرة التشغيلية. وهي ليست ملائمة لتقويم القدرة المالية. وفي بعض الظروف، يكون حساب تكلفة الإحلال معقدًا، ويتطلب إصدار أحكام شخصية. هذه العوامل قد تقلل من التعبير الموثوق عن تكلفة الإحلال. في هذه الظروف، قد تتأثر خصائص التوقيت، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق من المعلومات المعدة على أساس تكلفة الإحلال، وقد تكون تكلفة الإحلال أكثر كلفة من بعض البدائل الأخرى. وقد لا تكون المعلومات المتعلقة بتكاليف الإحلال مفهومة بطريقة مباشرة، لا سيما عندما تعكس تلك المعلومات انخفاضًا في القدرة المطلوبة لتقديم الخدمات (انظر الفقرة 7.41).
7.48 تكون معلومات تكلفة الإحلال قابلة للمقارنة في جهة ما عندما تُدرَج الأصول التي تقدم خدمات متوقعة معادلة بقيم مماثلة، بصرف النظر عن تاريخ اقتناء تلك الأصول. ومن حيث المبدأ، يمكن للجهات المختلفة أن تعرض أصولاً مماثلة بقيم مختلفة، لأن تكلفة الإحلال هي قياس خاص بالجهة يعكس فرص الإحلال المتاحة للجهة. وقد تكون فرص الإحلال هي نفسها أو متماثلة بالنسبة لجهات القطاع العام المختلفة. وعندما تكون مختلفة، فإن الميزة الاقتصادية للجهة القادرة على اقتناء الأصول بتكلفة أقل تُعرَض في القوائم المالية من خلال قيم أقل للأصل وتكلفة أقل للخدمات، لكي تكون موثوقة في التعبير.
صافي سعر البيع
7.49 صافي سعر البيع هو: القيمة التي يمكن للجهة الحصول عليها من بيع الأصل بعد خصم تكاليف البيع.
7.50 يختلف صافي سعر البيع عن القيمة السوقية حيث إنه لا يتطلب سوقًا مفتوحاً، ونشطاً، ومنظماً، أو تقدير سعر في مثل هذا السوق، وأنه يتضمن تكاليف البيع التي تتكبدها الجهة. بالتالي، فإن صافي سعر البيع يعكس القيود المفروضة على البيع. وهو قياس خاص بالجهة.
7.51 إن الفائدة المحتملة من قياس الأصول على أساس صافي سعر البيع هي أن قيمة الأصل لا يمكن أن تكون أقل من المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه الجهة من بيع الأصل. مع ذلك، فإنه ليس مناسبًا كأساس للقياس إذا كانت الجهة قادرة على استخدام مواردها بشكل أكثر كفاءة من خلال استخدام الأصل بطريقة أخرى، على سبيل المثال عن طريق استخدامه فى تقديم الخدمات.
7.52 لذلك فإن صافي سعر البيع يكون مفيداً عندما يكون السبيل المتاح للجهة والأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو بيع الأصل. ويكون هذا هو الحال عندما لا يكون بإمكان الأصل تقديم الخدمات المتوقعة أو القدرة على تحقيق منافع اقتصادية ذات قيمة تعادل على الأقل صافي سعر البيع. وقد يوفر صافي سعر البيع معلومات مفيدة عندما تكون الجهة ملتزمة بموجب عقد ببيع أصل بأقل من القيمة السوقية. وقد تكون هناك حالات حيث يمكن أن يشير صافي سعر البيع إلى فرصة للتطوير.
تكاليف الخدمات
7.53 ليس من المناسب تحديد تكلفة تقديم الخدمات بصافي أسعار البيع. مثل هذا المدخل ينطوي على استخدام قيمة الخروج كأساس للمصروف المعروض.

نص المعيار
القدرة التشغيلية
7.54 إدراج الأصول المحتفظ بها لاستخدامها في تقديم الخدمات بصافي سعر البيع لا يوفر معلومات مفيدة لتقويم القدرة التشغيلية. ويبين صافي سعر البيع المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل، وليست قيمة الخدمات المتوقعة التى يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل.
القدرة المالية
7.55 كما ذكر أعلاه، يتطلب تقويم القدرة المالية معلومات عن المبلغ الذي سيُحصَّل عليه عند بيع أصل. ويتم توفير مثل هذه المعلومات عن طريق استخدام صافي سعر البيع. مع ذلك، فإن مثل هذا القياس يكون غير ملائم للأصول التي قد ينتج عنها خدمات متوقعة ذات قيمة أكبر عن طريق الاستمرار في استخدامها لتقديم الخدمات.
تطبيق الخصائص النوعية
7.56 كما هو مبين في الفقرة 7.52، يقدم صافي سعر البيع معلومات ملائمة فقط حين يكون السبيل المتاح والأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو بيع الجهة لذلك الأصل. ويمكن إجراء تقييم لصافي سعر البيع بالرجوع إلى الأسواق النشطة حيثما وجدت. وبالنسبة للأصول الرئيسة، فإنه قد يكون ممكنًا وأقل تكلفة، الحصول على تقييمات مهنية. وبصفة عامة، يوفر صافي سعر البيع معلومات قابلة للفهم.
7.57 في معظم الحالات التي يكون فيها صافي سعر البيع ملائما، فإنه سيحقق الخصائص النوعية للتعبير الموثوق، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب.
القيمة من الاستخدام
7.58 القيمة من الاستخدام هي: *القيمة الحالية – بالنسبة للجهة – للخدمات المتوقعة المتبقية لأصل أو قدرته على توليد منافع اقتصادية منه إذا استمر استخدامه، وللمبلغ الصافي الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.*
ملاءمة القيمة من الاستخدام
7.59 القيمة من الاستخدام هي قيمة خاصة بالجهة والتي تعكس المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من الأصل من خلال تشغيله واستبعاده في نهاية عمره الإنتاجي. كما ذكر في الفقرة 7.42 أعلاه، فإن القيمة المتحصل عليها من الأصل تكون في كثير من الأحيان أكبر من تكلفة الإحلال، وهي عادة ما تكون أكبر من التكلفة التاريخية. وفي هذه الحالة، يكون عرض الأصل بقيمته من الاستخدام ذا فائدة محدودة، حيث تكون الجهة – بحكم تعريفها – قادرة على تأمين خدمات متوقعة معادلة بتكلفة الإحلال.
7.60 لا تشكل القيمة من الاستخدام أساسًا لقياس مناسبًا عندما يكون صافي سعر البيع أعلى من القيمة من الاستخدام، إذ إن الاستغلال الأكثر كفاءة للأصل يكون ببيعه بدلًا من الاستمرار في استخدامه.
