

صدر عام ١٤٠٢هـ - ١٩٨٢م

مَشْرُوع

تَطْوِيرُ مِهْنَةِ الْحَاسِبِينَ وَالْمُرَاجِعَةِ

المرحلة الثانية

المحاسبة المالية - المراجعة - التنظيم الداخلي للمهنة

المحاسبة المالية

إعداد مكتب / المعهد العربي للتجارة
محاسبون ومراجعون قانونيون
بتكليف رسمي من وزارة التجارة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

المحاسبة المالية

١	مقدمة عامة
٢	تقديم المشروع والتعريف بالمهنة
٤٣	الجزء الاول : اهداف المحاسبة المالية
٩٥	الجزء الثاني : مفاهيم المحاسبة المالية
١٩٠	الجزء الثالث : معيار العرض والافصاح العام
٣١٨	ملحق (١) تعريف المصطلحات
	ملحق (٢) معاني بعض الكلمات والعبارات
٣٢٧	الشا مع استخدامهم

مقدمة عامة

مقدمة عامة

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

- المجلد الاول : يشمل ما يتعلق بالمحاسبة المالية وينقسم بدوره الى ثلاثة اجزاء :

الاول : اهداف المحاسبة المالية .

الثاني : مفاهيم المحاسبة المالية .

الثالث : معيار العرض والافصاح العام .

- المجلد الثاني : ويشتمل على المراجعة .

- المجلد الثالث : ويشمل المواضيع المتعلقة بالتنظيم الداخلى للمهنة وينقسم الى جزئين :

الاول : نظام المحاسبين القانونيين .

الثاني : النظام الداخلى لمعهد المحاسبين القانونيين ويشمل

النظام الداخلى للمعهد والملحقات التالية :

الاول : يبين اهم واجبات اللجان العاملة ضمن

المعهد ومختصا لاسلوب عملها .

الثاني : قواعد سلوك واداب المهنة .

الثالث : برنامج مراقبة نوعية اداء المحاسبين

القانونيين .

الرابع : دليل المشاركة بين محاسب قانونى سعودى

واخر غير سعودى .

ولتأشير هذا المشروع على تطور المهنة فى هذه المرحلة تم اعداد تقديم له
وتعريف بالمهنة يشمل نبذة تاريخيه وملخصا لاهم العناصر التى واكبت اعداده ونبذه
عن مكوناته الرئيسية واذيف التقديم لكل مجلد . ونسرى ان من الضرورى للقارئ
الاطلاع على التقديم لما له من اهمية فى ادراك العوامل التى واكبت اعداد
المقترحات التى شملها المشروع وكان لها تأثير هام عليها .

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

- مقدمة تعرف بموضوعه .

- نصوص المقترحات .

- دراسة تحليلية توضح الاتجاه الذى تم فى ضوءه اعداد المقترحات . وينتهى الجزء
بمقارنة مبوبة لما تم اقتراحه مع مثيله فى الولايات المتحدة الامريكىة
وانجلترا - المانيا - تونس او احدى هذه الدول حسب طبيعة الموضوع وظروف
البحث وامكانية المقارنة المفيدة . ويلزم مراعاة ان من الضرورى الرجوع الى
هذه الدراسات فى حالة غموض النص المقترح او الحاجة الى تفسيره .

تقديم المشروع والتعريف بالمهنة

نبذة تاريخية :

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

وقد اوضح هذا التقديم في صفحته (٧ ، ٨) نبذة عن المشاكل التي لها تأثير عام على النشاطات المالية والتجارية والاقتصادية وعلى تطور المهنة نفسها كأحد النشاطات الأساسية في المجتمع .

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

وتم استعراض هذه المذكرة مع المسؤولين في الوزارة واتفق على ان هذا التحديد يعكس بصفة عامة اوجه النقص واشها تطلع لان تكون اساسا ملائما لبدء مشروع تطوير المهنة . وطلبوا من مكتب الراشد ان يعد تصورا لما يجب ان يشمل تطوير المهنة تمهيدا للقيام بدراسته ومن ثم اتخاذ قرار في تنفيذ مشروع يحقق تطويرا للمهنة يخدم المستفيدين من نشاطاتها على نحو ياذن في الحiban 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 داخلي متكامل للمهنة يشمل قواعد تطويرها 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 .

والثانية : تشمل اعداد اسس تطوير المهنة وهي معايير المراجعة ومعايير المحاسبة والتنظيم الداخلى المتكامل .

وقد تم الانتهاء من المرحلة الاولى وقدم للوزارة ماتم التوصل اليه بتاريخ ١٠/١٠/١٤٠١هـ وتوضح الصفحتان ٢٠ - ٢١ من هذا التقديم نبذة تاريخية عن هذه المرحلة . وبعد دراستها من قبل الوزارة طلبت من مكتب الرائد ان يقدم تحورا 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 وواجه تطويرها المستمره .

وقد تم انهاء هذه المرحلة وهي 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 بأسلوب مبسط عملى نرجو الايخذ بشكل اساسى بالجوانب الفنية للمشروع ، اذ ليس المقصود منه تقديم ملخص للتوصيات فهذه وردت فى نهايته 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 مستدئين بالمحاسبة ثم المراجعة . كما سيتم التعريف بهما من خلال الاجابة على السؤال نفسه .

ولكون هذا المشروع يركز 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 :

ما هو دور المحاسبة المالية في المجتمع؟

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

ومن هذا يتضح ان المنتج النهائي للمحاسبة المالية يتمثل في القوائم المالية والتقارير . وقد حدد نظام الشركات في المملكة الصادر عام ١٣٨٥هـ القوائم المالية التي يجب ان تصدرها المنشآت سنويا بالميزانية العمومية وحساب الارباح والخسائر . ولا توجد وسيلة * اخرى غير تلك القوائم لمن هم من خسارج المنشأة (المستفيدين من القوائم المالية) للحصول على معلومات عن المركز المالي للمنشأة . وبالتالي فان القرارات التي يتخذونها تعتمد اساسا على المعلومات التي 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 تأثير عليهم وعلى المجتمع ككل . وبالتالي تبرز الاسئلة الاتية :

ماهي المعلومات التي تهدف القوائم المالية الى ابرازها؟ ومن هم المستفيدون من القوائم المالية ؟ وماهي القرارات التي يتخذونها في ضوءها؟:

— ما هي المعلومات التي تهدف القوائم المالية الى تقديمها؟

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

وقد ورد البحث في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية في الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية ، وانتهى الى ان المحيط القانوني والاقتصادي والاجتماعي

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

في المملكة جميعها يعطى مؤشرا رئيسيا مهما وهو حاجة المجتمع ككل الى معلومات مالية كاحد المداخل الرئيسية في اتخاذ القرارات المختلفة . كما ان هذه العوامل تعطى مؤشرا اخر وهو وجوب انطلاق الاهداف من حاجات قطاعات المجتمع التي لاتملك بطرقها الخاصة الحصول على هذه المعلومات وذلك من اجل ترشيد استخدام الموارد بالطريق الامثل وبالتالي المساعدة في 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 في الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية وخلصته ان المستفيدين الاساسيين من القوائم المالية كما تم تحديدهم في هذا المشروع هم :

- المستثمرون الحاليون والمرقبون :

يقرر المستثمر الحالى في ضوء هذه المعلومات التي تقدمها القوائم المالية - ان تصرف في اسهمه (استثماره) بالتخلص منه او الاحتفاظ به بالإضافة الى قرارات اخرى عندما يتم انتخاب اعضاء مجلس الادارة واسراء ذمتهم والتصديق على توزيع الارباح وغيرها . كما تساعد القوائم المالية المستثمر المرقب في اتخاذ قرار بالاستثمار من عدمه . ويستخدم كل من المستثمر الحالى والمرقب القوائم المالية للمساعدة في تحديد البدائل المتاحة وتقييم ما يعود عليه من فوائد اقتصادية .

- المقرضون الحاليون والمرقبون :

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

- المـوردون :

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

بما يورده وما يدل على امكانية سدادهما لقيمة ما يورده في المواعيد المحددة .
ويتخذ في ضوء ذلك ضمن عوامل اخرى القرارات التي تحكم علاقته بالمنشأة مسن
حيث حجم تعامله ومدى امكانية الاعتماد على المنشأة كعميل في المستقبل .

- العملاء والموظفون :

يهتم العملاء وخاصة الدائمون منهم وموظفو المنشأة بقدرتها على الاستمرار
لضمان حصولهم على انتاجها او خدماتها بالنسبة للعملاء ، وكمصدر رزق
بالنسبة للموظفين . ويستخدم هؤلاء القوائم المالية ضمن عوامل اخرى لتحديد
مدى ضرورة البحث عن مصدر جديد للمواد او الخدمات او مصدر للرزق في حالة
الموظفين .

- الدوائر الحكومية :

وتشمل مصلحة الزكاة والدخل ، الجهات المسئولة عن الاعانة واجهزة الرقابة
والاجهزة المسئولة عن التخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني . وهؤلاء يستخدمون القوائم
المالية بدرجة اقل نسبيا من الفئات السابقة بحكم قدرتهم بموجب النظام على
الحصول على المعلومات التي يرغبونها وبحكم وجود اهداف ذات طبيعة خاصة
لا يمكن ان تظهرها القوائم المالية بحكم محدودية المحاسبة المالية ، كالاهداف
السياسية والاجتماعية .

ولا يعني ذلك عدم استخدام الجهات الحكومية للقوائم المالية اذ انها كما هو
معسروف تعتبر اساس احتساب الاعانة واساس احتساب الزكاة والضرائب وانما
يعنى انها لاتفى بجميع المعلومات التي تحتاجها تلك الجهات . ويؤثر مدى ثقة
تلك الجهات في القوائم المالية على قراراتهم من حيث مدى الاعتماد عليها
وبالتالى حجم ونوع المعلومات الاضافية التي يطلبونها .
يبين ماسبق المعلومات التي تهدف القوائم المالية الى تقديمها واهميتها فى
اتخاذ قرارات المستفيدين كما يوضح اهمية قراراتهم وبالتالي يبين اهمية الحصول
على قوائم مالية تحتوى على معلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ هذه القرارات ،
مما يقودنا الى السؤال التالى :

- كيف يتم التأكد من ان القوائم المالية تحتوى على معلومات يمكن الاعتماد

عليها فى اتخاذ هذه القرارات :

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

والاحداث والظروف على المركز المالى للمنشأة* 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 • وتبين اهمية اعتماد المعايير الملائمة والمتسقة اذا نظرنا الى بعض ما يترتب 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 سليمة 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 مقتضية ومعقدة ومتباينة مما يترتب عليه صعوبة استخدامها من قبل المستفيدين منها عند اتخاذ قراراتهم •

- خضوع المستفيدين فيما يحصلون عليه من معلومات عن المنشأة لقرارات المسؤولين 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 لاي سبب - ولو كان غير امين على افتراض الاسوأ - كخفض سعر السهم بهدف شرائه من فئة ذات تأثير فى المنشأة ، او رغبت فى عدم الافصاح عن معلومات هامة ذات تأثير على اظهار المركز المالى للمنشأة بعدل لاعتقادها بتأثيرها بشكل سلبى على سمعة المنشأة المالية او على تفسير نتائج 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 في المملكة معلومات يمكن الاعتماد عليها ؟

وليتسنى الاجابة بشكل علمي على هذا السؤال يلزم اجراء مسح شامل واستقصاء متعمق يوضح فيه رأى ذوى العلاقة كالمستفيدين . ولعدم تحقق مثل ذلك المسح يمكن الاخذ بالشواهد في هذا المجال . ومن ذلك ان الاستطراق السابق وماشملة المشروع ككل وماسيلى في هذه المقدمة يبين الاسس اللازم توافرها لاطهار القوائم المالية لمعلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات . ولاجدال في عدم وجود معظمها للمملكة وان وجد بعضها فليس بالشكل والاكتمال والمحتوى الذى يجعلها تحقق هذا الغرض . كما ان من الشواهد النظر في 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 لاطهار مركز المنشأة المالي بعدل .

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

ولما كانت الفترة الاولى قد انتهت والشانية لم تعد كما كانت وحدث ما بينهما امور هامة وتغيرات اساسية تستدعى ضرورة ان تقدم القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، وظهر ملخص لها في 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 بما يكون ملائما لظروف المملكة منه وايجاد ما ليس 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 :

(١) تحديد الاهداف التى يتوخى من المحاسبة تحقيقها والتى فى جوهرها تعكس 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 تجاربها والمعايير التى تعتمد عليها 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 ، وبالتالي يتعين تعريف الاحداث والعمليات والظروف التى تؤثر على اصول المنشأة وخصومها وحقوق مالكيها حتى 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 وما يميز به عن غيره من انواع القياس الاخرى . كما شمل تعريفا لمفاهيم متعددة : كالوحدة المحاسبية ، استمرارها ، اعداد التقارير الدورية ، وحدة القياس - 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 كأساس للاختيار ومنها:

الملاءمة: وتعنى مساعدة المستفيد على تقييم محطة احد البدائل التى تتعلق بها القرار . امانة المعلومات وهى اساس الثقة فى المعلومات . حيـدة 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 ايضا كافيا يبين اوجه تداخلها واهمية التمييز بينها .

ج - الاختيار بين المعايير المتاحة واعداد ماليـس 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 المنشأة ومقارنته باداء المنشآت المماثلة . فمن اصعب ما يواجه 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 (الثانية) على اعداد معيار العرض والافصاح العام . وذلك ليتسنى اعطاء فكرة عن معيار العرض والافصاح العام نورد بصفة عامة ما تتركز اليه :

١) العرض العام: ويشمل تحديدا لمتطلبات عرض المعلومات العامة فى القوائم المالية ويحدد الاعتبارات التى يلزم مراعاتها فى تعيين الموضع الملائم لظهور البيانات المتعلقة بها والمدى الملائم لتجميع تلك المعلومات وابرار تفاصيلها والاسلوب الذى يتبع فى عرضها . كما يتطرق الى متطلبات العرض العام لكل قائمة على حدة .

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

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

(٤) العرض والافصاح العام المتعلق بالقوائم المالية للمنشآت في مرحلة الانشاء : ويشمل المواضيع العامة التي يتطلبها العرض والافصاح العام لمثل هذه المنشآت .

وقد خصص الجزء الثالث من مجلد المحاسبة المالية للدراسات التي تمت ومعياري العرض والافصاح العام المقترح .

يوضح ماسبق اهمية القوائم المالية كمساعد رئيسي لمتخذى القرارات المتعلقة بالمنشآت واهمية معايير المحاسبة المالية في 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 المسؤولين التنفيذيين في المنشأة . وان اهداف القوائم المالية وجدواها في تقديم المعلومات الى المستفيدين من خارج المنشأة تتأثر بطبيعة النتائج التي يمكن استخراجها من سجلات المحاسبة المالية لدى المنشأة . وهذا جميعه يقود الى السؤال التالي :

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

الجواب المنطقي في هذا السياق هو - المراجعة :

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

(١) تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة موضوع المراجعة ، ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملازمة لظروف المنشأة .

× (١) يستخدم المحاسبون القانونيون عدة مصطلحات في التقارير التي يقدرونها في المملكة

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

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

والبلاد العربية وغيرها للتعبير عن رأيهم 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 ملائمة 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 المسدرك المتاحة له نفس المعلومات
المالية التى من المتوقع منطقيا أن تكون فى حوزة ادارة المنشأة أن يقرر
أن تلك القوائم المالية ككل تفصح بطريقة سليمة 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 الملازمة لظروف المنشأة موضوع
المراجعة فان ذلك يعنى ان المراجع توصل الى درجة معقولة من القناعة بما يلى :

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

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 لتعطي نفس المعنى الا اذا دل سياق الكلام على
غير ذلك .

مضلل قد يؤدي 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 القانوني ولكنه في نفس الوقت يطرح سؤالا هاما هو :

ماهي العوامل التي تجعل المستفيد يثق في رأى المحاسب القانوني في القوائم المالية ؟

ويأتي الجواب بتحديد تلك العوامل من وجهة نظر المستفيد وهي عناصر عديدة من أهمها :

(١) ادراك المستفيد للكيفية التي يصدر بها المحاسب القانوني رأيه ومدلول ما يحويه من عبارات .

(٢) اعتقاد المستفيد ان المحاسب القانوني :

(أ) امين وذو ذمة ومستقل عن المنشأة التي يراجع حساباتها مما يجعل رأيه موضوعيا وغير متأثر بأي مصلحة .

(ب) ذو علم وخبرة كافية في الامور المالية والمحاسبة والمراجعة مما يجعل رأيه ذو قيمة كمصاحب خبرة ومعرفة .

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

كيف يتم تحقيق ذلك ؟

ايجاد معايير يمكن من خلالها اقتناع المستفيد بأن تلك العوامل موجودة ومستخدمة كأساس للرأي الذي يبديه المحاسب القانوني . وقد تم اعداد تلك المعايير للمراجعة وظهرت في مجلد المراجعة مقسمة الى معايير عامة تحدد الصفات التي يجب توافرها في المراجع كشخص مثل القدرة والامانة والاستقامة وعند قيامه بالمراجعة كالاستقلال ووردت في 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 التي تمكنه من ابداء الرأي عن مدى اظهار القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة بعدل وظهر ذلك في الصفحات من (٩١) الى (١٣٩) . كما يحدد معيار التقرير الشروط الواجب توافرها في تقريره شكلا وموضوعا ليسهل على المستفيدين فهمه واستخدامه بفعالية على الصفحات من (١٤٠) الى (٢٠٥) .

ولكون المحاسب القانوني كغيره من البشر يتعرض لظروف قد تؤدي الى عدم اتباعه لهذه المعايير ، سواء المعايير الشخصية كتطوير نفسه بالتعليم المستمر ، او اثناء تأديته واجبه من حيث اكمال عمله . لذا يطرح السؤال التالي :

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 ادائه - يقوم بها زملاء له تحت ادارة واثراف الهيئة المسؤولة 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 تطوّر 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 سيقنتنا فى هذا المجال اتجهت الى تطوير المهنة من خلال ايجاد معاهد متخصصة تتولى المهنة من عدة نواح وتسمى 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 ومسؤولياتها ووضعت اسس اسلوب عملها وظهرت على الصفحات من (٨٦) الى (٩٠) من نفس المجلد .

كما تم التطرق الى مشكلة ذات تاثير خطير على المحاسبين الوطنيين الذين يعتمدون فى كسب رزقهم على مزاولتهم للمهنة وهى التستر للمهنة . وتظهر اهميته فى ضوء تشجيع الوزارة للدخول فى مشاركات مع المحاسبين غير السعوديين واطلق عليه دليل المشاركة . ويتطرق الى واجبات ومسؤوليات 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 السعودي المجتهد بحيث يستطيع ان يعلم حدود واجباته ومسئوليته ، ليس فقط التعاقدية وانما تجاه مواطنيه والمستفيدين من خدمته وبلده . وبالتالي يتم تجنب سوء الفهم واحتمال الاعتذار بالجهل بالمتطلبات اللازمة شواغرها في المشتركين والهدف الاساسي من السماح بها . فلا جدوى من المشاركة او من المراجعة اذا كان الذي يوقع التقرير لم يشرف على العمل ويتابعه بشكل معقول سواء كان سعوديا او غير سعودي . ولعل السؤال الذي يفرض نفسه في ختام هذه التساؤلات هو:

معلقة 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 يأخذ فى الحسبان العناصر الاخرى لتطوير المهنة وقورن بالنظام الحالى ، وبرزت اوجه الاختلاف والتقارب وظهر على الصفحات من (٢٥) الى (٦٩) من مجلد التنظيم الداخلى للمهنة .

ماسبق يكون فى تقديرنا الاطار الشامل للمهنة ونود التاكيد بان مكونات الاطار الشامل بنيت على بعضها البعض مما يستلزم اخذها ككل . فلو اخذ ببعضها وتترك البعض الاخر لترتب على ذلك فى اغلب الاحوال خلل يلزم معالجته . فمثلا افترض وجود شهادة الزمالة من المعهد وان اختباراتنا ستنحو بشكل هام الى تقييم الخبرة . وبالتالي 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 والانصاح 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 اشترت 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 عديدة 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 البحث وانما هو احد العلوم الاجتماعية التى 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 فى البداية باستحالة القيام به ، اذ كيف نقوم بعمل فى 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 التى شملها المشروع وادراك مسبباتها وابعادها والظروف التى واكبت اعدادها ، بما فى ذلك اهداف المشروع نفسه التى قد تتضارب احيانا مما يستوجب تغليب بعضها على البعض الآخر ، او الاضرار احيانا الى الاختيار بين جودة العرض والاسلوب او ايمـال المعلومات .ومن ذلك ماقد يجده القارئ من تكرار ممثل خاصة للمتخصصين منهم او عدم سلاسة الاسلوب لغويا، وفيمايلى اهم مـارأينا جدوى ايضاه للقارئ من هذه الامور:

(١) يجب مراعاة اننا حاولنا فى الوصول الى ماتم التطرق اليه فى مقومات تطوير المهنة فى المملكة الى التركيز على الجوانب التى لها اهمية كبيرة نسبيا بحكم ظروف المملكة وظروف المستفيدين من القوائم المالية وظروف مراجعى الحسابات انفسهم . وكان لهذا سبب اساسى 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 تجنبنا لاحتمال عدم جدوى القيام بالمشروع سواء لعدم تبنيه من قبل الجهات المسؤولة او لعدم فهمه من قبل مستخدمى او معدى القوائم المالية . لذا نامل ان ينظر قارئ مقومات المهنة فى المملكة والمستفيدين منها الى ان ماورد فى هذه المقومات قد به وضع اساس مقبول فى ضوء الوقت والامكانيات المتاحة قابل للتطبيق ، ولأن ينطلق منه فى وضع قواعد المهنة على نحو ثابت يتطور حسب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمهنية وغيرها فى المملكة . وبالتالي يجب ان يؤخذ على اساس كونه علاجيا يهدف الى ايقاف النزيف بطريقة عملية ، مختارا للأكثر الحاحا من اسبابه لعلاجها . وان تجاوز بعض اوجه البحث النظرى او الميدانى كان مقصودا لتحقيق هذا الهدف ، فاذا حقق المشروع كل او بعض مايلى 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 مستقبلى مستمر .

(٣) اذا اشار حماس الباحثين للتعمق والدراسة .

٤) اذا ساعد الطلبة على بلورة ما سيواجهونه في الحياة العملية وخلص ريشا بين الواقع العملي والدراسة في الجامعة بحيث يتعامل خريج الجامعة مع المحاسب في الحقل في اليوم الاول للتقائهما من انطلاقة واحدة وبفهم متقارب لاهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعاييرها ومعايير المراجعة في المملكة .

٥) اذا ادى الى تكوين منطلق خاص بالمملكة محدد وواضح لايتذبذب بين متطلبات الدول الاخرى بسبب قدوم المحاسب من تلك البلد او من الاخرى . ومن ثم تجنب البلاد فوضى التناقض والشغرات والاجتهادات الفردية لكل محاسب حسب خبرته وثقافته وميوله والضغوط التي يتعرض لها من مواطني بلده العاملين في المملكة والذين يستخدمونه منهم ومن غيرهم لاعداد او مراجعة حساباتهم

٦) المحاسبة ليست للمراجعين وانما هي اساسا للمحاسبين العاملين في الحقل العملي ، اى للاقسام المالية والمحاسبية والعاملين فيها في المنشآت ودور المراجع التأكد من اتباعها على النحو السابق ذكره . وبالتالي اذا سهلت عمل المراجع وزادت من فعالية دوره في خدمة المستفيدين .

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

٨) اذا ساهم في تجنب مستفيد واحد اتخاذ قرار خاطئ قد يؤدي بتوزير العمر او يؤدي بتاجر الى الخسارة او الافلاس او سوء استخدام للموارد مهما صغر شأنه .

اذا حقق المشروع واحدا من هذه فهو يستحق منا الجهد واملنا ان نتحقق كلها وان على درجة متفاوتة فهي في الواقع خطوة في 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 الذي تم في معهد الادارة باصحاب المعالي وزير المالية والاقتصاد الوطني الشيخ محمد ابوالخيل ووزير التجارة الدكتور سليمان السليم ومحافظ مؤسسة النقد العربي السعودي الشيخ عبدالعزيز القريشي ووكلائهم المختصين بتاريخ ١٠/١١/١٤٠٢هـ الى ان افضل السبل لاعداد المقترحات اخراجها كما لو كانت مجهزة للاصدار بشكلها النهائي من حيث التبويب والشكل والاسلوب . ومع ذلك يجب مراعاة ان معديها محاسبون متخصصون وليسو قاشونيون . كما وان الوزارة لم تقل رأيها النهائي في المقترحات التي حوتها المجلدات . لهذا ولكون بعضها سيخرج على شكل أنظمة بمراسيم وبعضها على شكل قرارات من مجلس الوزراء والبعض الاخر بقرار من وزير التجارة فلا بد للأنظمة المقترحة والمعايير من صياغة لتأخذ الشكل والاسلوب القانوني الملائم .

ونود التأكيد بان اخراجها على هذا النحو قد منه سهولة مراجعتها وسرعة اخراجها للتطبيق رغم ماتطلبه من جهد واعادة كتابه في معظم الحالات .
(ج) لن يفوت القارى ملاحظة ان هناك تكرار فى بعض الاماكن لم نحاول تجنبه لتوقعنا ان يكون ماعدا على فهم المواضيع التي تم التطرق اليها ، وراينا ان عيب التكرار فى هذا الظرف من الزمان والمكان والمستوى "عام للمستفيدين من القوائم المالية يعتبر ماعدا 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 وبالتالي قام عديدون من الخبراء العرب كلهم يحملون الدكتوراه فى المحاسبة ولهم مؤلفات عديدة فى هذا المجال مثكوريين بالمساهمة فى التعريب وفى ابداء مقترحاتهم . كما نتج عن تعدد المعربين وتفاوت زمن التعريب استخدام مصطلحات مختلفة احيانا لتعطى نفس المعنى رغم محاولتنا الجادة فى توحيد المصطلحات ما بين 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 القارى ملاحظة سياق المعنى ، ومن المختص مقارنته وابرازه لتعديله مستقبلا .

(هـ) لن يعدم القارى 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 ملائمة 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 الآخرون . كما نؤكد ان معظم ماتوصلنا اليه من مقترحات مدون في نشرات المعاهد المتخصصة والكتب التي تدرس في الجامعات وان جدواها تنبثق من ملاءمتها لظروف المملكة واعتمادها من قبل جهة رسمية - عند اعتمادها - كأساس للمهنة . وبالتالي يعطى اتجاهها محددًا يحد من الاجتهادات والتشعب الذي نتج عن وجود محاسبين يعملون في المنشآت ومراجعين خارجيين ذوي خبرات وتأهيل مختلف المنشأ والمعرفة والتجربة حسب البلد الذي قدموا منه . كما سيكون اعتماده حافزا على قراءته من قبل الجميع سواء كانوا محاسبين في المنشآت او مراجعين او مستفيدين من نتائج المحاسبة المالية ، او من المنتمين الى الصرح العلمي في الجامعات .

مراحل تنفيذ المشروع

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

المرحلة الاولى :

اجراء دراسة مقارنة لوضع المهنة في ثلاث دول مختلفة . وتهدف هذه الدراسة الى معرفة خبرات هذه الدول في مجال تطوير المهنة فيها حتى يمكن الاستفادة منها لتطوير المهنة في المملكة العربية السعودية .

عهدت وزارة التجارة لمكتب الراشد بالبدء في المرحلة الاولى من المشروع وذلك بعد دراسة متعمقة للتصور المبدئي المقترح ، وقد تم البدء اولا في 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 لتطوير المهنة في 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 هي : الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس وشملت الدراسة المقارنة لاطراف المهنة في هذه الدول الثلاث الخطوات الاتية :

(١) 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 الداخلي للمهنة .

(ب) اجراء مقابلات مع المسؤولين عن المهنة في تلك الدول الثلاث والاستعانة بخبراء من هذه الدول يتكلمون لغتها .

(ج) تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها في الخطوات السابقتين .

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

(١) مقارنة بين التنظيم الداخلي للدول الثلاث ومعايير المحاسبة والمراجعة فيها

وسلوك واداب المهنة .

٢) اعداد تصور اولى بما يناسب 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 اختياريين :

الاختيار الاول:

جمع المرحلتين الثانية والثالثة فى مرحلة واحدة وذلك بسايراء دراسة شاملة لتطوير اوضاع المهنة فى المملكة العربية السعودية ليواكب التطور فى المجالات الاخرى وافضل مالى الدول المتقدمة الاخرى . وتبين ان الجمع بين المرحلتين يحتاج الى وقت يماضى 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 المراض 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 ١٤٠٢/١٠/١١ هـ .

المرحلة الثانية :

بعد قيام الوزارة بمراجعة نتائج المرحلة الاولى كما سبقت الاشارة واعتمادها للبيديل 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 المراض والافصاح العام .

٢) معايير المراجعة .

٣) التنظيم الداخلى للمهنة .

(١) طريقة الاعداد:

جرى بحث مستفيض وجريت عدة طرق لتحديد السبيل الامثل لتنفيذ هذه المرحلة بحيث يتحقق الوصول الى مقترحات ملائمة لظروف المملكة وفى وقت معقول وفى نفس الوقت خلق اساس للتطوير المستمر 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 مما يمكنهم من 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 باستاذة متخصصة يحملون مؤهلات عليا فى مجال المشروع للمساهمة فى الاعداد والمراجعة لما يعده الخبراء وسنطلق عليهم (المستشارين) . كما قام منسوبو مكتب الراشد خاصة المحاسب القانونى عبدالعزیز الراشد والمحاسب القانونى يوسف المبارك والذين خصوا كل ما احتاجه المشروع من الوقت والجهد وخلاصة ما لديهم من خبرة للمساهمة فى الاعداد والمراجعة وتنظيم عمل الخبراء والمستشارين ، واعطوه الاولوية على كل اعمال المكتب الاخرى وسنطلق عليهم (المسؤولين) ، 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 بمختصين ذوى مؤهلات عالية فى المحاسبة للمساعدة فى هذا الشأن 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 ، المسؤولين ، 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 الى مساهمة المستشار الشاملة فى اجزاء المشروع ككل وفيما يلى 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 اعضاء الفرق وبعض المستشارين لتحديد ما يجب ان يعد ليكون تحت يد الفرق المختلفة كاساس ينطلقون منه للعمل فى الاقسام التى تخصهم ، وبهدف توحيد الاساس وتعريف الجميع بمتطلبات الانظمة

في المملكة والوضع الحالي للمهنة وظروف المملكة بصفة عامة . وتمت اجتماعات عديدة داخل المملكة وخارجها ، وانتهت بتجميع اهم مايتعلق بالمهنة من انظمة ويلورة اتجاهات الدراسة الاساسية في مجلد واحد شمل الانظمة والخلفيات الاساسية ذات التأثير على المهنة في المملكة والاسس التي تؤثر في اعداد اقسام المشروع، وقد اعد باللغتين العربية والانجليزية ووزع على جميع الاعضاء وطلب منهم اخذ المعلومات الواردة فيه في اعتبارهم عند اعداد المسودات الاولى لكل قسم من اقسام المشروع .

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

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

١) المواضيع المختارة من المحاسبة المالية وتشمل:

- اهداف المحاسبة المالية .
- المفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية .
- اعداد معيار العرض والافصاح العام
- وقد تولاهما كل من :
- ١ - الدكتور صبرى هيكل : دكتوراه في المحاسبة عام ١٩٦٨م ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكى وخبرة :
 - ١١ سنة في تدريس المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة حتى وصل الى درجة استاذ ورئيس قسم المحاسبة جامعة ولاية مينسوتا سانت كلود .
 - خبرة في 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 المحاسبية فى المشاريع الصناعية بالدول النامية كما عمل
مستشارا لمكتب العمل الدولى من عام ١٩٧٥م حتى الان . وتنهى
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 كاليفورنيا .

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 المتعلقة بها . وقد
تولاه كل من :

١ - ديفيد هاترلى 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 وما يتعلق 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 عبد الله الفيصل كمستشار ويحمل دكتوراه فى
المحاسبة وخبرة تزيد على اربع سنوات كاستاذ للمحاسبة فى جامعة

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

ج) التنظيم الداخلى للمهنة :

وقد تولاه كل من :

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

- رئيسا للجنة الشركات الصغيرة فى معهد المحاسبين القانونيين الامريكى •

- عضو اللجنة التنفيذية المتعلقة بعمليات (المعهد الامريكى •

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

- عضو المجلس الاستشارى لاعداد الحسابات المالية الموحدة للحكومة الامريكية •

- خبرة فى المراجعة والمحاسبة لمدة ٣٥ عامًا، شغل خلالها مناصب اخرها الشريك المسئول (العضو المنتدب) لحدى شركات المحاسبة الامريكية الكبيرة •

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

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

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

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

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

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

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

(٥) تم توزيع مسودات كل قسم على الفرق المسئولة عن الاقسام الاخرى وطلب منهم اعداد ملاحظاتهم كتابية وارسلها للمسؤولين لدراستها وارسلها للفرق الاخرى.

(٦) تم ارسال الملاحظات التي وردت من اعضاء الفرق وتعليق ماورد من المستشارين عليها وارسلت الى كل فريق للنظر فيها ومعرفة ماقام الآخرون باعداده ومدى تأثيره وتأثيره بما اعده كل فريق . وجرى اتصالات عديدة بين اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين اثناء اعداد المسودة الاخيرة والتي ستوزع على اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين تمهيدا لبحثها فسي اجتماع شامل لكل اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين . وقد كانت هناك بدائل لمكان الاجتماع من بينها ان يتم في المعهد الاسكتلندي الذي عارضه مشكورا ان يقوم باستضافة المستشارين والخبراء والمسؤولين وان تهيئ لهم من متطلبات تساعدهم على القيام بعملهم على افضل وجه وبعد دراسة افضل البدائل تم التوصل الى الاجتماع في الرياض .

(٧) تم اجتماع جميع الخبراء الستة والمستشارين الثلاثة والمسؤولين من مكتب الرائد في الفترة من ١٤٠٣/١/٦ الى ١٤٠٣/١/١٢ في فندق قصر الرياض وخصصت صالة مستقلة للاجتماعات والتي كانت متصلة صباح مساء . كما هي للمجتمعين تسهيلات في الاختزال والتسجيل واستمرت الاجتماعات متواصلة لعدة ايام ، وجرى خلالها بحث المقترحات التي قدمها كل فريق والتوصل الى توصيات محدده لما تم بحثه . وقد ظهرت جوانب هامة استدعت ان ينظر في امكانيات 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 ملائمة المقترحات التي توصلنا اليها .

(٨) تم ترتيب اجتماع في معهد الادارة العامة حضره كل من معالي وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسؤولين فيهما من اصحاب الصلة كما حضره معالي وزير المالية والوكلاء المختصين في الوزارة وحضره معالي محافظ مؤسسة النقد ونائبه وقام معهد الادارة مشكورا بترتيب الاجتماع وتسجيل وقائعه . وكان فسي حقيقة الامر مهما الى درجة كبيرة في ايضاح الاتجاهات المناسبة واعطائنا المزيد من الثقة في اهتمام المسؤولين عن المهنة . كما كان مفيدا في ايضاح اهمية الجوانب التي كانت محل بحث مستفيض من قبل اعضاء الفرق انفسهم ، كما اعطى الاجتماع دفعة قوية لعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين اكسدت اهتمامهم بالمشروع وان ما يبذلونه من جهد سيكون محل اهتمام من المسؤولين عن اعتماده ومتابعة تنفيذه .

- (٩) وبعد الاجتماع عاود أعضاء الفرق والمستشارون والمسؤولون الاجتماع مرة أخرى في فندق قصر الرياض للتداول فيماتم بحثه في اجتماع الوزراء ، كما تم استخلاص النتائج النهائية لما دار من بحث في الأيام السابقة و لكل إلى أعضاء كل فريق أن يدخلوا هذه التعديلات ثم يرسلونها للمسؤولين في الرياض . وكلّف أحد الخبراء بقراءة للأقسام الثلاثة بعد أن يتم إعدادها بشكلها النهائي من قبل أعضاء الفرق .
- (١٠) وقد تم ذلك وأرسلت النسخ النهائية للمسؤولين وجرى إطلاع المستشارين عليها ثم جرى اجتماع حضره المستشارون والمسؤولون في المكتب والدكتور صبري لمناقشة النسخة النهائية .
- (١١) وقد تم بعد ذلك اجتماع في الرياض في فندق حياة ريجنسي لعدة أيام لمناقشة النسخة النهائية ، حضره المستشارون والدكتور صبري والمسؤولون ، وجرى خلال الاجتماع بحث مستفيض لما تبين من قراءة نتائج الفرق وماتم التوصل إليه من بحث معهم في هذا المجال وجرى تسجيل وقائع هذا الاجتماع حتى نهايته .
- (١٢) تم الاتصال بأعضاء الفرق ومناقشة ماتم بحثه مع المستشارين والمسؤولين في الرياض وجرى إدخال بعض التعديلات على المنتج في النهاية .
- وبتاريخ ١٤٠٣/٦/٩ هـ جرى اجتماع في الرياض حضره المستشارون والدكتور صبري والمسؤولون وتم خلاله نقاش كافة أوجه البحث التي ظهرت خلال الاتصالات التي تمت في الفترة ما بين الاجتماع الذي تم في فندق حياة ريجنسي وما أدخل من تعديلات أو ترك لهذا الاجتماع للبت فيه . وقد انتهت الاجتماع بحجـث وكل لكل مستشار أن يقرأ بشكل نهائي القسم الذي وكل إليه وأن يتأكد من ملاءمته لظروف المملكة وملاءمته لظروف المهنة حالياً وسلامته من الناحية الفنية ووضوح الأسلوب ومن ناحية تناسقه بصفة عامة ومدى جدواه للمملكة .
- (١٣) تم طيلة الفترة وعلى مراحل مختلفة تعريب كافة الأجزاء والدراسات . وبعد هذا الاجتماع تم تكليف الخبراء العرب بالنظر في تعريب بعض المنتجات النهائية سواء ما عرّب منها من قبل أو ما هو تحت البحث في حينه وقد تم إنجاز ذلك ثم تسليمه للمستشارين والخبراء للقراءة النهائية .

(١) مقدمة :

كما سبقت الإشارة في التقديم للمشروع تهدف المحاسبة المالية الى تحديد وقياس الاحداث المالية للمنشأة وايصال نتائج القياس الى المستفيدين . ولكن تحدد الطريقة المناسبة للقياس وايصال المعلومات الملائمة والتي يمكن للمستفيدين الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات يجب ان تكون هناك مجموعة من المعايير المحاسبية يتم بواسطتها تحديد الطرق المناسبة لقياس وعرض وافصاح عناصر القوائم المالية وتحديد وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها . ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من انواع العمليات أو الاحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها . ولابد ان غياب تلك المعايير يؤثر بشكل سلبي على المهنة بشكل خاص وعلى الاقتصاد الوطني بشكل عام . ويمكن هذا التأثير في جوانب متعددة منها :

(أ) يؤدي غياب معايير المحاسبة المالية الى اختلاف الاسس التي تحدد وتعالج بموجبها العمليات والاحداث المالية والظروف المتماثلة للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشآت ونتائج اعمالها وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفه المتاحة للمستفيدين عند اتخاذ القرارات .

(ب) يؤدي غياب معايير المحاسبة احيانا الى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المنشأة وايصال نتائجها الى المستفيدين . ويترتب على ذلك ان القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر بعدالة مركزها المالي ونتائج اعمالها . وبما ان المعلومات التي تحتوي 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 يؤدي غياب معايير المحاسبة الى اعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضية ومعقدة ، حتى وان صلت المعالجة المحاسبية ، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها ، اذ يستلزم فهمها الرجوع الى مصادر اعدادها او قدرة متميزة وكلاهما ليس متوفرا في 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 وبالتالي على الاقتصاد الوطني سارعت كثير من دول العالم الى

وضع وإصدار مثل هذه المعايير لتكون الأساس الذي يتم على هداه قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف، وإيصال نتائجها إلى المستفيدين . .

وبدراسة الأنظمة التي لها علاقة بالمهنة في المملكة العربية السعودية نجد أنها خالية من الإشارة المباشرة إلى معايير المحاسبة المالية فيما عدا بعض الموارد المحدودة والتي تطرقت إلى مضمون عدد محدود من المعايير. كما لم تصدر حتى الآن مجموعة من المعايير المحاسبية سواء من جهة رسمية أو من هيئة مهنية معترف بها. وتبرز أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية حالياً عند الأخذ في الحسبان إضافة لما سبق ما يلي:

- اتجاه الاقتصاد الوطني في الآونة الأخيرة إلى تأسيس الشركات المساهمة ذات رؤوس الأموال الضخمة واتجاه المواطنين بكافة طبقاتهم إلى الاستثمار في هذه الشركات .

- أن الشركات المساهمة وغيرها تلجأ بشكل متزايد إلى "حصول على أموال جديدة في شكل رؤوس أموال أو في شكل قروض .

وفي ظل الظروف الحالية في المملكة ونتيجة لغياب معايير المحاسبة المالية نجد أن المستثمرين والمقرضين وغيرهم من المستفيدين يخضعون إلى حد بعيد لتقدير الإدارة فيما يتعلق بالمعلومات المتوفرة عن المنشأة موضوع اهتمامهم. وإن قدرة المحاسب القانوني على المساهمة في إيصال المعلومات الموثوقة والتي يمكن الاعتماد عليها مهمة صعبة .

ومما سبق يتبين أن الظروف المحيطة باستخدام المعلومات المحاسبية في المملكة العربية السعودية تحتم إصدار معايير للمحاسبة المالية ، وإن وفاء المعايير بأغراضها يتطلب أن تتصف بالخصائص الرئيسية الآتية :

١) وجود صلة وثيقة بين المعايير والأهداف :

لا جدل بأهمية مراعاة وجود صلة مباشرة بين وضع معايير وإدارتها وأهداف المحاسبة المالية التي تعكس أهداف المستفيدين منها ، وإلا أصبحت تلك المعايير غير مجدية لعدم تحقيقها للغرض من إصدارها. فمن أهم أهداف المحاسبة المالية تقديم المعلومات الملائمة لمساعدة المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المالية المتعلقة بمنشأة معينة . وبما أن معايير المحاسبة تعتبر المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين ، لذا يجب أن تكون هذه المعايير وثيقة الصلة بأهداف ملائمة لمحيط المملكة . ومن أجل وجود مثل هذه الصلة يجب أن يكون تحديد أهداف المحاسبة المالية في المملكة الخطوة الأولى والأساسية قبل إصدار معايير المحاسبة .

(ب) سهولة فهم المعايير وقبولها:

يعتبر فهم معايير المحاسبة وقبولها من قبل المستفيدين والمنتفعين للمهنة شرط اساسي لتطبيقها والتقييد 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 . ولابد من بعموبة قبول هذه المعايير اذا لم تكن اهدافها محددة وواضحة .

(ج) اتفاق المعايير:

يجب مراعاة اتفاق المعايير المصدرة مع بعضها البعض والا وضعت معايير متناقضة وصعب قبولها وبالتالي تطبيقها . ولاشك في ان احسن وسيلة تؤدي الى اتفاق المعايير هي الاعتماد في اصدارها على اطار فكري يحدد اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها .

ومن أجل اصدار معايير محاسبة في المملكة تتخف بالخصائص السابقة، وقياسا على تجارب الدول المتقدمة في هذا المضمار ، والتي عانت من عدم وجود الاطار الفكري يحكم تطور المعايير قبل تطور هذا الاطار رأينا ضرورة ان تصدر المعايير بناء على اطار فكري للمحاسبة المالية في المملكة ، تحدد فيه اهداف المحاسبة المالية وكذا المفاهيم الاساسية التي تبني على اساسها المعايير ، وقد بذلنا الجهد لان يكون هذا الاطار نظاما متماسكا مترابط فيه الاهداف والمفاهيم ويصلح لان تعد في ضوءه المعايير الملائمة لظروف المنشأة .

فأهداف المحاسبة المالية كاحد اجزاء الاطار الفكري تحدد طبيعة المعلومات الواجب على المحاسبة المالية انتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين . ويتمتعون بمفاهيم 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 المالي للمنشأة ونتائج اعمالها .

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

ماسبق يبين أهمية الحاجة الى تحديد وتعريف اجزاء الاطار الفكرى للحاسبة المالية قبل اصدار المعايير وذلك لوجود ترابط منطقي وعلاقة تسلسلية بينهما. ولهذا تم بناء القسم الخاص بالحاسبة المالية من المشروع على اساس تقسيم الموضوع الى ثلاثة اجزاء رئيسية وتم اعدادها على شكل بيانات تسهيلات للمراجعة وتوفيراً لوقت الجهة المسئولة عن مراجعتها:

- ١ - الجزء الاول : اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت الهادفة للربح في المملكة ومحدودية استخدامها.
- ٢ - الجزء الثاني : مفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح في المملكة.
- ٣ - الجزء الثالث : معيار العرض والافصاح العام في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح في المملكة.

ويشمل كل جزء مقدمة افتتاحية ثم دراسة ايضاحية وبعد ذلك ياتي 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 قدر ماتسم استخلاصه من الدراسة المقارنة التي تمت في المرحلة الاولى من المشروع. وكما هو واضح في الدراسة التحليلية تعتبر الولايات المتحدة اكثر هذه الدول تقدماً في هذا المجال ، وبالتالي تم التعمق بشكل اكبر في دراستها كما تم استقاء كثير من الاراء مما توصلت اليه بعد تدليله في ضوء ظروف المملكة واحتياجاتها. وفيمايلي نبذة عن التوصيات التي شملها كل جزء من الاجزاء الثلاثة :

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

١-٢ نطاق البيان :

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

ب - يحدد اهداف ومحدودية استخدامات القوائم المالية التي تعدها ادارة المنشأة لمصلحة المستفيدين خارج المنشأة .

ج - ونظراً لأن المعلومات التي يحتاجها بعض هؤلاء المستفيدين قد تتضارب او تختلف عما يحتاجه البعض الآخر ، كما أن بعض هذه المعلومات قد تقع

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

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

٢-١-٢ الغرض:

- يكمن الغرض الرئيس من بيان " اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت الهادفة للربح ومحدودية استخدامها " فى النقاط الرئيسية الاتية :

أ - مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودهم الى اهداف تكون المنطلق الاساسى لتطوير تلك المعايير .
ب - مساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم (مثل ادارة المنشأة) فى تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة للامور التى لم يصدر لها معايير محاسبية مالية بعد .

ج - زيادة فهم من يستخدمون القوائم المالية للمعلومات التى تشملها وفهم محدودية استخدام تلك المعلومات، وبالتالي تزداد فعاليتهم عند استخدام تلك المعلومات .

- 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 اهداف 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 .

- ليس الغرض من ايضاح محدودية استخدامات القوائم المالية سرد جميع المعلومات التى لن تظهرها القوائم المالية ، وانما الغرض من البيان هو تحديد الوظائف التى يتعذر على القوائم المالية عامة ساديتها .

٣-١-٢ ملخص نص البيان :

تم التركيز على احتياجات المستفيدين الرئيسيين من المعلومات المعروضة فى القوائم المالية ذات الغرض العام الذين ليست لهم سلطة الحصول على المعلومات التى يرغبونها من المنشأة كالمستثمرين ، والمقرضين ، والموردين والعاملين والموظفين، وهذا لايمنى 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 التي يتمتعون بها على تحديد والحصول على المعلومات التي يرغبونها من المنشأة . ومن هذا المنطلق تم اقتراح اهداف القوائم المالية وتم استعراض محدودية استخدامها :

أ - اهداف القوائم المالية :

١ - تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين :

ان الهدف الأساس للقوائم المالية هو تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الرئيسيين (المستثمرين والمقرضين الحائسين والمرتبين والعملاء والموردين والموظفين) الى المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة ، وعلى وجه العموم يحتاج المستفيدون الخارجيون الرئيسيون الى معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة في المستقبل على توليد تدفق نقدي كاف .

٢ - القياس الدوري لدخل المنشأة :

من اهداف القوائم المالية تقديم المعلومات التي توضح مقدرة المنشأة - من الناحية التاريخية - فيما يتعلق بما يأتي :

- تحقيق الارباح وتحويلها الى تدفق نقدي .
- سداد التزاماتها عند الاستحقاق .
- توزيع الارباح على المساهمين (او المالكين) دون تقليص نطاق عملياتها .

٣ - تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد

التدفق النقدي :

يجب ان يكون قياس الدخل وما يرتبط به من المعلومات التي يتم الاتصاح عنها في القوائم المالية مفيدا بالقدر المستطاع للمستفيدين عند تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي .

٤ - تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها :

يهتم المستفيدون الخارجيون الرئيسيون بالمعلومات المتعلقة بالمراد الاقتصادية للمنشأة ومصادر تلك الموارد - اي الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال لأنها تزودهم بالأساس الذي يستخدم لتوليد دخل المنشأة ومكوناته خلال فترة زمنية معينة . وبالتالي ينبغي ان تحتوي 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 التي

تحتوى عليها القوائم المالية فى هذا الشأن مفيدة يقدر الامكان عند تقييم قدرة المنشأة على تحقيق تدفق نقدى كافى . وعليه فان الافصاح عن اصول المنشأة وخصومها وحقوق الملكية فيها وقياس كل منها يجب ان يكون متسقاً مع اعتبار استمرارية المنشأة . اى اعتبارها تياراً مستمراً 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 النقود والاصول السائلة الأخرى اذ أن هذه المعلومات تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين فى تقييم مقدرة المنشأة - من الناحية التاريخية - على تحويل ارباحها الى تدفقات نقدية ومدى كفاية هذه التدفقات .

ب - محدودية استخدام القوائم الخارجية ذات الغرض العام :

- (١) قد لا تحتوى 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 قد تتطلب معايير محاسبية متخصصة تختلف عن المعايير التى تلائم اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام . وعلى الرغم من ذلك تعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام مدخلاً مناسباً بعد التعديل الضرورى للوفاء باغراض الزكاة او الضرائب او الاعانة الحكومية .
- (٢) لا تختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات عن مدى نجاح المنشأة فى تحقيق الاهداف التى لا يمكن قياسها قياساً مالياً ومن امثلتها تنمية الموارد البشرية - كما انها لا تختص بتقديم معلومات يمكن استخدامها بصورة مباشرة فى تقدير التكلفة الاجتماعية لعمليات المنشأة .

- (٣) لا تختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات يمكن استخدامها - دون تعديل - لاعداد الحسابات القومية .

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

(٥) نظرا لخصائص وطبيعة المعلومات التي يمكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية ، فان القوائم المالية ذات الغرض العام لا تختص بقياس قيمة المنشأة عند التصفية ، كما انها لا تختص بتقديم مقياس مباشر للمخاطرة التي ترتبط بخيازة حقوق الملكية او تقديم القروض للمنشأة .

٢-١-٢ الدراسة التحليلية :

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

٢-٢ الجزء الثاني - بيان مفاهيم المحاسبة المالية :

١-٢-٢ نطاق البيان المقترح :

يعرف هذا البيان العناصر الاساسية للقوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح ، والمفاهيم التي يجب ان تحكم قياس تلك العناصر ، والخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية . وبالتالي تحدد المفاهيم التي يشملها هذا البيان الملامح الاساسية للمحاسبة المالية . وعلى الرغم من ان هذا البيان لا يضع معايير معينة للمحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح الا انه يستخدم - جنباً الى جنب - مع بيان اهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير .

٢-٢-٢ الغرض من البيان المقترح :

تتركز اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية في تكملة الاطار الفكري اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب ان تركز على اهداف واضحة للقوائم المالية (المنتج النهائي للمحاسبة المالية) . ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب ان تركز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقاً لتصور ذهني ملائم للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . فبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في اصدار معايير متناقضة . وتتلخص فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية فيما يلي :

(١) ملائمة المعايير لمديط المملكة :

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

وتوصيلها الى من يستخدمونها قد تتخذ صوراً مختلفة مما قد يترتب عليه معايير مختلفة لذلك يجب تحديد الصورة الاساسية لعملية التحديد والقياس وعملية الاتصال التي تلائم المملكة العربية السعودية قبل اصدار معايير المحاسبة المالية . ويؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى تحديد الصورة الاساسية لعمليات القياس والاتصال التي ينبغي اصدار المعايير لتحديد تفاصيلها .

(٢) سهولة فهم المعايير:

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

(٣) توحيد المصطلحات المحاسبية:

تستخدم بعض المصطلحات المحاسبية في المملكة في الوقت الحاضر لتعبر عن معاني مختلفة، ولذا ان تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي الى توحيد معاني المصطلحات المحاسبية المستخدمة، وهذا يؤدي بالتالي الى زيادة المقدرة على فهم المعلومات المحاسبية .

(٤) مساعدة المحاسبين القانونيين في اتخاذ القرارات:

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

(٥) مساعدة الجهات المسئولة عند اصدار المعايير:

يؤدي تحديد المفاهيم الى مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية في توجيه جهودهم، ان المفاهيم بالاضافة الى اهداف القوائم المالية تمثل المنطلق الرئيسي لاعداد المعايير .

٣-٢-٢ ملخص نص البيان :

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

- المجموعة الاولى : مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :

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

اصحاب رأس المال ، التوزيعات على اصحاب رأس المال . ولقد أنطوى تعريف هذه العناصر على اختياريين ، يتعلق الاول بترابط القوائم المالية من عدمه وبالتالي عناصرها . وقد تم تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية على اساس ترابط تلك القوائم . ويتعلق الاختيار الثاني بالاسلوب المقترح لقياس الدخل والذي يترتب عليه تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التي يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الاخرى . وقد تم تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية على اساس اسلوب الاصول والخصوم لقياس الدخل ، مما يترتب عليه اعتبار الاصول والخصوم العناصر الرئيسية التي يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الأخرى للقوائم المالية .

— المجموعة الثانية — مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف:

تعرف هذه المفاهيم الاحداث والعمليات والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها وبالتالي تمثل موضوع القياس المحاسبي . وينطوي تعريف الاحداث والعمليات والظروف على تصور ذهني لما قد يسبب تغييرا في المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ويخضع للقياس المحاسبي المالي .

— المجموعة الثالثة — مفاهيم القياس المحاسبي:

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية للقوائم المالية . وتعريف مفاهيم القياس المحاسبي الافتراضات الرئيسية التي ترتكز عليها عملية القياس والخصائص التي تتسم بها عملية القياس المحاسبي . وتنطوي مفاهيم القياس المحاسبي على اختياريين اساسيين : يتعلق الاول بمفهوم المحافظة على رأس المال الواجب استخدامه كأساس لقياس الدخل ويترتب على هذا الاختيار تحديد تغييرات المركز المالي التي تمثل اجزاء دخل المنشأة ، وقد تم تعريف مفاهيم القياس المحاسبي على اساس ان الدخل لا ينتج الا بعد المحافظة على رأس المال النقدي . ويتعلق الاختيار الثاني بخاصية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديدة بالقياس ، ويترتب على هذا الاختيار تحديد اساس القياس المحاسبي . وقد تم تعريف مفاهيم القياس المحاسبي على اساس ان الخاصية الجديدة بالقياس تعتمد على طبيعة الاصل او الخصم موضوع القياس وعلاقته المباشرة او غير المباشرة بالتدفقات النقدية للمنشأة . كما شملت مفاهيم القياس المحاسبي ، الوحدة المحاسبية ، استمرار المنشأة ، اعداد التقارير الدورية ، وحدة القياس ، الاثبات المحاسبي ، اساس القياس ، المضاهاة .

— المجموعة الرابعة — مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية:

تعرف مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص الأساسية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة . وتهدف هذه المفاهيم الى تحديد

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

٢-٢-٤ الدراسة التحليلية:

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

٣-٢ الجزء الثالث بيان معيار العرض والافصاح العام في القوائم المالية للمنشآت

الهادفة للربح:

٢-٣-١ نطاق الميكان:

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

٢-٣-٢ الغرض من البيان:

يهدف هذا البيان الى تحديد متطلبات العرض والافصاح العام في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وكذا مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشآت التي لاتزال في مرحلة الاشياء، 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 مستخدمي القوائم المالية. فمن المتوقع ان يؤدي التزام المنشآت بمقتضيات هذا المعيار عند اعداد القوائم المالية الى تسهيل مهمة مستخدمي القوائم المالية عند تقييم اداء المنشأة موضوع اهتمامهم بما في 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 بمسؤولياتهم عند ابداء الرأي على القوائم المالية . وفي الوقت الحالي يتفاوت اسلوب العرض والافصاح العام في القوائم المالية بين المنشآت من حيث درجة التفصيل وطبيعة وانواع الايضاحات العامة التي تتعلق بامور تؤثر تأثيرا هاما على المعلومات التي تعطيها تلك القوائم . وبالرغم من درجة التفاوت الملحوظة لانجذفتاوت في الرأي الذي يصدره المحاسب القانوني يتعلق بدرجة التفصيل في القوائم المالية او يتعلق بكنائية الافصاح العام والايضاحات العامة . ويرجع ذلك في نظرنا الى عدم وجود معيار يحكم اسلوب العرض والافصاح في القوائم المالية ، مما يضغ المحاسب القانوني في موقف ضعيف اذا اصر على درجة من التفصيل في القوائم المالية تختلف عما تريده ادارة المنشأة او اذا اصر على ايضاحات عامة معينة لاترغب ادارة المنشأة في الافصاح عنها والذي قد يصل الى رفضه القيام بالمراجعة او استبدال المنشأة له بغيره . واخيرا وليس اخرا تعود المنفعة النهائية من اصدار معيار العرض والافصاح العام على المجتمع ككل حيث ان تسهيل مهمة مستخدمي القوائم المالية عند تقييم اداء المنشآت واتخاذ القرارات على اساس بين يساعد على اتجاه الاستثمار والاقرض الى المنشآت ذات الكفاءة العالية في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لها .

محتويات معيار العرض والافصاح العام :

٣-٣-٢

تم تقسيم محتويات معيار العرض والافصاح العام الى اربعة نروع رئيسية :
خصص الاول منها لمعيار العرض العام والثاني لمعيار الافصاح العام ،
والثالث لمتطلبات العرض والافصاح العام للقوائم المالية الموحدة ،
والرابع منها لمتطلبات العرض والافصاح العام للمنشآت التي لاتزال في
مرحلة الانشاء ، وفيما يلي نبذة مختصرة لمحتويات كل قسم :

(١) العرض العام :

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

(أ) المتطلبات العامة :

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

بتحديد مكان ظهور كل منها - اما في طلب القوائم المالية نفسها او في الايضاحات المرفقة بها .

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

(ب) متطلبات العرض العام لكل قائمة على حدة :

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

(٢) الافصاح العام :

يعنى الافصاح العام بالمعلومات العامة التى لاتتعلق بعنصر معين من عناصر القوائم المالية والتى يتعين ايضاحها في 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 :

- (١) ايضاح طبيعة نشاط المنشأة .
- (ب) ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التى تتبعها المنشأة .
- (ج) ايضاح التغيرات المحاسبية بما فى ذلك :
 - تغيرات السياسات المحاسبية
 - تغيرات في الفترات المحاسبية
 - تغيرات في الوحدة المحاسبية التى تعد عنها القوائم المالية .
 - تصحيح الاخطاء في القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة .
- (د) ايضاح المكاسب والخسائر المحتملة
- (هـ) ايضاح ارشباطات المنشأة .
- (و) ايضاح الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي .

(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 التي تنطبق على القوائم المالية غير الموحدة عند اعداد القوائم المالية الموحدة بالإضافة الى مايلي:

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

(ب) ايضاح نسبة حقوق الملكية للشركة القابضة في الشركات التابعة التي لاتشملها القوائم المالية الموحدة واسماء تلك الشركات .

(ج) المعالجة المحاسبية للاستثمارات في الشركات التابعة التي لاتشملها القوائم المالية الموحدة .

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

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

(و) اظهار حقوق الاقلية في الشركات التابعة والمندمجة كبند مستقل في قائمة المركز المالي بين مجموعة الخصوم ومجموعة الاغلبية .

(ز) اظهار حقوق الاقلية في صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية كمفردة مستقلة في قائمة الدخل .

(ح) اظهار تكلفة اسهم الشركة القابضة التي تملكها الشركة التابعة .

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

يعالج الجزء الاخير متطلبات العرض والافصاح العام في المنشآت التي لاتزال في مرحلة الانشاء ، وتعرف هذه المنشآت بانها تلك التي تتركس كـل جهودها لبدء نشاطها واعمالها ويعنى ذلك انها لم تبدأ بعد اعمالها الرئيسية او بدأت تلك الاعمال ولم ينتج عنها ايرادات هامة بعد . ولقد اشير في هذا القسم الى القواعد الاتية :

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

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

(ج) ان من المهم ايضاح حجم الموارد الاقتصادية المتاحة والمستخدم في مرحلة الانشاء .

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

(أ) الخسائر المتراكمة اثناء مرحلة الانشاء .

(ب) المبالغ المجمعة للإيرادات ، 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 لهم البدء فى تقييم ومقارنة اداؤها على اساس مناسب .

٤-٣-٢ الدراسة التحليلية :

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

الجزء الاول - اهداف المحاسبة العمالية

٤٣	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
----	------------------------	------------------

١ - مقدمة

رقم
الفقرة

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

ولقد قسم هذا الجزء الى ثلاثة اقسام رئيسية كمايلي:

- القسم الاول : تمهيد يبين اهمية الاطار الفكري واجزائه.

- القسم الثاني : بيان اهداف القوائم المالية ومحدودية استخدامها.

- القسم الثالث : دراسة تحليلية تبين اسس التوصيات التي يحتوي عليها بيان اهداف القوائم المالية وحدود استخدامها بالاضافة الى مقارنة الاهداف المقترحة بمايماثلها في الولايات المتحدة الاميريكية، تونس والمانيا الغربية .

٢ - تمهيد

مقدمة:

١ - ٢

٢ يهدف هذا الجزء بشكل عام الى دراسة وتحليل اهمية تحديد الاضرار 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 .

المحيط المهني والحاجة الى معايير المحاسبة:

٢ - ٢

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 وكبير 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 وتوضح خطورة حالة عدم التوازن فى مستوى التغير هذه لما للمهنة من اثر مباشر على الشكل والمضمون الذى بموجبه يتم قياس العمليات والاحداث والظروف التى توءر على المركز المالى ونتائج اعمال تلك المنشآت وايصال نتائجها للمستفيدين . فتدنى مستوى المهنة يؤدى الى نتائج خطيرة للغاية من اهمها نقص الثقة فى المعلومات المالية التى تظهر المركز المالى لهذه المنشآت ونتائج اعمالها ويشتج 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 مستخدمي المعلومات المالية واختلاف اهتمامهم ، فان اللجوء الى بدائل عملية مكلف للبلد ككل ، كما ان عدم الثقة فى المعلومات المالية قد يؤثر على حجم النشاطات المالية والتجارية وبالتالي 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 ليحدد

على ضوءها طرق قياس تأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها وايصال نتائجها الى المستفيدين. ولقد ادركت دول كثيرة اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية ، لذا سارعت في اصدار مثل هذه المعايير لتكون الاساس الذي تتم على هداه عملية قياس تأثير العمليات والاحداث والظروف وايصال نتائجها الى كافة المستفيدين . ولقد ادرك نظام الشركات في المملكة اهمية القوائم المالية فتقضى المادة (١٢٣) بان يتولى مجلس ادارة الشركة المساهمة جرد اصول الشركة وخصومها في نهاية السنة المالية ، واعداد ميزانية وحساب ارباح وخسائر وتقرير يبين أنشطة الشركة واحوالها المالية خلال تلك السنة . كما تقضى المادة (١٥٥) بذلك فيما يتعلق بشركات التوصية بالاسهم وتقضى المادة (١٧٥) بان تعمد ادارة الشركة ذات المسؤولية المحدودة ميزانية وحساب ارباح وخسائر وتقريراً عن أنشطة الشركة واحوالها المالية خلال كل سنة مالية ، وبالمثل تقضى المادة (٢٦) بان تعد شركة التضامن ميزانية وحساب ارباح وخسائر في نهاية السنة المالية للشركة ، كما تقضى المادة (٣٩) بذلك ايضاً فيما يتعلق بشركة التوصية البسيطة والمادة (٤٧) فيما يتعلق بالمشروعات المشتركة . الا ان النظام لا يحتوى على نص صريح لمعايير المحاسبة المالية او تحديد لشكل القوائم المالية ومحتوياتها فيما عدا ما جاء في المادة (١٢٤) التى تقضى بان تبوب الميزانية وحساب الارباح والخسائر وان يتم تقييم الاصول والخصوم وفقاً لأسس مطابقة للأسس التى اتبعت فى السنوات السابقة بما يكفل استمرارية تطبيق هذه الأسس من سنة مالية الى اخرى . كما ان نظام الشركات لا يشمل 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 اسس منطقى صريح لاعداد القوائم المالية ، فانه يمكن ادراك ذلك الاساس بصورة ضمنية ، فنظام الشركات - فى معظم نصوصه - يعتبر ان المنشأة التى تنشأ وفقاً 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 مديراً او اكثر لادارة شركة تضامن .

٤٦	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	على ان كل شركة تنشأ فى ظل احكام نظام الشركات تعتبر شخصية قانونية فى تاريخ تأسيسها ، يضاف الى ذلك ، ان النظام يدل ضمنا على فصل الملكية عن الادارة لاسيما فيما يتعلق بالشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة ، ومن ثم فان المبرر المنطقي الذي يتضمنه قانون الشركات لاعداد القوائم المالية السنوية هو الوفاء باحتياجات اصحاب الحقوق فى المنشأة من معلومات دورية تساعد على اتخاذ القرارات فيما يتعلق بتلك المنشأة . ٧ وبناء على التحليل السابق نجد ان نظام الشركات يخلو من شئ صريح لمعايير المحاسبة المالية ، كذلك فان دراسة الانظمة واللوائح الاخرى ذات الصلة بالموضوع ادت الى نفس النتائج ، اذ اشبهت 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 سلبي 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 المنشآت ونتائج اعمالها وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات . وكما هو معروف فان المقارنة بين البدائل تعتبر العمود الفقري 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 للمنشآت المختلفة التى تقدم لها الاعانات والقروض ونتائج اعمالها بسبب عدم معالجة العمليات والاحداث والظروف المماثلة وفقا لمعايير محاسبية مماثلة مما يؤدى الى صعوبة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بمنح الاعانة او الاقراض . كما يجد المواطن العادى صعوبة احيانا فى المقارنة بين منشآت مختلفة ينوى استثمار امواله فيها اعتمادا على المعلومات المعروضة	

٤٧	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	فى القوائم المالية نتيجة لاستخدام طرق محاسبية مختلفة لمعالجة عمليات او احداث او ظروف مماثلة مما يؤدى الى الصعوبة فى اتخاذ قرار الاستثمار. ٢ - الخطأ فى عملية اتخاذ القرارات:	
٩	يؤدى 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 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 المختلفة 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 - تعقيد عملية اتخاذ القرارات :	
١٠	قد يؤدى غياب معايير المحاسبة الى اعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقدة ، حتى وان صلت 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 وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفه القرارات التى يتخذونها .	

٣ - ٢

اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية :

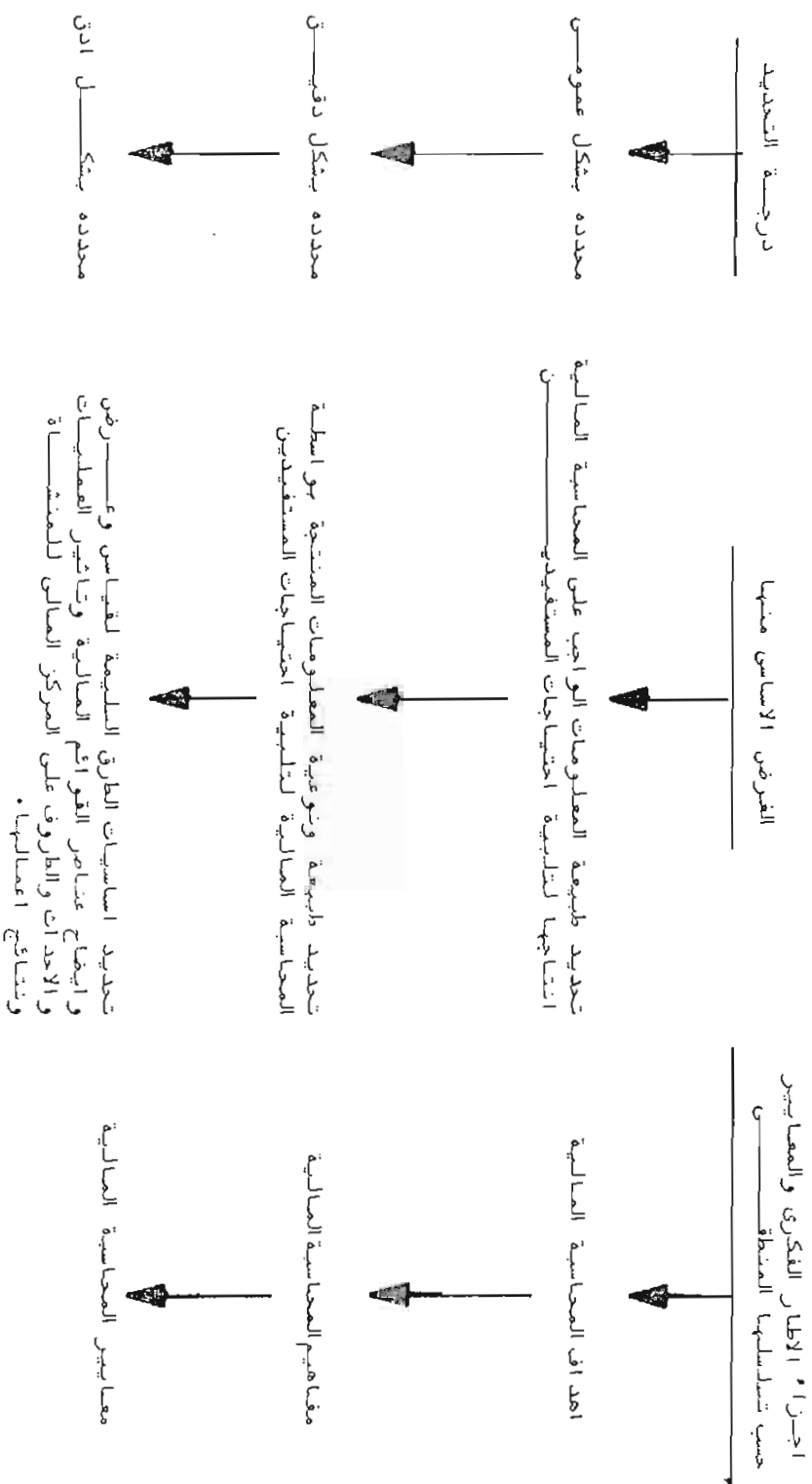
١١ تتضح اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية عند الاخذ فى الحسبان اتجاه الاقتصاد الوطنى فى الآونة الاخيرة الى تأسيس الشركات المماهمة ذات رؤوس الاموال الضخمة واتجاه المواضعين الى الاستثمار فى هذه الشركات . وتتميز مثل هذه الشركات بانغصال اصحاب هذه المنشآت عن ادارة منشآتهم ، لذا اصبح من الضرورى ان يتسع نطاق 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 لا يباشر الادارة - بخلاف المدير - لا يستطيع 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 الشك فى المعلومات التى يتخذ تلك القرارات على اساسها .

