بسم الله الرحمن الرحيم

مشروع

تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة

المرحلة الثانية

المحاسبة المالية - المراجعة - التنظيم الداخلي للمهنة

المحاسبة المالية

إعداد مكتب عبد العزيز الراشد
محاسبون ومراجعون قانونيون
بتكليف رسمي من وزارة التجارة

المحاسبة المالية

الفهرس العام

	صفحة
مقدمة عامة	١
تقديم المشروع والتعريف بالمهنة	٢
الجزء الاول : اهداف المحاسبة المالية	٤٣
الجزء الثانى : مفاهيم المحاسبة المالية	٩٥
الجزء الثالث : معيار العرض والافصاح العام	١٩٠
ملحق (١) تعريف المصطلحات	٣١٨
ملحق (٢) معانى بعض الكلمات والعبارات الشائع استخدامها	٣٢٧

مقدمة عامة

مقدمـــة عامـــة

تم تقسيم مكونات مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة (المهنة) الى ثلاثة مجلدات:

- المجلد الاول : يشمل مايتعلق بالمحاسبة المالية وينقسم بدوره الى ثلاثة اجزاء :
  - الاول : اهداف المحاسبة المالية .
  - الثانى : مفاهيم المحاسبة المالية .
  - الثالث: معيار العرض والافصاح العام.
- المجلد الثانى : ويشتمل على المراجعـــــة .
- المجلد الثالث : ويشمل المواضيع المتعلقة بالتنظيم الداخلى للمهنة وينقسم الى جزئين :
  - الاول : نظام المحاسبين القانونيين .
  - الثانى: النظام الداخلى لمعهد المحاسبين القانونيين ويشمل النظام الداخلى للمعهد والملحقات التاليـــة :
    - الاول : يبين اهم واجبات اللجان العاملة ضمـــــن المعهد ومختصرا لاسلوب عملها.
    - الثانى: قواعد سلوك واداب المهنة .
    - الثالث: برنامج مراقبة نوعية اداء المحاسبيـــن القانونيين.
    - الرابع: دليل المشاركة بين محاسب قانونى سعـــودى واخر غيـــر سعودى.

ولتأشيـــر هذا المشروع على تطـور المهنة فى هذه المرحلة تم اعداد تقديم لـــه وتعريف بالمهنة يشمل نبذه تاريخيه وملخصا لاهم العناصر التى واكبت اعداده ونبذه عن مكوناته الرئيسية واضيف التقديم لكل مجلد . ونـــرى ان من الضرورى للقـــارئ الاطلاع على التقديم لما له من اهمية فى ادراك العوامـل التى واكبت اعـــــداد المقترحات التى شملها المشروع وكان لها تأثير هام عليها.

وقد احتوى كل مجلد على فهرس عـام ... مقدمه عامه ... اجزاء المجلد ، كما تم تقسيم كل جـزء من اجزاء المشروع وفقا لاسلوب تناوله وبصفة عامه قسم الى:

- مقدمـة تعرف بموضوعـه .
- نصوص المقترحـــــات .
- دراسة تحليلية توضح الاتجاه الذى تم فى ضوئه اعداد المقترحات . وينتهى الجزء بمقارنة مبوبة لما تم اقتراحه مع مثيله فى الولايات المتحدة الامريكيـــــة وانجلترا ـ المانيا ـ تونس او احدى هذه الدول حسب طبيعة الموضوع وظـــروف البحث وامكانية المقارنة المفيدة . ويلزم مراعاة ان من الضرورى الرجوع الـــى هذه الدراسات فى حالة غموض النص المقترح او الحاجة الى تفسيره.

تقديـــــم المشـــــروع والتعريـــف بالمهنـــــــــــــة

تقديم المشروع والتعريف بالمهنة

نبذة تاريخية :

فى منتصف عام ١٣٩٩هـ دار حديث مع سعادة وكيل وزارة التجارة فى حينه الاستاذ يوسف الحمدان حول ظروف المهنة فى المملكة واوجه التطوير اللازم اجراؤها ، وقد بدا الامر فى حينه هاما وان اوجه النقص ذات خطر جسيم على النشاطات الاقتصادية والمالية لم يكن ظاهرا على قدر خطورته . وانتهى البحث الى ضرورة اتخاذ اجراءات عمليه لمواجهة ذلك والعمل على تطوير المهنة لتواكب التغييرات الجذرية التى حدثت فى مجالات نشاطها . وبعد ثلاثة اشهر تقريبا من هذا الحديث تبلورت فكرة تطوير المهنة . وجرى نقاشها مع معالى وزير التجارة الدكتور سليمان السليم وتم التوصل الى ان المهنة ليست مواكبة للتغييرات التى تمر بها المملكة الا ان اوجه النقص ليست محددة بشكل يمكن معه النظر فى تطويرها بشكل عملى .

وقد اوضح هذا التقديم فى صفحته (٧ ، ٨) نبذه عن المشاكل التى لها تأثير عام على النشاطات المالية والتجارية والاقتصادية وعلى تطور المهنة نفسهاكأحد النشاطات الاساسية فى المجتمع .

وليتسنى تحديد اوجه النقص بشكل عام تمهيدا لقيام الوزارة باتخاذ قرار حيال سبل تطوير المهنة قام مكتب الراشد من خلال نشاطه الخاص فى مجال المهنة بتكوين فريق من داخل المكتب شارك فيه الدكتور عبدالله الفيصل من قسم المحاسبة بجامعة الملك سعود بدراسة اوليه مقتضبة هدفت الى تحديد النقص على نحو اكثر وضوحا وانتهت بمذكرة مختصره تحدد اوجه النقص فى المجالات الرئيسية .

وتم استعراض هذه المذكرة مع المسئولين فى الوزارة واتفق على ان هذا التحديد يعكس بصفة عامه اوجه النقص واشها تصلح لان تكون اساسا ملائما لبدء مشروع تطوير المهنة . وطلبوا من مكتب الراشد ان يعد تصورا لما يجب ان يشمله تطوير المهنة تمهيدا للقيام بدراسته ومن ثم اتخاذ قرار فى تنفيذ مشروع يحقق تطويرا للمهنة يخدم المستفيدين من نشاطاتها على نحو ياخذ فى الحسبان ما توصلت اليه الدول الاخرى وظروف المملكة .

بناء على ذلك تقدم مكتب الراشد ببحث مفصل يوضح طرق تطوير المهنة اللازم اتباعها وشمل ذلك مشروعا متكاملا لمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة وتنظيم داخلى متكامل للمهنة يشمل قواعدتطويرها المستمر .

وبعد استعراضه مع الوزارة تم التوصل الى ان من الملائم ان يتم تطوير المهنة على مراحل قسمت من حيث المبدأ الى مرحلتين :

الاولى : دراسة مقارنة لعدة دول ليتسنى معرفة ماتم التوصل اليه واستخدامه كأساس للمراحل الاخرى .

والثانيه : تشمل اعداد اسس تطوير المهنة وهى معايير المراجعة ومعايير المحاسبة والتنظيم الداخلى المتكامل .

وقدتم الانتهاء من المرحلة الاولى وقدم للوزارة ماتم التوصل اليه بتاريخ ١٤٠١/١٠/٨هـ وتوضح الصفحتان ٢٠ - ٢١ من هذا التقديم نبذة تاريخية عن هذه المرحلة . وبعد دراستها من قبل الوزارة طلبت من مكتب الراشد ان يقدم تصورا شاملا للمرحلة الثانية . وتم ذلك وجرى بحثه من قبل الوزارة وانتهى الى ملاءمة تقسيم هذه المرحلة الى مرحلتين . الاولى تشمل اعداد معايير للمراجعة ، وتحديد اهداف المحاسبة المالية ، ومفاهيم المحاسبة المالية ، واعداد معيار اساسى من معايير المحاسبة هو معيار العرض والافصاح العام ، واعداد تنظيم داخلى متكامل للمهنة ينظم نشاطها والمنتمين اليها واوجه تطويرها المتمره .

وقد تم انهاء هذه المرحلة وهى موضوع هذا التقديم وفيما يلى نبذة عن مكوناتها كما توضح الصفحات من (٢١) الى (٢٧) من هذا التقديم نبذة عن اجراءات تنفيذها والمساهمين فى اعدادها .

مكونات المرحلة الثانية لمشروع تطوير المهنة :

ليتسنى تقديم مكونات هذا المشروع والتعريف بالمهنة فى نفس الوقت لما لذلك من اهمية فى هذه المرحلة من تطويرها ، فسيتم استعراض مكونات المشروع على شكل اسئلة واجوبه باسلوب مبسط عملى نرجو الايخل بشكل اساسى بالجوانب الفنية للمشروع ، اذ ليس المقصود منه تقديم ملخص للتوصيات فهذه وردت فى نهاية التقديم بشكل مستقل . ولعل اول سؤال يتبادر للقارئ هو:

ماهى المهنة وماهو دورها فى المجتمع ؟

لقد تطرقنا فى الجزء الخاص بالمصطلحات الى تعريف المصطلحات الهامة ومن بينها تعريف للمهنة . ومنه يتبين ان المهنة تشمل مايقوم به المحاسبون ومايقوم به المراجعون القانونيون من خدمات فى مجال المحاسبة والمراجعة ، وبالتالى فالمحاسبة والمراجعة ومايتصل بهما هما جوهر المهنة . لذا سيتم اخذهما كأساس للاجابة على الجزء الاخير من السؤال السابق مبتدئين بالمحاسبة ثم المراجعة . كما سيتم التعريف بهما من خلال الاجابة على السؤال نفسه .

ولكون هذا المشروع يرتكز على المحاسبة المالية ، وليتسنى تيسير تحقيق الهدف من هذا التقديم من حيث جعله مفهوما للجميع لابد من عدم الدخول فى جوانب فنية عن المحاسبة ككل والتركيز على المحاسبة المالية خاصة ماله صلة مباشرة بالمشروع . ومن ثم يكون السؤال كالتالى :

ماهو دور المحاسبة المالية فى المجتمع؟

يمكن الاجابة على هذا السؤال من خلال التعريف بالمحاسبة المالية والمنتج النهائى لها وتتمثل اساسا فى قياس اصول المنشأة وخصومهاوالتغيرات التى تطرأ عليها فى فترة زمنية محددة . وتصنف هذه التغيرات مابين مايؤثر فى الايرادات والمصروفات والارباح والخسائر ، ومايؤثر فى الاصول والخصوم وحقوق مالكى المنشأة والتعبير عما تقدم بوحدات نقدية . ثم اعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن اصول المنشأة وخصومهاوحقوق المالكين فى لحظة زمنية معينة ، وصافى الدخل ومكوناته ومصادر واستخدام الاموال خلال فترة زمنية معينة .

ومن هذا يتضح ان المنتج النهائى للمحاسبة المالية يتمثل فى القوائم المالية والتقارير . وقد حدد نظام الشركات فى المملكة الصادر عام ١٣٨٥هـ القوائم المالية التى يجب ان تصدرها المنشآت سنويا بالميزانية العمومية وحساب الارباح والخسائر. ولاتوجد وسيلة* اخرى غير تلك القوائم لمن هم من خارج المنشأة (المستفيدين من القوائم المالية) للحصول على معلومات عن المركز المالى للمنشأة . وبالتالى فان القرارات التى يتخذونها تعتمد اساسا على المعلومات التى يستقونها من هذه القوائم ومن هذا اشتقت القوائم اهميتها . ومن ثم تكون اهمية المحاسبة المالية مشتقة من اهمية ماتقدمه من معلومات على شكل قوائم مالية واهمية الذين يستخدمون هذه المعلومات وخطورة قراراتهم. لما لها من تأثيرعليهم وعلى المجتمع ككل . وبالتالى تبرز الاسئلة الاتية :

ماهى المعلومات التى تهدف القوائم المالية الى ابرازها؟ ومن هم المستفيدون من القوائم المالية ؟ وماهى القرارات التى يتخذونها فى ضوئها؟:

- ماهى المعلومات التى تهدف القوائم المالية الى تقديمها؟

تحتوى القوائم المالية بصفة عامة على معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الارباح وتحويلها الى تدفق نقدى كاف لسداد التزاماتها عند الاستحقاق وتوزيع الارباح دون تقليص لنطاق عملياتها ، وعن مصادر واستخدام النقد والتدفقات شبه النقدية الاخرى . كما تقدم معلومات عن مواردها الاقتصادية (الاصول والخصوم ، حقوق المالكين)بحكم كونها الاساس الذى يستخدم لتوليد الدخل ومكوناته خلال فترة زمنية معينة .

وقد ورد البحث فى المعلومات التى تحتويها القوائم المالية فى الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية ، وانتهى الى ان المحيط القانونى والاقتصادى والاجتماعى

* تم تعريف المستفيدين ضمن المصطلحات وقد استخدمت كلمة المستخدمين لتعطى نفس المعنى .

فى المملكة جميعها يعطى مؤشرا رئيسيا مهما وهو حاجة المجتمع ككل الى معلومات مالية كاحد المداخل الرئيسية فى اتخاذ القرارات المختلفة . كما ان هذه العوامل تعطى مؤشرا اخر وهو وجوب انطلاق الاهداف من حاجات قطاعات المجتمع التى لاتملك بطرقها الخاصة الحصول على هذه المعلومات وذلك من اجل ترشيد استخدام الموارد بالطريق الامثل وبالتالى المساعدة فى نمو الاقتصاد الوطنى .

- من هم مستخدمو القوائم المالية ؟ وما اهمية قراراتهم؟

يستخدم القوائم المالية طوائف عديدة من المجتمع اطلقنا عليهم (المستفيدين - المستخدمين) وورد تفصيل عنهم وعن احتياجاتهم المتشابهة والمتضاربة فى الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية وخلاصته ان المستفيدين الاساسيين من القوائم المالية كما تم تحديدهم فى هذا المشروع هم :

- المستثمرون الحاليون والمرتقبون :

يقرر المستثمر الحالى فى ضوء هذه المعلومات التى تقدمها القوائم المالية التصرف فى اسهمه (استثماره) بالتخلص منه او الاحتفاظ به بالاضافة الى قرارات اخرى عندما يتم انتخاب اعضاء مجلس الادارة وابراء ذمتهم والتصديق على توزيع الارباح وغيرها. كما تساعد القوائم المالية المستثمر المرتقب فى اتخاذ قرار بالاستثمار من عدمه . ويستخدم كل من المستثمر الحالى والمرتقب القوائم المالية للمساعدة فى تحديد البدائل المتاحة وتقييم مايعود عليه من فوائد اقتصادية .

- المقرضون الحاليون والمرتقبون :

يهتم المقرض الحالى باسترداد ما أقرضه .كما ان المقرض المرتقب يفاضل بين اقراض المنشاة او استخدام امواله فى بدائل اخرى . ومن اهمهم البنوك والمؤسسات المالية . وتقدم القوائم المالية مساعدة هامة بحكم اظهارها لواقع المنشاة الذى يساعد فى اتخاذ قرار عن مدى قدرة المنشاة على توليد تدفقات نقدية تمكنها من تسديد القرض الذى قدمه لها . وقد يعتمد على هذا القرار - الذى يؤخذ على هدى القوائم المالية - مستقبل المنشاة كما قد يترتب عليه خسارة المقرض لماله او استرداده . ولذلك تاشير هام اذ لو امتنع المقرض عن اقراض المنشاة وهى قادرة بالقرض على الاستمرار والانتاج لأضر بها وبالتالى بالمجتمع ولو اقرضها وضاع المال لأضر بنفسه وبالمجتمع .

- الموردون :

يلجأ المورد ذو العلاقة طويلة الاجل مع المنشأة الى القوائم المالية لمعرفة مدى الاستقرار المالى للمنشاة وتوقعات استمرار نوع وحجم النشاط المرتبط

بما يورده ومايدل على امكانية سدادها لقيمة مايورده فى المواعيدالمحددة . ويتخذ فى ضوء ذلك ضمن عوامل اخرى القرارات التى تحكم علاقته بالمنشاة من حيث حجم تعامله ومدى امكانية الاعتماد على المنشاة كعميل فى المستقبل .

- العمـــلاء والموظفون :

يهتم العملاء وخاصة الدائمون منهم وموظفو المنشاة بقدرتها على الاستمـــرار لضمان حصولهم على انتاجها او خدماتها بالنسبة للعمـلاء ، وكمصـــدر رزق بالنسبة للموظفين . ويستخدم هؤلاء القوائم المالية ضمن عوامل اخرى لتحديد مدى ضرورة البحث عن مصدر جديد للمواد او الخدمات او مصدر للرزق فى حالة الموظفين .

- الدوائر الحكومية :

وتشمل مصلحة الزكاة والدخل ، الجهات المسئولة عن الاعانة واجهزة الرقابـــة والاجهزة المسئولة عن التخطيط وتوجيه الاقتصادالوطنى .وهؤلاء يستخدمون القوائم المالية بدرجة اقل نسبيا من الفئات السابقة بحكم قدرتهم بموجب النظام على الحصول على المعلومات التى يرغبونها وبحكم وجود اهداف ذات طبيعة خاصـــة لايمكن ان تظهرها القوائم المالية بحكم محدودية المحاسبة المالية ، كالاهداف السياسية والاجتماعية .

ولايعنى ذلك عدم استخدام الجهات الحكومية للقوائم المالية اذ انها كما هو معروف تعتبر اساس احتساب الاعانة واساس احتساب الزكاة والضرائب وانما يعنى انها لاتفى بجميع المعلومات التى تحتاجها تلك الجهات . ويوثر مدى ثقة تلك الجهات فى القوائم المالية على قراراتهم من حيث مدى الاعتماد عليهـــا وبالتالى حجم ونوع المعلومات الاضافية التى يطلبونها .

يبين ماسبق المعلومات التى تهدف القوائم المالية الى تقديمها واهميتها فـــى اتخاذ قرارات المستفيدين كما يوضح اهمية قراراتهم وبالتالى يبين اهمية الحصول على قوائم مالية تحتوى على معلومات يمكن الاعتمادعليها فى اتخاذ هذه القرارات، مما يقودنا الى السؤال التالى :

- <u>كيف يتم التأكد من ان القوائم المالية تحتوىعلى معلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ هذه القرارات :</u>

الجواب الاساسى الذى عنيت به معظم الدول هو اعتماد معايير للمحاسبة الماليـــة يلزم الاختيار من بينها دون غيرها . وتختص هذه المعايير بتحديد الطريقـــة او الطرق المناسبة لقياس وعرض وافصاح عناصر القوائم المالية وتاثير العمليات

والاحداث والظروف على المركز المالى* للمنشاة ونتائج اعمالها • ويتعلق المعيار عادة بعنصر محدد من القوائم المالية او بنوع معين من انواع العمليات او الاحداث او الظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها•

وتتبين اهمية اعتماد المعايير الملائمة والمتسقة اذا نظرنا الى بعض مايترتب على غيابها مثل :

- اختلاف الاسس التى تعالج بموجبها العمليات والاحداث المالية والظروف للمنشآت مما ينتج عنه صعوبة مقارنة مراكزها المالية وبالتالى صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة المتاحة عند اتخاذ المستفيدين لقراراتهم •
- استخدام طرق محاسبية غير سليمه وبالتالى لاتظهر القوائم المالية للمنشأة بعدل مركزها المالى ونتائج اعمالها ، ولكون القوائم المالية من اهم المصادر التى يبنى عليها المستفيدون قراراتهم فستكون القرارات خاطئة لبنائها على معلومات مضللة •
- اعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقدة ومتباينه مما يترتب عليه صعوبة استخدامها من قبل المستفيدين منها عند اتخاذ قراراتهم•
- خضوع المستفيدين فيمايحصلون عليه من معلومات عن المنشأة لقرارات المسئولين التنفيذيين فيها • ولوجود خيارات عديدة لدى هؤلاء بحكم عدم وجود معايير معتمدة ملزمين بالاختيار فيما بينها فقد يأخذون بما يلائمهم دون النظر الى متطلبات المستفيدين الاخرين • فاذا كان الهدف اظهار زيادة فى ارباح المنشأة لأى غرض كالاتجاه لبيعها او رفع قيمة اسهمها فقد يستخدم المعيار الذى يؤدى الى هذا الغرض ، اما اذا كانت الرغبة اظهار عكس ذلك لاى سبب – ولو كان غير امين على افتراض الاثنين – كخفض سعر السهم بهدف شرائه من فئة ذات تأثير فى المنشأة ، او رغبت فى عدم الافصاح عن معلومات هامة ذات تأثير على اظهارالمركز المالى للمنشأة بعدل لاعتقادها بتأثيرها بشكل سلبى على سمعة المنشأة المالية او على تفسيرنتائج عملياتها، اختارت معيارا اخر•

ولعل السؤال الذى يفرض نفسه فى هذا السياق هو:

---

* يعبر عن المركز المالى للمنشأة فى المحاسبة المالية فى صورة معادلة مثل :
المركز المالى للمنشأة = حقوق المساهمين (حقوق الملكية) = الاصول ناقصا الالتزامات (الخصوم) • وكل العمليات والاحداث والظروف التى تمر بها المنشأة وتؤثر على المركز المالى تؤثر على اثنين او اكثر من اطراف هذه المعادلة • ويقتصر التسجيل فى الحسابات على الاحداث التى وقعت فعلا والتى يمكن قياسها نقديا ويتاثر بها المركز المالى للمنشأة ومن ثم فان المعلومات التى تشملها القوائم المالية تقتصر الى حد كبير على الاثار النقدية للاحداث التى وقعت فعلا دون غيرها •

هل تظهر القوائم المالية فى المملكة معلومات يمكن الاعتماد عليها ؟

وليتسنى الاجابة بشكل علمى على هذا السؤال يلزم اجراء مسح شامل واستقصاء متعمق يوخذ فيه رأى ذوى العلاقة كالمستفيدين . ولعدم تحقق مثل ذلك المسح يمكن الاخذ بالشواهد فى هذا المجال . ومن ذلك ان الاستطراق السابق وماشمله المشروع ككل وماسيلى فى هذه المقدمة يبين الاسس اللازم توافرها لاظهار القوائم المالية لمعلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات . ولاجدال فى عدم وجودمعظمها المملكة وان وجد بعضها فليس بالشكل والاكتمال والمحتوى الذى يجعلها تحقق هذا الغرض . كما ان من الشواهد النظر فى تصرف المستفيدين فمثلا نجد ان بعضا من المؤسسات المالية توجد قسما خاصا بالمراجعة الخارجية هدفه مراجعة القوائم المالية بعد اصدارها والقيام بزيارات لعملائها للتحقق من معقولية المعلومات التى تحتويها تلك القوائم لاظهار مركز المنشأة المالى بعدل .

ومن الشواهد ايضا مايشعر به الملاحظ من تصرفات المستفيدين وماتظهره من انطباعات عن مدى ثقتهم فى القوائم المالية ، والتى تدل غالبا على عدم اهتمامهم بما تحويه من معلومات وبالتالى تعكس عدم ثقتهم فيها . هذا يوصل الى الاستنتاج بان القوائم المالية فى المملكة قد لاتظهر جميعها معلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات .

ولما كانت الفترة الاولى قد انتهت والثانية لم تعد كما كانت وحدث مابينهما امور هامة وتغيرات اساسية تستدعى ضرورة ان تقدم القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات ، وظهر ملخص لها فى الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية .

ومادامت هذه ظروف المملكة وهذه اهمية المعايير فالسؤال الذى يفرض نفسه هو:

كيف يتم ايجاد هذه المعايير؟

ورد الجواب على الصفحات من (٢٨) الى (٣٢) من هذا التقديم وخلاصته النظر فى تجارب الدول الاخرى . وقد تم ذلك فى المرحلة الاولى التى صدر تقريرها بتاريخ ١٤٠١/١٠/٨هـ وشمل مقارنة بين الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس. ثم دراسة تحليلية والاخذ بمايكون ملائمالظروف المملكة منه وايجاد ماليس موجودا حتى يتم الحصول على معايير ملائمة لظروف المملكة .وهذا يقودنا الى السؤال التالى:

كيف يتم ايجاد المعايير التى تحتاجها المملكة وتلائم ظروفها ؟

هذا هو احد مواضيع هذه المرحلة (المرحلة الثانية) من مشروع تطوير المهنة . ولاهميته نورد فيمايلى خلاصة للاجراءات التى اتبعت لاختيار الاسلوب الملائم لاعداد المعايير للمملكة :

أ) تحديد الاهداف التى يتوخى من المحاسبة تحقيقها والتى فى جوهرهاتعكس متطلبات المستفيدين من القوائم المالية واستخدامها كاساس لاختيار المعايير الملاءمة لظروف المملكة على ان تكون مرتبطة بتلك الاهداف بينة الجدوى لتحقيقها • وقد تم ذلك وظهر فى الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية •

ب) تعريف طبيعة ونوعية المعلومات التى تنتجها المحاسبة المالية ومن ثم تعريف المفاهيم الاساسية والاسس التى تستخدمها للقياس والخصائص الواجب توافرها فى المعلومات التى تفصح عنها القوائم المالية ليتسنى اختيار معايير سهلة الفهم والتطبيق وغير متعارضة او متناقضة (متسقة) ومن ثم تزيد فرص قبولها من المستخدمين من داخل المنشأة وخارجها وقد تم ذلك وظهر فى الجزء الثانى من مجلد المحاسبة المالية • ويزيد من اهمية هذا الامر فى المملكة عدم وضوح مايعنى كل مفهوم بحكم تعدد المحاسبين والمراجعين داخل المنشأة وخارجها القادمين من بلاد مختلفة لكل منها تجار بها والمعاييرالتى تعتمدها او اعتادت عليها • ولعل افضل وسيلة لايضاح اهمية المفاهيم ايراد ماتم تعريفه منها:

(١) مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية وتشمل :
الاصول، الخصوم، حقوق الملكية، الايرادات، المصروفات، المكاسب، الخسائر، صافى الدخل(او صافى الخسارة) استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم• وينصب القياس المحاسبى المالى وابلاغ نتائجه على هذه المعايير •

(٢) مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف :
تعنى المحاسبه المالية بقياس التغيرات فى اصول المنشأة وخصومها وحقوق مالكيها التى يمكن قياسها قياسا نقديا ، وبالتالى يتعين تعريف الاحداث والعمليات والظروف التى تؤثر على اصول المنشأة وخصومها وحقوق مالكيهاحتى يتيسر قياسها •

(٣) مفاهيم القياس المحاسبى المالى لعناصر القوائم المالية والتغيرات فيها :
وينطوى ذلك على افتراضات تتعلق بالمنشأة ووحدة التعبير عن القياس فى الفترة الزمنية التى ترتبط بها ومايتميز به عن غيره من انواع القياس الاخرى • كماشمل تعريفا لمفاهيم متعددة : كالوحدة المحاسبية ، استمرارها، اعدادالتقارير الدورية ، وحدة القياس ـ الاثبات المحاسبى ، اساس القياس المحاسبى ، المضاهاة •

(٤) مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :
تتأثر المعلومات التى تنتجها المحاسبة المالية كقوائم مالية او تقارير بطرق القياس واساليب الافصاح التى تتبعها المنشأة وليس من المتوقع ولامن المنطق ان يؤدى اعتماد المعايير الى الغاء جميع البدائل المتاحة للقياس والافصاح •

وبالتالى يلزم ايجاد اساس للاختيار من المعايير المعتمدة ولا افضل من تحديد خصائص المعلومات المفيدة للمستفيد كاساس للاختيار ومنها :
الملاءمة : وتعنى مساعدة المستفيد على تقييم محصلة احد البدائل التى يتعلق بها القرار • امانة المعلومات وهى اساس الثقة فى المعلومات • حيدة المعلومات : أى وفاء القوائم المالية بالاحتياجات المشتركة للمستفيدين دون تحيز لاحدهم ، قابلية المعلومات للمقارنة حتى يتسنى التعرف على اوجه التشابه الحقيقية والاختلاف بين اداء المنشأة ومثيلاتها واداء المنشأة نفسها بين الفترات الزمنية المتعاقبة • التوقيت الملائم ويعنى ان تكون المعلومات متاحة عند الحاجة اليها • قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب • الاهمية النسبية والافصاح الامثل: ويعنى ذلك مايجب الافصاح عنه وكيف يفصح عنه • ومن الواضح ان هذه المفاهيم مترابطة ومتداخلة ولكن متابع ماورد فى الصفحات من (١٣٧) الى (١٤٦) من الجزء الثانى من مجلد المحاسبة المالية سيجد ايضاحا كافيا يبين اوجه تداخلها واهمية التمييز بينها •

جـ ـ الاختيار بين المعايير المتاحة واعداد ماليس متاحا وتحتاج المملكة اليه منها على اساس تلائمه مع متطلبات وظروف المملكة •
ولكن اختيار واعتماد المعايير الملائمة ليس بالعمل اليسير بحكم تعدد المستفيدين وتضارب متطلباتهم احيانا واختلافها احيانا اخرى وتغيرها من وقت لآخر مما يستدعى دراسة عميقة لاحتياجاتهم وبلورتها لوجود حاجة ملحة تستدعى ايجاد حل عاجل لماله صلة مباشرة باحتياجات المستفيدين يسهل عليهم فهم القوائم المالية واستخدامها فى اتخاذ قراراتهم بما فى ذلك تقييم اداء المنشاة ومقارنته باداء المنشات المماثلة • فمن اصعب مايواجه المستفيد عند استخدام القوائم المالية فى المملكة تفاوت اسلوب العرض والافصاح العام فى القوائم المالية بين المنشآت من حيث الاسلوب ودرجة التفصيل وطبيعة وانواع الايضاحات العامة التى تتعلق بامور ذات تأثير هام على جدوى المعلومات التى تظهر فى تلك القوائم • لذلك ولما يتطلبه الاعداد على نحو سليم من تحديد للاهداف وتعريف للمفاهيم كما سبقت الاشارة تقرر ان يتم تنفيذه فى المرحلة الثالثة من المشروع والاقتصار فى هذه المرحلة (الثانيه) على اعداد معيار العرض والافصاح العام • وذلك ليتسنى اعطاء فكرة عن معيار العرض والافصاح العام نورد بصفة عامة ماتطرق اليه :
١) العرض العام :ويشمل تحديدا لمتطلبات عرض المعلومات العامة فى القوائم المالية ويحدد الاعتبارات التى يلزم مراعاتها فى تعيين الموضع الملائم لاظهار البيانات المتعلقة بها والمدى الملائم لتجميع تلك المعلومات وابراز تفاصيلها والاسلوب الذى يتبع فى عرضها • كمايتطرق الى متطلبات العرض العام لكل قائمة على حدة •

٢) الافصاح العام : يعالج المعلومات العامة التى لاتتعلق بعنصر معين من عناصر القوائم المالية وقد تم تحديد ستة مواضيع يلزم الافصاح عنها ومنها السياسات المحاسبية الهامة والتغيرات المحاسبية وتصحيح الاخطاء للفترات السابقة .

٣) العرض والافصاح العام المتعلق بالقوائم المالية الموحدة : ويشمل المواضيع العامة التى تنتج عن توحيد القوائم المالية وسبل عرضها والافصاح عنها .

٤) العرض والافصاح العام المتعلق بالقوائم المالية للمنشآت فى مرحلة الانشاء : ويشمل المواضيع العامة التى يتطلبها العرض والافصاح العام الملائم لمثل هذه المنشآت .

وقد خصص الجزء الثالث من مجلد المحاسبة المالية للدراسات التى تمت ومعيار العرض والافصاح العام المقترح .

يوضح ماسبق اهمية القوائم المالية كمساعد رئيسى لمتخذى القرارات المتعلقة بالمنشآت واهمية معايير المحاسبة المالية فى اعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها . كما يوضح تعدد متطلبات المستفيدين وتضاربها واختلافها وتغيرها حسب الزمن والظروف وتباين سلطة كل منهم ، وان مسئولية اعداد القوائم المالية تقع اولا واخيرا على المسئولين التنفيذيين فى المنشأة . وان اهداف القوائم المالية وجدواها فى تقديم المعلومات الى المستفيدين من خارج المنشأة تتأثر بطبيعة النتائج التى يمكن استخراجها من سجلات المحاسبة المالية لدى المنشأة . وهذا جميعه يقود الى السؤال التالى :

كيف يتم التأكد من تطبيق معايير المحاسبة ليتسنى الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات ؟

الجواب المنطقى فى هذا السياق هو ـ المراجعة :

وقد تطرقنا الى تعريفها ضمن المصطلحات فى نهاية الملخص العام بانها : فحص القوائم المالية لمنشأة طبقا لمعايير المراجعة المعتمدة فى المملكة من قبل شخص او اكثر مؤهلا (او مؤهلين) تاهيلا مهنيا كافيا ، بغرض ابداء الراى عما اذا كانت القوائم المالية ككل :

١) تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة كما هو عليه فى نهاية الفترة موضوع المراجعة ، ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عيها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .

---

*(١) يستخدم المحاسبون القانونيون عدة مصطلحات فى التقارير التى يعدونها فى المملكة

٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية .

ويقوم بهذا العمل المحاسبون القانونيون كطرف ثالث ليس من المنشأة ولا من المستفيدين ويبدى رأيا يضفي مزيدا من الثقة على القوائم المالية ، بحيث يتسنى للمستفيدين الذين لايعلمون الكثير عن العمليات المالية للمنشات عدا ماتظهره تلك القوائم المالية ان يجدوا مصدرا جديرا بالثقة يساعدهم على اتخاذ قرارات سليمه . وان عدم وجودها او وجودها بشكل

والبلاد العربية وغيرها للتعبير عن رايهم فى القوائم المالية منها : تعكس بشكل عادل ، تعطى صورة عادلة ، مطابقة للواقع ...الخ ، ولما لهذا المصطلح من اهمية قصوى فى فهم تقرير المراجع من قبل المستفيدين منه فقد حاولنا ان نستخدم عبارة سهلة الفهم للقارئ فى المملكة واقرب للغة العربية السليمة واستشرنا فى ذلك مختصين فى اللغة العربية والعلوم الشرعية وتوصلنا الى ملاءمة استخدام (تظهر بعدل) . وتبين الصفحات من (١٨٥) الى (١٩٢) من مجلد المراجعة دراسة عامة عن المقصود بهذا المصطلح . ولاهميته نورد نص تعريفه كما ورد فى تعريف المصطلحات :

"تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال اذا أمكن للقارئ المدرك المتاحة له نفس المعلومات المالية التى من المتوقع منطقيا أن تكون فى حوزة ادارة المنشأة أن يقرر أن تلك القوائم المالية ككل تفصح بطريقة سليمه عن كل الامور الهامة التى يؤدى سوء عرضها او حذفها الى أن تكون القوائم المالية مضللة .

وعندما يصدر المراجع رأيا بأن القوائم المالية ككل تظهر بعدل المركز المالى فى نهاية الفترة ونتائج الاعمال ومصادر استخدام الاموال خلال الفترة المحاسبية بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشاة موضوع المراجعة فان ذلك يعنى ان المراجع توصل الى درجة معقولة من القناعة بمايلى:

أ - ان السياسات المحاسبية التى اتبعتها الادارة لاعداد القوائم المالية تتفق مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشاة موضوع المراجعة .

ب - ان القوائم المالية والايضاحات المتعلقة بها تفصح بشكل ودرجة كافية عن الامور التى قد تؤثر على قدرة مستخدم القوائم المالية على استخدامها وتفسيرها واستيعابها .

ج - ان المعلومات المعروضة فى القوائم المالية والايضاحات التابعة لها معروضة بشكل معقول أى دون تفصيل ممل او اختصار مخل .

د - أن القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والاحداث التى تمت والظروف التى احاطت بالمنشأة موضوع المراجعة .

*(٢) نامل ملاحظة ان المصطلحات المشار اليها فى الفقرة السابقة وردت فى مجلدات المشروع فى اماكن متعددة واستخدمت لتعطى نفس المعنى الا اذا دل سياق الكلام على غير ذلك .

مضلل قد يؤدى الى الاحجام عن اتخاذ قرار وهذا يحد من استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة او اتخاذ قرار غير سليم قد يضر بهم (خسارة فردية) او بالمجتمع ككل (توجيه خاطئ للموارد) .

وهذا يبرز اهمية دور المحاسب القانونى ولكنه فى نفس الوقت يطرح سؤالا هاما هو :

ماهى العوامل التى تجعل المستفيد يثق فى رأى المحاسب القانونى فى القوائم المالية ؟

ويأتى الجواب بتحديد تلك العوامل من وجهة نظر المستفيد وهى عناصر عديدة من اهمها :

١) ادراك المستفيد للكيفية التى يصدر بها المحاسب القانونى رأيه ومدلول مايحويه من عبارات .

٢) اعتقاد المستفيد ان المحاسب القانونى :

أ) امين وذو ذمة ومستقل عن المنشاة التى يراجع حساباتها مما يجعل رأيه موضوعيا وغير متأثر بأى مصلحة .

ب) ذو علم وخبرة كافية فى الامور المالية والمحاسبة والمراجعة مما يجعل رأيه ذو قيمة كصاحب خبرة ومعرفة .

ج) قد بنى رأيه على ادلة وقرائن كافية وليس اجتهادا شخصيا .

كيف يتم تحقيق ذلك ؟

ايجاد معايير يمكن من خلالها اقتناع المستفيد بأن تلك العوامل موجودة ومستخدمة كأساس للرأى الذى يبديه المحاسب القانونى . وقد تم اعداد تلك المعايير للمراجعة وظهرت فى مجلد المراجعة مقسمة الى معايير عامة تحدد الصفات التى يجب توافرها فى المراجع كشخص مثل القدرة والامانة والاستقامة وعند قيامه بالمراجعة كالاستقلال ووردت فى الصفحات من (٤٥) الى (٦٠) ، وكيف يقوم بالتخطيط للمراجعة على الصفحات من (٦١) الى (٧١) وكيف يتسنى له الاشراف والرقابة وتوثيق مايقوم به من عمل على الصفحات من (٧٢) الى (٩٠) ، وكيف يجمع ادلة وقرائن المراجعة التى تمكنه من ابداء الراى عن مدى اظهار القوائم المالية للمركز المالى للمنشاة بعدل وظهر ذلك فى الصفحات من (٩١) الى (١٢٩) . كما يحدد معيار التقرير الشروط الواجب توافرها فى تقريره شكلا وموضوعا ليسهل على المستفيدين فهمه واستخدامه بفعالية على الصفحات من (١٤٠) الى (٢٠٥) .

ولكون المحاسب القانونى كغيره من البشر يتعرض لظروف قد تؤدى الى عدم اتباعه لهذه المعايير ، سواء المعايير الشخصية كتطوير نفسه بالتعليم المستمر ، او اثناء تأديته واجبه من حيث اكتمال عمله . لذا يطرح السؤال التالى :

كيف يتم التأكد من قيام المراجع باتباع هذه المعايير؟

اتخذت الاجابة على هذا السؤال اشكالا متعددة لدى الدول المختلفة ، منها الانتظار حتى يقع فى المخالفة ثم مقاضاته ومعاقبته ، ومنها ماوضع للوقاية من ذلك . ومن سبل الوقاية ايجاد برنامج لرقابة دورية على نوعية اداءه - يقوم بها زملاء له تحت ادارة واشراف الهيئة المسئولة عن المهنة كما هو مأخوذ به فى الولايات المتحدة الامريكية ، وقد تم اعداد برنامج لمراقبة النوعية كملحق للنظام الداخلى للمعهد على الصفحات من (٩٦) الى (١٠٦) من مجلد التنظيم الداخلى للمهنة . .

يوصل ماسبق الى مايجب اعداده لتحقيق الهدف الاساس من القوائم المالية وهو ايصال معلومات ملائمة عن المركز المالى للمنشأة للمستفيدين يمكنهم الاعتماد عليها فى اتخاذ قراراتهم . والمراجعة اضفاء مزيد من الثقة على هذه المعلومات حتى يتم استخدامها بفعالية عند اتخاذ تلك القرارات . ولكنه قد يعطى الانطباع بان هذه المتطلبات او مقومات المهنة امر يتم وضعه وينتهى منه .وحقيقة الامر عكس ذلك ، فمحيط المهنة فى تغير دائم والظروف والمتطلبات للمستفيدين كذلك ولعل المملكة اوضح مثال فرجل اعمال ١٣٩٣هـ يختلف عنه فى ١٤٠٣هـ وكذلك محيطه بكافة عناصره .وهذا يستدعى ان توضع أسس متينة لتطوير المهنة وفقا لظروف تطور محيطها من ناحية والتأثير فى هذا المحيط من ناحية اخرى بحيث تساعد على تطوره بالشكل الافضل والاجدى للمجتمع . وهذا يطرح السؤال التالى:

كيف توجد أسس تمكن المهنة من التطور والمساهمة فى التطوير؟

وللاجابة على هذا السؤال نجد ان معظم الدول التى سبقتنا فى هذا المجال اتجهت الى تطوير المهنة من خلال ايجاد معاهد متخصصة تتولى المهنة من عدة نواح وتسعى الى تطويرها المستمر وخاصة تطوير منسوبيها .

لذا تم اقتراح ايجاد معهد وتم وضع نظام متكامل له على غرار مايتم فى الدول الاخرى مع الاخذ فى الحسبان ظروف المملكة وظهر على الصفحات من(٧١) الى(٨٥)من مجلد التنظيم الداخلى للمهنة . وهدفه تطوير مقومات المهنة والمحاسبين انفسهم ، واقترحت لجان مختلفة تتولى كل منها مجالا من نشاطاته وحددت واجباتها ومسئولياتها ووضعت اسس اسلوب عملها وظهرت على الصفحات من (٨٦) الى(٩٠) من نفس المجلد .

كما تم التطرق الى مشكلة ذات تاثير خطير على المحاسبين الوطنين الذين يعتمدون فى كسب رزقهم على مزاولتهم للمهنة وهى التسترالمهنى . وتظهر اهميته فى ضوء تشجيع الوزارة للدخول فى مشاركات مع المحاسبين غير السعوديين واطلق عليه دليل المشاركة . ويتطرق الى واجبات ومسئوليات كل من المحاسب السعودى وغير السعودى بحيث يعطى فكرة واضحة لكلا الطرفين وفى نفس الوقت يركز على الهدف العام من المشاركة الذى

تتوخاه الوزارة ، وهو زيادة قدرات المحاسبين السعوديين وتطوير مهنة المحاسبة . كما ان فيه مساعدة اساسية يحتاجها المحاسب السعودى المجتهد بحيث يستطيع ان يعلم حدود واجباته ومسئولياته ، ليس فقط التعاقدية وانما تجاه مواطنيه والمستفيدين من خدمته وبلده . وبالتالى يتم تجنب سوء الفهم واحتمال الاعتذار بالجهل بالمتطلبات اللازم توافرها فى المشتركين والهدف الاساسى من السماح بها . فلا جدوى من المشاركة او من المراجعة اذا كان الذى يوقع التقرير لم يشرف على العمل ويتابعه بشكل معقول سواء كان سعوديا او غير سعودى . ولعل السؤال الذى يفرض نفسه فى ختام هذه التساؤلات هو:

ما علاقة ماسبق وتأثيره وتأثره بالنظام السارى المفعول الذى يحكم المهنة ؟:

تم مراجعة نظام المحاسبين القانونيين الحالى وتعديلاته والنظام المقترح لدى الوزارة والمقارنه بينهما. كما تم اقتراح نظام ياخذ فى الحسبان العناصر الاخرى لتطوير المهنة وقورن بالنظام الحالى ، وابرزت اوجه الاختلاف والتقارب وظهر على الصفحات من (٢٥) الى (٦٩) من مجلد التنظيم الداخلى للمهنة .

ماسبق يكون فى تقديرنا الاطار الشامل للمهنة ونودالتاكيد بان مكونات الاطار الشامل بنيت على بعضها البعض ممايستلزم اخذها ككل . فلو اخذ ببعضها وترك البعض الاخر لترتب على ذلك فى اغلب الاحوال خلل يلزم معالجته . فمثلا افترض وجود شهادة الزمالة من المعهد وان اختباراتها ستنحو بشكل هام الى تقييم الخبرة . وبالتالى تم التقليل نسبيا من متطلبات مدة الخبرة كعنصر يلزم توفره عند الترخيص على افتراض ان الامتحان سيعكس نوعية الخبرة اضافة الى مدتها . كما بنى معيار العرض والافصاح العام فى ضوء الاهداف والمفاهيم المقترحة فلو تغيرت للزم الامر النظر فيما يجب تغييره منه . وافترض فى معايير المراجعة وجود ضوابط ذاتية وخارجية فاذا لم تتوفر فقد يؤثر ذلك على جدوى المعايير حسب طبيعة التغيير.

كما نود الاشارة الى ان هذا ليس النهاية وانما هو محاولة لايجاد الأسس وبذلنا كل جهد ممكن كما ذكر فى الصفحات من (٢١) الى (٢٧) من هذا التقديم فى اختيار الذين ساهموا مشكورين فى هذا المشروع وحرصنا على اعطائهم الوقت الكافى وعدم وضع اى حدود على عملهم لما لهذا المشروع من اهمية وطنية . ولوجود امور كثيرة اشرت على نحو او آخر فى الاختيار بين البدائل المتوفرة وسيساعد ذكرها القارئ على تفهم افضل لجوانب المشروع نورد فى الاسطر التالية اهمها.

عناصر هامة يلزم قراءة المشروع فى ضوئها:

لقد واجهتنا امور عديده اثناء تقدم العمل فى المشروع بعضها كان متوقعا وبعضها لم يكن كذلك . ومن اهم المتوقع ادراكنا لصعوبة معالجة الجوانب التى يتكون منها المشروع لوجود بدائل متعددة لكثير من عناصره ولكون موضوعه ليس علما تجريبيا

يمكن اثبات نتائجه بالتجربة والبرهان العلمي البحت وانما هو احد العلوم الاجتماعية التي يحتاج الاخذ بمعاييرها للقبول العام من المنفذين والمراجعين (المحاسبين القانونيين) والمستفيدين منها .

وقد اشار كثير من المراجعين الاجانب من داخل المملكة وخارجها عند بحث فكرة الموضوع معهم في البداية باستحالة القيام به ، اذ كيف نقوم بعمل في سنة او سنتين استغرق الدول المتقدمة عشرات السنين، خصوصا وان كثيرا من الدول النامية لم تستطع ذلك ومنها الدول العربية .

ونظرا الى ان تلك الامور ذات تأثير هام على فهم كثير من المقترحات التي شملها المشروع وادراك مسبباتها وابعادها والظروف التي واكبت اعدادها ، بما في ذلك اهداف المشروع نفسه التي قد تتضارب احيانا مما يستوجب تغليب بعضها على البعض الآخر ، او الاضطرار احيانا الى الاختيار بين جودة العرض والاسلوب او ايصال المعلومات .ومن ذلك ماقد يجده القارئ من تكرار ممل خاصة للمتخصصين منهم او عدم سلاسة الاسلوب لغويا، وفيمايلي اهم مارأينا جدوى ايضاحه للقارئ من هذه الامور:

أ) يجب مراعاة اننا حاولنا في الوصول الى ماتم التطرق اليه في مقومات تطوير المهنة في المملكة الى التركيز على الجوانب التي لها اهمية كبيرة نسبيا بحكم ظروف المملكة وظروف المستفيدين من القوائم المالية وظروف مراجعي الحسابات انفسهم . وكان لهذا سبب اساسي اوله ظروف تطور المهنة وقدرات مستخدمي القوائم المالية وضرورة ان يكون مايبدا به مفهوما ما امكن للقارئ المدرك او على الاقل يستطيع ان يتفهمه . وذلك تجنبا لاحتمال عدم جدوى القيام بالمشروع سواء لعدم تبنيه من قبل الجهات المسؤولة او لعدم فهمه من قبل مستخدمي او معدي القوائم المالية . لذا نامل ان ينظر قارئ مقومات المهنة في المملكة والمستفيدين منها الى ان ماورد في هذه المقومات قصد به وضع اساس مقبول في ضوء الوقت والامكانيات المتاحه قابل للتطبيق ، ولأن ينطلق منه في وضع قواعد المهنة على نحو ثابت يتطورحسب تطورالظروف الاقتصادية والاجتماعية والمهنية وغيرها في المملكة . وبالتالي يجب ان يؤخذ على اساس كونه علاجا يهدف الى ايقاف النزيف بطريقة عمليه ، مختارا للأكثر الحاحا من اسبابه لعلاجها . وان تجاوز بعض اوجه البحث النظرى او الميداني كان مقصودا لتحقيق هذا الهدف ، فاذا حقق المشروع كل اوبعض مايلي فقد خدم القصد منه :

١) اذا ساعد على استقرار الاجتهادات المحاسبية والمراجعة وبلورتها بشكل يساعد على جدوى القوائم المالية للمستفيدين .

٢) اذا كان بداية معقولة لتطور مستقبلي مستمر .

٣) اذا اثار حماس الباحثين للتعمق والدراسة .

٤) اذا ساعدالطلبة على بلورة ما سيواجهونه فى الحياة العملية وخلق ربطا بين الواقع العملى والدراسة فى الجامعة بحيث يتعامل خريج الجامعة مع المحاسب فى الحقل فى اليوم الاول لالتقائهما من انطلاقة واحدة وبفهم متقارب لاهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعاييرها ومعايير المراجعة فى المملكة .

٥) اذا ادى الى تكوين منطلق خاص بالمملكة محددا وواضحا لايتذبذب بين متطلبات الدول الاخرى بسبب قدوم المحاسب من تلك البلد او من الاخرى . ومن ثم تجنيب البلاد فوضى التناقض والثغرات والاجتهادات الفردية لكل محاسب حسب خبرته وثقافته وميوله والضغوط التى يتعرض لها من مواطنى بلده العاملين فى المملكة والذين يستخدمونه منهم ومن غيرهم لاعداد او مراجعة حساباتهم

٦) المحاسبة ليست للمراجعين وانما هى اساسا للمحاسبين العاملين فى الحقل العملى ، اى للاقسام المالية والمحاسبية والعاملين فيها فى المنشآت ودورالمراجع التأكد من اتباعها على النحو السابق ذكره . وبالتالى اذا سهلت عمل المراجع وزادت من فعالية دوره فى خدمة المستفيدين .

٧) اذا اعطى ذلك متجمعا ثقة اكبر فى القوائم المالية وزاد من الاعتماد عليها من قبل المستفيدين .

٨) اذا ساهم فى تجنيب مستفيد واحد اتخاذ قرار خاطئ قد يودى بتوفيرالعمر او يؤدى بتاجر الى الخسارة او الافلاس او سوء استخدام للموارد مهما صغر شأنه .

اذا حقق المشروع واحدا من هذه فهويستحق منا الجهد واملنا ان تتحقق كلها وان على درجة متفاوته فهى فى الواقع خطوة فى الطريق والدرجة الاولى من سلم طويل .

ب) نود التأكيد بضرورة مراعاة ان اسلوب اعداد المقترحات كان محل بحث طويل متواصل على مدى فترة اعداد مقومات المهنة وانها اعدت فعلا على عدة طرق . وبعد الاجتماع الذى تم فى معهد الادارة باصحاب المعالى وزير المالية والاقتصاد الوطنى الشيخ محمد ابا الخيل ووزير التجارة الدكتور سليمان السليم ومحافظ مؤسسة النقد العربى السعودى الشيخ عبدالعزيزالقريشى ووكلائهم المختصين بتاريخ ١٤٠٣/١/١٠هـ الى ان افضل السبل لاعدادالمقترحات اخراجها كما لو كانت مجهزة للاصدار بشكلها النهائى من حيث التبويب والشكل والاسلوب . ومع ذلك يجب مراعاة ان معديها محاسبون متخصصون وليسو قانونيون . كما وان الوزارة لم تقل رأيها النهائى فى المقترحات التى حوتها المجلدات . لهذا ولكون بعضها سيخرج على شكل انظمة بمراسيم وبعضها على شكل قرارات من مجلس الوزراء والبعض الاخر بقرار من وزيرالتجارة فلابد للانظمة المقترحة والمعايير من صياغة لتأخذ الشكل والاسلوب القانونى الملائم .

ونود التأكيد بان اخراجها على هذا النحو قصد منه سهولة مراجعتها وسرعة اخراجها للتطبيق رغم ماتطلبه من جهد واعادة كتابه فى معظم الحالات .

ج) لن يفوت القارى ملاحظة ان هناك تكرار فى بعض الاماكن لم نحاول تجنبه لتوقعنا ان يكون مساعدا على فهم المواضيع التي تم التطرق اليها ، ورأينا ان عيب التكرار فى هذا الظرف من الزمان والمكان والمستوى العام للمستفيدين من القوائم المالية يعتبر مساعدا على تحقيق احد اهداف المشروع .

د) نود الاشارة الى ان ندرة المتخصصين المتعمقين فى مجالات مقومات المهنة فى المملكة والدول العربية او الذين يتكلمون العربية . وبحكم ان معظم ماكتب عنها باللغة الانجليزية كنتائج لمجهودات المعاهد والمتخصصين فيها ، ارغمنا على الاستعانة بخبراء متخصصين اجانب ، مما اضطرنا الى القيام بمجهود خاص من حيث تعريف من لايعرف منهم بظروف المملكة وترجمة بعض المواد الاساسية التى يحتاجون الاطلاع عليها عن المملكة الى الانجليزية ، واتخاذ اجراءات خاصة لتعريفهم بظروف المملكة كماهو موضح فى هذا التقديم. كما اضطررنا مرغمين الى كتابة الدراسات الاولى باللغة الانجليزية لكى يتسنى مناقشتها بنفس اللغة الا ان المخرجات النهائية بعد الاعداد الاولى للمسودات تختلف كثيرا عن المسودات من حيث الاسلوب والترتيب والمقترحات .

واضافة الى ذلك فان طبيعة مكونات المشروع واهميته وضرورة الابتعاد عن الارتكاز على تجربة بلد واحد حدى بنا الى اختيار الخبراء من بلدان مختلفة ماامكن ذلك . كما ان حجم المشروع وتشعبه (محاسبة ، مراجعة ، انظمة ، تنظيم) ادى الى استحالة قيام فرد واحد بتعريبه وبالتالى قام عديدون من الخبراء العرب كلهم يحملون الدكتوراه فى المحاسبة ولهم مؤلفات عديده فى هذا المجال مشكورين بالمساهمة فى التعريب وفى ابداء مقترحاتهم. كما نتج عن تعدد المعربين وتفاوت زمن التعريب استخدام مصطلحات مختلفة احيانا لتعطى نفس المعنى رغم محاولاتنا الجادة فى توحيد المصطلحات مابين المعربين عن طريق وضع تعريف للمصطلحات والكلمات المتكرر استخدامها. ويعود ذلك ايضا الى ان بعض الوثائق لم يكتب اساسا باللغة الانجليزية وانما بلغات اخرى (كالالمانية والفرنسية) فنرجو من القارئ ملاحظة سياق المعنى ، ومن المختص مقارنته وابرازه لتعديله مستقبلا.

هـ) لن يعدم القارئ المدرك وضوح الاخذ من تجربة الولايات المتحدة فى كثير من المجالات رغم عدم الاشارة الى ذلك فى بعض الاماكن للاشارة اليه فى مكان اخر او لتداخل المواضيع لما للولايات المتحدة من تقدم فى هذا المجال ، ولكننا نود التاكيد بان ماتم اقتباسه منها او من غيرها خضع للدراسة لمعرفة مدى ملاءمته لظروف المملكة قبل اقتراحه.

ويجب ان يكون واضحا باننا نعتقد بان ما اقترحناه ليس النهاية بل هو البداية والبداية المتواضعة ولكننا نعتقد مخلصين بانه البداية السليمة ومن حيث انتهى الاخرون . كما نؤكد ان معظم ماتوصلنا اليه من مقترحات مدون فى نشرات المعاهد المتخصصة والكتب التى تدرس فى الجامعات وان جدواها تنبثق من ملاءمتها لظروف المملكة واعتمادها من قبل جهة رسمية - عند اعتمادها - كأساس للمهنة . وبالتالى يعطى اتجاها محددا يحد من الاجتهادات والتشعب الذى نتج عن وجودمحاسبين يعملون فى المنشآت ومراجعين خارجيين ذوى خبرات وتأهيل مختلف المنشأ والمعرفة والتجربة حسب البلد الذى قدموا منه . كما سيكون اعتماده حافزا على قراءته من قبل الجميع سواء كانوا محاسبين فى المنشآت او مراجعين او مستفيدين من نتائج المحاسبة المالية ، او من المنتمين الى الصرح العلمى فى الجامعات .

مراحل تنفيذ المشروع

كما بينا فى مقدمة التقديم مر المشروع بمراحل تبلورت فى مرحلتين الاولى الدراسة المقارنة والثانية اعداد مقومات المهنة .وفيما يلى نبذة عن كل منهما :

المرحلة الاولى :

اجراء دراسة مقارنة لوضع المهنة فى ثلاث دول مختلفة . وتهدف هذه الدراسة الى معرفة خبرات هذه الدول فى مجال تطويرالمهنة فيهاحتى يمكن الاستفادة منها لتطوير المهنة فى المملكة العربية السعودية .

عهدت وزارة التجارة لمكتب الراشد بالبدء فى المرحلة الاولى من المشروع وذلك بعد دراسة متعمقة للتصور المبدئى المقترح ، وقد تم البدء اولا فى تحديد الثلاث دول لدراسة وضع المهنة فيها ، ومن اجل ذلك تم اختيار تسع دول مختلفة وتم تقسيمها الى ثلاث مجموعات وذلك بناء على مدى تطور المهنة فيها ، وكذلك الظروف الاقتصادية لتلك الدول وامكانية الاستفادة من تجاربها لتطويرالمهنة فى المملكة ، وهذه المجموعات تشمل :

- المجموعة الاولى : الولايات المتحدة الامريكية ، بريطانيا وكندا
- المجموعة الثانية : فرنسا ، المانيا الغربية والسويد
- المجموعة الثالثة : تونس، فنزويلا والبرازيل

ولقد تم اختيار دولة من كل من المجموعات السابقة هى: الولايات المتحدة الامريكية والمانياالغربية وتونس وشملت الدراسة المقارنة لاوضاع المهنة فى هذه الدول الثلاث الخطوات الاتية :

أ) استعراض القوانين والانظمة والنشرات المهنية وكل ماله علاقة بـ:
   ١) معايير المحاسبة ومتطلبات التقارير المالية .
   ٢) معايير المراجعة ومتطلبات المراجعة الاخرى.
   ٣) سلوك واداب المهنة .
   ٤) التنظيم الداخلى للمهنة .

ب) اجراء مقابلات مع المسئولين عن المهنة فى تلك الدول الثلاث والاستعانه بخبراء من هذه الدول يتكلمون لغتها .

جـ) تحليل المعلومات التى تم الحصول عليها فى الخطوتين السابقتين.

د) اعداد تقرير باللغة العربية يشمل المقارنات بين اوضاع المهنة فى الدول الثلاث وخاصة :

   ١) مقارنة بين التنظيم الداخلى للدول الثلاث ومعايير المحاسبة والمراجعة فيها وسلوك وآداب المهنة .

٢) اعداد تصور اولى بمايناسب محيط المملكة ويساعد على تطوير المهنة فيها .

تم تقديم تقرير مفصل عن نتائج المرحلة الاولى لوزارة التجارة ، وجرى استعراض نتائجه فى اجتماع حضره معالى وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسئولين فيها . كما تم فى وقت لاحق مناقشة الطريقة المناسبة لتنفيذ المرحلتين الثانية والثالثة من المشروع مع سعادة الدكتور عبدالرحمن الزامل وكيل وزارة التجارة وتبين وجود اختيارين :

الاختيار الاول:

جمع المرحلتين الثانية والثالثة فى مرحلة واحدة وذلك باجراء دراسة شاملة لتطوير اوضاع المهنة فى المملكة العربية السعودية ليواكب التطور فى المجالات الاخرى وافضل مالدى الدول المتقدمة الاخرى . وتبين ان الجمع بين المرحلتين يحتاج الى وقت بمافى ذلك اجراء دراسات ميدانية لتحديد اهم المستفيدين من القوائم المالية فى المملكة ، وماهى المعلومات التى يحتاجونها لاتخاذ قراراتهم وكذا مدى استطاعة المهنة تقديم مثل تلك المعلومات .

الاختيار الثانى :

القيام بتنفيذ المرحلة الثانية من المشروع فى الوقت الراهن وخاصة فيما يتعلق بالعناصر المهمة والملحة لتطوير اوضاع المهنة . وعلى وجه الخصوص اقتصار الدراسة على تطوير معايير المراجعة ، التنظيم الداخلى للمهنة ، لائحة سلوك واداب المهنة ، الاطار الفكرى للمحاسبة المالية ، وكذا معيار العرض والافصاح العام ، لأن الوضع المهنى فى المملكة يحتاج الى تنظيم سريع .

وقد وقع اختيار وزارة التجارة على الاختيار الثانى المحدد اعلاه وكلف مكتب الراشد بتنفيذه وتم توقيع العقد بتاريخ ١٤٠٢/١٠/١١هـ .

المرحلة الثانية :

بعد قيام الوزارة بمراجعة نتائج المرحلة الاولى كما سبقت الاشارة واعتمادها للبديل الثانى بسبب الظروف التى تمر بها المملكة ويشمل اعداد مقومات المهنة الاتية :

١) مواضيع مختارة من المحاسبة المالية تشمل :
   أ) تحديد اهداف المحاسبة المالية .
   ب) اختيار اهم مفاهيم المحاسبة المالية وتعريفها .
   ج) اعداد معيار العرض والافصاح العام .
٢) معايير المراجعة .
٣) التنظيم الداخلى للمهنة .

أ) طريقة الاعداد :

جرى بحث مستفيض وجربت عدة طرق لتحديد السبيل الامثل لتنفيذ هذه المرحلة بحيث يتحقق الوصول الى مقترحات ملائمة لظروف المملكة وفى وقت معقول.وفى نفس الوقت خلق اساس للتطويرالمستمر بما فى ذلك مساهمة المواطنين الذين يستطيعون الاستمرار فى متابعة المقترحات بعد اعتمادها وتطويرها. كما راعينا ان يكون من بين العاملين على المشروع من لهم معرفة عميقة فنيا فى الدول المختارة مسا امكن وممن يجيدون اللغة العربية كلما توفر ذلك وسنطلق عليهم (الخبراء) . وراعينا ان يكون من بين العاملين على المشروع مواطنين ذوى علم ودراية بظروف المملكة لذا تمت الاستعانة باساتذة متخصصين يحملون مؤهلات عليا فى مجال المشروع للمساهمة فى الاعداد والمراجعة لمايعده الخبراء وسنطلق عليهم (المستشارين). كما قام منسوبو مكتب الراشد خاصة المحاسب القانونى عبدالعزيز الراشد والمحاسب القانونى يوسف المبارك والذين خصوا كل ما احتاجه المشروع من الوقت والجهد وخلاصة مالديهم من خبرة للمساهمة فى الاعداد والمراجعة وتنظيم عمل الخبراء والمستشارين ، واعطوه الاولوية على كل اعمال المكتب الاخرى وسنطلق عليهم (المسئولين) ، وجرى الاستعانة بخبراء متخصصين من الدول العربية للمساعدة فى جانب او اكثر من جوانب المشروع والتعريب وسيطلق عليهم (الخبراء العرب) . وتجدر الاشارة الى ان التعريب والعكس لكافة اجزاء المشروع قام بها الخبراء انفسهم ، فقد جربنا الاستعانة بمتخصصين ذوى موهلات عالية فىالمحاسبة للمساعدة فى هذا الشان وتبين لنا عدم جدوى ذلك من ناحية الوقت والنوعية لما لمكونات المشروع من خاصية تعتمد على فهم المقصود من العبارة فى ضوء مشروع متكامل وليس باستقلال عن غيرها فى داخل القسم او مع الاقسام الاخرى - وقد اثر هذا على كلفة المشروع وتوقيته.

وقد كان تنظيم العمل وتقسيمه بين المشاركين (الخبراء ،المستشارين، المسئولين، والخبراء العرب) بصفة عامة عاملا هاما فى تحقيق الهدف من حيث النوعية والسرعة والشمول والملاءمة لظروف المملكة والبعد عن الاعتماد بشكل غير مدروس على تجربة بلد معين عاملا اخذناه فى الحسبان عند اتباع الطريقة التى اخترناها فى تنفيذ المشروع ما استطعنا الى ذلك سبيلا .

وقد قسمنا المشروع الى ثلاثة اقسام رئيسية وخصص لكل قسم فريق من الخبراء ومستشار من المستشارين اضافة الىمساهمة المستشارالشاملة فى اجزاء المشروع ككل وفيمايلى نورد مختصرا للطريقة التى اتبعت لما لها من اهمية فى النظر الى المقترحات النهائية التى تم التوصل اليها :

(١) تمت اجتماعات متعددة مابين عدد من اعضاءالفرق وبعض المستشارين لتحديد مايجب ان يعد ليكون تحت يد الفرق المختلفة كاساس ينطلقون منه للعمل فى الاقسام التى تخصهم ، وبهدف توحيد الاساس وتعريف الجميع بمتطلبات الانظمة

فى المملكة والوضع الحالى للمهنة وظروف المملكة بصفة عامة . وتمت اجتماعات عديده داخل المملكة وخارجها ، وانتهت بتجميع اهم مايتعلق بالمهنة من انظمة وبلورة اتجاهات الدراسة الاساسية فى مجلد واحد شمل الانظمة والخلفيات الاساسية ذات التاثير على المهنة فى المملكة والاسس التى تؤثر فى اعداد اقسام المشروع، وقد اعد باللغتين العربية والانجليزية ووزع على جميع الاعضاء وطلب منهم اخذ المعلومات الواردة فيه فى اعتبارهم عند اعداد المسودات الاولية لكل قسم من اقسام المشروع.

(٢) تم تنظيم زيارات عمل فردية متعددة للمملكة لكل من الخبراء فى مراحل مختلفة من المشروع وساهموا فعليا فى مراجعة بعض العمليات كما ساهموا فى نقاش مشاكل من واقع ما اظهرته المراجعة لعدد من العملاء فى المكتب . كما ان بعضهم عاصر العمل مع المكتب منذ انشائه قبل اربع سنين بشكل مستمر . وكان الجميع على اتصال مستمر سواء مابين الخبراء انفسهم او بين الخبراء والمستشارين او بين الجميع والمسئولين فى المكتب .

(٣) بعد الدراسة والاستقصاء والتعمق فى فهم جوانب المشروع والقيام بزيارات لعدد من المعاهد المتخصصة فى هذا المجال والتداول فى خبرتهم والظروف التى مروا بها توصلنا الى ان الاسلوب المناسب هو التقسيم الى الاقسام التالية :

أ) المواضيع المختارة من المحاسبة المالية وتشمل:

- اهداف المحاسبة المالية .
- المفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية .
- اعداد معيار العرض والافصاح العام

وقد تولاها كل من :

١ - الدكتور صبرى هيكل : دكتوراه فى المحاسبة عام ١٩٦٨م ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكى وخبرة :

- ١١ سنة فى تدريس المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة حتى وصل الى درجة استاذ ورئيس قسم المحاسبة جامعة ولاية مينسوتا سانت كلود .
- خبرة فى المحاسبة والمراجعة العملية لمدة ٥ سنين وهو الشريك الفنى المعنى بأمور المحاسبة والمراجعة الفنية فى شركة من كبريات شركات المحاسبة فى امريكا . وساهم فى كثير من المجالات التى يتطرق اليها معهد المحاسبه الامريكى وقد اختير حاليا عضوا فى احدى اللجان التابعة للمعهد .

٢ - الدكتور محمد عيد مصطفى : دكتوراه فى المحاسبة جامعة الينوى / امريكا عام ١٩٦٥م له عدة ابحاث ومنشورات فى المجالات العلمية الدولية . كما انه قام ببحث لهيئة الامم المتحدة خاص باستخدام

البيانات المحاسبيه فى المشاريع الصناعية بالدول النامية كما عمل مستشارا لمكتب العمل الدولى من عام ١٩٧٥م حتى الان . وتهتم بحوثه بتطوير المحاسبة المالية .

تدرج فى سلك التدريس فى الجامعة فى الولايات المتحدة واصبح رئيسا لقسم المحاسبة ويشغل حاليا مركز عميد كلية ادارة الاعمال فى جامعة كالفورنيا .

٣ - الدكتور عبدالرحمن ابراهيم الحميد كمستشار

- دكتوراه فى المحاسبة وخبرة متنوعة كمستشار لعدة جهات حكومية وتدرج بالتدريس فى جامعة الملك سعود حتى وصل الى رئيس قسم المحاسبة فى كلية العلوم الادارية .

ب) معايير المراجعة وتشمل:

المعايير العامة ... التخطيط للمراجعة والرقابة والتسجيل والادلة والبراهين .. معيار التقارير والاجراءات التنفيذية المتصلة بها . وقد تولاه كل من :

١ - ديفيد هاشرلى ويحمل شهادة الماجستير وشهادة الزمالة من المعهد الانجليزى

العمل :مدير القسم الفنى لبحوث المحاسبة والمراجعة فى معهد المحاسبين القانونيين فى اسكتلندا ،

الخبرة : - لديه خبرة (١١)سنة فى ابحاث المحاسبة والمراجعة والعمل الميدانى مع احدى شركات المحاسبة الكبيرة .

- الف كتابا عن (جمع البراهين فى المراجعة)

٢ - بيتر سكيوز

المؤهلات - ليسانس فى القانون وشهادة الزمالة من المعهد الانجليزى .

الخبرة - الشريك المسئول عن الجوانب الفنية للمحاسبة والمراجعة ومايتعلق بهما والتدريب فى شركة متوسطة الحجم فى انجلترا .

- مثل شركته فى مناقشة مسودات معايير المراجعة عند اعدادها من قبل المعهد الانجليزى .

- لديه خبرة فى المحاسبة والمراجعة تزيد على ثلاثة عشر سنة .

٣ - كما تولاه الدكتور عبدالله الفيصل كمستشار ويحمل دكتوراه فى المحاسبة وخبرة تزيد على اربع سنوات كاستاذ للمحاسبة فى جامعة

الملك سعود ـ كلية العلوم الادارية • ولديه خبرة كمستشار غير متفرغ لعدة جهات حكومية • وعاصر المشروع منذ بدايته •

جـ) التنظيم الداخلى للمهنة :

وقد تولاه كل من :

١ ـ ايفان بول ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكى ـ وقد كان رئيسا لمجلس ادارة معهد المحاسبين القانونيين الامريكى عام ١٩٧٦م وكان :ـ

ـ رئيسا للجنة الشركات الصغيرة فى معهد المحاسبين القانونيين الامريكى•

ـ عضو اللجنة التنفيذية المتعلقة بعمليات ( ) المعهد الامريكى•

ـ عضو اللجنة التى شكلت لدراسة المشاكل التى تواجه المهنة فى الولايات المتحدة وادت الى ايجاد المجلس المسئول حاليا عن اصدار المعايير •

ـ عضو المجلس الاستشارى لاعداد الحسابات المالية الموحدة للحكومة الامريكية•

ـ خبرة فى المراجعة والمحاسبة لمدة ٣٥ عاما ، شغل خلالها مناصب اخرها الشريك المسئول (العضو المنتدب) لاحدى شركات المحاسبة الامريكية الكبيرة •

٢ ـ والى اولسون : ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكى:

١) نائب رئيس مجلس ادارة معهد المحاسبين الامريكى من عام ١٩٧٢ ـ ١٩٧٣م•

٢) رئيس جمعية المعهد التنفيذى (العضو المنتدب) عام ١٩٧٣م الى ١٩٨٠م

٣) رئيس قسم اداب واخلاقيات المهنة ـ المنبثق عن المعهد الامريكى من عام ١٩٧٠م ـ ١٩٧٢م•

٤) الشريك المسئول (العضو المنتدب) فى احدى شركات المحاسبة الكبرى فى الولايات المتحدة الامريكية •

٣ ـ الدكتور عبدالله المنيف ـ كمستشار ـ دكتوراه فى المحاسبة وخبرة كمستشار غير متفرغ لعدة جهات حكومية واستاذ المحاسبة الضريبية فى كلية العلوم الادارية لمدة سنتين•

(٤) قام كل فريق باعداد المسودات الاولية للقسم الذى هو مسئول عنه وتم مراجعتها بصفة اولية ثم اعيدت لهم بالملاحظات الاساسية ليعدوا دراستهم ومقترحاتهم تمهيدا لتوزيعها على اعضاء الفرق الاخرى لدراستها والتعليق عليها•

(٥) تم توزيع مسودات كل قسم على الفرق المسئوله عن الاقسام الاخرى وطلب منهم اعداد ملاحظاتهم كتابة وارسالها للمسئولين لدراستها وارسالها للفرق الاخرى.

(٦) تم ارسال الملاحظات التى وردت من اعضاء الفرق وتعليق ماورد من المستشارين عليها وارسلت الى كل فريق للنظر فيها ومعرفة ماقام الاخرون باعداده ومدى تاثيره وتاثره بما اعده كل فريق . وجرت اتصالات عديده بين اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين اثناء اعداد المسودة الاخيرة والتى ستوزع على اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين تمهيدا لبحثها فى اجتماع شامل لكل اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين . وقد كانت هناك بدائل لمكان الاجتماع من بينها ان يتم فى المعهد الاسكتلندى الذى عرض مشكورا ان يقوم باستضافة المستشارين والخبراء والمسئولين وان تهيئ لهم من متطلبات تساعدهم على القيام بعملهم على افضل وجه وبعد دراسة افضل البدائل تم التوصل الى الاجتماع فى الرياض .

(٧) تم اجتماع جميع الخبراء الستة والمستشارين الثلاثه والمسؤولين من مكتب الراشد فى الفترة من ١٤٠٣/١/٦هـ الى ١٤٠٣/١/١٢هـ فى فندق قصر الرياض وخصصت صالة مستقلة للاجتماعات والتى كانت متصلة صباح مساء . كما هئ للمجتمعين تسهيلات فى الاختزال والتسجيل واستمرت الاجتماعات متواصلة لعدة ايام ، وجرى خلالها بحث المقترحات التى قدمها كل فريق والتوصل الى توصيات محدده لما تم بحثه . وقد ظهرت جوانب هامة استدعت ان ينظر فى امكانية معرفة اتجاهات وزارة التجارة واصحاب الصلة من الجهات الاخرى حيالها . وقد شعرنا جميعا بان مثل هذا اللقاء سيكون له اثر كبير على ادراكنا لسلامة اتجاه بحثنا ومدى ملاءمة المقترحات التى توصلنا اليها.

(٨) تم ترتيب اجتماع فى معهد الادارة العامة حضره كل من معالى وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسئولين فيها من اصحاب الصلة كما حضره معالى وزير المالية والوكلاء المختصين فى الوزارة وحضره معالى محافظ مؤسسة النقد ونائبه وقام معهد الادارة مشكورا بترتيب الاجتماع وتسجيل وقائعه . وكان فى حقيقة الامر مهما الى درجة كبيرة فى ايضاح الاتجاهات المناسبة واعطائنا المزيد من الثقة فى اهتمام المسوولين عن المهنة . كما كان مفيدا فى ايضاح اهمية الجوانب التى كانت محل بحث مستفيض من قبل اعضاء الفرق انفسهم ، كما اعطى الاجتماع دفعة قوية لاعضاء الفرق والمستشارين والمسوولين اكدت اهتمامهم بالمشروع وان مايبذلونه من جهد سيكون محل اهتمام من المسئولين عن اعتماده ومتابعة تنفيذه.

(٩) وبعد الاجتماع عاود اعضاء الفرق والمستشارون والمسؤولون الاجتماع مرة اخرى فى فندق قصر الرياض للتداول فيماتم بحثه فى اجتماع الوزراء ، كما تم استخلاص النتائج النهائية لما دار من بحث فى الايام السابقة ووكل الى اعضاء كل فريق ان يدخلو هذه التعديلات ثم يرسلونها للمسؤولين في الرياض .وكلف احد الخبراء بقراءة للاقسام الثلاثة بعد ان يتم اعدادها بشكلها النهائى من قبل اعضاء الفرق.

(١٠) وقد تم ذلك وارسلت النسخ النهائية للمسوولين وجرى اطلاع المستشارين عليها ثم جرى اجتماع حضره المستشارون والمسؤولون فى المكتب والدكتور صبرى لمناقشة النسخة النهائية .

(١١) وقد تم بعد ذلك اجتماع فى الرياض فى فندق حياة ريجنسى لعدة ايام لمناقشة النسخة النهائية ، حضره المستشارون والدكتور صبرى والمسؤولون ، وجرى خلال الاجتماع بحث مستفيض لما تبين من قراءة نتائج الفرق وماتم التوصل اليه من بحث معهم فى هذا المجال وجرى تسجيل وقائع هذا الاجتماع حتى نهايته .

(١٢) تم الاتصال باعضاء الفرق ومناقشة ماتم بحثه مع المستشارين والمسؤولين فى الرياض وجرى ادخال بعض التعديلات على المنتج فى النهاية .
وبتاريخ ١٤٠٣/٦/٩هـ جرى اجتماع فى الرياض حضره المستشارون والدكتور صبرى والمسؤولون وتم خلاله نقاش كافة اوجه البحث التى ظهرت خلال الاتصالات التى تمت فى الفترة مابين الاجتماع الذى تم فى فندق حياة ريجنسى وما ادخل من تعديلات او ترك لهذا الاجتماع للبت فيه . وقد انتهى الاجتماع بحيث وكل لكل مستشار ان يقرأ بشكل نهائى القسم الذى وكل اليه وان يتاكد من ملاءمته لظروف المملكة وملاءمته لظروف المهنة حاليا وسلامته من الناحية الفنية ووضوح الاسلوب ومن ناحية تناسقه بصفة عامة ومدى جدواه للمملكة .

(١٣) تم طيلة الفترة وعلى مراحل مختلفة تعريب كافة الاجزاء والدراسات . وبعد هذا الاجتماع تم تكليف الخبراء العرب بالنظر فى تعريب بعض المنتجات النهائية سواء ماعرب منها من قبل او ماهو تحت البحث فى حينه وقد تم انجاز ذلك ثم تسليمه للمستشارين والخبراء للقراءة النهائية .

ملخص لمحتويات مجلد المحاسبة المالية :

١) مقدمة :

كما سبقت الاشارة فى التقديم للمشروع تهدف المحاسبة المالية الى تحديد وقياس الاحداث المالية للمنشاة وايصال نتائج القياس الى المستفيدين . ولكى تحدد الطريقة المناسبة للقياس وايصال المعلومات الملائمة والتى يمكن للمستفيدين الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات يجب ان تكون هناك مجموعة من المعايير المحاسبية يتم بواسطتها تحديد الطرق المناسبة لقياس وعرض وافصاح عناصر القوائم المالية وتحديد وتاثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها . ويتعلق المعيار المحاسبى عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من انواع العمليات او الاحداث او الظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها . ولاجدل ان غياب تلك المعايير يؤثر بشكل سلبى على المهنة بشكل خاص وعلى الاقتصاد الوطنى بشكل عام . ويكمن هذا التأثير فى جوانب متعددة منها :

أ) يؤدى غياب معايير المحاسبة المالية الى اختلاف الاسس التى تحدد وتعالج بموجبها العمليات والاحداث المالية والظروف المتماثلة للمنشات المختلفة مماينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشات ونتائج اعمالها وبالتالى صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفه المتاحة للمستفيدين عند اتخاذ القرارات .

ب) يودى غياب معايير المحاسبة احيانا الى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على المنشأة وايصال نتائجها الى المستفيدين . ويترتب على ذلك ان القوائم المالية للمنشأة قد لاتظهر بعدالة مركزها المالى ونتائج اعمالها .وبما ان المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية تمثل احد المداخل الاساسية لاتخاذ قرارات متعددة من قبل مستفيدين مختلفين فلاشك ان هذه القرارات تتأثر تأثرا كبيرا بهذه المعلومات .

ج) قد يؤدى غياب معايير المحاسبة الى اعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقدة ، حتى وان صلحت المعالجة المحاسبية ، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها ، اذ يستلزم فهمها الرجوع الى مصادر اعدادها او قدرة متميزة وكلاهما ليس متوفرا فى معظم الحالات ، سواء لعدم امكانية الرجوع الى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية او التشعب والحجم والمكان او الخبرة والمعرفة

وبناء على الاقتناع بأهمية تأثير ماسبق بصفة عامة على حجم النشاطات المالية والتجارية وبالتالى على الاقتصاد الوطنى سارعت كثير من دول العالم الى

وضع واصدار مثل هذه المعايير لتكون الاساس الذى يتم على هداه قياس تأثير العمليات والاحداث والظروف، وايصال نتائجها الى المستفيدين ..

وبدراسة الانظمة التى لها علاقة بالمهنة فى المملكة العربية السعودية نجد انها خالية من الاشارة المباشرة الى معايير المحاسبة المالية فيما عدا بعض المواد المحدودة والتى تطرقت الى مضمون عدد محدود من المعايير. كما لم تصدر حتى الان مجموعة من المعايير المحاسبية سواء من جهة رسمية أو من هيئة مهنية معترف بها. وتبرز اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية حاليا عند الاخذ فى الحسبان اضافة لما سبق مايلى:

- اتجاه الاقتصاد الوطنى فى الآونة الاخيرة الى تأسيس الشركات المساهمة ذات رؤوس الاموال الضخمة واتجاه المواطنين بكافة طبقاتهم الى الاستثمار فى هذه الشركات.
- ان الشركات المساهمة وغيرها تلجأ بشكل متزايد الى الحصول على اموال جديدة فى شكل رؤوس اموال او فى شكل قروض.

وفى ظل الظروف الحالية فى المملكة ونتيجة لغياب معايير المحاسبة المالية نجد ان المستثمرين والمقرضين وغيرهم من المستفيدين يختلفون الى حد بعيد لتقدير الادارة فيما يتعلق بالمعلومات المتوفرة عن المنشأة موضوع اهتمامهم. وان قدرة المحاسب القانونى على المساهمة فى ايصال المعلومات الملائمة والتى يمكن الاعتماد عليها مهمة صعبة.

ومما سبق يتبين ان الظروف المحيطة باستخدام المعلومات المحاسبية فى المملكة العربية السعودية تحتم اصدار معايير للمحاسبة المالية ، وان وفاء المعايير بأغراضها يتطلب ان تتصف بالخصائص الرئيسية الاتية:

أ) وجود صلة وثيقة بين المعايير والأهداف:

لاجدل بأهمية مراعاة وجود صلة مباشرة بين وضع المعايير واصدارها واهداف المحاسبة المالية التى تعكس اهداف المستفيدين منها والا اصبحت تلك المعايير غير مجدية لعدم تحقيقها للغرض من اصدارها. فمن اهم اهداف المحاسبة المالية تقديم المعلومات الملائمة لمساعدة المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المالية المتعلقة بمنشأة معينة. وبما ان معايير المحاسبة تعتبر المرشد الاساسى لقياس العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها وايصال المعلومات الى المستفيدين ، لذا يجب ان تكون هذه المعايير وثيقة الصلة باهداف ملائمة لمحيط المملكة . ومن اجل وجود مثل هذه الصلة يجب ان يكون تحديد اهداف المحاسبة المالية فى المملكة الخطوة الاولى والاساسية قبل اصدار معايير المحاسبة .

ب) سهولة فهم المعايير وقبولها :

يعتبر فهم معايير المحاسبة وقبولها من قبل المستفيدين والمنتمين للمهنة شرط اساس لتطبيقها والتقيد بها . فالمحاسبة المالية ليست علما طبيعيا تقبل نتائجه ومعاييره بناء على اثباتها علميا، وانما علم اجتماعي يحتاج تطبيق معاييره الى القبول العام من المستفيدين والمهنيين .ولاجدل بصعوبة قبول هذه المعايير اذا لم تكن اهدافها محددة وواضحة .

ج) اتساق المعايير:

يجب مراعاة اتساق المعايير المصدرة مع بعضها البعض والا وضعت معايير متناقضة وصعب قبولها وبالتالى تطبيقها . ولاشك فى ان احسن وسيلة تؤدى الى اتساق المعايير هى الاعتماد فى اصدارها على اطار فكرى يحدد اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها.

ومن أجل اصدار معايير محاسبة فىالمملكة تتصف بالخصائص السابقة ، وقياسا على تجارب الدول المتقدمة فى هذا المضمار ، والتى عانت من عدم وجود الاطار الفكرى بحكم تطور المعايير قبل تطور هذا الاطار رأينا ضرورة ان تصدر المعايير بناء على اطار فكرى للمحاسبة المالية فى المملكة ، تحدد فيه اهداف المحاسبة المالية وكذا المفاهيم الاساسية التى تبنى على اساسها المعايير ، وقد بذلنا الجهد لان يكون هذا الاطار نظاما متماسكا تترابط فيه الاهداف والمفاهيم ويصلح لان تعد فى ضوئه المعايير الملائمة لظروف المنشأة .

فأهداف المحاسبة المالية كاحد اجزاء الاطار الفكرى تحدده طبيعة المعلومات الواجب على المحاسبة المالية انتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين . بينما تعرف مفاهيم المحاسبة المالية طبيعة ونوعية المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية لتلبية احتياجات المستفيدين .وتحدد المعايير طرق قياس وعرض وافصاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها.

فبدون تحديد المعلومات المطلوبة من قبل المستفيدين (الاهداف)وكذا بدون تعريف طبيعة ونوعية المعلومات الممكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية تعريفا دقيقا (المفاهيم) يكون من الصعب تحديد اساسيات الطرق المناسبة لقياس وعرض وافصاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها (المعايير) .

١) الملخـــــص:

ماسبق يبين اهمية الحاجة الى تحديد وتعريف اجزاء الاطار الفكري للمحاسبة المالية قبل اصدار المعايير وذلك لوجود ترابط منطقي وعلاقة تسلسلية بينهما. ولهذا تم بناء القسم الخاص بالمحاسبة المالية من المشروع على اساس تقسيم الموضوع الى ثلاثة اجزاء رئيسية وتم اعدادها على شكل بيانات تسهيلا للمراجعة وتوفيرا لوقت الجهة المسئولة عن مراجعتها:

١ ـ الجزء الاول: اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشات الهادفة للربح في المملكة ومحدوديه استخدامها.

٢ ـ الجزء الثاني: مفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح في المملكة.

٣ ـ الجزء الثالث: معيار العرض والافصاح العام في القوائم المالية للمنشـــآت الهادفة للربح في المملكة.

ويشمل كل جزء مقدمة افتتاحية ثم دراسة ايضاحية وبعدذلك يأتي نص البيان ثم يليه دراسة تحليلية توضح الاسلوب المنطقي المتبع في بناء تلك الاهداف ومقارنتها بمثيلها في كل من الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس على قـــدر ماتم استخلاصه من الدراسة المقارنة التي تمت في المرحلة الاولى من المشروع. وكما هو واضح في الدراسة التحليلية تعتبر الولايات المتحدة اكثر هذه الدول تقدما في هذا المجال، وبالتالي تم التعمق بشكل اكبر في دراستها كما تم استقاء كثير من الاراء مما توصلت اليه بعد تحليله في ضوء ظروف المملكة واحتياجاتها.

وفيمايلي نبذة عن التوصيات التي شملها كل جزء من الاجزاء الثلاثة:

٢ ـ ١ الجزء الاول: بيان اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشات الهادفة للربح ومحدودية استخدامها:

٢-١-١ نطاق البيان:

أ ـ يحدد البيان اهداف ومحدودية استخدامات القوائم المالية بمايكفل ايجاد احدى القواعد الاساسية التي ترتكز عليها المحاسبة المالية، كما يساعد من يعنيهم امر تلك القوائم على تفهم محتوياتهـــا وادراك محدوديـة استخدام المعلومات التي تظهرها، بذلك تزداد فعاليتهم عند استخدام هذه المعلومات.

ب ـ يحدد اهداف ومحدودية استخدامـات القوائم المالية التـي تعدها ادارة المنشأة لمصلحة المستفيدين خارج المنشأة.

ج ـ ونظرا لأن المعلومات التي يحتاجها بعض هؤلاء المستفيدين قد تتضارب او تختلف عما يحتاجه البعض الأخر، كما أن بعض هذه المعلومات قد تقـع

خارج نطاق المحاسبة المالية ، فان الاهداف الواردة فى هذا البيان تتركز حول المعلومات المحاسبية المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الذين يستخدمون هذه القوائم .

د ـ ينطبق على القوائم المالية لكافة المنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن شكلها القانونى او طبيعة نشاطها .

٢-١-٢ الغـــــرض :

ـ يكمن الغرض الرئيسى من بيان " اهداف القوائم المالية ذات الغرض العـــام للمنشآت الهادفة للربح ومحدودية استخدامها" فى النقاط الرئيسية الاتيه :

أ ـ مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيـــه جهودهم الى اهداف تكون المنطلق الاساسى لتطويـر تلك المعايير .

ب ـ مساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم (مثل ادارة المنشأة) فى تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة للامور التى لم يصدر لها معايير محاسبية مالية بعد .

ج ـ زيادة فهم من يستخدمون القوائم المالية للمعلومات التى تشملها وفهـــم محدودية استخدام تلك المعلومات، وبالتالى تزداد فعاليتهم عنـــــد استخدام تلك المعلومات .

ـ ليس الغرض من ايضاح اهداف القوائم المالية سرد جميع المعلومات التى يجب ان تتضمنها القوائم المالية لمنشأة ما حتى تكون مفيدة لمن يستخدمونها وانما الغرض من ايضاح أهداف القوائم المالية هو تحديد الوظيفة الاساسية لتلك القوائم بشكل عام وطبيعة المعلومات التى يجب ان تحتويها . ونظرا لأن الوظيفة الرئيسية للقوائم المالية وطبيعة المعلومات التى يجب ان تحتويها تتوقف على المعلومات التى يحتاجها من يستخدمون هذه القوائم بصفة اساسية فان" بيان الاهداف " يحدد ايضا تلك الاحتياجات بصورة عامة .

ـ ليس الغرض من ايضاح محدودية استخدامات القوائم المالية سرد جميع المعلومات التى لن تظهرهـا القوائم المالية ، وانما الغرض من البيان هو تحديد الوظائف التى يتعذر على القوائم المالية عامة تأديتها .

٢-١-٣ ملخص نص البيان :

تم التركيز على احتياجات المستفيدين الرئيسيين من المعلومات المعروضة فـــى القوائم المالية ذات الغرض العام الذين ليست لهم سلطة الحصول على المعلومات التى يرغبونها من المنشأة كالمستثمرين ، والمقرضين ، والموردين والعمـــلاء والموظفين، وهذا لايعنى اغفال المستفيدين الاخرين كالجهات الحكومية او ادارة المنشأة ، وانما يعنى ان المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ليست

موجهة مباشرة الى احتياجات المستفيدين الاخرين نظرا لتشعب تلك الاحتياجات وتضاربها احيانا ولاستطاعتهم نتيجة للسلطة او القدرة التى يتمتعون بها على تحديدوالحصول على المعلومات التى يرغبونها من المنشأة . ومن هذا المنطلق تم اقتراح اهداف القوائم المالية وتم استعراض محدودية استخدامها :

أ ـ اهداف القوائم المالية :

١ ـ تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين :

ان الهدف الأساسى للقوائم المالية هو تقديم المعلومات الملائمة التى تفى باحتياجات المستفيدين الرئيسيين(المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبين والعملاء والموردين والموظفين) الى المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة ، وعلى وجه العموم يحتاج المستفيدون الخارجيون الرئيسيون الى معلومات تساعدهم على تقييم قدرة المنشأة فى المستقبل على توليد تدفق نقدى كاف .

٢ ـ القياس الدورى لدخل المنشأة :

من اهداف القوائم المالية تقديم المعلومات التى توضح مقدرة المنشأة ـ من الناحية التاريخية ـ فيما يتعلق بما يأتى :

ـ تحقيق الارباح وتحويلها الى تدفق نقدى .

ـ سداد التزاماتها عند الاستحقاق .

ـ توزيع الارباح على المساهمين (او المالكين) دون تقليص نطاق عملياتها .

٣ ـ تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدى :

يجب ان يكون قياس الدخل ومايرتبط به من المعلومات التى يتم الافصاح عنها فى القوائم المالية مفيدا بالقدر المستطاع للمستفيدين عند تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدى .

٤ ـ تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها :

يهتم المستفيدون الخارجيون الرئيسيون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادر تلك الموارد ـ اى الاصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال لأنها تزودهم بالأساس الذى يستخدم لتوليد دخل المنشأة ومكوناته خلال فترة زمنية معينة .وبالتالى ينبغى ان تحتوى القوائم المالية على معلومات عن اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب رأس مالها . كما يجب ان يكون قياس اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب رأس مالها والمعلومات التى

تحتوى عليها القوائم المالية فى هذا الشأن مفيدة بقدر الامكان عند تقييم قدرة المنشأة على تحقيق تدفق نقدى كاف .وعليه فان الافصاح عن اصول المنشاة وخصومها وحقوق الملكية فيها وقياس كل منها يجب ان يكون متسقا مع اعتبار استمرارية المنشاة . اى اعتبارها تيارا مستمرا من العمليات تستثمر فيه النقود فى اصول غير نقدية للحصول على مزيد من النقود .

٥ – تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات الاموال :

من اهداف القوائم المالية تقديم معلومات عن مصادر واستخدام النقد والاصول السائلة الأخرى اذ أن هذه المعلومات تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين فى تقييم مقدرة المنشاة – من الناحية التاريخية – على تحويل ارباحها الى تدفقات نقدية ومدى كفاية هذه التدفقات .

ب – محدودية استخدام القوائم الخارجية ذات الغرض العام :

(١) قد لاتحتوى القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على معلومات يمكن استخدامها بدون تعديل لتحديد التزام المنشأة من الزكاة او الضرائب او لتحديد الاعانة الحكومية المستحقة للمنشأة . ويرجع ذلك الى ان السياسات المتعلقة بالضرائب او الاعانات الحكومية تركز عادة على اعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية قدتتطلب معايير محاسبية متخصصة تختلف عن المعايير التى تلائم اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام . وعلى الرغم من ذلك تعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام مدخلا مناسبا بعد التعديل الضرورى للوفاء باغراض الزكاة او الضرائب او الاعانة الحكومية .

(٢) لاتختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات عن مدى نجاح المنشأة فى تحقيق الاهداف التى لايمكن قياسها قياسا ماليا ومن امثلتها تنمية الموارد البشرية – كما انها لاتختص بتقديم معلومات يمكن استخدامها بصورة مباشرة فى تقدير التكلفة الاجتماعية لعمليات المنشأة .

(٣) لاتختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات يمكن استخدامها – دون تعديل – لاعداد الحسابات القومية .

(٤) لاتختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات يمكن استخدامها لتقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشاة نفسها . ومع ذلك فان المعلومات التى تشملها هذه القوائم عن اداء المنشأة تعتبر مفيدة لتقييم مدى وفاء الادارة بمسئولياتها تجاه اصحاب رأس المال .

(٥) نظرا لخصائص وطبيعة المعلومات التى يمكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية ، فان القوائم المالية ذات الغرض العام لاتختص بقياس قيمة المنشأة عند التصفية ، كما انها لاتختص بتقديم مقياس مباشر للمخاطرة التى ترتبط بحيازة حقوق الملكية اوتقديم القروض للمنشأة .

٢-١-٤ الدراسة التحليلية :

لقد خصص الجزء الاخير من الدراسة التحليلية للاهداف الواردة فى صلب البيان وكذا محدودية استخدامها وتحليل الاسلوب المنطقى المتبع فى بناء تلك الاهداف ، كما تم مقارنة هذه الاهداف مع مايماثلها فى كل من الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس - اذا وجد -.

٢-٢ الجزء الثانى - بيان مفاهيم المحاسبة المالية :

٢-٢-١ نطاق البيان المقترح :

يعرّف هذا البيان العناصر الاساسية للقوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح ، والمفاهيم التى يجب ان تحكم قياس تلك العناصر ، والخصائص الواجب توافرها فى المعلومات التى تفصح عنها القوائم المالية . وبالتالى تحدد المفاهيم التى يشملها هذا البيان الملامح الاساسية للمحاسبة المالية .

وعلى الرغم من ان هذا البيان لايضع معايير معينة للمحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح الا انه يستخدم - جنبا الى جنب - مع بيان اهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير.

٢-٢-٢ الغرض من البيان المقترح :

تتركز اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية فى تكملة الاطار الفكرى اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب ان ترتكز على اهداف واضحة للقوائم المالية (المنتج النهائى للمحاسبة المالية) . ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب ان ترتكز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقا لتصور ذهنى ملائم للمحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية .فبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة فى اصدار معايير متناقضة . وتتلخص فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية فيمايلى :

(١) ملاءمة المعايير لمحيط المملكة :

تعتبر المحاسبة المالية وسيلة قياس وايصال المعلومات المالية المتعلقة بمنشأة معينة . ونظرا لان عمليات تحديد وقياس المعلومات المالية

وتوصيلها الى من يستخدمونها قد تتخذ صورا مختلفه مما قد يترتسب عليه معايير مختلفة لذلك يجب تحديد الصورة الاساسية لعملية التحديد والقياس وعملية الاتصال التى تلائم المملكة العربية السعودية قبل اصدار معايير المحاسبة المالية . ويؤدى تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى تحديد الصورة الاساسية لعمليات القياس والاتصال التى ينبغى اصدار المعايير لتحديد تفاصيلها .

(٢) سهولة فهم المعايير:

يؤدى تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى تمكين من يستخدمون معايير المحاسبة وكذا من يعتمدون على نتائجها الى فهم طبيعة المعلومات المحاسبية التى تشملها القوائم المالية وحدود استخدام تلك المعلومات، مما يؤدى الى زيادة مقدرتهم على استخدام هذه المعلومات بصورة فعالة .

(٣) توحيد المصطلحات المحاسبية :

تستخدم بعض المصطلحات المحاسبية فى المملكة فى الوقت الحاضر لتعبر عن معانى مختلفة ، ولاشك ان تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدى الى توحيد معانى المصطلحات المحاسبية المستخدمة ، وهذا يؤدى بالتالي الى زيادة المقدرة على فهم المعلومات المحاسبية .

(٤) مساعدة المحاسبين القانونيين فى اتخاذ القرارات:

يؤدى تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى ارشاد المحاسبين القانونيين فى اتخاذ قراراتهم عند مواجهة مشكلة معينة لم يصدر لها معيار محاسبي معين بعد .

(٥) مساعدة الجهات المسئولة عند اصدار المعايير:

يؤدى تحديد المفاهيم الى مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية فى توجيه جهودهم ، اذ ان المفاهيم بالاضافة الى اهداف القوائم المالية تمثل المنطلق الرئيسى لاعداد المعايير .

٢-٢-٣ ملخص نص البيان :

لقد تم تقسيم مفاهيم المحاسبة المالية الى اربعة مجموعات اساسية وتم تعريف كل مفهوم داخل كل مجموعة وكذا الأسلوب الذى استخدم لتحديد هذه التعاريف . وفيما يلى ملخص لمحتويات كل مجموعة :

- المجموعة الاولى : مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :

تعرّف هذه المفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية . وتتكون العناصر الاساسية للقوائم المالية من الاصول ، الخصوم ، حقوق اصحاب رأس المال ، الايرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، صافى الدخل (او صافى الخسارة) ، استثمارات

اصحاب رأس المال ، التوزيعات على اصحاب رأس المال. ولقد أنطوى تعريف هذه العناصر على اختيارين ، يتعلق الاول بترابط القوائم المالية من عدمه وبالتالى عناصرها . وقد تم تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية على اساس ترابط تلك القوائم. ويتعلق الاختيار الثانى بالاسلوب المقترح لقياس الدخل والذى يترتب عليه تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التى يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الاخرى .وقد تم تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية على اساس اسلوب الاصول والخصوم لقياس الدخل، مما يترتب عليه اعتبار الاصول والخصوم العناصر الرئيسية التى يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الأخرى للقوائم المالية .

