Appendix (8)

المملكة العربية السعودية
وزارة التجارة

# أهداف ومفاهيم المحاسبة

النوني

والمعتمدة بقرار معالي وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨ هـ

بسم الله الرحمن الرحيم

**تقديـــــم :**

منذ فترة من الزمن ووزارة التجارة ترقب مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لتطويرها لتواكب التغيرات الجذرية التي حدثت في النشاطات المالية والتجارية والاقتصادية وفي متطلبات المهنة نفسها كأحد النشاطات الاساسية في المجتمع .

وقد قامت الوزارة بدراسة مستفيضة لاعداد بياني اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ليكونا اطارا فكريا للمحاسبة المالية واساسا لما يعد من معايير للمحاسبة المالية . كما اعدت في ضوئه معيار العرض والافصاح العام . ويعتبر ذلك وسيلة للوصول بالقوائم المالية الى مستوى يجعلها تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتيجة اعمالها والتغير في مصادر واستخدامات اموالها .

وقد صدر القرار الوزارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨ هـ باعتبار بياني اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعيار العرض والافصاح العام مرجعا رسميا يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل في المملكة .

وأعدت الوزارة دراسة تحليلية توضح الاتجاه الذي تم في ضوئه إعداد النصوص الواردة في البيانين السابق ذكرهما ومقارنة مبوبة لهما مع ما يماثلهما في الولايات المتحدة الامريكية وانجلترا والمانيا الغربية وتونس او إحدى هذه الدول حسب طبيعة الموضوع وظروف البحث وامكانية المقارنة المفيدة . والحقت هذه الدراسة بنصوص البيانين بهدف الاستفادة مما ورد فيها لايضاح النصّ وتفهم اسباب الأخذ به .

**والله الموفق ،،،**

**وزير التجارة**

# المحاسبـــة الماليـــــة

اولًا ــ أهداف المحاسبة المالية

ثانياً ــ مفاهيم المحاسبة المالية

ثالثاً ــ معيار العرض والافصاح العام

رابعاً ــ الملاحـــق

# اولًا ــ اهداف المحاسبة المالية

# أهداف المحاسبة المالية
## قائمة المحتويات


| | | الفهرس العام | فقرة | صفحة |
|---|---|---|---|---|
| ١ ـ | | مقدمة | ٥١ ـ ـ | ١٣ |
| ٢ ـ | | نطاق البيان | ٥٢ ـ ـ | ١٤ |
| ٣ ـ | | نص البيان | ـ | ١٥ |
| | ٣ ـ ١ | الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين | ٥٣ ـ ٥٤ | ١٥ |
| | ٣ ـ ١ ـ ١ | المستثمرون الحاليون والمرتقبون | ٥٥ ـ ٥٧ | ١٧ |
| | ٣ ـ ١ ـ ٢ | المقرضون الحاليون والمرتقبون | ٥٨ ـ ٥٩ | ١٧ |
| | ٣ ـ ١ ـ ٣ | الموردون | ٦٠ ـ ـ | ١٨ |
| | ٣ ـ ١ ـ ٤ | العملاء والموظفون | ٦١ ـ ـ | ١٨ |
| | ٣ ـ ٢ | طبيعة المعلومات التي يمكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية | ٦٢ ـ ٦٩ | ١٩ |
| | ٣ ـ ٣ | اهداف القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام والمعلومات التي يجب ان تحتوي عليها | ـ ـ ـ | ٢٠ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ١ | تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين | ٧٠ ـ ـ | ٢٠ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٢ | القياس الدوري لدخل المنشأة | ٧١ ـ ـ | ٢١ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٣ | تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي | ٧٢ ـ ـ | ٢١ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٤ | تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها | ٧٣ ـ ٧٥ | ٢٢ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٥ | تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات الأموال | ٧٦ ـ ـ | ٢٣ |
| | ٣ ـ ٤ | محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام | ٧٧ ـ ٨٢ | ٢٣ |

١ ـــ **مقدمـــــة :**

تم تحديد اهداف المحاسبة المالية كأحد أجزاء الاطار الفكري في المملكة العربية السعودية انطلاقا من تعريف منتجاتها وعليه فلقد ركز في تحديد اهداف المحاسبة المالية في هذا البيان على القوائم المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المنشأة .

ويكمن الغرض الرئيسي من هذا البيان في النقاط الرئيسية الآتية : **( الفقرة ٥١ )**

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

١ ـ ٢ مساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم ( مثل ادارة المنشأة ) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم يصدر لها معايير محاسبية مالية بعد .

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

١ ـ 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 إيضاح 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 ، فإن « بيان الأهداف » يحدد ايضا تلك الاحتياجات بصورة عامة .

١ ـ ٥ وليس الغرض من ايضاح حدود استخدامات القوائم المالية سرد جميع المعلومات التي لن تظهرها القوائم المالية ، وذلك لأن الأطراف المختلفة تسعى وراء أنواع مختلفة من المعلومات التي تتعلق بالمنشأة وليست وظيفة المحاسبة المالية أو القوائم التي تعد على اساسها تقديم كافة أنواع المعلومات التي تنشدها كل هذه الأطراف المختلفة ، وإنما الغرض من بيان حدود إستخدامات هذه القوائم هو تحديد الوظائف التي يتعذر على القوائم المالية ـــ بصورة عامة ـــ تأديتها ، لأسباب من بينها :

١ ـ ٥ ـ ١ التناقض بين الوظيفة الرئيسية للقوائم المالية وبين غيرها من الوظائف التي يراد لهذه القوائم أن تؤديها .

---

* أبقيت أرقام الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حيث يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة . وتظهر أرقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة .

١ ــ ٥ ــ ٢ قصور المحاسبة المالية ــ في مرحلة تطورها الحالي ــ عن إنتاج المعلومات التي يمكن أن تفي بتأدية تلك الوظائف .

٢ ــ **نطاق البيـــان** :

٢ ــ ١ يحدد هذا البيان أهداف وحدود استخدامات القوائم المالية ( التي تعدها إدارة 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 الأحوال تشمل القوائم التي تعد حاليا ، ما يأتي : ( **الفقرة ٥٢** )

أ ــ الميزانية العمومية او قائمة المركز المالي .
ب ــ حساب الارباح والخسائر أو قائمة الدخل .
ج ــ قائمة مصادر وإستخدام الأموال .

٢ ــ ٢ تنطبق الأهداف وحدود الاستخدام الواردة في هذا البيان على القوائم المالية لكافة المنشآت بغض النظر عن شكلها القانوني أو طبيعة نشاطها فهي تحدد ــ على سبيل المثال ــ أهداف القوائم المالية للمنشأة سواء كانت المنشأة فردية أو شركة تضامن أو شركة ذات مسئولية محدودة . كما يحدد البيان اهداف القوائم المالية للمنشأة سواء كان نشاطها في مجال التجارة أو التشييد أو الصناعة أو الخدمات أو التمويل .

٢ ــ ٣ وتنطبق الأهداف التي يحددها هذا البيان على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح ( بما في ذلك المنشآت التي ترعاها الحكومة والتي يكون هدفها الاساسي توفير السلع أو الخدمات مقابل ربح او ما يماثل الربح ) تمييزا لها عن القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح .

٢ ــ ٤ تنطبق الأهداف وحدود الاستخدام التي يحددها هذا البيان . كما اسلفنا على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام . وبالتالي فان هذا البيان لا ينطبق على القوائم أو التقارير المالية ذات الغرض الخاص .

٢ ــ ٥ تعد القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام بقصد تقديم المعلومات المفيدة للأطراف الخارجية . ونظرا لأن المعلومات التي تحتاجها بعض هذه الأطراف قد تتضارب أو تختلف عما يحتاجه البعض الآخر ، كما أن بعض هذه المعلومات قد تقع خارج نطاق المحاسبة المالية ، فإن الأهداف الواردة في هذا البيان تتركز حول المعلومات المحاسبية المشتركة للأطراف الخارجية الرئيسية التي تستخدم هذه القوائم .

٢ ــ ٦ على الرغم من ان هذا البيان لا يحدد معايير معينة بذاتها للمحاسبة المالية ، فإنه يحدد أهداف وحدود استخدامات القوائم المالية بما يكفل ايجاد احدى القواعد الاساسية التي ترتكز عليها

المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية ، فضلا عن ان معرفة أهداف القوائم المالية تساعد من يعنيهم امر تلك القوائم على تفهم محتوياتها وإدراك حدود استخدام المعلومات التي تشملها ، وبذلك تزداد فعاليتهم عند إستخدام هذه المعلومات .

## ٣ ـ نص البيـــان :

### ٣ ـ ١ الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين :

يعتبر المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون وكذا الموردين والعملاء ممن لهم ارتباطات حالية أو مقبلة 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 أو المخططة للاقتصاد الوطني ) إلا أن هذه الجهات لم يركز عليها عند تحديد أهداف القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام نظرا لقدرة هذه الجهات بما لديهم من سلطة على تحديد المعلومات الواجب على المنشأة تقديمها اليهم للوفاء باحتياجاتهم . ولا يعني هذا بالطبع ان القوائم المالية المعدة لتفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين لن تفي باحتياجات الجهات الأخرى 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 لها .( **الفقرة ٥٣** )

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 لا مجال للاختيار اذا لم تكن هناك بدائل كما انه لا مجال 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 الأهمية الاقتصادية لتلك النتائج اذا تعلق التقييم باتخاذ قرار مالي ، والدور الرئيسي للقوائم المالية ذات الغرض العام هو تقديم المعلومات المالية التي تمكن ـــ ضمن معلومات اخرى ـــ الفئات الخارجية الرئيسية التي تستخدم تلك القوائم في تقييم المحصلة المحتملة لكل بديل وتقدير النتائج الاقتصادية التي تصاحب كلا من البدائل التي يواجهونها . وفي هذا الاطار يمكن ايضاح الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين كما يلي : ( **الفقرة ٥٤** )

### ٣ ـ ١ ـ ١ المستثمرون الحاليون والمرتقبون :

ان الاختيارات التي تواجه المشتثمرون الحاليين والمرتقبين فيما يتعلق بمنشأةمعينة هي بيع حق من حقوق الملكية في 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 تساعده 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 يحصل عليها اذا قرر

بيع حصته الحالية واعادة استثمارها ، او التدفقات النقدية التي تؤول اليه 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 الذي 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 أخرى اذ انه لا بد من دراسة القوائم المالية لتلك المنشأة الأخرى . 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 حيازته اي عدم بيعه للحقوق التي يمتلكها في المنشأة . ولكي تفي **القوائم المالية بهذا الدور يجب أن تقدم المعلومات المالية التي تساعد المستثمر الحالي ــ مع غيرها من المعلومات ــ في تقييم التدفقات النقدية التي ينتظر ان تؤول اليه من حيازته لحقوقه في المنشأة** ، وتتوقف هذه التدفقات ــ بدورها ــ على مقدرة المنشأة نفسها على توليد تدفقات نقدية ايجابية وعلى مدى كفاية تلك التدفقات . ( **الفقرة ٥٥** )

ويحتاج المستثمر المرتقب الذي يواجه شراء أو عدم شراء حق من حقوق الملكية في منشأة معينة الى معلومات تساعده على تقييم محصلة كل بديل والنتائج الاقتصادية التي تصاحب ذلك البديل ، ومن الواضح انه لا يتوقع من القوائم المالية لمنشأة معينة أن 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 ــ بمعنى آخر اي ارباح يحصل عليها في المستقبل مضافا اليها القيمة التي يمكن تحقيقها عند بيع استثماراته ( في المستقبل ايضا ) . ومن ثم **فان القوائم المالية يجب ان تقدم للمستثمر المرتقب المعلومات المالية التي يمكن ان تساعده ــ ضمن معلومات أخرى ــ في تقييم التدفقات النقدية التي يتوقع ان تؤول اليه من شراء حق من حقوق الملكية في منشأة معينة** ، وتتوقف هذه التدفقات ــ بدورها ــ على مقدرة تلك المنشأة على توليد تدفقات نقدية ايجابية وعلى مدى كفاية تلك التدفقات . ( **الفقرة ٥٦** )

بالاضافة الى قرارات الاستثمار ، يتخذ **المستثمر الحالي** قرارا عندما يدلي بصوته في اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين . وتشمل هذه القرارات عادة تعيين اعضاء مجلس الادارة والتصديق على الارباح التي تم توزيعها خلال السنة ، والموافقة على توزيع الارباح النهائية ، وتعيين مراقبي الحسابات واعتماد الحسابات الختامية ، بالاضافة الى مجموعة من الموضوعات الأخرى التي تختلف من منشأة الى اخرى ومن عام لآخر . ويعتبر اعادة تعيين اعضاء مجلس الادارة من اهم الموضوعات التي يدلي فيها المساهمون بأصواتهم . وللمعلومات التي تقدمها

القوائم المالية قيمة جوهرية في هذا الصدد . ونظرا للمسئوليات الادارية المباشرة المسندة لمجلس الادارة بموجب نظام الشركات ومسئولية مجلس الادارة عن تعيين كبار موظفي المنشأة ، فإن الاساس الذي يتوقف عليه اعادة تعيين مجلس الادارة هو اداء الادارة ـــ ولهذا الغرض تعتبر القوائم المالية مفيدة للمساهمين [1] ومن المعلوم ان تقييم اداء الادارة يتوقف على أهداف من يجري ذلك التقييم ، وبالنسبة للمساهمين [2] فان تقييم الادارة ينعكس عاجلا أو آجلا في زيادة التدفق النقدي الذي يؤول اليهم ، فالمساهمون يستثمرون اموالهم في منشأة معينة ويتوقعون ان يحصلوا مقابل ذلك على عائد نقدي يكفي لجعل استثماراتهم مجزية ، ولذلك يجب عليهم ان يهتموا ـــ عند تقييم ادارة تلك المنشأة ـــ بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية ايجابية ومدى كفاية تلك التدفقات . **ومن ثم فان تقييم اداء الادارة يحتاج الى معلومات اساسية مماثلة لما تحتاج اليها قرارات الاستثمار .** **( الفقرة ٥٧ )**

٣ ـــ ١ ـــ ٢ **المقرضون الحاليون والمرتقبون :**

يواجه المقرضون الحاليون والمرتقبون 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 عقدوها 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 أو الامتناع عن منحها ، أو إستثمار أموالهم 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 الرهون التي تضمن السداد ، وتحديد معدلات العائد على القروض وشروط السداد وتواريخ الاستحقاق . وبذلك تقع اختيارات المقرضين الحاليين والمرتقبين في مجموعتين :

أ ـــ القرارات الاساسية فيما يتعلق بالاقراض او عدم الاقراض وبيع سنداتهم او الاستمرار في حيازتها . وتجديد القروض او عدم تجديدها .

ب ـــ القرارات الثانوية التي تنطوي على الترتيبات المتعلقة بالضمان ومعدلات العائد وشروط السداد وتواريخ الاستحقاق . **( الفقرة ٥٨ )**

ومن الواضح ان كلتا المجموعتين من الاختيارات تتطلبان تقييم مقدرة 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

---

( ١ ) حتى اذا لم تتخذ المنشأة الشكل النظامي للشركة المساهمة فان اصحابها يحتاجون الى تقييم اداء المديرين المهنيين الذين أوكلت اليهم مسئولية ادارة المنشأة نيابة عنهم ، ومن ثم فان احتياجات اصحاب المنشآت التي تتخذ اشكالا نظامية اخرى لتقييم اداء الادارة لا تختلف عن احتياجات المساهمين في الشركات المساهمة .

( ٢ ) انظر الملاحظة السابقة .

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 والمرتقبين يهتمون اهتماما مباشرا بمقدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية الايجابية وبمدى كفاية هذه التدفقات .** ويتطلب ذلك معلومات اساسية مماثلة لما يحتاجه المستثمرون الحاليون والمرتقبون لاتخاذ قراراتهم . **( الفقرة ٥٩ )**

٣ — ١ — ٢ **الموردين :**

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

٣ — ١ — ٤ **العملاء 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 أو للدخل في حالة الموظفين ومن الواضح ايضا ان قدرة المنشأة على الاستمرار كمصدر من مصادر احتياجات العملاء والموظفين يعتمد اساسا على قدرتها على توليد التدفقات النقدية الايجابية ومدى كفاية هذه التدفقات . ويتطلب ذلك معلومات اساسية مماثلة لما يحتاجه المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون. **( الفقرة ٦١ )**

٣ ــ ٢ **طبيعة المعلومات التي يمكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية :**

تعتبر القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام احدى منتجات المحاسبة المالية ، ومن ثم فان اهداف القوائم المالية ومقدرته على تقديم المعلومات الى من يستخدمونها ــ من خارج المنشأة ــ 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 ، أو شركة قابضة مع شركاتها التابعة ، وبالتالي فان نطاق المعلومات التي تشملها القوائم المالية يقتصر على وحدة معينة يمكن تمييزها على وجه التحديد . ( **الفقرة ٦٢** )

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

ويتم اعداد تقارير تشمل المعلومات التي تتجمع في حسابات الوحدة المحاسبية ، وتقدم هذه التقارير الى الأطراف 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 . ( **الفقرة ٦٤** )

وفي المحاسبة المالية تقاس الآثار المالية للأحداث على أساس فرض استمرار المنشأة بمعنى انه ليست هناك نية او ضرورة لتصفية المنشأة وتقليص نطاق عملياتها . ولهذا الافتراض اثر كبير على القوائم المالية فالمنشأة بطبيعتها تيار مستمر من الأنشطة ويؤدي تقسيم هذا التيار الى اجزاء دورية ، تعد كل منها مجموعة من القوائم المالية الى تجزئة كثير من العلاقات الواقعية ويضفي على القوائم المالية هالة من الدقة ليس لها ما يبررها . فالقوائم المالية ــ حتى في افضل الظروف المواتية ــ تتسم بانها ليست نهائية ، فالانطباع الذي تتركه هذه القوائم والقرارات التي تبنى عليها قد تتغير جميعها في ضوء الأحداث المقبلة ، وبالتالي يجب دراسة هذه القوائم في ضوء هذا الاحتمال ، كما يجب اتخاذ القرارات على هذا الاساس . ( **الفقرة ٦٥** )

ولا تقتصر المعلومات التي تشملها القوائم المالية على المتحصلات والمدفوعات النقدية وحدها ، اذ انه قد يتم تسجيل الدخل الذي ينتج عن معاملة معينة او النفقة التي يتطلبها انجاز تلك المعاملة ، في فترة زمنية سابقة أو لاحقة للتحصيل او الانفاق النقدي الذي يرتبط بها ،

وذلك حتى يمكن تحديد الدخل الذي ينسب لكل فترة زمنية على حدة ، وتحديد اثر ذلك الدخل او النفقة على الاصول والخصوم في نهاية تلك الفترة . ( **الفقرة ٦٦** )

ولا تختص المحاسبة المالية بالتقييم الكمي لكثير من المتغيرات والأحداث التي قد لا تكون على جانب كبير من الأهمية 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 تقيس سوى الاحداث التي يؤيدها الدليل الموضوعي والقابل للمراجعة والتحقيق ــ الا اذا كان ذلك مطلوبا على وجه التحديد لغرض اخر يتعلق بالقوائم المالية ــ 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 . ( **الفقرة ٦٧** )

يضاف الى 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 أن توفير المعلومات المالية عن المنشأة يعتبر من وظائف المحاسبة المالية إلا أن التحليل الذي يجب ان يقوم به المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون فيما يتعلق بتقييم النتائج الاقتصادية لكل من الاختيارات او البدائل المختلفة التي يواجهونها لا يعتبر 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 . ( **الفقرة ٦٨** )

ويتوقف 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 . فالواقع 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 . ولا تستطيع المحاسبة المالية ان تفصل بين اداء الادارة واداء المنشأة اذ ان المعلومات التي تحتويها القوائم المالية تقصر عن تقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشأة نفسها . ( **الفقرة ٦٩** )

### ٣ ــ ٣ اهداف القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام والمعلومات التي يجب ان تحتوي عليها

بناء على التحليل السابق لقطاعات المستفيدين وحاجاتهم المشتركة فانه يمكن تحديد أهداف القوائم المالية بما يلي :

#### ٣ ــ ٣ ــ ١ تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين :

يعتبر الهدف الرئيسي للقوائم المالية الخارجية ذات 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 تساعدهم على تقييم قدرة المنشأة في المستقبل على توليد تدفق نقدي ايجابي كافي . بمعنى آخر تدفق نقدي من الممكن للمنشأة توزيعه للوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها بما في ذلك توزيع الأرباح على أصحاب رأس المال دون تقليص حجم اعمالها . وتعتمد قدرة المنشأة على توليد مثل هذا التدفق النقدي على قدرتها على تحقيق الدخل الكافي في المستقبل وتحويل هذا الدخل الى تدفق نقدي كافي . وبالتالي يرغب المستفيدون الخارجيون الرئيسيون في الحصول على معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدي في المستقبل . ( **الفقرة ٧٠** )

٣ ـ ٣ ـ ٢ **القياس الدوري لدخل المنشأة :**

من المعروف ان قدرة المنشأة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدي في المستقبل تعتمد على تغيرات كثيرة منها الظروف الاقتصادية العامة والطلب على منتجاتها او خدماتها وظروف العرض في الحاضر والمستقبل كما تتوقف على قدرة الادارة على التنبؤ بالفرص المتوقعة في المستقبل والاستفادة من تلك الفرص وقدرتها على التغلب على الظروف غير الملائمة بالاضافة الى الالتزامات الجارية للمنشأة وما الى ذلك من العوامل . ومن المؤكد ان تقييم أثر بعض هذه التغيرات على اداء المنشأة قد يحتاج الى معلومات تخرج عن نطاق القوائم المالية ، ومع ذلك فان المعلومات التي تتعلق بمقدرة المنشأة التاريخية على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدي كافي تفيد المستفيدون الخارجيون الرئيسيون عند تقييم اداء المنشأة في المستقبل . وجدير بالملاحظة ان مثل هذا التقييم لن يكون مبنيا على تقييم اداء المنشأة في الماضي [٣] وبناء على ذلك فان القوائم المالية للمنشأة يجب ان تركز تركيزا اساسيا على المعلومات التي تتعلق بدخل المنشأة ومدى ارتباطه باحتياجاتها من التدفقات النقدية ، وبالتالي فان المهمة الاساسية للمحاسبة المالية هي القياس الدوري لدخل المنشأة . ( **الفقرة ٧١** )

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

يجب ان يكون قياس الدخل وما يرتبط به من المعلومات التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية مفيدا بالقدر المستطاع للمستفيدين عند تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي ، ويعتبر اتباع مبدأ الاستحقاق كأساس لقياس الدخل الدوري اكثر فائدة في تقييم التدفقات النقدية من اتباع الاساس النقدي لهذا الغرض . اذ ان المنشأة ـــ في صورتها النموذجية ـــ تمثل تيارا مستمرا من الدخل ، الا انه يجب تجزئة هذا التيار ـــ لأغراض اعداد القوائم المالية ـــ الى مدد زمنية ملائمة . وفضلا عن ذلك فان معاملات المنشأة المعاصرة تؤدي في معظم الاحوال الى عدم تزامن العمليات والاحداث والظروف التي يتأثر بها تيار الدخل خلال مدة مالية معينة مع المتحصلات والمدفوعات النقدية التي ترتبط بتلك العمليات

---

( ٣ ) وهذا لا يعني انه يمكن التنبؤ بالمستقبل بمجرد استقراء سلسلة من الحقائق عن الماضي اذ يتعين على المستفيدين تقييم الآثار التي تترتب على المتغيرات الممكنة او المحتملة ومدى ارتباط الماضي بالمستقبل .