7.61 لذلك، فإن القيمة من الاستخدام تكون مناسبة عندما تكون أقل من تكلفة الإحلال وأعلى من صافي سعر البيع. ويحدث ذلك عندما لا يستحق الأصل إحلاله، ولكن قيمة خدماته المتوقعة أو قدرته على توليد منافع اقتصادية تكون أعلى من سعر بيعة الصافي. في مثل هذه الظروف تمثل القيمة من الاستخدام قيمة الأصل بالنسبة للجهة.
7.62 تُعَدُّ القيمة من الاستخدام أساسًا مناسبًا لتقويم بعض حالات الهبوط في القيمة، لأنها تستخدم في تحديد المبلغ الممكن استرداده لأصل أو لمجموعة من الأصول.
تكاليف الخدمات، والقدرة التشغيلية، والقدرة المالية
7.63 نظرًا لتعقدها المحتمل[15]، وانطباقها المحدود، وحقيقة أن تشغيلها في سياق القطاع العام بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد يتضمن استخدام تكلفة الإحلال كبديل، فإن القيمة من الاستخدام تكون غير مناسبة عمومًا لتحديد تكلفة الخدمات. ففائدتها في تقويم القدرة التشغيلية محدودة، ومن المرجح أن تكون مهمة فقط في الظروف غير العادية التي يكون فيها لدى الجهات عدد كبير من الأصول التي لا تستحق الإحلال، ولكن قيمتها من الاستخدام أعلى من صافي سعر بيعها. قد يكون هذا هو الحال – على سبيل المثال -إذا كانت الجهة ستتوقف عن تقديم خدمة في المستقبل، ولكن متحصلات البيع الفوري تكون أقل من الخدمات المتوقعة التي تنطوي عليها الأصول. وتتضمن القيمة من الاستخدام تقديرًا لصافي المبلغ الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاد الأصل. مع ذلك، فإن محدودية تطبيقها تقلل من ملاءمتها لتقويمات القدرة المالية. 15 انظر الفقرة 7.66 أدناه.
تطبيق الخصائص النوعية
7.64 في حين أن القيمة من الاستخدام يمكن أن تستخدم في تقويمات بعض حالات الهبوط في القيمة، فإن ملاءمتها بالنسبة لأغراض التقرير المالي تقتصر على الظروف المبينة في الفقرة 7.61.

نص المعيار
7.65 يعتمد الحد الذي تستوفي فيه القيمة من الاستخدام الخصائص النوعية الأخرى على كيفية تحديدها. في بعض الحالات، يمكن قياس القيمة من الاستخدام للأصل من خلال حساب القيمة التي ستستمدها الجهة من الأصل على افتراض استمرار استخدامها. وقد يكون ذلك مبنيًا على التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتعلقة بالأصل أو على وفورات التكلفة التي ستتحقق من خلال سيطرة الجهة على الأصل. يأخذ حساب القيمة من الاستخدام في الحسبان القيمة الزمنية للنقود، ومن حيث المبدأ، مخاطر التقلبات في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية.
7.66 يمكن أن يكون حساب القيمة من الاستخدام معقدًا. وغالبًا ما تقدم الأصول المستخدمة في الأنشطة المولدة للنقد تدفقات نقدية بالاشتراك مع أصول أخرى. في مثل هذه الحالات يمكن تقدير القيمة من الاستخدام فقط من خلال احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية لمجموعة من الأصول ومن ثم إجراء تخصيص للأصول الفردية.
7.67 في القطاع العام، يحتفظ بمعظم الأصول بهدف رئيس وهو الإسهام في تقديم الخدمات، وليس لتوليد عائد تجاري: يشار إلى هذه الأصول بعبارة "الأصول غير المولدة للنقد". ونظرا لأن القيمة من الاستخدام تستمد عادة من التدفقات النقدية المتوقعة، فقد يكون من الصعب تفعيلها في هذا السياق. وقد يكون من غير المناسب حساب القيمة من الاستخدام على أساس التدفقات النقدية المتوقعة، لأن مثل هذا القياس لن يعبر بموثوقية عن القيمة من الاستخدام لذلك الأصل بالنسبة للجهة. لذلك، سيكون من الضروري استخدام تكلفة الإحلال كبديل لأغراض التقرير المالي.
7.68 تقلل طريقة تحديد القيمة من الاستخدام من تعبيرها الموثوق في كثير من الحالات. كما أنها تؤثر على التوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والقابلية للفهم، والقابلية للتحقق من المعلومات المعدة على أساس القيمة من الاستخدام.
أسس قياس الالتزامات
7.69 يناقش هذا القسم أسس قياس الالتزامات. ولا يكرر هذا القسم جميع المناقشات التي وردت في القسم المتعلق بالأصول. وهو يأخذ في الحسبان أسس القياس التالية: • التكلفة التاريخية؛ و • تكلفة الوفاء؛ و • القيمة السوقية؛ و • تكلفة الإعفاء؛ و • سعر التحمل.
التكلفة التاريخية
7.70 التكلفة التاريخية للالتزام هي: العوض المستلم لتحمل واجب، وهو النقد المستلم أو معادلات النقد المستلمة، أو قيمة عوض آخر مستلم في وقت تكبد الالتزام.
7.71 بموجب نموذج التكلفة التاريخية، يمكن تعديل القياسات الأولية بحيث تعكس عوامل مثل استحقاق الفائدة، أو ازدياد الخصم أو استنفاد العلاوة.
7.72 عندما تكون القيمة الزمنية للالتزام ذات أهمية نسبية –على سبيل المثال، عندما يكون طول الفترة الزمنية قبل حلول موعد التسوية مهما – يُخصم مبلغ الدفعة المستقبلية، بحيث تمثل، في الوقت الذي يُثبَت فيه الالتزام مبدئيًا، قيمة المبلغ الذي حُصِل عليه. ويكون استنفاد الفرق بين قيمة الدفعة المستقبلية والقيمة الحالية للالتزام على مدى عمر الالتزام، بحيث يعرض الالتزام بالمبلغ المطلوب عند استحقاقه.
7.73 مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية لالتزامات مماثلة لتلك التي تتعلق بالأصول. وتكون التكلفة التاريخية مناسبة عندما يكون من المحتمل تسوية الالتزامات بأسعار مسماة. مع ذلك، لا يمكن تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي لا تنشأ عن معاملة، مثل التزام بدفع تعويضات عن الضرر أو الأضرار المدنية. كما أنه من غير المحتمل أن يقدم معلومات ملائمة عندما يتم تَكَبُّد الالتزامات في معاملة غير تبادلية، لأنه لا يقدم تعبيرًا موثوقاً عن المطالبات المترتبة على موارد الجهة. ومن الصعب أيضًا تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي قد تتقلب مبالغها، مثل تلك المتعلقة بالتزامات منافع المعاشات التقاعدية المحددة.
تكلفة الوفاء
7.74 تكلفة الوفاء هي: التكاليف التي ستتكبدها الجهة للوفاء بالواجبات التي يمثلها الالتزام، على افتراض أنها تفعل ذلك بالطريقة الأقل تكلفة.