١٢ ولا تنحصر الحاجة الى المعلومات المحاسبية وبالتالي اهمية اصدار معايير المحاسبة على المساهمين (المالكين) . فلا يمثل 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 بالاقتراض 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 وبالتالي فان نوعية القرارات التى تتخذ فى هذا الصدد تتوقف - ضمن عوامل اخرى - على ملائمة وكفاية المعلومات المتوافرة عن هذه المنشآت ودرجة الشك بها وبالتالي امكان الاعتماد عليها . ومن ثم فان المستثمرين المرتقبين والقرضيين الحاليين والمرتقبين يمثلون فئات اخرى تتأثر بنوعية وكفاية المعلومات المتوافرة عن تلك المنشآت كأحد المداخل الاساسية لاتخاذ قرارات الاستثمار او الاقتراض .

٤٩	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	١٣ وفى ظل الظروف الحالية يخضع المستثمرون والمقرضون (الحاليون والمرقبون وغيرهم) لتقدير الادارة فيما يتعلق بالمعلومات المتوافرة عن المنشآت موضوع اهتمامهم . ولاجل ان جانباً كبيراً من العسب المتعلق بكفاية ونوعية المعلومات المتوفرة عن المنشآت موضوع اهتمام المستثمرين والمقرضون يقع على عاتق المحاسبين القانونيين . ولكى يستطيع المحاسب القانوني الوفاء بهذه المسئولية تجاه من يستخدمون القوائم المالية يجب ان يكون واسع الافق ، قادراً على تفهم احتياجات الغير الى المعلومات ، وان يكون موهوباً وبدرجة عالية من الموضوعية فى عمله ، وفضلاً 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 كاملاً ، اصبح عملاً يكاد يكون مستحيلاً . ومن الواضح ان المحاسبين القانونيين فى المملكة العربية السعودية على استعداد دائم 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 متعددة تصل فى بعض الاحيان الى معالجة امور متماثلة بطرق مختلفة وتجعلهم فى موقف غير واضح اذا ما اختلفت وجهات نظرهم عن ادارة المنشأة فى معالجة بعض الامور محاسبياً .	٢ - ٤ أهمية 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 السليمة 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 مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ومتسقة مع بعضها البعض . ١٦ ولاجل اهمية مراعاة وجود صلة مباشرة بين المعايير المصدرة واهداف المحاسبة المالية والا اصبحت المعايير غير مجدية وصعب تحقيق	

٥٠	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
		الغرض من اصدارها . فالمحاسبة 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 الاساس لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها وايصال المعلومات الى المستفيدين ، لذا يجب ان تكون هذه المعايير وثيقة الصلة باهداف ملائمة لمحيط المملكة . ومن اجل ضمان وجود مثل هذه الصلة او على الاقل زيادته احتمال وجودها يجب ان يكون تحديد اهداف المحاسبة المالية في المملكة الخطوة الاولى والاساسية قبل اصدار معايير المحاسبة .
١٧		كما ان فهم معايير المحاسبة وقبولها من قبل المستفيدين والمنتمين للمهنة شرط اساسي لتطبيقها والتقييد بها . فالمحاسبة المالية ليست علما طبيعيا تقبل نتائجه ومعاييره بناء على اثباتها علميا ، وانما علم اجتماعي يحتاج تطبيق معاييرها الى القبول العام من المستفيدين والمهنيين . ولاجل بصيرة قبول هذه المعايير اذا لم تكن اهدافها محددة وواضحة ، وعليه فهذه الحقيقة تؤكد اهمية تحديد اهداف المحاسبة المالية في المملكة كخطوة اساسية قبل اصدار المعايير .
١٨		واخيرا يجب مراعاة اتساق المعايير المصدرة مع بعضها البعض والا خرجت معايير متناقضة وصعب قبولها وبالتالي تطبيقها . ولاشك في ان احسن وسيلة تضمن اتساق المعايير هي الاعتماد في اصدارها على اطار فكري يحدد مفاهيم المحاسبة المالية بالاضافة الى اهدافها .
١٩		وبناء على التحليل السابق وقياسا على تجارب الدول الاخرى في هذا المضمار نجد انه من الصعب اصدار معايير تتسم بمثل الخصائص المحددة اعلاه باللجوء الى السلطة او الراي العام ، وانما يجب ان يكون اصدارها معتمدا على اطار فكري للمحاسبة المالية يحدد فيه اهداف المحاسبة المالية والمفاهيم الاساسية التي تبني على اساسها المعايير فالاطار الفكري يمثل دستورا للمهنة ونظاما متماسكا مترابط فيه المفاهيم والاهداف مترابطة منطقيا محكما .
		العلاقة بين اجزاء الاطار الفكري 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 المالي للمنشأة ونتائج أعمالها . ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية او بنوع معين من انواع العمليات او الاحداث او الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها . بينما تهتم اهداف المحاسبة المالية كماحد اجزاء الاطار الفكري بتحديد طبيعة 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 المنطقي بين معايير المحاسبة المالية واجزاء الاطار الفكري 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 وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها (المعايير) . ويوضح الشكل رقم (١) هذه العلاقة



شكل رقم (١) العلاقة بين احوال الاطار الفكري ومعايير المحاسبة المالية

٥٣	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
٢١	وباختصار نجد اهمية الحاجة الى تحديد وتعريف اجزاء الاطار الفكري للمحاسبة المالية قبل اصدار معاييرها وذلك لوجود ترابط منطقي وعلاقة تسلسلية بينها. فالاطار الفكري والمعايير تمثل حلقات متممة وفقدان اى منهما يؤدي بدون شك الى خلل في تركيب تلك الحلقات وبالتالي انحراف في اهدافها .	
٢٢	اهمية اهداف المحاسبة المالية كما حدد اجزاء الاطار الفكري واسلوب بنائه	٦ - ٢
٢٢	تهتم المحاسبة المالية " كأداة خدمة " بقياس تأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة معينة ونتائج اعمالها وايصال نتائج ذلك القياس الى المستفيدين . لذا فان اهم وظائف المحاسبة المالية هي تحديد ، تحليل ، قياس ، تبويب ، تلخيص ، وايصال تأثير العمليات والاحداث والظروف للمنشأة معينة على مركزها المالي ونتائج اعمالها . وتعتبر المحاسبة المالية اداة خدمة هدفها الرئيس انتاج وايصال معلومات ملائمة تساعد "مستفيدين في اتخاذ القرارات المتعلقة بمنشأة معينة .	
٢٣	وكأداة خدمة لا يمكن 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 الرئيس من تحديد الاهداف هو استخدامها كهدى عند وضع معايير تحكم قياس وعرض وايضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ، لذا يجب التأكد من وضع اهداف مناسبة لحاجات "مستفيدين من المعلومات المنتجة حتى تكون المعايير ملائمة وبدون الربط بين اهداف المحاسبة المالية واحتياجات المستفيدين من المعلومات قد تؤدي 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 تقارير المالية ذات الغرض الخاص ويقصد بالقوائم المالية ذات "غرض العام تلك الموجهة لمعلوماتها الى مجموعة اواكثر من المستفيدين . ويتطلب نظام الشركات اصدار مثل هذه القوائم ، حيث تقضى عدة من مواده كما اسلفنا ان تعد ادارة المنشأة تقريراً في نهاية كل فترة مالية عن المركز المالي ونتائج الاعمال في شكل ميزانية وحساب الارباح والخسائر .	

المحاسبة المالية	اهداف المحاسبة المالية
	وتعتبر تلك القوائم ذات غرض عام نظرا لاصدارها لفائدة مجموعة أو اكثر من المستفيدين . ويقدم بالقوائم او التقارير المالية ذات الغرض الخاص تلك الموجهة الى مستفيد معين بشخصه وذلك لتلبية حاجة خاصة له ومثال ذلك البيانات المالية التي 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 الابرار 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 المنشأة . 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 - يملك المستفيدون من القوائم او التقارير المالية ذات الغرض الخاص القدرة او السلطة على تحديد المعلومات الواجب تقديمها اليهم بعكس مستخدمى القوائم المالية ذات الغرض العام . ٢ - 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 المسؤولة عن منح اعانات التشغيل . ٣ - تحديد اهداف القوائم المالية انطلاقا من احتياجات المستفيدين ذوى الاغراض الخاصة المحددة يؤدى الى صعوبة وضع اهداف تكون	

٥٥	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	الهدى فى وضع معايير محاسبية ملائمة لاحتياجات المستفيدين الذين لايملكون القدرة او السلطة على تحديد المعلومات الواجب على ادارة المنشأة 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 سياقها معايير المحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية . ولقد روعى عند تحديد هذه الاهداف ملائمتها للمحيط الاجتماعى والقانونى والاقتصادى فى المملكة العربية السعودية .	
	تأشير المحيط فى تحديد الاهداف	٢ - ٧
٢٧	لكى تكون اهداف القوائم المالية ناجحة كاساس لبناء معايير حية وقابلة للتطبيق يجب ان تكون تلك الاهداف مستقاه او على الاقل متسقة مع المحيط العام فى المملكة العربية السعودية . ان ان الاهداف غير الملائمة للمحيط الذى تعيش فيه ينتج عنها فى اغلب الاحيان معايير غير مناسبة لذلك المحيط مما يؤدى الى صعوبة تطبيقها . الا ان الصعوبة هنا تكمن فى تحديد معالم ذلك المحيط ان لايمكن تحديد ذلك علميا الا عن طريق انتهاز اسلوب البحث الميدانى . ونظرا للحاجة الملحة فى المملكة لاصدار معايير محاسبية ونظرا لاعتقادنا بصعوبة بناء تلك المعايير كما اسلفنا الا بعد تحديد اهداف المحاسبة المالية , فقد استعاضا وفقا لما تم بحثه مع وزارة التجارة عن البحث الميدانى بتحليل الظروف المحيطة بالمنشآت 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 الاساس الذى يحدد المحيط القانونى للمنشأة الهادفة للربح . فبموجبه يتم تحديد شروط تاسيسها	

وكذا علاقة ادارتها بملاكها وعلاقة الملاك بعضهم ببعض وبه يحدد شروط انتهائهما او تصفيتها , ومايهما هنا بصفه رئيسية هو ما يقتضيه النظام من حماية رئيسية للملاك والمستثمرين اذ اقتضى ان يتم تزويدهم بصفه دورية بالمعلومات المالية التى تساعدهم على 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 . كما ان النظام لم يحدد وسيلة اخرى غير القوائم المالية لايصال المعلومات المالية لهؤلاء المستفيدين , وعليه فان التركيز على هذه القوائم يعتبر من صلب التمشى مع هذا النظام .

٢٩ بالإضافة الى ذلك هناك ملاحظات وتجارب شخصية اثرت بشكل مباشر او غير مباشر فى تحديد اهداف القوائم المالية منها على سبيل المثال لا الحصر:

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

٥٧	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	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 الخاصة الحصول على هذه المعلومات وذلك من اجل ترشيد الاستثمار للطريق الامثل وبالتالى المساعدة فى نمو الاقتصاد الوطنى .	الفقرة التالية رقم ٥١

٥٨	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	٣ - بيان اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام في المملكة العربية السعودية ومحدودية استخدامها	
		٣ - ١ الغرض من البيان :
٥١	يمكن الغرض الرئيس من بيان "اهداف قوائم المالية ذات الغرض العام في المملكة العربية السعودية وحدود استخدامها" في النقاط الرئيسية الاتية :	
	٣-١-١ مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير "محاسبة المالية بتوجيه جهودهم ولكي يكون هذا البيان المنطلق الرئيس لاستنباط تلك المعايير.	
	٣-١-٢ مساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم من ادارة المنشأة في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للامور التي لا يحد 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 لمنشأة 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 قوائم المالية سرد جميع المعلومات التي لن تظهرها القوائم المالية ، وذلك لان الاطراف المختلفة	

٥٩	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
		تسعى وراء أنواع مختلفه من المعلومات التي تتعلق بالمنشأة وليسست وظيفة المحاسبة المالية او القوائم التي تعد على اساسها تقديم كافة انواع المعلومات التي تنشدها كل هذه الاطراف المختلفه . وانما الغرض من بيان حدود استخدامات هذه القوائم هو تحديد الوظائف التي يتعذر على القوائم المالية - بصورة عامة - تأديتها ، لاسباب من بينها : ١-٥-١-٣ التناقض بين الوظيفة الرئيسية للقوائم المالية وبين غيرها من الوظائف التي يراد لهذه القوائم ان تؤديها . ٢-٥-١-٣ قصور المحاسبة المالية - في مرحلة تطورها الحالي - عن انتاج المعلومات التي يمكن ان تفى بتأدية تلك الوظائف . ٢ - ٣ نطاق البيان : ١-٢-٣ يحدد هذا البيان اهداف وحدود استخدامات القوائم المالية (التي تعدها ادارة المنشأة) في المملكة العربية السعودية لمصلحة المستفيدين خارج المنشأة وتعتبر تلك القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لتوصيل المعلومات المحاسبية الى من هم خارج المنشأة ، وفي معظم الاحوال تشمل القوائم التي تعد حاليا ، مايتاتي : (أ) الميزانية العمومية او قائمة المركز المالي . (ب) حساب الارباح والخسائر او قائمة الدخل . (ج) قائمة مصادر واستخدام الاموال . ٢-٢-٣ تنطبق الاهداف وحدود الاستخدام الواردة في هذا البيان على القوائم المالية لكافة المنشآت بغض النظر عن شكلها القانوني او طبيعة نشاطها فهي تحدد - على سبيل المثال - اهداف القوائم المالية للمنشأة سواء كانت المنشأة فردية او شركة شفا من او شركة ذات مسئولية محدودة ، كما يحدد البيان اهداف القوائم المالية للمنشأة سواء كان نشاطها في مجال التجارة او التشييد او الصناعة او الخدمات او التمويل . ٣-٢-٣ تنطبق الاهداف التي يحددها هذا البيان على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح (بما في ذلك المنشآت التي ترعاها الحكومة والتي يكون هدفها الاساسي توفير السلع او الخدمات مقابل ربح او مايمثل الربح) تميزا لها عن القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح .

٦٠	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	تنطبق الاهداف وحدود الاستخدام التي يحددها هذا البيان ، كما سلفنا على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام ، وبالتالي فان هذا البيان لاينطبق على القوائم او التقارير المالية ذات الغرض الخاص .	٤-٢-٣
	تعد القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام بقصد تقديم المعلومات المفيدة للاطراف الخارجية . ونظرا لأن المعلومات التي 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 في هذا البيان تتركز حول المعلومات المحاسبية المشتركة للاطراف الخارجية الرئيسية التي تستخدم هذه القوائم .	٥-٢-٣
	على الرغم من ان هذا البيان لا يحدد معايير معينة بذاتها للمحاسبة المالية ، فانه يحدد اهداف وحدود استخدامات القوائم المالية بما يكتفل ايجاد احدي القواعد الاساسية التي تتركز عليها المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية ، فضلا عن ان معرفة اهداف القوائم المالية تساعد من يعينهم امر تلك القوائم على تفهم محتوياتها وادراك حدود استخدام المعلومات التي تشملها ، وبذلك تزداد فعاليتهم عند استخدام هذه المعلومات .	٦-٢-٣
	نص البيان :	
	الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين:	١-٣-٣
٥٣	يعتبر المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون وكذا الموردون والعلاء ممن لهم ارتباطات مالية او مقبله مع المنشأة الفئات الرئيسية التي تستخدم القوائم المالية ذات الغرض العام خارج المنشأة . وبالرغم من استفادة جهات اخرى خارجية (كمصلحة الزكاة والدخل والجهات الحكومية المحددة للاعانة والموجهة للأنظمة 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 المنشأة تقديمها اليهم للوفاء باحتياجاتهم . ولايعنى هذا بالطبع ان القوائم المالية المعدة لتفسي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين لن تفي باحتياجات الجهات الاخرى الخارجية ولو بصورة جزئية . كما لم يركز ايضا على احتياجات ادارة المنشأة نظرا لقدرتها على الحصول على معظم المعلومات المالية عن المنشأة التي تحتاج اليها في صورة تقارير اخرى يمكن اعدادها خصيصا ليهيها .

- ٥٤ ويعتبر اتخاذ القرارات المالية بمثابة الاستخدام الاساسي الذي تشترك فيه كافة الفئات الخارجية الرئيسية التي تستخدم القوائم المالية ذات الغرض العام . وينطوي اتخاذ القرار على الاختيار بين البدائل ، ومن البديهي 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 هي تقييم البدائل . وينطوي ذلك على تقدير النتائج المحتملة التي تصاحب كل بديل ، يضاف الى ذلك تقدير الاهمية الاقتصادية لتلك النتائج اذا تعلق التقييم باتخاذ قرار مالي ، والسدور الرئيس للقوائم المالية ذات الغرض العام هو تقديم المعلومات المالية التي تمكن - ضمن معلومات اخرى - الفئات الخارجية الرئيسية التي تستخدم تلك القوائم في تقييم المحصلة المحتملة لكل بديل وتقدير النتائج الاقتصادية التي تصاحب كل من البدائل التي يواجهونها . وفي هذا الاطار يمكن ايضا احاطة الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين كمايلي :

١-١-٣-٣ المستثمرون الحاليون والمرقبون :

- ٥٥ ان الاختيارات التي تواجه المستثمرون الحاليين والمرقبين فيما يتعلق بمنشأة معينة هي بيع حق من حقوق الملكية فسي المنشأة او الاستمرار في حيازتها ، او شراء ، او عدم شراء حق من هذه الحقوق . فالمستثمر الحالي الذي يواجه اختيار البيع او الحيازة يحتاج الى معلومات تساعد في تقييم المحصلة المحتملة لكل بديل والنتائج الاقتصادية التي تصاحبه ، ومن المعتاد ان تتخذ هذه النتائج صورة تدفقات نقدية للمستثمر الحالي ، وهي التدفقات النقدية التي يحفل عليها اذا

قرر بيع حصته الحالية واعادة استثمارها ، او التدفقات النقدية التي تؤول اليد في المستقبل في صورة ارباح ، مضافا اليها القيمة التي يتوقع تحقيقها عند بيع حقوق ملكيته في المستقبل اذا قرر الاحتفاظ بتلك الحقوق في الوقت الحالي . وينبغي الا يتوقع المستثمر من القوائم المالية للمنشأة التي يمتلك فيها حقا من حقوق الملكية ان تقدم اليه معلومات عن النتائج الاقتصادية المباشرة التي تصاحب بيع حصته ، اذ انه لا بد لذلك من عطاء يقدمه شخص راغب في الشراء ، كما ينبغي الا يتوقع من هذه القوائم ان تقدم اليه معلومات عن النتائج الاقتصادية التي تصاحب استثمار امواله في منشأة اخرى اذ انه لا بد من دراسة القوائم المالية لتلك المنشأة الاخرى . وبناء على ذلك فان الدور الذي تؤديه القوائم المالية للمنشأة في تقييم البدائل التي تواجه المستثمر الحالي يجب ان يرتبط بالنتائج الاقتصادية التي تترتب على استمرار خيارته اى عدم بيعه للحقوق التي يمتلكها في المنشأة . ولكي نفس القوائم المالية بهذا الدور يجب ان تقدم المعلومات المالية التي تساعد المستثمر الحالي - مع غيرها من المعلومات - في تقييم التدفقات النقدية التي ينتظر ان تؤول اليه من خيارته لحقوقه في المنشأة ، وتتوقف هذه التدفقات - بدورها - على مقدرة المنشأة نفسها على توليد تدفقات نقدية ايجابية وعلى مدى كفاية تلك التدفقات .

ويحتاج المستثمر المرتقب الذي يواجه شراء او عدم شراء حق من حقوق الملكية في منشأة معينة الى معلومات تساعد على تقييم محصلة كل بديل والنتائج الاقتصادية التي تصاحب ذلك البديل ، ومن الواضح انه لا يتوقع من القوائم المالية لمنشأة معينة ان تقدم اليه معلومات عن النتائج الاقتصادية التي تترتب على عدم شراء حق من حقوق الملكية في تلك المنشأة . فالدور الذي تؤديه القوائم المالية لمنشأة 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 اى 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 تساعد - ضمن معلومات اخرى - في تقييم

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

٥٧ بالإضافة الى قرارات الاستثمار ، يتخذ المستثمر الحالي قرارا
عندما يدل برصوته فى 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 ، بالإضافة الى
مجموعة من الموضوعات الاخرى التي تختلف من منشأة الى اخرى ومن عام
لاخر . ويعتبر اعادة تعيين اعضاء مجلس الادارة من اهم الموضوعات
التي يدلى فيها المساهمون بأصواتهم . وللمعلومات التي تقدمها القوائم
المالية قيمة جوهرية فى هذا الصدد . ونظرا للمسئوليات الادارية
المباشرة الممندة لمجلس الادارة بموجب نظام الشركات ومسئولية
مجلس الادارة عن تعيين كبار موظفي المنشأة ، فان الاساس الذى يتوقف
عليه اعادة تعيين مجلس الادارة هو اداء الادارة - ولهكذا الغرض
تعتبر القوائم المالية مفيدة للمساهمين^(٢) ومن المعلوم ان تقييم
اداء الادارة يتوقف على اهداف من يجرى ذلك التقييم ، وبالنسبة
للمساهمين^(٣) فان تقييم الادارة ينعكس عاجلا او آجلا فى زيادة
التدفق النقدى الذى يؤول اليهم ، فالمساهمون يستثمرون اموالهم فى
منشأة معينة ويتوقعون ان يحصلوا مقابل ذلك على عائد نقدى يكتفى
لجعل استثماراتهم مجزية ، ولذلك يجب عليهم ان يهتموا - عند تقييم
ادارة تلك المنشأة - بقدره 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 القانونى للشركة المساهمة فان
اصحابها يحتاجون الى تقييم اداء المديرين المهيئين الذين اوكلت
اليهم مسئولية ادارة المنشأة نيابة عنهم ، ومن ثم فان
احتياجات اصحاب المنشآت التي تتخذ اشكالا قانونية اخرى
لتقييم اداء الادارة لا تختلف عن احتياجات المساهمين فى الشركات
المساهمة .

(٣) انظر الملاحظة السابقة .

٢-١-٣-٣ المقرضون الحاليين والمرتبقيون :

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

- (أ) القرارات الاساسية فيما يتعلق بالاقتراض او عسدم الاقتراض وبيع سنداتهم او الاستمرار في حيازتها ، وتجديد القروض او عدم تجديدها .
- (ب) القرارات الثانوية التي تنطوي على الترتيبات المتعلقة بالضممان ومعدلات العائد وشروط السداد وتواريخ الاستحقاق .

٥٩ ومن الواضح ان كلتا المجموعتين من الاختيارات تتطلبان تقييم مفردة المنشأة على السداد . وكلما ازداد الشك الذي يساور المقرض في ذلك ، كلما ازدادت حدة الشروط التي تقيد تصرفات المنشأة ، وكلما ارتفع معدل العائد الذي يطلبه المقرض لتغطية المخاطرة التي يتحملها . ومن المؤكد ان المقرض يحتاج - بخلاف المعلومات المالية - الى قدر كبير من المعلومات عند اتخاذ قراره . ولكن الى الحد الذي يحتاج فيه المقرض الى المعلومات المالية يتعين على القوائم المالية للمنشأة ان تفي - بقدر المستطاع - باحتياجاته من هذه المعلومات في صورة مؤشرات على مقدرة المنشأة على السداد . وذلك يعني ان المقرضين الحاليين والمرتبقيين يهتمون اهتماما مباشرا بمقدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية الايجابية ويمدى كفاية هذه التدفقات . ويتطلب ذلك معلومات اساسية مماثلة لما يحتاجه المستثمرون الحاليون والمرتبقيون لاتخاذ قراراتهم

٣-٢-٣ الموردیه-ن

١٠ ان الموردین الذین یمتھون المنشأة اثمتان قصیر الاجل یمتھرون فی وضع مشابه للمقرضین لأجل قصیر ایضا . فلیس من الضروري ان تهتم کلتا المجموعتین اهتماما کثیرا بالتدفقات النقدیة للمنشأة ومقدرتها علی السداد - الا فی حدود الشهور القلیلة التی تستحق خلالها تلك القروض . كما ان القرارات التی تتخذها کلتا المجموعتین یمتھج القرض القصیر الاجل او تقدیم الائتمان للاحتمال ان تكون مبنیة الی درجة کبیرة علی المعلومات التی تحتویها القوائم المالیه . الا ان المورد الذی یعقد مع المنشأة اتفاقیة طویلة الاجل لتورید جانب کبیر من منتجاته لسنوات عدیده یمکن له اهتمام اخر - بجانب اهتماماته کدائن للمنشأة . فینفی علی مثل هذا المورد ان یوجه اهتمامه الی دراسة مستقبل علاقته بالمنشأة حتی اذا كانت المنشأة تسدد القیمة فورا عند الاستلام . فالمورد الذی یتعاقد علی ترورید المنشأة باحتیاجاتها بصورة دائمة او مستمرة یتخذ قرارات مبنیة - ضمن عوامل اخری - علی ربحیة علاقته بالمنشأة علی المدى الطویل . وتعتمد هذه القرارات - ضمن عوامل اخری - علی الاستقرار المالی للمنشأة وتوقعات استمرار نوع وحجم النشاط الذی یرتبط به التعاقد علی التورید . ومن ثم فانیه یمکن ان یتطیع الالتجاء الی القوائم المالیه للمنشأة للبحث عما یدل علی ذلك . كما یمتھ المورد اهتماما مباشرا بمقدرة المنشأة علی سداد دیونیه عند استحقاقها - او بدرجة الیسر المالی التی تتمتع بها - ویعنی المورد ایضا بمعرفة مدى استقرار حجم العملیات التی تزاولها المنشأة . ویستدل علی ذلك من اجمالی مبيعات المنتجات التی تستخدم لتوریداته فی احتیاجها . كما یمتدل علی ذلك من ربحیة تلك العملیات وتعتبر المعلومات التی یمتھها مثل هذا المورد مشابهة الی حد کبیر الی المعلومات التی یمتھها المستثمرون والمقرضون والحالیون والمرتبون .

٣-٣-١- { العمل والموظفين :

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 فسي حالة الموظفين ومن الواضح ايضا ان قدرة المنشأة على الاستمرار كمصدر من مصادر احتياجات العملاء والموظفين يعتمد اساسا على قدرتها

٦٦	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
		على توليد التدفقات النقدية الايجابية ومدى كفاية هذه التدفقات . ويتطلب ذلك معلومات اساسية مماثلة لما يحتاجه المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون .
		طبيعة المعلومات التي 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 التي يمكن استخراجها من سجلات المحاسبة المالية وترتبط المعلومات التي تشملها مجموعة معينة من القوائم المالية ذات الغرض العام بوحدة اقتصادية محددة ، قد تكون منشأة فردية ، او شركة قابضة مع شركاتها التابعة ، وبالتالي فان نطاق المعلومات التي تشملها القوائم المالية يقتصر على وحدة معينة يمكن تمييزها على وجه التحديد .	
٦٣	ويقتصر التسجيل في الحسابات على الاحداث التي وقعت فعلاً والتي يمكن قياسها قياساً نقدياً ويتأثر بها المركز المالي للمنشأة ، ومن ثم فان المعلومات التي تشملها القوائم المالية تقتصر الى حد كبير على الاثار النقدية للاحداث التي وقعت فعلاً دون غيرها . وفي المحاسبة المالية يتم التعبير عن المركز المالي للمنشأة في صورة معادلة مثل (حقوق المساهمين (حقوق الملكية) = الاصول - الالتزامات (الخصوم) وكل معاملة او حدث يؤثر على المركز المالي للمنشأة له تأثير ايضاً على اثنين او اكثر من اطراف هذه المعادلة . ويعتبر تمويل تلك الاثار الى آثر ايرادية وآثار رأسمالية من الاهتمامات الاساسية للمحاسبة المالية . ومن ثم فان المعلومات التي تشملها القوائم المالية ذات الغرض العام تتركز حول رأس المال والدخل .	
٦٤	ويتم اعداد تقارير تشمل المعلومات التي تتجمع في حسابات الوحدة المحاسبية ، وتقدم هذه التقارير الى الاطراف والجهات التي تهتم بالمنشأة في فترات زمنية منتظمة خلال حياة المنشأة . والفترة الزمنية السائدة التي تعد عنها تلك التقارير في المملكة العربية السعودية هي السنة المالية .	
٦٥	وفي المحاسبة المالية تقاس الاثار المالية للاحداث على أساس فرض استمرار المنشأة بمعنى انه ليست هناك نية او ضرورة لتصفية المنشأة وتقليص نطاق عملياتها . ولهذا الافتراض اثر كبير	

٦٧	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
		على القوائم المالية فالمنشأة بطبيعتها تيار مستمر من الأنشطة ويؤدي 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 ما يبررها . فالقوائم المالية - حتى في افضل الظروف المواتية - تتسم بانها ليست نهائية ، فالانطباع الذي تتركه هذه القوائم والقرارات التي تبني عليها قد تتغير جميعها في ضوء الاحداث المقبلة ، وبالتالي يجب دراسة هذه القوائم في ضوء هذا الاحتمال ، كما يجب اتخاذ القرارات على هذا الاساس .
٦٦	ولا تقتصر المعلومات التي تشملها القوائم المالية على المتحصلات والمدفوعات النقدية وحدها ، ان انه قد يتم تسجيل الدخل الذي ينتج عن معاملة معينة او النفقة التي يتطلبها انجاز تلك المعاملة ، في فترة زمنية سابقة او لاحقة للحصول او الانفاق النقدي الذي يرتبط بها ، وذلك حتي يمكن تحديد الدخل الذي ينسب لكل فترة زمنية على حدة ، وتحديد اثر ذلك الدخل او النفقة على الاصول والخصوم في نهاية تلك الفترة .	
٦٧	ولا تختص المحاسبة المالية بالتقييم الكمي لكثير من المتغيرات والاحداث التي قد لا تكون على جانب كبير من الاهمية لمن يستخدمون القوائم المالية خارج المنشأة عند اتخاذ قراراتهم ومن امثلة ذلك ان المحاسبة المالية لا تختص بقياس قيمة السمعة الحسنة لنوعية منتج او خدمة ، كما انها لا تختص بقياس الاثر الاجتماعي لعمليات منشأة او اثر الاحوال الاقتصادية العامة على تلك المنشأة . فهي لا تقبس سوى الاحداث التي يؤيدها الدليل الموضوعي والقابل للمراجعة والتحقيق - الا اذا كان ذلك مطلوباً على وجه التحديد لفرض آخر يتعلق بالقوائم المالية - مثل الافصاح عن معلومات اضافية تعتبر ضرورية لكي تكون القوائم غير مضللة ومن ثم فان المعلومات التي تشملها القوائم المالية ليست سوى نوع واحد من المعلومات التي يتعين ان يعتمد عليها من يستخدمون القوائم المالية خارج المنشأة عند اتخاذ قراراتهم .	
٦٨	يضاف الي ذلك ان المحاسبة المالية لا تختص بتزويد من يستخدمون القوائم المالية خارج المنشأة بتقييم للنتائج الاقتصادية التي تترتب على كل من الاختيارات او البدائل التي يواجهونها ، فبالرغم من ان	

٦٨	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	توفير المعلومات المالية عن المنشأة يعتبر من وظائف المحاسبة المالية الا ان التحليل الذي يجب ان يقوم به المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون فيما يتعلق بتقييم النتائج الاقتصادية لكل من الاختيارات او البدائل المختلفه التي 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 .	
٦٦	وبتوقف نجاح او فشل المنشأة على كثير من العوامل الاقتصادية العامة مثل الطلب على منتجاتها وخدماتها، ومثل الموارد الاقتصادية للمنشأة وقدرة الادارة على الاستفادة من الفرص المتاحة والتغلب على الظروف غير الملائمة . فالسواقع ان هناك بعض العوامل التي تؤثر على نجاح او فشل المنشأة دون ان يكون في مقدور الادارة ان تؤثر في تلك العوامل او تسيطر عليها . ولاتستطيع المحاسبة المالية ان تفصل بين اداء الادارة واداء المنشأة اذ ان المعلومات التي تحتويها القوائم المالية تقتصر عن تقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشأة نفسها .	
	اهداف القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام والمعلومات التي يجب ان تحتوي عليها:	٣-٣-٣
	بناء على التحليل السابق لقطاعات المستفيدين وحاجاتهم المشتركة فانه يمكن تحديد اهداف القوائم المالية بمايلي:- تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين:	١-٣-٣-٣
٧٠	يعتبر الهدف الرئيس للقوائم المالية الخارجية ذا الغرض العام تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة . وعلى وجه التحديد يحتاج المستفيدون الخارجيون الرئيسيون الى معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة في المستقبل على توليد تدفق نقدي ايجابي كافى . بمعنى آخر تدفق نقدي من الممكن للمنشأة توزيعه للوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها بما في ذلك توزيع الارباح على اصحاب راس المال دون تقليص حجم اعمالها . وتعتمد قدرة	

٦٩	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	المنشأة على توليد مثل هذا التدفق النقدي على قدرتها على تحقيق الدخل الكافى فى المستقبل وتحويل هذا الدخل الى تدفق نقدي كافى . وبالتالى يرغب المستفيدون الخارجيون الرئيسيون فى الحصول على معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدي فى المستقبل .	
	القياس الدورى لدخل المنشأة :	٢-٣-٣-٣
٧١	من المعروف ان قدرة المنشأة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدي 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 بالتغيرات المتوقعة فى المستقبل والاستفادة من تلك الفرص وقدرتها على التغلب على الظروف غير الملائمة بالإضافة الى الالتزامات الجارية للمنشأة ومالى ذلك من العوامل . ومن المؤكد ان تقييم اشر بعض هذه التغيرات على اداء المنشأة قد يحتاج الى معلومات تخرج عن نطاق القوائم المالية , ومع ذلك فان المعلومات التى تتعلق بمقدرة المنشأة التاريخية على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدي كافى تفيد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين عند تقييم اداء المنشأة فى المستقبل . وجدير بالملاحظة ان مثل هذا التقييم لن يكون مبنيا على تقييم اداء المنشأة فى الماضى (٤) وبناء على ذلك فان القوائم المالية للمنشأة يجب ان تركز تركيزا اساسيا على المعلومات التى تتعلق بدخل المنشأة ومسدى ارتباطه باحتياجاتها من التدفقات النقدية , وبالتالى فان المهمة الاساسية للمحاسبة المالية هي القياس الدورى لدخل المنشأة .	
	تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي	٣-٣-٣-٣
٧٢	يجب ان يكون قياس الدخل وما يرتبط به من المعلومات التى يتسم الافصاح عنها فى القوائم المالية مفيدا بالقدر المستطاع للمستفيدين عند تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي . 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 .	

٧٠	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	الاستحقاق كاساس لقياس الدخل الدورى اكثر فائدة فى تقييم التدفقات النقدية من اتباع الاساس النقدى لهذا الغرض. اذ ان المنشأة - 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 المنشأة 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 - ولا يقتصر اهتمام المستفيدين الخارجيين على العمليات والاحداث والظروف التى يتاثر بها التدفق النقدى فى خلال المدة الحالية 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 توضح عنها القوائم المالية عن الدخل مفيدة يجب ان تبين مصادر ومكونات المنشأة , مع التمييز بين المصادر المتكررة وغير المتكررة . ولا يقتصر اهتمام المستفيدين على مقدار الدخل الذى حققته المنشأة فى مدة مالية معينة , وانما يمتد اهتمامهم الى معرفة مصادر تلك الدخول واجزاءها والاحداث التى ادت الى تحقيقها نظرا لان هذه المعلومات تساعد فى تكوين توقعاتهم عن المستقبل وعلاقته بالماضى . تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها :	٤-٣-٣-٣
٧٣	يسعى المستفيدون الخارجيون الرئيسيون عادة الى مقارنة اداء المنشأة بغيرها من المنشآت , وتجرى هذه المقارنات فى معظم الاحيان على اساس نسبي , وليس على اساس مطلق . بمعنى ان الدخل ينسب عادة الى صافى الموارد المتاحة للمنشأة قبل اجراء المقارنات . وبناء على ذلك فان هؤلاء المستفيدين يهتمون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادر تلك الموارد - اى الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال ومن ثم فان هذه المعلومات تزود المستفيدين بالاساس الذى يستخدم لتقييم دخل المنشأة ومكوناته خلال فترة زمنية معينة . وبالتالي ينبغى ان تحتوى القوائم المالية على معلومات عن اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب راس مالها . كما يجب ان يكون قياس اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب راس مالها والمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية فى هذا الشأن مفيدة بقدر الامكان	

٧١	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
		للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين عند تقييم قدرة المنشأة على تحقيق تدفق نقدي كافى . ومن المعتاد ان ينظر المستفيدين الى المنشأة كتيار مستمر من العمليات والأنشطة تستثمر فيها النقود في اصول غير نقدية للحصول على مزيد من النقد ، ومن ثم فان الافصاح عن اصول وخصوم المنشأة وحقوق اصحاب راس مالها وقياس كل منها يجب ان يكون متسقا مع ذلك التصور ويتطلب ذلك اخذ مايلي في الحسبان :
٧٤		١-٤-٣-٣-٣ عند قياس اصول المنشأة والافصاح عن المعلومات المتعلقة بها في القوائم المالية يجب التمييز بين الاصول التي تعتبر مصادر مباشرة للنقد والاصول التي تعتبر مصادر غير مباشرة للنقد . وتشمل الاصول التي تعتبر مصادر مباشرة للنقد - النقود والاصول الاخرى التي تمثل حقوقا للمنشأة في الحصول على مبالغ محددة من النقد . اما الاصول التي تعتبر مصادر غير مباشرة للنقد فتشمل تيارات من الخدمات المتجمعة التي تتوقع المنشأة استخدامها في عملياتها بحيث تسهم - بصورة غير مباشرة - في تحقيق التدفقات النقدية في المستقبل . ولذلك يجب - بقدر الامكان - ان تحتوى القوائم المالية على معلومات عن الاصول التي تعتبر مصادر مباشرة للنقد توضح قدرة تلك الاصول على توليد التدفق النقدي كما يجب ان تحتوى القوائم المالية على معلومات عن الاصول التي تعتبر مصادر غير مباشرة للنقد توضح قدرة تلك الاصول على تقديم الخدمات للعمليات المقبلة للمنشأة .
٧٥		٢-٤-٣-٣-٣ حيث ان التزامات المنشأة تعتبر اسبابا مباشرة للمدفوعات النقدية في معظم الاحيان يجب ان تحتوى القوائم المالية على معلومات تبرز التدفقات النقدية السالبة التي تترتب على التزامات المنشأة . ٥-٣-٣-٣ تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات الاموال :
٧٦		يهتم المستفيدون الخارجيون الرئيسيون اهتماما مباشرا بقدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها وتوزيع الارباح على اصحاب راس المال بدون تفليص نطاق عملياتها الجارية ومن ثم يجب ان تحتوى القوائم المالية للمنشأة على معلومات عن مصادر واستخدام الاموال وتعتبر المعلومات التالية مفيدة عند تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع الارباح على اصحاب راس المال . ومن ثم يجب ان تحتوى عليها القوائم المالية :

٧٢	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
		١ - الاموال الناتجة او المستخدمة في التشغيل ٢ - الاموال الناتجة من الاقتراض او المستخدمة في تسديد القروض ٣ - الاموال الناتجة من استثمارات جديدة من قبل اصحاب راس المال او الموزعة على اصحاب راس المال ٤ - مصادر واستخدامات الاموال الاخرى. ٤-٣-٣ محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام:
٧٧	تقدم القوائم المالية المعدة وفقا للأسس التي تلائم الاهداف الواردة بهذا البيان معلومات مفيدة للمستخدمين الخارجيين الرئيسيين الا انه لهذه القوائم محدودية واضحة منها:	
٧٨	قد لا تحتوي 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 قد تتطلب معايير محاسبية مختلفة عن المعايير التي تلائم اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام . وعلى الرغم من ذلك تعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام مدخلا مناسباً بعد التعديل المناسب للوفاء باغراض الزكاة والضرائب او الاعانة الحكومية .	١-٤-٣-٣
٧٩	لاتختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات عن مدى نجاح المنشأة في تحقيق الاهداف التي لا يمكن قياسها قياساً مالياً ومن امثلتها تنمية الموارد البشرية - كما انها لا تختص بتقديم معلومات يمكن استخدامها بصورة مباشرة في تقدير التكلفة الاجتماعية لعمليات المنشأة .	٢-٤-٣-٣
	(٥) ليس من الضروري ان تتغير اهداف القوائم المالية اذا تحولت المنشأة من التشغيل المتوقع الى التصفية المتوقعة ولكن المعلومات التي ترتبط بهذه الاهداف قد تتغير بما في ذلك قياس اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب راس مالها .	

٧٣	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
٨٠	لا تختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات يمكن استخدامها - دون تعديل - لاعداد الحسابات القومية اذ ان هذه القوائم ترتبط بمنشأة معينة ولا تحتوى على مقياس مباشر للقيمة التى تضيفها المنشأة للاقتصاد القومى ككل .	٣-٤-٣-٣
٨١	لا تختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات يمكن استخدامها لتقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشأة نفسها . ومع ذلك فان المعلومات التى تشملها هذه القوائم عن اداء المنشأة تعتبر مفيدة لتفهم مدى وفاء الادارة بمسئولياتها تجاه اصحاب راس المال	٤-٤-٣-٣
٨٢	نظرا لخصائص وطبيعة المعلومات التى يمكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية ، فان القوائم المالية ذات الغرض العام لا تختص بقياس قيمة المنشأة عند التصفية ، كما انها لا تختص بتقديم مقياس مباشر للمخاطرة التى ترتبط بحيازة حقوق الملكية او تقديم القروض للمنشأة .	٥-٤-٣-٣

الفقرة التالية رقم ١٠٣

٧٤	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	<u>٤ - الدراسة التحليلية</u> <u>المقدمة :</u> ١٠٣ لاشك ان المحاسبة المالية تعتبر اداة هامة مسن ادوات اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشات المعاصرة . وتتركز هذه الاهمية فى المعلومات التى تقدمها المحاسبة المالية وحاجة الكثير من القطاعات الى هذه المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بالمنشأة . وفى المملكة العربية السعودية مثل غيرها من البلاد الاخرى يتطلب تحديد اهداف ملائمة للمحاسبة المالية كاساس لاصدار معاييرها مايلى : ١ - تحديد قطاعات المستفيدين التى سوف تعنى بهم اهداف المحاسبة المالية بشكل رئيسى . ٢ - تحديد الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين ، الذين يتم تحديدهم فى الخطوة السابقة ، من المعلومات . ٣ - 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 المالية فى تعيين المعلومات ، بشكل عام ، التى يجب ان تحتوى عليها القوائم المالية (المنتج النهائى للمحاسبة المالية) وتمييزها عن المعلومات الاخرى التى قد يعتمد عليها المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المتعلقة بمنشأة 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 بمنشأة 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 . <u>قطاعات المستفيدين من القوائم المالية :</u> ١٠٥ يمكن تقسيم المستفيدين من القوائم المالية الى مجموعتين رئيسيتين كالآتى :	٤ - ١ ٤ - ٢

أ - مستفيدون لهم اهتمام مباشر بالمنشأة :

تشمل هذه المجموعة المستثمرين الحاليين (أصحاب حقوق راس المال) والمرقبين ، المقرضين الحاليين والمرقبين ، مصلحة الزكاة والدخل ، الدوائر الحكومية المقررة للاعانات ، ادارة المنشأة ، موظفيها ، عملائها ومورديها . وفيما عدا ادارة المنشأة يعتبر المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين نظرا لانعدام درايتهم اليومية بانشطة المنشأة .

ب - مستفيدين لهم اهتمام غير مباشر بالمنشأة :

تشمل هذه المجموعة الدوائر الحكومية الرقابية ، والدوائر الحكومية المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطنى . ويعتبر المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين نظرا لانعدام درايتهم اليومية بانشطة المنشأة .

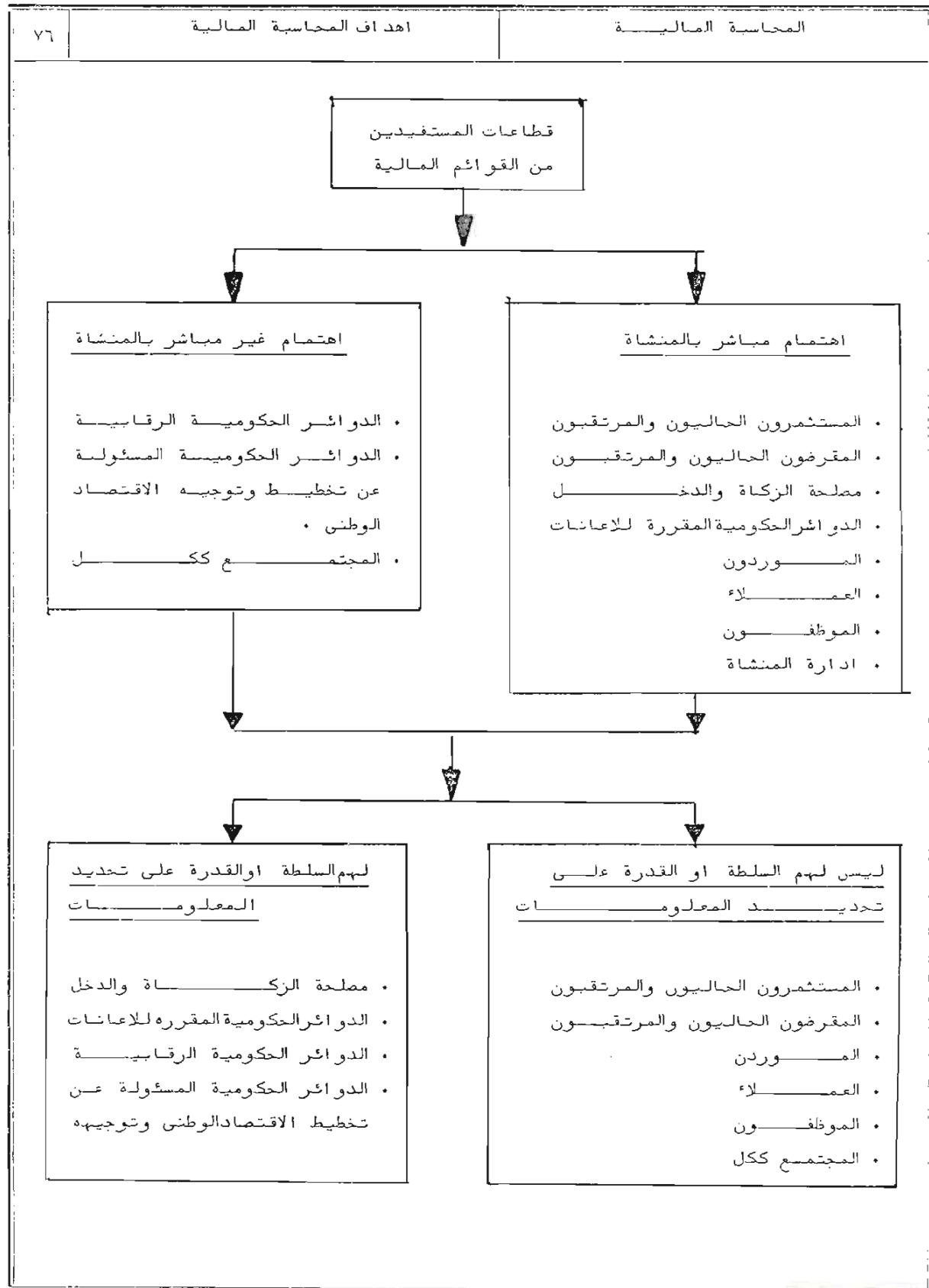
كما يمكن تقسيم المستفيدين في المجموعتين السابقتين حسب قدرتهم او سلطتهم على تحديد المعلومات التى يحتاجون اليها من المنشأة التى مجموعتين كالاتى :

أ - مستفيدون لديهم القدرة او السلطة على تحديد المعلومات التى يحتاجونها من المنشأة :

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

ب - مستفيدون ليست لديهم القدرة او السلطة على تحديد المعلومات التى يحتاجون اليها من المنشأة :

وتشمل هذه المجموعة باقى قطاعات المستخدمين على الرغم من ان بعض المقرضين قد تتوافر لديهم القدرة على تحديد بعض المعلومات التى يحتاجونها من المنشأة . ولكن نظرا لأنه فى معظم حالات الاقتراض يعتمد المقرضين الى حد كبير على القوائم المالية التى تقدمها المنشأة . 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 .



٤ - 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 التي يحتاجونها من ادارة المنشأة وبالتالي يخضعون لتقديرات الادارة فيما يتعلق بالمعلومات المتوافرة لهم عن المنشأة . وتشمل هذه القطاعات المستثمرين الحاليين والمرتقبين ، المقرضين الحاليين والمرتقبين ، المورددين ، العملاء ، والموظفين . ويرجع ذلك الى ان البيان يعنى اساسا بالقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وبالتالي كان من المنطق عدم التركيز على احتياجات القطاعات التالية :

أ - ادارة المنشأة :

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

ب - الدوائر الحكومية :

مصلحة الزكاة والدخل ، الجهات المسؤولة عن الاعانات والدوائر الحكومية الرقابية والمسؤولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني : ليس هناك شك في منفعة القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام لاحتياجات الدوائر الحكومية . الا ان هذه القطاعات - المستفيدين تتمتع بالسلطة التشريعية لتحديد المعلومات التي يحتاجونها من المنشأة . فضلا عن ان احتياجات هذه القطاعات من المعلومات تتأثر باغراض خاصة قد تكون غير مشتركة مع اغراض قطاعات المستفيدين الخارجيين الاخرين ، وبالتالي قد يؤدي التركيز على احتياجات هذه القطاعات الى تحديد اهداف للقوائم المالية لا تتلائم مع الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الاخرين . وكما ذكرنا سابقا لا يتمتع المستفيدين الخارجيين الاخرين بالسلطة التي تتمتع بها الجهات الحكومية لتحديد المعلومات التي يحتاجونها من المنشأة ، وبالتالي كان من المنطق التركيز على احتياجات هؤلاء المستفيدين من المعلومات كأساس لتحديد اهداف القوائم

٧٨	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
		المالية الخارجية ذات الغرض العام . وبالتأكيد لايعنى هذا ان مثل هذه القوائم المالية لن تكون مصدرا مناسبيا 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 متفاوتة ، لكن تفى ساغراض تلك الجهات الحكومية او احتمال الحاجة "الى الحصول على تقارير مالية خاصة من المنشآت 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 المنشأة يساعدهم مجموعة من المستفيدين الذين ركن عليهم البيان لاحتياج الى تأكيد 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 المنشأة 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 ، فكلهما فى نفس الموقف ، فالمستثمر الحالى يحتاج الى معلومات لاتخاذ قرار بشأن بيع حقوقه الجارية فى المنشأة او الاستمرار فى حيازتها او الاستزادة منها ، بينما المستثمر المرتقب يحتاج الى معلومات كأساس لاتخاذ قرار بالاستثمار او عدم الاستثمار فى تلك المنشأة ، 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 تؤخذ فى الاعتبار جنبيا الى جنب مع احتياجات المستثمرين الحاليين عند تحديد اهداف القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح فى المملكة العربية السعودية .

٧٩	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
١٠٩	وفى اعتقادنا ايضا ان القوائم المالية يجب ان تعكس - بنفس القدر - باحتياجات المقرضين الحاليين والمرتقبين الى المعلومات نظرا لانهم يتخذون قرارات استثمارية مماثلة للقرارات التى يتخذها المستثمرون فى رؤوس اموال المنشآت وبالتالي 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 منشأة معينة . ومن ثم يتركز اهتمامهم اساسا فى مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مرضية لأغراضهم . وعليه يسعى المستثمرون والمقرضون الى الحصول على معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة 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 المنشأة على توليد تدفقات نقدية تكفى لمواجهة التزاماتها عند استحقاقها واجراء توزيعات منتظمة لأصحاب حقوق راس المال دون ان يتأثر بذلك مستوى عملياتها الجارية . ولعل من افضل المؤشرات التى تستطيع المحاسبة المالية اعطاؤها عن قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية تتمثل فيما يلى : أ - القدرة التاريخية للمنشأة على توليد الدخل . ب - القدرة التاريخية للمنشأة على تحويل الدخل الى تدفقات نقدية ومعنى ذلك ان المستثمرين والمقرضين يهتمون اهتماما مباشرا بالمعلومات التى تدل على قدرة المنشأة التاريخية على تحقيق الدخل ثم تحويله الى تدفق نقدى .	
١١١	ومن المعتاد ان تقاس كفاية الدخل على اساس نسبي وليس على اساس مطلق . ويتجه المستثمرون والمقرضون الى مقارنة دخل المنشأة بالدخل الذى تحققه المنشآت الاخرى ، ويتسبب الدخل دائما الى الموارد الاقتصادية التى تستخدمها المنشأة قبل مقارنتها بالمنشآت الاخرى . يضاف الى ذلك ان كفاية التدفق النقدى المتولد من الدخل يتوقف على احتياجات المنشأة	

٨٠	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	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 للمنشأة وما يترتب عليها من حقوق - أي الأصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال . ومن الواضح ان حكومة المملكة العربية السعودية تسهم بصورة رئيسية في كثير من المنشآت او تقوم باقراضها . ومن الواضح ايضا ان العائد النقدي لا يعتبر الاساس الوحيد لاستثمار الحكومة في المنشآت او اقراضها ، فللحكومة اهدافا اخرى لها نفس الاهمية كال تصنيع ، تنمية الموارد البشرية والتوزيع المتوازن للأنشطة الاقتصادية في البلاد . مما يدل على ان الحكومة باعتبارها مستثمرا او مقرضا في منشآت معينة - تهتم اهتماما مباشرا بنجاح تلك المنشآت في تحقيق اهداف قد لاتخضع للقياس المحاسبي المالي . ومع التسليم بهذه الحقيقة ، فاننا نعتقد ان الحكومة - باعتبارها مستثمرا او مقرضا - تهتم ايضا بمعرفة تدرة المنشآت التي تقدم اليها الاستثمارات او القروض على النمو والتقدم ، ومن ثم فان انواع المعلومات التي تفي باحتياجات المستثمرين والمقرضين الآخرين ينبغي ان تفي ايضا ببعض احتياجات الحكومة - كمستثمر او كمقرض - من المعلومات . ومن الواضح ان حاجة الحكومة الى معرفة مدى نجاح منشآت معينة من تحقيق اهداف لاتخضع للقياس المحاسبي المالي يتطلب انواع اخرى من المعلومات . ونظرا لان مؤشرات نجاح المنشآت في تحقيق مثل هذه الاهداف قد تختلف من منشأة لافرى فانه لايمكن اذضاع المعلومات المطلوبة لقاعدة عامة . وبالتالي يتطلب الوفاء باحتياجات الحكومة في هذا الصدد تقارير خاصة تنصب على الهدف او الاهداف التي تبغيها الحكومة من الاستثمار في منشأة معينة او تقديم القروض اليها ، وتستطيع الحكومة بمالها من السلطة والمقدرة والدراسة بالهدف او الاهداف التي تشدها من الاستثمار او الاقراض ان تحدد شكل هذه التقارير الخاصة ومحتوياتها .	١١٢

٨١	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
١١٣	وبالإضافة الى المستثمرين والمقرضين يمثل الموردون وعملاء والموظفين القطاعات الأخرى للمستفيدين الخارجيين الذين يركز عليهم بيان الأهداف . وتركز الحاجة المشتركة لهؤلاء المستفيدين الآخرين في الحصول على مؤشرات تمكنهم من تقييم استمرارية علاقتهم بالمنشأة . ومن الواضح ان استمرارية علاقة هؤلاء المستفيدين بالمنشأة تعتمد ، بالإضافة الى عوامل أخرى ، على قدرة المنشأة على الاستمرار كمصدر للرزق (في حالة الموظفين) او كمصدر للسلع او الخدمات (في حالة العملاء) او كمستهلك للسلع والخدمات (في حالة الموردون) . ومن الواضح أيضا ان قدرة المنشأة 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 ينبغي على الموظفين والعملاء والموردين استخدام نفس نموئ تراو التاريخية التي يحتاج اليها المستثمرون والمقرضون عند تقييم قدرة المنشأة على تحقيق تدفقات نقدية مرضية لهم . يتضح من التحليل السابق ان قطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين يشتركون في حاجاتهم الى معلومات تدل على القدرة التاريخية للمنشأة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفقات نقدية مرضية . ومن ثم ينبغي على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام ان تعطي هذه المعلومات في 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 التي يحتاج اليها المستفيدين الخارجيين عن منشأة معينة عند اتخاذ قرارات تتعلق بتلك المنشأة . فإتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة يتطلب معلومات مختلفة يدخل بعضها في نطاق ما يمكن للمحاسبة المالية انتاجه ويخرج بعضها عن هذا النطاق فليست وظيفة المحاسبة المالية والقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام انتاج وعرض جميع المعلومات التي يتطلبها إتخاذ القرارات المتعلقة بمنشأة معينة . واعترافا بهذه الحقيقة يتطلب نظام الشركات من مجلس إدارة الشركة	

المساهمة ، بالإضافة الى اعداد وعرض القوائم المالية السنوية اعداد تقرير سنوى يتضمن معلومات اخرى رأى النظام اهميتها للمساهمين عند اتخاذ القرارات كما تتطلب أنظمة وتعليمات اخرى من المنشأة اعداد وتقديم معلومات اخرى لأغراض اتخاذ قرارات معينة (على وجه المثال : المعلومات الخاصة المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي او وعاء الزكاة ، او المعلومات الخاصة المتعلقة بتحديد الاعانة المستحقة للمنشأة في حالة المنشآت المعانة او المعلومات الخاصة المتعلقة بفتح الاكتتاب في اسهم المنشأة للعام ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ الخ) ويشير هذا الى نقطة هامة تتعلق بحدود استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام . وتنبع هذه الحدود من مصدرين كمايلي :-

- أ - صعوبة انتاج معلومات هامة معينة عن المنشأة بواسطة المحاسبة المالية .
- ب - التناقض المحتمل بين احتياجات بعض قطاعات المستفيدين الى معلومات معينة والاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين - الرئيسيين الى المعلومات .

١-٥- صعوبة انتاج معلومات هامة معينة عن اداء المنشأة :

١ - تقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشأة :

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

٨٣	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
		العوامل التي تسهم في اداء المنشأة ، غير ان هناك عوامل اخرى تؤثر في ذلك الاداء دون ان تخضع لسيطرة الادارة . وبالتالي فان القوائم المالية لاتستطيع ان تقدم معلومات خاصة على الرغم من اهميتها لمساعدة المالكين على تقييم اداء الادارة تقييما شاملا بمعزل عن اداء المنشأة . ٢ - تقييم نجاح المنشأة في تحقيق اهداف غير مالية : ١١٦ تعتمد المحاسبة المالية في انتاج المعلومات المتعلقة بمنشأة معينة على قياس التأثير المالي للعمليات والاحداث والظروف على المركز المالي لتلك المنشأة ونتائج اعمالها . وبالتالي تقتصر المعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على معلومات تتعلق بالمركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها والتغيرات في مركزها المالي الناتجة من عمليات الاستثمار والتمويل والمنعكسه في صورة مصادر او استخدامات موارد المنشأة المالية خلال فترة معينة . ومن ثم يتطلب متابعة نجاح المنشأة في تحقيق اهداف لاتخضع للقياس المحاسبي المالي الى مؤشرات تخرج عن نطاق محتويات القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام . ٣ - المقاييس المباشرة للتدفقات النقدية في المستقبل : ١١٧ تركز المحاسبة المالية في انتاج المعلومات المتعلقة بمنشأة معينة اساسا على العمليات والاحداث والظروف التاريخية التي لها تأثير على المركز المالي لتلك المنشأة ونتائج اعمالها . ويعتمد القياس المباشر للتدفقات النقدية في المستقبل على التنبؤ بتأثير عمليات واحداث وظروف المنشأة في المستقبل على تدفقاتها النقدية . وبالتالي تخرج المقاييس المباشرة لتلك التدفقات النقدية عن نطاق المحاسبة المالية ونطاق المعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام . ٤ - المقاييس المباشرة للقيمة الحالية للمنشأة : ١١٨ يقتصر دور المحاسبة المالية فيما يتعلق بالمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على اعطاء

مؤشرات للقدرة التاريخية للمنشأة على تحقيق الدخل وتوليد التدفقات النقدية وعلاقة ذلك بالموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة وما يترتب عليها من حقوق • والهدف الرئيسي من اعطاء هذه المؤشرات هو مساعدة قطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في توليد تدفقات نقدية مرضية في المستقبل. وبالرغم من ان المؤشرات التي تحتوي عليها القوائم المالية تساعد المستثمرين في تقييم استثماراتهم في المنشأة وبالتالي اتخاذ القرارات فيما يتعلق بحيازة حق من حقوق الملكية او الاستمرار في حيازة حق من هذه الحقوق ، الا ان المحاسبة المالية لا تهدف الى اعطاء مقاييس مباشرة للقيمة الحالية لحق من حقوق الملكية في المنشأة ، اذ تعتمد القيمة الحالية لحق من حقوق الملكية في المنشأة على عوامل كثيرة يخرج العديد منها عن نطاق العمليات والاحداث والظروف موضوع المحاسبة المالية •

د - المقاييس المباشرة للمخاطرة المتعلقة بامتلاك حق من حقوق الملكية او اقراض المنشأة :

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

التناقض المحتمل بين احتياجات المستفيدين للمعلومات :

٢-٥-٤

حتى يخدم بيان اهداف القوائم المالية الغرض من اعداده كركيزة ١٦٠ من ركائز معايير المحاسبة المالية من الضروري التركيز على الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين من المعلومات التي يمكن للمحاسبة

٨٥	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	المالية انتاجها . ويدون هذا التركيز قد يحتوى بيان الاهداف على اتجاهات متناقضة نظرا لتناقض احتياجات بعض المستفيدين ، وتنصب الاحتياجات المشتركة للمعلومات حول قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية ايجابية وكفاية هذه التدفقات . ومن الواضح لنا ان المعلومات المتسقة مع الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الذين تم تحديدهم في البيان المقترح لاهداف القوائم المالية سوف تفي باحتياجات قطاعات اخرى من قطاعات المستفيدين الخارجيين ولكن تتفاوت بصورة جزئية في درجة اكتمالها اعتمادا على الغرض او الاغراض المحددة لكل قطاع من قطاعات المستفيدين الآخرين ، ويعنى ذلك في معظم الاحوال ان قطاعات المستفيدين الآخرين قد يحتاجون الى تعديل المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ذات الغرض العام ، بدرجات متفاوتة ، حتى تتناسب مع متطلباتهم من المعلومات . كما قد يعنى ذلك فى بعض الاحيان حاجة هذه القطاعات للحصول على تقارير خاصة من المنشأة موجهة لاغراضهم المحددة . وتركز قطاعات المستفيدين الخارجيين الآخرين 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 المنشآت . وتتمتع هذه الجهات بالسلطة التى لا تتوفر للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين لتحديد المعلومات التى يحتاجونها من المنشآت . ولاشك ان اعداد القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وفقا لمعايير ملائمة للاحتياجات المشتركة للمعلومات التى تم تحديدها فى البيان المقترح للاهداف ستوف يساعد هذه الجهات الحكومية على تحديد مدى ملائمة المعلومات المعروضة لاغراضهم وبالتالي 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	مقارنة البيان المقترح مع مايمثله فى الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس:	٤ - ٦
	تعتبر مقارنة التوصيات الواردة فى البيان المقترح لاهداف ومحدوي استخدام القوائم المالية مع مايمثلها 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 في المرحلة الاولى من مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة والوارد مختصر عنها في الملخص العام لمشروع تطوير المهنة (المجلد الاول) ٠٠ ويوضح الملحق (أ) ملخص لتلك المقارنة :

١ - الولايات المتحدة الامريكية :

تمت المقارنة مع البيان الذي اصدره مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي في نوفمبر ١٩٧٨م بعنوان " بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (١) " اهداف التقارير المالية للمنشأة الهادفة للربح ، وهو البيان الاول في سلسلة البيانات التي يعدها المجلس (١) كجزء من الدراسة التي يجريها لاعداد الاطار الفكري للمحاسبة المالية في الولايات المتحدة الامريكية .

٢ - المانيا الغربية :

تمت المقارنة مع " قانون الشركات " الذي اصبح ساري المفعول منذ عام ١٩٦٦م ، والقوانين الخاصة ببعض الشركات ، والقانون التجارى الالمانى ، وجدير بالذكر ان القانون الالمانى قد اقر اللوائح المحاسبية التي يتعين اتباعها ، وقد تولى المعهد الالمانى للمحاسبة مسؤولية وضع قواعد محاسبة محددة متسقة مع ماقره القانون .

٣ - تونس :

تمت المقارنة على اساس النظام المحاسبى الموحد الصادر في سنة ١٩٦٦م وهو يشمل النصوص والقواعد المحاسبية التي يتعين تطبيقها فى المنشآت .

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

(١) اما البيانات الاخرى التي اصدرها المجلس كجزء من الاطار الفكري للمحاسبة المالية حتى الان فهي :

- أ) بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٢) - الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مايو ١٩٨٠م .
- ب) بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٣) - عناصر القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح ديسمبر ١٩٨٠م .
- ج) "بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٤) - اهداف التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح .

٨٧	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	عليهم ان يعتمدوا على المعلومات التى تبليغها الادارة اليهم ، ان ان الوظيفة الرئيسية للمحاسبة المالية واعداد التقارير هى تقديم المعلومات التى تساعد هذه الفئات فى اتخاذ قرارات تتعلق بالمنشات . وفى البيان الذى اصدرته الولايات المتحدة تنجيه " الاهداف " نحو ١٢٢ الاهتمامات المشتركة لكثير ممن يستخدمون القوائم المالية لتقييم مقدرة المنشأة على تحقيق تدفقات نقدية مرضية وكافية ، وقد عبر عنها البيان باصطلاح " قرارات المستثمرين " باعتبارهم مركز الاهتمام ، وقد استخدم هذان الاصطلاحان بصورة عامة بحيث لا تقتصران على اولئك الذين يملكون حقوقا فى راس مال المنشأة 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 بالمنشأة بطرق مختلفة 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	وتنمى 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 بالفرائب ، الا بطريق المصادفة البحتة .	
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 المشتركة للمستفيدين الخارجيين وبصفة خاصة المستثمرين والمقرضين من المعلومات اللازمة	

٨٨	اهداف المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	لمساعدتهم فى تقييم الاحتمالات المتوقعة للشركات 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	

المعلومة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانم الغربية	شون
اهداف القوائم المالية للمنشآت :	اهداف التقارير المالية التي تعدها للمنشآت :	اهداف القوائم المالية للمنشآت :	اهداف القوائم المالية للمنشآت :
x ان الهدف الاساسي للقوائم المالية هو تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى 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 كاف .	x ليست التقارير المالية هدفا في حد ذاتها وانما هي وسيلة لتقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية فيما يتعلق بالمنشآت : x يجب ان يودى اعداد القوائم المالية الى تقديم المعلومات المفيدة الى المستثمرين الحاليين والمقرضين وكذلك المقرضين وغيرهم ممن يستخدمون هذه التقارير لاتخاذ قرارات رشيدة فيما يتعلق بالاستثمار والاقتراض وما الى ذلك من القرارات .	x ليس هناك بيان صريح باهداف القوائم المالية للمنشآت : ومم ذلك يقضي قانون الشركات الذي اصبح ساري المفعول اعتبارا من عام ١٩٦٦م بان تكون القوائم المالية السنوية متعقة لمبادئ المحاسبة السليمة ، كما يقضي بان تكون القوائم المالية واضحة وان تعبر تعبيرا صادقا - بقدر الامكان - عن المركز المالي ونشاط 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 .
- تداد 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 يودى اعداد التقارير المالية السنوية للمستثمرين والمقرضين الحاليين والمقرضين وغيرهم بالمعلومات التي تساعدهم في تقدير قيمة المتحصلات النقدية من الارباح والغوائد ومن بيع السندات او استرداد القروض عند استحقاقها مع توقيت تلك المتحصلات وما يرتبط بها من عدم التاكيد ونظرا لان التدفقات النقدية التي تولد من المستثمرين والمقرضين ترتبط بالتدفقات النقدية للمنشآت فان اعداد القوائم المالية يجب ان يودى الى تزويد هؤلاء المستثمرين والمقرضين وغيرهم بالمعلومات التي تساعدهم على توقيت التدفقات النقدية الداخلية التي تتوقع للمنشأة ان تحمل عليها مع توقيت تلك التدفقات وما يرتبط بها من عدم التاكيد . x يجب ان تقدم التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والحقائق المتعلقة بهذه الموارد واثار العمليات		

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	ألمانيا الغربية	تونس
	والأحداث والظروف التي تؤدي إلى تغيير هذه الموارد والحقوق.		
	x يتركز اعداد التقارير المالية في المعلومات المتعلقة بالارباح ومكوناتها.		
x لكن يكون قياس الدخل الدوري مفيداً يجب	x من المتوقع ان تقدم التقارير المالية		
اتباع مبدأ "الاستحقاق" في المحاسبة المالية	معلومات عن الاداء المالي للمنشأة خلال		
اذ ان اهتمام المستفيدين الخارجيين	فترة معينة وعن كيفية وفاء الادارة		
الرئيسيين لا يهتم على المعاملات والأحداث	بمسؤوليتها عن الوكالة عن المساهمين		
التي سوف تتأثر بها التدفقات النقدية في	(او اصحاب المنشأة)		
العدد المقبل.			
x لكن 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 بالماضي.			
x من اهداف القوائم المالية تقديم معلومات			
عن اصول وخصوم المنشأة وحقوق المساهمين			
(المالكين) , اذ ان المستفيدين الخارجيين			
الرئيسيين يسمعون الى مقارنة اداء المنشأة			
بغيرها من المنشآت على اساس نسبي وليس			
على اساس مطلق وتؤدي هذه المعلومات الى			
ايجاد اساس لتقييم المعلومات المتعلقة بدخل			
المنشأة ومن ثم الى المساعدة في اجراء			
المقارنات مع غيرها من المنشآت .			
x لكن يكون قياس الاصول التي تعمل مصدراً			

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	العالم العربي	تونس
مباشراً للنقود مفيداً ، يجب ان يكون ذلك القياس وما يتعلق بتلك الاصول من معلومات مرتبطاً بقدر الامكان بتقديم الدلائل على امكانيات تحقيق تلك الاصول لتدفقسيات نقدية داخلية .	x لكي يكون قياس الاصول التي لاتمثل مصدراً مباشراً للنقود مفيداً ، يجب ان يكون ذلك القياس وما يتعلق بتلك الاصول من معلومات مرتبطاً - بقدر الامكان - بتقديم الدلائل على امكانيات هذه الاصول تقديم خدمات لعمليات المنشآت في المستقبل .	x لكي يكون قياس الخصوم وما يرتبط بتلك الخصوم من معلومات مفيداً ، فان هذه المعلومات يجب ان ترتبط بالدلائل على التدفقات النقدية الخارجية التي 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 في فهم مقدرة المنشأة - من الناحية التاريخية - على تحويل ارباحها الى تدفقات نقدية ومدى كفاية هذه التدفقات .
x تفيد انواع المعلومات الواردة بالفقرة السابقة ايضاً في مساعدة المستثمرين (او المالكين) على تقييم اداء الادارة في الوفاء بمسئوليتها في الوكالة عنهم .			