والاحداث والظروف ـــ ولا يقتصر اهتمام المستفيدين الخارجيين على العمليات والاحداث والظروف التي يتأثر بها التدفق النقدي في خلال المدة الحالية فحسب ، وانما يمتد اهتمامهم الى العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على التدفق النقدي بعد نهاية تلك المدة المالية ايضا ، ومن ثم فان قياس الدخل على اساس مبدأ الاستحقاق يعتبر امرا ضروريا ومفيدا في اعداد القوائم المالية . ولكي تكون المعلومات التي تفصح 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 الذي حققته المنشأة في مدة مالية معينة ، وانما يمتد اهتمامهم الى معرفة مصادر تلك الدخول واجزاءها والأحداث التي ادت الى تحقيقها نظرا لأن هذه المعلومات تساعدهم في تكوين توقعاتهم عن المستقبل وعلاقته بالماضي . ( **الفقرة ٧٢** )

٣ ـ ٣ ـ ٤ **تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها :**

يسعى المستفيدون الخارجيون الرئيسيون عادة الى مقارنة اداء المنشأة بغيرها من المنشآت ، وتجرى هذه المقارنات في معظم الاحيان على اساس نسبي ، وليس على اساس مطلق . بمعنى ان الدخل ينسب عادة الى صافي الموارد المتاحة للمنشأة قبل اجراء المقارنات . وبناء على ذلك فان هؤلاء المستفيدون يهتمون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادر تلك الموارد ـــ أي الأصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال ومن ثم فان هذه المعلومات تزود المستفيدين بالأساس الذي يستخدم لتقييم 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 تحتوي عليها القوائم المالية في هذا الشأن مفيدة بقدر الامكان للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين عند تقييم قدرة المنشأة على تحقيق تدفق نقدي كافي . 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 رأس مالها وقياس كل منها يجب ان يكون متسقا مع ذلك التصور ويتطلب ذلك اخذ ما يلي في الحسبان : ( **الفقرة ٧٣** )

٣ ـ ٣ ـ ٤ ـ ١ 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 . وتشمل الاصول التي تعتبر مصادر مباشرة للنقد ـــ **النقود والاصول الأخرى التي تمثل حقوقا للمنشأة في الحصول على مبالغ محددة من النقد . اما الاصول التي تعتبر مصادر غير مباشرة للنقد فتمثل تيارات من الخدمات المتجمعة** التي تتوقع المنشأة استخدامها في عملياتها بحيث تسهم ـــ بصورة غير مباشرة ـــ في تحقيق التدفقات النقدية في المستقبل . ولذلك يجب ـــ بقدر الامكان ـــ ان تحتوي القوائم المالية على معلومات عن الاصول التي تعتبر مصادر

مباشرة للنقد توضح قدرة تلك الاصول على توليد التدفق النقدي كما يجب ان تحتوي القوائم المالية على معلومات عن الاصول التي تعتبر مصادر غير مباشرة للنقد توضح قدرة تلك الاصول على تقديم الخدمات للعمليات المقبلة للمنشأة . ( **الفقرة ٧٤** )

٣ ــ ٣ ــ٤ ــ ٢ حيث ان التزامات المنشأة تعتبر اسبابا مباشرة للمدفوعات النقدية في معظم الاحيان يجب ان تحتوي القوائم المالية على معلومات تبرز التدفقات النقدية السالبة التي تترتب على التزامات المنشأة . ( **الفقرة ٧٥** )

٣ ــ ٣ ــ ٥ **تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات الاموال :**

يهتم المستفيدون الخارجيون الرئيسيون اهتماما مباشرا بقدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها وتوزيع الارباح على اصحاب رأس المال بدون تقليص نطاق عملياتها الجارية ومن ثم يجب ان تحتوي القوائم المالية للمنشأة على معلومات عن مصادر واستخدام الأموال وتعتبر المعلومات التالية مفيدة عند تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع الارباح على اصحاب رأس المال . ومن ثم يجب ان تحتوي عليها القوائم المالية : ( **الفقرة ٧٦** )

١ ــ الأموال الناتجة او المستخدمة في التشغيل .
٢ ــ الأموال الناتجة من الاقتراض او المستخدمة في تسديد القروض .
٣ ــ الأموال الناتجة من استثمارات جديدة من قبل اصحاب رأس المال او الموزعة على اصحاب رأس المال .
٤ ــ مصادر واستخدامات الأموال الأخرى .

٣ ــ ٤ **محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام :**

تقدم القوائم المالية المعدة وفقا للأسس التي تلائم الأهداف الواردة بهذا البيان معلومات مفيدة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الا انه لهذه القوائم محدودية واضحة منها : ( **الفقرة ٧٧** )

٣ ــ ٤ ــ ١ 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 مناسبا بعد التعديل المناسب للوفاء باغراض الزكاة او الضرائب او الاعانة الحكومية . ( **الفقرة ٧٨** )

٣ ــ ٤ ــ ٢ لا تختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات عن مدى نجاح المنشأة في تحقيق الأهداف التي لا يمكن قياسها قياسا ماليا ومن امثلتها تنمية الموارد البشرية ــ كما انها لا تختص بتقديم معلومات يمكن استخدامها بصورة مباشرة في تقدير التكلفة الاجتماعية لعمليات المنشأة . ( **الفقرة ٧٩** )

٣ ــ ٤ ــ ٣ لا تختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات يمكن استخدامها ــ دون تعديل ــ لاعداد الحسابات القومية اذ ان هذه القوائم ترتبط بمنشأة معينة ولا تحتوي على مقياس مباشر للقيمة التي تضيفها المنشأة للاقتصاد القومي ككل . ( **الفقرة ٨٠** )

٣ ــ ٤ ــ ٤ لا تختص القوائم المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات يمكن استخدامها لتقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشأة نفسها . ومع ذلك فان المعلومات التي تشملها هذه القوائم عن اداء المنشأة تعتبر مفيدة لتقييم مدى وفاء الادارة بمسئولياتها تجاه اصحاب رأس المال . ( **الفقرة ٨١** )

٣ ــ ٤ ــ 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 بحيازة حقوق الملكية او تقديم القروض للمنشأة . ( **الفقرة ٨٢** )

**الفقرة التالية ٢٣٣**

---

* أبقيت أرقام الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حيث يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة ؛ وتظهر أرقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة .

# ثانيا ــ مفاهيم المحاسبة المالية

# مفاهيم المحاسبة المالية
## قائمة المحتويات


| | | الفهرس العام | فقرة | صفحة |
|---|---|---|---|---|
| ١ ـ | | مقدمة | ـ ـ ـ | ٢٩ |
| ٢ ـ | | نطاق البيان | ٢٣٣ ـ ـ | ٢٩ |
| ٣ ـ | | محتوى البيان | ـ ـ ـ | ٢٩ |
| | ٣ ـ ١ | مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية | ـ ـ ـ | ٢٩ |
| | ٣ ـ ١ ـ ١ | مقدمة | ٢٣٤ ـ ٢٣٧ | ٢٩ |
| | ٣ ـ ١ ـ ٢ | تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية | ٢٣٨ ـ ٢٥٧ | ٣١ |
| | ٣ ـ ٢ | مفهوم الاحداث والعمليات والظروف | ـ ـ ـ | ٣٨ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ١ | مقدمة | ٢٥٨ ـ ـ | ٣٨ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ٢ | تعريف الاحداث والعمليات والظروف | ٢٥٩ ـ ٢٦٥ | ٣٨ |
| | ٣ ـ ٣ | مفاهيم القياس المحاسبي | ـ ـ ـ | ٤١ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ١ | مقدمة | ٢٦٦ ـ ـ | ٤١ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٢ | مفهوم الوحدة المحاسبية | ٢٦٧ ـ ٢٦٩ | ٤١ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٣ | مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية | ٢٧٠ ـ ٢٧٢ | ٤٢ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٤ | مفهوم اعداد التقارير الدورية | ٢٧٣ ـ ٢٧٤ | ٤٣ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٥ | وحدة القياس المحاسبي | ٢٧٥ ـ ٢٧٧ | ٤٤ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٦ | مفهوم الاثبات المحاسبي | ٢٧٨ ـ ٢٨٣ | ٤٤ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٧ | مفهوم اساس القياس المحاسبي | ٢٨٤ ـ ٢٩٧ | ٤٧ |
| | ٣ ـ ٣ ـ ٨ | مفهوم المضاهاة | ٢٩٨ ـ ٣٠٩ | ٥٢ |
| | ٣ ـ ٤ | مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية | ـ ـ ـ | ٥٧ |
| | ٣ ـ ٤ ـ ١ | المقدمة | ٣١٠ ـ ٣١٢ | ٥٧ |
| | ٣ ـ ٤ ـ ٢ | الملاءمة | ٣١٣ ـ ٣١٥ | ٥٨ |
| | ٣ ـ ٤ ـ ٣ | امانة المعلومات وامكان الثقة بها او الاعتماد عليها | ٣١٦ ـ ٣١٩ | ٥٨ |
| | ٣ ـ ٤ ـ ٤ | جدة المعلومات | ٣٢٠ ـ ٣٢١ | ٦٠ |
| | ٣ ـ ٤ ـ ٥ | قابلية المعلومات للمقارنة | ٣٢٢ ـ ٣٢٣ | ٦٠ |
| | ٣ ـ ٤ ـ ٦ | التوقيت الملائم | ٣٢٤ ـ ٣٢٦ | ٦٢ |
| | ٣ ـ ٤ ـ ٧ | قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب | ٣٢٧ ـ ٣٢٨ | ٦٣ |
| | ٣ ـ ٤ ـ ٨ | الاهمية النسبية والافصاح العام الامثل | ٣٢٩ ـ ٣٣٦ | ٦٣ |

١ ــ **مقدمـــة :**

لكي تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض ، يجب ان ترتكز على مفاهيم اساسية . ويمكن تعريف « المفهوم » بانه مصطلح اساسي اعطي معنى معين ، ويعتبر المصطلح اساسي اذا كان من الضروري ان تتكرر الاشارة اليه تكرارا صريحا او ضمنيا ، سواء عند وضع معايير المحاسبة او تفسيرها او تطبيقها . فكلمة « الاصول » مثلا تعتبر مصطلحا اساسيا لأن 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 . وتتركز اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية في تكملة الاطار الفكري اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض . ومن اجل أن تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب ان ترتكز على اهداف واضحة للقوائم المالية ( المنتج النهائي للمحاسبة المالية ) . ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب ان ترتكز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقا لتصور ذهني ملائم للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في اصدار معايير متناقضة .

٢ ــ **نطاق البيان :**

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 في المملكة العربية السعودية وعلى الرغم من **ان هذا البيان لا يضع معايير معينة للمحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح الا انه سوف يستخدم ــ جنبا الى جنب ــ مع بيان أهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير .** **( الفقرة ٢٣٣ )***

٣ ــ **محتوى البيـــان :**

٣ ــ ١ **مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :**

٣ ــ ١ ــ ١ **مقدمـــة :**

تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي تستخدم لابلاغ الاطراف الخارجية بالمعلومات التي تم اعدادها وتجميعها في الحسابات المالية ــ بصورة دورية منتظمة ــ وتنقسم هذه المعلومات الى نوعين رئيسيين :

أ ــ « ارصدة » ترتبط بتاريخ معين ، او بلحظة زمنية معينة .

ب ــ « تدفقات » ترتبط بفترة زمنية معينة .

---

* ابقيت الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حتى يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة ، وتظهر ارقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة .

ويشير اصطلاح « الارصدة » الى المعلومات التي تتعلق بالمركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة . وتعتبر قائمة المركز المالي الوسيلة الرئيسية لابلاغ هذه المعلومات . كما تعتبر الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال العناصر الاساسية 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 ما يأتي : ( **الفقرة ٢٣٤** )

أ ـــ المعلومات التي تتعلق بنتائج اعمال المنشأة خلال هذه الفترة ، وتعتبر قائمة الدخل الوسيلة الرئيسية لابلاغ هذه المعلومات كما تعتبر الايرادات والمصروفات والمكاسب ، والخسائر ، وصافي الدخل ( او صافي الخسارة ) العناصر الاساسية التي تصور نتائج اعمال المنشأة خلال تلك الفترة الزمنية . ( **الفقرة ٢٣٥** )

ب ـــ المعلومات التي تتعلق بالتغيرات التي تطرأ على حقوق اصحاب رأس المال خلال فترة زمنية معينة . وتعتبر قائمة التغيرات في حقوق رأس المال الوسيلة الرئيسية لابلاغ هذه المعلومات . كما يعتبر صافي الدخل ( او صافي الخسارة ) واستثمارات اصحاب رأس المال والتوزيعات على اصحاب رأس المال العناصر الاساسية التي تصور هذه التغيرات خلال تلك الفترة الزمنية . ( **الفقرة ٢٣٦** )

جـ ـــ المعلومات التي تتعلق بمصادر واستخدام الأموال خلال فترة زمنية معينة . وتعتبر قائمة مصادر واستخدام الأموال الوسيلة الرئيسية لابلاغ هذه المعلومات ، وتبرز هذه القائمة التغيرات التي تطرأ على الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال والتي تؤدي الى التأثير على النقد او الموارد السائلة الاخرى ـــ وذلك باعتبار ان هذه التغيرات تمثل مصادر او استخدام الاموال .

ويتبين مما تقدم ان العناصر الاساسية للقوائم المالية للمنشأة هي :

ـــ الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال .

ـــ الايرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، وصافي الدخل ( او صافي الخسارة ) ، استثمارات اصحاب رأس المال ، التوزيعات على اصحاب رأس المال .

وتقع هذه العناصر العشرة في مجموعتين :

أ ـــ مجموعة عناصر المركز المالي وتتضمن الثلاثة عناصر الأولى .

ب ـــ مجموعة العناصر التي تمثل تغيرات في المركز المالي وتشمل السبعة عناصر الاخيرة .

وترتبط عناصر المجموعتين ارتباطا اساسيا ، نظرا لأن الاصول والخصوم وحقوق اصحاب

رأس المال تتغير بفعل العناصر التي تتكون منها المجموعة الثانية . كما ان الزيادة ( او النقص ) في اصل معين لا يمكن ان تحدث دون نقص او زيادة مناظرة في اصل آخر او في احد الخصوم او في حقوق اصحاب رأس المال .

ويتبين مما تقدم ان نتائج المحاسبة المالية تتبلور في مجموعة مترابطة من القوائم المالية التي تتسق مع بعضها البعض وترتكز على نفس البيانات . ( **الفقرة ٢٣٧** )

٣ ـ ١ ـ ٢ **تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية :**

من الناحية العملية ـــ يجب ان يضع تعريف كل عنصر من عناصر القوائم المالية اساسا واضحا للتمييز بين البنود التي تقع في نطاق عنصر معين ، والبنود التي تقع خارج نطاق ذلك العنصر . وعلى سبيل المثال ، فان تعريف « الاصل » يجب ان يكون كافيا لارشاد المحاسب الى تحديد ما اذا كان بند معين ـــ من المقترح ادراجه ضمن مجموعة الاصول ـــ 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 الأهمية 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 ـــ 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 تعاريف العناصر الاساسية للقوائم المالية : ( **الفقرة ٢٣٨** )

١ ـــ **الاصول :**

الاصل هو اي شيء له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات او المنافع في المستقبل ، اكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة احداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي ، شريطة أن يكون قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط الا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بالتزام غير قابل للقياس . ( **الفقرة ٢٣٩** )

ويتبين من التعريف السابق ان الأصل ـــ بغض النظر عن شكله ـــ يتميز بخمس خصائص اساسية كالآتي : ( **الفقرة ٢٤٠** )

أ ـــ المقدرة الكامنة على تقديم الخدمة او المنفعة ، ويعني ذلك ان الاصل يمثل طاقة متجمعة بحيث يستطيع ـــ بمفرده او بالاشتراك مع غيره من

الاصول ــ ان يقدم خدمات او منافع في المستقبل ، تساعد بشكل مباشر او غير مباشر على تحقيق تدفقات نقدية . (١)

ب ــ الارتباط بالمنشأة ومن ثم تستطيع المنشأة ان تحصل على الخدمات او المنافع التي تجسد في الاصل .

جـ ــ وقوع حدث او انجاز عملية في الماضي تنتج عليها حق المنشأة في الحصول على الخدمات والمنافع التي يقدمها الاصل .

د ــ قابلية القياس : ويقصد بذلك امكانية القياس النقدي ــ بدرجة مقبولة من الثقة ــ لخاصية او أكثر من الخصائص التي يتميز بها الاصل وترتبط ارتباطا واضحا بامكانياته على تقديم الخدمات والمنافع .

هـ ــ امكان قياس الالتزامات المباشرة التي تتحملها المنشأة مقابل الحصول على الاصل قياسا نقديا ــ بدرجة مقبولة من الثقة ــ . 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 إدراج هذه الحقوق ضمن اصولها تكون محدودة بدرجة كبيرة اذا تعذر قياس الالتزامات التي تقابلها وإدراجها ضمن خصوم المنشأة .

٢ ــ **الخصوم** :

« الخصم » هو التزام حالي على المنشأة بتحويل اصول او تقديم خدمات لوحدات اخرى في المستقبل نتيجة عمليات او أحداث ماضية ، شريطة ان يكون الالتزام قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط الا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بحق غير قابل للقياس . ( **الفقرة ٢٤١** )

ويتبين من هذا التعريف ان الخصم ــ بغض النظر عن شكله ــ يتميز بالخصائص الاساسية الآتية :

أ ــ وجود التزام حالي واجب الاداء ، بمعنى ان الخصم يمثل مسئولية قائمة تجاه وحدة أو أكثر من الوحدات الأخرى .

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

---

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

جـ ــ الارتباط بالمنشأة ، ويعني ذلك ان المنشأة يجب ان تفي بمسئوليتها او تؤدي ما عليها من الالتزام دون قيد او شرط .

د ــ وقوع حدث او إتمام عملية في الماضي ، ويعني ذلك ان الحدث او العملية التي ادت الى ترتيب ذلك الالتزام على المنشأة قد وقعت فعلا .

هـ ــ قابلية القياس ، ويقصد بذلك امكان القياس المالي ــ بدرجة مقبولة من الثقة ــ لخاصية او اكثر من الخصائص التي يتميز بها الالتزام ، وترتبط ارتباطا واضحا باستخدام الاصول او نقل ملكيتها الى الغير في المستقبل .

د ــ امكان القياس المالي ــ بدرجة مقبولة من الثقة ــ للحقوق التي تكسبها المنشأة مباشرة او المنافع التي تؤول اليها في المستقبل نتيجة للحدث او العملية التي ادت الى وجود ذلك الخصم او الالتزام . ( **الفقرة ٢٤٢** )

٣ ــ **حقوق اصحاب رأس المال :**

تمثل حقوق اصحاب رأس المال مقدار ما يتبقى من اصول المنشأة بعد استبعاد خصومها بمعنى انها تعادل دائما « صافي الاصول » ( الاصول ــ الخصوم ) ، ولهذا يطلق عليها اصطلاح « القيمة المتبقية » لأصحاب رأس المال وتنبثق هذه القيمة من حقوق الملكية ، وتنطوي على العلاقة التي تربط المنشأة باصحابها كملاك ــ تمييزا لتلك العلاقة عن العلاقات التي قد تربطهم بالمنشأة كموظفين او موردين او مقرضين ، او عملاء ... الخ . ( **الفقرة ٢٤٣** )

٤ ــ **الايرادات :**

ايرادات المنشأة هي مقدار زيادة الاصول او نقص الخصوم ــ او كليهما معا ــ خلال مدة زمنية معينة الناتجة من انتاج السلع أو بيعها ، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام الأصول التي تملكها ، أو تقديم الخدمات ، أو تأدية انشطة اخرى تستهدف الربح ــ مما يشكل الأعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة . ( **الفقرة ٢٤٤** )

ويتضح من هذا التعريف ان « الايرادات » تتميز بالخصائص الآتية :

أ ــ ان زيادة الاصول أو نقص الخصوم التي تمثل الايرادات تنشأ عن الأنشطة التي تستهدف الربح تمييزا لها عما يأتي :

ــ زيادة الاصول التي تترتب على استثمارات اصحاب رأس المال او المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب رأس المال ، او الحصول على قروض اضافية ــ تسلم اصول مشتراة .

ــ نقص الخصوم الذي يترتب على تسديد الديون بوسائل اخرى غير تسليم سلع أو تقديم خدمات للغير ، أو السماح للغير باستخدام أصول المنشأة .

ب ـــ تتمثل الانشطة التي تستهدف الربح وتؤدي الى انتاج الايرادات في العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة تمييزا لها عن عملياتها العرضية او الفرعية مع منشآت اخرى او الظروف والأحداث الأخرى التى تتأثر بها ويتوقف التمييز بين العمليات الرئيسية للمنشأة وغيرها العمليات العرضية او الفرعية مع منشآت اخرى أو الأحداث والظروف المشار اليها ـــ الى حد كبير ـــ على طبيعة المنشأة ، وعملياتها ، وأوجه نشاطاتها الأخرى . فقد تعتبر العمليات الرئيسية المستمرة لنوع معين من المنشآت عمليات عرضية او مترتبة على الظروف الخارجية بالنسبة لمنشأة اخرى . ورغم ان هذا التمييز يعتمد على التقدير الا انه على جانب كبير من الأهمية . فهو يهدف اساسا الى ان تصبح المعلومات التي تتعلق بدخل المنشأة ومكوناته والأحداث التي ادت الى تحقيقه ، مفيدة ـــ الى ابعد حد ممكن ـــ لمن يستخدمون القوائم المالية خارج المنشأة . ويساعد هذا التمييز على التفرقة بين الايرادات وبين المكاسب التي تمثل نوعا آخر من مكونات داخل المنشأة .