- المجموعة الثانية - مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف:

تعرّف هذه المفاهيم الاحداث والعمليات والظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها وبالتالى تمثل موضوع القياس المحاسبى . وينطوى تعريف الاحداث والعمليات والظروف على تصور ذهنى لما قد يسبب تغيرا فى المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ويخضع للقياس المحاسبى المالى.

- المجموعة الثالثة - مفاهيم القياس المحاسبى:

ينطوى القياس المحاسبى على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الاساسية للقوائم المالية . وتعرّف مفاهيم القياس المحاسبى الافتراضات الرئيسية التى ترتكز عليها عملية القياس والخصائص التى تتسم بها عملية القياس المحاسبى. وتنطوى مفاهيم القياس المحاسبى على اختيارين اساسيين : يتعلق الاول بمفهوم المحافظة على رأس المال الواجب استخدامه كأساس لقياس الدخل ويترتب على هذا الاختيار تحديد تغيرات المركز المالى التى تمثل اجزاء دخل المنشأة ، وقد تم تعريف مفاهيم القياس المحاسبى على اساس ان الدخل لاينتج الا بعد المحافظة على رأس المال النقدى . ويتعلق الاختيار الثانى بخاصية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس ، ويترتب على هذا الاختيار تحديد اساس القياس المحاسبى. وقدتم تعريف مفاهيم القياس المحاسبى على اساس ان الخاصية الجديرة بالقياس تعتمد على طبيعة الاصل او الخصم موضوع القياس وعلاقته المباشرة او غير المباشرة بالتدفقات النقدية للمنشأة . كما شملت مفاهيم القياس المحاسبى، الوحدة المحاسبية ، استمرار المنشأة ، اعداد التقارير الدورية ، وحدة القياس ، الاثبات المحاسبى ، اساس القياس ، المضاهاة .

- المجموعة الرابعة - مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :

تعرّف مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص الاساسية الواجب توافرها فى المعلومات المحاسبية لكى تكون مفيدة . وتهدف هذه المفاهيم الى تحديد

قواعد عامة يتم فى ضوئها تحديد المعلومات الواجب عرضها فى القوائم المالية نظرا لتوافر خصائص معينة تشير الى فائدتها. وقد شملت مفاهيم جودة المعلومات ، الملاءمة ، امانة المعلومات و امكان الاعتماد عليها ، حيدة المعلومات، قابلية المعلومات للمقارنة ، التوقيت الملائم ، قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب ، الاهمية النسبيه والافصاح الامثل .

٢-٢-٤ الدراسة التحليلية :

لقد تم تخصيص الجزء الاخير من بيان المفاهيم لمناقشة الاسس والاساليب التى استخدمت لتعريف مفاهيم المحاسبة المالية ، كماتم مناقشة تلك التعريفات ومقارنتها بمايماثلها فى كل من الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس - اذا وجد .

٢-٣ الجزء الثالث بيان معيار العرض والافصاح العام فى القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح :

٢-٣-١ نطاق البيان :

ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بصرف النظر عن شكلها القانوني أو طبيعة نشاطها . كما يحوى اعتبارات محددة للاهمية النسبية لاخذها فى الحسبان عند تقرير ما اذا كان من الواجب ابراز البنود او الاجزاء او المجموعات الواجب عرضها فى القوائم المالية او اذا كان من الممكن دمجها مع بنود او اجزاء او مجموعات معروضة فى نفس القوائم المالية . ولاتنطبق اعتبارات الاهمية النسبية على المواضيع الاخرى التى يتعرض لها معيار العرض والافصاح العام .

٢-٣-٢ الغرض من البيان :

يهدف هذا البيان الى تحديد متطلبات العرض والافصاح العام فى القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وكذا مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء ، كما يهدف ايضا الى تحديد كيفية معالجة التغيرات المحاسبية ، والمكاسب أو الخسائر المحتملة .

ويحدد هذا البيان ضمن متطلبات الافصاح تعريف الوحدة المحاسبية وطبيعة عملها وطبيعة كل من القوائم المالية والسياسات المحاسبية والارتباطات والاحداث اللاحقه لاعداد القوائم المالية .

وتعود المنفعة الرئيسية من اصدار معيار العرض والافصاح العام على مستخدمى القوائم المالية . فمن المتوقع ان يؤدى التزام المنشآت بمقتضيات هذا المعيار عند اعداد القوائم المالية الى تسهيل مهمة مستخدمى القوائم المالية عند تقييم اداء المنشأة موضوع اهتمامهم بما فى ذلك مقارنة اداء تلك المنشأة باداء المنشآت المماثلة .

كما تعود بعض المنافع من اصدار معيار العرض والافصاح العام على المحاسبين القانونيين . فاصدار هذا المعيار يساعدهم على الوفاء بمسئولياتهم عند ابداء الرأى على القوائم المالية . وفى الوقت الحالى يتفاوت اسلوب العرض والافصاح العام فى القوائم المالية بين المنشآت من حيث درجة التفصيل وطبيعة وانواع الايضاحات العامة التى تتعلق بامور تؤثر تأثيرا هاما على المعلومات التى تعطيها تلك القوائم . وبالرغم من درجة التفاوت الملحوظة لانجد تفاوتا فى الراى الذى يصدره المحاسب القانونى يتعلق بدرجة التفصيل فى القوائم المالية او يتعلق بكفاية الافصاح العام والايضاحات العامة . ويرجع ذلك فى نظرنا الى عدم وجود معيار يحكم اسلوب العرض والافصاح فى القوائم المالية ، مما يضع المحاسب القانونى فى موقف ضعيف اذا اصر على درجة من التفصيل فى القوائم المالية تختلف عما تريده ادارة المنشأة او اذا اصر على ايضاحات عامة معينة لاترغب ادارة المنشأة فى الافصاح عنها والذى قد يصل الى رفضه القيام بالمراجعة او استبدال المنشاة له بغيره . واخيرا وليس اخرا تعود المنفعة النهائية من اصدار معيار العرض والافصاح العام على المجتمع ككل حيث ان تسهيل مهمة مستخدمى القوائم المالية عند تقييم اداء المنشآت واتخاذ القرارات على اساس بين يساعد على اتجاه الاستثمار والاقراض الى المنشآت ذات الكفاءة العالية فى استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لها .

٣-٣-٢ محتويات معيار العرض والافصاح العام :

تم تقسيم محتويات معيار العرض والافصاح العام الى اربعة فروع رئيسية : خصص الاول منها لمعيار العرض العام والثانى لمعيار الافصاح العام ، والثالث لمتطلبات العرض والافصاح العام للقوائم المالية الموحدة ، والرابع منها لمتطلبات العرض والافصاح العام للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء ، وفيما يلى نبذة مختصرة لمحتويات كل قسم :

(١) العرض العام :

يشمل متطلبات عرض المعلومات العامة فى القوائم المالية مجتمعة ومتطلبات عرض المعلومات فى كل قائمة على حدة :

أ) المتطلبات العامة :

تمثل هذه المتطلبات الاعتبارات التى يجب مراعاتها فى تحديد الموضع الملائم لاظهار البيانات المتعلقة بالمركز المالى للوحدة المحاسبية ، نتائج اعمالها ، التغييرات فى حقوق اصحاب رأس المال ، ومصادر واستخدام الاموال منها . كما تمثل ايضا الاعتبارات التى يجب مراعاتها عند عرض البيانات فى القوائم المالية . وتعنى الاعتبارات التى يجب مراعاتها فى تحديد الموضع الملائم للبيانات او المعلومات

بتحديد مكان ظهور كل منها - اما فى صلب القوائم المالية نفسها او فى الايضاحات المرفقة بها .

كما تعنى بتحديد المدى الملائم لتجميع البيانات او ابراز تفاصيلها والاسلوب الذى يتبع فى عرضها . لذا فقد حدد فى المتطلبات العامة تعريف للمجموعة الكاملة للقوائم المالية وترتيب عرض تلك القوائم . كما حدد فى المتطلبات العامة ايضا الاعتبارات المتعلقة بالاهمية النسبية للبنود والاجزاء والمجموعات التى تظهر فى القوائم المالية والاسس العامة التى يجب مراعاتها عند اعداد القوائم المالية .

ب) متطلبات العرض العام لكل قائمة على حدة :

حدد فى هذا القسم متطلبات عرض المعلومات فى قائمة المركز المالى ، ومتطلبات عرض المعلومات فى قائمة الدخل ، ومتطلبات عرض المعلومات فى قائمة مصادر واستخدام الاموال ، ومتطلبات عرض المعلومات فى قائمة الارباح المبقاة واخيرا متطلبات عرض المعلومات فى قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب رأس المال .

(٢) الافصاح العام :

يعنى الافصاح العام بالمعلومات العامة التى لاتتعلق بعنصر معين من عناصر القوائم المالية والتى يتعين ايضاحها فى القوائم المالية او تذييلاتها (ايضاحات القوائم المالية) حتى لاتكون هذه القوائم مضللة .

ولقد قسمت هذه المعلومات العامة الى مواضيع محددة كما حددت سبل معالجتها وتشمل تلك المواضيع :

أ) ايضاح طبيعة نشاط المنشأة .

ب) ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التى تتبعها المنشأة .

ج) ايضاح التغيرات المحاسبية بما فى ذلك :

- تغيرات السياسات المحاسبية
- تغيرات فى الفترات المحاسبية
- تغيرات فى الوحدة المحاسبية التى تعد عنها القوائم المالية .
- تصحيح الاخطاء فى القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة .

د) ايضاح المكاسب والخسائر المحتملة

هـ) ايضاح ارتباطات المنشأة .

و) ايضاح الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالى .

(٣) مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة :

تتعلق هذه المقتضيات ببعض الامور العامة التى تنتج عن توحيد القوائم المالية . ويتطلب معيار العرض والافصاح العام الالتزام بمقتضيات

العرض والافصاح التى تنطبق على القوائم المالية غير الموحدة عند اعداد القوائم المالية الموحدة بالاضافة الى مايلى :

أ) ايضاح السياسة المحاسبية التى تتبعها الشركة القابضة لاعداد القوائم المالية الموحدة .

ب) ايضاح نسبة حقوق الملكية للشركة القابضة فى الشركات التابعة التى لاتشملها القوائم المالية الموحدة واسماء تلك الشركات .

ج) المعالجة المحاسبية للاستثمارات فى الشركات التابعة التى لاتشملها القوائم المالية الموحدة .

د) الفترة التى تغطيها القوائم المالية الموحدة لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة اذا اختلفت تواريخ الفترات المالية التى تغطيها هذه القوائم المالية اختلافا كبيرا .

هـ) الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالى للشركة التابعة اذا اختلف هذا التاريخ اختلافا كبيرا عن تاريخ قائمة المركز المالى الموحد .

و) اظهار حقوق الاقلية فى الشركات التابعة والمندمجة كبند مستقل فى قائمة المركز المالى بين مجموعة الخصوم ومجموعة الاغلبية .

ز) اظهار حقوق الاقلية فى صافى الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية كمفردة مستقلة فى قائمة الدخل .

ح) اظهار تكلفة اسهم الشركة القابضة التى تملكها الشركة التابعة .

(٤) مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء :

يعالج الجزء الاخير متطلبات العرض والافصاح العام فى المنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء ، وتعرف هذه المنشآت بانها تلك التى تكرس كل جهودها لبدء نشاطها واعمالها ويعنى ذلك انها لم تبدأ بعد اعمالها الرئيسية او بدأت تلك الاعمال ولم ينتج عنها ايرادات هامة بعد .

ولقد اشير فى هذا القسم الى القواعد الاتية :

أ) ان من المهم ان تشير القوائم المالية لمثل هذه المنشآت الى انها لاتزال فى مرحلة الانشاء .

ب) ان من المهم ايضاح طبيعة الجهود التى تتم اثناء مرحلة الانشاء .

ج) ان من المهم ايضاح حجم الموارد الاقتصادية المتاحة والمستخدمة فى مرحلة الانشاء .

وبناء على تلك القواعد حددت متطلبات العرض والافصاح الخاصة بتلك الشركات بمايلى ، بالاضافة الى متطلبات العرض والافصاح العام الاخرى :

أ) الخسائر المتراكمة اثناء مرحلة الانشاء .

ب) المبالغ المجمعة للايرادات ,المصروفات , المكاسب والخسائر من تاريخ تأسيس المنشأة وحتى آخر قائمة مركز مالى يتم اعدادها .

ج) المبالغ المجمعة لمصادر واستخدامات الاموال منذ تاريخ تأسيس المنشأة وحتى تاريخ اخر قائمة مركز مالى يتم اعدادها .

واخيرا ان من الهام ابلاغ مستخدمى القوائم المالية بان المنشأة قد انتهت من مرحلة الانشاء عند انتهاء هذه المرحلة حتى يتسنى لها البدء فى تقييم ومقارنة ادائها على اساس مناسب .

٢-٣-٤ الدراسة التحليلية :

لقد انطوى تطوير هذا المعيار على الاختيار بين بدائل تمت فى ضوء اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها المقترحة والتى وضعت لتلائم ظروف المملكة العربية السعودية .وقد احتوت الدراسة التحليلية على استعراض لتلك البدائل المتاحة ومبررات اختيار البديل الملائم لمحيط المملكة , كما احتوت الدراسة التحليلية على مقارنة مقتضيات المعيار مع مايماثلها فى كل من الولايات المتحدة الامريكية , المانيا الغربية وتونس - اذا وجد -.

الجـــزء الاول ـ اهـــداف المحاسبـــة العماليـــــــــة

١ - مقدمة

رقم الفقرة

١ يهدف هذا الجزء من مشروع تطوير المهنة الى اعطاء نبذة عن اهمية تحديد اجزاء الاطار الفكرى للمحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية وتحديد اهدافها. ونعتقد ان من المناسب للقارىء غير المتخصص ان يبدأ بقراءة القسم الثالث.

ولقد قسم هذا الجزء الى ثلاثة اقسام رئيسية كمايلي:

- القسم الاول : تمهيد يبين اهمية الاطار الفكرى واجزاءه.

- القسم الثانى : بيان اهداف القوائم المالية ومحدودية استخدامها.

- القسم الثالث : دراسة تحليلية تبين اسس التوصيات التى يحتوى عليها بيان اهداف القوائم المالية وحدود استخدامها بالاضافة الى مقارنة الاهداف المقترحة بمايماثلها فى الولايات المتحدة الامريكية، تونس والمانيا الغربية.

٢ – تمهيد

٢ – ١ مقدمة :

٢ يهدف هذا الجزء بشكل عام الى دراسة وتحليل اهمية تحديد الاطار الفكرى للمحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية كأساس لاصدار معايير المحاسبة المالية كما ويهدف بشكل خاص الى بيان اهمية تحديد اهداف المحاسبة المالية كاحد اجزاء الاطار الفكرى والاسلوب المستخدم لبناء تلك الاهداف .

٢ – ٢ المحيط المهنى والحاجة الى معايير المحاسبة :

٣ تمر المملكة العربية السعودية بتغيرات جذرية فى كافة المجالات وخاصة مجال الاعمال الهادفة للربح ولكن بدرجات متفاوتة ، ولقد ادى التغير فى بعض المجالات بدرجة كبيرة للغاية وقصور التغيرات فى المجالات التى تلتصق بها التصاقا قويا الى احداث حالة عدم توازن خطيرة . ولعل من ابرز الامثلة على ذلك هو النمو البسيط فى مهنة المحاسبة والمراجعة مقارنة بالقطاعات الاخرى . فبينما نجد ان المنشآت الهادفة للربح تغيرت بشكل جذرى وكبر حجمها بشكل كبير وتعقدت العلاقات بين العاملين فيها بشكل لم يسبق له مثيل فى تاريخ المملكة ، نجد ان المهنة لم تتغير على نحو يواكب هذه التغيرات .

٤ وتتضح خطورة حالة عدم التوازن فى مستوى التغير هذه لما للمهنة من اثر مباشر على الشكل والمضمون الذى بموجبه يتم قياس العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على المركز المالى ونتائج اعمال تلك المنشآت وايصال نتائجها للمستفيدين . فتدنى مستوى المهنه يؤدى الى نتائج خطيرة للغاية من اهمها نقص الثقة فى المعلومات المالية التى تظهر المركز المالى لهذه المنشآت ونتائج اعمالها ويترتب عن ذلك بالطبع نزوع المستفيدين الى التحفظ المخل والبحث عن وسيلة اخرى لمعرفة حقيقة المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها . ولعدم وجود وسيلة ميسره بديله ولتعدد مستخدمى المعلومات المالية واختلاف اهتماماتهم ، فان اللجوء الى بدائل عملية مكلف للبلد ككل ، كما ان عدم الثقة فى المعلومات المالية قد يؤثر على حجم النشاطات المالية والتجارية وبالتالى على الاقتصاد الوطنى ككل .

٥ ولاشك ان من اهم وسائل تطوير المهنة لكى تواكب التطور الهائل فى مجال الاعمال الهادفة للربح هو اصدار معايير محاسبة مالية لتحدد

على ضوئها طرق قياس تأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها وايصال نتائجها الى المستفيدين. ولقد ادركت دول كثيرة اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية ، لذا سارعت فى اصدار مثل هذه المعايير لتكون الاساس الذى تتم على هداه عملية قياس تأثير العمليات والاحداث والظروف وايصال نتائجها الى كافة المستفيدين . ولقد ادرك نظام الشركات فى المملكة اهمية القوائم المالية فتقضى المادة (١٢٣) بان يتولى مجلس ادارة الشركة المساهمة جرد اصول الشركة وخصومها فى نهاية السنة المالية ، واعداد ميزانية وحساب ارباح وخسائر وتقرير يبين انشطة الشركة واحوالها المالية خلال تلك السنة . كما تقضى المادة (١٥٥) بذلك فيما يتعلق بشركات التوصية بالاسهم وتقضى المادة (١٧٥) بان تعد ادارة الشركة ذات المسئولية المحدوده ميزانية وحساب ارباح وخسائر وتقريرا عن انشطة الشركة واحوالها المالية خلال كل سنة مالية ، وبالمثل تقضى المادة (٢٦) بان تعد شركة التضامن ميزانية وحساب ارباح وخسائر فى نهاية السنة المالية للشركة ، كما تقضى المادة (٣٩) بذلك ايضا فيما يتعلق بشركة التوصية البسيطة والمادة (٤٧) فيما يتعلق بالمشروعات المشتركة . الا ان النظام لايحتوى على نص صريح لمعايير المحاسبة المالية او تحديد لشكل القوائم المالية ومحتوياتها فيما عدا ماجاء فى المادة (١٢٤) التى تقضى بان تبوب الميزانية وحساب الارباح والخسائر وان يتم تقييم الاصول والخصوم وفقا لأسس مطابقة للأسس التى اتبعت فى السنوات السابقة بما يكفل استمرارية تطبيق هذه الأسس من سنة مالية الى اخرى. كما ان نظام الشركات لايشتمل على نص صريح يحدد المبرر المنطقى لاعداد القوائم المالية السنوية الا فيما يتعلق بالمادة (٢٦) التى تقضى بتحديد ارباح او خسائر كل شريك على اساس الميزانية وحساب الارباح والخسائر .

٦ وبالرغم من عدم اشتمال نظام الشركات على اساس منطقى صريح لاعداد القوائم المالية ، فانه يمكن ادراك ذلك الاساس بصورة ضمنية ، فنظام الشركات ـ فى معظم نصوصه ـ يعتبر ان المنشاة التى تنشأ وفقا لاحكام القانون وحدة ذات كيان مستقل عن اصحابه (١) . فتنص المادة (١٣)

---

(١) تقضى المادة (٦٦) بان يدير الشركة المساهمة مجلس ادارتها .كما تقضى المادتان (١٥) ، (١٥٣) بان يتولى شريك متضامن او اكثر ادارة شركة التوصية بالاسهم تحت اشراف لجنة المراقبة. وتقضى المواد من (٢١) الى (٣٤) بان يعين الشركاء مديرا او اكثر لادارة شركة تضامن.

على ان كل شركة تنشأ فى ظل احكام نظام الشركات تعتبرشخصية قانونية فى تاريخ تاسيسها ، يضاف الى ذلك ، ان النظام يدل ضمنا على فصل الملكية عن الادارة لاسيما فيما يتعلق بالشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة ، ومن ثم فان المبرر المنطقى الذى يتضمنه قانون الشركات لاعداد القوائم المالية السنوية هوالوفاء باحتياجات اصحاب الحقوق فى المنشاة من معلومات دورية تساعدهم على اتخاذ القرارات فيما يتعلق بتلك المنشأة .

٧ وبناء على التحليل السابق نجد ان نظام الشركات يخلو من نص صريح لمعايير المحاسبة المالية ، كذلك فان دراسة الانظمة واللوائح الاخرى ذات الصلة بالموضوع ادت الى نفس النتائج ، اذ انها جاءت خالية من معايير المحاسبة . كما انه لم تصدر حتى الان مجموعة من المعايير المحاسبية سواء من جهة رسمية او من هيئة مهنية معترف بها .

ولا جدل ان غياب معايير محاسبة مالية يؤثر بشكل سلبى مباشر على الاقتصاد الوطنى ككل ، ويكمن هذا فى جوانب متعددة منها :

١ - صعوبة عملية اتخاذ القرارات :

٨ قد يؤدى غياب معايير المحاسبة المالية الى اختلاف الاسس التى تعالج بموجبها العمليات والاحداث والظروف المالية للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشات ونتائج اعمالها وبالتالى صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفه عند اتخاذالقرارات. وكما هو معروف فان المقارنة بين البدائل تعتبر العمود الفقرى لاتخاذ القرارات . فعلى سبيل المثال تجد الاجهزة الحكومية التى تعتمد على اوتستفيد من القوائم المالية فى تحديد الاعانات (كاعانات شركات الكهرباء او الغاز او النقل الجماعى) او تقديم قروض (كصندوق التنمية الصناعية) صعوبة فى مقارنة المركز المالى للمنشات المختلفة التى تقدم لها الاعانات والقروض ونتائج اعمالها بسبب عدم معالجة العمليات والاحداث والظروف المماثلة وفقالمعايير محاسبية مماثلة مما يؤدى الى صعوبة فى اتخاذالقرارات المتعلقة بمنح الاعانة او الاقراض .

كما يجد المواطن العادى صعوبة احيانا فىالمقارنة بين منشآت مختلفه ينوى استثمارامواله فيها اعتمادا على المعلومات المعروضة

فى القوائم المالية نتيجة لاستخدام طرق محاسبية مختلفه لمعالجة عمليات او احداث او ظروف مماثلة مما يؤدى الى الصعوبة فى اتخاذ قرار الاستثمار.

٢ ـ الخطأ فى عملية اتخاذ القرارات:

٩ يؤدى غياب معايير المحاسبة احيانا الى استخدام طرق محاسبية غير سليمه لقياس العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على المنشأة وايصال نتائجها الى المستفيدين . ويترتب على ذلك ان القوائم المالية للمنشأة قد لاتظهر بعدل مركزها المالى ونتائج اعمالها.

وبما ان المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية تمثل احد المداخل الاساسية لاتخاذ قرارات متعددة من قبل مستفيدين مختلفين فلاشك ان هذه القرارات تتأثر تأثرا كبيرا بهذه المعلومات فعلى سبيل المثال تستخدم الجهات الحكومية القوائم المالية بعد تعديلها احيانا فى اتخاذ قرارات منح الاعانات كما سبق شرحه. واستخدام طرق محاسبية غير سليمة فى اعداد تلك القوائم يؤدى حتما الى الخطأ فى تحديد مقدار تلك الاعانات .

كما ان المقرضين للنشاطات المختلفه يستخدمون المعلومات المعروضة فى القوائم المالية ، ضمن معلومات اخرى ، عند اتخاذ قرارات الاقراض . ولذا فان الخطأ فى اعداد تلك القوائم قد يؤدى الى الخطأ فى اتخاذ هذه القرارات .

٣ ـ تعقيد عملية اتخاذ القرارات :

١٠ قد يؤدى غياب معايير المحاسبة الى اعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقدة ، حتى وان صلحت المعالجة المحاسبية ، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها ، اذ يستلزم فهمها الرجوع الى مصادر اعدادها او قدرة عملية متميزة وكلاهما ليس متوفرا فى معظم الحالات ، سواء لعدم امكانية الرجوع الى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية او التشعب والحجم والمكان او الخبرة والمعرفة . ولاشك ان هذه الامثلة توضح صعوبة اتخاذ القرارات من قبل قطاع كبير من المستفيدين وزيادة احتمال الخطأ فيها وبالتالى وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التى يتخذونها .

٢ – ٣ اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية :

١١ تتضح اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية عند الاخذ فى الحسبان اتجاه الاقتصاد الوطنى فى الآونة الاخيرة الى تأسيس الشركات المساهمة ذات رؤوس الاموال الضخمة واتجاه المواطنين الى الاستثمار فى هذه الشركات . وتتميز مثل هذه الشركات بانفصال اصحاب هذه المنشات عن ادارة منشآتهم ، لذا اصبح من الضرورى ان يتسع نطاق المحاسبة المالية وخاصة فيما يتعلق بابلاغ او توصيل المعلومات المحاسبية الى المساهمين (المالكين) للوفاء باحتياجاتهم لمعلومات دورية تمكنهم من تقييم اداء المنشأة كى يتسنى لهم اتخاذ القرارات فيما يتعلق باستثماراتهم وفيما يتعلق بمدى وفاء الادارة بمسئولية الوكالة عنهم. وقد ادى هذا التطور الى زيادة الحاجة الى معايير المحاسبة المالية اذ ان المالك الذى لايباشر الادارة – بخلاف المدير – لايستطيع ان يربط بين المعلومات التى تصل اليه وبين معلومات مباشرة عن ظروف المنشأة وانشطتها كما ان نوعية القرارات التى يتخذها وتقييمه للادارة يتوقف الى حد كبير – ضمن عوامل اخرى – على مدى الثقه فى المعلومات التى يتخذ تلك القرارات على اساسها .

١٢ ولاتنحصر الحاجة الى المعلومات المحاسبية وبالتالى اهمية اصدار معايير المحاسبة على المساهمين (المالكين) . فلايمثل المالكون الحاليون الفئة الوحيدة التى تعنيها هذه المعلومات .فالمنشآت المعاصرة تجتذب – بصورة مستمرة – اموالا جديدة من مصادر متعددة اما فى شكل مساهمات جديدة فى رؤوس الاموال او فى شكل قروض. ومن المعلوم ان المنشآت التى تحتاج الى رؤوس الاموال تعمل فى ظروف تتفاوت فيها احتمالات النجاح او الفشل . كما ان من يستطيعون تقديم رؤوس الاموال يتخذون القرارات التى تتعلق بالاستثمار او بالاقراض فى منشآت معينة بعد تقييم احتمال نجاح او فشل هذه المنشآت ومقدار العائد المتوقع على استثماراتهم او قروضهم وتحتاج هذه القرارات الى توافر المعلومات الملائمة كأساس لتقييم احتمالات نجاح هذه المنشآت وبالتالى فان نوعية القرارات التى تتخذ في هذا الصدد تتوقف – ضمن عوامل اخرى – على ملائمة وكفاية المعلومات المتوافرة عن هذه المنشآت ودرجة الثقة بها وبالتالى امكان الاعتماد عليها . ومن ثم فان المستثمرين المرتقبين والمقرضين الحاليين والمرتقبين يمثلون فئات اخرى تتاثر بنوعية وكفاية المعلومات المتوافرة عن تلك المنشآت كأحد المداخل الاساسية لاتخاذ قرارات الاستثمار او الاقراض .

١٣ وفى ظل الظروف الحالية يخضع المستثمرون والمقرضون (الحاليون والمرتقبون وغيرهم) لتقدير الادارة فيما يتعلق بالمعلومات المتوافرة عن المنشآت موضوع اهتمامهم • ولاجدل ان جانبا كبيرا من العبء المتعلق بكفاية ونوعية المعلومات المتوفرة عن المنشآت موضوع اهتمام المستثمرون والمقرضون يقع على عاتق المحاسبين القانونيين • ولكى يستطيع المحاسب القانوني الوفاء بهذه المسئولية تجاه من يستخدمون القوائم الماليه يجب ان يكون واسع الافق ، قادرا على تفهم احتياجات الغير الى المعلومات ، وان يكون موهوبا وبدرجة عاليه من الموضوعية فى عمله ، وفضلا عن ذلك يجب ان يستند الى مجموعة من معايير المحاسبة المالية صادرة من هيئة معترف بها بحيث يمكن الرجوع اليها فيما يتعلق بالموضوعات او المشاكل التى تعترض سبيله •

١٤ غير ان المحاسبين القانونيين فى المملكة العربية السعودية – لسوء الحظ – ليست لديهم حتى الآن مجموعة من معايير المحاسبة المالية تمكنهم من الوفاء بالتزاماتهم • وقد ادى هذا الوضع الى ان وفاء المحاسبين بالتزاماتهم كاملا ، اصبح عملا يكاد يكون مستحيلا • ومن الواضح ان المحاسبين القانونيين فى المملكة العربية السعودية على استعداد دائما لابداء الرأى فى القوائم المالية – كلما طلب منهم ذلك – بدون وجود مجموعة رسمية من المعايير التى يستندون اليها فى هذا الصدد• ولقد ادى ذلك الى اجتهادات متعدده تصل فى بعض الاحيان الى معالجة امور متماثلة بطرق مختلفه وتجعلهم فى موقف غيرواضح اذا ما اختلفت وجهات نظرهم عن ادارة المنشأة فى معالجة بعض الامور محاسبيا•

٢ – ٤ اهمية تحديد الاطار الفكرى للمحاسبة المالية كاساس لاصدار المعايير

١٥ تشير الظروف المهنية وظروف استخدام المعلومات المحاسبية فى المملكة العربية السعودية كما اسلفنا الى حتمية اصدار معايير للمحاسبة المالية وذلك لغرض تحديد الطرق السليمه لقياس العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشآت الهادفة للربح ونتائج اعمالها وايصال المعلومات الملائمة التى يمكن الاعتماد عليها الى المستفيدين • ولغرض تحقيق هذا الهدف يجب ان تكون المعايير المصدرة ذات صلة مباشرة باهداف ملائمة لمحيط المملكة كما يجب ان تكون مفهومه ومقبوله من قبل مستخدميها ومتسقة مع بعضها البعض •

١٦ ولاجدل باهمية مراعاة وجود صلة مباشرة بين المعايير المصدرة واهداف المحاسبة المالية والا اصبحت المعايير غير مجدية وصعب تحقيق

الغرض من اصدارها . فالمحاسبه المالية تهدف الى تحقيق غرض معين وهو تقديم المعلومات الملائمة لمساعدة المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المالية المتعلقة بمنشأة معينة ، وبما ان معايير المحاسبة تعتبر المرشد الاساسى لقياس العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشاة ونتائج اعمالها وايصال المعلومات الى المستفيدين ، لذا يجب ان تكون هذه المعايير وثيقة الصلة باهداف ملائمة لمحيط المملكة . ومن اجل ضمان وجود مثل هذه الصله او على الاقل زيادة احتمال وجودها يجب ان يكون تحديد اهداف المحاسبة المالية فى المملكة الخطوة الاولى والاساسية قبل اصدار معايير المحاسبة .

١٧ كما ان فهم معايير المحاسبة وقبولها من قبل المستفيدين والمنتمين للمهنة شرط اساسى لتطبيقها والتقيد بها . فالمحاسبه المالية ليست علما طبيعيا تقبل نتائجة ومعاييره بناء على اثباتها علميا ، وانما علم اجتماعى يحتاج تطبيق معاييره الى القبول العام من المستفيدين والمهنيين . ولاجدل بصعوبة قبول هذه المعايير اذا لم تكن اهدافها محددة وواضحة ، وعليه فهذه الحقيقه تؤكد اهمية تحديد اهداف المحاسبة المالية فى المملكة كخطوة اساسية قبل اصدار المعايير .

١٨ واخيرا يجب مراعاة اتساق المعايير المصدرة مع بعضها البعض والا خرجت معايير متناقضه وصعب قبولها وبالتالى تطبيقها . ولاشك فى ان احسن وسيلة تضمن اتساق المعايير هى الاعتماد في اصدارها على اطار فكرى يحدد مفاهيم المحاسبة المالية بالاضافة الى اهدافها .

١٩ وبناء على التحليل السابق وقياسا على تجارب الدول الاخرى فى هذا المضمار نجد انه من الصعب اصدار معايير تتسم بمثل الخصائص المحددة اعلاه باللجوء الى السلطة اوالراى العام ، وانما يجب ان يكون اصدارها معتمدا على اطار فكرى للمحاسبه المالية يحدد فيه اهداف المحاسبة المالية والمفاهيم الاساسية التى تبنى على اساسها المعايير فالاطار الفكرى يمثل دستورا للمهنة ونظاما متماسكا تترابط فيه المفاهيم والاهداف ترابطا منطقيا محكما .

٢ - ٥ العلاقة بين اجزاء الاطار الفكرى للمحاسبة المالية ومعاييرها :

٢٠ تهتم معايير المحاسبة بشكل عام بتحديد اساسيات الطرق السليمة لتحديد وقياس وعرض وايضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث

والظروف على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها. ويتعلق المعيار المحاسبى عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية او بنوع معين من انواع العمليات او الاحداث او الظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها . بينما تهتم اهداف المحاسبة المالية كاحد اجزاء الاطارالفكرى بتحديدطبيعة المعلومات الواجب على المحاسبة المالية انتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين. وتهتم مفاهيم المحاسبة المالية بتعريف طبيعة ونوعية المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية لتلبية احتياجات المستفيدين . ومن هنا يتضح الارتباط المنطقى بين معايير المحاسبة المالية واجزاء الاطارالفكرى لها ، فبدون تحديد المعلومات المطلوبه من قبل المستفيدين (الاهداف) وكذا بدون تعريف طبيعة ونوعية المعلومات الممكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية تعريفا دقيقا (المفاهيم) يكون من الصعب تحديد اساسيات الطرق السليمة لقياس وعرض وايضاح عناصر القوائم المالية وتاثيرالعمليات والاحداث والظروف على المركز المالى للمنشاة ونتائج اعمالها (المعايير). ويوضح الشكل رقم (١) هذه العلاقة

شكل رقم (١) العلاقه بين اجزاء الاطار الفكري ومعايير المحاسبة المالية

٢١ وباختصار نجد اهمية الحاجة الى تحديد وتعريف اجزاء الاطار الفكرى للمحاسبة المالية قبل اصدار معاييرها وذلك لوجود ترابط منطقى وعلاقة تسلسلية بينها . فالاطار الفكرى والمعايير تمثل حلقات متصلة وفقدان اى منها يؤدى بدون شك الى خلل فى تركيب تلك الحلقات وبالتالى انحراف فى اهدافها .

٢ - ٦ اهمية اهداف المحاسبة المالية كاحد اجزاء الاطار الفكرى واسلوب بنائه

٢٢ تهتم المحاسبة المالية " كاداة خدمة " بقياس تأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالى لمنشأة معينة ونتائج اعمالها وايصال نتائج ذلك القياس الى المستفيدين . لذا فان اهم وظائف المحاسبة المالية هى تحديد ، تحليل ، قياس ، تبويب ، تلخيص ، وايصال تأثير العمليات والاحداث والظروف لمنشأة معينة على مركزها المالى ونتائج اعمالها . وتعتبر المحاسبة المالية اداة خدمة هدفها الرئيسى انتاج وايصال معلومات ملائمة تساعد المستفيدين فى اتخاذ القرارات المتعلقة بمنشأة معينة .

٢٣ وكأداة خدمة لايمكن تحديد اهداف المحاسبة المالية من فراغ ، وانما يجب استنباطها من حاجات المستفيدين من المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية . وعليه فمن اجل تحديد اهداف المحاسبة المالية لابد من تحديد اهداف منتجاتها (القوائم المالية ، والتقارير الاخرى) وبما ان الغرض الرئيسى من تحديد الاهداف هو استخدامها كهدى عند وضع معايير تحكم قياس وعرض وايضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ، لذا يجب التأكد من وضع اهداف مناسبة لحاجات المستفيدين من المعلومات المنتجة حتى تكون المعايير ملائمة وبدون الربط بين اهداف المحاسبة المالية واحتياجات المستفيدين من المعلومات قد تؤدى المعايير المصدرة الى انتاج معلومات غير ملائمة لاحتياجات المستفيدين .

٢٤ وتتكون منتجات المحاسبة المالية المصدرة خارج المنشأة عادة من القوائم المالية ذات الغرض العام والقوائم او التقارير المالية ذات الغرض الخاص ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك الموجهة معلوماتها الى مجموعة او اكثر من المستفيدين . ويتطلب نظام الشركات اصدار مثل هذه القوائم ، حيث تقضى عدة من مواده كما اسلفنا ان تعد ادارة المنشأة تقريرا فى نهاية كل فترة مالية عن المركز المالى ونتائج الاعمال فى شكل ميزانية وحساب الارباح والخسائر .

وتعتبر تلك القوائم ذات غرض عام نظرا لاصدارها لفائدة مجموعة أو اكثر من المستفيدين • ويقصد بالقوائم او التقارير المالية ذات الغرض الخاص تلك الموجهة الى مستفيد معين بشخصه وذلك لتلبية حاجة خاصة له ومثال ذلك البيانات المالية التى تعد لغرض تحديد الاعانة الحكومية او التقارير المالية المعدة لمصلحة الزكاة والدخل لتحديد مقدار الزكاة او الضريبة المستحقة او القوائم المالية المعدة لبنك او لجهة معينة للحصول على قرض •

٢٥ وبناء على التحليل السابق فان الاسلوب الامثل لتحديد اهداف المحاسبة المالية كاحد اجزاء الاطار الفكرى فى المملكة العربية السعودية ينطلق من تحديد اهداف منتجاتها وعليه فلقد ركز فى تحديد اهداف المحاسبة المالية فى هذا المشروع على القوائم المالية لكونها المنتج النهائى للمحاسبة المالية الذى يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المنشاة • وبشكل خاص فان الاهداف المقترحة فى هذا البيان تقتصر على اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام • ويرجع استبعاد اهداف القوائم المالية ذات الغرض الخاص من نطاق بيان الاهداف المقترح الى العوامل التالية :

١ ـ يملك المستفيدون من القوائم اوالتقارير المالية ذات الغرض الخاص القدرة او السلطة على تحديد المعلومات الواجب تقديمها اليهم بعكس مستخدمى القوائم المالية ذات الغرض العام •

٢ ـ تحديد اهداف المحاسبة المالية انطلاقا من اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام سوف يؤدى الى معايير محاسبة مالية ملائمة فى معظم الاحوال بعد التعديل البسيط للمستفيدين ذوى الاغراض الخاصة مثل مصلحة الزكاة او الدخل او الجهات الحكومية المسئولة عن منح اعانات التشغيل •

٣ ـ تحديد اهداف القوائم المالية انطلاقا من احتياجات المستفيدين ذوى الاغراض الخاصة المحددة يؤدى الى صعوبة وضع اهداف تكون

الهدى فى وضع معايير محاسبية ملائمة لاحتياجات المستفيدين الذين لايملكون القدرة او السلطة على تحديد المعلومات الواجب على ادارة المنشاة تقديمها اليهم .

٢٦ وباختصار فقد تم تحديد اهداف المحاسبة المالية من خلال تحديد اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام للاسباب المذكورة اعلاه , وستكون هذه الاهداف المحدد الرئيسى للاطار العام الذى يبنى فى سياقة معايير المحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية .ولقد روعى عند تحديد هذه الاهداف ملائمتها للمحيط الاجتماعي والقانوني والاقتصادى فى المملكة العربية السعودية .

٢ - ٧ تأثير المحيط فى تحديد الاهداف

٢٧ لكى تكون اهداف القوائم المالية ناجحة كاساس لبناء معايير حية وقابلة للتطبيق يجب ان تكون تلك الاهداف مستقاه او على الاقل متسقه مع المحيط العام فى المملكة العربية السعودية . اذ ان الاهداف غير الملائمة للمحيط الذى تعيش فيه ينتج عنهافى اغلب الاحيان معايير غير مناسبة لذلك المحيط مما يؤدى الى صعوبة تطبيقها. الا ان الصعوبة هنا تكمن فى تحديد معالم ذلك المحيط اذ لايمكن تحديد ذلك علما الا عن طريق انتهاج اسلوب البحث الميدانى. ونظر الحاجة الملحة فى المملكة لاصدار معايير محاسبيه ونظرا لاعتقادنا بصعوبة بناء تلك المعايير كما اسلفنا الا بعد تحديد اهداف المحاسبة المالية , فقد استعضنا وفقا لما تم بحثه مع وزارة التجارة عن البحث الميدانى بتحليل الظروف المحيطة بالمنشات الهادفة للربح والمستفيدين من القوائم المالية ذات الغرض العام الهادفة للربح فى المملكة بناء على الخبرة العملية والملاحظات الشخصية .

٢٨ ولاجدال ان نظام الشركات يعتبر المرجع الاساسى الذى يحدد المحيط القانونى للمنشاة الهادفة للربح . فبموجبه يتم تحديد شروط تاسيسها

وكذا علاقـــة ادارتها بملاكها وعلاقة الملاك بعضهم ببعض وبه يحدد شروط انتهائهـا او تصفيتها ، ومايهمنا هنا بصفه رئيسية هـــو مايقتضيه النظام مـن حماية رئيسية للملاك والمستثمرين اذ اقتضى ان يتم تزويدهم بصفـــه دورية بالمعلومات المالية التى تساعدهم علـــى اتخاذ قراراتهم المختلفه ، ومن هذا المنطلق نجد ان المحيط القانونى فى المملكة يحدد اهمية التركيز على الملاك وخاصة فى الشركات المساهمة ، لذا لزم جعل هذا المنطلق كهدف اساسى من اهداف القوائم المالية فى المملكة العربية السعوديه . كمـا ان النظام لم يحدد وسيلة اخرى غير القوائـــم المالية لايصال المعلومـــات المالية لهؤلاء المستفيدين ، وعليه فان التركيز على هذه القوائـــم يعتبر من صلب التمشى مع هذا النظام .

٣٩ بالاضافة الى ذلك هنـاك ملاحظات وتجارب شخصية اثرت بشكل مباشر او غير مباشر فى تحديد اهداف القوائم المالية منها على سبيل المثال لا الحصر :

١ ـ التنمية والتطور السريع الذى يعيشه الاقتصاد الوطنى .
٢ ـ النظام الاقتصادى والمتمثل فى الحرية الموجهة .
٣ ـ السيولة المتوفرة الباحثة عن الاستثمار .
٤ ـ اتجاه المستثمرين الى الاستثمارات الحديثة (كشراء الاسهم) بدلا من الاستثمار فى العقارات .
٥ ـ اتجاه المستثمرين وخاصة الكبار منهم الى المفاضلة العمليـــة بيـــن خيارات الاستثمار قبل اتخاذ قراراتهم المختلفه .
٦ ـ اقتصار المعلومات المتوافرة للمستثمرين وغيرهم ممن لايملكـــون القدرة او السلطة على تحديد المعلومات الواجب توافرها على القوائم المالية المصدرة .
٧ ـ عدم وجود طبقـة من المحللين الماليين المهنيين لارشاد المستثمرين عند تقييمهم لبدائل الاستثمار .
٨ ـ الاعتماد فى بعض الاحيان على معلومات خاصة قد تكون غيرصحيحة فى اتخاذ القرارات المالية وخاصة قرارات الاستثمار .
٩ ـ الاتجاه الى التقليد فى الاستثمار من اغلبية المستخدمين ذو رؤوس الاموال الصغيرة .
١٠ـ زيادة اعداد المستثمرين ذو رءوس الاموال الصغيرة الباحثون عـــن الاستثمارات .

٣٠ كل هذه العوامل وغيرها بدون شك تؤثر على تحديد اهداف القوائم المالية . فالمحيط القانونى والاقتصادى والاجتماعى فى المملكة تعطى مؤشرا رئيسيا مهما وهو حاجة المجتمع ككل الى معلومات مالية كاحد المداخل الرئيسية فى اتخاذ القرارات المختلفه . كما ان هذه العوامل يعطى مؤشرا اخر وهو وجوب انطلاق الاهداف من حاجات قطاعات المجتمع التى لاتملك بطرقها الخاصه الحصول على هذه المعلومات وذلك من اجل ترشيد الاستثمار للطريق الامثل وبالتالى المساعدة فى نمو الاقتصاد الوطنى.

الفقرة التالية رقم ٥١

٣ – بيان اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام في المملكة العربية السعودية ومحدودية استخدامها

٣ – ١ الغرض من البيان :

٥١ يكمن الغرض الرئيسي من بيان "اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام في المملكة العربية السعودية وحدود استخدامها" في النقاط الرئيسية الاتيه :

٣–١–١ مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودهم ولكي يكون هذا البيان المنطلق الرئيسي لاستنباط تلك المعايير.

٣–١–٢ مساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم ، مثل ادارة المنشاة ، في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للامور التي لم يصدر لها معايير محاسبية مالية بعد .

٣–١–٣ زيادة فهم من يستخدمون القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود استخدام تلك المعلومات ، وبذلك زيادة مقدرتهم على استخدام تلك المعلومات .

٣–١–٤ وليس الغرض من ايضاح اهداف القوائم المالية سرد جميع المعلومات التي يجب ان تتضمنها القوائم المالية لمنشاة ما حتى تكون مفيدة لمن يستخدمونها ، وانما الغرض من ايضاح اهداف القوائم المالية هو تحديد الوظيفة الاساسية لتلك القوائم بشكل عام وطبيعة المعلومات التي يجب ان تحتويها . ونظرا لأن الوظيفة الرئيسية للقوائم المالية وطبيعة المعلومات التي يجب ان تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاجها من يستخدمون هذه القوائم بصفة اساسية ، فان" بيان الاهداف " يحدد ايضا تلك الاحتياجات بصورة عامة.

٣–١–٥ وليس الغرض من ايضاح حدود استخدامات "القوائم المالية سرد جميع المعلومات التي لن تظهرها القوائم المالية ، وذلك لان الاطراف المختلفة

تسعى وراء انواع مختلفه من المعلومات التى تتعلق بالمنشأة وليست وظيفة المحاسبة المالية او القوائم التى تعد على اساسها تقديم كافة انواع المعلومات التى تنشدها كل هذه الاطراف المختلفه. وانما الغرض من بيان حدود استخدامات هذه القوائم هو تحديد الوظائف التى يتعذر على القوائم المالية - بصورة عامة - تأديتها ، لاسباب من بينها :

٣-١-٥-١ التناقض بين الوظيفة الرئيسية للقوائم المالية وبين غيرها من الوظائف التى يراد لهذه القوائم ان تؤديها.

٣-١-٥-٢ قصور المحاسبة المالية - فى مرحلة تطورها الحالى - عن انتاج المعلومات التى يمكن ان تفى بتأدية تلك الوظائف.

٣ - ٢ نطاق البيان :

٣-٢-١ يحدد هذا البيان اهداف وحدود استخدامات القوائم المالية (التى تعدها ادارة المنشأة) فى المملكة العربية السعودية لمصلحة المستفيدين خارج المنشاة وتعتبر تلك القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لتوصيل المعلومات المحاسبية الى من هم خارج المنشاة ، وفى معظم الاحوال تشمل القوائم التى تعد حاليا ، مايأتى: ٥٢

(أ) الميزانية العمومية او قائمة المركز المالى .
(ب) حساب الارباح والخسائر او قائمة الدخل.
(ج) قائمة مصادر واستخدام الاموال .

٣-٢-٢ تنطبق الاهداف وحدود الاستخدام الواردة فى هذا البيان على القوائم المالية لكافة المنشآت بغض النظر عن شكلها القانونى او طبيعة نشاطها فهى تحدد - على سبيل المثال - اهداف القوائم المالية للمنشاة سواء كانت المنشاة فردية او شركة تضامن او شركة ذات مسئولية محدودة ، كما يحدد البيان اهداف القوائم المالية للمنشأة سواء كان نشاطها فى مجال التجارة او التشييد او الصناعة او الخدمات او التمويل .

٣-٢-٣ تنطبق الاهداف التى يحددها هذا البيان على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح (بما فى ذلك المنشآت التى ترعاها الحكومة والتى يكون هدفها الاساسى توفير السلع او الخدمات مقابل ربح او مايماثل الربح) تمييزا لها عن القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح .

٣-٢-٤ تنطبق الاهداف وحدود الاستخدام التى يحددها هذا البيان ، كما اسلفنا على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام ، وبالتالى فان هذا البيان لاينطبق على القوائم او التقارير المالية ذات الغرض الخاص .

٣-٢-٥ تعد القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام بقصد تقديم المعلومات المفيده للاطراف الخارجية . ونظرا لأن المعلومات التى تحتاجها بعض هذه الاطراف قد تتضارب او تختلف عما يحتاجه البعض الاخر ، كما ان بعض هذه المعلومات قد تقع خارج نطاق المحاسبة المالية ، فان الاهداف الواردة فى هذا البيان تتركز حول المعلومات المحاسبية المشتركه للاطراف الخارجية الرئيسية التى تستخدم هذه القوائم .

٣-٢-٦ على الرغم من ان هذا البيان لايحدد معايير معينة بذاتها للمحاسبة المالية ، فانه يحدد اهداف وحدود استخدامات القوائم المالية بمايكفل ايجاد احدى القواعد الاساسية التى ترتكز عليها المحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية ، فضلا عن ان معرفة اهداف القوائم المالية تساعد من يعنيهم امر تلك القوائم على تفهم محتوياتها وادراك حدود استخدام المعلومات التى تشملها ، وبذلك تزداد فعاليتهم عند استخدام هذه المعلومات .

٣ - ٣ نص البيان :

٣-٣-١ الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين:

٥٣ يعتبر المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون وكذا الموردين والعملاء ممن لهم ارتباطات حالية او مقبله مع المنشاة الفئات الرئيسية التى تستخدم القوائم المالية ذات الغرض العام خارج المنشاة . وبالرغم من استفادة جهات اخرى خارجية (كمصلحة الزكاة والدخل والجهات الحكومية المحددة للاعانة والموجهة للانظمة او المخططة للاقتصاد الوطنى) الا ان هذه الجهات لم يركز عليها عند تحديد اهداف القوائم المالية

الخارجية ذات الغرض العام نظرا لقدرة هذه الجهات بما لديهم من سلطة على تحديد المعلومات الواجب على المنشاة تقديمها اليهم للوفاء باحتياجاتهم • ولايعنى هذا بالطبع ان القوائم المالية المعدة لتفى باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين لن تفى باحتياجات الجهات الاخرى الخارجية ولو بصورة جزئية • كما لم يركز ايضا على احتياجات ادارة المنشاة نظرا لقدرتها على الحصول على معظم المعلومات المالية عن المنشاة التى تحتاج اليها فى صورة تقارير اخرى يمكن اعدادها خصيصا لها •

٥٤ ويعتبر اتخاذ القرارات المالية بمثابة الاستخدام الاساسى الذى تشترك فيه كافة الفئات الخارجية الرئيسية التي تستخدم القوائم المالية ذات الغرض العام • وينطوى اتخاذ القرار على الاختيار بين البدائل ، ومن البديهى انه لامجال للاختيار اذا لم تكن هناك بدائل كما انه لامجال لاتخاذ القرار اذا لم يكن هناك اختيار معين ، ومن المعلوم ان القاعدة المعتادة للاختيار هى تقييم البدائل • وينطوى ذلك على تقدير النتائج المحتملة التى تصاحب كل بديل ، يضاف الى ذلك تقدير الاهمية الاقتصادية لتلك النتائج اذا تعلق التقييم باتخاذ قرار مالى ، والدور الرئيسى للقوائم المالية ذات الغرض العام هو تقديم المعلومات المالية التى تمكن - ضمن معلومات اخرى - الفئات الخارجية الرئيسية التى تستخدم تلك القوائم فى تقييم المحصلة المحتمله لكل بديل وتقدير النتائج الاقتصادية التى تصاحب كلا من البدائل التى يواجهونها • وفى هذا الاطار يمكن ايضاح الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين كمايلى :

٣-٣-١-١ المستثمرون الحاليون والمرتقبون :

٥٥ ان الاختيارات التى تواجه المستثمرون الحاليين والمرتقبين فيما يتعلق بمنشاة معينة هى بيع حق من حقوق الملكية فى المنشاة او الاستمرار فى حيازتها ، او شراء ، او عدم شراء حق من هذه الحقوق • فالمستثمر الحالى الذى يواجه اختيار البيع او الحيازة يحتاج الى معلومات تساعده فى تقييم المحصله المحتملة لكل بديل والنتائج الاقتصادية التى تصاحبه ، ومن المعتاد ان تتخذ هذه النتائج صورة تدفقات نقدية للمستثمر الحالى ، وهى التدفقات النقدية التى يحصل عليها اذا

قرر بيع حصته الحالية واعادة استثمارها , اوالتدفقات النقدية التي تؤول اليه في المستقبل في صورة ارباح , مضافا اليها القيمة التي يتوقع تحقيقها عند بيع حقوق ملكيته فيالمستقبل اذا قرر الاحتفاظ بتلك الحقوق في الوقت الحالي . وينبغي الا يتوقع المستثمر من القوائم المالية للمنشاة التي يمتلك فيها حقا من حقوقالملكية ان تقدم اليه معلومات عن النتائج الاقتصادية المباشرة التي تصاحب بيع حصته , اذ انه لابد لذلك من عطاء يقدمه شخص راغب في الشراء , كما ينبغي الا يتوقع من هذه القوائم ان تقدمالية معلومات عن النتائج الاقتصادية التي تصاحب استثماراموالة في منشاة اخرى اذ انه لابد من دراسة القوائم المالية لتلك المنشاة الاخرى . وبناء على ذلك فان الدور الذي تؤديه القوائم المالية للمنشاة في تقييمالبدائل التي تواجه المستثمر الحالي يجب ان يرتبط بالنتائج الاقتصادية التي تترتب على استمرار حيازته اي عدم بيعه للحقوق التي يمتلكها في المنشاة. ولكي تفي القوائم المالية بهذا الدور يجب ان تقدم المعلومات المالية التي تساعد المستثمر الحالي – مع غيرها منالمعلومات – في تقييم التدفقات النقدية التي ينتظر ان تؤول اليه من حيازته لحقوقه في المنشاة , وتتوقف هذه التدفقات – بدورها – على مقدرة المنشاة نفسها على توليد تدفقات نقدية ايجابية وعلى مدى كفاية تلك التدفقات .

ويحتاج المستثمر المرتقب الذي يواجد شراء اوعدم شراء حق من حقوق الملكية في منشاة معينة الى معلومات تساعده على تقييم محصلة كل بديل والنتائج الاقتصادية التي تصاحب ذلك البديل , ومن الواضح انه لايتوقع من القوائم المالية لمنشاة معينة ان تقدم اليه معلومات عن النتائج الاقتصادية التي تترتب على عدم شراء حق من حقوق الملكية في تلك المنشاة. فالدور الذي تؤديه القوائم المالية لمنشاة معينة في تقديم البدائل التي تواجه المستثمر المرتقب ترتبط بالضرورة بتقييم النتائج الاقتصادية لشراء حق من حقوق الملكية فيها. ومن المعتاد ان تتخذ هذه النتائج صورة تدفقات نقدية تؤول مستقبلا الى المستثمر المرتقب – بمعنى اخر اي ارباح يحصل عليها في المستقبل مضافا اليها القيمة التي يمكن تحقيقها عند بيع استثماراته (في المستقبل ايضا). ومن ثم فان القوائم المالية يجب ان تقدم للمستثمر المرتقب المعلومات المالية التي يمكن ان تساعده – ضمن معلومات اخرى – في تقييم

التدفقات النقدية التي يتوقع ان تؤول اليه من شراء حق من حقوق الملكية في منشأة معينة ، وتتوقف هذه التدفقات - بدورها - على مقدرة تلك المنشأة على توليد تدفقات نقدية ايجابية وعلى مدى كفاية تلك التدفقات .

٥٧ بالاضافة الى قرارات الاستثمار ، يتخذ المستثمر الحالي قرارا عندما يدلي بصوته في اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين . وتشمل هذه القرارات عادة تعيين اعضاء مجلس الادارة والتصديق على الارباح التي تم توزيعها خلال السنة ، والموافقة على توزيع الارباح النهائية ، وتعيين مراقبي الحسابات واعتماد الحسابات الختامية ، بالاضافة الى مجموعة من الموضوعات الاخرى التي تختلف من منشأة الى اخرى ومن عام لاخر. ويعتبر اعادة تعيين اعضاء مجلس الادارة من اهم الموضوعات التي يدلي فيها المساهمون بأصواتهم . وللمعلومات التي تقدمها القوائم المالية قيمة جوهرية في هذا الصدد . ونظرا للمسئوليات الادارية المباشرة المسندة لمجلس الادارة بموجب نظام الشركات ومسئولية مجلس الادارة عن تعيين كبار موظفي المنشأة ، فان الاساس الذي يتوقف عليه اعادة تعيين مجلس الادارة هو اداء الادارة - ولهذا الغرض تعتبر القوائم المالية مفيده للمساهمين(٢) ومن المعلوم ان تقييم اداء الادارة يتوقف على اهداف من يجرى ذلك التقييم ، وبالنسبة للمساهمين(٣) فان تقييم الاداره ينعكس عاجلا او آجلا في زيادة التدفق النقدي الذي يؤول اليهم ، فالمساهمون يستثمرون اموالهم في منشأة معينة ويتوقعون ان يحصلوا مقابل ذلك على عائد نقدي يكفي لجعل استثماراتهم مجزية ، ولذلك يجب عليهم ان يهتموا - عند تقييم ادارة تلك المنشأة - بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية ايجابية ومدى كفاية تلك التدفقات . ومن ثم فان تقييم اداء الادارة يحتاج الى معلومات اساسية مماثلة لما تحتاج اليها قرارات الاستثمار.

---

(٢) حتى اذا لم تتخذ المنشأة الشكل القانوني للشركة المساهمة فان اصحابها يحتاجون الى تقييم اداء المديرين المهنيين الذين اوكلت اليهم مسئولية ادارة المنشأة نيابة عنهم ، ومن ثم فان احتياجات اصحاب المنشآت التي تتخذ اشكالا قانونية اخرى لتقييم اداء الادارة لاتختلف عن احتياجات المساهمين في الشركات المساهمة .

(٣) انظر الملاحظة السابقة .

٣-٣-١-٢ المقرضون الحاليين والمرتقبون :

٥٨ يواجه المقرضون الحاليون والمرتقبون عددا من الاختيارات التى تتعلق بالمنشاة . وفى هذا الصدد تعتبر المعلومات التى تشملها القوائم المالية ذات فائدة ، فالمقرضون الحاليون يطلب اليهم احيانا تجديد اتفاقيات القروض التى عقدوها مع المنشاة ، كما ان لهم الحق فى تنفيذ نصوص معينة فيما يتعلق بالشروط التى تقيد تصرفات المنشاة وفقا لما تتضمنه اتفاقيات القروض . كما ان المقرضين المرتقبين لهم الخيار فى منح القروض او الامتناع عن منحها ، او استثمار اموالهم فى السندات التى تصدرها المنشاة او الامتناع عن ذلك . وقد يكون لهم الخيار ايضا فى تضمين عقود الاتفاقيات اية شروط تقيد تصرفات المنشاة وتقرير الملامح الرئيسية لتلك العقود مثل حق الحجز على الممتلكات وتحديد الرهون التى تضمن السداد ، وتحديد معدلات العائد على القروض وشروط السداد وتواريخ الاستحقاق . وبذلك تقع اختيارات المقرضين الحاليين والمرتقبين فى مجموعتين :

(أ) القرارات الاساسية فيما يتعلق بالاقراض او عدم الاقراض وبيع سنداتهم او الاستمرار فى حيازتها ، وتجديد القروض او عدم تجديدها .

(ب) القرارات الثانوية التى تنطوى على الترتيبات المتعلقة بالضمان ومعدلات العائد وشروط السداد وتواريخ الاستحقاق .

٥٩ ومن الواضح ان كلتا المجموعتين من الاختيارات تتطلبان تقييم مقدرة المنشاة على السداد . وكلما ازداد الشك الذى يساور المقرض فى ذلك ، كلما ازدادت حدة الشروط التى تقيد تصرفات المنشاة ، وكلما ارتفع معدل العائد الذى يطلبه المقرض لتغطية المخاطرة التى يتحملها . ومن المؤكد ان المقرض يحتاج - بخلاف المعلومات المالية - الى قدر كبير من المعلومات عند اتخاذ قراره . ولكن الى الحد الذى يحتاج فيه المقرض الى المعلومات المالية يتعين على القوائم المالية للمنشاة ان تفى - بقدر المستطاع - باحتياجاته من هذه المعلومات فى صورة مؤشرات على مقدرة المنشاة على السداد . وذلك يعنى ان المقرضين الحاليين والمرتقبين يهتمون اهتماما مباشرا بمقدرة المنشاة على توليد التدفقات النقدية الايجابية وبمدى كفاية هذه التدفقات . ويتطلب ذلك معلومات اساسية مماثلة لما يحتاجه المستثمرون الحاليون والمرتقبون لاتخاذ قراراتهم

٣-٣-١-٣ الموردين

٦٠ ان الموردين الذين يمنحون المنشأة ائتمانا قصير الاجل يعتبرون في وضع مشابه للمقرضين لأجل قصير ايضا. فليس من الضروري ان تهتم كلتا المجموعتين اهتماما كبيرا بالتدفقات النقدية للمنشأة ومقدرتها على السداد - الا في حدود الشهور القليلة التي تستحق خلالها تلك القروض . كما ان القرارات التي تتخذها كلتا المجموعتين بمنح القرض القصير الاجل او تقديم الائتمان لايحتمل ان تكون مبنية الى درجة كبيرة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية . الا ان المورد الذي يعقد مع المنشاة اتفاقية طويلة الاجل لتوريد جانب كبير من منتجاته لسنوات عديدة يكون له اهتمام اخر - بجانب اهتماماته كدائن للمنشاة . فينبغي على مثل هذا المورد ان يوجه اهتمامه الى دراسة مستقبل علاقته بالمنشأة حتى اذا كانت المنشأة تسدد القيمة فورا عند الاستلام. فالمورد الذي يتعاقد على توريد المنشأة باحتياجاتها بصورة دائمة او مستمرة يتخذ قرارات مبنية - ضمن عوامل اخرى - على ربحية علاقته بالمنشأة على المدى الطويل . وتعتمد هذه القرارات - ضمن عوامل اخرى - على الاستقرار المالي للمنشاة وتوقعات استمرار نوع وحجم النشاط الذي يرتبط به التعاقد على التوريد. ومن ثم فانه يستطيع الالتجاء الى القوائم المالية للمنشاة للبحث عما يدل على ذلك. كما يهتم المورد اهتماما مباشرا بمقدرة المنشاة على سداد ديونه عند استحقاقها - او بدرجة اليسر المالي التي تتمتع بها. ويعنى المورد ايضا بمعرفة مدى استقرار حجم العمليات التي تزاولها المنشاة. ويستدل على ذلك من اجمالي مبيعات المنتجات التي تستخدم توريداته في انتاجها، كما يستدل على ذلك من ربحية تلك العمليات وتعتبر المعلومات التي يحتاجها مثل هذا المورد مشابهة الى حد كبير الى المعلومات التي يحتاجها المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون .

٣-٣-١-٤ العملاء والموظفين :

٦١ من الواضح ان اهتمام العملاء ، وخاصة الدائمون منهم ، والموظفين بالمنشأة يتبلور في مقدرة المنشأة على الاستمرار كمصدر من مصادر احتياجاتهم سواء للمواد او الخدمات في حالة العملاء او للدخل في حالة الموظفين ومن الواضح ايضا ان قدرة المنشاة على الاستمرار كمصدر من مصادر احتياجات العملاء والموظفين يعتمد اساسا على قدرتها

على توليد التدفقات النقدية الايجابية ومدى كفاية هـذه التدفقات . ويتطلب ذلك معلومات اساسية مماثلة لما يحتاجه المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون .

٣-٣-٢ طبيعة المعلومات التى يمكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية :

٦٢ تعتبر القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام احدى منتجات المحاسبة المالية ، ومن ثم فان اهداف القوائم المالية ومقدرتها على تقديم المعلومات الى من يستخدمونها - من خارج المنشأة - تتأثر بطبيعة النتائج التى يمكن استخراجها من سجلات المحاسبة المالية وترتبط المعلومات التى تشملها مجموعة معينة من القوائم المالية ذات الغرض العام بوحدة اقتصادية محدده ، قد تكون منشأة فردية ، او شركة قابضة مع شركاتها التابعة ، وبالتالى فان نطاق المعلومات التى تشملها القوائم المالية يقتصر على وحدة معينة يمكن تمييزها على وجه التحديد .

٦٣ ويقتصر التسجيل فى الحسابات على الاحداث التى وقعت فعلا والتى يمكن قياسها قياسا نقديا ويتأثر بها المركز المالى للمنشأة ، ومن ثم فان المعلومات التى تشملها القوائم المالية تقتصر الى حد كبير على الاثار النقدية للاحداث التى وقعت فعلا دون غيرها .وفى المحاسبة المالية يتم التعبير عن المركز المالى للمنشأة فى صورة معادلة مثل (حقوق المساهمين (حقوق الملكية) = الاصول - الالتزامات (الخصوم) وكل معاملة او حدث يؤثر على المركز المالى للمنشاة له تأثير ايضا على اثنين او اكثر من اطراف هذه المعادلة . ويعتبر تبويب تلك الاثار الى آثار ايرادية وآثار رأسمالية من الاهتمامات الاساسية للمحاسبة المالية . ومن ثم فان المعلومات التى تشملها القوائم المالية ذات الغرض العام تتركز حول رأس المال والدخل .

٦٤ ويتم اعداد تقارير تشمل المعلومات التى تتجمع فى حسابات الوحدة المحاسبية ، وتقدم هذه التقارير الى الاطراف والجهات التى تهتم بالمنشأة فى فترات زمنية منتظمة خلال حياة المنشاة . والفترة الزمنية السائدة التى تعد عنها تلك التقارير فى المملكة العربية السعودية هى السنة المالية .

٦٥ وفى المحاسبة المالية تقاس الآثار المالية للاحداث على أساس فرض استمرار المنشأة بمعنى انه ليست هناك نية او ضرورة لتصفية المنشأة وتقليص نطاق عملياتها . ولهذا الافتراض اثر كبير

على القوائم المالية فالمنشأة بطبيعتها تيار مستمر من الانشطة ويؤدى تقسيم هذا التيار الى اجزاء دورية ، تعد عن كل منها مجموعة من القوائم المالية الى تجزئة كثير من العلاقات الواقعية ويضفى على القوائم المالية هالة من الدقة ليس لها مايبررها . فالقوائم المالية – حتى فى افضل الظروف المواتية – تتسم بانها ليست نهائية ، فالانطباع الذى تتركه هذه القوائم والقرارات التى تبنى عليهاقد تتغير جميعها فى ضوء الاحداث المقبلة ، وبالتالى يجب دراسةهذه القوائم فى ضوء هذا الاحتمال ، كما يجب اتخاذ القرارات على هذا الاساس .

٦٦ ولاتقتصر المعلومات التى تشملها القوائم المالية على المتحصلات والمدفوعات النقدية وحدها ، اذ انه قد يتم تسجيل الدخل الذى ينتج عن معاملة معينة او النفقة التى يتطلبها انجاز تلك المعاملة ، فى فترة زمنية سابقة اولاحقة للتحصيل او الانفاق النقدى الذى يرتبط بها ، وذلك حتي يمكن تحديد الدخل الذى ينسب لكل فترة زمنية على حدة ، وتحديد اثر ذلك الدخل او النفقة على الاصول والخصوم فى نهاية تلك الفترة .

٦٧ ولاتختص المحاسبة المالية بالتقييم الكمى لكثير من المتغيرات والاحداث التى قد لاتكون على جانب كبير من الاهمية لمن يستخدمون القوائم المالية خارج المنشاة عند اتخاذ قراراتهم ومن امثلة ذلك ان المحاسبة المالية لاتختص بقياس قيمة السمعة الحسنة لنوعية منتج او خدمة ، كما انها لاتختص بقياس الاثر الاجتماعى لعمليات منشاة او اثر الاحوال الاقتصادية العامة على تلك المنشاة . فهى لاتقيس سوى الاحداث التى يؤيدها الدليل الموضوعى والقابل للمراجعة والتحقيق – الا اذا كان ذلك مطلوبا على وجه التحديد لغرض اخر يتعلق بالقوائم المالية – مثل الافصاح عن معلومات اضافية تعتبر ضرورية لكى تكون القوائم غير مضللة ومن ثم فان المعلومات التى تشملها القوائم المالية ليست سوى نوع واحد من المعلومات التى يتعين ان يعتمد عليها من يستخدمون القوائم المالية خارج المنشاة عند اتخاذ قراراتهم .

٦٨ يضاف الي ذلك ان المحاسبة المالية لاتختص بتزويد من يستخدمون القوائم المالية خارج المنشاة بتقييم للنتائج الاقتصادية التى تترتب على كل من الاختيارات او البدائل التى يواجهونها ، فبالرغم من ان

توفير المعلومات المالية عن المنشاة يعتبر من وظائف المحاسبة المالية الا ان التحليل الذى يجب ان يقوم به المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون فيما يتعلق بتقييم النتائج الاقتصادية لكل من الاختيارات او البدائل المختلفه التى يواجهونها لايعتبر من وظائف المحاسبة . وبالمثل ، فان المحاسبة المالية تختص بتقديم معلومات مفيدة لتقييم اداء الادارة الا ان اجراء هذا التقييم ليس من وظائف المحاسبة . وبصفة عامة يجب التمييز بين وظيفة تقديم المعلومات المالية واستخدام تلك المعلومات .

٦٩ ويتوقف نجاح او فشل المنشاة على كثير من العوامل الاقتصادية العامة مثل الطلب على منتجاتها وخدماتها، ومثل الموارد الاقتصادية للمنشاة وقدرة الادارة على الاستفادة من الفرص المتاحة والتغلب على الظروف غير الملائمة . فالواقع ان هناك بعض العوامل التى تؤثر على نجاح او فشل المنشاة دون ان يكون فى مقدور الادارة ان تؤثر فى تلك العوامل او تسيطر عليها . ولاتستطيع المحاسبة المالية ان تفصل بين اداء الادارة واداء المنشاة اذ ان المعلومات التى تحتويها القوائم المالية تقصر عن تقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشاة نفسها .

٣-٣-٣ اهداف القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام والمعلومات التى يجب ان تحتوى عليها :

بناء على التحليل السابق لقطاعات المستفيدين وحاجاتهم المشتركة فانه يمكن تحديد اهداف القوائم المالية بمايلى :-

٣-٣-٣-١ تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين :

٧٠ يعتبر الهدف الرئيسى للقوائم المالية الخارجية ذا الغرض العام تقديم المعلومات الملائمة التى تفى باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشاة معينة .

وعلى وجه التحديد يحتاج المستفيدون الخارجيون الرئيسيون الى معلومات تساعدهم على تقييم قدرة المنشاة فى المستقبل على توليد تدفق نقدى ايجابى كافى . بمعنى آخر تدفق نقدى من الممكن للمنشاة توزيعه للوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها بما فى ذلك توزيع الارباح على اصحاب راس المال دون تقليص حجم اعمالها . وتعتمد قدرة

المنشاة على توليد مثل هذا التدفق النقدى على قدرتها على تحقيق الدخل الكافى فى المستقبل وتحويل هذا الدخل الى تدفق نقدى كافى . وبالتالى يرغب المستفيدون الخارجيون الرئيسيون فى الحصول على معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشاة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدى فى المستقبل .

٣-٣-٣-٢ القياس الدورى لدخل المنشاة :

٧١ من المعروف ان قدرة المنشاة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدى فى المستقبل تعتمد على تغيرات كثيرة منها الظروف الاقتصادية العامة والطلب على منتجاتها او خدماتها وظروف العرض فى الحاضر والمستقبل كما تتوقف على قدرة الادارة على التنبؤ بالفرص المتوقعة فى المستقبل والاستفادة من تلك الفرص وقدرتها على التغلب على الظروف غير الملائمة بالاضافة الى الالتزامات الجارية للمنشاة وما الى ذلك من العوامل . ومن المؤكد ان تقييم اثر بعض هذه التغيرات على اداء المنشاة قد يحتاج الى معلومات تخرج عن نطاق القوائم المالية , ومع ذلك فان المعلومات التى تتعلق بمقدرة المنشاة التاريخية على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدى كافى تفيد المستفيدون الخارجيون الرئيسيون عند تقييم اداء المنشاة فى المستقبل . وجدير بالملاحظة ان مثل هذا التقييم لن يكون مبنيا على تقييم اداء المنشاة فى الماضى (٤) وبناء على ذلك فان القوائم المالية للمنشاة يجب ان تركز تركيزا اساسيا على المعلومات التى تتعلق بدخل المنشاة ومدى ارتباطه باحتياجاتها من التدفقات النقدية , وبالتالى فان المهمة الاساسية للمحاسبة المالية هى القياس الدورى لدخل المنشاة .

٣-٣-٣-٣ تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشاة على توليد التدفق النقدى

٧٢ يجب ان يكون قياس الدخل ومايرتبط به من المعلومات التى يتم الافصاح عنها فى القوائم المالية مفيدا بالقدر المستطاع للمستفيدين عند تقييم قدرة المنشاة على توليد التدفق النقدى . ويعتبر اتساع مبدأ

(٤) وهذا لايعنى انه يمكن التنبؤ بالمستقبل بمجرد استقراء سلسلة من الحقائق عن الماضى اذ يتعين على المستفيدين تقييم الاثار التى تترتب على المتغيرات الممكنة او المحتملة ومدى ارتباط الماضى بالمستقبل .

الاستحقاق كاساس لقياس الدخل الدورى اكثر فائدة فى تقييم التدفقات النقدية من اتباع الاساس النقدى لهذا الفرض. اذ ان المنشاة – فى صورتها النموذجية – تمثل تيارا مستمرا من الدخل ، الا انه يجب تجزئة هذا التيار – لاغراض اعداد القوائم المالية – الى مدد زمنية ملائمة. وفضلا عن ذلك فان معاملات المنشاة المعاصرة تؤدى فى معظم الاحوال الى عدم تزامن العمليات والاحداث والظروف التى يتاثر بها تيار الدخل خلال مدة مالية معينة مع المتحصلات والمدفوعات النقدية التى ترتبط بتلك العمليات والاحداث والظروف – ولايقتصر اهتمام المستفيدين الخارجيين على العمليات والاحداث والظروف التى يتاثر بها التدفق النقدى فى خلال المدة المالية فحسب ، وانما يمتد اهتمامهم الى العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على التدفق النقدى بعد نهاية تلك المدة المالية ايضا ، ومن ثم فان قياس الدخل على اساس مبدأ الاستحقاق يعتبر امرا ضروريا ومفيدا فى اعداد القوائم المالية . ولكى تكون المعلومات التى تفصح عنها القوائم المالية عن الدخل مفيدة يجب ان تبين مصادر ومكونات المنشاة ، مع التمييز بين المصادر المتكررة وغير المتكررة . ولايقتصر اهتمام المستفيدين على مقدار الدخل الذى حققته المنشاة فى مدة مالية معينة ، وانما يمتد اهتمامهم الى معرفة مصادر تلك الدخول واجزاءها والاحداث التى ادت الى تحقيقها نظرا لان هذه المعلومات تساعدهم فى تكوين توقعاتهم عن المستقبل وعلاقته بالماضى.

٣-٣-٣-٤ تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشاة ومصادرها :

٧٣ يسعى المستفيدون الخارجيون الرئيسيون عادة الى مقارنة اداء المنشاة بغيرها من المنشآت ، وتجرى هذه المقارنات فى معظم الاحيان على اساس نسبى ، وليس على اساس مطلق . بمعنى ان الدخل ينسب عادة الى صافى الموارد المتاحة للمنشاة قبل اجراء المقارنات. وبناء على ذلك فان هؤلاء المستفيدون يهتمون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشاة ومصادر تلك الموارد – اى الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال ومن ثم فان هذه المعلومات تزود المستفيدين بالاساس الذى يستخدم لتقييم دخل المنشاة ومكوناته خلال فترة زمنية معينة . وبالتالى ينبغى ان تحتوى القوائم المالية على معلومات عن اصول المنشاة وخصومها وحقوق اصحاب راس مالها. كما يجب ان يكون قياس اصول المنشاة وخصومها وحقوق اصحاب راس مالها والمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية فى هذا الشان مفيدة بقدر الامكان

للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين عند تقييم قدرة المنشاة على تحقيق تدفق نقدى كافى • ومن المعتاد ان ينظر المستفيدين الى المنشاة كتيار مستمر من العمليات والانشطة تستثمر فيها النقود فى اصول غير نقدية للحصول على مزيد من النقد ، ومن ثم فان الافصاح عن اصول وخصوم المنشاة وحقوق اصحاب راس مالها وقياس كل منها يجب ان يكون متسقا مع ذلك التصور ويتطلب ذلك اخذ مايلى فى الحسبان :

٣-٣-٣-٤-١ عند قياس اصول المنشاة والافصاح عن المعلومات المتعلقة بها فى القوائم المالية يجب التمييز بين الاصول التى تعتبر مصادر مباشرة للنقد والاصول التى تعتبر مصادر غير مباشرة • وتشمل الاصول التى تعتبر مصادر مباشرة للنقد - النقود والاصول الاخرى التى تمثل حقوقا للمنشاة فى الحصول على مبالغ محددة من النقد • اما الاصول التى تعتبر مصادر غير مباشرة للنقد فتمثل تيارات من الخدمات المتجمعة التى تتوقع المنشاة استخدامها فى عملياتها بحيث تسهم - بصورة غير مباشرة - فى تحقيق التدفقات النقدية فى المستقبل • ولذلك يجب - بقدر الامكان - ان تحتوى القوائم المالية على معلومات عن الاصول التى تعتبر مصادر مباشرة للنقد توضح قدرة تلك الاصول على توليد التدفق النقدى كما يجب ان تحتوى القوائم المالية على معلومات عن الاصول التى تعتبر مصادر غير مباشرة للنقد توضح قدرة تلك الاصول على تقديم الخدمات للعمليات المقبلة للمنشاة • ٧٤

٣-٣-٣-٤-٢ حيث ان التزامات المنشاة تعتبر اسبابا مباشرة للمدفوعات النقدية فى معظم الاحيان يجب ان تحتوى القوائم المالية على معلومات تبرز التدفقات النقدية السالبة التى تترتب على التزامات المنشاة • ٧٥

٣-٣-٣-٥ تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات الاموال :

يهتم المستفيدون الخارجيون الرئيسيون اهتماما مباشرا بقدرة المنشاة على سداد التزاماتها عند استحقاقها وتوزيع الارباح على اصحاب راس المال بدون تقليص نطاق عملياتها الجارية ومن ثم يجب ان تحتوى القوائم المالية للمنشاة على معلومات عن مصادر واستخدام الاموال وتعتبر المعلومات التالية مفيدة عند تقييم قدرة المنشاة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع الارباح على اصحاب راس المال • ومن ثم يجب ان تحتوى عليها القوائم المالية : ٧٦

١ ـ الاموال الناتجة او المستخدمة فى التشغيل
٢ ـ الاموال الناتجة من الاقتراض او المستخدمة فى تسديد القروض
٣ ـ الاموال الناتجة من استثمارات جديدة من قبل اصحاب راس المال اوالموزعة على اصحاب راس المال
٤ ـ مصادر واستخدامات الاموال الاخرى.

٣-٣-٤ محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام :

٧٧ تقدم القوائم المالية المعدة وفقا للأسس التى تلائم الاهداف الواردة بهذا البيان معلومات مفيدة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الا انه لهذه القوائم محدودية واضحة منها :

٣-٣-٤-١ ٧٨ قد لاتحتوى القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على معلومات يمكن استخدامها بدون تعديل لتحديد التزام المنشاة من الزكاة او الضرائب او لتحديد الاعانة الحكومية المستحقة للمنشاة . ويرجع ذلك الى ان السياسات المتعلقة بالضرائب او الاعانات الحكومية تركز عادة على اعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية قد تتطلب معايير محاسبية مختلفة عن المعايير التى تلائم اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام . وعلى الرغم من ذلك تعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام مدخلا مناسبا بعد التعديل المناسب للوفاء باغراض الزكاة اوالضرائب او الاعانة الحكومية.

٣-٣-٤-٢ ٧٩ لاتختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات عن مدى نجاح المنشاة فى تحقيق الاهداف التى لايمكن قياسها قياسا ماليا ومن امثلتها تنمية الموارد البشرية ـ كما انها لاتختص بتقديم معلومات يمكن استخدامها بصورة مباشرة فى تقدير التكلفة الاجتماعية لعمليات المنشاة.

(٥) ليس من الضرورى ان تتغير اهداف القوائم المالية اذا تحولت المنشاة من التشغيل المتوقع الى التصفية المتوقعة ولكن المعلومات التى ترتبط بهذه الاهداف قد تتغير بما فى ذلك قياس اصول المنشاة وخصومها وحقوق اصحاب راس مالها.

٣-٣-٤-٣ لاتختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات يمكن استخدامها - دون تعديل - لاعداد الحسابات القومية اذ ان هذه القوائم ترتبط بمنشأة معينة ولاتحتوى على مقياس مباشر للقيمة التى تضيفها المنشأة للاقتصاد القومى ككل . ٨٠

٣-٣-٤-٤ لاتختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات يمكن استخدامها بتقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشأة نفسها. ومع ذلك فان المعلومات التى تشملها هذه القوائم عن اداء المنشأة تعتبر مفيدة لتقييم مدى وفاء الادارة بمسئولياتها تجاه اصحاب راس المال ٨١

٣-٣-٤-٥ نظرا لخصائص وطبيعة المعلومات التى يمكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية ، فان القوائم المالية ذات الغرض العام لاتختص بقياس قيمة المنشأة عند التصفية ، كما انها لاتختص بتقديم مقياس مباشر للمخاطرة التى ترتبط بحيازة حقوق الملكية او تقديم القروض للمنشأة . ٨٢

الفقرة التالية رقم ١٠٣

٤ ـ الدراسة التحليلية

٤ ـ ١ المقدمـــة :

١٠٣ لاشك ان المحاسبة المالية تعتبر اداة هامة مـن ادوات اتخـاذ القرارات المتعلقة بالمنشات المعاصرة .وتتركز هذه الاهمية فى المعلومات التى تقدمها المحاسبة المالية وحاجة الكثير من القطاعات الى هـــذه المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بالمنشاة . وفى المملكة العربية السعودية مثل غيرها من البلاد الاخرى يتطلب تحديد اهداف ملائمـــة للمحاسبة المالية كاساس لاصدار معاييرها مايلى :

١ ـ تحديد قطاعات المستفيدين التى سوف تعنى بهم اهداف المحاسبة المالية بشكل رئيسى .

٢ ـ تحديد الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين ، الذين يتم تحديدهم فى الخطوة السابقة ، من المعلومات .

٣ ـ تحديد الاهداف الملائمة للاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين من المعلومات بعد الاخذ فى الاعتبار المعلومات التى فى استطاعة المحاسبة المالية انتاجها .

١٠٤ وتتركز اهمية تحديد الاهداف كاساس لاصدار معايير المحاسبة الماليـة فـى تعيين المعلومات ، بشكل عام ، التى يجب ان تحتوى عليها القوائم المالية (المنتج النهائى للمحاسبة المالية) وتمييزها عن المعلومات الاخرى التى قد يعتمد عليهاالمستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المتعلقة بمنشاة معينة وبالتالى يجب ان يحتوى بيان الاهداف على وصف عام لانواع المعلومات التى يجب ان تحتوى عليها القوائم المالية (المنتج النهائى للمحاسبة المالية) وتمييزها عن المعلومات الاخرى التى قد يعتمد عليها المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المتعلقة بمنشاة معينة . وبالتالى يجب ان يحتوى بيان الاهداف على وصف عام لانواع المعلومات التى يجب ان تحتويها القوائم المالية . ويمثل هذا الوصف العام احدى الحلقات الرئيسية التى تربط بين الاهداف والمفاهيم والمعايير .

٤ ـ ٢ قطاعات المستفيدين من القوائم المالية :

١٠٥ يمكن تقسيم المستفيدين من القوائم المالية الى مجموعتين رئيسيتين كالاتى :

أ ـ مستفيدون لهم اهتمام مباشر بالمنشاة :

تشمل هذه المجموعة المستثمرين الحاليين (اصحاب حقوق راس المال) والمرتقبين ، المقرضين الحاليين والمرتقبين ، مصلحة الزكاة والدخل ، الدوائر الحكومية المقررة للاعانات ، ادارة المنشاة ، موظفيها ، عملائها وموردييها . وفيما عدا ادارة المنشاة يعتبر المستفيدون فى هذه المجموعة مستفيدين خارجيين نظرا لانعدام درايتهم اليومية بانشطة المنشاة .

ب ـ مستفيدين لهم اهتمام غير مباشر بالمنشاة :

تشمل هذه المجموعة الدوائر الحكومية الرقابية ، والدوائرالحكومية المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطنى . ويعتبر المستفيدون فى هذه المجموعة مستفيدين خارجيين نظرا لانعدام درايتهم اليومية بانشطة المنشاة .

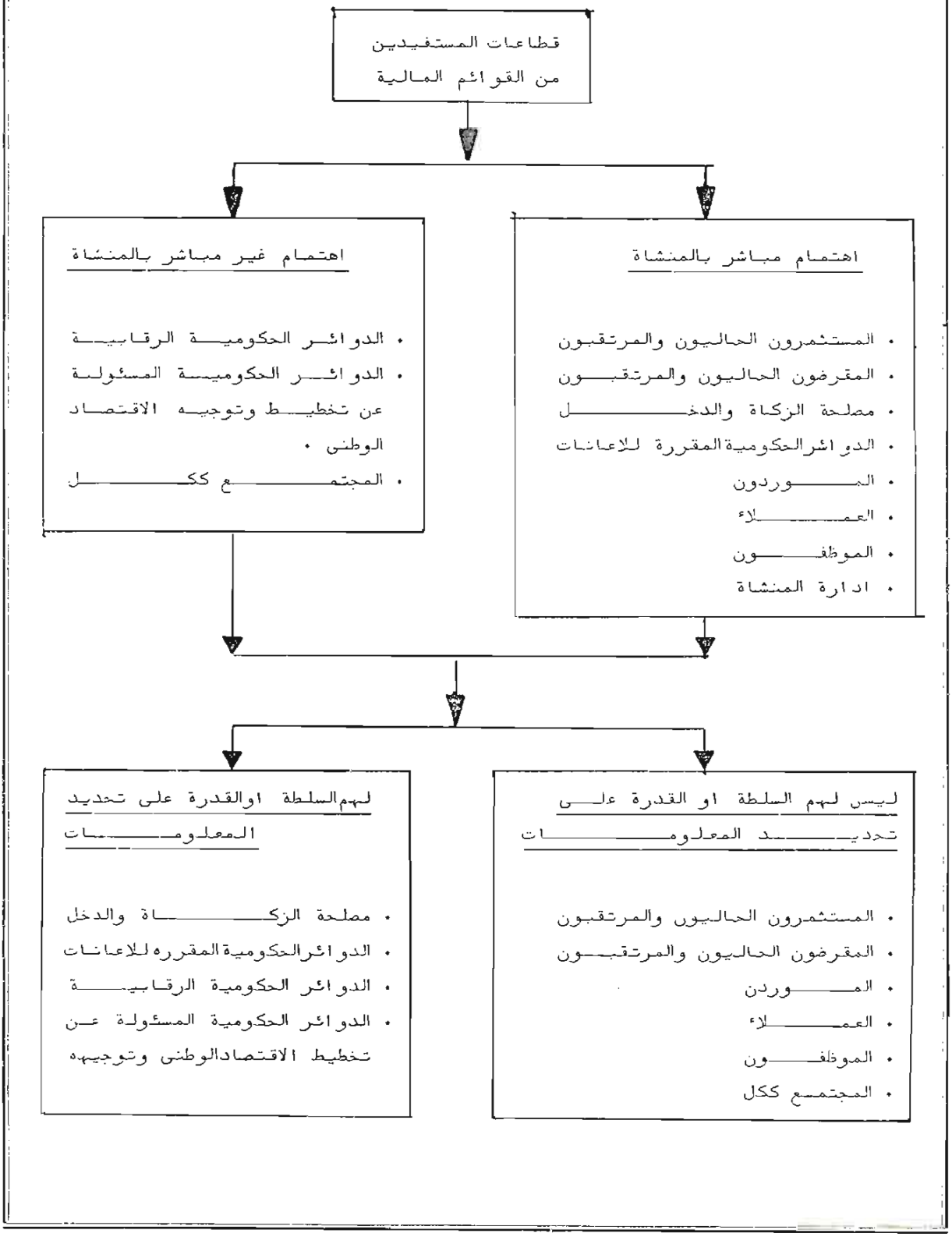
كما يمكن تقسيم المستفيدين فى المجموعتين السابقتين حسب قدرتهم او سلطتهم على تحديد المعلومات التى يحتاجون اليها من المنشاة الى مجموعتين كالاتى :

أ ـ مستفيدون لديهم القدرة او السلطة على تحديد المعلومات التى يحتاجونها من المنشاة :

وتشمل هذه المجموعة مصلحة الزكاة والدخل ، الدوائر الحكومية المقررة للاعانات ، ادارة المنشاة ، الدوائر الحكومية الرقابية ، والدوائرالحكومية المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطنى .

ب ـ مستفيدون ليست لديهم القدرة اوالسلطة على تحديد المعلومات التى يحتاجون اليها من المنشاة :

وتشمل هذه المجموعة باقى قطاعات المستخدمين على الرغم من ان بعض المقرضين قد تتوافر لديهم القدرة على تحديد بعض المعلومات التى يحتاجونها من المنشاة .ولكن نظرا لأنه فى معظم حالات الاقراض يعتمد المقرضين الى حد كبير على القوائم المالية التى تقدمها المنشاة ونظرا لعدم قدرة هذا القطاع من المستفيدين على فرض معايير محاسبة مالية يتم على اساسها اعداد القوائم المالية المقدمة اليهم فقد تم تصنيفهم ضمن هذه المجموعة من قطاعات المستفيدين . ويوضح الشكل التالى التصنيفات السابقة لقطاعات المستفيدين من المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية .


قطاعات المستفيدين
من القوائم المالية
اهتمام مباشر بالمنشاة
• المستثمرون الحاليون والمرتقبون
• المقرضون الحاليون والمرتقبون
• مصلحة الزكاة والدخل
• الدوائر الحكومية المقررة للاعانات
• الموردون
• العملاء
• الموظفون
• ادارة المنشاة
اهتمام غير مباشر بالمنشاة
• الدوائر الحكومية الرقابية
• الدوائر الحكومية المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني .
• المجتمع ككل
ليس لهم السلطة او القدرة على تحديد المعلومات
• المستثمرون الحاليون والمرتقبون
• المقرضون الحاليون والمرتقبون
• الموردن
• العملاء
• الموظفون
• المجتمع ككل
لهم السلطة اوالقدرة على تحديد المعلومات
• مصلحة الزكاة والدخل
• الدوائر الحكومية المقرره للاعانات
• الدوائر الحكومية الرقابية
• الدوائر الحكومية المسئولة عن تخطيط الاقتصادالوطني وتوجيهه

٤ ـ ٣ قطاعات المستفيدين الرئيسيين لأغراض هذا البيان

١٠٦ لقد ركز بيان اهداف القوائم المالية على قطاعات المستفيدين الخارجيين الذين ليست لديهم السلطة او القدرة على تحديد المعلومات التى يحتاجونها من ادارة المنشاة وبالتالى يخضعون لتقديرات الادارة فيما يتعلق بالمعلومات المتوافرة لهم عن المنشاة .وتشمل هذه القطاعات المستثمرين الحاليين والمرتقبين، المقرضين الحاليين والمرتقبين ، الموردين ، العملاء ، والموظفين . ويرجع ذلك الى ان البيان يعنى اساسا بالقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وبالتالى كان من المنطق عدم التركيز على احتياجات القطاعات التالية :

أ ـ ادارة المنشاة :

على الرغم من ان ادارة المنشاة قد تستخدم القوائم المالية كمصدر من مصادر المعلومات الا ان الدور الاساسى للادارة فيما يتعلق بالقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام هو اعدادها. فضلا عن ان ادارة المنشاة ليست طرفا خارجيا ، فهى تستطيع الحصول على كافة المعلومات التى تحتاجها ـ بما فى ذلك القوائم والتقارير المالية الداخلية ـ ومن ثم فان اهداف القوائم المالية يجب ان تتركز فى احتياجات من يستخدمون المعلومات من خارج المنشاة وليس من داخلها.

ب ـ الدوائر الحكومية :

مصلحة الزكاة والدخل ، الجهات المسئولة عن الاعانات والدوائر الحكومية الرقابية والمسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطنى :

ليس هناك شك فى منفعة القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام لاحتياجات الدوائر الحكومية . الا ان هذه القطاعات من المستفدين تتمتع بالسلطة التشريعية لتحديد المعلومات التى يحتاجونها من المنشاة .فضلا عن ان احتياجات هذه القطاعات من المعلومات تتاثر باغراض خاصة قد تكون غير مشتركة مع اغراض قطاعات المستفيدين الخارجيين الاخرين ، وبالتالى قد يؤدى التركيز على احتياجات هذه القطاعات الى تحديد اهداف للقوائم المالية لاتتلائم مع الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الاخرين . وكما ذكرنا سابقا لايتمتع المستفيدين الخارجيين الاخرين بالسلطة التى تتمتع بها الجهات الحكومية لتحديد المعلومات التى يحتاجونها من المنشاة ، وبالتالى كان من المنطق التركيز على احتياجات هؤلاء المستفيدين من المعلومات كاساس لتحديد اهداف القوائم

المالية الخارجية ذات الغرض العام • وبالتأكيد لايعنى هذا ان مثل هذه القوائم المالية لن تكون مصدرا مناسبا من مصادر المعلومات الاساسية لمصلحة الزكاة والدخل ، الجهات الحكومية المسئولة عن الاعانات والدوائر الحكومية الرقابية او المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد القومى ، وانما يعنى بذلك احتمال وجود حاجة لتعديل المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام ، بدرجات قد تكون متفاوته ، لكى تفى باغراض تلك الجهات الحكومية او احتمال الحاجة الى الحصول على تقارير مالية خاصة من المنشات تتلائم مع اغراض تلك الجهات•

٤ – ٤ اهمية وطبيعة الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى المعلومات:

١٠٧ ان اهمية احتياجات المستثمرين الحاليين (اصحاب حقوق رأس المال) الى المعلومات عن المنشاة باعتبارهم مجموعة من المستفيدين الذين ركز عليهم البيان لاتحتاج الى تأكيد اذ ان نظام الشركات قد اقر ذلك بصورة واضحة • غير ان النظام لم يوجه نفس الاهتمام الى احتياجات القطاعات الاخرى من المستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى المعلومات عن المنشاة ومن امثلة هذه الفئات المستثمرين المرتقبين والمقرضين الحاليين والمرتقبين •

١٠٨ وفى اعتقادنا ان حاجة المستثمرين المرتقبين الى المعلومات(خاصة فى ظروف المملكة الحالية من اتجاه المواطنين الى الاستثمار فى الاسهم) كأساس لاتخاذ قرارات الاستثمار لاتقل اهمية عن احتياجات المستثمرين الحاليين الى تلك المعلومات ، فكلاهما فى نفس الموقف ، فالمستثمر الحالى يحتاج الى معلومات لاتخاذ قرار بشان بيع حقوقه الجارية فى المنشاة او الاستمرار فى حيازتها او الاستزادة منها ، بينما المستثمر المرتقب يحتاج الى معلومات كاساس لاتخاذ قرار بالاستثمار او عدم الاستثمار فى تلك المنشاة ، ومن ثم فان القوائم المالية يجب ان تزود كلتا المجموعتين – جزئيا على الاقل – باحتياجاتها الى تلك المعلومات وبالتالى فاننا نعتقد ان احتياجات المستثمرين المرتقبين يجب ان توخذ فى الاعتبار جنبا الى جنب مع احتياجات المستثمرين الحاليين عند تحديد اهداف القوائم المالية للمنشات الهادفه للربح فى المملكة العربية السعودية •

١٠٩ وفى اعتقادنا ايضا ان القوائم المالية يجب ان تعنى - بنفس القدر - باحتياجات المقرضين الحاليين والمرتقبين الى المعلومات نظرا لأنهم يتخذون قرارات استثمارية مماثلة للقرارات التى يتخذها المستثمرون فى رؤوس اموال المنشآت وبالتالى يحتاجون الى معلومات مالية مماثلة لما يحتاجه المستثمرون.

فالقرارات الاساسية التى يتخذها المقرضون فيما يتعلق بالمنشآت هى قرارات تتعلق بالاقراض . او الاستثمار فى السندات التى تصدرها تلك المنشآت ، وهذه القرارات - فى نظرنا - تحتاج ضمن معلومات اخرى، الى نفس المعلومات المالية الاساسية التى يحتاجها من يستثمرون فى رؤوس الاموال .

١١٠ ومن الواضح ان المستثمرين او المقرضين يتوقعون الحصول على المزيد من النقد مقابل استثماراتهم فى منشاة معينة . ومن ثم يتركز اهتمامهم اساسا فى مقدرة المنشاة على توليد تدفقات نقدية مرضية لأغراضهم . وعليه يسعى المستثمرون والمقرضون الى الحصول على معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشاة على توليد مثل هذه التدفقات النقدية . ولذلك يجب ان تحتل المؤشرات على هذه المقدرة المكان الاول فى القوائم المالية . وحيث ان المستثمرين والمقرضين يستثمرون عادة فى منشآت يتوقعون استمرارها لذا فانهم يسعون اساسا للحصول على معلومات عن قدرة المنشاة على توليد تدفقات نقدية تكفى لمواجهة التزاماتها عند استحقاقها واجراء توزيعات منتظمة لاصحاب حقوق راس المال دون ان يتاثر بذلك مستوى عملياتها الجارية . ولعل من افضل المؤشرات التى تستطيع المحاسبة المالية اعطائها عن قدرة المنشاة على توليد تدفقات نقدية كافية تتمثل فيما يلى :

أ - القدرة التاريخية للمنشاة على توليد الدخل .

ب - القدرة التاريخية للمنشاة على تحويل الدخل الى تدفقات نقدية

ومعنى ذلك ان المستثمرين والمقرضين يهتمون اهتماما مباشرا بالمعلومات التى تدل على قدرة المنشاة التاريخية على تحقيق الدخل ثم تحويله الى تدفق نقدى.