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	ألمانيا الغربية	سويسرا
حدود استخدام القوائم العالية للمنشآت :	حدود استخدام التقارير العالية للمنشآت :	حدود استخدام القوائم العالية للمنشآت :	حدود استخدام القوائم العالية للمنشآت :
تقدم القوائم العالية معلومات مفصلة	حدود الاستخدامات الصريحة :	ليس هناك بيان صريح عن حدود استخدامات القوائم العالية للمنشآت .	ليس هناك بيان صريح عن حدود استخدامات القوائم العالية للمنشآت .
للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلا أن لهذه القوائم حدود منها :	بالرغم من أن إعداد القوائم العالية يهدف إلى تقديم المعلومات التي تساعد أولئك الذين يرغبون في تقدير قيمة المنشأة إلا أن المحاسبة المالية لا تختص بقياس قيمة المنشأة قياساً مباشراً .	القوائم العالية للمنشآت .	استخدامات القوائم العالية للمنشآت .
قد لا تحتوي على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل - لحساب التزامات المنشأة من ضريبة الدخل والركافة .	قد لا تحتوي على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل - لحساب الإعانات .		
قد لا تحتوي على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل - لاعداد الحسابات القومية .	قد لا تحتوي على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل - أن تفصل بين اداء الادارة واداء المنشأة - فالتقارير المالية تقدم معلومات عن منشأة معينة خلال المدة التي كانت فيها تحت ادارة معينة ولكنها لا تقدم معلومات بصورة مباشرة عن اداء المنشأة وخاصة المقاييس المباشرة .		
لنجاحه في تحقيق الاهداف التي لا يمكن قياسها قياساً نقدياً .	حدود الاستخدامات الضمنية :		
لا تختص القوائم المالية بقياس قيمة المنشأة عند التصفية .	نظراً لأن بيان اهداف القوائم المالية يتركز حول احتياجات المستثمرين والمقرضين التي المعلومات فانه يفهم من ذلك ضمناً أن من يستخدمون المعلومات من غير هؤلاء يتعين عليهم تعديل تلك المعلومات لكي تلائم اغراضهم وبالتالي فان حدود الاستخدامات التي وردت صراحة في البيان السعودي يمكن أن تعتبر حدود استخدامات ضمنية للبيان الأمريكي .		
لا تختص بتقديم مقاييس مباشرة للمخاطر التي تصاحب حيازة حقوق الملكية أو تقديم قرض للمنشأة .			

اهداف المحاسبة المالية

قائمة المحتويات

صفحة	فقرة		
٤٣	١	مقدمــة	١
٤٤		تمهيدــد	٢
٤٤	٢	مقدمــة	١ - ٢
٤٤	٣ - ١٠	المحيط المهني والحاجة الى معايير المحاسبة	٢ - ٢
٤٨	١١ - ١٤	اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية اهمية تحديد الاطار الفكري للمحاسبة المالية	٣ - ٢ ٤ - ٢
٤٩	١٥ - ١٩	كاساس لاصدار المعاييرــر العلاقة بين اجزاء الاطار الفكري للمحاسبة	٢ - ٥
٥٠	٢٠ - ٢١	المالية ومعاييرهاــا اهمية اهداف المحاسبة المالية كاحــــــــــــــــــد	٢ - ٦
٥٣	٢٢ - ٢٦	اجزاء الاطسارالفكري واسلوب بنائـــــــــــــــــه	
٥٥	٢٧ - ٣٠	تاثير المحيط فى تحديد الاهدافـــــــــــــــــــــــــــــــــــــادف	٢ - ٧
		بيان اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام فى المملكة العربية السعودية ومحدودية	٣
٥٨		استخدامــا	
٥٨	٥١	الغرض من البيــان	٣ - ١
٥٩	٥٢	نطاق البيــان	٣ - ٢
		نص البيــان	٣ - ٣
		الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين	٣ - ٣ - ١
٦٠	٥٣ - ٥٤	الرئيسيــن	
٦١	٥٥ - ٥٧	المستثمرون الحاليون والمرتبــــــــــــــــــــــــــــــــــــون	٣ - ٣ - ١ - ١
٥٤	٥٨ - ٥٩	المقرضون الحاليون والمرتبــــــــــــــــــــــــــــــــــــون	٣ - ٣ - ١ - ٢
٦٥	٦٠	المــودون	٣ - ٣ - ١ - ٣
٦٥	٦١	العملاء والموظفــون	٣ - ٣ - ١ - ٤

قائمة المحتويات "تابع"

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

الجزء الثاني - مفاهيم المحاسبة العالية

٩٥	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	١ - مقدمة رقم الفقرة يعتبر تحديد مفاهيم المحاسبة المالية جزءاً رئيسياً مكملاً لأهداف القوائم المالية ٢٠١ ليكونا إطاراً فكرياً للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . وكما أشير في البيان الخاص بالأهداف يعتبر الإطار الفكري الركيزة الرئيسية لبناء معايير المحاسبة المالية . ولقد قسم هذا الجزء إلى ثلاثة أقسام رئيسية : <u>القسم الأول</u> : تمهيد إيضاحي يبين أهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية . <u>القسم الثاني</u> : بيان مفاهيم المحاسبة المالية . <u>القسم الثالث</u> : الدراسة التحليلية لتوضيح البدائل التي تمت عند تحديد مفاهيم المحاسبة المالية كما تحتوي على دراسة مقارنة للمفاهيم المقترحة والمفاهيم المماثلة في الولايات المتحدة ، ألمانيا الغربية وتونس والتي كانت محل الدراسة المقارنة في المرحلة الأولى لتطوير المهنة وانتهت بالتقرير المعد بتاريخ ١٤٠١/١٠/٨ هـ .	

٩٦	- مفاهيم المحاسبة المالية	"محاسبة المالية"
٢ - تمهيد		
١ - مقدمة		
لكي تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض ، يجب ان تركز ٢٠٢ على مفاهيم اساسية . ويمكن تعريف "المفهوم " بأنه مصطلح اساس اعطى معنى معين ، ويعتبر المصطلح اساسي اذا كان من الضروري ان تتكرر الاشارة اليه تكرارا صريحا او ضمنا ، سواء عند وضع معايير المحاسبة او تفسيرها او تطبيقها . فكلية "الاصول" مثلاً 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 :		
تتركز اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية في تكملة الاطار الفكري ٢٠٣ اللزى لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض . ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب ان تركز على اهداف واضحة للقوائم المالية (المنتج النهائي للمحاسبة المالية) . ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب ان تركز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقا لتصور ذهني ملائم للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في اصدار معايير متناقضة . وتتلخص فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية فيمايلي :		
(١) ملائمة المعايير لمحيط المملكة :		
تعتبر المحاسبة المالية وسيلة تحديد وقياس وايصال المعلومات المالية ٢٠٤ المتعلقة بالعمليات المالية والاقتصادية في 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 التي تلائم المملكة العربية السعودية قبل اصدار معايير المحاسبة المالية . ويؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى تحديد الصورة الاساسية لعمليات التحديد والقياس والايصال التي ينبغي اصدار المعايير لتحديد تفاصيلها .		
(٢) سهولة فهم المعايير :		
يؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى تمكين من يستخدمون معايير ٢٠٥ المحاسبة وكذا من يعتمدون على نتائجها الى فهم طبيعة المعلومات		

٩٧	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية -
	المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وحدود استخدام تلك المعلومات، مما يؤدي الى زيادة مقدرتهم على استخدام هذه المعلومات بصورة فعالة (٣) <u>توحيد المصطلحات المحاسبية :</u>	
	تستخدم المصطلحات المحاسبية في المملكة في الوقت الحاضر لتعبر عن معاني ٢٠٦ مختلفة ، ولأنك ان تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي الى توحيد معاني المصطلحات المحاسبية المستخدمة ، وهذا يؤدي بالتالي الى زيادة المقدرة على فهم المعلومات المحاسبية .	
	(٤) <u>مساعدة المحاسبين القانونيين في اتخاذ القرارات:</u> ان تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي الى ارشاد المحاسبين القانونيين ٢٠٧ في اتخاذ قراراتهم عند مواجهة مشكلة معينة لم يصدر لها معيار محاسبي معين بعد .	
	(٥) <u>مساعدة الجهات المسئولة عن اصدار المعايير:</u> يؤدي تحديد المفاهيم الى مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير ٢٠٨ المحاسبة المالية في توجيه جهودهم اذ ان المفاهيم بالاضافة الى اهداف القوائم المالية تمثل المنطلق الرئيسي لاعداد المعايير .	
	٢ - ٣ <u>تصنيف مفاهيم المحاسبة المالية :</u>	
	تم تصنيف مفاهيم المحاسبة المالية في اربع مجموعات اساسية كالآتي :	
	١-٣-٢ <u>مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :</u>	
	تعرف هذه المفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية . وكما هو مبين في نص ٢٠٩ البيان تتكون العناصر الاساسية للقوائم المالية من الاصول ، الخصوم ، حقوق اصحاب راس المال ، الايرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر، صافي الدخل (او صافي الخسارة) ، استثمارات اصحاب رأس المال ، التوزيعات على اصحاب رأس المال . وينطوي تعريف هذه العناصر كما هو موضح في الدراسة التحليلية على اختيارين ، يتعلق الاول بترابط القوائم المالية من عدمه وبالتالي عناصرها وقد تم تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية على اساس ترابط تلك القوائم في المملكة العربية السعودية . ويتعلق الاختيار الثاني بالاسلوب المقترح لقياس الدخل في المملكة والذي يترتب عليه تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التي يعتمد على تعريفها العناصر الاخرى . وقد تم تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية على اساس اسلوب الاصول والخصوم لقياس الدخل ، كما هو موضح في الدراسة التحليلية ، مما ترتب عليه اعتبار الاصول والخصوم العناصر الرئيسية التي يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الاخرى للقوائم المالية .	

٢-٣-٢ مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف :

تعرف هذه المفاهيم الاحداث والعمليات والظروف التي تؤثر على المركز المالي ٢١٠ للمنشأة ونتائج اعمالها وبالتالي تمثل موضوع القياس المحاسبي . وينطوي تعريف الاحداث والعمليات والظروف على تصور ذهني لما قد يسبب تغيرا في المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ويخضع للقياس المالي المحاسبي .

٣-٣-٢ مفاهيم القياس المحاسبي :

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الاساسية ٢١١ للقوائم المالية . وتعريف مفاهيم القياس المحاسبي الافتراضات الرئيسية التي ترتكز عليها عملية القياس والخصائص التي تتسم بها عملية القياس المحاسبي . وتنطوي مفاهيم القياس المحاسبي كما هو موضح في الدراسة التحليلية على اختيارين اساسيين : يتعلق الاول بمفهوم المحافظة على رأس المال الواجب استخدامه كأساس لقياس الدخل ويترتب على هذا الاختيار تحديد تغيرات المركز المالي التي تمثل اجزاء دخل المنشأة ، وقد تم تعريف مفاهيم القياس المحاسبي على اساس ان الدخل لا ينتج الا بعد المحافظة على رأس المال النقدي ، ويتعلق الاختيار الثاني بخاصية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس ، ويترتب على هذا الاختيار تحديد اساس القياس المحاسبي ، وقد تسم تعريف مفاهيم القياس المحاسبي كما هو موضح في الدراسة التحليلية على اساس ان الخاصية الجديرة بالقياس تعتمد على طبيعة الاصل او الخصم موضوع القياس وعلاقته المباشرة او غير المباشرة بالتدفقات النقدية للمنشأة .

٤-٣-٢ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :

تعرف مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص الاساسية الواجب توافرها ٢١٢ في القوائم المحاسبية لكي تكون مفيدة . وتهدف هذه المفاهيم الى تحديد قواعد عامة يتم في ضوئها تحديد المعلومات الواجب عرضها في القوائم المالية نظرا لتوافر خصائص معينة تشير الى فائدتها .

الفقرة التالية رقم ٢٣٣

٩٩	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	٣ - نص البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية	
١ - ٣	نطاق البيان:	
	يعرف هذا البيان العناصر الأساسية للقوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، ٢٣٣ والمفاهيم التي يجب ان تحكم قياس تلك العناصر، والخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية . وبالتالي تحدد المفاهيم التي يشملها هذا البيان الملامح الأساسية للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية وعلى الرغم من ان هذا البيان لا يضع معايير معينة للمحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح الا انه سوف يستخدم - جنباً الى جنب - مع بيان اهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير .	
٢ - ٣	محتوى البيان:	
١-٢-٣	مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية :	
١-١-٢-٣	مقدمة :	
	تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي تستخدم لابلغ الاطراف الخارجية بالمعلومات ٢٣٤ التي تم اعدادها وتجميعها في 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 التي تتعلق بالمركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة . وتعتبر قائمة المركز المالي الوسيلة الرئيسية لابلغ هذه المعلومات . كما تعتبر الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال العناصر الأساسية التي تصور المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة . ويشير اصطلاح " التدفقات " الى المعلومات التي تتعلق بالتغيرات التي تطرأ على المركز المالي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة ، وتشمل هذه التغيرات مايلي:	
٢٣٥	(١) المعلومات التي تتعلق بنتائج اعمال المنشأة خلال هذه الفترة، وتعتبره ٢٣٥ قائمة الدخل الوسيلة الرئيسية لابلغ هذه المعلومات كما تعتبر الايرادات والمصروفات، والمكاسب ، والخسائر ، وصافي الدخل (او صافي الخسارة) العناصر الأساسية التي تصور نتائج اعمال المنشأة خلال تلك الفترة الزمنية .	

(ب) المعلومات التي تتعلق بالتغيرات التي تطرأ على حقوق أصحاب رأس المال ٢٣٦
المال خلال فترة زمنية معينة . وتعتبر قائمة التغيرات في حقوق أصحاب
رأس المال الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه المعلومات . كما يعتبر صافي
الدخل (أو صافي الخسارة) واستثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات على
أصحاب رأس المال العناصر الأساسية التي تصور هذه التغيرات خلال تلك
الفترة الزمنية .

(ج) المعلومات التي تتعلق بمصادر واستخدام الأموال خلال فترة زمنية معينة . ٢٣٧
وتعتبر قائمة مصادر واستخدام الأموال الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه
المعلومات ، وتبرز هذه القائمة التغيرات التي تطرأ على الأصول والخصوم
وحقوق أصحاب رأس المال والتي تؤدي إلى التأثير على النقد أو الموارد
السائلة الأخرى - وذلك باعتبار أن هذه التغيرات تمثل مصائد أو
استخدام الأموال .

ويتبين مما تقدم أن العناصر الأساسية للقوائم المالية للمنشأة هي:
- الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال .
- الإيرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، وصافي الدخل (أو صافي
الخسارة) ، استثمارات أصحاب رأس المال ، التوزيعات على أصحاب
رأس المال .

وتقع هذه العناصر العشرة في مجموعتين:

(أ) مجموعة عناصر المركز المالي وتتضمن الثلاثة عناصر الأولى .
(ب) مجموعة العناصر التي تمثل تغيرات في المركز المالي وتشمل السبعة عناصر
الأخيرة .

وترتبط عناصر المجموعتين ارتباطاً أساسياً ، نظراً لأن الأصول والخصوم وحقوق
أصحاب رأس المال تتغير بفعل العناصر التي تتكون منها المجموعة الثانية .
كما أن الزيادة (أو النقص) في أصل معين لا يمكن أن تحدث دون نقص أو
زيادة مناظرة في أصل آخر أو في أحد الخصوم أو في حقوق أصحاب رأس المال .
ويتبين مما تقدم أن نتائج المحاسبة المالية تتبلور في مجموعة مترابطة
من القوائم المالية التي تتسق مع بعضها البعض وترتكز على نفس البيانات .

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

من الناحية العملية - يجب أن يضع تعريف كل عنصر من عناصر القوائم ٢٣٨
المالية أساساً واضحاً للتمييز بين البنود التي تقع في نطاق عنصر معين ،
والبنود التي تقع خارج نطاق ذلك العنصر . وعلى سبيل المثال ، فإن تعريف
" الأصل " يجب أن يكون كافياً لإرشاد المحاسب إلى تحديد ما إذا كان بند

معين - من المقترح ادراجه ضمن مجموعة الاصول - تتوافر فيه الخصائص التي تتوافر في كافة البنود التي 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 التي تفتقر الى خاصية واحدة او اكثر من الخصائص التي تتميز بها كل من الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ، وما الى ذلك من عناصر القوائم المالية . ولا تهدف هذه التعاريف الى تحديد أسس التحقق المحاسبي لعناصر القوائم المالية - او تحديد الخاصية التي ينبغي اخضاعها للقياس من بين خصائص كل من هذه العناصر ، وتقع هذه الأسس والخصائص في نطاق مفاهيم القياس المحاسبي . وفيما يلي تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية :

(١) الاصول:

الاصل هو اى شيء له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات او المنافع في ٢٣٩ المستقبل ، اكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة احداث وقعت او عمليات تمت في الماضي ، شريطة ان يكون قابلا للقياس المالي 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 كالآتي:

(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 في المستقبل ، تساعد بشكل مباشر او غير مباشر على تحقيق تدفقات نقدية (!)

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

(ب) الارتباط بالمنشأة ومن ثم تستطيع المنشأة ان تحمل على الخدمات او المنافع التي تجسد في الاصل.

(ج) وقوع حدث او انجاز عملية في الماضي نتج عنها حق المنشأة في الحصول على الخدمات والمنافع التي يقدمها الاصل.

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

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

(٢) الخصوم :

" الخصم " هو التزام حالي على المنشأة بتحويل اصول او تقديم خدمات ٢٤١ 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. ويتبين من هذا التعريف ان الخصم - بغض النظر عن شكله - يتميز بالخصائص ٢٤٢ الاساسية الاتية :

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

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

(ج) الارتباط بالمنشأة ، ويعني ذلك ان المنشأة يجب ان تبقى بمسؤوليتها او تؤدي ماعليها من الالتزام دون قيد او شرط .

١٠٣	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	(د) وقوع حدث او اتمام عملية فى الماضى ، ويعنى ذلك ان الحدث او العملية التى ادت الى ترتيب ذلك الالتزام على المنشأة قد وقعت فعلاً. (هـ) قابلية القياس ، ويقصد بذلك امكان القياس المالى - بدرجة مقبولة من الثقة - لخاصية او اكثر من الخصائص التى يتميز بها الالتزام ، وترتبط ارتباطاً واضحاً 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 الحسم او الالتزام.	
	(٣) <u>حقوق اصحاب رأس المال:</u> ٢٤٣ تمثل حقوق اصحاب رأس المال مقدار ما يتبقى من اصول المنشأة بعد استبعاد خصومها بمعنى انها تعادل دائماً "صافى الاصول" (الاصول - الخصوم) ، ولهذا يطلق عليها اصطلاح "القيمة المتبقية" لاصحاب رأس المال وتنشئ هذه القيمة من حقوق الملكية ، وتنطوى على العلاقة التى تربط المنشأة باصحابها كمالك - تميزاً لتلك العلاقة عن العلاقات التى قد تربطهم بالمنشأة كموظفين او موردين او مقرضين ، او عملاء..... الخ .	
	(٤) <u>الايرادات:</u> ٢٤٤ ايرادات المنشأة هى مقدار زيادة الاصول او نقص الخصوم - او كليهما معاً - خلال مدة زمنية معينة الناتجة من انتاج السلع او بيعها ، او السماح للوحدات الاخرى باستخدام الاصول التى تملكها ، او تقديم الخدمات ، او تادية أنشطة 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 الأنشطة التى تستهدف الربح تميزاً لها عما يأتى : - زيادة الاصول التى تترتب على استثمارات اصحاب رأس المال او المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب رأس المال ، او الحصول على قروض اضافية - تسلم اصول مشتراة .	

- نقص الخصوم الذي يترتب على تسديد الديون بوسائل أخرى غير تسليم سلع أو تقديم خدمات للغير، أو السماح للغير باستخدام اصول المنشأة .

(ب) تتمثل الأنشطة التي تستهدف الربح وتؤدي إلى إنتاج الإيرادات في العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة تمييزاً لها عن عملياتها العرضية أو الفرعية مع منشآت أخرى أو الظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها ويتوقف التمييز بين العمليات الرئيسية للمنشأة وغيرها من العمليات العرضية أو الفرعية مع منشآت أخرى أو الأحداث والظروف المشار إليها - إلى حد كبير - على طبيعة المنشأة، وعملياتها، وأوجه نشاطاتها الأخرى . فقد تعتبر العمليات الرئيسية المستمرة لنوع معين من المنشآت عمليات عرضية أو مترتبة على الظروف الخارجية بالنسبة لمنشأة أخرى، ورغم أن هذا التمييز يعتمد على التقدير إلا أنه على جانب كبير من الأهمية، فهو يهدف أساساً إلى أن تصبح المعلومات التي تتعلق بدخل المنشأة أجزاءً والأحداث التي أدت إلى تحقيقه، مفيدة - إلى أبعد حد ممكن - لمن يستخدمون القوائم المالية خارج المنشأة . ويساعد هذا التمييز على التفرقة بين الإيرادات وبين المكاسب التي تمثل نوعاً آخر من أجزاء دخل المنشأة .

(ج) طالما أن الإيرادات تمثل زيادة في الأصول أو نقصاً في الخصوم، فإنه يتعين أن تتوافر في كل من الأصول التي تستجد أو الخصوم التي تنقص نفس الخصائص المحددة سابقاً لهذه العناصر .

(د) ارتباط الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم بفترة زمنية معينة .

٥) المصروفات:

المصروف هو انقضاء أصل أو تحمل التزام - أو كلاهما معاً - خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع أو بيعها، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام اصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير وغير ذلك من الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة .

ويتضح من هذا التعريف أن "المصروف" يتميز بالخصائص الآتية :

(أ) أن نقص الأصول وزيادة الخصوم التي تمثل المصروف تترتب على الأنشطة التي تهدف إلى الربح تمييزاً لها عما يأتي:

١٠٥ مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
- 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 وتؤدي الى انقضاء الاصول ، او تحمل الالتزامات فى العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة ، تتميز بها عن العمليات الفرعية او العرضية مع منشآت 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:	
المكاسب هي زيادة فى حقوق اصحاب رأس المال (صافي الاصول) تنتج من ٢٤٨ 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 رأس المال او المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب رأس المال . والخسائر هي نقص فى حقوق اصحاب رأس المال (صافي الاصول) ينتج من ٢٤٩ 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 صافي الاصول الذى يترتب على المصروفات او التوزيعات على اصحاب رأس المال .	
ويتضح من التعريفين السابقين ان كلامنا المكاسب والخسائر تتميز بالخصائص ٢٥٠ المشتركة الاتية :	
(أ) التأشير على حقوق اصحاب رأس المال (صافي الاصول) فالمكاسب تؤدي الى زيادة تلك الحقوق ، والخسائر تؤدي الى نقصها . (ب) ان كلا منهما ينشأ من العمليات الفرعية او العرضية للمنشأة مع غيرها من المنشآت ومن الاحداث والظروف الاخرى التى تتأثر بها ، تتميز بها	

عن العمليات الرئيسية المستمرة للمنشآت ، وهذه الخاصة هي التي تفرق بين المكاسب والايرادات من ناحية ، وبين الخسائر والمصروفات من ناحية اخرى.

(ج) ان المكاسب والخسائر لا ترتب على المعاملات او التحويلات التي تجري بين المنشأة ومالكها ، كما انها لا ترتب على المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب رأس المال.

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

وعلى الرغم من هذه الخصائص المشتركة ، فان كافة المكاسب والخسائر ٢٥١ لا تنتج من نفس الاسباب ، اذ ان بعض المكاسب والخسائر ينتج عن عمليات تبادلية بين المنشأة وغيرها من الوحدات ومن امثلة ذلك المكاسب والخسائر التي تنتج من بيع الاصول الانتاجية التي لا تحتفظ بها المنشأة عادة بغرض البيع . وقد تنشأ بعض المكاسب او الخسائر نتيجة عمليات من جانب واحد - ويعني بذلك التحويلات غير التبادلية بين المنشأة والوحدات الاخرى . فعلى سبيل المثال تحقق المنشأة مكاسب من اعانات التشغيل التي تحصل عليها ، بينما تتحمل خسائر نتيجة الغرامات التي تفرضها عليها هيئة حكومية معينة . كما قد تنشأ مكاسب وخسائر اخرى نتيجة حيازة اصول او الالتزام بخصوم تتعرض قيمتها للتغير ، كما هو الحال بالنسبة للتغيرات في اسعار صرف العملات الاجنبية . والى جانب ذلك تتحمل المنشأة خسائر اخرى نتيجة الانقضاء الجبري لبعض الاصول كما هو الحال بالنسبة لفقد الاصول نتيجة للسرقه او تدميرها او احدى الكوارث الاخرى كالفيضان.

٧) صافي الدخل (صافي الخسارة) :

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

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

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

(ب) ان صافي الدخل (صافي الخسارة) لاينتج من التحويلات التي تتم بين المنشأة واصحاب رأس المال - او من المساهمات الرأسمالية التي تحصل عليهما من غير اصحاب رأس المال .

(ج) ان صافي 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 .

٢٥٤ ويلاحظ ان الاجزاء الرئيسية لصافي الدخل (صافي الخسارة) هي - 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 - في حقيقتها - سوى نتائج جزئية او مرحلية لصافي الدخل (صافي الخسارة) .

(٨) استثمارات اصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم :

٢٥٥ استثمارات اصحاب رأس المال هي مقدار الزيادة في صافي اصول المنشأة نتيجة تحويل اصول او تقديم خدمات من وحدات اخرى الى تلك المنشأة ، او نتيجة قيام وحدات اخرى بتسديد التزاماتها بفيء الحصول على حقوق الملكية في المنشأة او زيادة ما يملكونه من تلك الحقوق .

٢٥٦ ويقصد بالتوزيعات على اصحاب رأس المال مقدار النقص في صافي اصول المنشأة نتيجة تحويل اصول او تقديم خدمات الى اصحاب رأس المال ، او تحمل المنشأة التزامات تجاه مالكيها مقابل تخفيض حقوق ملكيتهم او انتهاء تلك الحقوق .

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

- (أ) انها تمثل معاملات من جانب واحد بين المنشأة واصحابها، باعتبارهم مالكيين ، وبعبارة اخرى، معاملات غير تبادلية تتميز بها عن المعاملات التبادلية التي تجريها المنشأة مع هؤلاء المالكين.
- (ب) تنطوي استثمارات اصحاب رأس المال التوزيعات على تحويل اصول او خصوم من او الى المنشأة ، لذا يجب ان تتوافر في هذه الاصول والخصوم الشروط المحددة سابقا .
- (ج) لا يترتب على استثمارات اصحاب رأس المال او التوزيعات عليهم اية مكاسب او خسائر للمنشأة .

٢-٢-٣ مفهوم الاحداث والعمليات والظروف :

١-٢-٢-٣ مقدمة :

٢٥٨ تنشأ التغيرات في الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال نتيجة الاحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها المنشأة ويتم القياس المحاسبي لهذه الاحداث والعمليات والظروف في ثلاث مراحل :

المرحلة الاولى : الاثبات المحاسبي للاحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها الاصول والخصوم .

المرحلة الثانية : تحديد قيمة التغيرات في تلك الاصول والخصوم .

المرحلة الثالثة : التعبير عن تلك القيم بوحدة نقدية .

وتعتبر الاحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال اساس عناصر نتائج اعمال الوحدة المحاسبية (وتتمثل هذه في الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وصافي الدخل) والتغيرات الاخرى في مركزها المالي، وتعنى المحاسبة المالية بقياس تلك النتائج والتغيرات ومن ثم كانت اهمية تحديد مفهوم الاحداث والعمليات والظروف التي تؤدي الى ذلك .

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

٢٥٩ الاحداث هي وقائع لها نتائجها على الوحدة المحاسبية ويمكن تصنيفها على اساس متعددة . ومن وجهة نظر المحاسبة المالية تنقسم الاحداث الى نوعين : داخلية و خارجية . تنطوي الاحداث الخارجية على عمليات بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات ، او على تفاعل بين الوحدة المحاسبية والبيئة المحيطة بها . اما الاحداث الداخلية

١٠٩	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	فهي وقائع تحدث داخل الوحدة المحاسبية وبذلك لاتسهم فيها سوى الوحدة المحاسبية نفسها . 1 - الاحداث الخارجية : تقع الاحداث الخارجية التي تتاثر بها اصول الوحدة المحاسبية وخصومها ٢٦٠ اما على صورة <u>عمليات</u> او <u>كوارث</u> او <u>ظروف</u> . (١-أ) <u>العمليات</u> : تنطوي العملية على تحويل فعلى لاصل او التزام فيما بين الوحدة ٢٦١ المحاسبية وغيرها من الوحدات وقد تكون العملية ذات جانبيين او ذات جانب واحد الا انها - فى كافة الاحوال - تنطوي على تحويل الاصول او الخصوم من الوحدة المحاسبية او اليها . ويطلق على العمليات ذات الجانبين اصطلاح <u>العمليات التبادلية</u> ، اما العمليات التي تتم من جانب واحد فيطلق عليها اصطلاح " <u>التحويلات غير التبادلية</u> " . ويقصد بالعمليات التبادلية تحويل اصول او خصوم فيما بين السوحدات المحاسبية ، ويقصد " بتحويل الاصول " نقل ملكية اصول معينة من وحدة محاسبية الى اخرى . كما يقصد " بتحويل الخصوم " ترتيب التزامات على وحدة محاسبية تجاه وحدة اخرى ، وتنطوي 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 - اما من الوحدة المحاسبية الى وحدات اخرى او بالعكس - وقد تحدث التحويلات غير التبادلية بين الوحدة المحاسبية واصحابها (باعتبارهم مالكيين) او بين الوحدة المحاسبية ووحدات اخرى بخلاف هؤلاء المالكيين ، وتعتبر استثمارات اصحاب راس المال (باعتبارهم مالكيين) تحويلات غير تبادلية بين الوحدة المحاسبية ومالكيها ان ان الوحدة المحاسبية لاتضحي بشئ من اصولها . كما انها لاتتحمل اية التزامات مقابل ما يقدمه المالكون من استثمارات . وينطبق ذلك على التوزيعات على اصحاب راس المال ، ان ان الوحدة المحاسبية لاتدخل على شئ ذي قيمة مقابل تلك التوزيعات ، وتعتبر التحويلات غير التبادلية بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاخرى بخلاف - اصحابها او مالكيها - معاملات من جانب واحد تنطوي على احد الامرين الاتيين : أ - التضحية بالاصول او تحمل الالتزامات دون الحصول على اية اصول او الوفاء باية التزامات اخرى مقابل ذلك .	

١١٠	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	ب - الحصول على اصول او الوفاء بالتزامات دون التضحية بباية اصول او تحمل اية التزامات اخرى مقابل ذلك . ومن امثلة النوع الاول تبرعات الوحدة المحاسبية للمنظمات الخيرية ، الضرائب او الغرامات التي تفرض عليها او السرقة التي تقع على بعض الاصول التي تمتلكها . ومن امثلة النوع الثاني حصولها على اعانات او حصولها على مساهمات رأسمالية من غير مالكيها . (٢-١) الكوارث : الكوارث هي انقضاء مفاجئ غير متوقع لاصل او اكثر من اصول الوحدة ٢٦٢ المحاسبية لاينتج عن فعل وحدة محاسبية اخرى كما هو الحال بالنسبة للحرائق والفيضانات وغيرها من الاحداث التي تقع قضاء وقدرًا . (٣-١) الظروف : لا تنطوي بعض الاحداث الخارجية على انتقال ملكية اصول من الوحدة ٢٦٣ المحاسبية الى غيرها او تحمل تلك الوحدة المحاسبية بالتزامات تجاه الوحدات الاخرى في الوقت الحاضر . ومع ذلك فان الوحدة المحاسبية تتأثر بمثل هذه الاحداث اذا ادت الى خلق ظروف مواتية او غير مواتية ، قد يكون لها تاثير جارى في الحاضر او كامن في المستقبل عليها . وتتمثل الظروف المواتية او غير المواتية التي تحدث اشارا جارية على الوحدة المحاسبية في وضع قائم - او مجموعة من الازعاج القائمة - التي تنطوي على مكاسب او خسائر جارية لتلك الوحدة ومن امثلتها الظروف التي تؤدي الى ارتفاع او انخفاض اسعار السوق او تغير المنفعة الاقتصادية للاصول التي تملكها الوحدة المحاسبية (٢) ويمكن تعريف الظروف المواتية او غير المواتية التي تحمل اشارا كامنة ٢٦٤ للوحدة المحاسبية بانها وضع قائم - او مجموعة من الازعاج القائمة - تنطوي على حالة من عدم التأكد فيما يتعلق بمكاسب او خسائر ممكنة . ولا يحسم هذه الحالة بصورة نهائية سوى وقوع حدث او احداث معينة في المستقبل ، او عدم وقوع تلك الاحداث . وقد يترتب على ذلك	(٢) ان وجود وضع قائم او مجموعة من الازعاج القائمة التي تنطوي على مكاسب او خسائر جارية او احتمالية لا يعني انه ينبغي اثبات مثل هذه المكاسب او الخسائر (او تحقيقها محاسبيا) وجدير بالملاحظة ان "مفهوم الاثبات المحاسبي" يعرف 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 "الوضع القائمة" التي تنطوي على عدم التأكد فيما يتعلق بالمكاسب التي يمكن ان تؤول الى الوحدة المحاسبية بانها "مكاسب احتمالية"، وعلى العكس من ذلك يمكن تعريف الوضع - او مجموعة الازواج - التي تتعلق بالخسائر الممكنة بانها "خسائر احتمالية" ومن امثلة المكاسب الاحتمالية التي قد يتمخض عنها اقتناء اصول او تحقيق مكاسب : المطالبات القضائية ضد الغير بسبب فسخ الاتفاقات والعقود، والمطالبة بتعويضات مالية نتيجة اخطاء وقعت من الغير، او المطالبة بتعديل الاسعار المتفق عليها في عقود المقاولات وما يماثلها نتيجة ارتفاع المستوى العام للأسعار. ومن امثلة الخسائر الاحتمالية التي قد يتمخض عنها تحمل التزامات او خسائر او تلف للاصول : القضايا المعلقة او المتوقعة وفرض ضرائب اضافية فعلا او احتمالات فرضها، وضمان الغير في الوفاء بديونهم، وعدم التأكد من امكان تحصيل الوحدة المحاسبية لمستحققاتها قبل الغير.

(ب) الاحداث الداخلية :

الاحداث الداخلية هي وقائع تحدث داخل المنشأة أي انها احداث لا تسهم فيها سوى هذه المنشأة، وتشمل الاحداث الداخلية كافة الانشطة او العمليات الانتاجية التي تؤدي الى تحويل الاصول وغيرها من الموارد الى منتجات - سواء كانت سلعاً او خدمات - وتتخذ هذه العمليات اشكالا شتى - فهي لا تقتصر على العمليات الصناعية، وانما تشمل - على سبيل المثال العمليات التجارية وعمليات التمددين والاستكشاف والزراعة وخدمات النقل والعمليات اللازمة لتأدية الخدمات الاخرى . وبذلك تتضمن الاحداث الداخلية كافة الانشطة التي تهدف الى انتاج منتجات لها قيمة تبادلية اكبر من تكلفة الموارد المستخدمة في انتاجها.

٣-٢-٣ مفاهيم القياس المحاسبي :

١-٣-٢-٣ مقدمة :

يشطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الاساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة وتحدد مفاهيم القياس المحاسبي

افتراضات معينة تتركز عليها عملية القياس ، كما تحدد الخصائص التي تتسم بها عملية القياس نفسها . وتشمل مفاهيم القياس المحاسبى ما يلى :

مفهوم الوحدة المحاسبية ، مفهوم استمرار المنشأة ، مفهوم وحدة القياس المحاسبى ، مفهوم اعداد التقارير الدورية ، مفهوم الاثبات المحاسبى ، مفهوم اساس القياس ومفهوم المضاهاة .

٢-٣-٢-٣ مفهوم الوحدة المحاسبية :

تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن اصحابها ٢٦٧ ممن يزودونها بالاصول التي تملكها ، ويترتب على ذلك ان السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية انما هى سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك او الشركاء او المساهمين او غيرهم من الاطراف والمجموعات التي يعينها امر المنشأة . ويترتب على ذلك ايضا ان اصول المنشأة انما هى اصول تلك الوحدة المحاسبية وليست اصول المالك او الشركاء او المساهمين . كما ان خصوم المنشأة تمثل حقوقا او التزامات على اصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على اصول المالك او الشركاء او المساهمين . وبالمثل فبان ايرادات المنشأة ومصروفاتها انما هى تغيرات فى اصول الوحدة المحاسبية وخصومها وليست تغيرات فى اصول او خصوم المالك او الشركاء او المساهمين ، كما ان مكاسب المنشأة وخسائرها انما هى تغيرات فى صافى اصول الوحدة المحاسبية وليست تغيرات فى صافى حقوق المالك او الشركاء او المساهمين . وكذلك الحال بالنسبة لصافى الدخل . فهو فى المكان الاول صافى دخل الوحدة المحاسبية وليس صافى دخل المالك او الشركاء او المساهمين ، وذلك الى ان يحين وقت تحويل صافى الدخل الى اصحاب راس المال .

٢٦٨ ويجب التأكيد على ان مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الاهمية بالنسبة لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية - على حد سواء . وحتى اذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمى للشركة ، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق القانونى فى ملكية الاصول المخصصة للمنشأة ، فان هذه الاصول تعتبر - من وجهة نظر المحاسبة المالية - اصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها . وتستلزم الاعتبارات الادارية واعتبارات حقوق الاطراف المختلفة فى المنشأة اظهار دخل المنشأة على اساس انه يمثل - من حيث المبدأ - دخل الوحدة المحاسبية ، حتى اذا لم تكن هناك حاجة بعد ذلك الى اتخاذ اجراءات قانونية لتحويل هذا الدخل الى حيازة الفرد او الافراد الذين يملكون المنشأة .

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

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

تفترض المحاسبة المالية ان المنشأة وحدة محاسبية مستمرة ، وطالما انه ٢٧٠ ليس هناك دليل على عكس ذلك، فانه يفترض ان للوحدة المحاسبية عمر اطول من الاعداد الانتاجية للاصول التي تستخدمها . بمعنى ان الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما ان الاصول التي 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 .

ويوثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تأثيرا كبيرا على المحاسبة المالية ٢٧١ وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت . فطالما ان التصور السائد للمنشأة يتضمن في تيار متواصل من النشاط الاقتصادي ، فان مهمة المحاسبة المالية تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بانشطة المنشأة ، بحيث يكون لذلك القياس مغزى واضح . ويتبلور اسلوب القياس الذي يتسم بذلك في 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 تؤدي الى تجزئة كثير من الملات او العلاقات الحقيقية، كما تؤدي الى اضعاف جو من الدقة المتشابهة على المعلومات التي تشملها القوائم المالية بينما ان دقة تلك المعلومات - في حقيقة الامر - تعتمد على مجرى الاحداث المقبلة . فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها - حتى في افضل الظروف المواتية - قوائم نهائية ، كما ان نتائج

اعمال المنشأة لا يمكن ان تظهر في مجموعها بصورة نهائية متكاملة الا عند التصفية . وترتبط على ذلك ، فان القرارات التي تتخذ على اساس القوائم المالية قد يكون من الضروري تعديلها في ضوء ماياتي به المستقبل من احداث ، وينبغي ان تؤخذ هذه الحقيقة في الاعتبار عند اعداد تلك القوائم . ومن ثم لا ينبغي لصافي الدخل واجزائه او الارقام التي تشملها قائمة المركز المالي وما يرتبط بها من افصاح ان توحى بانها نتائج نهائية حاسمة اذ ان هذا في الحقيقة بعيد عن الواقع .

وعن طريق قائمة الدخل يتم عرض جزءا من التيار المتواصل لجهود المنشأة ٢٧٢ وانجازاتها ومن ثم فانها تعرض صورة لاداء المنشأة وفاعلية ادارتها في استخدام الموارد المتاحة خلال فترة زمنية معينة . ولكي تكون هذه القائمة وافية بالفرض الذي تعد من اجله ، ينبغي اعدادها كاحدى الحلقات في سلسلة متصلة من التقارير بحيث لا تغفل شيئا من المكاسب والخسائر الفرعية او العرضية او التي تترتب على الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة اذ ان لهذه العناصر اثر - في الاجل الطويل - على تيار الدخل . وبالمثل ، تقدم قائمة المركز المالي صورة للاصول التي ترتبط - بدرجة معقولة - بالانشطة المقبلة للمنشأة ، وما يترتب على تلك الاصول من حقوق او التزامات حالية في لحظة زمنية معينة .

٣-٢-٣ مفهوم اعداد التقارير الدورية :

تعد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة خلال حياة الوحدة المحاسبية ٢٧٣ حتى يتسنى ابلاغ المعلومات التي تهم جميعها في حسابات المنشأة الى الاطراف التي يعينها الامر - وبعبارة اخرى - فان حياة الوحدة المحاسبية يتم تقسيمها الى فترات دورية بغية اعداد التقارير التي تستخدم لتزويد الاطراف المعنية بمعلومات - او مؤثرات - تمكنهم من تقييم اداء الوحدة المحاسبية . ومن المعتاد ان تعد هذه التقارير في المملكة العربية السعودية عن سنة تقويمية او سنة مالية . ومن ثم تصح احدى المهام الرئيسية للمحاسبة المالية هي تحديد ما يخص كلا من هذه الفترات من التيار المستمر للانشطة التي تزاو لها الوحدة المحاسبية .

وبالدليل الرئيسي للفترة المحاسبية كوحدة لقياس الاداء واعداد التقارير - ٢٧٤ هي المشروع الكامل او العملية الكاملة التي قد تستغرق فترات زمنية متباينة . ومن الواضح ان الفترة المحاسبية تعتبر اكثر ملائمة للمنشآت التجارية

والصناعية ولمعظم الأنشطة الهادفة للربح في 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 .

٣-٢-٥ 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 ما يطرأ على
القوة الشرائية للنقود من انخفاض (فى حالة التضخم) ، وما يطرأ عليها من
ارتفاع (فى حالة الانكماش) - على مدار الزمن . فقد تختلف القوة الشرائية
للريال السعودى المستخدم للتعبير عن القياس المحاسبى لعناصر القوائم المالية
المختلفة 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 المختلفة
كما تؤدى الى صعوبة المقارنة بين اداء الوحدة المحاسبية وغيرها من
الوحدات فى نفس السنة .

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

المعتدلة في القوة الشرائية للنقود إذا استمرت سنوات عديدة تستلزم إعادة تصوير القوائم المالية بحيث تعكس التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية للريال السعودي . وينطبق ذلك أيضا في حالة التغيرات الكبيرة التي تستمر لفترة قصيرة .

٦-٣-٢-٣ مفهوم الاثبات المحاسبى :

٢٧٨ • تعنى المحاسبة المالية بقياس التغيرات في اصول المنشأة وخصومها . ويتم تصنيف هذه التغيرات الى : ايرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر واستثمارات يقدمها اصحاب راس المال وتوزيعات على اصحاب راس المال وتغيرات اخرى تطرأ على المركز المالى . وتحدث هذه التغيرات اما بفعل الاحداث الداخلية او بفعل الاحداث الخارجية . الا انه يتعين ان تكون تلك الاحداث قابلة للاثبات في السجلات المحاسبية قبل قياس وتصنيف تأثيرها على المركز المالى للوحدة المحاسبية . ويتضمن مفهوم الاثبات المحاسبى تحديد القواعد الاساسية لاثبات الاحداث الخارجية والداخلية التي تتأثر بها المنشأة .

٢٧٩ • وكقاعدة عامة يجب ان يتم الاثبات المحاسبى لاثبات الاحداث الخارجية والداخلية على الاصول والخصوم والابلاغ عنها في الفترات الزمنية التي تقع فيها تلك الاحداث ، وفقا للاسس التالية وليس في الفترات التي يتم فيها التحصيل او السداد النقدي .

١ - الاثبات المحاسبى للاحداث الخارجية :

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

- عمليات او احداث تنطوي على تحويل اصول او خصوم فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاخرى .

- كوارث ، يترتب عليها انقضاء جبرى غير متوقع لاصول المنشأة .

- ظروف مواتية (فى صالح الوحدة المحاسبية) تنطوي على مكاسب ، وظروف غير مواتية (فى غير صالح الوحدة المحاسبية) تنطوي على خسائر ، وقد تكون هذه المكاسب او الخسائر جارية - فى الحاضر - او محتملة - فى المستقبل .

٢٨١ • كما تم تصنيف العمليات الى تحويلات تبادلية وتحويلات غير تبادلية . وصنفت التحويلات غير التبادلية الى تحويلات فيما بين الوحدة المحاسبية ومالكها ، وتحويلات فيما بين الوحدة المحاسبية ووحدات اخرى (بخلاف هؤلاء المالكين) . وبالمثل ، تم تصنيف الظروف - بنوعيهما - الى ظروف تنطوي على

مكاسب او خسائر جارية للوحدة المحاسبية ، وظروف تنطوي على مكاسب او خسائر احتمالية في المستقبل .

٢٨٢

وبناء على هذا التصنيف يتم الاثبات المحاسبى وفقا لمايلى:

- (١) يجب اثبات التحويلات التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والغير فـسـن 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 فيما بين الوحدة المحاسبية ومالكـيها (بصفتهم مالـكـين) عند تحويل الاصول او الخصوم .
- (٣) يجب اثبات التحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاخرى (بخلاف المالكين) عند اقتناء الاصول او عند التصرف فيها او عند اكتشاف اية خسائر لحقت بهذه الاصول (كما فى حالة السرقة مثلا) او عند تحمل الالتزامات ، او التعرف عليها (كما فى حالة فرض غرامة على المنشأة) .
- (٤) يجب اثبات الكوارث عند حدوث الانقضاء المفاجيء او غير المتوقع لاصول الوحدة المحاسبية او عند 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 المـيـتـة التى تنطوي على مكاسب جارية للمنشأة لمجرد توافر تلك الظروف وانما يجب اثبات الاثار التى تترتب عليها عند حدوث العمليات التبادلية او التحويلات التى تؤكـد تلك المكاسب. ورغم ان هذه الظروف تسفر عن مكاسب جارية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لارتفاع اعمار السوق للاصول التى تملكها الوحدة المحاسبية ، الا ان الاثبات المحاسبى 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 اية اضافات للموارد النقدية التى يمكن استخدامها لمواجهة التزامات الوحدة المحاسبية او اجراء التوزيعات على مالـكـيها ، 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 فيها خصائص المعلومات المفيدة ، وفقا لمفاهيم جودة المعلومات الواردة بهذا البيان .

(٧) لايجوز اثبات الظروف غير المواتية التي تنطوي 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 العادي للوحدة المحاسبية .

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

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

ب - الاثبات المحاسبي للاحداث الداخلية :

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

٢-٣-٧ مفهوم اساس القياس المحاسبي :

يختص مفهوم اساس القياس المحاسبي بتحديد الاثار النقدية للاحداث الخارجية والداخلية القابلة للاثبات المحاسبي كما يحدد هذا المفهوم اساس القيمة التي يجب تسجيلها واظهارها في التقارير المحاسبية نتيجة تلك الاحداث، ونظرا لانه يستحيل الفصل بين مفردات الاصول والخصوم وبين التغيرات التي

(٤) انظر الهامش (٣) .

(٥) لايعني ذلك عدم الافصاح عن الخسائر التي يتعذر اثباتها في ضوء همدته القاعده .

تطراً على كل منها فإن قياس تلك الأصول والخصوم وقياس التغيرات التي تطرأ عليها ليس سوى وجهين لنفس المشكلة . ولذلك تمت صياغة مفهوم أساس القياس المحاسبي في صورة قاعدة لقياس الأصول والخصوم . إلا أن هذه القاعدة تملح أيضاً للتطبيق على قياس تغيرات الأصول والخصوم - سواء كانت هذه التغيرات قابلة للتصنيف كإيرادات ومصروفات ، ومكاسب وخسائر أو تمثلت في أية تغيرات أخرى في المركز المالي للوحدة المحاسبية .

وتقسم الأصول والخصوم ، لأغراض هذا المفهوم ، إلى أصول وخصوم ذات طبيعة نقدية ٢٨٥ وأصول وخصوم ذات طبيعة غير نقدية . ويتمثل الأصل النقدي في النقدية أو الحق في استلام مبلغ نقدي محدد المقدار أو قابل للتحديد دون الارتباط بأسعار سلع وخدمات معينة في المستقبل . ويتمثل الخصم ذو الطبيعة النقدية فـسـم التزام بدفع مبلغ نقدي محدد المقدار أو قابل للتحديد دون الارتباط بأسعار سلع أو خدمات معينة في المستقبل . وتشتمل الأصول النقدية على: النقد والمدينين التجاريين وأوراق القبض وغيرها من سندات الديون التي تملكها الوحدة المحاسبية . وتتطلب الخصوم النقدية لتسديدها نقل ملكية أصول نقدية كالتقيد عـادـة . وتعتبر الخصوم التي تتطلب لتسديدها تقديم كميات من سلع وخدمات مقاديرها محددة أو قابلة للتحديد دون أن يتوقف ذلك على تغيرات الأسعار خصوصاً غير نقدية ، وينطبق ذلك على الخصوم التي تتطلب لتسديدها دفع مبالغ نقدية يتوقف مقدارها على أسعار سلع وخدمات معينة في المستقبل .

وتعتبر التفرقة بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية ذات مغزى هام لمن ٢٨٦ يستخدمون القوائم المالية خارج الوحدة المحاسبية ، وذلك لأن الأصول والخصوم النقدية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتدفقات النقدية المستقبلية - من حيث حجم هذه التدفقات وتوقيت حدوثها - أما الأصول والخصوم غير النقدية فأنها تتعلق بشكل غير مباشر كما ترتبط بدرجة أقل بحجم التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيت حدوثها . وبينما يجب أن يتجه قياس الأصول والخصوم النقدية نحو إتاحة مؤشرات عن أثارها المباشرة على التدفقات النقدية في المستقبل ، فإن قياس الأصول والخصوم غير النقدية يجب أن يتجه نحو إتاحة مؤشرات عن أثارها غير المباشرة على تلك التدفقات النقدية ، وفيما يلي القواعد الأساسية لقياس الأصول والخصوم في ضوء التفرقة بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية:

١ - اقتناء الأصول :

تعتبر القيمة العادلة للأصل في تاريخ اقتنائه - أي تكلفة اقتناء الأصل - ٢٨٧ الأساس في قياس والتسجيل الأولى للأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية .

ويتوقف تطبيق هذه القاعدة على طبيعة العملية التي يترتب عليها اقتناء الأصل ، وفقا لمايلي :

- (١) يجب قياس واشبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل النقد على أساس المبلغ النقدي المدفوع .
- (٢) يجب قياس واشبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل التنازل عن أصل غير نقدي على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي المتنازل عنه .
- (٣) يجب قياس واشبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل تحمل التزام ، على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام .
- (٤) يجب قياس واشبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل اصدار اسهم (او حقوق الملكية في الوحدة المحاسبية التي تحصل على ذلك الأصل) ، على أساس القيمة العادلة للأصل^(٦) بمعنى ان الاسهم المصدرة (او زيادة حقوق الملكية نتيجة الاستثمارات الاضافية التي يقدمها اصحاب رأس المال) يتم قياسها وتسجيلها على أساس القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه مقابل هذه الاسهم .
- (٥) يجب قياس واشبات تكلفة اقتناء الأصل غير النقدي الذي يتم اقتنائه نتيجة لعملية تحويل غير تبادلية مع غير المالكين ، على أساس قيمته العادلة .

ب -- قياس قيمة الأصل بعد اقتنائه :

- ٢/٨ تحدد طبيعة الأصل - وليست كيفية اقتنائه او الحصول عليه - كيفية قياس قيمته بعد اثبات تكلفة اقتنائه في السجلات المحاسبية . وتصنف الأصول وفقا لطبيعتها الى أصول نقدية وأصول غير نقدية :

- (٦) قد يكون الأصل الذي يقتنى هو وحدة محاسبية كاملة . ولذلك يجب التفرقة بين هذه الحالة وبين كل من العمليات الآتية :
 - العمليات التي تؤدي الى اتحاد (او ادماج) حقوق الملكية لسجلتين دون دفع مبالغ نقدية او تحويل أصول أخرى من اية وحدة منهما الى الأخرى .
 - العمليات التي تؤدي الى انتقال صافي الأصول وتبادل الاسهم بين وحدتين تحت سيطرة ادارة واحدة .
 ويرجع السبب في ذلك الى ان هذه العمليات لا تعتبر عمليات اقتناء للأصول وانما تعتبر هذه العمليات بمثابة تغييرات في الاشكال القانونية للوحدات التي تشملها .

١ - قياس الاصول النقدية بعد اقتنائها:

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

٢ - قياس الاصول غير النقدية بعد اقتنائها:

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

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

الملائم للطاقة الكامنة من الخدمات التي ينتظر الحصول عليهما من ذلك الاصل، نظرا لان ادارة الوحدة المحاسبية نفسها - وليس مجرد افراد اخرين ، بائعين او مشتريين - هي التي اسهمت في تحديد السعر الذي 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 التي تملكها الوحدة المحاسبية او لتكلفة الاستبدال الجارية لتلك الاصول ، غير ان هذا الاهتمام لا يعتبر مبررا لاتخاذ الاسعار التي يحددها افراد اخرون - مشترون او بائعون - اساسا للقياس المحاسبي، بدلا من الاسعار التي اشركت في تحديدها الوحدة المحاسبية نفسها^(٩).

قياس قيمة الاصول التي يتم التصرف فيها:

يعتبر الاساس الذي ينبغي اتبعه لقياس وتسجيل قيمة الاصول التي يتم ٢٩١ 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 التي تم بموجبها التصرف في الاصل، ومن ثم فان النقص في الاصول نتيجة التصرف فيها يجب ان يقاس على اساس القيم الدفترية المسجلة لهذه الاصول - سواء كان ذلك النقص شاتجا عن التصرف في الاصول - او التخلص منها - بعملية تبادلية او بتحويل غير تبادلي بين الوحدة ومالكها او بين الوحدة ووحدات اخرى غير هؤلاء المالكين.

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

(٩) لا ينبغي تجاهل اهتمام من يستخدمون القوائم المالية بالمعلومات التي 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 تبادلي الى المالكين ، ان ان اعلان الارباح يخلق التزاما يشتمل على اساس القيمة التي يجب دفعها . ويعتبر خلق الالتزام بتوزيع الارباح تحويلا غير تبادلي للمالكين كما يعتبر توزيع الاصول غير النقدية (بدلا من التوزيع النقدي) وفاء بذلك الالتزام ، وبالتالي ، فانه يجب اثبات المكسب او الخسارة - محاسبيا - اذا كانت القيمة المسجلة للاصول غير النقدية مختلفة عن الالتزام بتوزيع الارباح .

ج - قياس الخصوم عند نشأتها:

تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لتسديد الخصوم الأساس السدي ٢٩٢ يجب اتباعه لقياس وتسجيل الخصوم عند نشأتها. ويتوقف تطبيق هذا الأساس على طبيعة المعاملة التي تؤدي إلى نشأة الخصم وفقا لمايتضح ممايلي:-
(١) يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ مقابل تبادل النقد على أساس مبلغ النقدية المتحصلة.

(٢) يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ مقابل تبادل أصل غير نقدي على أساس القيمة الحالية للمبالغ الواجبة الدفع لتسديد الخصم أو على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي الذي حصلت عليه الوحدة أيهما أكثر وضوحا.

(٣) يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات أو أطراف أخرى بخلاف المالكين - كما في حالة الضرائب والغرامات التي تفرض على الوحدة مثلا - على أساس المبالغ الواجبة السداد.
(٤) يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع المالكين مثل إعلان توزيعات الأرباح على أساس المبالغ التي يجسب تسديدها.

د - قياس الخصوم بعد نشأتها:

تحدد طبيعة الخصوم - وليست الكيفية التي نشأت بموجبها - كيفية قياس قيمتها ٢٩٣ بعد نشأتها. وتصنف الخصوم وفقا لطبيعتها إلى خصوم نقدية وخصوم غير نقدية.
(١) قياس الخصوم النقدية بعد نشأتها:

تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الأساس الذي ينبغي ٢٩٤ ان يتبع لقياس الخصوم النقدية المسجلة وأظهار صافي القوائم المالية . وفي حالة الخصوم القصيرة الاجل تتمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية غير المضمومة . اما في حالة الخصوم الطويلة الاجل تتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مضمومة - إلى التاريخ الجاري - على أساس معدل الخصم - أو تكلفة التمويل - المحددة في المعاملات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم .

(٢) قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها:

تعتبر الاسعار الأصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي ٢٩٥ نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الأساس الذي ينبغي ان يتبع لقياسها وأظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها .

(٣) قياس تسديد أو تسوية الخصوم :

تعتبر المبالغ المسجلة للخصوم الأساس الذي ينبغي ان يتبع لقياس ٢٩٦ وتسجيل تسديد أو تسوية هذه الخصوم . ولا يتوقف تطبيق هذا الأساس على طبيعة العملية التي تمت في هذا الشأن ، ومن ثم فان تسديد أو تسوية الخصوم يجب ان يقاس على أساس المبالغ المسجلة التي تمت تسويتها سواء تمت هذه التسوية بعملية تبادلية أو بتحويلات غير تبادلية بين الوحدة المحاسبية ومالكها أو وحدات أخرى غير هؤلاء المالكين .

هـ - قياس تاثير الاحداث الداخلية على المبالغ المسجلة للاصول :

تؤدي الاحداث الداخلية الى تحويل الاصول والموارد الاخرى الي منتجات تتمثل ٢٩٧ في سلع او خدمات ، ولا تقتصر الاحداث الداخلية - بهذا المعنى - على أنشطة التصنيع وانما تشمل أنشطة أخرى كالنشاط التجاري وعمليات النقل والتخزين والاحتفاظ بالبضائع أو الاصول الاخرى حتى تزداد قيمتها ، وتأجير الاصول المملوكة لآجال قصيرة أو طويلة . وتهدف الاحداث الداخلية الى اضافة المنفعة الى السلع والخدمات التي تقدمها الوحدة المحاسبية للآخرين ، ولكن لا يجوز قياس المنفعة المتولدة عن الاحداث الداخلية وقت وقوع تلك الاحداث . وانما يجب تحويل أو تخفيض المبالغ التي سبق تسجيلها للاصول (أي تكلفة اقتناء هذه الاصول أو تكلفتها التاريخية) التي استهلك كلياً أو جزئياً كنتيجة للاحداث الداخلية بين مجموعات الاصول أو الأنشطة أو الفترات المحاسبية التي وقعت خلالها الاحداث الداخلية . ومن ثم فان تكلفة اقتناء الاصول التي تستهلك كلياً أو جزئياً خلال الاحداث الداخلية يتم تحديدها ثم تجميعها بحيث تعكس تكلفة المنتجات أو الفترات الزمنية التي وقعت خلالها الاحداث الداخلية . ولا يهدف تحديد وتجميع التكلفة الى استحداث قيم جديدة ، وانما يهدف الى التعبير عن المجهود الشامل الذي استنفد في سبيل خلق الايرادات في المستقبل . وبعبارة أخرى فان تحديد وتجميع تكلفة الاصول المملوكة نتيجة الاحداث الداخلية يهدف الى تحديد تكلفة الحصول على الايرادات في الفترات المقبلة . وعند تحقق الايرادات واشباتها يتعين مضاهاتها بالتكلفة المرتبطة بها حتى يتسنى قياس المنفعة التي اضيفت نتيجة وقوع الاحداث الداخلية التي تعبر عنها تلك التكلفة . ويلاحظ ان جزءاً من هذه التكلفة - مثل المصروفات الصناعية غير المباشرة - يمكن نسبتها وتحميلها للمنتجات وفقاً للأسس المعروفة في محاسبة التكاليف - بينما ان جزءاً آخر من هذه التكلفة مثل المصروفات الادارية لا يمكن نسبتها او تحميلها للمنتجات - وبالتالي يجب تحميلها على الفترة الزمنية دون غيرها ، بحيث يتسنى مضاهاتها باليرادات الاجمالية التي يتم تحقيقها واشباتها محاسبياً خلال تلك الفترة .

٨-٣-٢-٣ مفهوم المضاهاة :

يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الايرادات بتكلفة الحصول عليها . وتقوم ٢٩٨ 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 (اوصافى الخسارة) لتلك الوحدة المحاسبية عن فترة محاسبية معينة . ويمكن تعريف صافي الدخل (او صافي الخسارة) للفترة المحاسبية بأنه القيمة التي تتبقي بعد مضاهاة المصروفات والخسائر من جانب الايرادات 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 الجبرى لهذين المقدارين صافي الدخل (او صافي الخسارة) .

(١) الاثبات المحاسبي للايرادات:

تمثل الايرادات تدفق الاصول الى الوحدة المحاسبية (او نقص خصومها) ٢٩٩ نتيجة لانتاج السلع وبيعها للعملاء او تقديم الخدمات او السماح للغير باستخدام اصول الوحدة المحاسبية او القيام بباية انشطة اخرى تمثل نفس 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 لا يمكن تفادي حدوثها ولكنها تعد - مع ذلك - عمليات جانبية او ثانوية بالنسبة للأنشطة الرئيسية للوحدة المحاسبية (ومن امثلتها التخلص من احد الاصول الثابته) وتتميز العمليات الرئيسية للوحدة المحاسبية بأنها متكررة - بعكس الأنشطة غير الرئيسية التي قد لا تحدث الا لماما ومن ثم تعتبر عمليات عرضية او فرعية . ويعتني الاثبات المحاسبي للايرادات باختيار اللحظة الزمنية التي يتحقق ٣٠٠ 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 لا يمكن - 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 . وتأسيسا 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 قبولها كأساس لاثبات الايرادات قبل ان يتم اكتسابها فعلا . ومن امثلة ذلك ان الاتعاب المهنية يتم تحصيلها - فى بعض الاحيان - مقدما ومع ذلك لا تعتبر هذه الايرادات محققة حتى يتم اكتسابها بانجاز الخدمة المهنية المطلوبة فعلا، اى ان العملية التبادلية التى تعتبر شرطا ثانويا لاثبات المحاسبى للايراد هى التى تحدد لحظة تحقق الايراد ، وبالتالي، 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 المحدد فى عملية التبادل اى على اساس قيمة الزيادة فى الاصول او النقص فى الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء او تادية الخدمات او السماح للغير باستخدام اصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عن النقص المتزامن فى الاصول او الزيادة المتزامنة فى الخصوم . وفى عمليات البيع الاجل مثلا يجب قياس الايرادات بمقدار الزيادة فى حسابات المدينين التجاريين ، وتعادل هذه الزيادة الثمن المحدد للمبيعات الاجلة . ولا يدخل انخفاض قيمة المخزون السلعى نتيجة تلك المبيعات فى قياس تلك الايرادات وينطبق ذلك على التكاليف، التى ترتبط بتلك المبيعات سواء حدثت تلك التكاليف فى الماضى او فى الحاضر او ينتظر وقوعها فى المستقبل .

١٢٧	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	(ج) <u>الاثبات المحاسبي للمصروفات:</u> تمثل المصروفات تدفقا للاصول (ممثلة بتكلفة اقتنائها ، او تكلفتها ٣٠٣ التاريخية) ، خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاد الموارد المستخدمة في اكتساب الايرادات . اما اذا استثمرت الخدمات الاقتصادية التي تتجسد في مجموعة معينة من الاصول - في مجموعة اخرى من الاصول - فان هذا لايعتبر استنفادا لتلك الخدمات ، وانما هو مجرد تحول في كيفية تخزين تلك الخدمات الاقتصادية للانتفاع بها في 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 في ذلك المنتج . وعندما يباع هذا المنتج تنتهي منفعة للوحدة المحاسبية ويحدث المصروف . ويعنى الاثبات المحاسبي للمصروفات بتحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق ٣٠٤ فيها المصروف . ويتم ذلك بتحديد الايرادات او الفترات الزمنية التي ترتبط بها المصروفات ارتباطا وثيقا . ومن ثم فان الاثبات المحاسبي للايرادات يستلزم - في الوقت نفسه - ضرورة الاثبات المحاسبي للمصروفات التي ترتبط بتلك الايرادات . ومن الامثلة الواضحة على ذلك تكلفة البضاعة المباعة وعمولة رجال البيع ان هذه المصروفات تتحقق محاسبيا في نفس الوقت الذي يتم فيه الاثبات المحاسبي لايرادات المبيعات . وهناك مصروفات اخرى ليست لها علاقة مباشرة بالايرادات ولكنها ذات علاقة مباشرة بالفترات الزمنية التي يتم خلالها الاثبات المحاسبي للايرادات ، فالمبنى الذي تجرى فيه عمليات البيع لا يستهلك مع كل عملية بيع مفردة ، ولكنه يستهلك فعلا خلال الفترة الزمنية التي تتحقق خلالها المبيعات ، كما ان اجور المشرفين لا تتزايد مع كل عملية بيع مفردة ايضا ، ولكنها ترتبط مباشرة بالفترات الزمنية التي تتولد خلالها ايرادات المبيعات ، وتأسيسا على ذلك فان المصروفات التي ليست لها علاقة مباشرة بالايرادات ، ولكنها ترتبط ارتباطا مباشرا بالفترات التي تتحقق فيها الايرادات - تقع في الفئتين الاتيتين: (١) مصروفات تمثل توزيعا للتكلفة التاريخية او تكلفة اقتناء الاصول ٣٠٥ التي تستفيد منها اكثر من فترة محاسبية واحدة . (٢) مصروفات تمثل التكاليف التي تتحملها الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة للحصول على منافع تستنفد خلال الفترة نفسها . وعندما تستفيد اكثر من فترة واحدة بالمنافع الكامنة في اصل واحد	

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

(١) ارتباط المصروفات مباشرة بالايرادات التي تم تحقيقها او اثباتها محاسبيا خلال الفترة الزمنية ، او

(ب) توزيع التكاليف على الفترات المستفيدة ، او

(ج) التحقق المحاسبي الفوري .

(د) قياس المصروفات:

تقاس المصروفات على اساس مقدار نقص الاصول او زيادة الخصوم 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، فاذا تحققت الايرادات - على سبيل المثال - فسي صورة مبيعات آجلة فان المصروفات المرتبطة بها تقاس بمقدار النقص في كل من المخزون السلعي والنقد والاصول الاخرى ، يضاف الى ذلك مقدار الزيادة في الاجور المستحقة والزيادة في الخصوم الاخرى التي ترتبت على تلك المبيعات ، اما الزيادة في حسابات المدينين التجاريين التي تتزامن مع هذه المبيعات فلا تدخل في قياس المصروفات.

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

(هـ) المكاسب والخسائر:

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

"تتي يقدمها المالكون او المساهمات الراسمالية من غير المالكين . وطبقا لتقواعد الاساسية التي يتضمنها "مفهوم الاثبات المحاسبي" فان المكاسب التي يمكن اثباتها محاسبيا تقتصر على المكاسب الناتجة عن احداث تنطوي على تحويلات للاصول او الخصوم وبالتالي يجب الا يتم الاثبات المحاسبي للمكاسب الا عندما يحدث تحويل للاصول او الخصوم . هذا وقد تنشأ المكاسب القابلة للاثبات المحاسبي نتيجة عمليات تبادلية ، ومن امثلة ذلك المكاسب التي تترتب على مبيعات اصول ثابتة بمبالغ تفوق قيمتها الدفترية او سداد الخصوم بمبالغ تقل عن قيمتها المثبتة بسجلات الوحدة المحاسبية . وقد تنشأ المكاسب القابلة للاثبات المحاسبي - ايضا - نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات اخرى بخلاف اصحاب الوحدة المحاسبية . ومن امثلة هذه المكاسب ما تحصل عليه الوحدة المحاسبية نتيجة تنازل الغير عن الالتزامات المستحقة لهم .