جـ ـــ طالما ان الايرادات تمثل زيادة في الاصول او نقصا في الخصوم ، فانه يتعين ان تتوافر في كل من الاصول التي تستجد او الخصوم التي تنقص نفس الخصائص المحددة سابقا لهذه العناصر .

د ـــ ارتباط الزيادة في الاصول أو النقص في الخصوم بفترة زمنية معينة . ( **الفقرة ٢٤٥** )

٥ ـــ **المصروفـــات :**

المصروف هو انقضاء اصل او تحمل التزام ـــ او كلاهما معا ـــ خلال فترة زمنية معينة نتيجة انتاج السلع او بيعها ، او السماح للوحدات الأخرى باستخدام اصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير وغير ذلك من الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة . ( **الفقرة ٢٤٦** )

ويتضح من هذا التعريف ان « المصروف » يتميز بالخصائص الآتية :

أ ـــ ان نقص الأصول وزيادة الخصوم التي تمثل المصروف تترتب على الانشطة التي تهدف الى الربح تمييزاً لها عما يأتي :
ـــ نقص الاصول الذي يترتب على توزيعات الارباح او استرداد المالكين لجزء من حقوقهم ، او الانفاق على شراء الاصول ، او تسديد الديون .
ـــ زيادة الخصوم التي تترتب على الحصول على قروض اضافية او على شراء اصول جديدة .

ب ـــ تتمثل الانشطة التي تهدف الى الربح وتؤدي الى انقضاء الاصول ، او تحمل الالتزامات في العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة ، تمييزا لها عن العمليات الفرعية أو العرضية مع منشآت اخرى أو الظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها .

جـ ـــ طالما ان المصروفات تمثل نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم فيجب ان تتوافر في الأصول التي تنقضي أو الخصوم التي تستجد نفس خصائص الاصول او الخصوم السابق الاشارة اليها .

د ـــ ارتباط النقص في الاصول أو الزيادة في الخصوم بفترة زمنية معينة . ( **الفقرة ٢٤٧** )

٦ ـــ **المكاسب والخسائر :**

المكاسب هي زيادة في حقوق اصحاب رأس المال ( صافي الاصول ) تنتج من العمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات . والظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها خلال فترة زمنية معينة . وذلك بخلاف الزيادة في صافي الاصول التي تنتج من الايرادات او من استثمارات أصحاب رأس المال او المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب رأس المال . ( **الفقرة ٢٤٨** )

والخسائر هي نقص في حقوق اصحاب رأس المال ( صافي الاصول ) ينتج من العمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ومن الأحداث والظروف الأخرى التي تتأثر بها المنشأة خلال فترة زمنية معنية ، وذلك بخلاف النقص في صافي الأصول الذي يترتب على المصروفات أو التوزيعات على اصحاب رأس المال . ( **الفقرة ٢٤٩** )

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

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

ب ـــ ان كلا منهما ينشأ من العمليات الفرعية او العرضية للمنشأة مع غيرها من المنشآت ومن الأحداث والظروف الأخرى التي تتأثر بها ، تمييزا لها عن العمليات الرئيسية المستمرة للمنشآت ، وهذه الخاصية هي التي تفرق بين المكاسب والايرادات من ناحية ، وبين الخسائر والمصروفات من ناحية اخرى .

جـ ــ ان المكاسب والخسائر لا تترتب على المعاملات او التحويلات التي تجري بين المنشأة ومالكيها ، كما انها لا تترتب على المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب رأس المال .

د ــ ان كلا من هذه المكاسب او الخسائر يرتبط بفترة زمنية معينة . ( **الفقرة ٢٥٠** )

وعلى الرغم من هذه الخصائص المشتركة ، فان كافة المكاسب والخسائر لا تنتج من نفس الاسباب ، اذ ان بعض المكاسب والخسائر ينتج عن عمليات تبادلية بين المنشأة وغيرها من الوحدات ومن أمثلة 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 ــ 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 للسرقة او تدميرها أو إحدى الكوارث الأخرى كالفيضان . ( **الفقرة ٢٥١** )

٧ ــ **صافي الدخل ( صافي الخسارة ) :**

صافي الدخل ( صافي الخسارة) عن مدة زمنية معينة هو مقدار الزيادة ( النقص ) في حقوق اصحاب رأس المال اي في صافي الاصول ــ 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 أصحاب رأس المال . (**الفقرة ٢٥٢** )

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

أ ــ ان صافي الدخل ( صافي الخسارة ) هو محصلة كافة العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة وكذلك عملياتها الفرعية او العرضية مع الوحدات الأخرى 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 ) لا ينتج من التحويلات التي تتم بين المنشأة واصحاب رأس المال — او من المساهمات الرأسمالية التي تحصل عليها من غير اصحاب رأس المال .

جـ — ان صافي الدخل ( صافي الخسارة ) يمثل فائضا — بمعنى انه يقاس بصورة غير مباشرة — فهو يعادل مقدار الفرق بين الايرادات والمكاسب من جهة ، وبين المصروفات والخسائر من جهة اخرى . **( الفقرة ٢٥٣ )**

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 ) . **( الفقرة ٢٥٤ )**

٨ — **استثمارات اصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم :**

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 بغية الحصول على حقوق الملكية في المنشأة او زيادة ما يملكونه من تلك الحقوق . **( الفقرة ٢٥٥ )**

ويقصد بالتوزيعات على أصحاب رأس المال مقدار النقص في صافي اصول المنشأة نتيجة تحويل أصول أو تقديم خدمات الى اصحاب رأس المال ، أو تحمل المنشأة التزامات تجاه مالكيها مقابل تخفيض حقوق ملكيتهم ، او انهاء تلك الحقوق . **( الفقرة ٢٥٦ )**

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 مالكين ، وبعبارة اخرى ، معاملات غير تبادلية تمييزا لها عن المعاملات التبادلية التي تجريها المنشأة مع هؤلاء المالكين .

ب — تنطوي استثمارات اصحاب رأس المال التوزيعات على تحويل اصول او خصوم من أو الى المنشأة ، لذا يجب ان تتوافر في هذه الاصول والخصوم الشروط المحددة سابقا .

جـ ــ لا يترتب على استثمارات اصحاب رأس المال او التوزيعات عليهم أية مكاسب او خسائر للمنشأة . ( **الفقرة ٢٥٧** )

٣ ــ ٢ ــ ٢ **مفهوم الاحداث والعمليات والظروف :**

٣ ــ ٢ ــ ٢ ــ ١ **مقدمـــة :**

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

**المرحلة الأولى** : 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 بوحدات 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 الأخرى في مركزها المالي ، وتعني المحاسبة المالية بقياس تلك النتائج والتغيرات ومن ثم كانت أهمية تحديد مفهوم الأحداث والعمليات والظروف التي تؤدي الى ذلك . ( **الفقرة ٢٥٨** )

٣ ــ ٢ ــ ٢ ــ ٢ **تعريف الاحداث والعمليات والظروف :**

الأحداث هي وقائع لها نتائجها على الوحدة المحاسبية ويمكن تصنيفها على اسس متعددة . ومن وجهة نظر المحاسبة المالية تنقسم الاحداث الى نوعين : **داخلية وخارجية** . تنطوي الاحداث الخارجية على عمليات بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات ، او على تفاعل بين الوحدة المحاسبية والبيئة المحيطة بها . اما الأحداث الداخلية فهي وقائع تحدث داخل الوحدة المحاسبية وبذلك لا تسهم فيها سوى الوحدة المحاسبية نفسها . ( **الفقرة ٢٥٩** )

أ ــ الاحداث الخارجية :

تقع الأحداث الخارجية التي تتأثر بها اصول الوحدة المحاسبية وخصومها اما على صورة **عمليات او كوارث او ظروف** . ( **الفقرة ٢٦٠** )

(أ ــ ١) **العمليات :**

تنطوي العملية على تحويل فعلي لأصل او التزام فيما بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات وقد تكون العملية ذات جانبين أو ذات جانب واحد إلا أنها ــ في كافة الأحوال ــ تنطوي على تحويل الاصول

او الخصوم من الوحدة المحاسبية أو اليها . ويطلق على العمليات ذات الجانبين اصطلاح **العمليات التبادلية** ، اما العمليات التي تتم من جانب واحد فيطلق عليها **اصطلاح « التحويلات غير التبادلية »** . ويقصد بالعمليات التبادلية تحويل اصول أو خصوم فيما بين الوحدات 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 أو تحمل التزامات للحصول على اصول ، او للوفاء بالتزامات اخرى . ( **الفقرة ٢٦١** )

ويقصد بالتحويلات غير التبادلية تحويلات في اتجاه واحد للأصول او الخصوم ـــ اما من الوحدة المحاسبية الى وحدات اخرى او بالعكس ـــ وقد تحدث التحويلات غير التبادلية بين الوحدة المحاسبية واصحابها ( باعتبارهم مالكين ) او بين الوحدة المحاسبية ووحدات اخرى بخلاف هؤلاء المالكين ، وتعتبر استثمارات اصحاب رأس المال ( باعتبارهم مالكين ) تحويلات غير تبادلية بين الوحدة المحاسبية ومالكيها اذ ان الوحدة المحاسبية لا تضحي بشيء من اصولها . كما انها لا تتحمل اية التزامات مقابل ما يقدمة المالكون من استثمارات . وينطبق ذلك على التوزيعات على اصحاب رأس المال ، اذ ان الوحدة المحاسبية لا تحصل على شيء ذي قيمة مقابل تلك التوزيعات ، وتعتبر التحويلات غير التبادلية بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى بخلاف ـــ اصحابها او مالكيها ـــ معاملات من جانب واحد تنطوي على احد الأمرين الآتيين :

أ ـــ التضحية بالاصول او تحمل الالتزامات دون الحصول على اية اصول أو الوفاء باية التزامات اخرى مقابل ذلك .
ب ـــ الحصول على اصول أو الوفاء بالتزامات دون التضحية باية أصول أو تحمل اية التزامات اخرى مقابل ذلك .

ومن امثلة النوع الأول 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 أو حصولها على مساهمات رأسمالية من غير مالكيها .

(أ ـــ ٢) **الكوارث** :

الكوارث هي انقضاء مفاجيء غير متوقع لأصل أو أكثر من اصول الوحدة المحاسبية لا ينتج عن فعل وحدة محاسبية اخرى كما هو الحال

بالنسبة للحرائق والفيضانات وغيرها من الأحداث التي تقع قضاء وقدرا . ( **الفقرة ٢٦٢** )

(أ ــ ٣) **الظــروف** :

لا تنطوي بعض الاحداث الخارجية على انتقال ملكية اصول من الوحدة المحاسبية الى غيرها او تحمل تلك الوحدة المحاسبية بالتزامات تجاه الوحدات الأخرى في الوقت الحاضر . ومع ذلك فان الوحدة المحاسبية تتأثر بمثل هذه الاحداث اذا ادت الى خلق ظروف مواتية او غير مواتية ، قد يكون لها تأثير جاري في الحاضر أو كامن في المستقبل عليها . وتتمثل الظروف المواتية او غير المواتية التي تحدث اثارا جارية على الوحدة المحاسبية في وضع قائم ــ او مجموعة من الاوضاع القائمة ــ التي تنطوي على مكاسب او خسائر جارية لتلك الوحدة ومن امثلتها الظروف التي تؤدي الى ارتفاع او انخفاض اسعار السوق او تغير المنفعة الاقتصادية للأصول التي تملكها الوحدة المحاسبية [٢] ( **الفقرة ٢٦٣** )

ويمكن تعريف الظروف المواتية او غير المواتية التي تحمل اثارا كامنة للوحدة المحاسبية بانها وضع قائم ــ او مجموعة من الاوضاع القائمة ــ تنطوي على حالة من عدم التأكد فيما يتعلق بمكاسب أو خسائر ممكنة . ولا يحسم هذه الحالة بصورة نهائية سوى وقوع حدث او احداث معينة في المستقبل ، او عدم وقوع تلك الأحداث ، وقد يترتب على ذلك تأكيد اقتناء اصل ، او تخفيض التزام ، او ضياع اصل أو تلفه أو تحمل التزام جديد ، ويمكن تعريف « الوضع القائم » او « الاوضاع 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 ــ او مجموعة الاوضاع ــ 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 او العقود ، او المطالبة بتعويضات مالية نتيجة اخطاء وقعت من الغير ، أو المطالبة بتعديل الاسعار المتفق عليها في عقود المقاولات وما يماثلها نتيجة ارتفاع المستوى العام للاسعار . ومن امثلة الخسائر الاحتمالية التي قد يتمخض عنها تحمل التزامات أو خسائر أو تلف للأصول : القضايا

---

(٢) ان وجود وضع قائم او مجموعة من الاوضاع 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 » يعرّف القواعد الاساسية لاثبات الاحداث والعمليات والظروف .

المعلقة او المتوقعة وفرض ضرائب اضافية فعلا او احتمالات فرضها ، وضمان الغير في الوفاء بديونهم ، وعدم التأكد من امكان تحصيل الوحدة المحاسبية لمستحقاتها قبل الغير . ( **الفقرة ٢٦٤** )

( ب ) **الاحداث الداخلية :**

الاحداث الداخلية هي وقائع تحدث داخل المنشأة اي 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 ــ سواء كانت سلعا او خدمات ــ وتتخذ هذه العمليات اشكالا شتى ــ فهي لا تقتصر على العمليات الصناعية ، وانما تشمل ــ على سبيل المثال العمليات التجارية وعمليات التعدين والاستكشاف والزراعة وخدمات النقل والعمليات اللازمة لتأدية الخدمات الأخرى . وبذلك تتضمن الاحداث الداخلية كافة الانشطة التي تهدف الى انتاج منتجات لها قيمة تبادلية اكبر من تكلفة الموارد المستخدمة في انتاجها . ( **الفقرة ٢٦٥** )

## ٣ ــ ٣ مفاهيم القياس المحاسبي :

### ٣ ــ ٣ ــ ١ مقدمـــة :

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الاساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة وتحدد مفاهيم القياس المحاسبي افتراضات معينة ترتكز عليها عملية القياس ، كما تحدد الخصائص التي تتسم بها عملية القياس نفسها . وتشمل مفاهيم القياس المحاسبي ما يلي : مفهوم الوحدة المحاسبية ، مفهوم استمرار المنشأة ، مفهوم وحدة القياس المحاسبي ، مفهوم اعداد التقارير الدورية ، مفهوم الاثبات المحاسبي ، مفهوم اساس القياس ومفهوم المضاهاة . ( **الفقرة ٢٦٦** )

### ٣ ــ ٣ ــ ٢ مفهوم الوحدة المحاسبية :

تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها ، منفصلة ومتميزة عن اصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها ، ويترتب على ذلك ان السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية انما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك او الشركاء او المساهمين او غيرهم من الاطراف والمجموعات التي يعنيها امر المنشأة . ويترتب على ذلك ايضا ان اصول المنشأة انما هي 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 فان ايرادات المنشأة ومصروفاتها انما هي تغيرات في اصول الوحدة المحاسبية وخصومها وليست تغيرات في اصول او خصوم المالك او الشركاء أو المساهمين ، كما ان مكاسب المنشأة وخسائرها انما هي تغيرات في صافي اصول الوحدة

المحاسبية وليست تغيرات في صافي حقوق المالك او الشركاء او المساهمين . وكذلك الحال بالنسبة لصافي الدخل . فهو في المكان الأول صافي دخل الوحدة المحاسبية وليس صافي دخل المالك او الشركاء او المساهمين ، وذلك الى ان يحين وقت تحويل صافي الدخل الى اصحاب رأس المال . ( **الفقرة ٢٦٧** )

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

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

٣ ـــ ٣ ـــ ٣ **مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية :**

تفترض المحاسبة المالية ان المنشأة وحدة محاسبية مستمرة ، وطالما انه ليس هناك دليل على عكس ذلك ، فانه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الانتاجية التي تستخدمها بمعنى أن 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 أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق اعمالها . ( **الفقرة ٢٧٠** )

ويؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تأثيرا كبيرا على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت . فطالما ان التصور السائد للمنشأة يتمثل 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 أو تقسيم جهود المنشأة وانجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة ،

ومضاهاة كل من هذه الجهود بما حققته من انجازات . غير أن عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تؤدي الى تجزئة كثير من الصلات او العلاقات الحقيقية ، كما تؤدي الى اضفاء جو من الدقة المتناهية على المعلومات التي تشملها القوائم المالية بينما ان دقة المعلومات ـــ في حقيقة الأمر ـــ تعتمد على مجرى الأحداث المقبلة . فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها ـــ حتى في افضل الظروف المواتية ـــ قوائم نهائية . كما ان نتائج اعمال المنشأة لا يمكن أن تظهر في مجموعها بصورة نهائية متكاملة الا عند التصفية . وترتيبا على ذلك ، فان القرارات التي تتخذ على اساس القوائم المالية قد يكون من الضروري تعديلها في ضوء ما يأتي به المستقبل من احداث ، وينبغي ان تؤخذ هذه الحقيقة في الاعتبار عند اعداد تلك القوائم . ومن ثم لا ينبغي لصافي الدخل ومكوناته أو الأرقام التي تشملها قائمة المركز المالي وما يرتبط بها من افصاح ان توحي بانها نتائج حاسمة اذ ان هذا في الحقيقة بعيدا عن الواقع . **( الفقرة ٢٧١ )**

وعن طريق قائمة الدخل يتم عرض جزا من التيار المتواصل لجهود المنشأة وانجازاتها ـــ ومن ثم فانها تعرض صورة لاداء المنشأة وفاعلية ادارتها في استخدام الموارد المتاحة خلال فترة زمنية معينة . ولكي تكون هذه القائمة وافية بالغرض الذي تعد من اجله ، ينبغي اعدادها كأحدى 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 أثر ـــ في الأجل الطويل ـــ على تيار الدخل . وبالمثل ، تقدم قائمة المركز المالي صورة للأصول التي ترتبط ـــ بدرجة معقولة ـــ بالأنشطة المقبلة للمنشأة ، وما يترتب على تلك الاصول من حقوق أو التزامات حالية في لحظة زمنية معينة . **( الفقرة ٢٧٢ )**

٣ ـ٣ ـ ٤ **مفهوم اعداد التقارير الدورية :**

تعد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة خلال حياة الوحدة المحاسبية حتى يتسنى ابلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة الى الاطراف التي يعنيها الأمر ـــ وبعبارة اخرى ـــ فان حياة الوحدة المحاسبية يتم تقسيمها الى فترات دورية بغية اعداد التقارير التي تستخدم لتزويد الأطراف المعنية بمعلومات ـــ او مؤشرات ـــ تمكنهم من تقييم اداء الوحدة المحاسبية . ومن المعتاد ان تعد هذه التقارير في المملكة العربية السعودية عن سنة تقويمية او سنة مالية . ومن ثم تصبح احدى المهام الرئيسية للمحاسبة المالية هي تحديد ما يخص كلا من هذه الفترات من التيار المستمر للانشطة التي تزاولها الوحدة المحاسبية . **( الفقرة ٢٧٣ )**

والبديل الرئيسي للفترة المحاسبية ـــ كوحدة لقياس الاداء واعداد التقارير ـــ هي المشروع الكامل او العملية الكاملة التي قد تستغرق فترات زمنية متباينة . ومن الواضح ان الفترة المحاسبية تعتبر اكثر ملائمة للمنشآت التجارية والصناعية ولمعظم الانشطة 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 ـــ مهما كان اساس

تحديدها — فترات متسقة بطبيعتها ، فضلا عن انها تكفل قابلية النتائج للمقارنة . ( **الفقرة ٢٧٤** )

٣ — ٣ — ٥ **وحدة القياس المحاسبي :**

يتطلب القياس المحاسبي استخدام وحدة عامة لقياس الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ، وتعتبر الوحدة النقدية الوحدة العامة للتعبير عن القياس المحاسبي ( الريال السعودي في المملكة العربية السعودية ) . وفي غياب تغيرات كبيرة في قوته الشرائية يعتبر الريال السعودي وحدة مستقرة للقياس المحاسبي . ( **الفقرة ٢٧٥** )

ويعتبر تصوير الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال ، والتغيرات التي تطرأ على كل منها بمقياس موحد — شرطا اوليا مسبقا لقياس المركز المالي للوحدة المحاسبية وصافي دخلها الدوري . غير ان استخدام الوحدة النقدية كوحدة القياس المحاسبي قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ على القوة الشرائية للنقود من إنخفاض ( في حالة التضخم ) وما يطرأ عليها من ارتفاع ( في حالة الانكماش ) — على مدار الزمن . فقد تختلف القوة الشرائية للريال السعودي المستخدم للتعبير عن القياس المحاسبي 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 السعودي المستخدم للتعبير عن المصروفات عن القوة الشرائية للريال المستخدم للتعبير عن الايرادات ، كما ان القوة الشرائية للريال السعودي المستخدم للتعبير عن قيمة بعض الاصول قد تختلف عن القوة الشرائية للريال المستخدم للتعبير عن قيمة اصول اخرى . وتؤدي التغيرات الكبيرة التي تطرأ على القوة الشرائية للنقود على مدار الزمن الى صعوبة المقارنة بين اداء الوحدة المحاسبية في السنوات المختلفة كما تؤدي الى صعوبة المقارنة بين اداء الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات في نفس السنة . ( **الفقرة ٢٧٦** )

ولعل الأثر الاساسي لمفهوم وحدة القياس النقدي يتبلور في ان التغيرات المعتدلة في القوة الشرائية للنقود اذا استمرت سنوات عديدة تستلزم اعادة تصوير القوائم المالية بحيث تعكس التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية للريال السعودي . وينطبق ذلك ايضا في حالة التغيرات الكبيرة التي تستمر لفترة قصيرة . ( **الفقرة ٢٧٧** )

٣ — ٣ — ٦ **مفهوم الاثبات المحاسبي :**

تعنى المحاسبة المالية بقياس التغيرات في اصول المنشأة وخصومها . ويتم تصنيف هذه التغيرات الى : ايرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر واستثمارات يقدمها اصحاب رأس المال وتوزيعات على اصحاب رأس المال وتغيرات اخرى تطرأ على المركز المالي . وتحدث هذه التغيرات اما بفعل الاحداث الداخلية او بفعل الأحداث الخارجية . الا انه يتعين ان تكون تلك الأحداث قابلة للاثبات في السجلات المحاسبية قبل قياس وتصنيف تأثيرها على المركز المالي

للوحدة المحاسبية . ويتضمن مفهوم الاثبات المحاسبي تحديد القواعد الاساسية لاثبات الاحداث الخارجية والداخلية التي تتأثر بها المنشأة . ( **الفقرة ٢٧٨** )

وكقاعدة عامة يجب ان يتم الاثبات المحاسبي لآثار الاحداث الخارجية والداخلية على الاصول والخصوم والابلاغ عنها في الفترات الزمنية التي تقع فيها تلك الأحداث ، وفقا للأسس التالية وليس في الفترات التي يتم فيها التحصيل او السداد النقدي . ( **الفقرة ٢٧٩** )

أ ــ **الاثبات المحاسبي للاحداث الخارجية :**

تم تصنيف الاحداث الخارجية ــ فيما تقدم ــ على الوجه الآتي :

- عمليات او احداث تنطوي على تحويل اصول أو خصوم فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى .
- كوارث ، يترتب عليها انقضاء جبري غير متوقع لاصول المنشأة.
- ظروف مواتية ( في صالح الوحدة المحاسبية ) تنطوي على مكاسب ؛ وظروف غير مواتية ( في غير صالح الوحدة المحاسبية ) تنطوي على خسائر ، وقد تكون هذه المكاسب أو الخسائر جارية ــ في الحاضر ــ او محتملة في المستقبل . ( **الفقرة ٢٨٠** )

كما تم تصنيف العمليات الى تحويلات تبادلية وتحويلات غير تبادلية . وصنفت التحويلات غير التبادلية الى تحويلات فيما بين الوحدة المحاسبية ومالكيها ، وتحويلات فيما بين الوحدة المحاسبية ووحدات اخرى ( بخلاف هؤلاء المالكين ) . وبالمثل ، تم تصنيف الظروف ــ بنوعيها ــ الى ظروف تنطوي على مكاسب او خسائر جارية للوحدة المحاسبية ، وظروف تنطوي على مكاسب او خسائر احتمالية في المستقبل . ( **الفقرة ٢٨١** )

وبناء على هذا التصنيف يتم الاثبات المحاسبي وفقا لما يلي :

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

٢ ــ يجب اثبات التحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية ومالكيها ( بصفتهم مالكين ) عند تحويل الاصول او الخصوم

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

٤ ــ يجب اثبات الكوارث عند حدوث الانقضاء المفاجيء او غير المتوقع لاصول الوحدة المحاسبية او عند اكتشاف ذلك .