١١١ ومن المعتاد ان نقاس كفاية الدخل على اساس نسبى وليس على اساس مطلق . ويتجه المستثمرون والمقرضون الى مقارنة دخل المنشاة بالدخل الذى تحققه المنشآت الاخرى ، وبنسب الدخل دائما الى الموارد الاقتصادية التى تستخدمها المنشاة قبل مقارنتها بالمنشآت الاخرى .يضاف الي ذلك ان كفاية التدفق النقدى المتولد من الدخل يتوقف على احتياجات المنشاة

للمحافظة على مستوى عملياتها ، كما يتوقف على التدفقات النقدية اللازمة لمواجهة التزاماتها نحو المقرضين واصحاب حقوق رأس المال . ومعنى ذلك ان المستثمرون والمقرضون يهتمون ايضا اهتماما مباشرا بالمعلومات التي تتعلق بالمواد الاقتصادية للمنشاة ومايترتب عليها من حقوق – أي الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال.

١١٢ ومن الواضح ان حكومة المملكة العربية السعودية تسهم بصورة رئيسية في كثير من المنشات او تقوم باقراضها . ومن الواضح ايضا ان العائد النقدى لايعتبر الاساس الوحيد لاستثمار الحكومة في المنشات او اقراضها ، فللحكومة اهدافا اخرى لها نفس الاهمية كالتصنيع ، تنمية الموارد البشرية والتوزيع المتوازن للانشطة الاقتصادية في البلاد . مما يدل على ان الحكومة باعتبارها مستثمرا او مقرضا في منشات معينة – تهتم اهتماما مباشرا بنجاح تلك المنشات في تحقيق اهداف قد لاتخضع للقياس المحاسبى المالى. ومع التسليم بهذه الحقيقة ، فاننا نعتقد ان الحكومة – باعتبارها مستثمرا او مقرضا – تهتم ايضا بمعرفة قدرة المنشات التي تقدم اليها الاستثمارات او القروض على النمو والتقدم ، ومن ثم فان انواع المعلومات التي تفى باحتياجات المستثمرين والمقرضين الاخرين ينبغى ان تفى ايضا ببعض احتياجات الحكومة – كمستثمر او كمقرض – من المعلومات . ومن الواضح ان حاجة الحكومة الى معرفة مدى نجاح منشات معينة من تحقيق اهداف لاتخضع للقياس المحاسبى المالى يتطلب انواع اخرى من المعلومات . ونظرا لان مؤشرات نجاح المنشات في تحقيق مثل هذه الاهداف قد تختلف من منشاة لاخرى فانه لايمكن اخضاع المعلومات المطلوبة لقاعدة عامة . وبالتالى يتطلب الوفاء باحتياجات الحكومة في هذا الصدد تقارير خاصة تنصب على الهدف او الاهداف التي تبغيها الحكومة من الاستثمار في منشاة معينة او تقديم القروض اليها ، وتستطيع الحكومة بمالها من السلطة والمقدرة والدراية بالهدف او الاهداف التي تسعى من الاستثمار او الاقراض ان تحدد شكل هذه التقارير الخاصة ومحتوياتها .

١١٣ وبالاضافة الى المستثمرين والمقرضين يمثل الموردين والعملاء والموظفين القطاعات الاخرى للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الذين ركز عليهم بيان الاهداف . وتتركز الحاجة المشتركة لهؤلاء المستفيدين الاخرين فى الحصول على مؤشرات تمكنهم من تقييم استمرارية علاقتهم بالمنشاة . ومن الواضح ان استمرارية علاقة هؤلاء المستفيدين بالمنشاة تعتمد ، بالاضافة الى عوامل اخرى ، على قدرة المنشاة على الاستمرار كمصدر للرزق (فى حالة الموظفين) او كمصدر للسلع او الخدمات (فى حالة العملاء) او كمستهلك للسلع والخدمات (فى حالة الموردين). ومن الواضح ايضا ان قدرة المنشاة على الاستمرار كمصدر للرزق او كمصدر للسلع او الخدمات او كمستهلك للسلع والخدمات تعتمد اساسا على قدرتها على تحقيق دخل كاف وتحويله الى تدفقات نقدية كافية للوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها واجراء توزيعات منتظمة على اصحاب حقوق راس المال دون تقليص حجم عملياتها . وعند تقييم هذه القدرة ينبغى على الموظفين والعملاء والموردين استخدام نفس المؤشرات التاريخية التى يحتاج اليها المستثمرين والمقرضين عند تقييم قدرة المنشاة على تحقيق تدفقات نقدية مرضية لهم .

يتضح من التحليل السابق ان قطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين يشتركون فى حاجاتهم الى معلومات تدل على القدرة التاريخية للمنشاة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفقات نقدية مرضية . ومن ثم ينصب على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام ان تعطى هذه المعلومات فى حدود قدرة المحاسبة المالية على انتاج هذه المعلومات .

٤ – ٥ محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام :

١١٤ تمثل القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام المصدر الوحيد للمعلومات التى يحتاج اليها المستفيدين الخارجيين عن منشاة معينة عند اتخاذ قرارات تتعلق بتلك المنشاة . فاتخاذ قرارات تتعلق بمنشاة معينة يتطلب معلومات مختلفه يدخل بعضها فى نطاق مايمكن للمحاسبة المالية انتاجه ويخرج بعضها عن هذا النطاق فليست وظيفة المحاسبة المالية والقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام انتاج وعرض جميع المعلومات التى يتطلبها اتخاذ القرارات المتعلقة بمنشاة معينة . واعترافا بهذه الحقيقه يتطلب نظام الشركات من مجلس ادارة الشركة

المساهمة ، بالاضافة الى اعداد وعرض القوائم المالية السنوية اعداد تقرير سنوى يتضمن معلومات اخرى رأى النظام اهميتها للمساهمين عند اتخاذ القرارات كما تتطلب انظمة وتعليمات اخرى من المنشاة اعداد وتقديم معلومات اخرى لأغراض اتخاذ قرارات معينة (على وجه المثال : المعلومات الخاصة المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبى او وعاء الزكاة ، او المعلومات الخاصة المتعلقة بتحديد الاعانة المستحقة للمنشاة فى حالة المنشات المعانة او المعلومات الخاصة المتعلقة بفتح الاكتتاب فى اسهم المنشاة للعامه .....الخ) ويشير هذا الى نقطة هامة تتعلق بحدود استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام .وتنبع هذه الحدود من مصدرين كمايلى :-

أ - صعوبة انتاج معلومات هامة معينة عن المنشاة بواسطة المحاسبة المالية .

ب - التناقض المحتمل بين احتياجات بعض قطاعات المستفيدين الى معلومات معينة والاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى المعلومات .

٤-٥-١ صعوبة انتاج معلومات هامة معينة عن اداء المنشاة :

١ - تقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشاة :

١١٥ جرت العادة على اعتبار القوائم المالية اساسا لتقييم اداء الادارة ، بمعنى ان المالكين الحاليين يقررون فى ضوء ذلك التقييم استمرارية اسناد او عدم اسناد الوكالة الى الادارة . والسؤال الرئيس الذى يدور فى اذهان المالكين عادة هو مدى كفاءة الادارة فى استخدام موارد المنشاة وادارة اموالها لتحقيق اهدافها . ومن البديهى ان تقييم اداء الادارة يتوقف على اهداف من يجرى هذا التقييم . كما انه من المعلوم ان الهدف المشترك للمالكين هو زيادة مايؤول اليهم من تدفق نقدى مقابل استثماراتهم فى المنشاة . ويتوقف تحقيق هذا الهدف - كما يتضح مما تقدم - على قدرة المنشاة نفسها على تحقيق تدفقات نقدية مرضية . ومعنى ذلك ان اصحاب المنشاة يستخدمون المعلومات المتعلقة باداء المنشاة عند تقييم اداء الادارة ، ويرجع السبب فى ذلك الى ان المحاسبة المالية والقوائم المالية لاتستطيع ان تفصل بين اداء الادارة واداء المنشاة ، فمن المؤكد ان اداء الادارة يعتبر من

العوامل التى تسهم فى اداء المنشاة ، غير ان هناك عوامل اخرى تؤثر فى ذلك الاداء دون ان تخضع لسيطرة الادارة • وبالتالى فان القوائم المالية لاتستطيع ان تقدم معلومات خاصة على الرغم من اهميتها لمساعدة المالكين على تقييم اداء الادارة تقييما شاملا بمعزل عن اداء المنشاة •

٢ ـ تقييم نجاح المنشاة فى تحقيق اهداف غير مالية :

١١٦ تعتمد المحاسبة المالية فى انتاج المعلومات المتعلقة بمنشأة معينة على قياس التاثير المالى للعمليات والاحداث والظروف على المركز المالى لتلك المنشاة ونتائج اعمالها • وبالتالى تقتصر المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على معلومات تتعلق بالمركز المالى للمنشاة ونتائج اعمالها والتغيرات فى مركزها المالى الناتجة من عمليات الاستثمار والتمويل والمنعكسه فى صورة مصادر او استخدامات موارد المنشأة المالية خلال فترة معينة • ومن ثم يتطلب متابعة نجاح المنشاة فى تحقيق اهداف لاتخضع للقياس المحاسبى المالى الى مؤشرات تخرج عن نطاق محتويات القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام•

٣ ـ المقاييس المباشرة للتدفقات النقدية فى المستقبل :

١١٧ تركز المحاسبة المالية فى انتاج المعلومات المتعلقة بمنشاة معينة اساسا على العمليات والاحداث والظروف التاريخية التى لها تاثير على المركز المالى لتلك المنشاة ونتائج اعمالها • ويعتمد القياس المباشر للتدفقات النقدية فى المستقبل على التنبؤ بتأثير عمليات واحداث وظروف المنشاة فى المستقبل على تدفقاتها النقدية • وبالتالى تخرج المقاييس المباشرة لتلك التدفقات النقدية عن نطاق المحاسبة المالية ونطاق المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام•

٤ ـ المقاييس المباشرة للقيمة الحالية للمنشاة :

١١٨ يقتصر دور المحاسبة المالية فيما يتعلق بالمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على اعطاء

مؤشرات للقدرة التاريخية للمنشاة على تحقيق الدخل وتوليد التدفقات النقدية وعلاقة ذلك بالموارد الاقتصادية المتاحة للمنشاة ومايترتب عليهامن حقوق . والهدف الرئيسى من اعطاء هذه المؤشرات هومساعدة قطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين فى تقييم قدرة المنشاة على الاستمرار فى توليد تدفقات نقدية مرضية فى المستقبل. وبالرغم من ان المؤشرات التى تحتوى عليها القوائم المالية تساعد المستثمرين فى تقييم استثماراتهم فى المنشاة وبالتالى اتخاذ القرارات فيما يتعلق بحيازة حق من حقوق الملكية او الاستمرار فى حيازة حق من هذه الحقوق ، الا ان المحاسبة المالية لاتهدف الى اعطاء مقاييس مباشرة للقيمة الحالية لحق من حقوق الملكية فى المنشاة ، اذ تعتمد القيمة الحالية لحق من حقوق الملكية فى المنشاة على عوامل كثيرة يخرج العديد منها عن نطاق العمليات والاحداث والظروف موضوع المحاسبة المالية.

١١٩ ٥ - المقاييس المباشرة للمخاطرة المتعلقة بامتلاك حق من حقوق الملكية او اقراض المنشاة :

يقتصر دور المحاسبة المالية فيما يتعلق بالمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على اعطاء مؤشرات لقدرة المنشاة التاريخية على التغلب على الظروف السيئة واستغلال الفرص المتاحة امامها وقدرتها على تحقيق الدخل وتوليد التدفقات النقدية وكفاية هذة التدفقات . وبالتاكيد تساعد هذه المؤشرات المستثمرين والمقرضين ، بالاضافة الى عوامل اخرى ، على تكوين تقديراتهم الشخصية للمخاطرة المتعلقة بامتلاك حق من حقوق الملكية او اقراض المنشاة . ولكن ليست وظيفة المحاسبة المالية وبالتالى القوائم المالية ذات الغرض العام قياس هذه المخاطرة قياسا مباشرا.

٤-٥-٢ التناقض المحتمل بين احتياجات المستفيدين للمعلومات :

١٢٠ حتى يخدم بيان اهداف القوائم المالية الغرض من اعداده كركيزة من ركائز معايير المحاسبة المالية من الضرورى التركيز على الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين من المعلومات التى يمكن للمحاسبة

المالية انتاجها • وبدون هذا التركيز قد يحتوى بيان الاهداف على اتجاهات متناقضة نظرا لتناقض احتياجات بعض المستفيدين ، وتنصب الاحتياجات المشتركة للمعلومات حول قدرة المنشاة على توليد تدفقات نقدية ايجابية وكفاية هذه التدفقات • ومن الواضح لنا ان المعلومات المتسقة مع الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الذين تم تحديدهم فى البيان المقترح لاهداف القوائم المالية سوف تفى باحتياجات قطاعات اخرى من قطاعات المستفيدين الخارجيين ولكن تتفاوت بصورة جزئية فى درجة اكتمالها اعتمادا على الغرض او الاغراض المحددة لكل قطاع من قطاعات المستفيدين الاخرين •ويعنى ذلك فى معظم الاحوال ان قطاعات المستفيدين الاخرين قد يحتاجون الى تعديل المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ذات الغرض العام ، بدرجات متفاوته ، حتى تتناسب مع متطلباتهم من المعلومات • كما قد يعنى ذلك فى بعض الاحيان حاجة هذه القطاعات للحصول على تقارير خاصة من المنشاة موجهة لاغراضهم المحددة • وتتركز قطاعات المستفيدين الخارجيين الاخرين الذين لم يركز عليهم بيان الاهداف فى الجهات الحكومية المسئولة عن جباية الزكاة والضرائب او منح الاعانات او تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطنى او الرقابة على المنشات • وتتمتع هذه الجهات بالسلطة التى لاتتوفر للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين لتحديد المعلومات التى يحتاجونها من المنشات • ولاشك ان اعداد القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وفقا لمعايير ملائمة للاحتياجات المشتركة للمعلومات التى تم تحديدها فى البيان المقترح للاهداف سوف يساعد هذه الجهات الحكومية على تحديد مدى ملاءمة المعلومات المعروضة لاغراضهم وبالتالى تحديد طبيعة ودرجة التعديل اللازمة لهذه المعلومات حتى تتلاءم تماما مع تلك الاغراض •وبذلك يكون بيان الاهداف والمعايير المترتبة عليه خطوة ايجابية فى الوفاء باغراض تلك الجهات الحكومية •

١٢١ ٤ — ٦ مقارنة البيان المقترح مع مايماثله فى الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس:

تعتبر مقارنة التوصيات الواردة فى البيان المقترح لاهداف ومحدويات استخدام القوائم المالية مع مايماثلها فى الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس مفيدة فى فهم اهمية هذه التوصيات • وقد اختيرت هذه الدول كاساس للمقارنة نظرا لاختيارها كاساس فى الدراسة المقارنة

والمفصلة فى المرحلة الاولى من مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فى المملكة والوارد مختصر عنها فى الملخص العام لمشروع تطوير المهنـــة (المجلد الاول)٠٠ ويوضح الملحق (أ) ملخص لتلك المقارنة :

١ ـ الولايات المتحدة الامريكية :

تمت المقارنة مع البيان الذى اصدره مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى فى نوفمبر ١٩٧٨م بعنوان " بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (١) " اهداف التقارير المالية للمنشاة الهادفة للربح ، وهو البيان الاول فى سلسلة البيانات التي يعدها المجلس(١) كجزء من الدراسة التى يجريها لاعداد الاطار الفكرى للمحاسبة المالية فى الولايات المتحدة الامريكية٠

٢ ـ المانيا الغربية :

تمت المقارنة مع " قانون الشركات" الذى اصبح سارى المفعول منذ عام١٩٦٦م ، والقوانين الخاصة ببعض الشركات ، والقانون التجارى الالمانى ، وجدير بالذكر ان القانون الالمانى قد اقر اللوائح المحاسبيةالتي يتعين اتباعها، وقد تولى المعهد الالمانى للمحاسبة مسئولية وضع قواعد محاسبة محددة متسقة مع ما اقره القانون٠

٣ ـ تونـــس:

تمت المقارنة على اساس النظام المحاسبى الموحد الصادر فى سنة١٩٦٦م وهو يشمل النصوص والقواعد المحاسبية التى يتعين تطبيقها فـــى المنشآت ٠

وتعتبر الولايات المتحدة الدولة الوحيدة التى صدر بها بيان صريح صادر من هيئة معترف بها عن اهداف التقارير المالية ٠ وتتركز هذه الاهداف حول التقارير الخارجية ذات الغرض العام التى تعدها المنشاة وتقع هذه الاهداف اساسا من احتياجات من يستخدمون القوائم خارج المنشاة ويفتقرون الى السلطة او المقدرة على تحديد المعلومات التى يحتاجونها ومن ثم يتعيـن

---

(١) اما البيانات الاخرى التى اصدرها المجلس كجزء من الاطار الفكرى للمحاسبـــة المالية حتى الان فهى:

أ) بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٢) ـ الخصائص النوعية للمعلومـــات المحاسبية مايو١٩٨٠م٠

ب) بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٣) ـ عناصر القوائم المالية للمنشـــات الهادفة للربح ديسمبر ١٩٨٠م٠

ج) "بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٤) ـ اهداف التقارير المالية للمنشات غير الهادفة للربح٠

عليهم ان يعتمدوا على المعلومات التى تبلغها الادارة اليهم ، اذ ان الوظيفة الرئيسية للمحاسبة المالية واعداد التقارير هى تقديم المعلومات التى تساعد هذه الفئات فى اتخاذ قرارات تتعلق بالمنشات .

١٢٢ وفى البيان الذى اصدرته الولايات المتحدة تتجه " الاهداف " نحو الاهتمامات المشتركة لكثير ممن يستخدمون القوائم المالية لتقييم مقدرة المنشاة على تحقيق تدفقات نقدية مرضية وكافية ، وقد عبر عنها البيان باصطلاح" قرارات المستثمرين " باعتبارهم مركز الاهتمام ، وقد استخدم هذان الاصطلاحان بصورة عامة بحيث لاتقتصران على اولئك الذين يملكون حقوقا فى راس مال المنشاة او يتوقعون امتلاك مثل هذه الحقوق وانما يشملان ايضا من يقومون بدراسة القوائم المالية تمهيدا لتقديم النصح او المشورة لهذه الفئات .

١٢٣ كما ان الاهداف التى وردت بذلك البيان تتعلق باعداد التقارير - دون ان تقتصر على القوائم المالية وحدها - فمن المفترض ان يستخدم المستثمرين والدائنين وغيرهم المعلومات المتعلقة بالمنشاة بطرق مختلفه لتقييم الاحتمالات المتوقعة للتدفقات النقدية ، وعلى الرغم من ان القوائم المالية ينبغى ان توفر المعلومات الاساسية لمساعدتهم ، الا انه من المتوقع ان يقوموا من جانبهم بوضع تقديراتهم الخاصة عن احتمالات التدفقات النقدية .

١٢٤ وتنبع حدود استخدامات التقارير المالية - اساسا - كما وردت فى بيان مفاهيم المحاسبة رقم (١) - الذى اعده مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى - من خصائص وحدود استخدام معلومات المحاسبة المالية . وقد اشتمل ذلك البيان - بصورة ضمنية - على حدود اخرى لاستخدام هذه التقارير . وعلى سبيل المثال نجد ان تركيز الاهداف على المعلومات التى يحتاجها المستثمرون والمقرضون تعنى - بصورة ضمنية - ان هذه القوائم لاتفى بما يحتاجه غيرهم من المعلومات كما هو الحال بالنسبة للهيئات المختصة بالضرائب ، الا بطريق المصادفة البحته .

١٢٥ ويتضح من المقارنة ان هناك بعض اوجه التشابه والاختلاف بين التوصيات التى وردت فى البيان السعودى المقترح والبيان الامريكى ، وتتلخص اوجه التشابه فى التركيز على الاحتياجات المشتركه للمستفيدين الخارجيين وبصفة خاصة المستثمرين والمقرضين من المعلومات اللازمة

لمساعدتهم فى تقييم الاحتمالات المتوقعة للتدفقات النقدية وفى ان جزءا كبيرا من هذه المعلومات يجب ان يقدم اليهم من خلال القوائم المالية . وتتلخص اوجه الاختلاف فى درجة التحديد التى اضيفت على اساسها الاهداف وحدود الاستخدام . ومن المقارنة تبين ان بيان الاهداف المقترح اكثر تحديدا للمعلومات التى يجب على القوائم المالية ان تحتويها .

الفقرة التالية رقم ٢٠١

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
اهداف القوائم المالية للمنشآت :	اهداف التقارير المالية التي تعدها المنشآت:	اهداف القوائم المالية للمنشآت :	اهداف القوائم المالية للمنشآت :
x ان الهدف الاساسي للقوائم المالية هو تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجين الرئيسيين من المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة . وعلى وجه التحديد يحتاج المستفيدون الخارجيون الرئيسيون الى معلومات تساعدهم على تقييم قدرة المنشأة في المستقبل على توليد تدفق نقدي كافي .	x ليست التقارير المالية هدفا في حد ذاتها وانما هي وسيلة لتقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية فيما يتعلق بالمنشآت :	x ليس هناك بيان صريح باهداف القوائم المالية للمنشآت : ومع ذلك يقضي قانون الشركات الذي اصبح ساري المفعول اعتبارا من عام ١٩٦٦م بان تكون القوائم المالية السنوية متفقة مع المبادئ المحاسبية السليمة ، كما يقضي بان تكون القوائم المالية واضحة وان تعبر تعبيرا صادقا - بقدر الامكان - عن المركز المالي ونتائج العمليات وفقا للنصوص القانونية المتعلقة بتقويم الاصول ، كما يجب ان تكون مفصلة الى حد كبير .	x ليس هناك بيان صريح باهداف القوائم المالية للمنشآت في النظام المحاسبي الموحد الذي صدر في عام ١٩٦٦م . ويطبق هذا النظام في القطاعين العام والخاص ويهدف النظام الى تحسين الرقابة المالية وتقديم المعلومات بصورة منهجية لاعداد الحسابات القومية ، التي ترتبط بالتخطيط الاقتصادي على المستوى القومي كما يهدف النظام الى توحيد قواعد اعداد القوائم المالية .
x من اهداف القوائم المالية تقديم المعلومات التي توضح مقدرة المشروع - من الناحيتين التاريخية - فيما يتعلق بعملياتي: - تحقيق الارباح وتحويلها الى تدفق نقدي . - سداد التزاماته عند الاستحقاق . - توزيع الارباح على المساهمين (او المالكين) دون تقليص نطاق عملياته . ومن ثم فان القياس الدوري للدخل وما يرتبط به من المعلومات يعتبر الهدف الاساسي للمحاسبة المالية والقوائم المالية للمنشأة .	x يجب ان يودي اعداد القوائم المالية الى تقديم المعلومات المفيدة الى المستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك المقرضين وغيرهم ممن يستخدمون هذه التقارير لاتخاذ قرارات رشيدة فيما يتعلق بالاستثمار والاقراض وما الى ذلك من القرارات .		
	x يجب ان يودي اعداد التقارير المالية الى تزويد المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبين وغيرهم بالمعلومات التي تساعدهم في تقدير قيمة المتحصلات النقدية من الارباح والفوائد ومن بيع السندات او استرداد القروض عند استحقاقها مع توقيت تلك المتحصلات وما يرتبط بها من عدم التاكد ونظرا لان التدفقات النقدية التي تؤول الى المستثمرين والمقرضين ترتبط بالتدفقات النقدية للمنشآت فان اعداد القوائم المالية يجب ان يودي الى تزويد هؤلاء المستثمرون والمقرضون وغيرهم بالمعلومات التي تساعدهم على توقيت التدفقات النقدية الداخلية التي تتوقع للمنشأة ان تحصل عليها مع توقيت تلك التدفقات وما يرتبط بها من عدم التاكد .		
	x يجب ان تقدم التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والحقوق المتعلقة بهذه الموارد واثار العمليات		

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
	والاحداث والظروف التى تودى الى تغيير هذه الموارد والحقوق.		
	x يتركز اعداد التقارير المالية فى المعلومات المتعلقة بالارباح ومكوناتها.		
x لكى يكون قياس الدخل الدورى مفيدا يجب اتباع مبدا "الاستحقاق" فى المحاسبة المالية اذ ان اهتمام المستفيدين الخارجيين الرئيسيين لايقتصر على المعاملات والاحداث التى سوف تتاثر بها التدفقات النقدية فى العدد المقبل.	x من المتوقع ان تقدم التقارير المالية معلومات عن الاداء المالى للمنشاة خلال فترة معينة وعن كيفية وفاء الادارة بمسئوليتها عن الوكالة عن المساهمين (او اصحاب المنشاة).		
x لكى تكون المعلومات المتعلقة بالدخل مفيدة يجب ان توضح مصادر الدخل ومكوناته , كما يجب التمييز بين المصادر المتكررة وغير المتكررة اذ ان هذه المعلومات تساعد المستثمرين والمقرضين على تكوين توقعاتهم عن المستقبل وعلاقته بالماضى.			
x من اهداف القوائم المالية تقديم معلومات عن اصول وخصوم المنشاة وحقوق المساهمين (المالكين) , اذ ان المستفيدين الخارجيين الرئيسيين يسعون الى مقارنة اداء المنشاة بغيرها من المنشات على اساس نسبي وليس على اساس مطلق وتودى هذه المعلومات الى ايجاد اساس لتقييم المعلومات المتعلقة بدخل المنشاة ومن ثم الى المساعدة فى اجراء المقارنات مع غيرها من المنشات .			
x لكى يكون قياس الاصول التى تمثل مصدرا			

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
مباشرا للنقود مفيدا ، يجب ان يكون ذلك			
القياس ومايتعلق بتلك الاصول من معلومات			
مرتبطا بقدر الامكان بتقديم الدلائل على			
امكانيات تحقيق تلك الاصول لتدفقات			
نقدية داخلية.			
x لكى يكون قياس الاصول التى لاتمثل مصدرا			
مباشرا للنقود مفيدا ، يجب ان يكون ذلك			
القياس ومايتعلق بتلك الاصول من معلومات			
مرتبطا - بقدر الامكان - بتقديم الدلائل			
على امكانيات هذه الاصول تقديم خدمات			
لعمليات المنشات فى المستقبل.			
x لكى يكون قياس الخصوم ومايرتبط بتلك			
الخصوم من معلومات مفيدا ، فان هذه			
المعلومات يجب ان ترتبط بالدلائل على			
التدفقات النقدية الخارجية التى تترتب على			
تلك الخصوم.			
x من اهداف القوائم المالية تقديم معلومات			
عن مصادر واستخدامات النقدية والاصول			
السائلة الاخرى اذ ان هذه المعلومات تساعد			
المستفيدين الخارجيين الرئيسيين فى تقييم			
مقدرة المنشاة - من الناحية التاريخية - على			
تحويل ارباحها الى تدفقات نقدية ومدى			
كفاية هذه التدفقات.			
x تفيد انواع المعلومات الواردة بالفقرة			
السابقة ايضا فى مساعدة المستثمرين (او			
المالكين) على تقييم اداء الادارة فى			
الوفاء بمسئوليتها فى الوكالة عنهم.			

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
حدود استخدام القوائم المالية للمنشات :	حدود استخدام التقارير المالية للمنشات :	حدود استخدام القوائم المالية للمنشات :	حدود استخدام القوائم المالية للمنشات
تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الا ان لهذه القوائم حدود منها : .	حدود الاستخدامات الصريحة :	x ليس هناك بيان صريح عن حدود استخدامات القوائم المالية للمنشات .	x ليس هناك بيان صريح عن حدود استخدامات القوائم المالية للمنشات .
x قد لاتحتوى على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل - لحساب التزامات المنشاة من ضريبة الدخل اوالزكاة .	x بالرغم من ان اعداد القوائم المالية يودى الى تقديم المعلومات التى تساعد اولئك الذين يرغبون فى تقدير قيمة المنشاة الا ان المحاسبة المالية لاتختص بقياس قيمة المنشاة قياسا مباشرا .		
x قد لاتحتوى على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل - لحساب الاعاشات .	x لاتستطيع التقارير اوالقوائم المالية بصفة خاصة - ان تفصل بين اداء الادارة واداء المنشاة - فالتقارير المالية تقدم معلومات عن منشاة معينة خلال المدة التى كانت فيها تحت ادارة معينة ولكنها لاتقدم معلومات بصورة مباشرة عن اداء الادارة .		
x قد لاتحتوى على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل - لاعداد الحسابات القومية .			
x لاتختص القوائم المالية بتقديم معلومات يمكن استخدامها لتقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشاة وخاصة المقاييس المباشرة لنجاحه فى تحقيق الاهداف التى لايمكن قياسها قياسا نقديا .	حدود الاستخدامات الضمنية :		
x لاتختص القوائم المالية بقياس قيمة المنشاة عند التصفية .	x نظرا لان بيان اهداف القوائم المالية يتركز حول احتياجات المستثمرين والمقرضين الى المعلومات فانه يفهم من ذلك ضمنا ان من يستخدمون المعلومات من غيرهولاء يتعين عليهم تعديل تلك المعلومات لكى تلائم اغراضهم وبالتالى فان حدود الاستخدامات التى وردت صراحة فى البيان السعودى يمكن ان تعتبر حدود استخدامات ضمنيه للبيان الامريكى .		
x لاتختص القوائم المالية بتقديم مقاييس مباشرة للمخاطر التى تصاحب حيازة حقوق الملكية او تقديم قرض للمنشاة .			

الجزء الاول

اهداف المحاسبة المالية

قائمة المحتويات

		فقرة	صفحة
١	مقدمة	١	٤٣
٢	تمهيد		٤٤
٢ – ١	مقدمة	٢	٤٤
٢ – ٢	المحيط المهنى والحاجة الى معايير المحاسبة	٣ – ١٠	٤٤
٢ – ٣	اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية	١١ – ١٤	٤٨
٢ – ٤	اهمية تحديد الاطار الفكرى للمحاسبة المالية كاساس لاصدار المعايير	١٥ – ١٩	٤٩
٢ – ٥	العلاقة بين اجزاء الاطار الفكرى للمحاسبة المالية ومعاييرها	٢٠ – ٢١	٥٠
٢ – ٦	اهمية اهداف المحاسبة المالية كاحد اجزاء الاطارالفكرى واسلوب بنائه	٢٢ – ٢٦	٥٣
٢ – ٧	تاثير المحيط فى تحديد الاهداف	٢٧ – ٣٠	٥٥
٣	بيان اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام فى المملكة العربية السعودية ومحدوديةاستخدامها		٥٨
٣ – ١	الغرض من البيان	٣١	٥٨
٣ – ٢	نطاق البيان	٣٢	٥٩
٣ – ٣	نص البيان		
٣ – ٣ – ١	الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين	٣٣ – ٣٤	٦٠
٣ – ٣ – ١ – ١	المستثمرون الحاليون والمرتقبون	٣٥ – ٣٧	٦١
٣ – ٣ – ١ – ٢	المقرضون الحاليون والمرتقبون	٣٨ – ٣٩	٥٤
٣ – ٣ – ١ – ٣	الموردون	٤٠	٦٥
٣ – ٣ – ١ – ٤	العملاء والموظفون	٤١	٦٥

قائمة المحتويات " تابع "

٣ – ٣ – ٢	طبيعة المعلومات التى يمكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية	٦٢ – ٦٩	٦٦
٣ – ٣ – ٣	اهداف القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام والمعلومات التى يجب ان تحتوى عليها		٦٨
٣ – ٣ – ٣ – ١	تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين	٧٠	٦٨
٣ – ٣ – ٣ – ٢	القياس الدورى لدخل المنشاة	٧١	٦٩
٣ – ٣ – ٣ – ٣	تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشاة على توليد التدفق النقدى	٧٢	٦٩
٣ – ٣ – ٣ – ٤	تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشاة ومصادرها	٧٣ – ٧٥	٧٠
٣ – ٣ – ٣ – ٥	تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات الاموال	٧٦	٧١
٣ – ٣ – ٤	محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام	٧٧ – ٨٢	٧٢
٤	الدراسة التحليلية		٧٤
٤ – ١	المقدمة	١٠٣ – ١٠٤	
٤ – ٢	قطاعات المستفيدين من القوائم المالية	١٠٥	٧٤
٤ – ٣	قطاعات المستفيدين الرئيسيين لاغراض هذا البيان	١٠٦	٧٧
٤ – ٤	اهمية وطبيعة الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين الىالمعلومات	١٠٧ – ١١٣	٧٨
٤ – ٥	محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام	١١٤	٨١
٤ – ٥ – ١	صعوبة انتاج معلومات هامة معينة عن اداء المنشاة	١١٥ – ١١٩	٨٢
٤ – ٥ – ٢	التناقض المحتمل بين احتياجات المستفيدين للمعلومات	١٢٠	٨٤
٤ – ٦	مقارنة البيان المقترح مع مايماثله فى الولايات المتحدة الامريكية , المانيا الغربية وتونس	١٢١ – ١٢٥	٨٥

الجزء الثانى - مفاهيم المحاسبة المالية

١ ـ مقدمـــــــــة

رقم الفقرة

٢٠١ يعتبر تحديد مفاهيم المحاسبة المالية جزءا رئيسيا مكملا لاهداف القوائم المالية ليكونا اطارا فكريا للمحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية . وكما اشير فى البيان الخاص بالاهداف يعتبر الاطار الفكرى الركيزة الرئيسية لبناء معايير المحاسبة المالية .

ولقد قسم هذا الجزء الى ثلاثة اقسام رئيسية :

القسم الاول : تمهيد ايضاحى يبين اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية .

القسم الثانى : بيان مفاهيم المحاسبة المالية .

القسم الثالث: الدراسة التحليلية لتوضيح البدائل التى تمت عند تحديد مفاهيم المحاسبة المالية كما تحتوى على دراسة مقارنة للمفاهيم المقترحة والمفاهيم المماثلة فى الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس والتى كانت محل الدراسة المقارنة فى المرحلة الاولى لتطوير المهنة وانتهت بالتقرير المعد بتاريخ ١٤٠١/١٠/٨هـ .

٢ - تمهيد

٢ - ١ مقدمة

٢٠٢ لكى تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض ، يجب ان ترتكز على مفاهيم اساسية . ويمكن تعريف "المفهوم" بانه مصطلح اساسى أعطى معنى معين ، ويعتبر المصطلح اساسى اذا كان من الضرورى ان تتكرر الاشارة اليه تكرارا صريحا او ضمنيا ، سواء عند وضع معايير المحاسبة او تفسيرها او تطبيقها . فكلمة "الاصول" مثلا تعتبر مصطلحا اساسيا لان كثيرا من معايير المحاسبة المالية تتعلق باصول المنشأة ، وبالتالي فلا بد ان تتكرر الاشارة الى مفهوم الاصل عند وضع تلك المعايير وعند تفسيرها وعند تطبيقها.

٢ - ٢ اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية :

٢٠٣ تتركز اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية فى تكملة الاطار الفكرى اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض . ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب ان ترتكز على اهداف واضحة للقوائم المالية (المنتج النهائى للمحاسبة المالية) . ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب ان ترتكز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقا لتصور ذهنى ملائم للمحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية . وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة فى اصدار معايير متناقضة . وتتلخص فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية فيمايلى :

(١) ملاءمة المعايير لمحيط المملكة :

٢٠٤ تعتبر المحاسبة المالية وسيلة تحديد وقياس وايصال المعلومات المالية المتعلقة بالعمليات المالية والاقتصادية فى منشأة معينة . ولكون عمليات تحديد وقياس المعلومات المالية وتوصيلها الى من يستخدمونها قد تتخذ صورا مختلفه فان ذلك يتطلب معايير مختلفة . لذلك يجب تحديد الصورة الاساسية لعملية التحديد وعملية القياس وعملية الايصال التى تلائم المملكة العربية السعودية قبل اصدار معايير المحاسبة المالية . ويودى تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى تحديد الصورة الاساسية لعمليات التحديد والقياس والايصال التى ينبغى اصدار المعايير لتحديد تفاصيلها .

(٢) سهولة فهم المعايير:

٢٠٥ يؤدى تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى تمكين من يستخدمون معايير المحاسبة وكذا من يعتمدون على نتائجها الى فهم طبيعة المعلومات

المحاسبية التى تشملها القوائم المالية وحدود استخدام تلك المعلومات، ممايؤدى الى زيادة مقدرتهم على استخدام هذه المعلومات بصورة فعالة

(٣) توحيد المصطلحات المحاسبية :

تستخدم المصطلحات المحاسبية فى المملكة فى الوقت الحاضر لتعبر عن معانى ٢٠٦
مختلفة ، ولاشك ان تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدى الى توحيد معانى المصطلحات المحاسبية المستخدمة ، وهذا يؤدى بالتالي الى زيادة المقدرة على فهم المعلومات المحاسبية .

(٤) مساعدة المحاسبين القانونيين فى اتخاذ القرارات:

ان تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدى الى ارشاد المحاسبين القانونيين ٢٠٧
فى اتخاذ قراراتهم عند مواجهة مشكلة معينة لم يصدر لها معيار محاسبي معين بعد .

(٥) مساعدة الجهات المسئولة عن اصدار المعايير:

يؤدى تحديد المفاهيم الى مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير ٢٠٨
المحاسبة المالية فى توجيه جهودهم اذ ان المفاهيم بالاضافة الى اهداف القوائم المالية تمثل المنطلق الرئيسى لاعداد المعايير.

٢ ـ ٣ تصنيف مفاهيم المحاسبة المالية :

تم تصنيف مفاهيم المحاسبة المالية فى اربع مجموعات اساسية كالاتى :

٢-٣-١ مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :

تعرّف هذه المفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية . وكما هو مبين فى نص ٢٠٩
البيان تتكون العناصر الاساسية للقوائم المالية من الاصول ، الخصوم ، حقوق اصحاب راس المال ، الايرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر، صافى الدخل (او صافى الخسارة) ، استثمارات اصحاب رأس المال ، التوزيعات على اصحاب رأس المال . وينطوى تعريف هذه العناصر كماهو موضح فى الدراسة التحليلية على اختيارين ، يتعلق الاول بترابط القوائم المالية من عدمه وبالتالى عناصرها وقد تم تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية على اساس ترابط تلك القوائم فى المملكة العربية السعودية . ويتعلق الاختيار الثانى بالاسلوب المقترح لقياس الدخل فى المملكة والذى يترتب عليه تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التى يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الاخرى .وقد تم تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية على اساس اسلوب الاصول والخصوم لقياس الدخل ، كما هو موضح فى الدراسة التحليلية ، مما ترتب عليه اعتبار الاصول والخصوم العناصر الرئيسية التى يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الاخرى للقوائم المالية .

٢-٣-٢ مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف :

٢١٠ تعرّف هذه المفاهيم الاحداث والعمليات والظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها وبالتالى تمثل موضوع القياس المحاسبى . وينطوى تعريف الاحداث والعمليات والظروف على تصور ذهنى لما قد يسبب تغيرا فى المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالهاويخضع للقياس المالى المحاسبى.

٢-٣-٣ مفاهيم القياس المحاسبى:

٢١١ ينطوى القياس المحاسبى على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الاساسية للقوائم المالية . وتعرّف مفاهيم القياس المحاسبى الافتراضات الرئيسية التى ترتكز عليها عملية القياس والخصائص التى تتسم بها عملية القياس المحاسبى . وتنطوى مفاهيم القياس المحاسبى كماهوموضح فى الدراسة التحليلية على اختيارين اساسيين : يتعلق الاول بمفهوم المحافظة على راس المال الواجب استخدامه كأساس لقياس الدخل ويترتب على هذا الاختيار تحديد تغيرات المركز المالى التى تمثل اجزاء دخل المنشأة ، وقد تم تعريف مفاهيم القياس المحاسبى على اساس ان الدخل لاينتج الا بعد المحافظة على رأس المال النقدى ، ويتعلق الاختيار الثانى بخاصية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس ، ويترتب على هذا الاختيار تحديد اساس القياس المحاسبى ، وقد تم تعريف مفاهيم القياس المحاسبى كما هو موضح فى الدراسة التحليلية على اساس ان الخاصية الجديرة بالقياس تعتمد على طبيعة الاصل او الخصم موضوع القياس وعلاقته المباشرة او غير المباشرة بالتدفقات النقدية للمنشأة .

٢-٣-٤ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :

٢١٢ تعرّف مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص الاساسية الواجب توافرها فى القوائم المحاسبية لكى تكون مفيدة . وتهدف هذه المفاهيم الى تحديد قواعد عامة يتم فى ضوئهاتحديد المعلومات الواجب عرضها فى القوائم المالية نظرا لتوافر خصائص معينة تشير الى فائدتها.

الفقرة التالية رقم ٢٣٣

٣ – نص البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية

٣ – ١ نطاق البيان:

يعرف هذا البيان العناصر الاساسية للقوائم المالية للمنشات الهادفة للربح، والمفاهيم التى يجب ان تحكم قياس تلك العناصر، والخصائص الواجب توافرها فى المعلومات التى تفصح عنها القوائم المالية . وبالتالى تحدد المفاهيم التى يشملها هذا البيان الملامح الاساسية للمحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية وعلى الرغم من ان هذا البيان لايضع معايير معينة للمحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح الا انه سوف يستخدم – جنبا الى جنب – مع بيان اهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير .

٣ – ٢ محتوى البيان:

٣-٢-١ مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :

٣-٢-١-١ مقدمة :

تعتبر القوائم المالية الوسيلة التى تستخدم لابلاغ الاطراف الخارجية بالمعلومات التى تم اعدادها وتجميعها فى الحسابات المالية – بصورة دورية منتظمة – وتنقسم هذه المعلومات الى نوعين رئيسيين:

(أ) "ارصدة" ترتبط بتاريخ معين ، او بلحظة زمنية معينة .

(ب) "تدفقات" ترتبط بفترة زمنية معينة .

ويشير اصطلاح "الارصدة" الى المعلومات التى تتعلق بالمركز المالى للمنشأة فى لحظة زمنية معينة . وتعتبر قائمة المركز المالى الوسيلة الرئيسية لابلاغ هذه المعلومات . كما تعتبر الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال العناصر الاساسية التى تصور المركز المالى للمنشأة فى لحظة زمنية معينة . ويشير اصطلاح " التدفقات " الى المعلومات التى تتعلق بالتغيرات التى تطرأ على المركز المالى للمنشأة خلال فترة زمنية معينة ، وتشمل هذه التغيرات مايأتي:

(١) المعلومات التى تتعلق بنتائج اعمال المنشاة خلال هذه الفترة ، وتعتبر قائمة الدخل الوسيلة الرئيسية لابلاغ هذه المعلومات كما تعتبر الايرادات والمصروفات، والمكاسب ، والخسائر ، وصافى الدخل (او صافى الخسارة) العناصر الاساسية التى تصور نتائج اعمال المنشاة خلال تلك الفترة الزمنية .

(ب) المعلومات التى تتعلق بالتغيرات التى تطرأ على حقوق اصحاب رأس المال ٢٣٦
المال خلال فترة زمنية معينة . وتعتبر قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب رأس المال الوسيلة الرئيسية لابلاغ هذه المعلومات . كما يعتبر صافي الدخل (اوصافى الخسارة) واستثمارات اصحاب راس المال والتوزيعات على اصحاب راس المال العناصر الاساسية التى تصور هذه التغيرات خلال تلك الفترة الزمنية .

(ج) المعلومات التى تتعلق بمصادر واستخدام الاموال خلال فترة زمنية معينة . ٢٣٧
وتعتبر قائمة مصادر واستخدام الاموال الوسيلة الرئيسية لابلاغ هذه المعلومات ، وتبرز هذه القائمة التغيرات التى تطرأ على الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال والتى تؤدى الى التأثير على النقد او الموارد السائلة الاخرى - وذلك باعتبار ان هذه التغيرات تمثل مصادر او استخدام الاموال .

ويتبين مما تقدم ان العناصر الاساسية للقوائم المالية للمنشأة هى:
- الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال .
- الايرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، وصافى الدخل (اوصافي الخسارة) ، استثمارات اصحاب رأس المال ، التوزيعات على اصحاب رأس المال.

وتقع هذه العناصر العشرة فى مجموعتين:
(أ) مجموعة عناصر المركز المالى وتتضمن الثلاثة عناصر الاولى .
(ب) مجموعة العناصر التى تمثل تغيرات فى المركز المالى وتشمل السبعة عناصر الاخيرة .

وترتبط عناصر المجموعتين ارتباطا اساسيا ، نظرا لأن الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال تتغير بفعل العناصر التى تتكون منها المجموعة الثانية . كما ان الزيادة (او النقص) فى اصل معين لايمكن ان تحدث دون نقص او زيادة مناظرة فى اصل اخر او فى احد الخصوم او فى حقوق اصحاب رأس المال.

ويتبين مما تقدم ان نتائج المحاسبة المالية تتبلور فى مجموعة مترابطة من القوائم المالية التى تتسق مع بعضها البعض وترتكز على نفس البيانات.

٣-٢-١-٢ تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية :

من الناحية العملية - يجب ان يضع تعريف كل عنصر من عناصر القوائم ٢٣٨
المالية اساسا واضحا للتمييز بين البنود التى تقع فى نطاق عنصر معين، والبنود التى تقع خارج نطاق ذلك العنصر. وعلى سبيل المثال ، فان تعريف " الاصل " يجب ان يكون كافيا لارشاد المحاسب الى تحديد ما اذا كان بند

معين - من المقترح ادراجه ضمن مجموعة الاصول - تتوافر فيه الخصائص التى تتوافر فى كافة البنود التى يطلق عليها اصطلاح " الاصول " . وبذلك يعتبر تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية خطوة اولية على جانب كبير من الاهمية لتحديد محتويات القوائم المالية ، اذ ان هذه التعاريف تضع الاساس لاستبعاد البنود التى تفتقر الى خاصية واحدة او اكثر من الخصائص التى تتميز بها كل من الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ، وما الى ذلك من عناصر القوائم المالية . ولاتهدف هذه التعاريف الى تحديد أسس التحقق المحاسبي لعناصر القوائم المالية - او تحديد الخاصية التى ينبغي اخضاعها للقياس من بين خصائص كل من هذه العناصر ، وتقع هذه الأسس والخصائص فى نطاق مفاهيم القياس المحاسبي . وفيمايلي تعاريف العناصر الاساسية للقوائم المالية :

١) الاصـــول :

الاصل هو اى شئ له قدرة على تزويد المنشاة بالخدمات او المنافع فى ٢٣٩
المستقبل ، اكتسبت المنشاة الحق فيه نتيجة احداث وقعت او عمليات تمت فى الماضي ، شريطة ان يكون قابلا للقياس المالى حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط الا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بالتزام غير قابل للقياس .

ويتبين من التعريف السابق ان الاصل - بغض النظر عن شكله - يتميز ٢٤٠
بخمس خصائص اساسية كالاتى :

(أ) المقدرة الكامنة على تقديم الخدمة او المنفعة ، ويعني ذلك ان الاصل يمثل طاقة متجمعة بحيث يستطيع - بمفرده او بالاشتراك مع غيره من الاصول - ان يقدم خدمات او منافع فى المستقبل ، تساعد بشكل مباشر او غير مباشر على تحقيق تدفقات نقدية (١)

(١) لعل هذه الخاصية هى اكثر الخصائص صعوبة فيما يتعلق بتمييز الاصول وذلك بسبب عدم التاكد من النتائج الاقتصادية للاموال التى تنفقها ادارة المنشاة بهدف حيازة منافع جديدة او زيادة المنافع الحالية - اذ ان عدم التاكد الذى يحيط بتحقيق هذه الاهداف قد يؤدى الى اعتبار تلك الاموال مصروفات ايرادية او خسائر ، ومن امثلة ذلك نفقات الانشاء وفتح اسواق جديدة والتدريب وما اليها من الحالات التى يتعذر فيها تقييم المنافع التى يمكن الحصول عليها فى المستقبل . ولاتتعلق حالة عدم التاكد بنية ادارة المنشاة فى مثل هذه الحالات وانما تتعلق اساسا باحتمال ودرجة نجاح المنشاة فى تحقيق الهدف من المصروف .

(ب) الارتباط بالمنشأة ومن ثم تستطيع المنشاة ان تحصل على الخدمات او المنافع التى تجسد فى الاصل.

(ج) وقوع حدث او انجاز عملية فى الماضى نتج عنها حق المنشأة فى الحصول على الخدمات والمنافع التى يقدمها الاصل.

(د) قابلية القياس : ويقصد بذلك امكانية القياس النقدى - بدرجة مقبولة من الثقة - لخاصية او اكثر من الخصائص التى يتميز بها الاصل وترتبط ارتباطا واضحا بامكانياته على تقديم الخدمات والمنافع.

(هـ) امكان قياس الالتزامات المباشرة التى تتحملها المنشاة مقابل الحصول على الاصل قياسا نقديا - بدرجة مقبولة من الثقة . وجدير بالملاحظة ان العقود التى يتعين تنفيذها فى وقت لاحق تحتوى عادة على حقوق ذات قيمة والتزامات واعباء فى المستقبل ، ومن الواضح ان الفائدة التى تعود على المنشأة من ادراج هذه الحقوق ضمن اصولها تكون محدودة بدرجة كبيرة اذا تعذر قياس الالتزامات التى تقابلها وادراجها ضمن خصوم المنشأة.

٢) الخصوم :

" الخصم " هو التزام حالى على المنشاة بتحويل اصول او تقديم خدمات ٢٤١
لوحدات اخرى فى المستقبل نتيجة عمليات او احداث ماضية ،شريطة ان يكون الالتزام قابلا للقياس المالى حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط الا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بحق غير قابل للقياس.

ويتبين من هذا التعريف ان الخصم - بغض النظر عن شكله - يتميز بالخصائص ٢٤٢
الاساسية الاتية :

(أ) وجود التزام حالى واجب الاداء ، بمعنى ان الخصم يمثل مسئولية قائمة تجاه وحدة او اكثر من الوحدات الاخرى.

(ب) نقل او تحويل اصول فى المستقبل، ويعنى ذلك ان الوفاء بتلك المسئولية يتطلب تسديد الالتزام، اما بنقل ملكية او استخدام بعض الاصول فى المستقبل - سواء كان ذلك فى تاريخ محدد او قابل للتحديد ، او عند وقوع حدث معين ، او عند الطلب .

(ج) الارتباط بالمنشأة ، ويعنى ذلك ان المنشأة يجب ان تفى بمسئوليتها او تؤدى ماعليها من الالتزام دون قيد او شرط .

(د) وقوع حدث او اتمام عملية فى الماضي ، ويعنـي ذلك ان الحدث او العملية التى ادت الى ترتيب ذلك الالتزام على المنشأة قد وقعت فعلا.

(هـ) قابلية القياس ، ويقصد بذلك امكان القياس المالى - بدرجة مقبولة من الثقة - لخاصية او اكثر من الخصائص التى يتميز بها الالتزام ، وترتبط ارتباطا واضحا باستخدام الاصول او نقل ملكيتها الى الغير فى المستقبل.

(د) امكان القياس المالى - بدرجة مقبولة من الثقة - للحقوق التى تكسبها المنشأة مباشرة او المنافع التى تؤول اليها فى المستقبل نتيجة للحدث او العملية التى ادت الى وجود ذلك الحصم او الالتزام.

٣) حقوق اصحاب راس المال:

٢٤٣ تمثل حقوق اصحاب رأس المال مقدار ما يتبقى من اصول المنشأة بعد استبعاد خصومها بمعني انها تعادل دائما "صافى الاصول" (الاصول - الخصوم) ، ولهذا يطلق عليها اصطلاح "القيمة المتبقية" لاصحاب رأس المال وتنبثق هذه القيمة من حقوق الملكية ، وتنطوى على العلاقة التى تربط المنشأة باصحابها كملاك - تمييزا لتلك العلاقة عن العلاقات التى قد تربطهم بالمنشاة كموظفين او موردين او مقرضين ، او عملاء ....الخ .

٤) الايرادات:

٢٤٤ ايرادات المنشأة هى مقدار زيادة الاصول او نقص الخصوم - اوكليهما معا - خلال مدة زمنية معينة الناتجة من انتاج السلع او بيعها ، او السماح للوحدات الاخرى باستخدام الاصول التى تملكها ، او تقديم الخدمات، او تادية انشطة اخرى تستهدف الربح - مما يشكل الاعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة.

٢٤٥ ويتضح من هذا التعريف ان "الايرادات" تتميز بالخصائص الاتية :

(أ) ان زيادة الاصول او نقص الخصوم التى تمثل الايرادات تنشأ عن الانشطة التى تستهدف الربح تمييزا لها عما يأتي:

- زيادة الاصول التى تترتب على استثمارات اصحاب راس المال او المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب راس المال ، او الحصول على قروض اضافية - تسلم اصول مشتراه.

- نقص الخصوم الذى يترتب على تسديد الديون بوسائل اخرى غير تسليم سلع او تقديم خدمات للغير، او السماح للغير باستخدام اصول المنشأة .

(ب) تتمثل الانشطة التى تستهدف الربح وتؤدى الى انتاج الايرادات فى العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة تمييزا لها عن عملياتها العرضية او الفرعية مع منشآت اخرى او الظروف والاحداث الاخرى التى تتأثر بها ويتوقف التمييز بين العمليات الرئيسية للمنشأة وغيرها من العمليات العرضية او الفرعية مع منشآت اخرى او الاحداث والظروف المشار اليها - الى حد كبير - على طبيعة المنشأة، وعملياتها ، واوجه نشاطاتها الاخرى . فقد تعتبر العمليات الرئيسية المستمرة لنوع معين من المنشآت عمليات عرضية او مترتبة على الظروف الخارجية بالنسبة لمنشأة اخرى ، ورغم ان هذا التمييز يعتمد على التقدير الا انه على جانب كبير من الاهمية، فهو يهدف اساسا الى ان تصبح المعلومات التى تتعلق بدخل المنشأة واجزائه والاحداث التى ادت الى تحقيقة ، مفيدة- الى ابعد حد ممكن - لمن يستخدمون القوائم المالية خارج المنشأة . ويساعد هذا التمييز على التفرقة بين الايرادات وبين المكاسب التى تمثل نوعا اخر من اجزاء دخل المنشأة .

(ج) طالما ان الايرادات تمثل زيادة فى الاصول او نقصا فى الخصوم ، فانه يتعين ان تتوافر فى كل من الاصول التى تستجد او الخصوم التى تنقص نفس الخصائص المحددة سابقا لهذه العناصر.

(د) ارتباط الزيادة فى الاصول اوالنقص فى الخصوم بفترة زمنية معينة .

ه) المصروفات:

٢٤٦ المصروف هو انقضاء اصل اوتحمل التزام- او كلاهمامعا- خلال فترة زمنية معينة نتيجة انتاج السلع او بيعها، او السماح للوحدات الاخرى باستخدام اصول المنشأة او تأدية خدمات للغير وغير ذلك من الانشطة التى تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة .

ويتضح من هذا التعريف ان "المصروف" يتميز بالخصائص الاتية :

٢٤٧ (أ) ان نقص الاصول وزيادة الخصوم التى تمثل المصروف تترتب على الانشطة التى تهدف الى الربح تتميزا لها عما يأتي:

- نقص الاصول الذى يترتب على توزيعات الارباح او استرداد المالكين لجزء من حقوقهم ، او الانفاق على شراء الاصول ، او تسديد الديون .

- زيادة الخصوم التى تترتب على الحصول على قروض اضافية او على شراء اصول جديدة .

(ب) تتمثل الانشطة التى تهدف الى الربح وتؤدى الى انقضاء الاصول ، او تحمل الالتزامات فى العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة ، تمييزا لها عن العمليات الفرعية او العرضية مع منشات اخرى او الظروف والاحداث الاخرى التى تتأثر بها .

(ج) طالما ان المصروفات تمثل نقص فى الاصول او زيادة فى الخصوم فيجب ان تتوافر فى الاصول التى تنقضي او الخصوم التى تستجد نفس خصائص الاصول او الخصوم السابق الاشارة اليها .

(د) ارتباط النقص فى الاصول او الزيادة فى الخصوم بفترة زمنية معينة .

٦) المكاسب والخسائر :

٢٤٨ المكاسب هى زيادة فى حقوق اصحاب رأس المال (صافى الاصول) تنتج من العمليات العرضية او الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ، والظروف والاحداث الاخرى التى تتأثر بها خلال فترة زمنية معينة . وذلك بخلاف الزيادة فى صافي الاصول التى تنتج من الايرادات او من استثمارات اصحاب راس المال او المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب راس المال .

٢٤٩ والخسائر هى نقص فى حقوق اصحاب رأس المال (صافى الاصول) ينتج من العمليات العرضية او الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ومن الاحداث والظروف الاخرى التى تتأثر بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة ، وذلك بخلاف النقص فى صافى الاصول الذى يترتب على المصروفات او التوزيعات على اصحاب راس المال .

٢٥٠ ويتضح من التعريفين السابقين ان كلا من المكاسب والخسائر تتميز بالخصائص المشتركة الاتية :

(أ) التأثير على حقوق اصحاب رأس المال (صافي الاصول) فالمكاسب تؤدى الى زيادة تلك الحقوق ، والخسائر تؤدى الى نقصها .

(ب) ان كلا منهما ينشأ من العمليات الفرعية او العرضية للمنشأة مع غيرها من المنشآت وص الاحداث والظروف الاخرى التى تتأثر بها ، تمييزا لها

عن العمليات الرئيسية المستمرة للمنشآت ، وهذه الخاصية هى التى تفرق بين المكاسب والايرادات من ناحية ، وبين الخسائر والمصروفات من ناحية اخرى.

(ج) ان المكاسب والخسائرلاتترتب على المعاملات اوالتحويلات التى تجرى بين المنشأة ومالكيها ، كما انها لاتترتب على المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب راس المال.

(د) ان كلا من هذه المكاسب او الخسائر يرتبط بفترة زمنية معينة.

٢٥١ وعلى الرغم من هذه الخصائص المشتركة، فان كافة المكاسب والخسائر لاتنتج من نفس الاسباب، اذ ان بعض المكاسب والخسائر ينتج عن عمليات تبادلية بين المنشاة وغيرها من الوحدات ومن امثلة ذلك المكاسب والخسائر التى تنتج من بيع الاصول الانتاجية التى لاتحتفظ بهاالمنشأة عادة بغرض البيع . وقد تنشأ بعض المكاسب او الخسائر نتيجة عمليات من جانب واحد – ويعني بذلك التحويلات غير التبادلية بين المنشأة والوحـــدات الاخرى . فعلى سبيل المثال تحقق المنشأة مكاسب من اعانات التشغيـــل التى تحصل عليها، بينما تتحمل خسائر نتيجة الغرامات التى تفرضهاعليها هيئة حكومية معينة. كما قد تنشا مكاسب وخسائر اخرى نتيجة حيازة اصول او الالتزام بخصوم تتعرض قيمتها للتغير، كما هو الحال بالنسبة للتغيرات فى اسعارصرف العملات الاجنبية . والى جانب ذلك تتحمـــل المنشأة خسائر اخرى نتيجة الانقضاء الجبرى لبعض الاصول كما هـــو الحال بالنسبة لفقد الاصول نتيجة للسرقة او تدميرها او احدى الكوارث الاخرى كالفيضان.

٧) صافى الدخل (صافى الخسارة):

٢٥٢ صافى الدخل (صافى الخسارة) عن مدة زمنية معينة هو مقدار الزيادة (النقص)فى حقوق اصحاب رأس المال أى فى صافى الاصول – وينتج صافي الدخل (صافى الخسارة) من الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التى ترتبط بتلك الفترة الزمنية ، ويتضمن ذلك كافة التغيرات فى صافى الاصول خلال تلك الفترة فيما عدا التغيرات التى تنتج من استثمارات اصحاب رأس المال او التوزيعات عليهم او المساهمات الرأسمالية من مصادر اخرى غيـــر اصحاب رأس المال.

ويتضح من التعريف السابق ان صافي الدخل (صافى الخسارة) يتميز بالخصائص ٢٥٣
الاتية :

(أ) ان صافي الدخل (صافى الخسارة) هو محصلة كافة العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة وكذلك عملياتها الفرعية او العرضية مع الوحدات الاخرى وغير ذلك من الظروف والاحداث التى تتأثر بها ، مما يؤدى الى تحقيق الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التى ترتبط بالفترة الزمنية التى يقاس عنها صافى الدخل.

(ب) ان صافي الدخل (صافي الخسارة) لاينتج من التحويلات التى تتم بين المنشأة واصحاب راس المال - او من المساهمات الرأسمالية التى تحصل عليهامن غير اصحاب راس المال.

(ج) ان صافى الدخل (صافي الخسارة) يمثل فائضا- بمعني انه يقاس بصورة غير مباشرة- فهو يعادل مقدار الفرق بين الايرادات والمكاسب من جهة ، وبين المصروفات والخسائر من جهة اخرى.

ويلاحظ ان الاجزاء الرئيسية لصافي الدخل (صافي الخسارة) هى ٢٥٤
الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر . ويمكن تجميع تلك الاجزاء بطرق مختلفة للحصول على مقاييس وسيطة لاداء المنشأة خلال فترة زمنية معينة ، ومن امثلة هذه المقاييس مجمل الربح، الدخل الناتج من العمليات المستمرة ودخل التشغيل . وليست هذه المقاييس الوسيطة - فى حقيقتها - سوى نتائج جزئية او مرحلية لصافي الدخل (صافى الخسارة).

٨) استثمارات اصحاب راس المال والتوزيعات عليهم :

استثمارات اصحاب رأس المال هى مقدار الزيادة فى صافي اصول المنشأة ٢٥٥
نتيجة تحويل اصول او تقديم خدمات من وحدات اخرى الى تلك المنشاة ، او نتيجة قيام وحدات اخرى بتسديد التزاماتها بغية الحصول على حقوق الملكية فى المنشأة او زيادة مايملكونه من تلك الحقوق.

ويقصد بالتوزيعات على اصحاب رأس المال مقدارالنقص فى صافى اصول ٢٥٦
المنشأة نتيجة تحويل اصول او تقديم خدمات الى اصحاب رأس المال ، او تحمل المنشأة التزامات تجاه مالكيها مقابل تخفيض حقوق ملكيتهم او انهاء تلك الحقوق.

٢٥٧ ويتضح من التعريفين السابقين ان استثمارات اصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم تتميز بالخصائص الاتية :

(أ) انها تمثل معاملات من جانب واحد بين المنشأة واصحابها ، باعتبارهم مالكين ، وبعبارة اخرى ، معاملات غير تبادلية تمييزا لها عن المعاملات التبادلية التى تجريها المنشأة مع هؤلاء المالكين.

(ب) تنطوى استثمارات اصحاب راس المال التوزيعات على تحويل اصول او خصوم من او الى المنشاة ، لذا يجب ان تتوافر فى هذه الاصول والخصوم الشروط المحددة سابقا .

(جـ) لايترتب على استثمارات اصحاب راس المال اوالتوزيعات عليهم اية مكاسب او خسائر للمنشأة .

٣-٢-٢ مفهوم الاحداث والعمليات والظروف :

٣-٢-٢-١ مقدمة :

٢٥٨ تنشأ التغيرات فى الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال نتيجة الاحداث والعمليات والظروف التى تتأثر بها المنشأة ويتم القياس المحاسبى لهذه الاحداث والعمليات والظروف فى ثلاث مراحل :

المرحلة الاولى : الاثبات المحاسبى للاحداث والعمليات والظروف التى تتأثر بها الاصول والخصوم .

المرحلة الثانية : تحديد قيمة التغيرات فى تلك الاصول والخصوم .

المرحلة الثالثة : التعبير عن تلك القيم بوحدات نقدية .

وتعتبر الاحداث والعمليات والظروف التى تتاثر بها الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال اساس عناصر نتائج اعمال الوحدة المحاسبية (وتتمثل هذه فى الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وصافى الدخل)والتغيرات الاخرى فى مركزها المالى ، وتعنى المحاسبة المالية بقياس تلك النتائج والتغيرات ومن ثم كانت اهمية تحديد مفهوم الاحداث والعمليات والظروف التى تؤدى الى ذلك .

٣-٢-٢-٢ تعريف الاحداث والعمليات والظروف :

٢٥٩ الاحداث هى وقائع لها نتائجها على الوحدة المحاسبية ويمكن تصنيفها على اسس متعدده . ومن وجهة نظر المحاسبة المالية تنقسم الاحداث الى نوعين : داخلية وخارجية . تنطوى الاحداث الخارجية على عمليات بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات ، او على تفاعل بين الوحدة المحاسبية والبيئة المحيطة بها . اما الاحداث الداخلية

فهى وقائع تحدث داخل الوحدة المحاسبية وبذلك لاتسهم فيها سوى الوحدة المحاسبية نفسها .

أ ـ الاحداث الخارجية :

٢٦٠ تقع الاحداث الخارجية التى تتاثر بها اصول الوحدة المحاسبية وخصومها اما على صورة عمليات او كوارث او ظروف .

(أ-١) العمليات :

٢٦١ تنطوى العملية على تحويل فعلى لاصل او التزام فيما بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات وقد تكون العملية ذات جانبين او ذات جانب واحد الا انها ـ فى كافة الاحوال ـ تنطوى على تحويل الاصول او الخصوم من الوحدة المحاسبية او اليها . ويطلق على العمليات ذات الجانبين اصطلاح العمليات التبادلية ، اما العمليات التى تتم من جانب واحد فيطلق عليها اصطلاح " التحويلات غير التبادلية ".

ويقصد بالعمليات التبادلية تحويل اصول او خصوم فيما بين الوحدات المحاسبية ، ويقصد " بتحويل الاصول " نقل ملكية اصول معينة من وحدة محاسبية الى اخرى . كمايقصد " بتحويل الخصوم" ترتيب التزامات على وحدة محاسبية تجاه وحدة اخرى ، وتنطوى مثل هذه العمليات على تضحية الوحدة المحاسبية باصولها او تحمل التزامات للحصول على اصول، او للوفاء بالتزامات اخرى .

ويقصد بالتحويلات غير التبادلية تحويلات فى اتجاه واحد للاصول او الخصوم ـ اما من الوحدة المحاسبية الى وحدات اخرى او بالعكس ـ وقد تحدث التحويلات غير التبادلية بين الوحدة المحاسبية واصحابها (باعتبارهم مالكين) او بين الوحدة المحاسبية ووحدات اخرى بخلاف هؤلاء المالكين ، وتعتبر استثمارات اصحاب راس المال (باعتبارهم مالكين) تحويلات غير تبادلية بين الوحدة المحاسبية ومالكيها اذ ان الوحدة المحاسبية لاتضحى بشئ من اصولها . كما انها لاتتحمل اية التزامات مقابل مايقدمه المالكون من استثمارات . وينطبق ذلك على التوزيعات على اصحاب راس المال ، اذ ان الوحدة المحاسبية لاتحصل على شئ ذى قيمة مقابل تلك التوزيعات ، وتعتبر التحويلات غير التبادلية بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاخرى بخلاف ـ اصحابها او مالكيها ـ معاملات من جانب واحد تنطوى على احد الامرين الاتيين :

أ ـ التضحية بالاصول او تحمل الالتزامات دون الحصول على اية اصول او الوفاء باية التزامات اخرى مقابل ذلك .

ب ـ الحصول على اصول او الوفاء بالتزامات دون التضحية باية اصول او تحمل اية التزامات اخرى مقابل ذلك .

ومن امثلة النوع الاول تبرعات الوحدة المحاسبية للمنظمات الخيرية ، الضرائب او الغرامات التى تفرض عليها او السرقة التى تقع على بعض الاصول التى تمتلكها . ومن امثلة النوع الثانى حصولها على اعانات او حصولها على مساهمات راسمالية من غير مالكيها .

(أ-٢) الكـــوارث :

٢٦٢ الكوارث هى انقضاء مفاجئ غير متوقع لاصل او اكثر من اصول الوحدة المحاسبية لاينتج عن فعل وحدة محاسبية اخرى كما هو الحال بالنسبة للحرائق والفيضانات وغيرها من الاحداث التى تقع قضاء وقدرا .

(أ-٣) الظـــروف :

٢٦٣ لاتنطوى بعض الاحداث الخارجية على انتقال ملكية اصول من الوحدة المحاسبية الى غيرها او تحمل تلك الوحدة المحاسبية بالتزامات تجاه الوحدات الاخرى فى الوقت الحاضر . ومع ذلك فان الوحدة المحاسبية تتاثر بمثل هذه الاحداث اذا ادت الى خلق ظروف مواتية او غيرمواتية ، قد يكون لها تاثير جارى فى الحاضر او كامن فى المستقبل عليها . وتتمثل الظروف المواتية او غير المواتية التى تحدث اثارا جارية على الوحدة المحاسبية فى وضع قائم ـ او مجموعة من الاوضاع القائمة ـ التى تنطوى على مكاسب او خسائر جارية لتلك الوحدة ومن امثلتها الظروف التى تؤدى الى ارتفاع او انخفاض اسعار السوق او تغير المنفعة الاقتصادية للاصول التى تملكها الوحدة المحاسبية (٢)

٢٦٤ ويمكن تعريف الظروف المواتية او غير المواتية التى تحمل اثارا كامنة للوحدة المحاسبية بانها وضع قائم ـ او مجموعة من الاوضاع القائمة ـ تنطوى على حالة من عدم التأكد فيما يتعلق بمكاسب او خسائر ممكنة . ولايحسم هذه الحالة بصورة نهائية سوى وقوع حدث او احداث معينة فى المستقبل ، اوعدم وقوع تلك الاحداث . وقد يترتب على ذلك

(٢) ان وجود وضع قائم او مجموعة من الاوضاع القائمة التى تنطوى على مكاسب او خسائر جارية او احتمالية لايعني انه ينبغي اثبات مثل هذه المكاسب او الخسائر (او تحقيقها محاسبيا) وجدير بالملاحظة ان "مفهوم الاثبات المحاسبي" يعرّف القواعد الاساسية لاثبات الاحداث والعمليات والظروف .

تأكيد اقتناء اصل، او تخفيض التزام، او ضياع اصل او تلفه او تحمل التزام جديد ، ويمكن تعريف " الوضع القائم " او " الاوضاع القائمة " التى تنطوى على عدم التأكدفيما يتعلق بالمكاسب التى يمكن ان تؤول الى الوحدة المحاسبيةبانها " مكاسب احتمالية "، وعلى العكس من ذلك يمكن تعريف الوضع – او مجموعة الاوضاع – التى تتعلق بالخسائر الممكنة بانها " خسائر احتمالية " ومن امثلة المكاسب الاحتمالية التى قد يتمخض عنها اقتناء اصول او تحقيق مكاسب : المطالبات القضائية ضد الغير بسبب فسخ الاتفاقات اوالعقود، اوالمطالبة بتعويضات مالية نتيجة اخطاء وقعت من الغير ، او المطالبة بتعديل الاسعار المتفق عليها فى عقودالمقاولات ومايماثلها نتيجة ارتفاع المستوى العام للاسعار. ومن امثلة الخسائر الاحتمالية التى قد يتمخض عنها تحمل التزامات او خسائر او تلف للاصول : القضايا المعلقة او المتوقعة وفرض ضرائب اضافية فعلا او احتمالات فرضها ، وضمان الغير فى الوفاء بديونهم ، وعدم التأكد من امكان تحصيل الوحدة المحاسبية لمستحقاتها قبل الغير.

(ب) الاحداث الداخلية :

٢٦٥ الاحداث الداخلية هى وقائع تحدث داخل المنشأة أى انها احداث لاتسهم فيها سوى هذه المنشأة، وتشمل الاحداث الداخلية كافة الانشطة او العمليات الانتاجية التى تؤدى الى تحويل الاصول وغيرها من الموارد الى منتجات – سواء كانت سلعا او خدمات – وتتخذ هذه العمليات اشكالا شتى – فهى لاتقتصر على العمليات الصناعية، وانما تشمل – على سبيل المثال العمليات التجارية وعمليات التعدين والاستكشاف والزراعة وخدمات النقل والعمليات اللازمة لتأدية الخدمات الاخرى . وبذلك تتضمن الاحداث الداخلية كافة الانشطة التىتهدف الى انتاج منتجات لها قيمة تبادلية اكبر من تكلفة الموارد المستخدمة فى انتاجها.

٣-٢-٣ مفاهيم القياس المحاسبي :

٣-٢-٣-١ مقدمة :

٢٦٦ ينطوى القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصرالاساسية التى تشملها القوائم المالية لمنشاة معينة وتحدد مفاهيم القياس المحاسبى

افتراضات معينة ترتكزعليهاعملية القياس ، كما تحدد الخصائص التى تتسم بهاعملية القياس نفسها • وتشمل مفاهيم القياس المحاسبى مايلى : مفهوم الوحدة المحاسبية ، مفهوم استمرار المنشاة ، مفهوم وحـــدة القياس المحاسبى ، مفهوم اعداد التقارير الدورية ، مفهـــوم الاثبـــات المحاسبي ، مفهوم اساس القياس ومفهوم المضاهاة •

٣-٢-٣-٢ مفهوم الوحدة المحاسبية :

٢٦٧ تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها ، منفصلة ومتميزة عن اصحابها ممن يزودونها بالاصول التى تملكها ، ويترتب على ذلك ان السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية انما هى سجلات تلك الوحدة وقوائمهـــا وليست سجلات المالك او الشركاء او المساهمين او غيرهم من الاطراف والمجموعات التى يعنيها امر المنشأة • ويترتب على ذلك ايضا ان اصول المنشأة انمـــا هى اصول تلك الوحدة المحاسبية وليست اصول المالك او الشركاء او المساهميـــن • كما ان خصوم المنشأة تمثل حقوقا او التزامات على اصول الوحـــدة المحاسبية وليست التزامـــات على اصول المالك او الشركاء او المساهمين • وبالمثل فـــان ايرادات المنشأة ومصروفاتها انما هى تغيرات فـــى اصول الوحدة المحاسبيـــة وخصومها وليست تغيرات فى اصول اوخصوم المالك او الشركاء او المساهميـــن ، كما ان مكاسب المنشأة وخسائرها انما هى تغيرات فى صافى اصـــول الوحـــدة المحاسبية وليست تغيرات فى صافي حقوق المالك او الشركاء او المساهميـــن • وكذلك الحال بالنسبة لصافي الدخل • فهو فى المكان الاول صافى دخل الوحـــدة المحاسبية وليس صافى دخل المالك او الشركاء او المساهمين ، وذلـــك الى ان يحين وقت تحويل صافـــى الدخل الى اصحاب راس المال •

٢٦٨ ويجب التأكيد على ان مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر مـــن الاهميـــة بالنسبة لكل من الشركة المساهمة والمنشاة الفردية ـ على حد سواء • وحتى اذا لم تتخذ المنشأة الشكـــل التنظيمى للشركة ، بحيث لاتكـــون لها الشخصيـــة المعنويـــة التى تكسبها الحق القانونى فى ملكية الاصول المخصصـــة للمنشـــأة ، فان هذه الاصول تعتبر ـ من وجهة نظرالمحاسبة المالية ـ اصول هذه الوحـــدة المحاسبية نفسها • وتستلزم الاعتبارات الادارية واعتبارات حقوق الاطـــراف المختلفة فى المنشاة اظهار دخل المنشأة على اساس انه يمثـــل ـ من حيـــث المبدأ ـ دخل الوحـــدة المحاسبية ، حتى اذا لم تكن هناك حاجـــة بعد ذلـــك الى اتخاذ اجراءات قانونية لتحويل هذا الدخل الى حيـــازة الفرد او الافراد الذين يملكون المنشأة •

٢٦٩ واعتبار المنشأة – من وجهة نظر المحاسبة المالية – وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، لايزيل الاشكال المتعلق بتعيين حدود المنشأة فى حالات معينة ، اذ انه – باستثناء المشروعات المشتركة – تعتبر المنشأة التى يتم تأسيسها وفقا لقانون الشركات السعودى شخصية قانونية او وحدة قانونية منفصلة اعتبارا من تاريخ تكوينها (المادة ١٣ من نظام الشركات) . فقد لاتطابق الوحدة القانونية الوحدة الاقتصادية فى كافة الحالات اذ يعرّف مفهوم الوحدة المحاسبية هذه الوحدة كوحدة اقتصادية تسيطر ادارة واحدة على كافة انشطتها، بينما نجد فى بعض الحالات عدة وحدات قانونية متميزة بذاتها تحت سيطرة ادارة واحدة، مما يبرر اعتبار شركات المجموعة كوحدة اقتصادية واحدة ومعاملتها على هذا الاساس.

٣-٢-٣-٣ مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية :

٢٧٠ تفترض المحاسبة المالية ان المنشأة وحدة محاسبية مستمرة ، وطالما انه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فانه يفترض ان للوحدة المحاسبية عمر اطول من الاعمار الانتاجية للاصول التى تستخدمها. بمعنى ان الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما ان الاصول التى تستخدمها ذات اعمار محدودة . ويترتب على ذلك اعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض انه ليس هناك اتجاه او نية او ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية او تقليص نطاق اعمالها.

٢٧١ ويؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تاثيرا كبيرا على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشات . فطالما ان التصور السائد للمنشأة يتمثل فى تيار متواصل من النشاط الاقتصادى ، فان مهمة المحاسبة المالية تتركز فى قياس التدفق المستمر الذى يتصل بانشطة المنشأة ، بحيث يكون لذلك القياس مغزى واضح . ويتبلور اسلوب القياس الذى يتسم بذلك فى تخصيص او تقسيم جهود المنشأة وانجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة ، ومضاهاة كل من هذه الجهود بما حققته من انجازات. غير ان عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تؤدى الى تجزئة كثير من الصلات او العلاقات الحقيقية ، كما تؤدى الى اضفاء جو من الدقة المتناهية على المعلومات التى تشملها القوائم المالية بينما ان دقة تلك المعلومات – فى حقيقة الامر – تعتمد على مجرى الاحداث المقبلة . فالقوائم المالية التى تعد عن فترة زمنية معينة لايمكن اعتبارها – حتى فى افضل الظروف المواتية – قوائم نهائية .كما ان نتائج

اعمال المنشأة لايمكن ان تظهر فى مجموعها بصورة نهائية متكاملة الا عند التصفية . وترتيبا على ذلك ، فان القرارات التى تتخذ على اساس القوائم المالية قد يكون من الضرورى تعديلها فى ضوء مايأتي به المستقبل من احداث ، وينبغي ان تؤخذ هذه الحقيقة فى الاعتبار عند اعداد تلك القوائم . ومن ثم لاينبغى لصافى الدخل واجزاءه او الارقام التى تشملها قائمة المركزالمالى ومايرتبط بها من افصاح ان توحى بانهانتائج نهائية حاسمة اذ ان هذا فى الحقيقة بعيد عن الواقع .

٢٧٢ وعن طريق قائمة الدخل يتم عرض جزءا من التيارالمتواصل لجهود المنشأة وانجازاتها- ومن ثم فانها تعرض صورة لاداء المنشأة وفاعلية ادارتها فى استخدام الموارد المتاحة خلال فترةزمنيةمعينة . ولكي تكون هذه القائمة وافية بالغرض الذى تعد من اجله ، ينبغي اعدادها كاحدى الحلقات فى سلسلة متصلة من التقارير بحيث لا تغفل شيئامن المكاسب والخسائرالفرعية اوالعرضية او التى تترتب على الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة اذ ان لهذه العناصر اثر - فى الاجل الطويل - على تيار الدخل . وبالمثل ، تقدم قائمة المركز المالى صورة للاصول التى ترتبط - بدرجة معقولة- بالانشطة المقبلةللمنشأة ، وما يترتب على تلك الاصول من حقوق او التزامات حالية فى لحظة زمنية معينة .

٣-٢-٣-٤ مفهوم اعداد التقارير الدورية :

٢٧٣ تعد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة خلال حياة الوحدة المحاسبية حتى يتسني ابلاغ المعلومات التى تم تجميعها فى حسابات المنشأة الى الاطراف التى يعنيها الامر - وبعبارة اخرى - فان حياة الوحدة المحاسبية يتم تقسيمها الى فترات دورية بغية اعداد التقارير التى تستخدم لتزويد الاطراف المعنية بمعلومات - او مؤشرات - تمكنهم من تقييم اداء الوحدةالمحاسبية . ومن المعتاد ان تعدهذه التقارير فى المملكة العربية السعودية عن سنةتقويمية او سنة مالية .ومن ثم تصبح احدى المهام الرئيسية للمحاسبة المالية هى تحديد مايخص كلا من هذه الفترات من التيار المستمر للانشطة التى تزاولها الوحدة المحاسبية .

٢٧٤ والبديل الرئيسي للفترة المحاسبية كوحدة لقياس الاداء واعدادالتقارير- هى المشروعالكامل او العمليةالكاملة التى قدتستغرق فترات زمنية متباينة . ومن الواضح ان الفترة المحاسبية تعتبر اكثر ملائمة للمنشآت التجارية

والصناعية ولمعظم الانشطة الهادفة للربح فى المملكة العربية السعودية حيث تعتبر كل من هذه الفترات مركز الاهتمام عند قياس الاداء واعداد التقارير عن الوحدة المحاسبية . فالفترات المحاسبية المنتظمة - مهما كان اساس تحديدها - فترات متسقة بطبيعتها ، فضلا عن انها تكفل قابلية النتائج للمقارنة .

٣-٢-٣-٥ وحدة القياس المحاسبى :

٢٧٥ يتطلب القياس المحاسبى استخدام وحدة عامة لقياس الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ، وتعتبر الوحدة النقدية الوحدة العامة للتعبير عن القياس المحاسبى (الريال السعودى فى المملكة العربية السعودية) . وفى غياب تغيرات كبيرة فى قوته الشرائية يعتبر الريال السعودى وحدة مستقرة للقياس المحاسبى .

٢٧٦ ويعتبر تصوير الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال ، والتغيرات التى تطرأ على كل منها بمقياس موحد - شرطا اوليا مسبقا لقياس المركز المالى للوحدة المحاسبية وصافى دخلها الدورى . غير ان استخدام الوحدة النقدية كوحدة القياس المحاسبى قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب مايطرأ على القوة الشرائية للنقود من انخفاض (فى حالة التضخم) ، ومايطرأ عليها من ارتفاع (فى حالة الانكماش) - على مدار الزمن . فقد تختلف القوة الشرائية للريال السعودى المستخدم للتعبير عن القياس المحاسبى لعناصر القوائم المالية المختلفه اذا استمر التضخم او الانكماش المعتدلين بصورة متواصلة خلال سنوات متعددة ، او استمر التضخم او الانكماش بمقدار كبير خلال فترات قصيرة . فعلى سبيل المثال قد تختلف القوة الشرائية للريال السعودى المستخدم للتعبير عن المصروفات عن القوة الشرائية للريال المستخدم للتعبير عن الايرادات ، كما ان القوة الشرائية للريال السعودى المستخدم للتعبير عن قيمة بعض الاصول قد تختلف عن القوة الشرائية للريال المستخدم للتعبير عن قيمة اصول اخرى . وتؤدى التغيرات الكبيرة التى تطرأ على القوة الشرائية للنقود على مدار الزمن الى صعوبة المقارنة بين اداء الوحدة المحاسبية فى السنوات المختلفه كما تؤدى الى صعوبة المقارنة بين اداء الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات فى نفس السنة .

٢٧٧ ولعل الاثر الاساسي لمفهوم وحدة القياس النقدى يتبلور فى ان التغيرات

المعتدلة فى القوة الشرائية للنقود اذا استمرت سنوات عديدة تستلزم اعـادة تصوير القوائـــم المالية بحيث تعكس التغيرات التـــى تطرا على القـــوة الشرائية للريال السعودى . وينطبق ذلك ايضا فى حالة التغيرات الكبيرة التى تستمر لفترة قصيرة .

٣-٢-٣-٦ مفهوم الاثبات المحاسبى :

٢٧٨ تعنى المحاسبة المالية بقياس التغيرات فى اصول المنشاة وخصومهـا . ويتم تصنيف هذه التغيرات الى : ايرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر واستثمارات يقدمها اصحاب راس المال وتوزيعات على اصحاب راس المال وتغيرات اخـرى تطرأ على المركز المالى . وتحدث هذه التغيرات اما بفعل الاحداث الداخليـة او بفعل الاحداث الخارجية . الا انه يتعين ان تكون تلك الاحداث قابلـة للاثبات فى السجلات المحاسبية قبل قياس وتصنيف تاثيرها على المركز المالى للوحدة المحاسبية . ويتضمن مفهوم الاثبات المحاسبى تحديد القواعد الاساسية لاثبات الاحداث الخارجية والداخلية التى تتاثر بها المنشاة .

٢٧٩ وكقاعدة عامة يجب ان يتم الاثبات المحاسبى لاثار الاحداث الخارجية والداخلية على الاصول والخصوم والابلاغ عنها فى الفترات الزمنية التى تقع فيها تلك الاحداث ، وفقا للاسس التالية وليس فى الفترات التى يتم فيها التحصيل او السداد النقدى .

أ - الاثبات المحاسبى للاحداث الخارجية :

٢٨٠ تم تصنيف الاحداث الخارجية - فيما تقدم - على الوجه الاتى :

- عمليات او احداث تنطوى على تحويل اصول او خصوم فيما بين الوحـدة المحاسبية والوحدات الاخرى .
- كوارث ، يترتب عليها انقضاء جبرى غير متوقع لاصول المنشاة .
- ظروف مواتية (فى صالح الوحدة المحاسبية) تنطوى على مكاسب ، وظروف غير مواتية (فى غير صالح الوحدة المحاسبية) تنطوى على خسائر ، وقد تكون هذه المكاسب او الخسائر جارية - فى الحاضر - او محتملة - فـى المستقبل .

٢٨١ كما تم تصنيف العمليات الى تحويلات تبادلية وتحويلات غير تبادليـة . وصنفت التحويلات غير التبادلية الى تحويلات فيما بين الوحدة المحاسبيـة ومالكيها ، وتحويلات فيما بين الوحدة المحاسبية ووحدات اخرى (بخلاف هؤلاء المالكين) . وبالمثل ، تم تصنيف الظروف - بنوعيها - الى ظروف تنطوى علـى

مكاسب او خسائر جارية للوحدة المحاسبية ، وظروف تنطوى على مكاسب او خسائر احتمالية فى المستقبل .

٢٨٢ وبناء على هذا التصنيف يتم الاثبات المحاسبى وفقا لمايلى :

(١) يجب اثبات التحويلات التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والغير فى السجلات المحاسبية عند اتمام تبادل الاصول او الخصوم ، او عند تقديم الخدمات للغير ، او عند استخدام الغير لاصول الوحدة المحاسبية .

(٢) يجب اثبات التحويلات غير التبادلية فيمابين الوحدة المحاسبية ومالكيها (بصفتهم مالكين) عند تحويل الاصول او الخصوم .

(٣) يجب اثبات التحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاخرى (بخلاف المالكين) عند اقتناء الاصول اوعند التصرف فيها او عند اكتشاف اية خسائر لحقت بهذه الاصول (كما فى حالة السرقة مثلا) اوعند تحمل الالتزامات ، او التعرف عليها (كما فى حالة فرض غرامة على المنشاة) .

(٤) يجب اثبات الكوارث عند حدوث الانقضاء المفاجئ او غير المتوقع لاصول الوحدة المحاسبية اوعند اكتشاف ذلك .

(٥) يجب اثبات التلف او التدمير الذى يصيب اصول الوحدة المحاسبية بفعل وحدات اخرى عند حدوث ذلك التلف او التدمير او عند اكتشاف حدوثهما .

(٦) لايجوز اثبات الظروف المواتية التى تنطوى على مكاسب جارية للمنشأة لمجرد توافر تلك الظروف وانما يجب اثبات الاثار التى تترتب عليهاعند حدوث العمليات التبادلية او التحويلات التى تؤكد تلك المكاسب. ورغم ان هذه الظروف تسفر عن مكاسب جارية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لارتفاع اسعار السوق للاصول التى تملكها الوحدةالمحاسبية ، الا ان الاثبات المحاسبي لمثل هذه المكاسب امر غير جائز ، وذلك لانها لاتعكس تقدما فعليا محققا فى نشاط الوحدة المحاسبية ، كما انها لاتعتبر مقياسا لذلك النشاط ، يضاف الى ذلك ان هذه المكاسب لاتترتب على اية عمليات تحويلية ، كما انها لاتسفر عن أية اضافات للموارد النقدية التى يمكن استخدامها لمواجهة التزامات الوحدة المحاسبية او اجراء التوزيعات علىمالكيها ، فضلا عن انها تفتقر الى سند قانونى يؤيد اعتبارها مكاسب حقيقية .

(٣) لايعني ذلك عدم الافصاح عن هذه المكاسب، بل انه يتعين الافصاح عنها اذا كانت لها اهمية نسبية ، بشرط ان تتوافر فيهاخصائص المعلومات المفيدة ، وفقا لمفاهيم جودة المعلومات الواردة بهذا البيان.

(٧) لايجوز اثبات الظروف غير المواتية التى تنطوى على خسائر جارية للمنشأة عندما تنشأ هذه الظروف ، الا اذا كانت تشير الى وقوع خسارة دائمة بمعنى انه سوف يتعذر استرداد القيمة المثبتة بالسجلات المحاسبية من خلال النشاط العادى للوحدة المحاسبية .

(٨) لايجوز اثبات المكاسب المحتملة حتى تقع الاحداث فى المستقبل المؤيدة لوجود هذه المكاسب(٤).

(٩) يجب اثبات الخسائر المحتملة اذا كانت المعلومات المتاحة تدل على انه من المتوقع وقوع حدث (او اكثر) فى المستقبل يؤكد ان احد الاصول قد اصابه التلف، او ان الوحدة المحاسبية قدتحملت التزاما شريطة امكان تقدير الخسارة على اساس معقول(٥).

ب ـ الاثبات المحاسبي للاحداث الداخلية :

٢٨٣ يقصد بالاحداث الداخلية الوقائع التى تحدث داخل الوحدةالمحاسبية وتؤثر على اصولها. وتشمل هذه الاحداث كافة الانشطة التى تؤدى الى تحويل الاصول والموارد الاخرى الى منتجات ـ سواء كانت سلعا اوخدمات ـ والانشطة التى تهدف الى تضافرتلك الاصول لانتاج سلعا اوخدمات تزيد قيمتها عن قيمة الاصول والمواردالتى استخدمت لانتاجها ، وبذلك تزداد المنفعة الاقتصادية لتلك الاصول ، ولايجوز اثبات قيمة المنفعة الاقتصادية التى تضاف الى الاصول بسبب الاحداث الداخلية ، حتى تتأكد هذه القيمة نتيجة معاملات تبادلية تالية لتلك الاحداث، الا انه يتعين اثبات تغيرات الاصول التى تنجم عن احداث داخلية ، وذلك باعادة تجميع قيم الاصول المثبتة بالسجل المحاسبي بحيث تمثل اوضاع هذه الاصول بعد تحولها الى منتجات وخدمات.

٣-٢-٣-٧ مفهوم اساس القياس المحاسبى :

٢٨٤ يختص مفهوم اساس القياس المحاسبي بتحديد الاشار النقدية للاحداث الخارجية والداخلية القابلة للاثبات المحاسبى كما يحدد هذا المفهوم اساس القيمة التى يجب تسجيلها واظهارها فى التقارير المحاسبيةنتيجة تلكالاحداث. ونظرالانه يستحيل الفصل بين مفردات الاصول والخصوم وبين التغيرات التى

---

(٤) انظر الهامش (٣).
(٥) لايعني ذلك عدم الافصاح عن الخسائر التى يتعذر اثباتها فى ضوء هذه القاعدة .

تطرأ على كل منهما فان قياس تلك الاصول والخصوم وقياس التغيرات التى تطرأ عليها لايساوى وجهين لنفس المشكلة . ولذلك تمت صياغة مفهوم اساس القياس المحاسبي فى صورة قاعدة لقياس الاصول والخصوم . الا ان هذه القاعدة تصلح ايضا للتطبيق على قياس تغيرات الاصول والخصوم - سواء كانت هذه التغيرات قابلة للتصنيف كايرادات ومصروفات ، ومكاسب وخسائر او تمثلت فى اية تغيرات اخرى فى المركز المالى للوحدة المحاسبية .

٢٨٥ وتقسم الاصول والخصوم ، لاغراض هذا المفهوم ، الى اصول وخصوم ذات طبيعة نقدية واصول وخصوم ذات طبيعة غير نقدية .ويتمثل الاصل النقدى فى النقدية او الحق فى استلام مبلغ نقدى محدد المقدار او قابل للتحديد دون الارتباط باسعار سلع وخدمات معينة فى المستقبل . ويتمثل الخصم ذو الطبيعة النقدية فى التزام بدفع مبلغ نقدى محدد المقدار او قابل للتحديد دون الارتباط باسعار سلع او خدمات معينة فى المستقبل . وتشتمل الاصول النقدية على : النقد والمدينين التجاريين واوراق القبض وغيرها من سندات الديون التى تملكها الوحدة المحاسبية . وتتطلب الخصوم النقدية لتسديدها نقل ملكية اصول نقدية كالنقد عادة . وتعتبر الخصوم التى تتطلب لتسديدها تقديم كميات من سلع وخدمات مقاديرها محددة او قابلة للتحديد دون ان يتوقف ذلك على تغيرات الاسعار خصوما غير نقدية ، وينطبق ذلك على الخصوم التى تتطلب لتسديدها دفع مبالغ نقدية يتوقف مقدارها على اسعار سلع وخدمات معينة فى المستقبل .

٢٨٦ وتعتبر التفرقة بين الاصول والخصوم النقدية وغير النقدية ذات مغزى هام لمن يستخدمون القوائم المالية خارج الوحدة المحاسبية ، وذلك لان الاصول والخصوم النقدية ترتبط ارتباطا وثيقا بالتدفقات النقدية المستقبلة - من حيث حجم هذه التدفقات وتوقيت حدوثها - اما الاصول والخصوم غير النقدية فانها تتعلق بشكل غير مباشر كما ترتبط بدرجة اقل بحجم التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيت حدوثها . وبينما يجب ان يتجه قياس الاصول والخصوم النقدية نحو اتاحة مؤشرات عن اثارها المباشرة على التدفقات النقدية فى المستقبل ، فان قياس الاصول والخصوم غير النقدية يجب ان يتجه نحو اتاحة مؤشرات عن اثارها غير المباشرة على تلك التدفقات النقدية ، وفيما يلى القواعد الاساسية لقياس الاصول والخصوم فى ضوء التفرقة بين الاصول والخصوم النقدية وغير النقدية :

أ - اقتناء الاصول :

٢٨٧ تعتبر القيمة العادلة للاصل فى تاريخ اقتنائه - اى تكلفة اقتناء الاصل - الاساس فى قياس والتسجيل الاولى للاصول التى تقتنيها الوحدة المحاسبية .

ويتوقف تطبيق هذه القاعدة على طبيعة العملية التى يترتب عليها اقتنـــاء الاصل ، وفقا لمايلى :

(١) يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل الذى يتم اقتنائه مقابل النقد على اساس المبلغ النقدى المدفوع.

(٢) يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل الذى يتم اقتنائه مقابل التنازل عن اصل غير نقدى على اساس القيمة العادلة للاصل غير النقدى المتنـازل عنـــه .

(٣) يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل الذى يتم اقتنائه مقابل تحمل التزام ، على اساس القيمة الحالية للمبالغ التى يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام .

(٤) يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل الذى يتم اقتنائه مقابل اصدار اسهم (او حقوق الملكية فى الوحدة المحاسبية التى تحصل على ذلك الاصل) ، على اساس القيمة العادلة للاصل[٦] بمعنى ان الاسهم المصدرة (او زيادة حقوق الملكية نتيجة الاستثمارات الاضافية التى يقدمها اصحاب راس المال) يتم قياسها وتسجيلها على اساس القيمة العادلة للاصل الذى يتم الحصول عليه مقابل هذه الاسهم.

(٥) يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل غير النقدى الذى يتم اقتنائـــه نتيجة لعملية تحويل غير تبادلية مع غيرالمالكين ، على اساس قيمته العادلة .

ب ـ قياس قيمة الاصل بعد اقتنائه :

٢٨ تحدد طبيعة الاصل ـ وليست كيفية اقتنائه او الحصول عليه ـ كيفيـــة قياس قيمته بعد اثبات تكلفة اقتنائه فى السجلات المحاسبية . وتصنـــف الاصول وفقا لطبيعتها الى اصول نقدية واصول غير نقدية :

(٦) قديكون الاصل الذى يقتنى هو وحدة محاسبية كاملة . ولذلك يجب التفرقة بين هذه الحالة وبين كل من العمليات الاتية :
ـ العمليات التى تؤدى الى اتحاد (اوادماج) حقوق الملكية لوحدتين دون دفع مبالغ نقدية اوتحويل اصول اخرى من اية وحدة منهما الى الاخرى.
ـ العمليات التى تؤدى الى انتقال صافي الاصول اوتبادل الاسهم بين وحدتين تحت سيطرة ادارة واحدة.
ويرجع السبب فى ذلك الى ان هذه العمليات لاتعتبر عمليات اقتناء للاصول وانما تعتبر هذه العمليات بمثابة تغييرات فى الاشكال القانونيـــة للوحدات التى تشملها.

١ ـ قياس الاصول النقدية بعد اقتنائها :

٢٨٩ ينبغى قياس الاصول النقدية المسجلة واظهارها فى القوائم المالية على اساس القيمة الحالية للمبالغ التى ينتظر تحصيلها . وبالنسبة للنقد يعتبر الاساس هو قيمته الاسمية ، وبالنسبة للمكوك واوراق القبض والمطالبات التى تستحق نقدا فى الاجل القصير يعتبر الاساس قيمتها الاسمية بعد تخفيضها بقيمة المبالغ المشكوك فى تحصيلها ، وبالنسبة للمطالبات التى تستحق نقدا فى الاجل الطويل يعتبر الاساس هو القيمة التى ينتظر تحصيلها مخصومة ـ الى التاريخ الجارى ـ على اساس معدل الخصم ـ او تكلفة التمويل المحددة فى العمليات التى ترتبت عليها حيازة تلك الاصول .