نص المعيار
7.75 عندما تعتمد تكلفة الوفاء على أحداث مستقبلية غير مؤكدة، تؤخذ جميع النتائج الممكنة في الحسبان في التكلفة التقديرية للوفاء، والتي تهدف إلى أن تعكس جميع تلك النتائج الممكنة بأسلوب غير متحيز.
7.76 عندما يتطلب الوفاء بالالتزام عملًا يجب القيام به - على سبيل المثال، عندما يكون الالتزام هو تصحيح الضرر البيئي - فإن التكاليف الملائمة هي التكاليف التي ستتكبدها الجهة. وقد تكون هذه هي التكلفة التي تتكبدها الجهة للقيام بالعمل التصحيحي نفسه، أو التعاقد مع طرف خارجي للقيام بالعمل. مع ذلك، فإن تكاليف التعاقد مع طرف خارجي تكون ملائمة فقط عندما يكون توظيف المقاول أقل الوسائل تكلفة للوفاء بالواجب.
7.77 في حال الوفاء بالالتزام من قبل الجهة نفسها، فإن تكلفة الوفاء لا تتضمن أي فائض، نظراً لأن مثل هذا الفائض لا يمثل استخدامًا لموارد الجهة. وعندما يكون مبلغ الوفاء بالالتزام يعتمد على تكلفة توظيف مقاول، فإن هذا المبلغ سوف يتضمن ضمنًا الربح المطلوب من قبل المقاول، حيث إن المبلغ الإجمالي الذي يتقاضاه المقاول سيكون مطالبة على موارد الجهة -وهذا يتسق مع المدخل المستخدم بالنسبة للأصول، حيث ستتضمن تكلفة الإحلال الربح المطلوب من المورد، بينما لن تتضمن تكلفة إحلال الأصول التي تستبدلها الجهة عن طريق الإنشاء الذاتي أي ربح.
7.78 في الحالات التي لن يتم فيها الوفاء بالالتزام لفترة طويلة، فإنه يتعين خصم التدفقات النقدية لتعكس قيمة الالتزام في تاريخ القوائم المالية.
7.79 تكلفة الوفاء تكون عمومًا ملائمة لقياس الالتزامات فيما عدا في الحالات التالية: • عندما تتمكن الجهة من الحصول على إعفاء من واجب بمبلغ أقل من تكلفة الوفاء، فإن تكلفة الإعفاء تكون قياساً أكثر ملاءمة للعبء الحالي للالتزام، كما هو الحال بالنسبة لأصل ما، حيث يكون صافي سعر البيع أكثر ملاءمة عندما يكون أعلى من القيمة من الاستخدام؛ و • في حالة الالتزامات المتحملة لقاء عوض، يكون سعر التحمل (انظر الفقرات 7.87-7.91) أكثر ملاءمة عندما يكون سعر التحمل أعلى من تكلفة الوفاء وتكلفة الإعفاء.
القيمة السوقية
7.80 إن القيمة السوقية للالتزامات هي: القيمة التي كان من الممكن أن تتم بها تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر.
7.81 مزايا وعيوب القيمة السوقية للالتزامات هي نفسها بالنسبة للأصول. وقد يكون أساس القياس هذا مناسباً، على سبيل المثال، عندما يعود الالتزام إلى تغيرات في معدل محدد، أو سعر أو مؤشر معلن في سوق مفتوح ونشط ومنظم. مع ذلك، في الحالات التي تكون فيها القدرة على تحويل الالتزام مقيدة وتكون الشروط التي يمكن أن يتم بها هذا التحويل غير واضحة، تكون حالة القيم السوقية – حتى وإن كانت موجودة – أضعف بشكل جوهري. وينطبق ذلك بصفة خاصة على الالتزامات الناشئة عن واجبات في معاملات غير تبادلية، لأنه من غير المحتمل أن يكون هناك سوق مفتوح ونشط ومنظم لمثل هذه الالتزامات.
تكلفة الإعفاء
7.82 "تكلفة الإعفاء" هي المصطلح المستخدم في سياق الالتزامات للإشارة إلى نفس مفهوم "صافي سعر البيع" في سياق الأصول. وتشير تكلفة الإعفاء إلى مبلغ الخروج الفوري من الواجب. وتكون تكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي يقبل به الدائن عند تسوية حقوقه، أو الذي يطلبه طرف ثالث لقبول تحويل الالتزام من المدين. وعندما يكون هناك أكثر من طريقة لضمان الإعفاء من الالتزام، فإن تكلفة الإعفاء تكون هي المبلغ الأقل -وهذا يتسق مع المدخل المستخدم بالنسبة للأصول، حيث لن يعكس صافي سعر البيع المبلغ الذي سيستلم من البيع إلى تاجر خردة، إذا كان يمكن الحصول على سعر أعلى من البيع إلى مشتري سوف يستخدم الأصل.
7.83 بالنسبة لبعض الالتزامات، ولا سيما في القطاع العام، فإن تحويل الالتزام ليس ممكنًا من الناحية العملية، وبالتالي ستكون تكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي سيقبل به الدائن في تسوية مطالبته. وسوف يكون هذا المبلغ معروفاً إذا كان محدداً في الاتفاق مع الدائن -على سبيل المثال، عندما يتضمن العقد بندًا محددًا للإلغاء.
7.84 في بعض الحالات، قد يكون هناك دليل على السعر الذي يمكن أن يحول به الالتزام – على سبيل المثال، في حالة بعض الالتزامات المتعلقة بالتقاعد. ويمكن تمييز تحويل الالتزام عن الدخول في اتفاق مع طرف آخر يفي بواجب الجهة أو يتحمل جميع التكاليف الناشئة عن الالتزام. ومن الضروري – بالنسبة للالتزام الذي يتعين تحويله – إطفاء جميع حقوق الدائن ضد الجهة. وإذا لم يكن هذا هو التأثير الناتج عن ترتيب، يظل الالتزام التزاماً على الجهة.
7.85 عند تقويم ما إذا كانت تكلفة الإعفاء مناسبة لقياس الالتزامات، من الضروري أن يؤخذ في الحسبان ما إذا كان الإعفاء بالأسلوب المتوخى خياراً متاحاً للجهة من الناحية العملية، مع مراعاة أي تبعات للحصول على

نص المعيار
الإعفاء، مثل الإضرار بسمعة الجهة.
7.86 كما أن صافي سعر البيع يكون ملائماً فقط عندما يكون السبيل الأكثر كفاءة في استخدام الموارد والمتاح للجهة هو بيع الأصل، فإن تكلفة الإعفاء تكون ملائمة فقط عندما يكون السبيل الأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو السعي إلى الإعفاء الفوري من الواجب. بصفة خاصة، عندما تكون تكلفة الوفاء أقل من تكلفة الإعفاء، فإن تكلفة الوفاء توفر معلومات أكثر ملاءمة من تكلفة الإعفاء، حتى وإن كان من الممكن عمليّا التفاوض على الإعفاء من الواجب وفقًا لطرق تحويل الالتزام فى الفقرة 7.84.