٥ ــ يجب اثبات التلف او التدمير الذي يصيب اصول الوحدة المحاسبية بفعل وحدات اخرى عند حدوث ذلك التلف او التدمير او عند اكتشاف حدوثهما .

٦ ــ لا يجوز اثبات الظروف المواتية التي تنطوي على مكاسب جارية للمنشأة لمجرد توافر تلك الظروف (٣) وانما يجب اثبات الاثار التي تترتب عليها عند حدوث العمليات التبادلية او التحويلات التي تؤكد تلك المكاسب . ورغم ان هذه الظروف تسفر عن مكاسب جارية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لارتفاع اسعار السوق للاصول التي تملكها الوحدة المحاسبية ، الا ان الاثبات المحاسبي لمثل هذه المكاسب امر غير جائز ، وذلك لأنها لا تعكس تقدما فعليا محققا في نشاط الوحدة المحاسبية ، كما انها لا تعتبر مقياسا لذلك النشاط ، يضاف الى ذلك ان هذه المكاسب لا تترتب على اية عمليات تحويلية ، كما انها لا تسفر عن أية اضافات للموارد النقدية التي يمكن استخدامها لمواجهة التزامات الوحدة المحاسبية او اجراء التوزيعات على مالكيها ، فضلا عن انها تفتقر الى سند نظامي يؤيد اعتبارها مكاسب حقيقية .

٧ ــ لا يجوز 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 ــ لا يجوز اثبات المكاسب المحتملة حتى تقع الاحداث في المستقبل المؤيدة لوجود هذه المكاسب (٤)

٨ ــ يجب اثبات الخسائر المحتملة اذا كانت المعلومات المتاحة تدل على انه من المتوقع وقوع حدث ( أو أكثر ) في المستقبل يؤكد ان احد الاصول قد اصابه التلف ، او ان الوحدة المحاسبية قد تحملت التزاما شريطة إمكان تقدير الخسارة على اساس معقول (٥) **( الفقرة ٢٨٢ )**

### ب ــ 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

---

(٣) لا يعني 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 .

(٤) انظر الهامش (٣) .

(٥) لا يعني ذلك عدم الافصاح عن الخسائر التي يتعذر اثباتها في ضوء هذه القاعدة .

والموارد الاخرى الى منتجات ـــ سواء كانت سلعا او خدمات ـــ والانشطة التي تهدف الى تضافر تلك الاصول لانتاج سلعا او خدمات تزيد قيمتها عن قيمة الاصول والموارد التي استخدمت لانتاجها ، وبذلك تزداد المنفعة الاقتصادية لتلك الاصول ، ولا يجوز 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 تحولها الى منتجات وخدمات . **( الفقرة ٢٨٣ )**

٧ ـ ٣ ـ ٣ **مفهو اساس القياس المحاسبي :**

يختص مفهوم اساس القياس المحاسبي بتحديد الاثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للاثبات المحاسبي كما يحدد هذا المفهوم اساس القيمة التي يجب تسجيلها واظهارها في التقارير المحاسبية نتيجة تلك الاحداث . ونظرا لأنه يستحيل الفصل بين مفردات الاصول والخصوم وبين التغيرات التي تطرأ على كل منها فان قياس تلك الاصول والخصوم وقياس التغيرات التي تطرأ عليها ليسا سوى وجهين لنفس المشكلة . ولذلك تمت صياغة مفهوم اساس القياس المحاسبي في صورة قاعدة لقياس الاصول والخصوم . الا ان هذه القاعدة تصلح ايضا للتطبيق على قياس تغيرات الاصول والخصوم ـــ سواء كانت هذه التغيرات قابلة للتصنيف كايرادات ومصروفات ، ومكاسب وخسائر او تمثلت في اية تغيرات اخرى في المركز المالي للوحدة المحاسبية . **( الفقرة ٢٨٤ )**

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

وتعتبر التفرقة بين الاصول والخصوم النقدية وغير النقدية ذات مغزى هام لمن يستخدمون القوائم المالية خارج الوحدة المحاسبية ، وذلك لأن الاصول والخصوم النقدية ترتبط ارتباطا وثيقا بالتدفقات النقدية المستقبلية ـــ من حيث حجم هذه التدفقات وتوقيت حدوثها ـــ اما

الاصول والخصوم غير النقدية فانها تتعلق بشكل غير مباشر كما ترتبط بدرجة اقل بحجم التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيت حدوثها . وبينما يجب ان يتجه قياس الاصول والخصوم النقدية نحو اتاحة مؤشرات عن اثارها المباشرة على التدفقات النقدية في المستقبل ، فان قياس الاصول والخصوم غير النقدية يجب ان يتجه نحو اتاحة مؤشرات عن اثارها غير المباشرة على تلك التدفقات النقدية ، **وفيما يلي القواعد الاساسية لقياس الاصول والخصوم في ضوء التفرقة بين الاصول والخصوم النقدية وغير النقدية :** **( الفقرة ٢٨٦ )**

أ ــ **اقتناء الاصول :**

تعتبر القيمة العادلة للاصل في تاريخ اقتنائه ــ اي تكلفة اقتناء الاصل ــ الاساس في القياس والتسجيل الأولى للأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية . ويتوقف تطبيق هذه القاعدة على طبيعة العملية التي يترتب عليها اقتناء الاصل ، وفقا لما يلي :

١ ــ يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل الذي يتم اقتنائه مقابل النقد على اساس المبلغ النقدي المدفوع .

٢ ــ يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل الذي يتم اقتنائه مقابل التنازل عن اصل غير نقدي على اساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي المتنازل عنه .

٣ ــ يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل الذي يتم اقتنائه مقابل تحمل التزام ، على اساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام .

٤ ــ يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل الذي يتم اقتنائه مقابل اصدار اسهم ( او حقوق الملكية في الوحدة المحاسبية التي تحصل على ذلك الاصل ) ، على اساس القيمة العادلة للاصل (٦) بمعنى ان الاسهم المصدرة ( أو زيادة حقوق الملكية نتيجة الاستثمارات الاضافية التي يقدمها اصحاب رأس المال ) يتم قياسها وتسجيلها على اساس القيمة العادلة للاصل الذي يتم الحصول عليه مقابل هذه الاسهم .

٥ ــ يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الاصل غير النقدي الذي يتم اقتنائه نتيجة لعملية تحويل غير تبادلية مع غير المالكين ، على اساس قيمته العادلة . **( الفقرة ٢٨٧ )**

---

(٦) قد يكون الاصل الذي يقتنى هو وحدة محاسبية كاملة . ولذلك يجب التفرقة بين هذه الحالة وبين كل من العمليات الآتية :
ــ العمليات التي تؤدي الى اتحاد ( او ادماج ) حقوق الملكية لوحدتين دون دفع مبالغ نقدية او تحويل اصول اخرى من أية وحدة منهما الى الاخرى .
ــ العمليات التي تؤدي الى انتقال صافي الاصول او تبادل 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 تغيرات في الاشكال النظامية للوحدات التي تشملها .

ب ــ **قياس قيمة الاصل بعد اقتنائه :**

تحدد طبيعة الاصل ــ وليست كيفية اقتنائه او الحصول عليه ــ كيفية قياس قيمته بعد اثبات تكلفة اقتنائه في السجلات المحاسبية . وتصنف الاصول وفقا لطبيعتها الى اصول نقدية واصول غير نقدية : ( **الفقرة ٢٨٨** )

١ ــ **قياس الاصول النقدية بعد اقتنائها :**

ينبغي قياس الاصول النقدية المسجلة واظهارها في القوائم المالية على 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 مخصومة ــ الى التاريخ الجاري ــ على اساس معدل الخصم ــ او تكلفة التمويل المحددة في العمليات التي ترتبت عليها حيازة تلك الاصول . ( **الفقرة ٢٨٩** )

٢ ــ **قياس الاصول غير النقدية بعد اقتنائها :**

يجب قياس الاصول غير النقدية المسجلة واظهار صافي القوائم المالية وفقا لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة ــ سواء كان ذلك النقص راجعا الى استخدام هذه الاصول او نتيجة ظروف اخرى غير مواتية ــ او بسبب ما لحقها من تلف او تدمير . ويعتبر هذا الاساس صالحا للتطبيق ــ 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 . وتمثل التكلفة التاريخية ــ في تاريخ اقتناء الاصل ــ 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 لأي اصل غير نقدي ــ وليس سعر البيع الجاري لهذا الاصل او تكلفته الاستبدالية الجارية [٧] ــ هي

---

(٧) قد يكون 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 للأصول التي تشتريها او تبيعها فعلا . وتعتبر التكلفة التاريخية للاصول التي تقتنيها المنشأة اسعار شراء شاركت المنشأة في تحديدها في تاريخ الشراء ولا تشارك المنشأة في تحديد اسعار الشراء أو البيع الجارية للأصول التي تقتنيها حاليا . وتمثل اسعار البيع او الشراء الجارية التقديرات الحالية لبائعين او مشترين اخرين للطاقة الكامنة في اصول غير نقدية مماثلة للاصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية . ولا تؤثر هذه التقديرات على قدرة الاصول غير النقدية التي تقتنيها الوحدة المحاسبية حاليا في تحقيق التدفقات النقدية الا اذا قامت بشراء أو بيع اصول غير نقدية وفقا لتلك الاسعار .

المقياس الملائم للطاقة الكامنة من الخدمات التي ينتظر الحصول عليها من ذلك الاصل ، نظرا لأن ادارة الوحدة المحاسبية نفسها ـــ وليس مجرد افراد آخرين ، بائعين او مشترين ـــ 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 آخرون ـــ مشترون او بائعون ـــ اساس للقياس المحاسبي ، بدلا من الاسعار التي اشتركت في تحديدها الوحدة المحاسبية نفسها (٩) . ( **الفقرة ٢٩٠** )

### قياس قيمة الاصول التي يتم التصرف فيها :

يعتبر الاساس الذي ينبغي اتباعه لقياس وتسجيل قيمة الاصول التي يتم التصرف فيها هو تكلفة اقتناء هذه الاصول بعد تعديلها بقيمة الاستهلاك او الاطفاء واية تعديلات اخرى تم ادخالها على تكلفة الاقتناء ( وهذه تعادل القيمة الدفترية لتلك الاصول ) . ولا يتوقف 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 ـــ سواء كان ذلك النقص ناتجا عن التصرف في الاصول ـــ او التخلص منها ـــ بعملية تبادلية او بتحويل غير تبادلي بين الوحدة ومالكيها (١٠) او بين الوحدة ووحدات اخرى غير هؤلاء المالكين . ( **الفقرة ٢٩١** )

### جـ ـــ قياس الخصوم عند نشأتها :

تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لتسديد الخصوم الاساس الذي يجب اتباعه لقياس وتسجيل الخصوم عند نشأتها . ويتوقف تطبيق هذا الاساس على طبيعة المعاملة التى تؤدي الى نشأة الخصم وفقا لما يتضح مما يلي :

---

(٨) قد يكون من الضروري تعديل قيمة الريال السعودي المستخدم للتعبير عن التكلفة التاريخية اذا طرأت على قوته الشرائية تغيرات 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) لا يعتبر توزيع اصول غير نقدية ـــ بدلا من توزيعات الارباح النقدية ـــ تحويلا غير تبادلي الى المالكين ، اذ ان اعلان الارباح يخلق التزاما يتعين قياسه على اساس القيمة التي يجب دفعها . ويعتبر خلق الالتزام بتوزيع الارباح تحويل غير تبادلي للمالكين كما يعتبر توزيع الاصول غير النقدية ( بدلا من التوزيع النقدي ) وفاء بذلك الالتزام ، وبالتالي ، فانه يجب اثبات المكسب او الخسارة ـــ محاسبيا ـــ اذا كانت القيمة المسجلة للاصول غير النقدية مختلفة عن الالتزام بتوزيع الارباح .

١ ــ يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ مقابل تبادل النقد على اساس مبلغ النقدية المتحصلة .

٢ ــ يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ مقابل تبادل اصل غير نقدي على اساس القيمة الحالية للمبالغ الواجبة الدفع لتسديد الخصم او على اساس القيمة العادلة للاصل غير النقدي الذي حصلت عليه الوحدة ايهما اكثر وضوحا .

٣ ــ يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات او اطراف اخرى بخلاف المالكين ــ كما في حالة الظرائب والغرامات التي تفرض على الوحدة مثلا ــ على اساس المبالغ الواجبة السداد .

٤ ــ يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع المالكين مثل اعلان توزيعات الارباح على اساس المبالغ التي يجب تسديدها . ( **الفقرة ٢٩٢** )

**د ــ قياس الخصوم بعد نشأتها :**

تحدد طبيعة الخصوم ــ وليست الكيفية التي نشأت بموجبها ــ كيفية قياس قيمتها بعد نشأتها . وتصنف الخصوم وفقا لطبيعتها الى خصوم نقدية وخصوم غير نقدية . ( **الفقرة ٢٩٣** )

**١ ــ قياس الخصوم النقدية بعد نشأتها :**

تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياس الخصوم النقدية المسجلة واظهار صافي القوائم المالية . وفي حالة الخصوم القصيرة الاجل تتمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية غير المخصومة . اما في حالة الخصوم الطويلة الاجل تتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة ــ الى التاريخ الجاري ــ على اساس معدل الخصم ــ او تكلفة التمويل ــ المحددة في المعامت التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم . ( **الفقرة ٢٩٤** )

**٢ ــ قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها :**

تعتبر الاسعار الاصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياسها واظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها . ( **الفقرة ٢٩٥** )

**٣ ــ قياس تسديد او تسوية الخصوم :**

تعتبر المبالغ المسجلة للخصوم الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياس وتسجيل تسديد او تسوية هذه الخصوم . ولا يتوقف تطبيق هذا

الاساس على طبيعة العملية التي تمت في هذا الشأن ، ومن ثم فان تسديد او تسوية الخصوم يجب ان يقاس على اساس المبالغ المسجلة التي تمت تسويتها سواء تمت هذه التسوية بعملية تبادلية او بتحويلات غير تبادلية بين الوحدة المحاسبية ومالكيها او وحدات اخرى غير هؤلاء المالكين . ( ٢٩٦ )

هـ ـــ **قياس تأثير الاحداث الداخلية على المبالغ المسجلة للاصول :**

تؤدي الاحداث الداخلية الى تحويل الاصول والموارد الاخرى الى منتجات تتمثل في سلع او خدمات ، ولا تقتصر الاحداث الداخلية ـــ بهذا المعنى ـــ على انشطة التصنيع وانما تشمل انشطة اخرى كالنشاط التجاري وعمليات النقل والتخزين والاحتفاظ بالبضائع او الاصول الاخرى حتى تزداد قيمتها ، وتأجير الاصول المملوكة لآجال قصيرة او 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 او تخفيض المبالغ التي سبق تسجيلها للاصول ( اي تكلفة اقتناء هذه الاصول او تكلفتها التاريخية ) التي استهلكت كليا او جزئيا كنتيجة للأحداث الداخلية بين مجموعات الاصول او الانشطة او الفترات المحاسبية التي وقعت خلالها الاحداث الداخلية . ومن ثم فان تكلفة اقتناء الاصول التي تستهلك كليا او جزئيا خلال الاحداث الداخلية يتم تحديدها ثم تجميعها بحيث تعكس تكلفة المنتجات او 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 اخرى فان تحديد وتجميع تكلفة الاصول الممتلكة نتيجة الاحداث الداخلية يهدف الى تحديد تكلفة الحصول على الايرادات في الفترات المقبلة . وعند تحقق الايرادات واثباتها يتعين مضاهاتها بالتكلفة المرتبطة بها حتى يتسنى قياس المنفعة التي اضيفت نتيجة وقوع الاحداث الداخلية التي تعبر عنها تلك التكلفة . ويلاحظ ان جزءا من هذه التكلفة ـــ مثل المصروفات الصناعية غير المباشرة ـــ يمكن نسبتها وتحميلها للمنتجات وفقا للأسس المعروفة في محاسبة التكاليف ـــ بينما ان جزءا آخر من هذه التكلفة مثل المصروفات الادارية لا يمكن نسبتها او تحميلها للمنتجات ـــ ، وبالتالي يجب تحميلها على الفترة الزمنية دون غيرها ، بحيث يتسنى مضاهاتها بالايرادات الاجمالية التي يتم تحقيقها واثباتها محاسبيا خلال تلك الفترة . ( **الفقرة ٢٩٧** )

٣ ـــ ٣ ـــ ٨ **مفهوم المضاهاة :**

يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الايرادات بتكلفة الحصول عليها . وتقوم المضاهاة في المحاسبة على ثلاثة ابعاد مترابطة هي : الاثبات المحاسبي والقياس والمقابلة بين الايرادات والمصروفات

والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة . والمضاهاة هي العملية التي يتم من خلالها تحديد صافي الدخل ( او صافي الخسارة ) لتلك الوحدة المحاسبية عن فترة محاسبية معينة . ويمكن تعريف صافي الدخل ( او صافي الخسارة ) للفترة المحاسبية بانه القيمة التي تتبقى بعد مضاهاة المصروفات والخسائر من جانب 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 الجبري لهذين المقدارين صافي الدخل ( او صافي الخسارة ) . **( الفقرة ٢٩٨ )**

أ ـــ **الاثبات المحاسبي للايرادات :**

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

ويعتنى الاثبات المحاسبي للايرادات باختيار اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها الايراد . ومن المسلم به ـــ بصفة عامة ـــ 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 ـــ من الناحية العملية ـــ 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 في لحظة معينة خلال عملية اكتسابه . وطالما ان الايرادات تمثل زيادة في الاصول او نقصا في الخصوم فان اللحظة الزمنية لاثبات الايرادات هي بعينها اللحظة الزمنية التي يتعين فيها اثبات زيادة الاصول او نقص الخصوم . وتأسيسا على ما تقدم فان الايراد يتحقق عند توافر الشرطين الآتيين : **( الفقرة ٣٠٠ )**

١ ـــ اكتساب الايراد .

٢ ـــ 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 ـــ في بعض الاحيان ـــ مقدما ومع ذلك لا تعتبر هذه الايرادات محققة حتى يتم اكتسابها بانجاز الخدمة المهنية المطلوبة فعلا ، اي ان العملية التبادلية التي تعتبر شرطا ثانيا للاثبات المحاسبي للايراد هي التي 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 . ( **الفقرة ٣٠١** )

**ب ـــ قياس الايرادات :**

تقاس الايرادات على اساس السعر المحدد في عملية التبادل اي على اساس قيمة الزيادة في الاصول او النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء او تأدية الخدمات او السماح للغير باستخدام اصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عن النقص المتزامن في الاصول او الزيادة المتزامنة في الخصوم . ففي عمليات البيع الآجل مثلا يجب قياس الايرادات بمقدار الزيادة في حسابات المدينين التجاريين ، وتعادل هذه الزيادة الثمن المحدد للمبيعات الآجلة . ولا يدخل انخفاض قيمة المخزون السلعي نتيجة تلك المبيعات في قياس تلك الايرادات وينطبق ذلك على التكاليف التي ترتبط بتلك المبيعات سواء حدثت تلك التكاليف في الماضي او في الحاضر أو ينتظر وقوعها في المستقبل . ( **الفقرة ٣٠٢** )

**جـ ـــ الاثبات المحاسبي للمصروفات :**

تمثل المصروفات تدفقا للاصول ( ممثلة بتكلفة اقتنائها ، او تكلفتها التاريخية ) خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاد الموارد المستخدمة في اكتساب الايرادات . اما اذا استثمرت الخدمات الاقتصادية التي تتجسد في مجموعة معينة من الاصول ـــ في مجموعة اخرى من الاصول ـــ فان هذا لا يعتبر 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 لا يعتبر استنفادا للموارد وانما هو مجرد تحويل تلك الموارد الى صورة اخرى تتمثل في ذلك المنتج . وعندما يباع هذا المنتج تنتهي منفعته للوحدة المحاسبية ويحدث المصروف . ( **الفقرة ٣٠٣** )

ويعني الاثبات المحاسبي للمصروفات بتحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف . ويتم ذلك بتحديد الايرادات او الفترات الزمنية التي ترتبط بها المصروفات ارتباطا وثيقا . ومن ثم فان الاثبات المحاسبي للايرادات يستلزم ـــ في الوقت نفسه ـــ ضرورة الاثبات المحاسبي للمصروفات التي ترتبط بتلك الايرادات . ومن الامثلة الواضحة على ذلك تكلفة البضاعة المباعة وعمولة رجال البيع اذ 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 فيهاالايرادات تقع في الفئتين الآتيتين : ( **الفقرة ٣٠٤** )

١ ــ مصروفات تمثل توزيعا للتكلفة التاريخية او تكلفة اقتناء الاصول التي تستفيد منها اكثر من فترة محاسبية واحدة .