٢ ـ قياس الاصول غير النقدية بعد اقتنائها :

٢٩٠ يجب قياس الاصول غير النقدية المسجلة واظهار صافى القوائم المالية وفقا لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص فى طاقتها الكامنة ـ سواء كان ذلك النقص راجعا الى استخدام هذه الاصول او نتيجة ظروف اخرى غير مواتية ـ او بسبب مالحقها من تلف او تدمير. ويعتبر هذا الاساس صالحا للتطبيق ـ سواء احتفظت الوحدة المحاسبية بالاصل غير النقدى لاستخدامه فى عملياتها ، او لبيعه بحالته الراهنة ، او احتفظت به كاستثمار يدر عليها دخلا او احتفظت به املا فى زيادة قيمته بمرور الزمن . وتمثل التكلفة التاريخية ـ فى تاريخ اقتناء الاصل ـ تقدير ادارة الوحدة المحاسبية للحد الادنى لقيمة مايسهم به الاصل غير النقدى فى تحقيق التدفقات النقدية التى تؤول الى الوحدة المحاسبية فى المستقبل. وجدير بالملاحظة ان التكلفة التاريخية لاى اصل غير نقدى ـ وليس سعر البيع الجارى لهذا الاصل او تكلفته الاستبدالية الجارية(٧) ـ هى المقياس

(٧) قديكون سعر السوق سعرا للبيع ، كما قد يكون سعرا للشراء وقد تشترك الوحدة المحاسبية فى تحديد اسعار البيع او الشراء . فعلى سبيل المثال تشارك الوحدة المحاسبية فى تحديد اسعار الشراء او البيع للاصول التى تشتريها او تبيعها فعلا . وتعتبر التكلفة التاريخية للاصول التى تقتنيها المنشاة اسعار شراء شاركت المنشاة فى تحديدها فى تاريخ الشراء ولاتشارك المنشاة فى تحديد اسعار الشراء او البيع الجارية للاصول التى تقتنيها حاليا. وتمثل اسعار البيع او الشراء الجارية التقديرات الحالية لبائعين او مشترين اخرين للطاقة الكامنة فى اصول غير نقدية مماثلة للاصول التى تقتنيها الوحدة المحاسبية . ولاتؤثر هذه التقديرات على قدرة الاصول غير النقدية التى تقتنيها الوحدة المحاسبية حاليا فى تحقيق التدفقات النقدية الا اذا قامت بشراء او بيع اصول غير نقدية وفقا لتلك الاسعار.

الملائم للطاقة الكامنة من الخدمات التى ينتظر الحصول عليها من ذلك الاصل، نظرا لان ادارة الوحدة المحاسبية نفسها - وليس مجرد افراد اخرين ، بائعين او مشترين - هى التى اسهمت فى تحديد السعر الذى تم بمقتضاه تحديد التكلفة التاريخية (٨) لذلك الاصل . ومن المؤكد ان اهتمام الاطراف الخارجية قد ينصب على معلومات تتعلق بالقيمة الجارية لبيع الاصول غير النقدية التى تملكها الوحدة المحاسبية او لتكلفة الاستبدال الجارية لتلك الاصول ، غير ان هذا الاهتمام لايعتبر مبررا لاتخاذ الاسعار التى يحددها افراد اخرون - مشترون او بائعون - اساسا للقياس المحاسبي، بدلا من الاسعار التى اشتركت فى تحديدها الوحدة المحاسبية نفسها (٩) .

قياس قيمة الاصول التي يتم التصرف فيها :

٢٩١ يعتبر الاساس الذى ينبغي اتباعه لقياس وتسجيل قيمة الاصول التى يتم التصرف فيها هو تكلفة اقتناء هذه الاصول بعد تعديلها بقيمة الاستهلاك او الاطفاء واية تعديلات اخرى تم ادخالها على تكلفة الاقتناء (وهذه تعادل القيمة الدفترية لتلك الاصول). ولايتوقف تطبيق هذا الاساس على طبيعة المعاملة التى تم بموجبها التصرف فى الاصل، ومن ثم فان النقص فى الاصول نتيجة التصرف فيها يجب ان يقاس على اساس القيم الدفترية المسجلة لهذه الاصول - سواء كان ذلك النقص ناتجا عن التصرف فى الاصول - او التخلص منها - بعملية تبادلية او بتحويل غير تبادلى بين الوحدة ومالكيها او بين الوحدة ووحدات اخرى غير هؤلاء المالكين (١٠).

---

(٨) قد يكون من الضرورى تعديل قيمة الريال السعودى المستخدم للتعبير عن التكلفة التاريخية اذا طرات على قوته الشرائية تغييرات هامة بسبب التضخم او الانكماش، الا ان هذا التعديل لايؤثر على الاساس المتبع للقياس.

(٩) لاينبغي تجاهل اهتمام من يستخدمون القوائم المالية بالمعلومات التى تتعلق بقيمة البيع الجارية ، او التكلفة الاستبدالية الجارية ، ويجب الافصاح عن هذه المعلومات طالما توافرت فيها خصائص المعلومات المفيدة وفقا لما تتضمنه مفاهيم جودة المعلومات.

(١٠) لايعتبر توزيع اصول غير نقدية - بدلا من توزيعات الارباح النقدية - تحويلا غير تبادلى الى المالكين ، اذ ان اعلان الارباح يخلق التزاما يتعين قياسه على اساس القيمة التى يجب دفعها . ويعتبر خلق الالتزام بتوزيع الارباح تحويل غير تبادلى للمالكين كما يعتبر توزيع الاصول غير النقدية (بدلا من التوزيع النقدى) وفاء بذلك الالتزام ، وبالتالي ، فانه يجب اثبات المكسب او الخسارة - محاسبيا - اذا كانت القيمة المسجلة للاصول غير النقدية مختلفة عن الالتزام بتوزيع الارباح .

جـ ـ قياس الخصوم عند نشأتها :

٢٩٢ تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التى يجب دفعها لتسديد الخصوم الاساس الذى يجب اتباعه لقياس وتسجيل الخصوم عند نشأتها . ويتوقف تطبيق هذا الاساس على طبيعة المعاملة التى تؤدى الى نشأة الخصم وفقا لمايتضح مما يلى :ـ

(١) يجب قياس وتسجيل الخصم الذى ينشأ مقابل تبادل النقد على اساس مبلغ النقدية المتحصلة .

(٢) يجب قياس وتسجيل الخصم الذى ينشأ مقابل تبادل اصل غير نقدى على اساس القيمة الحالية للمبالغ الواجبة الدفع لتسديد الخصم او على اساس القيمة العادلة للاصل غير النقدى الذى حصلت عليه الوحدة ايهما اكثر وضوحا .

(٣) يجب قياس وتسجيل الخصم الذى ينشا نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات او اطراف اخرى بخلاف المالكين ـ كما فى حالة الضرائب والغرامات التى تفرض على الوحدة مثلا ـ على اساس المبالغ الواجبة السداد .

(٤) يجب قياس وتسجيل الخصم الذى ينشأ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع المالكين مثل اعلان توزيعات الارباح على اساس المبالغ التى يجب تسديدها .

د ـ قياس الخصوم بعد نشاتها :

٢٩٣ تحدد طبيعة الخصوم ـ وليست الكيفية التى نشات بموجبها ـ كيفية قياس قيمتها بعد نشأتها . وتصنف الخصوم وفقا لطبيعتها الى خصوم نقدية وخصوم غير نقدية .

(١) قياس الخصوم النقدية بعد نشأتها :

٢٩٤ تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التى ينتظر دفعها الاساس الذى ينبغى ان يتبع لقياس الخصوم النقدية المسجلة واظهار صافى القوائم المالية . وفى حالة الخصوم القصيرة الاجل تتمثل القيمة الحالية فى قيمتها الاسمية غير المخصومة . اما فى حالة الخصوم الطويلة الاجل تتمثل القيمة الحالية فى المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة ـ الى التاريخ الجارى ـ على اساس معدل الخصم ـ او تكلفة التمويل ـ المحددة فى المعاملات التى نشأت بمقتضاها هذه الخصوم .

(٢) قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها :

٢٩٥ تعتبر الاسعار الاصلية التى حددتها الوحدة المحاسبية فى العمليات التى نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الاساس الذى ينبغى ان يتبع لقياسها واظهارها فى القوائم المالية حتى يتم سدادها .

(٣) قياس تسديد او تسوية الخصوم :

٢٩٦ تعتبر المبالغ المسجلة للخصوم الاساس الذى ينبغى ان يتبع لقيـــاس وتسجيل تسديد او تسوية هذه الخصوم . ولايتوقف تطبيق هـــذا الاساس على طبيعة العملية التى تمت فى هذا الشان ، ومن ثم فان تسديد اوتسوية الخصوم يجب ان يقاس على اساس المبالغ المسجلة التى تمت تسويتها سواء تمت هذه التسوية بعملية تبادلية او بتحويلات غير تبادلية بين الوحدة المحاسبية ومالكيها او وحدات اخرى غير هؤلاء المالكين .

هـ ـ قياس تاثير الاحداث الداخلية على المبالغ المسجلة للاصول :

٢٩٧ تؤدى الاحداث الداخلية الى تحويل الاصول والموارد الاخرى الي منتجات تتمثـل فى سلع اوخدمات ، ولاتقتصر الاحداث الداخلية ـ بهذا المعنى ـ على انشطة التصنيع وانما تشمل انشطة اخرى كالنشاط التجارى وعمليات النقل والتخزيـــن والاحتفاظ بالبضائع او الاصول الاخرى حتى تزداد قيمتها ، وتأجيـــر الاصـول المملوكة لآجال قصيرة او طويلة . وتهدف الاحداث الداخلية الى اضافة المنفعة الى السلع والخدمات التى تقدمها الوحدة المحاسبية للآخرين .ولكن لايجوز قياس المنفعة المتولدة عن الاحداث الداخلية وقت وقوع تلك الاحداث . وانما يجـب تحويل او تخفيض المبالغ التى سبق تسجيلها للاصول (اى تكلفة اقتناء هذه الاصول او تكلفتها التاريخية) التى استهلكت كليا او جزئياكنتيجة للاحداث الداخلية بين مجموعات الاصول او الانشطة او الفترات المحاسبية التى وقعـــت خلالها الاحداث الداخلية . ومن ثم فان تكلفة اقتناء الاصول التى تستهلك كليا او جزئيا خلال الاحداث الداخلية يتم تحديدها ثم تجميعهابحيث تعكس تكلفة المنتجات او الفترات الزمنية التى وقعت خلالها الاحداث الداخلية . ولايهـــدف تحديد وتجميع التكلفة الى استحداث قيم جديدة ، وانما يهدف الى التعبير عن المجهود الشامل الذى استنفد فى سبيل خلق الايرادات فى المستقبل . وبعبارة اخرى فان تحديد وتجميع تكلفة الاصول المتملكة نتيجة الاحداث الداخلية يهدف الى تحديد تكلفة الحصول على الايرادات فى الفترات المقبلة . وعند تحقـــق الايرادات واثباتها يتعين مضاهاتها بالتكلفة المرتبطة بهاحتى يتسني قياس المنفعة التى اضيفت نتيجة وقوع الاحداث الداخلية التى تعبرعنهاتلك التكلفة . ويلاحظ ان جزءا من هذه التكلفة ـ مثل المصروفات الصناعية غيرالمباشرة ـ يمكن نسبتها وتحميلها للمنتجات وفقا للأسس المعروفة فـــى محاسبة التكاليف ـ بينما ان جزءا اخر من هذه التكلفة مثل المصروفات الادارية لايمكن نسبتها او تحميلهاللمنتجات ـ،وبالتالى يجب تحميلها علىالفترةالزمنية دون غيرها ، بحيث يتسنى مضاهاتها بالايرادات الاجمالية التى يتم تحقيقها واثباتهـــا محاسبيا خلال تلك الفترة .

٣-٢-٣-٨ مفهوم المضاهاة :

٢٩٨ يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الايرادات بتكلفة الحصول عليها . وتقوم المضاهاة في المحاسبة على ثلاثة ابعاد مترابطة هي : الاثبات المحاسبي والقياس والمقابلة بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة . والمضاهاة هي العملية التي يتم من خلالها تحديد صافي الدخل (او صافي الخسارة) لتلك الوحدة المحاسبية عن فترة محاسبية معينة . ويمكن تعريف صافي الدخل (او صافي الخسارة) للفترة المحاسبية بانه القيمة التي تتبقى بعد مضاهاة المصروفات والخسائر من جانب بالايرادات والمكاسب من جانب آخر. وتتم المضاهاة على اساس اثبات الايرادات والمكاسب وقياس مقدارهما على حدة ثم اثبات المصروفات والخسائر وقياس مقدارهما على حدة ايضا . ويمثل المجموع الجبري لهذين المقدارين صافي الدخل (او صافي الخسارة).

(١) الاثبات المحاسبي للايرادات:

٢٩٩ تمثل الايرادات تدفق الاصول الى الوحدة المحاسبية (او نقص خصومها) نتيجة لانتاج السلع وبيعها للعملاء او تقديم الخدمات او السماح للغير باستخدام اصول الوحدة المحاسبية او القيام باية انشطة اخرى تمثل في مجموعها العمليات الرئيسية المستمرة للوحدة المحاسبية . ويقصد باصطلاح " العمليات الرئيسية " الانشطة التي تستخدم فيها موارد الوحدة المحاسبية (ومن امثلتها تصنيع وبيع منتج معين) وذلك تمييزا لها عن العمليات العرضية او الفرعية التي قد لايمكن تفادي حدوثها ولكنها تعد - مع ذلك - عمليات جانبية او ثانوية بالنسبة للانشطة الرئيسية للوحدة المحاسبية (ومن امثلتها التخلص من احد الاصول الثابتة) وتتميز العمليات الرئيسية للوحدة المحاسبية بانها متكررة - بعكس الانشطة غير الرئيسية التي قد لاتحدث الا لماما ومن ثم تعتبر عمليات عرضية او فرعية .

٣٠٠ ويعتني الاثبات المحاسبي للايرادات باختيار اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها الايراد . ومن المسلم به - بصفة عامة - ان الايراد يكتسب بصورة تدريجية مستمرة خلال النشاط الشامل للوحدة المحاسبية وليس عند مجرد لحظة زمنية واحدة مثل لحظة بيع السلعة او لحظة تسليمها للعميل . ومن المسلم به ايضا انه قد لايمكن - من الناحية العملية - تحديد مقدار الايراد المكتسب خلال العملية او العمليات التي تؤدي الى اكتسابه حتى تصل عملية اكتساب الايراد الى نهايتها ، فعلى سبيل المثال عند بيع

السلعة او تسليمها او تقديم الخدمات للعميل . وبناء عليه يجب اثبات الايراد فى لحظة معينة خلال عملية اكتسابه . وطالما ان الايرادات تمثل زيادة فى الاصول او نقصا فى الخصوم فان اللحظة الزمنية لاثبات الايرادات هى بعينها اللحظة الزمنية التى يتعين فيها اثبات زيادة الاصول او نقص الخصوم . وتاسيسا على ماتقدم فان الايراد يتحقق عند توافر الشرطين الاتيين:

٣٠١ (١) اكتساب الايراد.

(٢) حدوث عملية تبادل .

ومن الواضح ان اكتساب الايراد يعتبر اهم عامل يحسم اثبات الايراد. فليست هناك اية مجموعة من الظروف يمكن قبولهاكاساس لاثباتالايرادات قبل ان يتم اكتسابها فعلا . ومن امثلة ذلك ان الاتعاب المهنية يتم تحصيلها - فى بعض الاحيان - مقدما ومعذلك لاتعتبر هذه الايرادات محققه حتى يتم اكتسابها بانجاز الخدمة المهنية المطلوبة فعلا، اى ان العملية التبادلية التى تعتبر شرطا ثانيا للاثبات المحاسبى للايراد هى التى تحدد لحظة تحقق الايراد ، وبالتالى، فانه يجب اثبات الايراد بالسجلات المحاسبية عند بيع المنتجات او تقديم الخدمات او عند استخدام اصول الوحدة المحاسبية من قبل الغير .

(ب) قياس الايرادات :

٣٠٢ تقاس الايرادات على اساس السعر المحددفى عمليةالتبادل اى على اساس قيمة الزيادةفى الاصول او النقص فى الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء او تادية الخدمات او السماح للغير باستخدام اصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عن التقص المتزامن في الاصول او الزيادةالمتزامنة فى الخصوم . ففى عمليات البيع الآجل مثلا يجب قياس الايرادات بمقدار الزيادة فى حسابات المدينين التجاريين ، وتعادل هذه الزيادة الثمن المحدد للمبيعات الآجلة. ولايدخل انخفاض قيمة المخزون السلعى نتيجة تلك المبيعات فى قياس تلك الايرادات وينطبق ذلك على التكاليف التى ترتبط بتلك المبيعات سواء حدثت تلك التكاليف فى الماضي اوفى الحاضر او ينتظر وقوعها فى المستقبل.

(ج) الاثبات المحاسبي للمصروفات:

٣٠٣ تمثل المصروفات تدفقا للاصول (ممثلة بتكلفة اقتنائها ، او تكلفتها التاريخية) ، خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفادالموارد المستخدمة فى اكتساب الايرادات . اما اذا استثمرت الخدمات الاقتصادية التى تتجسد فى مجموعة معينةمن الاصول ـ فى مجموعة اخرى من الاصول ـ فان هذا لايعتبر استنفادا لتلك الخدمات ، وانما هومجرد تحول فى كيفية تخزين تلك الخدمات الاقتصادية للانتفاع بها فى المستقبل . ومن ثم فان انتاج منتج معين باستخدام المواد والعمل وغير ذلك من الخدمات الانتاجية لايعتبر استنفادا للموارد وانما هو مجرد تحويل تلك الموارد الى صورة اخرى تتمثل فى ذلك المنتج . وعندما يباع هذا المنتج تنتهى منفعة للوحدة المحاسبية ويحدث المصروف .

٣٠٤ ويعنى الاثبات المحاسبى للمصروفات بتحديد اللحظة الزمنية التى يتحقق فيها المصروف . ويتمذلك بتحديد الايرادات اوالفترات الزمنية التى ترتبط بها المصروفات ارتباطاوثيقا . ومن ثمفان الاثبات المحاسبي للايرادات يستلزم ـ فى الوقت نفسه ـ ضرورة الاثبات المحاسبي للمصروفات التى ترتبط بتلك الايرادات . ومن الامثلة الواضحة على ذلك تكلفة البضاعة المباعة وعمولةرجال البيع اذ ان هذه المصروفات تتحقق محاسبيافى نفس الوقت الذى يتم فيه الاثبات المحاسبي لايرادات المبيعات . وهناك مصروفات اخرى ليست لها علاقة مباشرة بالايرادات ولكنها ذات علاقة مباشرة بالفترات الزمنية التى يتم خلالها الاثبات المحاسبي للايرادات ، فالمبنى الذى تجرى فيه عمليات البيع لايستهلك مع كل عملية بيع مفردة ،ولكنه يستهلك فعلاخلال الفترةالزمنية التى تتحقق خلالهاالمبيعات، كما ان اجور المشرفين لاتتزايد مع كل عملية بيع مفردة ايضا، ولكنهاترتبط مباشرة بالفترات الزمنية التى تتولد خلالها ايرادات المبيعات، وتاسيساعلى ذلك فان المصروفات التى ليست لها علاقة مباشرة بالايرادات ، ولكنها ترتبط ارتباطا مباشرا بالفترات التى تتحقق فيها الايرادات ـ تقع فى الفئتين الاتيتين:

٣٠٥ (١) مصروفات تمثل توزيعا للتكلفة التاريخية او تكلفة اقتناء الاصول التى تستفيد منها اكثر من فترة محاسبية واحدة .

(٢) مصروفات تمثل التكاليف التى تتحملها الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة للحصول على منافع تستنفد خلال الفترة نفسها .

وعندما تستفيد اكثر من فترة واحدة بالمنافع الكامنة فىاصل واحد

فان الاثبات المحاسبي للمصروفات يجب ان يتم على اساس توزيع التكلفة التاريخية – او تكلفة اقتناء هذا الاصل – على الفترات التى تستفيد من منافعه ، وكثيرا ما يتطلب الامر الالتجاء الى التقدير لتوزيع هذه التكلفة . اما المصروفات التى تتعلق بتكلفة الحصول على المنافع التى تستنفد فى نفس الفترة ، فانه يتعين اثباتها فورا كمصروفات لتلك الفترة . ونخلص من ذلك الى ان الاثبات المحاسبى للمصروفات يجب ان يتم على اساس احد الاسس الاتية :

(ا) ارتباط المصروفات مباشرة بالايرادات التى تم تحقيقها او اثباتها محاسبيا خلال الفترة الزمنية ، او

(ب) توزيع التكاليف على الفترات المستفيدة ، او

(ج) التحقق المحاسبي الفورى .

(د) قياس المصروفات:

٣٠٦ تقاس المصروفات على اساس مقدار نقص الاصول او زيادة الخصوم التى تنجم عن بيع السلع او تقديم الخدمات او السماح للغير باستخدام اصول الوحدة المحاسبية ، بغض النظر عن الايرادات التى تتزامن مع حدوث تلك المصروفات، فاذا تحققت الايرادات – على سبيل المثال – فى صورة مبيعات آجلة فان المصروفات المرتبطة بها تقاس بمقدار النقص فى كل من المخزون السلعي والنقد والاصول الاخرى ، يضاف الى ذلك مقدار الزيادة فى الاجور المستحقة والزيادة فى الخصوم الاخرى التى ترتبت على تلك المبيعات ، اما الزيادة فى حسابات المدينين التجاريين التى تتزامن مع هذه المبيعات فلا تدخل فى قياس المصروفات.

٣٠٧ والاساس الذى ينبغي ان يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا نتيجة ارتباطها المباشر بالايرادات المحققة خلال فترة معينة هو التكلفة التاريخية او تكلفة اقتناء الاصول التى استنفدت او مقدار الالتزام الذى نشا خلال الفترة نفسها، بينما الاساس الذى ينبغي ان يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا وفقا لتوزيعها على الفترات التى استفادت من اصل معين هو التكلفة التاريخية اوتكلفة اقتناء ذلك الاصل، والاساس الذى ينبغي ان يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر – او اسعار – حيازة المنافع التى تم الحصول عليها.

(هـ) المكاسب والخسائر:

٣٠٨ تمثل المكاسب اية زيادة فى صافى اصول الوحدة المحاسبية بخلاف الزيادة الناجمة عن عملياتها الرئيسية او الناتجة عن الاستثمارات الاضافية

"التي يقدمها المالكون او المساهمات الراسمالية من غيرالمالكين • وطبقا للقواعد الاساسية التى يتضمنها "مفهوم الاثبات المحاسبي" فان المكاسب التى يمكن اثباتها محاسبيا تقتصر علىالمكاسب الناتجةعن احداث تنطوى على تحويلات للاصول او الخصوم وبالتالى يجب الايتم الاثبات المحاسبـــي للمكاسب الاعندمايحدث تحويل للاصول او الخصوم• هذا وقد تنشأ المكاسب القابلة للاثبات المحاسبي نتيجة عمليات تبادلية ، ومن امثلة ذلـــك المكاسب التى تترتب على مبيعات اصـــول ثابتة بمبالغ تفوق قيمتها الدفترية او سداد الخصوم بمبالغ تقل عن قيمتها المثبتة بسجلات الوحدة المحاسبية • وقد تنشا المكاسب القابلة للاثبات المحاسبي ـ ايضـــا ـ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات اخـرى بخلاف اصحاب الوحـــدة المحاسبية • ومن امثلة هذه المكاسب ماتحصل عليه الوحدة المحاسبيـــة نتيجة تنازل الغير عـــن الالتزامات المستحقة لهم•

٣٠٩ وتمثل الخسائر اى نقص فى صافى الاصول ـ بخلاف النقص الناتج عـــن التوزيعات على المالكين اوالنقص الناتجعن العمليات الضرورية لتوليـد الايرادات • وطبقا للقواعد الاساسية التى يتضمنها " مفهوم الاثبـــات المحاسبي " فان الخسائر القابلة للاثبات المحاسبي تقتصر على الخسائـــر الناتجـــة مماياتي:

(١) العمليات التبادلية : ويتعين الاثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه العمليات عندما يتم التبادل فعلا•

(٢) التحويلات غير التبادلية : ويتعين الاثبات المحاسبي للخسائرالناتجة عن هذه التحويلات عند وقوعها•

(٣) السرقة او التلف الذى يلحق بالاصول بفعل الاخرين : ويتعين اثبـــات هذه الخسائر محاسبيا فور اكتشافها•

(٤) الكوارث : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا عند حدوثهـــا او اكتشافها•

(٥) الظروف غير المواتية التى تترتب عليها اضارجارية : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا اذا كانت تلك الظروف تدل على ان القيم المسجلة للاصول قد اصابها تدهور مستديم•

(٦) الخسائر المحتملة : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا اذا كانت المعلومات المتاحة تدل على توقع حدوث حدث او اكثر فى المستقبـل يؤكد حدوث خسارة او تدهور فى قيمة اصل معين اوانشاء التزام على الوحدة المحاسبية بشرط امكان تقدير مبلغ هذه الخسارة علـــى نحو معقول•

٣-٢-٤ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

٣-٢-٤-١ مقدمة :

٣١٠ تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التى تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيده او القواعد الاساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية . ويؤدى تحديد هذه الخصائص الى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية ، كما تساعد المسئولين عن اعداد القوائم المالية فى تقييم المعلومات المحاسبية التى تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة ، وفى التمييز بين مايعتبر ايضاحا ضروريا ومالا يعتبركذلك. ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على اساس اهداف القوائم المالية التي يرتكزفيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين فى اتخاذ القرارات التى تتعلق بالمنشآت . ويجب ان يوجه المحاسبون اهتمامهم الى هؤلاء المستفيدين كما يجب ان تتجه عنايتهم الى اعداد القوائم المالية التى تساعدهم فى اتخاذ قراراتهم.

٣١١ ويؤدى التركيز على اهمية القوائم المالية كمصدر اساس من مصادر المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الى قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين الاساليب المتاحة للافصاح. وطالما ان هناك مجالا للمفاضلة بين طرق المحاسبة واساليب الافصاح فانه يجب اختيار طريقة المحاسبة او اسلوب الافصاح الذى يتيح اعظم المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين على اتخاذ قراراتهم .

٣١٢ ولايعتبر مجرد ابداء النصح باختيار طريقة المعالجة المحاسبية او اسلوب الافصاح على اساس منفعة المعلومات الناتجة فى اتخاذ القرارات ارشادا كافيا لمن يتحملون مسئولية ذلك الاختيار. وانمايجب تحديد وتعريف الخصائص التى تجعل هذه المعلومات مفيدة فى اتخاذ القرارات ، وفيمايلى بيان هذه الخصائص:

(أ) الملاءمة
(ب) امانة المعلومات وامكان الثقة بها او الاعتماد عليها.
(جـ) حيدة المعلومات .
(د) قابلية المعلومات للمقارنة.
(هـ) التوقيت الملائم.
(و) قابلية المعلومات للفهم.
(ز) الاهمية النسبية والافصاح الامثل.

٣-٢-٤-٢ الملاءمة

٣١٣ يقصد بالملاءمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة

المالية والاغراض التى تعد من اجلها . ولكى تكون هذه المعلومات مفيدة يجب ان تكون ذات علاقة وثيقة باتخاذ قرار او اكثر من القرارات التى يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات ، ومن ثم يمكن صياغة تعريف محدد لمفهوم المعلومات الملائمة على الوجه الاتى :

٣١٤ تعتبر المعلومات ملائمة - او ذات علاقة وثيقة بقرار معين - اذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة احدى البدائل التى يتعلق بها القرار ، شريطة توافر الخصائص الاخرى التى تتسم بها المعلومات المفيدة .

ويواجه المستفيدون الخارجيون الرئيسيون للقوائم المالية عدة بدائل .وتتعلق بعض هذه البدائل بوحدة محاسبية معينة بينما يتعلق بعضها الاخر بوحدات اخرى . ومن الواضح ان المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ترتبط بوحدة معينة بذاتها . وبالتالى يقتصر مدى ملاءمة هذه المعلومات على البدائل التى ترتبط بتلك الوحدة دون غيرها . ومعنى ذلك انه ليس من المتوقع مثلا ان يجد المستثمر فى القوائم المالية للوحدة المحاسبية التى يمتلك فيها جزءا من حقوق الملكية معلومات تساعده على تقييم محصلة بيع حصته فى تلك الوحدة - فلابد من عطاء يقدمه شخص راغب فى الشراء لتقييم محصلة هذا البديل ، كما انه لايتوقع ان يجد فى القوائم المشار اليها مايساعده على تقييم محصلة استثمار امواله فى وحدات اخرى - فلابد من دراسة القوائم المالية لتلك الوحدات لتقييم محصلة هذا البديل . ولهذا السبب فان بيان اهداف المحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية قد انتهى الى نتيجة مؤداها ان دور القوائم المالية لوحدة محاسبية معينة يجب ان يرتبط ارتباطا وثيقا بتقييم محصلة استمرار المستفيدون الخارجيون الرئيسيون فى علاقتهم مع تلك الوحدة او تكوين علاقة معها .وعلى هذا الاساس يمكن صياغة تعريف اكثر تحديدا لمفهوم الملاءمة :

٣١٥ "تعتبر المعلومات ملائمة - او ذات علاقة وثيقة بالغرض الذى تعد من اجله - اذا كانت تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين فى تقييم البدائل التى تتعلق بالاحتفاظ بعلاقتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية او تكوين علاقات جديدة معها شريطة توافر الخصائص الاخرى التى تتسم بها المعلومات المفيدة".

٣-٢-٤-٣ امانة المعلومات وامكان الثقة بها او الاعتماد عليها:

٣١٦ يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ان تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الامانة ، اذ ان هذه الخاصية هى التى تبرر ثقتهم فى تلك المعلومات كما تبرر امكان الاعتماد عليها . وتتسم المعلومات المالية الأمينة بالخاصيتين الاتيتين:

(أ) تصوير المضمون الذى تهدف الى تقديمه تصويرا دقيقا ، بحيث تعبر عن
الواقع تعبيرا صادقا ، فلابد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات ٣١٧
وبين الواقع . وليست هناك قاعدة عامة لتقييم اسلوب معين من اساليب
القياس على اساس هذه الخاصية ، وبعبارة اخرى : يتعذر تحديد مدى
مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لاسلوب معين من اساليب القياس للواقع ،
فلابد من معرفة الظروف التى تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على
الاسلوب المستخدم للقياس فى تلك الحالة بالذات . كما يلاحظ ان امانة
المعلومات وامكان الاعتماد عليها ليست مرادفة "للدقة المطلقة" ، لأن
المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية تنطوى على التقريب والتقديرات
الاجتهادية ، وانما يقصد بذلك ان الاسلوب الذى تم اختياره لقياس
نتائج عملية معينة او حدث معين والافصاح عن تلك النتائج - فى ظل
الظروف التى احاطت بتلك العملية او بذلك الحدث - يؤدى الى معلومات تصور
جوهر تلك العملية او الحدث .

(ب) قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق :

يقصد بذلك ان النتائج التى يتوصل اليها شخص معين باستخدام اساليب ٣١٨
معينة للقياس المحاسبى والافصاح يستطيع ان يتوصل اليها شخص آخر -
مستقل عن الشخص الاول - بتطبيق نفس الاساليب . ومن ثم ، فان
المعلومات الامينة التى يمكن الاعتماد عليها يجب ان تتوافر فيها هذه
الخاصية بحيث يمكن التثبت منها واقامة الدليل على صحتها - غير انه
يلاحظ ان القياس المحاسبى والافصاح لايمكن ان يتسما بالموضوعية الكاملة
لأن قياس المعلومات المالية او الافصاح عنها لايعتبر قياسا علميا
كاملا . ويرجع السبب فى ذلك الى ان المادة التى تخضع لهذا القياس لايمكن
تحديدها تحديدا موضوعيا حاسما ، فمن المعلوم ان النشاط الذى تزاوله
المنشآت لايخضع للتحليل العلمى كما ان ذلك النشاط لايتم وفقا لمعادلات
رياضية وبالتالى ، فان المعلومات التى تستمد من المحاسبة المالية لاتتصف
بأنها - فى كافة الاحوال - معلومات موضوعية بصورة قاطعة ، ومع
ذلك فان قابلية هذه المعلومات للتحقيق تؤدى الى زيادة منفعتها - او
بعبارة اخرى - اذا كانت اساليب القياس والافصاح التى استخدمت لاعداد تلك
المعلومات من شأنها ان تؤدى الى نتائج يستطيع التثبت منها اشخاص
مستقلين عن الاشخاص الذين قاموا باعداد تلك النتائج .

وخلاصة القول ان خاصية الثقة بالمعلومات وامكان الاعتماد عليها تعنى ان اساليب ٣١٩
القياس والافصاح التى تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر اساليب

مناسبة للظروف التى تحيط بها ، وان تطبيق هذه الاساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين - مستقلين عمن قاموا بتطبيقها فى المرة الاولى - باعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج ، كما تعنى هذه الخاصية ان المعلومات التى تم تقديمها تعتبر تصوير دقيق لجوهر الاحداث التى تنطوى عليها ، دون ان يعتريها تحريف او تشوبها اخطاء ذات اهمية . يضاف الى ذلك ان هناك جانبا آخر لهذه الخاصية ، يتمثل فى حيدة المعلومات او خلوها من التحيز .

٣-٢-٤-٤ حيدة المعلومات :

٣٢٠ حيادية المعلومات - او حيدتها - اصطلاح موجب يصف عدم التحيز . وتتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا مع امانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة - بحكم طبيعتها - معلومات لايمكن الثقة بها او الاعتماد عليها . وتوجه معلومات المحاسبة المالية التى تتصف بالحيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة - دون افتراضات مسبقة عن احتياجات اية مجموعة معينة بالذات الى تلك المعلومات - وتتسم معلومات المحاسبة المالية بانها معلومات نزيهة خالية من التحيز صوب اية نتائج محددة مسبقا وتضع خاصية حيدة المعلومات واجبا على عاتق المسئولين عن وضع معايير المحاسبة المالية ، كما تضع واجبا على عاتق المسئولين عن اعداد القوائم المالية ، وذلك فيما يتعلق باتخاذ قرارات منصفة بشأن الاختيار من بين الاساليب البديلة للقياس والافصاح بحيث يكفل ذلك الاختيار تحقيق هدفين اساسيين هما : تقديم المعلومات ذات العلاقة الوثيقة بالاهداف التى تعد من اجلها ، وتحقيق امانة تلك المعلومات . ويتبين مما تقدم ان خاصية حيدة المعلومات المحاسبية تتطلب مايأتى :

٣٢١ (أ) ان يرتكز الاختيار من بين بدائل القياس والافصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل فى انتاج المعلومات الملائمة - ذات العلاقة الوثيقة - وتحقيق امانتها .

(ب) فيما يتعلق بتطبيق طرق الافصاح ، او اساليب القياس التى تتطلب الالتجاء الى التقدير ، يجب الا تعمد ادارة المنشأة الى المغالاة فى هذه التقديرات او بخسها - بغية تحقيق نتائج معينة ترغب - مسبقا - فى التوصل اليها .

٣-٢-٤-٥ قابلية المعلومات للمقارنة :

٣٢٢ تؤدى هذه الخاصية الى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من

التعرف على الاوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين اداء المنشأة واداء المنشآت الاخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة اداء المنشاة نفسه فيما بين الفترات الزمنية المختلفه . وتنشأ اوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه اواختلاف الظروف والاحداث التى تتأثر بهـــا المنشآت المختلفه اوالظروف التى تتاثر بها نفس المنشاة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة . وجدير بالملاحظة ان اوجه التشابه او الاختلاف الحقيقية لاتنبع من تشابه او اختلاف اساليب القياس وطرق الافصاح ، ومن ثم فان معلومات المحاسبة المالية تصبح ذات فائدة اكبر كلما استخدمت اساليب مماثلة للقياس وكلما استخدمت طرق مماثلة للافصاح عن الاحداث المتشابهة . ورغم ان هناك بعض التداخل فيمابين قابلية المعلومات للمقارنة وبين ملاءمة المعلومات وامانتها ، فان الجوانب المتعددة للخاصية الاولى تعتبر على قدر كبير من الاهمية فى اتاحة معلومات المحاسبة المالية التى يستفيد منها من يستخدمون هذه المعلومـات مما يبرر اعتبارها على حدة .ولهذه الخاصية جانبان – لكل منهما مفزاة فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبـة المالية ، وهما :

(١) امكان المقارنة بين نتائج المدد المختلفه لنفس الوحدة المحاسبيـــــة ٣٢٣
ونعنى بذلك " الثبات او الاستمرارية" ويمكن اجراء هذه المقارنة اذا توافرت الشروط الاتية :

(١) امكانية مقارنة مايحتويه كل رقم – بمعنى امكانية مقارنة البنود المتعدده التى يتم تجميعها فى مقدار واحد عند عرض النتائج فى القوائم المالية ، معمراعاة تجميع نفس البنود فى مقدار واحد ايضا من فترة لأخرى.

(٢) امكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة ، بمعنى ان الوحدات النقدية المستخدمة فى اية مجموعة متناسقة مـن القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب ان تتطابـق او تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة فى القوائـم المالية التى تعد فى فترة زمنية اخرى ، وبالتـالى يجـب اعادة تصوير القوائم المالية للفترات الزمنية السابقـة اذا اختلفت القوة الشرائية – بصورة جوهرية – للريالات السعودية التى استخدمت فى اعداد تلك القوائم ، وذلـك حتي يتسنى اجراء المقارنة بين هذه القوائم على اساس موحـد .

(٣) امكانية مقارنة نماذج العرض بمعنى انه يشترط استخدام نفس النماذج لتقديم المعلومات من فترة لأخرى .

(٤) امكانية مقارنة الفترات الزمنية التى تعد عنها القوائم المالية بمعنى ان تكون هذه الفترات مماثلة .

(٥) امكانية مقارنة طرق القياس واساليب الافصاح من فترة زمنية الى فترة زمنية اخرى بمعنى ثبات هذه الطرق والاساليب او في حالة تغييرها يتم الافصاح عن تاثير هذه التغيرات .

(٦) الافصاح عن التغيرات في الظروف التي تؤثرعلى المنشاة او في طبيعة الاحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشاة من فترة زمنية الى فترة زمنية اخرى .

(ب) امكان المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك الوحدات ذات الانشطة المماثلة . ويمكن اجراء هذه المقارنة اذا توافرت الشروط التالية :

(١) الشروط الستة السابقة للمقارنة بين نتائج المدد المختلفه لنفس الوحدة المحاسبية .

(٢) الغاء الطرق البديلة للقياس او الافصاح عن الاحداث المماثلة في جوهرها .

(٣) الافصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الوحدات المحاسبية المختلفه .

٣-٢-٤-٦ التوقيت الملائم :

٣٢٤ يقصد بالتوقيت الملائم ، تقديم المعلومات في حينها ، بمعنى انه يجب اتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون اليها .وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها اذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة الى استخدامها ، او اذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الاحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على اساسها . وجدير بالملاحظة ان المعلومات لاتستمد منفعتها من مجرد اتاحتها في الوقت الملائم ، فهناك عوامل اخرى الى جانب ذلك ، الا ان التباطؤ في اتاحة هذه المعلومات يؤدى الى تقليل منفعتها او ضياع تلك المنفعة ، وللتوقيت الملائم جانبان :

٣٢٥ (أ) دورية القوائم المالية بمعنى طول اقصر فترة زمنية تعد عنها القوائم المالية . فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبيا ، وبالتالى يمكن اتاحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في مواعيددورية متباعدة ، او تكون هذه الفترة قصيرة نسبيا ، وبالتالى يمكن اتاحة هذه المعلومات في مواعيد دورية متقاربة . غير انه اذا كانت الفترة الزمنية قصيرة بشكل ملحوظ فان المعلومات التي تشملها قائمة الدخل قد تتأثر - الى درجة كبيرة - بالتغيرات الموسمية او العشوائية التي تتاثر بها انشطة المنشأة الى الحد الذى قد تصبح فيه المعلومات مضللة او غير جديرة بالوقت الذى تستغرقه دراستها . اما اذا كانت الفترة الزمنية طويلة بشكل ملحوظ فان على من يستخدم هذه المعلومات ان ينتظر طويلا قبل ان يتمكن من

الحصول عليها ، وحينئذ قد يتعذر الاستفادة منها فى تقييم محصلة البدائل التى تواجهه .

(ب) المدة التى تنقضى بين نهاية الفترة الزمنية التى تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ اصدار تلك التقارير، واتاحتها للتداول ، اذ انه كلما كان ذلك الفارق الزمنى طويلا كلما قلت منفعة المعلومات المالية التى تشملها تلك القوائم .

٣٢٦ ويتضح مما تقدم ان تحديد الفترة الزمنية المثلى التى تعد عنها القوائم المالية ، والحد الادنى للفجوة الزمنية التى تفصل بين تلك الفترة وتاريخ اصدار القوائم المالية يعتبران من المعايير الهامة لمنفعة المعلومات المحاسبية ، كما يتضح ان هذين المعيارين يرتبطان بوظيفة اعداد القوائم المالية اكثر من ارتباطهما بتجميع بيانات المحاسبة المالية وقياسها .

٣-٢-٤-٧ قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب :

٣٢٧ لايمكن الاستفادة من المعلومات اذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها ، وتتوقف امكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التى تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية ، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية اخرى . وبالتالى ، فانه يتعين على من يضعون معايير المحاسبة ، كما يتعين على من يقومون باعداد القوائم المالية ان يكونوا على بينة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم وحدود تلك القدرات ، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذى يكفل ابلاغ البيانات التى تشملها تلك القوائم .

٣٢٨ ان هذه الخاصية من خصائص المعلومات المفيدة يجب ان تلقى قدرا متساويا من اهتمام الفريقين المشار اليهما ، بمعنى ان من يقومون بوضع معايير المحاسبة عليهم ان يضعوا نصب اعينهم ان هذه المعايير لاتوضع لمنفعة من يقومون باعداد القوائم المالية ، وانما توضع لمنفعة من يستخدمون تلك القوائم لتقييم محصلة البدائل التى تواجههم . ومن ثم فان قدراتهم – وحدود هذه القدرات – يجب ان تؤخذ فى الاعتبار عند وضع هذه المعايير – حكمها فى ذلك حكم باقى العوامل الهامة فى هذا المجال – وبالمثل ، فان من يقومون باعداد القوائم المالية عليهم ان يضعوا نصب اعينهم ان هذه القوائم لاتعد لمنفعة المحاسبين الاخرين ، وانما تعد لمنفعة من يستخدمونها خارج المنشأة ، وان هؤلاء قد لاتكون لديهم سوى معرفة محدوده بالمحاسبة المالية ، وربما كانوا يفتقرون تماما الى مثل هذه المعرفة ، ومن ثم يجب ان يؤخذ ذلك فى الاعتبار عند تصميم نماذج القوائم المالية وعند صياغة الايضاحات التى ترفق بها .

وبناء على ماتقدم فان الاجراءات الاتية تسهم فى امكانية فهم معلومات المحاسبة المالية واستيعابها : تصنيف البيانات فى مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالية (وليس للمحاسبين وحدهم) ، الاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم ، وضع البيانات المترابطة مقابل بعضها البعض، تقديم الارقام الدالة على المؤشرات التى يرغب من يستخدمون هذه القوائم – عادة – فى معرفتها.

٣-٢-٤-٨ الاهمية النسبية والافصاح العام الامثل:

يرتبط هذان المفهومان ببعضهما ، كما انهما يرتبطان معا بمفهومى الملاءمة ٣٢٩ وامانة المعلومات . ويرجع السبب فى ارتباط الاهمية النسبية بالافصاح الامثل الى ان المعلومات الهامة يتعين الافصاح عنها ، كما ان المعلومات التى لايتم الافصاح عنهايفترض – مسبقا – انها غير هامة.

اما السبب فى ارتباط مفهومى الاهمية النسبية والافصاح الامثل معا بمفهوم ٣٣٠ الملاءمة فيرجع الى ان المعلومات التى ليست لها علاقة وثيقة باهداف القوائم المالية تعتبر– بطبيعتها– معلومات غير هامة ، وبالتالى ليس هناك مايدعو الى الافصاح عنها.

وبالمثل ، فان الاهمية النسبية والافصاح الامثل يرتبطان معا بمفهوم امانة ٣٣١ المعلومات وامكان الاعتماد عليها ، وذلك على اساس ان القوائم المالية التى يمكن الاعتمادعليها يجب ان تفصح عن كافة المعلومات ذات الاهمية النسبية. وكثيرا ماتنطوى المحاسبة المالية – باعتبارها وسيلة قياس وايصال – على تقديرات اجتهادية تعتمد الى حد كبير علىتقييم مستوى الاهمية . وجدير بالملاحظة ان مستوى الاهمية – فى المحاسبة المالية – مسألة نسبية تعتمد على خصائص كمية وخصائص نوعية ، او على خليط منهما معا. وبصفة عامة يعتبر البند ذا اهمية نسبية اذا ادى حذفه او عدم الافصاح عنه او عرضه بصورة غير صحيحة الى تحريف المعلومات التى تشملها القوائم المالية على نحو يؤثر على من يستخدمون هذه القوائم عند تقييم البدائل او اتخاذ القرارات .

وتستلزم خاصية الاهمية النسبية توجيه الاهتمام الىمن يستخدمون القوائم المالية ، والتعرف على مايحتاجونه من المعلومات . وقد حدد بيان اهداف المحاسبة المالية المستفيدين الرئيسيين للقوائم المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات . وفى ضوء ماجاء بذلك البيان يعتبر البند ذا اهمية نسبية اذا ادى حذفه او عدم الافصاح عنه او عرضه بصورة غير صحيحة الى تشويه المعلومات التى تشملها القوائم المالية مما يؤدى الى التاثير على تقييم المستفيدين الخارجيين الرئيسيين للنتائج التى تترتب على الاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية او تكوين علاقات جديدة مع تلك الوحدة.

ولكى يتسنى تحديد الاهمية النسبية لبند معين يجب ان تؤخذ طبيعة ذلك البند وقيمته فى الاعتبار ، ومن المعتاد ان يتم تقييم هذين العاملين معا ، غير ان احدهما قد يكون هو العامل الحاسم فى ظروف معينة . وتتمثل الخصائص النوعية التى تتسم بها طبيعة البند فيما يلى : ٣٣٢

(أ) الاهمية الاساسية للعملية ، او الحدث ، او الظروف التى تعكس البند – سواء كانت غير عادية او غير متوقعة ، او غير ملائمة ، او مخالفة للنظام الاساسى للمنشاة .

(ب) الاهمية الاساسية للبند كمؤشر للمسار الذى يحتمل ان تسلكه الاحداث المقبلة – سواء كان ذلك فى صورة انشطة جديدة ، او ادخال تغييرات جوهرية على الانشطة القائمة ، او تعديل اساليب تأدية الاعمال التى تزاولها المنشاة .

وتتمثل الخصائص الكمية التى يتسم بها البند – اى قيمة البند او مقداره – ٣٣٣ فيمايلى :

(أ) مقدار البند منسوبا الى التوقعات العادية .

(ب) حجم البند منسوبا الى اساس ملائم ، ومن امثلة ذلك فيما يتعلق بقائمة الدخل : نسبة كل بند من البنود التى تشملها هذه القائمة الى الدخل من التشغيل للسنة الجارية ، اونسبة كل من هذه البنود الى متوسط الدخل من التشغيل للسنوات الخمس الماضية (بما فيها السنة الجارية) . وفيمايتعلق بقائمة المركز المالى : نسبة كل بند من البنود التى تشملها هذه القائمة الى حقوق اصحاب راس المال ، او نسبة كل من هذه البنود الى اجمالى المجموعة التى يقع فيها ذلك البند كمجموعة الاصول المتداولة ، او مجموعة الاصول الثابتة ، او مجموعة الخصوم المتداولة ، او مجموعة الخصوم الطويلة الاجل .

ويسهم الافصاح الامثل فى زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية ، ومن ثم فان ٣٣٤ القوائم المالية يجب ان تكشف عن كافة المعلومات التى تجعلها غير مضللة ، ولكن ينبغى ان يتركز الافصاح فى التأكيد على المعلومات التى يتعين ابرازها بصورة خاصة (وهى المعلومات الملائمة ذات الاهمية النسبية) .

وهناك جانبان للافصاح الامثل هما : التجميع الامثل للبنود ، واضفاء الشرح ٣٣٥ الامثل على البيانات . وبقدر مايتعلق الامر بالتجميع الامثل للمفردات في مجموعات ملائمة ، يجب ان تشتمل القوائم المالية على التفاصيل التى تكفى لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبه عن الانواع المختلفة من الاصول والخصوم ، وحقوق اصحاب راس المال ، والايرادات ، والمصروفات ، والمكاسب ، والخسائر ، ومصادر واستخدام الاموال . غير ان التفاصيل التى

تزيد عن الحد الملائم قد تؤدى الى ارتباك من يستخدم هـذه القوائم ، اذ انه يحتاج الى دراسة قـدر كبير من البيـانات التفصيلية لكى يستخلص منهـا المعلـومات الاساسية التى يحتاجها ، وفضلا عن ذلك فانه لاينبغى ان تظهر البنود غير الهامة كمفردات مستقلة حتى لايؤدى الافراط فى سرد التفاصيل الى اغفال البيانات الهامة .

٣٣٦ وفيما يتعلق بالشرح الامثل للبيـانات ، يجب اضافة شرح تكميلى للعناوين الرئيسية ، والفرعية والقيم المالية التى تشملهاالقوائم بما يكفل توضيح كل منها ، كما يجب تفادى وضع المعلـومـات الهامة فى خضم من التفاصيل الضئيلة الاهمية . هذا ، وتعتبر الايضاحات التى تلحق بالقوائمالمالية ضرورية لشرح وجهة نظر الادارة ، كما تعتبر ضرورية لشرح حدود استخدامات هذه القوائم ، الا ان هذه البيانات قد تكون مطولة او مقتضبه بدرجة تتناقض مع الافصاح الامثل ، ويتوقف ذلك ـ جزئيا ـ على قدرات من يستخدمون القوائم المالية .

ومهما كانت الظروف ، فانه يتعين على المسئولين عن وضع معايير المحاسبة ، كما يتعين على المختصين باعداد القوائم المالية ان يكون الافصاح الامثل من بين الاغراض التى يهدفون الى تحقيقهـا ـ باعتبار ان ذلك الافصاح خطوة هامة نحو تقديم المعلـومات المفيدة .

الفقـرة التـالية رقم ٣٥٦

٤ ـ الدراسة التحليلية

٤ ـ ١ طبيعة الحاجة الى مفاهيم المحاسبة :

٣٥٦ تعتبر المحاسبة المالية وسيلة قياس وايصال معلومات عن نشـــاط واداء منشاة معينة . ونظـــرا لان قياس نشاط واداء المنشأة وايصال نتائج هـذا القياس قد ياخذ صورا متعددة تدعـو الحاجة الى تحديد مفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح من اجـل تعريف الخصائص الاساسية لعملية القيـــاس والايصال المحاسبى الواجب اتباعها فى المملكة العربية السعودية . وتكوّن مفاهيم المحاسبة المالية بالاضافة الى اهداف القوائم المالية وحدود استخدامها الاطـار الفكرى المناسب لوضع معايير محاسبية ملائمة ومتسقة . ولكى تكون ملائمـــة يتعين على المعايير ان ترتبط ارتباطا وثيقا باهداف القوائم المالية وحدود استخدامها . ولكى تكون متسقة مع بعضها البعض يتعين على المعايير ان ترتكز على مجموعة من المفاهيم المتكاملة للمحاسبة المالية . ومن ثم تعتبر مفاهيم المحاسبة المالية احد اجزاء الاطار الفكرى اللازم لارشاد الجهة المسئولة عـن وضع معايير المحاسبة المالية . ويشير مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى الى هذا الدور الهام لمفاهيم المحاسبة المالية فيمايلى :

" ان مفاهيم المحاسبة المالية مفاهيم عامة بطبيعتها ، فهى ترتبط بتشابه الظروف الاقتصادية السائدة فى المجالات المختلفه للانشطة الهادفة للربح وفـى الشركات المختلفه ، ولهذا التشابه مغزى هام لأنه يشكل الاساس الـذى ترتكـز عليه المفاهيم الاساسية الشاملة ، غير ان هناك ـ بطبيعة الحال ـ وجوهـــا للاختلاف يتعين ان تؤخذ فى الاعتبار ، ومن امثلتها الانواع المختلفة مـن عقود التمويل ووسائله ، والانواع المختلفه من الموارد ، والانواع المختلفـة من الالتزامات ، والمتطلبات المختلفه للهيئات الحكوميـــة والهيئات المختصة بالرقابة .

وتحتل معايير المحاسبة باعتبارها حلولا عامة لمشاكل محاسبية معينة مكانها بين المفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية وفـى الممارسة العملية .ولـذلك يجب ان تستند معايير المحاسبة الى مفاهيم راسخة حتى تتسم بالتجرد ,وحتى تستطيع تقديم الحلول للمشاكل ذات الطبيعة الخاصة فى اطار الاهداف التى ترمى اليهـا التقارير المالية . ويستلزم تحقيق هذه الاهداف تحقيق عدة صور من التـوازن : توازن بين المنفعة المفترضة مسبقا وقابلية التطبيق العملى ، وتوازن بيـن ملاءمة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها ، وتوازن بين التكلفة والعائـد . وتقع مسئولية تحقيق هذا التوازن بصوره المتعدده على عاتق الهيئة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية .

وللاطار المتكامل للمفاهيم المحاسبية اهمية متعددة الجوانب فهو يرسم خطـا ثابتا للتفكير المنطقى الذى يعتبر اساسا لايجاد الحلول ـ او دستورا تسترشد به الجهة المسئولة عن وضع المعايير ـ كما انه يؤدى الى التقليل من عـــدد البدائل التى يمكن ان تتناولها الجهة المسئولة عن وضع المعايير بالدراسة ، لان بعض هذه البدائل يقع خارج نطاق الاطار الفكرى لتلك المفاهيم ، فضلا عـن ان ذلك الاطار يزود الجهة المسئولة عن وضع المعايير باساس عام لمناقشة المزايا التى يحققها كل من البدائل الممكنة .

وليس من المتوقع ان تتكفل المفاهيم تلقائيا بوضع حلول نهائية للمشاكـل ذات الطبيعة الخاصة . لان الاطار المتكامل لمفاهيم المحاسبة المالية ـ كالدستور ـ

يحتاج الى تفسير ، كما يحتاج الى تعديل من وقت لاخر ، ومن هذا يتضح ان وضع معايير المحاسبة نشاط له صفة الاستمرار لان المواقف او المشاكل الجديدة التى تتطلب تطبيق او تفسير المفاهيم تظهر بصورة مستمرة"(١٢) .

وتمثل مفاهيم المحاسبة المالية لبنات اساسية فى بناء اى نظام يهدف الى زيادة فعالية القوائم المالية عن طريق تحسين قابلية المعلومات التى تشملها للمقارنة . ويؤيد ذلك ماورد فى تحليل مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى فيما ياتى :

" ان تحسين قابلية المعلومات التى تشملها القوائم المالية للمقارنة يعتبر واحدا من اهم الاعتبارات التى ينطوى عليها اعداد اطار متكامل لمفاهيم المحاسبة ونظرا لان مقارنة الفرص البديلة للاستثمار والاقراض تعتبر جزءا اساسيا من معظم القرارات الاستثمارية فان المستثمرين والمقرضين يرغبون فى الحصول على قوائم مالية تشمل معلومات قابلة للمقارنة - سواء فيما بين المدد المالية المتوالية للمنشاة الواحدة او فيما بين المنشات المختلفة خلال نفس المدة المالية كما انهم يرغبون ايضا فى مقارنة اداء المنشاة باستخدام بيانات مستخرجة بطريقة محاسبية واحدة يمكن تطبيقها على نفس الحقائق فى نفس الظروف . ومن ثم فان المستثمرين والمقرضين يعتبرون ان قابلية المعلومات للمقارنة من اهم الصفات التى يجب ان تتسم بها المعلومات التى تشملها القوائم المالية"(١٣).

" ومالم يكن هناك اساس فكرى راسخ فان تحديد الدخل الدورى وتصوير المراكز المالية تصبح - بالضرورة - امورا تخضع للاجتهاد والاراء الشخصية . ومن ثم ، فان مراعاة الدقة فى تعريف الاساسيات يكفل تضييق نطاق الاجتهادات الشخصية ، ويضع حدودا واضحة للمجال الذى تستخدم فيه التقديرات ، ويرسم اطارا واضحا يمكن الرجوع اليه كلما دعت الظروف الى ذلك ، كما ان الاطار الفكرى للمفاهيم يؤدى الى تدعيم المعالجة المحاسبية للمشاكل المتشابهة بصورة متسقة كما يكفل تحديد الوسائل اللازمة للتعرف على الموضوعات غير المتشابهة ، وافساح المجال لتقدير مدى صحة التقديرات المحاسبية . ومالم يكن هناك نظام مستمد من اطار فكرى واضح المعالم فان ارتفاع القوائم المالية الى المستوى الجدير بالثقة يظل امرا يحوطه الشك"(١٤).

٤ - ٢ فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية :

٣٥٧ تعود فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية اساسا الى الجهة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية اذ ان المفاهيم تضع اطارا عاما ترتبط به كافة المعايير بما يكفل اتساقها مع بعضها البعض . وفضلا عن ذلك فان الاطار الفكرى للمفاهيم يعتبر ذا فائدة لاطراف اخرى ايضا بما فى ذلك من يتولون اعداد القوائم المالية ، ومن يتولون مراجعتها ، ومن يستخدمون المعلومات التى تشملها . يؤيد ذلك ماورد فى التحليل الذى اعده مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى فيما ياتى :

" يحقق الاطار الفكرى لمفاهيم المحاسبة المالية المزايا الاتية :

---

(١٢) مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى " تحليل الاعتبارات المتعلقة بالاطار الفكرى للمحاسبة المالية والتقارير: عناصر القوائم المالية وقياسها المحاسبى " ٢ ديسمبر ١٩٧٦ ، ستانفورد ، كونكتيكت - ص(٦)

(١٣) المرجع السابق ، صفحة (٨)

(١٤) المرجع السابق ، صفحة (٩)

(أ) ايجاد اساس يمكن الرجوع اليه لحسم المشاكل المحاسبية فى غيبة المعايير المقررة التى تنطبق عليها . ففى ضوء هذا الاطار يمكن تحليل الظروف التى ادت الى ظهور تلك المشاكل ، وفى ضوء هذا الاطار يمكن ايضا تركيز الاهتمام على حلول بديلة معينة واستبعاد بدائل اخرى . وعلى اساس هذا الاطار يستطيع المسئولون عن اعداد القوائم المالية ، كما يستطيع مراقبو الحسابات التوصل الي حلول المشاكل المشار اليها وهم على درجة من الثقة - لاتصل الى حالة التاكد بطبيعة الحال - بانه معيار تفصيلى متسق مع الاطار الفكرى للمفاهيم فانه سوف ينص على نفس هذه الحلول ، وبذلك يعتبر الاطار الفكرى لمفاهيم المحاسبة المالية اساسايمكن الاسترشاد به فى تحليل المشاكل المحاسبية ، والتنبؤ بمدى صواب الحلول التى يمكن التوصل اليها .

(ب) وضع حدود للاجتهادات الشخصية فيما يتعلق باعداد القوائم المالية ؛ ولاينبغى ان يكون الاطار الفكرى للمفاهيم على درجة من التفصيل تكفل تقديم الحلول المناسبة التى تنطبق بصورة تلقائية على مجموعة معينة من الحقائق المالية لان المغالاة فى سرد التفاصيل تجعله اطارا آليا بدلا من ان يكون اطارا فكريا ، والا ترتب على ذلك استئصال الاجتهادات الشخصية كلية مما يؤدى الى صعوبة وضع حلول محاسبية ملائمة لكثير من المشاكل التى تعترض المنشآت وفى الوقت نفسه - لاينبغى ان يكون اطار المفاهيم مجردا الى درجة يترتب عليها ان يصبح التقدير الشخصى هو الاساس السائد فى تطبيق المفاهيم حتى لايؤدى ذلك الى استمرار العوامل التى يقوم عليها الشك فى الاسس التى تتبع لاعداد القوائم المالية .

ومن هذا يتضح ان الاطار الفكرى للمفاهيم لايؤدى الى استئصال الاجتهاد الشخصى كلية عند اعداد القوائم المالية - كما تنبأالبعض بذلك - وانما يقتصر على وضع الحدود لتلك الاجتهادات .

(ج) يؤدى الاطار الفكرى للمفاهيم الى زيادة الثقة فى القوائم الماليةوتحسين القدرة على استيعابها : اذ ان من يستخدمون هذه القوائم كثيرا ما ينتقدون نوعية البياشات التى تشملها هذه القوائم - او بعبارة ادق افتقار تلك القوائم الى نوعية ثابته ، كما ان بعضهم يعتقدون ان الارقام المحاسبية يتم اعدادها على اساس مجموعة هلامية من المبادئ والقواعد التى تسمح بالتصرف - بدرجة اكبر مما يجب - فى تحديد المعلومات التى ينبغى ان تظهرها القوائم المالية . غير انه اذا امكن اعداد اطار لمفاهيم المحاسبة المالية من ناحية ، واذا استطاع من يستخدمون القوائم المالية بذل الجهد اللازم لاستيعاب ذلك الاطار من ناحية اخرى ، فان ثقتهم فى المعلومات التى تشملها القوائم المالية سوف تزداد ، كما انهم سوف يصبحون على بينة من ان التعاريف والمقاييس المتعلقة بالعناصر الاساسية التى تشملها القوائم المالية (الاصول والخصوم والايرادات ....الخ) يجرى تطبيقها على اساس ثابت من منشاة الى اخرى . كما ان الحاجة سوف تقل الى حد كبير - لاجراء التعديلات التعويضية ، واضافة ارقام واستبعاد ارقام اخرى لكى تصبح المعلومات قابلة للمقارنة . وفضلا عن ذلك فان من يستخدمون القوائم المالية سوف يصبحون كذلك على بينة من حدود استخدام المعلومات المحاسبية ، وهو امر على جانب كبير من الاهمية ايضا . وبذلك يؤدى الاطار المتكامل لمفاهيم المحاسبة المالية الى زيادة المقدرة على استخدام المعلومات التى تشملها القوائم المالية كما يؤدى الى اكتساب ثقة من يستخدمون هذه المعلومات فى تقييم اداء المنشأة(١٥)".

---

(١٥) المرجع السابق ص (٦) ، (٧)

٤ – ٣ ماهى مفاهيم المحاسبة المالية وكيف يتم تحديدها ؟

٣٥٨ تتمثل وظائف المحاسبة المالية فيمايلى :

(١) قياس الاصول التى تقع فى حوزة الوحدة المحاسبية .

(٢) قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التى تملكها الوحدة (وهى الخصوم وحقوق اصحاب راس المال) .

(٣) قياس التغيرات التى تطرأ على تلك الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال .

(٤) ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة .

(٥) تصنيف التغيرات المشار اليها على الوجه الاتى :

(أ) الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر .

(ب) التغيرات الاخرى فى الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال .

(٦) التعبير عما تقدم بوحدات نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالى .

(٧) اعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن اصول الوحدة المحاسبية وخصومها وحقوق اصحاب راس المال فى لحظة زمنية معينة وصافى الدخل واجزاءه ومصادر واستخدام الاموال خلال فترة زمنية معينة .

٣٥٩ ومن الواضح ان ادراك وظائف المحاسبة المالية على النحو السابق يؤدى الى ادراك اهمية تحديد المفاهيم التالية :

(١) مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية وهى : الاصول ، الخصوم ، حقوق اصحاب راس المال ، الايرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، صافى الدخل (او صافى الخسارة) ، استثمارات اصحاب راس المال والتوزيعات على اصحاب راس المال . فلاجدال فى ان عناصر القوائم المالية تمثل اللبنات فى بناء المحاسبة المالية اذ ينصب القياس المحاسبى المالى وابلاغ نتائجه على هذه العناصر .

(٢) مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف : تعنى المحاسبة المالية بقياس التغيرات فى اصول المنشاة وخصومها وحقوق اصحاب راس مالها . ومن ثم يتعين تعيين اسباب هذه التغيرات وتحديد مفاهيمها . وتنتج التغيرات فى الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال التي تعنى المحاسبة المالية بقياسها من تاثير احداث وعمليات وظروف المنشاة . وحيث ان المنشاة قد تتاثر باحداث وعمليات وظروف مختلفه يخضع بعضها للقياس المحاسبى المالى ولايخضع البعض الاخر لذلك القياس فان من الضرورى تعيين وتعريف تلك الاحداث والعمليات والظروف التى تخضع للقياس المحاسبى المالى .

(٣) مفاهيم القياس المحاسبى المالى : يعتبر القياس المحاسبى المالى لعناصر القوائم المالية والتغيرات فى تلك العناصر احدى الوظائف الرئيسية للمحاسبة

المالية . وينطوى القياس المحاسبى المالى على افتراضات تتعلق بالمنشاة ، وحدة التعبير عن القياس المحاسبى المالى ، والفترة الزمنية التى يرتبط بها القياس . كما يتميز القياس المحاسبى المالى بعدة خصائص تميزه عن انواع القياس الاخرى . وتعنى مفاهيم القياس المحاسبى بتعيين افتراضاته الاساسية وخصائصة المميزة .

(٤) مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية : لاشك ان الهدف النهائى للمحاسبة المالية هو انتاج و ايصال معلومات مفيده فى شكل قوائم مالية وتقارير اخرى تساعد من تعنيهم المنشاة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتلك المنشاة . وتتاثر المعلومات التى تنتجها المحاسبة المالية بطرق القياس واسالبب الافصاح التى تتبعها ادارة المنشاة . ولاشك ان وضع معايير للمحاسبة المالية سوف يؤدى الى تقليل البدائل المتاحة للقياس والافصاح الا انه ليس من المتوقع ان تؤدى معايير المحاسبة المالية الى الغاء جميع البدائل المتاحة للقياس والافصاح . بالاضافة ينطوى وضع معايير المحاسبة المالية على الاختيار بين البدائل المتاحة حاليا. ولاشك ان الاساس الامثل للاختيار هو فائدة المعلومات الناتجة عن البديل او البدائل المختارة للقياس او الافصاح وبالتالى تتضح اهمية تحديد خصائص المعلومات المفيدة وهو الامر الذى تعنى بتحديده مفاهيم جودة المعلومات .

٤-٣-١ مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :

٣٦٠ ينطوى تعريف العناصر الاساسية للقوئم المالية علي اختيارين . يتعلق الاختيار الاول بترابط القوائم المالية وبالتالى عناصرها من عدمه . ويتعلق الاختيار الثانى بتحديد العناصر الرئيسية التى يعتمد على تعريفها تعريف باقى العناصر الاساسية للقوائم المالية .

٣٦١ وفيما يتعلق بالاختيار الاول (ترابط القوائم المالية من عدمة) يتعين قبل تعريف عناصر القوائم المالية تحديد ما اذا كان من الواجب ان تخضع عناصر قائمة المركز المالى وعناصر قائمة الدخل لمنشاة معينة لنفس طرق القياس المحاسبى المالى . فينطوى هذا الاختيار على سبيل المثال على تحديد ما اذا كان من الواجب اتباع نفس الطريقـــة لقياس قيمة المخزون السلعى الظاهرة فى قائمة المركز المالى وتحديد تكلفة البضاعة المباعة الظاهرة فى قائمة الدخل ، بمعنى اخر تحديد ما اذا كان قياس التغيرات فى الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال يتم وفقا لنفس الطرق المتبعة لقياس الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال. ويترتب على هذا الاختيار تحديد ما اذا كان من الممكن تعريف عناصر قائمة الدخل بدون الاخذ فى الاعتبار تعريف عناصر قائمة المركز المالى . ومن الواضح ان

الاختيار الاول يعتمد على ماذا كان من الضرورى اخضاع عناصر قائمة المركز المالى وعناصر قائمة الدخل لطرق قياس مستقلة من اجل انتاج معلومات مفيده عن اداء المنشاة ومواردها الاقتصادية والحقوق التى تترتب عليها عند الاخذ فى الحسبان الاهداف المحددة للقوائم المالية وحدود استخدامها . وفى اعتقادنا ان الفصل بين عناصر قائمة الدخل وعناصر قائمة المركز المالى غير ضرورى من اجل انتاج معلومات مفيدة تحقق اهداف القوائم المالية المحددة . وعلى العكس يعتبر ترابط قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، فى نظرنا ، شرطا اساسيا لتمكين المستفيدين الخارجيين الرئيسيين من تقويم اداء المنشاة وعلاقته بالموارد الاقتصادية المتاحة لها والتزاماتها المترتبه على تلك الموارد . ولذا فقد عرفنا عناصر القوائم المالية اعتمادا على اهمية ترابط القوائم المالية لتحقيق الاهداف التى اوصينا بها فى بيان اهداف القوائم المالية وحدود استخدامها .

٣٦٢ اما فيما يتعلق بالاختيار الثانى فهناك مدخلان رئيسيان لتحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التى يعتمد على تعريفها تعريف باقى العناصر الاساسية لهذه القوائم

(أ) مدخل الاصول والخصوم .

(ب) مدخل الايرادات والمصروفات .

ويتطوى كل من هذين المدخلين على تصور فكرى متميز لقياس صافى الدخل . والمشكلة الفكرية التى تثار عند اختيار احد هذين المدخلين تتعلق باسبراز اهم العناصر الاساسية التى تشملها تلك القوائم ، وبعبارة اخرى العناصر التى يتحدد على اساسها تعريف باقى العناصر الاخرى . فمدخل الاصول والخصوم يعتمد على تعريف الاصول والخصوم كاساس لتعريف صافى الدخل واجزائه ، بينما يعتمد مدخل الايرادات والمصروفات على تعريف الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والربط بينهما كاساس لتعريف صافى الدخل .

٣٦٣ ويعتبر صافى الدخل – وفقا لمدخل الاصول والخصوم – تغيرا فى صافى الاصول (الاصول ناقصا الخصوم) وبالتالى ، فان العناصر الايجابية لصافى الدخل – وهى الايرادات والمكاسب – تعرف على اساس انها تمثل زيادة فى الاصول اونقص في الخصوم خلال الفترة المحاسبية ، كما ان العناصر السالبة لصافى الدخل – وهى المصروفات والخسائر – تعرف على اساس انها تمثل نقص فى الاصول اوزيادة فى الخصوم خلال الفترة المحاسبية . ويترتب على هذا ان " الاصل " و " الخصم " هما المفهومان الاساسيان فى هذا المدخل . ويتوقف على تعريف كل منهما تعريف باقى العناصر التى تشملها القوائم المالية – وهى حقوق اصحاب راس المال والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر واستثمارات اصحاب راس المال والتوزيعات عليهم . ومن ثم ، فان صافى الدخل – وفقا لهذا المدخل – يتحدد من خلال مضاهاة الايرادات والنفقات والمكاسب والخسائر ، غير ان مضاهاة العناصر

التى يتكون منها صافى الدخل على اساس سليم تكون النتيجة الحتمية لوضع تعاريف دقيقة للاصول والخصوم وقياس كل منها على اساس صحيح .

٣٦٤ وتعتبر مفاهيم " الايراد ، والمصروف ، والمكسب ، والخسارة " هى المفاهيم الرئيسية فى مدخل الايرادات والمصروفات ، ويعرف صافى الدخل على اساس مقدار الفرق بين هذه العناصر . ويعتمد قياس صافى الدخل - وفقا لهذا المدخل - على تعريف كل من العناصر الرئيسية المشار اليها تعريفا صحيحا . ويعنى هذا المدخل اساسا بقياس صافى دخل المنشـــاة وليس بقياس الزيادة او النقص فى ثروتها (صافى مواردها الاقتصادية او صافى اصولها) . وينتج عن قياس صافى الدخل - وفقا لهذا المدخل - نتيجة عرضية وهى قياس الزيادة او النقص فى حقوق اصحاب راس المال خلال الفترة المحاسبيـة . وطالما ان مفاهيم الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر هى المفاهيم الرئيسية فى هذا المدخل ، فان مقاييس الاصول والخصوم تتحدد بصفة عامة على اساس ماتقتضيه عملية قياس صافى الدخل . وبالتالى ، فان مجموعات الاصول والخصوم والعناصر الاخرى التى تظهر بقائمة المركز المالى التى تعد وفقا لهذا المدخل قد تتضمن بنودا لاتمثل اصلا او خصما وفقا لمدخل الاصول والخصوم . فمن المعلوم - على سبيل المثال - ان المنشآت قد تتحمل خسائر نتيجة الحرائق او الفيضانات او الكوارث الاخرى التى تحدث بصورة عشوائية يستحيل التنبؤ بها لكل منشاة على حدة ، غير ان التامين ضد هذه الكوارث يؤدى الى توزيع هذه المخاطـر على عدد كبير مـن المنشآت بتكلفـــة ضئيلة نسبيا لكل منها ، وبالتالى ، فان اقساط التامين التى تدفعها المنشاة تمثل نفقات تخصم - عند قياس الدخل - من ايرادات الفترة المحاسبية التى يغطيها التامين . غير ان كثيرا من المنشآت قد تختار ان تتحمل المخاطرة بدلا من التأمين ضد هذه الخسائر . وحيث ان مثل هذه المنشات لاتتحمل اية التزامات بدفع اقساط التامين لمنشآت اخرى ، وحيث انهـا لاتعانى اى نقص فى اصولها الا اذا حدث الحريق او الفيضان او وقعت كارثة اخرى ، لذلك يتعين - وفقا لمدخل الاصول والخصوم - اثبات الخسارة محاسبيا وخصمها من ايرادات الفترة المحاسبية التى تقع فيها الكارثـة . وعلى العكس من ذلك ، فان تطبيق مدخل الايرادات والمصروفات فى هذه الحالة ، يقتضى تحميل ايرادات المنشاة بالاعباء اللازمة لتغطية الخسائر التى لايتم التامين ضدها ، وبالتالى يجب ان يخصم من الايرادات المحققة فى كل فترة محاسبية نصيب كل فترة لتغطية الخسائر المقبلة والا تعذرت مضاهاة الايرادات بتكلفة الاعباء اللازمة لتغطية الخسائر التى لايتم التأمين ضدها على اساس سليم مما يترتب عليه تحديد دخل المنشاة باكثر من حقيقته فى معظم الفترات المحاسبية ، وباقل من حقيقتـه - بقدر كبير - فـــى الفترات التى يقع فيها الحريق او الفيضان او الكوارث الاخرى .

٣٦٥ وقد اتبع هذا البيان مدخل الاصول والخصوم لتعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية ، لان قياس الدخل وفقا لمدخل الايرادات والمصروفات لايمكن الاعتماد عليه بنفس الدرجة . فالايرادات والمصروفات لاتعتبر مفاهيم دقيقة فى هذا المدخل ، وبالتالى فان مفهوم الدخل لايصل الى نفس المستوى من الدقة التى يصل اليها وفقا لمدخل الاصول والخصوم ، ويؤدى ذلك الى ان تحديد دخل المنشاة فى فترة محاسبية معينة يصبح خاضعا - بصورة غير ملائمة - للاراء الشخصية فيما يتعلق بأجزاء الدخل فى تلك الفترة .وعلى العكس من ذلك ، فان مفهوم الدخل - وفقا لمدخل الاصول والخصوم - يصل الى مستوى مرتفع من الدقة ، ويرجع ذلك الى تحديد تعاريف الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر بصورة دقيقة نتيجة لربط هذه المفاهيم بالتغيرات فى الاصول والخصوم ، مما يؤدى الى زيادة الثقة بالنتائج المترتبه على قياس الدخل وفقا لهذا المدخل . وفى تصورنا ان نتائج القياس المحاسبى والمعلومات التى تشملها القوائم المالية هى نتائج تاريخية بطبيعتها ، نظرا لانها تعتمد على البيانات المتعلقة بالاحداث التى وقعت فعلا . وقد كان لذلك التصور اثرا هاما فى اختيارنا لمدخل الاصول والخصوم كاساس لتعريف عناصر القوائم المالية .

٣٦٦ وجدير بالملاحظة انه ليس هناك ارتباط تلقائى لكل من المدخلين المشار اليهما بأساس معين من أسس القياس - اذ ان كلا منهما يعتبر ملائما لقياس عدة خصائص مختلفة لعناصر القوائم المالية . وعلى سبيل المثال فان التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية للاستبدال والقيمة الصافية القابلة للتحقيق والتدفقات النقدية المخصومة يمكن استخدامها جميعا كاساس للقياس وفقا لكل من هذين المدخلين .بمعنى اخر لاترجع الاختلافات الجوهرية بين هذين المدخلين الى الخلافات حول خصائص عناصر القوائم المالية التى ينبغى قياسها.

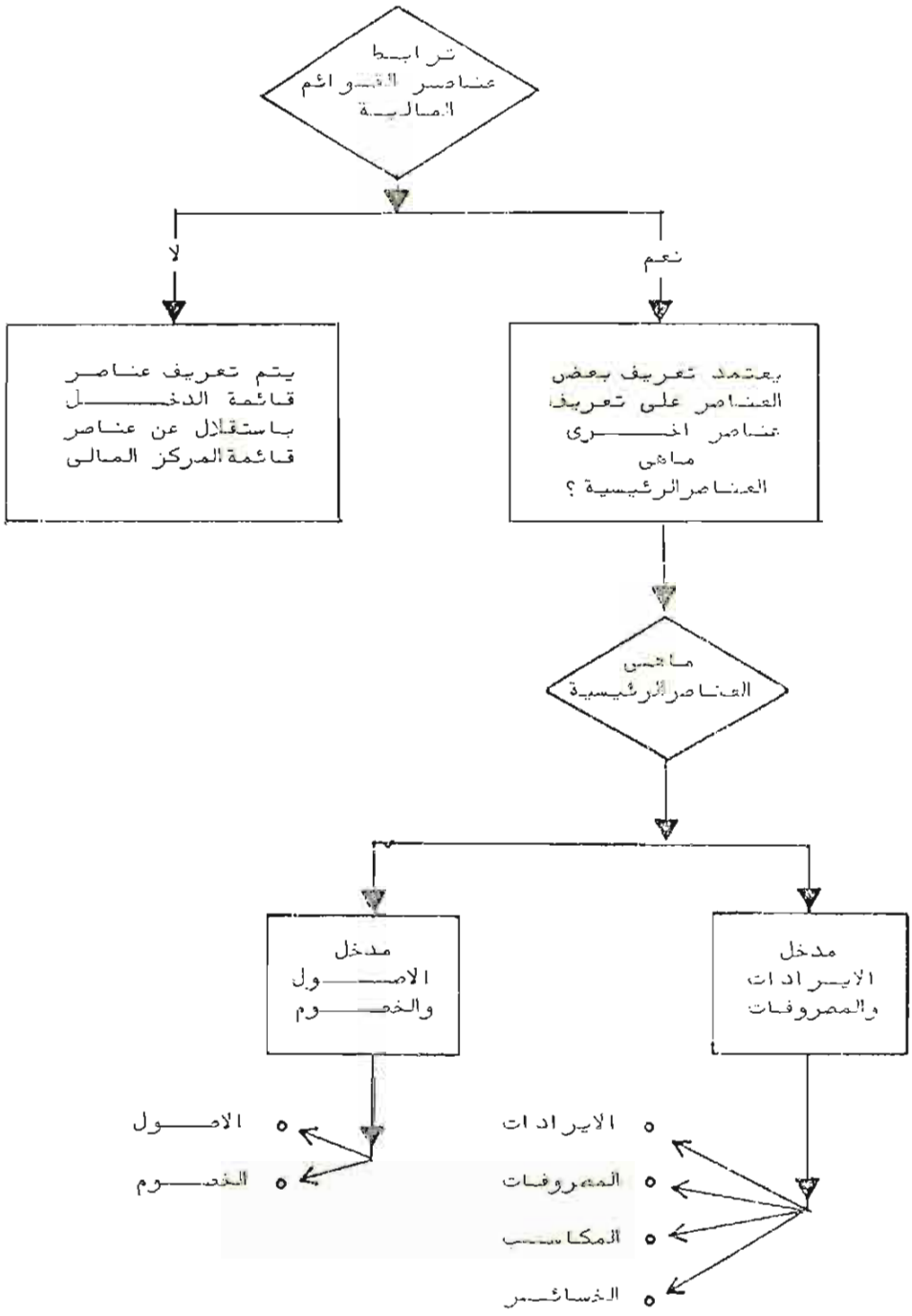
٣٦٧ وجدير بالملاحظة ايضا ان الاختلافات بين هذين المدخلين ليست خلافات فى الراى حول اهمية قائمة الدخل بالمقارنة بقائمة المركز المالى ، اذ ان معظم من يؤيدون أى من هذين المدخلين يتفقون على ان المعلومات التى تشملها قائمة الدخل اكثر نفعا للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين من قائمة المركز المالى . ومعنى ذلك انهم يتفقون جميعا على ان قياس الدخل هو مركز اهتمام المحاسبة والقوائم المالية ولكن الاختلافات الاساسية بين هذين المدخلين تنحصر فى تحديد مايجب ان تشمله الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ، ومايجب ان يستبعد منها . ويتم تعريف الاصول - وفقا لمدخل الاصول والخصوم - على اساس انها

موارد اقتصادية تمثل المنافع الكامنة التى تحصل عليها منشاة معينة فى المستقبل ، وتتمثل هذه المنافع - فى نهاية الامر - فى تدفقات نقدية مباشرة او غير مباشرة تؤول الى تلك المنشاة • اما مدخل الايرادات والمصروفات فانه يهتم اساسا بمضاهاة الايرادات وتكلفتها على اساس سليم ، دون توجيه نفس الاهتمام الى طبيعة الاصول من حيث مدى اعتبارها موارد اقتصادية • وبالتالى فان الاصول تشتمل - وفقا لهذا المدخل - على كافة البنود التى تعتبر اصولا (وفقا لمدخل الاصول والخصوم) مضافا اليها المصروفات المؤجلة التى يتعين مضاهاتها بالايرادات فى الفترات المحاسبية المقبلة حتى لوكانت لاتمثل موارد اقتصادية •

٣٦٨ وتمثل خصوم المنشاة - وفقا لمدخل الاصول والخصوم - التزامات قائمة بتحويل اصول الى منشات اخرى فى المستقبل ، ويقرمدخل الايرادات والمصروفات مفهوم الخصوم على هذه الصورة ، الا انه يضيف الى ذلك بعض الارصدة الدائنة والمخصصات او الاحتياطيات التى يتعين اخذهافى الاعتبار عند مضاهاة الايرادات بتكلفتها بما يكفل قياس الدخل على اساس سليم •

٣٦٩ وطبقا لمدخل الاصول والخصوم يتم تعريف وقياس الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على اساس انها تمثل زيادة فى الاصول او نقص فى الخصوم ، وبالتالى فان قياس مقدار هذه الزيادة او النقص يتوقف على تعريف الاصول والخصوم • اما فى مدخل الايرادات والمصروفات فان تلك العناصر (الايرادات والمصروفات ، المكاسب ، الخسائر) يتم تعريفها وقياسها بصورة مستقلة عن الاصول والخصوم • غير انه نظرا لان قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ترتبطان ببعضهما فى اتساق تام ، فان التحقيق المحاسبى للايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقا لمدخل الايرادات والمصروفات يؤدى الى اظهار مقدار الزيادة فى الاصول او النقص في الخصوم •

٣٧٠ ويلخص الشكل التالى البدائل المختلفة التى تؤخذ فى الاعتبار عند تعريف عناصر القوائم المالية والبدائل التى تم اختيارها كأساس لتعريف تلك العناصر فى هذا البيان •



ملحوظة : تم تعديل البدائل التى تم اختيارها كاساس لتعريف عناصر القوائم المالية بهذه الاشارة ( )

٤-٣-٢ مفاهيم القياس المحاسبى المالى :

٤-٣-٢-١ افتراضات القياس المحاسبى المالى :

٣٧١ هناك اربعة مفاهيم تعرّف الافتراضات الاساسية للقياس المحاسبى وهذه هى :

(أ) مفهوم الوحدة المحاسبية .

(ب) مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية .

(جـ) مفهوم وحدة القياس .

(د) مفهوم التقارير الدورية .

ورغم ان هذه المفاهيم تبدو واضحة فانه يجب تعريفها لكى نستكمل الاطار الفكرى للمحاسبة المالية .

(أ) مفهوم الوحدة المحاسبية :-

٣٧٢ يتفق مفهوم الوحدة المحاسبية مع نظام الشركات الذى يقضى بالفصل بين شئون المنشاة وشئون من يملكون تلك المنشأة ، اذ ان المادة (١٣) من هذا النظام تقضى بان تعتبر كل شركة يتم تأسيسها وفقا لنصوص القانون شخصية قانونية ابتداء من تاريخ تأسيسها - وذلك فيما عدا المشروعات المشتركة ، وفضلا عن ذلك فان القانون - لاسيما فى حالة الشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة - يقوم على الفصل بين الملكية والادارة . وحتى اذا افترضنا ان النظام لا يؤيد هذا المفهوم صراحة ، فانه يظهر بصورة واضحة من خلال ملاحظة كيفية تنظيم المنشآت وادارتها فى المملكة العربية السعودية .

(ب) مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية :

٣٧٣ وبالمثل ، فان مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية يبدو واضحا ايضا من ملاحظة قرارات الاستثمار والاقراض اذ ان المستثمرين يستثمرون اموالهم فى المنشآت التى يتوقعون لها ان تستمر ، وينطبق ذلك ايضا على سلوك المقرضين . فالمستثمرون والمقرضون يهتمون - بالضرورة - بالمعلومات التى تتعلق بالنجاح الذى تحققه المنشأة بصفتها وحدة مستمرة وليس بصفتها وحدة اقتصادية توشك على التصفية . وحتى اذا كان النظام ينص على تحديد مدة للشركة بعدد معين من السنوات (ثلاثين

عاما عادة) فان النية لاتتجه الى تصفيتها جبرا بعد انقضاء هذه الفترة ، وانما تتجه النية الى مراجعة الامتياز الذى منح للشركة لمزاولة اعمالها وفقا للشكل القانونى الذى تم تحديده اصلا .ولكى نضفى على مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية معنى تطبيقيا فاننا نوصى بتعريفه على النحو الاتى : " يفترض ان الفترة المتبقية من حياة الوحدة الاقتصادية تزيد عن العمر المحدود لاصول تلك الوحدة ، وذلك مالم يقم الدليل على عكس هذا الافتراض ". ومعنى ذلك ان القيم المسجلة فى حسابات الاصول ذات العمر الانتاجى المحدود تمثل استثمارات للمنشاة فى تلك الاصول ، وان المنشاة تتوقع استرداد تلك الاستثمارات من خلال نشاطها العادى وليس من خلال التصفية الارادية او الجبرية ، وبناء على ذلك فان " قيم التصفية " لاتعتبر ذات صفة وثيقة بالمحاسبة المالية مالم يوجد دليل مقنع على ان القيم المستثمرة فى الاصول ذات العمر الانتاجى المحدود سوف تسترد من خلال التصفية الارادية او الجبرية للمنشأة .

(ج) مفهوم وحدة القياس :

٣٧٤ من المعلوم ان الوحدة النقدية فى المملكة العربية السعودية هى الريال السعودى وان القيم التى تشملهاالقوائم المالية يتم التعبير عنها بالريال السعودى ، غير ان الوحدة النقدية تعتبر وسيلة للتبادل ومقياس للقيمة فى الوقت نفسه . وليس لهذا مغزى كبير فيما يتعلق بالمحاسبة المالية فقد كانت الحسابات تمسك فى المجتمعات القديمة بدون استخدام النقود . اما اهمية الوحدة النقديةفىالمحاسبة المالية فتأتى من ان المحاسبة تعنى بقياس الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال كماتعنى بقياس التغيرات التى تطرأ علىكل منها . ولكى يمكن اجراء هذا القياس لابد من وحدة تشترك فيهاكافة الاشياء التى يراد قياسها . فمن المنطقى ان يتمالتعبير عن شيئين او اكثر بوحدات متماثلة قبل ان يتسنى اجراء اية عمليات للجمع او الطرح. وفى اقتصاد يقوم على التبادل ، فان القياس الوحيد الذى تشترك فيه كافة الاشياء التى تدخل فى نطاق عمليات التبادل هوالقيمة التبادلية

هو القيمة التبادلية لكل من تلك الاشياء . وهذه القيمة يتم التعبير عنها بالنقود ـ وذلك على اساس ان وظيفة النقود هى قياس القيمة ، وباعتبارها قاسما مشتركا بين هذه الاشياء جميعا . ويقودنا ذلك الى السؤال عما اذا كان استخدام الريال السعودى كوحدة للقياس يعبر فى الواقع عن كافة الاشياء على اساس وحدة مشتركة بين هذه الاشياء (وذلك فيما يتعلق بالاصول والخصوم غير النقدية) ، وذلك لأن قيمة الريال السعودى فى التبادل تقاس بقوته الشرائية وهى قوة غير ثابته وانما تتوقف على اسعار الاشياء الاخرى او اسعار تلك الاشياء التى يتم تبادلها ، وهذه تتوقف بدورها على قوى العرض والطلب . وتزداد القوة الشرائية للريال السعودى عندما تنخفض اسعار السلع والخدمات التى يستطيع ان يشتريها والعكس بالعكس . وفى ظل هذه الظروف يتضح ان الريال السعودى لايمكن ان يظل ـ عبر الزمن ـ معبرا عن وحدة القياس نفسها . بمعنى انه لايمكن ان يحتفظ بنفس القوة الشرائية على مدى فترة زمنية معينة طالما ان اسعار السلع والخدمات التى يشتريها لاتظل ثابته خلال تلك الفترة ، وبالتالى ، فان افتراض ثبات الريـــال السعودى كوحدة ثابته للقياس يعتبر فرضا غير متسق مع الواقع . ويقودنا ذلك الى التوصية التى وردت بهذا البيان ومضمونها ان التغيرات المعتدلة فى القوة الشرائية للريال السعودى اذا استمرت لسنوات عديدة ـ وكذلك التغيرات الكبيرة التى تستمر خلال فترات قصيرة ـ تستلزم اعادة تصوير القوائم المالية لكى تعكس التغيرات فى المستوى العام للاسعار . وليس الهدف من اعادة تصوير تلك القوائم هو تغيير اساس القياس المستخدم فى المحاسبة المالية ، وانما تطبيق نفس اساس القياس باستخدام وحدة قياس مشتركة وهى الريال السعودى الذى يتميز بنفس القوة الشرائية .

(د) مفهوم التقارير الدورية :

تؤيد المشاهدات مفهوم التقاريـــر الدورية التى تعد لتقديـــم قـــراءات ٣٧٥
اختبارية فى فترات دورية منتظمـــة ، وفضلا عن ذلك فان نظـــام الشركات يقضى باعداد التقارير الدورية فى نهاية كل سنة مالية خلال حيـــــاة المنشـــأة . والبديل الآخر للفترة المحاسبية كاساس لاعداد التقاريـــر

هو المشروع المتكامل او العملية او المضاربة التجارية الكاملة ، ومن الواضح ان الفترة المحاسبية للمنشآت فى المملكة العربية السعودية تمثل البديل الافضل .

٤-٣-٢-٢ مفاهيم خصائص القياس المحاسبى المالى :

٣٧٦ ان التوصيات التى وردت بهذا البيان - فيما يتعلق بالاثبات او التحقـــق المحاسبى ، واساس القياس ، ومضاهاة الايرادات بالمصروفات تقوم على اختيارين : يرتبط اولهما بوجهة النظر التى يتخذها البيان فيما يتعلق بالمحافظة على راس المال سليما ، ويرتبط الاختيارالثانىبخاصية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس .

(أ) المحافظة على راس المال سليما :

٣٧٧ لاينشأ الدخـل الا بعد المحافظة على راس المال سليمـا - وبعبـــارة اخرى - لاينتج الدخل الا بعد استرداد التكاليـف وبالتالى ، فان وجهة النظر التى يتم اتخاذها فيما يتعلق بالمحافظة على راس المال سليما تؤدى الىالتمييز بين الدخل - او العائد على المـــال المستثمر - وبين استرداد المال المستثمر نفسه . وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية فىالولايات المتحدة مفهومين رئيسيين لراس المال وهما : راس المال النقدى وراس المال العينى ، كما وضح المجلس الاختلافات الرئيسية بين هذين المفهومين فيمايلى : " ينحصـر الخـلاف الرئيسى بيـن هذيـن المفهومين فى كيفية المحاسبة عن التغيرات التى تطرأ على قيمة الاصول .ويقتضى مفهوم راس المال النقدى ان تكون المحافظةعلىراس المال سليما على اساس القيمة النقدية للاصول ، وبذلك تعتبـر الزيادة او النقص فى القيمة النقدية للاصول بمثابةمكاسب او خسائر من الممكن فصلها عن الدخل من التشغيل والاشارة اليهاكمكاسب اوخسائرحيازة الاصول. اما مفهوم راس المال العينى فيقتضى ان تكون المحافظة على راس المال سليمـا على اساس الخصائص الطبيعية للاصول ، ومن ثم لاتتحقـق اية مكاسب او خسائر نتيجة التغيرفىقيمة " نفس الطاقة الانتاجية " للمنشاة (وبعبارة اخرى : لاتتحقق اية مكاسب او خسائر نتيجة التغير فى قيمة الاصول طالمـا بقيت الطاقة الانتاجية للمنشاة ثابته) وبناء على ذلك فان التغيرات فى قيمة الاصول التى تحتفـظ بهـا المنشـاة -

كالمخزون السلعى ، والعقارات ، والالات والمعدات والاصول غير
٣٧٨ الملموسة ـ تدخل ضمن الدخل طبقا لمفهوم المحافظة على راس المال النقدى . ولكن هذه التغيرات تستبعد من الدخل وتعتبر جزءا من راس المال طبقا لمفهوم المحافظة على راس المال العينى .

وهناك خلاف فى الراى بين من يؤيدون مفهوم المحافظة على راس المال النقدى حول توقيت التحقق المحاسبى للزيادة او النقص فى قيم الاصول ، وحول ادراجها ضمن الدخل من التشغيل او الافصاح عنها فى صورة مستقلة كمكاسب اوخسائر حيازة الاصول . كما ان هناك خلافا فى الراى بين من يؤيدون مفهوم المحافظة على راس المال العينى حول تعريف مفهوم نفس الطاقة الانتاجية ، اذ ان فريقا منهم يفسر هذا المفهوم على اساس انه الاستبدال العينى لأصول مماثلة بينما يرى فريق اخر انها الطاقة اللازمة لانتاج نفس الحجم من السلع او الخدمات كما يرى فريق ثالث انها الطاقة اللازمة لانتاج مايعادل نفس القيمة من السلع والخدمات .

٣٧٩ ويجب ان نكون على بينة من ان المحافظة على راس المال تمثل تصورا فكريا ضروريا لقياس الدخل عن طريق التمييز بين استرداد راس المال وبين العائد على رأس المال . ولايفترض هذا التصور الفكرى ان الاصول تستبدل فعلا عندما تبلى ، او انها سوف تستبدل ـ بالضرورة ـ فى المستقبل" . ويحبذ من يويدون مفهوم راس المال العينى ان تكون المحاسبة عن الاصول ـ كالمخزون السلعى ، والعقارات ، والالات والمعدات ، والاصول غير الملموسة ـ على اساس التكلفة الجارية لاستبدال تلك الاصول ، بحيث لاتعتبر التغيرات فى التكلفة الجارية لاستبدال الاصول خلال فترة زمنية معينة بمثابة مكاسب او خسائر ناتجة عن حيازة الاصول ، وانما تعتبر بمثابة تسوية للمحافظة على رأس مال اصحاب الحقوق فى المنشاة .

٣٨٠ ولقد تبنت المفاهيم الواردة فى هذا البيان مفهوم المحافظة على راس المال المال النقدى سليما استنادا الى الاعتبارين الاتيين:

ـ ان مقاييس التكلفة الاستبدالية الجارية للاصول لايمكن الاعتماد عليها فى التطبيق العملى ، لاسيما اذا اخذنا فى الاعتبار ان معظم الاصول التى تخضع لهذه المقاييس فى المملكة العربية السعودية اصول مستوردة ، وبالتالى فان تكلفتها الاستبدالية تتوقف على المكان الذى يتم الحصول منه على الاصول اللازمة لاستبدالها ، وعلى

(١٦) المرجع السابق صفحتى ١٤ و ١٥

كيفية الحصول عليها .

- الاعتبار الثانى - وهو اكثر اهمية من الاعتبار الاول : من المعلوم ان المنشآت تستثمر اموالا نقدية فى اصول غيرنقدية - كالمخزون السلعى ، والعقارات، والآلات والمعدات ، والاصول غير الملموسة - توقعا للحصول على مزيد من الاموال النقدية . ويستلزم الاستثمار فى هذه الاصول - بالضرورة - فترة حيازة تختلف من اصل لاخر بينما يتم استخدامها للحصول على تلك الاموال . وتعتبر المكاسب او الخسائر المترتبة على تغيرات اسعار هذه الاصول خلال فترة حيازة كل منها بمثابة مقياس لنجاح او فشل قرار الاستثمار فى هذه الاصول بقدر ماتعتبر المكاسب او الخسائر من استغلال او استخدام هذه الاصول مقياسا لنجاح او فشل ذلك القرار . ومن المؤكد ان الاحتياجات النقدية اللازمة لاستبدال اصل قائم قد تفوق المبلغ النقدى المستثمر اصلا فى ذلك الاصل - الا انه فى اعتقادنا ان تدبير هذه الاحتياجات يعتبر احد اعتبارات الادارة المالية ، وليس من الاعتبارات التى تتعلق بقياس الدخل .

(ب) الخاصية او الخصائص الجديرة بالقياس :

٣٨١ يتعلق الاختيار الثانى الذى ترتكز عليه مفاهيم القياس المحاسبى الواردة فى هذا البيان بخاصية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس . وقد ظهرت فى الولايات المتحدة وفى غيرها من الدول(١٧) مقترحات متعددة لاستخدام مقاييس محاسبية لخصائص تختلف عن الخصائص التى تعد على اساسها القوائم المالية حاليا. وقد وصف مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة خمسا من تلك الخصائص التى تم اقتراحها - او استخدامها فعلا - لقياس المجموعات المختلفة من الاصول والخصوم كما يلى :

٣٨٢ . التكلفة التاريخية / المتحصلات التاريخية - يقصد "بالتكلفة التاريخية " القيمة المدفوعة لاقتناء اصل معين (ناقصا مخصصات الاستهلاك التى تلى ذلك) كمايقصد " بالمتحصلات التاريخية" القيمة المتحصلة عند تحمل التزام معين. وبالرغم من ان القوائم المالية التى يجرى اعدادها حاليا تتميز بانها تعنى اساسا بالتكلفة التاريخية ، فان هذا الوصف لاينطبق الا على عدد قليل من مجموعات الاصول كالمخزون السلعى (فى حالة عدم تخفيض قيمته الى

---

(١٧) من امثلة ذلك تقرير (ساندىلاند) فى انجلترا الذى يوصى باعداد القوائم المالية على اساس ماوصفه بالتكلفة الجارية . راجع تقرير اللجنة المختصة بدراسة المحاسبة فى فترات التضخم - برئاسة "ساندىلاند" - لندن - ١٩٧٥ .