وتمثل الخسائر اى نقص فى صافى الاصول - بخلاف النقص الناتج عن - ٣٠٩ توزيعات على المالكين او النقص الناتج عن العمليات الضرورية لتوليد الايرادات . وطبقا للقواعد الاساسية التي يتضمنها " مفهوم الاثبات المحاسبي " فان الخسائر القابلة للاثبات المحاسبي تقتصر على الخسائر الناتجة مما ياتي:

- (١) العمليات التبادلية : ويتعين الاثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه العمليات عندما يتم التبادل فعلا .
- (٢) التحويلات غير التبادلية : ويتعين الاثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه التحويلات عند وقوعها .
- (٣) السرقة او التلف الذى يلحق بالاصول بفعل الاخرين : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا فور اكتشافها .
- (٤) الكوارث : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا عند حدوثها او اكتشافها .
- (٥) الظروف غير المواتية التي تترتب عليها اثار جارية : 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 المستقبل يؤكد حدوث خسارة او تدهور فى قيمة اصل معين او انشاء التزام على الوحدة المحاسبية بشرط امكان تقدير مبلغ هذه الخسارة على نحو معقول .

٤-٢-٣ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

١-٤-٢-٣ مقدمة :

٣١٠ تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة او القواعد الاساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية . ويؤدي تحديد هذه الخصائص الى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية ، كما تساعد المسؤولين عن اعداد القوائم المالية فى تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة ، وفى التمييز بين ما يعتبر ايضاحا ضروريا ومالا يعتبر كذلك . ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على اساس اهداف القوائم المالية التي يركز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين فى اتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشآت . ويجب ان يوجه المحاسبون اهتمامهم الى هؤلاء المستفيدين كما يجب ان تتجه عنايتهم الى اعداد القوائم المالية التي تساعد فى اتخاذ قراراتهم . ويؤدي التركيز على اهمية القوائم المالية كمصدر اساسى من مصادر المعلومات ٣١١ المفيدة لاتخاذ القرارات الى قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين الاساليب المتاحة للانصاح . وطالما ان هناك مجالا للمفاضلة بين طرق المحاسبة واساليب الانصاح فانه يجب اختيار طريقة المحاسبة او اسلوب الانصاح الذى يتيح اعظم المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين على اتخاذ قراراتهم .

٣١٢ ولا يعتبر مجرد اداء النصح باختيار طريقة المعالجة المحاسبية او اسلوب الافصاح على اساس منفعة المعلومات الناتجة فى اتخاذ القرارات ارشادا كافيا لمن يتحملون مسئولية ذلك الاختيار . وانما يجب تحديد وتعريف الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة فى اتخاذ القرارات ، وفيما يلى بيان هذه الخصائص:

(أ) الملاءمة

(ب) امانة المعلومات وامكان الثقة بها او الاعتماد عليها .

(ج) حيده المعلومات .

(د) قابلية المعلومات للمقارنة .

(هـ) التوقيت الملائم .

(و) قابلية المعلومات للفهم .

(ز) الاهمية النسبية والافصاح الامثل .

٢-٤-٢-٣ الملاءمة

٣١٣ يقصد بالملاءمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة

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

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

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

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

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

يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ان تكون هذه ٣١٦ المعلومات على درجة عالية من الامانة ، اذ ان هذه الخاصية هي التي تبرر ثقتهم في تلك المعلومات كما تبرر امكان الاعتماد عليها . وتتسم المعلومات المالية الامينة بالخاصيتين الاتيتين :

(أ) تصوير المضمون الذي تهدف الى تقديمه تصويرا دقيقا ، بحيث تعبر عن الواقع تصويرا صادقا ، فلا بد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات 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 ، فلا بد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الاسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة بالذات . كما يلاحظ ان امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها ليست مرادفة "للدقة المطلقة" ، لأن المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية تنطوي على التقريب والتقديرات الاجتهادية ، وانما يقصد بذلك ان الاسلوب الذي تم اختياره لقياس نتائج عملية معينة او حدث معين والافصاح عن تلك النتائج - في ظل الظروف التي احاطت بتلك العملية او بذلك الحدث - يؤدي الى معلومات تعبر جوهر تلك العملية او الحدث .

(ب) قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق :

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

٣١٩ و خلاصة القول ان خاصية الثقة بالمعلومات وامكان الاعتماد عليها تعني ان اساليب القياس والافصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر اساليب

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

٣-٤-٤ 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 لا يمكن الثقة بها او الاعتماد عليها . وتوجه معلومات المحاسبة المالية التي 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 المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية ، كما تضع واجبا على عاتق المسؤولين 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 التي تعد من اجلها ، وتحقيق امانة تلك المعلومات . ويتبين مما تقدم ان خاصية حيدة المعلومات المحاسبية تتطلب ما يأتي :

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

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

٣-٤-٥ قابلية المعلومات للمقارنة :

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

التعرف على الواجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين اداء المنشأة واداء المنشآت الاخرى خلال فترة زمنية معينة ، كما تمكنهم من مقارنة اداء المنشأة نفسه فيما بين الفترات الزمنية المختلفة . وتنشأ اوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه او اختلاف الظروف والاحداث التي تتأثر بها المنشآت المختلفة والظروف التي تتأثر بها نفس المنشأة 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 فيما بين قابلية المعلومات للمقارنة وبين ملائمة المعلومات وامانيتها ، فان الجوانب المتعددة للخاصية الاولى تعتبر على قدر كبير من الاهمية في اتاحة معلومات المحاسبة المالية التي يستفيد منها من يستخدمون هذه المعلومات مما يبرر اعتبارها على حدة . وللهذه الخاصية جانبان - لكل منهما مغزاة فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ، وهما :

(١) امكان المقارنة بين نتائج المدد المختلفه لنفس الوحدة المحاسبية ————— ٣٢٣

ونعني بذلك " الثبات او الاستمرارية " ويمكن اجراء هذه المقارنة اذا توافرت الشروط الاتية :

(١) امكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم - بمعنى امكانية مقارنة البنود المتعدده التي يتم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية ، مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد ايضا من فترة لأخرى .

(٢) امكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة ، بمعنى ان الوحدات النقدية المستخدمة في اية مجموعة متناسقة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب ان تتطابق او تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية اخرى ، وبالتالي يجب اعادة تصوير القوائم المالية للفترات الزمنية السابقة اذا اختلفت القوة الشرائية - بصورة جوهرية - للريالات السعودية التي استخدمت في اعداد تلك القوائم ، وذلك حتي يتسنى اجراء المقارنة بين هذه القوائم على اساس موحد .

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

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

(٥) إمكانية مقارنة طرق التقييم واساليب الافصاح من فترة زمنية الى فترة زمنية اخرى بمعنى ثبات هذه الطرق والاساليب او فى حالة تغييرها يتم الافصاح عن تاثير هذه التغييرات .

(٦) الافصاح عن التغييرات فى الظروف التى تؤثر على المنشأة او فى طبيعة الاحداث التى تؤثر على المركز المالى للمنشأة 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 لتقييم او الافصاح عن الاحداث المماثلة نفس جوهرها .

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

٣-٤-٦ التوقيت الملائم :

يقصد بالتوقيت الملائم ، تقديم المعلومات فى حينها ، بمعنى انه يجب إتاحة ٣٢٤ 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 التى تتعلق بها بحيث نفقد فعاليتها فى اتخاذ قرارات على اساسها . وحذير بالملاحظة ان المعلومات لا تستمد منفعتها من مجرد إتاحتها فى الوقت الملائم ، فهناك عوامل اخرى الى جانب ذلك ، الا ان التباطؤ فى إتاحة هذه المعلومات يؤدي الى تقليل منفعتها او هبعا تلك المنفعة ، وللتوقيت الملائم جانبان :

(أ) دورية القوائم المالية بمعنى طول اقصر فترة زمنية تعد عنها القوائم ٣٢٥ المالية . فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبيا ، وبالنسبة يمكن إتاحة المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية فى مواعيد دورية متباعدة ، او تكون هذه الفترة قصيرة نسبيا ، وبالنسبة يمكن إتاحة هذه المعلومات فى مواعيد دورية متقاربة . غير انه اذا كانت الفترة الزمنية قصيرة بشكل ملحوظ فان المعلومات التى تشملها قائمة الدخل قد تتأثر - الى درجة كبيرة - بالتغيرات الموسمية او العشوائية التى تتأثر بها أنشطة المنشأة الى الحد الذى قد تصبح فيه المعلومات مظلمة 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 في تقييم محصلة البدائل التي تواجهه .

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

ويتضح مما تقدم ان تحديد الفترة الزمنية المثلى التي تعد عنها القوائم ٣٢٦ المالية ، والحد الأدنى للفترة الزمنية التي 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 .

٣-٤-٧ قسائية المعلومات لفهم والاستيعاب :

لا يمكن الاستفادة من المعلومات اذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها ، ٣٢٧ وتتوقف امكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية ، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وشقاقتهم من ناحية اخرى . وبالتالي ، فانه يتعين على من يدفعون 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 الذي يكفل ابلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم .

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

وسواء 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 .

٣-٤-٨- الأهمية النسبية والافصاح العام الامثل:

يرتبط هذان المفهومان ببعضهما ، كما انهما يرتبطان معا بمفهومى الملاءمة ٣٢٩ وامانة المعلومات . ويرجع السبب فى ارتباط الأهمية النسبية بالافصاح الامثل الى ان المعلومات الهامة يتعين الافصاح عنها ، كما ان المعلومات التى لا يتم الافصاح عنها يفترض - مسبقا - انها غير هامة .

اما السبب فى ارتباط مفهومى الأهمية النسبية والافصاح الامثل معا بمفهوم ٣٣٠ الملاءمة فيرجع الى ان المعلومات التى ليست لها علاقة وثيقة باهداف القوائم المالية تعتبر - بطبيعتها - معلومات غير هامة ، وبالتالي ليس هناك ما يدعو الى الافصاح عنها .

وبالمثل ، فان الأهمية النسبية والافصاح الامثل يرتبطان معا بمفهوم امانة ٣٣١ المعلومات وامكان الاعتماد عليها ، وذلك على اساس ان القوائم المالية التى يمكن الاعتماد عليها يجب ان تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية . وكثيرا ماتنطوى المحاسبة المالية - باعتبارها وسيلة قياس وايصال - على تقديرات اجتهادية تعتمد الى حد كبير على تقييم مستوى الأهمية . وجدير بالملاحظة ان مستوى الأهمية - فى المحاسبة المالية - مسألة نسبية تعتمد على خصائص كمية وخصائص نوعية ، او على خليط منهما معا . وبصفة عامة يعتبر البند ذا أهمية 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 الأهمية النسبية توجيه الاهتمام الى من يستخدمون القوائم المالية ، والتعرف على ما يحتاجونه من المعلومات . وقد حدد بيان اهداف المحاسبة المالية المستفيدين الرئيسيين للقوائم المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات . وفى ضوء ما جاء بذلك البيان يعتبر البند ذا أهمية نسبية اذا ادى حذفه او عدم الافصاح عنه او عرضه بصورة غير صحيحة الى تشويه المعلومات التى تشملها القوائم المالية مما يؤدى الى التأثير على تقييم المستفيدين الخارجيين الرئيسيين للنتائج التى تترتب على الاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية او تكوين علاقات جديدة مع تلك الوحدة .

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

٣٣٢

- (أ) الاهمية الاساسية للعملية ، او الحدث ، او الظروف التي تعكس البند - سواء كانت غير عادية او غير متوقعة ، او غير ملائمة ، او مخالفة للنظام الاساسي للمنشأة .
- (ب) الاهمية الاساسية للبند كمؤشر للمسار الذي يحتمل ان تسلكه الاحداث المقبلة - سواء كان ذلك في صورة أنشطة جديدة ، او ادخال تغييرات جوهرية على الأنشطة القائمة ، او تعديل اساليب تأدية الاعمال التي تزاولها المنشأة .

وتتمثل الخصائص الكمية التي يتسم بها البند - اي قيمة البند او مقداره - ٣٣٣ فيما يلي :

- (أ) مقدار البند منسوباً الى التوقعات العادية .
- (ب) حجم البند منسوباً الى اساس ملائم ، ومن امثلة ذلك فيما يتعلق بقائمة الدخل : نسبة كل بند من البنود التي تشملها هذه القائمة الى الدخل من التشغيل للسنة الجارية ، او نسبة كل من هذه البنود الى متوسط الدخل من التشغيل للسنوات الخمس الماضية (بما فيها السنة الجارية) . وفيما يتعلق بقائمة المركز المالي : نسبة كل بند من البنود التي تشملها هذه القائمة الى حقوق اصحاب راس المال ، او نسبة كل من هذه البنود الى اجمالي المجموعة التي يقع فيها ذلك البند كمجموعة الاصول المتداولة ، او مجموعة الاصول الشائتة ، او مجموعة الخصوم المتداولة ، او مجموعة الخصوم الطويلة الاجل .

ويسهم الافصاح الامثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية ، ومن ثم فان ٣٣٤ القوائم المالية يجب ان تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مفصلة ، ولكن ينبغي ان يتركز الافصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين ابرازها بصورة خاصة (وهي المعلومات الملائمة ذات الاهمية النسبية) .

وهناك جانبان للافصاح الامثل هما : التجميع الامثل للبنود ، واذفاء الشرح ٣٣٥ الامثل على البيانات . ويقدر مايتعلق الامر بالتجميع الامثل للمفردات في مجموعات ملائمة ، يجب ان تشمل القوائم المالية على التفاصيل التي تكفي لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبه عن الانواع المختلفة من الاصول والخصوم ، وحقوق اصحاب راس المال ، والايرادات ، والمدروفات ، والمكاسب ، والخسائر ، ومصادر واستخدام الاموال . غير ان التفاصيل التي

تزيد عن الحد الملائم قد تؤدي الى ارتباك من يستخدم هذه القوائم ، ان
انه يحتاج الى دراسة قدر كبير من البيانات التفصيلية لكي يستخلص
منها المعلومات الاساسية التي يحتاجها ، فضلا عن ذلك فانه لا ينبغي ان
تظهر البنود غير الهامة كمفردات مستقلة حتى لا يؤدي الافراط في سرد
التفاصيل الى اغفال البيانات الهامة .

٣٣٦ وفيما يتعلق بالشرح الامثل للبيانات ، يجب اضافة شرح تكميلي للعناوين
الرئيسية ، والفرعية والقيم المالية التي تشملها القوائم بما يكفل توضيح كل
منها ، كما يجب تفادي وضع المعلومات الهامة في خضم من التفاصيل الضئيلة
الاهمية . هذا ، وتعتبر الايضاحات التي تلحق بالقوائم المالية ضرورية
لشرح وجهة نظر الادارة ، كما تعتبر ضرورية لشرح حدود استخدامات هذه
القوائم ، الا ان هذه البيانات قد تكون مطولة او مقتضبة بدرجة تتناقض مع
الافصاح الامثل ، ويتوقف ذلك - جزئيا - على قدرات من يستخدمون القوائم
المالية .

ومهما كانت الظروف ، فانه يتعين على المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة ،
كما يتعين على المختصين ساعداد القوائم المالية ان يكون الافصاح الامثل
من بين الاغراض التي يهدفون الى تحقيقها - باعتبار ان ذلك الافصاح خطوة
هامة نحو تقديم المعلومات المفيدة .

الفقرة التالية رقم ٣٥٦

٤ - الدراسة التحليلية

٤ - ١ طبيعة الحاجة الى مفاهيم المحاسبة :

تعتبر المحاسبة المالية وسيلة قياس وايقال معلومات عن نشاط واداء ٣٥٦ منشأة معينة . ونظرا لان قياس نشاط واداء المنشأة وايصال نتائج هذا القياس قد ياخذ صورا متعددة تدعو الحاجة الى تحديد مفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح من اجل تعريف الخصائص الاساسية لعملية القياس والايصال المحاسبي الواجب اتباعها في المملكة العربية السعودية . وتكون مفاهيم المحاسبة المالية بالاضافة الى اهداف القوائم المالية وحدود استخدامها الاطار الفكري المناسب لوضع معايير محاسبية ملائمة ومتسقة . ولكي تكون ملائمة يتعين على المعايير ان ترتبط ارتباطا وثيقا باهداف القوائم المالية وحدود استخدامها . ولكي تكون متسقة مع بعضها البعض يتعين على المعايير ان ترتكز على مجموعة من المفاهيم المتكاملة للمحاسبة المالية . ومن ثم تعتبر مفاهيم المحاسبة المالية احدا اجزاء الاطار الفكري اللازم لارشاد الجهة المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية . ويشير مجلس معايير المحاسبة المالية الامر يكي الى هذا الدور الهام لمفاهيم المحاسبة المالية فيما يلي :

" ان مفاهيم المحاسبة المالية مفاهيم عامة بطبيعتها ، فهي ترتبط بتشابه الظروف الاقتصادية السائدة في المجالات المختلفة للأنشطة الهادفة للربح وفسي الشركات المختلفة ، ولهذا التشابه مغزى هام لأنه يشكل الاساس الذي ترتكز عليه المفاهيم الاساسية الشاملة ، غير ان هناك - بطبيعة الحال - وجوها للاختلاف يتعين ان تؤخذ في الاعتبار ، ومن امثلتها الانواع المختلفة من عقود التمويل ووسائله ، والانواع المختلفة من الموارد ، والانواع المختلفة من الالتزامات ، والمتطلبات المختلفة للهيئات الحكومية والهيئات المختصة بالرقابة .

وتحتل معايير المحاسبة باعتبارها حلولا عامة لمشاكل محاسبية معينة مكانها بين المفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية وفي الممارسة العملية . ولذلك يجب ان تستند معايير المحاسبة الى مفاهيم راسخة حتى تتسم بالتجرد ، وحتى تستطيع تقديم الحلول للمشاكل ذات الطبيعة الخاصة في اطار الاهداف التي ترمى اليها التقارير المالية . ويستلزم تحقيق هذه الاهداف تحقيق عدة صور من التوازن : توازن بين المنفعة المفترضة مسبقا وقابلية التطبيق العملي ، وتوازن بين ملاءمة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها ، وتوازن بين التكلفة والعائد . وتقع مسؤولية تحقيق هذا التوازن بصورة متعددة على عاتق الهيئة المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية .

وللاطار المتكامل للمفاهيم المحاسبية اهمية متعددة الجوانب فهو يرسم خطا ثابتا للتفكير المنطقي الذي يعتبر اساسا لايجاد الحلول - او دستورا تسترشد به الجهة المسؤولة عن وضع المعايير - كما انه يودي الى التقليل من عدد البدائل التي يمكن ان تتناولها الجهة المسؤولة عن وضع المعايير بالدراسة ، لان بعض هذه البدائل يقع خارج نطاق الاطار الفكري لتلك المفاهيم ، فضلا عن ان ذلك الاطار يزود الجهة المسؤولة عن وضع المعايير باساس عام لمناقشة المزايا التي يحققها كل من البدائل الممكنة .

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

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

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

" ان تحسين قابلية المعلومات التى تشملها القوائم المالية للمقارنة يعتبر واحدا من اهم الاعتبارات التى يتناول عليها اعداد اطار متكامل لمفاهيم المحاسبة ونظرا لان مقارنته الفرص البديلة للاستثمار والاقتراض تعتبر جزءا أساسيا من معظم القرارات الاستثمارية فان المستثمرين والمقرضين يرغبون فى الحصول على قوائم مالية تشمل معلومات قابلة للمقارنة - سواء فيما بين المدد المالية المتوالية للمنشأة الواحدة او فيما بين المنشآت المختلفة خلال نفس المدة المالية كما انهم يرغبون ايضا فى مقارنة اداء المنشأة 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 تضيق 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 :

تعود فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية اساسا الى الجهة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية ان المفاهيم تضع اطارا عاما ترتبط به كافة المعايير بما يكفل اتساقها مع بعضها البعض . فضلا 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 الأمريكية فيما يأتى :

" يحقق الاطار الفكرى لمفاهيم المحاسبة المالية مزايا الاتية :

(١٢) مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية " 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) إيجاد اساس يمكن الرجوع اليه لحسم المشاكل المحاسبية في غيبة المعايير المقررة التي تنطبق عليها . ففي ضوء هذا الاطار يمكن تحليل الظروف التي ادت الى ظهور تلك المشاكل ، وفي 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 الى حلول المشاكل المشار اليها وهم على درجة من الثقة - لاتصل الى حالة التاكيد بطبيعة الحال - بأنه معيار تفصيلي متسق مع الاطار الفكري للمفاهيم فانه سوف ينص على نفس هذه الدلول ، وبذلك يعتبر الاطار الفكري لمفاهيم المحاسبة المالية اساسا يمكن الاسترشاد به في تحليل المشاكل المحاسبية ، والتنبيه بمدى صواب الدلول التي يمكن التوصل اليها .

(ب) وضع حدود للاجتهادات الشخصية فيما يتعلق باعداد القوائم المالية : ولا ينبغي ان يكون الاطار الفكري للمفاهيم على درجة من التفصيل تكفي لتقديم الدلول المناسبة التي تنطبق بصورة تلقائية على مجموعة معينة من الحقائق المالية لان المفالة في سرد التفاصيل تجعله اطارا آليا بدلا من ان يكون اطارا فكريا ، والا ترتب على ذلك استئصال الاجتهادات الشخصية كلية مما يؤدي الى صعوبة وضع حلول محاسبية ملائمة لكثير من المشاكل التي تعترض المنشآت وفي الوقت نفسه - لا ينبغي ان يكون اطار المفاهيم مجردا الى درجة يترتب عليها ان يصح التقدير الشخصي هو الاساس السائد في تطبيق المفاهيم حتى لا يؤدي ذلك الى استمرار العوامل التي يقوم عليها الشك في الاسس التي تتبع لاعداد القوائم المالية .

ومن هذا يتضح ان الاطار الفكري للمفاهيم لا يؤدي الى استئصال الاجتهاد الشخصي كلية عند اعداد القوائم المالية - كما تنبأ البعض بذلك - وانما يقتصر على وضع الحدود لتلك الاجتهادات .

(ج) يؤدي الاطار الفكري للمفاهيم الى زيادة الثقة في القوائم المالية وتحسين القدرة على استيعابها : ان من يستخدمون هذه القوائم كثيرا - كما ينتقدون نوعية البيانات التي تشملها هذه القوائم - او ببساطة ادق افتقار تلك القوائم الى نوعية ثابتة ، كما ان بعضهم يعتقدون ان الارغام المحاسبية يتم اعدادها على اساس مجموعة هلامية من المبادئ والقواعد التي تسمح بالتصرف - بدرجة اكبر مما يجب - في تحديد المعلومات التي ينبغي 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 في المعلومات التي تشملها القوائم المالية سوف تزداد ، كما انهم سوف يصبحون على بينة من ان التعاريف والمقاييس المتعلقة بالعناصر الاساسية التي تشملها القوائم المالية (الاصول والخصوم والايرادات الخ) يجري تطبيقها على اساس ثابت من منشأة الى اخرى . كما ان الحاجة سوف تقل الى حد كبير - لاجراء التعديلات التعويضية ، وازالة ارقام واستبعاد ارقام اخرى لكي تصبح المعلومات قابلة للمقارنة . فضلا 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 يؤدي الاطار المتكامل لمفاهيم المحاسبة المالية الى زيادة المقدرة على استخدام المعلومات التي تشملها القوائم المالية كما يؤدي الى اكتساب ثقة من يستخدمون هذه المعلومات في تقييم اداء المنشأة " .

(١٥) المرجع السابق من (٦) ، (٧)

٤ - ٣ ماهي مفاهيم المحاسبة المالية وكيف يتم تحديدها؟

٣٥٨

تتمثل وظائف المحاسبة المالية فيما يلي:

- (١) قياس الأصول التي تقع في حوزة الوحدة المحاسبية.
- (٢) قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التي تملكها الوحدة (وهي الخصوم وحقوق اصحاب راس المال) .
- (٣) قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال.
- (٤) ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة .
- (٥) تصنيف التغيرات المشار اليها على الوجه الاتي :
 - (أ) الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر .
 - (ب) التغيرات الأخرى في الأصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال .
- (٦) التعبير عما تقدم بوحدة نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي .
- (٧) اعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن اصول الوحدة المحاسبية وخصومها وحقوق اصحاب راس المال في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل واجزائه ومصادر واستخدام الاموال خلال فترة زمنية معينة .

٣٥٩

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

- (١) مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية وهي : الأصول ، الخصوم ، حقوق اصحاب راس المال ، الإيرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، صافي الدخل (او صافي الخسارة) ، استثمارات اصحاب راس المال والتوزيعات على اصحاب راس المال . فلاجدال في ان عناصر القوائم المالية تتمثل اللبنة في بناء المحاسبة المالية اذ ينصب القياس المحاسبي المالي وابلاغ نتائجه على هذه العناصر .
- (٢) مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف : تعنى المحاسبة المالية بقياس التغيرات في اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب راس مالها . ومن ثم يتعين تعيين اسباب هذه التغيرات وتحديد مفاهيمها . وتنتج التغيرات في الأصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال التي تعنى المحاسبة المالية بقياسها من تاثير احداث وعمليات وظروف المنشأة . وحيث ان المنشأة قد تتاثر باحداث وعمليات وظروف مختلفة يخضع بعضها للقياس المحاسبي المالي ولا يخضع البعض الآخر لذلك القياس فان من الضروري تعيين وتعريف تلك الاحداث والعمليات والظروف التي تخضع للقياس المحاسبي المالي .
- (٣) مفاهيم القياس المحاسبي المالي : يعتبر القياس المحاسبي المالي لعناصر القوائم المالية والتغيرات في تلك العناصر احدى الوظائف الرئيسية للمحاسبة

المالية . وينطوي القياس المحاسبي المالي على افتراضات تتعلق بالمنشأة ، وحدة التعبير عن القياس المحاسبي المالي ، والفترة الزمنية التي يرتبط بها القياس . كما يتميز القياس المحاسبي المالي بعدة خصائص تميزه عن انواع القياس الأخرى . وتعنى مفاهيم القياس المحاسبي بتعيين افتراضاته الأساسية وخصائصه المميزة .

(٤) مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية : لاشك ان الهدف النهائي للمحاسبة المالية هو انتاج ونصال معلومات مفيدة في شكل قوائم مالية وتقارير أخرى تساعد من تعنيهم المنشأة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتلك المنشأة . وتناشر المعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية بطرق القياس والسليم الافصاح التي تتبعها ادارة المنشأة . ولاشك ان وضع معايير للمحاسبة المالية سوف يؤدي الى تقليل البدائل المتاحة للقياس والافصاح الا انه ليس من المتوقع ان تؤدي معايير المحاسبة المالية الى الفاء جميع البدائل المتاحة للقياس والافصاح . بالاضافة ينطوي وضع معايير المحاسبة المالية على الاختيار بين البدائل المتاحة حالياً . ولاشك ان اساس الامثل للاختيار هو فائدة المعلومات الناتجة عن البديل او البدائل المختارة للقياس او الافصاح وبالتالي تتضح اهمية تحديد خصائص المعلومات المفيدة وهو الامر الذي تعنى بتحديد مفاهيم جودة المعلومات .

٣-٤ مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية :

ينطوي تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية علي اختيارين . يتعلق الاختيار الأول بترابط القوائم المالية وبالتالي عناصرها من عدمه . ويتعلق الاختيار الثاني بتحديد العناصر الرئيسية التي يعتمد علي تعريفها تعريف باقي العناصر الأساسية للقوائم المالية .

وفيما يتعلق بالاختيار الأول (ترابط القوائم المالية من عدمه) يتعين قبل تعريف عناصر القوائم المالية تحديد ما اذا كان من الواجب ان تخضع عناصر قائمة المركز المالي وعناصر قائمة الدخل لمنشأة معينة لنفس طرق القياس المحاسبي المالي . فينطوي هذا الاختيار على سبيل المثال على تحديد ما اذا كان من الواجب اتباع نفس الطريقة لقياس قيمة المخزون السلعي الظاهرة في قائمة المركز المالي وتحديد تكلفة البضاعة المباعة الظاهرة في قائمة الدخل ، بمعنى اخر تحديد ما اذا كان قياس التغيرات في الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال يتم وفقاً 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 في الاعتبار تعريف عناصر قائمة المركز المالي . ومن الواضح ان

الاختيار الاول يعتمد على ما اذا كان من الضروري اخضاع عناصر قائمة المركز المالى وعناصر قائمة الدخل لطرق قياس مستقلة من اجل انتاج معلومات مفيدة عن اداء المنشأة 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 يعتد ارتباط قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، فى نظرنا ، شرطاً أساسياً لتمكين المستفيدين الخارجيين الرئيسيين من تقويم اداء المنشأة وعلاقته بالموارد الاقتصادية المتاحة لها والتزاماتها المترتبة على تلك الموارد . ولذا فقد عرفنا عناصر القوائم المالية اعتماداً 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 الأساسية لهذه القوائم

(أ) مدخل الاصول والخصوم .

(ب) مدخل الايرادات والمصروفات .

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

٣٦٣ ويعتبر صافى الدخل - وفقاً لمدخل الاصول والخصوم - تغيراً فى صافى الاصول (الاصول ناقصا الخصوم) وبالتالي ، فان العناصر الايجابية لصافى الدخل - وهى الايرادات والمكاسب - تعرف على اساس انها تمثل زيادة فى الاصول او نقص فى الخصوم خلال الفترة المحاسبية ، كما ان العناصر السالبة لصافى الدخل - وهى المصروفات والخسائر - تعرف على اساس انها تمثل نقص فى الاصول او زيادة 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 رأس المال والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر واستثمارات اصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم . ومن ثم ، فان صافى الدخل - وفقاً لهذا المدخل - يتحدد من خلال مضاهاة الايرادات والثقات والمكاسب والخسائر ، غير ان مضاهاة العناصر

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

وتعتبر مفاهيم " الايراد ، والمصروف ، والمكسب ، والخسارة " هي المفاهيم الرئيسية في مدخل الايرادات والمصروفات ، ويعرف صافي الدخل على اساس مقدار الفرق بين هذه العناصر . ويعتمد قياس صافي الدخل - وفقا لهذا المدخل - على تعريف كل من العناصر الرئيسية المشار اليها تعريفا صحيحا . ويعنى هذا المدخل اساسا بقياس صافي دخل المنشأة وليس بقياس الزيادة او النقص في ثروتها (صافي مواردها الاقتصادية او صافي اصولها) . وينتج عن قياس صافي الدخل - وفقا لهذا المدخل - نتيجة عرضية وهي قياس الزيادة او النقص في حقوق اصحاب رأس المال خلال الفترة المحاسبية . وطالما ان مفاهيم الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر هي المفاهيم الرئيسية في هذا المدخل ، فان مقاييس الأصول والخصوم تتحدد بصفة عامة على اساس مانتقضيها عملية قياس صافي الدخل . وبالتالي ، فان مجموعات الأصول والخصوم والعناصر الاخرى التي تظهر بقائمة المركز المالي التي تعد وفقا لهذا المدخل قد تتضمن بنودا لا تمثل اصلا او خصما وفقا لمدخل الأصول والخصوم . فمن المعلوم - على سبيل المثال - ان المنشآت قد تتحمل خسائر نتيجة الحرائق او الفيضانات او الكوارث الاخرى التي تحدث بصورة عشوائية يستحيل التنبؤ بها لكل منشأة على حدة ، غير ان التامين ضد هذه الكوارث يؤدي الى توزيع هذه المخاطر على عدد كبير من المنشآت بتكلفة ضئيلة نسبيا لكل منها ، وبالتالي ، فان اقساط التامين التي تدفعها المنشأة تمثل نفقات تخصم - عند قياس الدخل - من ايرادات الفترة المحاسبية التي يغطيها التامين . غير ان كثيرا من المنشآت قد تختار ان تتحمل المخاطرة بدلا من التامين ضد هذه الخسائر . وحيث ان مثل هذه المنشآت لا تتحمل التزامات بدفع اقساط التامين لمنشآت اخرى ، وحيث انها لاتعاني اي نقص في اصولها الا اذا حدث الحريق او الفيضان او وقعت كارثة اخرى ، لذلك يتعين - وفقا لمدخل الأصول والخصوم - اثبات الخسارة محاسبيا وخصمها من ايرادات الفترة المحاسبية التي تقع فيها الكارثة . وعلى العكس من ذلك ، فان تطبيق مدخل الايرادات والمصروفات في هذه الحالة ، يقتضي تحميل ايرادات المنشأة بالانباء اللازمة لتغطية الخسائر التي لا يتم التامين ضدها ، وبالتالي يجب ان يخصم من الايرادات المحققة في كل فترة محاسبية نصيب كل فترة لتغطية الخسائر المقيمة والا تعذرت مضاهاة الايرادات بتكلفة الاعباء اللازمة لتغطية الخسائر التي لا يتم التامين ضدها على اساس سليم مما يترتب عليه تحديد دخل المنشأة بأكثر من حقيقته في معظم الفترات المحاسبية ، وبماقل من حقيقته - بقدر كبير - في الفترات التي 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 لا يمكن الاعتماد عليه بنفس الدرجة . فالايرادات والمصروفات لا تعتبر مفاهيم دقيقة في هذا المدخل ، وبالتالي فان مفهوم الدخل لا يمثل نفس نفس المستوى من الدقة التي يصل اليها وفقا لمدخل الاصول والخصوم ، ويؤدي ذلك الى ان تحديد دخل المنشأة في فترة محاسبية معينة يصبح خافضا - بصورة غير ملائمة - للاراء الشخصية فيما يتعلق بأجزاء الدخل في 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 في الاصول والخصوم ، مما يؤدي الى زيادة الثقة بالنتائج المترتبة على قياس الدخل وفقا لهذا المدخل . وفي صورتنا ان نتائج القياس المحاسبي والمعلومات التي تشملها القوائم المالية هي نتائج تاريخية بطبيعتها ، نظرا لانها تعتمد على البيانات المتعلقة بالاحداث التي وقعت فعلا . وقد كان لذلك التصور اثرا هاما في اختيارنا لمدخل الاصول والخصوم كأساس لتعريف عناصر القوائم المالية .

٣٦٦ وجدير بالملاحظة انه ليس هناك ارتباط تلقائي لكل من المدخلين المشار اليهما بأساس معين من أسس القياس - ان كان 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 المضمومة يمكن استخدامها جميعا كأساس للقياس وفقا لكل من هذين المدخلين . بمعنى اخر لا ترجع الاختلافات الجوهرية بين هذين المدخلين الى الخلافات حول خصائص عناصر القوائم المالية التي ينبغي قياسها .

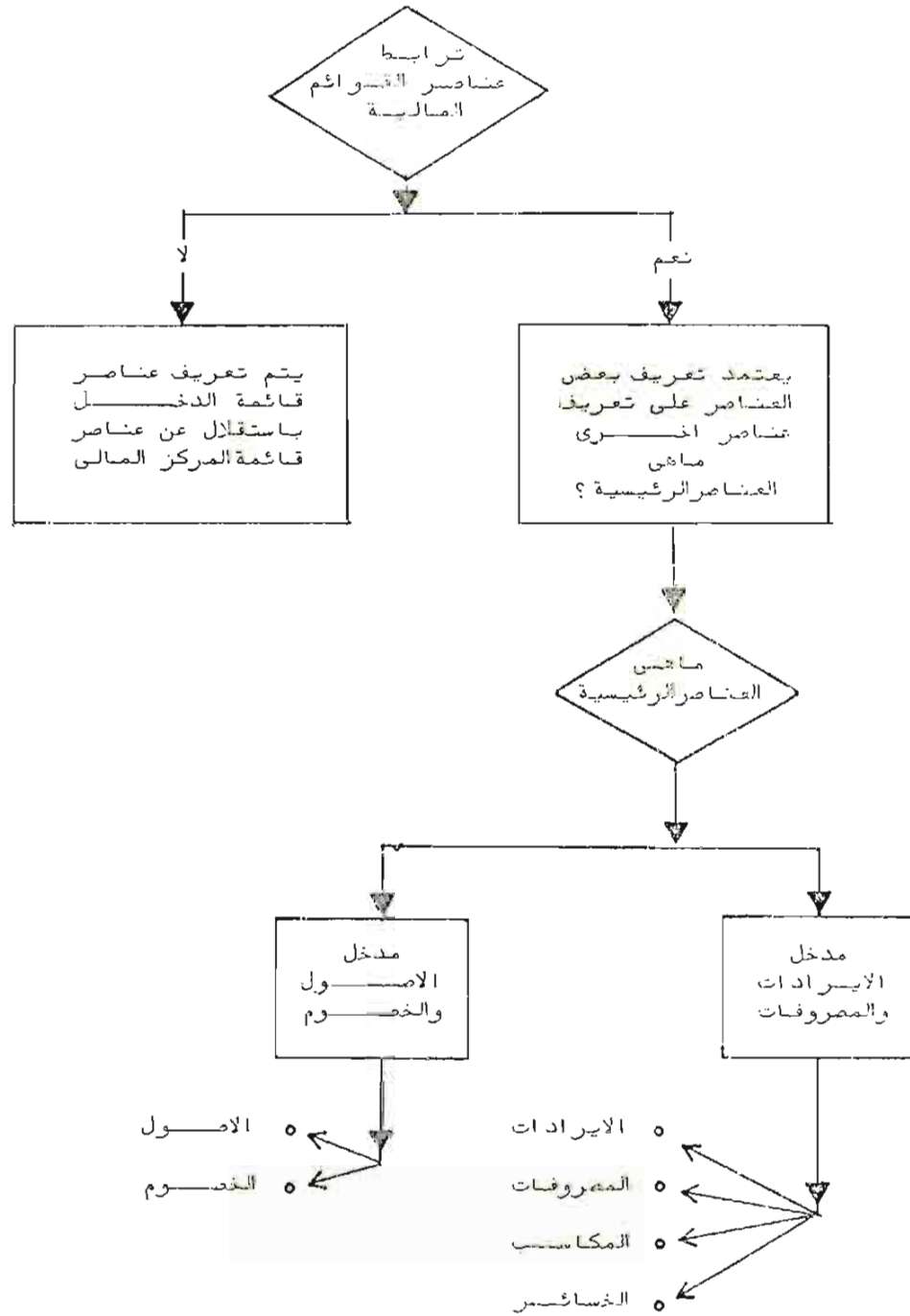
٣٦٧ وجدير بالملاحظة أيضا ان الاختلافات بين هذين المدخلين ليست خلافات في الرأي حول اهمية قائمة الدخل بالمقارنة بقائمة المركز المالي ، ان معظم من يؤيدون أي من هذين المدخلين يتفقون على ان المعلومات التي تشملها قائمة الدخل اكثر نفعا للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين - من قائمة المركز المالي . ومعنى ذلك انهم يتفقون جميعا على ان قياس الدخل هو مركز اهتمام المحاسبة والقوائم المالية ولكن الاختلافات الاساسية بين هذين المدخلين تنحصر في تحديد ما يجب ان تشمل الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ، وما يجب ان يستبعد منها . ويتم تعريف الاصول - وفقا لمدخل الاصول والخصوم - على اساس انها

موارد اقتصادية تمثل المنافع الكامنة التي تحصل عليها منشأة معينة في المستقبل ، وتمثل هذه المنافع - في نهاية الامر - في تدفقات نقدية مباشرة او غير مباشرة تؤول الى تلك المنشأة . 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 . وبالتالي فان الاصول تشتمل - وفقا لهذا المدخل - على كافة البنود التي تعتبر اصولا (وفقا لمدخل الاصول والخصوم) مضافا اليها المصروفات المؤجلة التي يتعين مضاهاتها باليرادات في الفترات المحاسبية المقبلة حتى لو كانت لاتتمثل مسواردا اقتصادية .

٣٦٨ وتمثل خصوم المنشأة - وفقا لمدخل الاصول والخصوم - التزامات قائمة بتحويل اصول الى منشآت اخرى في المستقبل ، ويقر مدخل الايرادات والمصروفات مفهوم الخصوم على هذه الصورة ، الا انه يضيف الى ذلك بعض الارصدة الدائنة والمخصصات او الاحتياطيات التي يتعين اخذها في 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 في الاصول او نقص في الخصوم ، وبالتالي فان قياس مقدار هذه الزيادة او النقص يتوقف على تعريف الاصول والخصوم . اما في مدخل الايرادات والمصروفات فسان تلك العناصر (الايرادات والمصروفات ، المكاسب ، الخسائر) يتم تعريفها بقياسها بصورة مستقلة عن الاصول والخصوم . غير انه نظرا لان قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ترتبطان ببعضهما في اتساق تام ، فان التحقيق المحاسبي للايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقا لمدخل الايرادات والمصروفات يؤدي الى اظهار مقدار الزيادة في الاصول او النقص في الخصوم .

٣٧٠ ويخلص الشكل التالي البدائل المختلفة التي تؤخذ في الاعتبار عند تعريف عناصر القوائم المالية والبدائل التي تم اختيارها كأساس لتعريف تلك العناصر في هذا البيان .



ملحوظة : تم تعيين البدائل التي تم اختيارها كأساس لتعريف عناصر القوائم المالية بهذه الإشارة ()

١٥٠	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
		٢-٣-٤ مفاهيم القياس المحاسبي المالي :
		١-٢-٣-٤ افتراضات القياس المحاسبي المالي :
٣٧١	هناك اربعة مفاهيم تعرف الافتراضات الاساسية للقياس المحاسبي وهذه هي : (أ) مفهوم الوحدة المحاسبية . (ب) مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية . (ج) مفهوم وحدة القياس . (د) مفهوم التقارير الدورية . ورغم ان هذه المفاهيم تبدو واضحة فانه يجب تعريفها لكي نستكمل الاطار الفكري للمحاسبة المالية . (أ) مفهوم الوحدة المحاسبية :-	
٣٧٢	يتفق مفهوم الوحدة المحاسبية مع نظام الشركات الذي يقضى بالفصل بين شئون المنشأة 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 فيماعد المشروعات المشتركة ، فضلا عن ذلك فان القانون - لاسيما في حالة الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة - يقوم على الفصل بين الملكية والادارة . وحتى اذا افترضنا ان النظام لا يبيد هذا المفهوم صراحة ، فانه يظهر بصورة واضحة من خلال ملاحظة كيفية تنظيم المنشآت وادارتها في المملكة العربية السعودية . (ب) مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية :	
٣٧٣	وبالمثل ، فان مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية يبدو واضحا ايضا من ملاحظة قرارات الاستثمار والاقتراض اذ ان المستثمرين يستثمرون اموالهم في المنشآت التي يتوقعون لها ان تستمر ، وينطبق ذلك ايضا على سلوك المقرضين . فالمستثمرون والمقرضون يهتمون - بالضرورة - بالمعلومات التي تتعلق بالنجاح الذي يحققه 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	

عمامة 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 للمنشأة فى تلك الاصول ، وان المنشأة 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 الحبرية للمنشأة .

(ج) مفهوم وحدة القياس :

من المعلوم ان الوحدة النقدية فى المملكة العربية السعودية هى الريال ٣٧٤ السعودى وان القيم التى تشملها القوائم 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 النقدية فى المحاسبة المالية فتأتى من ان المحاسبة تعنى بقياس الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال كماتعنى بقياس التغيرات التى تطرأ على كل منها . ولكى يمكن اجراء هذا القياس لابد من وحدة تشترك فيها كافة الاشياء التى يراد قياسها . فمن المنطقى ان يتم التعبير 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 هو القيمة التبادلية

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

(د) مفهوم التقارير الدورية :

تؤيد المشاهدات مفهوم التقارير الدورية التي تعد لتقديم قراءات اختبارية في فترات دورية منتظمة ، فضلا عن ذلك فان نظام الشركات يقض باعداد التقارير الدورية في نهاية كل سنة مالية خلال حياصة المنشأة . والبديل الاخر للفترة المحاسبية كأساس لاعداد التقارير

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 مفاهيم خصائص القياس المحاسبى المالى :

٣٧٦ ان التوصيات التى وردت بهذا البيان - فيما يتعلق بالاشبات او التحقق - المحاسبى ، واساس القياس ، ومضاهة الايرادات بالمصروفات تقوم على اختياريين : يرتبط اولهما بوجهة النظر التى يتخذها البيان فيما يتعلق بالمحافظة على راس المال سليما ، ويرتبط الاختيار الثانى بخصائية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس .
(أ) المحافظة على راس المال سليما :

٣٧٧ لاينشأ الدخل الا بعد المحافظة على راس المال سليما - وبعبارة اخرى - لاينتج الدخل الا بعد استرداد التكاليف وبالتالى ، فان وجهة النظر التى يتم اتخاذها فيما يتعلق بالمحافظة على راس المال سليما تؤدى الى التمييز بين الدخل - او العائد على المال المستثمر - وبين استرداد المال المستثمر نفسه . وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة مفهومين رئيسيين لراس المال وهما : راس المال النقدى وراس المال العينى ، كما وضع المجلس الاختلافات الرئيسية بين هذين المفهومين فيما يلى : " ينحصر الخلاف الرئيسى بين هذين المفهومين فى كيفية المحاسبة عن التغيرات التى تطرأ على قيمة الاصول . ويقتضى مفهوم راس المال النقدى ان تكون المحافظة على راس المال سليما على اساس القيمة النقدية للاصول ، وبذلك تعتبر الزيادة او النقص فى القيمة النقدية للاصول بمثابة مكاسب او خسائر من الممكن فصلها عن الدخل من التشغيل والاشارة اليها كمكاسب او خسائر حيازة الاصول . اما مفهوم راس المال العينى فيقتضى ان تكون المحافظة على راس المال سليما على اساس الخصائص الطبيعية للاصول ، ومن ثم لا تتحقق اية مكاسب او خسائر نتيجة التغير فى قيمة " نفس الطاقة الانتاجية " للمنشأة (وبعبارة اخرى : لا تتحقق اية مكاسب او خسائر نتيجة التغير فى قيمة الاصول طالما بقيت الطاقة الانتاجية للمنشأة ثابتة) وبناء على ذلك فان التغيرات فى قيمة الاصول التى تحتفظ بهما المنشأة -

كالمخزون السلعى ، والعقارات ، والالات والمعدات والاصول غير الملموسة - تدخل ضمن الدخل طبقا لمفهوم المحافظة على راس المال ٣٧٨ 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 الانصاف عنها فى صورة مستقلة كمكاسب او خسائر حيازة الاصول . كما ان هناك خلافا فى الراى بين من يؤيدون مفهوم المحافظة على راس المال العينى حول تعريف مفهوم نفس الطاقة الانتاجية ، ان 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 ما يعادل نفس القيمة من السلع والخدمات .

ويجب ان نكون على بينة من ان المحافظة على راس المال تمثل تصورا ٣٧٩ فكريا ضروريا لقياس الدخل عن طريق التمييز بين استرداد راس المال وبين العائد على رأس المال . ولا يفترض هذا التصور الفكرى ان الاصول تستبدل فعلا عندما تبلى ، او انها سوف تستبدل بالضرورة - فى المستقبل " . ويحبذ من يؤيدون مفهوم راس المال العينى ان تكون المحاسبة عن الاصول - كالمخزون السلعى ، والعقارات ، والالات والمعدات ، والاصول غير الملموسة - على اساس التكلفة الجارية لاستبدال تلك الاصول ، بحيث لا تعتبر 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 المنشأة .

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

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

كيفية الحصول عليها .

- الاعتبار الثانى - وهو اكثر اهمية من الاعتبار الاول : من المعلوم ان المنشآت تستثمر اموالا نقدية فى اصول غير نقدية - كالمخزون السعلى ، والعقارات ، والالات والمعدات ، والاصول غير الملموسة - توقعا للحصول على مزيد من الاموال النقدية . ويستلزم الاستثمار فى هذه الاصول - بالضرورة - فترة حياة تختلف من اصل لآخر بينما يتم استخدامها للحصول على تلك الاموال . وتعتبر المكاسب او الخسائر المترتبة على تغيرات اسعار هذه الاصول خلال فترة حياة كل منها بمثابة مقياس لنجاح او فشل قرار الاستثمار فى هذه الاصول بقدر ما تعتبر 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) الخاصة او الخصائص الجديرة بالقياس :

يتعلق الاختيار الثانى الذى تركز عليه مفاهيم القياس المحاسبى الواردة فى ٣٨١ هذا البيان بخاصية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس . وقد ظهرت فى الولايات المتحدة وفى غيرها من الدول^(١٧) مقترحات متعددة لاستخدام مقياس 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 :

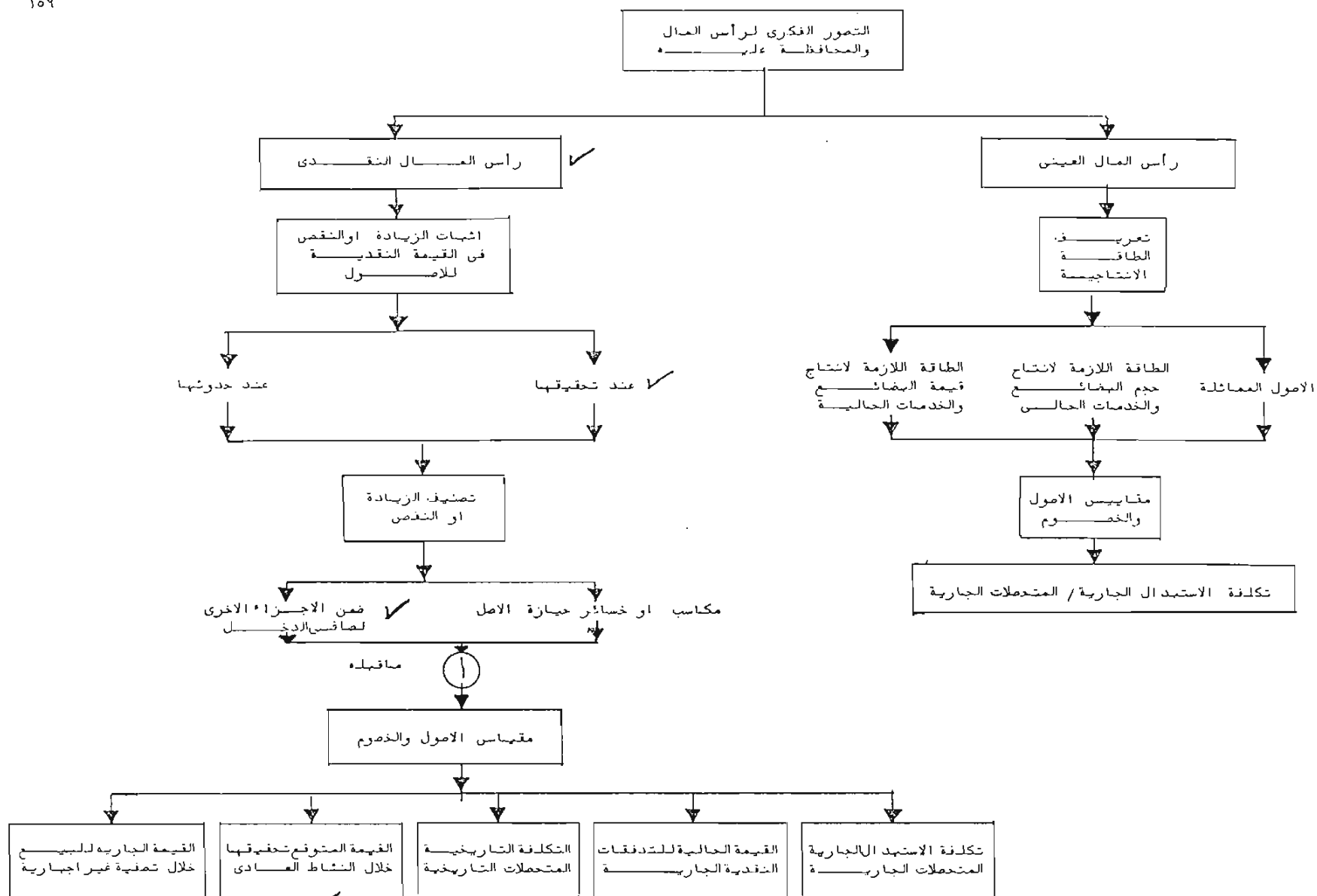
• التكلفة التاريخية / المتحصلات التاريخية - يقصد "بالتكلفة التاريخية" ٣٨٢ القيمة المدفوعة لاقتناء اصل معين (ساقصا مخصصات الاستهلاك التى تلى ذلك) كما يقصد " بالمتحصلات التاريخية" القيمة المتحصلة عند تحمل التزام معين . وبالرغم من ان القوائم المالية التى يجرى اعدادها حاليا تتميز باشها تعنى اساسا بالتكلفة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

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

- ما يعادل سعر السوق وفقا لقاعدة التكلفة او السوق - ايهما اقل)، وكذلك العقارات ، والالات والمعدات ، والاصول غير الملموسة . وينظر التكلفة التاريخية المتحصلات التاريخية فيما يتعلق بالخصوم . وتستخدم المتحصلات التاريخية حاليا - على سبيل المثال - لقياس قيمة القروض النقدية التي تحصل عليها المنشأة والمبالغ التي يتم تحصيلها مقدما من العملاء .
- التكلفة الجارية / المتحصلات الجارية - تمثل التكلفة الجارية القيمة ٣٨٣ اللازمة للحصول على نفس الاصل في الوقت الحاضر ، كما تمثل المتحصلات الجارية القيمة التي يمكن تحصيلها - في الوقت الحاضر - مقابل تحمل نفس الالتزام . وهناك خلاف بين مؤيدي هذا المقياس على معنى اصطلاح نفس الاصل ، حيث يفسره فريق منهم على أساس انه الاستبدال العيني للاصل باصل مماثل ، بينما يفسره فريق آخر على انه استبدال الطاقة الانتاجية التي يمثلها الاصل بطاقة انتاجية مماثلة . وتستخدم التكلفة الجارية حاليا - على سبيل المثال - فيما يتعلق بالمخزون السلعي الذي يتم تقويمه على اساس سعر السوق ، تطبيقا لقاعدة " التكلفة او السوق - ايهما اقل " وقد تبنت هيئة الاوراق المالية وتداولها في الولايات المتحدة التكلفة الجارية في نشرتها المحاسبية رقم ١٩٠ التي تقضي بان تفصح الشركات المساهمة الكبيرة عن بعض البيانات المتعلقة بالتكلفة الاستبدالية .
- القيمة الجارية للبيع خلال تصفية غير اجبارية - ويقصد بذلك المبلغ ٣٨٤ النقدي الذي يمكن الحصول عليه - في الوقت الحاضر - من بيع اصل معين (اى القيمة السوقية الجارية فى حالة وجود سوق لذلك الاصل) كما يقصد بذلك ايضا المبلغ النقدي اللازم لتسديد التزام معين فى الوقت الحاضر . وتستخدم هذا المقياس بعض المنشآت المالية ، والسماسة ، والمتعاملون فى الاوراق المالية ، وبعض شركات التأمين فيما يتعلق بتقييم الاوراق المالية المتداولة .
- القيمة المتوقعة تحقيقها خلال نشاط المنشأة العادى - ويقصد بذلك المبلغ النقدي غير المضمون الذي يتوقع الحصول عليه من تحويل اصل معين الى نقد (اى صافى القيمة القابلة للتحقيق) ، او المبلغ النقدي غير المضمون الذي يتوقع دفعه سدا اذا لالتزام معين . ويستخدم هذا المقياس حاليا لقياس قيمة ارصدة المدينين التجاريين ، كما يستخدم لقياس قيمة الاجور المستحقة وضرائب الدخل المستحقة .
- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة - ويقصد بذلك القيمة المضمومة ٣٨٦ لصافى التدفقات النقدية الداخلة التي تتعلق باصل معين، كما يقصد بها

١٥٧	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	القيمة المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة اللازمة لسداد التزام معين ويستخدم هذا المقياس حالياً - على نطاق واسع - فيما يتعلق بالارصدة المدينة التي تستحق للمنشأة في الاجل الطويل ، وفيما يتعلق بالالتزامات طويلة الاجل . وتعادل في البداية التكلفة التاريخية لارصدة المدينين طويلة الاجل القيمة الحالية لحصيلة الاقساط والفوائد المتوقعة . كما يتم قياس العقود الايجارية المرسمة على اساس القيمة الحالية للايجارات المتوقعة" (١٨) ويراعى ان اختيار مفهوم رأس المال النقدي كأساس للمحافظة على رأس المال سليماً - وفقاً لما ذكرناه سابقاً - لا يؤدي الى الاختصار على استخدام احدى الخصائص السابقة دون غيرها ، وانما يمكن استخدام اية خاصية منها كأساس للقياس تطبيقاً لمفهوم رأس المال النقدي . ومن ناحية اخرى ، فان التوصيات التي وردت بهذا البيان قد وضعت على اساس ان اختيار خاصية معينة يجب ان يركز على مدى ملاءمتها لاهداف القوائم المالية ومدى امكان الثقة بها والاعتماد عليها ، كما يتوقف على طبيعة الاصول او الخصوم التي تشملها هذه القوائم . ومن المعلوم ان الاصول والخصوم اما ان تكون " نقدية " او " غير نقدية " وان الاصول والخصوم النقدية اكثر ارتباطاً بالتدفقات النقدية ، وبالتالي فان قياس هذا النوع من الاصول والخصوم وما يتعلق بها من معلومات يجب ان يكفل توفير المؤشرات التي تدل على مدى اسهامها المباشر في التدفقات النقدية للمنشأة . وفي رأينا ان اكثر الخصائص اتساقاً مع هذا الهدف هما " القيمة المتوقعة خلال النشاط العادي للمنشأة " ، و" القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية " . ومن ناحية اخرى فان قياس الاصول والخصوم غير النقدية وما يتعلق بهما من معلومات يجب ان يكفل توفير المؤشرات التي تدل على مدى اسهامها او اثرها غير المباشر على التدفقات النقدية للمنشأة . وبعبارة اخرى - الخدمات الكامنة التي يحتمل ان تقدمها للمنشأة . وفي رأينا ان اكثر الخصائص اتساقاً مع هذا الهدف هو " التكلفة التاريخية " و" المتحصلات التاريخية " . وفي اعتقادنا ان استخدام التكلفة التاريخية امر ضروري لتقييم المقدرة الاساسية للمنشأة على اضافة المنافع الاقتصادية الى المواد والمنتجات والخدمات التي تشتريها من الغير - سواء كان ذلك بتحويل المواد (منفعة الشكل) او نقلها (منفعة المكان) او تخزينها (منفعة الزمن) - بما يؤدي الى بيع هذه المواد والمنتجات والخدمات بأسعار تفوق تكلفة الحصول عليها .	(١٨) المجلس المختص بموضع مبادئ المحاسبة المالية بالولايات المتحدة - المرجع السابق - صفحات (١٦) و(١٧)

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



ملحوظة : تشير علامة (✓) الى البدائل التي تم اختبارها

٣-٣-٤ مفاهيم جودة المعلومات :

تصف هذه المفاهيم الخصائص التي تجعل معلومات المحاسبة المالية مفيدة ، ٣٨٩ وتهدف هذه المفاهيم الى ارشاد المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . وارشاد المسؤولين عن اعداد القوائم المالية ، ومراقبي الحسابات ، عند اختيار طريقة معينة من بين الطرق البديلة للمحاسبة . وتتضمن هذه المفاهيم معظم التوصيات المتبعة - او الموصى باتباعها - في الدول الاخرى فهي تشمل مثلا التوصيات التي تبناها مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة^(١٩) وذلك فيما عدا مفهوم التكلفة والعائد . ومن الواضح ان جميع المعلومات وتوصيلها الى من يعينهم الامر يتطلب وقتا وجهدا ومالا ، ومن الواضح ايضا ان المعلومات المفيدة تعتبر سلعة اقتصادية ، وبالتالي فان منفعة هذه المعلومات يجب ان تفوق تكلفتها . ومن الواضح ايضا ان العلاقة بين التكلفة والعائد تعتبر قاعدة ملائمة يجب ان تؤخذ في الاعتبار عند وضع معيار محاسبي معين او عند الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة . غير اننا قد تجاهلنا هذا المفهوم لاننا لانستطيع - في 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 .

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

ويتضمن هذا البيان ثمانية مفاهيم للخصائص التي يجب ان تتسم بها ٣٩١ المعلومات المفيدة . ولهذه المفاهيم اهمية عملية في مساعدة المسؤولين عن اعداد القوائم المالية على زيادة فائدة تلك القوائم لمن يستخدمونها خارج المنشأة . غير اننا لانتصور ان تطبيق هذه المفاهيم سوف يكون امـ

(١٩) انظر الملحق (أ) لمقارنة المفاهيم الموصى باتباعها في

المملكة العربية السعودية بمشيلاتها في الولايات المتحدة .

(٢٠) راجع التقرير الذي اصدرته هذه اللجنة في لندن عام ١٩٧٥ صفحة (٢٨) .

١٦١	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	تلقائيا بسيطا ، اذ ان الاجتهاد الشخصى الذى ينبع من خبرة المسؤولين عن اعداد هذه التقارير ومن صحة ضميرهم يعتبر عاملا هاما من عوامل النجاح فى التطبيق العملى . ولست هذه المفاهيم الشمانية على نفس الدرجة من الاهمية ، فمن الواضح ٣٩٢ 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 لا يمكن 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 يعينهم الامر . بينما تتعلق مفاهيم التوقيت المناسب ، قابلية المعلومات للفهم ، الاعمى النسبية والانصاف الامثل بتحقيق فاعلية الاتصال والتقارير ، اذ ان هذه المفاهيم ليس لها سوى تطبيق محدود فى مجال القياس المحاسبى .	
٤-٤	<u>مقارنة المفاهيم المقترحة بما يماثلها فى كل من الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس :</u>	
٣٩٣	يشتمل الملحق (أ) على مقارنة للتوصيات الواردة بهذا البيان بمشكلاتها فى الولايات المتحدة والمانيا الغربية وتونس . وفيما يتعلق بالولايات المتحدة تمت المقارنة على اساس البيانات الاتية التى صدرت عن مجلس معايير المناسبة المالية : - البيان رقم (٢) بعنوان : " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " المنشور فى مايو سنة ١٩٨٠م . - البيان رقم (٣) بعنوان : " عناصر الفوائى 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 .	

١٦٢	مفاهيم المحاسبة المالية - -	- - المحاسبة المالية
	ويلاحظ من المقارنة بالولايات المتحدة ان مجلس معايير المحاسبة المالية ٣٩٦ قد تبين مدخل الاصول والخصوم لتحديد الدخل كاساس لتعريف عناصر القوائم المالية . وعلى الرغم من ذلك هناك اختلافات بين مفاهيم عناصر القوائم المالية في الولايات المتحدة وما اوصينا باتباعه في المملكة العربية السعودية . وتظهر هذه الاختلافات واضحة من قراءة الملحق (أ) . اما الاختلاف الوحيد الذى لايتضح من هذا الملحق فهو اختلاف اساس ويتعلق بتعريف " الدخل الشامل " فى الولايات المتحدة . ويعرف " الدخل الشامل " بأنه 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 المنشأة من غير المالكين تعتبر دخلا لتلك المنشأة . اما تعريف صافى الدخل الذى نوصى باتباعه فى المملكة العربية السعودية فانه يستبعد مثل تلك المنح - وعلى سبيل المثال - فان كافة المنح الحكومية للمنشأة - سواء كانت منحة ايرادية او راسمالية - تعتبر من 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 تحصل عليها المنشأة 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 السعودية ، وبناء على ذلك فان مقارنة مفاهيم القياس التى اوصينا باتباعها بالنتائج التى يحتمل ان يحددها المجلس المشار اليه فيما يتعلق بمفاهيم القياس والتحقق المحاسبى ، ووحدة القياس ، والمضاهاة ، لاتخدم غرضا نافعا .	

١٦٣	مفاهيم المحاسبة المالية	المحاسبة المالية
	ومن المعيب اجراء المقارنة مع المانيا الغربية وتونس نظرا لأنهما تفتقران الى بيانات رسمية في الموضوعات التي تناولناها بالدراسة في توصياتنا للمملكة العربية السعودية ولكن من الواضح - في كلتا الدولتين - ان التكلفة التاريخية والحيلة التاريخية تمثلان الخصائص المختارة للقياس بصفة عامة . وفي المانيا الغربية تعتبر " الحيلة والحدز " بمثابة المبدأ الرئيس للتقويم بقدر ما يتعلق الامر بالاصول المتداولة ، اذ ان القانون الالماني يقضى بتخفيض قيمة الاصول المتداولة الى القيمة الاستبدالية او تكلفة اعادة الانتاج او صافي القيمة القابلة للتحقيق - ايهما اقل - كما ان الاصول المتداولة يمكن تخفيضها ايضا الى الحد المسموح به للاغراض الضريبية - وكثيرا مايؤدى تطبيق قانون الضرائب الالماني الى اظهار الاصول باقل من قيمتها في القوائم المالية القانونية . والامثلة الرئيسية لذلك هي " الاستهلاك " المعجل للانواع المختلفة من الاصول الثابتة ، وتكوين احتياطات لهبوط اسعار المخزون السلع بنسبة قد تصل الى ٢٠٪ من اسعار بعض المنتجات المستوردة . وفي الاحوال العادية لا يمكن الاستفادة من نصوص قانون الضرائب فيما يتعلق بهذه الاحتياطات الا اذا كانت قيمتها مثبتة في القوائم المالية . اما في تونس فان المحاسبة المالية تتجه نحو تحقيق مجموعة من الاهداف ٣٩٩ تختلف اختلافا اساسيا عن التوصيات المقدمة الى المملكة العربية السعودية . وبالتالي فان المقارنة مع تونس على مستوى المفاهيم لاتخدم غرضا نافعا .	الفقرة التالية رقم ٥٠١

ملحق (١)
الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	سويسرا
عناصر القوائم المالية	عناصر القوائم المالية	عناصر القوائم المالية	عناصر القوائم المالية
١. الأصول : الأصل هو كل شيء له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع في المستقبل . اكتسبت الحق فيها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي . شريطة أن يكون قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطا بالتزام غير قابل للقياس . ٢. الخصوم : الخصم هو التزام حالي على المنشأة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة عمليات أو أحداث ماضية ، شريطة أن يكون الالتزام قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطا بضرورة مباشرة بحق غير قابل للقياس . ٣. حقوق الملكية : هي مقدار ما يتبقى من الحقوق على أصول وحدة محاسبية معينة بعد استبعاد الالتزامات من تلك الأصول وهي تمثل حقوق المالكين في المشروع . ٤. استثمارات المالكين : هي مقدار الزيادة في صافي أصول مشروع معين نتيجة تحويل أشياء ذات قيمة من وحدات محاسبية أخرى إلى ذلك المشروع ، بغية الحصول على حقوق ملكيته أو زيادة ممتلكاته من تلك الحقوق ، وفي معاد الأحوال يحمل المشروع على استثمارات المالكين في صورة أصول ، إلا أن	يعرف البيان رقم (٣) الذي أصدره المجلس المختص بوضع مبادئ المحاسبة المالية بشأن مفاهيم المحاسبة العناصر الآتية : ١. الأصول : هي منافع اقتصادية يحتل أن تحصل عليها وحدة محاسبية معينة - في المستقبل - نتيجة معاملات أو أحداث تمت في الماضي . ٢. الالتزامات : هي تضحيات بمنافع اقتصادية تحتل أن يقدمها - في المستقبل - وحدة معينة لوحدات أخرى ، نتيجة التزامات قائمة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات معينة أخرى ، وتترتب الالتزامات عن معاملات أو أحداث تمت في الماضي . ٣. حقوق الملكية : هي مقدار ما يتبقى من الحقوق على أصول وحدة محاسبية معينة بعد استبعاد الالتزامات من تلك الأصول وهي تمثل حقوق المالكين في المشروع . ٤. استثمارات المالكين : هي مقدار الزيادة في صافي أصول مشروع معين نتيجة تحويل أشياء ذات قيمة من وحدات محاسبية أخرى إلى ذلك المشروع ، بغية الحصول على حقوق ملكيته أو زيادة ممتلكاته من تلك الحقوق ، وفي معاد الأحوال يحمل المشروع على استثمارات المالكين في صورة أصول ، إلا أن	لايشتمل قانون الشركات المعدل - الذي كان مطبقا منذ عام ١٩٦٦ - على أية تعاريف شوعية للعناصر التي تشملها القوائم المالية . كما أن قواعد المحاسبة الرسمية التي وضعها المعهد الألماني للمحاسبة جاءت خلوا من مثل هذه التعاريف ، غير أن قانون الشركات يشتمل على قائمة تتضمنها الميزانية وحساب الأرباح والخسائر ، كما يشتمل على نصوص توضح العناوين الرئيسية التي تظهر بكل من هاتين القائمتين - ويتضمن الملحق (ج) ترجمة النصوص المحاسبية التي وردت بقانون الشركات فيما يتعلق بالبنود التي يجب أن تتضمنها هاتان القائمتان (المواد ١٥١ ، ١٥٢ ، ١٥٧ ، ١٥٨) .	يعتمد النظام المحاسبي التونسي العام الذي تفرع تطهيره اعتبارا من عام ١٩٦٦ على تهييب بوجد للحسابات . وقد وضع الدليل الرقعي للحسابات على أساس التدايم العشري ، كما تم تصويب الحسابات وفقا للمقتضيات الاقتصادية والقانونية . ويشتمل النظام المحاسبي على عشر مجموعات من الحسابات المترابطة ، وتتكون كل مجموعة من عشرة حسابات رئيسية - فيما عدا واحدة من هاتين القائمتين - المجموعة الأخيرة (راجع الملحق هـ) . وتشكل المجموعات رقم (٦ ، ٧ ، ٨) حسابات التشغيل والأرباح والخسائر (أو حسابات المتداولة ، والمصروفات المؤجلة) الإيرادات والمصروفات . أما المجموعة رقم (٩) فبها تشكل الحساب التحليلي لمكونات السنة بل

الرائد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة العالمية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
السلع او بيعها، او السعاج للوحدات الاخرى باستخدام الاصول التي تملكها، او تقديم الخدمات، او تأدية أنشطة اخرى تستهدف الربح - مما يشكل الاعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة	هذه الاستثمارات قد تتضمن ايضا خدمات او تسويات للالتزامات المشروع .	وتتضمن الاصول الثابتة والاصول المالية - في تاريخ الميزانية - كافة الاصول التي يهدف المشروع الى استخدامها بصفة دائمة .	اما المجموعة رقم (١٠) فانها تشمل على الحسابات الخاصة بالمعلومات غير المالية، ومن امثلتها التعهدات او الارتباطات.
المصروفات : المصروف هو انقضاء اصول او تحمل التزامات - او كلاهما معا - خلال فترة زمنية معينة نتيجة انتاج السلع او بيعها او السعاج للوحدات الاخرى باستخدام اصول المنشأة نتيجة تأدية خدمات للغير او غير ذلك من الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة .	التوزيعات للمالكين : هي نقص في صافي اصول مشروع معين نتيجة تحويل اصول او تقديم خدمات او تحمل التزامات لصالح المالكين، وتؤدي هذه التوزيعات الى تخفيض حقوق الملكية فسي المشروع .	وتتضمن الاصول المتداولة نفس الاصول التي تشملها هذه المجموعة عادة، مضافا اليها قيمة اسهم راس المال التي اشترتها الشركة .	ولايشتمل النظام المحاسبي العام على تعاريف شاملة لعناصر القوائم المالية على نمط التعاريف الموضوعة في الولايات المتحدة، او التعاريف الموصى بها في المملكة العربية السعودية، غير ان حسابات التشغيل والارباح والخسائر (الحسابات رقم ٨،٧،٦) تعتبر فعلا بين الايرادات والتنفقات والعكاس والعكاسات.
العكاس : العكاس هي زيادة في حقوق اصحاب راس المال (صافي الاصول) وتنتج من العمليات العرضية او الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات، ومن الظروف والاحداث الاخرى التي تأثر بها خلال فترة زمنية معينة وذلك بخلاف الزيادة في صافي الاصول التي تنتج من الايرادات او من استثمارات اصحاب راس المال او الماهيات الرأسمالية من غير اصحاب راس المال .	الدخل الشامل : هو التغير في حقوق الملكية (صافي الاصول) لوحدة محاسبية خلال فترة معينة نتيجة معاملات مع غير المالكين او نتيجة ظروف واحداث اخرى ويتضمن الدخل الشامل كافة التغيرات في حقوق الملكية خلال فترة معينة، فيما عدا التغيرات الشاجعة عن الاستثمارات وعن التوزيعات للمالكين .	الخصوم : تنقسم اسهم راس المال، الاحتياطات المعلنة، مخصمات هبوط قيمة الاصول، المخصصات اللازمة لمواجهة الالتزامات المستحقة، الالتزامات التسي تسحق بعد اربع سنوات على الأقل، الخصوم الاخرى، الايرادات المؤجلة، والارباح المحتجزة .	عنصر قائمة الارباح والخسائر: تتضمن حيلة نتائج الاعمال، والاداء الكلي، واجمال الربح، والبرادات من العمليات العرضية او نتيجة الظروف المحيطة بالمشروع، النفقات، الخسائر
الخسائر: الخسائر هي النقص في حقوق اصحاب راس المال (صافي الاصول) وتنتج من العمليات العرضية او الفرعية للمنشأة مع غيرها من	الايرادات : هي تدفقات داخلية او زيادات اخرى في اصول وحدة محاسبية معينة او تسويات للالتزامات هذه الوحدة (او خليط من ذلك كله) خلال فترة زمنية معينة، نتيجة بيع السلع وتسليمها، او انتاج سلع او تأدية خدمات او اية أنشطة اخرى مما يدخل ضمن العمليات الرئيسية المستمرة .	عناصر قائمة الارباح والخسائر: تتضمن حيلة نتائج الاعمال، والاداء الكلي، واجمال الربح، والبرادات من العمليات العرضية او نتيجة الظروف المحيطة بالمشروع، النفقات، الخسائر	الخسائر: الخسائر هي النقص في حقوق اصحاب راس المال (صافي الاصول) وتنتج من العمليات العرضية او الفرعية للمنشأة مع غيرها من

الراشد محاسبون ومراجعون قناونيون - ترخيص رقم (٥٠)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

الملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	ألمانيا الغربية	تونس
الوحدات ومن الأحداث والظروف الأخرى التي تتأثر بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة ، وذلك بخلاف النقص في صافي الأصول الذي يترتب على المعروفات أو التوزيعات على أصحاب رأس المال.	النفقات : هي تدفقات خارجة أو استنفاد للأصول أو تحمل الالتزامات (أو خليط من ذلك كله) خلال فترة معينة نتيجة بيع سلع وتعليمها ، أو إنتاج سلع ، أو تادية خدمات ، أو ممارسة أية أنشطة أخرى مما يدخل ضمن العمليات الرئيسية المستمرة .	المترتبة على العمليات العرضية أو على الظروف المحيطة بالمشروع ، والربح أو الخسارة للسنة التي تعد عنها القائمة .	
صافي الدخل (صافي الخسارة) :		ويحدد القانون بنود الإيرادات والنفقات التي يتعين ظهورها	
صافي الدخل (صافي الخسارة) عن مدة زمنية معينة هو مقدار الزيادة (النقص) في حقوق أصحاب رأس المال - أي في صافي الأصول - ونتاج صافي الدخل (صافي الخسارة) من الإيرادات والمصرفات والعكاس والخسائر التي ترتبط بتلك الفترة الزمنية ويتضمن ذلك كافة التغيرات في صافي الأصول خلال تلك الفترة فيما عدا التغيرات التي تنتج من استثمارات أصحاب رأس المال أو التوزيعات عليهم . أو من المساهمات الرأسمالية من مصادر أخرى غير أصحاب رأس المال.	العكاس : هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة المعاملات العرضية للوحدة المحاسبية مع غيرها من الوحدات والظروف المحيطة بها ، ونتيجة كافة الأحداث والظروف التي تتأثر بها تلك الوحدة خلال فترة زمنية معينة ، فيما عدا الإيرادات واستثمار المال كهن .	كمفردات مستقلة في هذه القائمة . أما باقي البنود فتظهر تحت عنوان " إيرادات أخرى ونفقات أخرى " .	
استثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم			
استثمارات أصحاب رأس المال هي مقدار الزيادة في صافي أصول المنشأة نتيجة تحويل أصول أو تقديم خدمات من وحدات أخرى إلى تلك المنشأة أو نتيجة قيام وحدات أخرى بتسديد التزاماتها بغية الحصول على حقوق الملكية في المنشأة أو زيادة ما يملكونه من تلك الحقوق .			