سعر التحمل
7.87 "سعر التحمل" هو المصطلح المستخدم بالنسبة للالتزامات للإشارة إلى نفس مفهوم تكلفة إحلال الأصول. وكما تعبر تكلفة الإحلال عن المبلغ الذي ستدفعه الجهة بشكل عقلاني لاقتناء أصل، فإن سعر التحمل هو المبلغ الذي ستكون الجهة مستعدة لقبوله منطقيا مقابل تحمل التزام قائم. وسوف تقدم المعاملات التبادلية التي تجرى على أساس التصرف الحر دليلًا على سعر التحمل -وهذا ليس هو الحال بالنسبة للمعاملات غير التبادلية.
7.88 في سياق النشاط الذي يجري تنفيذه بهدف تحقيق الربح، تتحمل الجهة التزاما إلا إذا كان المبلغ المسدد لتحمل الالتزام أعلى من تكلفة الوفاء أو الإعفاء -أي قيمة التسوية. وبمجرد حصول الجهة على سعر التحمل، يترتب على الجهة واجب تجاه الدائن.
7.89 في الوقت الذي يُتكبَّد فيه التزام في معاملة تبادلية، يمثل سعر التحمل المبلغ الذي قبلته الجهة لتحمل الالتزام -ولذلك فمن المعقول عادة الافتراض بأن سعر التحمل هو السعر الذي تقبله الجهة بشكل عقلاني لتحمل التزام مماثل. وقد تطلب مبلغاً أكبر، إذا سمحت لها الضغوط التنافسية بذلك، ولكنها قد لا ترغب في قبول سعر أقل. وكما أن تكلفة الإحلال هي قيمة حالية، فإن سعر التحمل يكون كذلك – من الناحية النظرية. مع ذلك، توجد هناك مشاكل عملية في أن تعكس تغيرات الأسعار في الواجبات التي تظهر بسعر التحمل.
7.90 إحدى تبعات قياس واجبات الأداء بسعر التحمل هو عدم الإفصاح عن أي فائض في الوقت الذي يُتحمل فيه الواجب. ويُعرض الفائض أو العجز في القوائم المالية في الفترة التي يتم فيها الوفاء بالالتزام (أو الإعفاء منه)، حيث إنه يمثل الفرق بين الإيرادات الناشئة عن الوفاء بالالتزام وتكلفة التسوية.
7.91 قد يكون لدى جهة واجب ممكن أكبر من سعر التحمل. إذا كانت الجهة تسعى للتحرر من عقد، فإن الطرف الآخر في العقد قد يكون قادرًا على المطالبة بتعويض عن الخسائر التي سيتحملها، فضلًا عن إعادة أي مبالغ مسددة. مع ذلك، إذا أمكن الجهة تسوية الواجب عن طريق الوفاء به، فإنه يمكنها تجنب هذه الواجبات الإضافية، ويكون التقرير عن الواجب بما لا يزيد على سعر التحمل يعبر تعبيراً موثوقاً – وهذا يماثل الوضع الذي يحقق فيه الأصل منافع أكبر من تكلفة الإحلال. فى ظل هذه الظروف – كما هو مبين فى الفقرة 7.42 – تُعَدُّ تكلفة الإحلال وليس القيمة من الاستخدام هى أساس القياس الأكثر ملاءمة.

إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل الثامن: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

الفصل الثامن: العرض فى التقارير المالية ذات الغرض العام

نص المعيار
مقدمة
8.1 يحدد هذا الفصل المفاهيم التى تنطبق على عرض المعلومات فى التقارير المالية ذات الغرض العام، بما فى ذلك القوائم المالية للحكومات وجهات القطاع العام الأخرى (الجهات).
8.2 يرتبط العرض في الفصول من 1 إلى 4 بأهداف التقارير المالية، واحتياجات المستخدمين، والخصائص النوعية، والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام والجهة المعدة للقوائم المالية والتي تؤثر جميعها على قرارات العرض. وبالنسبة للمعلومات الواردة في القوائم المالية، يرتبط العرض أيضًا بتعريفات العناصر وضوابط الإثبات وقواعد القياس المحددة في الفصول من 5 إلى 7، على سبيل المثال: • يؤثر تعريف العناصر على البنود التي يمكن عرضها في القوائم المالية؛ و • يؤثر تطبيق ضوابط الإثبات على موقع المعلومات؛ و • يؤثر اختيار قواعد القياس على المعلومات التى تُعرض بشأن منهجيات القياس.
اللغة التى تصدر بها القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام.
8.3 اللغة (أو اللغات) التي تصدر بها القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام تدعم تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. ويجب أن تعكس جميع النسخ المترجمة بموثوقية النسخة المعدة باللغة الأصلية. وتتاح النسخة المترجمة لتلبية احتياجات المستخدمين مع الإشارة إلى: • المتطلبات النظامية في دولة الجهة؛ و • تكاليف ومنافع الترجمة.
العرض
8.4 العرض هو اختيار، وموقع، وتنظيم المعلومات التى يكون التقرير عنها فى التقارير المالية ذات الغرض العام.
8.5 يهدف العرض إلى تقديم المعلومات التي تُسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها استجابة لاحتياجات المستخدمين للحصول على معلومات عن الظواهر الاقتصادية أو غيرها من الظواهر.
8.6 يوضح الفصل 1 أنه من المرجح أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف التقارير المالية والأمور التي تدخل في نطاق التقارير المالية. وبالإضافة إلى القوائم المالية، توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات ملائمة، على سبيل المثال، لتقويم أداء الجهة في تقديم الخدمات، واستدامة مواردها المالية. وتسهم أهداف التقارير المالية، المطبقة على المجال الذي يشمله تقرير معين، فى توفير إرشاد لقرارات العرض المتعلقة بذلك التقرير.
8.7 قرارات العرض قد: • تؤدي إلى إعداد تقرير مالي ذي غرض عام جديد، أو نقل المعلومات بين التقارير، أو دمج تقارير قائمة؛ أو • تكون عبارة عن قرارات مفصلة بشأن اختيار المعلومات، والمواقع، والتنظيم ضمن التقرير المالى ذي الغرض العام.
قرارات العرض هى قرارات مترابطة
8.8 تكون القرارات المتعلقة باختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها مترابطة، ومن الناحية العملية، من المرجح أن تؤخذ في الحسبان مجتمعة. وقد يكون للمبلغ أو نوع المعلومات المختارة دلالات على ما إذا كانت تضمَّن فى تقرير منفصل أو تُنظَّم فى قوائم أو جداول منفصلة. وتركز الأقسام الثلاثة التالية بشكل منفصل على كل قرار من قرارات العرض.