مايعادل سعر السوق وفقا لقاعدة التلكفة او السوق ـ ايهما اقل) ، وكذلك العقارات ، والالات والمعدات ، والاصول غير الملموسه • ويناظر التكلفة التاريخية المتحصلات التاريخية فيما يتعلق بالخصوم • وتستخدم المتحصلات التاريخية حاليا ـ على سبيل المثال ـ لقياس قيمة القروض النقدية التى تحصل عليها المنشأة والمبالغ التى يتم تحصيلها مقدما من العملاء •

• التكلفة الجارية / المتحصلات الجارية ـ تمثل التكلفة الجارية القيمـــــة ٣٨٣ اللازمة للحصول على نفس الاصل فى الوقت الحاضر ، كما تمثل المتحصلات الجارية القيمة التى يمكن تحصيلها ـ فى الوقت الحاضر ـ مقابل تحمل نفس الالتزام •وهناك خلاف بين مؤيدى هذا المقياس على معنى اصطلاح نفس الاصل ، حيث يفسره فريق منهم على أساس انه الاستبدال العينى للاصل باصل مماثل ، بينمايفسره فريق آخر على انه استبدال الطاقة الانتاجية التى يمثلها الاصل بطاقة انتاجية مماثلة •وتستخدم التكلفة الجارية حاليا ـ على سبيل المثال ـ فيما يتعلق بالمخزون السلعى الذى يتم تقويمه على اساس سعر السوق ، تطبيقا لقاعدة " التكلفة او السوق ـ ايهما اقل " وقد تبنت هيئة الاوراق المالية وتداولها فى الولايات المتحدة التكلفة الجارية فى نشرتها المحاسبية رقم ١٩٠ التى تقض بان تفصح الشركات المساهمة الكبيرة عن بعض البياشات المتعلقة بالتكلفة الاستبدالية •

• القيمة الجارية للبيع خلال تصفية غير اجبارية ـ ويقصد بذلك المبلـــــغ ٣٨٤ النقدى الذى يمكن الحصول عليه ـ فى الوقت الحاضر ـ من بيع اصل معين (اى القيمة السوقية الجارية فـــى حالة وجود سوق لذلك الاصل) كما يقصد بذلك ايضا المبلغ النقدى اللازم لتسديد التزام معين فى الوقت الحاضر • وتستخدم هذا المقياس بعض المنشآت المالية ، والسماسرة ، والمتعاملون فى الاوراق المالية ، وبعض شركات التامين فيما يتعلق بتقييم الاوراق المالية المتداولة •

• القيمة المتوقع تحقيقها خلال نشاط المنشأة العادى ـ ويقصد بذلك المبـــلغ النقدى غير المخصوم الذى يتوقع الحصول عليه من تحويل اصل معين الـــــى ٣٨٥ نقود (اى صافى القيمة القابلة للتحقيق) ، او المبلغ النقدى غير المخصوم الذى يتوقع دفعه سدادا لالتزام معين •ويستخدم هذا المقياس حاليا لقياس قيمة ارصدة المدينين التجاريين ، كمـــا يستخدم لقياس قيمة الاجور المستحقة وضرائب الدخل المستحقة •

• القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة ـ ويقصد بذلك القيمة المخصومة ٣٨٦ لصافى التدفقات النقدية الداخلـــة التى تتعلق باصل معين، كما يقصد بها

القيمة المخصومة لصافى التدفقات النقدية الخارجة اللازمة لسداد التزام معين ويستخدم هذا المقياس حاليا – على نطاق واسع – فيما يتعلق بالارصدة المدينة التى تستحق للمنشاة فى الاجل الطويل ، وفيما يتعلق بالالتزامات الطويلة الاجل • وتعادل فى البداية التكلفة التاريخية لارصدة المدينين طويلة الاجل القيمة الحالية لحصيلة الاقساط والفوائد المتوقعة • كمايتم قياس العقود الايجارية المرسملة على اساس القيمة الحالية للايجارات المتوقعة "•(١٨)

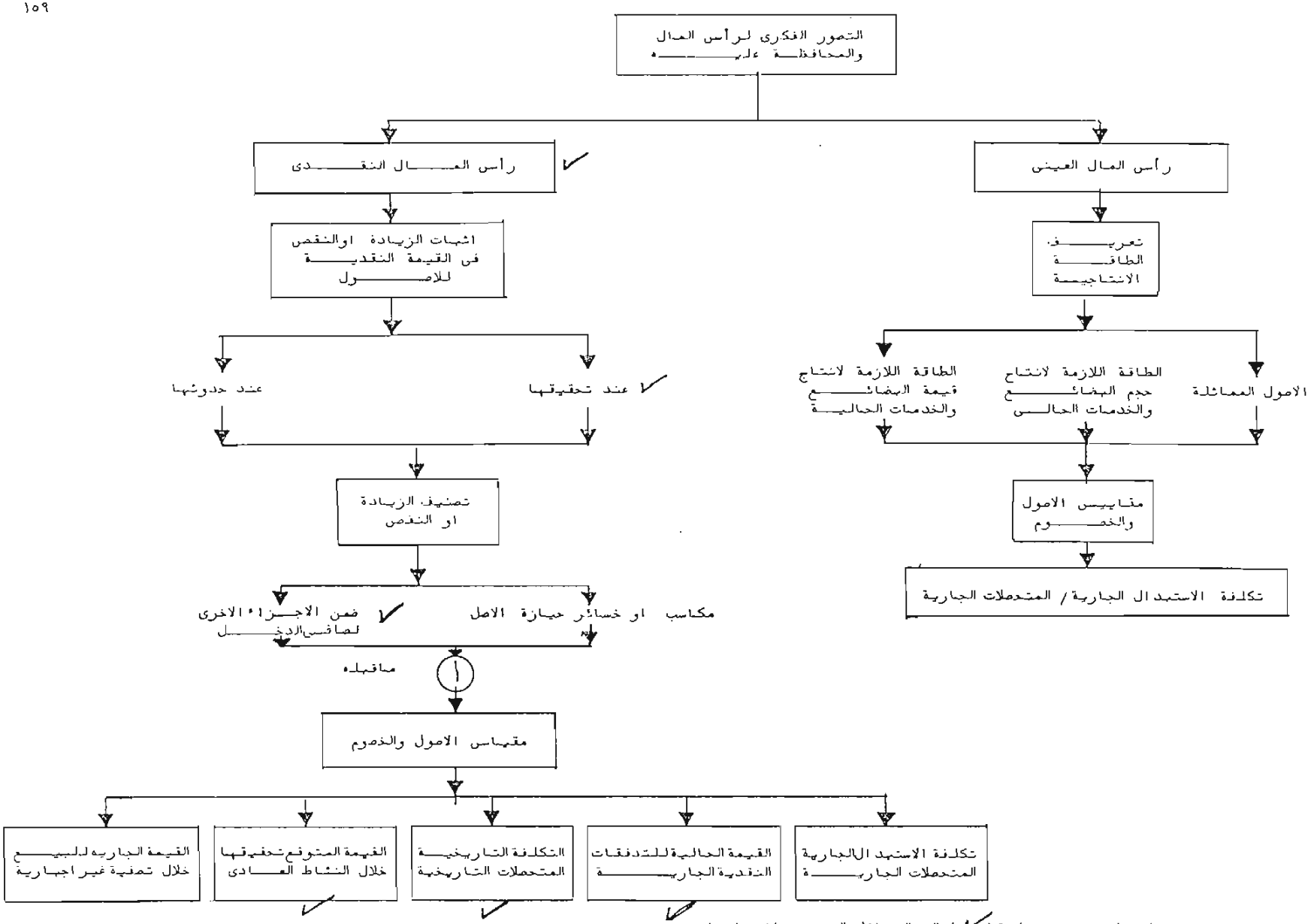
٣٨٧ ويراعى ان اختيار مفهوم راس المال النقدى كاساس للمحافظة على رأس المال سليما – وفقا لما ذكرناه سابقا – لايؤدى الى الاقتصار على استخدام احدى الخصائص السابقة دون غيرها ، وانما يمكن استخدام اية خاصية منها كاساس للقياس تطبيقا لمفهوم راس المال النقدى • ومن ناحية اخرى ، فان التوصيات التى وردت بهذا البيان قد وضعت على اساس ان اختيار خاصية معينة يجب ان يرتكز على مدى ملاءمتها لاهداف القوائم المالية ومدى امكان الثقة بها والاعتماد عليها ، كما يتوقف على طبيعة الاصول او الخصوم التى تشملها هذه القوائم • ومن المعلوم ان الاصول والخصوم اما ان تكون " نقدية " او " غير نقدية " وان الاصول والخصوم النقدية اكثر ارتباطا بالتدفقات النقدية ، وبالتالى فان قياس هذا النوع من الاصول والخصوم ومايتعلق بها من معلومات يجب ان يكفل توفير المؤشرات التى تدل على مدى اسهامها المباشر فى التدفقات النقدية للمنشأة • وفى رأينا ان اكثر الخصائص اتساقا مع هذا الهدف هما " القيمة المتوقعة خلال النشاط العادى للمنشاة " ، و"القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية "•

٣٨٨ ومن ناحية اخرى فان قياس الاصول والخصوم غيرالنقدية ومايتعلق بهامن معلومات يجب ان يكفل توفير المؤشرات التى تدل على مدى اسهامها او اثرها غير المباشر على التدفقات النقدية للمنشاة • وبعبارة اخرى – الخدمات الكامنة التى يحتمل ان تقدمها للمنشاة • وفى راينا ان اكثر الخصائص اتساقا مع هذا الهدف هو" التكلفة التاريخية "و" المتحصلات التاريخية" • وفى اعتقادنا ان استخدام التكلفة التاريخية امر ضرورى لتقييم المقدرة الاساسية للمنشاة على اضافة المنافع الاقتصادية الى المواد والمنتجات والخدمات التى تشتريها من الغير – سواء كان ذلك بتحويل المواد (منفعة الشكل) او نقلها (منفعة المكان) او تخزينها (منفعة الزمن) – بما يؤدى الى بيع هذه المواد والمنتجات والخدمات باسعار تفوق تكلفة الحصول عليها •

---

(١٨) المجلس المختص بوضع مبادئ المحاسبة المالية بالولايات المتحدة – المرجع السابق – صفحتى (١٦)و(١٧)

وفضلا عن ذلك فان التكلفة التاريخية ترتكز على اساس سليم ، فهى تعتمد على الاثار الفعلية لعمليات حقيقية وقعت فعلا ، وليس على مجرد عمليات يمكن وقوعها ، كما ان التكلفة التاريخية ذات علاقة وثيقة بالاصول التى ترتبط بها ، فهى تمثل الاسعار التى اشتركت المنشأة فى تحديدها ، وليست الاسعار التى تنفرد بتحديدها وحدات اقتصادية اخرى . واخيرا، فان ابسط مفاهيم الدخل ، واكثرها انتشارا وقابلية للفهم هو " مقدار زيادة سعر البيع عن التكلفة ". ويمثل الشكل التالى ملخصا للبدائل المتاحة والبدائل التى تم اختيارها لتكون اساسا فى تعريف مفاهيم خصائص القياس المحاسبى.



ملحوظه : تشير علامة (✓) الى البدائل التى تم اختيارها

٤-٣-٣ مفاهيم جودة المعلومات :

٣٨٩ تصف هذه المفاهيم الخصائص التى تجعل معلومات المحاسبة المالية مفيدة ، وتهدف هذه المفاهيم الى ارشاد المسئولين عن وضع معايير المحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية . وارشاد المسئولين عن اعداد القوائم المالية ، ومراقبى الحسابات ، عند اختيار طريقة معينة من بين الطرق البديلة للمحاسبة . وتتضمن هذه المفاهيم معظم التوصيات المتبعة - او الموصى باتباعها - فى الدول الاخرى فهى تشمل مثلا التوصيات التى تبناها مجلس معايير المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة[١٩] وذلك فيما عدا مفهوم التكلفة والعائد . ومن الواضح ان تجميع المعلومات وتوصيلها الى من يعنيهم الامر يتطلب وقتا وجهدا ومالا ، ومن الواضح ايضا ان المعلومات المفيدة تعتبر سلعة اقتصادية ، وبالتالى فان منفعة هذه المعلومات يجب ان تفوق تكلفتها . ومن الواضح ايضا ان العلاقة بين التكلفة والعائد تعتبر قاعدة ملائمة يجب ان تؤخذ فى الاعتبار عند وضع معيار محاسبى معين او عند الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة . غير اننا قد تجاهلنا هذا المفهوم لاننا لانستطيع - فى الوقت الحاضر - تقديم اية ملاحظات ترتبط بتطبيقه - سوى ان هناك ضرورة واضحة لمقارنة قيمة المعلومات بتكلفتها - وانه يتعين اجراء هذه المقارنة سواء عند وضع معايير المحاسبة او عند الاختيار من بين البدائل المتاحة .

٣٩٠ كما تتضمن مفاهيم جودة المعلومات المقترحة فى هذا البيان التوصيات التى اعدتها لجنة معايير المحاسبة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز عام ١٩٧٥م[٢٠] وقد اوصت هذه اللجنة بان تتوافر الخصائص الاتية فى المعلومات المحاسبية : أن تكون المعلومات ملائمة - بمعنى وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والاهداف التى تعد من اجلها ، كما يجب ان تكون هذه المعلومات قابلة للفهم ، يمكن الثقة بها والاعتماد عليها ، وان تكون معلومات كاملة ، موضوعية ، وان يكون توقيتها مناسبا بحيث تقدم فى حينها او عند الحاجة الى استخدامها ، كما يجب ان تكون قابلة للمقارنة .

٣٩١ ويتضمن هذا البيان ثمانية مفاهيم للخصائص التى يجب ان تتسم بها المعلومات المفيدة . ولهذه المفاهيم اهمية عملية فى مساعدة المسئولين عن اعداد القوائم المالية على زيادة فائدة تلك القوائم لمن يستخدمونها خارج المنشاة . غير اننا لانتصور ان تطبيق هذه المفاهيم سوف يكون امرا

---

(١٩) انظر الملحق (أ) لمقارنة المفاهيم الموصى باتباعها فى المملكة العربية السعودية بمثيلاتها فى الولايات المتحدة .

(٢٠) راجع التقرير الذى اصدرته هذه اللجنة فى لندن عام ١٩٧٥ صفحة (٢٨) .

تلقائيا بسيطا ، اذ ان الاجتهاد الشخصى الذى ينبع من خبرة المسئولين عن اعداد هذه التقارير ومن صحوة ضميرهم يعتبر عاملا هاما من عوامل النجاح فى التطبيق العملى .

٣٩٢ وليست هذه المفاهيم الثمانية على نفس الدرجة من الاهمية ، فمن الواضح ان ملاءمة المعلومات وامكانية الثقة بها والاعتماد عليها هى الاعتبارات الرئيسية فى اختيار طرق قياس الاصول والخصوم . ومن الممكن ترتيب طرق القياس ترتيبا مسبقا على اساس مدى ملاءمتها او علاقتها بالمعلومات التى يحتاجها المستفيدون الخارجيون الرئيسيون . وعلى العكس من ذلك لايمكن تحديد امكانية الثقة فى النتائج المستخرجة بتطبيق طريقة معينة من طرق القياس الا بالرجوع الى الظروف الخاصة بكل حالة على حدة . وتعتبر حيدة المعلومات - او خلوها من التحيز - وقابليتها للمراجعة من المفاهيم التى تتعلق بالقياس وتوصيل المعلومات الى من يعنيهم الامر . بينما تتعلق مفاهيم التوقيت المناسب ، قابلية المعلومات للفهم ، الاهمية النسبية والافصاح الامثل بتحقيق فاعلية الاتصال والتقارير ، اذ ان هذه المفاهيم ليس لها سوى تطبيق محدود فى مجال القياس المحاسبى .

٤-٤ مقارنة المفاهيم المقترحة بمايماثلها فى كل من الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس :

٣٩٣ يشتمل الملحق (أ) على مقارنة للتوصيات الواردة بهذا البيان بمثيلاتها فى الولايات المتحدة والمانيا الغربية وتونس .

وفيما يتعلق بالولايات المتحدة تمت المقارنة على اساس البيانات الاتية التى صدرت عن مجلس معايير المحاسبة المالية :

- البيان رقم (٢) بعنوان : " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " المنشور فى مايو سنة ١٩٨٠م .
- البيان رقم (٣) بعنوان : " عناصر القوائم المالية للمنشآت " المنشور فى ديسمبر سنة ١٩٨٠م

٣٩٤ وفيما يتعلق بالمانيا الغربية تمت المقارنة على اساس نصوص المحاسبة المالية الواردة بقانون الشركات المعدل الذى تم تطبيقه اعتبارا من عام ١٩٦٦ ، وقواعد اعداد البيانات المحاسبية والمالية التى وردت بالقانون التجارى الالمانى .

٣٩٥ وفيما يتعلق بتونس اجريت المقارنة على اساس النظام المحاسبى العام لتونس الذى تقرر تطبيقه منذ عام ١٩٦٦ بكل من القطاعين العام والخاص .

٣٩٦ ويلاحظ من المقارنة بالولايات المتحدة ان مجلس معايير المحاسبة المالية قد تبنى مدخل الاصول والخصوم لتحديد الدخل كاساس لتعريف عناصر القوائم المالية . وعلى الرغم من ذلك هناك اختلافات بين مفاهيم عناصر القوائم المالية فى الولايات المتحدة وما اوصينا باتباعه فى المملكة العربية السعودية . وتظهر هذه الاختلافات واضحة من قراءة الملحق (أ). اما الاختلاف الوحيد الذى لايتضح من هذا الملحق فهو اختلاف اساسى ويتعلق بتعريف " الدخل الشامل " فى الولايات المتحدة . ويعرف " الدخل الشامل " بانه يتضمن كافة التغيرات فى حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة فيما عدا التغيرات الناجمة عن استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم . وطبقا لهذا المفهوم فان المنح الراسمالية التى تحصل عليها المنشاة من غير المالكين تعتبر دخلا لتلك المنشاة . اما تعريف صافى الدخل الذى نوصى باتباعه فى المملكة العربيـــة السعودية فانه يستبعد مثل تلك المنح — وعلى سبيل المثال — فان كافة المنح الحكومية للمنشاة — سواء كانت منحا ايرادية او راسمالية — تعتبر مـــن عناصر الدخل وفقا لمفهوم" الدخل الشامل "الذى تتبناه معايير المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة . وعلى العكس من ذلك فان مفهوم صافى الدخل الذى نوصى باتباعه فى المملكة العربية السعودية لايشمل سوى المنح الايرادية. اما المنح الراسمالية فانها تضاف مباشرة الى صافى الاصول .

ويتاثر تعريف " المكاسب " ايضا بالاختلاف بين مفهوم الدخل فى الولايات المتحدة ومفهوم الدخل فى المملكة العربية السعودية اذ اننا نعتقد ان مفهوم " صافى الدخل " الذى نوصى باتباعه فى المملكة العربية السعودية يعتبر اكثر اتساقا مع اهداف القوائم المالية من " المفهوم الشامل" للدخل الذى تبناه المجلس المشار اليه ، وذلك لان المستفيدين الخارجيين يستخدمون القوائم المالية لتقييم اداء المنشأة . ونحن نعتقد ان الاداء ينبثق اساسا من وفاء المنشأة بالشروط المتعلقة بعملياتها مع الوحدات الخارجية التى تنتج عنها الايرادات والمصروفات التى ترتبط بها والمكاسب والخسائر . ومن ثم فاننا نرى ان نستبعد من الدخل قيمة المنح الراسمالية التى تحصـــل عليها المنشاة من غير المالكين ، وان تضاف هذه القيمة الى راس المال الذى يجب المحافظة عليه سليما.

٣٩٧ وجدير بالملاحظة ايضا ان مجلس معايير المحاسبة المالية لم يصدر حتى الان البيانات النهائية فيما يتعلق بمفاهيم القياس التى تناولناها بالدراسة فى توصياتنا فى المملكة العربية السعوديـــة ، وبناء على ذلك فان مقارنة مفاهيم القياس التى اوصينا باتباعها بالنتائج التى يحتمل ان يصدرها المجلس المشار اليه فيما يتعلق بمفاهيم القيـــاس والتحقق المحاسبى ، ووحدة القياس ، والمضاهاة ، لاتخدم غرضا نافعا.

٣٩٨ ومن الصعب اجراء المقارنة مع المانيا الغربية وتونس نظرا لأنهما تفتقران الى بيانات رسمية فى الموضوعات التى تناولناها بالدراسة فى توصياتنا للمملكة العربية السعودية ولكن من الواضح ـ فى كلتا الدولتين ـ ان التكلفة التاريخية والحصيلة التاريخية تمثلان الخصائص المختارة للقياس بصفة عامة . وفى المانيا الغربية تعتبر " الحيطة والحذر " بمثابة المبدأ الرئيس للتقويم بقدر مايتعلق الامر بالاصول المتداولة ، اذ ان القانون الالمانى يقضى بتخفيض قيمة الاصول المتداولة الى القيمة الاستبدالية او تكلفة اعادة الانتاج او صافى القيمة القابلة للتحقيق ـ ايهما اقل ـ كما ان الاصول المتداولة يمكن تخفيضها ايضا الى الحد المسموح به للاغراض الضريبية ـ وكثيرا مايؤدى تطبيق قانون الضرائب الالمانى الى اظهار الاصول باقل من قيمتها فى القوائم المالية القانونية . والامثلة الرئيسية لذلك هى " الاستهلاك " المعجل للانواع المختلفة من الاصول الثابته ، وتكوين احتياطيات لهبوط اسعار المخزون السلعى بنسبة قد تصل الى ٢٠٪ من اسعار بعض المنتجات المستوردة . وفى الاحوال العادية لايمكن الاستفادة من نصوص قانون الضرائب فيما يتعلق بهذه الاحتياطيات الا اذا كانت قيمتها مثبته فى القوائم المالية .

٣٩٩ اما فى تونس فان المحاسبة المالية تتجه نحو تحقيق مجموعة من الاهداف تختلف اختلافا اساسيا عن التوصيات المقدمة الى المملكة العربية السعودية . وبالتالى فان المقارنة مع تونس على مستوى المفاهيم لاتخدم غرضا نافعا .

الفقرة التالية رقم ٥٠١

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونـــــس
عناصر القوائم المالية	عناصر القوائم المالية	عناصر القوائم المالية	عناصر القوائم المالية
* الاصول : الاصل هو كل شئ له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات او المنافع في المستقبل ، اكتسبت الحق فيها نتيجة احداث وقعت اوعمليات تمت في الماضي، شريطة ان يكون قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط الا يكون مرتبطا بالتزام غير قابل للقياس .	يعرف البيان رقم (٣) الذي اصدره المجلس المختص بوضع مبادئ المحاسبة المالية بشان مفاهيم المحاسبة العناصر الاتية : * الاصول : هي منافع اقتصادية يحتمل ان تحصل عليها وحدة محاسبية معينة – في المستقبل – نتيجة معاملات او احداث تمت في الماضي.	لايشتمل قانون الشركات المعدل – الذي كان مطبقا منذ عام ١٩٦٦ على اية تعاريف نوعية للعناصر التي تشملها القوائم المالية كما ان قواعد المحاسبة الرسمية التي وضعها المعهد الالماني للمحاسبة جاءت خلوا من مثل هذه التعاريف ، غير ان قانون الشركات يشتمل على قائمة تفصيلية بالبنود التي يجب ان تتضمنها الميزانية وحساب الارباح والخسائر، كما ينتمل على نصوص توضح العناوين الرئيسيه التي تظهر بكل من هاتين القائمتين – ويتضمن الملحق (ج) ترجمة النصوص المحاسبية التي وردت بقانون الشركات فيما يتعلق بالبنود التي يجب ان تتضمنهاهاتان القائمتان (المواد ١٥١، ١٥٢، ١٥٧، ١٥٨).	يعتمد النظام المحاسبي التونسي العام الذي تقرر تطبيقه اعتبارا من عام ١٩٦٦ على تبويب موحد للحسابات . وقد وضع الدليل الرقمي للحسابات على اساس النظام العشري ، كما تم تصنيف الحسابات وفقا للمقتضيات الاقتصادية والقانونية.
* الخصوم : الخصم هو التزام حالي على المنشأة بتحويل اصول او تقديم خدمات لوحدات اخرى في المستقبل نتيجة عمليات او احداث ماضية ،شريطة ان يكون الالتزام قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط الا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بحق غير قابل للقياس.	* الالتزامات : هي تضحيات بمنافع اقتصادية تحتمل ان يقدمها – في المستقبل – وحدة معينة لوحدات اخرى ، نتيجة التزامات قائمة بتحويل اصول او تقديم خدمات لوحدات معينة اخرى ، وتترتب الالتزامات عن معاملات او احداث تمت في الماضي.		ويشتمل النظام المحاسبي على عشر مجموعات من الحسابات المتراطة، وتتكون كل مجموعة من عشرة حسابات رئيسية – فيما عدا المجموعة الاخيرة (راجع الملحق هـ).
* حقوق اصحاب رأس المال : تمثل حقوق اصحاب راس المال مقدار مايتبقى من اصول المنشأة بعد استبعاد خصومها بمعنى انها تعادل دائما " صافي الاصول " (الاصول – الخصوم) .	* حقوق الملكية : هي مقدار مايتبقى من الحقوق على اصول وحدة محاسبية معينة بعد استبعاد الالتزامات من تلك الاصول وهي تمثل حقوق المالكين في المشروع.		وتشكل المجموعات من رقم (١) الى رقم (٥) حسابات الميزانية او قائمة المركز المالي، بينما تشكل المجموعات رقم (٦، ٧، ٨) حسابات التشغيل والارباح والخسائر (او حسابات الايرادات والمصروفات). اما المجموعة رقم (٩) فتمثل الحساب التحليلي للتكاليف الصناعية
* الايرادات : ايرادات المنشأة هي مقدار زيادة الاصول او نقص الخصوم – او كليهما معا خلال فترة زمنية معينة الناتجة من انتاج	* استثمارات المالكين : هي مقدار الزيادة في صافي اصول مشروع معين نتيجة تحويل اشياء ذات قيمة من وحدات محاسبية اخرى الى ذلك المشروع، بغية الحصول على حقوق ملكيته او زيادة ماتملكه من تلك الحقوق ، وفي معظم الاحوال يحمل المشروع على استثمارات المالكين في صورة اصول، الا ان	الاصول :تتكون من الاصول الثابتة والاصول المالية، والاصول المتداولة ، والمصروفات المؤجلة والاقساط غير المسددة من اسهم راس المال التي تم طلبها.	

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون – ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة العالمية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونـــــس
السلع او بيعها، او السماح للوحدات الاخـــرى باستخدام الاصول التى تملكها ، او تقديـــم الخدمات ، او تأدية انشطة اخرى تستهـــدف الربح ـ مما يشكل الاعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة	هذه الاستثمارات قد تتضمن ايضا خدمـــات او تسويات لالتزامات المشروع .	وتتضمن الاصول الثابته والاصول المالية ـ فى تاريخ الميزانية ـ كافة الاصول التى يهدف المشروع الى استخدامها بصفة دائمة .	اما المجموعة رقم (١٠) فانها تشتمل على الحسابات الخاصة بالمعلومات غير المالية ، ومن امثلتها التعهـــدات او الارتباطات.
* المصروفات : المصروف هو انقضاء اصول او تحمل التزامات ـ او كلاهما معا ـ خلال فترة زمنية معينة نتيجة انتاج السلع او بيعها او السماح للوحدات الاخرى باستخدام اصول المنشأة نتيجة تأدية خدمات للغير او غير ذلك من الانشطة التى تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسيـــة المستمرة للمنشأة .	* التوزيعات للمالكين : هى نقص فى صافى اصول مشروع معين نتيجة تحويل اصول او تقديم خدمات او تحمل التزامات لصالح المالكين ، وتؤدى هذه التوزيعات الى تخفيض حقوق الملكية فـــى المشروع.	وتتضمن الاصول المتداولة نفس الاصول التى تشملها هذه المجموعة عادة ، مضافا اليها قيمة اسهم راس المال التى اشترتها الشركة .	ولايشتمل النظام المحاسبى العام على تعاريف شاملة لعناصـــر القوائم المالية على نمـــط التعاريف الموضوعة فى الولايات المتحدة ، او التعاريف الموصى باتباعها فى المملكة العربية السعودية ، غير ان حســـابات التشغيل والارباح والخسائـــر (الحسابات رقم ٦،٧،٨) تعبـــر فعلا بين الايرادات والنفقـــات والمكاسب والخسائر.
* المكاسب : المكاسب هى زيادة فى حقوق اصحاب راس المال (صافى الاصول) وتنتج من العمليات العرضية او الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ، ومن الظروف والاحداث الاخرى التى تأثر بها خلال فترة زمنية معينة وذلك بخلاف الزيادة فى صافى الاصول التى تنتج من الايرادات او من استثمارات اصحاب راس المال او العـــاهـــات الراسمالية من غير اصحاب راس المال .	* الدخل الشامل : هو التغير فى حقوق الملكيـــة (صافى الاصول) لوحدة محاسبية خلال فترة معينة نتيجة معاملات مع غير المالكين او نتيجة ظروف واحداث اخرى ويتضمن الدخل الشامل كافة التغيرات فى حقوق الملكية خلال فترة معينة ، فيما عدا التغيرات الناجمة عن الاستثمارات وعن التوزيعات للمالكين .	الخصوم : تتضمن اسهم راس المال، الاحتياطيات المعلنة ، مخصصات هبوط قيمة الاصول ، المخصصات اللازمة لمواجهة الالتـــزامات المستحقة ، الالتزامات التـــى تستحق بعد اربع سنوات علـــى الاقل ، الخصوم الاخرى ، الايرادات المؤجلة ، والارباح المحتجزة .	
* الخسائر: الخسائر هى النقص فى حقوق اصحاب راس المال (صافى الاصول) وتنتج من العمليات العرضية او الفرعية للمنشاة مع غيرها مـــن	* الايرادات : هى تدفقات داخلة او زيادات اخرى فى اصول وحدة محاسبية معينة او تسويـــات لالتزامات هذه الوحدة (او خليط من ذلك كلـه) خلال فترة زمنية معينة، نتيجة بيع سلـــع وتسليمها ، او انتاج سلع او تادية خدمات او اية انشطة اخرى مما يدخل ضمن العمليات الرئيسية المستمرة .	عناصر قائمة الارباح والخسائر: ــــــــــــــــــــــ تتضمن حصيلة نتائج الاعمال ، والاداء الكلى ، واجمالى الربح، والايرادات من العمليات العرضية او نتيجة الظروف المحيطـــــه بالمشروع ، النفقات ، الخسائـــر	

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــــــدة	المانيـــا الغربيـــــة	تونـــــــس
الوحدات ومن الاحداث والظروف الاخرى التى تتاثر بها المنشاة خلال فترة زمنية معينة ، وذلك بخلاف النقص فى صافى الاصول الذى يترتب على المصروفات او التوزيعات على اصحاب راس المال.	* النفقات : هى تدفقات خارجة او استنفاد للاصول او تحمل الالتزامات (او خليط من ذلك كله) خلال فترة معينة نتيجة بيع سلع وتسليمها ، او انتاج سلع ، او تادية خدمات ، او ممارسة اية انشطة اخرى مما يدخل ضمن العمليات الرئيسية المستمرة .	المترتبة على العمليات العرضية او على الظروف المحيطة بالمشروع ، والربح او الخسارة للسنة التى تعد عنها القائمة .	
* صافى الدخل (صافى الخسارة):		ويحدد القانون بنود الايرادات والنفقات التى يتعين ظهورهـــا كمفردات مستقلة فى هـــذه القائمة . اما باقى البنـــود فتظهر تحت عنوان " ايرادات اخرى ونفقات اخرى ".	
صافى الدخل (صافى الخسارة) عن مدة زمنيـــة معينة هو مقدار الزيادة (النقص) فى حقوق اصحاب راس المال ـ اى فى صافى الاصول ـ وينتج صافى الدخل (صافى الخسارة) من الايـــرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التى ترتبط بتلك الفترة الزمنية ويتضمن ذلك كافة التغيرات فى صافى الاصول خلال تلك الفترة فيما عدا التغيرات التى تنتج من استثمارات اصحاب راس المال او التوزيعات عليهم . او من المساهمات الراسمالية من مصادر اخرى غير اصحاب راس المال.	* المكاسب : هى زيادة فى حقوق الملكية (صافى الاصول) نتيجة المعاملات العرضية للوحدة المحاسبية مع غيرها من الوحدات والظروف المحيطة بهـــا ، ونتيجة كافة الاحداث والظروف التى تتاثر بهـــا تلك الوحدة خلال فترة زمنية معينة ، فيماعدا الايرادات واستثمار المالكين .		
* استثمارات اصحاب راس المال والتوزيعات عليهم			
استثمارات اصحاب راس المال هى مقدار الزيادة فى صافى اصـــول المنشأة نتيجة تحويل اصول او تقديم خدمات من وحدات اخرى الى تلك المنشاة او نتيجة قيام وحدات اخرى بتسديد التزاماتها بغية الحصول على حقوق الملكية فى المنشأة او زيادة مايملكونه من تلك الحقوق .			

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــــــدة	المانيـــا الغربيـــــة	تونـــــــــس
* التوزيعات على اصحاب راس المال :			
هى مقدار النقص فى صافى اصول المنشاة نتيجة تحويل اصول او تقديم خدمات الى اصحـــــاب راس المال ، او تحمل المنشاة التزامات تجاه مالكيها مقابل تخفيض حقوق ملكيتهـــــم او انهاء تلك الحقوق .			

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــدة	المانيـــا الغربيـــــة	تونـــــــس
مفاهيم القياس المحاسبي :	مفاهيم القياس المحاسبي :	مفاهيم القياس المحاسبي :	مفاهيم الاساس المحاسبي :
* مفهوم الوحدة المحاسبية : تعتبر المنشاة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها ، منفصلة ومتميزة عن اصحابها ممن يزودونها بالاصول التى تملكها .	لم يصدر المجلس المختص بوضع مبادئ المحاسبة المالية حتى الان بيانات نهائية تتعلق بمفاهيم الوحدة المحاسبية ، واستمرار المشروع ، والتقارير الدورية ، ووحدة القياس ، التحقق المحاسبي ، وأسس القياس ، والمضاهاة ، غير ان البيان رقم (٣) الذى اصدره المجلس بشان مفاهيم المحاسبة – وهو يتعلق اساسا بعناصر القوائم المالية – قد تضمن مناقشة مختصرة لبعض مفاهيم القياس التى ترتبط ارتباطا وثيقا بعناصر القوائم المالية ، وفيما يلى ملخص لهذه المناقشة :	على الرغم من ان قانون الشركات لايبين صراحة كافة مفاهيم القياس التى ترتكز عليها المحاسبة المالية فى المانيا الغربية ، فان دراسة النصوص المتعلقة بتقويم الاصول فى المواد من (٣٨) الى (٤٤) من القانون التجارى ، انظر الملحق (د) تسفر عما ياتى :	يشتمل النظام المحاسبى التونسى العام على عدة نصوص تتعلق بالقياس المحاسبى . ويتضح من دراسة هذه النصوص انها ترتكز على المفاهيم الرئيسية الاتية :
* مفهوم استمرار المنشاة : يفترض ان للوحدة الاقتصادية حياة مستمرة ، تفوق الاعمار الانتاجية للاصول التى تملكها – طالما انه لايوجد دليل على عكس ذلك .		* مفهوم الوحدة المحاسبية : ويقصد بذلك ان المشروع يعتبر وحدة قائمة بذاتها .	* اساس الاستحقاق : يتم تسجيل المعاملات والاحداث عند وقوعها وليس فى الفترة المحاسبية التى يتم فيها التحصيل او السداد النقدى .
* مفهوم اعداد التقارير الدورية : تنقسم حياة المنشاة الى فترات دورية بغية تزويد الاطراف المعنية باقراءات اختيارية تمكنهم من تقييم اداء المنشاة . والفترة الدورية المعتادة فى المملكة العربية السعودية هى السنة التقويمية او السنة المالية . ومن الوظائف الرئيسية للمحاسبة تحديد مايخص كلا من هذه الفترات الدورية من التيار المستمر للانشطة التى تزاولها المنشاة .	* اساس الاستحقاق : يرمى اساس الاستحقاق الى تسجيل الاثار المالية المترتبة على المعاملات التى يجريها المشروع ، وعلى الظروف والاحداث الاخرى التى تترتب عليها اثار نقدية فى نفس الفترات المحاسبية التى تقع فيها هذه المعاملات والظروف والاحداث وليس فى الفترات التى يتم فيها تحصيل النقود او دفعها (فقرة ٧٩) .	* مفهوم الفترة الزمنية : يقاس اداء المشروع فى كل فترة زمنية (وهى السنة) ، وليس عن كل عملية تجارية على حدة .	* مفهوم الفترة الزمنية : قياس الاداء فى كل فترة زمنية على حدة .
* مفهوم وحدة القياس : الوحدة النقدية هى الاساس العام للقياس المحاسبى ولهذا الغرض يستخدم الريال السعودى	* التخصيص : هو عملية محاسبية تهدف الى تحميل او توزيع مقدار معين وفقا لخدلة او معادلة رياضية ، والتخصيص اكثر شمولا من الاستهلاك المالى الذى يهدف الى انقاص قيمة	* مفهوم الوحدة النقدية : المارك الالمانى هو وحدة	* مفهوم الوحدة النقدية : الدينار التونسى هو وحدة القياس وليست هناك اية نصوص تتعلق بتغيرات القوة الشرائية التى تطرأ عليه

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون – ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المقسارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
في المملكة العربية السعودية . وطالما انه ليست هناك تغيرات كبيرة في قوته الشرائية فان الريال السعودي يعتبر وحدة مستقرة للقياس .	معينة اما باستبعاد المدفوعات الدورية من تلك القيمة او بتخفيضها (فقرة ٨٢).	القياس ، وليست هناك اية نصوص تتعلق بتغيرات القوة الشرائية التي تطرأ عليه.	* مفهوم اساس القياس: ———— يحدد النظام المحاسبي التونسي قواعد التقويم لاسيما فيما يتعلق بتخفيض قيمة الاصول الثابته والمخزون السلعي ويتم التقويم على اساس التكلفة التاريخية.
* مفهوم التحقق المحاسبي : يجب ان يتم التحقق ———— المحاسبي للاثار التي تحدثها المعاملات الخارجية والاحداث الداخلية على الاصول والخصوم في الفترات التي ترتبط بها تلك الاثار ، كما يجب ان تشملها التقاريرالتي تعد عن تلك الفترات نفسها — وليس فيالفترات التي يتم فيها التحصيل او السداد النقدي ،وذلك وفقا للمعايير الاتية :	* التحقيق : التحقيق معناه الدقيق هو تحويل ———— موارد وحقوق غير نقدية الى نقود. وعند استخدام هذا الاصطلاح في المحاسبة وفي اعداد التقارير المالية يقصد به بيع الاصول مقابل نقود او حقوق على النقود ، ومن ثم فان اصطلاحي " محقق " و"غير محقق" يشيران الى الايرادات او المكاسب او الخسائر المترتبة على الاصول المباعة والاصول غير المباعة على الترتيب (فقرة ٨٣).	* تقويم الاصول والخصوم: ———— تعتبر التكلفة التاريخية او تكلفة الصنع — هي الحد الاقصى لقيمة الاصول التي تظهر في الميزانية اما الخصوم فيجب ان تظهر بالقيمة التي تستحقالسداد فعلا.	* قياس نتائج العمليات : ———— يكون قياس نتائج العمليات في اربعة مراحل على الوجه الاتي :
* يتم التحقق المحاسبي للعمليات التبادلية فيما بين المنشاة والغير واثبات هذه العمليات عند اتمام تبادل الاصول والالتزامات ، او عند انجاز الخدمات للغير ، او عند استخدام الغير لاصول المنشاة.	* التحقق المحاسبي : هو عملية تسجيل او اثبات ———— بند معين في القوائم المالية لوحدة محاسبية ، وعلى ذلك فان الاصل ، او الخصم ، او الايراد او المصروف او المكسب ، او الخسارة قد يكون محققا — محاسبيا — (او مسجلا) او غير محقق — محاسبيا — (او غير مسجل) (فقرة ٨٣).	ولايجوز اظهار المكاسب غير المحققة ، وتظهر الايرادات التي يحصل عليها المشروع في صورة اقساط سنوية بقيمتها المخصومة .	(١)المرحلة الاولى: الغرض من هذه المرحلة هو قياس" القيمة المضافة " للوحدة المحاسبية. وتقاس هذه القيمة بمقارنة ايرادات التشغيل بنفقات التشغيل ، مع ملاحظة ان هذه النفقات تقتصر على السلع والخدمات التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية من الوحدات الاخرى ، ويتم استنفادها في عمليات التشغيل ، فمثلا لاتشتمل هذه المرحلة على الاجور
* يتم التحقق المحاسبي للتحويلات غير التبادلية فيما بين المنشاة وماكيها (بصفتهم مالكين) عند تحويل الاصول او الالتزامات التي تتعلق بهذه التحويلات .	* المضاهاة : يقصد بمضاهاة التكاليف بالايرادات ———— اجراء التحقق المحاسبي — في ان واحد — للايرادات والنفقات التي ترتبط مباشرة بنفس المعاملات او الاحداث الاخرى . وفي معظم المشروعات تترتب على بعض المعاملات او الاحداث	وتعتبر"الحيطة والحذر" بمثابة الفلسفة الاساسية لتقويم الاصول المتداولة. ويتطلب القانون تخفيض قيمة الاصول المتداولة الى تكلفة الاستبدال او تكلفة اعادة الانتاج او صافي القيمة التي يمكن تحقيقها — ايهما اقل	

ملحق (أ)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
* يتم التحقق المحاسبي للتحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاخرى (بخلاف المالكين) واثبات هذه التحويلات عند اقتناء الاصول وعند التصرف فيها او عند اكتشاف اية خسائر لحقت بتلك الاصول (كما في حالة السرقة)، او عند تحمل الالتزامات او التعرف عليها (كما في حالة فرض غرامة على المنشأة).	الاخرى ايرادات ونفقات متزامنة ترتبط ببعضها البعض - بصورة مباشرة - بحيث يتعين تسجيلها جميعا في آن واحد . غير ان معظم النفقات لاترتبط مباشرة بايرادات معينة ، وانما يمكن ان ترتبط بفترة زمنية معينة اما على اساس المعاملات او الاحداث التي تقع في تلك الفترة او على اساس التخصيص الزمني لتلك النفقات . ويعتبر التحقق المحاسبي لمثل هذه النفقات مستقلا - الى حد كبير - عن التحقق المحاسبي لايرادات معينة ، غير ان اثبات تلك النفقات في فترة محاسبية معينة يؤدي الى استبعادها من ايرادات تلك الفترة .	كما انه يمكن تخفيض قيمة الاصول المتداولة الى الحد الذي يسمح به قانون الضرائب . ويتم التحقق المحاسبي للخسائر وهبوط الاسعار خلال الفترة التي تنقضي بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقويم الاصول (اللاحق لتاريخ الميزانية) - وذلك بالقدر الذي تتاثر به قيمة المخزون السلعي او قيمة الخصوم في تاريخ الميزانية ، فمثلا اذا افلس احد المدينين بعد تاريخ الميزانية فان قيمة الديون تخفض اذا تبين ان ذلك المدين كان فعلا في موقف مالي عسير في تاريخ الميزانية .	والمرتبات ومخصص استهلاك الاصول الثابتة . (ب) المرحلة الثانية : في هذه المرحلة يضاف الدخل الناتج من العمليات العرضية والطروف المحيطة بالمشروع واعانات التشغيل - الى " القيمة المضافة " التي تم استخراجها في المرحلة الاولى . ويستبعد من ذلك قيمة الاجور والمرتبات والضرائب غير المباشرة (مثل الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة)، وبذلك يمكن تحديد اجمالي ارباح التشغيل . (ج) المرحلة الثالثة : في هذه المرحلة يضاف الدخل الناتج من الاستثمارات المالية الى ارباح التشغيل التي تم استخراجها في المرحلة السابقة ، ويستبعد من ذلك النفقات ذات الطبيعة المالية والضرائب المباشرة (فيما عدا ضرائب الدخل)
* يتم التحقق المحاسبي للكوارث التي تصيب المنشأة عند حدوث الانقضاء المفاجئ او غير المتوقع لاصول تلك الوحدة ، او عند اكتشاف ذلك .			
* يتم التحقق المحاسبي للتلف او التدمير الذي يصيب اصول المنشأة بفعل وحدات اخرى واثبات ذلك عند حدوث التلف او التدمير او عند اكتشاف حدوثهما .	وينطبق ذلك ايضا على التكاليف التي لايمكن ربطها بشكل مباشر بايرادات معينة نظرا لانها تتعلق بالحصول على منافع يتم استنفادها خلال الفترة التي تقع فيها تلك التكاليف . كما ان هناك بعض التكاليف التي يتم اثباتها كنفقات في نفس الفترة التي تقع فيها اما لانه يتعذر تحديد الفترة الزمنية الصحيحة التي ترتبط بها هذه التكاليف ، واما لأن الاهمية النسبية لهذه التكاليف لاتبرر المجهود اللازم لهذا الغرض .		
* لايجوز اثبات الظروف المواتية التي تنطوي على مكاسب جارية للمنشأة لمجرد توافر تلك الظروف وانما يجب اثبات الاثار التي تترتب عليها عند حدوث العمليات التبادلية او التحويلات التي تتعلق بتلك المكاسب .		ويجوز ان تعتبر تكلفة اقتناء الاصول المعنوية نفقة جارية عند اقتنائها كما يجوز اعتبارها مصروفا راسماليا .	

ملحق (أ)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	ذرنس
ورغم ان هذه الظروف تسفر عن مكاسب جارية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لارتفاع اسعار السوق للاصول التى تملكها الوحدة المحاسبية ، الا ان الاثبات المحاسبى لمثل هذه المكاسب واثباتها امر غير جائز، وذلك لانها لاتعكس تقدما فى نشاط الوحدة المحاسبية ، كما انها لاتعتبر مقياسا لذلك النشاط ، يضاف الى ذلك ان هذه المكاسب لاتترتب على اية عمليات تحويلية كما انها لاتسفر عن اية اضافات للموارد النقدية التى يمكن استخدامها لمواجهة التزامات الوحدة المحاسبية او اجراء التوزيعات على مالكيها ، فضلا عن انها تفتقر الى سند قانونى يؤيد اعتبارها مكاسب حقيقية .	ومن ناحية اخرى ، فان المشروع يحصل على المنافع الاقتصادية التى توفرها كثير من الاصول الثابته خلال فترات محاسبية متعددة - ومن امثلتها المبانى والالات والمعدات والتامين المدفوع مقدما - ويتم تخصيص النفقات التى ترتبط باستخدام تلك الاصول فيما بين الفترات المحاسبية التى تناظر الاعمار الانتاجية المقدرة لهذه الاصول (وهى الفترات التى يتوقع المشروع ان تستفيد من منفعة هذه الاصول) ويتم التخصيص المشار اليه وفقا لنظام منهجى يستند الى منطق سليم - كما هو الحال بالنسبة لاستهلاك الاصول الثابته والاستهلاك المالى (الفقرات ٨٦ ، ٨٧ ، ٨٨ ، ٨٩).	* قياس نتائج العمليات : يتم تحديد نتائج العمليات على اساس مقدار صافى التغير خلال الفترة المحاسبية ، وذلك فيما يتعلق ببنود الميزانية التى يتم تحويلها فى تاريخ لاحق الى قائمة الارباح والخسائر. ومن هذا ينطلق مبدأ استمرارية الميزانية ، بمعنى ان الميزانية التى تعد فى نهاية فترة محاسبية معينة هى - بالضرورة - الميزانية الافتتاحية للفترة المحاسبية التالية . وعلى ذلك ، فان الاصول المتداولة التى تتم تخفيض قيمتها فى نهاية السنة يتم ترحيلها بنفس القيمة الى السنة التالية. فاذا بقيت هذه الاصول بحالتها حتى نهاية السنة ، فانها تظل مقومة - بطبيعة الحال - بنفس القيمة المخفضة ، ومع ذلك فانه يجوز اعادة تقويمها مرة اخرى	كما يستبعد مخصص استهلاك الاصول الثابته والمخدمات التى تم تكوينها للاعراض المختلفه وبذلك يمكن تحديد صافى ارباح التشغيل. (د) المرحلة الرابعة : فى هذه المرحلة تضاف المكاسب غير العادية الى صافى ارباح التشغيل المستخرجة فى المرحلة السابقة ، ويستبعد من ذلك الخسائر غير العادية وضرائب الدخل ، وبذلك يمكن تحديد صافى الربح او صافى الخسارة للسنة المالية.
* لايجوز اثبات الظروف غير العواتية التى تنطوى على خسائر جارية للمنشاة عندما تنشا هذه الظروف الا اذا كانت تشير الى وقوع خسارة دائمة للاصول ، بمعنى انه سوف يتعذر استرداد قيمتها المثبته بالسجل المحاسبى من خلال النشاط العادى للوحدة المحاسبية.			
* لايجوز اثبات الارباح المحتملة حتى تقع الاحداث فى المستقبل المؤيدة وجود هذه الارباح.			

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـة العربيـــة السعوديـــة	الولايـــات المتحـــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونـــس
* يجب اثبات الخسائر المحتملة اذا كانت المعلومات المتاحة تدل على انه من المتوقع وقوع حدث (او اكثر) فى المستقبل يؤكد ان احد الاصول قد اصابه التلف ، او ان الوحدة المحاسبية قد تحملت التزامـــا شريطة امكان تقدير الخسارة على اساس معقول .		الى مايعادل تكلفة الاقتناء او تكلفة الصنع . ويتعين الافصاح عن اعـــادة التقويم اذا ترتب عليـــه تغيير هام فى قيمة تلـــك الاصول .	
* لايجوز اثبات قيمة المنفعة الاقتصادية التى تضاف الى الاصول بسبب الاحداث الداخلية ، حتى تتاكد هذه القيمة نتيجة معامـــلات تبادلية تالية لتلك الاحداث ، الا انه يتعين اثبات تغيرات الاصول التى تنجـــم عن احداث داخلية ، وذلك باعادة تجميع قيم الاصول المثبته بالسجل المحاسبى بحيث يمثل اوضاع هذه الاصول بعد تحويلهـــا الى منتجات او خدمات .		* المحاسبة على اساس الاستحقاق ——————— يتم تسجيل المعاملات والاحداث والظروف غير المواتية التـــى يتاثر بها المشروع عنـــد حدوثها وليس فى الفتـــرة المحاسبية التى يتم فيهـــا التحصيل او السداد النقـــدى .	

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــــــدة	المانيـــا الغربيـــــة	تونـــــــس
مفهوم اساس القياس المحاسبـــــي :			
اقتناء الاصـــول :			
* تعتبرالقيمة العادلة للاصل فى تاريخ اقتنائه- اى تكلفة اقتناء الاصل - الاساس فى القياس والتسجيل الاولى للاصول التى تقتنيها الوحدة المحاسبية .			
* تحمل الالتزامات : الاساس الذى يجب اتباعه لقياس وتسجيـــل الالتزام الذى تتحمله الوحدة المحاسبية هـــو القيمة الحالية للمبالغ التى يجب دفعها سدادا لذلك الالتزام .			
* قياس الاصول النقدية بعد اقتنائها: ينبغى قياس الاصول النقدية المحتفظ بها واظهارها فى القوائم المالية على اساس القيمة الحالية للمبالغ التى ينتظر تحصيلها.			
قياس الاصول غيرالنقدية بعد اقتنائها:			
* يجب قياس الاصول غيرالنقدية المحتفظ بها واظهار صافى القوائم المالية وفقا لتكلفتها التاريخية			

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة العالمية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــــدة	المانيـــا الغربيـــــة	تونـــــــس
بعد تعديلها بما يقابل النقص في طاقتهـــا			
الكامنة سواء كان هذا النقص راجعا الـــى			
استخدام هذه الاصول او نتيجة لظروف اخرى			
غير مواتية او بسبب مالحقها من تلف او			
تدمير.			
ويعتبر هذا الاساس صالحا للتطبيق – سواء			
احتفظت الوحدة المحاسبية بالاصل غير النقدى			
لاستخدامه في عملياتها، او لبيعه بحالتـه			
الراهنة ، او احتفظت به كاستثمار يدر عليها			
دخلا او احتفظت به املا في زيادة قيمتـــه			
بمرور الزمن.			
* قياس الخصوم بعد نشاتها:			
تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التى ينتظـــر			
دفعها الاساس الذى ينبغى ان يتبع لقياس			
الخصوم النقدية المسجلة واظهار صافى القوائم			
المالية .			
* قياس الخصوم غير النقدية بعد نشاتها:			
تعتبر الاسعار الاصلية التى حددتها الوحدة			
المحاسبية في العمليات التى نشات بمقتضاها			
هذه الخصوم الاساس الذى ينبغى ان يتبـــع			
لقياسها واظهارها في القوائم المالية			
حتى يتم سدادها.			

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــــــــدة	المانيـــا الغربيـــــة	تونـــــــــس
* قياس تاثير الاحداث الداخلية على المبالغ المسجلة للاصول :			
تكلفة اقتناء الاصول التى تستهلك كليا او جزئيا خلال الاحداث الداخلية يتم تحديدهـــا ثم تجميعها بحيث تعكس تكلفة المنتجات او الفترات الزمنية التى وقعت خلالها الاحـــداث الداخلية .			
* قياس الالتزامات المسددة :			
الاساس الذى ينبغى ان يتبع لقياس وتسجيل تسوية الالتزامات ـ اى تناقص الالتزامات ـ هو قيمتها المسجلة .			
* قياس اثر الاحداث الداخلية :			
الاساس الذى ينبغي اتباعه لقياس الانتاج الذى يترتب على الاحداث الداخلية هو التكلفة التاريخية لاقتناء الاصول التى استهلكت لتحقيق ذلك الانتاج .			
* مفهوم المضاهاة :			
يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الايـــرادات			

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونـــــس
بتكلفة الحصول عليها . وتقوم المفاهيم في المحاسبة على ثلاثة ابعاد مترابطة هي : الاثبات المحاسبي والقياس والمقابلة بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة . وتجرى المفاهيم على اساس اثبات الايرادات والمكاسب وقياس مقدارها على حدة ، ثم اثبـــات المصروفات والخسائر وقياس مقدارها على حدة ، ويمثل المجموع الجبري لهذين المقدارين صافي الدخل (او صافي الخسارة).			
* تحقـــق الايـــراد : يتحقق الايراد عند توافر الشرطين الاتيين : (أ) اكتساب الايراد (ب) حدوث عملية تبادل.			
* قياس الايرادات : تقاس الايرادات على اساس السعر المحدد في عملية التبادل ، اي على اساس الزيادة فـــي الاصول او النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء او تادية الخدمات او السماح للغير باستخدام اصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عما يحدث من النقص المتزامن في الاصول او الزيادة المتزامنة في الخصوم .			

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونـــــس
* الاثبات المحاسبي للمصروفات :			
الاثبات المحاسبي للمصروفات يجب ان يتم على			
اساس احد الاسس الاتيه :			
(أ) ارتباط المصروفات مباشرة بالايرادات التي			
تم تحقيقها او اثباتها محاسبيا خـــلال			
الفترة الزمنية ، او			
(ب) توزيع التكاليف على الفترات المستفيدة ، او			
(ج) التحقق المحاسبي الفوري.			
* قياس المصـــروفات			
تقاس المصروفات على اساس مقدار نقص الاصول			
او زيادة الخصـــوم التي تنجم عن بيع السلع			
او تقديم الخدمات او السماح للغير باستخدام			
اصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عن الايرادات			
التي تتزامن مع حدوث تلك المصروفات .			
(أ) الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياس			
المصروفات المحققة محاسبيا نتيجـــــة			
ارتباطها المباشر بالايرادات المحققة خلال			
فترة معينة هو التكلفة التاريخية او تكلفة			
اقتناء الاصول التي استنفدت او مقـــدار			
الالتزام الذي نشا خلال الفترة نفسها.			
(ب) الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقيـــاس			
المصروفات المحققة محاسبيا وفقا لتوزيعها			

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونـــــس
على الفترات التى استفادت من اصل معيـــن هو التكلفة التاريخية او تكلفة اقتنـاء ذلك الاصل .			
(ج) الاساس الذى ينبغى ان يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثهـــا هو سعر او اسعار ـ حيازة المنافع التي تم الحصول عليها.			
* لاتتحقق المكاسب ـ محاسبيا ـ الا عندما يتـم تحويل اصول او خصوم وقد تنشأ هذه المكاسب نتيجة عمليات تبادلية ، او نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات اخرى بخلاف اصحـــاب الوحدة المحاسبية . ووفقا للمعايير التـــى يتضمنها " مفهوم التحقق المحاسبى" فـــان المكاسب التى تثبت محاسبيا يقتصر علىالمكاسب الناتجة عن احداث تنطوى على تحويلات للاصول او الخصوم بين الوحدة المحاسبية والوحـــدات الاخرى ـ بخلاف المالكين .			
* الخسائـــر: الخسائر هى مقدار النقص فى صافى ـــــــ الاصول ـ بخلاف النقص الناتج عـــن توزيعات الارباح للمالكين او النقص الناتج عن العمليات الضرورية لتوليد الايرادات . وطبقا للمعايير التى يتضمنها مفهوم التحقق المحاسبى فان الخسائر القابلة للاثبات المحاسبى			

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــدة	المعاشيـــا الغربيـــــة	تونـــــــس
تقتصر على الخسائر الناتجة مما ياتى:			
(أ) العمليات التبادلية :			
يتعين الاثبات المحاسبى للخسائر الناتجة عن			
هذه العمليات عندما يتم التبادل فعلا.			
(ب)التحويلات غير التبادلية :			
اذ يتعين الاثبات المحاسبى للخسائر الناتجة			
عن هذه التحويلات عند وقوعها.			
(ج)السرقة او التلف الذى يلحق بالاصول بفعل الاخرين:			
ويتعين الاثبات المحاسبى للخسائر الناتجة عن			
هذه التحويلات عند وقوعها.			
(د)الكـــــــوارث :			
اذ انه يتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيـــا			
عند حدوثها او اكتشافها .			
(هـ)الظروف غير المواتية التى تترتب عليها اثار			
جانبية : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا			
اذا كانت تلك الظروف تدل على ان القيم المسجلة			
للاصول قد اصابها تدهور مستديم .			
(و)الخسائر المحتملة :			
ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا اذا كانت			
المعلومات المتاحة تدل على توقع حدوث حـــدث			
واحد او اكثر فى المستقبل لتأكيد حدوث خسارة			
او تدهور فى قيمة اصل معين او انشاء التزام			
على الوحدة المحاسبية بشرط امكان تقدير مبلغ			
هذه الخسارة على نحو معقول .			

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونـــــس
مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :	مفاهيم جودة المعلومات :		
تحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبيـــــة الخصائص التى تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة او القواعد الاساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية . ويؤدى تحديد هذه الخصائص الى مساعدة مسئولـــى المحاسبة عند وضع المعايير المحاسبية . كما تساعد المسئولين عن اعداد القوائم المالية فى تقييم المعلومـــات المحاسبية التى تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة . وفى التمييز بين مايعتبر افصاحا ضروريا ومالا يعتبـــر كذلك .	حدد البيان رقم (٢) الذى اصدره المجلس المختص بوضع مبادىء المحاسبة المالية بعنوان" مفاهيم المحاسبة المالية" عدة خصائص للمعلومـــات المحاسبية ، وفيما يلى الخطوط العريضة لهذه الخصائص:		
الملاءمـــــــة :	الملاءمـــــــة :		
تعتبر المعلومات ملائمة ـ او ذات علاقة وثيقة بالغرض الذى تعد من اجله ـ اذا كانت تساعد المستثمرين والمقرضين ـ الحاليين والمرتقبين ـ على تقييم محصلة القرارات التى تتعلق بالاحتفاظ بحقوق الملكية اوتقديم القروض الى تلك الوحدة ، وذلك بشرط توافر باقى الخصائص التى تتسم بها المعلومات المفيدة .	ان المعلومات المحاسبية الملائمة هى المعلومات التى تؤدى الى التاثير فى القرارات التـــى يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات ، وذلـك بمساعدتهم على التنبؤ بنتائج الاحداث ، او تاكيد التوقعات التى سبق تكوينها ، او تصحيح تلك التوقعات . وتحدث المعلومات ذلك التاثير بتحسين مقدرة من يتخذون القرارات على التنبؤ او بإعادة تزويدهم بعد ذلك بالبيانات التى توضح مدى صحة التوقعات السابقة . ومن المعتاد ان تـــؤدى المعلومات هاتين الوظيفتين فى آن واحد ، نظرا لان معرفة نتائج الاجراءات التى تم اتخاذهـــا فعلا تؤدى بصفة عامة الى تحسين المقدرة على التنبؤ بنتائج اجراءات مماثلة ، فمـــدون معرفة الماضى لايكون هناك اساس للتنبـــؤ ،		

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـة العربيـــة السعوديـــة	الولايـــات المتحـــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونـــس
امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها :	وبدون اهتمام بالمستقبل تكون المعلومـــات المتعلقة بالماضي معلومات عقيمة .		
يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة مـــن المحاسبة المالية ان تكون هذه المعلومات علـى درجة عالية من الامانة ، اذ ان هذه الخاصية هي التي تبرر الثقة بها والاعتماد عليها ، وتتسم المعلومات المالية الامينة بالخاصيتين الاتيتين:	التوقيت المناسب : ويقصد بذلك اتاحة المعلومات لمن يتخـــذون القرارات في الوقت الملائم اي قبل ان تفقد هذه المعلومات قدرتها على التاثير في القـــرارات . وتعتبر هذه الخاصية جانبا مكملا لخاصية الملاءمة فاذا لم تكن المعلومات متاحة عند الحاجة اليها ، او اذا تراخى في تقديمها لفترة طويلة بعد وقوع الاحداث التي تصورها بحيث تفقد قيمتها كاساس لاتخاذ اية اجراءات فانها تصبح غير ملائمـــة وتتضاءل منفعتها او تصبح عديمة المنفعة . وجدير بالملاحظة ان مجرد تقديم المعلومات في حينهـــا لايكسب هذه المعلومات خاصية الملاءمة ، ولكن عدم اتاحة المعلومات في حينها يسلبها هذه الخاصية التي كان من الممكن ان تتمتع بها لو انها قدمت في حينها .		
(أ) تصوير المضمون الذي تهدف الى تقديمـــه تصويرا دقيقا والتعبير عنه بصورة صحيحة ، فلابد من التوافق الوثيق بين المعلومـــات الامينة والحقيقة الواقعة . وجدير بالملاحظـة انه ليست هناك قاعدة لتقييم طريقة معينة من طرق القياس المحاسبي على اساس هـــذه الخاصية . وبعبارة اخرى : يتعذر تحديـــد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقـــا لاسلوب معين من اساليب القياس للواقـــع فلابد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الاسلـــوب المستخدم للقياس في تلك الحالة .			
(ب) قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق ويقصد بذلك ان النتائج التي يتوصل اليها شخص معين باستخدام اساليب معينة للقياس المحاسبي والافصاح يستطيع ان يتوصل اليها شخص اخر مستقل عن الشخص الاول ـ بتطبيق نفـــس الاساليب .	امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها : ان الثقة بقياس معين وامكانية الاعتماد عليه تتوقف على توافر صفتين : اذ يجب ان يكـــون القياس صادقا في التعبير عما يهدف الى تصويره ، كمـــا يجب ان يكفل الاطمئنان من يستخدم ذلـــك		

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــدة	المانيـــا الغربيـــــة	تونـــــس
حيـــدة المعلومات	القياس الى انه يتسم بامانة التصوير.		
حيادية المعلومات – او حيدتها– اصطلاح موجب بصف عدم التحيز . وتتداخل هذه الصفة تداخـــلا واضحا مع امانة المعلومات لان المعلومـــــات المتحيزة – بحكم طبيعتها – معلومات لايمكـــن الثقة بها او الاعتماد عليها.	ولكى تكون المعلومات مفيدة يجب ان تكون ذات علاقة وثيقة بالغرض الذى تعد من اجله كما يجب ان تكون جديرة بالثقة بها والاعتماد عليها.ولابد ان ندرك ان الثقة مسألة نسبية فلايمكن القـــول بوجود الثقة او انعدامها بصورة مطلقة ، وانما هناك مستويات متدرجة للثقة ، ويتوقف امكـــان الثقة بالمعلومات على مقدار مايتمتع به الوصف او القياس من امانة التصوير والقابلية للمراجعة والتحقيق . وتتداخل خاصية حيدة المعلومات – او خلوها من التحيز – ايضا مع هذين العنصرين مـــن العناصر التى تشكل خاصية الثقة بالمعلومات حتـــى يتسنى تحقيق منفعتها.		
وتوجه معلومات المحاسبة المالية التى تتصـــف بالحيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمـــــن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشاة – دون افتراضات مسبقة عن احتياجات اية مجموعـــة معينة بالذات الى تلك المعلومات كما تتســـم معلومات المحاسبة المالية بانها معلومات تزيهة خالية من التحيز صوب اية نتائج محددة مسبقا. ومن ثم فان خاصية حيدة المعلومات تتطلـــب مايلى:	قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق :		
(أ) ان يرتكز الاختيار من بين بدائل القياس والافصاح على تقييم فاعلية كل من هـــذه البدائل .	تتوافر هذه الخاصية اذا امكن تامين درجـــة عالية من الاتفاق على النتائج التى يتوصل اليهـا مجموعة من الاشخاص ، يقوم كل منهم – مستقـــلا عن غيره – باستخدام نفس الطرق لقياس تلـــك النتائج . اما خاصية امانة التصوير فانها تشير الى التناظر او التوافق بين الارقام المحاسبيـــة وبين الموارد او الاحداث التى تهدف هذه الارقام الى تصويرها.		
(ب) فيما يتعلق بتطبيق طرق الافصاح او اساليب القياس التى تتطلب الالتجاء الى التقديـــر ، يجب الا تعمد ادارة المنشاة الى المغالاة فى هذه التقديرات او بخسها– بغية تحقيق نتائج معينة ترغب – مسبقا– فى التوصل اليها.			

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون – ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـة العربيـــة السعوديـــة	الولايـــات المتحـــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونـــس
قابلية المعلومات للمقارنة :	وجدير بالملاحظة ان درجة عالية من التناظر لاتضمن ان قياسا محاسبيا معينا يعتبر ملائما لاحتياجات من يستخدمونه اذا كانت الموارد او الاحداث التي يصورها ذلك القياس غير مناسبة للغرض المنشود.		
تؤدى هذه الخاصية الى تمكين من يستخدمـــون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الاوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين اداء المنشـــاة واداء المنشات الاخرى خلال نفس الفترة الزمنية كما تمكنهم من مقارنة اداء المنشاة خلال السنوات السابقة. ولهذه الخاصية جانبان :	حيـــدة المعلومات :		
(أ) امكان المقارنة بين المعلومات الماليـــة لنفس الوحدة المحاسبية من فترة زمنيـــة لاخرى ، ونعنى بذلك "الثبات او الاستمرارية"	يقصد بحيدة المعلومات ـ او خلوها من التحيز ـ انه عند وضع المبادئ او تطبيقها يجب ان يتركـــز الاهتمام حول ملائمة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها ـ دون النظر الى التاثير الذى يحدثه ذلـك المبدأ على غاية او مصلحة معينة بالذات .وذلك لان الاختيار النزيه من بين البدائل المحاسبيـــة المتاحة يجب ان يكون خاليا من التحيز نحو تحقيق نتيجة محددة مسبقا . ونظرا لان المعلومات التى تشملها القوائم المالية تستهدف خدمة فئات متعددة من ذوى الاهتمامات او المصالح المتباينة ، فليست هنـــاك نتيجـــة واحدة محددة مسبقا يمكن ان تناسب اهتمامات كافة الفئات التى تستخدم هذه المعلومات .		
(ب) امكان المقارنة بين نتائج الوحدات المحاسبية ـ وبصفة خاصة الوحدات التى تنتمى الى نفس مجال النشاط الاقتصادى.			
التوقيت الملائـــم :	قابلية المعلومات للمقارنة وشبهات التطبيق :		
يجب اتاحة المعلومات المستمدة من المحاسبـــة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون اليها ، اذ ان هذه المعلومات تفقد منفعتها اذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة الى استخدامها ، او اذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الاحداث التى ترتبط بها مما يؤدى الى تعذر اتخاذ اية اجراءات على اساسها. ولخاصية التوقيت الملائم جانبان :	تكتسب المعلومات المتعلقة بمشروع معين درجة كبيرة من المنفعة اذا امكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن المشروعات الاخرى ، واذا امكـــن		

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون ـ ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــــــدة	المانيـــا الغربيـــــة	تونـــــــــس
(أ) دورية القوائم المالية بمعنى طول اقصر فترة زمنية تعد عنها القوائم المالية التى قد تكون متاحة فى مواعيد دورية متقاربة، وقد لاتكون متاحة الا فى مواعيد متباعدة.	مقارنتها بالمعلومات المماثلة عن نفس المشروع فى فترات زمنية مختلفة او فى لحظة زمنية اخرى. فامكانية المقارنة بين المشروعات والاستمرار فى تطبيق نفس الطرق المحاسبية خلال الفترات الزمنية المتوالية تؤدى الى زيادة القيمة الاعلاميـــــة		
(ب) المدة التى تنقضى بين نهاية الفترة الزمنية التى تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ اصدار تلك التقارير واتاحتها للتداول. اذ انه كلما كان ذلك الفارق الزمنى طويلا كلما قلت منفعة المعلومات المالية التـــى تشملها تلك القوائم.	للمقارنات التى يتم اجراؤها. وذلك لان اهمية المعلومات ــ ولاسيما المعلومات الكمية ــ تتوقف الى حد كبير على امكانية من يستخدم هذه المعلومات على مقارنتها بمقياس يمكن الاهتداء به.		
ومن ثم فان تحديد الفترة الزمنية المثلى التـــى تعد عنها التقارير، وتقليل الفارق الزمنى بين نهاية تلك الفترة وتاريخ اصدار التقاريـــــر، يعتبران من المعايير الهامة لمنفعة المعلومات المحاسبية.	الاهمية النسبية: الاهمية النسبية مفهوم متشعب يرتبط بالخصائص النوعية للمعلومات ــ لاسيما ــ فيما يتعلق بملاءمة تلك المعلومات وامكان الثقة بها والاعتماد عليها. ورغم ان تعريف خاصيتى الاهمية النسبية، وملاءمة المعلومات يعتمـــد على اساس مقدار ماتحدثة كل منهما من تاثير على من يتخذون القرارات، الا انهما خاصيتان متميزتان. فقد يتخذ القـــرار بعدم الافصاح عن معلومات معينة اما على اساس ان المستثمرين لايحتاجون الى تلك المعلومات (بمعنى ان هذه المعلومات غير ملائمة او لاعلاقة لهـــا بالقرارات التى يتخذها المستثمرون)، او علـــى اساس ان هذه المعلومات ضئيلة القيمة الى درجة انها لاتؤثر على هؤلاء المستثمرين (بمعنى انها ليست لها اهمية نسبية). وبالتالى فان حجـــم		
قابلية المعلومات للفهم:			
لايمكن الاستفادة من المعلومات الا اذا كانت مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف امكانية فهـــم هذه المعلومات على عاملين:			
(أ) طبيعة البيانات التى تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها.			
(ب) مقدرة من يستخدمون هذه المعلومات ــ خارج			

ملحق (أ)

الجدول المقسارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	توس
المنشاة – على استيعابها.	اى بند فى حد ذاته – دون النظر الى طبيعته او الى الظروف التى تم فيها تكوين الراى الشخص بشانه		
وبالتالى فان قدرات من يستخدمون القوائم المالية وحدود هذه القدرات يجب ان تؤخذ فى الاعتبار عند ارساء معايير المحاسبة المالية ، وعند اعداد القوائم المالية ، بما يكفل تحقيق الهدف من توصيل المعلومات المالية الى من يستخدمونها خارج المنشاة.	– لايعتبر اساسا كافيا للحكم على الاهمية النسبية لذلك البند ، ويتبلور الموقف الحالى للمجلس المختص بوضع مبادئ المحاسبة فى انه لايستطيع وضع مبادئ عامة للاهمية النسبية – لانه يتعذر على مثل هذه المبادئ ان تاخذ بعين الاعتبار كافة العوامل التى تدخل فى تكوين الراى الشخص الذى يقوم على الخبرة والتجربة ، وان المجلس قد يضع فى المستقبل – معايير كمية للاهمية النسبية ضمن مبادئ معينة وفقا لما يراه ملائما.		
الاهمية النسبية والافصاح الامثل:	التكلفة والعائد:		
يرتبط هذان المفهومان ببعضهما من ناحية ، كما انهما يرتبطان معا بمفهومى الملاءمة وامانة المعلومات من ناحية اخرى .	يستطيع كل من يستخدم المعلومات المحاسبية تكوين		
ويرجع السبب فى ارتباط الاهمية النسبية بالافصاح الامثل الى ان المعلومات الهامة يتعين الافصاح عنها . وبنفس المنطق فان المعلومات التى لايتم الافصاح عنها يفترض – مسبقا – انها معلومات غير هامة.	تصورة الشخص عن القيمة النسبية لكل خاصية من الخصائص النوعية لهذه المعلومات ، ولكن من المهم – فى نهاية الامر – ان تبذل الهيئة المختصة بوضع مبادئ المحاسبة قصارى جهدها لتوفير احتياجات المجتمع ككل عندما تصدر مبدأ محاسبيا من شانه التضحية باحدى هذه الخصائص فى سبيل خاصية اخرى		
اما السبب فى ارتباط مفهومى الاهمية النسبية والافصاح الامثل – معا – بمفهوم الملاءمة فيرجع الى ان المعلومات التى ليست لها علاقة وثيقة باهداف القوائم المالية تعتبر – بحكم طبيعتها – معلومات غير هامة ، وبالتالى ليس هناك ما يدعو	كما يجب على هذه الهيئة ان تكون على بينة – بصورة مستمرة – من المفاضلة بين محصلة التكاليف والمنافع التى تترتب على تلك المبادئ . اذ انه لكى يمكن تبرير الافصاح عن معلومات معينة يتعين ان تكون المنافع المتوقعة من الحصول على		

ملحق (أ)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــــدة	المانيـــا الغربيـــة	تونســـــس
الى الافصاح عنها.	تلك المعلومات اكبر من التكلفة التى ترتبـــط بالافصاح عنها. غير انه يتعذر – فى هذه الحالة– تحديد مقدار التكلفة او العائد ، فهناك تكلفـة لاعداد المعلومات وتقديمها ، وهناك تكلفـــة لاستخدام تلك المعلومات ، كما ان من يقوم باعداد المعلومات المالية ينتفع منها بنفس القدر الذى ينتفع به من يستخدمها.		
وبالمثل ، فان الاهمية النسبية والافصاح الامثل يرتبطان – مفاهيم بمفهوم امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها وذلك على اساس ان القوائـــم المالية التى يمكن الاعتماد عليها يجب ان تفصح عن كافة المعلومات ذات الاهمية النسبية (وذلك بالاضافة الى توافر باقى الخصائص الاخرى فى تلك القوائم).	قابلية المعلومات للفهم :		
وتقتضى خاصية الاهمية النسبية توجيه الاهتمام الى من يستخدمون القوائم المالية والتعرف علـــى مايحتاجونه من المعلومات ، والقاعدة العامـــة هى ان بندا معينا يعتبر ذا اهمية نسبية اذا ادى حذفه او عدم الافصاح عنه او عرضه بصورة غير صحيحة الى تشويه المعلومات التى تشملهـــا القوائم المالية بمـا يؤدى الى النتائج الاتية :	لايمكن ان تكون المعلومات نافعة لمن يتخـــذون القرارات اذا تعذر عليهم فهمها، حتى لو كانـــت هذه المعلومات وثيقة الصلة بقرار معين او كانت تتمتع بدرجة عالية من الامانة التى تكفل الثقـة بها والاعتماد عليها.		
(أ) التاثير على تقييم المستثمرين والمقرضين – الحاليين والمرتقبين – لمحصلة النتائج التى تترتب على الاحتفاظ بحق من حقوق الملكية او تقديم قرض للمنشاة.	وترتبط قابلية المعلومات للفهم بالصفات التـــى يتسم بها من يتخذ القرار بقدر ارتباطهـــــا بخصائص المعلومات نفسها وبالتالى فانه لايمكن تقييم قابلية المعلومات للفهم على اساس مطلق، وانما يجب ان يكون ذلك التقييم مرتبطا بمجموعة محددة بالذات ممن يتخذون القرارات .		
(ب) التاثير على تقييم المساهمين الحاليين او اصحاب الحقوق فى المنشاة لاداء الادارة.			
ويسهم الافصاح الامثل فى زيادة منفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ، ومن ثم فـــان			

ملحق (١)

الجدول المقـــارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكـــة العربيـــــة السعوديـــــة	الولايـــــات المتحـــــــــدة	المانيـــا الغربيـــــة	تونســـــــــس
القوائم المالية يجب ان تكشف عن كافـــــــة المعلومات التى تجعلها غير مضللة ، كما يجب ان يتركز الافصاح فى التاكيد على المعلومات التـــى يتعين ابرازها بصورة خاصة – وهى المعلومـــات الهامة ذات العلاقة الوثيقة بالهدف الذى تعد مـــن اجله هذه القوائـــم – وهناك جانبان للافصـــاح الامثل ، هما تجميع المفردات فى مجموعـــــات ملائمة ، واضفاء الشرح الامثل على البيانات .			

الجزء الثاني

مفاهيم المحاسبة المالية

قائمة المحتويات

		فقرة	صفحة
١	مقدمة	٢٠١	٩٥
٢	تمهيد		٩٦
٢ – ١	مقدمة	٢٠٢	٩٦
٢ – ٢	اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية	٢٠٣– ٢٠٨	٩٦
٢ – ٣	مفاهيم المحاسبة المالية وتصنيفاتها		٩٧
٢ – ٣ – ١	مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية	٢٠٩	٩٧
٢ – ٣ – ٢	مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف	٢١٠	٩٨
٢ – ٣ – ٣	مفاهيم القياس المحاسبي	٢١١	٩٨
٢ – ٣ – ٤	مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية	٢١٢	٩٨
٣	نص البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية		٩٩
٣ – ١	نطاق البيان	٢٣٣	٩٩
٣ – ٢	محتوى البيان		
٣ – ٢ – ١	مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية		٩٩
٣ – ٢ – ١ – ١	مقدمة	٢٣٤– ٢٣٧	٩٩
٣ – ٢ – ١ – ٢	تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية	٢٣٨– ٢٥٧	١٠٠
٣ – ٢ – ٢	مفهوم الاحداث والعمليات والظروف		١٠٨
٣ – ٢ – ٢ – ١	مقدمة	٢٥٨	١٠٨
٣ – ٢ – ٢ – ٢	تعريف الاحداث والعمليات والظروف	٢٥٩– ٢٦٥	١٠٨
٣ – ٢ – ٣	مفاهيم القياس المحاسبي		١١١
٣ – ٢ – ٣ – ١	مقدمة	٢٦٦	١١١
٣ – ٢ – ٣ – ٢	مفهوم الوحدة المحاسبية	٢٦٧ – ٢٦٩	١١٢
٣ – ٢ – ٣ – ٣	مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية	٢٧٠ – ٢٧٢	١١٣
٣ – ٢ – ٣ – ٤	مفهوم اعداد التقارير الدورية	٢٧٣ – ٢٧٤	١١٤

قائمة المحتويات " تابع"

٣ – ٢ – ٣ – ٥	وحدة القياس المحاسبي	٢٧٥ – ٢٧٧	١١٥
٣ – ٢ – ٣ – ٦	مفهوم الاثبات المحاسبي	٢٧٨ – ٢٨٣	١١٦
٣ – ٢ – ٣ – ٧	مفهوم اساس القياس المحاسبي	٢٨٤ – ٢٩٧	١١٨
٣ – ٢ – ٣ – ٨	مفهوم المضاهاة	٢٩٨ – ٣٠٩	١٢٥
٣ – ٢ – ٤	مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية		١٣٠
٣ – ٢ – ٤ – ١	المقدمة	٣١٠ – ٣١٢	١٣٠
٣ – ٢ – ٤ – ٢	الملاءمة	٣١٣ – ٣١٥	١٣٠
٣ – ٢ – ٤ – ٣	امانة المعلومات وامكان الثقة بها او الاعتماد عليها	٣١٦ – ٣١٩	١٣١
٣ – ٢ – ٤ – ٤	جيدة المعلومات	٣٢٠ – ٣٢١	١٣٣
٣ – ٢ – ٤ – ٥	قابلية المعلومات للمقارنة	٣٢٢ – ٣٢٣	١٣٣
٣ – ٢ – ٤ – ٦	التوقيت الملائم	٣٢٤ – ٣٢٦	١٣٥
٣ – ٢ – ٤ – ٧	قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب	٣٢٧ – ٣٢٨	١٣٦
٣ – ٢ – ٤ – ٨	الاهمية النسبية والافصاح التام الامثل	٣٢٩ – ٣٣٦	١٣٧
٤	الدراسة التحليلية		١٤٠
٤ – ١	طبيعة الحاجة الى مفاهيم المحاسبة	٣٥٦	١٤٠
٤ – ٢	فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية	٣٥٧	١٤١
٤ – ٣	ماهى مفاهيم المحاسبة المالية وكيف يتم تحديدها	٣٥٨ – ٣٥٩	١٤٣
٤ – ٣ – ١	مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية	٣٦٠ – ٣٧٠	١٤٤
٤ – ٣ – ٢	مفاهيم القياس المحاسبى المالى		١٥٠
٤ – ٣ – ٢ – ١	افتراضات القياس المحاسبى المالى	٣٧١ – ٣٧٥	١٥٠
٤ – ٣ – ٢ – ٢	مفاهيم خصائص القياس المحاسبى المالى	٣٧٦ – ٣٨٨	١٥٣
٤ – ٣ – ٣	مفاهيم جودة المعلومات	٣٨٩ – ٣٩٢	١٦٠
٤ – ٤	مقارنة المفاهيم المقترحة بمايماثلها فى كل من الولايات المتحدة , المانيا الغربية وتونس	٢٩٣ – ١٣٩٩	١٦١

الجزء الثالث ـ معيار العرض والافصاح العام

١ - مقدمة

رقم الفقرة

٥٠١ يمثل معيار العرض والافصاح العام معيار المحاسبة المالية الاول في سلسلة معايير المحاسبة المالية التي يتعين تحديدها لتحقيق الاهداف التي نص عليها بيان اهداف القوائم المالية وحدود استخدامها. ويعنى هذا المعيار بتحديد المقتضيات العامة لعرض المعلومات في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وتحديد الايضاحات العامة التي يتعين الافصاح عنها في تلك القوائم المالية حتى لاتكون مضللة. وبالطبع لم يتعرض هذا المعيار للايضاحات الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية كما لم يتعرض للايضاحات الخاصة بعمليات او أحداث او ظروف محدده تشارك فيها او تواجهها المنشأة.

ولقد روعي في تحديد هذا المعيار اتساقه مع اهداف القوائم المالية وحدود استخدامها ومفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح. كما روعي في تحديد المعيار متطلبات نظام الشركات والبدائل المعروفة للعرض والافصاح العام داخل المملكة العربية السعودية وخارجها وخاصة في كل من الولايات المتحدة، المانيا ٥٠٢ الغربية وتونس. لكونها محل الدراسة المقارنة في المرحلة الاولى لتطوير المهنة والتي انتهت بالتقرير المعد بتاريخ ١٤٠١/١٠/٨هـ وتم تنظيم هذا الجزء على شكل ثلاثة اقسام كمايلي :

القسم الاول : تمهيد عام يهدف الى تعريف المشاكل التي يهدف المعيار الى معالجتها.

القسم الثاني: نص المعيار بمافي ذلك ملحقان يحتوي الاول على قوائم مالية توضيحية الهدف منها مساعدة المسئولين عن تطبيق هذا المعيار على استيعاب مقتضيات العرض التي ينص عليها المعيار. ويحتوي الثاني على ارشادات الهدف منها مساعدة الاطراف المعنيه عند احتساب وعرض الاموال الناتجة من (او المستخدمة في) التشغيل.

القسم الثالث: دراسة تحليليه لمقتضيات المعيار ومقارنة لمقتضياته مع المقتضيات المماثلة في كل من الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس.

ويجب ملاحظة انه ورد تجاوزا بعض من معايير القياس ضمن معيار العرض والافصاح العام بحكم غياب معايير المحاسبة المتعلقة بالقياس ولكونها ذات اهمية خاصة لتطوير المهنة في المملكة ولايمكن تاجيلها حتى تنفيذ المرحلة الثالثة من المشروع والتي سيكون التركيز فيها على مثل هذه المواضيع.

٢ - تمهيد

رقم الفقرة

٢-١ مقدمة :

٥٠٣ تعتبر ادارة الوحدة المحاسبية* - حسب ماتقضى به المادة (١٣٣) من نظام الشركات - مسئولة - اساسا - عن اعداد القوائم المالية . ويترتب على ذلك ان العرض والافصاح بصورة سليمة فى تلك القوائم يعتبر احدى مسئوليات الادارة . ويشمل اصطلاح "القوائم المالية "مايأتى : قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب رأس المال او قائمة الارباح المبقاه ، وقائمة مصادر الاموال واستخداماتها . يضاف الى ذلك اية ايضاحات يقتضيها اضفاء الوضوح على هذه القوائم وجعلها مفهومة غير مضللة .

٥٠٤ وتهدف القوائم المالية الى تقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات . ويجب أن تحتوى القوائم المالية - على وجه التحديد - المعلومات التى تفيد مستخدمى القوائم المالية من المستثمرين والمقرضين وغيرهم من اصحاب الاحتياجات المشتركة الى المعلومات فى دراسة امكانية حصولهم على تدفق نقدى نتيجة لعلاقتهم مع الوحدة المحاسبية التى تعد عنها تلك القوائم . ويوضح "البيان المقترح لاهداف القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وحدود استخداماتها "ان وفاء القوائم المالية بمايحتاجه المستفيدون من معلومات يتطلب أن تشتمل على مايأتى :

(أ) دخل الوحدة المحاسبية واجزاءه والاحداث التى ادت الى تحقيقه .
(ب) اصول تلك الوحدة وخصومها وحقوق اصحاب رأس مالها .
(جـ) كيفية حصول الوحدة المحاسبية على النقود وغيرها من الموارد السائلة ، وكيفية انفاق تلك النقود او الموارد . وترتبط بذلك المعلومات المتعلقة بالقروض التى تحصل عليها هذه الوحدة وكيفية سدادها ، والمعلومات المتعلقة بالمعاملات الرأسماليه وتوزيعات الارباح والتوزيعات الاخرى لأصحاب رأس المال سواء كانت فى صورة نقود او اصول اخرى .

٥٠٥ وتسهم هذه المعلومات - فى مجموعها - فى مساعدة المستفيدين فى تقييم المركز المالى للوحدة المحاسبية وتقييم ادائها فى الفترات المحاسبية الماضية ، كما انها تسهم بصورة غير مباشرة فى تقييم امكانيات التدفق النقدى الذى يؤول اليهم نتيجة لعلاقتهم بالمنشاة .

* استخدمت عبارة الوحدة المحاسبية لتعنى المنشأة والعكس كلما كان سياق الكلام يبين ذلك

ومن ناحية اخرى ، تسهم هذه المعلومات فى تقييم اصحاب راس المال لمدى وفاء الادارة بمسئوليتها كوكيل عنهم فى استخدام مواد الوحدة المحاسبية .

٥٠٦ وتسهم قائمة الدخل ومايرتبط بها من الايضاحات فى تحقيق اهداف القوائم القوائم المالية ، وذلك بتقديم المعلومات التى تتعلق بمقدار الزيادة او النقص فى حقوق اصحاب رأس المال نتيجة للعمليات الجارية وغيرها من الظروف والاحداث التى وقعت خلال فترة زمنية معينة ، وذلك فيما عدا الاستثمارات التى يقدمها أصحاب رأس المال ، وتوزيعات الارباح والتوزيعات الاخرى التى يحصلون عليها والمساهمات الرأسمالية من غير أصحاب رأس المال . وتظهر هذه المعلومات بقائمة الدخل من التفاصيل المتعلقة بالايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التى تحققت – محاسبيا – خلال تلك الفترة المالية ، بصورة توضح اجزاء الدخل .

٥٠٧ وتسهم قائمة المركز المالى ومايرتبط بها من ايضاحات فى تحقيق اهداف القوائم المالية بتقديم المعلومات المتعلقة بطبيعة وقيمة الاستثمارات فى أصول الوحدة المحاسبية ، والتزاماتها الحالية للغير ، وحقوق أصحاب رأس المال فى اصولها ، كما تسهم قائمة المركز المالى فى تحقيق هذه الاهداف بتقديم المعلومات التى تفيد المستفيدين فى تقييم درجة سيولة الوحدة المحاسبية .

٥٠٨ كذلك تسهم قائمة مصادر واستخدام الاموال وما يرتبط بها من ايضاحات فى تحقيق أهداف القوائم المالية بتقديم معلومات عما يأتى :

(أ) كيفية تمويل أنشطة الوحدة المحاسبية ومقدار الاموال التى تحققت عن عملياتها .

(ب) كيفية استخدام اصول الوحدة المحاسبية .

(ج) اثر هذه الانشطة على اصول الوحدة المحاسبية .

٥٠٩ واخيرا تسهم " قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب راس المال" ومايرتبط بها من ايضاحات ، او قائمة الارباح المبقاة ومايرتبط بها من ايضاحات – سواء فى صلب قائمة المركز المالى أو فى ايضاحات القوائم المالية – فى تحقيق أهداف القوائم المالية بتقديم المعلومات المتعلقة باستثمارات حقوق اصحاب رأس المال وتوزيعات المنشأة لهم – خلال الفترة المحاسبية ، والمعلومات المتعلقة بما تحتجزه تلك الوحدة من دخلها ، والمساهمات الرأسمالية الاخرى التى تحصل عليها من غير أصحاب رأس المال .

٢-٢ متطلبات العرض العام فى القوائم المالية :

٢-٢-١ المتطلبات العامة :

٥١٠ تشمل هذه المتطلبات الاعتبارات التي يجب مراعاتها فى تحديد الموضوع الملائم لاظهار البيانات المتعلقة بالمركز المالى للوحدة المحاسبية ، نتائج اعمالها ، التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال ، ومصادر واستخدام الاموال فيها . كما تشمل الاعتبارات التى يجب مراعاتها عند عرض البيانات فى القوائم المالية . وتعنى الاعتبارات التى يجب مراعاتها فى تحديد الموضع الملائم للبيانات او المعلومات بتحديد مكان ظهور كل منها - اما فى صلب القوائم المالية نفسها او فى الايضاحات المرفقة بها .

٥١١ كما تعنى الاعتبارات التى يجب مراعاتها عند عرض المعلومات فى القوائم المالية بتحديد المدى الملائم لتجميع البيانات او ابراز تفاصيلها والاسلوب الذى يتبع فى عرضها (١) . ولقد اوضح البيان المقترح لاهداف القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وحدود استخداماتها - بالاضافة الى البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية لتلك المنشآت - الاساس الشامل لتحديد موضع المفردات التى تشملها القوائم المالية وكيفية عرض تلك المفردات او ابرازها فى صلب هذه القوائم والايضاحات المرفقة بها . فلكى يوضع بند معين فى صلب القوائم المالية ، يجب ان يمثل عنصرا من عناصر هذه القوائم ، كما يجب ان تتوافر فى العمليات او الاحداث اوالظروف التى أدت الى تحقيقه شروط الاثبات المحاسبى وفقا لماجاء فى " البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية " . وينبغى أن تشرح الايضاحات المرفقة بالقوائم

---

(١) يشتمل هذا المعيار على ثلاثة مصطلحات تشير الى الدرجات المختلفه من التجميع ويقصد بهذه المصطلحات مايأتى :

(أ) البند ويمثل أدنى درجة ممكنة من التفصيل لعرض الاصول والخصوم والايرادات والمكاسب والخسائر بحيث يخصص للبند سطر مستقل فى صلب القوائم المالية او الجداول التى تشملها البيانات الايضاحية المرفقة بالقوائم ومن امثلة ذلك: (١)الربح او الخسارة من بيع الاصول الثابته اذ يمكن اظهاره كبند مستقل فى قائمة الدخل ،(٢) النقد فى الصندوق ولدى البنوك كبند من الاصول المتداولة فى قائمة المركز المالى .

(ب) الجزء ويمثل مجموعة من البنود فى " قائمة الدخل " او قائمة مصادر واستخدام الاموال " ومن امثلته : الدخل من العمليات كما يظهر بقائمة الدخل او النقدية الناتجة من العمليات كما تظهر فى قائمة مصادر واستخدام الاموال .

(ج) المجموعة وتمثل عددا من البنود التى تظهر فى " قائمة المركز المالى " ومن امثلتها مجموعة الاصول المتداولة ومجموعة الخصوم المتداولة فى تلك القائمة .

المالية من البنود التى تظهر فى صلب هذه القوائم. واذا كانت المعلومات الواردة فى صلب القوائم المالية غير كافية لاعطاء صورة كاملة للمركز المالى للوحدة المحاسبية ونتائج عملياتها والتغيرات في حقوق أصحاب راس المال او مصادر واستخدام الاموال فانه يتعين اثبات المعلومات الضرورية للتعرف على ذلك كله فى الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وفضلا عن ذلك فان هذه الايضاحات يجب أن تستخدم لاظهار التفاصيل التى يتعذر وضعها بصورة مقبولة فى صلب القوائم المالية.

٥١٢ وتتوقف كيفية عرض البنود او ابرازها فى القوائم المالية على الاعتبارات المتعلقة بالاهمية النسبية للبنود والاجزاء والمجموعات التى تظهر فى تلك القوائم. وللاهمية النسبية فى هذا الصدد جانبان يتناول احدهما الاعتبارات الكمية بينما يتناول الاخر الاعتبارات النوعية ، وتتركز الاعتبارات الكمية حول حجم او قيمة البند او الجزء او المجموعة.

٥١٣ اما الاعتبارات النوعية للاهمية النسبية ، فتتركز حول طبيعة وخصائص وأسس قياس تلك البنود والمكونات والمجموعات وعلاقة كل منها بمؤشرات معينة تعتبر مفيدة لمن يستخدمون القوائم المالية بصورة اساسية فى تقييم اداء الوحدة المحاسبية واحتمالات نجاحها، ويحدد معيار العرض والافصاح العام الأسس النوعية والكمية لتقدير الاهمية النسبية التى يبنى عليها تجميع او تفصيل البنود او الاجزاء او المجموعات فى صلب القوائم المالية.

٢-٢-٢ المتطلبات الخاصة لكل قائمة مالية:

٢-٢-٢-١ عرض النتائج وابرازها فى قائمة الدخل:

٥١٤ لقد اوضح البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح العناصر التى يجب ان تتضمنها قائمة الدخل وقد حددت هذه الوثيقة تلك العناصر على الوجه الاتى:

الايرادات - المصروفات - المكاسب - الخسائر - صافى الدخل.

ومن المفيد لمن يستخدمون القوائم المالية ابراز الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على هيئة اجزاء ذات مغزى لصافى الدخل.

٥١٥ ويقصد باجزاء صافى الدخل تجميع بنود الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر فى مجموعات متشابهة ويتأثر ذلك بالاعتبارات الاتية:

(أ) من المفيد عرض جزء من اجزاء الدخل كبند مستقل اذا كانت

تساعدعلى تقييم المقدرة التاريخية للوحدة المحاسبية على توليد الدخل . ويستلزم ذلك ابراز كل من اجزاء صافى الدخل التالية كبنود مستقلة :

* دخل الوحدة المحاسبية من نشاطها الرئيسى المستمر .
* نتائج الانشطة العرضية اوالفرعية المستمرة او المتوقع استمرارها من عمليات الوحدة المحاسبيةمع الوحدات الاخرى او من الظروف والاحداث التى أحاطت بهـــا .
* نتائج النشاطات المتوقفه او المتوقع توقفها .
* نتائج الاحداث والظروف غير العادية التى لايحتمل أن تتكرر فى المستقبل المنظور والتى تختلف اختلافا جوهريا عن الانشطة المعتادة للوحدة المحاسبية .

(ب) بالاضافة يجب ان تشتمل قائمة الدخل على تفاصيل كافية حتى يتسنى لمن يستخدمون القوائم المالية فهم او استيعاب العلاقات الرئيسية فيما بيـــن الايردات والمصروفات والمكاسب والخسائر .

وبناء على ذلك فانه من المفيد ابراز كل مما يأتى كبند مستقل داخـــل اجزاء صافى الدخل المتعلقه به :

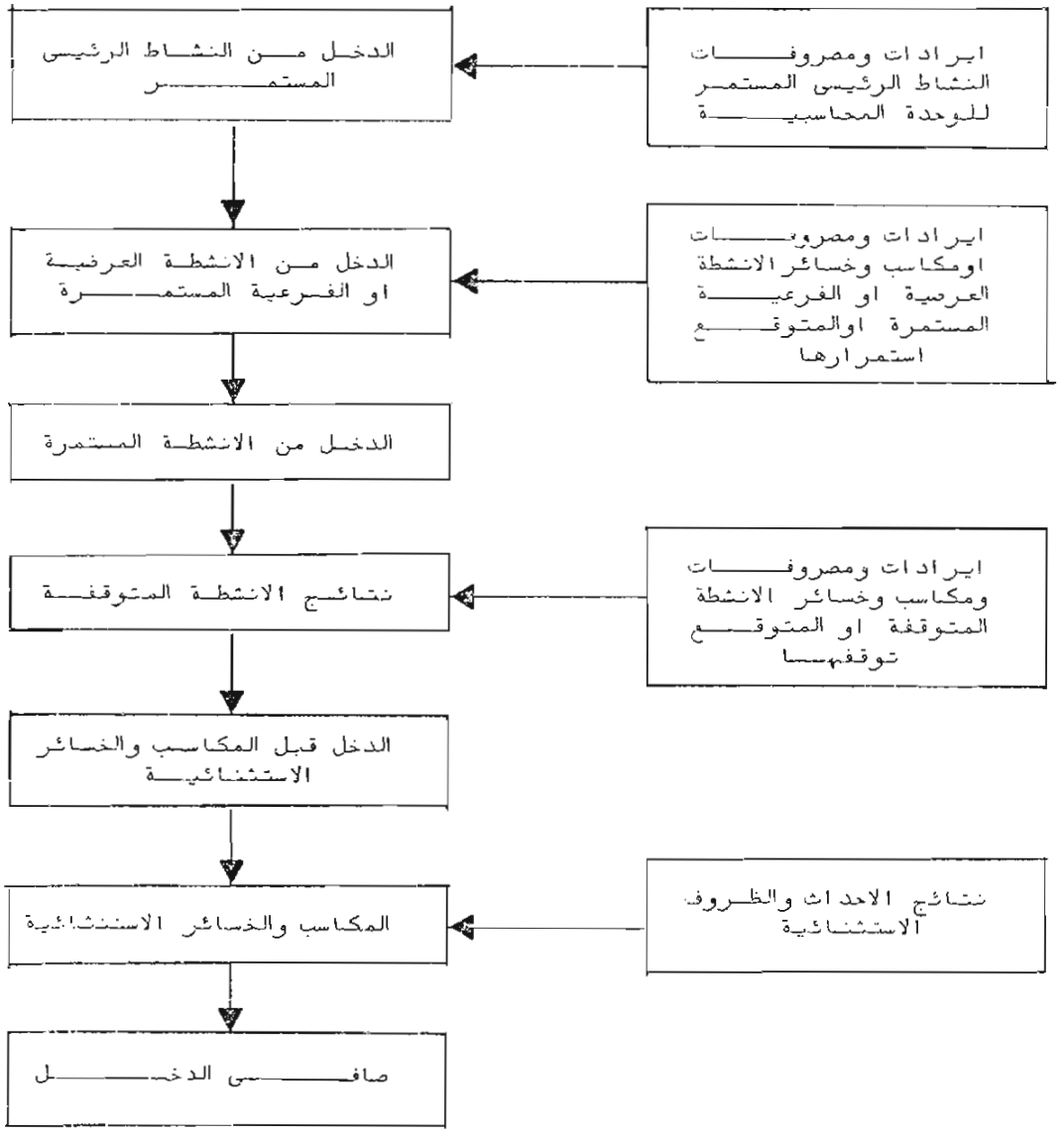
* المصروفات التى تتغير مع حجم العمليات او مع الاجزاء المختلفة لصافى الدخـــل .
* المصروفات التى تخضع للتقدير .
* المصروفات الثابته على مدار الزمن .