ملحق (أ)
الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة العالمية

المعلومة العربية المعتمدة	الولايات المتحدة	العالمية الغربية	تونس
× التوزيعات على أصحاب رأس المال : هي مقدار النقص في صافي أصول المنشأة نتيجة تحويل أصول أو تقديم خدمات إلى أصحاب رأس المال ، أو تحمل المنشأة التزامات تجاه مالكيها مقابل تدفيع حقوق ملكيتهم أو إنهاء تلك الحقوق .			

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	سويسرا
مفاهيم القياس المحاسبي :	مفاهيم القياس المحاسبي :	مفاهيم القياس المحاسبي :	مفاهيم القياس المحاسبي :
مفهوم الوحدة المحاسبية : تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية فاعلة بذاتها ، منفصلة ومتميزة عن اصحابها ممن يزودونها بالاصول التي 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 ، والمضاهة ، غير ان البيان رقم (٣) الذي اصدره المجلس بشأن مفاهيم المحاسبة - وهو يتعلق اساسا بعناصر القوائم المالية - قد تضمن مناقشة مختصرة لبعض مفاهيم القياس التي ترتبط ارتباطا وثيقا بعناصر القوائم المالية ، وفيما يلي ملخص لهذه المناقشة :	على الرغم من ان قانون الشركات لا يبين صراحة كافة مفاهيم القياس التي تركز عليها المحاسبة المالية في المانيا الغربية ، فان دراسة النصوص المتعلقة بمفهوم الاصول في المواد من (٣٨) الى (٤٤) من القانون التجاري ، انظر الملحق (د) توفر عملياتي : مفهوم الوحدة المحاسبية :	يشتمل النظام المحاسبي السويسري العام على عدة نصوص تتعلق بالقياس المحاسبي . ويتضح من دراسة هذه النصوص انها تركز على المفاهيم الرئيسية الاتية : * اساس الاستحقاق : يتم تسجيل المعاملات والاحداث عند وقوعها وليس في الفترة المحاسبية التي يتم فيها التحصيل او السداد النقدي .
مفهوم اعداد التقارير الدورية : تنقسم حياة المنشأة الى فترات دورية بغية تزويد الاطراف المعنية بقرارات اختيارية تمكنهم من تقييم اداء المنشأة . والفترة الدورية المعتادة في المملكة العربية السعودية هي السنة التقويمية او السنة المالية . ومن الوظائف الرئيسية للمحاسبة تحديد ما يخصص كلا من هذه الفترات الدورية من التمار المستمر للانشطة التي تزاولها المنشأة .	* اساس الاستحقاق : يرمي اساس الاستحقاق الى تسجيل الاثار المالية المترتبة على المعاملات التي يجريها المشروع ، وعلى الظروف والاحداث الاخرى التي تترتب عليها اثار نقدية في نفس الفترات المحاسبية التي تقع فيها هذه المعاملات والظروف والاحداث وليس في الفترات التي يتم فيها تحصيل النقود او دفعها (فقرة ٧٩) .	ويقدم بذلك ان المشروع يعتبر وحدة فاعلة بذاتها . مفهوم الفترة الزمنية : يقاس اداء المشروع في كل فترة زمنية (وهي السنة) ، وليس عن كل عملية تجارية على حدة .	مفهوم الفترة الزمنية : يتم قياس الاداء في كل فترة زمنية على حدة . مفهوم الوحدة النقدية : الدينار السويسري هو وحدة القياس وليس هناك اي نصوص تتعلق بتعريفات الفترة الشرائية التي تطرأ عليه
مفهوم وحدة القياس : الوحدة النقدية هي الاساس العام للقياس المحاسبي ولهذا الغرض يستخدم الريال السعودي	* التخصص : هو عملية محاسبية تهدف الى تحميل او توزيع مقدار معين ونفقا لخدمة او معادلة رياضية ، والتخصص اكثر شمولاً من الاستهلاك المالي الذي يهدف الى انفاص قيمة	مفهوم الوحدة النقدية : المارك الألماني هو وحدة	الدينار السويسري هو وحدة القياس وليس هناك اي نصوص تتعلق بتعريفات الفترة الشرائية التي تطرأ عليه

الرائد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المتعارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المملكة العربية السعودية	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 بتدقيقها (فقرة ٨٢) .	القياس ، وليست هناك اية شمول تتعلق بتغيرات القوة الشرائية التي تطرأ عليه .	مفهوم اساس القياس : يحدد النظام المحاسبي التونسي قواعد التقويم لاسيما فيما يتعلق بتدقيق قيمة الاصول الشائعة والمخزون السلع وبسم التقويم على اساس التكلفة التاريخية .
التحقيق : التحقيق معناه الدقيق هو تحويل موارد وحقوق غير نقدية الى نفود . وعند استخدام هذا الاصطلاح في المحاسبة ونس اعداد التقارير المالية يقصد به بيع الاصول مقابل نفود او حقوق على النفود ، ومن ثم فان اصطلاح " محقق " و " غير محقق " يشيران الى الايرادات او المكاسب او الخسائر المترتبة على الاصول المباعة والافصول غير المباعة على الترتيب (فقرة ٨٢) .	التحقيق المحاسبي : هو عملية تسجيل او اثبات بند معين في الفوائض المالية لوحدة محاسبية ، وعلى ذلك فان الاصل ، او الخصم ، او الايراد او المصروف او المكسب ، او الفسارة قد يكون محققا - محاسبيا - (او مسجلا) او غير محقق - محاسبيا - (او غير مسجل) (فقرة ٨٢) .	تقويم الاصول والخصوم : تعتبر التكلفة التاريخية او تكلفة الصنع - هي الحد الاقصى لقيمة الاصول التي تظهر في ميزانية اما الخصوم فيجب ان تظهر بالقيمة التي تستحق السداد فعلا . ولا يجوز اظهار المكاسب غير المحققة ، وتظهر الايرادات التي يحتمل عليها المشروع في صورة اقساط سنوية بقيمتها المنصومة .	قياس نتائج العمليات : يكون قياس نتائج العمليات في اربعة مراحل على الوجه الاتي : (١) المرحلة الاولى : الغرض من هذه المرحلة هو قياس " القيمة المضافة " للوحدة المحاسبية . وتقاس هذه القيمة بمقارنة ايرادات الترخيل بدفقات التشغيل ، مع ملاحظة ان هذه الصفقات تنعمر على السلع والخدمات التي تحمل عليها الوحدة المحاسبية من الوحدات الاخرى ، ويتم استنفادها في عمليات التشغيل ، فمثلا لا تشمل هذه المرحلة على الاخر
يتم التحقق المحاسبي للعمليات التبادلية فيما بين المنشأة والغير واثبات هذه العمليات عند اتمام تبادل الاصول والتزامات ، او عند انجاز الخدمات للغير ، او عند استخدام الغير لافول المنشأة .	المضاهاة : يقصد بمضاهاة التكاليف بالاييرادات اجراء التحقق المحاسبي - في ان واحدا للايرادات والصفقات التي ترتبط مباشرة بنفس المعاملات او الاحداث الاخرى ، وفي معظم المشروعات ترتب على بعض المعاملات او الاحداث	وتعتبر " الحيلة والحذر " بمثابة الفلسفة الاساسية لتقويم الاصول المتداولة . ويتطلب القانون تخفيض قيمة الاصول المتداولة الى تكلفة الاستبدال او تكلفة اعادة الانشاج او صافي القيمة التي يمكن تدقيقها - ايها اقل	المرحلة الثانية : الغرض من هذه المرحلة هو قياس " القيمة المضافة " للوحدة المحاسبية . وتقاس هذه القيمة بمقارنة ايرادات الترخيل بدفقات التشغيل ، مع ملاحظة ان هذه الصفقات تنعمر على السلع والخدمات التي تحمل عليها الوحدة المحاسبية من الوحدات الاخرى ، ويتم استنفادها في عمليات التشغيل ، فمثلا لا تشمل هذه المرحلة على الاخر
يتم التحقق المحاسبي للتحويلات غير التبادلية فيما بين المنشأة ومالكها (بصفته مالكيين) عند تحويل الاصول او الالتزامات التي تتعلق بهذه التحويلات .	يتم التحقق المحاسبي للتحويلات غير التبادلية فيما بين المنشأة ومالكها (بصفته مالكيين) عند تحويل الاصول او الالتزامات التي تتعلق بهذه التحويلات .	وتعتبر " الحيلة والحذر " بمثابة الفلسفة الاساسية لتقويم الاصول المتداولة . ويتطلب القانون تخفيض قيمة الاصول المتداولة الى تكلفة الاستبدال او تكلفة اعادة الانشاج او صافي القيمة التي يمكن تدقيقها - ايها اقل	المرحلة الثالثة : الغرض من هذه المرحلة هو قياس " القيمة المضافة " للوحدة المحاسبية . وتقاس هذه القيمة بمقارنة ايرادات الترخيل بدفقات التشغيل ، مع ملاحظة ان هذه الصفقات تنعمر على السلع والخدمات التي تحمل عليها الوحدة المحاسبية من الوحدات الاخرى ، ويتم استنفادها في عمليات التشغيل ، فمثلا لا تشمل هذه المرحلة على الاخر

ملحق (أ)
الجدول المقسارن لفناهميم المحاسبة العالمية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
× يتم التحقق المحاسبي للتحويلات غير المتبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى (بخلاف المالكين) وإثبات هذه التحويلات عند اقتناء الأصول وعند التصرف فيها أو عند اكتشاف أية خسائر لحقت بتلك الأصول (كما في حالة السرقة)، أو عند تحمل الالتزامات أو التعرف عليها (كما في حالة فرض غرامة على المنشأة). × يتم التحقق المحاسبي للكرارات التي تصيب المنشأة عند حدوث الانقضاء المفاجئ أو غير المتوقع لأصول تلك الوحدة، أو عند اكتشاف ذلك. × يتم التحقق المحاسبي للتلف أو التدمير الذي يصيب أصول المنشأة بفعل وحدات أخرى وإثبات ذلك عند حدوث التلف أو التدمير أو عند اكتشاف حدوثهما. × لا يجوز إثبات الظروف المواتية التي تنطوي على مكاسب جارية للمنشأة لمجرد توافر تلك الظروف وإنما يجب إثبات الآثار التي تترتب عليها عند حدوث العمليات التبادلية أو التحويلات التي تتعلق بتلك المكاسب.	الأخرى إيرادات ونفقات متزامنة ترتبط ببعضها البعض - بصورة مباشرة - بحيث يتعين تسجيلها جميعا في آن واحد . غير أن معظم النفقات لا ترتبط مباشرة بإيرادات معينة ، وإنما يمكن أن ترتبط بفترة زمنية معينة أما على أساس المعاملات أو الأحداث التي تقع في تلك الفترة أو على أساس التخصيص الزمني لتلك النفقات . ويعتبر التحقق المحاسبي لمثل هذه النفقات مستقلا - إلى حد كبير - عن التحقق المحاسبي لإيرادات معينة ، غير أن إثبات تلك النفقات في فترة محاسبية معينة يؤدي إلى استبعادها من إيرادات تلك الفترة . وينطبق ذلك أيضا على التكاليف التي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بإيرادات معينة نظرا لأنها تتعلق بالحصول على منافع يتم استنفادها خلال الفترة التي تقع فيها تلك التكاليف . كما أن هناك بعض التكاليف التي يتم إثباتها كنفقات في نفس الفترة التي تقع فيها أما لأنه يتعذر تحديد الفترة الزمنية الصحيحة التي ترتبط بها هذه التكاليف ، وأما لأن الأهمية النسبية لهذه التكاليف لا تبرز المجهود اللازم لهذا الغرض.	كما أنه يمكن تخفيض قيمة الأصول المتداولة إلى الحد الذي يسمح به قانون الضرائب . ويتم التحقق المحاسبي للفاثر وهبوط الأسعار خلال الفترة التي تنقضي بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقويم الأصول (اللاحق لتاريخ الميزانية) - وذلك بالقدر الذي تتأثر به قيمة المخزون المعلن أو قيمة الخصوم في تاريخ الميزانية فإن قيمة الدينون تخفض إذا تبين أن ذلك العدين كان فعلا في موقف مالي عسير في تاريخ الميزانية . وبحوز أن تعتبر تكلفة اقتناء الأصول المعسوبة دفقة جارية عند اقتنائها كما يجوز اعتبارها مصروفا راسمالها .	والمرشحات ومخصص استهلاك الأصول الشائنه . (ب) المرحلة الثانية : في هذه المرحلة يضاف الدخل الناتج من العمليات العرضية والطروري المحيطة بالمشروع وإعانات التشغيل - إلى " القيمة المضافة " التي تم استخراجها في المرحلة الأولى . ويستبعد من ذلك قيمة الأجور والمرشحات والضرائب غير المباشرة (مثل الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة) ، وبذلك يمكن تحديد إجمالي أرباح التشغيل. (ج) المرحلة الثالثة : في هذه المرحلة يضاف الدخل الناتج من الاستثمارات العالمية إلى أرباح التشغيل التي تم استخراجها في المرحلة السابقة ، ويستبعد من ذلك النفقات ذات الطبيعة المالية والضرائب المباشرة (فيما عدا ضرائب الدخل).

ملحق (١)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المعيار المحاسبي المعمول به	الولايات المتحدة	المعيار المحاسبي الأمريكي	ملاحظات
ورغم ان هذه الظروف تنفر عن مكاسب جارية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لارتفاع اسعار السوق للاصول التي تملكها الوحدة المحاسبية ، الا ان الاثبات المحاسبي لمثل هذه المكاسب وانباتها امر غير جازم، وذلك لانها لاتعكس تقدما في نشاط الوحدة المحاسبية ، كما انها لاتعتبر مقياسا لذلك النشاط ، يضاف الى ذلك ان هذه المكاسب لاترتب على اية عمليات تحويلية كما انها لاتنفر عن اية اضافات للموارد النقدية التي يمكن استخدامها لمواجهة التزامات الوحدة المحاسبية او اجراء التوزيعات على مالكيها ، فضلا عن انها تفتقر الى سند قانوني يلزم اعتبارها مكاسب حقيقية .	ومن ناحية اخرى ، فان المشروع يحمل على المنافع الاقتصادية التي تروى فيها كثير من الاصول الشائبة خلال فترات محاسبية متعددة - ومن امتثلتها العباءات والآلات والمعدات والشايمين المدفوع مقدما - ويتم تخصيص النفقات التي ترتبط باستخدام تلك الاصول فيما بين الفترات المحاسبية التي تناظر الاعمار الانتاجية المقدره لهذه الاصول (وهي الفترات التي يتوقع المشروع ان تستفيد من منفعة هذه الاصول)	* قياس نتائج العمليات : يتم تحديد نتائج العمليات على اساس مقدار صافي التغير خلال الفترة المحاسبية ، وذلك فيما يتعلق بهنود الميزانية التي يتم تحويلها في تاريخ لاحق الى قائمة الارباح والخسائر.	كما يستبعد مخصص استهلاك الاصول الشائبة والمعدات التي تم تكويتها للاعراض المختلفه وبذلك يمكن تحديد صافي ارباح التشغيل.
لايجوز اثبات الظروف غير العوائية التسمى تنطوى على خسائر جارية للمنشأة عندما تنشأ هذه الظروف الا اذا كانت تشير الى وقوع خسارة دائمة للاصول ، بمعنى انه سوف يتعذر استرداد قيمتها المثبتة بالسجل المحاسبي من خلال النشاط العادى للوحدة المحاسبية .	ويتم تخصيص المشار اليه وفقا لنظام منهجي يستند الى منطق سليم - كما هو الحال بالنسبة لاستهلاك الاصول الشائبة والاستهلاك العالى (الفقرات ٨٦ ، ٨٧ ، ٨٨ ، ٨٩)	ومن هذا ينطلق مبدا استمرارية الميزانية ، بمعنى ان الميزانية التي تعد في نهاية فترة محاسبية معينة هي - بالضرورة - الميزانية الافتتاحية للفترة المحاسبية التالية . وعلى ذلك ، فان الاصول المتداولة التي تتم تخفيض قيمتها في نهاية السنة يتم تحويلها بنفس القيمة الى السنة التالية .	(د) المرحلة الرابعة : في هذه المرحلة تضاف المكاسب غير العادية الى صافي ارباح التشغيل المستخرجة في المرحلة السابقة ، ويستبعد من ذلك الخسائر غير العادية وفراش الدخل ، وبذلك يمكن تحديد صافي الربح او صافي الخسارة للسنة المالية .
* لايجوز اثبات الارباح المحتملة حتى تقع الاحداث في المستقبل المؤبدة وجود هذه الارباح .	فاذا بقيت هذه الاصول بحالتها حتى نهاية السنة ، فانها تظل مقومة - بطبيعة الحال - بنفس القيمة المخفمة ، ومع ذلك فانه يجوز اعادتها تقويمها مرة اخرى	فإذا بقيت هذه الاصول بحالتها حتى نهاية السنة ، فانها تظل مقومة - بطبيعة الحال - بنفس القيمة المخفمة ، ومع ذلك فانه يجوز اعادتها تقويمها مرة اخرى	

ملحق (١)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	العالم العربي	تونس
× يجب اثبات الفسائر المتعلقة إذا كانت المعلومات المتاحة تدل على انه من المتوقع وقوع حدث (أو أكثر) في المستقبل يؤكد ان احد الاصول قد اصابه التلف , أو ان الوحدة المحاسبية قد تحملت التزاماً شريطة امكان تقدير الخسارة على اساس معقول .		الى ما يعادل تكلفة الافتناء أو تكلفة الصنع . ويتعين الافصاح عن اعادة التقويم اذا ترتب عليه تغيير هام في قيمة تلك الاصول .	
× لايجوز اثبات قيمة المنفعة الاقتصادية التي تضاف الى الاصول بسبب الاحداث الداخلية , حتى نتأكد هذه القيمة نتيجة معاملات تبادلية شالية لتلك الاحداث , الا انه يتعين اثبات تغيرات الاصول التي تنجم عن احداث داخلية , وذلك باعادة تجميع قيم الاصول المعشبه بالسجل المحاسبي بحيث يمثل اوضاع هذه الاصول بعد تحويلها الى منتجات أو خدمات .		× المحاسبة على اساس الاستحقاق يتم تسجيل المعاملات والاحداث والظروف غير العوائية التي يتاثر بها المشروع عند حدوثها وليس في الفترة المحاسبية التي يتم فيها التحصيل أو السداد النفدي .	

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)
الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	العانيا الغربية	تونس
مفهوم اساس القياس المحاسبى :			
اقتناء الاموال :			
تعتبر القيمة العادلة للاصل فى تاريخ اقتنائه -			
اي تكلفة اقتناء الاصل - الاساس فى القياس			
والسجل الاولى للاصول التى تقتنيها الوحدة			
المحاسبة .			
تحمل الالتزامات :			
الاساس الذى يجب اتباعه لقياس وتسجيل			
الالتزام الذى تتحمله الوحدة المحاسبية هو			
القيمة الحالية للمبالغ التى يجب دفعها سدادا			
لذلك الالتزام .			
قياس الاصول النقدية بعد اقتنائها :			
ينبغي قياس الاصول النقدية المسجلة واطهارها			
فى القوائم المالية على اساس القيمة الحالية			
للمبالغ التى ينتظر تحصيلها .			
قياس الاصول غير النقدية بعد اقتنائها :			
يجب قياس الاصول غير النقدية المسجلة واطهار			
صافى القوائم المالية وفقا لتكلفتها التاريخية			

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة	المملكة العربية السعودية
			بعد تعديلها بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة سواء كان هذا النقص راجعا الى استخدام هذه الاصول او نتيجة لظروف اخرى غير مواتية او بسبب مالحقتها من تلف او تدمير. ويعتبر هذا الاساس صالحا للتطبيق - سواء احتفظت الوحدة المحاسبية بالاصل غير النقدي لاستخدامه في عملياتها، او لبيعه بحالته الراهنة، او احتفظت به كاستثمار يدر عليها دخلا او احتفظت به املا في زيادة قيمته بمرور الزمن. x قياس الخصوم بعد نشأتها: تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياس الخصوم النقدية المسجلة واظهار صافي القوائم المالية . x قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها: تعتبر الاسعار الاصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأت بعقبتها هذه الخصوم الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياسها واظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها.

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	ألمانيا الغربية	فرنسا
✖ قياس تأثير الأحداث الداخلية على المبالغ المسجلة للأصول : تكلفة اقتناء الأصول التي تستهلك كلياً أو جزئياً خلال الأحداث الداخلية يتم تحديدها ثم تجميعها بحيث تعكس تكلفة المنتجات أو الفترات الزمنية التي وقعت خلالها الأحداث الداخلية . ✖ قياس الالتزامات الممددة : الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس وتسجيل تسوية الالتزامات - أي تناقص الالتزامات - هو قيمتها المسجلة . ✖ قياس أثر الأحداث الداخلية : الأساس الذي ينبغي اتباعه لقياس الإنتاج الذي يترتب على الأحداث الداخلية هو التكلفة التاريخية لاقتناء الأصول التي استهلكت لتحقيق ذلك الإنتاج . ✖ مفهوم المضاهاة : يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الإيرادات			

الرائد محاسبون ومراجعون قاشونيمون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (١)
الجدول المقارن لعناهم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
بتكلفة الحصول عليها . وتقوم المضافات في المحاسبة على ثلاثة ابعاد مترابطة هي : الاثبات المحاسبي والقياس والمقابلة بين الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة . وتجرى المضافات على اساس اثبات الإيرادات والمكاسب وقياس مقدارها على حدة ، ثم اثبات المصروفات والخسائر وقياس مقدارها على حدة ، ويمثل المجموع الجبري لهذين المقدارين صافي الدخل (او صافي الخسارة) . × <u>تحقق الايراد :</u> يتحقق الايراد عند توافر الشرطين الاتيين : (أ) اكتساب الايراد (ب) حدوث عملية تبادل . × <u>قياس الايرادات :</u> تقاس الايرادات على اساس السعر المحدد في عملية التبادل ، اى على اساس الزيادة في 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 .			

الراشد محاسون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)
الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	العالمية	تونس
× <u>الاثبات المحاسبي للمصروفات :</u> الاثبات المحاسبي للمصروفات يجب ان يتم على اساس احد الاسس الاتية : (أ) ارتباط المصروفات مباشرة بالايرادات التي تم تحقيقها او اثباتها محاسبيا خلال الفترة الزمنية ، او (ب) توزيع التكاليف على الفترات المستفيدة ، او (ج) التحقق المحاسبي الفوري.			
× <u>قياس المصروفات</u> تقاس المصروفات على اساس مقدار نقص الاصول او زيادة الخصوم 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 نتيجة ارتباطها المباشر بالايرادات المحققة خلال فترة معينة هو التكلفة التاريخية او تكلفة اقتناء الاصول التي استنفدت او مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة نفسها . (ب) الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا وفقا لتوزيعها			

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المقارن لعناهيهم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيسا الغربية	تونس
على الفترات التي استفادت من أصل معين هو التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء ذلك الأصل .			
(ج) الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر - أو أسعار - حيازة المنافع التي تم الحصول عليها .			
x لا تتحقق المكاسب - محاسبيا - إلا عندما يتم تحويل أصول أو خصوم وقد تنشأ هذه المكاسب نتيجة عمليات تبادلية ، أو نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات أخرى بخلاف أصحاب الوحدة المحاسبية . ووفقا للمعايير التي يتضمونها " مفهوم التحقق المحاسبي " فإن المكاسب التي تثبت محاسبيا يقتصر على المكاسب الناتجة عن أحداث تنطوي على تحويلات للأصول أو الخصوم بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى - بخلاف المالكين .			
x الخسائر: الخسائر هي مقدار النقص في صافي الأصول - بخلاف النقص الناتج عن توزيعات الأرباح للمالكين أو النقص الناتج عن العمليات الضرورية لتوليد الإيرادات . وطبقا للمعايير التي يتضمونها مفهوم التحقق المحاسبي فإن الخسائر القابلة للأنشآت المحاسبية			

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - شريفي رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول العقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

العملقة العربىة السعودىة	الولايـات المتحدـة	المعانيـا الغربىة	تونس
تقتصر على الخسائر الناتجة مما يأتى: (أ) <u>العمليات التبادلية</u> : يتعين الاثبات المحاسبى للخسائر الناتجة عن هذه العمليات عندما يتم التبادل فعلا. (ب) <u>التحويلات غير التبادلية</u> : اذ يتعين الاثبات المحاسبى للخسائر الناتجة عن هذه التحويلات عند وقوعها . (ج) <u>السرقـة او التـلف الذى يلحق بالاصول بفعل الاخرين</u> : ويتعين الاثبات المحاسبى للخسائر الناتجة عن هذه التحويلات عند وقوعها . (د) <u>الكـوارث</u> : اذ انه يتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا عند حدوثها او اكتشافها . (هـ) <u>الظروف غير العوائية التى تترتب عليها اضرار جارية</u> : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا اذا كانت تلك الظروف تدل على ان القيم المعجلة للاصول قد اصابها تدهور مستديم . (و) <u>الخصائر المحتملة</u> : ويتعين اثبات هذه الخصائر محاسبيا اذا كانت المعلومات المتاحة تدل على توقع حدوث حدث 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 (١)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	العالمية	تونس
مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :	مفاهيم جودة المعلومات :		
تحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص التي تنتم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية . ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة مسئول المحاسبة عند وضع المعايير المحاسبية . كما تساعد المسئولين عن إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة ، وفي التمييز بين ما يعتبر افصاحاً ضرورياً وما لا يعتبر كذلك .	حدد البيان رقم (٢) الذي أصدره المجلس المختص بوضع مبادئ المحاسبة المالية بعنوان " مفاهيم المحاسبة المالية " عدة خصائص للمعلومات المحاسبية ، وفيما يلي الخطوط العريضة لهذه الخصائص :		
الملاءمة :	الملاءمة :		
تعتبر المعلومات ملائمة - أو ذات علاقة وثيقة بالفرض الذي تعد من أجله - إذا كانت تساعد المستثمرين والمقرضين - الحاليين والمرتقبين - على تقييم محطة القرارات التي تتعلق بالاحتفاظ بحقوق الملكية أو تقديم القروض إلى تلك الوحدة ، وذلك بشرط توافر باقي الخصائص التي تنتم بها المعلومات المفيدة .	ان المعلومات المحاسبية الملائمة هي المعلومات التي تؤدي إلى التأثير في القرارات التي يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات ، وذلك بمساعدتهم على التنبيه بنتائج الأحداث ، أو تأكيد التوقعات التي سبق تكوينها ، أو تصحيح تلك التوقعات .		
	وتحدث المعلومات ذلك التأثير بتحسين مقدرة من يتخذون القرارات على التنبيه أو بإعادة تزويدهم بعد ذلك بالبيانات التي توضح مدى صحة التوقعات السابقة . ومن المعتاد ان تؤدي المعلومات هاتين الوظيفتين في آن واحد ، نظراً لان معرفة نتائج الاجراءات التي تم اتخاذها فعلاً تؤدي بصفة عامة إلى تحسين المقدرة على التنبيه بنتائج اجراءات مماثلة ، فيسودن معرفة الماضي لا يكون هناك اساس للتنبيه ،		

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (١)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة العالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	العالمية الغربية	تونس
امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها:	و بدون اهتمام بالمستقبل تكون المعلومات المتعلقة بالماضي معلومات عديمة .		
يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة العالية ان تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الامانة , اذ ان هذه الخاصية هي التي تبرر الثقة بها والاعتماد عليها , وتتسم المعلومات المالية الامينة بالخاصيتين الاتيتين: (١) تصوير المضمون الذي تهدف الى تقديمه تصويرا دقيقا والتعبير عنه بصورة صحيحة , فلا بد من التوافق الوثيق بين المعلومات الامينة والحقيقة الواقعة . وجدير بالملاحظة انه ليست هناك قاعدة لتقييم طريقة معينة من طرق القياس المحاسبي على اساس هذه الخاصية . وبعبارة اخرى : يتعذر تحديد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لاسلوب معين من اساليب القياس للواقع فلا بد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الاسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة .	ويقصد بذلك اتاحة المعلومات لمن يتخذون القرارات في الوقت الملائم اي قبل ان تفقد هذه المعلومات قدرتها على التأثير في القرارات . وتعتبر هذه الخاصية جانبها مكمل لخاصية العلامة . 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 ملائمة وتتضاءل منفعتها او تصبح عديمة المنفعة . وجدير بالملاحظة ان مجرد تقديم المعلومات في حينها لا يكتسب هذه المعلومات خاصية العلامة , ولكن عدم اتاحة المعلومات في حينها يسلبها هذه الخاصية التي كان من الممكن ان تتمتع بها لو انها قدمت في حينها .		
(ب) قابلية المعلومات للمراجعة والتحقق ويقصد بذلك ان النتائج التي يتوصل اليها شخص معين باستخدام اساليب معينة للقياس المحاسبي والانصاف يستطيع ان يتوصل اليها شخص اخر مستقل عن الشخص الاول - بتطبيق نفس الاساليب .	امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها:	ان الثقة بقياس معين وامكانية الاعتماد عليه تتوقف على توافر مفتين : اذ يجب ان يكون القياس صادقا في التعبير عما يهدف الى تصويره , كما يجب ان يكون اطعنان من يستخدم ذلك	

ملحق (أ)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة العالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
جودة المعلومات	القياس الى انه يتم بامانة التصوير.		
حيادية المعلومات - او حيديتها - اصطلاح موجب	ولكن تكون المعلومات مفيدة يجب ان تكون ذات		
بصف عدم التحيز . وتتداخل هذه الفئة تداخلا	علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من اجله كما يجب		
واضا مع امانة المعلومات لان المعلومات	ان تكون جذيرة بالثقة بها والاعتماد عليها. ولا بد		
المتحيزة - بحكم طبيعتها - معلومات لا يمكن	ان ندرك ان الثقة مسألة نسبية فلا يمكن القول		
الثقة بها او الاعتماد عليها.	بوجود الثقة او انعدامها بصورة مطلقة ، وانما		
وتوجه معلومات المحاسبة العالية التي تتم	هناك مستويات متدرجة للثقة ، ويتوقف امكان		
بالحيطة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لم	الثقة بالمعلومات على مقدار ما يتمتع به الوصف		
يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة - دون	او القياس من امانة التصوير والقبالية للمراجعة		
افتراضات مسبقة عن احتياجات اية مجموعة	والتحقيق . وتتداخل خاصية حيطة المعلومات - او		
معينة بالذات الى تلك المعلومات كما تت	خلوها من التحيز - ايضا مع هذين العنصرين من		
معلومات المحاسبة العالية بانها معلومات شريفة	العناصر التي تشكل خاصية الثقة بالمعلومات حتى		
خالية من التحيز صوب اية نتائج محددة مسبقا ،	يتسنى تحقيق مدققتها .		
ومن ثم فان خاصية حيطة المعلومات تتطلب	قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق :		
ماياتي :			
(أ) ان يرتكز الاختيار من بين بدائل القياس	تشواقر هذه الخاصية اذا امكن تامين درجة		
والافصاح على تقييم فاعلية كل من هذه	عالية من الاتفاق على النتائج التي يتوصل اليها		
البدائل .	مجموعة من الاشخاص ، يقوم كل منهم - مستقلا		
	عن غيره - باستخدام نفس الطرق لقياس تلسك		
(ب) فيما يتعلق بتطبيق طرق الافصاح او االمب	النتائج . اما خاصية امانة التصوير فانها تشير		
القياس التي تتطلب الالتجاء الى التقدير ،	الى التناظر او التوافق بين الارقام المحاسبية		
يجب الا تعمد ادارة المنشأة الى العقالة في	وبين الموارد او الاحداث التي تهدف هذه الارقام		
هذه التقديرات او بحساب بغية تحقيق نتائج	الى تصويرها .		
معينة ترغب - مسبقا - في التوصل اليها .			

ملحق (أ)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
قابلية المعلومات للمقارنة :	وجدير بالملاحظة ان درجة عالية من التناظر لانضمين ان قياسا محاسبيا معينيا يعتبر ملائما لاحتياجات من يستخدمونه اذا كانت الموارد او الاحداث التي يصورها ذلك القياس غير مناسبة للغرض المنشود.		
تؤدي هذه الخاصية الى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الوجود الحقيقية للمنتابه والاختلاف بين اداء المنشأة واداء المنشآت الاخرى خلال نفس الفترة الزمنية كما تمكنهم من مقارنة اداء المنشأة خلال السنوات السابقة . ولهذه الخاصية جانبان :	حيث ان المعلومات : يقعد بحيدة المعلومات - او خلوها من التحيز - انه عند وضع المبادئ او تطبيقها يجب ان يتركز الاهتمام حول حلاصة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها - دون النظر الى التأثير الذي يحدثه ذلك المبدأ على غابة او مصلحة معينة بالذات . وذلك لان الاختيار النزيه من بين البدائل المحاسبية المتاحة يجب ان يكون خاليا من التحيز نحو تحقيق نتيجة محددة مسبقا . ونظرا لان المعلومات التي تشملها القوائم المالية تستهدف خدمة فئات متعددة من ذوي الاهتمامات او المصالح المتباينة ، فلم يست هناك نتيجة واحدة محددة مسبقا يمكن ان تناسب اهتمامات كافة الفئات التي تستخدم هذه المعلومات .		
مما يجب اشاعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون اليها ، ان هذه المعلومات تفقد مفعولها اذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة الى استخدامها ، او اذا تراخي تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الاحداث التي ترتبط بها مما يؤدي الى تعذر اتخاذ اية اجراءات على اساسها . ولخاصية التوقيت انعلاش جانبان :	تكتسب المعلومات المتعلقة بمشروع معين درجة كبيرة من المنفعة اذا امكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن المشروعات الاخرى ، واذا امكن		

ملحق (١)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المملكة المغربية	توضيح
(أ) دورية القوائم المالية بمعنى طول اقصر فترة زمنية تعد عنها القوائم المالية التي قد تكون متاحة في مواعيد دورية متقاربة وقد لا تكون متاحة إلا في مواعيد متباعدة.	مقارنتها بالمعلومات المعاشلة عن نفس المشروع في فترات زمنية مختلفة او في لحظة زمنية أخرى. فإمكانية المقارنة بين المشروعات والاستمرار في تطبيق نفس الطرق المحاسبية خلال الفترات الزمنية المتوالية تؤدي الى زيادة القيمة الاعلامية للمقارنات التي يتم اجراؤها . وذلك لان اهمية المعلومات - ولأسيما المعلومات الكمية - تتوقف الى حد كبير على امكانية من يستخدم هذه المعلومات على مقارنتها بمقياس يمكن الاهتداء به .		
(ب) المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ اصدار تلك التقارير واتاحتها للتداول . ان انه كلما كان ذلك الفارق الزمني طويلا كلما قلت منفعة المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم .	الاهمية النسبية :		
ومن ثم فان تحديد الفترة الزمنية المثلثة التي تعد عنها التقارير، وتقليل الفارق الزمني بين نهاية تلك الفترة وتاريخ اصدار التقارير ، يعتبران من المعايير الهامة لمنفعة المعلومات المحاسبية .	الاهمية النسبية مفهوم متشعب يرتبط بالخصائص النوعية للمعلومات - لاسيما فيما يتعلق بملازمة تلك المعلومات وامكان الثقة بها والاعتداد عليها، ورغم ان تعريف خاصيتي الاهمية النسبية ، وملازمة المعلومات يعتمد على اساس مقدار ماحدثة كل منهما من تأثير على من يتخذون القرارات ، الا انهما خاصيتان متميزتان . فقد يتخذ القرار بعدم الافصاح عن معلومات معينة اما على اساس ان المستثمرين لا يحتاجون الى تلك المعلومات (بمعنى ان هذه المعلومات غير ملائمة او لاعلاقة لها بالقرارات التي يتخذها المستثمرون)، او عكسي اساس ان هذه المعلومات ضئيلة القيمة الى درجة انها لا تؤثر على هؤلاء المستثمرين (بمعنى انها ليست لها اهمية نسبية) . وبالتالي فان حجم		
قابلية المعلومات للفهم :			
لا يمكن الاستفادة من المعلومات الا اذا كانت مفهومة لمن يستخدمها ، وتتوقف امكانية فهم هذه المعلومات على عاملين :			
(أ) طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها .			
(ب) مقدرة من يستخدمون هذه المعلومات - خارج			

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

ملحق (أ)

الجدول المتسقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية	تونس
المنشأة - على استيعابها.	اي بند في حد ذاته - دون النظر الى طبيعته او الى الظروف التي تم فيها تكوين الرأى 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 المنشأة.	- لايعتبر اساسا كافيا للحكم على الاهمية النسبية لذلك البند، ويتبلور الموقف الحالى للمجلس المختص بوضع مبادئ المحاسبة فى انه لا يستطيع وضع مبادئ عامة للاهمية النسبية - لانه يتعذر على مثل هذه المبادئ ان تاخذ بعين الاعتبار كافة العوامل التي تدخل فى تكوين الرأى الشخص الذى يقوم على الخبرة والتجربة، وان المجلس قد يضع فى المستقبل - معايير كمية للاهمية النسبية ضمن مبادئ معينة وفقا لمايراه ملائعا.		
يرتبط هذان المفهومان ببعضهما من ناحية، كما انهما يرتبطان معا بمفهوم العلامة وامانة المعلومات من ناحية اخرى.	التكلفة والعائد:		
ويرجع السبب فى ارتباط الاهمية النسبية بالافصاح الامثل الى ان المعلومات الهامة يتعين الافصاح عنها - وبذفس المنطق فان المعلومات التي لا يتم الافصاح عنها يفترض - مسبقا - انها معلومات غير هامة.	يستطيع كل من يستخدم المعلومات المحاسبية تكوين صورة الشخص عن القيمة النسبية لكل خاصية من الخصائص النوعية لهذه المعلومات، ولكن من المهم - فى نهاية الامر - ان تهذل الهيئة المختصة بوضع مبادئ المحاسبة قصارى جهدها لتوفير احتياجات المجتمع ككل عندما تصدر مبادا محاسبيا من شانه التضحية باحدى هذه الخصائص فى سبيل خاصية اخرى		
اما السبب فى ارتباط مفهوم الاهمية النسبية والافصاح الامثل - معا - بمفهوم العلامة فيرجع الى ان المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة باهداف القوائم المالية تعتبر - بحكم طبيعتها - معلومات غير هامة، وبالتالي ليس هناك ما يدعو	كما يجب على هذه الهيئة ان تكون على بينة - بصورة مستمرة - من المفاضلة بين محطة التكاليف والمنافع التي تترتب على تلك المبادئ، ان انه لكى يمكن تبرير الافصاح عن معلومات معينة - يتعين ان تكون المنافع المتوقعة من الحصول على		

ملحق (أ)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

العملقة العربية للبيانات السعدوية	الولايات المتحدة	المانيسا الغربية	تونس
الى الانصاح عنها .	تلك المعلومات اكبر من التكلفة التي ترتبط		
وبالمثل . فان الاهمية النسبية والانصاح الامثل	بالانصاح عنها . غير انه يتعذر - في هذه الحالة -		
بربطان - معا - بمفهوم امانة المعلومات وامكان	تحديد مقدار التكلفة او العائد . فهناك تكلفة		
الاعتماد عليها وذلك على اساس ان القوائم	لاعداد المعلومات وتقديمها . وهناك تكلفة		
المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب ان تفسح	لاستخدام تلك المعلومات . كما ان من يقوم باعداد		
عن كافة المعلومات ذات الاهمية النسبية (وذلك	المعلومات المالية ينتفع منها بنفس القدر الذي		
بالاضافة الى توافر باقي الخصائص الاخرى في تلك	ينتفع به من يستخدمها .		
القوائم) .	قابلية المعلومات للفهم :		
وتقتضى خاصية الاهمية النسبية توجيه الاهتمام	لايمكن ان تكون المعلومات نافعة لمن يتخذون		
الى من يستخدمون القوائم المالية والتعرف على	القرارات اذا تعذر عليهم فهمها . حتى لو كانت		
ما يحتاجونه من المعلومات . والقاعدة العامة	هذه المعلومات وثيقة الصلة بقرار معين او كانت		
هي ان يندا معينا يعتبر ذا اهمية نسبية اذا	تتمتع بدرجة عالية من الامانة التي تكفل الثقة		
اذا حذف او عدم الانصاح عنه او عرضه بصورة	بها والاعتماد عليها .		
غير صحيحة الى تشويه المعلومات التي تشملها			
القوائم المالية بما يؤدي الى النتائج الالية :	وترتبط قابلية المعلومات للفهم بالصفات التي		
(أ) التأثير على تقييم المستثمرين والمقرضين -	يتم بها من يتخذ القرار بقدر ارتباطها		
الحاليين والمرتبين - لمصلحة النتائج التي	بخصائص المعلومات نفسها وبالتالي فانه لا يمكن		
تترتب على الاحتفاظ بحق من حقوق الملكية او	تقييم قابلية المعلومات للفهم على اساس مطلق .		
تقديم قرض للمنشأة .	وانما يجب ان يكون ذلك التقييم مرتبطا بمجموعة		
(ب) التأثير على تقييم المساهمين الحاليين او	محددة بالذات ممن يتخذون القرارات .		
اصحاب الحقوق في المنشأة لاداء الادارة .			
ويسهم الانصاح الامثل في زيادة منفعة المعلومات			
المتعددة من المحاسبة المالية . ومن ثم فان			

ملحق (١)

الجدول المقارن لمفاهيم المحاسبة المالية

المملكة العربية السعودية المعتمدة	الولايات المتحدة	العالم العربي	تونس
القوائم المالية يجب ان تكشف عن كفاية المعلومات التي تجعلها غير مضللة , كما يجب ان يتركز الافصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين ابرازها بصورة خاصة - وهي المعلومات الهامة ذات العلاقة الوثيقة بالهدف الذي تعد من اجله هذه القوائم - وهناك جانبان للافصاح الامثل , هما تجميع المفردات في مجموعات ملائمة , واضفاء الشرح الامثل على البيانات .			

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

مفاهيم المحاسبة المالية

قائمة المحتويات

صفحة		<u>فقره</u>		
٩٥	٢٠١		مقدمــــــــــــــــــــة	١
٩٦			تمهيـــــــــــــــــــــد	٢
٩٦	٢٠٢		مقدمــــــــــــــــــــة	١ - ٢
٩٦	٢٠٣ - ٢٠٨		اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية	٢ - ٢
٩٧			مفاهيم المحاسبة المالية وتصنيفاتها	٣ - ٢
٩٧	٢٠٩		مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية	١ - ٣ - ٢
٩٨	٢١٠		مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف	٢ - ٣ - ٢
٩٨	٢١١		مفاهيم القياس المحاسبــــــــــــــــي	٣ - ٣ - ٢
٩٨	٢١٢		مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية	٤ - ٣ - ٢
٩٩			نص البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية	٣
٩٩	٢٢٣		نطاق البيــــــــــــــــان	١ - ٣
			محتوى البــــــــــــــــيان	٢ - ٣
٩٩			مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية	١ - ٢ - ٣
٩٩	٢٢٤ - ٢٢٧		مقدمــــــــــــــــــــة	١ - ١ - ٢ - ٣
١٠٠	٢٢٨ - ٢٥٧		تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية	٢ - ١ - ٢ - ٣
١٠٨			مفهوم الاحداث والعمليات والظروف	٢ - ٢ - ٣
١٠٨	٢٥٨		مقدمــــــــــــــــــــة	١ - ٢ - ٢ - ٣
١٠٨	٢٥٩ - ٢٦٥		تعريف الاحداث والعمليات والظروف	٢ - ٢ - ٢ - ٣
١١١			مفاهيم القياس المحاسبــــــــــــــــي	٣ - ٢ - ٣
١١١	٢٦٦		مقدمــــــــــــــــــــة	١ - ٣ - ٢ - ٣
١١٢	٢٦٧ - ٢٦٩		مفهوم الوحدة المحاسبية	٢ - ٣ - ٢ - ٣
١١٣	٢٧٠ - ٢٧٢		مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية	٣ - ٣ - ٢ - ٣
١١٤	٢٧٣ - ٢٧٤		مفهوم اعداد التقارير الدورية	٤ - ٣ - ٢ - ٣

الجزء الثالث - معيار العرض والافصاح العام

١ - مقدمة

رقم
الفقرة

يعتزل معيار العرض والافصاح العام معيار المحاسبة المالية الاول فـ ٥٠١ سلسلة معايير المحاسبة المالية التي يتعين تحديدها لتحقيق الاهداف التي نـص عليها بيان اهداف القوائم المالية وحدود استخدامها . ويعنى هذا المعيار بتحديد مقتضيات العامة لعرض المعلومات فى القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وتحدد الايضاحات العامة التي يتعين الافصاح عنها فى 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 ، ألمانيا الغربية وتونس . لكونها محل الدراسة المقارنة في المرحلة الاولى لتطوير المهنة والتي انتهت بالتقرير المعد بتاريخ ١٠/١٠/١٤٠١هـ وتم تنظيم هذا الجزء على شكل ثلاث اقسام كمايلي :

القسم الاول : تمهيد عام يهدف الى تعريف المشاكل التي يهدف المعيار الى معالجتها .

القسم الثاني: نص المعيار بمافي ذلك ملحقان يحتوى الاول على قوائم مالىسة توضيحية الهدف منها مساعدة المسؤولين عن تطبيق هذا المعيار على استيعاب مقتضيات العرض التى ينص عليها المعيار . ويحتوى الثانى على ارشادات الهدف منها مساعدة الاطراف المعنية عند احتساب وعرض الاموال الناتجة من (او المستخدمة فى) التشغيل.

القسم الثالث: دراسة تحليلية لمقتضيات المعيار ومقارنة لمقتضياته مع المقتضيات المماثلة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ، ألمانيا 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 ولا يمكن تأجيلها حتى تنفيذ المرحلة الثالثة من المشروع والتي سيكون التركيز فيها على مثل هذه المواضيع .

٢ - تمهيد - د

رقم
الفقرة

مقدمة :

١-٢

تعتبر ادارة الوحدة المحاسبية* - حسب ماتقضى به المادة (١٣٣) من نظام الشركات ٥٠٣ - مسئولة - اساسا - عن اعداد القوائم المالية . ويترتب على ذلك ان العرض والافصاح بصورة سليمة في تلك القوائم يعتبر احدى مسئوليات الادارة . ويشمل اصطلاح "القوائم المالية" ما يأتى : قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال او قائمة الارباح المبقاه ، وقائمة مصادر الاموال واستخداماتها . يضاف الى ذلك اية ايضاحات يقتضيها اضاء الوضوح على هذه القوائم وجعلها مفهومة غير مضللة .

وتهدف القوائم المالية الى تقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات . ويجب ٥٠٤ أن تحتوى القوائم المالية - على وجه التحديد - المعلومات التى تفيده مستخدمى القوائم المالية من المستثمرين والمقرضين وغيرهم من اصحاب الاحتياجات المشتركة الى المعلومات فى دراسة امكانية حصولهم على تدفق نقدي نتيجة لعلاقتهم مع الوحدة المحاسبية التى تعد عنها تلك القوائم . ويوضح "البيان المقترح لاهداف القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وحدود استخدامها" ان وفاء القوائم المالية بما يحتاجه المستفيدون من معلومات يتطلب أن تشتمل على ما يأتى :

- (أ) دخل الوحدة المحاسبية واجزائه والاحداث التى ادت الى تحقيقه .
- (ب) اصول تلك الوحدة وخصومها وحقوق اصحاب رأس مالها .
- (ج) 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 الرأسمالية وتوزيعات الارباح والتوزيعات الاخرى لأصحاب رأس المال سواء كانت فى صورة نقود او اصول اخرى .

وتسهم هذه المعلومات - فى مجموعها - فى مساعدة المستفيدين فى تقييم ٥٠٥ المركز المالي للوحدة المحاسبية وتقييم ادائها فى الفترات المحاسبية الماضية ، كما انها تسهم بصورة غير مباشرة فى تقييم امكانيات التدفق النقدي الذى يغول اليهم نتيجة لعلاقتهم بالمنشأة .

* استخدمت عبارة الوحدة المحاسبية لتعنى المنشأة والعكس كلما كان سياق الكلام يبين ذلك

- ومن ناحية اخرى ، تسهم هذه المعلومات في تقييم اصحاب رأس المال لمدى وفاء الادارة بمسئوليتها كوكيل عنهم في استخدام مواد الوحدة المحاسبية .
- وتسهم قائمة الدخل ومايرتبط بها من الايضاحات في تحقيق اهداف القوائم ٥٠٦ القوائم المالية ، وذلك بتقديم المعلومات التي تتعلق بمقدار الزيادة او النقص في حقوق اصحاب رأس المال نتيجة للعمليات الجارية وغيرها من الظروف والاحداث التي وقعت خلال فترة زمنية معينة ، وذلك فيما عدا الاستثمارات التي يقدمها أصحاب رأس المال ، وتوزيعات الارباح والتوزيعات الاخرى التي يحصلون عليها والمساهمات الرأسمالية من غير أصحاب رأس المال . وتظهر هذه المعلومات بقائمة الدخل من التفاصيل المتعلقة بالايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي تحققت - محاسبيا - خلال تلك الفترة المالية ، بصورة توضح اجزاء الدخل . وتسهم ٥٠٧ قائمة المركز المالي ومايرتبط بها من ايضاحات في تحقيق اهداف القوائم المالية بتقديم المعلومات المتعلقة بطبيعة وقيمة الاستثمارات في أصول الوحدة المحاسبية ، والتزاماتها الحالية للغير ، وحقوق أصحاب رأس المال في اصولها ، كما تسهم قائمة المركز المالي في تحقيق هذه الاهداف بتقديم المعلومات التي تفيد المستفيدين في تقييم درجة سيولة الوحدة المحاسبية .
- كذلك تسهم قائمة مصادر واستخدام الاموال وما يرتبط بها من ايضاحات ٥٠٨ في تحقيق اهداف القوائم المالية بتقديم معلومات عما يأتي :
- (أ) كيفية تمويل أنشطة الوحدة المحاسبية ومقدار الاموال التي تحققت عن عملياتها .
- (ب) كيفية استخدام اصول الوحدة المحاسبية .
- (ج) اثر هذه الأنشطة على اصول الوحدة المحاسبية .
- واخيرا تسهم " قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال " ومايرتبط ٥٠٩ بها من ايضاحات ، او قائمة الارباح المبقاة ومايرتبط بها من ايضاحات - سواء في صلب قائمة المركز المالي أو في ايضاحات القوائم المالية - في تحقيق اهداف 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 التي تحصل عليها من غير أصحاب رأس المال .

٢-٢

متطلبات العرض العام فى القوائم المالية :

١-٢-٢

المتطلبات العامة :

٥١٠ تشمل هذه المتطلبات الاعتبارات التي يجب مراعاتها فى تحديد الموضوع الملازم لظهار البيانات المتعلقة بالمركز المالى للوحدة المحاسبية ، نتائج اعمالها ، التغييرات 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 الموضوع الملازم 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 الملازم لتجميع البيانات او ابراز تفاصيلها والاطلوب الذى يتبع فى عرضها (١) . ولتند 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 والظروف التى أدت الى تحقيقه شروط الانبئات المحاسبى وفقا لما جاء فى " البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية " . وينبغى أن تشرح الايضاحات المرفقة بالقوائم

(١) يشتمل هذا المعيار على ثلاثة مصطلحات تشير الى الدرجات المختلفة من التجميع ويقدم بهذه المصطلحات ما ياتى :

(أ) البند ويمثل أدنى درجة ممكنة من التفصيل لعرض الأصول والخصوم والإيرادات والمكاسب والخسائر بحيث يخص للبند سطر مستقل فى صلب القوائم المالية او الجداول التى تشملها البيانات الايضاحية المرفقة بالقوائم ومن امثلة ذلك : (١) الربح او الخسارة من بيع الأصول الثابتة ان يمكن اظهاره كبند مستقل فى قائمة الدخل ، (٢) النقد فى الصندوق ولدى البنوك كبند من الأصول المتداولة فى قائمة المركز المالى .

(ب) الجزء ويمثل مجموعة من البنود فى " قائمة الدخل " او قائمة مصادر واستخدام الأموال " ومن امثلته : الدخل من العمليات كما يظهر بقائمة الدخل او النقدية الناتجة من العمليات كما تظهر فى قائمة مصادر واستخدام الأموال .

(ج) المجموعة وتمثل عددا من البنود التى تظهر فى " قائمة المركز المالى " ومن امثلتها مجموعة الأصول المتداولة ومجموعة الخصوم المتداولة فى تلك القائمة .

المالية من البنود التي تظهر في صلب هذه القوائم . واذا كانت المعلومات الواردة في صلب القوائم المالية غير كافية لاعطاء صورة كاملة للمركز المالي للوحدة المحاسبية ونتائج عملياتها والتغيرات في حقوق أصحاب راس المال او مصادر واستخدام الاموال فانه يتعين اثبات المعلومات الضرورية للتعرف على ذلك كله في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية .
وفضلا عن ذلك فان هذه الايضاحات يجب أن تستخدم لاطهار التفاصيل التي يتعذر وضعها بصورة مقبولة في صلب القوائم المالية .

وتتوقف كيفية عرض البنود او ابرازها في القوائم المالية على الاعتبارات ٥١٢ المتعلقة بالاهمية النسبية للبنود والاجزاء والمجموعات التي تظهر في تلك القوائم . وللاهمية النسبية في هذا الصدد جانبان يتناول احدهما الاعتبارات الكمية بينما يتناول الآخر الاعتبارات النوعية ، وتتركز الاعتبارات الكمية حول حجم او قيمة البند او الجزء او المجموعة .

اما الاعتبارات النوعية للاهمية النسبية ، فتتركز حول طبيعة وخصائص ٥١٣ وأسس قياس تلك البنود والمكونات والمجموعات وعلاقة كل منها بمؤشرات معينة تعتبر مفيدة لمن يستخدمون القوائم المالية بصورة اساسية في تقييم اداء الوحدة المحاسبية واحتمالات نجاحها ، ويحدد معيار العرض والافصاح العام الأسس النوعية والكمية لتقدير الاهمية النسبية التي يبني عليها تجميع او تفصيل البنود او الاجزاء او المجموعات في صلب القوائم المالية .

٢-٢-٢ المتطلبات الخاصة لكل قائمة مالية :

١-٢-٢-٢ عرض النتائج و ابرازها في قائمة الدخل :

لقد اوضح البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة ٥١٤ للربح العناصر التي يجب ان تتضمنها قائمة الدخل وقد حددت هذه الوثيقة تلك العناصر على الوجه الاتي :

الايادات - المصروفات - المكاسب - الخسائر - صافي الدخل .
ومن المفيد لمن يستخدمون القوائم المالية ابراز الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على هيئة اجزاء ذات مغزى لصافي الدخل .
ويقصد باجزاء صافي الدخل تجميع بنود الايرادات والمصروفات والمكاسب ٥١٥ والخسائر في مجموعات متشابهة ويتأثر ذلك بالاعتبارات الاتية :
(أ) من المفيد عرض جزء من اجزاء الدخل كبنود مستقل اذا كانت

تساعد على 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 الأنشطة العرضية او الفرعية المستمرة او المتوقع استمرارها من عمليات الوحدة المحاسبية مع الوحدات الاخرى او من الظروف والاحداث التى أحاطت بها .
- × نتائج النشاطات المتوقفة او المتوقع توقفها .
- × نتائج الاحداث والظروف غير العادية التى لا يمتثل أن تتكرر فى المستقبل المنظور والتى تختلف اختلافا جوهريا عن الأنشطة المعتادة للوحدة المحاسبية .

(ب) بالاضافة يجب ان تشمل قائمة الدخل على تفاصيل كافية حتى يتسنى لمن يستخدمون القوائم المالية فهم او استيعاب العلاقات الرئيسية فيما بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر .
وبناء على ذلك فإنه من المفيد ابراز كل مما يأتى كبنود مستقل داخل اجزاء صافى الدخل المتعلقة به :

- × المصروفات التى تتغير مع حجم العمليات او مع الاجزاء المختلفة لضافى الدخل .

- × المصروفات التى تخضع للتقدير .

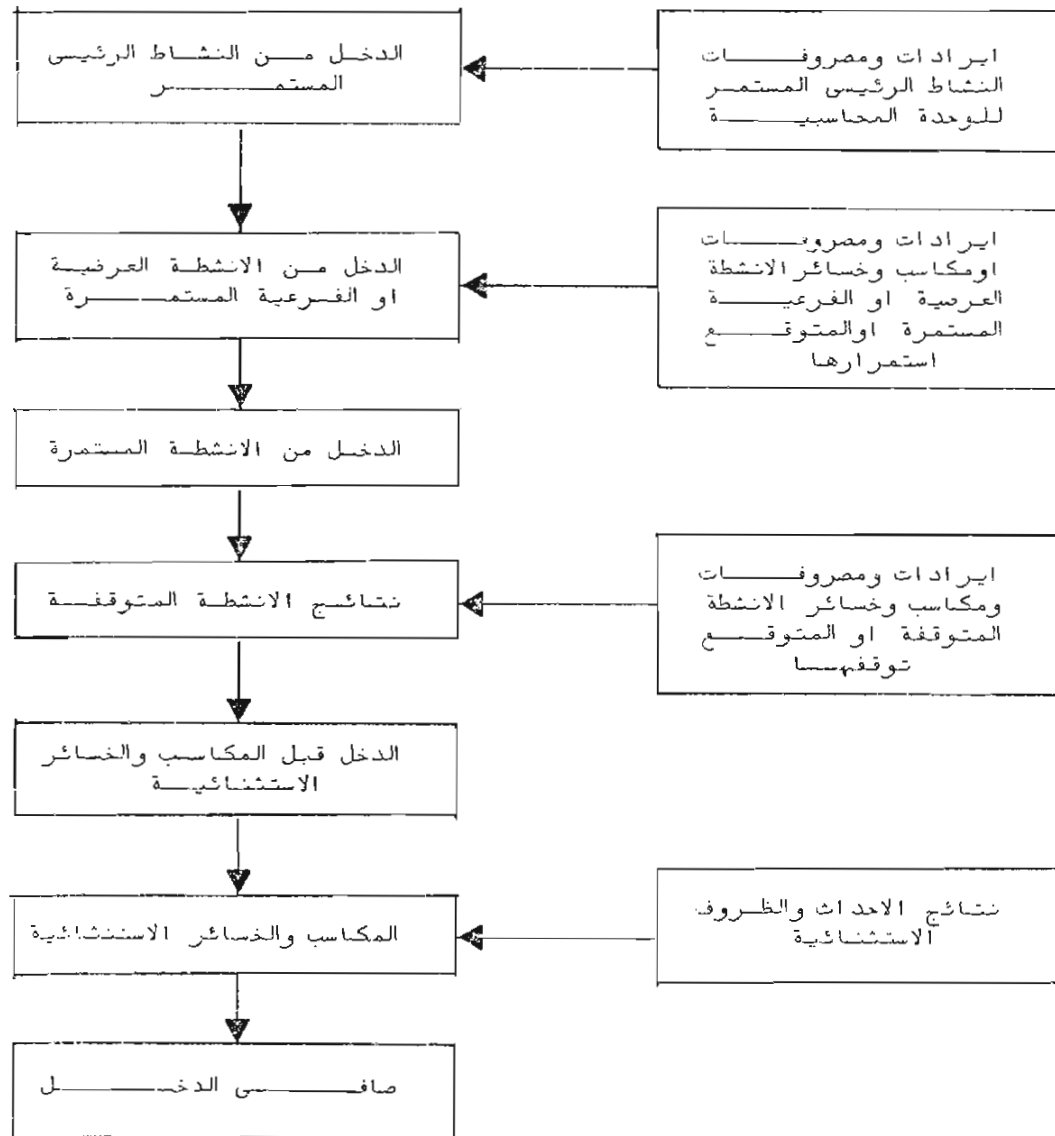
- × المصروفات الثابتة على مدار الزمن .

(ج) من المفيد التمييز بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التى تخضع فى قياسها لدرجات متفاوتة 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 المحاسبية 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 لضافى الدخل الواجب عرضها فى قائمة الدخل بافتراض وجودها وأهميتها النسبية .

اجزاء صافى الدخل:



شكل رقم (١) يخلص الاجزاء الاساسية لصافى الدخل الواجب عرضها فى قائمة الدخل

٢-٢-٢-٢ عرض المعلومات فى قائمة مصادر واستخدام الاموال:

- ٥١٦ 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.
- ٥١٧ 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 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" بأنه " النقدية" اكثر ملاءمة من تعريف ذلك الاصطلاح بأنه " رأس المال العامل" وذلك فيما يتعلق بالوفاء باحتياجات المستفيدين من المعلومات , الا فى الحالات التى تكون فيها الاصول المتداولة الاخرى على درجة عالية من السيولة بطبيعتها , فتدكون من الملائم ايضا تعريف اصطلاح "الاموال" بأنه رأس المال العامل .
- ٥١٨ وهناك تغيرات معينة فى عناصر قائمة المركز المالى لا تؤثر فى "الاسوال" وفقا للتعريف الوارد فى الفقرة السابقة , ومع ذلك فان هذه التغيرات تنبج عن معاممت تنطوى على وجهين فى آن واحد : أحدهما تحويلى , والاخر 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 اقتضت قائمة مصادر واستخدام الاموال على التغيرات التى تنطوى على تحقيق أموال او استخدامهما فقط فان مثل هذه القائمة قد تفشل فى تقديم كافة المعلومات الملائمة عن أنشطة التمويل والاستثمار للوحدة المحاسبية , وبالتالي 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 .

ولكن 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 التي سبقت الإشارة اليها .

كما يجب ابراز مصادر واستخدامات النقدية او رأس المال العامل في اجزاء ذات مغزى . ومن المفيد اظهار الجزء - كبنء مستقل في 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 أى النقدية التي تتحقق من او تستخدم في 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 التي يقدمها غير المالكين . كما يستلزم ذلك ايضا ابراز قيمة رأس المال العامل او النقدية المستخدمة لمداد القروض وللإستثمار في الأصول غير النقدية او غير المتداولة وفي التوزيعات للمالكين او اصحاب المنشأة .

٢-٢-٣ عرض المعلومات في قائمة المركز المالي :

ورد تعريف العناصر التي يتعين ان تشمل عليها قائمة المركز المالي في ٥٢١ " البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية " وهذه العناصر هي: الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال (او المالكين) ومن المفيد لمن يستخدمون القوائم المالية ابراز هذه البنود في مجموعات ذات مغزى . والاساس في تحديد عدد هذه المجموعات وما تحتويه كل منها هو مدى الفائدة ٥٢٢ التي يحصل عليها من يستخدمون القوائم المالية في تقييم طبيعة الأصول المتاحة وقيمتها ودرجة سيولتها ، وفي تقييم اتجاهات الادارة تجاه استخدامات الأصول ، وتحديد الالتزامات التي تتطلب تسويتها استخدام موارد سائلة وتوقيت استخدام تلك الموارد . ويمكن ابراز الأصول والخصوم في مجموعات مختلفه وفقا للاعتبارات الاتية :

(١) التمييز بين الأصول التي تحتفظ بها المنشأة لغرض البيع بشكلها الحالي ٥٢٣ منفصلة عن الأصول التي تحتفظ بها لاستخدامها كمدخلات للإنتاج او لعمليات تحويلية اخرى او لاستخدامها في العمليات ، كما يجب التمييز بين هذه الأصول والأصول التي 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 تميزا 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 تميزا 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 الاحتياطي القانوني عن البنود والمجموعات الاخرى لحقوق اصحاب رأس المال .

(ك) استخدام عبارات واضحة لوصف مختلف البنود والمجموعات التى تشملها قائمة المركز المالى بحيث يمكن فهم هذه القائمة واستيعابها .

٢-٢-٢ عرض المعلومات فى قائمة الارباح المبقاة او قائمة التغييرات فى حقوق اصحاب رأس المال (المالكين) :

فى معظم الحالات يمكن بيان تغييرات الاصول والخصوم التى تتأثر بها حقوق ٥٢٤ اصحاب رأس المال فى قائمة الارباح المبقاة مضافا اليها ايضاحات ترفيق بالقوائم المالية . ولكن اذا كانت العمليات التى تتأثر بها حقوق اصحاب رأس المال متشابكة او غير عادية ، فان قائمة التغييرات فى حقوق اصحاب رأس المال يمكن أن تستخدم لتوضيح جميع التغييرات 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 التغييرات ومصادرها ، ويستلزم ذلك ما يأتى :

(أ) الفصل بين الاستثمارات الاضافية التى يقدمها اصحاب رأس المال ٥٢٥ والمساهمات التى قد تحول عليها الوحدة المحاسبية من غير اصحاب رأس المال .