اختيار المعلومات
8.9 تتناول القرارات المتعلقة باختيار المعلومات أي معلومات يتم عرضها: • في القوائم المالية؛ و • فى التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية (التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام).

نص المعيار
8.10 كما يوضح الفصل 2، *أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام*، إن أهداف التقارير المالية هي تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويصف الفصل 2 أنواع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لتحقيق أهداف التقارير المالية. هذا الوصف يوفر إرشاداً للقرارات بشأن ما إذا كانت هناك حاجة إلى أنواع معينة من التقارير. ويركز هذا الفصل على اختيار المعلومات التى ستعرض فى التقارير المالية ذات الغرض العام، بما فى ذلك القوائم المالية والتقارير الأخرى.
اختيار المعلومات – طبيعة المعلومات
طبيعة المعلومات فى القوائم المالية
8.11 إن احتياجات المستخدمين من المعلومات التي حدِّدت في الفصل 2 تدعم اختيار المعلومات للقوائم المالية. وتتضمن هذه الاحتياجات معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة من أجل: • تمكين المستخدمين من تحديد موارد الجهة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد في تاريخ القوائم المالية؛ و • توفير معلومات تمكن من إجراء تقويمات مستنيرة لأمور مثل ما إذا كانت الجهة قد اقتنت الموارد بشكل اقتصادي، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهدافها في تقديم خدماتها؛ و • توفير معلومات تمكن من إجراء تقويمات مستنيرة للأداء المالى للجهة وسيولتها وملاءتها.
8.12 يمكن للقوائم المالية أيضًا أن توفر معلومات تساعد المستخدمين على تقويم إلى أي مدى: • حققت الجهة أهدافها المالية؛ و • تلتزم الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والنتائج المالية المتاحة بالجهة مع الموازنات المعتمدة؛ و • التزام الجهة بالتشريعات الملائمة أو أي سلطة أخرى تنظم جمع واستخدام الأموال العامة.
8.13 لا تعرض القوائم المالية تقارير شاملة عن أداء الخدمات التي تقدمها بالجهة. مع ذلك، فإن المعلومات الواردة في القوائم المالية قد تقدم معلومات ذات صلة بالجوانب المالية لأداء الخدمات مثل المعلومات عن: • الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المتعلقة بالخدمات؛ و • الأصول والالتزامات التى تشكل أساسًا مفيدًا لتقويمات المستخدمين، على سبيل المثال، للقدرة التشغيلية للجهة أو المخاطر المالية التى يمكن أن تؤثر على تقديم الخدمات.
8.14 تعرض تقارير أخرى، ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام، معلومات بالإضافة للقوائم المالية. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات، على سبيل المثال: • معلومات عن استدامة المالية العامة للجهة؛ أو • مناقشة وتحليل القوائم المالية؛ أو • معلومات عن أداء الخدمات.
اختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها
8.15 تُختار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتُبلّغ المعلومات المختارة للعرض رسائل رئيسة في التقارير المالية ذات الغرض العام، في حين أن المعلومات المختارة للإفصاح عنها تجعل المعلومات المعروضة أكثر فائدة من خلال توفير التفاصيل التى من شأنها أن تساعد المستخدمين على فهم المعلومات المعروضة. ولا يُعدُّ الإفصاح بديلًا للعرض.
8.16 يجب عمومًا تجنُّب تكرار المعلومات في تقرير مالي ذي عرض عام. مع ذلك، قد تُعرض نفس المعلومات والإفصاح عنها. على سبيل المثال، قد يتكرر مبلغ إجمالي معروض في صلب القوائم المالية في الإيضاحات، حيث تقدم الإيضاحات تفصيلًا للمجموع المعروض. بالمثل، يمكن تقديم نفس المعلومات فى مختلف التقارير المالية ذات الغرض العام من أجل تناول أهدافها المختلفة.
المعلومات المختارة للعرض
8.17 يحتوي كل تقرير مالي ذي غرض عام على رسائل رئيسة يتم إبلاغها. لذلك يحتوي كل تقرير من التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات يتم عرضها. ويتم عرض تلك المعلومات بشكل موجز، وبمستوى قابل للفهم، بحيث يمكن للمستخدمين التركيز على الرسائل الرئيسة المعروضة، وعدم تشتيتهم بالتفاصيل التي يمكن أن يحجب تلك الرسائل. وتُعرض المعلومات المقدمة بشكل بارز، وذلك باستخدام أساليب العرض المناسبة مثل وضع العلامات، والحدود، والجداول، والرسوم البيانية الواضحة.
8.18 تقدم البنود المعروضة فى صلب القوائم المالية معلومات حول أمور مثل المركز المالى للجهة المعدة للقوائم المالية، وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية.
8.19 يُعَدُّ تقويم ما إذا كان أي بند يفي بضوابط الإثبات هو إحدى الآليات الرئيسة فى تحديد ما إذا كانت المعلومات تعرض فى صلب قائمة المركز المالى أو قائمة الأداء المالى و/ أو يتم الإفصاح عنها إما فى الإيضاحات

نص المعيار
أو في مكان آخر في التقارير المالية ذات الغرض العام. وفي حالات أخرى، على سبيل المثال قائمة التدفقات النقدية، تدعم المعلومات المعروضة أيضًا تحقيق أهداف التقارير المالية.
8.20 يتضمن وضع متطلبات لعرض البنود المستقلة والإجماليات تحقيق التوازن بين تنميط المعلومات المعروضة – مما يساعد على القابلية للفهم – والمعلومات المصممة خصيصًا للعوامل الخاصة بالجهة. إن الهدف من كل من تنميط متطلبات العرض، والمعلومات الخاصة بالجهة، هو التحقق من توافر المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف التقارير المالية لجميع الجهات، مع السماح بعرض المعلومات بأسلوب يعكس طبيعة وعمليات جهات محددة.
المعلومات المختارة للإفصاح عنها
8.21 من المرجح أن تتضمن المعلومات المفصح عنها: • أساس المعلومات المعروضة، مثل السياسات أو المنهجيات التي تنطبق؛ و • تفصيلات للمعلومات المعروضة؛ و • البنود التي تشترك في بعض جوانب المعلومات المعروضة ولكن ليس كلها، على سبيل المثال الإفصاحات عن البنود التي تستوفي بعض، وليس جميع، خصائص تعريف العنصر[18] أو الإفصاحات المتعلقة بالبنود التي تستوفي تعريف العنصر، ولكن لا تستوفى أحد ضوابط الإثبات. 18 يوضح الفصل 5 "عناصر القوائم المالية" أنه يمكن إثبات الموارد الأخرى والواجبات الأخرى التي لا تستوفي تعريف العناصر من أجل المساهمة في تحقيق أهداف التقارير المالية.