(ج) من المفيدالتمييز بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التى تخضع فى قياسها لدرجات متفاوته من الثقة .

(د) ليس من المقبول أن يقتصر العرض على ابراز صافى المكاسب او الخسائر اذا كانت معرفة العلاقات التى تربط بين القيم الاجمالية لهذه البنود مفيدة لتقييم أداء الوحدة المحاسبيـــة وتقييم مستقبلها .

(هـ) وحتى تكون قائمة الدخل مفهومة بصورة صحيحة من الواجب استخدام عبارات واضحة تصف وصفا كاملا كافة البنود والاجزاء التى تشملها قائمة الدخل . ويلخص الشكل التالى الاجزاء الرئيسية لصافى الدخل الواجب عرضها فى قائمة الدخل بافتراض وجودها وأهميتها النسبية .

اجزاء صافى الدخل:



شكل رقم (١) يلخص الاجزاء الاساسية لصافى الدخل الواجب عرضها فى قائمة الدخل

٢-٢-٢-٢ عرض المعلومات فى قائمة مصادر واستخدام الاموال:

ب١٦ يجب ان تشتمل قائمة مصادر واستخدام الاموال على العناصر الاتية:

(أ) التغيرات فى عناصر قائمة المركز المالى - اى التغيرات فى الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال التى تؤثر على الاموال .

(ب) التغيرات الاخرى فى عناصر قائمة المركز المالى التى تمثل عمليات استثمار او تمويل للوحدة المحاسبية بالرغم من عدم تأثيرها على الاموال.

ب١٧ ويحدد تعريف اصطلاح (الاموال) مفهوم التغيرات فى عناصر المركز المالى التى تؤثر على هذه الاموال . ويمكن تعريف الاموال بأنها "النقدية" . واذا استخدم اصطلاح (الاموال) بهذا المعنى فان مصادر الاموال واستخداماتها تعتبر بمثابة " قائمة مصادر واستخدام النقدية". ومن الممكن ايضا تعريف اصطلاح الاموال بأنه "رأس المال العامل " اى الاصول المتداولة ناقصا الخصوم المتداولة" واذا استخدم اصطلاح "الاموال" بهذا المعنى فان قائمة مصادر واستخدام الاموال تعتبر بمثابة "قائمة مصادر واستخدام رأس المال العامل". ويوضح البيان المقترح لاهداف القوائم المالية وحدود

ب١٨ استخداماتها للمنشآت الهادفة للربح ان المستفيدين يتطلعون الى المعلومات المتعلقة بكيفية حصول الوحدة المحاسبية على النقود والموارد السائلة الاخرى وكيفية انفاقها، ولذلك قد يكون تعريف اصطلاح "الاموال" بانه "النقدية" اكثر ملاءمة من تعريف ذلك الاصطلاح بانه "رأس المال العامل" وذلك فيما يتعلق بالوفاء باحتياجات المستفيدين من المعلومات، الافى الحالات التى تكون فيها الاصول المتداولة الاخرى على درجة عالية من السيولة بطبيعتها، فقد يكون من الملائم ايضا تعريف اصطلاح "الاموال" بانه رأس المال العامل .

ب١٩ وهناك تغيرات معينة فى عناصر قائمة المركز المالى لاتؤثر فى "الاموال" وفقا للتعريف الوارد فى الفقرة السابقة ، ومع ذلك فان هذه التغيرات تنتج عن معاملات تنطوى على وجهين فى آن واحد : أحدهما تمويلى، والآخر استثمارى ، ومن أمثلة ذلك اقتناء مبنى مقابل اصدار أسهم رأس المال ، ومبادلة أراضى مقابل أراضى ومبانى وتحويل قرض طويل الاجل الى اسهم ممتازة أو أسهم عادية . وبناء على ذلك فانه اذا اقتصرت قائمة مصادر واستخدام الاموال على التغيرات التى تنطوى على تحقيق أموال او استخدامها فقط فان مثل هذه القائمة قد تفشل فى تقديم كافة المعلومات الملائمة عن انشطة التمويل والاستثمار للوحدة المحاسبية ، وبالتالى فان قائمة مصادر واستخدام الاموال يجب ان تتضمن - حيثما ينطبق ذلك - التغيرات الاخرى فى عناصر المركز المالى التى تمثل عمليات استثمار وتمويل ولو لم تؤثر على الاموال .

ولكى تكون قائمة مصادر واستخدام الاموال مفيدة للمستثمرين والمقرضين ٥٢٠ وغيرهم فانها يجب ان تبرز مصادر النقدية واستخداماتها (او رأس المال العامل) مستقلة عن عمليات الاستثمار والتمويل الاخرى التى سبقت الاشارة اليها .

كما يجب ابراز مصادر واستخدامات النقدية او رأس المال العامل فى اجزاء ذات مغزى . ومن المفيد اظهار الجزء - كبند مستقل فى صلب قائمة مصادر واستخدام الاموال - اذا كان مرتبطا بتقييم القدرة للوحدة المحاسبية على تحقيق النقدية او رأس المال العامل او اذا كان مرتبطا بتقييم الاحتياجات التاريخية لتلك الوحدة الى النقدية او رأس المال العامل . ويستلزم ذلك ابراز قيمة رأس المال أو النقدية التى تتحقق من او تستخدم فى عمليات المنشأة كما يستلزم ابراز قيمة رأس المال العامل او النقدية الناتجة عن بيع الأصول وعن الاقتراض وعن استثمارات المالكين او اصحاب المنشأة وعن المساهمات التى يقدمها غير المالكين . كما يستلزم ذلك ايضا ابراز قيمة رأس المال العامل او النقدية المستخدمة لسداد القروض وللاستثمار فى الاصول غير النقدية او غير المتداولة وفى التوزيعات للمالكين او اصحاب المنشأة .

٢-٢-٢-٣ عرض المعلومات فى قائمة المركز المالى :

ورد تعريف العناصر التى يتعين ان تشتمل عليها قائمة المركز المالى فى ٥٢١ " البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية " وهذه العناصر هى : الاصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال (او المالكين). ومن المفيد لمن يستخدمون القوائم المالية ابراز هذه البنود فى مجموعات ذات مغزى . والاساس فى تحديد عدد هذه المجموعات وما تحتويه كل منها هو مدى الفائدة ٥٢٢ التى يحصل عليها من يستخدمون القوائم المالية فى تقييم طبيعة الاصول المتاحه وقيمتها ودرجة سيولتها ، وفى تقييم اتجاهات الادارة تجاه استخدامات الاصول ، وتحديد الالتزامات التى تتطلب تسويتها استخدام موارد سائلة وتوقيت استخدام تلك الموارد . ويمكن ابراز الاصول والخصوم فى مجموعات مختلفه وفقا للاعتبارات الاتية :

(أ) التمييز بين الاصول التى تحتفظ بها المنشأة لغرض البيع بشكلها الحالى ٥٢٣ منفصلة عن الاصول التى تحتفظ بها لاستخدامها كمدخلات للانتاج او لعمليات تحويلية اخرى او لاستخدامها فى العمليات ، كما يجب التمييز بين هذه الاصول والاصول التى حازت عليها الوحدة المحاسبية كاستثمارات تدر دخلا او ترتفع قيمتها بمجرد مرور الزمن .

(ب) اظهار الاصول التى تختلف فى درجات سيولتها كمجموعات او بنود منفصلة ومن امثلة ذلك: الاصول المتداولة تمييزا لها عن الاصول غير المتداولة

(ج) اظهار الاصول التى تختلف فى طبيعتها كبنود او مجموعات منفصلة .

(هـ) اظهار الاصول التى تختلف من حيث اساس قياسها كبنود او مجموعات منفصلة .

(و) فصل الخصوم النقدية عن الخصوم غير النقدية .

(ز) اظهار الالتزامات التى تختلف من حيث آجال استحقاقها فى بنود او مجموعات منفصلة ومن امثلة ذلك الخصوم المتداولة تمييزا لها عن الخصوم غير المتداولة .

(ح) اظهار بنود او مجموعات حقوق اصحاب رأس المال القابل للتوزيع, منفصلة عن البنود او المجموعات غير القابلة للتوزيع .

(ط) الفصل بين بنود او مجموعات حقوق اصحاب رأس المال التى تمثل استثمارات هؤلاء المالكين عن البنود او المجموعات التى تمثل مساهمات من غير أصحاب رأس المال .

(ى) الفصل بين بنود او مجموعات حقوق اصحاب رأس المال التى تجنب لاسباب خاصة مثل الاحتياطى القانونى عن البنود والمجموعات الاخرى لحقوق أصحاب رأس المال.

(ك) استخدام عبارات واضحة لوصف مختلف البنود والمجموعات التى تشملها قائمة المركز المالى بحيث يمكن فهم هذه القائمة واستيعابها.

٢-٢-٣-٤ عرض المعلومات فى قائمة الارباح المبقاة او قائمة التغييرات فى حقوق أصحاب رأس المال (المالكين) :

٥٢٤ فى معظم الحالات يمكن بيان تغييرات الاصول والخصوم التى تتأثر بها حقوق أصحاب رأس المال فى قائمة الارباح المبقاة مضافا اليها ايضاحات ترفق بالقوائم المالية . ولكن اذا كانت العمليات التى تتاثر بها حقوق أصحاب رأس المال متشابكة او غير عادية, فان قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب رأس المال يمكن أن تستخدم لتوضيح جميع التغيرات التى تحققت خلال المدة المالية فى كافة البنود او المجموعات التى تتكون منها حقوق اصحاب رأس المال . ومن المفيد – فى كافة الاحوال – تقديم هذه المعلومات الى من يستخدمون القوائم المالية بصورة تساعدهم على تقييم طبيعة هذه التغيرات ومصادرها, ويستلزم ذلك مايأتى :

٥٢٥ (أ) الفصل بين الاستثمارات الاضافية التى يقدمها اصحاب رأس المال والمساهمات التى قد تحصل عليها الوحدة المحاسبية من غير اصحاب رأس المال.

(ب) اظهار التوزيعات لاصحاب رأس المال (المالكين) كبند مستقل.

(ج) اظهار صافى الدخل المبقى كبند مستقل مع بيان المبالغ المجنبة لاسباب خاصة على حده.

(د) استخدام عبارات واضحة لوصف مختلف البنود والمجموعات التى تشملها قائمة الارباح المبقاة او قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب رأس المال بحيث يمكن فهم هذه القائمة واستيعابها.

٢-٣ متطلبات الافصاح العام :

يقصد بالافصاح العام ايضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التى يتعين ايضاحها ٥٢٦
حتى لاتكون القوائم المالية مضللة . وتتعلق هذه المعلومات بالاتى :

٢-٣-١ تعريف الوحدة المحاسبية :

تعد القوائم المالية للوحدة المحاسبية فى تاريخ معين او عن مدة مالية معينة ، ٥٢٧
ومن الواضح أنه يجب تعريف تلك الوحدة المحاسبية مع وصف شكلها القانونى بالاضافة الى تاريخ (أو تواريخ) قائمة المركز المالى والمدة (او المدد) التى تغطيها القوائم الاخرى ، وفضلا عن ذلك يجب ايضاح نشاط الوحدة المحاسبية حتى يتسنى مقارنتها مع الوحدات المناظرة او المشابهة.

٢-٣-٢ ايضاح السياسات المحاسبية الهامة :

تشمل السياسات المحاسبية الهامة للوحدة المحاسبية التى تعد عنها القوائم ٥٢٨
المالية المعايير والأسس التى اتبعتها ادارتها وطرق تطبيق تلك المعايير والأسس لاعداد وعرض القوائم المالية. وقد تؤثر السياسات المحاسبية تأثيرا هاما فى عرض نتائج الاعمال وفى عرض المركز المالى والتغيرات التى تطرأ عليه ، وبناء على ذلك فان فائدة القوائم المالية فى اتخاذ القرارات عن الوحدة المحاسبية تعتمد الى حد كبير على مدى معرفة وفهم من يستخدمون هذه القوائم لتلك السياسات المحاسبية.

ويؤدى اتباع سياسات مختلفة فى كثير من مجالات المحاسبة الى صعوبة تفسير ٥٢٩
القوائم المالية . ويرجع ذلك الى عدم وجود مجموعة موحدة من السياسات المحاسبية المتعارف عليها يستطيع من يستخدمون القوائم المالية الرجوع اليها ، كما أن السياسات المحاسبية المختلفه المتاحة حاليا للاستخدام يمكن أن تودى الى اعداد مجموعات مختلفة اختلافا جوهريا عن القوائم المالية المبنية على نفس العمليات والاحداث والظروف .

٢-٣-٣ التغيرات المحاسبية :

تشمل هذه التغيرات : التغيرات فى السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات ٥٣٠
المحاسبية ، والتغيرات الناتجة عن تصحيح الاخطاء التى تكتشف فى القوائم المالية للمدد السابقة ، كما تشمل التغير فى اجزاء الوحدة المحاسبية نفسها ، وفيما يلى تفصيل كل منها :

٢-٣-٣-١ التغير فى السياسة المحاسبية :

٥٣١ تشمل السياسات المحاسبية المعايير والأسس التى اتبعتها الادارة وطرق تطبيق تلك المعايير والأسس لاعداد القوائم المالية ، وينطوى التغيير فى السياسات المحاسبية على اختيار أحد البدائل المقبولة . وبصورة عامة فان التغيرات فى السياسات المحاسبية اما أن تؤثر حاليا او مستقبلا على صافى الدخل او حقوق أصحاب رأس المال كما أنها قد تؤثر ايضا على رأس المال العامل او فى بنود اخرى من بنود القوائم المالية .

٥٣٢ ومن أمثلة ماتشمله تغيرات السياسات المحاسبية ، تغير طريقة تحديد تكلفة بنود المخزون السلعى من طريقة التكلفة المتوسطة الى طريقة مايرد اولا يصرف اولا ، او تغير طريقة احتساب الاستهلاك من طريقة القسط المتناقص الى طريقة القسط الثابت .

٥٣٣ ولايدخل ضمن التغيرات فى السياسات المحاسبية مايأتى :

(أ) اقرار سياسة محاسبية جديدة تقتضيهاعمليات او أحداث او ظروف تختلف فى جوهرها اختلافا واضحا عن مثيلاتها التى حدثت فى الماضي .

(ب) اقرار سياسة محاسبية جديدة لعمليات او ظروف او أحداث تقع للمرة الاولى ، او كانت فى الماضى غير ذات اهمية نسبية .

٥٣٤ وقد يختلف تبويب بند معين فى القوائم المالية للمدة الجاريةعما كان عليه فى القوائم المالية للمدد السابقة نتيجة التغير فى تجميع البنود التى تشملها مجموعات او اجزاء معينة ، ولايعتبر مثل هذا التغير فى التبويب - فى حد ذاته - تغيرا فى السياسة المحاسبية ، غير انه يجب اعادة تبويب مثل ذلك البند فى القوائم المالية المعروضة للمدد السابقة بحيث يتطابق مع تبويبه فى قوائم المدة الجارية .

٥٣٥ وهناك طرق مختلفة لمعالجة التغير فى السياسات المحاسبية منها مايأتى :

(ا) التطبيق المقبل : بمعنى أن يقتصر تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الاحداث والظروف التى تقع بعد تاريخ التغير ، وعلى أية أرصدة قائمة فى تاريخ التغير ، بحيث لاتجرى أية تسوية مجمعة تعكس أثر التغير فى السياسة المحاسبية على الفترات السابقة .

(ب) التطبيق بأثر رجعي دون تعديل القوائم المالية للمدد السابقة : ويعنى ذلك تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على العمليات والاحداث والظروف المتعلقة بها اعتبارا من تاريخ ظهور البنود التى تتأثر بتلك السياسة ، مع اجراء تسوية مجمعة تعكس أثر التغير فى تلك السياسة على البنوات السابقة مع اظهار التسوية المجمعة فى المدة التى يحدث فيها التغيير فى السياسة المحاسبية . ويمكن اظهار التسوية المجمعه كبند مستقل فى قائمة الدخل او تعديل رصيد أول المدة للارباح المبقاة بمبلغ التسوية .

(ج) التطبيق باثر رجعي مع تعديل نتائج المدد السابقة : ويعنى ذلك تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على العمليات والاحداث والظروف المتعلقة بها اعتبارا من تاريخ ظهور البنود التى تتأثر بتلك السياسة ، مع تعديل القوائم المالية لكل من المدد السابقة التى تعرض نتائجها لغرض المقارنة ، ثم تعديل رصيد الارباح المبقاة فى أول مدة مالية معروضة ، بحيث يعكس الاثر المتجمع لتغير السياسة المحاسبية خلال المدد المالية السابقة لذلك التاريخ.

٥٣٦ ويجب أن يكون الاعتبار الاساسى فى معالجة التغير فى سياسة محاسبية او فى طريقة تطبيقها – هو مقدرة من يستخدمون القوائم المالية على الربط بين نتائج الوحدة المحاسبية ومدد مالية معينة حتى يتسنى لهم تقدير أثر التغير فى الظروف الاقتصادية على تلك النتائج ، يضاف الى ذلك أن فائدة المعلومات التى تشملها القوائم المالية تزداد باتباع سياسة محاسبية ثابتة وبمقارنة القياس المحاسبى فيما بين الوحدات المحاسبية المختلفة من مدة مالية الى اخرى. ويترتب على ذلك أن فائدة المعلومات المتعلقة بنتائج عمليات الوحدة المحاسبية تزداد كلما أمكن تحديد الفترة الزمنية التى ترتبط بها اجزاء صافى الدخل ، ومن ثم فانه من الافضل تعديل نتائج المدد السابقة عقب التغير فى السياسة المحاسبية التى تاثرت بها تلك النتائج وبالاضافة حينما يحدث تغير فى سياسة محاسبية معينه يجب ايضاح طبيعة ذلك التغير ومبرراته وأثره على المدة الجارية والمدد السابقة حتى يتسنى ادراك مغزى ذلك التغير واثره على القوائم المالية.

٢-٣-٣-٢ التغير فى التقديرات المحاسبية :

٥٣٧ يتطلب اعداد القوائم المالية استخدام تقديرات على أساس المعلومات المتاحة فى وقت اعداد تلك القوائم ، ومن أمثلة ذلك تقدير الديون التى لايتوقع تحصيلها ، وتقدير مدى النقص فى قيمة بعض الاصول كالمخزون السلعي، وتقدير العمر الانتاجي للاصول القابلة للاستهلاك . وقد يكون من الضرورى مراجعة التقديرات فى مدد لاحقه اذا اتيحت للمنشأة معلومات جديدة عنها ، او اكتسبت المنشأة خبرة اضافية ، او وقعت احداث جديدة تؤدى الى تغيير تلك التقديرات.

٥٣٨ وقد يؤدى التغير فى تقدير معين الى التأثير على النتائج المالية للمدد المقبلة او للمدة الجارية . وقد تساق الحجة فى مثل هذه الحالات لاجراء تسوية مجمعة فى المدة الجارية تمثل الأثر الرجعى لتغيير التقدير على المدد السابقة حتى يمكن حساب نتائج المدد المقبلة وفقا للأساس الجديد للتقدير. ولكن من الافضل معالجة ذلك التغير باظهار أثره فى المدة التى يتم فيها – مع اظهار ذلك الاثر على المدد المقبلة اذا كانت تتأثر بذلك. ولايجوز اظهار الأثر الرجعى

لذلك التغير نظرا لانه ترتب على معلومات او تطورات جديدة لم تكن متاحة عند التقدير الاصلى.

وحينمايحدث تغيرفى تقدير محاسبى غير عادى، او نادرالوقوع او له تأثير هام على نتائج المدة الجارية والمدد المقبلة، فان وصف طبيعة التغير وأثره على المدة الجارية يساعدعلى ادراك مغزى ذلك التغير وأثره على القوائم المالية

٢-٣-٣-٣ التغير فى مكونات الوحدة المحاسبية:

٥٣٩ يعتبر التغير فى مكونات الوحدة المحاسبية نوعا خاصا من تغير السياسات المحاسبية التى تتبعها الادارة وتؤدى الى اعداد قوائم مالية تصبح فى حقيقتها قوائم وحدة محاسبية اخرى. ومن امثلة ذلك اعداد قوائم مالية موحدة بدلا من القوائم المالية للوحدات التى تتكون منها شركات المجموعة القائمة، وتغيير بعض الشركات التابعة التى تتكون منها المجموعة والتى كانت تعد عنها القوائم المالية الموحدة فى الماضى. اما اذا اشترت شركة شركة اخرى وبالتالى قامت الشركة الاولى باعداد قوائم مالية موحدة للمرة الاولى، فان ذلك لايعتبر تغيرا فى الوحدة المحاسبية، وكذلك الحال اذا باعت شركة قابضة شركة تابعة، وبالتالى حذفت تلك الشركة من قوائمها المالية الموحدة.

٥٤٠ وينبغى بيان قيمة التغير فى الوحدة المحاسبية باثر رجعى، حكمه فى ذلك حكم أية تغيرات أخرى فى السياسات المحاسبية، وذلك حتى يمكن تسهيل مقارنة نتائج الوحدة المحاسبية خلال فترة من الزمن. وفضلا عن ذلك فانه يجب ايضاح مبررات ذلك التغير واثاره على نتائج العمليات حتى يتسنى فهم القوائم المالية واستيعابها.

٢-٣-٣-٤ تصحيح الخطأ فى القوائم المالية للمدد السابقة:

٥٤١ قدتقع اخطاء حسابية فى القوائم المالية كما قد تقع اخطاء فى تطبيق المعايير والطرق المحاسبية او نتيجة اغفال بعض المعلومات او البيانات التى تؤثر على التقديرات المحاسبية على الرغم من انها كانت متاحة وقت اعداد القوائم المالية.

٥٤٢ ويجب التمييز بين تصحيح الاخطاء المحاسبية وبين التغيرات فى التقديرات المحاسبية اذ أن التغير فى التقدير المحاسبي ينتج عن أحداث لم تكن قد وقعت او معلومات لم تكن متاحة وقت اعداد القوائم المالية او نتيجة خبرات تكونت بعد تاريخ اعداد هذه القوائم. وبناء على ذلك فان التغيرات فى التقديرات المحاسبية التى اعتمدت على كل المعلومات المتاحة عند اعدادها والتى تبين الاحداث اللاحقة انهاكانت تقديرات غيردقيقة لايمكن اعتبارهامن قبيل الاخطاء.

كما أنه يجب التمييز بين تصحيح الخطأ وبين تغيير سياسة محاسبية . اذ أن تصحيح الخطاء قد ينشأ نتيجة التحول من سياسة محاسبية غير مقبولة الى سياسة أخرى مقبولة . وعلى العكس من ذلك، فان تغيير سياسة محاسبية يقتصر على التحول من سياسة محاسبية مقبولة الى سياسة أخرى مقبولة ايضا.

٥٤٣ ويجب ان يكون تصحيح الخطأ الذى وقع فى القوائم المالية لمدة سابقة – ولم يكتشف الا فى المدة الجارية – بتسوية نتائج المدة السابقة . وفى هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية للمدة التى وقع فيها الخطأ بصورة تبرز التصحيح ، كما انه يجب تعديل او تسوية الرصيد الافتتاحى للارباح المبقاة (وغيره من الارصدة التى تتاثر بالتصحيح) فى المدد اللاحقة للمدة التى وقع فيها الخطأ – بما فى ذلك المدة الجارية . كما يتعين تعديل الرصيد الافتتاحى للارباح المبقاة (وغيره من الأرصدة التى تتأثر بالتصحيح) فى القوائم المالية لاول مدة معروضة اذا وقع الخطأ فى مدة سابقة لتلك المدة . ومن الضرورى ايضاح طبيعة الخطأ والآثار التى ترتبت عليه حتى يتسنى فهم القوائم المالية واستيعابها.

٢-٣-٤ المكاسب والخسائر المحتملة والارتباطات المالية :

٢-٣-٤-١ المكاسب والخسائر المحتملة :

٥٤٤ تتمثل المكاسب والخسائر المحتملة فى وضع معين او مجموعة من الاوضاع القائمة فى تاريخ قائمة المركز المالى تنطوى على عدم التأكد بشأن مكسب او خسارة ممكنة لا يمكن حسمها بصورة قاطعة الا اذا وقع حدث او عدة احداث معينة فى المستقبل او تأكد عدم وقوع هذه الاحداث، وقد يؤدى حسم ذلك الوضع الى تأكيد اقتناء أصل معين او ضياعه او تحقيق التزام.

٥٤٥ ومن المعلوم أن مفهوم "الاثبات المحاسبى" الذى ورد "بالبيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية" ، يحظر الاثبات المحاسبى لمكسب محتمل الا اذا وقع الحدث او الاحداث التى تؤكده ، كما يوضح المفهوم نفسه ضرورة اثبات خسارة محتملة اذا كانت المعلومات المتاحة فى تاريخ قائمة المركز المالى تبين أن الحدث (او الاحداث المقبلة) التى تؤكد ضياع أصل أو تحمل التزام أمرا مرجحا شريطة أن يكون هناك تقديرا معقولا لقيمة الخسارة.

٥٤٦ بالاضافة الى ذلك يعتبر الافصاح عن الخسائر المحتملة التى لم تثبت محاسبيا والتى لايعتبر احتمال تحققها نادرا أمرا ضروريا حتى لاتصبح القوائم المالية مضللة . كما يجب ايضاح المكاسب المحتملة اذا كان وقوع الحدث او الاحداث التى تؤكدها أمرا مرجحا. ويتفق الافصاح عن تلك الخسائر والمكاسب المحتملة مع احتياجات من يستخدمون القوائم المالية – خارج المنشأة – طبقا لما جاء "بالبيان المقترح لأهداف القوائم المالية وحدود استخداماتها"

٢-٣-٤-٢ الارتباطات المالية :

٥٤٧ تتمثل الارتباطات فى اتفاقيات قابلة للتنفيذ ولم يتم انجازها بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات تؤدى الى الحد من حرية الوحدة المحاسبية فى التصرف. ومن المعتاد أن يكون لدى الوحدة المحاسبية عدد من الارتباطات الناتجة عن اعمالها العادية ومن ثم لايعتبر الايضاح عنها ضروريا على أساس أنها ارتباطات عادية . ولكن هناك ارتباطات اخرى يتعين ايضاحها اما بحكم طبيعتها ، او على أساس أنها تمثل اتفاقات او قيود غير عادية على نشاط الوحدة ، او انها ذات قيمة كبيرة . ويتفق هذا الايضاح مع احتياجات من يستخدمون القوائم المالية من خارج المنشأة ، وبالتالى ، فان الافصاح يكون ضروريا عن الارتباطات الاتية ومايماثلها :

٥٤٨

(أ) الارتباط بشراء أصول ثابتة بقيمة كبيرة .
(ب) الارتباط بالمحافظة على مستوى معين من رأس المال العامل.
(ج) الارتباط بتخفيض قرض بمبلغ محدد .
(د) القيود المفروضة على مقدرة الوحدة المحاسبية على الاقتراض الاضافى.
(هـ) وضع قيود على توزيعات الارباح لأصحاب رأس المال.
(و) الارتباط باقتناء شركة اخرى او الاندماج معها .
(ز) الارتباط بعدم اقتناء شركة اخرى ، او عدم الاندماج معها .
(ح) الارتباط باصدار اسهم اضافية لرأس المال او تقديم نقود اوغيرها من الاصول نتيجة لاتفاقيات الاندماج المنفذة .
(ط) التعاقد على ايجارات طويلة المدى .
(ى) التعاقد على شراء (اوبيع) كمية كبيرة من المخزون السلعي (لاسيما اذا تم التعاقد على الشراء باسعار ثابتة بينما كانت اسعار السوق كثيرة التقلب أو عرضة لتقلبات شديدة).
(ك) الارتباط بعقود توظيف غيرعادية أو باتفاقات تقضى بعدم المنافسة .
(ل) الارتباط بشراء الاسهم او حقوق الملكية من أصحاب رأس المال.
(م) الارتباط بشراء أو بيع عملات اجنبية .

٢-٣-٥ الاحداث اللاحقة لاعداد القوائم المالية :

٥٤٩ كثيرا ماتقع أحداث خلال الفترة التى تنقضي بين تاريخ القوائم المالية وبين تاريخ اصدارها للتداول قد تدعو الى تعديلات فى الاصول والخصوم او قدتتطلب ايضاحات اضافية حتى لاتصبح القوائم المالية مضللة . وبصفة عامة هناك نوعان من تلك الاحداث :

(أ) احداث تحمل فى طياتها قرائن اضافية عن الاوضاع التى كانت قائمة فى تاريخ القوائم المالية .

(ب) احداث تشير الى أمور وقعت بعد تاريخ القوائم المالية .

ويتوقف طبيعة التأثير على القوائم المالية الذى يترتب على كل حدث لاحق لتاريخ القوائم المالية على طبيعة ذلك الحدث فقد تنطوى الاحداث اللاحقة على معلومات ٥٥٠ اضافية تتعلق ببعض البنود التى تشملها القوائم المالية ، وقد تكشف تلك الاحداث عن أوضاع كانت قائمة فى تاريخ قائمة المركز المالى بحيث تتأثر بها بعض التقديرات التى اعدت على أساسها القوائم المالية ، ومن ثم فانه يجب استخدام مثل هذه المعلومات التى تتاح للوحدة المحاسبية قبل اصدار القوائم المالية لتقييم مدى صحة التقديرات المستخدمة واجراء التعديلات اللازمة .

ويتطلب الامر اجراء تعديلات فى الاصول والخصوم نتيجة للاحداث التى تقع فى ٥٥١ تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالى اذا كانت تنطوى على أدلة اضافية عن الاوضاع التى كانت قائمة فى تاريخ تلك القائمة . ومثال ذلك التعديلات التى يمكن اجراؤها لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بسبب افلاس احد العملاء فى تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالى اذا أكد افلاس ذلك العميل الاوضاع التى تم على اساسها تقدير مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بتاريخ قائمة المركز المالى .

وليس من الملائم اجراء تعديلات فى الاصول والخصوم نتيجة أحداث لاحقة لتاريخ ٥٥٢ قائمة المركز المالى اذا لم تكن تلك الاحداث مرتبطة بالاوضاع التى كانت قائمة فى ذلك التاريخ . ومثال ذلك تدمير مصنع انتاج رئيسى بسبب الحريق بعد تاريخ قائمة المركز المالى . ومع ذلك فانه يجب الافصاح عن تلك الاحداث التى تقع بعد تاريخ قائمة المركز المالى اذا كانت تدل دلالة واضحة على أوضاع برزت بعد ذلك التاريخ بحيث يؤدى عدم ايضاحها الى التأثير على مقدرة من يستخدمون القوائم المالية على تقييم أداء المنشأة او اتخاذ قرارات على أساس تلك القوائم .

ومن أمثلة الاحداث اللاحقة التى تتطلب الافصاح – دون اجراء أية تعديلات – ٥٥٣ مايأتي :

(أ) عقد قرض طويل الأجل او تجديد ذلك العقد .

(ب) المساهمات الاضافية من قبل اصحاب رأس المال .

(ج) التوزيعات على اصحاب رأس المال .

(د) البدء فى الاجراءات المتعلقة بمطالبة او دعوة او التزام ترتب على حدث وقع فى تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالى ، او تسوية تلك المطالبة او ذلك الالتزام .

(هـ) ارتباطات كبيرة او غير عادية لشراء أصول ثابته.
(و) ارتباطات كبيرة او غير عادية لشراء مخزون سلعي.
(ز) عقد ايجار طويل الامد.
(ح) كوارث وقعت.
(ط) شراء منشأة قائمة.
(ى) بيع أصول ثابتة.
(ك) خسارة أصابت أرصدة المدينين أو أوراق القبض بسبب أوضاع برزت بعد تاريخ قائمة المركز المالى.

٢-٤ متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة:

يهدف اعداد القوائم المالية الموحدة الى عرض المركز المالى ونتائج الاعمال ٥٥٤ والتغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال ومصادر واستخدام الاموال لشركة قابضة وشركاتها التابعة كما لو كانت المجموعة وحدة محاسبية واحدة ذات فروع واقسام.

وتعتبر الوحدة المحاسبية التى تعكسها القوائم المالية الموحدة وحدة اقتصادية ٥٥٥ اكثر منها قانونية. وتعكس القوائم المالية الموحدة جوهر العلاقات الاقتصادية المشتركة بصورة يتعذر الحصول عليها من اعداد القوائم المالية لكل من الوحدات القانونية التى تتكون منها شركات المجموعة.

وعند اعداد القوائم المالية الموحدة يجب الالتزام بما يقتضيه معيار العرض ٥٥٦ والافصاح العام لكافة القوائم المالية، الا أنه هناك بعض المقتضيات التى تتميز بها القوائم المالية الموحده فيما يتعلق بعرض المعلومات تنتج من الآتى:

(أ) اختلاف المدد المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة.
(ب) حقوق الاقلية.
(ج) التملك التبادلى للاسهم بمعني ملكية شركة تابعة لاسهم شركة قابضة.

ويحدد معيار العرض والافصاح العام مايقتضيه اظهار حقوق الاقلية والتملك التبادلى للاسهم والافصاح اللازم عن اختلاف المدد المالية للشركة القابضة والشركة او الشركات التابعة.

ولايحدد هذا المعيار مايقتضيه اعداد القوائم المالية الموحدة بما فى ذلك الظروف التى يتعين أن تعد فى ظلها هذه القوائم.

٥-٢ متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء :

٥٥٧ يمكن تعريف المنشأة التى لاتزال فى مرحلة الانشاء بانها منشأة تكرس كل جهودها لانشاء عمل جديد ومعنى ذلك ان تلك المنشأة لم تبدأ عملياتها الرئيسية المخططة او بدات تلك العمليات دون دخل ذى قيمة ، وينطبق على مثل تلك المنشآت مبدأ اعداد قوائم مالية تحمل معلومات مفيدة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين ، الا انه يتعين ان تشتمل تلك القوائم على ايضاح يبين ان المنشأة لاتزال فى مرحلة الانشاء ، يضاف الى ذلك انه يتعين الافصاح عن المبالغ المتجمعة للمصروفات المالية والتدفقات النقدية والايرادات (ان وجدت) والمصروفات والمكاسب والخسائر خلال مرحلة الانشاء ، وذلك حتى يستطيع المستفيدين تكوين فكرة واضحة عن حجم هذه المرحلة .

الفقرات التالية رقم ٥٧٨

٣ – معيار العرض والافصاح العام

٣–١ مقدمة :

٥٧٨ يحدد هذا المعيار متطلبات العرض والافصاح العام فى القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وكذا مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء ، كما أنه يحدد كيفية معالجة التغيرات المحاسبية ، والمكاسب أو الخسائر المحتملة . وفضلا عن ذلك فانه يحدد متطلبات افصاح تعريف الوحدة المحاسبية وطبيعة عملها وطبيعة كل من القوائم المالية والسياسات المحاسبية والارتباطات والاحداث اللاحقه لاعداد القوائم المالية .

٥٧٩ ولقد تم تقسيم هذا المعيار الى اربعة فروع رئيسية : الاول منها لمعيار العرض العام ، والثانى خاص بمعيار الافصاح العام بينما يختص الفرع الثالث بمتطلبات العرض والافصاح العام للقوائم المالية الموحدة ، وأخيرا خصص الرابع منها لمتطلبات العرض والافصاح العام للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء .

٥٨٠ ومما تجدر الاشارة اليه أنه يجب دراسة هذا المعيار فى ضوء التمهيد الايضاحي وكذا فى ضوء البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية فى المملكة وكذا البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية .

٣–٢ نطاق المعيار:

٥٨١ ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بصرف النظر عن شكلها القانوني أو طبيعة نشاطها . بالاضافة الى ذلك يحتوى هذا المعيار على اعتبارات محددة للاهمية النسبية يجب اخذها فى الحسبان عند تقرير ما اذا كان من الواجب ابراز البنود او الاجزاء او المجموعات الواجب عرضها فى القوائم المالية او اذا كان من الممكن دمجها مع بنود او اجزاء او مجموعات معروضة فى نفس القوائم المالية . ولاتنطبق هذه الاعتبارات على المواضيع الاخرى التى يتعرض لها معيار العرض والافصاح العام .

٣-٣ نص المعيار:

فيمايلى نص معيار العرض والافصاح العام:

٣-٣-١ العرض العام:

٥٨٢ يحدد معيار العرض العام متطلبات عرض المعلومات فى القوائم المالية مجتمعة ومتطلبات عرض المعلومات فى كل قائمة على حدة ، وفيمايلى تفصيلا لهذه المتطلبات .

٣-٣-١-١ المتطلبات العامة:

أ) المجموعة الكاملة للقوائم المالية:

٥٨٣ تتكون المجموعة الكاملة للقوائم المالية ممايلى:

* قائمة المركز المالى.
* قائمة الدخل.
* قائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال اوقائمة الارباح المبقاة مع الافصاح عن التغيرات الاخرى فى حقوق أصحاب رأس المال فى طلب أو ايضاحات القوائم المالية .
* قائمة مصادر واستخدام الاموال.

وتمثل هذه القوائم ومايرتبط بها من ايضاحات الحد الادنى الضرورى لعرض المركز المالى ونتائج الاعمال ومصادر واستخدام الاموال.

ب) ترتيب عرض القوائم المالية:

٥٨٤ يجب عرض القوائم المالية وفقا للترتيب الآتى:

* قائمة المركز المالى.
* قائمة الدخل.
* قائمة الارباح المبقاة (اوقائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال).
* قائمة مصادر واستخدام الاموال.
* ايضاحات القوائم المالية .

ج) اعتبارات الاهمية النسبية:

٥٨٥ يعتبر البند اوالجزء او المجموعة هامة اذا كان يترتب على حذفها او عدم ابرازها او عدم تقديم ايضاحات عنها او التعبير عنها بصورة غير سليمة

تحريف المعلومات التى تعرض فى القوائم المالية او عدم كفاية تلك المعلومات المالية مما يؤثر على هذه القوائم عند تقييم أداء الوحدة المحاسبية. ولتحديد الاهمية النسبية لبند او جزء او مجموعة معينة فى القوائم المالية لغرض تحديد ضرورة ابرازها فى القوائم المالية او فى الايضاحات المرفقة يجب أن تؤخذ نوعيتها وقيمتها النسبية فى الاعتبار ، وفى العادة يجب تقييم هذين العاملين معا ومع ذلك فان احدهذين العاملين قد يكون هو العامل الحاسم فى ظروف معينة.

٥٨٦ وعند دراسة نوعية البند او المجموعة او الجزء لأغراض تحديد ما اذا كان من الواجب اظهارها كبند او مجموعة او جزء مستقل فى القوائم المالية او فى الايضاحات المرفقة يجب أخذ الاعتبارات التالية فى الحسبان:

١) طبيعة البند او الجزء او المجموعة (على سبيل المثال: نقد ، مخزون سلعي، مدينون، أوراق قبض، استثمارات مقدمة من أصحاب رأس المال، أرباح موزعة ، مبيعات ، ايرادات استثمارات عقارية ، ايرادات استثمارات فى شركات اخرى ، مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة ، خسائر ، رواتب ، أجور ، مصروفات اعلان ، ايجارات ، تكلفة البضاعة المباعة ...الخ).

٢) أسس القياس المحاسبي او شروط الاثبات المحاسبى للبند او الجزء او المجموعة (على سبيل المثال: القيمة المتوقع تحقيقها ، التكلفة التاريخية بعد الاستهلاك ، الوارد أولا منصرف اولا ، المتوسط المتحرك تاريخ عملية التبادل التى أدت الى الايراد ، ...الخ).

٣) درجة الثقة فى القياس المحاسبى (على سبيل المثال: خصوم مقدرة ، خصوم غير مقدرة ، ايرادات مقدرة ، ايرادات غير مقدرة ، مصروفات مقدرة ، مصروفات غير مقدرة ، ... الخ).

٤) قدرة ادارة المنشأة على تحديد حجم البند او الجزء او المجموعة (على سبيل المثال: مصروفات متغيرة ، مصروفات ثابتة ، مصروفات شبه ثابتة ، مصروفات خاضعة لتقدير الادارة كمصاريف الابحاث ، والاعلان ، مصروفات غير متوقعة ..الخ).

٥) أهمية البند او الجزء او المجموعة للقرارات التى يتخذها المستفيدون بناء على القوائم المالية.

٥٨٧ وعند دراسة القيمة النسبية لبند او جزء او مجموعة يجب مقارنتها بمقدار أساسى ملائم ،وفيمايلى المقادير الأساسية التى يقتضى استخدامها:

(١) يجب مقارنة كل بند او جزء من بنود او اجزاء قائمة الدخل بقيمة صافى الدخل للسنة الجارية او بمتوسط صافى الدخل للسنوات الخمس

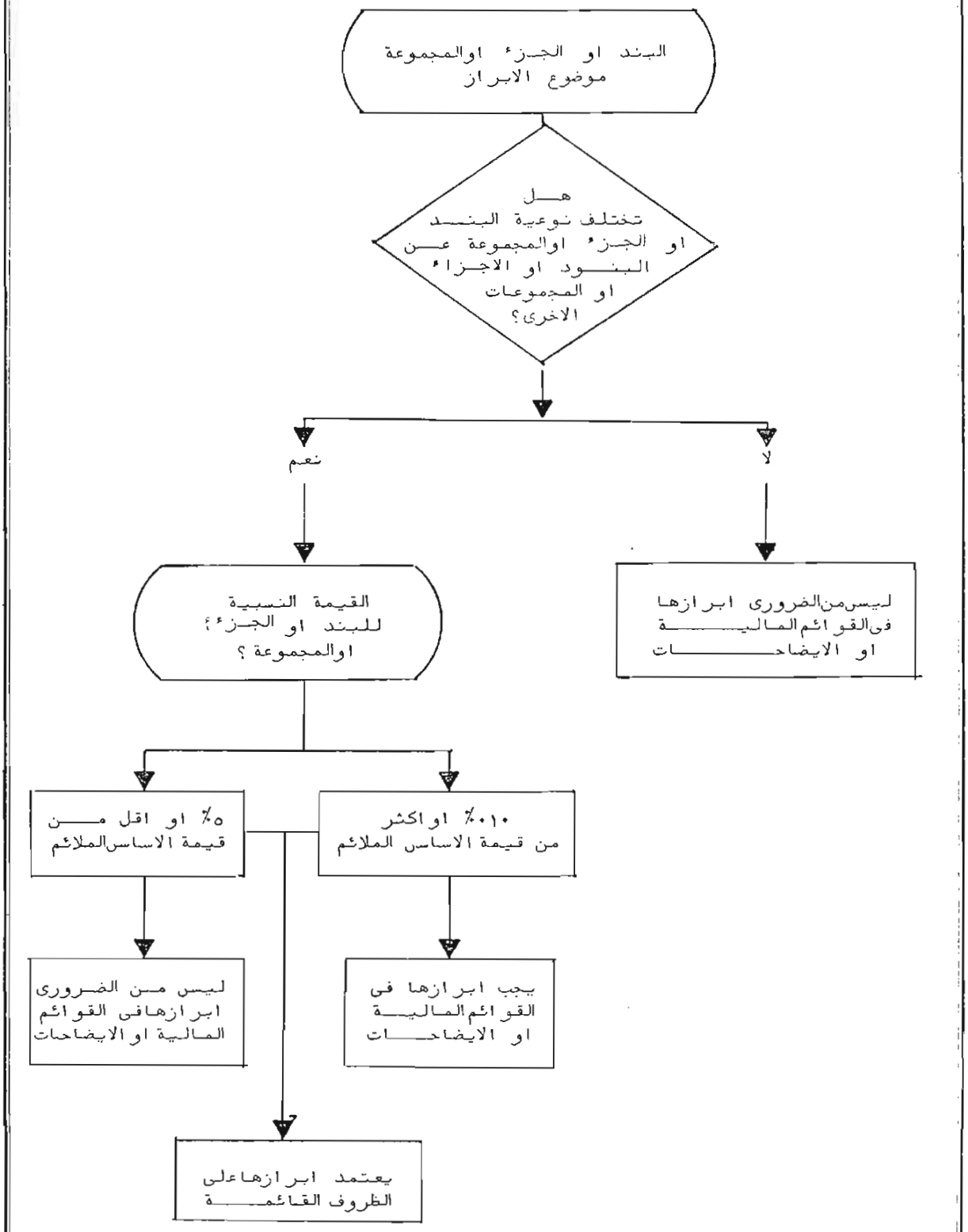
الماضية (شاملة السنة الجارية) – ايهما اكثر ملاءمة لقياس صافي الدخل – على ان يؤخذ فى الاعتبار اتجاه نتائج الاعمال خلال تلك الفترة .

(٢) يجب مقارنة كل بند او مجموعة من بنود او مجموعات قائمة المركز المالى باحدى القيمتين الآتيتين – أيهما أقل :
أ – اجمالى حقوق أصحاب رأس المال (صافى الاصول) ١٠ او
ب – اجمالى المجموعة التى يقع فيها البند ، مثل جملة الاصول المتداولة او جملة الاصول غير المتداولة او جملة الخصوم المتداولة او جملة الخصوم غير المتداولة .
وعند مقارنة احد بنود او احدى مجموعات قائمة المركز المالى بالقيم الأساسية المشار اليها فى (أ ، ب) يجب الأخذ باكثر الاختيارين تشددا او اقناعا .

(٣) يجب مقارنة بنود او اجزاء قائمة مصادر واستخدام الاموال باحدى القيمتين الآتيتين – أيهما أقل:
أ – صافى الزيادة او النقص فى الاموال خلال المدة المحاسبية .
ب – مقدار النقدية او رأس المال العامل فى نهاية المدة (تبعا لتعريف اصطلاح " الاموال ").

وفيما يلى بعض الارشادات التى ينبغى اتباعها عند تحديد الاهمية النسبية لقيمة بند أو جزء اومجموعة معينة .
(١) تعتبر القيمة ذات أهمية نسبية اذا كانت تعادل او تزيد عن ١٠٪ من قيمة الأساس الملائم – الا اذا كان هناك دليل على عكس ذلك .
(٢) لاتعتبر القيمة ذات أهمية نسبية اذا كانت تعادل او تقل عن ٥٪ من قيمة الأساس الملائم الا اذا كان هناك دليل على عكس ذلك.
(٣) اذا كانت القيمة تقع بين ٥٪ و ١٠٪ من قيمة الاساس الملائم فان الاهمية النسبية تصبح خاضعة للتقدير المهنى فى ضوء الظروف القائمة .

بالرغم من أن هذه الارشادات اجتهادية بحكم طبيعتها ، فان تطبيقها ٥٨٨ يساعد على التقليل من الاختلافات الكبيرة فى الاجتهادات التى تتعلق بتقدير الأهمية النسبية . ويلخص الشكل التالى العوامل الرئيسية التى يجب اخذها فى الحسبان عند تحديد ما اذا كان من الضرورى ابراز احد البنود او الاجزاء او المجموعات فى القوائم المالية او فى الايضاحات المرفقة :


البند او الجزء اوالمجموعة
موضوع الابراز
هل
تختلف نوعية البنـد
او الجزء اوالمجموعة عن
البنـود او الاجزاء
او المجموعات
الاخرى؟
نعم
لا
القيمة النسبية
للبند او الجزء
اوالمجموعة ؟
ليس من الضروري ابرازها
فى القوائم الماليـة
او الايضاحـات
٥٪ او اقل من
قيمة الاساس الملائم
١٠٪ او اكثر
من قيمة الاساس الملائم
ليس من الضروري
ابرازها فى القوائم
المالية او الايضاحات
يجب ابرازها فى
القوائم الماليـة
او الايضاحـات
يعتمد ابرازها على
الظروف القائمـة

د – أسس عامة لعرض المعلومات فى القوائم المالية :

يجب مراعاة الأسس الآتية عند اعداد القوائم المالية :

٥٨٩ (١) عند اعداد القوائم المالية ، يجب اختيار الشكل واستخدام المصطلحات وتبويب عناصر القوائم المالية بطريقة تكفل تسهيل استيعاب المعلومات الهامة التى تشملها تلك القوائم ، كما يجب تجميع البنود غير الهامة – كل فى حد ذاتها – مع البنود التى تماثلها الى حد كبير بحكم نوعيتها . ومن الافضل اظهار كافة القيم فى القوائم المالية لاقرب ريال سعودى – او لاقرب الف ريال سعودى – تبعا لحجم المبالغ التى تشتمل عليها القوائم – وذلك لكى يمكن استئصال التفاصيل غير الضرورية .

٥٩٠ (٢) تكتسب القوائم المالية فائدة اضافية اذا ما قورنت نتائج كل مدة مالية بنتائج المدة او المدد المالية السابقة لذا يجب عرض القوائم المالية المقارنة . وعند اعداد القوائم المالية المقارنة يجب أن تحتوى الايضاحات على المعلومات المتعلقة بكافة المدد المالية التى تشملها تلك القوائم – وذلك بقدر ماتنطبق هذه المعلومات على الاوضاع الجارية – كما يجب شرح وايضاح أية تغيرات فى أساس عرض عناصر القوائم المالية من مدة مالية الى اخرى ، وفقا لما يتطلبه هذا المعيار .

٥٩١ (٣) يجب أن يعطى لكل قائمة مالية عنوان يعبر عن محتوياتها ويوضح اسم الوحدة المحاسبية التى أصدرتها وشكلها القانونى (شركة مساهمة ، شركة ذات مسئولية محدودة ، شركة تضامن ...الخ) والمدة او المدد المحاسبية التى تغطيها القوائم المالية .

(٤) كما يجب اعطاء عناوين للايضاحات المرفقة بالقوائم المالية بحيث يوضح كل عنوان مايحتويه الايضاح من معلومات ، كما يجب ترقيم هذه الايضاحات وأن يشار الى كل منها فى القائمة المالية التى ترتبط بها ، يضاف الى ذلك أن كل قائمة مالية يجب أن تشمل عبارة مضمونها أن الايضاحات المرفقة تعتبر جزءا لايتجزأ من القوائم المالية .

٣-٣-١-٢ متطلبات العرض العام للقوائم المالية كل على حدة :

(أ) عرض المعلومات فى قائمة المركز المالى :

٥٩٢ ١ – يجب أن تتضمن قائمة المركز المالى كافة الاصول والخصوم وعناصر حقوق أصحاب رأس المال مع وصف كل من هذه البنود او المجموعات وصفا صحيحا . ولايجوز اجراء المقاصة بين الاصول والخصوم الا اذا كان هناك اساس قانونى يتطلب ذلك .

٢ – تبرز المجموعات التالية للاصول وحسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى : ٥٩٣

(أ) الاصول المتداولة .

(ب) الاستثمارات والاصول المالية

(ج) الاصول الثابته .

(د) الاصول غير الملموسة .

٣ – تبرز المجموعات التالية للخصوم وحسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى : ٥٩٤

(أ) الخصوم المتداولة .

(ب) الخصوم غير المتداولة .

٤ – تبرز المجموعات التالية لحقوق اصحاب رأس المال وحسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى : ٥٩٥

(أ) راس المال المدفوع .

(ب) المنح الرأسمالية .

(ج) الاحتياطيات او الارباح المبقاة المخصصة .

(د) الارباح المبقاة غير المخصصة .

٥ – تبوب الاصول والخصوم الى اصول وخصوم متداولة واصول وخصوم غير متداولة[٢] . وتشمل الاصول المتداولة ، النقد وغيره من الاصول التى يتم تحويلها الى نقد او يتوقع بيعها او استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالى[٣] او فى خلال دورة العمليات ايهما اطول. ٥٩٦

٦ – تبرز الاصول المتداولة فى مجموعات رئيسية فى صلب قائمة المركز المالى على أساس طبيعة كل منها على سبيل المثال :النقد ، والاستثمارات المؤقتة ، وحسابات المدينين وأوراق القبض، والمخزون السلعى ، والمصروفات المدفوعة مقدما. كماينبغى فى البنود الهامة فى كل مجموعة الفصل بين البنود النقدية والبنودغيرالنقدية فى صلب قائمة المركزالمالى او فى الايضاحات المتعلقة بها . كمايجب الفصل بين البنود التى تخضع لمقاييس محاسبيه مختلفة . ٥٩٧

---

(٢) قد يكون تبويب الاصول والخصوم المتداولة ذا أهمية قليلة او غير عملى فى بعض الحالات كالبنوك والمنشآت المالية ومنشآت تأجيرالعقارات وتجارتها والمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء . وفى مثل هذه الحالات قد يكون من الافضل اظهار معلومات المركز المالى فى قائمة غير مبوبة للمركز المالى.

(٣) يجب أن تستبعد من الاصول المتداولة الاموال المخصصة لسداد ديون طويلة الأجل فى المستقبل، حتى لو كانت غير مجنبة فى حسابات خاصة . ولكن اذا تم تبويب الدين المستحق تسديده ضمن الخصوم المتداولة فيجب تبويب الاموال المخصصة لسداده ضمن الاصول المتداولة .

٧ – يجب ابراز جملة الاصول المتداولة فى صلب قائمة المركز المالى. ٥٩٨
٨ – يجب ابراز الاصول غير المتداولة فى صلب قائمة المركز المالى وفقا ٥٩٩
لطبيعتها العامة تحت العناوين التالية :
(أ) استثمارات واصول مالية .
(ب) أصول ثابته .
(ج) أصول غير ملموسه.
٩ – يجب الفصل بين بنود الاصول غير المتداولة المتعلقة بكل عنوان من ٦٠٠
العناوين السابقة وفقا للطبيعة الخاصة بكل بند – على سبيل المثال يجب الفصل بين الاراضى ، المبانى ، الاثاث ، العدد والادوات الظاهرة تحت عنوان الاصول الثابتة . كما يجب الفصل بين بنود الأصول غير المتداولة النقدية وغير النقدية(٤) وبنود الأصول التى تخضع لمقاييس محاسبية مختلفة . ويتم الفصل بين بنود الاصول غيرالمتداولة الظاهرة تحت كل عنوان مستقل اما فى صلب قائمة المركز المالى او فى الايضاحات المتعلقة بها.
١٠– يجب طرح مخصصات تقويم الاصول من قيمة الاصول التى ترتبط بكل منها ٦٠١
ومن امثلةذلك مخصص الاستهلاك اومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها.
١١– يجب ان تشمل الخصوم المتداولة المبالغ المستحقة السداد خلال سنة واحدة ٦٠٢
من تاريخ قائمة المركز المالى او خلال دورة العمليات ايهما اطول.
١٢– يجب ان تستبعد من الخصوم المتداولة تلك الالتزامات التى تمت ٦٠٣
بشانها ترتيبات تعاقدية لسدادها من غيرالاصول المتداولة قبل اصدارالقوائم المالية . ومن امثلة ذلك مايأتى:
(أ) قرض قصير الاجل يستحق السداد ثم التعاقد على تمويل سداده من قرض طويل الاجل .
(ب) ديون تجارية تم التعاقد على سدادها باصدار اسهم راس المال.
١٣– يجب فصل وابراز الخصوم المتداولة فى مجموعات رئيسية فى صلب قائمة ٦٠٤
المركز المالى تحت عناوين مستقلة حسب نوعيتها. على سبيل المثال: قروض مصرفية، موردون ، مصروفات مستحقة ، قروض مستحقة ، توزيعات ارباح مستحقة، ايرادات موجلة ، الجزء المستحق السدادمن القروض طويلة الاجل .
١٤– يجب ابراز جملة الخصوم المتداولة فى صلب قائمة المركز المالى. ٦٠٥
١٥– يجب فصل وابراز المجموعات الرئيسية من الخصوم غير المتداولة حسب ٦٠٦
نوعيتها على سبيل المثال:القروض طويلة الاجل والالتزامات الاخرى غير المتداولة .

(٤) انظر تعريف الاصول النقدية والاصول غير النقدية فى بيان"مفاهيم المحاسبة المالية".

١٦- يجب اظهار كل من الخصوم الآتية كبند مستقل فى طلب قائمة المركز المالى او الايضاحات المتعلقة بها : ٦٠٧

* المبالغ المستحقة السداد لأعضاء مجلس الادارة او كبار الموظفين او المساهمين او أصحاب المنشأة .
* المبالغ المستحقة للشركات التابعة التى لم توحد قوائمها المالية - سواء كانت بموجب قرض او على حساب او غير ذلك .
* المبالغ المستحقة للشركة القابضة والشركات التابعة الشقيقة - سواء كانت بموجب قرض او حساب او غير ذلك.

١٧- يجب ابراز الالتزامات المضمونة برهن كبند مستقل فى طلب قائمة المركز المالى او الايضاحات المتعلقة بها كما يجب ايضاح الاصول المستخدمة كرهن او كضمان لهذه الالتزامات . ٦٠٨

١٨- يجب تفصيل حقوق أصحاب رأس المال وفقا للمجموعات الرئيسية الآتية : ٦٠٩

(أ) رأس المال المدفوع : يشمل رأس المال المدفوع ما استثمره المالكون مقابل حقوق الملكية (الاسهم فى حالة الشركات المساهمة) التى اصدرتها الوحدة المحاسبية ولاتزال قائمة . ويجب الفصل بين البنود التى تحتوى عليها هذه المجموعة وفقا لحقوق الملكية المختلفه .

(ب) المنح الرأسمالية : تشمل المنح الرأسمالية المساهمات الرأسمالية التى حصلت عليها الوحدة المحاسبية من غير اصحاب رأس المال .

(جـ) الاحتياطيات القانونية والارباح المبقاة المخصصه : يجب أن تشمل الاحتياطيات والارباح المبقاة المخصصة قيمة الارباح المبقاة التى تم تجنيبها وفقا لما يقضى به قانون الشركات او غيره من أسباب . ويجب فصل البنود التى تشملها هذه المجموعة من حقوق أصحاب رأس المال كبند مستقل وفقا للاسباب التى تم تخصيص الارباح المبقاة على أساسها .

(د) الارباح المبقاة غير المخصصة : يجب أن تشمل الارباح المبقاة غير المخصصة قيمة الأرباح المبقاة القابلة للتوزيع على أصحاب رأس المال دون أية قيود .

(ب) <u>عرض المعلومات فى قائمة الدخل :</u>

(١) ينبغى أن تظهر نتائج أعمال الوحدة المحاسبية فى قائمة متعددة المراحل بحيث تبين المكونات الوسيطة لصافى الدخل ، وبصورة خاصة ينبغى أن تبرز قائمة الدخل المكونات التالية - كلا على حده - كلما كان ذلك ملائما : ٦١٠

أ- نتائج الأنشطة المستمرة .

ب ـ نتائج الأنشطة غير المستمرة (الأنشطة التى توقفت او المتوقع توقفها) بما فى ذلك أية مكاسب أو خسائر ترتبت على التخلص من هذه الانشطة .

جـ ـ البنود الاستثنائية ويقصد بها المكاسب أو الخسائر الناجمة عن الكوارث او الانقضاء الجبرى لمدة الاستعمال للاصول لاسباب لاترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية .

(٢) ينبغى ان تبرز نتائج الانشطة المستمرة كلا مما يأتى فى اجـــزاء ٦١١ مستقلة :

أ ـ نتائج الاعمـــال المتعلقة بالأنشطة الرئيسية للوحدة المحاسبية التى تعد عنها القوائم المالية .

ب ـ نتائج عمليات الوحدة المحاسبية العرضية او الفرعية مع الوحدات المحاسبية الاخرى والاحداث والظروف(٥) الأخرى التى تؤثر عليها ، وذلك فيما عدا :

١ ـ نتائج الأنشطة التى توقفت او المتوقع توقفها .

٢ ـ المكاسب والخسائر الاستثنائية .

ويقصد بالأنشطة الرئيسية المستمرة للوحدة المحاسبية الخط الأساسى (او الخطوط الأساسية) التى تمثل المصدر الرئيسى (او المصادر الرئيسية) لايراداتها وذلك بالمقارنة مع عمليات الوحدة المحاسبية الفرعية او العرضية مع الوحدات المحاسبية الاخرى او الاحداث والظروف الاخرى التى تؤثر عليها ، ومن امثلة العمليات الفرعية مع الوحـــدات الاخـــرى مايلـــــى :

(أ) الايجارات التى تحصل عليها وحدة محاسبية نشاطهـــا الرئيسى صناعة الصلب .

(ب) ارباح الاسهم من استثمارات وحدة محاسبية نشاطها الرئيســى انتاج الالبان .

ومن امثلة نتائج العمليات العرضية مع الوحدات الاخرى مايلى :

(أ) المكاسب (او الخسائر) من بيع الاصول غير المقتناة للبيع .

(ب) الايرادات الناتجة من بيع المنتجات العرضية مثل مبيعات علـف الحيوان فى منشأة تنتج الالبان ومبيعات الخردة فى منشـــأة للتشييد والبناء .

ومن امثلة نتائج الاحداث والظروف الاخرى التى تؤثر على الوحـــدة المحاسبية مايلـــى :

---

(٥) جاء تعريف العمليات والاحداث والظروف ضمن " البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح "

(أ) الخسارة الناجمة عن تلف المخزون السلعى
(ب) الغرامات التى تفرضها الحكومة بسبب تأخير انجاز مشروع معين.
(ج) الخسارة الناتجة عن حكم قضائى ضد الوحدة المحاسبية بسبب عدم تنفيذ اتفاق معين مع عميل او مورد.
(د) الخسارة المحتملة [٦] التى قد تنتج عن مطالبة قضائية لم يتم الحكم فيها تتعلق بمسئولية الوحدة المحاسبية عن منتجاتها.

٦١٢ (٣) ينبغى ابراز نتائج الاعمال المتعلقة بجزء من الوحدة المحاسبية توقف نشاطه كجزء منفصل من اجزاء صافى الدخل فى صلب قائمة الدخل يطلق عليها "العمليات غير المستمرة" . كما ينبغى اظهار أى مكسب (خسارة) قابل (قابلة) للاثبات المحاسبى نتيجة التخلص من جزء من الوحدة المحاسبية توقف نشاطه مقترنا بنتائج الاعمال التى توقفت. ويقصد بمفهوم "جزء من الوحدة المحاسبية" لاغراض هذا المعيار احد اجزاء الوحدة المحاسبية يمثل نشاطه خطا رئيسيا مستقلا عن خطوط النشاط الاخرى للوحدة المحاسبية. وقد يكون ذلك الجزء فى صورة شركة تابعة او قسم كما أنه قد يكون فى بعض الحالات مشروعا مشتركا مع مستثمر غير تابع ، وذلك شريطة امكان التمييز بصورة واضحة بين اصول ذلك الجزء ونتائج عملياته وأوجه نشاطه - من الناحية المادية والتشغيلية ولاغراض القوائم المالية - عن الاصول الاخرى للوحدة المحاسبية ونتائج عملياتها واوجه نشاطاتها الاخرى . ويعتبر جزءا من الوحدة المحاسبية قد توقف نشاطه اذا كان ذلك الجزء قد تم بيعه أو تركه او نبذه او التخلص منه بطريقة أو أخرى أو أنه لايزال داخلاً فى نطاق عمليات التشغيل الا أنه من المخطط أن يتم التخلص منه.

٦١٣ (٤) يقصد بالبنود الاستثنائية المكاسب والخسائر ذات الاهمية النسبية التى تنجم عن الكوارث او الانقضاء الجبرى للاصول لاسباب لاترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية ، والتى لاتتعلق بتوقف جزء من الوحدة المحاسبية. ويجب ابراز المكاسب والخسائر الاستثنائية كجزء مستقل من اجزاء صافى الدخل فى صلب قائمة الدخل بحيث تظهر كآخر جزء فى هذه القائمة. ويقصد بالكوارث الهلاك المفاجئ غير المتوقع لاصول الوحدة المحاسبية - دون ان يكون لوحدات اخرى دخل فى ذلك - ومن أمثلة هذه الكوارث الحرائق والزلازل والفيضانات وغيرها مما يطلق عليه اصطلاح " القضاء

---

(٦) ورد تعريف الخسائر المحتملة ضمن " البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة العالية للمنشآت الهادفة للربح."

والقدر ". ويقصد بالانقضاء الجبرى للاصول لأسباب لاتتعلق بعمليات الوحدة المحاسبية التلف المفاجئ غير المتوقع او تدمير او اختفاء الاصول بفعل وحدات أخرى ومن امثلة ذلك السرقة والاختلاس.

٦١٤ (٥) يجب ابراز اية اعانات حكومية تشغيلية كبندمستقل فى صلب قائمة الدخل عقب اظهار نتائج الاعمال قبل الاعانات .

٦١٥ (٦) يجب اظهار البنود التالية ـ كل كبندمستقل ـ فى صلب قائمة الدخل كجزء من نتائج العمليات المستمرة للوحدة المحاسبية وحسب الترتيب التالـــى :

(أ) صافى المبيعات (او صافى الايرادات) من العمليات الرئيسية .

(ب) تكلفة المبيعات (او تكلفة الحصول على الايرادات).

(جـ) اجمالى الربح (الفرق بين صافى المبيعات وتكلفة المبيعات).

(د) مصروفات التشغيل التى ترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية الرئيسية مع اظهار كل من مصروفات البيع والمصروفات الادارية والعمومية كبنود منفصلة .

(هـ) الدخل من العمليات الرئيسية المستمرة (اى الفرق بين اجمالى الربح ومصروفات التشغيل).

(و) الايرادات او المكاسب او الخسائر(٧) الاخرى ذات الاهمية النسبية ـ سواء كانت كل بمفردها او كلها مجتمعة ـ الناتجة من العمليات العرضية والفرعية للوحدة المحاسبية مع الوحدات الاخرى وتأثير الظروف والاحداث الاخرى عليها شريطة الا تكون تلك المكاسب او الخسائر استثنائية .

(ز) الدخل (او الخسارة) من العمليات المستمرة (اى مجموع كافة البنود والاجزاء التى تقدم ذكرها).

٦١٦ (٧) بعد اظهار الدخل او الخسارة من العمليات المستمرة ، يجب اظهار نتائج الاعمال التى توقفت على الوجه التالى :

---

(٧) اذا لم تكن هناك مثل هذه المكاسب (الخسائر) فان هذا العنوان يصبح صافى الدخل او صافى الخسارة .

	ريال	ريال
الدخل من العمليات المستمرة		xxx
العمليات غير المستمرة :		
الدخل (الخسارة) من العمليات		
التى توقفت لقسم س	xxx	
الخسائر المترتبه على التخلص		
من القسم س	xxx	
	xxx	
الدخل (الخسارة) قبل البنود الاستثنائية		xxx

(٨) بعد اظهار الدخل (الخسارة) قبل البنود الاستثنائية يجب اظهار المكاسب او الخسائر ذات الاهمية النسبية نتيجة الكوارث او الانقضاء الجبرى للاصول على الوجه التالى : ٦١٧

	ريال
الدخل (الخسارة) قبل البنود الاستثنائية	xxx
الخسارة من (الكوارث)	xxx
صافى الدخل (صافى الخسارة)	xxx

(٩) يجب ان يكون العنوان الاخير فى قائمة الدخل دائما صافى الدخل او (صافى الخسارة). ٦١٨

(جـ) عرض المعلومات فى قائمة مصادر واستخدام الاموال:

١) يجب اعداد قائمة مصادر واستخدام الاموال لكل مدة محاسبية تعد عنها قائمة الدخل . ويجب أن تعكس هذه القائمة كافة أوجه التمويل والاستثمار خلال تلك المدة. ٦١٩

٢) هناك بعض التغيرات فى عناصر قائمة المركز المالى لايمكن اعتبارها كأنشطة تمويلية واستثمارية ولاتؤثر على الموارد المالية للوحدة المحاسبية ، ومن ثم فانه يجب استبعاد هذه التغيرات من قائمة مصادر واستخدام الاموال – ومن امثلة ذلك مايأتى: ٦٢٠

(أ) التحويلات من والى حسابات الاحتياطيات على اساس انها تمثل تحويلات داخلية فيما بين هذه الحسابات.

(ب) الارباح الموزعة فى صورة أسهم ، اذ أن توزيع الارباح فى شكل أسهم يتطلب تخصيص جزء من الارباح المبقاة للمساهمين دون أية توزيعات فى صورة نقدية او فى صورة أصول أخرى .

٦٢١ ٣) من الافضل أن يعبر اصطلاح "الاموال" عن " النقـد "، غير أنه اذا كانت الأصول المتداولة والخصوم المتداولة – فى جوهرها – ذات طبيعة نقدية ، فانه يمكن التعبير عن اصطلاح " الاموال " على اساس انه "رأس المال العامل " ويجب ايضاح تعريف اصطلاح "الاموال" الذى تعد على أساسه قائمة مصادر واستخدام الاموال .

٦٢٢ ٤) على الرغم من أن انواع المعلومات التى تشملها هذه القائمة قد تختلف اختلافا جوهريا فيما بين مختلف النشاطات الاقتصادية كما أنها قد تختلف من مدة محاسبية لأخرى وفقا للأهمية النسبية لتلك المعلومات، فان هناك تغيرات معينة فى الاموال ذات مغزى أساسى لمن يستخدمون القوائم المالية . ومن ثم يتعين فى كافة الحالات عرض المعلومـات المتعلقة بهـذه التغيـرات عرضا واضحا فى قائمة مصادر واستخدام الاموال. وفيما يلى بيانها :

(أ) الاموال الناتجة من التشغيل او المستخدمة فى التشغيل .

(ب) الانفاق على شراء الاصول غير الداخلة فى تعريف الاموال (٨) مـع التمييز بين البنود المختلفة مثل الاصول الثابته والاصول غيـر الملموسه والاستثمارات .

(ج) المتحصلات من بيع الأصول غير الداخلة فى تعريف الاموال مـع التمييز بين البنود المختلفة مثل الاصول الثابته والاصول غيـر الملموسه والاستثمارات .

(د) اصدار او قبول دين غير داخل فى تعريف الاموال مقابل (٩) اصـول تدخل فى تعريف الاموال .

(هـ) تخفيض دين غير داخل فى تعريف الاموال نتيجة سداده او اعادة جدولته .

---

(٨) يقصد باصطلاح "الأصول غير الداخلة فى تعريف الاموال كافة الأصول التى لاتندرج تحت تعريف " الاموال ". فاذا كان تعريف الاموال على أساس " النقد" فان الأصول غير الداخلة فى تعريف الأموال تشمل كافة الاصول الاخرى وعلى العكس من ذلك اذا كان تعريف "الاموال "على اساس انه "رأس المال العامل فان الاصول غير الداخلة فى تعريف الأموال تشمل الأصول غير المتداولة

(٩) يقصد باصطلاح " الدين غير الداخل فى تعريف الاموال كافة الخصوم التى لاتندرج تحت تعريف " الاموال".فمثلا اذا كان تعريف "الامـوال" على أساس "النقد" فان الديون غير الداخلة فى تعريف الاموال تشمل الخصوم المتداولة والخصوم غير المتداولة وعلى العكس من ذلك اذا كان تعريف "الاموال " على اساس أنها رأس المال العامل فان الديون غير الداخلة فى تعريف الاموال تشمل الخصوم غير المتداولة .

(و) اصدار اسهم راس المال (او حقوق اصحاب رأس المال) مقابل أصول تدخل فى تعريف الاموال.

(ز) شراء او الغاء اسهم رأس المال (او حقوق الملكية) مقابل اصول تدخل فى تعريف الاموال.

(ح) الارباح وغيرها من التوزيعات لحملة الاسهم او اصحاب رأس المال نقدا او عينا.

(ط) الارباح التى توزعها الشركات التابعة على اصحاب حقوق الاقلية.

(ى) الاعانات.

(ك) الزيادة او النقص فى الاموال خلال المدة المحاسبية.

٦٢٣ ٥) تعتبر قدرة الوحدة المحاسبية على توليد الاموال من العمليات عاملا هاما عند دراسة أوجه نشاطها التمويلية والاستثمارية - وعلى ذلك فانه ينبغى أن تظهر الاموال المتولدة عن العمليات كجزء مستقل بقائمة مصادر واستخدام الأموال. ونظرا لان الاحداث الاستثنائية (الكوارث والانقضاء الجبرى للأصول لأسباب لادخل للعمليات فيهما)، تختلف - بحكم طبيعتها - اختلافا جوهريا عن الانشطة العادية للوحدة المحاسبية، فانه يجب عزل المكاسب والخسائر الناتجة عن هذه الاحداث من نطاق العمليات واظهارها على حدة لنفس السبب الذى من اجله تظهر كجزء مستقل فى قائمة الدخل.

٦٢٤ ٦) قد تشمل الأنشطة العادية للوحدة المحاسبية المبيعات وغيرها من مفردات الدخل التى من اجلها تقدم الوحدة المحاسبية ائتمانا طويل الاجل، كما قد تشمل تكلفة المبيعات وغيرها من بنود المصروفات التى تتحمل الوحدة المحاسبية من أجلها مديونية طويلة الأجل. ويمكن النظر الى مثل هذه العمليات على اساس انها تشتمل على عنصرين: الزيادة او النقص فى الدخل ومايترتبط بها من تمويل لايؤثر على الاموال. وبناء على ذلك فانه من الملائم اظهار عنصر الدخل ضمن الأموال الناتجة عن العمليات والعنصر التمويلى كمصدر او استخدام للاموال. وقد يكون من الافضل الايضاح بصورة مستقلة عن قيمة مثل هذه البنود التى تشملها الاموال الناتجة عن العمليات.

٦٢٥ ٧) قد يكون هناك عمليات استثمار وتمويل لاتؤثر على تدفق الاموال وينبغى ابراز هذه العمليات على أساس أنها تمثل أحد الاجزاء المستقلة فى قائمة مصادر واستخدام الاموال. ومن أمثلة هذه العمليات مايأتى:

اقتناء أصول غير داخلة فى تعريف الأموال مقابل اصدار أسهم رأس المال ، او مقابل تحمل قرض غير داخل فى تعريف الاموال او تحويل قرض غير داخل فى تعريف الاموال الى أسهم عادية او ممتازة . اذ أن لكل من هذه العمليات وجها استثماريا ووجها تمويليا ، وكلاهما لاينطوى على استخدام النقد او عناصر اخرى من عناصر رأس المال العامل . ولذلك ينبغى ابراز كل من هذين الوجهين فى صلب القائمة تحت عنوان ملائم مثل (عمليات استثمارية وتمويلية اخرى) . ونظرا لأن هناك ارتباطا وثيقا بين وجهى التمويل والاستثمار لكل من هذه العمليات يجب ان تطرح الواحدة من الاخرى . ولكن ينبغى ابراز كل منهما على حدة فى صلب القائمة حتى يتسنى اظهار كلا الوجهين .

٦٢٦ ٨) طالما أن تسويات المدد المالية السابقة ترتبط بالنشاط الاقتصادى للمدد المالية السابقة فانها لاتنطوى على نشاط استثمارى اوتمويلى فى المدة المالية الجارية . ولذلك ينبغى تعديل القوائم المقارنة لمصادر واستخدام الأموال حتى يمكن اظهار انشطة الاستثمار والتمويل الصحيحة التى تخص كافة المدد المالية التى تعرض لها قوائم مالية .

(د) عرض التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال :

٦٢٧ من المعتاد ان تظهر التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال – فى معظم الظروف – فى قائمة الارباح المبقاة والايضاحات المرفقة بالقوائم المالية ، الا أنه اذا كانت المعاملات التى تؤثر فى حقوق أصحاب رأس المال متشابكة وغير عادية فانه يمكن اعداد "قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب راس المال" توضح هذه التغيرات بصورة كاملة خلال المدة المالية وذلك فيما يتعلق بكافة الحسابات التى يشملها الجزء الخاص بحقوق اصحاب رأس المال فى قائمة المركز المالى . وفى كافة الحالات يجب ابراز التغيرات فى حقوق اصحاب رأس المال اما فى " قائمة الأرباح المبقاة " او فى" قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب رأس المال" .

(هـ) عرض المعلومات فى قائمة الارباح المبقاه :

٦٢٨ ١) يجب أن تبين قائمة الارباح المبقاه التغيرات فى الارباح المبقاة المخصصة (الاحتياطيات) والارباح المبقاة غير المخصصة خلال المدة المالية – كلا على حدة .

٢) يجب أن تبرز " قائمة الأرباح المبقاة" أرصدة أول المدة لكل من الارباح المبقاة المخصصة (أى أرصدة الاحتياطى القانونى والاحتياطى العام وغيرها من الاحتياطيات) كما يجب أن تبرز الأرباح المبقاة غير المخصصة قبل وبعد أية تسويات لمدد ماليه سابقة .

٣) كما يجب ابراز الاضافات والاستبعادات من أرصدة أول المدة من الأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة خلال المدة المالية - كل كبند منفصل - فى صلب قائمة الارباح المبقاه مع وصف لطبيعة كل اضافة أو استبعاد .

(و) عرض المعلومات فى قائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال:

١) يجب ان تبين هذه القائمة التغيرات فى رأس المال المدفوع وفى المنح ٦٢٩
الرأسمالية ، والاحتياطيات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة - كلا على حده .

٢) يجب أن تبرز قائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال أرصدة أول المدة لرأس المال المدفوع والمنح الرأسماليه والاحتياطيات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة - كلا منها كبند منفصل - وذلك قبل وبعد أية تسويات تتعلق بالمدد المالية السابقة .

٣) يجب أن تبرز القائمة المشار اليها الاضافات والاستبعادات من أرصدة أول المدة التى وردت بالفقرة السابقة فى صلب القائمة مع وصف لطبيعة كل اضافة أو استبعاد .

الفقرات التالية رقم ٦٧٩

٣-٣-٢ الافصاح العام :

يحدد معيار الافصاح العام متطلبات الافصاح فى القوائم المالية لكل مما يلى : ٦٧٩

(أ) طبيعة نشاط المنشأة .

(ب) السياسات المحاسبية الهامة .

(جـ) التغيرات المحاسبية بما فى ذلك معالجتها المحاسبية .

(د) المكاسب والخسائر المحتملة بما فى ذلك معالجتها المحاسبية .

(هـ) الارتباطات المالية .

(و) الاحداث اللاحقة .

٣-٣-٢-١ ايضاح طبيعة نشاط المنشأة :

يجب أن تتضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية وصفا مختصرا لنشاط الوحدة المحاسبية . ٦٨٠

٣-٣-٢-٢ ايضاح السياسات المحاسبية الهامة :

أ) يجب ان تتضمن القوائم المالية وصفا واضحا موجزا للسياسات المحاسبية الهامة التى تتبعها الوحدة المحاسبية . ويعتبر هذا الوصف جزءا مكملا للقوائم المالية وكحد أدنى ، لذلك يجب ان يكون هناك ايضاح عن السياسات المحاسبية فى الحالات الآتيه : ٦٨١

(١) اذا تم الاختيار من بين البدائل المقبولة لمعايير المحاسبة او طرق تطبيقها .

(٢) اذا استخدمت الوحدة المحاسبية معايير وطرق محاسبية تتبع فى وجه نشاط معين تعمل الوحدة المحاسبية فى مجاله حتى لو كانت هذه المعايير والطرق هى التى تتبع أساسا فى ذلك النشاط .

(٣) اذا تم اعداد القوائم المالية على أساس لايتفق مع واحد او اكثر من المفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية .

ب) لكى يمكن تقديم صورة عامة للسياسات المحاسبية التى تتبعها الوحدة المحاسبية يجب ايضاح هذه السياسات جميعها فى صورة ملخص بدلا من توزيعها مع الايضاحات المختلفه المرفقة بالقوائم المالية . ٦٨٢

وعلى ذلك فانه من الافضل ايضاح هذه السياسات فى احدى الصورتين الآتيتين :

(١) كالايضاح الاول المرفق بالقوائم المالية .

(٢) كملخص منفصل يشار اليه فى القوائم المالية .

ومن العناوين الملائمة لهذا الغرض (ملخص للسياسات المحاسبية الهامة) او مجرد " السياسات المحاسبية الهامة " .

ج) لايبرر المعالجة المحاسبية الخاطئة لبعض البنود الافصاح عنها فى ايضاح السياسات المحاسبية او الايضاحات الاخرى او البيانات التفسيرية. ٦٨٣

٣-٣-٢-٣ التغير فى سياسة محاسبية:

أ) اذا حدث تغير فى سياسة محاسبية معينة، فانه ينبغى تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعى، وذلك بتعديل القوائم المالية لكافة المدد المالية المعروضه الا فى الظروف التى يتعذر فيها تحديد البيانات المالية الضرورية للتعديل بصورة معقوله. ٦٨٤

ب) عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى، ينبغى تعديل القوائم المالية عن كافة المدد المالية السابقة المعروضة لأغراض المقارنة حتى يتسنى عكس أثر السياسة المحاسبية الجديدة فى المدد المتعلقة بها - الا فى الظروف التى لايمكن فيها تحديد أثر السياسة المحاسبية الجديدة على بعض المدد السابقة بصورة معقولة. وفى مثل هذه الظروف ينبغى تعديل (او تسوية) رصيد الارباح المبقاة فى أول المدة الجارية او أية مدة مالية سابقة - وفقا لما يكون ملائما - حتى يتسنى عكس الأثر المتجمع لتغير السياسة المحاسبية على المدد المالية السابقة. ٦٨٥

ج) وبالنسبة لكل تغير فى سياسة محاسبية تم خلال المدة الجارية يجب ايضاح المعلومات الآتية: ٦٨٦

(١) وصف التغير.

(٢) مبررات التغير.

(٣) اثر التغير على القوائم المالية للمدة الجارية.

د) اذا تم تطبيق التغير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى وتم تعديل القوائم المالية للمدد السابقة، يجب ايضاح أن القوائم المالية للمدد السابقة قد تم تعديلها، كما يجب ايضاح أثر التغير فى السياسة المحاسبية على تلك المدد. ٦٨٧

هـ) اما اذا تم تطبيق التغير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى دون تعديل القوائم المالية للمدد السابقة - فانه يتعين ايضاح ذلك كما يتعين ايضاح التعديل المتجمع لرصيد الارباح المبقاة فى أول المدة الجارية. ٦٨٨

و) ينطبق الايضاح عن تفاصيل تأثير التغيير فى السياسة المحاسبية - بما فى ذلك القيمة بالريال السعودى - على كل تغير فى السياسة المحاسبية. وليس من الملائم اجراء المقاصه بين تأثيرات التغيرات المختلفة والاكتفاء بالقيمة الصافية عند تقييم الاهمية النسبية لتأثير التغيرات فى السياسات المحاسبية بهدف تحديد ما اذا كان من الواجب ايضاحها. ٦٨٩

ز) يجب ايضاح التغير فى السياسة المحاسبية حتى ولو كان تأثير التغيير غير ٦٩٠
هام فى المدة المالية الجارية اذا كان من المتوقع أن يكون تاثير التغيير
هاما فى المدد المالية المقبلة .

٣-٣-٢-٤ التغير فى التقديرات المحاسبية :

أ) يجب عكس تأثير التغير فى تقدير محاسبى معين على : ٦٩١

(١) المدة المالية التى يحدث فيها التغير - وذلك اذا كان التغير قاصرا
على نتائج تلك المدة وحدها .

(٢) المدة المالية التى يحدث فيها التغير والمدد المالية المقبلة وذلك اذا ٦٩٢
كان التغير يشمل نتائج كل من المدة المالية الجارية والمدد المالية
المقبلة .

ب) ينبغي الافصاح فى الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن طبيعة التغير ٦٩٣
وأثره على كل من صافى الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية ، وعلى
صافى الدخل فى المدة المالية الجارية بالنسبة للتغيرات النادرة او غير
العادية فى التقديرات المحاسبية او التغيرات التى تؤثر على المدة المالية
الجارية والمدد المالية المقبلة ، كما هوالحال بالنسبة للتغيرات فى تقدير
العمر الانتاجى للاصل الثابت .

ج) ليس من الضرورى الافصاح عن التغير فى التقدير الذى يجرى كل مدة مالية ٦٩٤
عند المحاسبة عن الأنشطة العادية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة
لتقدير" مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ".

٣-٣-٢-٥ التغير فى تكوين الوحدة المحاسبية :

أ) يجب اظهار التغيرات المحاسبية التى تؤدى الى اعداد قوائم مالية تعتبر ٦٩٥
فى حقيقتها قوائم لوحدة محاسبية مختلفة وذلك باعادة تصوير القوائم
المالية لكافة المدد المالية المعروضة حتى يمكن اظهار المعلومات المالية
للوحدة المحاسبية الجديدة خلال كافة المدد المعروضة .

ب) يجب أن تصف القوائم المالية التى تعد عن الفترة التى يتم فيها تغير فى ٦٩٦
تكوين الوحدة المحاسبية طبيعة ذلك التغير وسببه .

ج) يجب الافصاح فى الايضاحات الملحقة بالقوائم المالية عن أثر التغير على ٦٩٧
الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية ، وعلى صافى الدخل لكافة المدد
التى تعرض نتائجها . وليس من الضرورى اعادة الافصاح فى القوائم المالية
للمدد المالية التالية .

٣-٣-٢-٦ تصحيح الاخطاء فى القوائم المالية للمدد السابقة :

أ) يجب أن تتم المحاسبة بأثر رجعي عن التصحيح الذى يجرى فى المدة المالية الجارية لخطأ وقع فى القوائم المالية عن مدة مالية سابقة ، ويجب تعديل القوائم المالية لكافة المدد السابقة المعروضة لاغراض المقارنة والتى تأثرت بالخطأ. ٦٩٨

ب) اذا كان هناك تصحيح لخطأ معين فى القوائم المالية عن مدة مالية سابقة ، فانه يتعين الافصاح فى الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عما ياتي: ٦٩٩

(١) وصف الخطأ

(٢) أثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للمدة الجارية وللمدد المالية السابقة.

(٣) أن القوائم المالية للمدد السابقة قد تم تعديلها.

٣-٣-٢-٧ المكاسب والخسائر المحتملة :

أ) يجب اثبات الخسارة المحتملة وتحميل الدخل بقيمتها اذا توفر الشرطان الآتيان: ٧٠٠

(١) اذا كان من المتوقع أن أحداثا مقبلة سوف تؤكد ان اصلا معينا قد نقصت قيمته او أن الوحدة المحاسبية قد تحملت التزاما فى تاريخ القوائم المالية.

(٢) اذا كان من الممكن تقدير قيمة الخسارة تقديرا معقولا. ٧٠١

ب) من الافضل ايضاح طبيعة الخسارة التى تم اثباتها ومبلغها.

ج) ينبغي الافصاح عن وجود خسارة محتملة فى تاريخ القوائم المالية - وذلك فى الايضاحات المرفقة بتلك القوائم - فى الاحوال التالية: ٧٠٢

(١) اذا كان من المتوقع ان حدثا مقبلا سوف يؤكد ذلك ، غير أنه لايمكن تقدير قيمة الخسارة تقديرا معقولا.

(٢) اذا كان من المتوقع أن حدثا مقبلا سوف يؤكد ذلك وتم اثبات الخسارة - غير أنه من المحتمل أن تتعرض الوحدة المحاسبية لخسارة تزيد عن المبلغ الذى تم اثباته.

(٣) اذا تعذر تحديد احتمال وقوع الحدث المشار اليه بصورة قاطعة.

د) لايجوز اثبات المكاسب المحتملة فى القوائم المالية حتى تتحقق. ٧٠٣

هـ) اذا كان من المتوقع أن حدثا مقبلا سوف يؤكد أن أصلا من الأصول قد تم اقتناؤه او أن التزاما معينا قد تم تخفيضه فى تاريخ القوائم المالية فانه يجب الافصاح فى الايضاحات الملحقة بتلك القوائم عن وجود مكسب محتمل. ٧٠٤

و) اذا كان هناك افصاح عن مكسب محتمل او خسارة محتملة لم يتم اثباتها فان المعلومات المتعلقة بذلك يجب أن تشمل مايأتي فى الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية :

(١) طبيعة المكسب او الخسارة المحتملة.

(٢) تقدير لقيمة المكسب المحتمل او الخسارة المحتملة – او بيان يوضح أنه قد تعذر الوصول الى هذا التقدير.

ز) اذا تم الافصاح عن وجود مكسب محتمل او خسارة محتملة فى ايضاحات ٧٠٥
القوائم المالية فانه من الافضل أن تتم الاشارة الى ذلك الايضاح في قائمة المركز المالى.

ح) حتى اذا كانت امكانية وقوع الخسارة أمرا بعيدالاحتمال فانه يجب الافصاح٧٠٦
عن أنواع معينة من الخسائر المحتملة. والخاصية المشتركة لهذه الانواع هى الضمانات وهذه تشمل مايلي:

(١) الضمانات سواء كانت مباشرة او غير مباشرة لمديونية الغير.

(٢) الضمانات المتعلقة بدفع قيمة الايجارات الطويلة المدى المستحقة على الغير.

(٣) الضمانات المتعلقة باعادة شراء أوراق القبض او الاملاك المرتبطة بها. ٧٠٧

ط) ينبغي أن يشمل الافصاح المعلومات الآتية عن الضمانات المشار اليها فيما تقدم وعن غيرها من الضمانات :

(١) طبيعة الضمان.

(٢) قيمة الضمان.

(٣) القيمة التى تتوقع الوحدة المحاسبية أن تحصل عليها لتغطية ذلك الضمان اذا كانت تلك القيمة معروفة او أمكن تقديرها – كماهو الحال بالنسبة لحق الوحدة المحاسبية فى اتخاذ اجراءات ضد طرف خارجى.

٣-٣-٢-٨ الارتباطات المالية :

أ) يجب الافصاح عن الارتباطات الكبيرة القيمة او غير العادية فى الايضاحات ٧٠٨
المرفقة بالقوائم المالية.

ب) يجب الافصاح عن المعلومات الاتية فيما يتعلق بالارتباطات المشار اليها: ٧٠٩

(١) وصف الارتباط.

(٢) شروط الارتباط.

(٣) قيمة الارتباط.

ج) اذا تم الافصاح عن ارتباط ما فى ايضاح مرفق بالقوائم المالية فانه من ٧١٠
الافضل أن تشمل قائمة المركز المالى اشارة الى وجود مثل هذا الايضاح.

٣-٣-٢-٩ الاحداث اللاحقة :

٧١١ أ) يجب الافصاح عن الاحداث التى تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ اصدار تلك القوائم للتداول ، وذلك دون اجراء أية تعديلات فى تلك القوائم نتيجة تلك الاحداث طالما أنها لم تكن مرتبطة بالاوضاع التى كانت قائمة فى تاريخ اعداد القوائم المالية ، اذا كان من شأن تلك الاحداث أن تؤدى الى :

(١) تغيرات هامة فى الاصول او الخصوم خلال المدد التالية .

(٢) التأثير الهام على عمليات الوحدة المحاسبية فى المستقبل .

٧١٢ ب) يجب ان يتم الافصاح عن الاحداث المشار اليها فى الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية .

٧١٣ ج) يجب ان يشمل الافصاح عن تلك الأحداث ما يأتى :

(١) وصف لطبيعة الحدث .

(٢) تقدير للاثر المالى لذلك الحدث - كلما امكن ذلك من الناحية العملية - او الاشارة الى انه قد تعذر الوصول الى هذا التقدير .

الفقرة التالية رقم ٧٤٤

٣-٣-٣ متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة :

٣-٣-٣-١ عند اعداد القوائم المالية الموحدة يجب الالتزام بما يقتضيه معيار العرض والافصاح العام وذلك بالاضافة الى متطلبات أخرى تتعلق بتلك القوائم. ٧٤٤

٣-٣-٣-٢ يجب أن تفصح القوائم المالية الموحدة عما يأتي:

(أ) السياسة التى تتبعها المنشأة القابضة لاعداد القوائم المالية الموحدة لمنشآتها التابعة ، ويجب أن يكون هذا الافصاح جزءا من ايضاح السياسات المحاسبية الهامة. ٧٤٥

(ب) نسبة حقوق الملكية للمنشأة القابضة فى المنشآت التابعة التى تشملها القوائم المالية الموحدة.

(ج) نسبة حقوق الملكية للمنشأة القابضة فى المنشآت التابعة التى لاتشملها القوائم المالية الموحدة.

(د) اساس المحاسبة عن المنشآت التابعة التى لاتشملها القوائم المالية الموحدة.

٣-٣-٣-٣ لايترتب على مجرد اختلاف المدة المالية للمنشأة القابضة عن المدة المالية للمنشاة التابعة استبعاد المنشأة التابعة من القوائم المالية الموحدة . وتستطيع المنشأة التابعة - لأغراض توحيد القوائم المالية - اعداد قوائم مالية لمدة ماليه تتطابق تماما - او لأقرب مايمكن - مع المدة المالية للمنشأة القابضة. ٧٤٦

٣-٣-٣-٤ اذا تعذر استخدام القوائم المالية للشركات التابعة عن مدة ماليه تتفق الى حد كبير مع المدة المالية للقوائم المالية للشركة القابضة ، فانه يجب الافصاح عن هذه الحقيقة وعن الفترة التى تغطيها القوائم المالية. ٧٤٧

٣-٣-٣-٥ اذا كانت المدد المالية للشركة القابضة والشركة التابعة لاتنتهي فى تاريخ واحد فانه يجب الافصاح عن الاحداث التى ترتبط بالشركة التابعة - اوالمعاملات التى اجرتها تلك الشركة خلال الفترة التى تنقضي بين هاتين المدتين وتؤثر تأثيرا هاما فى المركز المالى او نتائج العمليات الموحدة او اثبات هذه المعاملات والاحداث محاسبيا اذا كان ذلك مناسبا. ٧٤٨

٣-٣-٣-٦ عند حساب صافى الدخل المجمع يجب ان تستبعد قيمة حقوق اقلية المساهمين فى دخل او خسارة الشركة التابعة - قبل المكاسب والخسائر غير العادية - ونظرا لان هذه القيمة تمثل كبند منفصل فيجب الا تستبعد من بنود اخرى فى قائمة الدخل . كما يجب اظهار نصيب الشركة القابضة فى المكاسب والخسائر غير العادية التى تظهرها قوائم الشركة التابعة فى قائمة الدخل الموحد. ٧٤٩

٣-٣-٣-٧ يجب اظهار حقوق اقلية المساهمين فى الشركات التابعة الموحدة كبند مستقل فى قائمة المركز المالى بحيث تظهر بين مجموع الخصوم ومجموع حقوق المساهمين. ٧٥٠

٣-٣-٣-٨ اذا كانت الشركة التابعة تمتلك بعض اسهم الشركة القابضة فيجب اظهار اسهم راس المال التى اصدرتها الشركة القابضة بالكامل مع استبعاد قيمة الاسهم التى تمتلكها الشركة التابعة (بالتكلفة) من حقوق المساهمين فى قائمة المركز المالى الموحدة. ٧٥١

الفقرة المالية رقم ٧٧٢

٣-٣-٤ متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للشركات في مرحلة الانشاء :

٣-٣-٤-١ عند اعداد القوائم المالية للشركات التي لاتزال في مرحلة الانشاء يجب الالتزام بما يقتضيه معيارالعرض والافصاح العام وذلك بالاضافة الى مقتضيات اخرى للعرض والايضاح تتميز بها القوائم المالية لتلك الشركات. ٧٧٢

٣-٣-٤-٢ ينبغي ان تفصح القوائم المالية للشركة التي لاتزال في مرحلة الانشاء عما يأتي: ٧٧٣

(أ) أن القوائم المالية تتعلق بمنشأة في مرحلة الانشاء.

(ب) وصف لأنشطة مرحلة الانشاء التي تمر بها المنشأة.

٣-٣-٤-٣ اذا أصدرت المنشأة التي لاتزال في مرحلة الانشاء نفس القوائم المالية الاساسية التي تعدها منشأة تزاول أعمالهابصورة مستقرة فانه يجب (١٠) اظهار المعلومات الاضافية التالية : ٧٧٤

(أ) قائمة مركز مالي تشتمل على الخسائر الصافية المتجمعة خلال مرحلة الانشاء تحت عنوان يصف تلك الخسائر مثل(الخسائر المتجمعة خلال مرحلة الانشاء) - وذلك في القسم الخاص بحقوق أصحاب رأس المال .

(ب) قائمة دخل تبين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لكل مدة مالية تغطيها قائمة الدخل ، بالاضافة الى المبالغ المتجمعة منذ بدء المنشأة.

(ج) قائمة مصادر واستخدام الاموال تبين مصادر الاموال واستخداماتها وعمليات الاستثمارات والتمويل الاخرى خلال كل مدة مالية تعد عنها قائمة الدخل ،بالاضافة الى القيم المتجمعة منذ بدء المنشاة .

(د) قائمة حقوق أصحاب رأس المال تبين مايأتي منذ بدء المنشأة :

١) بالنسبة لكل اصدار: تاريخ وعدد أسهمرأس المال او حقوق أصحاب راس المال التي تم اصدارها نقدا او مقابل مساهمات اخرى.

٢) بالنسبة لكل اصدار: القيمة بالريالات السعودية التي ترتبط بكل من المساهمات التي تم الحصول عليهاعن اسهمراس المال او حقوق الملكية وذلك بالنسبة لكل سهم او وحدة من وحدات حقوق الملكية والقيمة الكلية ، كما يجب تحديد القيمة بالريال السعودي لكل مساهمة غير نقدية تحصل عليها المنشأة .

---

(١٠) في بعض الظروف قد تعد منشأة عاملة مجموعة غير كاملة من القوائم المالية بحيث تقتصر مثلا على قائمة للمركز المالي . ويجوز أن ينطبق ذلك ايضا على المنشأة التي لاتزال في مرحلة الانشاء.

٣) بالنسبة لكل اصدار ينطوى على مساهمة غير نقدية يجب بيان طبيعة تلك المساهمة وأساس تحديد قيمتها.

٤-٣-٤-٣ فى السنة الاولى التى تعتبر فيها المنشأة عاملة يجب ان تفصح الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن أن المنشأة كانت فى السنوات السابقة لاتزال فى مرحلة الانشاء. واذا كانت القوائم المقارنة تتضمن مددا كانت المنشاة خلالها فى مرحلة الانشاء ثم بعد ذلك فى مرحلة التشغيل فانه ليس من المطلوب بيان القيم المتجمعة والايضاحات الاخرى المتعلقة بمرحلة الانشاء خلال المدد المالية التى كانت المنشأة تمر فيها بتلك المرحلة. ٧٧٥

الفقرة التالية رقم ٨٠٦

٣-٤ نماذج توضيحية وارشادات عامة لاعداد القوائم المالية

٣-٤-١ نماذج توضيحية :

يتضمن هذا الجزء نماذج توضيحية للقوائم المالية للاسترشاد بها :

(١) يلاحظ ان الاساليب التى اتبعت فى اعداد هذه النماذج ليست اساليب ملزمة وانما هى أساليب توضيحيه . وقد تتفق أساليب أخرى مع مقتضيات معيار العرض والافصاح العام .