٢٠٠	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		(ب) اظهار التوزيعات لاصحاب رأس المال (المالكين) كبنء مستقل. (ج) اظهار صافى الدخل المبقى كبنء مستقل مع بيان المبالغ المجنبه 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 .
		٣-٢ <u>متطلبات الافصاح العام :</u> يقصد بالافصاح العام ايضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التى يتعين ايضاحها ٥٢٦ حتى لاتكون القوائم المالية مضللة . وتتعلق هذه المعلومات بالآتى : ١-٣-٢ <u>تعريف الوحدة المحاسبية :</u> 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 بالإضافة الى تاريخ (أو تواريخ) قائمة المركز المالى والمدة (او المدد) التى تغطيها القوائم الأخرى ، فضلا عن ذلك يجب ايضاح نشاط الوحدة المحاسبية حتى يتسنى مقارنتها مع الوحدات المناظرة او المشابهة . ٢-٣-٢ <u>ايضاح السياسات المحاسبية الهامة :</u> 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 المختلفة المتاحة حاليا للاستخدام يمكن أن تودى الى اعداد مجموعات مختلفة اختلفا جوهريا عن القوائم المالية المبينة على نفس العمليات والاحداث والظروف . ٣-٣-٢ <u>التغيرات المحاسبية :</u> 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 :

٢٠١	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		١-٣-٣-٢ <u>التغير فى السياسة المحاسبية :</u> تشمل السياسات المحاسبية المعايير والأسس التى اتبعتها الادارة وطرق تطبيق ٥٣١ تلك المعايير والأسس لاعداد القوائم المالية ، وينطوى التغير 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 فـسـى بنود اخرى من بنود القوائم المالية . ومن أمثلة ماتشملة تغيرات السياسات المحاسبية ، تغير طريقة تحديد تكلفة ٥٣٢ 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 . ولايدخل ضمن التغيرات فى السياسات المحاسبية مايتأتى : ٥٣٣ (أ) اقرار سياسة محاسبية جديدة تقتضيها عمليات او أحداث او ظروف تختلف فى جوهرها اختلافا واضحا عن مثيلاتها التى حدثت فى الماضى . (ب) اقرار سياسة محاسبية جديدة لعمليات او ظروف او أحداث تقع للمرة الاولى ، او كانت فى الماضى غير ذات اهمية نسبية . وقد يختلف تبويب بند معين فى القوائم المالية للمدة الجارية عما كان عليه ٥٣٤ 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 . وهناك طرق مختلفة لمعالجة التغير فى السياسات المحاسبية منها مايتأتى : ٥٣٥ (أ) 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 فـسـى 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 السنوات السابقة مع اظهار التسوية المجمعة فى المدة التى يحدث فيها التفسير فى السياسات المحاسبية . ويمكن اظهار التسوية المجمعة 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 السند 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 .

ويجب أن يكون الاعتبار الاساسى فى معالجة التغير فى سياسة محاسبية او فى ٥٣٦ 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 تآثرت بها تلك النتائج وبالإضافة حينما يحدث تغير فى سياسة محاسبية معينة يجب ايضاح طبيعة ذلك التغير ومبرراته وأثره على المدة الجارية والمدد السابقة حتى يتسنى ادراك مغزى ذلك التغير وأثره على القوائم المالية .

٢-٣-٢ التغير فى التقديرات المحاسبية :

يتطلب اعداد القوائم المالية استخدام تقديرات على أساس المعلومات المتاحة ٥٣٧ فى وقت اعداد تلك القوائم ، ومن أمثلة ذلك تقدير الديون التى لا يتوقع 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 اتحت للمنشأة معلومات جديدة عنها ، او اكتسبت المنشأة خبرة اضافية ، او وقعت احداث جديدة تؤدى الى تغيير تلك التقديرات .

وقد يؤدى التغير فى تقدير معين الى التأثير على النتائج المالية للمدد المقبلة ٥٣٨ 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 . ولا يجوز اظهار الأثر الرجعى

٢٠٣ معيار العرض والافصاح العام	المحاسبية المالية
	لذلك التغيير نظرا لانه ترتب على معلومات او تطورات جديدة لم تكن متاحة عند التقدير الاصلى. وحيثما يحدث تغيير فى تقدير محاسبى غير عادى، او نادر الوقوع او له تأثير هام على نتائج المدة الجارية والمدد المقبلة، فان وصف طبيعة التغيير وأثره على المدة الجارية يساعد على ادراك مغزى ذلك التغيير وأثره على القوائم المالية <u>٣-٣-٢ التغيير فى مكونات الوحدة المحاسبية :</u> يعتبر التغيير فى مكونات الوحدة المحاسبية نوعا خاصا من تغيير 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 لايعنبر تغييرا فى الوحدة المحاسبية ، وكذلك الحال اذا باعت شركة قابضة شركة تابعة ، وبالتالى حذفت تلك الشركة من قوائمها المالية الموحدة . وينبغي بيان قيمة التغيير فى الوحدة المحاسبية باشر رجبى ، حكمه فى ذلك ٥٤٠ حكم أية تغيرات أخرى فى السياسات المحاسبية ، وذلك حتى يمكن تسهيل مقارنة نتائج الوحدة المحاسبية خلال فترة من الزمن . فضلا عن ذلك فانه يجب ايضاح مبررات ذلك التغيير واشاره على نتائج العمليات حتى يتسنى فهم القوائم المالية واستيعابها . <u>٤-٣-٢ تصحيح الخطأ فى القوائم المالية للمدد السابقة :</u> قد تقع اخطاء حسابية فى القوائم المالية كما قد تقع اخطاء فى تطبيق المعايير ٥٤١ والطرق المحاسبية او نتيجة اغفال بعض المعلومات او البيانات التى تؤثر على التقديرات المحاسبية على الرغم من انها كانت متاحة وقت اعداد القوائم المالية . ويجب التمييز بين تصحيح الاخطاء المحاسبية وبين التغيرات فى التقديرات ٥٤٢ المحاسبية اذ أن التغيير فى التقدير المحاسبى ينتج عن أحداث لم تكن قد وقعت او معلومات لم تكن متاحة وقت اعداد القوائم المالية او نتيجة خبرات تكوّنت 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 انها كانت تقديرات غير دقيقة لايمكن اعتبارها من قبيل الاخطاء .

٢٠٤	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	كما أنه يجب التمييز بين تصحيح الخطأ وبين تغيير سياسة محاسبية . إذ أن تصحيح الخطأ قد ينشأ نتيجة التحول من سياسة محاسبية غير مقبولة الى سياسة أخرى مقبولة . وعلى العكس من ذلك، فإن تغيير سياسة محاسبية يقتصر على التحول من سياسة محاسبية مقبولة الى سياسة أخرى مقبولة ايضاً . ويجب ان يكون تصحيح الخطأ الذى وقع فى القوائم المالية لمدة سابقة - ولم ٥٤٣ 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 تتأثر بالتصحيح) فى المدد اللاحقة للمدة التى وقع فيها الخطأ - بما فى ذلك المدة الجارية . كما يتعين تعديل الرصيد الافتتاحى للارباح المبقاة (وغيره من الارصدة التى تتأثر بالتصحيح) فى القوائم المالية لاول مدة معروضة اذا وقع الخطأ فى مدة سابقة لتلك المدة . ومن الضرورى ايضاح طبيعة الخطأ والاشار التى ترتبت عليه حتى يتسنى فهم القوائم المالية واستيعابها .	٤-٣-٢ المكاسب والخسائر المحتملة والارتباطات المالية :
	١-٤-٣-٢ المكاسب والخسائر المحتملة : تمثل المكاسب والخسائر المحتملة فى وضع معين او مجموعة من الازواح القائمة ٥٤٤ 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 . ومن المعلوم أن مفهوم "الاثبات المحاسبى" الذى ورد "بالبينان المقترح لمفاهيم ٥٤٥ المحاسبة المالية" ، يحظر الاثبات المحاسبى لمكسب محتمل الا اذا وقع الحدث او الاحداث التى تؤكدده ، 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 أمراً مرجحاً شريطة أن يكون هناك تقدير معقولاً لقيمة الخسارة . ٥٤٦ بالإضافة الى ذلك يعتبر الافصاح عن الخسائر المحتملة التى لم تثبت محاسبياً والنسب لا يعتبر احتمال تحققها نادراً أمراً ضرورياً حتى لاتصبح القوائم المالية مضللة . كما يجب ايضاح المكاسب المحتملة اذا كان وقوع الحدث او الاحداث التى تؤكددها أمراً مرجحاً . ويتفق الافصاح عن تلك الخسائر والمكاسب المحتملة مع احتياجات من يستخدمون القوائم المالية - خارج المنشأة - طبقاً لما جاء "بالبينان المقترح لأهداف القوائم المالية وحدود استخدماتها"	

٢٠٥	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		٢-٣-٤-٢ الارتباطات المالية : تتمثل الارتباطات فى اتفاقيات قابلة للتنفيذ ولم يتم انجازها بين الوحدة ٥٤٧ المحاسبية وغيرها من الوحدات تؤدى الى الحد من حرية الوحدة المحاسبية فى التصرف، ومن المعتاد أن يكون لدى الوحدة المحاسبية عددا من الارتباطات الناتجة عن اعمالها العادية ومن ثم لا يعتبر 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 ، وبالتالي ، فان الافصاح يكون ضروريا عن الارتباطات الاتية وما يماثلها : 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 او غيرها من الاصول نتيجة لاتفاقيات الاندماج المنفذة . (ط) التعاقد على ايجارات طويلة المدى . (ى) التعاقد على شراء (او بيع) 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 غير عادية أو باتفاقات تقضى بعدم المنافسة . (ل) الارتباط بشراء الاسهم او حقوق الملكية من أصحاب رأس المال . (م) الارتباط بشراء أو بيع عملات اجنبية . ٥-٣-٢ الاحداث اللاحقة لاعداد القوائم المالية : ٥٤٩ كثيرا ماتقم أحداث خلال الفترة التى تنقضى بين تاريخ القوائم المالية وبين تاريخ اصدارها للتداول قد تدعو الى تعديلات فى الاصول والخصوم او قد تتطلب ايضاحات اضافية حتى لاتصح القوائم المالية مظللة . وبصفة عامة هناك نوعان من تلك الاحداث :

(أ) احداث تحمل في طياتها قرائن اضافية عن الاوضاع التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية .

(ب) احداث تشير الى أمور وقعت بعد تاريخ القوائم المالية .
ويتوقف طبيعة التأثير على القوائم المالية الذي يترتب على كل حدث لاحق لتاريخ القوائم المالية على طبيعة ذلك الحدث فقد تنطوي الاحداث اللاحقة على معلومات اضافية تتعلق ببعض البنود التي تشملها القوائم المالية ، وقد تكشف تلك الاحداث عن أوضاع كانت قائمة في تاريخ قائمة المركز المالي بحيث تتأثر بها بعض التقديرات التي اعدت على أساسها القوائم المالية ، ومن ثم فانه يجب استخدام مثل هذه المعلومات التي تتاح للوحدة المحاسبية قبل اصدار القوائم المالية لتقييم مدى صحة التقديرات المستخدمة واجراء التعديلات اللازمة .
ويتطلب الامر اجراء تعديلات في الاصول والخصوم نتيجة للاحداث التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالي اذا كانت تنطوي على أدلة اضافية عن الاوضاع التي كانت قائمة في تاريخ تلك القائمة . ومثال ذلك التعديلات التي يمكن اجرائها لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها بسبب افلاس احد العملاء في تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالي اذا أكد افلاس ذلك العميل الاوضاع التي تم على أساسها تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بتاريخ قائمة المركز المالي .

وليس من الملائم اجراء تعديلات في الاصول والخصوم نتيجة أحداث لاحقه لتاريخ قائمة المركز المالي اذا لم تكن تلك الاحداث مرتبطة بالاوضاع التي كانت قائمة في ذلك التاريخ . ومثال ذلك تدمير مصنع انتاج رئيسي بسبب الحريق بعد تاريخ قائمة المركز المالي . ومع ذلك فانه يجب الافصاح عن تلك الاحداث التي تقع بعد تاريخ قائمة المركز المالي اذا كانت تدل دلالة واضحة على أوضاع برزت بعد ذلك التاريخ بحيث يؤدي 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 التي تتطلب الافصاح - دون اجراء أية تعديلات - ٥٥٣ ما يأتي :

- (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 في الاجراءات المتعلقة بمطالبة او دعوة او التزام ترتب على حدث وقع في تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالي ، او توية تلك المطالبة او ذلك الالتزام .

- (هـ) ارتباطات كبيرة او غير عادية لشراء أصول ثابتة .
- (و) ارتباطات كبيرة او غير عادية لشراء مخزون سلعى .
- (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 .

٤-٢

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 الموحدة فيما يتعلق بعرض المعلومات تنتج من الاتى :

(أ) اختلاف المدد المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة .

(ب) حقوق الاقلية .

(ج) التملك التبادلى للاسهم بمعنى ملكية شركة تابعة لاسهم شركة قابضة .

ويحدد معيار العرض والافصاح العام ما يقتضيه اظهار حقوق الاقلية والتملك التبادلى للاسهم والافصاح اللازم عن اختلاف المدد المالية للشركة القابضة والشركة او الشركات التابعة .

ولا يحدد هذا المعيار ما يقتضيه اعداد القوائم المالية الموحدة بما فى ذلك الظروف التى يتعين أن تعد فى ظلها هذه القوائم .

٥-٢

متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائمالمالية للمنشآت التي لاتزال فى مرحلة الانشاء :

يمكن تعريف المنشأة التي لاتزال فى مرحلة الانشاء بانها منشأة تكرر كل ٥٥٧ جهودها لانشاء عمل جديد ومعنى ذلك ان تلك المنشأة لم تبدأ عملياتها الرئيسية المخططة او بدأت تلك العمليات دون دخل ذى قيمة ، وينطبق على مثل تلك المنشآت مبدأ اعداد قوائم مالية تحمل معلومات مفيدة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين ١٠ 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

١-٣ مقدمة :

يحدد هذا المعيار متطلبات العرض والافصاح العام في القوائم المالية للمنشآت ٥٧٨ الهادفة للربح وكذا مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشآت التي لاتزال في مرحلة الانشاء ، كما أنه يحدد كيفية معالجة التغيرات المحاسبية ، والمكاسب أو الخسائر المحتملة .
وفضلا عن ذلك فإنه يحدد متطلبات افصاح تعريف الوحدة المحاسبية وطبيعة عملها وطبيعة كل من القوائم المالية والسياسات المحاسبية والارتباطات والاحداث اللاحقة لاعداد القوائم المالية .

ولقد تم تقسيم هذا المعيار الى اربعة فروع رئيسية : الاول منها لمعييار ٥٧٩ العرض العام ، والثاني خاص بمعييار الافصاح العام بينما يختص الفرع الثالث بمتطلبات العرض والافصاح العام للقوائم المالية الموحدة ، وأخيرًا خصص الرابع منها لمتطلبات العرض والافصاح العام للمنشآت التي لاتزال في مرحلة الانشاء .

ومما تجدر الاشارة اليه أنه يجب دراسة هذا المعيار في ضوء التمهيد الايضاحي ٥٨٠ وكذا في ضوء البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية في المملكة وكذا البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية .

٢-٣ نطاق المعيار :

ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بصرف النظر ٥٨١ عن شكلها القانوني أو طبيعة نشاطها . بالاضافة الى ذلك يحتوى هذا المعيار على اعتبارات محددة للاهمية النسبية يجب اخذها في الحسبان عند تقريرها اذا كان من الواجب ابراز البنود او الاجزاء او المجموعات الواجب عرضها في القوائم المالية او اذا كان من الممكن دمجها مع بنود او اجزاء او مجموعات معروضة في نفس القوائم المالية . ولا تنطبق هذه الاعتبارات على المواضيع الاخرى التي يتعرض لها معيار العرض والافصاح العام .

٢١٠	معييار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		٣-٣ نص المعيار: فيمايلي نص معيار العرض والافصاح العام : ١-٣-٣ العرض العام : يحدد معيار العرض العام متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية مجمعة ٥٨٢ ومتطلبات عرض المعلومات في كل قائمة على حدة ، وفيمايلي تفصيلا لهذه المتطلبات . ١-١-٣-٣ المتطلبات العامة : (أ) المجموعة الكاملة للقوائم المالية : ٥٨٣ تتكون المجموعة الكاملة للقوائم المالية ممايلي : × قائمة المركز المالي . × قائمة الدخل . × قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال اوقائمة الارباح المبقاة مع الافصاح عن التغيرات الاخرى في حقوق أصحاب رأس المال في طلب أو ايضاحات القوائم المالية . × قائمة مصادر واستخدام الاموال . وتمثل هذه القوائم ومايرتبط بها من ايضاحات الحد الادنى الضروري لعرض المركز المالي ونتائج الاعمال ومصادر واستخدام الاموال . (ب) ترتيب عرض القوائم المالية : ٥٨٤ يجب عرض القوائم المالية وفقا للترتيب الآتي : × قائمة المركز المالي . × قائمة الدخل . × قائمة الارباح المبقاة (اوقائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال) . × قائمة مصادر واستخدام الاموال . × ايضاحات القوائم المالية . (ج) اعتبارات الاهمية النسبية : ٥٨٥ يعتبرالبند اوالجزء ا او المجموعة هامة اذاكان يترتب على حذفها او عدم ابرازها او عدم تقديم ايضاحات عنها او التعبير عنها بصورة غير سليمة

تحريف المعلومات التي تعرض في 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 في القوائم المالية لغرض تحديد ضرورة ابرازها في القوائم المالية او في الايضاحات المرفقة يجب أن تؤخذ نوعيتها وقيمتها النسبية في الاعتبار ، وفي العادة يجب تقييم هذين العاملين معا ومع ذلك فان احدهذين العاملين قد يكون هو العامل الحاسم في ظروف معينة .

وعند دراسة نوعية البند او المجموعة او الجزء لأغراض تحديد ما اذا ٥٨٦ كان من الواجب اظهارها كبند او مجموعة او جزء مستقل في القوائم المالية او في الايضاحات المرفقة يجب أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان:
(١) طبيعة البند او الجزء او المجموعة (على سبيل المثال: نقد ، مخزون سلعى ، مدينون ، أوراق قبض ، استثمارات مقدمة من أصحاب رأس المال ، أرباح موزعة ، مبيعات ، إيرادات استثمارات عقارية ، إيرادات استثمارات في شركات اخرى ، مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة ، خسائر ، رواتب ، أجور ، مصروفات اعلان ، ايجارات ، تكلفة البضاعة المباعة... الخ).

(٢) أسس القياس المحاسبى او شروط الاثبات المحاسبى للبند او الجزء او المجموعة (على سبيل المثال: القيمة المتوقعة تحقيقها ، التكلفة التاريخية بعد الاستهلاك ، الوارد أولا منصرف أولا ، المتوسط المتحرك تاريخ عملية التبادل التي أدت الى الإيراد... الخ).

(٣) درجة الثقة فى القياس المحاسبى (على سبيل المثال: خصوم مقدرة ، خصوم غير مقدرة ، إيرادات مقدرة ، إيرادات 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 التي يتخذها المستفيدون بناء على القوائم المالية .

وعند دراسة القيمة النسبية لبند او جزء او مجموعة يجب مقارنتها ٥٨٧ بمقدار أساسى ملائم ، وفيما يلى المقادير الأساسية التي 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) - أيهما أكثر ملائمة لقياس صافى الدخل - على أن يؤخذ في الاعتبار اتجاه نتائج الأعمال خلال تلك الفترة .

(٢) يجب مقارنة كل بند أو مجموعة من بنود أو مجموعات قائمة المركز المالي بإحدى القيمتين الآتيتين - أيهما أقل :

أ - اجمالي حقوق أصحاب رأس المال (صافي الأصول) أو
ب - اجمالي المجموعة التي يقع فيها البند ، مثل جملة الأصول المتداولة أو جملة الأصول غير المتداولة أو جملة الخصوم المتداولة أو جملة الخصوم غير المتداولة .

وعند مقارنة أحد بنود أو إحدى مجموعات قائمة المركز المالي بالقيم الأساسية المشار إليها (أ ، ب) يجب الأخذ بأكثر الاختيارين تشدداً أو اقناعاً .

(٣) يجب مقارنة بنود أو أجزاء قائمة مصادر واستخدام الأموال بإحدى القيمتين الآتيتين - أيهما أقل :

أ - صافي الزيادة أو النقص في الأموال خلال المدة المحاسبية .
ب - مقدار النقدية أو رأس المال العامل في نهاية المدة (تبعاً لتعريف اصطلاح " الأموال ") .

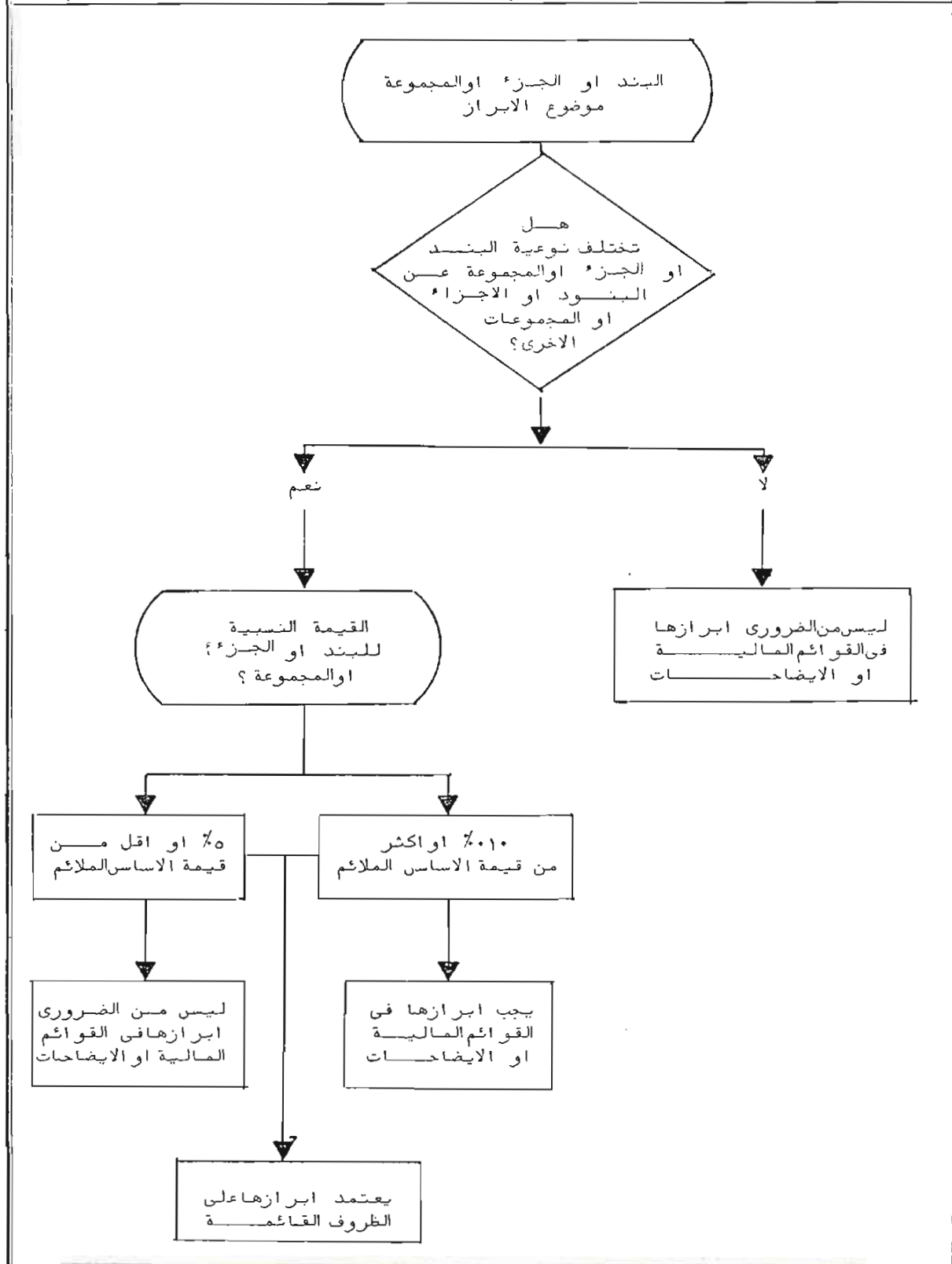
وفيما يلي بعض الارشادات التي ينبغي اتباعها عند تحديد الأهمية النسبية لقيمة بند أو جزء أو مجموعة معينة .

(١) تعتبر القيمة ذات أهمية نسبية إذا كانت تعادل أو تزيد عن ١٠٪ من قيمة الأساس الملائم - إلا إذا كان هناك دليل على عكس ذلك .

(٢) لا تعتبر القيمة ذات أهمية نسبية إذا كانت تعادل أو تقل عن ٥٪ من قيمة الأساس الملائم إلا إذا كان هناك دليل على عكس ذلك .

(٣) إذا كانت القيمة تقع بين ٥٪ و ١٠٪ من قيمة الأساس الملائم فإن الأهمية النسبية تصبح خاضعة للتقدير المهني في ضوء الظروف القائمة .

بالرغم من أن هذه الارشادات اجتهادية بحكم طبيعتها ، فإن تطبيقها ٥٨٨ يساعد على التقليل من الاختلافات الكبيرة في الاجتهادات التي تتعلق بتقدير الأهمية النسبية . ويلخص الشكل التالي العوامل الرئيسية التي يجب أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان من الضروري إبراز أحد البنود أو الأجزاء أو المجموعات في القوائم المالية أو في الايضاحات المرفقة :



د - أسس عامة لعرض المعلومات فى القوائم المالية :

يجب مراعاة الأسس الآتية عند اعداد القوائم المالية :

(١) عند اعداد القوائم المالية ، يجب اختيار الشكل واستخدام المصطلحات ٥٨٩

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 فى حد كبير بحكم نوعيتها . ومن الافضل اظهار كافة القيم فى القوائم المالية لأقرب ريال سعودى - او لأقرب الف ريال سعودى - تبعاً لحجم المبالغ التى تشتمل عليها القوائم - وذلك لكن يمكن استئصال التفاصيل غير الضرورية .

(٢) تكتب القوائم المالية فائدة اضافية اذا ما قررت نتائج كل مدة ٥٩٠

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 ما تنطبق هذه المعلومات على الاوضاع الجارية - كما يجب شرح وايضاح أية تغييرات فى أساس عرض عناصر القوائم المالية من مدة مالية الى اخرى ، وفقاً لما يتطلبه هذا المعيار .

(٣) يجب أن يعطى لكل قائمة مالية عنوان يعبر عن محتوياتها ويوضح ٥٩١

اسم الوحدة المحاسبية التى أصدرتها وشكلها القانونى (شركة مساهمة ، شركة ذات مسئولية محدودة ، شركة تضامن ٠٠٠ الخ) والمدة او المدد المحاسبية التى تغطيها القوائم المالية .

(٤) كما يجب اعطاء عناوين للايضاحات المرفقة بالقوائم المالية بحيث يوضح

كل عنوان ما يحتويه الايضاح من معلومات ، كما يجب شرح 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 جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية .

٣-١-٣-٢ متطلبات العرض العام للقوائم المالية كل على حدة :

(١) عرض المعلومات فى قائمة المركز المالى :

١ - يجب أن تتضمن قائمة المركز المالى كافة الاصول والخصوم وعناصر حقوق ٥٩٢

أصحاب رأس المال مع وصف كل من هذه البنود او المجموعات وصفاً صحيحاً ، ولا يجوز اجراء المقاصة بين الاصول والخصوم الا اذا كان هناك اساس قانونى يتطلب ذلك .

٢١٥	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	٢ - تبرز المجموعات التالية للاصول وحسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى : (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 : (أ) الخصوم المتداولة . (ب) الخصوم غير المتداولة . ٤ - تبرز المجموعات التالية لحقوق اصحاب رأس المال وحسب الترتيب التالى ٥٩٤ فى صلب قائمة المركز المالى : (أ) رأس المال المدفوع . (ب) المنح الرأسمالية . (ج) الاحتياطيات او الارباح المبقاة المخصصة . (د) الارباح المبقاة غير المخصصة . د - تبويب الاصول والخصوم الى اصول وخصوم متداولة واصول وخصوم غير ٥٩٦ 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 . ٦ - تبرز الاصول المتداولة فى مجموعات رئيسية فى صلب قائمة ٥٩٧ المركز المالى على أساس طبيعة كل منها على سبيل المثال : النقد ، والاستثمارات المؤقتة ، وحسابات المدينين وأوراق القبض ، والمخزون السلعى ، والمصروفات المدفوعة مقدما . كما ينبغي فى البنود الهامة فى كل مجموعة الفصل بين البنود النقدية والبنود غير النقدية فى صلب قائمة المركز المالى او فى الايضاحات المتعلقة بها . كما يجب الفصل بين البنود التى تخضع لمقاييس محاسبية مختلفة .	
	(٢) قد يكون تبويب الاصول والخصوم المتداولة ذا أهمية قليلة او غير عملى فى بعض الحالات كالبنوك والمنشآت المالية ومنشآت تأجير العقارات وتجاريتها 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 مجانية فى حسابات خاصة . ولكن اذا تم تبويب الدين المستحق تسديده ضمن الخصوم المتداولة فيجب تبويب الاموال المخصصة لسداده ضمن الاصول المتداولة .	

٢١٦	معييار العرض والافصاح العنام	المحاسبة المالية
		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 واصل مالية . (ب) أصول ثابتة . (ج) أصول غير ملموسة . 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 ، المباني ، الاشاث ، 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 غير المتداولة 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 امثلة ذلك مخصص الاستهلاك او مخصص 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 بشأنها ترتيبات تعاقدية لسدادها من غير الاصول المتداولة قبل اصدار القوائم المالية . ومن امثلة ذلك ما يأتى : (أ) قرض قصير الاجل يستحق السداد تم التعاقد على تمويل سداده من قرض طويل الاجل . (ب) ديون تجارية تم التعاقد على سدادها باصدار اسهم راس المال . ١٣- يجب فصل و ابراز 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 السداد من القروض طويلة الاجل . ١٤- يجب ابراز جملة الخصوم المتداولة فى صلب قائمة المركز المالى . ٦٠٥ ١٥- يجب فصل و ابراز 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" .

٦٠٧- يجب اظهار كل من الخصوم الآتية كبند مستقل في طب قائمة المركز

المالى او الايضاحات المتعلقة بها :

* المبالغ المستحقة السداد لأعضاء مجلس الادارة او كبار الموظفين او المساهمين او أصحاب المنشأة .

* المبالغ المستحقة للشركات التابعة التى لم توجد قرائنها المالية - سواء كانت بموجب قرض او على حساب او غير ذلك .

* المبالغ المستحقة للشركة القابضة والشركات التابعة لتحقيقه - سواء كانت بموجب قرض او حساب او غير ذلك .

٦٠٨- يجب ابراز الالتزامات المضمونة برهن كبند مستقل فى طب قائمة

المركز المالى او الايضاحات المتعلقة بها كما يجب ايضاح الاصول المستخدمة كرهى او كضمان لهذه الالتزامات .

٦٠٩- يجب تفصيل حقوق أصحاب رأس المال وفقاً للمجموعات الرئيسية الآتية :

(أ) رأس المال المدفوع : يشمل رأس المال المدفوع ما استثمره المالكون مقابل حقوق الملكية (الاسهم فى حالة الشركات المساهمة) التى اصدرتها الوحدة المحاسبية ولا تزال قائمة . ويجب الفصل بين البنود التى تحتوى عليها هذه المجموعة وفقاً لحقوق الملكية المختلفة .

(ب) المنح الرأسمالية : تشمل المنح الرأسمالية المساهمات الرأسمالية التى حصلت عليها الوحدة المحاسبية من غير اصحاب رأس المال . (ج) الاحتياطات القانونية والارباح المبقاة المخصصة : يجب أن تشمل الاحتياطات والارباح المبقاة المخصصة قيمة الارباح المبقاة التى تم تجنبها وفقاً لما يقضى به قانون الشركات او غيره من أسباب . ويجب فصل البنود التى تشملها هذه المجموعة من حقوق أصحاب رأس المال كبند مستقل وفقاً للأسباب 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) عرض المعلومات فى قائمة الدخل :

(١) ينبغي أن تظهر نتائج أعمال الوحدة المحاسبية فى قائمة متعددة

المراحل بحيث تبين المكونات الوسيطة لـصافى الدخل ، وبصورة خاصة ينبغي أن تبرز قائمة الدخل المكونات التالية - كلاً على حده - كلما كان ذلك ملائماً :

أ - نتائج الأنشطة المستمرة .

٢١٨	معيّار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		ب - نتائج الأنشطة غير المستمرة (الأنشطة التي توقفت او المتوقع توقفها) بما في ذلك أية مكاسب أو خسائر ترتبت على التخلص من هذه الأنشطة . ج - البنود الاستثنائية ويقصد بها المكاسب أو الخسائر الناجمة عن الكوارث أو الانقضاء الجبري لمدة الاستعمال للأصول لأسباب لاترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية . (٢) ينبغي ان تبرز نتائج الأنشطة المستمرة كلا مما يأتي في اجزاء ٦١١ مستقلة : أ - نتائج الاعمال المتعلقة بالأنشطة الرئيسية للوحدة المحاسبية التي تعد عنها القوائم المالية . ب - نتائج عمليات الوحدة المحاسبية العرضية او الفرعية مع الوحدات المحاسبية الاخرى والاحداث والظروف^(٢) الأخرى التي تؤثر عليها، وذلك فيما عدا : ١ - نتائج الأنشطة التي توقفت او المتوقع توقفها . ٢ - المكاسب والخسائر الاستثنائية . ويقصد بالأنشطة الرئيسية المستمرة للوحدة المحاسبية الخط الأساسي (او الخطوط الأساسية) التي تمثل المصدر الرئيسي (او المصادر الرئيسية) لإيراداتها وذلك بالمقارنة مع عمليات الوحدة المحاسبية الفرعية او العرضية مع الوحدات المحاسبية الاخرى او الاحداث والظروف الاخرى التي تؤثر عليها ، ومن امثلة العمليات الفرعية مع الوحدات الاخرى مايلي : (أ) الايجارات التي تحصل عليها وحدة محاسبية نشاطها الرئيسي صناعة الصلب . (ب) ارباح الاسهم من استثمارات وحدة محاسبية نشاطها الرئيسي انتاج الالبان . ومن امثلة نتائج العمليات العرضية مع الوحدات الاخرى مايلي : (أ) المكاسب (او الخسائر) من بيع الاصول غير المقتناة للبيع . (ب) الإيرادات الناتجة من بيع المنتجات العرضية مثل مبيعات علف الحيوان في منشأة تنتج الالبان ومبيعات الخردة في منشأة للتشييد والبناء . ومن امثلة نتائج الاحداث والظروف الاخرى التي تؤثر على الوحدة المحاسبية مايلي : (٥) جاء تعريف العمليات والاحداث والظروف ضمن " البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح "

- (١) الخسارة الناجمة عن تلف المخزون السلعي
- (ب) الغرامات التي تفرضها الحكومة بسبب تأخير انجاز مشروع معين.
- (ج) الخسارة الناتجة عن حكم قضائي ضد الوحدة المحاسبية بسبب عدم تنفيذ اتفاق معين مع عميل او مورد.
- (د) الخسارة المحتملة^(٦) التي قد تنتج عن مطالبة قضائية لم يتم الحكم فيها تتعلق بمسؤولية الوحدة المحاسبية عن منتجاتها.
- (٣) ينبغي ابراز نتائج الاعمال المتعلقة بجزء من الوحدة المحاسبية توقف ٦١٢ نشاطه كجزء منفصل من اجزاء صافى الدخل في صلب قائمة الدخل يطلق عليها "العمليات غير المستمرة" . كما ينبغي اظهار أى مكسب (خسارة) قابل (قابل) للاثبات المحاسبى نتيجة التخلص من جزء من الوحدة المحاسبية توقف نشاطه مقترنا بنتائج الاعمال التي توقفت. ويقصد بمفهوم "جزء من الوحدة المحاسبية" لاغراض هذا المعيار احد اجزاء الوحدة المحاسبية يمثل نشاطه خطأ 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 مشروعاً مشتركاً مع مستثمر غير تابع ، وذلك شريطة امكان التمييز بصورة واضحة بين اصول ذلك الجزء ونتائج عملياته وأوجه نشاطه - من الناحية العادية والتشغيلية ولاغراض القوائم المالية - عن الاصول الاخرى للوحدة المحاسبية ونتائج عملياتها وأوجه نشاطاتها الاخرى . ويعتبر جزءاً من الوحدة المحاسبية قد توقف نشاطه اذا كان ذلك الجزء قد تم بيعه أو تركه أو نبذه أو التخلص منه بطريقة أو أخرى أو أنه لايزال داخل نطاق عمليات التشغيل الا أنه من المخطط أن يتم التخلص منه .
- (٤) يقدم بالبنود الاستثنائية المكاسب والخسائر ذات الاهمية النسبية التي ٦١٣ تنجم عن الكوارث او الانقضاء الجبرى للاصول لاسباب لا ترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية ، والتي لا تتعلق 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 المالية للمنشآت الهادفة للربح".

٢٢٠	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	والقدر "، ويقصد بالانقضاء الجبرى للاصول لأسباب لاتتعلق بعمليات الوحدة المحاسبية التالف المفاجئ غير المتوقع او تدمير او اختفاء الاصول بفعل وحدات أخرى ومن امثلة ذلك السرقة والاختلاس. (٥) يجب ابراز اية اعانات حكومية تشغيلية كبندمستقل فى صلب قائمة الدخل عقب اظهار نتائج الاعمال قبل الاعانات . (٦) يجب اظهار البنود التالية - كل كبندمستقل - فى صلب قائمة الدخل كجزء من نتائج العمليات المستمرة للوحدة المحاسبية وحسب الترتيب التالى : (أ) صافى المبيعات (او صافى الايرادات) من العمليات الرئيسية . (ب) تكلفة المبيعات (او تكلفة الحصول على الايرادات) . (ج) 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) الأخرى ذات الاهمية النسبية - سواء كانت كل بمفردها او كلها مجتمعة - 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) . (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 .

ريـال	ريـال
xxx	الدخل من العمليات المستمرة
	العمليات غير المستمرة :
	الدخل (الخسارة) من العمليات
xxx	التي توقفت لقسم س
	الخسائر المترتبة على التخلص
xxx	من القسم س
xxx	
xxx	الدخل (الخسارة) قبل البنود الاستثنائية
===	
٦١٧	(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 :
ريـال	
xxx	الدخل (الخسارة) قبل البنود الاستثنائية
xxx	الخسارة من (الكوارث)
xxx	صافى الدخل (صافى الخسارة)
===	
٦١٨	(٩) يجب ان يكون العنوان الاخير فى قائمة الدخل دائما صافى الدخل او (صافى الخسارة) .
	(ج) <u>عرض المعلومات فى قائمة مصادر واستخدام الاموال:</u>
٦١٩	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 .
٦٢٠	٢) هناك بعض التغيرات فى عناصر قائمة المركز المالى لا يمكن اعتبارها كأنشطة تمويلية واستثمارية ولا تؤثر على الموارد المالية للوحدة المحاسبية ، ومن ثم فإنه يجب استبعاد هذه التغيرات من قائمة مصادر واستخدام الاموال - ومن امثلة ذلك ما يأتى :
	(أ) التحويلات من وإلى حسابات الاحتياطيات على اساس انها تمثل تحويلات داخلية فيما بين هذه الحسابات .
	(ب) الارباح الموزعة فى صورة أسهم ، ان أن توزيع الارباح فى شكل أسهم يتطلب تخصيص جزء من الارباح المبقاة للمساهمين دون أية توزيعات فى صورة نقدية او فى صورة أصول أخرى .

- (٣) من الافضل أن يعبر اصطلاح " الاموال " عن " النقد " ، غير أنه اذا ٦٢١ كانت الأصول المتداولة والخصوم المتداولة - في جوهرها - ذات طبيعة نقدية ، فإنه يمكن التعبير عن اصطلاح " الاموال " على أساس أنه " رأس المال العامل " ويجب ايضاح تعريف اصطلاح " الاموال " الذي تعد على أساسه قائمة مصادر واستخدام الاموال .
- (٤) على الرغم من أن انواع المعلومات التي تشملها هذه القائمة قد تختلف ٦٢٢ اختلافًا جوهريًا فيما بين مختلف النشاطات الاقتصادية كما أنها قد تختلف من مدة محاسبية لأخرى وفقا للأهمية النسبية لتلك المعلومات، فإن هناك تغيرات معينة في الاموال ذات مغزى أساسى لمن يستخدمون القوائم المالية . ومن ثم يتعين في كافة الحالات عرض المعلومات المتعلقة بهذه التغيرات عرضًا واضحًا في قائمة مصادر واستخدام الاموال . وفيما يلى بيانها:
- (أ) الاموال الناتجة من التشغيل او المستخدمة في التشغيل . (٨)
- (ب) الانفاق على شراء الأصول غير الداخلة في تعريف الاموال مع التمييز بين البنود المختلفة مثل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والاستثمارات .
- (ج) المتحولات من بيع الأصول غير الداخلة في تعريف الاموال مع التمييز بين البنود المختلفة مثل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والاستثمارات .
- (د) اصدار او قبول دين غير داخل في تعريف الاموال مقابل أصول تدخل في تعريف الاموال . (٩)
- (هـ) تخفيض دين غير داخل في تعريف الاموال نتيجة سداده او اعاده جدولته .

(٨) يقصد باصطلاح " الأصول غير الداخلة في تعريف الاموال كافة الأصول التى لا تندرج تحت تعريف " الاموال " . فإذا كان تعريف الاموال على أساس " النقد " فإن الأصول غير الداخلة في تعريف الأموال تشمل كافة الأصول الأخرى وعلى العكس من ذلك اذا كان تعريف " الاموال " على أساس أنه " رأس المال العامل " فإن الأصول غير الداخلة في تعريف الأموال تشمل الأصول غير المتداولة

(٩) يقصد باصطلاح " الدين غير الداخل في تعريف الاموال كافة الخصوم التى لا تندرج تحت تعريف " الاموال " . فمثلاً اذا كان تعريف " الاموال " على أساس " النقد " فإن الديون غير الداخلة في تعريف الاموال تشمل الخصوم المتداولة والخصوم غير المتداولة وعلى العكس من ذلك اذا كان تعريف " الاموال " على أساس أنها رأس المال العامل فإن الديون غير الداخلة في تعريف الاموال تشمل الخصوم غير المتداولة .

٢٢٣	معييار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	(و) اصدار اسهم رأس 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 عاملاً هاماً عند دراسة أوجه نشاطها التمويلية والاستثمارية - وعلى ذلك فانه ينبغي أن تظهر الاموال المتولدة عن العمليات كجزء مستقل بقائمة مصادر واستخدام الأموال . ونظراً لان الاحداث الاستثنائية (الكوارث والانقضاء الجبرى للأصول لأسباب لادخل للعمليات فيها) تختلف - بحكم طبيعتها - اختلافاً جوهرياً 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 ائتمانات طويلة 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 وما يترتب بها من تمويل لا يؤثر على الاموال . وبناءً على ذلك فانه من الملائم اظهار عنصر الدخل ضمن الأموال الناتجة عن العمليات والعنصر التمويلي كمصدر او استخدام للاموال . وقد يكون من الافضل الايفاح بصورة مستقلة عن قيمة مثل هذه البنود التى تشملها الاموال الناتجة عن العمليات .	
٦٢٥	٧) قد يكون هناك عمليات استثمار وتمويل لا تؤثر على تدفق الاموال وينبغي ابراز هذه العمليات على اساس أنها تمثل أحد الأجزاء المستقلة فى قائمة مصادر واستخدام الاموال . ومن أمثلة هذه العمليات ما يأتى :	

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 وجهها استثماريا ووجهها تمويليا، وكلاهما لاينطوى على استخدام النقد او عناصر أخرى 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 .

(أ) طالما أن تسويات المدد المالية السابقة ترتبط بالنشاط الاقتصادى للمدد المالية السابقة فانها لاينطوى على نشاط استثمارى او تمويلى فى المدة المالية الجارية . ولذلك ينبغى تعديل القوائم المقارنة لمصادر واستخدام الأموال حتى يمكن اظهار أنشطة الاستثمار والتمويل "صحيحة" التى تخص كافة المدد المالية التى تعرض لها قوائم مالية .

(د) عرض التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال :

من المعتاد ان تظهر التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال - فى معظم الظروف - ٦٢٧ 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 أصحاب رأس المال" توضح هذه التغيرات بصورة كاملة خلال المدة المالية وذلك فيما يتعلق بكافة الحسابات التى يشملها الجزء الخاص بحقوق أصحاب رأس المال فى قائمة المركز المالى . وفى كافة الحالات يجب ابراز التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال اما فى " قائمة الأرباح المبقاة " او فى " قائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال" .

(هـ) عرض المعلومات فى قائمة الارباح المبقاه :

(١) يجب أن تبين قائمة الارباح المبقاه التغيرات فى الارباح المبقاة المخصصة ٦٢٨ (الاحتياطيات) والارباح المبقاة غير المخصصة خلال المدة المالية - كلا على حدة .

(٢) يجب أن تبرز " قائمة الأرباح المبقاة " أرصدة أول المدة لكل من الأرباح المبقاة المخصصة (أى أرصدة الاحتياطي القانوني والاحتياطي 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 كيند منفصل - في صلب قائمة الأرباح المبقاه مع وصف لطبيعة كل اضافة أو استبعاد .

(و) عرض المعلومات في قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال:

(١) يجب ان تبين هذه القائمة التغيرات في رأس المال المدفوع وفي المنح ٦٢٩ الرأسمالية ، والاحتياطيات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة - كلا على حده .

(٢) يجب أن تبرز قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال أرصدة أول المدة لرأس المال المدفوع والمنح الرأسماليه والاحتياطيات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة - كلا منها كيند منفصل - وذلك قبل وبعد أية تسويات تتعلق بالمدد المالية السابقة .

(٣) يجب أن تبرز القائمة المشار اليها الاضافات والاستبعادات من أرصدة أول المدة التي وردت بالفقرة السابقة في صلب القائمة مع وصف لطبيعة كل اضافة أو استبعاد .

الفقرات التالية رقم ٦٢٩

المحاسبة المالية	معيان العرض والافصاح العام ٢٢٦
٢-٣-٣ <u>الافصاح العام :</u> يحدد معيار الافصاح العام متطلبات الافصاح في القوائم المالية لكل مما يلي: ٦٧٩ (أ) طبيعة نشاط المنشأة . (ب) السياسات المحاسبية الهامة . (ج) التغيرات المحاسبية بما في ذلك معالجتها المحاسبية . (د) المكاسب والخسائر المحتملة بما في ذلك معالجتها المحاسبية . (هـ) الارتباطات المالية . (و) الاحداث اللاحقة . ١-٢-٣-٣ <u>ايضاح طبيعة نشاط المنشأة :</u> يجب أن تتضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية وصفا مختصرا لنشاط ٦٨٠ الوحدة المحاسبية . ٢-٢-٣-٣ <u>ايضاح السياسات المحاسبية الهامة :</u> (أ) يجب ان تتضمن القوائم المالية وصفا واضحا موجزا للسياسات المحاسبية ٦٨١ الهامة التي تتبعها الوحدة المحاسبية . ويعتبر هذا الوصف جزءا مكمل للقوائم المالية وكحد أدنى، لذلك يجب ان يكون هناك ايضاح عن السياسات المحاسبية في الحالات الآتية : (١) اذا تم الاختيار من بين البدائل المقبولة لمعايير المحاسبة او طرق - تطبيقها . (٢) اذا استخدمت الوحدة المحاسبية معايير وطرق محاسبية تتبع في وجه - نشاط معين تعمل الوحدة المحاسبية في مجاله حتى لو كانت هذه المعايير - والطرق هي التي تتبع أساسا في ذلك النشاط . (٣) اذا تم اعداد القوائم المالية على أساس لا يتفق مع واحد او اكثر من - المفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . (ب) لكي يمكن تقديم صورة عامة للسياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة ٦٨٢ المحاسبية يجب ايضاح هذه السياسات جميعها في صورة ملخص بدلا من توزيعها مع الايضاحات المختلفه المرفقة بالقوائم المالية . وعلى ذلك فانه من الافضل ايضاح هذه السياسات في احدى الصورتين الآتيتين: (١) كالايفصاح الاول المرفق بالقوائم المالية . (٢) كملخص منفصل يشار اليه في القوائم المالية . ومن العناوين الملائمة لهذا الغرض (ملخص للسياسات المحاسبية الهامة) او مجرد " السياسات المحاسبية الهامة " .	

٢٢٧	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	٦٨٣ (ج) لا يبرر المعالجة المحاسبية الخاطئة لبعض البنود الافصاح عنها في ايضاح السياسات المحاسبية او الايضاحات الاخرى او البيانات التفسيرية . ٣-٢-٣-٣ التغير في سياسة محاسبية :	
٦٨٤	(أ) اذا حدث تغير في سياسة محاسبية معينة ، فانه ينبغي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي ، وذلك بتعديل القوائم المالية لكافة المدد المالية المعروضة الا في الظروف التي يتعذر فيها تحديد البيانات المالية الضرورية للتعديل بصورة معقولة .	
٦٨٥	(ب) عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي ، ينبغي تعديل القوائم المالية عن كافة المدد المالية السابقة المعروضة لأغراض المقارنة حتى يتسنى عكس أثر السياسة المحاسبية الجديدة في المدد المتعلقة بها - الا في الظروف التي لا يمكن فيها تحديد أثر السياسة المحاسبية الجديدة على بعض المدد السابقة بصورة معقولة . وفي مثل هذه الظروف ينبغي تعديل (او تسوية -) رصيد الارباح المضافة في أول المدة الجارية او أية مدة مالية سابقة - وفقا لما يكون ملائما - حتى يتسنى عكس الأثر المتجمع لتغير السياسة المحاسبية على المدد المالية السابقة .	
٦٨٦	(ج) وبالنسبة لكل تغير في سياسة محاسبية تم خلال المدة الجارية يجب ايضاح المعلومات الآتية : (١) وصف التغير . (٢) مبررات التغير . (٣) اثر التغير على القوائم المالية للمدة الجارية .	
٦٨٧	(د) اذا تم تطبيق التغير في سياسة محاسبية بأثر رجعي وتم تعديل القوائم المالية للمدد السابقة ، يجب ايضاح أن القوائم المالية للمدد السابقة قد تم تعديلها ، كما يجب ايضاح أثر التغير في السياسة المحاسبية على تلك المدد .	
٦٨٨	(هـ) اما اذا تم تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي دون تعديل القوائم المالية للمدد السابقة - فانه يتعين ايضاح ذلك كما يتعين ايضاح التعديل المتجمع لرصيد الارباح المضافة في أول المدة الجارية .	
٦٨٩	(و) ينطبق الايضاح عن تفاصيل تأثير التغير في السياسة المحاسبية - بما في ذلك القيمة بالريال السعودي - على كل تغير في السياسة المحاسبية . وليس من الملائم اجراء المقارنة بين تأثيرات التغيرات المختلفة والاكتفاء بالقيمة الصافية عند تقييم الاهمية النسبية لتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية بهدف تحديد ما اذا كان من الواجب ايضاؤها .	

٢٢٨	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	٦٩٠ (ز) يجب ايضاح التغير فى السياسة المحاسبية حتى ولو كان تأثير التغير غير هام فى المدة المالية الجارية اذا كان من المتوقع أن يكون تأثير التغير هاما فى المدد المالية المقبلة . ٤-٢-٣-٣ التغير فى التقديرات المحاسبية :	
٦٩١	أ) يجب عكس تأثير التغير فى تقدير محاسن معين على : (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 .	
٦٩٣	ب) ينبغي الافصاح فى الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن طبيعة التغير 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 هو الحال بالنسبة للتغيرات فى تقدير العمر الانتاجى للاصل الثابت .	
٦٩٤	ج) ليس من الضرورى الافصاح عن التغير فى التقدير الذى يجرى كل مدة مالية عند المحاسبة عن الأنشطة العادية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لتقدير "مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها" . ٥-٢-٣-٣ التغير فى تكوين الوحدة المحاسبية :	
٦٩٥	أ) يجب اظهار التغيرات المحاسبية التى تؤدى الى اعداد قوائم مالية تعتبر 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 .	
٦٩٦	ب) يجب أن تصف القوائم المالية التى تعد عن الفترة التى يتم فيها تغير فى تكوين الوحدة المحاسبية طبيعة ذلك التغير وسببه .	
٦٩٧	ج) يجب الافصاح فى الايضاحات الملحقة بالقوائم المالية عن أثر التغير على الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية ، وعلى صافى الدخل لكافة المدد التى تعرض نتائجها . وليس من الضرورى اعادة الافصاح فى القوائم المالية للمدد المالية التالية .	

٢٢٩	معياري العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		٦-٢-٣-٣ تصحيح الاخطاء في القوائم المالية للمدد السابقة : (أ) يجب أن تتم المحاسبة بأثر رجعي عن التصحيح الذي يجري في المدة المالية ٦٩٨ الجارية لخطأ وقع في القوائم المالية عن مدة مالية سابقة ، ويجب تعديل القوائم المالية لكافة المدد السابقة المعروضة لأغراض المقارنة والتي تأثرت بالخطأ. (ب) إذا كان هناك تصحيح لخطأ معين في القوائم المالية عن مدة مالية سابقة ، ٦٩٩ فإنه يتعين الافصاح في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عما يأتي : (١) وصف الخطأ (٢) أثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للمدة الجارية وللمدد المالية السابقة . (٣) أن القوائم المالية للمدد السابقة قد تم تعديلها . ٧-٢-٣-٣ المكاسب والخسائر المحتملة : (أ) يجب اثبات الخسارة المحتملة وتحميل الدخل بقيمتها إذا توفر الشرطان ٧٠٠ الآتيان : (١) إذا كان من المتوقع أن أحداثا مقبلة سوف تؤكد ان اصلا معيننا قد نقصت قيمته او أن الوحدة المحاسبية قد تحملت التزاما فسي تاريخ القوائم المالية . (٢) إذا كان من الممكن تقدير قيمة الخسارة تقديرا معقولا . ٧٠١ (ب) من الافضل ايضاح طبيعة الخسارة التي تم اثباتها ومبلغها . (ج) ينبغي الافصاح عن وجود خسارة محتملة في تاريخ القوائم المالية - وذلك في ٧٠٢ الايضاحات المرفقة بتلك القوائم - في الاحوال التالية : (١) إذا كان من المتوقع ان حدثا مقبلا سوف يؤكد ذلك ، غير أنه لا يمكن تقدير قيمة الخسارة تقديرا معقولا . (٢) إذا كان من المتوقع أن حدثا مقبلا سوف يؤكد ذلك وتم اثبات الخسارة - غير أنه من المحتمل أن تتعرض الوحدة المحاسبية لخسارة تزيد عن المبلغ الذي تم اثباته . (٣) إذا تعذر تحديد احتمال وقوع الحدث المشار اليه بصورة قاطعة . (د) لايجوز اثبات المكاسب المحتملة في القوائم المالية حتى تتحقق . ٧٠٣ (هـ) إذا كان من المتوقع أن حدثا مقبلا سوف يؤكد أن أصلا من الأصول قدتم ٧٠٤ اقتناؤه او أن التزاما معيننا قد تم تخفيضه في تاريخ القوائم المالية فإنه يجب الافصاح في الايضاحات الملحقة بتلك القوائم عن وجود مكسب محتمل .

٢٣٠	معييار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	و) اذا كان هناك افصاح عن مكسب محتمل او خسارة محتملة لم يتم اثباتها فان المعلومات المتعلقة بذلك يجب أن تشمل ما يأتي في 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 في ايضاحات ٧٠٥ القوائم المالية فانه من الافضل أن تتم الاشارة الى ذلك الايضاح في قائمة المركز المالي . ح) حتى اذا كانت امكانية وقوع الخسارة أمرا بعيد الاحتمال فانه يجب الافصاح ٧٠٦ عن أنواع معينة من الخسائر المحتملة . والخاصية المشتركة لهذه الأنواع هي الضمانات وهذه تشمل ما يلي : (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 التي تتوقع الوحدة المحاسبية أن تحصل عليها لتغطية ذلك الضمان اذا كانت تلك القيمة معروفة او أمكن تقديرها - كما هو الحال بالنسبة لحق الوحدة المحاسبية في اتخاذ اجراءات ضد طرف خارجي .	٨-٢-٣-٣ الارتباطات المالية : أ) يجب الافصاح عن الارتباطات الكبيرة القيمة او غير العادية في الايضاحات ٧٠٨ المرفقة بالقوائم المالية . ب) يجب الافصاح عن المعلومات الآتية فيما يتعلق بالارتباطات المشار اليها : ٧٠٩ (١) وصف الارتباط . (٢) شروط الارتباط . (٣) قيمة الارتباط . ج) اذا تم الافصاح عن ارتباط ما في ايضاح مرفق بالقوائم المالية فانه من ٧١٠ الافضل أن تشمل قائمة المركز المالي اشارة الى وجود مثل هذا الايضاح .

٢٣١	معييار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		٩-٢-٣-٣ الاحداث اللاحقة : 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) التأشير الهام على عمليات الوحدة المحاسبية فى المستقبل . ب) يجب ان يتم الافصاح عن الاحداث المشار اليها فى الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية . 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

٢٣٢	معييار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
٣-٣-٣	متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة :	
٧٤٤	١-٣-٣-٣ عند اعداد القوائم المالية الموحدة يجب الالتزام بما يقتضيه معيار العرض والافصاح العام وذلك بالاضافة الى متطلبات أخرى تتعلق بتلك القوائم.	
٧٤٥	٢-٣-٣-٣ يجب أن تفصح القوائم المالية الموحدة عما يأتي:	
	(أ) السياسة التي تتبعها المنشأة القابضة لاعداد القوائم المالية الموحدة	
	للمنشآت التابعة ، ويجب أن يكون هذا الافصاح جزءاً من افصاح السياسات المحاسبية الهامة .	
	(ب) نسبة حقوق الملكية للمنشأة القابضة في المنشآت التابعة التي تشملها القوائم المالية الموحدة .	
	(ج) نسبة حقوق الملكية للمنشأة القابضة في المنشآت التابعة التي لا تشملها القوائم المالية الموحدة .	
	(د) اساس المحاسبة عن المنشآت التابعة التي لا تشملها القوائم المالية الموحدة .	
٧٤٦	٣-٣-٣-٣ لا يترتب على مجرد اختلاف المدة المالية للمنشأة القابضة عن المدة المالية للمنشأة التابعة استبعاد المنشأة التابعة من القوائم المالية الموحدة .	
	وتستطيع المنشأة التابعة - لأغراض توحيد القوائم المالية - اعداد قوائم مالية لمدة مالية تتطابق تماما - او لأقرب ما يمكن - مع المدة المالية للمنشأة القابضة .	
٧٤٧	٤-٣-٣-٣ اذا تعذر استخدام القوائم المالية للشركات التابعة عن مدة مالية تتفق الى حد كبير مع المدة المالية للقوائم المالية للشركة القابضة ، فإنه يجب الافصاح عن هذه الحقيقة وعن الفترة التي تغطيها القوائم المالية .	
٧٤٨	٥-٣-٣-٣ اذا كانت المدد المالية للشركة القابضة والشركة التابعة لانتتهي في تاريخ واحد فإنه يجب الافصاح عن الاحداث التي ترتبط بالشركة التابعة - او المعاملات التي اجرتها تلك الشركة خلال الفترة التي تنقضي بين هاتين المديتين وتؤثر تأثيراً هاماً في المركز المالي او نتائج العمليات الموحدة او اثبات هذه المعاملات والاحداث محاسبياً اذا كان ذلك مناسباً .	
٧٤٩	٦-٣-٣-٣ عند حساب صافي الدخل المجمع يجب ان تستبعد قيمة حقوق اقلية المساهمين في دخل او خسارة الشركة التابعة - قبل المكاسب والخسائر غير العادية - ونظراً لان هذه القيمة تمثل كبنء منفصل فيجب الا تستبعد من بنود اخرى في قائمة الدخل . كما يجب اظهار نصيب الشركة القابضة في المكاسب والخسائر غير العادية التي تظهرها قوائم الشركة التابعة في قائمة الدخل الموحد .	
٧٥٠	٧-٣-٣-٣ يجب اظهار حقوق اقلية المساهمين في الشركات التابعة الموحدة كبنء مستقل في قائمة المركز المالي بحيث تظهر بين مجموع الخصوم ومجموع حقوق المساهمين .	

٢٢٢	معيـار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		٣-٣-٨ اذا كانت الشركة التابعة تمتلك بعض اسهم الشركة القابضة فيجب اظهار اسهم ٧٥١ راس المال التي اصدرتها الشركة القابضة بالكامل مع استبعاد قيمة الاسهم التي تمتلكها الشركة التابعة (بالتكلفة) من حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي الموحدة . الفترة المالية رقم ٢٢٢

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 ٧٧٢
الالتزام بما يقتضيه معيار العرض والافصاح العام وذلك بالاضافة الى مقتضيات
اخرى للعرض والايضاح تتميز بها القوائم المالية لتلك الشركات.

٣-٣-٤-٢ ينبغي ان تفي القوائم المالية للشركة التي لاتزال في مرحلة الانشاء ٧٧٣
بمايلي:

- (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 ٧٧٤
الأساسية التي تعدها منشأة تراول أعمالها بصورة مستقرة فانه يجب
(١٠)
اظهار المعلومات الاضافية التالية :

- (١) قائمة مركز مالي تشمل على الحسابات الصافية المتجمعة خلال مرحلة الانشاء
تحت عنوان يصف تلك الخسائر مثلاً الخسائر المتجمعة خلال مرحلة الانشاء)
- وذلك في القسم الخاص بحقوق أصحاب رأس المال .
- (ب) قائمة دخل تبين الإيرادات 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 المنشأة .
- (د) قائمة حقوق أصحاب رأس المال تبين مايلي منذ بدء المنشأة :
(١) بالنسبة لكل اصدار: تاريخ وعدد أسهم رأس المال او حقوق أصحاب
رأس المال التي تم اصدارها نقداً او مقابل مساهمات اخرى .
- (٢) بالنسبة لكل اصدار: القيمة بالريالات السعودية التي ترتبط بكل مسن
المساهمات التي تم الحصول عليها عن اسهم رأس المال او حقوق الملكية
وذلك بالنسبة لكل سهم او وحدة من وحدات حقوق الملكية والقيمة
الكافية ، كما يجب تحديد القيمة بالريال السعودي لكل مساهمة غير نقدية
تحتل عليها المنشأة .

(١٠) في بعض الظروف قد تعد منشأة عاملة مجموعة غير كاملة من القوائم
المالية بحيث تقتصر مثلاً على قائمة للمركز المالي . ويجوز أن ينطبق
ذلك ايضاً على المنشأة التي لاتزال في مرحلة الانشاء .

المحاسبة المالية	معيان العرض والافصاح لعام ٢٠٢٥
٣) بالنسبة لكل اصدار ينطوي على مساهمة غير نقدية يجب بيان ضيعة تلك المساهمة وأساس تحديد قيمتها. ٣-٣-٤) في السنة الاولى التي تعتبر فيها المنشأة عاملة يجب ان تفصح الايضاحات ٢٧٥ المرفقة بالقوائم المالية عن أن المنشأة كانت في السنوات السابقة لانزال في مرحلة الانشاء. وإذا كانت القوائم المقارنة تتضمن مددا كانت المنشأة خلالها في مرحلة الانشاء ثم بعد ذلك في مرحلة التشغيل فإنه ليس من المطلوب بيان القيم المتجمعة والايضاحات الاخرى المتعلقة بمرحلة الانشاء خلال المدد المالية التي كانت المنشأة تمر فيها بتلك المرحلة. الفقرة التالية رقم ٨٠٦	

٤-٣ نماذج توضيحية وارشادات عامة لاعداد القوائم المالية

١-٤-٣ نماذج توضيحية :

يتضمن هذا الجزء نماذج توضيحية للقوائم المالية للاسترشاد بها :

(١) يلاحظ ان الاساليب التي اتبعت في اعداد هذه النماذج ليست اساليب ملزمة وانما هي اساليب توضيحية . وقد تتفق اساليب اخرى مع مقتضيات معيار العرض والافصاح العام .

(٢) تم ترتيب النماذج التي يشملها هذا الملحق على "ترجحه الاتي" وتشمل :

اولا : نماذج توضيحية لقائمة المركز المالي .

أ - قائمة رأسية مبنوية مقارنة

ب - قائمة افقية مبنوية مقارنة .

ج - قائمة افقية غير مبنوية مقارنة .

ثانيا : نماذج توضيحية لقائمة الدخل .

ثالثا : نماذج توضيحية لقائمة الارباح المبقاة .

رابعا : نماذج توضيحية لقائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال

خامسا : نماذج توضيحية لقائمة مصادر واستخدام الأموال .

نماذج توضيحية لقائمة المركز المالي

يعرض على الصفحات التالية ثلاثة نماذج لقائمة المركز المالي لشركة مساهمة ليس لها شركات تابعة .

- (أ) يمثل النموذج الاول مثالا لقائمة مركز مالي رأسية مبنية ومقارنة .
 - (ب) ويمثل النموذج الثاني مثالا لقائمة مركز مالي أفقية مبنية مقارنة .
 - (ج) اما النموذج الثالث فهو مثالا لقائمة مركز مالي أفقية غير مبنية مقارنة .
- والمتعود من الاشارة الى الايضاحات في قوائم المركز المالي التوضيحية هو توضيح شكل القائمة دون تحديد الحد الأدنى للايضاحات المشار اليها في قائمة المركز المالي . وتمثل هذه النماذج الأشكال العادية لقوائم المركز المالي بصورة عامة . وينبغي أن تختار المنشأة الشكل المناسب لقائمة المركز المالي بما يكفل اعطاء صورة واضحة عن طبيعة الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال وقيمة كل منها .

المحاسبة المالية معيار العرض والافتتاح العام

نموذج (ب) قائمة المركز المالي الأذنية المتعارضة المبوبة
الشركة العربية - شركة مساهمة

قائمة المركز المالي كما في ١٤٢٢/١٤

١٤٢١هـ		١٤٢٢هـ		الإيضاح		١٤٢١هـ		١٤٢٢هـ		الإيضاح	
ريال	ريال	ريال	ريال			ريال	ريال	ريال	ريال		
أصول متداولة:											
xx	xx	()	xx	١	أوراق الدفع	xx	xx	xx	١	رصيد في الصندوق ولدي البنوك	
xx	xx	()	xx	٢	دائنة	xx	xx	xx	()	٢	مدين
xx	xx	()	xx	٣	مصرفيات مستحقة	xx	xx	xx	()	٣	مصرفيات مستحقة
xx	xx	()	xx	٤	توزيعات أرباح مستحقة	xx	xx	xx	()	٤	مصرفيات متداولة
xx	xx	()	xx	٥	قسط مستحق من الفروض طويل الأجل	xx	xx	xx	()	٥	مصرفيات متداولة
xx	xx	()	xx	٦	مخصص ركبة	xx	xx	xx	()	٦	مخصص ركبة
xx	xx	()	xx	٧		xx	xx	xx	()	٧	
xx	xx	()	xx	٨		xx	xx	xx	()	٨	
xxx	xxx		xxx		إجمالي أصول متداولة	xxx	xxx	xxx		إجمالي أصول متداولة	
xx	xx	()	xx	٩	الفروض طويلة الأجل					٩	الفروض طويلة الأجل
xx	xx	()	xx	١٠	مخصص فروض طويلة الأجل					١٠	مخصص فروض طويلة الأجل
xxx	xxx		xxx		إجمالي أصول غير متداولة					إجمالي أصول غير متداولة	
إجمالي أصول:											
xx	xx	()	xx	١١	رأس المال المصرح به ١٠٠٠ سهم	xx	xx	xx	()	١١	رأس المال المصرح به ١٠٠٠ سهم
(xx)	(xx)	()	(xx)	١٢	بقيمة اسمية ١٠٠ ريال للسهم الواحد	xx	xx	xx	()	١٢	بقيمة اسمية ١٠٠ ريال للسهم الواحد
		()		١٣	بفرض: رأس المال المصدّر ١٠٠٠ سهم	xx	xx	xx	()	١٣	بفرض: رأس المال المصدّر ١٠٠٠ سهم
xxx	xxx		xxx		إجمالي رأس المال	xx	xx	xx	()		إجمالي رأس المال
xx	xx	()	xx	١٤	مخصص رأسمالي	xx	xx	xx	()	١٤	مخصص رأسمالي
xx	xx	()	xx	١٥	احتياطي فائض	xx	xx	xx	()	١٥	احتياطي فائض
xx	xx	()	xx	١٦	أرباح مبدئية	xx	xx	xx	()	١٦	أرباح مبدئية
xx	xx	()	xx	١٧		xx	xx	xx	()	١٧	
xxx	xxx		xxx		إجمالي أصول غير متداولة	xxx	xxx	xxx	xxx		إجمالي أصول غير متداولة
xx	xx	()	xx	١٨	مجموع حقوق المساهمين	xx	xx	xx	()	١٨	مجموع حقوق المساهمين
xx	xx	()	xx	١٩	التزامات محتملة	xx	xx	xx	()	١٩	التزامات محتملة
xxx	xxx		xxx		إجمالي الخصوم وحقوق المساهمين	xxx	xxx	xxx	xxx		إجمالي الخصوم وحقوق المساهمين

تعتبر الأيضاحات المرفقة من رقم () إلى () جزءاً لا يتجزأ من الفوائض المالية

سود قائمة المركز المالي
مجموعات قائمة المركز المالي

الرائد محاسبون ومراجعون فائضين - رقم (٥٠)

المحاسبة المالية معيار المرض والامصاص العام

نموذج (ج) قائمة المركز المالي الأممية (المقارنة غير المعبوبة)
الشركة العربية - شركة مساهمة

قائمة المركز المالي كما في ١٤٢٢هـ / /

١٤٢٢هـ		١٤٢١هـ		١٤٢٢هـ		١٤٢١هـ	
ريال	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال
xx	xx	()	اوراق دفن	xx	xx	()	نقد في الصندوق ولدى البنوك
xx	xx	()	دائنة	xx	xx	()	مدينة
xx	xx	()	مصرفات مستحقة	xx	xx	()	اوراق القبض
xxx	xxx	()		xx	xx		مصرفات مدفوعة مقدما
حقوق المساهمين:							
			رأس المال المصرح به ٠٠٠٠٠٠ سهم	xx	xx	()	اراض
xx	xx	()	بقية اسمية ٠٠٠ ريال للسهم الواحد	xx	xx	()	مبان
xx	(xx)	()	بطرح: رأس المال غير المصرح به ٠٠٠ سهم	xx	xx	()	اثاث
				xx	xx	()	مجمع استهلاك
xx	xx		رأس المال المصدر والمدفوع	xxx	xxx		
xx	xx	()	منبع رأسمالية				
xx	xx	()	احتياطي نظام				
xx	xx	()	ارباح مبقية				
xxx	xxx			xx	xx	()	شهرة المحلل
xxx	xxx	()	التزامات محتملة	xx	xx	()	برائة اختراع
				xxx	xxx		
xxx	xxx			xxx	xxx		
=====	=====			=====	=====		

تعتبر الأيضاحات المرفقة من رقم () الى رقم () جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية

اظهار حقوق الاقليةفى قائمة المركز المالى الموحدة

اذا كانت هناك حقوق اقلية فى أية منشأة تابعة تم توحيد قوائمها المالية، فان قائمة المركز المالى الموحدة يجب أن تشتمل على عنوان رئيسي يدرج بعد الضموم وقبل " حقوق أصحاب رأس المال " لكى يبين قيمة حقوق الاقلية فى تاريخ كل قائمة للمركز المالى (سواء كانت مبنوية أو غير مبنوية) بحيث تظهر كالاتى فى حالة قائمة المركز المالى الرأسية المبنوية لشركة مساهمة :

١٤هـ	١٤هـ
ريال	ريال
xx	قروض طويلة الاجل
xx	مخصص مكافأة نهاية الخدمة
xx	حقوق الاقلية فى الشركات التابعة *
xx	
xx	
xx	
=====	=====

حقوق المساهمين:

xx	رأس المال المصرح به ٠٠٠ سهما بقيمة اسمية ٠٠٠ ريال للسهم الواحد	xx
(xx)	يطرح: رأس المال غير المصدر ٠٠٠ سهما	(xx)
xx	رأس المال المدفوع	xx
xx	منح رأسمالية	xx
xx	احتياطي قانوني	xx
xx	ارباح مبقاة	xx
xx	التزامات محتملة	xx
xx		xx
=====		=====

* يجب اضافة كلمة "الموحدة" اذا كانت هناك شركات تابعة لم توحيد قوائمها المالية .