8.22 يساهم مستوى التفصيل الذي تقدمه المعلومات المفصح عنها في تحقيق أهداف التقارير المالية، دون أن يكون مفرطًا. وتُعدُّ المعلومات المفصح عنها، مثل المعلومات المعروضة، ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية.
8.23 المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية: • تكون ضرورية لفهم المستخدم للقوائم المالية؛ • تقدم المعلومات التي تعرض القوائم المالية في سياق الجهة وبيئتها التشغيلية؛ و • بصفة عامة، سيكون لها علاقة واضحة ويمكن إثباتها مع المعلومات المعروضة في صلب القائمة (القوائم) المالية التي تتعلق بها.
8.24 يمكن أن تتضمن المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات: • العوامل المرتبطة بالجهة التي يمكن أن تؤثر على الأحكام المتعلقة بالمعلومات المعروضة (على سبيل المثال، معلومات عن الأطراف ذوي العلاقة والجهات المسيطر عليها أو الحصص في جهات أخرى)؛ و • أساس ما يُعرَض (على سبيل المثال، معلومات عن السياسات المحاسبية والقياس، بما في ذلك طرق القياس وحالات عدم التأكد في القياس حيثما ينطبق ذلك)؛ و • تفصيلات للمبالغ المعروضة في صلب القوائم (على سبيل المثال، تقسيم العقارات والآلات والمعدات إلى فئات مختلفة)؛ و • البنود التي لا تستوفي تعريف عنصر ما أو ضوابط الإثبات، ولكنها مهمة لفهم الوضع المالي للجهة وقدرتها على تقديم الخدمات. على سبيل المثال، معلومات عن الأحداث والظروف التي قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة، بما في ذلك طبيعتها، والآثار المحتملة على التدفقات النقدية أو الخدمات المتوقعة، واحتمالات حدوثها، والحساسيات للتغيرات في الأوضاع؛ و • المعلومات التي قد تفسر الاتجاهات ذات الصلة التي تؤثر على الإجماليات المعروضة.
المبادئ التي تنطبق على اختيار المعلومات
8.25 ينطوي اتخاذ القرارات المتعلقة بماهية المعلومات التي يتعين عرضها والإفصاح عنها على أخذ ما يلي في الحسبان: • أهداف التقارير المالية؛ و • الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ و • الظواهر الاقتصادية أو غيرها من الظواهر ذات الصلة التي قد يكون من الضروري توفير معلومات بشأنها.
8.26 ينتج عن اختيار المعلومات معلومات تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية، على النحو المطبق على المجال الذي يشمله تقرير معين، وتوفر المستوى المناسب من التفاصيل. وتشمل القرارات المتعلقة باختيار

نص المعيار
المعلومات تحديد أولويات المعلومات وتلخيصها. ويتجنب اختيار المعلومات الإفراط في المعلومات والذي يقلل من القابلية للفهم. ويؤدى وجود معلومات بأكثر مما يجب إلى أن يكون من الصعب على المستخدمين فهم الرسائل الرئيسة، وبالتالى يحد من تحقيق أهداف التقارير المالية.
8.27 يكون المعدّون، الذين يطبقون المعايير وحكمهم المهنى، مسؤولين عن ضمان توفير المعلومات التى تحقق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام التى يعدونها.
8.28 تتطلب القرارات المتعلقة باختيار المعلومات مراجعة مستمرة ودقيقة. وتراجَع المعلومات التي حُدِّدت من أجل الاختيار المحتمل عند إعدادها والنظر في عرضها، مع الإشارة بوجه خاص إلى ملاءمتها وأهميتها النسبية وتكاليفها ومنافعها، بالرغم من أن جميع الخصائص والقيود النوعية والقيود تطبق على القرارات المتعلقة باختيار المعلومات. وقد تتطلب القرارات السابقة إعادة النظر لوجود معلومات جديدة قد تجعل متطلبات المعلومات الحالية زائدة عن الحاجة مما يؤدي إلى أن تصبح تلك البنود لم تعد تحقق الخصائص النوعية و/أو القيود.
8.29 تُعرض جميع المعاملات ذات الأهمية النسبية والأحداث وغيرها من البنود التى يتم التقرير عنها بأسلوب يوصل جوهرها وليس شكلها النظامى أو غيره بحيث تتحقق الخصائص النوعية للملاءمة والتعبير الموثوق.
8.30 يجب أن تبرر المنافع التي تعود على المستفيدين من الحصول على المعلومات التكاليف التي تتحملها الجهات في جمع تلك المعلومات وعرضها. وعند إجراء هذا التقويم، من المهم النظر في كيفية تأثير البنود الفردية على النظرة العامة المعروضة وطبيعة المعلومات المقدمة. أما البنود التي قد تبدو قليلة المنفعة عند النظر إليها بصفة منفردة، فإنها قد تكون ذات فائدة أكبر بكثير بالنظر إلى مساهمتها ضمن المجموعة الكاملة من المعلومات التى تُعرَض.
8.31 يجب عرض المعلومات فى وقت زمنى مناسب وكافٍ لتمكين المستخدمين من مساءلة الإدارة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المستنيرة.
8.32 يمكن أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات إضافية مستمدة من مصادر أخرى بخلاف نظام المعلومات المالية. وتنطبق الخصائص النوعية على هذه المعلومات. ويتعين أن يكون تاريخ تسليم أي من هذه المعلومات الإضافية أقرب ما يمكن إلى تاريخ القوائم المالية، بحيث تكون المعلومات المعروضة مقدمة فى الوقت المناسب.
مبادئ اختيار المعلومات لعرضها والإفصاح عنها
8.33 تنطبق القرارات المتعلقة بالعرض أو الإفصاح على كل من القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى. وتطبق أهداف التقارير المالية على المجال الذي يغطيه تقرير معين لتوفير إرشاد لعملية تحديد المعلومات للعرض أو الإفصاح. وقد يتضمن تحديد المعلومات لعرضها والإفصاح عنها في تقرير مالي معين ذي غرض عام تطوير: • مبادئ تصنيف؛ و/أو • قائمة بأنواع عريضة للمعلومات المعروضة وقائمة مماثلة بأنواع عريضة للمعلومات المفصَح عنها؛ و/أو • قوائم بالمعلومات المحددة التى يجب على المعدّين القيام بعرضها أو الإفصاح عنها.
8.34 تتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات التي يتعين عرضها والإفصاح عنها: • بالإشارة إلى بعضها البعض بدلًا من النظر إلى كل منها بصفة منفصلة؛ و • لإبلاغ مجموعة متكاملة من المعلومات بشكل فاعل.
8.35 تتخذ قرارات الاختيار فيما يتعلق بالمعلومات الواردة فى التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى بعد النظر بعناية فى علاقة التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام بالقوائم المالية.