٢ ــ مصروفات تمثل التكاليف التي تتحملها الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة للحصول على منافع تستنفذ 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 ــ او تكلفة اقتناء هذا الاصل ــ على الفترات التي تستفيد من منافعه ، وكثيرا ما يتطلب الامر الالتجاء الى التقدير لتوزيع هذه التكلفة . اما المصروفات التي تتعلق بتكلفة الحصول على المنافع التي تستنفذ في نفس الفترة ، فانه يتعين اثباتها فورا كمصروفات لتلك الفترة . ونخلص من ذلك الى ان الاثبات المحاسبي للمصروفات يجب ان يتم على اساس احد الاسس الآتية : ( **الفقرة ٣٠٥** )

أ ــ ارتباط المصروفات مباشرة بالايرادات التي تم تحقيقها او اثباتها محاسبيا خلال الفترة الزمنية ، او

ب ــ توزيع التكاليف على الفترات المستفيدة ، او

جـ ــ التحقق المحاسبي الفوري .

**د ــ 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 ــ على سبيل المثال ــ في 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 . ( **الفقرة ٣٠٦** )

والاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا نتيجة ارتباطها المباشر بالايرادات المحققة خلال فترة معينة هو التكلفة التاريخية او تكلفة اقتناء الاصول التي استنفذت 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 ــ او اسعار ــ حيازة المنافع التي تم الحصول عليها . ( ٣٠٧ )

**هـ ــ المكاسب والخسائر :**

تمثل المكاسب اية زيادة في صافي اصول الوحدة المحاسبية بخلاف الزيادة الناجمة عن عملياتها الرئيسية او الناتجة عن الاستثمارات الاضافية التي يقدمها المالكون او المساهمات الرأسمالية من غير المالكين . وطبقا للقواعد الاساسية التي يتضمنها « مفهوم الاثبات المحاسبي » فان المكاسب التي يمكن اثباتها محاسبيا تقتصر على المكاسب الناتجة عن احداث تنطوي على تحويلات للأصول او الخصوم وبالتالي يجب الا يتم الاثبات المحاسبي للمكاسب الا عندما يحدث تحويل للأصول أو 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 ــ ايضا ــ 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 . ( **الفقرة ٣٠٨** )

وتمثل الخسائر اي نقص في صافي الاصول ــ بخلاف النقص الناتج عن التوزيعات 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 يأتي : ( **الفقرة ٣٠٩** )

١ ــ العمليات التبادلية : ويتعين الاثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه العمليات عندما يتم التبادل فعلا .

٢ ــ التحويلات غير التبادلية : ويتعين الاثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه التحويلات عند وقوعها .

٣ ــ السرقة او التلف الذي يلحق بالاصول بفعل الاخرين : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا فور اكتشافها .

٤ ــ الكوارث : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا عند حدوثها او اكتشافها .

٥ ــ 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 ــ الخسائر المحتملة : ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا اذا كانت المعلومات المتاحة تدل على توقع حدوث حدث او اكثر في المستقبل يؤكد حدوث خسارة او تدهور في قيمة اصل معين او انشاء التزام على الوحدة المحاسبية بشرط امكان تقدير مبلغ هذه الخسارة على نحو معقول .

## ٣ ــ ٤ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :

### ٣ ــ ٤ ــ ١ مقدمـــة :

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 المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية ، كما تساعد المسئولين عن اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة ، وفي التمييز بين ما يعتبر ايضاحا ضروريا ومالا يعتبر كذلك . ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على اساس اهداف القوائم المالية التي يرتكز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشآت . ويجب ان يوجه المحاسبون اهتمامهم الى هؤلاء المستفيدين كما يجب ان تتجه عنايتهم الى اعداد القوائم المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم . ( **الفقرة ٣١٠** )

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

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

أ ــ الملاءمة .
ب ــ امانة المعلومات وامكان الثقة بها او الاعتماد عليها .
جـ ــ حيدة المعلومات .
د ــ قابلية المعلومات للمقارنة .
هـ ــ التوقيت الملائم

و ـــ قابلية المعلومات للفهم .
ز ـــ الأهمية النسبية والافصاح الامثل . ( الفقرة ٣١٢ )

٣ ـ ٤ ـ ٢ **الملاءمـــة :**

يقصد بالملاءمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض 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 الآتي : ( الفقرة ٣١٣ )

تعتبر المعلومات ملائمة ـــ او ذات علاقة وثيقة بقرار معين ـــ اذا كانت 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 . وتتعلق بعض هذه البدائل بوحدة محاسبية معينة بينما يتعلق بعضها الآخر بوحدات اخرى . ومن الواضح ان المعلومات المستمدة من المحاسبة المحلية ترتبط بوحدة معينة بذاتها . وبالتالي يقتصر مدى ملاءمة 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 ـــ فلا بد من عطاء يقدمه شخص راغب في الشراء لتقييم محصلة هذا البديل ، كما انه لا يتوقع ان يجد في القوائم المشار اليها ما يساعده على تقييم محصلة استثمار امواله في وحدات اخرى ـــ فلا بد 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 المستفيدون الخارجيون الرئيسيون في علاقتهم مع تلك الوحدة او تكوين علاقة معها . وعلى هذا الاساس يمكن صياغة تعريف اكثر تحديدا لمفهوم الملاءمة : ( الفقرة ٣١٤ )

« تعتبر المعلومات ملائمة ـــ او ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من اجله ـــ 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 » . ( الفقرة ٣١٥ )

٣ ـ ٤ ـ ٣ **امانة المعلومات وامكان الثقة بها او الاعتماد عليها :**

يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ان تكون هذه 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 الأمينة بالخاصيتين الاتيتين : ( الفقرة ٣١٦ )

أ ــ **تصوير المضمون الذي تهدف الى تقديمه تصويرا دقيقا** ، بحيث تعبر عن الواقع تعبيرا 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 لأسلوب 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 ــ في ظل الظروف التي احاطت بتلك العملية او بذلك الحدث ــ يؤدي الى معلومات تصور جوهر تلك العملية او الحدث . ( **الفقرة ٣١٧** )

ب ــ **قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق** :

يقصد بذلك ان النتائج التي يتوصل اليها شخص معين باستخدام اساليب معينة للقياس المحاسبي والافصاح يستطيع ان يتوصل اليها شخص آخر ــ مستقل عن الشخص الأول ــ بتطبيق نفس الاساليب . ومن ثم ، فان المعلومات الامينة التي يمكن الاعتماد عليها يجب ان تتوافر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها واقامة الدليل على صحتها ــ 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 ــ في كافة الأحوال ــ معلومات موضوعية بصورة قاطعة ، ومع ذلك فان قابلية هذه المعلومات للتحقيق تؤدي الى زيادة منفعتها ــ او بعبارة اخرى ــ 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 . ( **الفقرة ٣١٨** )

وخلاصة 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 ــ مستقلين عمن قاموا بتطبيقها في المرة الأولى ــ باعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج ، كما تعني هذه الخاصية ان المعلومات التي تم تقديمها تعتبر تصوير دقيق لجوهر الاحداث التي تنطوي عليها ،

دون ان يعتريها تحريف او تشوبها اخطاء ذات اهمية . يضاف الى ذلك ان هناك جانبا آخر لهذه الخاصية ، يتمثل في حيدة المعلومات او خلوها من التحيز . ( **الفقرة ٣١٩** )

٣ ــ ٤ ــ ٤ **حيــدة المعلومات :**

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

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

ب ــ فيما يتعلق بتطبيق طرق الافصاح ، او اساليب القياس التي تتطلب الالتجاء الى التقدير ، يجب الا تعمد ادارة المنشأة الى المغالاة في هذه التقديرات او بخسها ــ بغية تحقيق نتائج معينة ترغب ــ مسبقا ــ في التوصل اليها . ( **الفقرة ٣٢١** )

٣ ــ ٤ ــ ٥ **قابلية المعلومات للمقارنة :**

تؤدي هذه الخاصية الى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه 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 أوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه او اختلاف الظروف والاحداث التي تتأثر بها المنشآت المختلفة او الظروف التي تتأثر بها نفس المنشأة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة . وجدير بالملاحظة ان اوجه التشابه او الاختلاف الحقيقية لا تنبع 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 ملاءمة المعلومات وامانتها . فان الجوانب المتعددة للخاصية الاولى تعتبر على قدر كبير من الأهمية في اتاحة معلومات المحاسبة المالية التي يستفيد منها من يستخدمون هذه المعلومات مما يبرر اعتبارها على حدة . ولهذه الخاصية جانبان ـــ لكل منهما مغزاه فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ، وهما : ( **الفقرة ٣٢٢** )

أ ـــ امكان المقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية ونعني بذلك « الثبات او الاستمرارية » ويمكن اجراء هذه المقارنة اذا توافرت الشروط الآتية :

١ ـــ امكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم ـــ بمعنى امكانية مقارنة البنود المتعددة التي تم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية ، مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد ايضا من فترة لأخرى .

٢ ـــ 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 ـــ بصورة جوهرية ـــ للريالات السعودية التي استخدمت في اعداد تلك القوائم ، وذلك حتى يتسنى اجراء المقارنة بين هذه القوائم على اساس موحد .

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

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

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

٦ ـــ الافصاح عن التغيرات في الظروف التي تؤثر على المنشأة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة من فترة زمنية الى فترة زمنية اخرى . ( **الفقرة ٣٢٣** )

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

١ ـــ الشروط الستة السابقة للمقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية .

٢ ـــ الغاء الطرق البديلة لقياس او الافصاح عن الاحداث المماثلة في جوهرها .

٣ ـــ الافصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة .

٣ ـــ ٤ ـــ ٦ **التوقيت الملائم :**

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

أ ـــ دورية القوائم المالية بمعنى طول اقصر فترة زمنية تعد عنها القوائم المالية . فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبيا ، وبالتالي يمكن اتاحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في مواعيد دورية متباعدة ، او تكون هذه الفترة قصيرة نسبيا ، وبالتالي يمكن اتاحة هذه المعلومات في مواعيد دورية متقاربة . غير انه اذا كانت الفترة الزمنية قصيرة بشكل ملحوظ فان المعلومات التي تشملها قائمة الدخل قد تتأثر ـــ الى درجة كبيرة ـــ بالتغيرات الموسمية او العشوائية التي تتأثر بها انشطة المنشأة الى الحد الذي قد تصبح فيه المعلومات مضللة أو غير جديرة بالوقت الذي 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 ـــ 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 . ( **الفقرة ٣٢٥** )

ويتضح مما تقدم ان تحديد الفترة الزمنية المثلى التي تعد عنها القوائم المالية ، والحد الأدنى للفجوة 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 . ( **الفقرة ٣٢٦** )

٣ ــ ٤ ــ ٧ **قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب :**

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

ان هذه الخاصية من خصائص المعلومات المفيدة يجب ان تلقى قدرا متساويا من اهتمام الفريقين المشار اليهما ، بمعنى ان من يقومون بوضع معايير المحاسبة عليهم ان يضعوا نصب اعينهم ان هذه المعايير لا توضع لمنفعة من يقومون باعداد القوائم المالية ، وانما توضع لمنفعة من يستخدمون تلك القوائم لتقييم محصلة البدائل التي تواجههم . ومن ثم فان قدراتهم ــ وحدود هذه القدرات ــ يجب ان تؤخذ في الاعتبار عند وضع هذه المعايير ــ حكمها في ذلك حكم باقي العوامل الهامة في هذا المجال ــ 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 . ( **الفقرة ٣٢٨** )

وبناء على ما تقدم فان الاجراءات الآتية تسهم في امكانية فهم معلومات المحاسبة المالية واستيعابها : تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالة ( وليس للمحاسبين وحدهم ) ، الاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم . وضع البيانات المترابطة مقابل بعضها البعض ، تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم ــ عادة ــ في معرفتها .

٣ ــ ٤ ــ ٨ **الأهمية النسبية والافصاح العام الأمثل :**

يرتبط هذان المفهومان ببعضهما ، كما انهما يرتبطان معا بمفهومي الملاءمة وامانة المعلومات . ويرجع السبب في ارتباط الأهمية النسبية بالافصاح الامثل الى ان المعلومات الهامة يتعين الافصاح عنها ، كما ان المعلومات التي لا يتم الافصاح عنها يفترض ــ مسبقا ــ انها غير هامة . ( **الفقرة ٣٢٩** )

اما السبب في ارتباط مفهومي الاهمية النسبية والافصاح الامثل معا بمفهوم الملاءمة فيرجع الى ان المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة باهداف القوائم المالية تعتبر ـــ بطبيعتها ـــ معلومات غير هامة ، وبالتالي ليس هناك ما يدعو الى الافصاح عنها . ( **الفقرة ٣٣٠** )

وبالمثل ، فان الاهمية النسبية والافصاح الامثل يرتبطان معا بمفهوم امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها ، وذلك على اساس ان القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب ان تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية . وكثيرا ما تنطوي المحاسبة المالية ـــ باعتبارها وسيلة قياس وايصال ـــ على تقديرات اجتهادية تعتمد الى حد كبير على تقييم مستوى الأهمية . وجدير بالملاحظة ان مستوى الأهمية ـــ في المحاسبة المالية ـــ 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 التي 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 . وفي ضوء ما جاء بذلك البيان يعتبر البند ذا اهمية نسبية اذا ادى حذفه او عدم الافصاح عنه او عرضه بصورة غير صحيحة الى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية مما يؤدي الى التأثير على تقييم المستفيدين الخارجيين الرئيسيين للنتائج التي تترتب على الاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية او تكوين علاقات جديدة مع تلك الوحدة . ولكي يتسنى تحديد الأهمية 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 : ( **الفقرة ٣٣١** )

أ ـــ الأهمية الاساسية للعملية ، أو الحدث ، أو الظروف التي تعكس البند ـــ سواء كانت غير عادية او غير متوقعة ، او غير ملاءمة ، او مخالفة للنظام الاساسي للمنشأة . ( **الفقرة ٣٣٢** )

ب ـــ الأهمية الاساسية للبند كمؤشر للمسار الذي يحتمل ان تسلكه الاحداث المقبلة ـــ سواء كان ذلك في صورة انشطة جديدة ، أو إدخال تغييرات جوهرية على الأنشطة القائمة ، او تعديل اساليب تأدية الأعمال التي تزاولها المنشأة .

وتتمثل الخصائص الكمية التي يتسم بها البند ـــ اي قيمة البند او مقداره ـــ فيما يلي : ( **الفقرة ٣٣٣** )

أ ـــ مقدار البند منسوبا الى التوقعات العادية .

ب ـــ حجم البند منسوبا 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 رأس المال ، او نسبة كل من هذه البنود الى اجمالي المجموعة التي يقع فيها ذلك البند كمجموعة الاصول المتداولة ، أو مجموعة الخصوم الطويلة الأجل .

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

وهناك جانبان للافصاح الامثل هما : التجميع الامثل للبنود ، واضفاء الشرح الامثل على البيانات ، وبقدر ما يتعلق الأمر بالتجميع الامثل للمفردات في مجموعات ملائمة ، يجب ان تشتمل القوائم المالية على التفاصيل التي تكفي لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبة عن الانواع المختلفة من الاصول والخصوم ، وحقوق اصحاب رأس المال ، والايرادات ، والمصروفات ، والمكاسب ، والخسائر ، ومصادر واستخدام الأموال . غير ان التفاصيل التي تزيد عن الحد الملائم قد تؤدي الى ارتباك من يستخدم هذه القوائم ، اذ انه يحتاج الى دراسة قدر كبير من البيانات التفصيلية لكي يستخلص منها المعلومات الاساسية التي يحتاجها ، وفضلا عن ذلك فانه لا ينبغي ان تظهر البنود غير الهامة كمفردات مستقلة حتى لا يؤدي الافراط في سرد التفاصيل الى اغفال البيانات الهامة . ( الفقرة ٣٣٥ )

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 الأهمية . 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 الأمثل ، ويتوقف ذلك ـــ جزئيا ـــ على قدرات من يستخدمون القوائم المالية . ( الفقرة ٣٣٦ )

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

**الفقرة التالية ٥٧٨**

## ثالثا ــ معيار العرض والافصاح العام

# معيار العرض والافصاح العام
## قائمة المحتويات


| | | الفهرس العام | فقرة | صفحة |
|---|---|---|---|---|
| ١ ـ | | مقدمة | ٥٧٨ ـ ٥٨٠ | ٧١ |
| ٢ ـ | | نطاق المعيار | ٥٨١ | ٧١ |
| ٣ ـ | | نص المعيار | ـ | ٧١ |
| | ٣ ـ ١ | العرض العام | ٥٨٢ | ٧١ |
| | ٣ ـ ١ ـ ١ | المتطلبات العامة | ٥٨٣ ـ ٥٩١ | ٧٢ |
| | ٣ ـ ١ ـ ٢ | متطلبات العرض العام للقوائم المالية كل على حدة | ٥٩٢ ـ ٦٢٩ | ٧٦ |
| | ٣ ـ ٢ | الافصاح العام | ٦٧٩ | ٨٩ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ١ | ايضاح طبيعة نشاط المنشأة | ٦٨٠ | ٨٩ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ٢ | ايضاح السياسات المحاسبية الهامة | ٦٨١ ـ ٦٨٣ | ٨٩ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ٣ | التغير في سياسة محاسبية | ٦٨٤ ـ ٦٩٠ | ٩٠ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ٤ | التغير في التقديرات المحاسبية | ٦٩١ ـ ٦٩٤ | ٩١ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ٥ | التغير في تكوين الوحدة المحاسبية | ٦٩٥ ـ ٦٩٧ | ٩١ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ٦ | تصحيح الاخطاء في القوائم المالية للفترات السابقة | ٦٩٨ ـ ٦٩٩ | ٩٢ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ٧ | المكاسب والخسائر المحتملة | ٧٠٠ ـ ٧٠٧ | ٩٢ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ٨ | الارتباطات المالية | ٧٠٨ ـ ٧١٠ | ٩٤ |
| | ٣ ـ ٢ ـ ٩ | الأحداث اللاحقة | ٧١١ ـ ٧١٣ | ٩٤ |
| | ٣ ـ ٣ | متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة | ٧٤٤ ـ ٧٥١ | ٩٥ |
| | ٣ ـ ٤ | متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للشركات في مرحلة الانشاء | ٧٧٢ ـ ٧٧٥ | ٩٧ |
| ٤ ـ | | نماذج توضيحية وارشادات عامة لاعداد القوائم المالية | ـ | ٩٩ |
| | ٤ ـ ١ | نماذج توضيحية | ـ | ٩٩ |
| | ٤ ـ ٢ | ارشادات لاحتساب وعرض الاموال الناتجة من التشغيل في قائمة مصادر واستخدام الاموال | ـ | ١٢٩ |

١ ـ **مقدمـــة :**

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

ولقد تم تقسيم هذا المعيار الى اربعة فروع رئيسية : الأول منها لمعيار العرض العام ، والثاني خاص بمعيار الافصاح العام بينما يختص الفرع الثالث بمتطلبات العرض والافصاح العام للقوائم المالية الموحدة ، وأخيرا خصص الرابع منها لمتطلبات العرض والافصاح العام للمنشآت التي لا تزال في مرحلة الانشاء . ( **الفقرة ٥٧٩** )

ومما تجدر الاشارة اليه انه يجب دراسة هذا المعيار في ضوء التمهيد الايضاحي وكذا في ضوء البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية في المملكة وكذا البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية . ( **الفقرة ٥٨٠** )

٢ ـ **نطاق المعيار :**

ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بصرف النظر عن شكلها النظامي أو طبيعة نشاطها . بالاضافة الى ذلك يحتوي هذا المعيار على اعتبارات محددة للأهمية النسبية يجب اخذها في الحسبان عند تقرير ما اذا كان من الواجب ابراز البنود او الاجزاء أو المجموعات الواجب عرضها في القوائم المالية او اذا كان من الممكن دمجها مع بنود او اجزاء أو مجموعات معروضة في نفس القوائم المالية . ولا تنطبق هذه الاعتبارات على المواضيع الأخرى التي يتعرض لها معيار العرض والافصاح العام . ( **الفقرة ٥٨١** )

٣ ـ **نـص المعيـار :**

فيما يلي نص معيار العرض والافصاح العام :

٣ ـ ١ **العرض العام :**

يحدد معيار العرض العام متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية مجتمعة ومتطلبات عرض المعلومات في كل قائمة على حدة ، وفيما يلي تفصيلا لهذه المتطلبات . ( **الفقرة ٥٨٢** )

---

* ابقيت الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حتى يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة ، وتظهر ارقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة

المتطلبات العامة :

أ ـــ **المجموعة الكاملة للقوائم المالية :**

تتكون المجموعة الكاملة للقوائم المالية مما يلي :

* قائمة المركز المالي .
* قائمة الدخـــــل .
* قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال او قائمة الارباح المبقاة مع الافصاح عن التغيرات الأخرى في حقوق اصحاب رأس المال في صلب او ايضاحات القوائم المالية .
* قائمة مصادر واستخدام الاموال .

وتمثل هذه القوائم وما يرتبط بها من ايضاحات الحد الأدنى الضروري لعرض المركز المالي ونتائج الاعمال ومصادر واستخدام الأموال . ( الفقرة ٥٨٣ )

ب ـــ **ترتيب عرض القوائم المالية :**

يجب عرض القوائم المالية وفقا للترتيب الآتي :

* قائمة المركز المالي .
* قائمة الدخـــــل .
* قائمة الارباح المبقاة ( او قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال ) .
* قائمة مصادر واستخدام الأموال .
* ايضاحات القوائم المالية . ( الفقرة ٥٨٤ )

جـ ـــ **اعتبارات الأهمية النسبية :**

يعتبر البند او الجزء أو المجموعة هامة اذا كان يترتب على حذفها أو عدم ابرازها أو عدم تقديم ايضاحات عنها أو 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 الأهمية النسبية لبند او جزء او مجموعة معينة في القوائم المالية لغرض تحديد ضرورة ابرازها في القوائم المالية او في الايضاحات المرفقة يجب ان تؤخذ نوعيتها وقيمتها النسبية في الاعتبار ، وفي العادة يجب تقييم هذين العاملين معا ومع ذلك فان احد هذين العاملين قد يكون هو العامل الحاسم في ظروف معينة . ( الفقرة ٥٨٥ )

وعند دراسة نوعية البند او المجموعة او الجزء لأغراض تحديد ما اذا كان من الواجب اظهارها كبند او مجموعة أو جزء مستقل في القوائم المالية او في الايضاحات المرفقة يجب أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان :

١ ــ طبيعة البند او الجزء او المجموعة ( على سبيل المثال : نقد ، مخزون سلعي ، مدينون ، اوراق قبض ، استثمارات مقدمة من اصحاب رأس المال ، ارباح موزعة ، مبيعات ، ايرادات استثمارية عقارية ، ايرادات استثمارات في شركات اخرى ، مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة ، خسائر ، رواتب ، أجور ، مصروفات اعلان ، ايجارات ، تكلفة البضاعة المباعة .. الخ ) .