نماذج توضيحية لقائمة الدخل

يعرض في الصفحات التالية ثلاث قوائم للدخل لشركة مساهمة ليس لها شركات تابعة كمايلي:

- (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 (ج) لقائمة دخل لشركة تتقاضى اعانة من الحكومة تعادل صافي خسائرها مضافا اليه ١٥% من رأس المال المدفوع كربح مضمون للمساهمين .
- والمقصود من الاشارة الى الايضاحات في قوائم الدخل التوضيحية هو توضيح شكل القائمة دور تحديد الحد الأدنى للاشارة الى الايضاحات في قائمة الدخل .
- وينبغي أن تختار المنشأة الشكل المناسب لقائمة الدخل بما يكفل اظهار مكونات صافي الدخل بصورة واضحة .

٢٤٣	معيار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
نموذج (أ) قائمة الدخل (الأعمال المستمرة والبنود الاستثنائية) الشركة العربية شركة مساهمة قائمة الدخل للسنة المنتهية في / ١٤٤٢هـ		
١٤٤٢هـ	١٤٤١هـ	
ريال	ريال	
xx	xx	* صافي مبيعات
xx	xx	* تكلفة مبيعات
xxx	xxx	** اجمالي ربح
		** مصاريف الاعمال الرئيسية :
xx	xx	* مصروفات ربح
xx	xx	* مصروفات ادارية وعمومية
xxx	xxx	** الدخل من الاعمال الرئيسية
xxx	xxx	** نتائج الاعمال الاخرى :
xx	xx	* صافي الايجارات
xx	xx	* ايرادات استثمار
(xx)	(xx)	* خسائر بيع اصول ثابتة
xxx	xxx	** صافي الدخل قبل خسائر او (ارباح) استثنائية
xxx	xxx	** خسائر او (ارباح) استثنائية
(xxx)	xxx	* صافي الدخل
xxx	xxx	**
=====	=====	
تعتبر الايصاحات المرفقة من رقم () الى رقم () جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بند قائم الدخل جزء قائمة الدخل		

٢٤٤	معيار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
نموذج (ب) قائمة الدخل (الاعمال المستمرة، نتائج الاعمال غير المستمرة ونتائج البنود الاستثنائية) الشركة العربية شركة مساهمة قائمة الدخل للسنة المنتهية في ١٤٤٢هـ / ١٤٤١هـ		
١٤٤٢هـ		١٤٤١هـ
ريـال	ايضاح	ريـال
xx		xx
xx		xx
xxx		xxx
xx		xx
xx	()	xx
xxx		xxx
xxx		xxx
xx	()	xx
xx	()	xx
(xx)		(xx)
xxx		xxx
xxx		xxx
xx		xx
(xx)		(xx)
(xxx)		
xxx		xxx
(xxx)		xxx
xxx		xxx
=====		=====

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم () الى رقم () جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية

٢٤٥

معيان العرض والافصاح العام

المناسبة المالية

نموذج (ج) قائمة الدخل (الاعمال المستمرة، واعانة التشغيل)

الشركة العربية
شركة مساهمة
قائمة الدخل للسنوات المنتهية في ١٤٤٢هـ / ١٤٤٣هـ

١٤٤٢هـ			١٤٤١هـ	
ريال	ريال	ايضاح	ريال	ريال
	xx		xx	
	xx		xx	
(xxx)				(xxx)
	xx		xx	
xxx	xx	()	xx	
				xxx
xxx				xxx
	xx	()	xx	
	xx	()	xx	
	(xx)		(xx)	
xxx				xxx
(xxx)				(xxx)
xx				xx
xxx				xxx
=====				=====

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم () الى رقم () جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية

٢٤٦	معييار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
اظهار حقوق الاقلية في قوائم الدخل الموحدة		
اذا كانت هناك حقوق اقلية في أية منشأة تابعة تم توحيد قوائمها المالية ، فان قائمة الدخل الموحدة يجب أن تشتمل على عنوان رئيسي يبين الدخل " او الخسارة " قبل حقوق الاقلية في صافي دخل المنشآت التابعة الموحدة وصافي الدخل بحيث تظر كالاتي :		
١٤٢١هـ		١٤٢١هـ
ريال	ريال ايضاح	ريال
xx		xx
(xx)	()	xx
xx		xx
(xx)		(xx)
xx		xx
=====		=====
* يجب اضافة كلمة "الموحدة" اذا كانت هناك شركات تابعة لم توحيد قوائمها المالية .		

نموذج توضيحيلقائمةالارباح المبقاة

تحتوي الصفحة التالية على نموذج توضيحي لقائمة الارباح المبقاة لشركة مساهمة .
ويتعين على المنشأة أن تختار الشكل المناسب لقائمة الارباح المبقاة الذي يكفل اظهار
التغيرات في الارباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة خلال المدة (المدد) المالية التي تعد
عنها القوائم المالية .

المحاسبة المالية

معييار العرض والافصاح العام

نموذج قائمة الارباح المبقة

الشركة العربية

شركة مساهمة

قائمة الارباح المبقة للسنة المنتهية في / / ١٤٢٠هـ

ارباح مبقة غيرمخصصة	احتياطي عام	احتياطي قانوني	ايضاح
ريال	ريال	ريال	
xxx (xxx)	xxx (xxx)	xxx (xxx)	الرصيد في / / ١٤٢٠هـ قبل التعديل تسويات تخص السنة المنتهية في / / ١٤٢٠هـ
xxx xxx	xxx —	xxx —	الرصيد في / / ١٤٢٠هـ بعد التعديل صافي دخل السنة المنتهية في / / ١٤٢١هـ
xxx (xxx) (xxx)	xxx xxx —	xxx xxx —	المحول الى الاحتياطيات أرباح موزعة
xxx xxx	xxx —	xxx —	الرصيد في / / ١٤٢١هـ صافي دخل السنة المنتهية في / / ١٤٢٢هـ
xxx (xxx) (xxx)	xxx xxx —	xxx xxx —	المحول الى الاحتياطيات أرباح موزعة
xxx	xxx	xxxx	إرباح مبقة
=====	=====	=====	

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم () الى رقم () جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية

نموذج توضيحي
لقائمة التغيرات
في حقوق اصحاب رأس المال

تحتوى الصفحة التالية على نموذج توضيحي لقائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال لشركة مساهمة ، ويتعين على المنشأة أن تختار شكل القائمة المناسب بما يكفل اعطاء صورة عن التغيرات في كافة حقوق اصحاب رأس المال خلال المدد المالية التي تعد عنها القوائم المالية .

معيار العرض والافصاح العام

الشركة العربية
شركة مساهمة

أرباح مبقاة غير مخصصة	احتماطن عام	احتماطن قانونى	المنح الرأسمالية	رأس المال المدفوع	إيضاح
--------------------------	-------------	----------------	------------------	-------------------	-------

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم () الى رقم () جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية

نماذج توضيحية
قائمة مصادر واستخدام الاموال

تشتمل الصفحات التالية على أربعة نماذج لقائمة مصادر واستخدام الاموال على الوجه التالي:

النموذج (أ) : قائمة مصادر واستخدام الاموال على أساس تعريف اصطلاح " الاموال " بأنها تمثل " رأس المال العامل " - القائمة غير المتوازنة .

النموذج (ب) : قائمة مصادر واستخدام الاموال على أساس تعريف اصطلاح " الاموال " بأنها تمثل " رأس المال العامل " - القائمة المتوازنة .

النموذج (ج) : قائمة مصادر واستخدام الاموال على أساس تعريف اصطلاح " الاموال " بأنها " النقدية " - القائمة غير المتوازنة .

النموذج (د) : قائمة مصادر واستخدام الاموال على أساس تعريف اصطلاح " الاموال " بأنها " النقدية " - القائمة المتوازنة .

وينبغي على المنشأة أن تختار الشكل المناسب لقائمة مصادر واستخدام الاموال بما يكفل اظهار مصادر الاموال ، استخدامات الأموال وعمليات الاستثمار والتمويل الاخرى بصورة واضحة .

٢٥٢	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
نموذج (١) رأس المال العامل القائمة غير المتوازنة		
الشركة العربية شركة مساهمة		
قائمة مصادر واستخدام الاموال للسنوات المنتهية في ٣٠ ذى الحجة ١٤٤٢هـ و ١٤٤١هـ		
١٤٤٢هـ	١٤٤١هـ	
ريال	ريال	ريال
رأس المال العامل الناتج من الاعمال:		
	xx	xx
صافي الدخل قبل الخصائر الاستثنائية		
	xx	xx
البنود التي لم تؤثر على رأس المال العامل:		
	xx	xx
استهلاكات الأصول الثابتة		
	xx	xx
الاطفاءات		
	xx	—
مكاسب بيع أصول ثابتة		
xx		xx
رأس المال العامل الناتج من التشغيل		
	xx	xx
البنود الاستثنائية:		
	xx	xx
تعويضات خسائر (الكسوراث)		
xx		xx
اجمالي رأس المال العامل الناتج من الاعمال		
	xx	xx
مصادر رأس المال العامل الاخرى:		
	xx	—
مبيعات الاصول الثابتة		
	xx	xx
قروض طويلة الاجل		
	xx	xx
رأس المال المصدّر		
xx		xx
اجمالي مصادر رأس المال العام		
xx		xx
رأس المال العامل المستخدم:		
	xx	xx
تسديد قروض طويلة الاجل		
	xx	xx
توزيع الاربع		
	xx	xx
الزكاة		
	xx	xx
شراء أصول ثابتة		
xx		xx
اجمالي استخدامات رأس المال العامل		
xx		xx
الزيادة (النقص) في رأس المال العامل		
xx		(xx)
عمليات الاستثمار والتمويل الاخرى:		
xx		—
اصدار أسهم رأس مال لاقتناء اراضي		
(xx)		—
اقتناء اراضي مقابل أسهم رأس المال		
====		====
تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم () الى رقم () جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية		
بند من بنود قائمة مصادر واستخدام الاموال		
جزء من قائمة مصادر واستخدام الاموال		

٢٥٤	معيار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	نموذج (د) التعريف النقدي لاصطلاح الاموال - القائمة غير المتوازنة	
	الشركة العربية شركة مساهمة	
	قائمة مصادر واستخدام الاموال للسنوات المنتهية في ٣٠ ذى الحجة ١٤٤٢هـ و ١٤٤١هـ	
	١٤٤٢هـ	١٤٤١هـ
ريال	ايضاح	ريال
	النقد الناتج من الاعمال:	
xx	صافي الدخل قبل الخسائر الاستثنائية	xx
	البنود التي لم تؤثر على النقد:	
xx	الاستهلاكات	xx
xx	الاطفاءات	xx
xx	مكاسب بيع أصول ثابتة	—
xx	(الزيادة) النقص في المخزون السلعي	(xx)
(xx)	(الزيادة) النقص في المدينين	xx
xx	(الزيادة) النقص في المصروفات المدفوعة مقدما	(xx)
(xx)	الزيادة (النقص) في الدائنين	xx
xx	الزيادة (النقص) في المصروفات المستحقة	(xx)
xx	النقد الناتج من التشغيل	xx
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
xx	اصدار اسهم رأس المال	—
xx	اجمالي مصادر النقد	xx
=====		=====
	النقص المستخدم:	
xx	تسديد قروض طويلة الاجل	xx
xx	توزيع الارباح	xx
xx	شراء أصول ثابتة	xx
xx	الزكاة	xx
xx	اجمالي استخدامات النقد	xx
xx	الزيادة (النقص) في النقد	(xx)
=====		=====
	عمليات الاستثمار والتمويل الاخرى:	
xx	اصدار اسهم رأس مال لاقتناء اراضي	—
(xx)	اقتناء اراضي مقابل اسهم رأس المال	—
=====		=====
	تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم () الى رقم () جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية	

٢-٤-٣

ارشادات لاحتساب وعرض الاموال الناتجة من التشغيل في قائمة

مصادر واستخدام الاموال

تهدف هذه الارشادات الى المعاونة في حساب تدفق الاموال من التشغيل كما أنها تهدف الى ابراز طريقة عامة للاحتساب وذلك بتعديل الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية بقيمة البنود التي لاتؤثر على الاموال . ولا تهدف هذه الارشادات الى فرض صورة معينة لظهار المعلومات في قائمة مصادر واستخدام الاموال .

(١) هناك بعض البنود التي تدخل في تحديد الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية والتي لاتعكس نشاطا تمويليا او استثماريا فهي لاتؤدى الى استخدام الاموال او لاتعتبر مصدرا من مصادر الاموال ومن ثم فانها لاتؤثر في تدفق الاموال من التشغيل ومن أمثلة هذه البنود مايلى:

(أ) الاستهلاك ، النفاد ، الاطفاء ، لأن استخدام الاموال يحدث عندما يشتري الاصل وليس عندما يحمل الدخل بتكلفة استخدامه .

(ب) التخفيض المحاسبى لقيمة الاصول غير الداخلة في 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 المحاسبى لتكلفة الاصل .

(ج) نصيب أقلية المساهمين في صافي الدخل ، فليس هناك استخدام للاموال حتى تتم التوزيعات لأقلية المساهمين .

(٢) قد يشمل " الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية " مكاسب او خسائر نتيجة التخلص من الاصول غير الداخلة في تعريف الاموال او تسوية الخصوم غير الداخلة في 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 في حد ذاتها لاتؤدى الى توليد او استخدام الاموال . وبالتالي فانه ينبغي أن تستبعد من الدخل عند تحديد تدفق الاموال الناتجة من او المستخدمة في التشغيل . اما المتحولات الناتجة عن التخلص من الاصل او الانفاق على تسوية التزام معين فهي تمثل حركة للاموال وبالتالي فان هذه القيم هي التي يجب أن تظهر كبنود مستقلة باعتبارها مصدرا او استخداما للاموال في القائمة .

(٣) يجب أن تقتصر الاموال الناتجة من الاستثمارات في منشآت اخرى التي تتم المحاسبة عنها على اساس حق الملكية على الارباح المتحصلة . ومن الافضل ابراز مثل هذه الارباح كبنود منفصل .

(٤) يمكن اظهار التدفق النقدي (او تدفق رأس المال العامل) الناتج او المستخدم في التشغيل كبند واحد في قائمة مصادر واستخدام الاموال وليس من الضروري أن تظهر تفاصيل بنود الايرادات والمصروفات التي لا تؤثر على التدفق النقدي (او تدفق رأس المال العامل) . غير أنه اذا كان المطلوب ايجاد رابطة او صلة بين الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية وبين التدفق النقدي (او تدفق رأس المال العامل) من التشغيل، فانه يمكن اظهار البنود التي لا تحقق او تستخدم اصولا كقيمة واحدة صافية او اظهار تفاصيلها. ويمكن أن يظهر هذا الربط في صلب القائمة، او في جدول مستقل او كايضاح ملحق بالقوائم المالية. وقد يعتقد من يستخدم القوائم المالية أن البنود التي يشملها مثل هذا الربط تمثل مصادر أو استخدامات للاموال، لاسيما اذا ظهرت هذه البنود في صلب القائمة، ولذلك ينبغي أن يكون هناك ايضاح صريح بأن مثل هذه البنود لاتمثل مصادر او استخدامات للاموال.

٤ - الدراسة التحليلية

١-٤

مقدمة :

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لابلاغ المستخدمين الخارجيين ٨٠٦ الرئيسيين بالمعلومات المالية الاساسية لتقييم اداء منشأة معينة واتخاذ القرارات المتعلقة بها. وينطوي تقييم اداء المنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية - بالاضافة الى اعتبارات اخرى هامة - على ثلاث مقارنات رئيسية كالآتي:

- أ) مقارنة اداء المنشأة في الفترة المحاسبية الجارية باداؤها في الفترة او الفترات السابقة .
- ب) مقارنة اداء المنشأة في الفترة الجارية باداء المنشآت الاخرى المماثلة .
- ج) مقارنة اداء المنشأة بالنسبة الى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والاحداث والظروف التي تؤثر عليها .

وحتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية اجراء المقارنات السابقة بصورة ٨٠٧ سليمة والوصول الى اراء صائبة عن اداء المنشأة ينبغي ان تحدد معايير المحاسبة المالية الأسس السليمة لعرض المعلومات في طب القوائم المالية والايضاحات العامة عن المنشأة وظروفها الواجب الافصاح عنها حتى لا تكون القوائم المالية مضللة . وفي هذا تكمن اسباب اختيار العرض والافصاح العام كموضوع اول معيار من معايير المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية .

وقد تم اعداد معيار للعرض والافصاح العام في القوائم المالية قبل وضع ٨٠٨ معايير تحكم القياس المحاسبي لكل عنصر من عناصر القوائم المالية وتحدد الايضاحات الخاصة بكل منها الواجب الافصاح عنها في تلك القوائم للأسباب التالية :

- أ) لاشك ان مهمة وضع معايير لكل عنصر من عناصر القوائم تعتبر مهمة مستمرة نظرا لتغير طبيعة العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على تلك العناصر وهذا واضح من تجارب البلاد الاخرى التي سبقتنا في تطوير معايير المحاسبة المالية . كما ان غالبية معايير المحاسبة المالية الدولية التي صدرت في البداية عالجت امورا تتعلق بالعرض والافصاح العام .

ب) من الواضح ان المنشآت السعودية الهادفة للربح التي يتم تنظيمها وفقاً لاحكام نظام الشركات سوف تستمر في اصدار قوائم مالية التزاماً باحكام هذا النظام بدون النظر الى المعايير الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية . ومن الواضح ايضاً ان مستخدمي القوائم المالية في المملكة العربية السعودية سوف يستمرون في الاعتماد على هذه القوائم لتقييم اداء المنشآت موضوع اهتمامهم واتخاذ القرارات بدون النظر الى المعايير الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية . وفي ضوء هذا المحيط تتضح أهمية اختيار العرض والافصاح العام كموضوع اول معيار من معايير المحاسبة المالية لتنظيم العرض في القوائم المالية وتحديد الايضاحات العامة الواجب الافصاح عنها حتى لا تكون تلك قوائم مضلّة .

ج) يحتوي البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية وحدودها والبيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية على الركائز الاساسية اللازمة لتحديد الخطوط العريضة لمقتضيات العرض والافصاح العام في القوائم المالية .

د) يتعلق معيار العرض والافصاح العام بمواضيع هامة وملحة لاتعتمد في معالجتها على معايير القياس والايضاح الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية - فعلى سبيل المثال يتعرض معيار العرض والافصاح العام الى مقتضيات المعالجة المحاسبية والايضاح المتعلقة بالتغيرات المحاسبية (كالتغيرات في السياسات المحاسبية) ، كما يتعرض معيار العرض والافصاح العام لمقتضيات ايضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية ، الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي، السياسات المحاسبية التي اقترتها المنشأة كأساس لاعداد القوائم المالية ، والارتباطات المالية للمنشأة ، ومكاسبها وخسائرها المحتملة . ودرجة تفصيل المعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية .

٢-٤ المتفعون من معيار العرض والافصاح العام :

٨٠٩ تعود المنفعة الرئيسية من اصدار معيار العرض والافصاح العام على مستخدمى القوائم المالية . فمن المتوقع ان يؤدي 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 بـ اداء 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 بمسؤولياتهم عند اداء 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 تعطىها 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 ، مما يضع 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 لا ترغب ادارة المنشأة فى الافصاح عنها .

٨١١ وأخيرا 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 والاقرض الى المنشآت ذات الكفاءة العالية فى استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة اليها .

٣-٤ 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 .

٢٦٠	معييار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	(٢) مقتضيات عرض المعلومات فى القوائم المالية بما يتناسق مع انواع وطبيعة المعلومات التى يحتاج اليها المستفيدون بما فى 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 بما فى ذلك معالجتها المحاسبية ، الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالى ، المكاسب والخسائر المحتملة بما فى ذلك معالجتها المحاسبية ، والارتباطات المالية الهامة للمنشأة . (٤) مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشآت 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 .	١-٣-٤ القوائم المالية الواجب اعدادها: يحدد معيار العرض والافصاح العام القوائم المالية الواجب اعدادها لاعطاء صورة ٨١٣ كاملة عن المركز المالى للمنشأة 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 حالياً فى نظام الشركات) . (٤) قائمة مصادر واستخدام الاموال (غير مطلوبة حالياً 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 اقصى 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 تودى بعدم كفاية قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وقائمة الدخل (حساب الارباح والخائر) لتقديم كل ما تستطيع المحاسبة المالية تقديمه من معلومات لمساعدة المستثمرين والمقرضين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية على تقييم اداء المنشأة واتخاذ القرارات المتعلقة بعلاقتهم الحالية او المستقبلية بها . ولقد ارضح البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية بأنه لكي تفي القوائم المالية بما يحتاجه المستفيدون من معلومات في استطاعة المحاسبة المالية تقديمها , يجب ان تشمل هذه القوائم على معلومات عما يأتي :

(أ) نتائج اعمال المنشأة بما في ذلك دخلها , واجزائه ومصادرها واستمرارية هذه المصادر والاجزاء .

(ب) اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب راسمالها .

(ج) مصادر واستخدام اموال المنشأة .

وبالطبع يتعذر تقديم المعلومات السابقة اذا اقتضت القوائم المالية على قائمة ٨١٤ المركز المالي وقائمة الدخل . وعند الاخذ في الحسبان مستوى خبرة المستفيد الخارجي السعودي في الامور المالية والمحاسبية بالاضافة الى عدم وجود طبقة من المحللين الماليين المهنيين يمكن له الاعتماد عليها في جمع المعلومات عن المنشآت المختلفة وتحليلها واستنباط الهام منها لاغراضه لادركنا اهمية تقديم كل المعلومات التي يمكن للمحاسبة المالية تقديمها لخدمة اغراض المستفيد الخارجي السعودي . وقصر القوائم المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل يؤدي , في رأينا , الى حرمان المستفيد السعودي من معلومات هامة لاغراضه قد لا يتسنى له استنباطها من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل . وتتعلق هذه المعلومات بمصادر واستخدام الاموال والتغيرات التي طرأت على حقوق اصحاب رأس المسال خلال الفترة المحاسبية .

وبمقارنة القوائم المالية التي نص عليها معيار العرض والافصاح العام بالقوائم ٨١٥ المالية المطلوبة في الولايات المتحدة الامريكية , المانيا الغربية وتونس يتبين مايلي :

(١) ان مانص عليه معيار العرض والافصاح العام من قوائم مالية يتفق الى حد كبير مع ماتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية , ان ننص هذه المبادئ على القوائم التالية كحد ادنى لاعطاء صورة كاملة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال :

(أ) قائمة المركز المالي

(ب) قائمة الدخل

(ج) قائمة الارباح المبقاة اوقائمة التغيرات في حقوق اصحاب راس المال .
(د) قائمة التغيرات في المركز المالي (تعادل قائمة مصادر واستخدام الاموال المقترحة) .

والاختلاف الرئيسي بين ماتتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية وماتص عليه معيار العرض والافصاح العام يتعلق بقائمة التغيرات في المركز المالي . حيث ينص المعيار الذي يحكم محتويات هذه القائمة في الولايات المتحدة على ضرورة اظهار كل التغيرات في المركز المالي في هذه القائمة في حين ركز معيار العرض والافصاح العام على ضرورة اظهار التغيرات التي تؤثر على الاموال والتغيرات التي تمثل اعمالا استثمارية وتمويلية في نفس الوقت .

(٢) ان قانون الشركات الالمانى الصادر في عام ١٩٦٥م والذي يحتوى على المبادئ المنظمة للقوائم المالية قد نص على ضرورة اعداد القوائم المالية التالية :

(أ) الميزانية العمومية

(ب) قائمة الارباح والخسائر

(ج) قائمة الارباح المبقاة كجزء من قائمة الارباح والخسائر .

وقد وردت تفاصيل محتويات هذه القوائم المالية في تقرير الدراسة المقارنة التي كونت المرحلة الاولى من مشروع تطوير المهنة . ومن الواضح ان قانون الشركات الالمانى لم ينص على ضرورة اعداد قائمة مصادر واستخدام الاموال او مايعادلها . وبالرغم من ذلك تعتبر هذه القائمة من القوائم الشائعة التي تعدها المنشآت في المانيا الغربية .

(٣) ان المخطط المحاسبى التونسى الذي تم وضعه في عام ١٩٦٦م والذي يعتبر المصدر الرسمى لمعايير المحاسبة المالية قد نص على ضرورة اعداد القوائم المالية التالية :

(أ) الميزانية العامة

(ب) حساب الانتاج

(ج) حساب الاستغلال

(د) حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام

(هـ) حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الصافية

(و) جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحمل عليها خلال السنة

وقد وردت تفاصيل محتويات هذه القوائم المالية في تقرير الدراسة المقارنة التي كونت المرحلة الاولى من مشروع تطوير المهنة . وتجدر الاشارة الى ان القوائم المالية التي يتطلبها المخطط المحاسبى التونسى تنبثق من اهداف المحاسبة المالية في تونس والتي ركزت على عرض

المعلومات اللازمة لتمكين المسؤولين عن تخطيط الاقتصاد القومي من اعداد حسابات قومية لاغراض التخطيط . وهذا هو السبب الرئيسي في اختلاف القوائم المالية المطلوبة في تونس عن القوائم المالية التي ينص عليها معيار العرض والافصاح العام .

٢-٣-٤ مقتضيات عرض المعلومات في القوائم المالية :

٨١٦ يتميز معيار العرض والافصاح العام بجمع متطلبات العرض في القوائم المالية في معيار واحد كما يتميز المعيار بتحديد مبادئ واضحة موحدة للعرض يكون من شأنها تقليل التفاوت في درجة التفصيل الملحوظة حاليا في القوائم المالية الصادرة في المملكة . كما يتميز المعيار بربط مقتضيات التفصيل والتبويب التي ينص عليها باحتياجات مستخدمي القوائم المالية التي تم تعريفها في البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية ولقد قسم المعيار مقتضيات العرض في القوائم المالية الى مجموعتين كالآتي :

(أ) مقتضيات عامة .

(ب) مقتضيات متعلقة بكل قائمة مالية

١-٢-٣-٤ مقتضيات العرض العامة :

٨١٧ انطلقا من تعريف مكونات العرض^(١) ركز المعيار على المبادئ الرئيسية التي تحدد كيفية عرض البيانات والمعلومات في القوائم المالية ، فقد حدد المعيار ترتيب عرض القوائم المالية ، ضرورة تقديم القوائم المالية المقارنة ، ضرورة اعطاء كل قائمة مالية عنوانا يوضح اسم المنشأة التي اصدرتها وشكلها القانوني وتاريخ القائمة المالية او المدة التي تغطيها وضرورة اعطاء عناوين واضحة للايضاحات المرفقة بالقوائم المالية وضرورة ترقيم هذه الايضاحات والاشارة اليها في القوائم المالية المرتبطة بها ، كما نص المعيار على ضرورة اختيار الشكل واستخدام المصطلحات وتبويب البنود والمكونات والمجموعات بما يكفل تسهيل استيفاء المعلومات الهامة التي تشملها تلك القوائم .

٨١٨ ولقد حددت مقتضيات العرض العامة الاعتبارات الرئيسية التي يجب اخذها في الحسبان لظهار بند او جزء او مجموعة بصورة مستقلة في القوائم المالية

(١) انظر الفقرة (٩) من التمهيد الايضاحي للمعيار ، وقد عرفت هذه الفقرة اجزاء العرض كالآتي :

(أ) تحديدالموضع الملائم لظهارالبيانات والمعلومات التي 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 ووضح المعيار اهمية اخذ الاعتبارات النوعية في الحسبان اولا ثم الاعتبارات الكمية . بمعنى اخر اذا لم يتميز البند او الجزء او المجموعة بخاصية معينة تميزها عن باقي البنود او الاجزاء او المجموعات لا يكون هناك داعيا لظهارها 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 ما يعتبر هاما وما لا يعتبر هاما .

وبمقارنة مقتضيات العرض العامة الواردة في المعيار بما يمثليها في الولايات المتحدة ، المانيا وتونس يتضح ان معايير هذه البلاد لم تتعرض للمقتضيات العامة لعرض المعلومات في القوائم المالية بنفس درجة الشمول التي عولجت بها في معيار العرض والافصاح العام . فعلى سبيل المثال يعتمد المحاسبون في الولايات المتحدة الامريكية الى حد كبير على العرف فيما يتعلق بمقتضيات العرض العامة التي نص عليها معيار العرض والافصاح العام وذلك نتيجة لعدم احتواء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة على نصوص صريحة في هذا الخصوص فيما عدا ما نصت عليه نثرة ابحاث المحاسبة رقم (٤٣) بخصوص فوائد القوائم المالية المقارنة . كما لا تحتوي معايير البلاد الثلاثة على ارشادات واضحة لتحديد الاهمية النسبية لقيمة البند او الجزء او المجموعة لغرض اظهارها بند او جزء او مجموعة مستقلة في القوائم المالية او الايضاحات المرفقة بها .

ورغم أن مقتضيات العرض العامة التي تعرض لها معيار العرض والافصاح العام ٨٢٠ تعتبر في حكم الشكليات التي تخرج عن نطاق معيار محاسبي ، الا ان واقساع المملكة من حيث تعدد خلفيات المحاسبين والمراجعين وظهور طرق مختلفـة اختلافا كبيرا للعرض من حيث الشمول والتبويب يتطلب معالجة مقتضيات العرض العامة ، ففي رأينا ان الهدف النهائي لوضع معايير المحاسبة المالية هو تسهيل مهمة مستخدمي القوائم المالية في تقييم اداء المنشأة واتخاذ القرارات . وتؤدي معايير المحاسبة الى تحقيق هذا الهدف اذا اخذت في الحسبان متطلبات مستخدمي القوائم المالية سواء من الناحية الشكلية او الموضوعية . فقد تؤثر الامور الشكلية التي لا تحكمها معايير المحاسبة على قدرة مستخدمي القوائم المالية على استنباط ما يراه ملائما لغراضه من القوائم المالية .

بالاضافة الى ان نظريات الابلاغ الحديثه تؤكد اهمية الشكل الذي يأخذه التقرير بالنسبة لقدرة القارئ على استيعاب المعلومات التي يحتوي عليها .

٤-٣-٢ مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية :

لقد اورد المعيار هذه المقتضيات تحت عدة عناوين يخص كل منها احدى القوائم ٨٢١ المالية وركز المعيار في هذا الخصوص على الاعتبارات النوعية لتبويب وتفصيل المعلومات في كل قائمة من القوائم المالية . ويراعى في هذا الشأن ان الاعتبارات النوعية التي اوردها المعيار كأساس لتبويب وتفصيل المعلومات في كل قائمة من القوائم المالية تنبثق من تصورنا لما يعتبر هاماً من معلومات يجب اظهارها في هذه القوائم . وبالتأكيد يرتبط تصورنا لما يعتبر هاماً من معلومات بما ورد في البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية عن مستخدمي القوائم المالية ، وطبيعة حاجتهم للمعلومات ، وانواع وطبيعة المعلومات الواجب تقديمها في القوائم المالية لتلبية هذه الحاجة . فعلى سبيل المثال اوضح البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية حاجة مستخدمي القوائم المالية الى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي موجب كافى لمداد التزاماتها المالية عند استحقاقها وتوزيع الارباح بدون انكماش حجم عملياتها الحالية . كما اوضح هذا البيان بان قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي موجب كافى تعتمد اعتماداً كبيراً على قدرتها على خلق دخل كافى وتحويله الى تدفق نقدي . وحتى يتسنى للمستخدمين تقييم قدرة المنشأة على خلق دخل كافى وتحويله الى تدفق نقدي كافى اشار البيان المقترح لاهداف الى ضرورة احتواء القوائم المالية على معلومات عن دخل المنشأة ، اجزائه ، ومصدرها ، واستمرارية هذه الاجزاء والمصادر . بناء على ذلك حدد معيار العرض والافصاح العام المبادئ الرئيسية لتبويب وتفصيل المعلومات في قائمة الدخل بما يتماشى مع ما اوضحه البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية . فنص المعيار مثلاً على ضرورة اظهار الاجزاء الاتية للدخل في قائمة الدخل والايضاحات المتعلقة بها : ٨٢٢

- (١) نتائج اعمال المنشأة المستمرة مع تفصيلها بين اعمالها الرئيسية وانشطتها الفرعية أو العرضية .
- (٢) نتائج اعمال المنشأة التي توقفت مع تفصيلها بين نتائج العمليات المتوقفة والمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من اصول وتسييد التزامات النشاط المتوقف .
- (٣) المكاسب أو الخسائر الاستثنائية التي لا ترتبط باعمال المنشأة المستمرة أو المتوقفة .

وتحذر الاشارة الى ان تحديد مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية على اساس ما اوضحه البيان المقترح لاهداف المحاسبة المالية عن طبيعة حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومات وانواع المعلومات التي تفسى بهذه الحاجة تكون اول محاولة رسمية من نوعها لتحديد هذه المقتضيات على اساس اهداف محددة وصريحة للمحاسبة المالية والقوائم المالية اخذت في الاعتبار ظروف المملكة العربية السعودية .

وعند مقارنة مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية بـ"مقتضيات المماثلة في كل من الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس يبين الاتى :

١ - الولايات المتحدة الامريكية

٨٢٣ ليس هناك في الولايات المتحدة معيارا واحدا يحدد كل مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية ، بالاضافة ، يلعب العرف دورا كبيرا في تحديد تبويب المعلومات وتفصيلها في القوائم المالية ، وقد وردت المقتضيات الرسمية الصادرة عن الهيئات المعترف بها في الولايات المتحدة لوضع معايير المحاسبة المالية في النشرات ، والآراء والمعايير التالية :

٨٢٤ (أ) نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٤٣) الصادرة من لجنة اجراءات المحاسبة المالية التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ، الفصل الثالث ، الجزء (أ) والذي عرّف الاصول والخصوم المتداولة .

(ب) رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٩) ورقم (٣٠) التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين . وقد حدد هذان الرأيان مقتضيات عرض نتائج الاعمال .
(ج) رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (١٩) التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين . وقد حدد هذا الرأي مقتضيات العرض في قائمة التغيرات في المركز المالي .

(د) رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٨) . وقد حدد هذا الرأي الاعتبارات المتعلقة باعداد وعرض المعلومات في القوائم المالية للفترة التي 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 تبويب القروض قصيرة الاجل التي تتوقع المنشأة اعادة تمويلها بحفظة 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 (٢٣) . وقد حدد هذا البيان مقتضيات عرض المعلومات المتعلقة بتأثير تغير الاسعار (التضخم او الكساد) على نتائج اعمال المنشأة ومركزها المالي .

(ط) بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٢٧) . وقد حدد هذا البيان كيفية تبويب ضرائب الدخل المؤجلة في قائمة المركز المالي .

وبالإضافة تحتوي بعض معايير القياس المحاسبي والعرض الخاصة بالمناصر المختلفة للقوائم المالية والتفسيرات الصادرة عليها على مقتضيات تتعلق بكيفية عرض بعض هذه العناصر في القوائم المالية . فعلى سبيل المثال نص بيان معايير المحاسبة المالية رقم (١٢) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة على تبويب الخسائر غير المحققة الناتجة من الاستثمارات في الاوراق المالية المتداولة طويلة الاجل ضمن حقوق اصحاب رأس المال في قائمة المركز المالي . واذا اخذنا في الاعتبار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة بما في ذلك النشرات والاراء والبيانات السابق الاشارة اليها وما يقتضيه العرف المحاسبي لوجدنا ان بعض مقتضيات معيار العرض والافصاح العام تتفق مع ما تتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة كما يختلف بعضها عن هذه المبادئ . وبود التأكيد في هذا الصدد بان اوجه الاتفاق واوجه الاختلاف لم تنتج عن رغبة في اتباع او عدم اتباع ما تتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة ، وانما نتجت عن دراسة لما تتطلبه تلك المبادئ وما تتطلبه المعايير في البلاد الاخرى موضوع المقارنة بغرض تحديد ما يتناسق منها مع اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها المقترحة مع الاخذ في الاعتبار ظروف المملكة العربية السعودية . وفيما يلي تلخيص لوجه الاتفاق واوجه الاختلاف بين معيار العرض والافصاح العام ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية او على شكل مقارنة تسهила للقارئ .

اسم القائمة	المعرف	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(١) قائمة الدخل	(١) شكل القائمة	قائمة متعددة المراحل	قائمة متعددة المراحل	
(٢) المراحل التي تحتوي عليها القائمة	(١) نتائج الاعمال المستمرة • (٢) نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة • (٣) المكاسب او الخسائر الاستثنائية • (٤) التأثير العتراكم للمتغيرات في السياسات المحاسبية • "رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠)"	(١) نتائج الاعمال المستمرة • (٢) نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة • (٣) المكاسب او الخسائر غير العادية • (٤) التأثير العتراكم للمتغيرات في السياسات المحاسبية • "رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠)"	يرجع الاختلاف الى الاختلاف في المعالجة المحاسبية لتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية المقترحة في معيار العرض والافصاح العام مما يتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة • ان تتطلب هذه المعايير عدم تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة المتأثرة بالتغيرات في السياسات المحاسبية • كما تتطلب اظهار التأثير العتراكم للتغيرات في السياسات المحاسبية على السنوات السابقة في قائمة الدخل للسنة التي تم فيها التغيير كآخر جزء من اجراءات الدخول لهذه السنة (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ٢٠) • وبالطبع لم شاخذ باتجاه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة فيما يتعلق بمعالجة التغيرات في السياسات المحاسبية ان يحتوى معيار العرض والافصاح العام على نص يقضى بتعديل القوائم المالية للسنوات السابقة التي تتأثر بالتغيرات في السياسات المحاسبية • ويهدف هذا النص الى تسهيل مهمة مستخدمي القوائم المالية عند تقييم اداء المنشأة من فترة محاسبية السن فترة محاسبية اخرى مما يتطلب اظهار ارقام المقارنة على اساس نفس السياسات المتبعة في السنة الحالية • ويستدعي ذلك تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة اذا تغيرت السياسات المحاسبية •	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(١) قائمة الدخل (تابع)				
(٣) التفاصيل الرئيسية لنشائج الاعمال المستمرة .	(١) نشائج الاعمال الرئيسية المستمرة .	نشائج الاعمال المستمرة مع استمرار البنود غير العادية او اكثر لنشائج الاعمال المستمرة عما يتطلبه رأى مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية رقم (٣٠) . ويرجع	يتطلب معيار العرض والافصاح العام المفهرج شاملاً	
	(٢) نشائج الاعمال او النشاطات غير المتوقعة تكرارها في المستقبل	القريبة اذا كانت لها أهمية وتأثير الظروف على المنشأة .	اتجاه معيار العرض والافصاح العام الى أهمية اعطاء مستخدمي القوائم العالية معلومات عن مصادر الدخل ودرجة استمرارية هذه المصادر وبالتالي أهمية فصل نشائج الاعمال الرئيسية من نشائج الاعمال والنشاطات الفرعية او العرضية وتأثير الظروف على المنشأة .	
(٤) نشائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة المتعلقة بنشاط من انشؤة المنشأة .	يجب عرضها كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل مع ابراز نشائج عمليات النشاط المتوقفة	يجب عرضها كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل مع ابراز نشائج عمليات النشاط المتوقفة	يتفق معيار العرض والافصاح العام مع ما يتطلبه رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٣٠) فيما يتعلق بأهمية	
	والعكاس او الخسائر الناتجة	والعكاس او الخسائر الناتجة	المتعلقة بنشاط محدد من انشؤة المنشأة .	
	عن التخلص من اصول هذا النشاط	عن التخلص من اصول النشاط	ويعود ما يتطلبه معيار العرض والافصاح العام في	
	وتحديد التزاماته كبنود	وتحديد التزاماته في صلب	هذا الشأن الى الرغبة في تقديم معلومات كافية	
	مستقلة في طب قائمة الدخل	قائمة الدخل او الايضاحات	المستخدمين القوائم المالية لسفرهم أداء المنشأة	
	او الايضاحات المتعلقة بها	المتعلقة بها	في الماضي وتحديد علاقتهم بها في المستقبل .	
		(رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ٣٠) .		
(٥) العكاس والخسائر الاستثنائية .	يجب عرض العكاس والخسائر الاستثنائية اذا كانت هامة كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل .	يجب عرض العكاس والخسائر الاستثنائية اذا كانت هامة كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل . (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ٣٠) .		

اسم الفاعل	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(١) قسامة الدخل (تابع)	(٦) تعريف المكاسب والخسائر الاستثنائية .	يقصد بها المكاسب والخسائر الهامة الناتجة عن الكوارث أو الانقضاء الجبري غير المتعلق بنشاط المنشأة لمنفعة الأصول الاقتصادية .	يقصد بها المكاسب والخسائر الهامة الناتجة عن أحداث أو ظروف غير عادية وليس من المتوقع حدوثها في المستقبل القريب . ويتم تحديد ما إذا في الحسبان ظروف المنشأة بما في ذلك موقعها الجغرافي وأوضاع نشاطها . الخ (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ٣٠) .	يختلف تعريف المكاسب والخسائر الاستثنائية بين البلدين فتعريفها في معيار العرض والافصاح العام من تعريفها في الولايات المتحدة . وقد تم تطوير ما يعتبر مكسب أو خسارة بعد الأخذ في الحسبان أهمية علاقة الحدث أو الظروف بالعمليات العادية للمنشأة أهمية قصر هذا التمييز على ما يعتبر خارجاً أهداف المنشأة . وعلى العكس من ذلك يتطلب معيار الولايات المتحدة ان يتم التحديد لكل حالة على حدة مع الأخذ في الحسبان ظروف المنشأة . فعلى سبيل المثال قد تعتبر الخسارة المكسب أو الخسارة الناتجة عن اطفاء الديون طويلة الاجل (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ٢٦ وبيان معايير المحاسبة العالمية رقم ٤) .
			(ب) المكسب الناتج عن تخفيض الفراش نتيجة لتطبيق خسارة ضريبة مدورة من سنة سابقة لتخفيض فراش السنة الحالية (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١١) .	
			(ج) المكسب أو الخسارة الناتجة من بيع أصول الشركة التي تم توحيدها إذا حدث البيع في خلال سنتين من تاريخ التوحيد (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٦) .	

اسم الفاعل	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(١) قاشعة الدخل (تابع)	(٧) الاعتبارات النوعية	لقد حدد معيار العرض والانصاح	لم تحدد معايير المحاسبة	
	لا يراى البنود داخل	العام الاعتبارات النوعية الواجب	الامريكية الاعتبارات النوعية	
	اجزا صافي الدخل	اخذها في الحسبان لتحديد ما	الواجب اخذها في الحسبان	
	الرئيسية .	إذا كان من الواجب اظهار	لتحديد ما اذا كان من الواجب	
		بنود معينة داخل اجزاء	اظهار بنود معينة داخل	
		صافي الدخل ، على سبيل	اجزاء صافي الدخل الرئيسية .	
		المثال فصل المصروفات المرتبطة	وبيعتمد ذلك في الولايات المتحدة	
		بالعدة عن المصروفات المرتبطة	اساسا على العرف السائد	
		بالمعنى وحجمه .	وطبيعة نشاط المنشأة . ويراعى	
			في هذا الشأن ان بعض المعايير	
			الخاصة ببعض عناصر قاشعة	
			الدخل في الولايات المتحدة قد	
			نصت على ابراز بنود معينة	
			في قاشعة الدخل .	

اسم القاشعة	المرفوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(٢) قاشعة المركز المالي	(١) نوع القاشعة	مبوبة الا اذا كان تبويب الاصول والخصوم المتداولة ذا اهمية قليلة .	مبوبة الا اذا كان تبويب الاصول والخصوم المتداولة ذا اهمية قليلة نظرا لطبيعتها نشاط المنشأة كما هو الحال في البنوك مثلا والتبويب الرئيسي للاصول والخصوم هو المتداولة او غير المتداولة . ولم تنص امدادى المحاسبة المتعارف عليها على اية تبويبات اخرى ولكن جرى العرف في الولايات المتحدة على تبويب الاصول غير المتداولة الى مجموعات متجانسة حسب نشاط المنشأة (نشرة ابحاث المحاسبة رقم ٤٣) .	منطلق معيار العرض والانصاح العام فيما يتعلق بتبويب قاشعة المركز المالي هو اعطاء القارى معلومات عن الاصول والخصوم تمكنه من تقييم قدرة نشاط المنشأة على تحقيق تدفق نقدي كافى لمقابلتها التزاماتها المالية ، وتوزيع الارباح بدون انكماش اللاصول والخصوم هو المتداولة ، ويساعد تبويب قاشعة او غير المتداولة . ولم تنص امدادى المحاسبة المتعارف عليها على اية تبويبات اخرى ولكن جرى العرف في الولايات المتحدة على تبويب الاصول غير المتداولة الى مجموعات متجانسة حسب نشاط المنشأة (نشرة ابحاث المحاسبة رقم ٤٣) .
(٢) تعريف الاصول والخصوم المتداولة	x الاصول التي يتم تحويلها الى نقدية او بيعها او استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قاشعة المركز المالي . x الخصوم المستحقة السداد خلال سنة واحدة من تاريخ قاشعة المركز المالي .	x الاصول التي يتم تحويلها الى نقدية او بيعها او استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قاشعة المركز المالي او خلال دورة التشغيل ايها اطول . x الخصوم المستحقة السداد خلال سنة واحدة من تاريخ قاشعة المركز المالي او خلال دورة التشغيل ايها اطول . (نشرة ابحاث المحاسبة رقم ٤٣) .	تحديد الاصول والخصوم المتداولة بما يتوقع تحويله الى نقدية او بيعها او استخدامها خلال السنة بغض النظر عن مدة دورة التشغيل يؤدي الى تبويب بين المنشآت المختلفة معا دورة التشغيل ايها اطول . المراكز المالية على مقارنته وتقييم المرافق المالية للمنشآت مختلفة على نفس الاساس .	
(٣) ابراز بنود الاصول والخصوم او مجموعاتهما داخل التبويبات الرئيسية لقاشعة المركز المالي .	حدد المعيار الاعتبارات الاساسية الابرار بنود او مجموعات الاصول والخصوم داخل تبويبات الاصول والخصوم الرئيسية .	لم تحدد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الاعتبارات الرئيسية الابرار بنود او مجموعات الاصول والخصوم الرئيسية .		

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(٢) قائمة المركز المالي (تابع)		المثال: فصل وإبراز الأصول المختلفة وفقاً لطبيعة كل منها وفصل الأصول النقدية عن الأصول غير النقدية وفصل الأصول الخاضعة لأسس مختلفة في قيمتها أو الخاضعة لدرجات متفاوتة من الثقة في تحديد قيمتها. وكذلك فصل وإبراز البنود والمجموعات الرئيسية للخصوم. على سبيل المثال: فصل القسروض طويلة الأجل عن الالتزامات الأخرى طويلة الأجل. إبراز المبالغ المستحقة إلى المديرين، كبار الموظفين، أعضاء مجلس الإدارة، وأصحاب رأس المال، الشركات التابعة أو الشركة القابضة والخصوم المضمونة برهن.	والخصوم الرئيسية، ولكن جرى التعرف في الولايات المتحدة على أنواع الأصول أو الخصوم المختلفة داخل التحويلات الرئيسية لقائمة المركز المالي.	
(٤) تفصيل حقوق أصحاب رأس المال.	يتطلب المعيار تفصيل حقوق أصحاب رأس المال وفقاً لأنواعها الرئيسية التالية: (أ) رأس المال المدفوع وفقاً لأنواع حقوق الملكية المختلفة. (ب) المنح الرأسمالية. (ج) الاحتياطي القانوني والاحتياطيات الأخرى حسب أنواعها. (د) الأرباح العتيقة غير المخصصة.	يتطلب مبادئ المحاسبة الاعتراف عليها فعل القيمة الاسمية لرأس المال المدفوع عن علاوة الأمداد وعن المساهمات الرأسمالية الأخرى وإبراز الأرباح العتيقة كبنود مستقلة. ونظراً لعدم وجود التزام قانوني على الشركات بتكوين احتياطي الأرباح ليس هناك ما يقيد من أجل الاعتمادات على وجه القائمة المركز المالي على الرغم من ضرورة إيضاح الأرباح العتيقة المخصصة.	الولايات المتحدة الأمريكية	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(٢) قائمة المركز المالي (تابع)			(شركة أبحاث المحاسبة رقم ٤٣) (بيان معيار المحاسبة المالية رقم ٥) .	
(٥) ترتيب عرض المعلومات في قائمة المركز المالي .	يتطلب المعيار عرض الأصول وفقاً لدرجة سيولتها كالاتي: ١) الأصول المتداولة . أ) الاستثمارات والأصول المالية . ب) الأصول الثابتة . ج) الأصول غير الملموسة . د) الأصول غير الملموسة وفقاً لأحكامها كالاتي: ٢) الخصوم المتداولة . أ) الخصوم غير المتداولة . و أخيراً يتطلب معيار العرض والإفصاح العام عرض حقوق أصحاب رأس المال كمتعم حسابي للأصول والخصوم مع إبراز عناصر هذه الحقوق كبنود أو مجموعات مستقلة داخل هذا المتعم الحسابي .	لا تحدد مبادئ المحاسبة المتعارفاً عليها ترتيب عرض المعلومات في قائمة المركز العالي وإنما أجرى التعرف على ترتيب عرض المعلومات في قوائم المركز العالي العمومية ترتيباً مشابهاً لما بهتاليه معيار العرض والإفصاح العام .		
(٣) قائمة مصادر واستخدام الأموال	(١) اسم القائمة	مصادر واستخدام الأموال	قائمة التغيرات في المركز المالي (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٩) .	
(٢) محتويات القائمة	(١) التغيرات في قائمة المركز العالي التي اشترت على الأموال بالزيادة (مصادر) أو النقص (استخدام) . (٢) عمليات التمويل والاستثمار التي لا تؤثر على الأموال .	جميع التغيرات في قائمة المركز العالي فيما عدا توزيع الأرباح في شكل أسهم والتحويلات الأخرى بين حسابات أصحاب رؤوس العمل (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٩) .	يرجع التركيز في معيار العرض والإفصاح العام على التغيرات التي تؤثر على الأموال بالزيادة والنقص إلى أهمية المعلومات المتعددة بالتدقيق للمستخدمي القوائم المالية .	

اسم القاشعة	الموضوع	العملقة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(٣) قاشعة مصادر واستخدام الاموال (تابع)	(٣) متى يجب اصدارها؟	يجب اصدارها عن كل مدة محاسبية يصدر عنها قاشعة للدخيل.	يجب اصدارها عن كل مدة محاسبية يصدر عنها قاشعة إدخل (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٩) .	
(٤) تعريف الاموال	(١) النقدية (أو) (٢) راس المال العامل اذا كانت معظم الاصول والخصوم العتداولة مالم بطبيعتها .	(١) تعتبر التغيرات في الاموال جزءاً من التغيرات في المركز كانت معظم الاصول والخصوم العتداولة مالم بطبيعتها . او راس المال العامل او الاصول السائلة او الاصول العتداولة . او النقدية والاستثمارات في الاوراق المالية العتداولة قصيرة الاجل شريطة ان تحتوي القاشعة او الجدول المرافقة لها على جميع التغيرات الاخرى في قاشعة المركز المالي . (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٩) .	تعتبر التغيرات في الاموال جزءاً من التغيرات في المركز كانت معظم الاصول والخصوم العتداولة مالم بطبيعتها . او راس المال العامل او الاصول السائلة او الاصول العتداولة . او النقدية والاستثمارات في الاوراق المالية العتداولة قصيرة الاجل شريطة ان تحتوي القاشعة او الجدول المرافقة لها على جميع التغيرات الاخرى في قاشعة المركز المالي . (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٩) .	
(٥) شكل القاشعة وترتيب عرض المعلومات بها .	لا يحدد المعيار العام شكلاً معيناً لقاشعة مصادر واستخدام الاموال . فمن الممكن تقديم هذه القاشعة كقائمة متوازنة او كقاشعة غير متوازنة .	لا يحدد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها شكلاً معيناً لقاشعة التغيرات في المركز المالي واعطت الاختيار للمشأء لتحديد الشكل الذي يناسب أغراضها . كما لم تحدد هذه المبادئ ترتيباً	لا يحدد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها شكلاً معيناً لقاشعة التغيرات في المركز المالي واعطت الاختيار للمشأء لتحديد الشكل الذي يناسب أغراضها . كما لم تحدد هذه المبادئ ترتيباً	

اسم القاشمة	الموقف	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(٣) قاشمة مصادر واستخدام الاموال (تابع)	(٣) متى يجب اصدارها؟	يجب اصدارها عن كل مــــدة محاسبية يصدر عنها قاشمة للدخول.	يجب اصدارها عن كل مــــدة محاسبية يصدر عنها قاشمة إدخل (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٩).	
(٤) تعريف الاموال	(١) النقدية (أو) (٢) راس المال العامل اذا كانت معظم الاصول والخصوم العتداولة مالمــــة بطبيعتها.	(١) النقدية (أو) (٢) راس المال العامل اذا كانت معظم الاصول والخصوم العتداولة مالمــــة بطبيعتها.	تعتبر التغيرات في الاموال جزءاً من التغيرات في المركز المحاسبية وتسمى مبادئ المحاسبة المعارف عليها للمعشاة باستخدام تعريف للاموال يناسب طبيعة نشاطها بما في ذلك النقدية أو راس المال العامل أو الاصول المساكنة أو الاصول العتداولة أو النقدية والاستثمارات في الاوراق المالية العتداولة تصير الاجل شريطة ان تحتوي القاشمة أو الجداول المرافقة لها على جميع التغيرات الاخرى في قاشمة المركز المحاسبية (رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم ١٩).	
(٥) شكل القاشمة وترتيب عرض المعلومات بها.	x لا يحدد التعيين العام شكلاً معيناً لقاشمة مــــادر واستخدام الاموال . فمن الممكن تقديم هذه القاشمة كقاشمة متوازنة او كقاشمة غير متوازنة .	x لا يحدد التعيين العام شكلاً معيناً لقاشمة مــــادر واستخدام الاموال . فمن الممكن تقديم هذه القاشمة كقاشمة متوازنة او كقاشمة غير متوازنة .	لا يحدد مبادئ المحاسبة المعارف عليها شكلاً معيناً لقاشمة التغيرات في المركز المحاسبية واعطت الاختيار للمعشاة لتحديد الشكل الذي يناسب اغراضها . كما لم تحدد هذه المبادئ ترتيبها	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(٣) قائمة مصادر واستخدام الأموال (تابع)		ب- الترتيب الأفضل لعرض المعلومات بالقائمة وثلاثي: - الأموال الناتجة من أو المستخدمة في التشغيل - مصادر الأموال الأخرى - استخدام الأموال - عمليات الاستثمار والتمويل التي لا تؤثر على الأموال	ب- ترتيب العرض للتغيرات في القائمة المرتبطة المالي. وانتهى أصرت على ضرورة إبراز الأموال الناتجة من أو المستخدمة في التشغيل كنصر مستقل عن عناصر التغيرات في المركز المالي [رأى لجنة مبادئ المحاسبة رقم ١٩]	
(٦) الجداول الملحقة بالقائمة		لا يتطلب المعيار جداول ملحقة للقائمة مصادر واستخدام الأموال سواء عرفت الأموال كالنقدية أو كرأس المال اتعامل	يتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الحاق جدول بالقائمة يوضح التغيرات في عناصر رأس المال العامل إذا اختارت المنشأة رأس المال العامل كتعريف للأموال	يرجع هذا الفرق إلى أن التركيز في الولايات المتحدة هو على كل التغيرات في المركز المالي في حين ركن معيار العرض والانصاف العام على التغيرات الشس تؤثر على الأموال
(٤) قائمة الأرباح المبقاة وقائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال	(١) محتويات وتفاصيل القائمة	لقد أورد المعيار محتويات وتفاصيل قائمة الأرباح المبقاة وقائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال كما أعطى كل منشأة حرية الاختيار بين القائمة من فسادا اختارت المنشأة قائمة الأرباح المبقاة كأساس لعرض التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال وجب أن تحتوي هذه القائمة على أرصدة أول العدة، الإضافات أو الاستبدادات وأرصدة نهاية العدة للأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة كل على حدة وإذا العرف على اعتبار القائمة	على الرغم من أن رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (١٩) قد نص على أن قائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة تعتبران الحد الأدنى لعرض نتائج أعمال المنشأة إلا أن هذا رأى لم ينص على محتويات وتفاصيل قائمة الأرباح المبقاة بالإضافة لم تنص مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على إضافات قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال كبدل لقائمة الأرباح المبقاة ولكن جرى العرف على اعتبار القائمة	

اسم القائمة	الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
(٤) قائمة الارباح المبقاة		اختارت المنشأة قائمة التغيرات	كبدلين بحيث تستخدم قائمة	
وقائمة التغيرات في		في حقوق اصحاب رأس المال	التغيرات في حقوق اصحاب رأس	
حقوق اصحاب رأس المال		يجب ان تحتوى هذه القائمة على	العمال اذا تعددت التغيرات	
(تابع)		ارصدة اول العدة , الاضافات	وتعددت العناصر التي تأسست	
		والاستبعادات وارصدة نهائية	بالتغيرات خلال الفترة المحاسبية	
		العدة لكل عنصر من عناصر	كمما جرى العرف على ان تحتوى	
		حقوق اصحاب رأس المال كل	القائمتين على معلومت	
		على حدة .	مشابهة لما يتطلبه معيار العرض	
			والافصاح العام .	

٢ - المانيا العربية :

وردت مقتضيات العرض المتعلقة بالقوائم المالية في قانون الشركات الالمانى ٨٢٥
السارى بعد ١٩٦٦/١٢/٣١ م. 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 التجارى المتعلقة بالدفاتر
والسجلات المحاسبية والقوائم المالية . ولقد عرف قانون الشركات القوائم المالية
السنوية كالآتى :

(أ) قائمة الارباح والخسائر .

(ب) الميزانية العمومية .

أ - قائمة الارباح والخسائر (المادة ١٥٧) :

٨٢٦ يتبين من تحليل محتويات قائمة الارباح والخسائر التى حددها قانون الشركات
الالمانى ان هذه القائمة تجمع بين القائمتين التاليتين اللتين يتطلبهما
معييار العرض والافصاح العام :

(أ) قائمة الدخل .

(ب) قائمة الارباح المبقاة .

وقد نصت المادة ١٥٧ على ان تكون القائمة متعددة المراحل بفرض اظهار عدة
مكونات جزئية رئيسية لصافى الدخل كالآتى :

(١) الدخل والمكاسب :

٨٢٧

(أ) اجمالى الربح .

(ب) الدخل من الاستثمارات والدخل من اتفاقيات المشاركة فى الارباح .

(ج) الدخل من الاصول المالية .

(د) دخل الفوائد او ما يعادلها .

(هـ) المكسب من بيع الاصول الثابتة .

(و) الدخل الناتج من النقص فى احتياطي الديون المشكوك فى تحصيلها .

(ز) الدخل الناتج من النقص فى مخصصات المطلوبات المستحقة .

(ح) الدخل الاستثنائى .

(ط) الدخل من عقود تحمل الخسائر .

(٢) المصروفات والخسائر :

٨٢٨

(أ) المهاييا والاجور .

- (ب) رسوم التأمينات 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 في تحصيلها .
- (و) الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الاصول المتداولة فيما عدا المخزون السلمي ومخصصات الديون المشكوك في تحصيلها .
- (ز) خسائر البيع او التخلص من الاصول الثابتة والاصول المالية .
- (ح) مصاريف الفوائد ومايعادلها .
- (ط) الضرائب على الدخل والضرائب الاخرى .
- (ي) مصاريف عقود تحمل الخسائر .
- (ك) المصاريف الاخرى .
- (ل) الارباح المرحلة وفقا لاتفاقيات المشاركة في الارباح .
- (م) صافي الربح او الخسارة من السنة (صافي الدخل او الخسارة) .
- وبدراسة الاجزاء الرئيسية اعلاه يتبين ان العرض في قائمة الارباح ٨٢٩ والخسائر وفقا لقانون الشركات الالمانى يعتمد على مبادئ اساسيين كالآتى :
- (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 ، أنشطة عرضية او فرعية ، ظروف لها علاقة بالأنشطة المستمرة ، او ظروف استثنائية) .
- وبمقارنة مقتضيات العرض في قائمة الارباح والخسائر الالمانية ٨٣٠ بمقتضيات العرض في قائمة الدخل المقترحة للمملكة العربية السعودية يتبين ان مقتضيات العرض في قائمة الدخل المقترحة للمملكة اخذت في الحسبان حاجة مستخدمي القوائم المالية الى معلومات تمكنهم من تحديد علاقة ادائها في الماضي بادائها في المستقبل ، ومن ثم ركزت تلك المقتضيات على اهمية اظهار درجة استمرارية اجزاء الدخل عن طريق تصنيف هذه الاجزاء وفقا للنشاطات المستمرة (الرئيسية منها والفرعية والعرضية) وغير المستمرة ووفقا لما يعتبر منها مكسبا او خسارة استثنائية . ويعتبر هذا اختلافا جوهريا بين مقتضيات العرض على

قائمة الارباح والخسائر الالمانية ومقتضيات العرض فى قائمة الدخل المقترحه للمملكة .

وتجدر الاشارة الى ان المادة (١٥٧) من قانون الشركات الالمانية قد استثنت الشركات التى لم تسجل ولا تعتزم تسجيل اسمها فى 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 لا تفرق مقتضيات العرض المقترحه للمملكة بين المنشآت وفقا لحجمها ، تداول حقوق ملكيتها ، او من يملكها ، ويرجع ذلك الى اعتقادنا باهمية القوائم المالية للمستثمرين والمقرضين المرتقبين وتناق احتياجاتهم الى المعلومات مع احتياجات المستثمرين والمقرضين الحاليين .

(٣) ارباح المبقاة :

٨٣١ تنفي المادة (١٥٧) من قانون الشركات الالمانية بضرورة عرض التغيرات فى الارباح المبقاة بما فى ذلك التغيرات التى طرأت على الاحتياطي القانوني والاحتياطيات الاخرى خلال الفترة المحاسبية . ويتم عرض بنسود الارباح المبقاة فى قائمة الارباح والخسائر . ولا يوجد اختلاف جوهري بين مقتضيات العرض المتعلقة بالارباح المبقاة فى المانيا الغربية ومقتضيات العرض المتعلقة بقائمة الارباح المبقاة المقترحة للمملكة العربية السعودية . اذ تنفي المادة (١٤٩) من قانون الشركات الالمانية بضرورة عرض رصيد الارباح المبقاة فى اول المدة و اضافته فى قائمة الارباح والخسائر الى صافي الربح او الخسارة للمدة الحالية و ابراز التغيرات فى الاحتياطي القانوني والاحتياطيات الاخرى للوصول الى رصيد الارباح المبقاة غير المخصمة فى نهاية المدة الحالية .

ب - قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية السنوية) (المادة ١٥١) :

٨٣٢ نصت المادة ١٥١ من قانون الشركات الالمانية على التصنيفات التالية فى الميزانية العمومية ، وتمثل العناوين التى وضع تحتها خط الحد الأدنى

لمجموعات الاصول والخصوم الواجب عرضها في الميزانية العمومية الا اذا
لم يوجد لدى المنشأة احدهما :

جانب الاصول :

=====

٨٣٣

(١) مساهمات راس المال غير المحطة (ما تم طلبه ولم يدفع بعد)

(٢) الاصول الثابتة والاصول المالية

(١) الاصول الثابتة وغير الملموسة :

- (١) مباني الادارة ، المصنع والمباني الاخرى المتعلقة بالتشغيل .
- (٢) المباني السكنية .
- (٣) الاراضي .
- (٤) مباني على اراضي مملوكة لم تبوؤ ضمن (١) او (٢) .
- (٥) الآلات والتركيبات .
- (٦) الاجهزة والماكينات المكتبية .
- (٧) الاصول تحت الانشاء والدفعات المقدمة لشراء اصول ثابتة .
- (٨) الامتيازات والحقوق الصناعية وما يشابهها وتراخيص استخدام هذه الحقوق .

(ب) الاصول المالية :

- (١) المساهمات في منشآت اخرى .
- (٢) الاستثمارات في اوراق مالية لم تبوؤ ضمن (١) .
- (٣) القروض التي لا تقل مدتها عن اربع سنوات مع ابراز المضمون منها برهن عقارى او ما يعادله .

(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 التي لم تبوؤ ضمن (١/٧) .

- (٢) الحسابات المدينة الناتجة عن البيع او تقديم الخدمات مع ابراز مالا يستحق من قبل مدة تزيد عن سنة .
- (٣) اوراق القبض مع ابراز ما يمكن خصمه لدى البنك المركزي .
- (٤) الشيكات تحت التحصيل .
- (٥) النقد في الصندوق ولدى البنك المركزي والشيكات المؤجلة .
- (٦) النقد لدى البنوك .
- (٧) الاوراق المالية التي لم تبوئ ضمن (٣)، (٤)، (٨)، (٩) او ضمن الاصول المالية .
- (٨) اسهم المنشأة المشتراه مع ايضاح قيمتها الاسمية .
- (٩) المساهمات في الشركات القابضة او في شركات التنقيب .
- (١٠) الحسابات المدينة للمنشآت ذات العلاقة .
- (١١) الذمم المدينة المستحقة من اعضاء مجلس الادارة واءضاء مجلس الاشراف .
- (١٢) الاصول الاخرى .
- (د) المصاريف الايرادية المؤجلة .
- (هـ) الخسائر المتراكمة .

جانب الخصوم :

=====

(١) رأس المال .

(٢) الاحتياطيات غير السرية :

(أ) الاحتياطي القانوني .

(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 الأقل :

(أ) القروض مع ابراز المضمون منها برهن عقارى او ما يعادله .

- (ب) قروض البنوك مع ابراز المضمون منها برهن عقارى او يعادله .
 (ج) الخصوم الاخرى مع ابراز المضمون منها برهن عقارى او ما يعادله .
 وبالإضافة يجب ابراز مبالغ القروض والخصوم فى (أ) و (ب) و (ج) المستحقة قبل اربع سنوات .

٦) الخصوم الاخرى:

- (أ) الحسابات الدائنة الناتجة عن المشتريات او الخدمات .
 (ب) اوراق الدفع .
 (ج) 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 .

وبمقارنة مقتضيات العرض فى الميزانية العمومية التى نصت عليها المسادة ٨٣٥ (١٥١) من قانون الشركات الالمانى بمقتضيات العرض المتعلقة بقوائم المركز المالى التى نص عليها معيار العرض والافصاح العام يتبين ان هناك اختلافات جوهرية بين المقتضيات الالمانية والمقتضيات المقترحة نلخصها فيما يلى:

(أ) تصنيف الخصوم: تتطلب مقتضيات معيار العرض والافصاح العام تصنيف الخصوم المتداولة وفقا لما يستحق سداه خلال سنة واحدة من تاريخ المركز المالى . وبالمقارنة لاحتوى تصنيفات الخصوم التى اقترتها 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 مقتضى تصنيف الخصوم المتداولة الذى نص عليه معيار العرض 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 النقدي الموجب المتوقع توليده خلال نفس الفترة المحاسبية .

(ب) مايعتبر اصلا متداولا: من دراسة المفردات التي يتم تبويبها ضمن اصول المتداولة وفقا للمادة (١٥١) من قانون الشركات الالمانى يتضح ان الاصول المتداولة لا تنحصر فى الاصول التي يتوقع تحويلها الى نقديها 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 النقدي الموجب المتوقع فى تاريخ قائمة المركز المالى 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 كعناصر لحقوق اصحاب رأس المال من حيث مكان عرضها فى الميزانية العمومية . وتعتبر المادة (١٥١) الارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة كمتتم حسابى لعناصر الميزانية العمومية الاخرى بما فى ذلك رأس المال والاحتياطيات . كما تتطلب المادة اظهار رأس 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 القانونى لحقوقي اصحاب رأس المال فى المملكة . وتعكس مقتضيات معيار العرض والافصاح العام هذا الاختلاف حيث تتطلب اظهار جميع حقوق اصحاب رأس المال كمجموعة واحدة فى قائمة المركز المالى تمثل المتتم الحسابى للاصول والخصوم مع ابراز رأس المال المدفوع، الاحتياطى القانونى، الاحتياطيات الاخرى الاختيارية والارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة كمفردات مستقلة داخل هذه المجموعة .