موقع المعلومات
8.36 تتخذ قرارات حول موقع المعلومات بشأن: • أي تقرير تدرج ضمنه المعلومات؛ و • أي مكون من مكونات التقرير تدرج به المعلومات.
8.37 يؤثر موقع المعلومات على إسهام المعلومات في تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. وقد يؤثر الموقع على الطريقة التي يفسر بها المستخدمون المعلومات وعلى قابلية المعلومات للمقارنة. ويمكن استخدام الموقع في: • إيصال الأهمية النسبية للمعلومات وعلاقتها ببنود أخرى من المعلومات؛ و • إيصال طبيعة المعلومات؛ و

نص المعيار
• ربط بنود مختلفة من المعلومات التي تدمج لتلبية حاجة معينة للمستخدم؛ و • التمييز بين المعلومات المختارة للعرض والمعلومات المختارة للإفصاح.
مبادئ تخصيص المعلومات بين التقارير المختلفة
8.38 تتضمن العوامل ذات الصلة بالقرارات المتعلقة بتوزيع المعلومات بين القوائم المالية وتقرير مالي آخر ذي غرض عام: • *طبيعة المعلومات:* ما إذا كانت طبيعة المعلومات -مثلاً المعلومات التاريخية مقابل المعلومات المستقبلية-تدعم إدراج المعلومات سواءٌ في نفس التقرير أو في تقرير مالي ذي غرض مختلف، بسبب الاعتبارات المتعلقة، على سبيل المثال، بالقابلية للمقارنة أو القابلية للفهم؛ و • *المتطلبات الخاصة بالدولة:* ما إذا كانت هناك عوامل خاصة بالدولة، مثل أحكام نظامية، تحدد المتطلبات بشأن موقع المعلومات؛ و • *الارتباط بين المعلومات:* ما إذا كانت المعلومات الإضافية تحتاج إلى ربط وثيق بالمعلومات المتضمنة بالفعل في تقرير قائم. ويجب تقويم جميع الارتباطات القائمة بين جميع المعلومات، وليس فقط الارتباطات بين المعلومات الجديدة والقائمة.
8.39 العوامل المذكورة أعلاه - التي يعبر عنها من منظور إضافة معلومات إلى مجموعة قائمة من المعلومات -تنطبق أيضًا على الاعتبارات المتعلقة بما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الموجودة، وهو ما نوقشَ في القسم المتعلق بتنظيم المعلومات.
8.40 قد يكون من الضروري وجود تقرير مالي منفصل ذي غرض عام عندما: • يتم تحديد احتياجات معلوماتية إضافية للمستخدمين لا يلبيها التقرير الحالي؛ و • من المحتمل أن يحقق تقرير مالي منفصل ذو غرض عام أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية أكثر من تضمين المعلومات في تقرير حالي.
المبادئ الخاصة بموقع المعلومات ضمن تقرير
8.41 تنص الفقرة 8.17 من هذا الفصل على أن المعلومات المعروضة تعرض بشكل بارز، وذلك باستخدام أساليب العرض المناسبة، ويمثل الموقع أحد السبل لتحقيق ذلك. ويضمن موقع المعلومات في التقرير أن تُبرز المعلومات المعروضة بشكل مناسب وأنها لا تُحجّب بمعلومات مفصح عنها أكثر تفصيلًا واتساعاً.
8.42 يُسهم موقع المعلومات في القوائم المالية في إبلاغ صورة مالية شاملة للجهة.
8.43 فيما يتعلق بالقوائم المالية، تظهر المعلومات المعروضة في صلب القائمة المناسبة، في حين ترد الإفصاحات في الإيضاحات. ويضمن تمييز المعلومات المعروضة والمعلومات المفصح عنها من خلال الموقع تسليط الضوء على تلك البنود التي تتعلق مباشرة بإبلاغ أمور، مثل المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للجهة، مع تقديم معلومات إضافية مفصلة من خلال الإفصاح في الإيضاحات.
8.44 فيما يخص التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى، قد تقع المعلومات المعروضة إما بشكل منفصل عن المعلومات المفصح عنها أو تقع في نفس الموقع، ولكنها تميز عن المعلومات المفصح عنها وتعطى مكانة بارزة من خلال استخدام أسلوب عرض آخر.
تنظيم المعلومات
8.45 يتناول تنظيم المعلومات ترتيب المعلومات وتجميعها، ويتضمن قرارات بشأن: • كيف يتم ترتيب المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام؛ و • الهيكل الكلي للتقرير المالي ذي الغرض العام.
8.46 يتضمن تنظيم المعلومات مدى من القرارات بما في ذلك قرارات بشأن استخدام الإشارة المرجعية والجداول والرسوم البيانية والعناوين والترقيم وترتيب البنود ضمن مكون معين من مكونات التقرير، بما في ذلك القرارات المتعلقة بترتيب البنود. ويمكن أن تؤثر كيفية تنظيم المعلومات على تفسيرها من قبل المستخدمين.
طبيعة المعلومات الملائمة بالتنظيم
8.47 تراعي القرارات المتعلقة بتنظيم المعلومات: • العلاقات المهمة بين المعلومات؛ و

نص المعيار
• ما إذا كانت المعلومات للعرض أو للإفصاح.
أنواع العلاقات
8.48 تتضمن العلاقات المهمة، ولكن لا تقتصر على: • التعزيز؛ و • التشابه؛ و • الغرض المشترك.
8.49 التعزيز: يمكن تعزيز المعلومات في مكان واحد في التقرير المالي ذي الغرض العام من خلال المعلومات المقدمة في أماكن أخرى. على سبيل المثال، تعزز الموازنة والمعلومات المستقبلية والمعلومات حول أداء الخدمات المعلومات في القوائم المالية. ويمكن استخدام الجداول والرسوم البيانية لتعزيز فهم المعلومات السردية. وقد تؤدي الروابط إلى المعلومات المعروضة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام إلى تعزيز قابلية المعلومات المعروضة فى التقارير المالية ذات الغرض العام للفهم.
8.50 التشابه: توجد علاقة تشابه عندما تكون المعلومات المعروضة في مكان واحد مبنية على معلومات عُرِضَت في أماكن أخرى من التقارير المالية ذات الغرض العام، ولم تُعَدَّل المعلومات أو أجريت عليها تعديلات طفيفة نسبيًا. على سبيل المثال، إذا كانت معلومات أداء الخدمات تتضمن تكلفة الخدمات أو قيمة الأصول المستخدمة في خدمات مختلفة، فقد يكون من المفيد توضيح كيفية ارتباط تلك الإجماليات بالمصروفات والأصول المعروضة في القوائم المالية. وكمثال آخر، العلاقة بين إجمالي المصروفات المعروض مقابل الموازنة وبين إجمالي المصروفات المعروض في قائمة الأداء المالي. ويمكن أن تعزز المطابقة بين مبلغين مختلفين فهم المستخدمين للوضع المالى الخاص للجهة.