٢ ــ أسس القياس المحاسبي او شروط الاثبات المحاسبي للبند او الجزء أو المجموعة ( على سبيل المثال : القيمة المتوقع تحقيقها ، التكلفة التاريخية بعد الاستهلاك ، الوارد أولا منصرف اولا ، المتوسط المتحرك تاريخ عملية التبادل التي ادت الى الايراد .. الخ ) .

٣ ــ درجة الثقة في القياس المحاسبي ( على سبيل المثال : خصوم مقدرة ، خصوم غير مقدرة ، ايرادات مقدرة ، ايرادات غير مقدرة ، مصروفات مقدرة ، مصروفات غير مقدرة .. الخ ) .

٤ ــ 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 ــ أهمية البند او الجزء أو المجموعة للقرارات التي يتخذها المستفيدون بناء على القوائم المالية . ( **الفقرة ٥٨٦** )

وعند دراسة القيمة النسبية لبند او جزء او مجموعة يجب مقارنتها بمقدار أساسي ملائم ، وفيما يلي المقادير الأساسية التي يقتضي استخدامها :

١ ــ يجب مقارنة كل بند او جزء من بنود او اجزاء قائمة الدخل بقيمة صافي الدخل للسنة الجارية او بمتوسط صافي الدخل للسنوات الخمس الماضية ( شاملة السنة الجارية ) ــ ايهما اكثر ملاءمة لقياس صافي الدخل ــ على أن يؤخذ في الاعتبار اتجاه نتائج الأعمال خلال تلك الفترة .

٢ ــ يجب مقارنة كل بند أو مجموعة من بنود أو مجموعات قائمة المركز المالي باحدى القيمتين الآتيتين ــ أيهما اقل :
أ ــ اجمالي حقوق اصحاب رأس المال ( صافي الاصول ) أو

ب ــ اجمالي المجموعة التي يقع فيها البند ، مثل جملة الاصول المتداولة او جملة الاصول غير المتداولة أو جملة الخصوم المتداولة أو جملة الخصوم غير المتداولة .

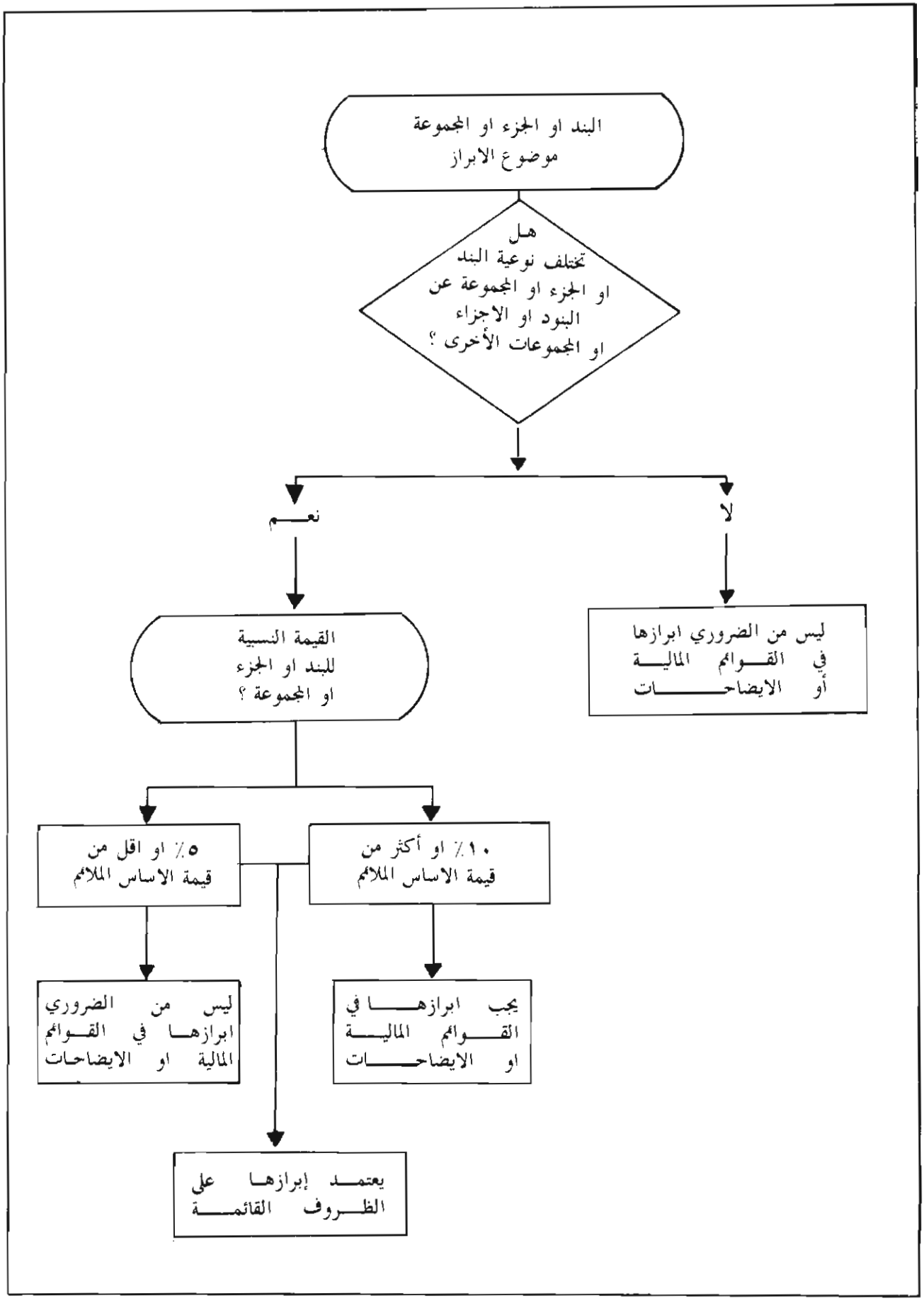
وعند مقارنة احد بنود او إحدى مجموعات قائمة المركز المالي بالقيم الأساسية المشار اليها في ( أ ، ب ) يجب الأخذ بأكثر الاختيارين تشددا او اقناعا .

٣ ــ يجب مقارنة بنود او اجزاء قائمة مصادر واستخدام الأموال باحدى القيمتين الآتيتين ــ أيهما أقل :
أ ــ صافي الزيادة او النقص في الاموال خلال المدة المحاسبية .
ب ــ مقدار النقدية أو رأس المال العامل في نهاية المدة ( تبعا لتعريف اصطلاح « الاموال » ) .

وفيما يلي بعض الارشادات التي ينبغي اتباعها عند تحديد الأهمية النسبية لقيمة بند أو جزء أو مجموعة معينة **( الفقرة ٥٨٧ )**

١ ــ تعتبر القيمة ذات أهمية نسبية إذا كانت تعادل أو تزيد عن ١٠٪ من قيمة الأساس الملائم ــ الا إذا كان هناك دليل على عكس ذلك .
٢ ــ لا تعتبر القيمة ذات أهمية نسبية اذا كانت تعادل او تقل عن ٥٪ من قيمة الأساس الملائم إلا إذا كان هناك دليل على عكس ذلك .
٣ ــ اذا كانت القيمة تقع بين ٥٪ و ١٠٪ من قيمة الاساس الملائم فان الاهمية النسبية تصبح خاضعة للتقدير المهني في ضوء الظروف القائمة .

بالرغم من ان هذه الارشادات اجتهادية بحكم طبيعتها ، فان تطبيقها 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 اذا كان من الضروري ابراز احد البنود او الاجزاء او المجموعات في القوائم المالية او في الايضاحات المرفقة : **( الفقرة ٥٨٨ )**


البند او الجزء او المجموعة
موضوع الابراز
هل
تختلف نوعية البند
او الجزء او المجموعة عن
البنود او الاجزاء
او المجموعات الأخرى ؟
نعم
لا
ليس من الضروري ابرازها
في القوائم المالية
أو الايضاحات
القيمة النسبية
للبند او الجزء
او المجموعة ؟
٥٪ او اقل من
قيمة الاساس الملائم
١٠٪ او أكثر من
قيمة الاساس الملائم
ليس من الضروري
ابرازها في القوائم
المالية او الايضاحات
يجب ابرازها في
القوائم المالية
او الايضاحات
يعتمد إبرازها على
الظروف القائمة

### د ــ أسس عامة لعرض المعلومات في القوائم المالية :

يجب مراعات الأسس الآتية عند اعداد القوائم المالية :

١ ــ عند اعداد القوائم المالية ، يجب اختيار الشكل واستخدام المصطلحات وتبويب عناصر القوائم المالية بطريقة تكفل تسهيل استيعاب المعلومات الهامة التي تشملها تلك القوائم ، كما يجب تجميع البنود غير الهامة ــ كل في حد ذاتها ــ مع البنود التي تماثلها الى حد كبير بحكم نوعيتها . ومن الأفضل اظهار كافة القيم في القوائم المالية لأقرب ريال سعودي ــ أو لأقرب الف ريال سعودي ــ تبعا لحجم المبالغ التي تشتمل عليها القوائم ــ وذلك لكي يمكن استئصال التفاصيل غير الضرورية . ( **الفقرة ٥٨٩** )

٢ ــ تكتسب القوائم المالية فائدة اضافية اذا ما قورنت نتائج كل مدة مالية بنتائج المدة او المدد المالية السابقة لذا يجب عرض القوائم المالية المقارنة وعند اعداد القوائم المالية المقارنة يجب ان تحتوي الايضاحات على المعلومات المتعلقة بكافة المدد المالية التي تشملها تلك القوائم ــ وذلك بقدر ما تنطبق هذه المعلومات على الأوضاع الجارية ــ كما يجب شرح وايضاح أية تغيرات في اساس عرض عناصر القوائم المالية من مدة مالية الى اخرى ، وفقا لما يتطلبه هذا المعيار . ( **الفقرة ٥٩٠** )

٣ ــ يجب ان يعطى لكل قائمة مالية عنوان يعبر عن محتوياتها ويوضح اسم الوحدة المحاسبية التي اصدرتها وشكلها النظامي ( شركة مساهمة ، شركة ذات مسئولية محدودة ، شركة تضامن .. الخ ) والمدة او المدد المحاسبية التي تغطيها القوائم المالية . ( **الفقرة ٥٩١** )

٤ ــ كما يجب اعطاء عناوين للايضاحات المرفقة بالقوائم المالية بحيث يوضح كل عنوان ما يحتويه الايضاح من معلومات ، كما يجب ترقيم هذه الايضاحات وأن يشار الى كل منها في القائمة المالية التي ترتبط بها ، يضاف الى ذلك أن كل قائمة مالية يجب ان تشمل عبارة مضمونها ان الايضاحات المرفقة تعتبر جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية .

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

### أ ــ عرض المعلومات في قائمة المركز المالي :

١ ــ يجب ان تتضمن قائمة المركز المالي كافة الاصول والخصوم وعناصر

حقوق اصحاب رأس المال مع وصف كل من هذه البنود أو المجموعات وصفا صحيحا . ولا يجوز اجراء المقاصة بين الأصول والخصوم إلا اذا كان هناك أساس نظامي يتطلب ذلك . ( **الفقرة ٥٩٢** )

٢ ــ تبرز المجموعات التالية للأصول وحسب الترتيب التالي في صلب قائمة المركز المالي :
(أ) الاصول المتداولة .
(ب) الاستثمارات والاصول المالية .
(ج) الاصول الثابتة .
(د) الاصول غير الملموسة . ( **الفقرة ٥٩٣** )

٣ ــ تبرز المجموعات التالية للخصوم وحسب الترتيب التالي في صلب قائمة المركز المالي :
(أ) الخصوم المتداولة .
(ب) الخصوم غير المتداولة . ( **الفقرة ٥٩٤** )

٤ ــ تبرز المجموعات التالية لحقوق أصحاب رأس المال وحسب الترتيب التالي في صلب قائمة المركز المالي :
(أ) رأس المال المدفوع .
(ب) المنح الرأسمالية .
(ج) الاحتياطيات او الارباح المبقاة المخصصة .
(د) الارباح المبقاة غير المخصصة . ( **الفقرة ٥٩٥** )

٥ ــ تبوب الاصول والخصوم الى اصول وخصوم متداولة واصول وخصوم غير متداولة [٢] . وتشمل الاصول المتداولة ، النقد وغيره من الاصول التي يتم تحويلها الى نقد او يتوقع بيعها أو استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالي [٣] أو في خلال دورة العمليات ايهما اطول . ( **الفقرة ٥٩٦** )

---

(٢) قد يكون تبويب الأصول والخصوم المتداولة ذا أهمية قليلة او غير عملي في بعض الحالات كالبنوك والمنشآت المالية ومنشآت تأجير العقارات وتجارتها والمنشآت التي لا تزال في مرحلة الانشاء . وفي مثل هذه الحالات قد يكون من الافضل اظهار معلومات المركز المالي في قائمة غير مبوبة للمركز المالي .

(٣) يجب ان تستبعد من الاصول المتداولة الاموال المخصصة لسداد ديون طويلة الأجل في المستقبل ، حتى لو كانت غير مجنبة في حسابات خاصة . ولكن اذا تم تبويب الدين المستحق تسديده ضمن الخصوم المتداولة فيجب تبويب الأموال المخصصة لسداده ضمن الأصول المتداولة .

٦ ــ تبرز الاصول المتداولة في مجموعات رئيسية في صلب قائمة المركز المالي على أساس طبيعة كل منها على سبيل المثال : النقد ، والاستثمارات المؤقتة ، وحسابات المدينين وأوراق القبض ، والمخزون السلعي ، والمصروفات المدفوعة مقدما . كما ينبغي في البنود الهامة في كل مجموعة الفصل بين البنود النقدية والبنود غير النقدية في صلب قائمة المركز المالي او في الايضاحات المتعلقة بها . كما يجب الفصل بين البنود التي تخضع لمقاييس محاسبية مختلفة . ( **الفقرة ٥٩٧** )

٧ ــ يجب ابراز جملة الاصول المتداولة في صلب قائمة المركز المالي . ( **الفقرة ٥٩٨** )

٨ ــ يجب ابراز الاصول غير المتداولة في صلب قائمة المركز المالي وفقا لطبيعتها العامة تحت العناوين التالية :

(أ) استثمارات وأصول مالية .

(ب) اصول ثابتة .

(ج) أصول غير ملموسة . ( **الفقرة ٥٩٩** )

٩ ــ يجب الفصل بين بنود الاصول غير المتداولة المتعلقة بكل عنوان من العناوين السابقة وفقا للطبيعة الخاصة بكل بند ــ على سبيل المثال يجب الفصل بين الأراضي ، المباني ، الاثاث ، العدد والأدوات الظاهرة تحت عنوان الاصول الثابتة . كما يجب الفصل بين بنود الأصول غير المتداولة النقدية وغير النقدية (٤) وبنود الأصول التي تخضع لمقاييس محاسبية مختلفة . ويتم الفصل بين بنود الأصول غير المتداولة الظاهرة تحت كل عنوان مستقل اما في صلب قائمة المركز المالي أو في الايضاحات المتعلقة بها . ( **الفقرة ٦٠٠** )

١٠ ــ يجب طرح مخصصات تقويم الاصول من قيمة الاصول التي ترتبط بكل منها ومن امثلة ذلك مخصص الاستهلاك أو مخصص الديون المشكوك في تحصيلها . ( **الفقرة ٦٠١** )

١١ ــ يجب ان تشمل الخصوم المتداولة المبالغ المستحقة السداد خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالي او خلال دورة العمليات ايهما اطول . ( **الفقرة ٦٠٢** )

---

(٤) أنظر تعريف الأصول النقدية والأصول غير النقدية في بيان « مفاهيم المحاسبة المالية » .

١٢ ــ يجب ان تستبعد من الخصوم المتداولة تلك الالتزامات التي تمت بشأنها ترتيبات تعاقدية لسدادها من غير الاصول المتداولة قبل اصدار القوائم المالية . ومن امثلة ذلك ما يأتي :
(أ) قرض قصير الاجل يستحق السداد ثم التعاقد على تمويل سداده من قرض طويل الأجل .
(ب) ديون تجارية تم التعاقد على سدادها باصدار اسهم رأس المال . ( **الفقرة ٦٠٣** )

١٣ ــ يجب فصل وابراز الخصوم المتداولة في مجموعات رئيسية في صلب قائمة المركز المالي تحت عناوين مستقلة حسب نوعيتها . على سبيل المثال : قروض مصرفية ، موردون ، مصروفات مستحقة ، قروض مستحقة ، توزيعات ارباح مستحقة ، ايرادات مؤجلة ، الجزء المستحق السداد من القروض طويلة الأجل . ( **الفقرة ٦٠٤** )

١٤ ــ يجب ابراز جملة الخصوم المتداولة في صلب قائمة المركز المالي . ( **الفقرة ٦٠٥** )

١٥ ــ يجب فصل وابراز المجموعات الرئيسية من الخصوم غير المتداولة حسب نوعيتها على سبيل المثال : القروض طويلة الأجل والالتزامات الأخرى غير المتداولة ( **الفقرة ٦٠٦** )

١٦ ــ يجب اظهار كل من الخصوم الآتية كبند مستقل في صلب قائمة المركز المالي او الايضاحات المتعلقة بها :
* المبالغ المستحقة السداد لأعضاء مجلس الادارة او كبار الموظفين او المساهمين أو أصحاب المنشأة .
* المبالغ المستحقة للشركات التابعة التي لم توحد قوائمها المالية ــ سواء كانت بموجب قرض او على حساب او غير ذلك .
* المبالغ المستحقة للشركة القابضة والشركات التابعة الشقيقة ــ سواء كانت بموجب قرض او حساب أو غير ذلك . ( **الفقرة ٦٠٧** )

١٧ ــ يجب ابراز الالتزامات المضمونة برهن كبند مستقل في صلب قائمة المركز المالي او الايضاحات المتعلقة بها كما يجب ايضاح الاصول المستخدمة كرهن او كضمان لهذه الالتزامات . ( **الفقرة ٦٠٨** )

١٨ ــ يجب تفصيل حقوق أصحاب رأس المال وفقا للمجموعات الرئيسية الآتية :

أ ــ رأس المال المدفوع : يشمل رأس المال المدفوع ما استثمره المالكون مقابل حقوق الملكية ( الاسهم في حالة الشركات المساهمة ) التي اصدرتها الوحدة المحاسبية ولا تزال قائمة . ويجب الفصل بين البنود التي تحتوي عليها هذه المجموعة وفقا لحقوق الملكية المختلفة .

ب ــ المنح الرأسمالية : تشمل المنح الرأسمالية المساهمات الرأسمالية التي حصلت عليها الوحدة المحاسبية من غير اصحاب رأس المال .

جـ ــ الاحتياطيات النظامية او الارباح المبقاة المخصصة : يجب ان تشمل الاحتياطيات او الارباح المبقاة المخصصة قيمة الارباح المبقاة التي تم تجنيبها وفقا لما يقضي به قانون الشركات او غيره من اسباب . ويجب فصل البنود التي تشملها هذه المجموعة من حقوق اصحاب رأس المال كبند مستقل وفقا للاسباب التي تم تخصيص الارباح المبقاة على أساسها .

د ــ الارباح المبقاة غير المخصصة : يجب ان تشمل الارباح المبقاة غير المخصصة قيمة الارباح المبقاة القابلة للتوزيع على اصحاب رأس المال دون اية قيود . ( **الفقرة ٦٠٩** )

**ب ــ عرض المعلومات في قائمة الدخل :**

١ ــ ينبغي ان تظهر نتائج اعمال الوحدة المحاسبية في قائمة متعددة المراحل بحيث تبين المكونات الوسيطة لصافي الدخل ، وبصورة خاصة ينبغي أن تبرز قائمة الدخل المكونات التالية ــ كلا على حدة ــ كلما كان ذلك ملائما :

أ ــ نتائج الأنشطة المستمرة .

ب ــ نتائج الأنشطة غير المستمرة ( الأنشطة التي توقفت او المتوقع توقفها ) بما في ذلك أية مكاسب او خسائر ترتبت على التخلص من هذه الانشطة .

جـ ــ البنود الاستثنائية ويقصد بها المكاسب او الخسائر الناجمة عن الكوارث او الانقضاء الجبري لمدة الاستعمال للأصول لأسباب لا ترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية . ( **الفقرة ٦١٠** )

٢ ــ ينبغي ان تبرز نتائج الأنشطة المستمرة كلا مما يأتي في اجزاء مستقلة :

أ ـــ نتائج الأعمال المتعلقة بالأنشطة الرئيسية للوحدة المحاسبية التي تعد عنها القوائم المالية .

ب ـــ نتائج عمليات الوحدة المحاسبية العرضية او الفرعية مع الوحدات المحاسبية الأخرى والأحداث والظروف (٥) الأخرى التي تؤثر عليها ، وذلك فيما عدا :

١ ـــ نتائج الأنشطة التي توقفت او المتوقع توقفها .

٢ ـــ المكاسب والخسائر الاستثنائية .

ويقصد بالأنشطة الرئيسية المستمرة للوحدة المحاسبية الخط الأساسي ( او الخطوط الأساسية ) التي تمثل المصدر الرئيسي ( او المصادر الرئيسية ) لايراداتها وذلك بالمقارنة مع عمليات الوحدة المحاسبية الفرعية او العرضية مع الوحدات المحاسبية الأخرى او الأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر عليها . ومن امثلة العمليات الفرعية مع الوحدات الأخرى ما يلي :

أ ـــ الايجارات التي تحصل عليها وحدة محاسبية نشاطها الرئيسي صناعة الصلب .

ب ـــ ارباح الاسهم من استثمارات وحدة محاسبية نشاطها الرئيسي انتاج الالبان .

ومن امثلة نتائج العمليات العرضية مع الوحدات الأخرى ما يلي :

أ ـــ المكاسب ( او الخسائر ) من بيع الاصول غير المقتناة للبيع :

ب ـــ الايرادات الناتجة من بيع المنتجات العرضية مثل مبيعات علف الحيوان في منشأة تنتج الالبان ومبيعات الخردة في منشأة للتشييد والبناء .

ومن امثلة نتائج الأحداث والظروف الاخرى التي تؤثر على الوحدة المحاسبية ما يلي :

(أ) 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 .

---

(٥) جاء تعريف العمليات والاحداث والظروف ضمن « البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح » .

(د) الخسارة المحتملة [٦] التي قد تنتج عن مطالبة قضائية لم يتم الحكم فيها تتعلق بمسئولية الوحدة المحاسبية عن منتجاتها . ( الفقرة ٦١١ )

٣ ــ ينبغي ابراز نتائج الاعمال المتعلقة بجزء من الوحدة المحاسبية توقف نشاطه كجزء منفصل من اجزاء صافي الدخل في صلب قائمة الدخل يطلق عليها « العمليات غير المستمرة » . كما ينبغي اظهار اي مكسب ( خسارة ) قابل ( قابلة ) للاثبات المحاسبي نتيجة التخلص من جزء من الوحدة المحاسبية توقف نشاطه مقترنا بنتائج الأعمال التي توقفت . ويقصد بمفهوم « جزء من الوحدة المحاسبية » لأغراض هذا المعيار احد اجزاء الوحدة المحاسبية يمثل نشاطه خطا رئيسيا مستقلا عن خطوط النشاط الاخرى للوحدة المحاسبية . وقد يكون ذلك الجزء في صورة شركة تابعة أو قسم كما انه قد يكون في بعض الحالات مشروعا مشتركا مع مستثمر غير تابع ، وذلك شريطة امكان التمييز بصورة واضحة بين اصول ذلك الجزء ونتائج عملياته وأوجه نشاطه ــ من الناحية المادية والتشغيلية ولأغراض القوائم المالية ــ عن الاصول الأخرى للوحدة المحاسبية ونتائج عملياتها وأوجه نشاطاتها الأخرى . ويعتبر جزءا 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 لا يزال داخلا في نطاق عمليات التشغيل الا أنه من المخطط أن يتم التخلص منه . ( الفقرة ٦١٢ )

٤ ــ يقصد بالبنود الاستثنائية المكاسب او الخسائر ذات الأهمية النسبية التي تنجم عن الكوارث او الانقضاء الجبري للاصول لاسباب لا ترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية ، والتي لا تتعلق بتوقف جزء من الوحدة المحاسبية . ويجب ابراز المكاسب والخسائر الاستثنائية كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل في صلب قائمة الدخل بحيث تظهر كآخر جزء في هذه القائمة . ويقصد بالكوارث الهلاك المفاجيء غير المتوقع لاصول الوحدة المحاسبية ــ دون ان يكون لوحدات اخرى دخل في ذلك ــ ومن أمثلة هذه الكوارث الحرائق والزلازل والفيضانات وغيرها مما يطلق عليه اصطلاح « القضاء والقدر » . ويقصد بالانقضاء الجبري للاصول لأسباب لا تتعلق بعمليات الوحدة المحاسبية التلف المفاجيء غير المتوقع او تدمير أو اختفاء الأصول بفعل وحدات أخرى ومن أمثلة ذلك السرقة والاختلاس . ( الفقرة ٦١٣ )

---

(٦) ورد تعريف الخسائر المحتملة ضمن « البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح » .

٥ ــ يجب ابراز اية اعانات حكومية تشغيلية كبند مستقل في صلب قائمة الدخل عقب اظهار نتائج الاعمال قبل الاعانات . ( **الفقرة ٦١٤** )

٦ ــ يجب اظهار البنود التالية ــ كل كبند مستقل ــ في صلب قائمة الدخل كجزء من نتائج العمليات المستمرة للوحدة المحاسبية وحسب الترتيب التالي :

أ ــ صافي المبيعات ( او صافي الايرادات ) من العمليات الرئيسية .
ب ــ تكلفة المبيعات ( او تكلفة الحصول على الايرادات ) .
جـ ــ اجمالي الربح ( الفرق بين صافي المبيعات وتكلفة المبيعات ) .
د ــ مصروفات التشغيل التي ترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية الرئيسية مع اظهار كل من مصروفات البيع والمصروفات الادارية والعمومية كبنود منفصلة .
هـ ــ الدخل من العمليات الرئيسية المستمرة ( اي الفرق بين اجمالي الربح ومصروفات التشغيل ) .
و ــ الايرادات او المكاسب او الخسائر (٧) الأخرى ذات الأهمية النسبية ــ سواء كانت كل بمفردها أو كلها مجتمعة ــ الناتجة من العمليات العرضية والفرعية للوحدة المحاسبية مع الوحدات الأخرى وتأثير الظروف والاحداث الأخرى عليها شريطة الا تكون تلك المكاسب او الخسائر استثنائية .
ز ــ الدخل ( او الخسارة ) من العمليات المستمرة ( اي مجموع كافة البنود والمكونات التي تقدم ذكرها . ( **الفقرة ٦١٥** )

(٧) اذا لم تكن هناك مثل هذه المكاسب ( الخسائر ) فإن هذا العنوان يصبح صافي الدخل أو صافي الخسارة .

٧ ــ بعد اظهار الدخل او الخسارة من العمليات المستمرة ، يجب اظهار نتائج الأعمال التي توقفت على الوجه التالي :

| | ريال | ريال |
|---|---|---|
| الدخل من العمليات المستمرة | | ××× |
| العمليات غير المستمرة : | | |
| الدخل ( الخسارة ) من العمليات | | |
| التي توقفت لقسم س | ××× | |
| الخسائر المرتبة على التخلص | | |
| من القسم س | ××× | |
| | | ××× |
| الدخل ( الخسارة ) قبل البنود الاستثنائية | | ××× |

( **الفقرة ٦١٦** )

٨ ــ بعد اظهار الدخل ( الخسارة ) قبل البنود الاستثنائية يجب اظهار المكاسب او الخسائر ذات الاهمية النسبية نتيجة الكوارث او الانقضاء الجبري للأصول على الوجه التالي : ( **الفقرة ٦١٧** )

| | ريال |
|---|---|
| الدخل ( الخسارة ) قبل البنود الاستثنائية | ××× |
| الخسارة من ( الكوارث ) | ××× |
| صافي الدخل ( صافي الخسارة ) | ××× |

٩ ــ يجب ان يكون العنوان الأخير في قائمة الدخل دائما صافي الدخل ، او ( صافي الخسارة ) . ( **الفقرة ٦١٨** )

ج ــ **عرض المعلومات في قائمة مصادر واستخدام الاموال:**

١ ــ يجب اعداد قائمة مصادر واستخدام الأموال لكل مدة محاسبية تعد عنها قائمة الدخل . ويجب ان تعكس هذه القائمة كافة اوجه التمويل والاستثمار خلال تلك المدة . ( **الفقرة ٦١٩** )

٢ ــ هناك بعض التغيرات في عناصر قائمة المركز المالي لا يمكن اعتبارها كأنشطة تمويلية واستثمارية ولا تؤثر على الموارد المالية للوحدة المحاسبية ، ومن ثم فانه يجب استبعاد هذه التغيرات من قائمة مصادر واستخدام الاموال ــ ومن امثلة ذلك ما يأتي :

أ — التحويلات من والى حسابات الاحتياطيات على اساس انها تمثل تحويلات داخلية فيما بين هذه الحسابات .

ب — الارباح الموزعة في صورة اسهم ، إذ ان توزيع الارباح في شكل اسهم يتطلب تخصيص جزء من الارباح المبقاة للمساهمين دون أية توزيعات في صورة نقدية أو في صورة أصول اخرى . ( **الفقرة ٦٢٠** )

٣ — من الافضل ان يعبر اصطلاح « الاموال » عن « النقد » ، غير انه اذا كانت الأصول المتداولة والخصوم المتداولة — في جوهرها — ذات طبيعة نقدية ، فانه يمكن التعبير عن اصطلاح « الاموال » على اساس انه « رأس المال العامل » ويجب ايضاح تعريف اصطلاح « الاموال » الذي تعد على اساسه قائمة مصادر واستخدام الاموال . ( **الفقرة ٦٢١** )

٤ — على الرغم من أن انواع المعلومات التي تشملها هذه القائمة قد تختلف اختلافا جوهريا فيما بين مختلف النشاطات الاقتصادية كما انها قد تختلف من مدة محاسبية لأخرى وفقا للأهمية النسبية لتلك المعلومات ، فان هناك تغيرات معينة في الاموال ذات مغزى اساسي لمن يستخدمون القوائم المالية . ومن ثم يتعين في كافة الحالات عرض المعلومات المتعلقة بهذه التغيرات عرضا واضحا في قائمة مصادر واستخدام الأموال . وفيما يلي بيانها :

أ — الاموال الناتجة من التشغيل او المستخدمة في التشغيل .
ب — الانفاق على شراء الاصول (٨) غير الداخلة في تعريف الأموال مع التمييز بين البنود المختلفة مثل الاصول الثابتة والاصول غير الملموسة والاستثمارات .
جـ — المتحصلات من بيع الأصول غير الداخلة في تعريف الأموال مع التمييز بين البنود المختلفة مثل الاصول الثابتة والاصول غير الملموسة والاستثمارات .

---

(٨) يقصد باصطلاح « الأصول غير الداخلة في تعريف الأموال كافة الأصول التي لا تندرج تحت تعريف « الأموال » . فاذا كان تعريف الأموال على اساس « النقد » فان الأصول غير الداخلة في تعريف الأموال تشمل كافة الاصول الاخرى وعلى العكس من ذلك اذا كان تعريف « الاموال » على اساس انه « رأس المال العامل فان الاصول غير الداخلة في تعريف الأموال تشمل الأصول غير المتداولة .

د — اصدار او قبول دين غير داخل في تعريف الاموال[٩] مقابل اصول تدخل في تعريف الأموال .

هـ — تخفيض دين غير داخل في تعريف الأموال نتيجة سداده او اعادة جدولته .

و — اصدار اسهم رأس المال ( او حقوق اصحاب رأس المال ) مقابل اصول تدخل في تعريف الاموال .

ز — شراء او الغاء أسهم رأس المال ( او حقوق الملكية ) مقابل اصول تدخل في تعريف الأموال .

ح — الارباح وغيرها من التوزيعات لحملة الاسهم أو أصحاب رأس المال نقدا او عيناً .

ط — الارباح التي توزعها الشركات التابعة على اصحاب حقوق الاقلية .

ي — الاعانات .

ك — الزيادة او النقص في الاموال خلال المدة المحاسبية . ( **الفقرة ٦٢٢** )

٥ — تعتبر قدرة الوحدة المحاسبية على توليد الأموال من العمليات عاملا هاما عند دراسة أوجه نشاطها التمويلية والاستثمارية — وعلى ذلك فانه ينبغي أن تظهر الأموال المتولدة عن العمليات كجزء مستقل بقائمة مصادر واستخدام الأموال . ونظرا لأن الأحداث الاستثنائية ( الكوارث والانقضاء الجبري للأصول لأسباب لا دخل للعمليات فيها ) ، تختلف — بحكم طبيعتها — اختلافا جوهريا عن الانشطة العادية للوحدة المحاسبية ، فانه يجب عزل المكاسب والخسائر الناتجة عن هذه الاحداث من نطاق العمليات واظهارها على حدة لنفس السبب الذي من اجله تظهر كجزء مستقل في قائمة الدخل . ( **الفقرة ٦٢٣** )

٦ — قد تشمل الأنشطة العادية للوحدة المحاسبية المبيعات وغيرها من مفردات الدخل التي من اجلها تقدم الوحدة المحاسبية ائتمانا طويل الأجل ، كما قد تشمل تكلفة المبيعات وغيرها من بنود المصروفات التي تتحمل الوحدة المحاسبية من أجلها مديونية طويلة الأجل . ويمكن النظر الى مثل هذه العمليات على اساس انها تشتمل على عنصرين : الزيادة او النقص في الدخل وما يرتبط بها من تمويل لا يؤثر على الاموال . وبناء على ذلك فانه من الملائم اظهار عنصر الدخل ضمن الأموال الناتجة عن العمليات

---

(٩) يقصد باصطلاح « الدين غير الداخل في تعريف الاموال كافة الخصوم التي لا تندرج تحت تعريف « الاموال » . فمثلا اذا كان تعريف « الاموال » على اساس « النقد » فان الديون غير الداخلة في تعريف الأموال تشمل الخصوم المتداولة والخصوم غير المتداولة وعلى العكس من ذلك اذا كان تعريف « الاموال » على اساس انها رأس المال العامل فان الديون غير الداخلة في تعريف الأموال تشمل الخصوم غير المتداولة .

والعنصر التمويلي كمصدر او استخدام للاموال . وقد يكون من الافضل الايضاح بصورة مستقلة عن قيمة مثل هذه البنود التي تشملها الاموال الناتجة عن العمليات . ( **الفقرة ٦٢٤** )

٧ ــ قد يكون هناك عمليات استثمار وتمويل لا تؤثر على تدفق الأموال وينبغي ابراز هذه العمليات على أساس انها تمثل أحد الاجزاء المستقلة في قائمة مصادر واستخدام الأموال . ومن أمثلة هذه العمليات ما يأتي :
اقتناء اصول غير داخلة في تعريف الأموال مقابل اصدار أسهم رأس المال ، او مقابل تحمل قرض غير داخل في تعريف الاموال أو تحويل قرض غير داخل في تعريف الأموال الى اسهم عادية أو ممتازة . إذ أن لكل من هذه العمليات وجها استثماريا ووجها تمويليا ، وكلاهما لا ينطوي على استخدام النقد او عناصر اخرى من عناصر رأس المال العامل . ولذلك ينبغي ابراز كل من هذين الوجهين في صلب القائمة تحت عنوان ملائم مثل ( عمليات استثمارية وتمويلية اخرى ) . ونظرا لأن هناك ارتباطا وثيقا بين وجهي التمويل والاستثمار لكل من هذه العمليات يجب ان تطرح الواحدة من الأخرى . ولكن ينبغي ابراز كل منهما على حدة في صلب القائمة حتى يتسنى اظهار كلا الوجهين . ( **الفقرة ٦٢٥** )

٨ ــ طالما ان تسويات المدد المالية السابقة ترتبط بالنشاط الاقتصادي للمدد المالية السابقة فانها لا تنطوي على نشاط استثماري او تمويلي في المدة المالية الجارية . ولذلك ينبغي تعديل القوائم المقارنة لمصادر واستخدام الأموال حتى يمكن اظهار انشطة الاستثمار والتمويل الصحيحة التي تخص كافة المدد المالية التي تعرض لها قوائم مالية . ( **الفقرة ٦٢٦** )

**د ــ عرض التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال :**

من المعتاد ان تظهر التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال ــ في معظم الظروف ــ في قائمة الارباح المبقاة والايضاحات المرفقة بالقوائم المالية ، الا أنه إذا كانت المعاملات التي تؤثر في حقوق اصحاب رأس المال متشابكة وغير عادية فانه يمكن اعداد « قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال » توضح هذه التغيرات بصورة كاملة خلال المدة المالية وذلك فيما يتعلق بكافة الحسابات التي يشملها الجزء الخاص بحقوق اصحاب رأس المال في قائمة المركز المالي . وفي كافة الحالات يجب ابراز التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال اما في « قائمة الأرباح المبقاة » او في « قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال » . ( **الفقرة ٦٢٧** )

هـ ــ **عرض المعلومات في قائمة الأرباح المبقاة :**

١ ــ يجب ان تبين قائمة الارباح المبقاة التغيرات في الارباح المبقاة المخصصة ( الاحتياطيات ) والارباح المبقاة غير المخصصة خلال المدة المالية ــ كلا على حدة .

٢ ــ يجب ان تبرز « قائمة الأرباح المبقاة » أرصدة أول المدة لكل من الارباح المبقاة المخصصة ( أي أرصدة الاحتياطي النظامي والاحتياطي العام وغيرها من الاحتياطيات ) كما يجب ان تبرز الأرباح المبقاة غير المخصصة قبل وبعد أية تسويات لمدد مالية سابقة .

٣ ــ كما يجب ابراز الاضافات والاستبعادات من ارصدة اول المدة من الأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة خلال المدة المالية ــ كل كبند منفصل ــ في صلب قائمة الارباح المبقاة مع وصف لطبيعة كل اضافة او استبعاده . ( **الفقرة ٦٢٨** )

و ــ **عرض المعلومات في قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال :**

١ ــ يجب ان تبين هذه القائمة التغيرات في رأس المال المدفوع وفي المنح الرأسمالية . والاحتياطيات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة ــ كلا على حدة .

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

٣ ــ يجب ان تبرز القائمة المشار اليها الاضافات والاستبعادات من أرصدة أول المدة التي وردت بالفقرة السابقة في صلب القائمة مع وصف لطبيعة اضافة او استبعاد . ( **الفقرة ٦٢٩** )

**الفقرة التالية رقم ٦٧٩**

٣ ـ ٢ **الافصاح العام :**

يحدد معيار الافصاح العام متطلبات الافصاح في القوائم المالية لكل ما يلي :

أ ـ طبيعة نشاط المنشأة .

ب ـ السياسات المحاسبية الهامة .

جـ ـ التغيرات المحاسبية بما في ذلك معالجتها المحاسبية .

د ـ المكاسب والخسائر المحتملة بما في ذلك معالجتها المحاسبية .

هـ ـ الارتباطات المالية .

و ـ الاحداث اللاحقة . ( **الفقرة ٦٧٩** )

٣ ـ ٢ ـ ١ **ايضاح طبيعة نشاط المنشأة :**

يجب ان تتضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية وصفا مختصرا لنشاط الوحدة المحاسبية . ( **الفقرة ٦٨٠** )

٣ ـ ٢ ـ ٢ **ايضاح السياسات المحاسبية الهامة :**

أ ـ يجب ان تتضمن القوائم المالية وصفا واضحا موجزا للسياسات المحاسبية الهامة التي تتبعها الوحدة المحاسبية . ويعتبر هذا الوصف جزءا مكملا للقوائم المالية وكحد أدنى ، لذلك يجب ان يكون هناك ايضاح عن السياسات المحاسبية في الحالات الآتية :

١ ـ اذا تم الاختيار من بين البدائل المقبولة لمعايير المحاسبة أو طرق تطبيقها .

٢ ـ 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 اساسا في ذلك النشاط .

٣ ـ اذا تم اعداد القوائم المالية على أساس لا يتفق مع واحد أو أكثر من المفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . ( **الفقرة ٦٨١** )

ب ـ لكي يمكن تقديم صورة عامة للسياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة المحاسبية يجب ايضاح هذه السياسات جميعها في صورة ملخص بدلا من توزيعها مع الايضاحات المختلفة المرفقة بالقوائم المالية .

وعلى ذلك فإنه من الأفضل أيضاح هذه السياسات في احدى الصورتين الآتيتين :

١ ـ كالايضاح الأول المرفق بالقوائم المالية .

٢ ـ كملخص منفصل يشار اليه في القوائم المالية .

ومن العناوين الملائمة لهذا الغرض ( ملخص للسياسات المحاسبية الهامة ) أو مجرد « السياسات المحاسبية الهامة » ( **الفقرة ٦٨٢** )

جـ ــ لا يبرر المعالجة المحاسبية الخاطئة لبعض البنود الافصاح عنها في ايضاح السياسات المحاسبية او الايضاحات الاخرى او البيانات التفسيرية . ( **الفقرة ٦٨٣** )

٣ ــ ٢ ــ ٣ **التغير في سياسة محاسبية :**

أ ــ 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 . ( **الفقرة ٦٨٤** )

ب ــ 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 ــ 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 الأرباح المبقاة في أول المدة الجارية أو أية مدة مالية سابقة ــ وفقا لما يكون ملائما ــ حتى يتسنى عكس الأثر المتجمع لتغير السياسة المحاسبية على المدد المالية السابقة . ( **الفقرة ٦٨٥** )

جـ ــ وبالنسبة لكل تغير في سياسة محاسبية تم خلال المدة الجارية يجب ايضاح المعلومات الآتية :

١ ــ وصف التغير .
٢ ــ مبررات التغير .
٣ ــ اثر التغير على القوائم المالية للمدة الجارية . ( **الفقرة ٦٨٦** )

د ــ اذا تم تطبيق التغير في سياسة محاسبية بأثر رجعي وتم تعديل القوائم المالية للمدد السابقة ، يجب ايضاح ان القوائم المالية للمدد السابقة قد تم تعديلها ، كما يجب إيضاح أثر التغير في السياسة المحاسبية على تلك المدد . ( **الفقرة ٦٨٧** )

هـ ــ اما إذا تم تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي دون تعديل القوائم المالية للمدد السابقة ــ فانه يتعين إيضاح ذلك كما يتعين ايضاح التعديل المتجمع لرصيد الأرباح المبقاة في اول المدة الجارية . ( **الفقرة ٦٨٨** )

و ــ ينطبق الايضاح عن تفاصيل تأثير التغير في السياسة المحاسبية ــ بما في ذلك القيمة بالريال السعودي ــ على كل تغير في السياسة المحاسبية ، وليس من الملائم اجراء المقاصة بين تأثيرات التغيرات المختلفة والاكتفاء بالقيمة الصافية عند تقييم الأهمية

النسبية لتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية بهدف تحديد ما اذا كان من الواجب ايضاحها . ( **الفقرة ٦٨٩** )

ز — يجب ايضاح التغير في السياسة المحاسبية حتى ولو كان تأثير التغيير غير هام في المدة المالية الجارية اذا كان من المتوقع ان يكون تأثير التغيير هاما في المدد المالية المقبلة . ( **الفقرة ٦٩٠** )

٣ — ٢ — ٤ **التغير في التقديرات المحاسبية :**

أ — يجب عكس تأثير التغير في تقدير محاسبي معين على :

١ — المدة المالية التي يحدث فيها التغير — وذلك اذا كان التغير قاصرا على نتائج تلك المدة وحدها . ( **الفقرة ٦٩١** )

٢ — المدة المالية التي يحدث فيها التغير والمدد المالية المقبلة وذلك اذا كان التغير يشمل نتائج كل من المدة المالية الجارية والمدد المالية المقبلة . ( **الفقرة ٦٩٢** )

ب — ينبغي الافصاح في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن طبيعة التغير وأثره على كل من صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية ، وعلى صافي الدخل في المدة المالية الجارية بالنسبة للتغيرات النادرة او غير العادية في التقديرات المحاسبية او التغيرات التي تؤثر على المدة المالية الجارية والمدد المالية المقبلة ، كما هو الحال بالنسبة للتغيرات في تقدير العمر الانتاجي للأصل الثابت . ( **الفقرة ٦٩٣** )

جـ — ليس من الضروري الافصاح عن التغير في التقدير الذي يجري كل مدة مالية عند المحاسبة عن الأنشطة العادية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لتقدير « مخصص الديون المشكوك في تحصيلها » . ( **الفقرة ٦٩٤** )

٣ — ٢ — ٥ **التغير في تكوين الوحدة المحاسبية :**

أ — يجب اظهار التغيرات المحاسبية التي تؤدي الى اعداد قوائم مالية تعتبر في 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 . ( **الفقرة ٦٩٥** )

ب — يجب ان تصف القوائم المالية التي تعد عن الفترة التي يتم فيها تغير في تكوين الوحدة المحاسبية طبيعة ذلك التغير وسببه . ( **الفقرة ٦٩٦** )

جـ ــ يجب الافصاح في الايضاحات الملحقة بالقوائم المالية عن أثر التغير على الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية ، وعلى صافي الدخل لكافة المدد التي تعرض نتائجها . وليس من الضروري اعادة الافصاح في القوائم المالية للمدد المالية التالية . ( **الفقرة ٦٩٧** )

٣ ــ ٢ ــ ٦ **تصحيح الاخطاء في القوائم المالية للمدد السابقة :**

أ ــ يجب ان تتم المحاسبة بأثر رجعي عن التصحيح الذي يجري في المدة المالية الجارية لخطأ وقع في القوائم المالية عن مدة مالية سابقة ، ويجب تعديل القوائم المالية لكافة المدد السابقة المعروضة لأغراض المقارنة والتي تأثرت بالخطأ . ( **الفقرة ٦٩٨** )

ب ــ اذا كان هناك تصحيح لخطأ معين في القوائم المالية عن مدة مالية سابقة ، فانه يتعين الافصاح في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عما يأتي :

١ ــ وصف الخطأ .
٢ ــ أثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للمدة الجارية وللمدد المالية السابقة .
٣ ــ أن القوائم المالية للمدد السابقة قد تم تعديلها . ( **الفقرة ٦٩٩** )

٣ ــ ٢ ــ ٧ **المكاسب والخسائر المحتملة :**

أ ــ يجب اثبات الخسارة المحتملة وتحميل الدخل بقيمتها اذا توفر الشرطان الآتيان :

١ ــ اذا كان من المتوقع أن أحداثا مقبلة سوف تؤكد ان اصلا معينا قد نقصت قيمته أو أن الوحدة المحاسبية قد تحملت التزاما في تاريخ القوائم المالية .
٢ ــ اذا كان من الممكن تقدير قيمة الخسارة تقديرا معقولا . ( **الفقرة ٧٠٠** )

ب ــ من الافضل ايضاح طبيعة الخسارة التي تم اثباتها ومبلغها .
جـ ــ ينبغي الافصاح عن وجود خسارة محتملة في تاريخ القوائم المالية ــ وذلك في الايضاحات المرفقة بتلك القوائم ــ في الاحوال التالية : ( **الفقرة ٧٠١** )

١ ــ اذا كان من المتوقع ان حدثا مقبلا سوف يؤكد ذلك ، غير انه لا يمكن تقدير قيمة الخسارة تقديرا معقولا .
٢ ــ اذا كان من المتوقع ان حدثا مقبلا سوف يؤكد ذلك وتم اثبات الخسارة ــ غير انه من المحتمل ان تتعرض الوحدة المحاسبية لخسارة تزيد عن المبلغ الذي تم اثباته .