(٢) تم ترتيب النماذج التى يشملها هذا الملحق على النحو الاتي، وتشمل:

اولا : نماذج توضيحية لقائمة المركز المالى.
أ - قائمة رأسية مبوبة مقارنة
ب - قائمة افقية مبوبة مقارنة.
جـ - قائمة افقية غير مبوبة مقارنة.
ثانيا: نماذج توضيحية لقائمة الدخل.
ثالثا: نماذج توضيحية لقائمة الارباح المبقاة.
رابعا: نماذج توضيحية لقائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال
خامسا: نماذج توضيحية لقائمة مصادر واستخدام الأموال .

نماذج توضيحية
لقائمة المركز المالي

يعرض على الصفحات التالية ثلاثة نماذج لقائمة المركز المالى لشركة مساهمة ليس لها شركات تابعة .

(أ) يمثل النموذج الاول مثالا لقائمة مركز مالى رأسية مبوبة ومقارنة.
(ب) ويمثل النموذج الثانى مثالا لقائمة مركز مالى أفقية مبوبة مقارنة .
(ج) اما النموذج الثالث فهومثالا لقائمة مركز مالى أفقية غير مبوبة مقارنة.

والمقصود من الاشارة الى الايضاحات فى قوائم المركز المالى التوضيحية هو توضيح شكل القائمة دون تحديد الحد الادنى للايضاحات المشارإليهافى قائمة المركزالمالى. وتمثل هذه النماذج الأشكال العادية لقوائم المركز المالى بصورة عامة. وينبغى أن تختار المنشأة الشكل المناسب لقائمة المركز المالى بما يكفل اعطاء صورة واضحة عن طبيعة الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال وقيمة كل منها.

نموذج (أ) قائمة المركز المالي (المعيارية المبسطة)

الشركة العربية - شركة مساهمة

قائمة المركز المالي كما في ... / ١٤٠٢/١٤٠١هـ

١٤٠١هـ ريال		إيضاح	١٤٠٢هـ ريال	١٤٠٢هـ ريال
	أصول متداولة:			
xx	نقد في الصندوق ولدى البنوك	( )	xx	
xx	مدينون	( )	xx	
xx	مخزون السلع	( )	xx	
xx	مصروفات مدفوعة مقدما	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
xxx	إجمالي الأصول المتداولة			xxx
	خصوم متداولة:			
xx	أوراق الدفع	( )	xx	
xx	دائنون	( )	xx	
xx	مصروفات مستحقة	( )	xx	
xx	توزيعات أرباح مستحقة	( )	xx	
xx	قسط مستحق من قرض طويل الأجل	( )	xx	
xx	مخصص زكاة	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
(xxx)	إجمالي الخصوم المتداولة			(xxx)
xxx	**رأس المال العامل**			xxx
	أصول ثابتة:			
xx	أراضي	( )	xx	
xx	مباني	( )	xx	
xx	الآلات والمعدات	( )	xx	
xx	أثاث ومعدات مكتبية	( )	xx	
xx	مجمع استهلاك	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
xxx	إجمالي الأصول الثابتة			xxx
	أصول غير ملموسة:			
xx	براءة اختراع	( )	xx	
xx	شهرة المحل	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
xxx			xxx	
xxx				xxx
xx	يطرح: قروض طويلة الأجل	( )	xx	
xx	مخصص مكافأة نهاية الخدمة	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
xx	_____	( )	xx	
(xx)				(xx)
xxx				
=====				=====
	حقوق المساهمين:			
	رأس المال المصرح به ... سهما بقيمة اسمية ... ريال للسهم			
xx	المدفوع	( )	xx	
(xx)	يطرح: رأس المال غير المدفوع	( )	(xx)	
xx	رأس المال المدفوع			xx
xx	علاوة إصدار	( )	xx	
xx	احتياطي نظامي		xx	
xx	أرباح مبقاة		xx	
xx	_____		xx	
xx	_____		xx	
xx	إجمالي حقوق المساهمين			xx
xx	التزامات محتملة	( )		xx
xxx				
=====				=====

تعتبر الإيضاحات المرفقة من ( ) إلى ( ) جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية

نموذج (ب) قائمة المركز المالي الأقرب المقارنة المجموعة

الشركة العربية — شركة مساهمة

قائمة المركز المالي كما في / /١٤x٢هـ

	١٤x٢هـ		١٤x١هـ			١٤x٢هـ		١٤x١هـ	
	ايضاح	ريال	ريال	ريال		ايضاح	ريال	ريال	ريال
** اصول متداولة :					** خصوم المتداولة :				
* نقد في الصندوق ولدى البنوك		xx	xx		* اوراق الدفع	( )	xx	xx	
* مدينون	( )	xx	xx		* دائنون	( )	xx	xx	
* مخزون سلعي	( )	xx	xx		* مصروفات مستحقة	( )	xx	xx	
* مصروفات مدفوعة مقدما	( )	xx	xx		* توزيعات ارباح مستحقة	( )	xx	xx	
* _____	( )	xx	xx		* قسط مستحق من القروض طويل الأجل	( )	xx	xx	
* _____	( )	xx	xx		* مخصص زكاة	( )	xx	xx	
* _____	( )	xx	xx		* _____	( )	xx	xx	
* _____	( )	xx	xx		* _____	( )	xx	xx	
اجمالي اصول متداولة		xxx		xxx	اجمالي خصوم متداولة			xxx	xxx
					* القروض طويلة الاجل	( )	xx	xx	
					* مخصص قروض طويلة الاجل	( )	xx	xx	
								xxx	xxx
** اصول ثابتة :					** حقوق الماهمين :				
* اراضي	( )	xx	xx		* راس المال المصرح به ... سهما				
* مباني	( )	xx	xx		بقيمة اسمية ...ريال للسهم الواحد	( )	xx	xx	
* الات ومعدات	( )	xx	xx		* يطرح : راس المال المصدر...سهما	( )	(xx)	(xx)	
* اثاث وادوات مكتبية	( )	xx	xx						
* مجمع الاستهلاك	( )	xx	xx		راس المال المصدر والمدفوع			xxx	xxx
* _____	( )	xx	xx		* متبع راسمالية	( )	xx	xx	
* _____	( )	xx	xx		* احتياطي قانوني	( )	xx	xx	
اجمالي اصول ثابتة		xxx		xxx	* ارباح مبقاة	( )	xx	xx	
					* _____	( )	xx	xx	
					* _____	( )	xx	xx	
** اصول غير ملموسة :					مجموع حقوق الماهمين			xxx	xxx
* براءة اختراع	( )	xx	xx		* التزامات محتملة	( )		xx	xx
* شهرة المحل	( )	xx	xx						
* _____	( )	xx	xx						
* _____	( )	xx	xx						
اجمالي اصول غير ملموسة		xxx		xxx					
				xxx	اجمالي الخصوم وحقوق الماهمين			xxx	xxx
				=====				=====	=====

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى ( ) جزءا لايتجزأ من القوائم المالية

* بنود قائمة المركز المالي

** مجموعات قائمة المركز المالي

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

نموذج (ج) قائمة المركز المالي الاقفية (المقارنة غير المبوبة)

الشركة العربية - شركة مساهمة

قائمة المركز المالي كما في / /١٤٠٢هـ

	ايضاح	١٤٠٢هـ ريال	١٤٠٢هـ ريال	١٤٠١هـ ريال	١٤٠١هـ ريال		ايضاح	١٤٠٢هـ ريال	١٤٠٢هـ ريال	١٤٠١هـ ريال	١٤٠١هـ ريال
نقد في الصندوق ولدى البنوك	( )		xx		xx	اوراق دفع	( )		xx		xx
مدينون	( )		xx		xx	دائنون	( )		xx		xx
اوراق القبض	( )		xx		xx	مصروفات مستحقة	( )		xx		xx
مصروفات مدفوعة مقدما			xx		xx		{)		———		———
						حقوق المساهمين:					
اراضي	( )	xx		xx		رأس المال المصرح به ٠٠٠٠٠ سهما					
مباني	( )	xx		xx		بقيمة اسمية ٠٠٠ ريال للسهم الواحد	( )		xx		xx
اثاث	( )	xx		xx		يطرح: راس المال غير المصدر ٠٠٠ سهما	( )		xx		(xx)
مجمع استهلاك	( )	xx		xx					———		———
		———	xxx	———	xxx	راس المال المصدر والمدفوع			xx		xx
						منح راسمالية	( )		xx		xx
						احتياطي نظامي	( )		xx		xx
						ارباح مبقاة	( )		xx		xx
شهرة المحل	( )	xx		xx				———	xxx	———	xxx
براءة اختراع	( )	xx		xx		التزامات محتملة	( )		xxx		xxx
		———	xxx	———	xxx						
			xxx		xxx				xxx		xxx
			=====		=====				=====		=====

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم { } الى رقم ( ) جزءا لايتجزأ من القوائم المالية

اظهار حقوق الاقلية

فى قائمة المركز المالى الموحدة

اذا كانت هناك حقوق أقلية فى أية منشأة تابعة تم توحيد قوائمها المالية، فان قائمة المركز المالى الموحدة يجب أن تشتمل على عنوان رئيسي يدرج بعد الخصوم وقبل " حقوق أصحاب رأس المال " لكى يبين قيمة حقوق الاقلية فى تاريخ كل قائمة للمركز المالى (سواء كانت مبوبة أو غير مبوبة) بحيث تظهر كالآتى فى حالة قائمة المركزالمالى الرأسية المبوبة لشركة مساهمة :

١٤هـ ريال		ايضاح	ريال	١٤هـ ريال
xx	قروض طويلة الاجل	( )	xx	
xx	مخصص مكافاة نهاية الخدمة	( )	xx	
xx				xx
xx	حقوق الاقلية فى الشركات التابعة *	( )		xx
xx				xx
=====				=====
	حقوق المساهمين:			
	راس المال المصرح به ... سهما بقيمة اسمية ... ريال للسهم الواحد			xx
xx	يطرح: راس المال غير المصدر ... سهما			(xx)
xx	راس المال المدفوع			xx
xx	منح راسمالية	( )		xx
xx	احتياطى قانونى			xx
xx	ارباح مبقاة			xx
xx				xx
xx	التزامات محتملة	( )		xx
xx				xx
=====				=====

* يجب اضافة كلمة "الموحدة" اذا كانت هناك شركات تابعة لم توحد قوائمهاالمالية .

نماذج توضيحية لقائمة الدخل

يعرض فى الصفحات التالية ثلاث قوائم للدخل لشركة مساهمة ليس لها شركات تابعة كمايلى :

(١) نموذج (أ) لقائمة دخل تظهر الدخل الناتج من الاعمال المستمرة والبنود الاستثنائية .

(٢) نموذج (ب) لقائمة دخل تظهر الدخل الناتج من الاعمال المستمرة والاعمال غير المستمرة والبنود الاستثنائية .

(٣) نموذج (جـ) لقائمة دخل لشركة تتقاضى اعانة من الحكومة تعادل صافى خسائرها مضافا اليه ١٥٪ من رأس المال المدفوع كربح مضمون للمساهمين .

والمقصود من الاشارة الى الايضاحات فى قوائم الدخل التوضيحية هو توضيح شكل القائمة دون تحديد الحد الادنى للاشارة الى الايضاحات فى قائمة الدخل.

وينبغى أن تختار المنشأة الشكل المناسب لقائمة الدخل بما يكفل اظهار مكونات صافى الدخل بصورة واضحة .

نموذج (أ) قائمة الدخل (الاعمال المستمرة والبنود الاستثنائية)

الشركة العربية
شركة مساهمة

قائمة الدخل للسنة المنتهية في / /١٤٠٢هـ

	١٤٠١هـ ريال	١٤٠١هـ ريال		ايضاح	١٤٠٢هـ ريال	١٤٠٢هـ ريال
*		xx	صافي مبيعات	( )	xx	
*		xx	تكلفة مبيعات	( )	xx	
**	xxx		اجمالي ربح			xxx
**			مصاريف الاعمال الرئيسية :			
*		xx	مصروفات بيع	( )	xx	
*		xx	مصروفات ادارية وعمومية	( )	xx	
	xxx				xxx	
**	xxx		الدخل من الاعمال الرئيسية			xxx
			نتائج الاعمال الاخرى :			
*		xx	صافي الايجارات	( )	xx	
*		xx	ايرادات استثمار	( )	xx	
*		(xx)	خسائر بيع اصول ثابتة		(xx)	
	xxx				xxx	
**	xxx		صافي الدخل قبل خسائر او (ارباح) استثنائية			xxx
*	xxx		خسائر او (ارباح) استثنائية	( )		(xxx)
**	xxx		صافي الدخل			xxx
	=====					=======

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزء لا يتجزأ من القوائم المالية

بند قائم الدخل
جزء قائمة الدخل

نموذج (ب) قائمة الدخل (الاعمال المستمرة، نتائج الاعمال غير المستمرة ونتائج البنود الاستثنائية)

الشركة العربية
شركة مساهمة
قائمة الدخل للسنة المنتهية في / /١٤٠٢هـ

١٤٠١هـ ريال	١٤٠١هـ ريال		١٤٠٢هـ ريال	١٤٠٢هـ ريال
	xx	صافي مبيعات	xx	
	xx	تكلفة مبيعات	xx	
xxx		اجمالي ربح		xxx
		مصاريف الاعمال الرئيسية:		
	xx	مصروفات بيع	xx	
	xx	مصروفات ادارية وعمومية	xx ( )	
xxx			xxx	
xxx		الدخل من الاعمال الرئيسية المستمرة		xxx
		نتائج اعمال اخرى:		
	xx	صافي ايجارات	xx ( )	
	xx	ايرادات الاستثمار	xx ( )	
	(xx)	خسائر بيع اصول ثابتة	(xx)	
xxx			xxx	
xxx		الدخل من اعمال مستمرة		xxx
		الاعمال غير المستمرة:		
	xx	نتائج عمليات غير مستمرة	xx	
	(xx)	خسائر بيع اصول اعمال غير مستمرة	(xx)	
				(xxx)
xxx		صافي الدخل قبل الخسائر الاستثنائية		xxx
xxx		الخسائر الاستثنائية		(xxx)
xxx		صافي الدخل		xxx

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزءا لايتجزأ من القوائم المالية

نموذج (ج) قائمة الدخل (الاعمال المستمرة، واعانة التشغيل)

الشركة العربية
شركة مساهمة
قائمة الدخل للسنوات المنتهية في / /١٤٢٢هـ

١٤٢١هـ ريال	١٤٢١هـ ريال		١٤٢٢هـ ريال	١٤٢٢هـ ريال
	xx	صافي مبيعات		xx
	xx	تكلفة مبيعات		xx
(xxx)		اجمالي خسارة		(xxx)
		مصاريف اعمال رئيسية:		
	xx	مصروفات بيع		xx
	xx	مصروفات ادارية وعمومية	( )	xx
xxx				xxx
xxx		الدخل من الاعمال الرئيسية		xxx
		نتائج اعمال اخرى:		
	xx	صافي ايجارات	( )	xx
	xx	ايرادات الاستثمار	( )	xx
	(xx)	خسائر بيع اصول ثابتة		(xx)
xxx				xxx
(xxx)		صافي خسارة قبل اعانة تشغيل		(xxx)
xx		اعانة تشغيل		xx
xxx		صافي الدخل		xxx

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزءا لايتجزأ من القوائم المالية

اظهار حقوق الاقلية
فى قوائم الدخل الموحدة

اذا كانت هناك حقوق أقلية فى أية منشأة تابعة تم توحيد قوائمها المالية ، فان قائمة الدخل الموحدة يجب أن تشتمل على عنوان رئيسي يبين الدخل " او الخسارة" قبل حقوق الاقليه فى صافي دخل المنشآت التابعة الموحدة وصافى الدخل بحيث تظر كالاتى :

١٤x١هـ			١٤x٢هـ
ريال		ايضاح ريال	ريال
xx	صافى الدخل قبل الخسائر الاستثنائية		xx
	الخسائر الاستثنائية :		
xx	خسارة الكوارث	( )	(xx)
xx	صافى الدخل قبل حقوق الاقلية		xx
(xx)	نصيب الاقلية فى الشركات التابعة *		(xx)
xx	صافي الدخل		xx

* يجب اضافة كلمة "الموحدة" اذا كانت هناك شركات تابعة لم توحد قوائمها المالية .

نموذج توضيحي

لقائمة

الارباح المبقاة

تحتوى الصفحة التالية على نموذج توضيحى لقائمة الارباح المبقاة لشركة مساهمة . ويتعين على المنشأة أن تختار الشكل المناسب لقائمة الارباح المبقاة الذى يكفل اظهار التغيرات فى الارباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة خلال المدة (المدد) المالية التى تعد عنها القوائم المالية .

نموذج قائمة الارباح المبقاة

الشركة العربية
شركة مساهمة
قائمة الارباح المبقاة للسنة المنتهية فى / / ١٤×٢هـ

ارباح مبقاة غير مخصصة	احتياطى عام	احتياطى قانونى	ايضاح	
ريال	ريال	ريال		
xxx	xxx	xxx		الرصيد فى / /١٤×٠هـ قبل التعديل
(xxx)	(xxx)	(xxx)	( )	تسويات تخص السنة المنتهية فى / /١٤×٠هـ
xxx	xxx	xxx		الرصيد فى / / ١٤هـ بعد التعديل
xxx	—	—		صافى دخل السنة المنتهية فى / /١٤×١هـ
xxx	xxx	xxx		
(xxx)	xxx	xxx		المحول الى الاحتياطيات
(xxx)	—	—		أرباح موزعة
xxx	xxx	xxx		الرصيد فى / /١٤×١هـ
xxx	—	—		صافى دخل السنة المنتهية فى / /١٤×٢هـ
xxx	xxx	xxx		
(xxx)	xxx	xxx		المحول الى الاحتياطيات
(xxx)	—	—		أرباح موزعة
xxx	xxx	xxxx		ارباح مبقاة

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزء لا يتجزأ من القوائم المالية

نموذج توضيحـــى
لقائمة التغيرات
فى حقوق اصحاب راس المال

تحتوى الصفحة التالية على نموذج توضيحى لقائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال لشركة مساهمة . ويتعين على المنشأة أن تختار شكل القائمة المناسب بما يكفل اعطاء صورة عن التغيرات فى كافة حقوق أصحاب رأس المال خلال المدد المالية التى تعد عنها القوائم المالية .

نموذج قائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال

الشركة العربية

شركة مساهمة

قائمة التغيرات فى حقوق المساهمين للسنوات المنتهية فى ٣٠ ذى الحجة ١٤٠٢هـ و١٤٠١هـ

أرباح مبقاة غير مخصصة	احتياطى عام	احتياطى قانونى	المنح الرأسمالية	رأس المال المدفوع	ايضاح	
ريال	ريال	ريال	ريال	ريال		
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx		الرصيد فى ٣٠ ذى الحجة ١٤٠٠هـ قبل التعديل
(xxx)	(xxx)	(xxx)	–	–	( )	تسويات تخص سنة ١٤٠٠هـ
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx		الرصيد فى ٣٠ ذى الحجة ١٤٠٠هـ بعد التعديل
–	–	–	–	xxx		اصدار ١٠٠٠ سهم من أسهم رأس المال
xxx	–	–	–	–		صافى الدخل لسنة ١٤٠١هـ
(xxx)	xxx	xxx	–	–		المحول الى الاحتياطيات
–	–	–	xxx	–	( )	قيمة الارض الممنوحة لاقامة المصنع
(xxx)	–	–	–	–		أرباح موزعة
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx		الرصيد فى ٣٠ ذى الحجة ١٤٠١هـ
xxx	–	–	–	–		صافى الدخل لسنة ١٤٠٢هـ
(xxx)	xxx	xxx	–	–		المحول الى الاحتياطيات
(xxx)	–	–	–	–		أرباح موزعة
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx		الرصيد فى ٣٠ ذى الحجة ١٤٠٢هـ

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزءا لايتجزأ من القوائم المالية

نماذج توضيحية

قائمة مصادر واستخدام الاموال

تشتمل الصفحات التالية على أربعة نماذج لقائمة مصادر واستخدام الاموال على الوجه التالى:

النموذج (أ) : قائمة مصادر واستخدام الاموال على أساس تعريف اصطلاح " الاموال " بانها تمثل " رأس المال العامل "- القائمة غير المتوازنة.

النموذج (ب) : قائمة مصادر واستخدام الاموال على أساس تعريف اصطلاح " الاموال " بانها تمثل " رأس المال العامل "- القائمة المتوازنة.

النموذج (ج) : قائمة مصادر واستخدام الاموال على أساس تعريف اصطلاح " الاموال " بانها "النقدية "- القائمة غير المتوازنة.

النموذج (د) : قائمة مصادر واستخدام الاموال على أساس تعريف اصطلاح " الاموال " بانها " النقدية "- القائمة المتوازنة.

وينبغى على المنشأة أن تختار الشكل المناسب لقائمة مصادر واستخدام الاموال بمايكفل اظهار مصادر الاموال ، استخدامات الأموال وعمليات الاستثمار والتمويل الاخرى بصورة واضحة.

نموذج(أ) رأس المال العامل
القائمة غيرالمتوازنة

الشركة العربية
شركة مساهمة

قائمة مصادر واستخدام الاموال للسنوات المنتهية فى ٣٠ ذى الحجة ١٤x٢هـ و ١٤x١هـ

	١٤x١هـ ريال	ايضاح	ريال	١٤x٢هـ ريال
**		رأس المال العامل الناتج من الاعمال:		
*	xx	صافى الدخل قبل الخسائر الاستثنائية	xx	
		البنود التى لم تؤثرعلى رأس المال العامل:		
*	xx	استهلاكات الأصول الثابتة	xx	
*	xx	الاطفاءات	xx	
*	—	مكاسب بيع أصول ثابتة	xx	
**	xx	راس المال العامل الناتج من التشغيل		xx
		البنود الاستثنائية:		
*	xx	تعويضات خسائر (الكوارث)		xx
**	xx	اجمالى رأس المال العامل الناتج من الاعمال		xx
**		مصادر رأس المال العامل الاخرى:		
*	—	مبيعات الاصول الثابتة	xx	
*	xx	قروض طويلة الاجل	xx	
*	xx	راس المال المصدر	xx	
				xx
**	xx	اجمالى مصادر رأس المال العامل		xx
**		رأس المال العامل المستخدم:		
*	xx	تسديد قروض طويلة الاجل	xx	
*	xx	توزيع الارباح	xx	
*	xx	الزكاة	xx	
*	xx	شراء أصول ثابتة	xx	
				xx
**	xx	اجمالى استخدامات رأس المال العامل		xx
**	(xx)	الزيادة (النقص) فى رأس المال العامل		xx
**		عمليات الاستثمار والتمويل الاخرى:		
*	—	اصدار أسهم رأس مال لاقتناء أراضي		xx
*	—	اقتناء أراضي مقابل أسهم رأس المال		(xx)

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزء ا لايتجزأ من القوائم المالية

بند من بنود قائمة مصادر واستخدام الاموال
جزء من قائمة مصادر واستخدام الاموال

نموذج (ب) رأس المال العامل
القائمة المتوازنة

الشركة العربية
شركة مساهمة
قائمة مصادر واستخدام الاموال للسنوات المنتهية فى ٣٠ ذى الحجة ١٤٠٢هـ و ١٤٠١هـ

١٤٠١هـ ريال	ايضاح	ريال	١٤٠٢هـ ريال
	رأس المال العامل الناتج من التشغيل:		
xx	صافى الدخل قبل الخسائر الاستثنائية	xx	
	البنود التى لم تؤثرعلى رأس المال العامل:		
xx	استهلاكات الاصول الثابتة	xx	
xx	الاطفاءات	xx	
—	مكاسب بيع أصول ثابتة	xx	
xx	رأس المال العامل الناتج من التشغيل		xx
	البنود الاستثنائية:		
xx	تعويضات خسائر (الكوارث)		xx
xx	اجمالى رأس المال العامل الناتج من الاعمال		xx
	مصادر رأس المال العامل الاخرى:		
—	مبيعات الاصول الثابتة	xx	
xx	قروض طويلة الاجل	xx	
xx	رأس المال المصدر	xx	
			xx
xx	النقص فى رأس المال العامل		xx
====			=====
	رأس المال العامل المستخدم:		
xx	تسديد قروض طويلة الاجل	xx	
xx	توزيع الارباح	xx	
xx	الزكاة	xx	
xx	شراء أصول ثابتة	xx	
			xx
xx	الزيادة فى رأس المال العامل		xx
(xx)			xx
=====			=====
	عمليات الاستثمار والتمويل الاخرى:		
—	اصدار أسهم رأس مال لاقتناء أراضي		xx
—	اقتناء أراضي مقابل أسهم رأس المال		(xx)
=====			=====

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزءا لايتجزأ من القوائم المالية

نموذج (ج) التعريف النقدى لاصطلاح الاموال ـ القائمة غير المتوازنة

الشركة العربية
شركة مساهمة

قائمة مصادر واستخدام الاموال للسنوات المنتهية فى ٣٠ ذى الحجة ١٤٠٢هـ و ١٤٠١هـ

١٤٠١هـ ريال		ايضاح	ريال	١٤٠٢هـ ريال
	النقد الناتج من الاعمال:			
xx	صافى الدخل قبل الخسائر الاستثنائية		xx	
	البنود التى لم تؤثر على النقد:			
xx	الاستهلاكات		xx	
xx	الاطفاءات		xx	
—	مكاسب بيع أصول ثابتة		xx	
(xx)	(الزيادة) النقص فى المخزون السلعى		xx	
xx	(الزيادة) النقص فى المدينين		(xx)	
(xx)	(الزيادة) النقص فى المصروفات المدفوعة مقدما		xx	
xx	الزيادة (النقص) فى الدائنين		(xx)	
(xx)	الزيادة (النقص) فى المصروفات المستحقة		xx	
xx	النقد الناتج من التشغيل			xx
	البنود الاستثنائية:			
xx	تعويضات خسائر (الكوارث)			xx
xx	النقد الناتج من الاعمال			xx
	مصادر النقد الاخرى:			
xx	قروض طويلة الاجل		xx	
xx	قروض قصيرة الاجل		xx	
—	اصدار أسهم رأس المال		xx	
				xx
xx	اجمالى مصادر النقد			xx
	النقد المستخدم:			
xx	تسديد قروض طويلة الاجل		xx	
xx	توزيع الارباح		xx	
xx	شراء أصول ثابتة		xx	
xx	الزكاة		xx	
xx	اجمالى استخدامات النقد			xx
(xx)	الزيادة (النقص) فى النقد			xx
	عمليات الاستثمار والتمويل الاخرى:			
—	اصدار أسهم رأس مال لاقتناء أراضي			xx
—	اقتناء أراضي مقابل أسهم رأس المال			(xx)

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزءا لايتجزأ من القوائم المالية

٣-٤-٢ ارشادات لاحتساب وعرض الاموال الناتجة من التشغيل فى قائمة مصادر واستخدام الاموال

تهدف هذه الارشادات الى المعاونة فى حساب تدفق الاموال من التشغيل كما أنها تهدف الى ابراز طريقة عامة للاحتساب وذلك بتعديل الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية بقيمة البنود التى لاتؤثر على الاموال . ولاتهدف هذه الارشادات الى فرض صورة معينة لاظهار المعلومات فى قائمة مصادر واستخدام الاموال .

١) هناك بعض البنود التى تدخل فى تحديد الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية والتى لاتعكس نشاطا تمويليا او استثماريا فهي لاتؤدى الى استخدام الاموال او لاتعتبر مصدرا من مصادر الاموال ومن ثم فانها لاتؤثر فى تدفق الاموال من التشغيل ومن أمثلة هذه البنود مايلي:

(أ) الاستهلاك ، النفاد ، الاطفاء ، لأن استخدام الاموال يحدث عندمايشترى الاصل وليس عندما يحمل الدخل بتكلفة استخدامه .

(ب) التخفيض المحاسبى لقيمة الاصول غير الداخلة فى تعريف الاموال اذ أن تخفيض قيمة هذه الاصول لاينطوى على استخدام فعلي للاموال. فواقعة استخدام الاموال قد حدثت عند شراء الاصل وليس عندما يحمل الدخل بقيمة التخفيض المحاسبي لتكلفة الاصل.

(ج) نصيب أقلية المساهمين فى صافي الدخل ، فليس هناك استخدام للاموال حتى تتم التوزيعات لاقلية المساهمين.

٢) قد يشمل" الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية" مكاسب او خسائر نتيجة التخلص من الاصول غير الداخلة فى تعريف الاموال او تسوية الخصوم غير الداخلة فى تعريف الاموال . ومن أمثلة هذه البنود المكاسب او الخسائر الناتجة من بيع الاصول الثابتة او سداد قرض طويل الاجل . ورغم أن هذه المكاسب او الخسائر ترتبط بعمليات المنشأة فانها فى حد ذاتها لاتؤدى الى توليد او استخدام الاموال . وبالتالى فانه ينبغي أن تستبعد من الدخل عند تحديد تدفق الاموال الناتجة من او المستخدمة فى التشغيل . اما المتحصلات الناتجة عن التخلص من الاصل او الانفاق على تسوية التزام معين فهى تمثل حركة للاموال وبالتالي فان هذه القيم هى التى يجب أن تظهر كبنود مستقلة باعتبارها مصدرا او استخداما للاموال فى القائمة .

٣) يجب أن تقتصر الاموال الناتجة من الاستثمارات فى منشآت اخرى التى تتم المحاسبة عنها على اساس حق الملكية على الارباح المتحصلة . ومن الافضل ابراز مثل هذه الارباح كبند منفصل .

٤) يمكن اظهار التدفق النقدى (اوتدفق رأس المال العامل) الناتج او المستخدم فى التشغيل كبند واحد فى قائمة مصادر واستخدام الاموال وليس من الضرورى أن تظهر تفاصيل بنود الايرادات والمصروفات التى لاتؤثر على التدفق النقدى (او تدفق رأس المال العامل) . غير أنه اذا كان المطلوب ايجاد رابطة او صلة بين الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية وبين التدفق النقدى (اوتدفق رأس المال العامل) من التشغيل، فانه يمكن اظهار البنود التى لاتحقق او تستخدم اصولا كقيمة واحدة صافية او اظهارتفاصيلها. ويمكن أن يظهر هذا الربط فى صلب القائمة، او فى جدول مستقل او كايضاح ملحق بالقوائم المالية. وقد يعتقد من يستخدم القوائم المالية أن البنود التى يشملها مثل هذا الربط تمثل مصادر أو استخدامات للاموال ، لاسيما اذا ظهرت هذه البنود فى صلب القائمة ، ولذلك ينبغي أن يكون هناك ايضاح صريح بأن مثل هذه البنود لاتمثل مصادر او استخدامات للاموال .

٤ ـ الدراسة التحليلية

٤-١ مقدمة :

٨٠٦ تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لابلاغ المستخدمين الخارجيين الرئيسيين بالمعلومات المالية الاساسية لتقييم اداء منشاة معينة واتخاذ القرارات المتعلقة بها. وينطوى تقييم اداء المنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية ـ بالاضافة الى اعتبارات اخرى هامة ـ على ثلاث مقارنات رئيسية كالاتي :

أ) مقارنة اداء المنشأة فى الفترة المحاسبية الجارية بادائها فى الفترة او الفترات السابقة .

ب) مقارنة اداء المنشأة فى الفترة الجارية باداء المنشآت الاخرى المماثلة .

ج) مقارنة اداء المنشأة بالنسبة الى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والاحداث والظروف التى تؤثر عليها .

٨٠٧ وحتى يتسنى لمستخدمى القوائم المالية اجراء المقارنات السابقة بصورة سليمة والوصول الى اراء صائبة عن اداء المنشأة ينبغي ان تحدد معايير المحاسبة المالية الأسس السليمة لعرض المعلومات فى صلب القوائم المالية والايضاحات العامة عن المنشأة وظروفها الواجب الافصاح عنها حتى لاتكون القوائم المالية مضللة .وفى هذا تكمن اسباب اختيار العرض والافصاح العام كموضوع اول معيار من معايير المحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية .

٨٠٨ وقد تم اعداد معيار للعرض والافصاح العام فى القوائم المالية قبل وضع معايير تحكم القياس المحاسبى لكل عنصر من عناصر القوائم المالية وتحدد الايضاحات الخاصة بكل منها الواجب الافصاح عنها فى تلك القوائم للاسباب التالية :

أ) لاشك ان مهمة وضع معايير لكل عنصر من عناصر القوائم تعتبر مهمة مستمرة نظرا لتغير طبيعة العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على تلك العناصر وهذا واضح من تجارب البلاد الاخرى التى سبقتنا فى تطوير معايير المحاسبة المالية . كما ان غالبية معايير المحاسبة المالية الدولية التى صدرت فى البداية عالجت امورا تتعلق بالعرض والافصاح العام .

ب) من الواضح ان المنشآت السعـــودية الهادفة للربح التى يتم تنظيمها وفقا لاحكام نظام الشركات سوف تستمر فى اصدار قوائم مالية التزاما باحكام هذا النظام بدون النظـــر الى المعايير الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية . ومن الواضح ايضا ان مستخدمي القوائم المالية فى المملكةالعربية السعودية سوف يستمرون فى الاعتماد على هذه القوائم لتقييم اداء المنشآت موضوع اهتمامهم واتخاذ القرارات بدون النظـــر الى المعايير الخاصة بكـل عنصر من عناصر القوائم المالية . وفى ضوءهذا المحيط تتضح أهمية اختيار العرض والافصاح العام كموضوع اول معيار من معايير المحاسبة المالية لتنظيم العرض فى القوائم المالية وتحديد الايضاحات العامة الواجب الافصاح عنها حتى لاتكون تلك القوائم مضللة .

ج) يحتوى البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية وحدودها والبيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية على الركائز الاساسية اللازمة لتحديد الخطوط العريضة لمقتضيات العرض والافصاح العام فى القوائم المالية .

د) يتعلق معيار العرض والافصاح العام بمواضيع هامة وملحة لاتعتمد فى معالجتها على معايير القياس والايضاح الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية – فعلى سبيل المثال يتعرض معيارالعرض والافصاح العام الى مقتضيات المعالجة المحاسبية والايضاح المتعلقة بالتغيرات المحاسبية (كالتغيرات فى السياســات المحاسبية) ، كما يتعرض معيار العرض والافصاح العام لمقتضيات ايضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية ، الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمةالمركزالمالى ، السياسات المحاسبية التى اقرتها المنشأة كأساس لاعداد القوائم المالية ، والارتباطات المالية للمنشأة ، ومكاسبها وخسائرها المحتملة . ودرجة تفصيل المعلومات المعروضة فـى صلب القوائم المالية .

٤-٢ المنتفعون من معيار العرض والافصاح العام :

٨٠٩ تعود المنفعة الرئيسية من اصدار معيار العرض والافصاح العام على مستخدمى القوائم المالية . فمن المتوقع ان يؤدى التزام المنشآت بمقتضيات هذا المعيار عند اعداد القوائم المالية الى تسهيل مهمة مستخدمى القوائم المالية عند تقييم اداء المنشأة موضوع اهتمامهم بمافى ذلك مقارنة اداء تلك المنشأة باداء المنشآت المماثلة .

٨١٠ كما تعود بعض المنافع من اصدار معيار العرض والافصاح العام على المحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية . فاصدار هذا المعيار يساعدهم على الوفاء بمسئولياتهم عند ابداء الراى على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح . ففى الوقت الحالى يتفاوت اسلوب العرض والافصاح العام فى القوائم المالية بين المنشآت المختلفة من حيث درجة التفصيل وطبيعة وانواع الايضاحات العامة التى تتعلق بامور تؤثر تأثيرا هاما على الصورة التى تعطيها تلك القوائم . وبالرغم من درجة التفاوت الملحوظة ، من النادر ان نجد تحفظا يتعلق بدرجة التفصيل فى القوائم المالية او يتعلق بكفاية الايضاحات العامة . ويرجع ذلك فى نظرنا الى عدم وجود معيار محدد يحكم اسلوب العرض والافصاح فى القوائم المالية ، ممايضع المحاسب القانونى فى موقف ضعيف اذا اصر على درجة مختلفة من التفصيل فى القوائم المالية عما تريده ادارة المنشأة او اذا اصر على ايضاحات عامة معينة لاترغب ادارة المنشأة فى الافصاح عنها .

٨١١ واخيرا وليس آخرا تعود المنفعة النهائية من اصدار معيار العرض والافصاح العام على مستخدمى القوائم المالية عند تقييم اداء المنشآت واتخاذ القرارات على اساس من البينة يساعد على تحويل اتجاه الاستثمار والاقراض الى المنشآت ذات الكفاءة العالية فى استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة اليها .

٤-٣ محتويات معيار العرض والافصاح العام :

٨١٢ يحدد معيار العرض والافصاح العام الامور التالية :

(١) القوائم المالية الواجب اعدادها لابلاغ المعلومات اللازمة لتمكين المستفيدين من تقييم اداء المنشأة وقدرتها على تحقيق اهدافهم كمستثمرين او مقرضين او غيرهم من المستفيدين الذين تم تعريفهم وتحديد انواع وطبيعة المعلومات التى يحتاجون اليها فى البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية .

(٢) مقتضيات عرض المعلومات فى القوائم المالية بما يتناسق مع انواع وطبيعة المعلومات التى يحتاج اليها المستفيدون بمافى ذلك المقتضيات المتعلقة بعرض المعلومات فى القوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء.

(٣) مقتضيات ايضاح اسم الوحدة المحاسبية، طبيعة نشاطها، السياسات المحاسبية الهامة التى تستخدمها كاساس لاعداد القوائم المالية، التغيرات المحاسبية بمافى ذلك معالجتها المحاسبية، الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالى، المكاسب والخسائر المحتملة بمافى ذلك معالجتها المحاسبية، والارتباطات المالية الهامة للمنشأة.

(٤) مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشات التى لاتزال فى مرحلة الانشاء.

ولقد انطوى تطوير المعيار على عدة اختيارات تمت فى ضوء اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها المقترحة والتى وضعت لتتلاءم مع ظروف المملكة العربية السعودية. ومن اجل دعم الاختيارات التى تمت، نورد فيما يلى مبررات ماتم اختياره ومقارنته مع مقتضيات العرض والافصاح العام المماثلة فى كل من الولايات المتحدة، المانيا الغربية، تونس، وهى الثلاثة بلاد موضوع الدراسة المقارنة التى كونت المرحلة الاولى من مشروع تطوير المهنة.

٤-٣-١ القوائم المالية الواجب اعدادها:

٨١٣ يحدد معيار العرض والافصاح العام القوائم المالية الواجب اعدادها لاعطاء صورة كاملة عن المركز المالى للمنشاة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام اموالها كالاتى:

١) قائمة المركز المالى (يطلق عليها الميزانية العمومية فى نظام الشركات).
٢) قائمة الدخل (يطلق عليها حساب الارباح والخسائر فى نظام الشركات).
٣) قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب راس المال او قائمة الارباح المبقاة (غير مطلوبة حاليا فى نظام الشركات).
٤) قائمة مصادر واستخدام الاموال (غير مطلوبة حاليا فى نظام الشركات).

وقد يتساءل البعض لماذا لم يقتصر المعيار على القوائم المالية التى يتطلبها نظام الشركات من المنشآت الخاضعة لاحكامه؟ يرجع ذلك الى اعتقادنا بان نظام الشركات لم يضع حدا ادنى للقوائم المالية الواجب على الشركات الخاضعة لاحكامه تقديمها. بالاضافة الى اعتقادنا بان متطلبات مستخدمى القوائم المالية من المعلومات التى تم تعريفها فى البيان المقترح لاهداف المحاسبة

المالية توحى بعدم كفاية قائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) وقائمة الدخل (حساب الارباح والخسائر) لتقديم كل ما تستطيع المحاسبة المالية تقديمه من معلومات لمساعدة المستثمرين والمقرضين وغيرهم من مستخدمى القوائم المالية على تقييم اداء المنشاة واتخاذ القرارات المتعلقة بعلاقتهم الحالية او المستقبلية بها . ولقد اوضح البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية بانه لكى تفى القوائم المالية بما يحتاجه المستفيدون من معلومات فى استطاعة المحاسبة المالية تقديمها ، يجب ان تشتمل هذه القوائم على معلومات عما يأتى :

أ) نتائج اعمال المنشأة بما فى ذلك دخلها ، واجزاءه ومصادرها واستمرارية هذه المصادر والاجزاء.

ب) اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب راسمالها.

جـ) مصادر واستخدام اموال المنشأة .

٨١٤ وبالطبع يتعذر تقديم المعلومات السابقة اذا اقتصرت القوائم المالية على قائمة المركز المالى وقائمة الدخل . وعند الاخذ فى الحسبان مستوى خبرة المستفيد الخارجى العادى فى الامور المالية والمحاسبية بالاضافة الى عدم وجود طبقة من المحللين الماليين المهنيين يمكن له الاعتماد عليها فى جمع المعلومات عن المنشات المختلفة وتحليلها واستنباط الهام منها لاغراضه لادركنا اهمية تقديم كل المعلومات التى يمكن للمحاسبة المالية تقديمها لخدمة اغراض المستفيد الخارجى العادى .وقصر القوائم المالية على قائمة المركز المالى وقائمة الدخل يؤدى ، فى رأينا ، الى حرمان المستفيد العادى من معلومات هامة لاغراضه قد لايتسنى له استنباطها من قائمة المركز المالى وقائمة الدخل . وتتعلق هذه المعلومات بمصادر واستخدام الاموال والتغيرات التى طرأت على حقوق اصحاب رأس المال خلال الفترة المحاسبية .

٨١٥ وبمقارنة القوائم المالية التى نص عليها معيار العرض والافصاح العام بالقوائم المالية المطلوبة فى الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس يتبين مايلى :

١) ان ماتنص عليه معيار العرض والافصاح العام من قوائم مالية يتفق الى حد كبير مع ماتتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية ، اذ تنص هذه المبادئ على القوائم التالية كحد ادنى لاعطاء صورة كاملة عن المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال:

(أ) قائمة المركز المالى

(ب) قائمة الدخل

(جـ) قائمة الارباح المبقاة اوقائمة التغيرات فى حقوق اصحاب راس المال.
(د) قائمة التغيرات فى المركز المالى (تعادل قائمة مصادرواستخدام الاموال المقترحة).

والاختلاف الرئيسى بين ماتتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليهافى الولايات المتحدة الامريكية ومانص عليه معيار العرض والافصاح العام يتعلق بقائمة التغيرات فى المركزالمالى .حيث ينص المعيار الذى يحكم محتويات هذه القائمة فى الولايات المتحدة على ضرورة اظهار كل التغيرات فى المركز المالى فى هذه القائمة فى حين ركز معيار العرض والافصاح العام على ضرورة اظهـــــار التغيرات التى تؤثر على الاموال والتغيرات التى تمثل اعمالا استثماريـــــة وتمويلية فـــى نفس الوقت.

٢) ان قانون الشركات الالمانى الصادر فى عام ١٩٦٥م والذى يحتوى على المـــــواد المنظمه للقوائم المالية قدنص على ضرورة اعداد القوائم المالية التالية :

(أ) الميزانية العموميـــــة
(ب) قائمة الارباح والخسائر
(جـ) قائمة الارباح المبقاة كجزء من قائمة الارباح والخسائر.

وقد وردت تفاصيل محتويات هذه القوائم المالية فى تقرير الدراسة المقارنة التى كونت المرحلة الاولى من مشروع تطوير المهنة. ومن الواضح ان قانـــون الشركات الالمانى لم ينص على ضرورة اعداد قائمة مصادرواستخدام الاموال او مايعادلها . وبالرغم من ذلك تعتبر هذه القائمة من القوائم الشائعـــة التى تعدها المنشآت فى المانيا الغربية.

٣) ان المخطط المحاسبي التونسى الذى تم وضعه فى عام ١٩٦٦م والذى يعتبر المصدر الرسمى لمعايير المحاسبة المالية قد نص على ضرورة اعداد القوائم المالية التالية :

(أ) الميزانيـــة العامـــة
(ب) حســاب الانتـــــــاج
(جـ) حســاب الاستغـــــــلال
(د) حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام
(هـ) حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الصافية
(و) جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحصل عليها خلال السنة

وقد وردت تفاصيـل محتويات هـذه القوائم المالية فى تقريـر الدراسة المقارنة التى كونت المرحلة الاولى من مشروع تطوير المهنة . وتجـــدر الاشارة الى ان القوائم المالية التى يتطلبها المخطط المحاسبى التونســى تنبثق من اهداف المحاسبة المالية فى تونس والتى ركزت على عـــــرض

المعلومات اللازمة لتمكين المسئولين عن تخطيط الاقتصاد القومى من اعداد حسابات قومية لاغراض التخطيط . وهذا هو السبب الرئيسى فى اختلاف القوائم المالية المطلوبة فى تونس عن القوائم المالية التى ينص عليها معيار العرض والافصاح العام .

٤-٣-٢ مقتضيات عرض المعلومات فى القوائم المالية :

٨١٦ يتميز معيار العرض والافصاح العام بجمع متطلبات العرض فى القوائم المالية فى معيار واحد كما يتميزالمعيار بتحديد مبادئ واضحة موحدة للعرض يكون من شانها تقليل التفاوت فى درجة التفصيل الملحوظة حاليا فى القوائم المالية الصادرة فى المملكة . كما يتميز المعيار بربط مقتضيات التفصيل والتبويب التى ينص عليها باحتياجات مستخدمى القوائم المالية التى تم تعريفها فى البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية ولقد قسم المعيار مقتضيات العرض فى القوائم المالية الى مجموعتين كالاتى :

(أ) مقتضيات عامة .

(ب) مقتضيات متعلقة بكل قائمة مالية

٤-٣-٢-١ مقتضيات العرض العامة :

٨١٧ انطلاقا من تعريف مكونات العرض(١) ركز المعيار على المبادئ الرئيسية التى تحدد كيفية عرض البيانات والمعلومات فى القوائم المالية ، فقد حدد المعيار ترتيب عرض القوائم المالية ، ضرورة تقديم القوائم المالية المقارنة ، ضرورة اعطاء كل قائمة مالية عنوانا يوضح اسم المنشاة التى اصدرتها وشكلها القانونى وتاريخ القائمة المالية او المدة التى تغطيها وضرورة اعطاء عناوين واضحة للايضاحات المرفقه بالقوائم المالية وضرورة ترقيم هذه الايضاحات والاشارة اليها فى القوائم المالية المرتبطة بها ، كما نص المعيارعلى ضرورة اختيار الشكل واستخدام المصطلحات وتبويب البنود والمكونات والمجموعات بما يكفل تسهيل استيعاب المعلومات الهامة التى تشملها تلك القوائم .

٨١٨ ولقد حددت مقتضيات العرض العامة الاعتبارات الرئيسية التى يجب اخذها فى الحسبان لاظهار بند او جزء او مجموعة بصورة مستقلة فى القوائم المالية

---

(١) انظر الفقرة (٩) من التمهيد الايضاحى للمعيار ، وقد عرفت هذه الفقرة اجزاء العرض كالاتى :

(أ) تحديدالموضع الملائم لاظهارالبيانات والمعلومات التى تشملهاالقوائم المالية .

(ب) تحديد كيفية عرض هذه البيانات والمعلومات .

او الايضاحات المرفقة بها (اعتبارات الاهمية النسبية) . وقسم المعيار هذه الاعتبارات الى اعتبارات نوعية واعتبارات كمية واوضح المعيار اهمية اخذ الاعتبارات النوعية فى الحسبان اولا ثم الاعتبارات الكمية .بمعني اخر اذا لم يتميز البند او الجزء او المجموعة بخاصية معينة تميزها عن باقى البنود او الاجزاء او المجموعات لايكون هناك داعيا لاظهارها كبند او جزء او مجموعة مستقلة والعكس صحيح شريطة ان تكون قيمتها النسبية هامة . ولقد عينت مقتضيات العرض العامة كيفية تحديد الاهمية النسبية لقيمة البند او الجزء او المجموعة وأوردت مؤشرات محددة لتعيين مايعتبر هاما وما لايعتبر هاما.

٨١٩ وبمقارنة مقتضيات العرض العامة الواردة فى المعيار بما يماثلها فى الولايات المتحدة ، المانيا وتونس يتضح ان معايير هذه البلاد لم تتعرض للمقتضيات العامة لعرض المعلومات فى القوائم المالية بنفس درجة الشمول التى عولجت بها فى معيار العرض والافصاح العام .فعلى سبيل المثال يعتمد المحاسبون فى الولايات المتحدة الامريكية الى حد كبير على العرف فيما يتعلق بمقتضيات العرض العامة التى نص عليها معيار العرض والافصاح العام وذلك نتيجة لعدم احتواء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة على نصوص صريحة فى هذا الخصوص فيما عدا ماتضمنت عليه نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٤٣) بخصوص فوائد القوائم المالية المقارنة . كما لاتحتوى معايير البلاد الثلاثة على ارشادات واضحة لتحديد الاهمية النسبية لقيمة البند او الجزء او المجموعة لغرض اظهارها بند او جزء او مجموعة مستقلة فى القوائم المالية او الايضاحات المرفقة بها .

٨٢٠ ورغم أن مقتضيات العرض العامة التى تعرض لها معيار العرض والافصاح العام تعتبر فى حكم الشكليات التى تخرج عن نطاق معيار محاسبى ، الا ان واقع المملكة من حيث تعدد خلفيات المحاسبين والمراجعين وظهور طرق مختلفة اختلافا كبيرا للعرض من حيث الشمول والتبويب يتطلب معالجة مقتضيات العرض العامة . ففى رأينا ان الهدف النهائى لوضع معايير المحاسبة المالية هو تسهيل مهمة مستخدمى القوائم المالية فى تقييم اداء المنشأة واتخاذ القرارات . وتؤدى معايير المحاسبة الى تحقيق هذا الهدف اذا اخذت فى الحسبان متطلبات مستخدمى القوائم المالية سواء من الناحية الشكلية او الموضوعية . فقد تؤثر الامور الشكلية التى لا تحكمها معايير المحاسبة على قدرة مستخدم القوائم المالية على استنباط مايراه ملائما لاغراضه من القوائم المالية .

بالاضافة الى ان نظريات الابلاغ الحديثة تؤكد اهمية الشكل الذى يأخذه التقرير بالنسبة لقدرة القارئ على استيعاب المعلومات التى يحتوى عليها .

٤-٣-٢-٢ مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية :

٨٢١ لقد اورد المعيارهذه المقتضيات تحت عدة عناوين يخص كل منها احدى القوائم المالية وركز المعيار فى هذا الخصوص على الاعتبارات النوعية لتبويب وتفصيل المعلومات فى كل قائمة من القوائم المالية . ويراعى فى هذا الشأن ان الاعتبارات النوعية التى اوردها المعيار كأساس لتبويب وتفصيل المعلومات فى كل قائمة من القوائم المالية تنبثق من تصورنا لما يعتبر هاما من معلومات يجب اظهارها فى هذه القوائم . وبالتأكيد يرتبط تصورنا لما يعتبر هاما من معلومات بما ورد فى البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية عن مستخدمى القوائم المالية ، وطبيعة حاجتهم للمعلومات ، وانواع وطبيعة المعلومات الواجب تقديمها فى القوائم المالية لتلبية هذه الحاجة . فعلى سبيل المثال اوضح البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية حاجة مستخدمى القوائم المالية الى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على توليدتدفق نقدى موجب كافى لسداد التزاماتها المالية عند استحقاقها وتوزيع الارباح بدون انكماش حجم عملياتها الحالية . كما اوضح هذا البيان بان قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدى موجب كافىتعتمد اعتمادا كبيرا على قدرتهاعلى خلق دخل كافى وتحويله الى تدفق نقدى . وحتى يتسنى للمستخدمين تقييم قدرة المنشأة على خلق دخل كافى وتحويله الى تدفق نقدى كافى اشار البيان المقترح للاهداف الى ضرورة احتواء القوائم المالية على معلومات عن دخل المنشأة ، اجزاءه ، ومصدرها ، واستمراريةهذه الاجزاء والمصادر. بناء على ذلك حدد معيار العرض والافصاح العام المبادئ الرئيسية لتبويب وتفصيل المعلومات فى قائمة الدخل بما يتمشى مع ما اوضحه البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية . فنص المعيار مثلا على ضرورة اظهار الاجزاء الاتيةللدخل فى قائمة الدخل والايضاحات المتعلقة بها : ٨٢٢

(١) نتائج اعمال المنشأة المستمرة مع تفصيلها بين اعمالها الرئيسيةوانشطتها الفرعية أو العرضية .

(٢) نتائج اعمال المنشاة التى توقفت مع تفصيلها بين نتائج العمليات المتوقفة والمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من اصول وتسديد التزامات النشاط المتوقف .

(٣) المكاسب او الخسائر الاستثنائية التى لاترتبط باعمال المنشاة المستمرة او المتوقفة .

وتجدر الاشارة الى ان تحديد مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية على اساس ما اوضحه البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية عن طبيعة حاجة مستخدمى القوائم المالية للمعلومات وانواع المعلومات التى تفى بهذه الحاجة تكون اول محاولة رسمية من نوعها لتحديد هذه المقتضيات على اساس اهداف محددة وصريحة للمحاسبة المالية والقوائم المالية اخذت فى الاعتبار ظروف المملكة العربية السعودية.

وعند مقارنة مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية بمقتضيات المماثلة فى كل من الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس يتبين الاتى:

١ ـ الولايات المتحدة الامريكية

٨٢٣ ليس هناك فى الولايات المتحدة معيارا واحدا يحدد كل مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية ، بالاضافة ، يلعب العرف دورا كبيرا فى تحديد تبويب المعلومات وتفاصيلها فى القوائم المالية ، وقد وردت المقتضيات الرسمية الصادرة عن الهيئات المعترف بها فى الولايات المتحدة لوضع معايير المحاسبة المالية فى النشرات ، والاراء والمعايير التالية:

٨٢٤ (أ) نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٤٣) الصادرة من لجنة اجراءات المحاسبة المالية التابعة للمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين ، الفصل الثالث ، الجزء (أ) والذى عرّف الاصول والخصوم المتداولة.

(ب) رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٩) ورقم (٣٠) التابع للمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين .وقدحدد هذان الرأيان مقتضيات عرض نتائج الاعمال.

(جـ) رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (١٩) التابع للمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين . وقد حدد هذا الرأى مقتضيات العرض فى قائمة التغيرات فى المركز المالى.

(د) رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٨) . وقد حدد هذا الرأى الاعتبارات المتعلقة باعداد وعرض المعلومات فى القوائم المالية للفترات التى تقل عن سنة مالية.

(هـ) بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٤).وقد حدد هذا البيان كيفية عرض المكاسب والخسائر الناتجة عن اطفاء الديون طويلة الاجل.

(و) بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٦) . وقد حدد هذا البيان كيف تبوب القروض قصيرة الاجل التى تتوقع المنشاة اعادة تمويلها بصفة طويلة الاجل.

(ز) بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (١٦) . وقد حدد هذا البيان كيفية عرض التعديلات المتعلقة بالفترات المحاسبية السابقة .

(ح) بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٣٣) . وقد حدد هذا البيان مقتضيات عرض المعلومات المتعلقة بتاثير تغير الاسعار (التضخم اوالكساد) على نتائج اعمال المنشاة ومركزها المالى .

(ط) بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٣٧) . وقد حدد هذا البيان كيفية تبويب ضرائب الدخل المؤجلة فى قائمة المركز المالى .

وبالاضافة تحتوى بعض معايير القياس المحاسبي والعرض الخاصة بالعناصر المختلفة للقوائم المالية والتفسيرات الصادرة عليها على مقتضيات تتعلق بكيفية عرض بعض هذه العناصر فى القوائم المالية . فعلى سبيل المثال نص بيان معايير المحاسبة المالية رقم (١٢) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة على تبويب الخسائر غير المحققة الناتجة من الاستثمارات فى الاوراق المالية المتداولة طويلة الاجل ضمن حقوق اصحاب رأس المال فى قائمة المركز المالى . واذا اخذنا فى الحسبان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة بمافى ذلك النشرات والاراء والبيانات السابق الاشارة اليها ومايقتضيه العرف المحاسبي لوجدنا ان بعض مقتضيات معيار العرض والافصاح العام تتفق مع ماتتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليهافى الولايات المتحدة كما يختلف بعضها عن هذه المبادئ . ويود التأكيد فى هذا الصدد بان اوجه الاتفاق واوجه الاختلاف لم تنتج عن رغبة فى اتباع او عدم اتباع ماتتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليهافى الولايات المتحدة ، وانما نتجت عن دراسة لماتتطلبه تلك المبادئ وماتتطلبه المعايير فى البلاد الاخرى موضوع المقارنة بغرض تحديد مايتناسق منها مع اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها المقترحة مع الاخذ فى الاعتبار ظروف المملكة العربية السعودية . وفيما يلى تلخيص لاوجه الاتفاق واوجه الاختلاف بين معيار العرض والافصاح العام ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية او على شكل مقارنة تسهيلا للقارئ .

اسم القائمة	العنوان	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(١) قائمة الدخل	(١) شكل القائمة	قائمة متعددة المراحل	قائمة متعددة المراحل	
	(٢) المراحل التى تحتوى عليها القائمة	(١) نتائج الاعمال المستمرة .	(١) نتائج الاعمال المستمرة	يرجع الاختلاف الى الاختلاف فى المعالجة المحاسبية لتاثير التغيرات فى السياسات المحاسبية المقترحة فى معيار العرض والافصاح العام مما تتطلبه مبادىء المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة . اذ تتطلب هذه المعايير عدم تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة المتاثرة بالتغيرات فى السياسات المحاسبية . كما تتطلب اظهار التاثير المتراكم للتغيرات فى السياسات المحاسبية على السنوات السابقة فى قائمة الدخل للسنة التى تم فيها التغيير كآخر جزء من اجراءات صافى الدخل لهذه السنة (رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم ٢٠) . وبالطبع لم تاخذ باتجاه مبادىء المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة فيما يتعلق بمعالجة التغيرات فى السياسات المحاسبية اذ يحتوى معيار العرض والافصاح العام على نص يقضى بتعديل القوائم المالية للسنوات السابقة التى تتأثر بالتغيرات فى السياسات المحاسبية . ويهدف هذا النص الى تسهيل مهمة مستخدمى القوائم المالية عند تقييم أداء المنشأة من فترة محاسبية الى فترة محاسبية اخرى مما يتطلب اظهار أرقام المقارنة على اساس نفس السياسات المتبعة فى السنة الحالية . ويستدعى ذلك تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة اذا تغيرت السياسات المحاسبية .
		(٢) نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة .	(٢) نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة .	
		(٣) المكاسب او الخسائر الاستثنائية .	(٣) المكاسب او الخسائر غير العادية .	
			(٤) التأثير المتراكم للتغيرات فى السياسات المحاسبية . "رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم (٣٠)" .	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(١) قائمة الدخل (تابع)	(٣) التفاصيل الرئيسية للنتائج الاعمال المستمرة .	(١) نتائج الاعمال الرئيسية المستمرة . (٢) نتائج الاعمال او النشاطات الفرعية المستمرة او العرضية وتاثير الظروف على المنشأة فيما عدا البنود الاستثنائية .	نتائج الاعمال المستمرة مع ابراز البنود غير العادية او غير المتوقع تكرارها في المستقبل القريب اذا كانت لها أهمية نسبية . (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ٣٠).	يتطلب معيار العرض والافصاح العام المقترح تفصيلا اكثر لنتائج الاعمال المستمرة عما يتطلبه رأى مجلس مبادئ المحاسبة الامريكي رقم (٣٠) . ويرجع اتجاه معيار العرض والافصاح العام الى اهمية اعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات عن مصادر الدخل ودرجة استمرارية هذه المصادر وبالتالى اهمية فصل نتائج الاعمال الرئيسية من نتائج الاعمال والنشاطات الفرعية او العرضية وتاثير الظروف على المنشاة .
	(٤) نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة المتعلقة بخط محدد من انشطة المنشاة .	يجب عرضها كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل مع ابراز نتائج عمليات خط النشاط المتوقف والمكاسب او الخسائر الناتجة عن التخلص من اصول هذا النشاط وتسديد التزاماته كبنود مستقلة في صلب قائمة الدخل او الايضاحات المتعلقة بها .	يجب عرضها كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل مع ابراز نتائج عمليات خط النشاط المتوقف والمكاسب او الخسائر الناتجة عن التخلص من اصول النشاط وتسديد التزاماته في صلب قائمة الدخل او الايضاحات المتعلقة بها . (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ٣٠).	يتفق معيار العرض والافصاح العام مع مايتطلبه رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٣٠) فيما يتعلق باهمية فصل نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة المتعلقة بخط نشاط محدد من انشطة المنشاة . ويعود مايتطلبه معيار العرض والافصاح العام في هذا الشان الى الرغبة في تقديم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية لتقويم أداء المنشاة في الماضي وتحديد علاقتهم بها في المستقبل .
	(٥) المكاسب والخسائر الاستثنائية .	يجب عرض المكاسب والخسائر الاستثنائية اذا كانت هامة كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل .	يجب عرض المكاسب والخسائر الاستثنائية اذا كانت هامة كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل . (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ٣٠).	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(١) قائمة الدخل (تابع)	(٦) تعريف المكاسب والخسائر الاستثنائية.	يقصد بها المكاسب والخسائر الهامة الناتجة عن الكوارث او الانقضاء الجبرى غير المتعلق بنشاط المنشاة لمنفعة الاصول الاقتصادية.	يقصد بها المكاسب والخسائر الهامة الناتجة عن احداث اوظروف غير عادية وليس من المتوقع حدوثها فى المستقبل القريب. ويتم تحديدها اخذا فى الحسبان ظروف المنشاة بما فى ذلك موقعها الجغرافى واسواق نشاطها...الخ (رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم ٣٠). تعتبر المكاسب والخسائر التالية استثنائية بالاضافة الى ماسبق: (أ) المكسب اوالخسارة الناتجة عن اطفاء الديون طويلة الاجل (رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم ٢٦ وبيان معايير المحاسبة المالية رقم ٤). (ب) المكسب الناتج عن تخفيض الضرائب نتيجة لتطبيق خسارة ضريبية مدورة من سنة سابقة لتخفيض ضرائب السنة الحالية (رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم ١١). (ج) المكسب او الخسارة الناتجة من بيع اصول الشركة التى تم توحيدها اذا حدث البيع فى خلال سنتين من تاريخ التوحيد (رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم ١٦).	يختلف تعريف المكاسب والخسائر الاستثنائية بين البلدين فتعريفها فى معيار العرض والافصاح العام يعتبر اكثر تحديدا من تعريفها فى الولايات المتحدة. وقد تم تطوير مايعتبر مكسب او خسارة استثنائية فى المملكة بعد الاخذ فى الحسبان اهمية علاقة الحدث او الظرف بالعمليات العادية للمنشاة واهمية قصر هذا التبويب على مايعتبر خارجا خروجا واضحا عن اهداف المنشاة. وعلى العكس من ذلك يتطلب معيار الولايات المتحدة ان يتم التحديد لكل حالة على حدة مع الاخذ فى الحسبان ظروف المنشاة. فعلى سبيل المثال قد تعتبر الخسارة الناتجة من الفيضان فى فلوريدا خسارة عادية فى حين تعتبر خسارة استثنائية نظرا لندرة الفيضانات فى اريزونا والعكس صحيح فى فلوريدا.

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(١) قائمة الدخل (تابع)	(٧) الاعتبارات النوعية لابراز البنود داخل اجزاء صافي الدخل الرئيسية .	لقد حدد معيار العرض والافصاح العام الاعتبارات النوعية الواجب اخذها في الحسبان لتحديد ما اذا كان من الواجب اظهار بنود معينة داخل اجزاء صافي الدخل ، على سبيل المثال فصل المصروفات المرتبطة بالمدة عن المصروفات المرتبطة بالمنتج وحجمه .	لم تحدد معايير المحاسبة الامريكية الاعتبارات النوعية الواجب اخذها في الحسبان لتحديد ما اذا كان من الواجب اظهار بنود معينة داخل اجزاء صافي الدخل الرئيسية . ويعتمد ذلك في الولايات المتحدة اساسا على العرف السائد وطبيعة نشاط المنشأة ويراعى في هذا الشان ان بعض المعايير الخاصة ببعض عناصر قائمة الدخل في الولايات المتحدة قد نصت على ابراز بنود معينة في قائمة الدخل .	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(٢) قائمة المركز المالى	(١) نوع القائمة	مبوبة الا اذا كان تبويب الاصول والخصوم المتداولة ذا اهمية قليلة .	مبوبة الا اذا كان تبويب الاصول والخصوم المتداولة ذا اهمية قليلة نظرا لطبيعة نشاط المنشأة كما هو الحال فى البنوك مثلا والتبويب الرئيسي للاصول والخصوم هو المتداولة وغير المتداولة . ولم تنص مبادىء المحاسبة المتعارف عليها على اية تبويبات اخرى ولكن جرى العرف فى الولايات المتحدة على تبويب الاصول غير المتداولة الى مجموعات متجانسة حسب نشاط المنشأة (نشرة ابحاث المحاسبة رقم ٤٣) .	منطلق معيار العرض والافصاح العام فيما يتعلق بتبويب قائمة المركز المالى هو اعطاء القارىء معلومات عن الاصول والخصوم تمكنه من تقييم قدرة المنشأة على تحقيق تدفق نقدى كافى لمقابلة التزاماتها المالية ، وتوزيع الارباح بدون انكماش حجم عملياتها الحالية ، ويساعد تبويب قائمة المركز المالى على تحقيق هذا الهدف .
	(٢) تعريف الاصول والخصوم المتداولة	× الاصول التى يتم تحويلها الى نقديه اوبيعها او استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالى . × الخصوم المستحقة السداد خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالى .	× الاصول التي يتم تحويلها الى نقدية اوبيعها او استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالى او خلال دورة التشغيل ايهما اطول . × الخصوم المستحقة السداد خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالى او خلال دورة التشغيل أيهما اطول . (نشرة ابحاث المحاسبة رقم ٤٣) .	تحديد الاصول والخصوم المتداولة بما يتوقع تحويله الى نقدية ، بيعه او استخدامه او يستحق السداد فى خلال السنة بغض النظر عن مدة دورة التشغيل يؤدى الى تعطية التبويب بين المنشآت المختلفة مما يساعد مستخدمى القوائم المالية على مقارنة وتقييم المراكز المالية لمنشآت مختلفه على نفس الاساس .
	(٣) ابراز بنود الاصول والخصوم او مجموعاتها داخل التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالى .	حدد المعيار الاعتبارات الاساسية لابراز بنود اومجموعات الاصول والخصوم داخل تبويبات الاصول والخصوم الرئيسية . على سبيل	لم تحدد مبادىء المحاسبة المتعارف عليها الاعتبارات الرئيسية لابراز بنود اومجموعات الاصول والخصوم داخل تبويبات الاصول	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(٢) قائمة المركز المالى (تابع)		المثال فصل وابراز الاصول المختلفة وفقا لطبيعة كل منها وفصل الاصول النقدية عن الاصول غير النقدية وفصل الاصول الخاضعة لأسس مختلفة فى قياس قيمتها او الخاضعة لدرجات متفاوتة من الثقة فى تحديد قيمتها. وكذلك فصل وابراز البنود او المجموعات الرئيسية للخصوم. على سبيل المثال فصل القروض طويلة الاجل عن الالتزامات الاخرى طويلة الاجل ، ابراز المبالغ المستحقة الى المديرين، كبار الموظفين ، اعضاء مجلس الادارة ، واصحاب راس المال، الشركات التابعة او الشركة القابضة والخصوم المضمونة برهن.	والخصوم الرئيسية ، ولكن جرى العرف فى الولايات المتحدة على ابراز انواع الاصول او الخصوم المختلفة داخل التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالى .	
(٤) تفصيل حقوق اصحاب راس المال.		يتطلب المعيار تفصيل حقوق اصحاب راس المال وفقا لانواعها الرئيسية التالية : (أ) راس المال المدفوع وفقا لانواع حقوق الملكية المختلفة . (ب) المنح الراسمالية . (ج) الاحتياطى القانونى والاحتياطيات الاخرى حسب انواعها . (د) الارباح المبقاة غير المخصصة .	تتطلب مبادىء المحاسبة المتعارف عليها فصل القيمة الاسمية لرأس المال المدفوع عن علاوة الاصدار وعن المساهمات الراسمالية الاخرى وابراز الارباح المبقاة كبند مستقل. ونظرا لعدم وجود التزام قانونى على الشركات بتكوين احتياطى قانونى ليس هناك ما يحتم فصل الاحتياطيات على وجه قائمة المركز المالى على الرغم من ضرورة ايضاح الارباح المبقاة المخصصة .	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(٢) قائمة المركز المالى (تابع)			(نشرة ابحاث المحاسبة رقم ٤٣) (بيان معيار المحاسبة المالية رقم ٥).	
	(٥) ترتيب عرض المعلومات فى قائمة المركز المالى.	يتطلب المعيار عرض الاصول وفقا لدرجة سيولتها كالاتى: أ) الاصول المتداولة. ب) الاستثمارات والاصول المالية. جـ) الاصول الثابتة. د) الاصول غير الملموسة. كما يتطلب عرض الخصوم وفقا لاستحقاقها كالاتى: أ) الخصوم المتداولة. ب) الخصوم غير المتداولة. واخيرا يتطلب معيار العرض والافصاح العام عرض حقوق اصحاب راس المال كمتمم حسابى للاصول والخصوم مع ابراز عناصر هذه الحقوق كبنود او مجموعات مستقلة داخل هذا المتمم الحسابى.	لاتحدد مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ترتيب عرض المعلومات فى قائمة المركز المالى وانما جرى العرف على ترتيب عرض المعلومات فى قوائم المركز المالى المبوبة ترتيبا مشابها لما يقتضيه معيار العرض والافصاح العام.	الترتيب الذى يقتضيه معيار العرض والافصاح العام يتناسق مع اهمية اعطاء مستخدمى القوائم المالية معلومات تمكنهم من تقييم درجة السيولة والملاءمة التى تتمتع بها المنشأة، ومتطلبات السيولة.
(٣) قائمة مصادر واستخدام الاموال	(١) اسم القائمة	مصادر واستخدام الاموال	قائمة التغيرات فى المركز المالى (رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم ١٩).	
	(٢) محتويات القائمة	(١) التغيرات فى قائمة المركز المالى التى اثرت على الاموال بالزيادة (مصادر) او النقص (استخدام). (٢) عمليات التمويل والاستثمار التى لاتؤثر على الاموال.	جميع التغيرات فى قائمة المركز المالى فيما عدا توزيع الارباح فى شكل اسهم والتحويلات الاخرى بين حسابات اصحاب رؤوس الاموال (رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم ١٩).	يرجع التركيز فى معيار العرض والافصاح العام على التغيرات التى تؤثر على الاموال بالزيادة والنقص الى اهمية المعلومات المتعلقة بالتدفق النقدى لمستخدمى القوائم المالية.

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(٣) قائمة مصادر واستخدام الاموال (تابع)	(٣) متى يجب اصدارها؟	يجب اصدارها عن كل مدة محاسبية يصدر عنها قائمة الدخل.	يجب اصدارها عن كل مدة محاسبية يصدر عنها قائمة دخل (راى مجلس مبادىء المحاسبة رقم ١٩).	
	(٤) تعريف الاموال	(١) النقدية (او) (٢) راس المال العامل اذا كانت معظم الاصول والخصوم المتداولة ماليه بطبيعتها.	تعتبر التغيرات في الاموال جزء من التغيرات في المركز المالي. وتسمح مبادىء المحاسبة المتعارف عليها للمنشاة باستخدام تعريف للاموال يناسب طبيعة نشاطها بما في ذلك النقدية او راس المال العامل او الاصول السائلة او الاصول المتداولة. او النقدية والاستثمارات في الاوراق المالية المتداولة قصيرة الاجل شريطة ان تحتوى القائمة او الجداول المرافقة لها على جميع التغيرات الاخرى في قائمة المركز المالي. (راى مجلس مبادىء المحاسبة رقم ١٩).	
	(٥) شكل القائمة وترتيب عرض المعلومات بها.	x لايحدد الدعيار العام شكلا معينا لقائمة مصادر واستخدام الاموال. فمن الممكن تقديم هذه القائمة كقائمة متوازنة او كقائمة غير متوازنة.	لاتحدد مبادىء المحاسبة المتعارف عليها شكلا معينا لقائمة التغيرات في المركز المالي واعطت الاختيار للمنشأة لتحديد الشكل الذى يناسب اغراضها. كما لم تحدد هذه المبادىء ترتيبا	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(٣) قائمة مصادر واستخدام الاموال (تابع)	(٣) متى يجب اصدارها؟	يجب اصدارها عن كل مدة محاسبية يصدر عنها قائمة الدخل.	يجب اصدارها عن كل مدة محاسبية يصدر عنها قائمة دخل (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٩).	
	(٤) تعريف الاموال	(١) النقدية (أو) (٢) راس المال العامل اذا كانت معظم الاصول والخصوم المتداولة ماليه بطبيعتها.	تعتبر التغيرات فى الاموال جزء امن التغيرات فى المركز المالى. وتسمح مبادئ المحاسبة المتعارف عليها للمنشأة باستخدام تعريف للاموال يناسب طبيعة نشاطها بما فى ذلك النقدية او راس المال العامل او الاصول السائلة او الاصول المتداولة، او النقدية والاستثمارات فى الاوراق المالية المتداولة قصيرة الاجل شريطة ان تحتوى القائمة او الجداول المرافقة لها على جميع التغيرات الاخرى فى قائمة المركز المالى. (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٩).	
	(٥) شكل القائمة وترتيب عرض المعلومات بها.	x لايحدد المعيار العام شكلا معينا لقائمة مصادر واستخدام الاموال. فمن الممكن تقديم هذه القائمة كقائمة متوازنه او كقائمة غير متوازنة.	لاتحدد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها شكلا معينا لقائمة التغيرات فى المركز المالى واعطت الاختيار للمنشأة لتحديد الشكل الذى يناسب اغراضها، كما لم تحدد هذه المبادئ ترتيبها	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(٣) قائمة مصادر واستخدام الاموال (تابع)		x الترتيب الافضل لعرض المعلومات بالقائمة هو كالتالي: — الاموال الناتجة من او المستخدمة فى التشغيل — مصادر الاموال الاخرى . — استخدام الاموال . — عمليات الاستثمار والتمويل التى لا تؤثر على الاموال.	معيار العرض التغيرات فى قائمة المركز المالى. وانتهت اصرت على ضرورة ابراز الاموال الناتجة من او المستخدمة فى التشغيل كعنصر مستقل عن عناصر التغيرات فى المركز المالى (رأى لجنة مبادىء المحاسبة رقم ١٩).	
(٦) الجداول الملحقة بالقائمة	لايتطلب المعيار جداول ملحقة لقائمة مصادر واستخدام الاموال سواء عرفت الاموال كالنقدية او كراس المال العامل .	تتطلب مبادىء المحاسبة المتعارف عليها الحاق جدول بالقائمة يوضح التغيرات فى عناصر راس المال العامل اذا اختارت المنشأة راس المال العامل كتعريف للاموال.	يرجع هذا الفرق الى ان التركيز فى الولايات المتحدة هو على كل التغيرات فى المركز المالى فى حين ركز معيار العرض والافصاح العام على التغيرات التى تؤثر على الاموال .	
(٤) قائمة الارباح المبقاة وقائمة التغيرات فى حقوق اصحاب راس المال	(١) محتويات وتفاصيل القائمة	لقد اورد المعيار محتويات وتفاصيل قائمة الارباح المبقاة وقائمة التغيرات فى حقوق اصحاب راس المال كما اعطى كل منشأة حرية الاختيار بين القائمتين . فاذا اختارت المنشأة قائمة الارباح المبقاة كاساس لعرض التغيرات فى حقوق اصحاب راس المال وجب ان تحتوى هذه القائمة على ارصدة اول المدة . الاضافات والاستبعادات وارصدة نهاية المدة للارباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة كل على حدة . واذا	على الرغم من ان رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم (١٩) قد نص على ان قائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة تعتبران الحد الادنى لعرض نتائج اعمال المنشأة الا ان هذا الرأى لم ينص على محتويات وتفاصيل قائمة الارباح المبقاة . بالاضافة لم تنص مبادىء المحاسبة المتعارف عليها على قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب راس المال كبديل لقائمة الارباح المبقاة . ولكن جرى العرف على اعتبار القائمتين	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
(٤) قائمة الارباح المبقاة وقائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال (تابع)		اختارت المنشأة قائمة التغيرات في حقوق اصحاب راس المال يجب ان تحتوى هذه القائمة على ارصدة اول المدة ، الاضافات والاستبعادات وارصدة نهاية المدة لكل عنصر من عناصر حقوق اصحاب رأس المال كل على حدة .	كبديلين بحيث تستخدم قائمة التغيرات فى حقوق اصحاب راس المال اذا تعددت التغيرات وتعددت العناصر التى تاثرت بالتغيرات خلال الفترة المحاسبية كما جرى العرف على ان تحتوى القائمتين على معلومات مشابهة لما يتطلبه معيار العرض والافصاح العام .	

٢ ـ المانيا العربية :

٨٢٥ وردت مقتضيات العرض المتعلقة بالقوائم المالية في قانون الشركات الالماني الساري بعد ١٩٦٦/١٢/٣١م . ولقد نص القانون (المادة ١٤٩) على ضرورة اعداد قوائم مالية سنوية ,وفقا لمبادئ محاسبة سليمة ووفقا لمبادئ التقييم التي وردت في قانون الشركات ومتطلبات القانون التجاري المتعلقة بالدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية . ولقد عرف قانون الشركات القوائم المالية السنوية كالاتي :

أ) قائمة الارباح والخسائر .

ب) الميزانية العمومية

أ ـ قائمة الارباح والخسائر (المادة ١٥٧) :

٨٢٦ يتبين من تحليل محتويات قائمة الارباح والخسائر التي حددها قانون الشركات الالماني ان هذه القائمة تجمع بين القائمتين التاليتين اللتين يتطلبهما معيار العرض والافصاح العام :

أ) قائمة الدخل .

ب) قائمة الارباح المبقاة .

وقد نصت المادة ١٥٧ على ان تكون القائمة متعددة المراحل بغرض اظهار عدة مكونات جزئية رئيسية لصافي الدخل كالاتي :

٨٢٧ (١) الدخل والمكاسب:

(أ) اجمالي الربح .

(ب) الدخل من الاستثمارات والدخل من اتفاقيات المشاركة في الارباح .

(ج) الدخل من الاصول المالية .

(د) دخل الفوائد او مايعادلها .

(هـ) المكسب من بيع الاصول الثابتة .

(و) الدخل الناتج من النقص في احتياطي الديون المشكوك في تحصيلها .

(ز) الدخل الناتج من النقص في مخصصات المطلوبات المستحقة .

(ح) الدخل الاستثنائي .

(ط) الدخل من عقود تحمل الخسائر .

٨٢٨ (٢) المصروفات والخسائر:

(أ) المهايا والاجور .

(ب) رسوم التامينات الاجتماعية .
(ج) مساعدات كبار السن والمساعدات الاجتماعية .
(د) الاستهلاكات والاطفاءات ومخصصات انخفاض قيمة الاصول الثابتة والاصول غير الملموسة .
(هـ) اطفاء ومخصصات انخفاض قيمة الاصول المالية فيما عدا مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها .
(و) الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الاصول المتداولة فيما عدا المخزون السلعي ومخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها .
(ز) خسائر البيع او التخلص من الاصول الثابتة والاصول المالية .
(ح) مصاريف الفوائد ومايعادلها .
(ط) الضرائب على الدخل والضرائب الاخرى .
(ى) مصاريف عقود تحمل الخسائر .
(ك) المصاريف الاخرى .
(ل) الارباح المرحلة وفقا لاتفاقيات المشاركة فى الارباح .
(م) صافى الربح او الخسارة من السنة (صافى الدخل او الخسارة) .

٨٢٩ وبدراسة الاجزاء الرئيسية اعلاه يتبين ان العرض فى قائمة الارباح والخسائر وفقا لقانون الشركات الالماني يعتمد على مبدأين اساسيين كالاتي :

(أ) بخصوص الدخل والمكاسب : يتم العرض على اساس مصادر الدخل او المكاسب بغض النظر عن استمرارية هذه المصادر .
(ب) بخصوص المصاريف والخسائر: يتم العرض على اساس طبيعة المصروف او الخسارة بغض النظر عن طبيعة النشاط او الظروف التى ادت الى المصروف او الخسارة (على سبيل المثال ، نشاط رئيسي مستمر، نشاط متوقف او غير مستمر ، انشطة عرضية او فرعية ، ظروف لها علاقة بالانشطة المستمرة ، او ظروف استثنائية) .

٨٣٠ وبمقارنة مقتضيات العرض فى قائمة الارباح والخسائر الالمانية بمقتضيات العرض فى قائمة الدخل المقترحة للمملكة العربية السعودية يتبين ان مقتضيات العرض فى قائمة الدخل المقترحة للمملكة اخذت فى الحسبان حاجة مستخدمي القوائم المالية الى معلومات تمكنهم من تحديد علاقة ادائها فى الماضي بادائها فى المستقبل ، ومن ثم ركزت تلك المقتضيات على اهمية اظهار درجة استمرارية اجزاء الدخل عن طريق تصنيف هذه الاجزاء وفقا للنشاطات المستمرة (الرئيسية منها والفرعيه والعرضية) وغير المستمرة ووفقا لما يعتبر منها مكسبا او خسارة استثنائية . ويعتبر هذا اختلافا جوهريا بين مقتضيات العرض فى

قائمة الارباح والخسائر الالمانية ومقتضيات العرض فى قائمة الدخل المقترحه للمملكة .

وتجدر الاشارة الى ان المادة (١٥٧) من قانون الشركات الالماني قد استثنت الشركات التى لم تسجل ولاتعتزم تسجيل اسمهافى بورصة الاوراق المالية من ضرورة ابراز اجزاء اجمالى الربح فى قائمة الارباح والخسائر اذا لم يزد مجموع ميزانيتها عن ٣ مليون مارك الماني، كما ينطبق هذا الاستثناء على الشركات التى تملكها عائلة واحدة اذا لم يزد مجموع ميزانيتها عن ٣ مليون مارك الماني شريطة ان يكون من حق كل مساهم من مساهميها الحصول على قائمة ارباح وخسائر مماثلة لما تقتضيه المادة (١٥٧) من الشركات المساهمة الاخرى اذا طلب ذلك اثناء اجتماع الجمعية العمومية المنعقدة لمناقشة الحسابات الختامية . ويعتبر هذا الاستثناء الممنوح لتلك الشركات اختلافا جوهريا آخر بين مقتضيات العرض الالمانية ومقتضيات العرض المقترحه للمملكة ، اذ لاتفرق مقتضيات العرض المقترحه للمملكة بين المنشآت وفقا لحجمها، تداول حقوق ملكيتها، او من يملكها ، ويرجع ذلك الى اعتقادنا باهمية القوائم المالية للمستثمرين والمقرضين المرتقبين وتناسق احتياجاتهم الى المعلومات مع احتياجات المستثمرين والمقرضين الحاليين.

(٣) الارباح المبقاة :

٨٣١ تقضي المادة (١٥٧) من قانون الشركات الالماني بضرورة عرض التغيرات فى الارباح المبقاة بمافى ذلك التغيرات التى طرأت على الاحتياطي القانونى والاحتياطيات الاخرى خلال الفترة المحاسبية .ويتم عرض بنود الارباح المبقاة فى قائمة الارباح والخسائر .ولايوجد اختلاف جوهرى بين مقتضيات العرض المتعلقة بالارباح المبقاة فى المانيا الغربية ومقتضيات العرض المتعلقة بقائمة الارباح المبقاة المقترحة للمملكة العربية السعودية . اذ تقضي المادة (١٤٩) من قانون الشركات الالماني بضرورة عرض رصيد الارباح المبقاة فى اول المدة واضافته فى قائمة الارباح والخسائر الى صافى الربح او الخسارة للمدة الحالية وابراز التغيرات فى الاحتياطي القانونى والاحتياطيات الاخرى للوصول الى رصيد الارباح المبقاة غير المخصصة فى نهاية المدة الحالية .

ب ـ قائمة المركز المالى (الميزانية العمومية السنوية) (المادة ١٥١) :

٨٣٢ نصت المادة ١٥١ من قانون الشركات الالماني على التصنيفات التالية فى الميزانية العمومية ، وتمثل العناوين التى وضع تحتها خط الحد الادنى

لمجموعات الاصول والخصوم الواجب عرضها فى الميزانية العمومية الا اذا لم يوجد لدى المنشاة احداهما :

جانب الاصول :

١) مساهمات راس المال غير المحصلة (ماتم طلبه ولم يدفع بعد) ٨٣٣

٢) الاصول الثابتة والاصول المالية

(أ) الاصول الثابتة وغير الملموسة :

(١) مبانى الادارة ، المصنع والمباني الاخرى المتعلقة بالتشغيل.
(٢) المباني السكنية .
(٣) الاراضي .
(٤) مباني على اراضي مملوكة لم تبوب ضمن (١) او (٢).
(٥) الالات والتركيبات .
(٦) الاجهزة والماكينات المكتبية .
(٧) الاصول تحت الانشاء والدفعات المقدمة لشراء اصول ثابتة .
(٨) الامتيازات والحقوق الصناعية ومايشابهها وتراخيص استخدام هذه الحقوق.

(ب) الاصول المالية :

(١) المساهمات فى منشآت اخرى.
(٢) الاستثمارات فى اوراق مالية لم تبوب ضمن (١).
(٣) القروض التى لاتقل مدتها عن اربع سنوات مع ابراز المضمون منها برهن عقارى او مايعادله .

٣) الاصول المتداولة :

(١) المخزون السلعي :

(١) المواد الخام .
(٢) البضائع تحت التصنيع .
(٣) البضائع المنتجة والسلع .

(ب) الاصول المتداولة الاخرى :

(١) الدفعات المدفوعة على الحساب التى لم تبوب ضمن (أ/٧).

(٢) الحسابات المدينة الناتجة عن البيع او تقديم الخدمات مع ابراز مالايستحق من قبل مدة تزيد عن سنة .

(٣) اوراق القبض مع ابراز مايمكن خصمه لدى البنك المركزي.

(٤) الشيكات تحت التحصيل.

(٥) النقد فى الصندوق ولدى البنك المركزى والشيكات المؤجلة .

(٦) النقد لدى البنوك .

(٧) الاوراق المالية التى لم تبوب ضمن (٣)،(٤)،(٨)،(٩) او ضمن الاصول المالية .

(٨) اسهم المنشاة المشتراه مع ايضاح قيمتها الاسمية .

(٩) المساهمات فى الشركات القابضة او فى شركات التنقيب.

(١٠) الحسابات المدينة للمنشآت ذات العلاقة .

(١١) الذمم المدينة المستحقة من اعضاء مجلس الادارة واعضاء مجلس الاشراف .

(١٢) الاصول الاخرى.

(د) المصاريف الايرادية المؤجلة .

(هـ) الخسائر المتراكمة .

جانب الخصوم : ٨٣٤

١) رأس المال.

٢) الاحتياطيات غير السرية :

(أ) الاحتياطي القانونى .

(ب) الاحتياطيات الاخرى الاختيارية .

٣) مخصصات انخفاض قيمة الاصول.

٤) مخصصات المطلوبات المستحقة .

(أ) مخصصات التقاعد

(ب) مخصصات المطلوبات المستحقة الاخرى.

٥) الخصوم غير المستحقة التسديد بالكامل لمدة أربع سنوات على الاقل:

(أ) القروض مع ابراز المضمون منها برهن عقارى او مايعادله .

(ب) قروض البنوك مع ابراز المضمون منها برهن عقارى اويعادله .
(جـ) الخصوم الاخرى مع ابراز المضمون منها برهن عقارى او مايعادله .
وبالاضافة يجب ابراز مبالغ القروض والخصوم فى (أ) و (ب) و (جـ) المستحقة قبل اربع سنوات .

٦) الخصوم الاخرى:

(أ) الحسابات الدائنة الناتجة عن المشتريات او الخدمات.
(ب) اوراق الدفع .
(جـ) مطلوبات البنوك التى لم تبوب ضمن (٥/ ب).
(د) الدفعات المحصلة مقدما .
(هـ) الديون المستحقة للمنشآت ذات العلاقة .
(و) خصوم اخرى.

٧) الايرادات المؤجلة او الدخل المؤجل.

٨) الارباح المبقاة .

٨٣٥ وبمقارنة مقتضيات العرض فى الميزانية العمومية التى نصت عليها المادة (١٥١) من قانون الشركات الالمانى بمقتضيات العرض المتعلقة بقائمة المركز المالى التى نص عليها معيار العرض والافصاح العام يتبين ان هناك اختلافات جوهرية بين المقتضيات الالمانية والمقتضيات المقترحه نلخصها فيمايلى :

(أ) تصنيف الخصوم : تتطلب مقتضيات معيار العرض والافصاح العام تصنيف الخصوم المتداولة وفقا لما يستحق سداده خلال سنة واحدة من تاريخ المركزالمالى . وبالمقارنة لاتحتوى تصنيفات الخصوم التى اقرتها المادة (١٥١) من قانون الشركات الالمانى على تصنيف مماثل للخصوم المتداولة اذ يتم تصنيف الخصوم وفقا لهذه المادة على اساس طبيعتها فى كل الاحوال ، فيما عدا الخصوم غير المستحقة التسديد بالكامل لمدة اربعة سنوات على الاقل . ويرجع مقتض تصنيف الخصوم المتداولة الذى نص عليه معيارالعرض والافصاح العام الى اعتقادنا باهمية تقديم معلومات الى مستخدمى القوائم المالية تمكنهم من تقدير متطلبات السيولة المتوقعة فى تاريخ قائمة المركز المالى خلال الفترة المحاسبية القادمة

وقدرة الوحدة المحاسبية على تغطية هذه المتطلبات من التدفق النقدى الموجب المتوقع توليده خلال نفس الفترة المحاسبية .

(ب) مايعتبر اصلا متداولا: من دراسة المفردات التى يتم تبويبها ضمن الاصول المتداولة وفقا للمادة (١٥١) من قانون الشركات الالمانى يتضح ان الاصول المتداولة لاتنحصر فى الاصول التى يتوقع تحويلها الى نقدية او بيعها او استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ المركز المالى فى حين ان معيار العرض والافصاح العام قد حدد مايعتبر اصلا متداولا بذلك . ويرجع تعريف الاصول المتداولة الذى ورد فى معيار العرض والافصاح العام الى رغبتنا فى اعطاء مستخدمى القوائم المالية معلومات تمكنهم من تقدير التدفق النقدى الموجب المتوقع فى تاريخ قائمة المركزالمالى خلال الفترة المحاسبية القادمة وكفاية هذا التدفق لتغطية متطلبات السيولة خلال نفس الفترة المحاسبية .

(ج) عرض حقوق اصحاب رأس المال: تفرق المادة (١٥١) من قانون الشركات الالمانى بين رأس المال والاحتياطيات (القانونى والاختيارى) وبين الارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة كعناصرلحقوق اصحاب رأس المال من حيث مكان عرضها فى الميزانية العمومية . وتعتبر المادة (١٥١) الارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة كمتمم حسابى لعناصرالميزانية العمومية الاخرى بما فى ذلك رأس المال والاحتياطيات . كما تتطلب المادة اظهار راس المال والاحتياطيات كمفردات مستقلة فى بداية جانب الخصوم كما تتطلب اظهار الارباح المبقاة كمفردة مستقلة فى نهاية جانب الخصوم او الخسائر المتراكمة كمفردة مستقلة فى نهاية جانب الاصول من الميزانية العمومية . ويرجع ذلك الى اعتبارات قانونية خاصة بالمانيا الغربية تختلف عن الوضع القانوني لحقوق اصحاب راس المال فى المملكة . وتعكس مقتضيات معيارالعرض والافصاح العام هذا الاختلاف حيث تتطلب اظهار جميع حقوق اصحاب راس المال كمجموعة واحدة فى قائمة المركزالمالى تمثل المتمم الحسابي للاصول والخصوم مع ابراز راس المال المدفوع، الاحتياطى القانونى، الاحتياطيات الاخرى الاختيارية والارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة كمفردات مستقلة داخل هذه المجموعة .

(د) ترتيب عرض المعلومات فى قائمة المركزالمالي:يتطلب معيار العرض والافصاح العام عرض الاصول وفقا لدرجة سيولتها كالاتي:

١) الاصول المتداولة.
٢) الاستثمارات والاصول المالية.
٣) الاصول الثابتة.
٤) الاصول غير الملموسة.

كما يتطلب المعيار عرض الخصوم وفقا لاستحقاقاتها كالاتي:

١) الخصوم المتداولة.
٢) الخصوم غير المتداولة.

واخيرا يتطلب المعيارعرض حقوق اصحاب رأس المال كمجموعة مستقلة تمثل المتمم الحسابى للاصول والخصوم مع ابراز عناصرها كمفردات مستقلة داخل هذه المجموعة وبالترتيب التالى:

١) راس المال المدفوع.
٢) المنح الراسمالية.
٣) الاحتياطيات.
٤) الارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة.

وترجع مقتضيات ترتيب عرض المعلومات فى قائمةالمركزالمالى وفقالمعيار العرض والافصاح العام الى اعتقادنا باهمية المعلومات المتعلقة بالسيولة ومتطلباتها لمستخدمى القوائم المالية.

وبالمقارنة نرى ان المادة (١٥١) من قانون الشركات الالماني قد اتخذت اتجاها مخالفا لما اقترحناه بخصوص ترتيب عرض المعلومات فى قائمة المركز المالى.

٣ - تونس

٨٣٦ وردت مقتضيات العرض المتعلقة بكل من القوائم المالية فى المخطط المحاسبى التونسى الذى تم وضعه فى سنة ١٩٦٦م والذى يعتبر المصدر الرسمى لمعايير المحاسبة المالية فى تونس ، ويلزم هذا المخطط المنشآت الهادفة للربح باستخدام حسابات موحدة يتم عن طريقها تصنيف العمليات المالية للمنشآت المختلفة بصورة موحدة وطبقا لنفس القواعد . كما فرض المخطط على هذه المنشآت طريقة محددة وموحدة لقياس نتائج اعمالها وعرض هذه النتائج.

ويتطلب المخطط المحاسبى التونسى من كل منشأة اعداد القوائم المالية التالية :

١) الميزانية العامة.
٢) حساب الانتاج.
٣) حساب الاستغلال.
٤) حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام.
٥) حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الصافية.
٦) جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحصل عليها خلال السنة.

ولقد اوردنا في نهاية هذه الدراسة التحليلية ملحقا يحتوى على نماذج القوائم المالية التى يتطلبها المخطط المحاسبى التونسى ، وتعتبر مقارنة مقتضيات العرض المتعلقة بكل من القوائم المالية السابقة بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام مقارنة غير مجدية نظرا للاختلاف الجوهرى بين اهداف القوائم المالية فى تونس والاهداف المقترحه للقوائم المالية فى المملكة ، ويعتبر احد الاهداف الرئيسية للقوائم المالية وبالتالى مقتضيات العرض المتعلقة بالقوائم المالية المطلوب اعدادها فى تونس تمكين المسئولين عن تخطيط الاقتصاد القومي من اعداد الحسابات القومية وتحديد تأثير المنشأة على الخطة الاقتصادية . وبالمقارنة نرى ان الاهداف المقترحة للقوائم المالية في المملكة ركزت اساسا على حاجة المستثمرين والمقرضين ومستخدمى القوائم المالية الاخرين ذوى الحاجة المماثلة الى معلومات تمكنهم من تقييم اداء المنشأة وقدرتها علي خلق تدفق نقدى كافى . وبناء عليه لانرى جدوى لمقارنة مقتضيات العرض فى القوائم المالية التونسية بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام.

٤-٣-٣ الافصاح العام ومقتضياته :

٨٢٧ يعنى الافصاح العام بالمعلومات العامة التى لاتتعلق بعنصر معين من عناصر القوائم المالية والتى يتعين ايضاحها فى القوائم المالية اوتذييلاتها (ايضاحات القوائم المالية) حتى لاتكون هذه القوائم مضللة . ولقد قسمت هذه المعلومات العامة الى مواضيع محددة واقترح لكل منها معيار خاص يحدد مايجب ايضاحه . وتشمل هذه المعايير مايلى:

١) ايضاح طبيعة نشاط المنشأة.
٢) ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التى اتبعتها المنشأة.
٣) ايضاح التغيرات المحاسبية بما في ذلك:
   (أ) تغيرات السياسات المحاسبية.
   (ب) تغيرات التقديرات المحاسبية .

(ج) تغيرات الوحدة المحاسبية التى تعد لها القوائم المالية .

(د) تصحيح الاخطاء فى القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة .

٤) ايضاح المكاسب والخسائر المحتملة .

٥) ايضاح ارتباطات الوحدة المحاسبية .

٦) ايضاح الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالى.

٨٣٨ ولقد راينا ضرورة تحديد المعالجة المحاسبية الواجب على المنشاة اتباعها للتغيرات المحاسبية والمكاسب والخسائر المحتملة حتى يكتمل المعيار المتعلق بكل من هذين الموضوعين . ونورد فيمايلى تصورنا لاهمية هذه المواضيع ومبررات مايتطلبه المعيار المتعلق بكل منها ومقارنة مقتضياته بالمقتضيات المماثلة ، اذا وجدت ، فى كل من الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس. وتجدر الاشارة الى ان معايير او مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها فى البلاد الاخرى لاتحتوى على معيار أو مبدأ واحد يحدد مقتضيات الافصاح العام . فعلى سبيل المثال وردت مقتضيات الافصاح العام فى الولايات المتحدة الامريكية فى عدة وثائق صدرت من الجهات المعترف بها لوضع معايير المحاسبة المالية كالاتى :

(أ) رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠) التابع للمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين الذى حدد المعالجة المحاسبية للتغيرات المحاسبية وايضاحاتها .

(ب) رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٢) التابع للمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين الذى حدد مقتضيات ايضاح السياسات المحاسبية الهامة .

(ج) بيان معيار المحاسبة المالية رقم (٣) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية والذى حدد مقتضيات معالجة وايضاح التغيرات المحاسبية فى القوائم المالية للفترات المحاسبية التى تقل عن سنة .

(د) بيان معيار المحاسبة المالية رقم (٥) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية الذى حدد مقتضيات معالجة وايضاح المكاسب والخسائر المحتملة وايضاح ارتباطات الوحدة المحاسبية .

(هـ) بيان معيار المحاسبة المالية رقم (١٤) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية الذى حدد مقتضيات ايضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية .

٨٣٩ بالاضافة وردت مقتضيات ايضاح الاحداث اللاحقة فى الولايات المتحده الامريكية فى بيانات معايير المراجعة كما وردت مقتضيات ايضاح احداث لاحقة محددة فى العديد من معايير القياس المحاسبى المتعلقة بعناصر معينة من عناصر القوائم المالية او بانواع معينة من انواع العمليات او الاحداث . فعلى سبيل المثال نص رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (١٦) المتعلق بالقياس المحاسبي والمعالجة المحاسبية لعمليات الاندماج وايضاحاتها على ضرورة ايضاح عمليات الاندماج التى تتم خلال الفترة بين تاريخ قائمة المركز المالى وتاريخ نشر القوائم المالية

كما نص بيان معيار المحاسبة المالية رقم (١٢) المتعلق بالقياس المحاسبي والمعالجة المحاسبية للاستثمارات في الاسهم العادية المتداولة على ضرورة ايضاح التغير في القيمة السوقية لهذه الاستثمارات خلال الفترة بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ نشر القوائم المالية .