8.51 الغرض المشترك: توجد علاقة ذات هدف مشترك عندما تسهم المعلومات المعروضة في أماكن مختلفة في نفس الغرض. ومثال ذلك، عندما تقدم القوائم والإفصاحات المختلفة المعلومات اللازمة لتقويم المساءلة عن الخدمات المقدمة. ويمكن أن تعرض معلومات في أماكن مختلفة عن (أ) التكلفة الفعلية والمقدرة لمختلف الخدمات، و(ب) الموارد المالية وغير المالية المستخدمة في تقديم الخدمات المختلفة، و(ج) المخصصات المتعلقة بخدمات مختلفة تقدم في المستقبل. وحتى تكون العلاقة بين المعلومات الموجودة في أماكن مختلفة واضحة، فقد يكون من المناسب تنظيم المعلومات باستخدام أساليب مثل العناوين المشتركة والإشارات المرجعية.
8.52 قد توجد علاقات بين المعلومات في مختلف: • تقارير مالية ذات غرض عام مختلفة؛ و • مكوّنات مختلفة ضمن تقرير مالي ذي غرض عام؛ و • أجزاء مختلفة لمكوّن واحد من مكونات تقرير مالي ذي غرض عام.
تجميع المعلومات
8.53 إن العوامل الثلاثة المشار إليها في القسم المتعلق باختيار المعلومات على أنها تنطبق على القرارات المتعلقة بموقع المعلومات – وهي طبيعة المعلومات، والمتطلبات الخاصة بالدولة، والارتباط بين المعلومات -تنطبق أيضاً على الاعتبارات المتعلقة بما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الموجودة. تنظر القرارات المتعلقة بالتجميع الفاعل للمعلومات في الارتباطات بين مجموعات المعلومات، وطبيعة مجموعات المعلومات المختلفة، و– إلى الحد المناسب – المتطلبات الخاصة بالدولة.
المبادئ التى تنطبق على تنظيم المعلومات
8.54 تنظيم المعلومات: • يدعم تحقيق أهداف التقارير المالية؛ و • يساعد المعلومات المعروضة فى استيفاء الخصائص النوعية.
8.55 تنظيم المعلومات: • يساعد على التحقق من أن تكون الرسائل الرئيسة قابلة للفهم؛ و

نص المعيار
• يحدد بوضوح العلاقات المهمة؛ و • يعطي بروزاً مناسباً للمعلومات التي توصل الرسائل الرئيسة؛ و • يسهل المقارنات.
8.56 تُربَط المعلومات ذات الصلة باستخدام عناوين متسقة وترتيب العرض و/أو طرق أخرى مناسبة للعلاقات بين المعلومات ونوعها. وعندما تكون هناك روابط مع معلومات معروضة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام، فمن المهم أن: • تكون الروابط إلى المعلومات من مصادر أخرى لا تحد من تحقيق التقرير المالي ذي الغرض العام للخصائص النوعية؛ و • يكون تاريخ إصدار أي من هذه المعلومات المرتبطة أقرب ما يكون إلى تاريخ القوائم المالية حتى تكون المعلومات المعروضة مقدمة في الوقت المناسب.
القابلية للمقارنة
8.57 يأخذ تنظيم المعلومات في الحسبان منافع اتساق العرض من فترة لأخرى. ويدعم العرض المتسق قدرة المستخدمين على فهم المعلومات ويسهل وصولهم إليها. كما يساعد على تحقيق الخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للمقارنة.
مبادئ تنظيم المعلومات ضمن القوائم المالية
8.58 تُنظَّم المعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية عادة في إجماليات رقمية وإجماليات فرعية. ويقدم تنظيمها نظرة عامة منظمة عن أمور مثل المركز المالي للجهة المعدة للقوائم المالية، وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية.
8.59 فيما يتعلق بالقوائم المالية، قد توجد علاقات بين: • مجموعات فرعية من المبالغ المعروضة أو التغييرات في المبالغ المعروضة وتأثيرها على المركز المالي للجهة، وأدائها المالي و/أو تدفقاتها النقدية؛ و • مبالغ مختلفة معروضة في قوائم مالية مختلفة، والتي تعكس كلها تأثير حدث خارجي مشترك، أو تسهم معًا في فهم جانب من المركز المالي للجهة أو أدائها المالي؛ و • المبالغ المعروضة والإفصاحات المتعلقة بها التي تقدم معلومات توضح أو يمكن أن تدعم فهم المستخدمين للبنود المعروضة.
8.60 يتضمن تنظيم المعلومات في القوائم المالية القرارات المتعلقة بما يلي: • نوع وعدد القوائم؛ و • تفصيلات للمجاميع إلى فئات فرعية ذات معنى؛ و • ترتيب وتجميع البنود المعروضة داخل كل قائمة؛ و • تحديد للمبالغ المجمعة (المضافة والمطروحة)؛ و • تحديد المعلومات الأخرى لإدراجها في صلب القائمة.
8.61 تُنظَّم المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بحيث تكون العلاقات مع البنود المبلغ عنها في صلب القوائم المالية واضحة. هذه الإيضاحات تشكل جزءًا لا يتجزأ من القوائم المالية.
مبادئ تنظيم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى
8.62 كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية، فإن تنظيم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى يساعد على التحقق من أن الرسائل الرئيسة التي توصلها المعلومات المعروضة قابلة للفهم. ومن المرجح أن يؤدي العرض الذي يحدد بوضوح العلاقات المهمة إلى تعزيز مدى تحقيق التقرير لما يلي: • أهداف التقارير المالية؛ و • الخصائص النوعية.
8.63 يساعد ربط المعلومات ذات الصلة المستخدمين على إيجاد معلومات مهمة. وتكون بعض المعلومات أكثر قابلية للفهم عند تنظيمها في رسوم بيانية أو جداول أو نسب أو مؤشرات أداء رئيسة. ويمكن عرض معلومات أخرى بفاعلية أكبر في شكل سردي. ويدعم تنظيم المعلومات فهم المستخدمين للروابط بين المعلومات الواردة في نفس التقرير المالي ذي الغرض العام.

نص المعيار
8.64 يسهّل تنظيم المعلومات إجراء مقارنات مثل توضيح ما إذا كانت البنود متشابهة أو متباينة. وتُسَهَّل المقارنة بين الفترات بتجنُّب التغييرات في الطريقة التي تنظم بها المعلومات لنفس الجهة من سنة إلى أخرى ما لم تعزز هذه التغييرات الملاءمة والقابلية للفهم. كما تُسَهَّل المقارنات بين الجهات عندما تنظم مختلف الجهات المعدة للتقارير المالية المعلومات التى تقدمها بطرق مماثلة.