٢٨٦	معيار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
-----	----------------------------	------------------

- 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 التي يتطلبها المخطط المحاسبي التونسي ، 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 المقترحة للقوائم المالية فى المملكة ، ويعتبر احد الاهداف الرئيسية للقوائم المالية وبالتالى مقتضيات العرض المتعلقة بالقوائم المالية المطلوب اعدادها فى تونس تمكين المسؤولين عن تخطيط الاقتصاد القومي من اعداد الحسابات القومية وتحديد تأثير المنشأة على الخطة الاقتصادية . وبالمقارنة نرى ان الاهداف المقترحة للقوائم المالية فى المملكة ركزت اساسا على حاجة المستثمرين والمقرضين ومستخدمي القوائم المالية الاخرين ذوى الحاجة المماثلة الى معلومات تمكنهم من تقييم اداء المنشأة وقدرتها على خلق تدفق نقدي كافى . وبمناسبة عليه لانرى جدوى لمقارنة مقتضيات العرض فى القوائم المالية التونسية بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام .

٤-٣-٢ الافصاح العام ومقتضياته :

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 واقترح لكل منها معيار خاص يحدد ما يجب ايضاحه . وتشمل هذه المعايير ما يلى :

- ١) ايضاح طبيعة نشاط المنشأة .
- ٢) ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التى اتبعتها المنشأة .
- ٣) ايضاح التغيرات المحاسبية بما فى ذلك :

- (أ) تغيرات السياسات المحاسبية .
- (ب) تغيرات التقديرات المحاسبية .

- (ج) تغييرات الوحدة المحاسبية التي تعد لها القوائم المالية .
 (د) تصحيح الاخطاء فى القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة .
 (٤) ايضاح المكاسب والخاسر المحتملة .
 (٥) ايضاح ارتباطات الوحدة المحاسبية .
 (٦) ايضاح الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالى .

٨٣٨ ونقد رايينا ضرورة تحديد المعالجة المحاسبية الواجب على المنشأة اتباعها لتغييرات المحاسبية والمكاسب والخاسر المحتملة حتى يكتمل المعيار المتعلق بكل من هذين الموضوعين . ونورد فيما يلى تصورنا لاهمية هذه المواضيع ومبررات مايتطلبه المعيار المتعلق بكل منها ومقارنته مقتضياته بالمقتضيات المماثلة ، اذا وجدت ، فى كل من الولايات المتحدة الامريكىة ، المانيا الغربية وتونس . وتجدر الاشارة الى ان معايير او مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها فى البلاد الاخرى لاتحتوى على معيار او مبدأ واحد يحدد مقتضيات الافصاح العام . فعلى سبيل المثال وردت مقتضيات الافصاح العام فى الولايات المتحدة الامريكىة 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 للتغييرات المحاسبية وايضا حاتمها .
 (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 الذى حدد مقتضيات معالجة وايضاح التغييرات 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 والخاسر 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 المتحدة الامريكىة 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 المحاسبى والمعالجة المحاسبية لعمليات الاندماج وايضا حاتمها 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 .

١-٣-٣-٤ ايضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية :

لقد اشرنا سابقا في مقدمة هذه الدراسة التحليلية الى ان تقييم اداء المنشأة من قبل مستخدمى القوائم المالية ينطوى بالاضافة الى اعتبارات اخرى هامة على ثلاث مقارنات رئيسية كالآتى :

(١) مقارنة اداء المنشأة في الفترة الجارية باداءها في الفترة او الفترات المحاسبية السابقة .

(٢) مقارنة اداء المنشأة في الفترة الجارية باداء المنشآت الاخرى المماثلة .

(٣) مقارنة اداء المنشأة بالنسبة الى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والاحداث والظروف التي تؤثر عليها .

ولاجدال في اهمية معرفة طبيعة نشاط المنشأة عند اجراء المقارنات 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 اداءها 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 المنشأة بمقتضيات المعايير المماثلة في البلاد الاخرى يتبين ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة تتطلب ايضاح نشاط الوحدة المحاسبية في حين لا تتطلب معايير المانيا الغربية وتونس مثل هذا الايضاح .

٢-٣-٣-٤ ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التي اختارتها ادارة المنشأة لاعداد

القوائم المالية .

لاشك ان السياسات المحاسبية التي تتبعها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية لها تأثير هام على الصورة التي تعطيها تلك القوائم لمركزها المالي ونتائج

٢٩٠	معيّار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		٣-٣-٣-٤ ايضاح التغيرات المحاسبية ومعالجتها المحاسبية :
		(١) التغيرات فى السياسات المحاسبية :
٨٤٤	وتنتج هذه التغيرات عند اتخاذ ادارة المنشأة 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 لمعالجة عمليات او ارصدة نشأت فى الفترة المحاسبية الحالية ، ولم يكن لهامثيلا فى الفترات المحاسبية السابقة او من اقرار سياسة محاسبية جديدة لعمليات او ارصدة نشأت فى الفترة المحاسبية الحالية مع استمرار اتساع السياسة المحاسبية القديمة بالنسبة للعمليات او الارصدة القائمة الماثلة التى نشأت فى الفترة او الفترات المحاسبية السابقة .	
٨٤٥	ومن الواضح ان التغيير فى السياسات المحاسبية اذا لم يتم معالجته بطريقة ملائمة وايضاحه بصورة كاملة يوشر تأثيرا كبيرا على قدرة مستخدمى القوائم المالية على مقارنة اداء المنشأة 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 كالآتى :	
		(أ) التطبيق المستقبلي :
٨٤٦	بمعنى ان السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على العمليات والاحداث التى تقع بعد تاريخ التغير وعلى اية ارصدة قائمة فى تاريخ التغير بدون اجراء تسويات متجمعة على هذه الارصدة لتعكس تأثير السياسة الجديدة على الفترات المحاسبية السابقة . ولم نقترح هذا البديل نظرا لعدم ملائمته لمقتضيات مقارنة اداء المنشأة من فترة محاسبية الى اخرى .	

الموضوع	المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ملاحظات
تعريف السياسات المحاسبية	تشمل السياسات المحاسبية المعايير المحسدة والاسس وطرق التطبيق التي اختارتها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية .	تشمل السياسات المحاسبية المبادئ والاسس وطرق التطبيق التي اختارتها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية .	تشمل السياسات المحاسبية المعايير فسي
الحالات التي يتحكم فيها	١) اذا تم الاختيار بين بدائل مقبولة من المعايير وطرق تطبيقها .	١) اذا تم الاختيار بين بدائل مقبولة .	يرجع الاختلاف بين الولايات المتحدة والمملكة العربية
الايضاح .	٢) اذا كانت هناك معايير محاسبية او طرق معينة لتطبيقها تتميز بانها فريدة	٢) اذا كانت هناك مبادئ محاسبية او طرق لتطبيقها تتميز بانها فريدة	السعودية الى ان مقتضيات ايضاح السياسات المحاسبية
	٣) اذا كانت هناك معايير محاسبية او طرق معينة لتطبيقها تتميز بانها فريدة	٣) اذا كانت متبعة اساسا من قبل معظم المنشآت التي تزاو ذلك النشاط .	في الولايات المتحدة تم اصدارها على افتراض ان التزام الوحدة المحاسبية بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يتطلب الالتزام بمفاهيم معينة للقياس والعرض
	من قبل معظم المنشآت التي تزاو ذلك النشاط .	٣) التطبيقات غير العادية او التطبيقات الجديدة لمبادئ المحاسبة المالية .	المحاسبين . اما في حالة المملكة فلم تصدر معايير محاسبية بعد تلزم الوحدة المحاسبية باتساع مفاهيم معينة للقياس والعرض المحاسبين .
	٣) اذا تم اعداد القوائم المالية على اساس لا يتفق مع واحد او اكثر من مفاهيم المحاسبة المالية المقترحة .		ومن ثم رايضا ضرورة التزام 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 في القوائم المالية .	الايضاح الاول للقوائم المالية (او) ملخص منفصل يشار اليه في القوائم المالية .	

(ب) التطبيق باثر رجعي دون تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية

السابقة المتأثرة بالتغيير:

بمعني ان السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على العمليات ٨٤٧ والاحداث التي تنطبق عليها اعتبارا من تاريخ ظهور هذه العمليات والاحداث شريطة ان يكون لها ارصدة قائمة في تاريخ التغيير مع اجراء تسوية مجمعة تعكس اثر التغيير في السياسة المحاسبية على السنوات الماضية واظهار هذه التسوية في القوائم المالية لسنة التغيير . وهناك طريقتان لاظهار التسوية المجمعة في القوائم المالية لسنة التغيير كالآتي:

١ - كمفردة مستقلة في قائمة الدخل .

٢ - كتسوية لرصيد اول المدة للارباح المبقة .

ولم نأخذ بهذا البديل ايضا لعدم ملاءمته لمقتضيات مقارنة ٨٤٨ اداء المنشأة من فترة مالية الى اخرى . اذ يؤدي هذا البديل الى اعداد القوائم المالية لسنة التغيير وفقا للسياسة المحاسبية الجديدة وعرض القوائم المالية لسنة او سنوات المقارنة وفقا للسياسة المحاسبية القديمة . بالاضافة يؤدي اظهار التسوية المجمعة كمفردة مستقلة في قائمة الدخل لسنة التغيير الى اظهار بند في قائمة الدخل ليس له علاقة بنتائج اعمال هذه السنة .

(ج) التطبيق باثر رجعي مع تعديل القوائم المالية المعروضة للفترات

المحاسبية المتأثرة بالتغيير:

بمعني ان السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على ٨٤٩ العمليات والاحداث التي تنطبق عليها اعتبارا من تاريخ ظهور هذه العمليات والاحداث شريطة ان يكون لها ارصدة قائمة في تاريخ التغيير مع تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة المعروضة والتي تتأثر بالتغيير وتسوية رصيد الارباح المبقة في 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 المنشأة بين الفترات المحاسبية المختلفة ، اذ يؤدي هذا البديل الى عرض القوائم المالية لسنة او سنوات المقارنة وفقا للسياسة المحاسبية الجديدة مما يساعد على ازالة التشويه في اداء المنشأة بين سنوات المقارنة الناتج

من اختلاف السياسات المحاسبية التي اعدت على اساسها القوائم المالية . ولقد كان اعتبارنا الاساسى فى اختيار هذا البديل هو تمكين مستخدمى القوائم المالية من ربط نتائج اعمال المنشأة بمدد محاسبية معينة حتى يتسنى لهم تقييم تأثير التغيرات فى ظروفها الاقتصادية على هذه النتائج . ويترتب على ذلك ان فائدة المعلومات المعروضة عن نتائج اعمال المنشأة تزداد كلما ربطت اجزاء صافي الدخل بفترات زمنية معينة ومن ثم فانه من الافضل تعديل نتائج الاعمال للفتترات السابقة نتيجة للتغيير فى السياسة المحاسبية التى تائثرت بها تلك النتائج .

وبالاضافة الى المعالجة المحاسبية للتغييرات فى السياسات المحاسبية نص المعيار على مقتضيات الايضاح التالية عند تغيير احدى السياسات المحاسبية :

(أ) وصف التغيير

(ب) مبررات التغيير

(ج) تأثير التغيير على القوائم المالية للفترة المحاسبية التى تسلم فيها التغيير .

وذلك بالاضافة الى الاشارة الى ان القوائم المالية للفتترات المحاسبية السابقة قد تم تعديلها لتعكس تأثير التغيير على نتائج اعمال هذه الفترات .

كما احتوى المعيار على مقتضيات اخرى اذا تعذر تعديل القوائم المالية للفتترات المحاسبية السابقة .

٨٥٠ وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة

بالتغييرات فى السياسات المحاسبية بالمقتضيات المماثلة فى الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس يتبين الاتي :

(١) ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية قد عالجت موضوع التغييرات فى السياسات المحاسبية معالجة رسمية حيث نص رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية للتغييرات فى السياسات المحاسبية والايضاحات المتعلقة بها فى حين لم تعالج نصوص قانون الشركات الالمانى هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبى التونسى لهذا الموضوع .

(٢) بمقارنة مقتضيات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة

بالتغيرات في السياسات المحاسبية يتبين ان المقتضيات الامريكية والمقتضيات المقترحة للمملكة العربية السعودية تتفقان الى حد كبير على مايجب ايضاحه بخصوص التغيرات في السياسات المحاسبية وتختلفان على المعالجة المحاسبية لهذه التغيرات. اذ يتطلب رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠) من الوحدة المحاسبية ايضاح مايلى بخصوص التغيرات في السياسات المحاسبية :

(أ) وصف التغيير

(ب) مبررات التغيير

(ج) تاثير التغيير على القوائم المالية للفترة المحاسبية التي تم فيها التغيير.

كما يتطلب هذا الرأى معالجة "تغيرات" السياسات المحاسبية في جميع الحالات ، فيما عدا بعض الاستثناءات التي نص عليها ، بطريقة التطبيق الرجعي دون تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة المتأثرة بالتغيير واظهار التسوية المجمعة التي تعكس تاثير التغيير على الفترات السابقة كبند مستقل فى قائمة الدخل للفترة المحاسبية التي تم فيها التغيير. بالاضافة يتطلب هذا الرأى احاق 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 التي تتأثر بتلك السياسة . ويرجع اختيار هذه المعالجة المحاسبية فى الولايات المتحدة الى عاملين اخذين

مجلس مبادئ المحاسبة فى الاعتبار عند اصدار رأيه رقم (٢٠) كالآتي :

العامل الاول : هو اعتقاد مجلس مبادئ المحاسبة بأهمية عدم تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة بعد اصدارها نتيجة للتغيرات فى السياسات المحاسبية التي 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 بأهمية 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

٢٥٥	معييار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
		ايضاحيه فى نهاية كل قائمة من قوائم الدخل المعروضة تبين صافى الدخل لكل فترة محاسبية قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية ويعددها كمالو كانت السياسة المحاسبية الجديدة طبقت فى السنوات السابقة التى تتأثر 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 ما نصت 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 اسم نر ان احتمال فقد مستخدمي القوائم المالية فى المملكة لشقتهم 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 ايضا مبررات التغيير . ومن ثم كان اهتمامنا الاساسى باختيار اسلوب للمعالجة المحاسبية يساعد مستخدمي القوائم المالية على مقارنة اداء المنشأة من فترة الى اخرى بدون تعقيد . (٢) <u>التغيير فى التقديرات المحاسبية :</u> قد ينتج التغيير فى تقدير محاسبي الى معلومات جديدة لها تأثير 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 تؤدي الى تغيير احد التقديرات . ويعتبر تغيير تقدير محاسبي نتيجة لاستخدام معلومات كانت متاحة ولم تستخدم عند اقرار التقدير سابقا بمثابة تصحيح خطأ ومن ثم لا تنطبق 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 مستخدمي القوائم المالية على فهم اسباب التغيير 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 .
ومن هذا المنطلق رأينا ضرورة وضع المقتضيات التالية للمعالجة المحاسبية ٨٥٢
للتغيير في التقديرات المحاسبية وايضاحه :

(أ) تطبيق التقدير الجديد تطبيقا مستقيما بمعنى ان التقدير الجديد
يتم تطبيقه في فترة التغيير اذا انحصر تأثيره على فترة التغيير ،
او في فترة التغيير والفترات المحاسبية القادمة اذا امتد تأثيره الى
فترات محاسبية قادمة . وتجدر الاشارة الى ان تطبيق التقدير الجديد باثر
رجعي لا يعتبر بديلا متاحا عند الاخذ في الحسبان ان التغيير في التقدير
ينتج عن معلومات او خبرة او احداث او ظروف جديدة مختلفة عن
الاطلاع القائمة عند اعداد القوائم المالية للسنوات السابقة .

(ب) ايضاح طبيعة وتأثير التغيير على صافي الدخل قبل وبعد المكاسب
والخسائر الاستثنائية لفترة التغيير وذلك بالنسبة للتغيرات في
التقديرات المحاسبية غير العادية او النادرة او التي لها تأثير هام على
الفترة الحالية والفترات المحاسبية القادمة ، ويراعى ان مقتضيات
معيار العرض والافصاح العام لا تتطلب ايضاح التغيرات في التقديرات
الروتينية المتوقعة سنويا والتي ينحصر تأثيرها على الفترة المحاسبية
الحالية مثل تغيير نسبة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من فترة
محاسبية الى اخرى نتيجة لتغير الظروف .

وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغيرات في ٨٥٢
التقديرات المحاسبية بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية ،
المانيا الغربية ، وتونس يتبين الاتي :

(١) ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة قد عالجت
موضوع التغيرات في التقديرات في التقديرات المحاسبية معالجة رسمية حيث نص
رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية لهذه
التغيرات والايضاحات المتعلقة بها في حين لم تعالج نصوص قانون
الشركات الالمانى هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي
لهذا الموضوع .

(٢) بمقارنة مقتضيات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة
الامريكية بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغيرات
في التقديرات المحاسبية يتبين ان المقتضيات الامريكية والمقتضيات
المقترحة للمملكة تتفقان على المعالجة المحاسبية للتغيير في
التقديرات المحاسبية وعلى ما يجب ايضاحه بخصوصها .

٣) التغير في تكوين الوحدة المحاسبية التي تعد لها القوائم المالية :

يمثل هذا التغير نوعا خاصا من التغيرات في السياسة المحاسبية اذ ينتج ٨٥٤
التغير من اتخاذ ادارة المنشأة قرارا بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة
بالوحدات القانونية التي تشملها قوائمها المالية . وكما ان على هذا يعتبر
قرار ادارة الشركة القابضة بعدم توحيد حسابات شركاتها التابعة التي
شملت قوائمها المالية الموحدة سابقا تغيرا في تكوين الوحدة المحاسبية
التي تعد لها القوائم المالية من شركة قابضة وشركاتها التابعة الى شركة
قابضة فقط . وتجدر الاشارة الى ان التغير في تكوين الوحدة المحاسبية
لا ينتج من استبعاد شركة او شركات تابعة من القوائم المالية الموحدة
نتيجة لتخلص الشركة القابضة من استثماراتها في هذه الشركة او الشركات .
كما لا ينتج هذا التغير من اضافة شركة او شركات تابعة الى القوائم المالية
الموحدة لأول مرة نتيجة شراء الشركة القابضة او احدى الشركات التابعة لها
لهذه الشركة او الشركات .

ولاشك ان التغير في تكوين الوحدة المحاسبية التي تعد لها القوائم المالية ٨٥٥
الناج عن قرار ادارة الشركة بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة باضافة
او حذف الشركات التابعة من القوائم المالية الموحدة يؤثر تائيرا هاما على
قدرة مستخدمي القوائم المالية على تقييم اداء الوحدة المحاسبية ومن ثم
يتعين معالجته وايضاحه بطريقة تسهل مهمة مستخدمي القوائم المالية ،
واذا اخذنا في الحسبان ان هذا التغير يمثل تغييرا في السياسة المحاسبية
التي اقرتها الادارة لتعريف الوحدة المحاسبية التي تعد لها قوائم مالية
لكان من الواجب معالجته وايضاحه بطريقة تتناسق مع المقتضيات المقترحة
لمعالجة وايضاح التغيرات في السياسات المحاسبية الاخرى . وهذا مستلزم
اليه فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية وايضاح للتغيرات في تكوين الوحدة
المحاسبية . ولقد بنينا رأينا في هذا الخصوص على اساس نفس مبررات
مقتضيات المعالجة المحاسبية وايضاح المتعلقة بالتغيرات في السياسات
المحاسبية ، وبناء عليه يتطلب معيار العرض والافصاح العام معالجة
التغير في تكوين الوحدة المحاسبية باثر رجعي مع تعديل القوائم المالية
للفترة السابقة المعروضة لغراض المقارنة من اجل ان تعكس المركز المالي
ونائج اعمال الوحدة المحاسبية الجديدة . بالاضافة تتطلب هذه المقتضيات
ايضاح الاتي في القوائم المالية للفترة المحاسبية التي تم فيها التغيير ٨٥٦
تكوين الوحدة المحاسبية :

(أ) وصف وطبيعة التفسير في تكوين الوحدة المحاسبية .
 (ب) تأثير التفسير على صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية
 وبعدها على كل الفترات المحاسبية المعروضة .
 بمقارنة هذه المقتضيات بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الأمريكية ،
 ألمانيا الغربية وتونس يتبين الاتي :

(١) ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية
 قد عالجت موضوع التفسير في تكوين الوحدة المحاسبية معالجة رسمية
 رسمية حيث نص رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠) على
 المعالجة المحاسبية لهذا التغير والايضاحات المتعلقة به في حين
 لم تعالج نصوص قانون الشركات الألماني هذا الموضوع ولم يتعرض
 المخطط المحاسبي التونسي لهذا الموضوع .

(٢) بمقارنة مقتضيات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات
 المتحدة الأمريكية مع مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة
 بالتغير في تكوين الوحدة المحاسبية يتضح ان المقتضيات الأمريكية
 والمقتضيات المقترحة للمملكة تتفقان على المعالجة المحاسبية
 وعلى ما يجب ايضاحه في هذا الخصوص .

(٤) تصحيح الاخطاء في القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة :

٨٥٧ يعتبر تصحيح الاخطاء في القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة نوعا
 من انواع التغيرات المحاسبية يتعين تحديد مقتضيات معالجته المحاسبية
 وايضاحاته لفهم تأثيره . وقد ينتج الخطأ في القوائم
 المالية للفترات المحاسبية السابقة من اخطاء حسابية ، او اخطاء
 في تطبيق معايير المحاسبة او طرق التطبيق او من تجاهل او سوء استخدام
 المعلومات والبيانات المتاحة والتي تؤثر على التقديرات المحاسبية اللازمة
 لاعداد القوائم المالية . وفي جميع هذه الحالات يتعين تصحيح الخطأ
 بطريقة تتناسب 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 في السنة المالية
 التي نشأ فيها (اي بأثر رجعي) . ويتطلب ذلك تعديل القوائم المالية
 للسنة او السنوات التي تأثرت بتصحيح الخطأ . ولتسهيل فهم هذا التفسير
 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 .

٢٩٩	معييار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	وذلك بالإضافة الى الانارة الى ان القوائم المالية للمدد السابقة قد تم تعديلها . وبمقارنة مقتضيات تصحيح الأخطاء في القوائم المالية التي نصر عليها معيار العرض والافصاح العام بمقتضيات تصحيح الأخطاء في الولايات المتحدة الأمريكية والمانيا الغربية وتونس يتبين مايلي : (١) ان مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية قد عالجت موضوع تصحيح الأخطاء معالجة رسمية حيث نص رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية والايضاحات اللازمة في حين لم تعالج نصوص قانون الشركات الالمانى هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبى التونسى لهذا الموضوع . (٢) بمقارنة مقتضيات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة مع المقتضيات المقترحة للمملكة لمعالجة تصحيح الأخطاء يتضح ان المقتضيات الأمريكية والمقتضيات المقترحة تتفقان على المعالجة المحاسبية وعناصر الايضاح المتعلقة بتصحيح الأخطاء .	
١٥٨	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 في تاريخ قائمة المركز المالى تشير الى احتمال تمتدسع المنشأة بمكسب او تحملها لخسارة لايمكن التاكيد منها بصورة قاطعة الا اذا وقعت احداث معينة في المستقبل او تاكد عدم وقوع هذه الاحداث , ولقد حدد معيار العرض والافصاح العام اعتمادا على مفهوم الاثبات المحاسبى الشرسورة الواجب توافرها لاثبات مثل هذه المكاسب والخسائر المحتملة محاسبيا وايضاها .	
١٥٩	ويقضى المعيار بضرورة اثبات الخسارة المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالى اذا توافر الشرطان التاليان :	
	(أ) اذا كان من المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التى تؤكد الخسارة في المستقبل .	
	(ب) اذا كان هناك تقديرا معقولا لمبلغ الخسارة .	
	كما يقضى المعيار بعدم اثبات الخسارة المحتملة محاسبيا فى تاريخ قائمة المركز المالى اذا لم يتوافر احد الشرطين السابقين , وفى هذه الحالة يقضى المعيار بضرورة ايضاح الخسارة المحتملة الا اذا كان احتمال وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التى تؤكدهما فى المستقبل يعتبر احتمالا ضئيلا .	

٣٠٠ معيار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
كما يقضي المعيار بعدم اثبات المكاسب المحتملة اثباتا محاسبيا حتى يتم تحقيقها في المستقبل مع ضرورة الافصاح عنها في ايضاحات القوائم المالية الا اذا كان احتمال وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التي تؤدي الى تحقيقها يعتبر احتمالا ضئيلا . كما حدد المعيار عناصر الايضاح اللازمة للمكاسب والخسائر المحتملة . ويمثل الاتجاه الذي اخذه معيار العرض والافصاح العام فيما يتعلق بالخسائر ٨٦٠ والمكاسب المحتملة اتجاهها حريصا يتمشي مع الميثاقية التي تتضمنها اهداف المحاسبة المالية لتقديم معلومات يمكن لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليها , لتقييم اداء الوحدة المحاسبية والذي يتطلب في رأينا درجة اعلى من الثقة للاثبات المحاسبي للمكسب المحتمل عن الدرجة اللازمة للاثبات المحاسبي للخسارة المحتملة . وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالمكاسب ٨٦١ والخسائر المحتملة مع المقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية والماسيا الغربية وتونس يتبين الاتي: (١) ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية قد عالجت موضوع المكاسب والخسائر المحتملة معالجة رسمية ان 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 التي تؤكد الخسارة في المستقبل من عدم وقوعها كالاتي: (أ) متوقعة . (ب) من الممكن وقوعها . (ج) غير متوقعة . وبقضي هذا البيان بضرورة اثبات الخسارة المحتملة اثباتا محاسبيا اذا ٨٦٢ كان من المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التي تؤكدهما واذا كان هناك تقديرا معقولا لمبلغها , كما يقضي هذا البيان بعدم اثبات الخسارة المحتملة محاسبيا اذا لم يتوافر اي من الشرطين السابقين مع ضرورة الافصاح عنها في ايضاحات القوائم المالية الا اذا كان من غير المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التي تؤدي الى تحقيقها . كما يقضي المعيار بعدم الاثبات المحاسبي للمكاسب المحتملة الا في تاريخ تحقيقها	

٣٠١	معيّار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	مع ضرورة الافصاح عنها الا اذا كان من غير المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التي تحققها في المستقبل . وقد حدد هذا البيان عناصر الايضاح اللازمة لكل حالات المكاسب والخسائر المحتملة . (٢) ان قانون الشركات الالمانى قد عالج موضوع الخسائر المحتملة معالجة ٨٦٣ رسمية اذ اجازت المادة (١٥٢) عمل مخصصات للخسائر المحتملة ، ويراعي في هذا الشأن ان قانون الشركات الالمانى 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 المحاسبى التونسى اجاز خلص مخصصات لتغطية الخسائر او التكاليف المفاجئة التى لا يمكن توقع حدوثها فى نهاية الفترة المحاسبية ، ولم يحدد المخطط التونسى درجة الاحتمال اللازمة لتسجيل هذه الخسائر او التكاليف المفاجئة . كما ان المخطط صامت بخصوص المكاسب المحتملة .	
		٤-٣-٣-٥ ايضاح الارتباطات :
	٨٦٤ يقضى معيار العرض والافصاح العام بضرورة ايضاح الارتباطات المالية الهامة للمنشأة والتي 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 . فعلى 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 انطبعا خاطئا عن قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي كافى . ولقد نص معيار العرض والافصاح العام على عناصر الايضاح اللازمة للارتباطات المالية الهامة .	
	٨٦٥ وبمقارنة المقتضيات المقترحة 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	

٣٠٢	معيّار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	الارتباطات المالية الهامة للمنشأة 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 للمنشأة تتفق مع المقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية .	
	٦-٣-٣-٤ ايضاح الاحداث اللاحقة :	
٨٦٦	تمثل الاحداث اللاحقة الاحداث التي تقع خلال الفترة التي تنقضي بين تاريخ قائمة المركز المالي وبين تاريخ اصدارها للتداول . ويقضي معيار العرض والافصاح العام بضرورة الافصاح عن الاحداث اللاحقة التي من شأنها ان تؤدي الى احداث تغييرات هامة في الاصول والخصوم خلال الفترة او الفترات المحاسبية التالية او التي تؤثر تأثيرا هاما على عمليات المنشأة في المستقبل . كما حدد المعيار عناصر الايضاح كالآتي : (أ) طبيعة الحدث . (ب) تقدير الاثر المالي للحدث اذا امكن عمليا او الاشارة الى انه قد تعذر الوصول الى تقدير معقول . ويرجع مقتضي العرض والافصاح العام في هذا الشأن 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 المنشأة بعد تاريخ قائمة المركز المالي بسبب حريق أدى الى تدمير مصنعها الوحيد .	
٨٦٧	وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالاحداث اللاحقة بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس يتبين الاتي :	
	(١) انه على الرغم من أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة لا تحتوى على معيار خاص بالاحداث اللاحقة الا أن كثيرا من معايير القياس المحاسبي قد نصت على الايضاحات اللازمة لاحداث لاحقة معينة ، بالإضافة نصت معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة على اهمية ايضاح الاحداث اللاحقة كعامل اساسي من عوامل عدالة تمثيل القوائم المالية .	

(٢) ان قانون الشركات الالماني والمخطط المحاسبي التونسي لم يتعرضا الى موضوع الاحداث اللاحقة .

٤-٣-٤ مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة :

٨٦٨ تتعلق هذه المقتضيات ببعض الامور العامة التي تنتج عن توحيد القوائم المالية . ويتطلب معيار العرض والافصاح العام الالتزام بمقتضيات العرض والافصاح التي تنطبق على القوائم المالية غير الموحدة عند اعداد القوائم المالية الموحدة بالاضافة الى مايلي :

(أ) ايضاح السياسة المحاسبية التي تتبعها الشركة القابضة لاعداد القوائم المالية الموحدة - على سبيل المثال حجم الاستثمار في الشركة التابعة اللازم لتوحيد حساباتها، حذف الارباح والخسائر الناتجة عن عمليات التبادل بين شركات المجموعةالخ.

(ب) نسبة حقوق الملكية للشركة القابضة في الشركات التابعة التي لاتشملها القوائم المالية الموحدة وبالطبع اسماء هذه الشركات .

(ج) نسبة حقوق الملكية للشركة القابضة في الشركات التابعة التي تشملها القوائم المالية الموحدة وبالطبع اسماء هذه الشركات .

(د) المعالجة المحاسبية للاستثمارات في الشركات التابعة التي لاتشملها القوائم المالية الموحدة على سبيل المثال (وفقا للتكلفة ، وفقا لنسبة حقوق الملكية للشركة القابضة في صافي اصول الشركة التابعةالخ) .

(هـ) الفترة التي تغطيها القوائم المالية الموحدة لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة اذا اختلفت تواريخ هذه الفترات المالية التي تغطيها هذه القوائم المالية اختلفا كبيرا .

(و) الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي للشركة التابعة اذا اختلف هذا التاريخ اختلفا كبيرا عن تاريخ قائمة المركز المالي الموحدة .

(ز) اظهار حقوق الاقلية في الشركات التابعة المندمجة كمفردة مستقلة في قائمة المركز المالي بين مجموعة الخصوم ومجموعة حقوق الاغلبية .

(ح) اظهار حقوق الاقلية في صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية كمفردة مستقلة في قائمة الدخل .

(ط) اظهار تكلفة أسهم الشركة القابضة التي تملكها الشركة التابعة كاستبعاد من حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي الموحدة .

ومن الواضح ان المقتضيات السابقة تمثل في رأينا حولا منطقية في اطار حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومات التي 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 التي لا تشملها القوائم المالية الموحدة مع متطلبات ايضاح السياسات المحاسبية الهامة ، كما يتناسق ايضاح الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي للشركة التابعة اذا اختلف تاريخها اختلافا كبيرا عن تاريخ قائمة المركز المالي الموحدة مع متطلبات ايضاح الاحداث اللاحقة ، كما يتناسق ايضاح الفترة التي تغطيها القوائم المالية الموحدة لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة مع متطلبات ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التي تقضي بضرورة الايضاح اذا تم اعداد القوائم المالية على اساس لا يتفق مع واحد او اكثر من مفاهيم المحاسبة المالية حيث ان القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة لن تتناسق تماما مع متطلبات مفهوم الفترة المحاسبية . واخيرا يتناسق اظهار حقوق الاقلية كمفردة مستقلة في قائمة الدخل الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة مع متطلبات عرض المعلومات في هاتين القائمتين التي ينص عليها معيار العرض والافصاح العام .

وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس يتبين الاتي:

(١) ان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة قد تعرضت لموضوع توحيد القوائم المالية بما في ذلك مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بها . ان نصت نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٥١) الصادرة من قبل لجنة اجراءات المحاسبة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الامريكي على معايير توحيد القوائم المالية . ويراعي في هذا الشأن ان النشرة المشار اليها لاتقضي بضرورة اعداد قوائم مالية موحدة وانما اشارت الى القوائم المالية الموحدة كقوائم مفضلة لعكس المركز المالي ونتائج اعمال الوحدة الاقتصادية التي تنتج من وجود علاقة سيطرة بين شركة وشركة او شركات اخرى .

وبدراسة محتويات هذه النشرة يتبين انها قد ركزت على الاتي:

(١) الظروف التي 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 في النشرة الامريكية لاجبات المحاسبة رقم (٥١) يتبين الاتي:

(١) ان المقتضيات المقترحة لم تتعرض الى تحديد الظروف التي 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 التي يتعين على اساسها اعداد القوائم المالية الموحدة يخرج عن نطاق معيار العرض والافصاح العام . اذ يتطلب تحديد تلك الظروف اقرار المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها لمساهمة شركة في شركة او شركات أخرى (بمعنى آخر وضع معيار يحدد الطريقة او الطرق المناسبة لمعالجة مساهمة شركة في 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 في حين ان معيار العرض والافصاح العام كان اكثر تحديدا لمواضيع العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة . وعلى الرغم من الاختلاف في درجة التحديد لانتناقض المقتضيات المقترحة مع الخطوط العريضة للعرض والافصاح العام التي نصت عليها نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٥١) .

- ٨٧٠ (٢) ان قانون الشركات الالمانى يتطلب من الشركات المساهمة العامة اعداد حسابات ختامية موحدة تشمل كل الشركات القومية التابعة لها . اذا وجدت ويعترف قانون الشركات الالمانى الشركة التابعة على انها شركة استثمرت شركة اخرى في راس مالها بنسبة اعلى من ٥٠% او كشركة تخضع للسيطرة الاقتصادية لشركة اخرى لاسباب غير متعلقة بملكية اسهمها . ويراعى ان القانون لايتطلب توحيد حسابات الشركات التابعة الاجنبية . ويتطلب القانون ايضا حقوق الاقلية ، والطبيعة القانونية والتجارية لاية مجموعة تمتلك ٢٥% او اكثر من راس مال الشركات الموحدة والالتزامات والمستحقات المتعلقة بهذه المجموعات . ويتطلب القانون ايضا ذلك على وجه الميزانية العمومية الموحدة . ويتم اعداد الميزانية العمومية الموحدة وفقا للقواعد السابق الاشارة اليها في هذه الدراسة التحليلية بخصوص مقتضيات العرض في الميزانية العمومية وفقا للمادة (١٥١) من قانون الشركات الالمانى . 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 المساهمة القابضة بتقديم حسابات ختامية موحدة وتعريف الحسابات الموحدة ولم يتعرض القانون لمواضيع العرض والافصاح العام التي تعرضت لها المقتضيات المقترحة المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة .

٣٠٦	معيّار العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
	٣) ان المخطط المحاسبي التونسي لم يتعرض الى مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة .	
٥-٣-٤	مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التي لاتزال في مرحلة الانشاء :	
٨٧١	تعرف المنشأة التي لاتزال في مرحلة الانشاء بانها منشأة تكرر كل جهودها لتطوير نشاطها واعمالها ومعنى ذلك انها لم تبدأ اعمالها الرئيسية المخططة او بدأت تلك الاعمال ولم تنتج عن هذه الاعمال ايرادات هامة بعد .	
	وتعتبر مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التي لاتزال في مرحلة الانشاء في حكم البديهيّات المترتبة على الاهداف المقترحة 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 في الحسبان مانص عليه البيان المقترح لاهداف القوائم المالية والمفاهيم السابق الاشارة اليها تتضح البديهيّات التالية :	
٨٧٢	١) ان من الهام ان تشير القوائم المالية الى ان المنشأة لاتزال في مرحلة الانشاء اذا كانت لاتزال في هذه المرحلة حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية تقييم ومقارنة ادائها على اساس مناسب .	
	٢) ان من الهام ايضاح طبيعة الجهود التي تتم اثناء مرحلة الانشاء حتى يستطيع مستخدمو القوائم المالية الحكم على معقولية حجم الموارد الاقتصادية المستخدمة في مرحلة الانشاء عند مقارنتها بحجم الموارد الاقتصادية المستخدمة في مرحلة الانشاء لمنشآت اخرى مماثلة .	
	٣) ان من الهام ايضاح حجم الموارد الاقتصادية المتاحة والمستخدمه في مرحلة الانشاء حتي يستطيع مستخدمو القوائم المالية تحديد علاقتها بما يتم اثناء مرحلة الانشاء . وتتطلب هذه البديهيّات 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 مركز مالي معروضه .	

٣٠٧	معيّار العرض والافصاح العام	المحاسبة الماليّة
	(ج) المبالغ المجمعة لمصادر الاموال واستخداماتها منذ تاريخ تأسيس المنشأة 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 يتسنى لهم البدء في تقييم ومقارنة ادائها على اساس مناسب . وتعكس مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التي لاتزال في مرحلة الانشاء الاعتبارات السابقة . وعندمقارنتها بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة ، ألمانيا الغربية وتونس يتبين الاتي : أ) تعرضت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية الى هذا الموضوع اذ نص بيان المعيار رقم (٧) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية على مبادئ المحاسبة المالية الواجب على الشركات التي لاتزال في مرحلة الانشاء اتباعها كما نص على مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية لهذه الشركات . وبمقارنة مانص عليه بيان المعيار رقم (٧) بمقتضيات العرض والافصاح العام المقترحة المتعلقة بالقوائم المالية للشركات التي لاتزال في مرحلة الانشاء يتضح الاتي : (١) ان المقتضيات المقترحة لم تتعرض للمبادئ المحاسبية الواجب على هذه الشركات اتباعها لاعتقادنا بخروج هذا عن نطاق معيار العرض والافصاح العام . (٢) ان المقتضيات المقترحة للعرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التي لاتزال في مرحلة الانشاء تتفق مع مقتضيات العرض والافصاح العام التي نص عليها المعيار الأمريكي رقم (٧) . ب) لم يتعرض قانون الشركات الالماني كما لم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لمقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للشركات التي لاتزال في مرحلة الانشاء .	

نماذج القوائم العالية وفقا للمخطط المحاسبي التونسي

[illegible]

بعد /

[illegible]

[illegible]

حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الصافية (حساب الارباح والخسائر الصافية)
السنة المالية المبتدئة في _____ والمنتهية في _____

م	ن
نتيجة التشغيل الصافية	نتيجة التشغيل الصافية
خسارة عن اعوام سابقة	أرباح اعوام سابقة
اعانات استثنائية ممنوحة	أرباح استثنائية
خسارة استثنائية	
مخصص حسابات الموءشات خارج التشغيل او استثنائية .	
ضرائب على المرائب (بما فيها القسط)	
	مرائب ناتجة عن اعانات التجهيز
	خسارة اعوام ما استثنائية مغطاة بموءشات
الاجمالي	الاجمالي
نتيجة السنة المالية الصافية (ربح)	نتيجة السنة المالية الصافية (خسارة)
الاجمالي العام	الاجمالي العام

حساب الاستغلال
بيان الارباح والخسائر الاجمالية
السنة المالية المبتدئة في ————— والمنتهية في —————

م	ال
مصاريف المستخدمين	نتيجة الانتاج
— أجور ومرتبات	ايرادات التشغيل الثانوية
— مصاريف متعلقة بها والتكاليف الاضافية .	
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 او السيولة النقدية الاجمالية ()
ايجاب	سلب
الاجمالي العام	الاجمالي العام

٣١٣	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام (توزيع الارباح والخسائر الاجمالية) السنة المالية المبتدئة في _____ والمنتهاية في _____		
	الـــــــ	مـــــــن
	نتيجة التشغيل الخام ايرادات التمويل	نتيجة التشغيل الخام مصاريف التمويل الضرائب والاداءات المباشرة ضرائب عقارية رسوم التسجيل الضرائب والاداءات الاخرى (عند الضريبة على المزايا) مخصص حسابات الاستهلاك (الاستفادة) مخصص حسابات الاحتياطيات
	الاجمالي	الاجمالي
	نتيجة التشغيل الصافية (سلبى)	نتيجة التشغيل الصافية (ايجابى)

٣١٤	معيان العرض والافصاح العام	المحاسبة المالية
جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحصل عليها خلال السنة المالية		
	تخصيص المراهج حقوق المساهمين اتعاب اعضاء مجلس الادارة ارباح الاسهم الايرادات المخصصة احتياطات اعادة الاستثمارات المعفية من الاداءات استعمالات اخرى الاجمالي	الارباح المتصرف عليها الربح المحجوز عن سنوات سابقة السحب من الاحتياطات الاجمالي

قائمة المحتويات "تابع"

٢٠٥	٥٥٣ - ٥٤٩	الاحداث اللاحقة لاعداد القوائم المالية	٥ - ٣ - ٢
		متطلبات معيار العرض والافصاح العام	٤ - ٢
٢٠٧	٥٥٦ - ٥٥٤	المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة	
		متطلبات معيار العرض والافصاح العام	٥ - ٢
		المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت	
٢٠٨	٥٥٧	التي لانزال في مرحلة الانشاء	
٢٠٩		معيار العرض والافصاح العام	٣ - ٣
٢٠٩	٥٨٠ - ٥٧٨	مقدمة	١ - ٣
٢٠٩	٥٨١	نطاق المعيار	٢ - ٣
٢١٠		نص المعيار	٣ - ٣
٢١٠	٥٨٢	العرض العام	١ - ٣ - ٣
٢١٠	٥٩١ - ٥٨٣	المتطلبات العامة	١ - ١ - ٣ - ٣
		متطلبات العرض العام للقوائم المالية	٢ - ١ - ٣ - ٣
٢١٤	٦٢٩ - ٥٩٢	كل على حده	
٢٢٦	٦٧٩	الافصاح العام	٢ - ٣ - ٣
٢٢٦	٦٨٠	ايضاح طبيعة نشاط المنشأة	١ - ٢ - ٣ - ٣
٢٢٦	٦٨٣ - ٦٨١	ايضاح السياسات المحاسبية الهامة	٢ - ٢ - ٣ - ٣
٢٢٧	٦٩٠ - ٦٨٤	التغير في سياسة محاسبية	٣ - ٢ - ٣ - ٣
٢٢٨	٦٩٤ - ٦٩١	التغير في التقديرات المحاسبية	٤ - ٢ - ٣ - ٣
٢٢٨	٦٩٧ - ٦٩٥	التغير في تكوين الوحدة المحاسبية	٥ - ٢ - ٣ - ٣
		تصحيح الاخطاء في اقوائم المالية	٦ - ٢ - ٣ - ٣
٢٢٩	٦٩٩ - ٦٩٨	للفترات السابقة	
٢٢٩	٧٠٧ - ٧٠٠	المكاسب والخسائر المحتملة	٧ - ٢ - ٣ - ٣
٢٣٠	٧١٠ - ٧٠٨	الارتباطات المالية	٨ - ٢ - ٣ - ٣
٢٣١	٧١٣ - ٧١١	الاحداث اللاحقة	٩ - ٢ - ٣ - ٣
		متطلبات معيار العرض والافصاح العام	٣ - ٣ - ٣
٢٣٢	٧٥١ - ٧٤٤	المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة	
		متطلبات معيار العرض والافصاح العام	٤ - ٣ - ٣
		المتعلقة بالقوائم المالية للشركات في	
٢٣٤	٧٧٥ - ٧٧٢	مرحلة الانشاء	
		نماذج توضيحية وارشادات عامة لاعداد	٤ - ٣
٢٣٦		القوائم المالية	

قائمة المحتويات "تابع"

٢٢٦	نماذج توضيحية	١ - ٤ - ٣
	ارشادات لاحتساب وعرض الاموال الناتجة	٢ - ٤ - ٣
	من التشغيل في قائمة مصادر واستخدام	
٢٥٥	الاموال	
٢٥٧	الدراسة التحليلية	٤ -
٢٥٧	٨٠٨ - ٨٠٦	١ - ٤ -
٢٥٩	٨١١ - ٨٠٩	٢ - ٤ -
٢٥٩	٨١٢	٣ - ٤ -
٢٦٠	٨١٥ - ٨١٣	١ - ٣ - ٤
	مقتضيات عرض المعلومات في القوائم	٢ - ٣ - ٤
٢٦٣	٨١٦	المالية
٢٦٣	٨٢٠ - ٨١٧	١ - ٢ - ٣ - ٤
	مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة	٢ - ٢ - ٣ - ٤
٢٦٥	٨٢٦ - ٨٢١	من الفوائض المالية
٢٨٦	٨٢٩ - ٨٣٧	٣ - ٣ - ٤
٢٨٨	٨٤١ - ٨٤٠	١ - ٣ - ٣ - ٤
	ايضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية	٢ - ٣ - ٣ - ٤
	اختارتها ادارة المنشأة لاعداد القوائم	
٢٨٨	٨٤٣ - ٨٤٢	المالية
	ايضاح التغيرات المحاسبية ومعالجتها	٣ - ٣ - ٣ - ٤
٢٩٠	٨٥٧ - ٨٤٤	المحاسبية
	ايضاح المكاسب والخسائر المحتملة	٤ - ٣ - ٣ - ٤
٢٩٩	٨٦٣ - ٨٥٨	ومعالجتها المحاسبية
٣٠١	٨٦٥ - ٨٦٤	٥ - ٣ - ٣ - ٤
٣٠٢	٨٦٧ - ٨٦٦	٦ - ٣ - ٣ - ٤
	مقتضيات معيار العرض والافصاح العام	٤ - ٣ - ٤
٣٠٣	٨٧٠ - ٨٦٨	المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة
	مقتضيات معيار العرض والافصاح العام	٥ - ٣ - ٤
	المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت	
٣٠٦	٨٧٢ - ٨٧١	التي لاتزال في مرحلة الانشاء

ملحق (١) تعريف المصطلحات

ملحق (١)

نظرا لمرحلة التطور التي تمر بها المهنة من حيث اخذها من منابع العلم والخبرة للدول الاخرى، وبحكم تواجد محاسبين من دول ذات ثقافات مختلفة يعملون في المملكة، فان من الضروري لتسهيل عملهم وجعله اكثر جدوى للمستفيدين من خدماتهم محاولة توحيد معاني بعض المصطلحات الهامة في مجال المهنة . ويلزم مراعاة ان اهمية تعريفها تأتي من التعارف على ماتعنيه وتوحيد استعماله من الجميع :

المراجعة :

فحص القوائم المالية للمنشأة طبقا لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة ، من قبل شخص (او اكثر) مؤهل (او مؤهلين) تأهيلا مهنييا كافيا ، بغرض ابداء الرأي في ان القوائم المالية ككل :

- ١ - تظهر يعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية المدة موضوع المراجعة ، ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .
- ٢ - تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق بساعداد وعرض القوائم المالية .

المراجع المسئول :

الشخص المسئول عن عملية المراجعة . وحسب الظروف فان وصف المراجع قد يلدق بأى من اعضاء فريق المراجعة سواء كان شريكا او موظفا في مكتب المراجعة صادام يتمتع بصلاحيات المراجع الا ان المراجع المسئول هو من يوقع تقرير المراجعة .

المراجعون الآخرون :

قد يشترك اكثر من مراجع فاسسى مراجعة المنشأة 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 المالي في تاريخ معين والتغير في مركزها المالي خلال فترة محددة وفقا لاسس محاسبى شامل . وتتكون القوائم المالية للمنشأة عادة من قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة الارباح المبقاة (او قائمة التغير في حقوق أصحاب رأس المال) ، قائمة مصادر واستخدام الاموال والايضاحات المتعلقة بتلك القوائم المالية .

تظهر بعدل:

تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي 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 سليمة عن كل الامور الهامة التى يؤدي سوء عرضها او حذفها الى أن تكون القوائم المالية مضللة .

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

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

معايير المحاسبة المتعارف عليها:

يحدد 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 مايلي:

- أ - معايير المحاسبة المالية المصدرة من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى ، او فى غيابها .
- ب - الممارسات المحاسبية التى اكتسبت قبولاً عاماً فى المملكة العربية السعودية شريطة تناسقها مع بيان اهداف المحاسبة المالية وبيان مفاهيم المحاسبة المالية العاديين من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

ملائمة لظروف المنشأة :

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 مقللة • وفى مثل هذه الحالات النادرة يتعين على المنشأة استخدام معالجة محاسبية بديلة من أجل أن تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالى للمنشأة .

الاحمية النسبية :

القيمة النسبية لبند من بنود القوائم المالية او لامر من الامور الواجب الانصاح عنها او تأثيره المتوقع على القرارات التى يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروضة فى القوائم المالية • ويعتبر البند او الامر 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 تحليل 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 رآى المراجع لا يعتمد على براهين قاطعة وانما يعتمد على أدلة وقرائن مقنعة تشير الى ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة 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 التي ينفذها المراجع في نهاية السنة المالية موضوع المراجعة بهدف الحصول على أدلة وقرائن كافية ، بعد الاخذ في الحسبان الادلة والقرائن التي حصل عليها أثناء المراجعة الاولى ، تمكنه من ابداء الرأي في القوائم المالية التي أعدتها ادارة المنشأة .

التدقيق : ق :

تشير كلمة التدقيق في هذه الوثيقة الى مراجعة أوراق العمل بمافي ذلك خطة المراجعة وما يوثقها من أوراق عمل من قبل الشخص أو الاشخاص المسؤولين عن الاشراف على أعمال المساعدين كما تشير الى قراءة القوائم المالية والتقارير المقترحة عليها قراءة متمعنة بهدف التأكد من أن تلك القوائم والتقارير تتناسب مع الادلة والقرائن التي تم الحصول عليها نتيجة لتنفيذ اختبارات المراجعة .

العميل : سل :

المنشأة التي تتعاقد مع احد مكاتب المحاسبين القانونيين او احدى شركات المحاسبة القانونية لقيام الاخيرة بالخدمات المهنية .

المجلس : س :

مجلس ادارة معهد المحاسبين القانونيين السعودي .

المنشأة : :

أي شخص أو أي شخصية اعتبارية سواء كانت هادفة أو غير هادفة للربح .

مكتب المحاسبة : :

أي منشأة تزاوّل مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية .

شركة المحاسبة : :

تنشأ بسبب اتفاق شخصين أو أكثر ممن رخص لهم بممارسة المهنة على تكوين شركة محاسبة .

المعهد : د :

معهد المحاسبين القانونيين السعودي .

العضو :

عضو معهد المحاسبين القانونيين السعودى الاساس او المشارك او المنتخب .

ممارسة المهنة :

تقديم الخدمات المهنية للعملاء بواسطة محاسب قانونى او شركة محاسبة .

اختبار التأهيل للزمالة :

هو ذلك الامتحان المعطى من قبل المعهد وبإشراف لجنة الاختبارات به حسب الاجراءات المحددة وذلك لمعرفة مدى الكفاءة العلمية والتأهيل المهنى لمن يريد مزاولة المهنة . يجب ان يغطى هذا الامتحان كل ماله صلة بعمل المراجع مثل المحاسبة المالية ، المراجعة ، أنظمة الضرائب والزكاة ، الأنظمة التجارية ... الخ .

شهادة الزمالة :

وشيقة تعطى من قبل المعهد لمن اجتاز اختبار التأهيل للزمالة بنجاح .

معايير المراجعة المتعارف عليها :

معايير المراجعة المعمدة 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 . ولا يشترط 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 التي يتخذها المراجع المتعلقة بدرجة القناعة التي ينوي الحصول عليها من المصادر التالية منذ تجميع أدلة وقرائن المراجعة اللازمة لتحقيق هدف معين من أهداف المراجعة :

- (أ) الانظمة المستخدمة في المنشأة خاصة نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية .
- (ب) اختبارات المراجعة التحليلية .
- (ج) اختبارات التحقق التفصيلية للارصدة والعمليات .

ادلة وقرائن المراجعة :

المعلومات والاثباتات التي يحصل عليها المراجع للوصول الى درجة معقولة من انقناعه تمكنه من ابداء الرأي في القوائم المالية ككل .

النظام المحاسبي :

الاجراءات التي اقترتها ادارة المنشأة لتحديد العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على مركزها المالي ونتائج أعمالها واشبات تلك العمليات والاحداث والظروف وتحليلها وقياس تأثيرها وتصنيفها وتجميع المعلومات اللازمة لاعداد القوائم المالية .

نظام الرقابة الداخلية :

الاجراءات التي اقترتها ادارة المنشأة للتأكد من الالتزام بالسياسات التي وضعتها والحفاظ على اصول المنشأة واكتمال ودقة السجلات . ويهدف نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالنظام المحاسبي 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 في نظام الرقابة الداخلية :

يتمدد بالضوابط العامة القواعد الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الهادفة لخلق محيط ملائم لتنفيذ الانظمة المعمول بها في المنشأة وخاصة النظام المحاسبي واجراءات الرقابة الداخلية . وتعنى الضوابط العامة بعدة امور منها الفصل المناسب بين المسؤوليات المتعارضة ، تحديد الملاحيات الملائمة ، الاشراف والتدقيق على التنفيذ ، اختيار الاشخاص ذوي الكفاءة المناسبة وضبط حرية الوصول الى اصول المنشأة 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 التاكيد من صحة واكتمال ودقة العمليات والسجلات المتعلقة بتطبيق معين . وتشمل هذه الاجراءات عادة اجراءات تتعلق بالتاكيد 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 يبنى الاعتماد عليها كاساس لبدء الراى فى القوائم المالية قد تم تطبيقها اثناء المدة موضوع المراجعة . وقد ينطوى اختبار الالتزام على عينة من العمليات التى تخضع للنظام الذى يبنى المراجع الاعتماد عليه او قد يشمل كل العمليات التى تخضع لذلك النظام .

أدلة وقرائن الالتزام :

المعلومات التى يحمل عليها المراجع نتيجة لتنفيذ اختبارات الالتزام والتى تساعد على تحديد ما اذا كانت اجراءات احد الانظمة التى يبنى الاعتماد عليها قد تم تطبيقها خلال المدة موضوع المراجعة .

اختبارات المراجعة التحليلية :

الاجراءات التى ينفذها المراجع بهدف الحصول على قرائن تشير الى معقولية أحد الأرقام 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 - تحديد العوامل الرئيسية التى من المتوقع أن تحكم حجم الرقم موضوع المراجعة .

ب - تحديد العلاقة التقريبية بين العوامل الرئيسية التى تم تحديدها فى (أ) والرقم موضوع المراجعة .

- ج - تقدير حجم الرقم بناءً على العلاقة المحددة في (ب) إذا كانت لاتزال صحيحة .
 د - مقارنة الرقم الفعلي بالرقم المقدّر .
 هـ - تقصي أسباب أية اختلافات هامة بين الرقم الفعلي والرقم المقدّر .

اختبارات التحقق التفصيلية :

الاجراءات التي ينفذها المراجع بهدف الحصول على أدلة وقرائن تعضد أحد ارقام القوائم المالية عن طريق فحص التفاصيل التي تكوّن ذلك الرقم . وقد يمثل الرقم موضوع اختبار التحقق أحد اربعة قائمة المركز المالي (على سبيل المثال : رصيد المدينين التجاريين) او قد يمثل عملية او مجموعة من العمليات التي أثرت على قائمة المركز المالي خلال المدة موضوع المراجعة (على سبيل المثال : المبيعات ، المبالغ المحصلة من احد البنوك نتيجة لاتفاقية القرض الموقع معه) وقد يقوم المراجع بتنفيذ اختبار التحقق التفصيلي على أساس عينة من المفردات التي تكوّن الرصيد او على أساس كل المفردات التي تكوّن الرصيد .

المراجعة الاولى :

اختبارات المراجعة التي ينفذها المراجع قبل نهاية السنة المالية موضوع المراجعة بهدف الحصول على أدلة وقرائن تمكنه من تحديد ما اذا كانت العمليات والاحداث والظروف التي لها تأثير على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها قدتم اثباتها وتقييمها وتصنيفها وتحليلها بطريقة سليمة ، مكتملة ودقيقة . وقد يشمل نطاق المراجعة الاولى تنفيذ اختبارات الالتزام اذا كان أسلوب المراجعة المعتمد من قبل المراجع المسئول ينطوي على الاعتماد على الانظمة المعمول بها في المنشأة كما قد يشمل تنفيذ اختبارات التحقق التفصيلية واختبارات المراجعة التحليلية على العمليات والاحداث والظروف التي أثرت على المركز المالي ونتائج الاعمال حتى تاريخ سابق لتاريخ نهاية السنة المالية موضوع المراجعة .

مهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات المهنية (المهنة) :

يقدم المحاسبون والقانونيون مجموعة من الخدمات المترابطة فلسفيا وعمليا هدفها المشترك هو مساعدة عملائهم على تحقيق اهدافهم المشروعة . وتشمل هذه الخدمات ما يلي :

- أ - خدمات محاسبية
- ب - خدمات المراجعة والتدقيق
- ج - خدمات استشارية
- د - خدمات الاضريبة والزكاة .

تهدف الخدمات المحاسبية الى مساعدة المنشأة على الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات

والاحداث والظروف التي تؤثر على مركزها المالي ونتائج اعمالها ومصادرواستخدام الاموال واستخراج التقارير المالية الدورية .

وتهدف خدمات المراجعة والتدقيق الى زيادة الثقة بدرجات متفاوتة في التقارير المالية التي تصدرها ادارة المنشأة لمنفعة الاخرين مما يؤدي الى زيادة اعتماد مستخدمي هذه التقارير عليها . وتتطلب مراجعة التقارير المالية التي تصدرها الادارة بهدف ابداء الراى عليها قيام المحاسب القانوني بدراسة الكثير من اوجه نشاط المنشأة بما في ذلك الانظمة المالية والادارية والاجراءات المعمول بها مما يمكنه من تقديم مقترحات ببناءه بخصوص هذه الانظمة والاجراءات . والهدف من تقديم هذه المقترحات هو مساعدة العميل على تحقيق اهدافه الشرعية . وعادة ما يتم ذلك نتيجة لتطبيق خبرة المحاسب القانوني ودرايته بالممارسات المالية والادارية الجيدة لحل المشاكل الادارية والمالية التي يواجهها العميل والتي ينشئ للمحاسب القانوني التعرف عليها اثناء تنفيذه لاجراءات المراجعة والتدقيق .

وبالاضافة الى تقديم المقترحات البناءة لحل المشاكل التي قد يتعرف عليها المحاسب القانوني اثناء تنفيذه لاجراءات المراجعة والتدقيق، قد تنعقد المنشأة مع المحاسب القانوني لتقديم خدمات استشارية بخصوص مشاكل محدده تواجهها ادارة المنشأة . ولا يقتصر نطاق الخدمات الاستشارية التي قد يقدمها المحاسب القانوني على نوع معين من انواع المشاكل التي قد تواجهها ادارة المنشأة . ففي نطاق الخدمات الاستشارية قد يقوم المحاسب القانوني بتصميم نظام محاسبي سواء كان يدوي او الكترونيا ، نظام رقابة داخلية ، نظام لاحتساب التكاليف كما قد يقوم المحاسب القانوني بدراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة وتقديم الاقتراحات اللازمة لزيادة فعاليته او قد يقوم المحاسب القانوني بدراسة فرص الاستثمار المتاحة للمنشأة والخدمات الاخرى التي يتخصص في اداها وتقديم المقترحات اللازمة لاستغلالها وتوقف قدرة المحاسب القانوني على تقديم مثل هذه الخدمات الاستشارية على خبرته ودرايته بالممارسات المالية والادارية الجيدة وكفاءته في تحليل المشاكل المالية والادارية التي قد تواجهها ادارة المنشأة واقتراح الحلول العملية التي شئت فعاليتها في اوضاع مشابهة . وفي نطاق الخدمات الاستشارية ، ينحصر دور المحاسب القانوني في تقديم الاقتراحات العملية وتقع مسئولية قبول هذه الاقتراحات او رفضها على ادارة المنشأة . وتهدف الخدمات الخريمية والزكاة الى مساعدة العميل على الوفاء بمتطلبات مصلحة الدخل والزكاة .

وعلى الرغم من اختلاف اشواغ الخدمات التي قد يقدمها محاسبون قانونيون مختلفون هناك عنصر اساسي يوحد بينهم كمهنيين وهو الالتزام بالمعايير الفنية والاخلاقية التي تفرضها عليهم مهنتهم ورغبتهم في مساعدة عملائهم على تحقيق اهدافهم المشروعه . وهذا هو العنصر الذي يوحد كـاعضاء في مهنة واحدة ويضع اساسا لتوسيع نطاق خدماتهم لتشمل مجالات جديدة .

ملحق (٢) معاني بعض الكلمات والعبارات الشائع استخدامها

الانجليزية	العربية
Account	حساب
Account Design	تصميم الحساب
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 المحاسبية
Accounting Controls	الضوابط المحاسبية
Accounting Conventions	البيديهييات المحاسبية
Accounting Cycle	الدورة المحاسبية
Accounting Equation	المعادلة المحاسبية
Accounting Period	الفترة المحاسبية
Accounting Postulates	بيديهييات المحاسبة
Accounting Principles	مبادئ المحاسبة
Accounting Procedures	الاجراءات المحاسبية
Accounting Procedures and Techniques	اجراءات واساليب المحاسبية
Accounting Standards	المعايير المحاسبية
Accounting System	النظام المحاسبى
Accounting Theory	نظرية المحاسبة
Accumulated Depreciation	متجمع الاستهلاك
Accrual Basis	اساس الاستحقاق
Accrued Expenses	مصرفيات مستحقة
Acid-test Ratio	نسبة السداد السريع
Adjustments	تسويات
Administrative Accounting	محاسبة ادارية
Administrative Controls	الضوابط الادارية
Administrative and General Expenses	مصرفيات ادارية وعمومية
Aging Receivables	تحديد عمر حسابات المدينين

الانجليزية	العربية
Application Controls	الخوابط 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	تصويب قائمة المركز المالى
Bank Statement	كشف حساب البنك
Bill of Lading	بوليصا الشحنة
Bonds Payable	قرض السندات
Book of Final Entry	دفتر القيد النهائى
Book-keeping Machines	الات المحاسبية
Book Value	القيمة الدفترية
Budget	الموازن
Budgetary Control	الرقابة باستخدام الموازنات
Budgeting	اعداد الموازنات
Buildings	مبانى
Bylaws	اللوائح الداخلية
Capital	رأس المال
Capital Assets	احول رأسمالية
Capital Expenditure	مصروفات رأسمالية
Cash in Bank	نقدية فى البنك
Cash Basis	الاساس النقدى
Cash Deficit	عجز نقدى
Cash Disbursement Journal	يومية المدفوعات
Cash Discount	خصم نقدى

Cash Discount on Purchase

خمس نقدي على المشتريات

Cash Flows

تدفقات نقدية

Cash Flow Statement

قائمة التدفق النقدي

Cash on Hand

نقدية في الخزينة

Cash In-Flows

تدفقات نقدية داخلية (مقبوضات)

Cash Out-Flows

تدفقات نقدية خارجية (مدفوعات)

Cash Receipts Journal

يومية المقبوضات

Cash Register

آلة تسجيل النقود

Cash Surplus

فائض نقدي

Certified Public Accountant

محاسب قانوني عام

Chart of Accounts

دليل الحسابات

Check Register

سجل الشيكات الصادرة

Closing the Books

قفل الدفاتر

Code of Professional Ethics

قواعد سلوك وأداب المهنة

Collections

المتحركات

Common Stock

الأسهم 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

التحفيز

Consignment Goods

بضاعة بصفة امانة

Contra Accounts

حسابات مقابل

Controlling Accounts

حسابات المراقبة

Correction of Errors

تصحيح الخطأ

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

الانجليزي	العربي
Quantifiability	القياس الكمي
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	طريقة اسعار التجزئة
Valuation	
Retained Earnings	ارباح محتجزة
Revenue Expenditure	مصروفات ايرادية
Rules of Professional Conduct	قواعد السلوك المهني
Sales Discount	خصم مبيعات
Sales Journal	يومية مبيعات
Sales Returns and Allowances	مردودات ومسموحات مبيعات
Sales Returns and Allowances	يومية مردودات ومسموحات مبيعات
Journal	
Sales Revenue	ايراد مبيعات
Securities	اوراق مالية
Selling Expenses	مصروفات البيع
Shareholders	حاملو الاسهم
Simultaneous Preparation of	الاعداد المتزامنة للمستندات مع التسجيل
Documents Journals & Ledger	في اليومية والاستاذ في نفس الوقت
Software	
Sources and Application of	برامج الحاسب الالى
Funds Table	قائمة مصادر الاموال واستخداماتها
Special Journal	يومية خاصة

Finished Goods Inventory	تكلفة البضاعة الجاهزة
First-in, First Out (FIFO)	مايرد اولا يـمـر ف 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 المحاسبي
Furniture and Fixtures	اثاث وتركيبات
General Journal	يومية عامة
General Ledger	استاذ عام
Goodwill	شهرة
Governmental Accounting	محاسبة الحكومية
Gross Profit Method of Estimating Inventories	طريقة الربح الاجمالي لتقدير المخزون
Hardware	اجهزة الحاسب الالكتروني
Hourly Rate Method	طريقة معدل الساعة (لتقدير الاستهلاك)
Income Statement	قائمة الدخل
Income Taxes	ضريبة الدخل
Input Devices	اجهزة مدخلات الحاسب الالكتروني
Intangible Assets	اصول غير ملموسة
Integrated Data Processing	المعالجة الاندماجية للبيانات
Internal Control	الرقابة الداخلية
Internal Controls	الخوابط الداخلية
Interpretation of Accounting Data	تفسير البيانات المحاسبية
Inventory	المخزون (الجرد)
Invoices	الفواتير
Journal	دفتر اليومية

Journal Entry
Land
Last-in, First Out (LIFO)
Lease Contract
ledger
Lessee
Lessor
Liabilities
Long-term Liabilities
Management Advisory Services
Marketable Securities
Matching Concept
Measurement Function
Merchandise Inventory
Mortgage
Mortgage Payable
Miscellaneous Expenses
Negative Confirmation
Neutrality
Nominal Accounts
Normal Balance
Notes Receivable
Notes Receivable Journal
Notes Payable
Notes Payable Journal
Objective Evidence
Other Expenses
Other Income
Output Devices
Owners' Equity
Owners' Equity-to-Debt Ratio

قيود اليومية
أراض
الوارد أخيراً يصرف أولاً
عقد إيجار
دفتر استاذ
المستأجر
المؤجر
الخصوم
خصوم طويلة الأجل
خدمات استشارية إدارية
أوراق مالية قابلة للتحويل إلى نقد فوراً
مفهوم مضاهاة الإيرادات بالمصروفات
وظيفة القياس
مفهوم البضاعة
رهينة
قروض برهن
مصروفات متنوعة
مصادقة سلبية
الحسابات (الاستقلال)
الحسابات الاسمية
الرصيد العمادي
أوراق قبض
يومية أوراق قبض
أوراق دفع
يومية أوراق دفع
الدليل الموضوعي
مصروفات أخرى
إيرادات أخرى
أجهزة مخرجات الحاسب الإلكتروني
حقوق الملكية
نسبة حقوق الملكية إلى الدائنين

Peer Review	مراقبة الاداء
Permanent Accounts	الحسابات الدائمة
Periodic Inventory System	نظام الجرد الدوري
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 ما قبل الافتتاح
Premium on Stock	علاوة اصدار الاسهم
Prepaid Expenses	مصاريف مدفوعة مقدما
Pricing the Inventory	تسعير المخزون السلعي
Principle of Associating Cause and Effect	مبدأ ربط السبب بالآثر
Principle of Systematic and Rational Allocation	مبدأ التخصيص المنطقي 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

العربي	الانجليزي	٢٣٥
مفهوم القوة الشرائية الثابتة	Stable Purchasing Power Concept	
ادوات كتابية	Stationary	
قائمة التغيرات في المركز المالي	Statement of Change in Financial Position	
حقوق المساهمين	Stockholders' Equity	
طريقة القسط الثابت في تقدير الاستهلاك	Straight Line Method	
دفتر استاذ فرعي	Subsidiary ledger	
اختبارات التحقق	Substantive Tests	
المراجع اللاحق	Successor Auditor	
طريقة مجموعة ارقام السنوات لحساب الاستهلاك	Sum of year's Digits	
نظام الرقابة الداخلية	System of Internal Control	
خراط تتابع سلسلة الاجراءات والنظم	Systems Flow Charts	
الحسابات المؤقتة	Temporary Accounts	
التوقيعات	Timeliness	
عدد	Tools	
حساب المتاجرة	Trading Account	
سندات الخزائن	Treasury Stock	
ميزان المراجعة	Trial Balance	
معدل دوران المخزون السلعي	Turnover of Merchandise Inventory	
القابلية للفهم	Understandability	
مصاريف غير مستنفذة	Unexpired Costs	
التوحيد	Uniformity	
حسابات تقويم الاصول	Valuation Accounts	
القابلية للمراجعة	Verifiability	
التحليل الرأسي	Vertical Analysis	
يومية اذونات السداد	Vouchers Payable Journal	
رأس المال العام	Working Capital	
معدل دوران رأس المال العامل	Working Capital Turnover	
ورقة عمل	Work Sheet	
وصف كتابي للرقابة الداخلية	Written Narrative of Internal Control	