٤-٣-٣-١ ايضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية :

لقد اشرنا سابقا في مقدمة هذه الدراسة التحليلية الى ان تقييم اداء ٨٤٠ المنشاة من قبل مستخدمي القوائم المالية ينطوي بالاضافة الى اعتبارات اخرى هامة على ثلاث مقارنات رئيسية كالاتي :

(١) مقارنة اداء المنشأة في الفترة الجارية باداءها في الفترة او الفترات المحاسبية السابقة .

(٢) مقارنة اداء المنشأة في الفترة الجارية باداء المنشاءات الاخرى المماثلة .

(٣) مقارنة اداء المنشأة بالنسبة الى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والاحداث والظروف التي توثر عليها .

ولاجدال في اهمية معرفة طبيعة نشاط المنشأة عند اجراء المقارنات ٨٤١ السابقة اذ تساعد معرفة طبيعة نشاط المنشأة على تحديد المنشآت المماثلة ، بالاضافة تساعد هذه المعرفة على تحديد التغيرات في طبيعة نشاط المنشأة من فترة الى اخرى ومن ثم اخذ هذه التغيرات ، اذا حدثت ، في الحسبان عند مقارنة ادائها من فترة محاسبية الى فترة محاسبية اخرى . ومن هذا المنطلق يقضي معيار العرض والافصاح العام بضرورة ايضاح طبيعة نشاط المنشأة .

وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بايضاح نشاط المنشاة بمقتضيات المعايير المماثلة في البلاد الاخرى يتبين ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة تتطلب ايضاح نشاط الوحدة المحاسبيه في حين لاتتطلب معايير المانيا الغربية وتونس مثل هذا الايضاح .

٤-٣-٣-٢ ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التي اختارتها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية .

لاشك ان السياسات المحاسبية التي تتبعها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية ٨٤٢ لها تأثير هام على الصورة التي تعطيها تلك القوائم لمركزها المالي ونتائج

اعمالها والتغيرات فى مركزها المالى ، وبناء على ذلك فان فائدة القوائم المالية فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة تعتمد الى حد كبير على معرفة ومدى فهم من يستخدمون هذه القوائم للسياسات المحاسبية التى اعدت على اساسها. وتتضح اهمية ايضاح السياسات المحاسبية الهامة عند الاخذ فى الحسبان عدم وجود مجموعة موحدة من السياسات المحاسبية المتعارف عليها فى المملكة العربية السعودية تلتزم بهـا كل المنشآت ويستطيع مستخدمو القوائم المالية الرجوع اليها وان السياسات المحاسبية المختلفة المتاح اختيارها حاليا فى المملكة لاعداد القوائم المالية تؤدى الى اختلافات جوهرية فى القوائم المالية المبنية على نفس الاحداث والظروف ، ومن ثم يقضي معيار العرض والافصاح العام بضرورة ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التى اختارتها ادارة المنشأة كاساس لاعداد القوائم المالية .ومن امثلة السياسات المحاسبية الواجب ايضاحها مايلى:

(١) اساس توحيد الحسابات .
(٢) طريقة تحديد تكلفة المخزون السلعي وتقييمه
(٣) الاساس المحاسبي لاثبات الايرادات واعتبارها محققة
(٤) طريقة الاستهلاك وطريقة الاطفاء
(٥) الاساس المحاسبى لاثبات ايرادات الرحلات واعتبارها محققة فى حالة منشآت النقل البحرى.
(٦) المعالجة المحاسبية لمصاريف فترة قبل التشغيل .
(٧) المعالجة المحاسبية لرسوم التمويل على القروض الانشائية .
(٨) المعالجة المحاسبية للمكاسب والخسائر المتعلقة بتحويل الاصول والخصوم الواجب تسويقها بالعملة الاجنبية .
(٩) الاساس المحاسبى لاعداد القوائم المالية (اساس الاستحقاق او الاساس النقدى ..الخ).
(١٠) المعالجة المحاسبية لمصاريف الابحاث والدراسات.
(١١) المعالجة المحاسبية لمصاريف استصلاح الاراضى او مصاريف الزراعة الدائمة او مصاريف المحاصيل التى لم تجن فى نهاية الفترة المحاسبية .

٨٤٣ وبدراسة مقتضيات الافصاح العام فى البلاد الاخرى يتبين ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة ـ على عكس المانيا الغربية وتونس ـ تلزم المنشآت بايضاح السياسات المحاسبية التى تختارها ادارتها كاساس لاعداد القوائم المالية ، وفيمايلى مقارنة لمقتضيات ايضاح السياسات المحاسبية فى الولايات المتحدة الامريكية بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام:

٤-٣-٣-٣ ايضاح التغيرات المحاسبية ومعالجتها المحاسبية :

١) التغيرات فى السياسات المحاسبية :

٨٤٤ وتنتج هذه التغيرات عند اتخاذ ادارة المنشاة قرارا بتغيير سياسة محاسبية مقبولة بسياسة محاسبية مقبولة اخرى لمعالجة عمليات او ارصدة قائمة ، نشأت فى الفترة او الفترات المحاسبية السابقة . ولاتنتج هذه التغيرات من اقرار سياسة محاسبية مقبولة جديدة لمعاجلة عمليات او ارصدة نشأت فى الفترة المحاسبية الحالية ، ولم يكن لها مثيلا فى الفترات المحاسبية السابقة او من اقرار سياسة محاسبية جديدة لعمليات او ارصدة نشات فى الفترة المحاسبية الحالية مع استمرار اتباع السياسة المحاسبية القديمة بالنسبة للعمليات او الارصدة القائمة المماثلة التى نشأت فى الفترة او الفترات المحاسبية السابقة .

٨٤٥ ومن الواضح ان التغيرفى السياسات المحاسبية اذا لم تتم معالجته بطريقة ملائمة وايضاحه بصورة كاملة يوثر تاثيرا كبيرا على قدرة مستخدمى القوائم المالية على مقارنة اداء المنشاة خلال الفترة الحالية باداءها فى الفترة او الفترات المحاسبية السابقة . ولذا فقد رأينا اهمية احتواء معيار العرض والافصاح العام على مقتضيات المعالجة المحاسبية والايضاح للتغيرات فى السياسات المحاسبية . ولتحديد المعالجة المحاسبية للتغيرات فى السياسات المحاسبية ومقتضيات ايضاحها قمنا بدراسة البدائل المختلفة لمعالجة التغير فى السياسات المحاسبية وهى كالاتى :

أ) التطبيق المستقبلي :

٨٤٦ بمعني ان السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على العمليات والاحداث التى تقع بعد تاريخ التغير وعلى اية ارصدة قائمة فى تاريخ التغيير بدون اجراء تسويات متجمعة على هذه الارصدة لتعكس تاثيرالسياسة الجديدة على الفترات المحاسبية السابقة . ولم نقترح هذا البديل نظرا لعدم ملائمته لمقتضيات مقارنة اداء المنشاة من فترة محاسبية الى اخرى.

الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	ملاحظات
تعريف السياسات المحاسبية	تشمل السياسات المحاسبية المعايير المحددة والاسس وطرق التطبيق التى اختارتها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية.	تشمل السياسات المحاسبية المبادئ والاسس وطرق التطبيق التى اختارتها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية.	تعادل المبادئ فى الولايات المتحدة المعايير فى المملكة العربية السعودية.
الحالات التى يتحتم فيها الايضاح.	(١) اذا تم الاختيار بين بدائل مقبولة من المعايير وطرق تطبيقها. (٢) اذا كانت هناك معايير محاسبية او طرق معينة لتطبيقها تتميز بانها فريدة لنشاط معين حتى ولو كانت متبعة اساسا من قبل معظم المنشآت التى تزاول ذلك النشاط. (٣) اذا تم اعداد القوائم المالية على اساس لايتفق مع واحد او اكثر من مفاهيم المحاسبة المالية المقترحة.	(١) اذا تم الاختيار بين بدائل مقبولة. (٢) اذا كانت هناك مبادئ محاسبية او طرق لتطبيقها تتميز بانها فريدة لنشاط معين حتى ولو كانت متبعة اساسا من قبل معظم المنشآت التى تزاول ذلك النشاط. (٣) التطبيقات غير العادية او التطبيقات الجديدة لمبادئ المحاسبة المالية.	يرجع الاختلاف بين الولايات المتحدة والمملكة العربية السعودية الى ان مقتضيات ايضاح السياسات المحاسبية فى الولايات المتحدة تم اصدارها على افتراض ان التزام الوحدة المحاسبية بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يتطلب الالتزام بمفاهيم معينة للقياس والعرض المحاسبى. اما فى حالة المملكة فلم تصدر معايير محاسبية بعد تلزم الوحدة المحاسبية باتباع مفاهيم معينة للقياس والعرض المحاسبى. ومن ثم رأينا ضرورة الزام الوحدة المحاسبية بايضاح اساس اعداد القوائم المالية اذا لم يتفق مع واحد او اكثر من مفاهيم المحاسبة المالية المقترحة.
مكان الايضاح	الايضاح الاول للقوائم المالية (او) ملخص منفصل يشار اليه فى القوائم المالية.	الايضاح الاول للقوائم المالية (او) ملخص منفصل يشار اليه فى القوائم المالية.	

ب) التطبيق باثر رجعي دون تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة المتاثرة بالتغيير:

٨٤٧ بمعني ان السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على العمليات والاحداث التى تنطبق عليها اعتبارا من تاريخ ظهور هذه العمليات والاحداث شريطة ان يكون لها ارصدة قائمة فى تاريخ التغير مع اجراء تسوية مجمعة تعكس اثر التغيرفى السياسة المحاسبية علىالسنوات الماضية واظهار هذه التسوية فى القوائم المالية لسنة التغيير . وهناك طريقتان لاظهار التسوية المجمعة فى القوائم المالية لسنة التغيير كالاتي:

١ – كمفردة مستقلة فى قائمة الدخل.

٢ – كتسوية لرصيد اول المدة للارباح المبقاة.

٨٤٨ ولم نأخذ بهذا البديل ايضا لعدم ملاءمته لمقتضيات مقارنة اداء المنشاة من فترة مالية الى اخرى . اذ يؤدى هذا البديل الى اعداد القوائم المالية لسنة التغيير وفقا للسياسة المحاسبية الجديدة وعرض القوائم المالية لسنة او سنوات المقارنة وفقا للسياسة المحاسبية القديمة .بالاضافة يؤدى اظهار التسوية المجمعة كمفردة مستقلة فى قائمة الدخل لسنة التغيير الى اظهار بند فى قائمة الدخل ليس له علاقة بنتائج اعمال هذه السنة.

ج) التطبيق بأثر رجعى مع تعديل القوائم المالية المعروضة للفترات المحاسبية المتأثرة بالتغيير:

٨٤٩ بمعني ان السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على العمليات والاحداث التى تنطبق عليها اعتبارا من تاريخ ظهور هذه العمليات والاحداث شريطة ان يكون لها ارصدة قائمة فى تاريخ التغييرمعتعديل القوائمالمالية للسنوات السابقة المعروضة والتى تتاثر بالتغيير وتسوية رصيد الارباح المبقاة فى اول مدة معروضة بحيث يعكس الاثر المتجمع لتغيير السياسة المحاسبية على السنوات السابقة لذلك التاريخ. وتعكس مقتضيات معيار العرض والافصاح العام هذا البديل لاعتقادنا بملاءمته لمقتضيات مقارنة اداء المنشاة بين الفترات المحاسبية المختلفة ,اذ يؤدى هذا البديل الى عرض القوائم المالية لسنة او سنوات المقارنة وفقا للسياسة المحاسبية الجديدة مما يساعد على ازالة التشويه فى اداء المنشاة بين سنوات المقارنة الناتج

من اختلاف السياسات المحاسبية التى اعدت على اساسها القوائم المالية . ولقد كان اعتبارنا الاساسى فى اختيار هذا البديل هو تمكين مستخدمى القوائم المالية من ربـــط نتائج اعمال المنشاة بمدد محاسبية معينة حتى يتسنى لهم تقييـــم تاثير التغيرات فى ظروفها الاقتصادية على هذه النتائج . ويترتب على ذلك ان فائدة المعلومات المعروضة عن نتائـــج اعمال المنشأة تـــزداد كلما ربطت اجزاء صافي الدخل بفترات زمنية معينة ومن ثم فانه مـــن الافضل تعديل نتائج الاعمال للفترات السابقة نتيجة للتغيير فى السياسة المحاسبية التى تاثرت بها تلك النتائج .

وبالاضافة الى المعالجة المحاسبية للتغييرات فى السياسات المحاسبية نص المعيار على مقتضيات الايضاح التالية عند تغييـــر احـــدى السيـــاسات المحاسبية :

(أ) وصف التغييـــر

(ب) مبررات التغيير

(ج) تاثير التغير على القوائم المالية للفترة المحاسبية التى تـــتم فيها التغيير .

وذلك بالاضافة الى الاشارة الى ان القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة قد تم تعديلها لتعكس تاثير التغيير على نتائج اعمال هـذه الفترات .

كما احتوى المعيار على مقتضيات اخرى اذا تعذر تعديل القوائـــم المالية للفترات المحاسبية السابقة .

٨٥٠ وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغيرات فى السياسات المحاسبية بالمتقضيات المماثلة فى الولايات المتحدة , المانيـــا الغربية وتونس يتبين الاتي :

(١) ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحـــدة الامريكيـــة قد عالجت موضوع التغيرات فى السياسات المحاسبيـــــة معالجة رسمية حيث نص رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية للتغيرات فى السياسات المحاسبية والايضاحات المتعلقة بهـــا فى حين لم تعالج نصوص قانون الشركات الالماني هذا الموضوع ولـــم يتعـــرض المخطط المحاسبي التونسي لهذا الموضوع .

(٢) بمقارنة مقتضيات مبادئ المحاسبة المتعارف عليهافى الولايات المتحدة بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة

بالتغيرات فى السياسات المحاسبية يتبين ان المقتضيات الامريكية والمقتضيات المقترحه للمملكة العربية السعودية تتفقان الى حد كبير على مايجب ايضاحه بخصوص التغيرات فى السياسات المحاسبية وتختلفان على المعالجة المحاسبية لهذه التغيرات. اذ يتطلب راى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠) من الوحدة المحاسبية ايضاح مايلى بخصوص التغيرات فى السياسات المحاسبية :

(أ) وصف التغيير

(ب) مبررات التغيير

(جـ) تاثير التغيير على القوائم المالية للفترة المحاسبية التى تم فيها التغيير.

كما يتطلب هذا الراى معالجة التغيرات فى السياسات المحاسبية فى جميع الحالات ، فيما عدا بعض الاستثناءات التى نص عليها ، بطريقة التطبيق الرجعي دون تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة المتاثرة بالتغيير واظهار التسوية المجمعة التى تعكس تاثير التغيير على الفترات السابقة كبند مستقل فى قائمة الدخل للفترة المحاسبية التي تم فيها التغيير. بالاضافة يتطلب هذا الراى الحاق بيانات ايضاحية فى نهاية كل قائمة من قوائم الدخل المعروضة تبين صافي الدخل لكل فترة محاسبية قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية وبعدها كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة قد طبقت فى السنوات السابقة التى تتاثر بتلك السياسة .ويرجع اختيار هذه المعالجة المحاسبية فى الولايات المتحدة الى عاملين اخذهما مجلس مبادئ المحاسبة فى الاعتبار عند اصدار رأيه رقم (٢٠) كالاتي:

العامل الاول : هو اعتقاد مجلس مبادئ المحاسبة بأهمية عدم تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة بعد اصدارها نتيجة للتغيرات فى السياسات المحاسبية التى اعدت على اساسها هذه القوائم حتى لايفقد مستخدمو القوائم المالية ثقتهم فى القوائم المالية . ولقد ادى هذا العامل الى قرار مجلس مبادئ المحاسبة بعدم تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة الا فى حالات استثنائية حددها فى رأيه رقم (٢٠).

العامل الثاني: هو اعتقاد مجلس مبادئ المحاسبة باهمية اعطاء مستخدمي القوائم المالية مايمكنهم من مقارنة اداء الوحدة المحاسبية من فترة الى اخرى مع عدم تشويه هذه المقارنة نتيجة لاختلاف السياسات المحاسبية . وقد ادى هذا العامل الى قرار مجلس مبادئ المحاسبة بضرورة الحاق بيانات

ايضاحيه فى نهاية كل قائمة من قوائم الدخل المعروضة تبين صافي الدخل لكل فترة محاسبية قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية وبعدها كمالو كانت السياسة المحاسبية الجديدة طبقت فى السنوات السابقة التى تتاثر بتلك السياسة .

وفى اعتقادنا ان اسلوب المعالجة المحاسبية للتغيرات فى السياسات المحاسبية الذى اقره مجلس مبادئ المحاسبة الامريكي فى رايه رقم (٢٠) يعتبر اسلوبا معقدا لظروف المملكة خاصة عند الاخذ فى الحسبان مانصت عليه المادة (١٢٤) من نظام الشركات . فلقد نصت هذه المادة على ضرورة اعداد الحسابات الختامية وفقا لنفس الاسس (اسس التقييم والتبويب) التى تم اتباعها فى السنوات السابقة الا اذا اقرت الجمعية العمومية التغيير بناء على توصية مقدمة من مراقب الحسابات . بناء عليه لم نر أن احتمال فقد مستخدمي القوائم المالية فى المملكة لثقتهم فى القوائم اذا عدلت نتيجة للتغيير فى السياسات المحاسبية يمثل احتمالا كبيرا عند الاخذ فى الحسبان الشروط التى حددها نظام الشركات لتغيير السياسات المحاسبية والتى عززناها بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام التى تتطلب ايضاح مبررات التغيير. ومن ثم كان اهتمامنا الاساسي باختيار اسلوب للمعالجة المحاسبية يساعد مستخدمى القوائم المالية على مقارنة اداء المنشاة من فترة الى اخرى بدون تعقيد.

٢) التغيير فى التقديرات المحاسبية :

٨٥١ قد ينتج التغيير فى تقدير محاسبى الى معلومات جديدة لها تاثير على ذلك التقدير لم تكن موجودة عند اقرار التقدير سابقا. كما قد ينتج التغيير فى التقديرات المحاسبية نتيجة لاكتساب الوحدة المحاسبية خبرة اضافية او نتيجة لوقوع احداث جديدة تؤدى الى تغيير احد التقديرات. ويعتبر تغيير تقدير محاسبي نتيجة لاستخدام معلومات كانت متاحة ولم تستخدم عند اقرار التقدير سابقا بمثابة تصحيح خطأ ومن ثم لاتنطبق عليه مقتضيات المعالجة المحاسبية والايضاح التى نص عليها معيار العرض والافصاح العام . ومن الواضح ان التغيير فى التقديرات المحاسبية اذا لم تتم معالجته بطريقة ملائمة وايضاحه بصورة كاملة قد يؤثر على قدرة مستخدمى القوائم المالية على فهم اسباب التغير فى اداء المنشأة من فترة الى اخرى . فاذا لم يتم ايضاح التغيير وتأثيره على نتائج اعمال السنة الحالية لكان من الصعب على مستخدمي القوائم المالية التمييز بين تأثير التغيير

في التقدير المحاسبي وتأثير اختلاف الظروف الاقتصادية على اداء المنشأة .

٨٥٢ ومن هذا المنطلق رأينا ضرورة وضع المقتضيات التالية للمعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية وايضاحه :

(أ) تطبيق التقدير الجديد تطبيقا مستقبليا بمعنى ان التقدير الجديد يتم تطبيقه في فترة التغيير اذا انحصر تاثيره على فترة التغيير ، او في فترة التغيير والفترات المحاسبية القادمة اذا امتد تاثيره الى فترات محاسبية قادمة . وتجدر الاشارة الى ان تطبيق التقدير الجديد باثر رجعي لايعتبر بديلا متاحا عند الاخذ في الحسبان ان التغيير في التقدير ينتج عن معلومات او خبرة او احداث او ظروف جديدة مختلفة عن الاوضاع القائمة عند اعداد القوائم المالية للسنوات السابقة .

(ب) ايضاح طبيعة وتاثير التغيير على صافي الدخل قبل وبعد المكاسب والخسائر الاستثنائية لفترة التغيير وذلك بالنسبة للتغيرات في التقديرات المحاسبية غير العادية او النادرة او التي لهاتاثيرهام على الفترة الحالية والفترات المحاسبية القادمة ، ويراعي ان مقتضيات معيار العرض والافصاح العام لاتتطلب ايضاح التغيرات في التقديرات الروتينية المتوقعة سنويا والتي ينحصر تاثيرها على الفترة المحاسبية الحالية مثل تغيير نسبة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من فترة محاسبية الى اخرى نتيجة لتغير الظروف .

٨٥٣ وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغيرات في التقديرات المحاسبية بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية ، وتونس يتبين الاتي :

(١) ان مبادى المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة قد عالجت موضوع التغيرات في التقديرات المحاسبية معالجة رسمية حيث نص رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية لهذه التغيرات والايضاحات المتعلقة بها في حين لم تعالج نصوص قانون الشركات الالماني هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لهذا الموضوع .

(٢) بمقارنة مقتضيات مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغيرات في التقديرات المحاسبية يتبين ان المقتضيات الامريكية والمقتضيات المقترحه للمملكة تتفقان على المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية وعلى مايجب ايضاحه بخصوصها .

٣) التغيير فى تكوين الوحدة المحاسبية التى تعد لها القوائم المالية :

٨٥٤ يمثل هذا التغيير نوعا خاصا من التغيرات فى السياسة المحاسبية اذ ينتج التغيير من اتخاذ ادارة المنشاة قرارا بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بالوحدات القانونية التى تشملها قوائمها المالية . وكمثال على هذا يعتبر قرار ادارة الشركة القابضة بعدم توحيد حسابات شركاتها التابعة التى شملتها قوائمها المالية الموحدة سابقا تغيرا فى تكوين الوحدة المحاسبية التى تعد لها القوائم المالية من شركة قابضة وشركاتها التابعة الى شركة قابضة فقط . وتجدر الاشارة الى ان التغيير فى تكوين الوحدة المحاسبية لاينتج من استبعاد شركة او شركات تابعة من القوائم المالية الموحدة نتيجة لتخلص الشركة القابضة من استثماراتها فى هذه الشركة اوالشركات . كما لاينتج هذا التغيير من اضافة شركة او شركات تابعة الىالقوائم المالية الموحدة لاول مرة نتيجة شراء الشركة القابضة او احدى الشركات التابعة لها لهذه الشركة او الشركات .

٨٥٥ ولاشك ان التغير فى تكوين الوحدة المحاسبية التى تعد لها القوائم المالية الناتج عن قرار ادارة الشركة بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة باضافة اوحذف الشركات التابعة من القوائم المالية الموحدة يؤثر تاثيرا هاما على قدرة مستخدمي القوائم المالية على تقييم اداء الوحدة المحاسبية ومن ثم يتعين معالجته وايضاحه بطريقة تسهل مهمة مستخدمي القوائم المالية ، واذا اخذنا فى الحسبان ان هذا التغيير يمثل تغييرا فى السياسة المحاسبية التى اقرتها الادارة لتعريف الوحدة المحاسبية التى تعد لها قوائم مالية لكان من الواجب معالجته وايضاحه بطريقة تتناسق مع المقتضيات المقترحة لمعالجة وايضاح التغيرات فى السياسات المحاسبية الاخرى . وهذا ماتوصلنا اليه فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية والايضاح للتغيرات فى تكوين الوحدة المحاسبية . ولقد بنينا راينا فى هذا الخصوص على اساس نفس مبررات مقتضيات المعالجة المحاسبيةوالايضاح المتعلقة بالتغيرات فى السياسات المحاسبية ، وبناء عليه يتطلب معيار العرض والافصاح العام معالجة التغير فى تكوين الوحدة المحاسبية باثر رجعي مع تعديل القوائم المالية للفترات السابقةالمعروضة لاغراض المقارنة من اجل ان تعكس المركز المالى ونتائج اعمال الوحدة المحاسبية الجديدة . بالاضافة تتطلب هذه المقتضيات

٨٥٦ ايضاح الاتي فى القوائم المالية للفترة المحاسبية التى تم فيها تغييـر تكوين الوحدة المحاسبية :

(أ) وصف وطبيعة التغيير فى تكوين الوحدة المحاسبية .
(ب) تاثير التغيير على صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية وبعدها على كل الفترات المحاسبية المعروضة .

بمقارنة هذه المقتضيات بالمقتضيات المماثلة فى الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس يتبين الاتي :

(١) ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية قد عالجت موضوع التغير فى تكوين الوحدة المحاسبية معالجة رسمية حيث نص رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية لهذا التغير والايضاحات المتعلقة به فى حين لم تعالج نصوص قانون الشركات الالماني هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لهذا الموضوع .

(٢) بمقارنة مقتضيات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية مع مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغير فى تكوين الوحدة المحاسبية يتضح ان المقتضيات الامريكية والمقتضيات المقترحه للمملكة تتفقان على المعالجة المحاسبية وعلى مايجب ايضاحه فى هذا الخصوص .

٤) تصحيح الاخطاء فى القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة :

٨٥٧ يعتبر تصحيح الاخطاء فى القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة نوعا من انواع التغيرات المحاسبية يتعين تحديد مقتضيات معالجته المحاسبية وايضاحاته لفهم تاثيره . وقد ينتج الخطأ فى القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة من اخطاء حسابية ، او اخطاء فى تطبيق معايير المحاسبة او طرق التطبيق او من تجاهل او سوء استخدام المعلومات والبيانات المتاحة والتى تؤثر على التقديرات المحاسبية اللازمة لاعداد القوائم المالية . وفى جميع هذه الحالات يتعين تصحيح الخطأ بطريقة تتناسق مع مفهوم الفترة المحاسبية ومفهوم المضاهاة اللذان يتطلبان ان تتحمل كل فترة محاسبية بما يخصها من الايرادات والمكاسب والمصاريف والخسائر مما يحتم ان يعالج تصحيح الخطأ فى السنة المالية التى نشأ فيها (اى بأثر رجعي) . ويتطلب ذلك تعديل القوائم المالية للسنة او السنوات التى تأثرت بتصحيح الخطأ . ولتسهيل فهم هذا التغيير المحاسبي من قبل مستخدمي القوائم المالية يتعين الافصاح عن الامور التالية :

(أ) وصف الخطأ .
(ب) اثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للمدة الجارية ، وللمدد المالية السابقة .

وذلك بالاضافة الى الاشارة الى ان القوائم المالية للمدد السابقة قد تم تعديلها .

وبمقارنة مقتضيات تصحيح الأخطاء فى القوائم المالية التى نص عليها معيار العرض والافصاح العام بمقتضيات تصحيح الأخطاء فى الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس يتبين مايلي :

(١) ان مبادىء المحاسبة المالية المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية قد عالجت موضوع تصحيح الاخطاء معالجة رسمية حيث نص رأى مجلس مبادىء المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية والايضاحات اللازمة فى حين لم تعالج نصوص قانون الشركات الالماني هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لهذا الموضوع .

(٢) بمقارنة مقتضيات مبادىء المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة مع المقتضيات المقترحه للمملكة لمعالجة تصحيح الاخطاء يتضح ان المقتضيات الامريكية والمقتضيات المقترحه تتفقان على المعالجة المحاسبية وعناصر الايضاح المتعلقة بتصحيح الأخطاء .

٨٥٨ ٤-٣-٣-٤ ايضاح المكاسب والخسائر المحتملة ومعالجتها المحاسبية :

تنتج المكاسب والخسائر المحتملة من ظروف او وضع معين او مجموعة من الظروف او الاوضاع فى تاريخ قائمة المركز المالي تشير الى احتمال تمتع المنشأة بمكسب او تحملها لخسارة لايمكن التاكد منها بصورة قاطعة الا اذا وقعت احداث معينة فى المستقبل او تاكد عدم وقوع هذه الاحداث ، ولقد حدد معيار العرض والافصاح العام اعتمادا على مفهوم الاثبات المحاسبى الشروط الواجب توافرها لاثبات مثل هذه المكاسب والخسائر المحتملة محاسبيا وايضاحها .

٨٥٩ ويقضي المعيار بضرورة اثبات الخسارة المحتملة فى تاريخ قائمة المركز المالي اذا توافر الشرطان التاليان :

(أ) اذا كان من المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التى تؤكد الخسارة فى المستقبل .

(ب) اذا كان هناك تقديرا معقولا لمبلغ الخسارة .

كما يقضى المعيار بعدم اثبات الخسارة المحتملة محاسبيا فى تاريخ قائمة المركز المالي اذا لم يتوافر احد الشرطين السابقين ، وفى هذه الحالة يقضي المعيار بضرورة ايضاح الخسارة المحتملة الا اذا كان احتمال وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التى تؤكدها فى المستقبل يعتبر احتمالا ضئيلا .

كما يقضي المعيار بعدم اثبات المكاسب المحتملة اثباتا محاسبيا حتى يتم تحقيقها فى المستقبل مع ضرورة الافصاح عنها فى ايضاحات القوائم المالية الا اذا كان احتمال وقوع اوعدم وقوع الحدث او الاحداث التى تؤدى الى تحقيقها يعتبر احتمالا ضئيلا . كما حدد المعيار عناصر الايضاح اللازمة للمكاسب والخسائر المحتملة .

٨٦٠ ويمثل الاتجاه الذى اخذه معيار العرض والافصاح العام فيما يتعلق بالخسائر والمكاسب المحتملة اتجاها حريصا يتمشي مع المسئوليه التى تتضمنها اهداف المحاسبة المالية لتقديم معلومات يمكن لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليها ، لتقييم اداء الوحدة المحاسبية والذى يتطلب فى رأينا درجة اعلى من الثقة للاثبات المحاسبي للمكسب المحتمل عن الدرجة اللازمة للاثبات المحاسبي للخسارة المحتملة .

٨٦١ وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالمكاسب والخسائر المحتملة مع المقتضيات المماثلة فى الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس يتبين الاتي :

(١) ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية قد عالجت موضوع المكاسب والخسائر المحتملة معالجة رسمية اذ نص بيان معيار المحاسبة المالية رقم (٥) الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية على المعالجة المحاسبية ومقتضيات الايضاح اللازمة للمكاسب والخسائر المحتملة . وقد نص هذا البيان على ضرورة تحديد درجة احتمال وقوع الحدث او الاحداث التى تؤكد الخسارة فى المستقبل من عدم وقوعها كالاتي :

(أ) متوقعة .

(ب) من الممكن وقوعها .

(جـ) غير متوقعة .

٨٦٢ ويقضي هذا البيان بضرورة اثبات الخسارة المحتملة اثباتا محاسبيا اذا كان من المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التى تؤكدها واذا كان هناك تقديرا معقولا لمبلغها ، كما يقضي هذا البيان بعدم اثبات الخسارة المحتملة محاسبيا اذا لم يتوافر اى من الشرطين السابقين مع ضرورة الافصاح عنها فى ايضاحات القوائم المالية الا اذا كان من غير المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التى تؤدى الى تحقيقها . كما يقضي المعيار بعدم الاثبات المحاسبي للمكاسب المحتملة الا فى تاريخ تحققها

مع ضرورة الافصاح عنها الا اذا كان من غير المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التى تحققها فى المستقبل . وقد حدد هذا البيان عناصر الايضاح اللازمة لكل حالات المكاسب والخسائر المحتملة .

٨٦٣ (٢) ان قانون الشركات الالماني قد عالج موضوع الخسائر المحتملة معالجة رسمية اذ اجازت المادة (١٥٢) عمل مخصصات للخسائر المحتملة ، ويراعي فى هذا الشان ان قانون الشركات الالماني لم يحدد درجة الاحتمال اللازمة لاثبات الخسارة محاسبيا كما لم ينص على اية مقتضيات للايضاح تتعلق بالخسائر المحتملة . كما ان قانون الشركات صامت بخصوص المكاسب المحتملة .

(٣) ان المخطط المحاسبي التونسي اجاز خلق مخصصات لتغطية الخسائر او التكاليف المفاجئة التى لايمكن توقع حدوثها فى نهاية الفترة المحاسبية ، ولم يحدد المخطط التونسي درجة الاحتمال اللازمة لتسجيل هذه الخسائر او التكاليف المفاجئة . كما ان المخطط صامت بخصوص المكاسب المحتملة .

٤-٣-٣-٥ ايضاح الارتباطات :

٨٦٤ يقضي معيار العرض والافصاح العام بضرورة ايضاح الارتباطات المالية الهامة للمنشأة والتى من شأنها تحديد حرية التصرف المتاحة لها . ويرجع ذلك الى اعتقادنا باهمية معرفة هذه الارتباطات عند تقييم أداء المنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية بهدف تحديد توقعاتهم عن المستقبل واتخاذ القرارات الملائمة . وبدون ايضاح هذه الارتباطات قد تكون القوائم المالية مضللة . فعلي سبيل المثال بدون ايضاح ارتباط المنشأة بشراء اصول ثابتة بقيمة كبيرة او ارتباطها المالى الهام الناتج عن عقد ايجار طويل المدى او ارتباطها بشراء او بيع كمية كبيرة من المخزون السلعي قد يأخذ قارئ القوائم المالية انطباعا خاطئا عن قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدى كافى . ولقد نص معيار العرض والافصاح العام على عناصر الايضاح اللازمة للارتباطات المالية الهامة .

٨٦٥ وبمقارنة المقتضيات المقترحه لايضاح الارتباطات المالية الهامة للمنشأة بالمقتضيات المماثلة فى الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس يتبين الاتي :

(١) ان معايير المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة قد تعرضت رسميا لهذا الموضوع حيث نص بيان معيار المحاسبة المالية رقم (٥) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية على ضرورة ايضاح

الارتباطات المالية الهامة للمنشاة كما حدد عناصر الايضاح المطلوبة .

(٢) ان قانون الشركات الالماني والمخطط المحاسبي التونسي لم يتعرضا الى هذا الموضوع.

(٣) ان المقتضيات المقترحة لايضاح الارتباطات المالية الهامة للمنشاة تتفق مع المقتضيات المماثلة فى الولايات المتحدة الامريكية .

٤-٣-٣-٦ ايضاح الاحداث اللاحقة :

٨٦٦ تمثل الاحداث اللاحقة الاحداث التى تقع خلال الفترة التى تنقضي بين تاريخ قائمة المركز المالي وبين تاريخ اصدارها للتداول . ويقضي معيار العرض والافصاح العام بضرورة الافصاح عن الاحداث اللاحقة التى من شانها ان تؤدى الى احداث تغيرات هامة في الاصول والخصوم خلال الفترة او الفترات المحاسبية التالية او التى تؤثر تأثيرا هاما على عمليات المنشأة فى المستقبل .كما حدد المعيار عناصر الايضاح كالاتى :

(أ) طبيعة الحدث .

(ب) تقدير الاثرالمالي للحدث اذا امكن عمليا او الاشارة الى انه قد تعذر الوصول الى تقدير معقول.

ويرجع مقتضي العرض والافصاح العام فى هذا الشان الى اعتقادنا باهمية معرفة هذه الاحداث اللاحقة عند تقييم أداء المنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية بهدف تحديد توقعاتهم عن المستقبل واتخاذ القرارات الملائمة . وبدون ايضاح الاحداث اللاحقة قد تكون القوائم المالية مضللة . فعلي سبيل المثال تعطي القوائم المالية انطباعا خاطئا للقارئ اذا لم تحتو على ايضاح يفصح عن توقف اعمال المنشاة بعد تاريخ قائمة المركز المالي بسبب حريق أدى الى تدمير مصنعها الوحيد.

٨٦٧ وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالاحداث اللاحقة بالمقتضيات المماثلة فى الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس يتبين الاتي :

(١) انه على الرغم من أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة لاتحتوى على معيار خاص بالاحداث اللاحقة الا أن كثيرا من معايير القياس المحاسبي قد نصت على الايضاحات اللازمة لاحداث لاحقة معينة ، بالاضافة نصت معايير المراجعة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة على اهمية ايضاح الاحداث اللاحقة كعامل اساسي من عوامل عدالة تمثيل القوائم المالية .

(٢) ان قانون الشركات الالمانى والمخطط المحاسبى التونس لم يتعرضا الى موضوع الاحداث اللاحقة .

٤-٣-٤ مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة :

تتعلق هذه المقتضيات ببعض الامور العامة التى تنتج عن توحيد القوائم المالية . ويتطلب معيار العرض والافصاح العام الالتزام بمقتضيات العرض والافصاح التى تنطبق على القوائم المالية غير الموحدة عند اعداد القوائم المالية الموحدة بالاضافة الى مايلى : ٨٦٨

(أ) ايضاح السياسة المحاسبية التى تتبعها الشركة القابضة لاعداد القوائم المالية الموحدة - على سبيل المثال حجم الاستثمار فى الشركة التابعة اللازم لتوحيد حساباتها ، حذف الارباح والخسائر الناتجة عن عمليات التبادل بين شركات المجموعة .....الخ.

(ب) نسبة حقوق الملكية للشركة القابضة فى الشركات التابعة التى لاتشملها القوائم المالية الموحدة وبالطبع اسماء هذه الشركات .

(ج) نسبة حقوق الملكية للشركة القابضة فى الشركات التابعة التى تشملها القوائم المالية الموحدة وبالطبع اسماء هذه الشركات .

(د) المعالجة المحاسبية للاستثمارات فى الشركات التابعة التى لاتشملها القوائم المالية الموحدة على سبيل المثال (وفقا للتكلفة ، وفقا لنسبة حق الملكية للشركة القابضة فى صافى اصول الشركة التابعة .....الخ).

(هـ) الفترة التى تغطيها القوائم المالية الموحدة لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة اذا اختلفت تواريخ هذه الفترات المالية التى تغطيها هذه القوائم المالية اختلافا كبيرا .

(و) الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالى للشركة التابعة اذا اختلف هذا التاريخ اختلافا كبيرا عن تاريخ قائمة المركز المالى الموحدة .

(ز) اظهار حقوق الاقليه فى الشركات التابعة المندمجة كمفردة مستقلة فى قائمة المركز المالى بين مجموعة الخصوم ومجموعة حقوق الاغلبية .

(ح) اظهار حقوق الاقلية فى صافى الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية كمفردة مستقلة فى قائمة الدخل .

(ط) اظهار تكلفة أسهم الشركة القابضة التى تملكها الشركة التابعة كاستبعاد من حقوق المساهمين فى قائمة المركز المالى الموحدة .

ومن الواضح ان المقتضيات السابقة تمثل فى رأينا حلولا منطقية فى اطار حاجة مستخدمى القوائم المالية للمعلومات التى تمكنهم من التقييم السليم لأداء المنشأة كما تتناسق مع مقتضيات معيار العرض والافصاح العام الاخرى والمفاهيم المحاسبية الملائمة .فعلى سبيل المثال يتناسق ايضاح سياسة التوحيد

وايضاح المعالجة المحاسبية للشركات التابعة التى لاتشملها القوائم المالية الموحدة مع متطلبات ايضاح السياسات المحاسبية الهامة ، كما يتناسق ايضاح الاحـــداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي للشركة التابعة اذا اختلف تاريخها اختلافا كبيرا عن تاريخ قائمة المركز المالي الموحدة مع متطلبات ايضـاح الاحداث اللاحقة ، كما يتناسق ايضاح الفترة التى تغطيها القوائم المالية الموحدة لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة مع متطلبات ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التى تقضي بضرورة الايضاح اذا تم اعداد القوائم المالية على اساس لايتفق مع واحد او اكثر من مفاهيم المحاسبة المالية حيث ان القوائم المالية الموحدة فى هذه الحالة لن تتناسق تماما مع متطلبات مفهوم الفترة المحاسبية . واخيرا يتناسق اظهار حقوق الاقلية كمفردة مستقلة فى قائمة الدخل الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة مع متطلبات عرض المعلومات فى هاتين القائمتين التى ينص عليها معيار العرض والافصاح العام.

٨٦٩. وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة بالمقتضيات المماثلة فى الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس يتبين الاتي:

١) ان مبادىء المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة قد تعرضت لموضوع توحيد القوائم المالية بما في ذلك مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بها. اذ نصت نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٥١) الصادرة من قبل لجنة اجـــراءات المحاسبة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الامريكي على معايير توحيد القوائم المالية . ويراعي فى هذا الشان أن النشرة المشار اليها لاتقضي بضرورة اعداد قوائم مالية موحدة وانما اشارت الى القوائم الماليـة الموحدة كقوائم مفضلة لعكس المركز المالي ونتائـــج اعمال الوحدة الاقتصادية التى تنتج من وجود علاقة سيطرة بين شركة وشركة او شركات اخرى.

وبدراسة محتويات هذه النشرة يتبين انها قد ركزت على الاتي:

(أ) الظروف التى تشير الى ان القوائم المالية الموحدة اكثر نفعا من القوائم المالية غير الموحدة.

(ب) اجراءات توحيد القوائم المالية.

(ج) مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة.

وبمقارنة مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة بما ورد فى النشرة الامريكية لابحاث المحاسبة رقم (٥١) يتبين الاتي:

(١) ان المقتضيات المقترحه لم تتعرض الى تحديد الظروف التى تشير الى ضرورة اعداد قوائم مالية موحدة ويعتبر هذا اختلافا رئيسيا

بين هذه المقتضيات ومحتويات النشرة رقم (٥١) . وقد نتج هذا الاختلاف من اعتقادنا بأن تحديد الظروف التى يتعين علـــى اساسها اعداد القوائم المالية الموحدة يخرج عن نطاق معيار العرض والافصاح العام . اذ يتطلب تحديد تلك الظروف اقرار المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها لمساهمة شركة فى شركة او شركات أخرى (بمعني آخر وضع معيار يحدد الطريقة او الطرق المناسبة لمعالجة مساهمة شركة فى شركة او شركات أخرى نظرا لوجود عدة بدائل مثل التكلفة ، القيمة الدفترية للمساهمة ، التوحيد .. الخ).

(ب) ان نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٥١) قد حددت الخطوط العريضة لمقتضيات العرض والافصاح المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة فى حين ان معيار العرض والافصاح العام كان اكثر تحديدا لمواضيع العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة . وعلى الرغم من الاختلاف فى درجة التحديد لاتتناقض المقتضيات المقترحه مع الخطـــوط العريضة للعرض والافصاح العام التى نصت عليها نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٥١).

٨٧٠ ٢) ان قانون الشركات الالماني يتطلب من الشركات المساهمة العامة اعداد حسابات ختامية موحدة تشمل كل الشركات القومية التابعة لهـــا ، اذا وجدت ويعرّف قانون الشركات الالماني الشركة التابعـــة على انها شركة استثمرت شركة اخرى فى راس مالها بنسبة اعلى من ٥٠٪ او كشركة تخضع للسيطرة الاقتصادية لشركة اخرى لاسباب غير متعلقة بملكية اسهمهـــا. ويراعي ان القانون لايتطلب توحيد حسابات الشركات التابعة الاجنبية . ويتطلب القانون ايضاح حقوق الاقلية ، والطبيعة القانونية والتجارية لاية مجموعة تمتلك ٢٥٪ او اكثر من راس مال الشركات الموحدة والالتزامات والمستحقات المتعلقة بهذه المجموعات . ويتطلب القانون ايضاح ذلك على وجه الميزانية العمومية الموحدة . ويتم اعداد الميزانية العمومية الموحدة وفقا للقواعد السابق الاشارة اليها فى هذه الدراسة التحليلية بخصوص مقتضيات العرض فى الميزانية العمومية وفقا للمادة (١٥١) من قانون الشركات الالماني . كما حدد القانون شكلا مبسطا لحساب الارباح والخسائر الموحد بالمقارنة بحساب الارباح والخسائر غير الموحد الذى تتطلبه المادة (١٥١). وبدراسة متطلبات قانون الشركات المتعلقة بالحسابات الختامية الموحدة يتبين ان القانون ركز اساسا على الزام الشركات المساهمـــة القابضة بتقديم حسابات ختامية موحدة وتعريف الحسابات الموحدة ولم يتعرض القانون لمواضيع العرض والافصاح العام التى تعرضت لها المقتضيات المقترحه المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة .

٣) ان المخطط المحاسبي التونسي لم يتعرض الى مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموجودة .

٤-٣-٥ مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء :

٨٧١ تعرّف المنشأة التى لاتزال فى مرحلة الانشاء بانها منشأة تكرس كل جهودها لتطوير نشاطها واعمالها ومعنى ذلك انها لم تبدأ اعمالها الرئيسية المخططة او بدات تلك الاعمال ولم تنتج عن هذه الاعمال ايرادات هامة بعد .

وتعتبر مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء فى حكم البديهيات المترتبة على الاهداف المقترحه للقوائم المالية ومفاهيم المحاسبة المالية التالية :

(أ) مفهوم ملاءمة المعلومات المعروضة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية .

(ب) مفهوم قابلية المعلومات المعروضة للمقارنة .

(ج) مفهوم قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب .

فعند الاخذ فى الحسبان مانص عليه البيان المقترح لاهداف القوائم المالية والمفاهيم السابق الاشارة اليها تتضح البديهيات التالية :

١) ان من الهام ان تشير القوائم المالية الى ان المنشأة لاتزال فى مرحلة الانشاء اذا كانت لاتزال فى هذه المرحلة حتى يتسنى لمستخدمي القوائم ٨٧٢ المالية تقييم ومقارنة ادائها على اساس مناسب .

٢) ان من الهام ايضاح طبيعة الجهود التى تتم اثناء مرحلة الانشاء حتى يستطيع مستخدمو القوائم المالية الحكم على معقولية حجم الموارد الاقتصادية المستخدمة فى مرحلة الانشاء عند مقارنتها بحجم الموارد الاقتصادية المستخدمة فى مرحلة الانشاء لمنشآت اخرى مماثلة .

٣) ان من الهام ايضاح حجم الموارد الاقتصادية المتاحة والمستخدمة فى مرحلة الانشاء حتي يستطيع مستخدمو القوائم المالية تحديد علاقتها بما يتم اثناء مرحلة الانشاء .وتتطلب هذه البديهيات بالاضافة الى متطلبات العرض والافصاح العام الاخرى عرض الاتي :

(أ) الخسائر المتراكمة اثناء مرحلة الانشاء .

(ب) المبالغ المجمعة للايرادات ، المصروفات ، المكاسب والخسائر من تاريخ تأسيس المنشأة حتى تاريخ اخر قائمة مركزمالى معروضه .

(ج) المبالغ المجمعة لمصادر الاموال واستخداماتها منذ تاريخ تأسيس المنشاة حتى تاريخ آخر قائمة مركز مالي معروضة .

(د) تفاصيل حركة رأس المال المصدر منذ تاريخ تأسيس المنشأة حتى تاريخ آخر قائمة مركز مالي معروضة .

واخيرا من الهام ابلاغ مستخدمي القوائم المالية بأن المنشأة قد انتهت من مرحلة الانشاء عند انتهاء مرحلة الانشاء حتى يتسني لهم البدء في تقييم ومقارنة ادائها على اساس مناسب .

وتعكس مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء الاعتبارات السابقة . وعندمقارنتها بالمقتضيات المماثلة فى الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس يتبين الاتي :

أ) تعرضت مبادى المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية الى هذا الموضوع اذ نص بيان المعيار رقم (٧) الصادرمن مجلس معايير المحاسبة المالية على مبادئ المحاسبة المالية الواجب على الشركات التى لاتزال فى مرحلة الانشاء اتباعها كمانص على مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية لهذه الشركات . وبمقارنة مانص عليه بيان المعيار رقم (٧) بمقتضيات العرض والافصاح العام المقترحه المتعلقة بالقوائم المالية للشركات التى لاتزال فى مرحلة الانشاء يتضح الاتي:

(١) ان المقتضيات المقترحه لم تتعرض للمبادئ المحاسبية الواجب على هذه الشركات اتباعها لاعتقادنا بخروج هذا عن نطاق معيار العرض والافصاح العام .

(٢) ان المقتضيات المقترحه للعرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء تتفق مع مقتضيات العرض والايضاح العام التى نص عليها المعيار الامريكى رقم (٧) .

ب) لم يتعرض قانون الشركات الالماني كما لم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لمقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للشركات التى لاتزال فى مرحلة الانشاء .

ملحق رقم (١)

نماذج القوائم المالية وفقا للمخطط المحاسبي التونسي

الموجودات			المبلغ الاجمالي	الاستهلاكات ومؤونات التخطيط	المبلغ الصافي			المطلوبات			المبلغ
خصم اصدار السندات ومصاريف التاسيس الاخرى			الاجمالي					راس المال الجماعي والشخصي (او الشخصيات بمافي ذلك احتياطيات اعادة التقسيم المقيدة في راس المال			
الاراضي								حساب المستغل			
المباني								احتياطي قانوني			
العتاد والادوات								احتياطيات اعادة الاستثمار المعفية			
وسائل النقل								احتياطي اعادة التقييم الاستثنائية			
أثاث وأجهزة مكتبية								احتياطي التجديد			
تهييئات وترتيبات وتجهيزات								احتياطيات أخرى			
وسائل اللف المستديمة								الارباح المحجوزة			
اصول أخرى								عجلاوات اصدار		الاجمالي	
الاصول المعنوية											
الاصول تحت الانجاز			الاجمالي					اعانات التجهيز	المحصل عليها	المسجلة في حساب ارباح وخسائر	
اقتراض مدته اكثر من سنة											
استثمارات											
تقديم عقارات وضمانات			الاجمالي								
								مؤونات الاخطار			
								مؤونات مصاريف ستقسم على عدة سنوات			
								مؤونات ذات اصل قانوني			
								مؤونات الشقاعد الاجباري للموظفين			
البضاعة								مؤونات اخرى			
مواد خام ومواد استهلاك											
البضاعة نصف جاهزة										الاجمالي	
بضاعة جاهزة											
انتاج او اشغال بصدد الانجاز											
وسائل اللف التجارية								سندات (قروض) واذون ذات اجل اكثر من سنة .			
بضاعة اخرى											
			الاجمالي					قروض سكنية اجلها يزيد عن سنة			
								ديون اخرى لها اكثر من سنة			
								راس المال دفوعات متحصل عليها			
								عن زيادة راس المال .			
										الاجمالي	

بعده /

(مقابلـــــــــــــه)

		الموجـــــــــــــودات		المبلـــغ الاجمالى	الاستهلاكات وموءنات التخطيط	المبلـــغ الصافى		المطلوبـــــــــــــات			المبلغ
		خصم اصدار السندات ومصاريف التاسيس الاخرى	الاجمالى					راس المال الجماعى والشخصى (او المخصصات) بما فى ذلك احتياطيات اعادة التقسيم المقيدة فى راس المال .			
		موردون عزبون ومقدمات على حساب الطلبيات						( ) مـــوردون			
		المدينيـــــــــن						حرفاء عربون وتسبقة على حساب الطلبيات تحت الانجاز .			
		حسابات الشركاء الجارية						حسابات الشركاء التجارية			
		شركاء راس مال غير مدفوع						شركات المجموعـــــــة			
		شركات مجموعـــــــة						دفوعات مستحقة وغيرمدفوعة من راس مال غير مدفوع .			
		وسائل لف وادوات برسم الارجاع						وسائل لف وادوات مضمنة			
		مدينـــــون اخـــــــرون						دائنون اخرون			
		حساب تسوية الموجودات(الاصول)						حسابات تسوية المطلوبات			
		اقتراض اجله اقل من سنة						قروض (سندات واذون اجلها اقل من سنة)*			
		اوراق وعقارات قبض						اقراضات اخرى اجلها اقل من سنة			
		شيكات وتسائم برسم التحصيل						اوراق دفع موردون القروض البنكية			
		السندات الوظيفيـــــــة						اوراق			
		بنوك وصكوك بريدية						البنـــــوك			
		الصـــــــدوق									
		الصناديق النشرية									
			الاجمالى							اجمالـــى	
		الاستهلاكات العاجلـــــــة						مراسح السنة الحاليـــة			
		خسارة السنة الماليـــــة									
									الاجمالى العـــام		
		مبلغ الضمانات الممنوحـــة						مبلغ الضمانـــــــات			
		اوراق مخصومة ولم يحن اجلها									

حساب الانتاج

السنة المالية المبتدئة في ..... والمنتهية في .....

البيان		المحلية	الخارجية	الصافي		الاجمالي	البيان				
مخزون اول المدة بضاعة							مخزون اول المدة قطع تغيارات الصناعات ثانوية				
مواد اولية (خام)							البضاعة التحف الجاهزة				
مواد الاستهلاك							البضاعة الجاهزة				
وسائل التعبئة							بضاعة وخدمات تحت التشغيل				
مواد مشتروة	اجمالي رقم ١						مخزون اخر المدة				
مخزون اخر المدة							قطع تغيارات وبضاعة ثانوية				
بضاعة						١	البضاعة التحف الجاهزة				
مواد خامة							البضاعة الجاهزة				
مواد الاستهلاك							بضاعة او خدمات تحت التشغيل				
وسائل التعبئة								اجمالي رقم ٢ تغييرات المخزون (٢ – ١)	محطة	خارجية	الاجمالي
مواد مشتروة							مبيعات اشغال ـ خدمات				
مشتريات	اجمالي رقم ٢ تغييرات المخزون (١–٢)	مقارنة	خارجة	الاجمالي		الرصيد	مبيعات البضائع				
مشتريات بضاعة							مبيعات منتوجات مصنعة من طرف				
مشتريات مواد خام							العمولة				
مشتريات مواد استهلاك							ايجار اماكن التشغيل				
مشتريات وسائل التعبئة							اشغال				
مصاريف عن المشتريات							خدمات عن المبيعات والاشغال والخدمات				
	اجمالي رقم ٣ مشتريات تمستهلكة ٤٣ (١ – ٢)						مبيعات المخلفات الثانوية				
							المنتوجات الثانوية ووسائل				
اشغال ادوات وخدمات خارجية							اللف التي يمكن استعادتها	اجمالي رقم ٣			
ايجار ومالي حكمية							تخفيضات عن المبيعات (يطرح)				
صيانة واصلاحات							الايرادات الثانوية لحساب الانتاج	مبيعات اضافية (٣ – ٧٢)			
اشغال وصناعات منجزة							الاداءات التسيير المالية				
خارج المؤسسة							خصم كتسب ـ منح و عن مبيعات				
ادوات مغيرة							اشغال انجزتها المؤسسة لنفسها				
ادوات صنعت على حساب المؤسسة							(كمصاريف لاتتعلق بمشغيل				
حقوق المستثمرين							النسبة العالية)				
دراسات											
اجور واتعاب الوسطاء											
مصاريف التامين على الاشغال والاتصالات											
مصاريف الانتاج الاخرى مصاريف التشغيل العالمية											
حصيلة الانتاج (القيمة الاضافية الخام)											
				المجموع العام						المجموع	

حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الصافية (حساب الارباح والخسائر الصافية)
السنة المالية المبتدئة فى _____ والمنتهية فى _____

من		الى	
نتيجة التشغيل الصافية		نتيجة التشغيل الصافية	
خسارة عن اعوام سابقة		أرباح اعوام سابقة	
اعانات استثنائية ممنوحة			
خسارة استثنائية		أرباح استثنائية	
مخصص حسابات الموءنات خارج التشغيل او استثنائية .			
ضرائب على المرابيح (بمافيها القسط)		مرابيح ناتجة عن اعانات التجهيز	
		خسارة اعوام ما استثنائية مغطاة بموءنات	
الاجمالى		الاجمالى	
نتيجة السنة المالية الصافية (ربح)		نتيجة السنة المالية الصافية (خسارة)	
الاجمالى العام		الاجمالى العام	

حساب الاستغلال
بيان الارباح والخسائر الاجمالية
السنة المالية المبتدئة في ـــــ والمنتهية في ـــــ

من		الى	
مصاريف المستخدمين		نتيجة الانتاج	
ـ أجور ومرتبات			
ـ مصاريف متعلقة بها والتكاليف الاضافية .		ايرادات التشغيل الثانوية	
الضرائب والاداءات غير مباشرة			
اداءات جمركية على الواردات			
ضريبة على الانتاج			
ضريبة الاستهلاك		اعانات التشغيل	
اداءات على الخدمات المقدمة			
رسوم استهلاك			
رسوم واداءات اخرى			
مصاريف التشغيل الاخرى			
الاجمالي		الاجمالي	
نتيجة التشغيل الخام او السيولة النقدية الاجمالية ( )		نتيجة التشغيل الخام اوالسيولة النقدية الاجمالية ( )	
ايجابي ـــــ		سلبي ـــــ	
الاجمالي العام		الاجمالي العام	

حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام (توزيع الارباح والخسائر الاجمالية)
السنة المالية المبتدئة في _____ والمنتهية في _____

من _____		الى _____	
نتيجة التشغيل الخام		نتيجة التشغيل الخام	
مصاريف التمويل		ايرادات التمويل	
الضرائب والاداءات المباشرة			
ضرائب عقارية			
رسوم التسجيل			
الضرائب والاداءات الاخرى (عدا الضريبة على المرابيح)			
مخصص حسابات الاستهلاك (الاستفادة)			
مخصص حسابات الاحتياطيات			
الاجمالي		الاجمالي	
نتيجة التشغيل الصافية (ايجابي)		نتيجة التشغيل الصافية (سلبي)	

جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحصل عليها
خلال السنة الماليـــة

الارباح المتصرف عليها		تخصيص المرابيـــح	
الربح المحجوز عن سنوات سابقة		حقوق المساهميـــن	
		اتعاب اعضاء مجلس الادارة	
		أرباح الاسهم	
السحب من الاحتياطيات		الايرادات المخصصة احتياطيات اعادة الاستثمارات المعفية من الاداءات	
		استعمالات اخرى	
الاجمالي		الاجمالي	

الجزء الثالث

معيار العرض والافصاح العام

قائمة المحتويات

		فقرة	صفحة
١-	مقدمة	٥٠١ – ٥٠٢	١٩٠
٢-	تمهيد	٥٠٣ – ٥٠٩	١٩١
٢ – ١	مقدمة		
٢ – ٢	متطلبات العرض العام في القوائم المالية		١٩٣
٢ – ٢ – ١	المتطلبات العامة	٥١٠ – ٥١٣	١٩٣
٢ – ٢ – ٢	المتطلبات الخاصة لكل قائمة مالية		١٩٤
٢ – ٢ – ٢ – ١	عرض النتائج وابرازها في قائمة الدخل	٥١٤ – ٥١٥	١٩٤
٢ – ٢ – ٢ – ٢	عرض المعلومات في قائمة مصادر واستخدام الاموال	٥١٦ – ٥٢٠	١٩٧
٢ – ٢ – ٢ – ٣	عرض المعلومات في قائمة المركز المالي	٥٢١ – ٥٢٣	١٩٨
٢ – ٢ – ٢ – ٤	عرض المعلومات في قائمة الارباح المبقاة او قائمة التغييرات في حقوق اصحاب راس المال (المالكين)	٥٢٤ – ٥٢٥	١٩٩
٢ – ٣	متطلبات الافصاح العام	٥٢٦	٢٠٠
٢ – ٣ – ١	تعريف الوحدة المحاسبية	٥٢٧	٢٠٠
٢ – ٣ – ٢	ايضاح السياسات المحاسبية الهامة	٥٢٨ – ٥٢٩	٢٠٠
٢ – ٣ – ٣	التغيرات المحاسبية	٥٣٠	٢٠٠
٢ – ٣ – ٣ – ١	التغير في السياسة المحاسبية	٥٣١ – ٥٣٦	٢٠١
٢ – ٣ – ٣ – ٢	التغير في التقديرات المحاسبية	٥٣٧ – ٥٣٨	٢٠٢
٢ – ٣ – ٣ – ٣	التغير في مكونات الوحدة المحاسبية	٥٣٩ – ٥٤٠	٢٠٣
٢ – ٣ – ٣ – ٤	تصحيح الخطا في القوائم المالية للمدد السابقة	٥٤١ – ٥٤٣	٢٠٣
٢ – ٣ – ٤	المكاسب والخسائر المحتملة والارتباطات المالية		٢٠٤
٢ – ٣ – ٤ – ١	المكاسب والخسائر المحتملة	٥٤٤ – ٥٤٦	٢٠٤
٢ – ٣ – ٤ – ٢	الارتباطات المالية	٥٤٧ – ٥٤٨	٢٠٥

قائمة المحتويات " تابع"

٢ – ٣ – ٥	الاحداث اللاحقة لاعداد القوائم المالية	٥٤٩ – ٥٥٣	٢٠٥
٢ – ٤	متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة	٥٥٤ – ٥٥٦	٢٠٧
٢ – ٥	متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء	٥٥٧	٢٠٨
٣ –	معيار العرض والافصاح العام		٢٠٩
٣ – ١	مقدمة	٥٧٨ – ٥٨٠	٢٠٩
٣ – ٢	نطاق المعيار	٥٨١	٢٠٩
٣ – ٣	نص المعيار		٢١٠
٣ – ٣ – ١	العرض العام	٥٨٢	٢١٠
٣ – ٣ – ١ – ١	المتطلبات العامة	٥٨٣ – ٥٩١	٢١٠
٣ – ٣ – ١ – ٢	متطلبات العرض العام للقوائم المالية كل على حده	٥٩٢ – ٦٢٩	٢١٤
٣ – ٣ – ٢	الافصاح العام	٦٧٩	٢٢٦
٣ – ٣ – ٢ – ١	ايضاح طبيعة نشاط المنشأة	٦٨٠	٢٢٦
٣ – ٣ – ٢ – ٢	ايضاح السياسات المحاسبية الهامة	٦٨١ – ٦٨٣	٢٢٦
٣ – ٣ – ٢ – ٣	التغير فى سياسة محاسبية	٦٨٤ – ٦٩٠	٢٢٧
٣ – ٣ – ٢ – ٤	التغيرفى التقديرات المحاسبية	٦٩١ – ٦٩٤	٢٢٨
٣ – ٣ – ٢ – ٥	التغير فى تكوين الوحدة المحاسبية	٦٩٥ – ٦٩٧	٢٢٨
٣ – ٣ – ٢ – ٦	تصحيح الاخطاء فى القوائم المالية للفترات السابقة	٦٩٨ – ٦٩٩	٢٢٩
٣ – ٣ – ٢ – ٧	المكاسب والخسائر المحتملة	٧٠٠ – ٧٠٧	٢٢٩
٣ – ٣ – ٢ – ٨	الارتباطات المالية	٧٠٨ – ٧١٠	٢٣٠
٣ – ٣ – ٢ – ٩	الاحداث اللاحقة	٧١١ – ٧١٣	٢٣١
٣ – ٣ – ٣	متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة	٧٤٤ – ٧٥١	٢٣٢
٣ – ٣ – ٤	متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للشركات فى مرحلة الانشاء	٧٧٢ – ٧٧٥	٢٣٤
٣ – ٤	نماذج توضيحية وارشادات عامة لاعداد القوائم المالية		٢٣٦

قائمة المحتويات " تابع"

٣ ـ ٤ ـ ١	نماذج توضيحية		٢٣٦
٣ ـ ٤ ـ ٢	ارشادات لاحتساب وعرض الاموال الناتجة من التشغيل فى قائمة مصادر واستخدام الاموال		٢٥٥
٤ ـ	الدراسة التحليلية		٢٥٧
٤ ـ ١	مقدمة	٨٠٦ ـ ٨٠٨	٢٥٧
٤ ـ ٢	المنتفعون من معيار العرض والافصاح العام	٨٠٩ ـ ٨١١	٢٥٩
٤ ـ ٣	محتويات معيار العرض والافصاح العام	٨١٢	٢٥٩
٤ ـ ٣ ـ ١	القوائم المالية الواجب اعدادها	٨١٣ ـ ٨١٥	٢٦٠
٤ ـ ٣ ـ ٢	مقتضيات عرض المعلومات فى القوائم المالية	٨١٦	٢٦٣
٤ ـ ٣ ـ ٢ ـ ١	مقتضيات العرض العام	٨١٧ ـ ٨٢٠	٢٦٣
٤ ـ ٣ ـ ٢ ـ ٢	مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية	٨٢١ ـ ٨٣٦	٢٦٥
٤ ـ ٣ ـ ٣	الافصاح العام ومقتضياته	٨٣٧ ـ ٨٣٩	٢٨٦
٤ ـ ٣ ـ ٣ ـ ١	ايضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية	٨٤٠ ـ ٨٤١	٢٨٨
٤ ـ ٣ ـ ٣ ـ ٢	ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التى اختارتها ادارة المنشاة لاعداد القوائم المالية	٨٤٢ ـ ٨٤٣	٢٨٨
٤ ـ ٣ ـ ٣ ـ ٣	ايضاح التغيرات المحاسبية ومعالجتها المحاسبية	٨٤٤ ـ ٨٥٧	٢٩٠
٤ ـ ٣ ـ ٣ ـ ٤	ايضاح المكاسب والخسائر المحتملة ومعالجتها المحاسبية	٨٥٨ ـ ٨٦٣	٢٩٩
٤ ـ ٣ ـ ٣ ـ ٥	ايضاح الارتباطات	٨٦٤ ـ ٨٦٥	٣٠١
٤ ـ ٣ ـ ٣ ـ ٦	ايضاح الاحداث اللاحقة	٨٦٦ ـ ٨٦٧	٣٠٢
٤ ـ ٣ ـ ٤	مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة	٨٦٨ ـ ٨٧٠	٣٠٣
٤ ـ ٣ ـ ٥	مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشات التى لاتزال فى مرحلة الانشاء	٨٧١ ـ ٨٧٢	٣٠٦

ملحق (١) تعريف المصطلحات

ملحـــق (١)

نظرا لمرحلة التطور التى تمر بها المهنة من حيث اخذها من منابع العلم والخبرة للدول الاخرى، وبحكم تواجد محاسبين من دول ذات ثقافات مختلفة يعملون فى المملكة، فان من الضرورى لتسهيل عملهم وجعله اكثر جدوى للمستفيدين من خدماتهم محاولة توحيد معانى بعض المصطلحات الهامة فى مجال المهنة • ويلزم مراعاة ان اهمية تعريفها يأتى من التعارف على ماتعنيه وتوحيد استعماله من الجميع :

المراجعـــة :

فحص القوائم المالية لمنشأة طبقا لمعايير المراجعة المعتمدة فى المملكة ، من قبل شخص (او اكثر) مؤهل (او مؤهلين) تأهيلا مهنيا كافيا ، بغرض ابداء الرأى فى ان القوائم المالية ككل :

١ ـ تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة كماهو عليه فى نهاية المدة موضوع المراجعة ، ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة •

٢ ـ تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية •

المراجـع المسئول:

الشخص المسئول عن عملية المراجعة • وحسب الظروف فان وصف المراجع قد يلحق بأى من اعضاء فريق المراجعة سواء كان شريكا او موظفا فى مكتب المراجعة مادام يتمتع بصلاحيات المراجع الا ان المراجع المسئول هو من يوقع تقرير المراجعة •

المراجعون الاخرون:

قد يشترك اكثـــر من مراجع فـــى مراجعة المنشاة ويكونوا مسئولين عن اصدار تقرير مشترك كما قد يراجع كل منهم وحدة محاسبية مستقلة من وحدات المجموعة موضوع المراجعة •

القوائم المالية :

المعلومات المالية المستخرجة من السجلات المحاسبية للمنشأة والمعروضة بشكل يظهر مركزها المالى فى تاريخ معين والتغير فى مركزها المالى خلال فترة محددة وفقا لاساس محاسبى شامل . وتتكون القوائم المالية للمنشأة عادة من قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة الارباح المبقاة (او قائمة التغير فى حقوق أصحاب رأس المال) ، قائمة مصادر واستخدام الاموال والايضاحات المتعلقة بتلك القوائم المالية .

تظهـــر بعدل:

تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال اذا أمكن للقارىء المدرك المتاحة له نفس المعلومات المالية التى من المتوقع منطقيا أن تكون فى حوزة ادارة المنشأة أن يقرر أن تلك القوائم المالية ككل تفصح بطريقة سليمه عن كل الامور الهامة التى يؤدى سوء عرضها او حذفها الى أن تكون القوائم المالية مضللة .

و عندما يصدر المراجع رأيا بأن القوائم المالية ككل تظهر بعدل المركز المالى فى نهاية الفترة ونتائج الاعمال ومصادر استخدام الاموال خلال الفترة المحاسبية بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشاة موضوع المراجعة فان ذلك يعنى ان المراجع توصل الى درجة معقولة من القناعة بمايلى:

أ ـ ان السياسات المحاسبية التى اتبعتها الادارة لاعداد القوائم المالية تتفق مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشاة موضوع المراجعة .

ب ـ ان القوائم المالية والايضاحات المتعلقة بها تفصح بشكل ودرجة كافية عن الامور التى قد تؤثر على قدرة مستخدم القوائم المالية على استخدامها وتفسيرها واستيعابها .

جـ ـ ان المعلومات المعروضة فى القوائم المالية والايضاحات التابعة لها معروضة بشكل معقول أى دون تفصيل ممل او اختصار مخل .

د ـ أن القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والاحداث التى تمت والظروف التى احاطت بالمنشأة موضوع المراجعة .

معايير المحاسبة المتعارف عليها:

يقصد بمعايير المحاسبة المتعارف عليها المعايير التى تتمتع بدرجة كبيرة من الدعم الناتج من اعتمادها رسميا او الناتج من اكتسابها قبولا عاما فى

المملكة العربية السعودية . وتشمل معايير المحاسبة المتعارف عليها للمنشآت الهادفة للربح مايلى :

أ -- معايير المحاسبة المالية المصدرة من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى ، او فى غيابها .

ب -- الممارسات المحاسبية التى اكتسبت قبولا عاما فى المملكة العربية السعودية شريطة تناسقها مع بيان اهداف المحاسبة المالية وبيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادرين من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

ملائمة لظروف المنشاة :

فى غالبية الاحوال تعتبر معايير المحاسبة المتعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة الا فى الحالات النادرة التى قد يؤدى التطبيق الحرفى لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الى قوائم مالية مضللة . وفى مثل هذه الحالات النادرة يتعين على المنشأة استخدام معالجة محاسبية بديلة من أجل أن تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالى للمنشأة .

الاهمية النسبية :

القيمة النسبية لبند من بنود القوائم المالية او لامر من الامور الواجب الافصاح عنها او تأثيره المتوقع على القرارات التى يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروضة فى القوائم المالية . ويعتبر البند اوالامر ذا أهمية نسبية اذا كان من المحتمل أن يؤدى عدم الافصاح عنه ، او سوء عرضه او حذفه الى تشويه او نقص المعلومات المعروضة فى القوائم المالية بدرجة تؤدى الى تضليل القارئ المدرك عند اتخاذ قرار يعتمد على تلك المعلومات .

*

درجة الاقتناع المعقول :

يقصد بدرجة الاقتناع المعقول حصول المراجع على ادلة وقرائن ملائمة وكافية تمكنه من ابداء الرأى على القوائم المالية ككل . ويراعى ان راى المراجع لايعتمد على براهين قاطعة وانما يعتمد على أدلة وقرائن مقنعة تشير الى ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالى للمنشاة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الاموال . بمعنى آخر لاتهدف المراجعة الى الاثبات العلمى وانما تهدف الى الحصول على درجة معقولة من الاقتناع لابداء الرأى فى القوائم المالية .

---

* جرى استخدام (القناعة) لتعنى الاقتناع بحكم شيوع استخدامها .

المراجعة النهائية :

اختبارات المراجعة التى ينفذها المراجع فى نهاية السنة المالية موضوع المراجعة بهدف الحصول على أدلة وقرائن كافية ، بعد الاخذ فى الحسبان الادلة والقرائن التى حصل عليها أثناء المراجعة الاولية ، تمكنه من ابداء الرأى فى القوائم المالية التى أعدتها ادارة المنشأة .

التدقيـــــق :

تشير كلمة التدقيق فى هذه الوثيقة الى مراجعة أوراق العمل بما فى ذلك خطة المراجعة وما يوثقها من أوراق عمل من قبل الشخص أو الاشخاص المسئولين عن الاشراف على أعمال المساعدين كما تشير الى قراءة القوائم المالية والتقرير المقترح عليها قراءة متمعنة بهدف التأكد من أن تلك القوائم والتقرير تتناســق مع الادلة والقرائن التى تم الحصول عليها نتيجة لتنفيذ اختبارات المراجعة .

العميـــــل :

المنشأة التى تتعاقد مع احد مكاتب المحاسبين القانونيين او احدى شركات المحاسبة القانونية لقيام الاخيرة بالخدمات المهنية .

المجلـــس :

مجلس ادارة معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

المنشـــأة :

أى شخص أو أى شخصية اعتبارية سواء كانت هادفة او غير هادفة للربح .

مكتب المحاسبة :

أى منشأة تزاول مهنة المحاسبة والمراجعة فى المملكة العربية السعودية .

شركة المحاسبة :

تنشأ بسبب اتفاق شخصين او اكثر ممن رخص لهم بممارسة المهنة على تكوين شركة محاسبة .

المعهـــــد :

معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

العضـــــــو :

عضو معهد المحاسبين القانونيين السعودى الاساس او المشارك او المنتسب .

ممارسة المهنة :

تقديم الخدمات المهنية للعملاء بواسطة محاسب قانونى او شركة محاسبة .

اختبار التأهيل للزمالة :

هو ذلك الامتحان المعطى من قبل المعهد وباشراف لجنة الاختبارات به حسب الاجراءات المحددة وذلك لمعرفة مدى الكفاءة العلمية والتاهيل المهنى لمن يريد مزاولة المهنة . يجب ان يغطى هذا الامتحان كل ماله صلة بعمل المراجع مثل المحاسبة المالية ، المراجعة ، انظمة الضرائب والزكاة ، الانظمة التجارية ...الخ .

شهادة الزمالة :

وثيقة تعطى من قبل المعهد لمن اجتاز اختبار التأهيل للزمالة بنجاح .

معايير المراجعة المتعارف عليها :

معايير المراجعة المعتمدة فى المملكة العربية السعودية من قبل جهة رسمية اعطيت سلطة اصدار هذه المعايير . وتعتبر معايير المراجعة المعتمدة من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى هى المعايير المتعارف عليها عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح .

القارىء المدرك :

يقصد بالقارىء المدرك الشخص القادر على تحديد الامور المعروضة فى القوائم المالية التى لها علاقة بالقرارات التى يتخذها بناء على تلك القوائم . ولايشترط فى ذلك الشخص قدرته على اعداد القوائم المالية . وانما يشترط فيه القدرة على استيعاب المعلومات المعروضة فى القوائم المالية وتحديد ماله علاقة منها بالقرار او القرارات التى يتخذها والتى تتطلب معلومات مالية معروضة فى تلك القوائم .

اسلوب المراجعة :

القرارات التى يتخذها المراجع المتعلقة بدرجة القناعة التى ينوى الحصول عليها من المصادر التالية عند تجميع أدلة وقرائن المراجعة اللازمة لتحقيق هدف معين من أهداف المراجعة :

(أ) الانظمة المستخدمة فى المنشأة خاصة نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية .
(ب) اختبارات المراجعة التحليلية .
(جـ) اختبارات التحقق التفصيلية للارصدة والعمليات .

ادلة وقرائن المراجعة :

المعلومات والاثباتات التى يحصل عليها المراجع للوصول الى درجة معقولة من القناعة تمكنه من ابداء الرأى فى القوائم المالية ككل .

النظام المحاسبى :

الاجراءات التى أقرتها ادارة المنشأة لتحديد العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على مركزها المالى ونتائج أعمالها واثبات تلك العمليات والاحداث والظروف وتحليلها وقياس تأثيرها وتصنيفها وتجميع المعلومات اللازمة لاعداد القوائم المالية .

نظام الرقابة الداخلية :

الاجراءات التى اقرتها ادارة المنشاة للتاكد من الالتزام بالسياسات التى وضعتها والحفاظ على اصول المنشاة واكتمال ودقة السجلات . ويهدف نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالنظام المحاسبى الى منع الاخطاء او اكتشافها واتخاذ الاجراءات المناسبة لتصحيحها . وتشمل الاخطاء المقصودة منها وغير المقصودة . ويتكون نظام الرقابة الداخلية عادة من ضوابط عامة واجراءات رقابة تطبيقية .

الضوابط العامة فى نظام الرقابة الداخلية :

يقصد بالضوابط العامة القواعد الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الهادفة لخلق محيط ملائم لتنفيذ الانظمة المعمول بها فى المنشاة وخاصة النظام المحاسبى واجراءات الرقابة الداخلية . وتعنى الضوابط العامة بعدة امور منها الفصل المناسب بين المسئوليات المتعارضة ، تحديد الصلاحيات الملائمة ، الاشراف والتدقيق على التنفيذ ، اختبار الاشخاص ذوى الكفاءة المناسبة وضبط حرية الوصول الى اصول المنشاة وسجلاتها .

اجراءات الرقابة التطبيقية :

يقصد بها اجراءات الرقابة المتعلقة بتطبيق معين (على سبيل المثال: المبيعات، التحصيلات والمدينون او المشتريات ، المدفوعات والدائنون)• وتهدف اجراءات الرقابة التطبيقية الى التاكد من صحة واكتمال ودقة العمليات والسجلات المتعلقة بتطبيق معين • وتشمل هذه الاجراءات عادة اجراءات تتعلق بالتاكد من ان العملية قد تم اعتمادها من قبل الشخص ذو الصلاحية المناسبة، اكتمال وصحة ودقة المستندات المؤيدة للعملية ، اكتمال وصحة ودقة تسجيل العملية ، اكتمال وصحة ودقة التقارير التى تحتوى على العملية• وقد يتم تنفيذ اجراءات الرقابة التطبيقية يدويا او قد يتم تنفيذها عن طريق الحاسب الالى •

اختبارات الالتزام :

الاجراءات التى ينفذها المراجع للحصول على ادلة وقرائن تمكنه من تحديد ما اذا كانت الانظمة (نظام الرقابة الداخلية مثلا) التى ينوى الاعتماد عليها كاساس لابداء الراى فى القوائم المالية قد تم تطبيقها اثناء المدة موضوع المراجعة • وقد ينطوى اختبار الالتزام على عينة من العمليات التى تخضع للنظام الذى ينوى المراجع الاعتماد عليه او قد يشمل كل العمليات التى تخضع لذلك النظام•

أدلة وقرائن الالتزام :

المعلومات التى يحصل عليها المراجع نتيجة لتنفيذ اختبارات الالتزام والتى تساعده على تحديد ما اذا كانت اجراءات احد الانظمة التى ينوى الاعتماد عليها قد تم تطبيقها خلال المدة موضوع المراجعة•

اختبارات المراجعة التحليلية :

الاجراءات التى ينفذها المراجع بهدف الحصول على قرائن تشير الى معقولية أحد الارقام الظاهرة فى القوائم المالية • وتنطوى اختبارات المراجعة التحليلية على دراسة المراجع للعلاقة بين رقم فى القوائم المالية وأرقام او مؤشرات او معلومات اخرى متاحة له • وتتضمن اختبارات المراجعة التحليلية الخطوات التحليلية الاساسية التالية :

أ ـ تحديد العوامل الرئيسية التى من المتوقع أن تحكم حجم الرقم موضوع المراجعة •

ب ـ تحديد العلاقة التقريبية بين العوامل الرئيسية التى تم تحديدها فى (أ) والرقم موضوع المراجعة •

جـ ـ تقدير حجم الرقم بناء على العلاقة المحددة فى (ب) اذا كانت لاتزال صحيحة .
د ـ مقارنة الرقم الفعلى بالرقم المقدر .
هـ ـ تقصى أسباب أية اختلافات هامة بين الرقم الفعلى والرقم المقدر .

اختبارات التحقق التفصيلية :

الاجراءات التى ينفذها المراجع بهدف الحصول على أدلة وقرائن تعضد أحد ارقام القوائم المالية عن طريق فحص التفاصيل التى تكوّن ذلك الرقم . وقد يمثل الرقم موضوع اختبار التحقق أحد ارصدة قائمة المركز المالى (على سبيل المثال: رصيد المدينين التجاريين) او قد يمثل عملية أو مجموعة من العمليات التى أثرت على قائمة المركزالمالى خلال المدة موضوعالمراجعة (على سبيل المثال :المبيعات، المبالغ المحصلة من احد البنوك نتيجة لاتفاقية القرض الموقع معه) وقد يقوم المراجع بتنفيذ اختبار التحقق التفصيلى على أساس عينة من المفردات التى تكوّن الرصيد او على أساس كل المفردات التى تكوّن الرصيد .

المراجعة الاولية :

اختبارات المراجعة التى ينفذها المراجع قبل نهاية السنة المالية موضوع المراجعة بهدف الحصول على أدلة وقرائن تمكنه من تحديد ماذا كانت العمليات والاحداث والظروف التى لها تأثير على المركز المالى للمنشاة ونتائج اعمالهاقدتم اثباتها وقياسها وتصنيفها وتحليلها بطريقة سليمة , مكتملة ودقيقة . وقد يشمل نطاق المراجعة الاولية تنفيذ اختبارات الالتزام اذا كان أسلوب المراجعة المعتمد من قبل المراجع المسئول ينطوى على الاعتماد على الانظمة المعمول بها فى المنشأة كماقد يشمل تنفيذ اختبارات التحقق التفصيلية واختبارات المراجعة التحليلية على العمليات والاحداث والظروف التى أثرت على المركز المالى ونتائج الاعمال حتى تاريخ سابق لتاريخ نهاية السنة المالية موضوع المراجعة .

مهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات المهنية (المهنة) :

يقدم المحاسبون القانونيون مجموعة من الخدمات المترابطة فلسفيا وعمليا هدفها المشترك هو مساعدة عملائهم على تحقيق اهدافهم المشروعه . وتشمل هذه الخدمات مايلى :

أ ـ خدمات محاسبية
ب ـ خدمات المراجعة والتدقيق
جـ ـ خدمات استشارية
د ـ خدمات الضريبة والزكاة .

تهدف الخدمات المحاسبية الى مساعدة المنشاة على الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات

والاحداث والظروف التى تؤثر على مركزها المالى ونتائج اعمالها ومصادرواستخدام الاموال واستخراج التقارير المالية الدورية .

وتهدف خدمات المراجعة والتدقيق الى زيادة الثقة بدرجات متفاوته فى التقارير المالية التى تصدرها ادارة المنشاة لمنفعة الاخرين مما يؤدى الى زيادة اعتماد مستخدمى هذه التقارير عليها . وتتطلب مراجعة التقاريرالمالية التى تصدرها الادارة بهدف ابداء الراى عليها قيام المحاسب القانونى بدراسة الكثيرمن اوجه نشاط المنشاة بما فى ذلك الانظمة المالية والادارية والاجراءات المعمول بهامما يمكنه من تقديم مقترحات بناءه بخصوص هذه الانظمة والاجراءات . والهدف من تقديم هذه المقترحات هو مساعدة العميل على تحقيق اهدافه الشرعية . وعادة مايتم ذلك نتيجة لتطبيق خبرة المحاسب القانونى ودرايته بالممارسات المالية والادارية الجيدة لحل المشاكل الادارية والمالية التى يواجهها العميل والتى يتسنى للمحاسب القانونى التعرف عليها اثناء تنفيذه لاجراءات المراجعة والتدقيق .

وبالاضافة الى تقديم المقترحات البناءة لحل المشاكل التى قد يتعرف عليها المحاسب القانونى اثناء تنفيذه لاجراءات المراجعة والتدقيق، قد تتعاقد المنشاة مع المحاسب القانونى لتقديم خدمات استشارية بخصوص مشاكل محدده تواجهها ادارة المنشاة . ولايقتصر نطاق الخدمات الاستشارية التى قد يقدمها المحاسب القانونى على نوع معين من انواع المشاكل التى قد تواجهها ادارة المنشاة .ففى نطاق الخدمات الاستشارية قد يقوم المحاسب القانونى بتصميم نظام محاسبى سواء كان يدويا او الكترونيا ، نظام رقابة داخلية ، نظام لاحتساب التكاليف كما قديقوم المحاسب القانونى بدراسة الهيكل التنظيمى للمنشاة وتقديم الاقتراحات اللازمة لزيادة فعاليته او قد يقوم المحاسب القانونى بدراسة فرص الاستثمار المتاحة للمنشاة والخدمات الاخرى التى يتخصص فى ادائهاوتقديم المقترحات اللازمة لاستغلالهاوتتوقف قدرة المحاسب القانونى على تقديم مثل هذه الخدمات الاستشارية على خبرته ودرايته بالممارسات المالية والادارية الجيدة وكفاءته فى تحليل المشاكل المالية والادارية التى قد تواجه ادارة المنشاة واقتراح الحلول العملية التى ثبتت فعاليتهافى اوضاع مشابهة .وفى نطاق الخدمات الاستشارية ، ينحصر دور المحاسب القانونى فى تقديم الاقتراحات العملية وتقع مسئولية قبول هذه الاقتراحات او ورفضها على ادارة المنشاة . وتهدف الخدمات الضريبية والزكاة الى مساعدة العميل على الوفاء بمتطلبات مصلحة الدخل والزكاة .

وعلى الرغم من اختلاف انواع الخدمات التى قد يقدمها محاسبون قانونيون مختلفون هناك عنصر اساسى يوحد بينهم كمهنيين وهو الالتزام بالمعايير الفنية والاخلاقية التى تفرضها عليهم مهنتهم ورغبتهم الاكيدة فى مساعدة عملائهم على تحقيق اهدافهم المشروعه . وهذا هو العنصر الذى يوحدهم كاعضاء فى مهنة واحدة ويضع اساسا لتوسيع نطاق خدماتهم لتشمل مجالات جديدة .

ملحق (٢) معانى بعض الكلمات والعبارات الشائع استخدامها

ملحـــــق رقم (٢)

معانـــى بعض الكلمـــات والعبـــارات الشائع استخدامها

الانجليـــزى	العربـــــى
Account	حســـــــــــاب
Account Design	تصميـــــــم الحســـاب
Accounts Payable Ledger	دفتر استاذ حسابات الدائنين
Accounts Receivable	حسابات مدينين
Accounts Receivable Ledger	دفتر استاذ حسابات المدينين
Accounts Titles	اسماء الحسابات
Accounting Concepts	المفاهيم المحاسبيـــة
Accounting Controls	الضوابط المحاسبيـــة
Accounting Conventions	البديهيات المحاسبية
Accounting Cycle	الدورة المحاسبيـــة
Accounting Equation	المعادلة المحاسبيـــة
Accounting Period	الفترة المحاسبيـــة
Accounting Postulates	بديهيات المحاســـة
Accounting Principles	مبادئ المحاســـة
Accounting Procedures	الاجراءات المحاسبية
Accounting Procedures and Techniques	اجراءات واساليب المحاسبية
Accounting Standards	المعايير المحاسبيـــة
Accounting System	النظام المحاسبـــى
Accounting Theory	نظرية المحاســـة
Accumulated Depreciation	متجمع الاستهـــلاك
Accrual Basis	اساس الاستحقـــاق
Accrued Expenses	مصروفات مستحقـــة
Acid-test Ratio	نسبة السداد السريـــع
Adjustments	تسويـــــــــات
Administrative Accounting	محاسبة اداريـــة
Administrative Controls	الضوابط الاداريـــة
Administrative and General Expenses	مصروفات ادارية وعمومية
Aging Receivables	تحديد عمر حسابات المدينين

الانجليزى	العربى
Application Controls	الضوابط التطبيقية
Articles of Incorporation	النظام الاساسى للشركة
Audit Manual	دليل المراجعة
Audit Plan	خطة المراجعة
Audit Program	برنامج المراجعة
Audit Trail	تدقيق المراجعة
Average Cost Method	طريقة متوسط التكلفة
Bad Debt Expense	ديون معدومة
Balance	رصيد
Balance Sheet	قائمة المركز المالى
Balance Sheet Classification	تبويب قائمة المركزالمالى
Bank Statement	كشف حساب البنك
Bill of Lading	بوليصة الشحن
Bonds Payable	قرض السندات
Book of Final Entry	دفتر القيد النهائى
Book-keeping Machines	الالات المحاسبية
Book Value	القيمة الدفترية
Budget	الموازنة
Budgetary Control	الرقابة باستخدام الموازنات
Budgeting	اعداد الموازنات
Buildings	مبانى
Bylaws	اللوائح الداخلية
Capital	رأس المال
Capital Assets	اصول رأسمالية
Capital Expenditure	مصروفات رأسمالية
Cash in Bank	نقدية فى البنوك
Cash Basis	الاساس النقدى
Cash Deficit	عجز نقدى
Cash Disbursement Journal	يومية المدفوعات
Cash Discount	خصم نقدى

الانجليزى	العربى
Cash Discount on Purchase	خصم نقدى على المشتريات
Cash Flows	تدفقات نقدية
Cash Flow Statement	قائمة التدفق النقدى
Cash on Hand	نقدية فى الخزينة
Cash In-Flows	تدفقات نقدية داخلة (مقبوضات)
Cash Out-Flows	تدفقات نقدية خارجة (مدفوعات)
Cash Receipts Journal	يومية المقبوضات
Cash Register	آلة تسجيل النقد
Cash Surplus	فائض نقدى
Certified Public Accountant	محاسب قانونى عام
Chart of Accounts	دليل الحسابات
Check Register	سجل الشيكات الصادرة
Closing the Books	قفل الدفاتر
Code of Professional Ethics	قواعد سلوك واداب المهنة
Collections	المتحصلات
Common Stock	الاسهم العادية
Communication Function	وظيفة الاتصال
Comparative Statements	القوائم المقارنة
Comparative Income Statements	قوائم الدخل المقارن
Compensating Balances	الارصدة المعوضة
Compound Journal Entry	قيد يومية مركب
Conservatism	التحفظ
Consignment Goods	بضاعة بصفة امانة
Contra Accounts	حسابات مقابلة
Controlling Accounts	حسابات المراقبة
Correction of Errors	تصحيح الاخطاء
Cost Accounting	محاسبة التكاليف
Cost of Goods in Process	تكلفة البضائع تحت التشغيل
Cost of Goods Sold	تكلفة البضاعة المباعة
Cost of Sales	تكلفة المبيعات
Credit	دائن

الانجليزى	العربى
Credit Department	ادارة الائتمان
Creditors Ledger	دفتر استاذ الدائنين
Current Assets	اصول متداولة (جارية)
Customer Ledger	دفتر استاذ حسابات عملاء
Current Liabilities	خصوم متداولة
Current Ratio	نسبة التداول
Debit	مدين
Debit and Credit Memoranda	اشعار خصم واشعار اضافة
Deferred charges	اعباء مؤجلة
Depletion	النفاد
Depletion Expense	مصروف النفاد
Depreciation	الاستهلاك
Depreciation Expense	مصاريف الاستهلاك
Design of Accounting Systems	تصميم النظم المحاسبية
Disbursements	مدفوعات
Dishonoured Notes Receivable	اوراق قبض مرفوضة
Discount on Stock	خصم اصدار الاسهم
Dividend Income	ارباح موزعة
Dividends Payable	ارباح موزعة مستحقة الدفع
Donations	تبرعات (هبات)
Double Declining Balance	طريقة القسط المتناقص
Double-Entry System	نظام القيد المزدوج
Dual Dating	التاريخ المزدوج
End of Period Adjustments	تسويات نهاية المدة
Engagement Letter	خطاب اتفاق
Entity Concept	مفهوم الوحدة المحاسبية
Equipment	معدات
Finance	تمويل
Financial Analysis	تحليل مالى
Financial Position	المركز المالى
Financial Statements	القوائم المالية

الانجليزى	العربى
Quantifiability	القياس الكمى
Ratio Analysis	التحليل باستخدام النسب
Real Accounts	الحسابات الحقيقية
Realization Principle	مبدأ التحقق
Reconciling the Bank Account	تسوية حساب البنك
Relevance	الملاءمة
Rent Expenses	مصروفات الايجار
Rent Income	ايرادات من الايجار
Replacement Cost	تكلفة الاحلال
Responsibility Accounting	المحاسبة على اساس المسئولية
Retail Method of Inventory Valuation	طريقة اسعار التجزئة
Retained Earnings	ارباح محتجزة
Revenue Expenditure	مصروفات ايرادية
Rules of Professional Conduct	قواعد السلوك المهنى
Sales Discount	خصم مبيعات
Sales Journal	يومية مبيعات
Sales Returns and Allowances	مردودات ومسموحات مبيعات
Sales Returns and Allowances Journal	يومية مردودات ومسموحات مبيعات
Sales Revenue	ايراد مبيعات
Securities	اوراق مالية
Selling Expenses	مصروفات البيع
Shareholders	حملة الاسهم
Simultaneous Preparation of Documents Journals & Ledger	الاعداد المتزامن للمستندات مع التسجيل فى اليومية والاستاذ فى نفس الوقت
Software	برامج الحاسب الالكترونى
Sources and Application of Funds Table	قائمة مصادر الاموال واستخداماتها
Special Journal	يومية خاصة

الانجليزى	العربى
Finished Goods Inventory	تكلفة البضاعة الجاهزة
First-in, First Out (FIFO)	مايرد اولا يصرف اولا
Fixed Assets	اصول ثابتة
Flow Charts	خرائط مسار وتتبع الاجراءات
Freight-in	النقل لداخل المنشأة
Freight-in Expenses	تكاليف النقل لداخل المنشأة
Functions of the Accounting System	وظائف النظام المحاسبى
Furniture and Fixtures	اثاث وتركيبات
General Journal	يومية عامة
General Ledger	استاذ عام
Goodwill	الشهرة
Governmental Accounting	المحاسبة الحكومية
Gross Profit Method of Estimating Inventories	طريقة الربح الاجمالى لتقدير المخزون
Hardware	اجهزة الحاسب الالكترونى
Hourly Rate Method	طريقة معدل الساعة (لتقدير الاستهلاك)
Income Statement	قائمة الدخل
Income Taxes	ضريبة الدخل
Input Devices	اجهزة مدخلات الحاسب الالكترونى
Intangible Assets	اصول غير ملموسة
Integrated Data Processing	المعالجة الاندماجية للبيانات
Internal Control	الرقابة الداخلية
Internal Controls	الضوابط الداخلية
Interpretation of Accounting Data	تفسير البيانات المحاسبية
Inventory	المخزون (الجرد)
Invoices	الفواتير
Journal	دفتر اليومية

العربـــــى	الانجليـــزى
قيـــــد اليوميـــــــة	Journal Entry
اراضـــــــــــــى	Land
الوارد اخيرا يصـــرف اولا	Last-in, First Out (LIFO)
عقـــــد ايجـــــــار	Lease Contract
دفتـــــــر استـــــاذ	ledger
المستأجـــــــــــــر	Lessee
المؤجـــــــــــــر	Lessor
الحصـــــــــــــوم	Liabilities
خصوم طويلـــة الاجـــــل	Long-term Liabilities
خدمات استشارية ادارية	Management Advisory Services
اوراق مالية قابلة للتحول الى نقد فورا	Marketable Securities
مفهوم مضاهاة الايرادات بالمصروفات	Matching Concept
وظيفة القيـــــــــاس	Measurement Function
مخـــــزون البضاعـــــة	Merchandise Inventory
رهينـــــــــــــه	Mortgage
قـــــرض برهـــــــن	Mortgage Payable
مصروفـــــات متنوعـــة	Miscellaneous Expenses
مصادقـــــة سلبيـــــة	Negative Confirmation
الحيـــــــاد (الاستقلال)	Neutrality
الحسابات الاسميـــــــة	Nominal Accounts
الرصيـــــــد العـــادى	Normal Balance
اوراق قبـــــــــض	Notes Receivable
يومية اوراق قبـــــض	Notes Receivable Journal
اوراق دفـــــــــع	Notes Payable
يومية اوراق دفـــــع	Notes Payable Journal
الدليل الموضوعـــــى	Objective Evidence
مصروفـــات اخـــــرى	Other Expenses
ايـــرادات اخـــــرى	Other Income
اجهزة مخرجات الحاسب الالكترونى	Output Devices
حقوق الملكيـــــــــة	Owners´ Equity
نسبة حقوق الملكية الى الدائنين	Owners´ Equity-to-Debt Ratio

الانجليزى	العربى
Peer Review	مراقبة الاداء
Permanent Accounts	الحسابات الدائمة
Periodic Inventory System	نظام الجرد الدورى
Periodicity Concept	مفهوم الفترات الدورية
Perpetual Inventory System	نظام الجرد المستمر
Petty Cash	خزينة المصروفات النثرية
Petty Cash Journal	يومية المصروفات النثرية
Plant Assets	اصول المصنع
Positive Confirmation	مصادقة ايجابية
Posting Machine	آلة الترحيل
Predecessor Auditor	المراجع السابق
Preferred Stock	الاسهم الممتازة
Pre-opening Expenses	مصاريف ماقبل الافتتاح
Premium on Stock	علاوة اصدار الاسهم
Prepaid Expenses	مصاريف مدفوعة مقدما
Pricing the Inventory	تسعير المخزون السلعى
Principle of Associating Cause and Effect	مبدأ ربط السبب بالأثر
Principle of Systematic and Rational Allocation	مبدأ التخصيص المنطقى المنتظم
Productivity Method	طريقة حجم الانتاج (لتقدير الاستهلاك)
Profession	مهنة او وظيفة
Profit and Loss Account	حساب الارباح والخسائر
Physical Inspection of Assets	المعاينة الفعلية للاصول
Punched-card Equipment	آلة تثقيب البطاقات
Purchases	مشتريات
Purchases Discount	خصم مشتريات
Purchases Journal	يومية مشتريات
Purchases Returns and Allowances Journal	يومية مردودات ومسموحات المشتريات

الانجليزى	العربى
Stable Purchasing Power Concept	مفهوم القوة الشرائية الثابته
Stationary	ادوات كتابيـــــــــة
Statement of Change in Financial Position	قائمة التغيرات فى المركزالمالى
Stockholders´ Equity	حقـــوق المساهميـــن
Straight Line Method	طريقة القسط الثابت فى تقدير الاستهلاك
Subsidiary ledger	دفتر استاذ فرعـــــى
Substantive Tests	اختبـــارات التحقـــق
Successor Auditor	المراجـــع اللاحـــق
Sum of year´s Digits	طريقة مجموعة ارقام السنوات لحساب الاستهلاك
System of Internal Control	نظام الرقابة الدخليـــة
Systems Flow Charts	خرائط تتابع سلسلة الاجراءات والنظم
Temporary Accounts	الحسابـــات المؤقتـــه
Timeliness	التوقيـــــــت
Tools	عـــــــــدد
Trading Account	حســـــاب المتاجـرة
Treasury Stock	سنـــدات الخزانـــة
Trial Balance	ميزان المراجعـــــة
Turnover of Merchandise Inventory	معدل دوران المخزون السلعى
Understandability	القابلية للفهـــــم
Unexpired Costs	مصاريف غير مستنفـــذة
Uniformity	التوحيـــــــد
Valuation Accounts	حسابات تقويـــم الاصـــول
Verifiability	القابلية للمراجعـــة
Vertical Analysis	التحليـــل الرأســـى
Vouchers Payable Journal	يومية اذونات الســـداد
Working Capital	رأس المال العامـــل
Working Capital Turnover	معدل دوران رأس المال العامل
Work Sheet	ورقـــة عمـــل
Written Narrative of Internal Control	وصف كتابى للرقابة الداخلية