٣ ــ اذا تعذر تحديد احتمال وقوع الحدث المشار اليه بصورة قاطعة . ( **الفقرة ٧٠٢** )

د ــ لا يجوز اثبات المكاسب المحتملة في القوائم المالية حتى تتحقق . ( **الفقرة ٧٠٣** )

هـ ــ اذا كان من المتوقع ان حدثا مقبلا سوف يؤكد ان أصلا من الأصول قد تم اقتناؤه او ان التزاما معينا قد تم تخفيضه في تاريخ القوائم المالية فانه يجب الافصاح في الايضاحات الملحقة بتلك القوائم عن وجود مكسب محتمل . ( **الفقرة ٧٠٤** )

و ــ اذا كان هناك افصاح عن مكسب محتمل او خسارة محتملة لم يتم اثباتها فان المعلومات المتعلقة بذلك يجب ان تشمل ما يأتي في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية :

١ ــ طبيعة المكسب او الخسارة المحتملة .
٢ ــ تقدير لقيمة المكسب المحتمل او الخسارة المحتملة ــ أو بيان يوضح انه قد تعذر الوصول الى هذا التقدير .

ز ــ اذا تم الافصاح عن وجود مكسب محتمل او خسارة محتملة في ايضاحات القوائم المالية فانه من الافضل ان تتم الاشارة الى ذلك الايضاح في قائمة المركز المالي . ( **الفقرة ٧٠٥** )

ح ــ حتى اذا كانت امكانية وقوع الخسارة امرا بعيد الاحتمال فانه يجب الافصاح عن انواع معينة من الخسائر المحتملة . والخاصية المشتركة لهذه الأنواع هي الضمانات وهذه تشمل ما يلي : ( **الفقرة ٧٠٦** )

١ ــ الضمانات سواء كانت مباشرة او غير مباشرة لمديونية الغير .
٢ ــ الضمانات المتعلقة بدفع قيمة الايجارات الطويلة المدى المستحقة على الغير .
٣ ــ الضمانات المتعلقة باعادة شراء اوراق القبض او الاملاك المرتبطة بها ( **الفقرة ٧٠٧** )

ط ــ ينبغي ان يشمل الافصاح المعلومات الآتية عن الضمانات المشار اليها فيما تقدم وعن غيرها من الضمانات :

١ ــ طبيعة الضمان .
٢ ــ قيمة الضمان .

٣ ــ القيمة التي تتوقع الوحدة المحاسبية ان تحصل عليها لتغطية ذلك الضمان اذا كانت تلك القيمة معروفة أو أمكن تقديرها ــ كما هو الحال بالنسبة لحق الوحدة المحاسبية في اتخاذ اجراءات ضد طرف خارجي .

٣ ــ ٢ ــ ٨ **الارتباطات المالية :**

أ ــ يجب الافصاح عن الارتباطات الكبيرة القيمة او غير العادية في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية . ( **الفقرة ٧٠٨** )

ب ــ يجب الافصاح عن المعلومات الاتية فيما يتعلق بالارتباطات المشار اليها :

١ ــ وصف الارتباط .
٢ ــ شروط الارتباط .
٣ ــ قيمة الارتباط . ( **الفقرة ٧٠٩** )

جـ ــ اذا تم الافصاح عن ارتباط ما في ايضاح مرفق بالقوائم المالية فانه من الافضل ان تشمل قائمة المركز المالي اشارة الى وجود مثل هذا الايضاح . ( **الفقرة ٧١٠** )

٣ ــ ٢ ــ ٩ **الاحداث اللاحقة :**

أ ــ يجب الافصاح عن الاحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ اصدار تلك القوائم للتداول ، وذلك دون اجراء اية تعديلات في تلك القوائم نتيجة تلك الاحداث طالما انها لم تكن مرتبطة بالأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ اعداد القوائم المالية ، اذا كان من شأن تلك الأحداث ان تؤدي الى :

١ ــ تغيرات هامة في الاصول او الخصوم خلال المدد التالية .
٢ ــ التأثير الهام على عمليات الوحدة المحاسبية في المستقبل . ( **الفقرة ٧١١** )

ب ــ يجب أن يتم الافصاح عن الأحداث المشار اليها في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية . ( **الفقرة ٧١٢** )

جـ ــ يجب ان يشمل الافصاح عن تلك الأحداث ما يأتي :
١ ــ وصف لطبيعة الحدث .
٢ ــ تقدير للأثر المالي لذلك الحدث ــ كلما أمكن ذلك من الناحية العملية ــ او الاشارة الى انه قد تعذر الوصول الى هذا التقدير . ( **الفقرة ٧١٣** )

**الفقرة التالية ٧٤٤**

## ٣ ــ ٣ متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة

٣ ــ ٣ ــ ١ عند اعداد القوائم المالية الموحدة يجب الالتزام بما يقتضيه معيار العرض والافصاح العام وذلك بالاضافة الى متطلبات اخرى تتعلق بتلك القوائم . ( **الفقرة ٧٤٤** )

٣ ــ ٣ ــ ٢ يجب ان تفصح القوائم المالية الموحدة عما يأتي :

أ ــ السياسة التي تتبعها المنشأة القابضة لاعداد القوائم المالية الموحدة لمنشآتها التابعة ، ويجب ان يكون هذا الافصاح جزءا من ايضاح السياسات المحاسبية الهامة .

ب ــ نسبة حقوق الملكية للمنشأة القابضة في المنشآت التابعة التي تشملها القوائم المالية الموحدة .

جـ ــ نسبة حقوق الملكية للمنشأة القابضة في المنشآت التابعة التي لا تشملها القوائم المالية الموحدة .

د ــ اساس المحاسبة عن المنشآت التابعة التي لا تشملها القوائم المالية الموحدة . ( **الفقرة ٧٤٥** )

٣ ــ ٣ ــ 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 ــ لأغراض توحيد القوائم المالية ــ اعداد قوائم مالية لمدة مالية تتطابق تماما ــ أو لأقرب ما يمكن ــ مع المدة المالية للمنشأة القابضة . ( **الفقرة ٧٤٦** )

٣ ــ ٣ ــ ٤ اذا تعذر استخدام القوائم المالية للشركات التابعة عن مدة مالية تتفق الى حد كبير مع المدة المالية للقوائم المالية للشركة القابضة ، فانه يجب الافصاح عن هذه الحقيقة وعن الفترة التي تغطيها القوائم المالية . ( **الفقرة ٧٤٧** )

٣ ــ ٣ ــ ٥ اذا كانت المدد المالية للشركة القابضة والشركة التابعة لا تنتهي في تاريخ واحد فانه يجب الافصاح عن الاحداث التي ترتبط بالشركة التابعة ــ او المعاملات التي اجرتها تلك الشركة خلال الفترة التي تنقضي بين هاتين المدتين وتؤثر تأثيرا هاما في المركز المالي او نتائج العمليات الموحدة او إثبات هذه المعاملات والأحداث محاسبيا اذا كان ذلك مناسبا . ( **الفقرة ٧٤٨** )

٣ ــ ٣ ــ ٦ عند حساب صافي الدخل المجمع يجب ان تستبعد قيمة حقوق اقلية المساهمين في دخل او خسارة الشركة التابعة . قبل المكاسب والخسائر غير العادية ــ ونظرا لأن هذه القيمة تمثل كبند 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 . ( **الفقرة ٧٤٩** )

٣ ـ ٣ ـ ٧ يجب اظهار حقوق اقلية المساهمين في الشركات التابعة الموحدة كبند مستقل في قائمة المركز المالي بحيث تظهر بين مجموع الخصوم ومجموع حقوق المساهمين . ( ٧٥٠ )

٣ ـ ٣ ـ ٨ اذا كانت الشركة التابعة تمتلك بعض اسهم الشركة القابضة فيجب اظهار اسم رأس المال التي اصدرتها الشركة القابضة بالكامل مع استبعاد قيمة الاسهم التي تمتلكها الشركة التابعة ( بالتكلفة ) من حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي الموحدة . ( ٧٥١ )

## الفقرة التالية ٧٧٢

٣ ــ ٤ **متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للشركات في مرحلة الانشاء :**

٣ ــ ٤ ــ ١ عند اعداد القوائم المالية للشركات التي لا تزال في مرحلة الانشاء يجب الالتزام بما يقتضيه معيار العرض والافصاح العام وذلك بالاضافة الى مقتضيات اخرى للعرض والايضاح تتميز بها القوائم المالية لتلك الشركات . ( **الفقرة ٧٧٢** )

٣ ــ ٤ ــ ٢ ينبغي ان تفصح القوائم المالية للشركة التي لا تزال في مرحلة الانشاء عما يأتي :

أ ــ ان القوائم المالية تتعلق بمنشأة في مرحلة الانشاء .

ب ــ وصف لأنشطة مرحلة الانشاء التي تمر بها المنشأة . ( **الفقرة ٧٧٣** )

٣ ــ ٤ ــ ٣ اذا أصدرت المنشأة التي لا تزال في مرحلة الانشاء نفس القوائم المالية الاساسية التي تعدها منشأة تزاول اعمالها بصورة مستقرة فانه يجب اظهار (١٠) المعلومات الاضافية التالية :

أ ــ قائمة مركز مالي تشتمل على الخسائر الصافية المتجمعة خلال مرحلة الانشاء تحت عنوان يصف تلك الخسائر مثل ( الخسائر المتجمعة خلال مرحلة الانشاء ) ــ وذلك في القسم الخاص بحقوق اصحاب رأس المال .

ب ــ قائمة دخل تبين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لكل مدة مالية تغطيها قائمة الدخل ، بالاضافة الى المبالغ المتجمعة منذ بدء المنشأة .

جـ ــ 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 ــ قائمة حقوق اصحاب رأس المال تبين ما يأتي منذ بدء المنشأة :

١ ــ بالنسبة لكل اصدار : تاريخ وعدد اسهم رأس المال او حقوق أصحاب رأس المال التي تم اصدارها نقدا او مقابل مساهمات اخرى .

٢ ــ بالنسبة لكل اصدار : القيمة بالريالات السعودية التي ترتبط بكل من المساهمات التي تم الحصول عليها عن اسهم رأس المال أو حقوق الملكية وذلك بالنسبة لكل سهم او وحدة من وحدات حقوق الملكية والقيمة الكلية ، كما يجب تحديد القيمة بالريال السعودي لكل مساهمة غير نقدية تحصل عليها المنشأة .

٣ ــ بالنسبة لكل اصدار ينطوي على مساهمة غير نقدية يجب بيان طبيعة تلك المساهمة وأساس تحديد قيمتها . ( **الفقرة ٧٧٤** )

---

(١٠) في بعض الظروف قد تعد منشأة عاملة مجموعة غير كاملة من القوائم المالية بحيث تقتصر مثلا على قائمة للمركز المالي . ويجوز ان ينطبق ذلك ايضا على المنشأة التي لا تزال في مرحلة الانشاء .

٣ ـ ٤ ـ ٤ في السنة الاولى التي تعتبر فيها المنشأة عاملة يجب ان تفصح الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن ان المنشأة كانت في السنوات السابقة لا تزال في مرحلة الانشاء . واذا كانت القوائم المقارنة تتضمن مددا كانت المنشأة خلالها في مرحلة الانشاء ثم بعد ذلك في مرحلة التشغيل فانه ليس من المطلوب بيان القيم المتجمعة والايضاحات الاخرى المتعلقة بمرحلة الانشاء خلال المدد المالية التي كانت المنشأة تمر فيها بتلك المرحلة . ( **الفقرة ٧٧٥** )

## ٤ ــ نماذج توضيحية وارشادات عامة لاعداد القوائم المالية

### ٤ ــ ١ نماذج توضيحية :

يتضمن هذا الجزء نماذج توضيحية للقوائم المالية للاسترشاد بها :

١ ــ يلاحظ ان الاساليب التي اتبعت في إعداد هذه النماذج ليست أساليب ملزمة وإنما هي أساليب توضيحية . وقد تتفق اساليب اخرى مع مقتضيات معيار العرض والافصاح العام .

٢ ــ تم ترتيب النماذج التي يشملها هذا الملحق على الوجه الآتي : وتشمل :

**اولا : نماذج توضيحية لقائمة المركز المالي .**

أ ــ قائمة رأسية مبوبة مقارنة .

ب ــ قائمة افقية مبوبة مقارنة .

جـ ــ قائمة افقية غير مبوبة مقارنة .

**ثانيا : نماذج توضيحية لقائمة الدخل .**

**ثالثا : نماذج توضيحية لقائمة الارباح المبقاة .**

**رابعا : نماذج توضيحية لقائمة التغيرات في حقوق اصحاب 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 الأول مثالا لقائمة مركز مالي رأسية مبوبة ومقارنة .

(ب) ويمثل النموذج الثاني مثالا لقائمة مركز مالي افقية مبوبة مقارنة .

(ج) اما النموذج الثالث فهو مثالا لقائمة مركز مالي افقية غير مبوبة مقارنة .

والمقصود 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 الاشكال العادية لقوائم المركز المالي بصورة عامة . وينبغي ان تختار المنشأة الشكل المناسب لقائمة المركز المالي بما يكفل اعطاء صورة واضحة عن طبيعة الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال وقيمة كل منها .

## نموذج (أ) قائمة المركز المالي ( المقارنة السرية )

## الشركة العربية ـــ شركة مساهمة

### قائمة المركز المالي كما في / /٢ × ١٤ هـ

| ١ × ١٤ هـ ريال | | ٢ × ١٤ هـ ريال | | ايضاح | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | اصول متداولة : |
| | ×× | | ×× | ( ) | نقد في الصندوق ولدى البنوك |
| | ×× | | ×× | ( ) | مدينـــــــــون |
| | ×× | | ×× | ( ) | مخـــــزون السلعـــــي |
| | ×× | | ×× | ( ) | مصروفات مدفوعة مقدمـــا |
| | ×× | | ×× | ( ) | ــــــــــــــــــ |
| | ×× | | ×× | ( ) | ــــــــــــــــــ |
| ××× | | ××× | | | اجمالي الاصول المتداولـــــــة |
| | | | | | خصوم متداولة : |
| | ×× | | ×× | ( ) | اوراق الدفـــــــع |
| | ×× | | ×× | ( ) | دائنـــــــــون |
| | ×× | | ×× | ( ) | مصروفـــات مستحقـــة |
| | ×× | | ×× | ( ) | توزيعات ارباح مستحقـــة |
| | ×× | | ×× | ( ) | قسط مستحق من قرض طويل الاجل |
| | ×× | | ×× | ( ) | مخصـــص زكـــاة |
| | ×× | | ×× | ( ) | ــــــــــــــــــ |
| | ×× | | ×× | ( ) | ــــــــــــــــــ |
| (×××) | | (×××) | | | اجمالي الخصوم المتداولـــــة |
| ××× | | ××× | | | رأس المـــال العامـــل |
| | | | | | اصول ثابتة : |
| | ×× | | ×× | ( ) | اراضـــــــي |
| | ×× | | ×× | ( ) | مبانـــــــي |
| | ×× | | ×× | ( ) | آلات ومعـــــدات |
| | ×× | | ×× | ( ) | اثـــاث ومعـــدات مكتبيـــة |
| | ×× | | ×× | ( ) | مجمـــــع استهـــــلاك |
| | ×× | | ×× | ( ) | ــــــــــــــــــ |
| | ×× | | ×× | ( ) | ــــــــــــــــــ |
| ××× | | ××× | | | اجمالي الاصـــول الثابتـــة |
| | | | | | اصول غير ملموسة : |
| | ×× | | ×× | ( ) | بـــراءة اختـــراع |
| | ×× | | ×× | ( ) | شهـــرة المحـــل |
| | ×× | | ×× | ( ) | ــــــــــــــــــ |
| | ×× | | ×× | ( ) | ــــــــــــــــــ |
| ××× | | ××× | | | |
| ××× | | ××× | | | |

## تابع نموذج (أ) قائمة المركز المالي ( المقارنة السرية )

| | | | |
|---|---|---|---|
| | خصوم غير متداولة : | | |
| ×× | قروض طويلة الاجل | ( ) | ×× |
| ×× | مخصص مكافأة ترك الخدمة | ( ) | ×× |
| ×× | _____ | ( ) | ×× |
| ×× | _____ | ( ) | ×× |
| (××) | إجمالي الاصول غير الملموسة | | (××) |
| ××× | | | ××× |
| | حقوق المساهمين : | | |
| | رأس المال المصرح به ..... سهما | | |
| | بقيمة اسمية ..... ريال | | |
| ×× | للسهم الواحد | ( ) | ×× |
| (××) | يطرح رأس المال غير المصدر ..... سهما | ( ) | (××) |
| ×× | رأس المال المدفوع | | ×× |
| ×× | منح رأسمالية | ( ) | ×× |
| ×× | احتياطات او ارباح مبقاة مخصصة | | ×× |
| ×× | _____ | | ×× |
| ×× | _____ | | ×× |
| ×× | | | ×× |
| ×× | اجمالي حقوق المساهمين | | ×× |
| ×× | التزامات محتملة | ( ) | ×× |
| ××× | | | ××× |

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

# نموذج (ب) قائمة المركز المالي الأفقية المقارنة المبوبة

## الشركة العربية ــ شركة مساهمة

## قائمة المركز المالي كما في / /٢×١٤ هـ

| | ايضاح | ١٤×٢ ريال | هـ ريال | ١٤×١ ريال | هـ ريال |
|---|---|---|---|---|---|
| **اصول متداولة** | | | | | |
| نقد في الصندوق ولدى البنوك | | ×× | | ×× | |
| مدينون | ( ) | ×× | | ×× | |
| مخزون سلعي | ( ) | ×× | | ×× | |
| مصروفات مدفوعة مقدما | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| اجمالي اصول متداولة | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| **اصول ثابتة** | | | | | |
| اراضي | ( ) | ×× | | ×× | |
| مباني | ( ) | ×× | | ×× | |
| الآلات ومعدات | ( ) | ×× | | ×× | |
| السيارات وادوات مكتبية | ( ) | ×× | | ×× | |
| مجمع الاستهلاك | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| اجمالي اصول ثابتة | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| **اصول غير ملموسة** | | | | | |
| براءة اختراع | ( ) | ×× | | ×× | |
| شهرة المحل | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| اجمالي اصول غير ملموسة | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| | | | ××× | | ××× |

| | ايضاح | ١٤×٢ ريال | هـ ريال | ١٤×١ ريال | هـ ريال |
|---|---|---|---|---|---|
| **خصوم متداولة** | | | | | |
| اوراق الدفع | ( ) | ×× | | ×× | |
| دائنون | ( ) | ×× | | ×× | |
| مصروفات مستحقة | ( ) | ×× | | ×× | |
| توزيعات ارباح مستحقة | ( ) | ×× | | ×× | |
| قسط مستحق من القروض طويلة الاجل | ( ) | ×× | | ×× | |
| مخصص زكاة | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| اجمالي خصوم متداولة : | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| **خصوم غير متداولة** | | | | | |
| القروض طويلة الاجل | ( ) | ×× | | ×× | |
| مخصص قروض طويلة الاجل | ( ) | ×× | | ×× | |
| | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| **حقوق المساهمين :** | | | | | |
| رأس المال المصرح به . . . . . سهما | | | | | |
| قيمة اسمية ... ... . ريال للسهم الواحد | ( ) | ×× | | ×× | |
| يطرح رأس المال المصدر ... .... سهما | ( ) | (××) | | (××) | |
| رأس المال المصدر والمدفوع | ( ) | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| منح رأسمالية | ( ) | ×× | | ×× | |
| احتياطيات او ارباح مقاة مخصصة | ( ) | ×× | | ×× | |
| ارباح مقاة غير مخصصة | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| ــــــــــــــــ | ( ) | ×× | | ×× | |
| مجموع حقوق المساهمين | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| التزامات محتملة | ( ) | | ×× | | ×× |
| اجمالي الخصوم وحقوق المساهمين | | | ××× | | ××× |

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

★ بنود قائمة المركز المالي

★★ مجموعات قائمة المركز المالي

## نموذج (ج) قائمة المركز المالي الافقية ( المقارنة غير المبوبة )

## الشركة العربية ــ شركة مساهمة

## قائمة المركز المالي كما في / /١٤×٢ هـ

| | ايضاح | ١٤×٢ ريال | هـ ريال | ١٤×١ ريال | هـ ريال |
|---|---|---|---|---|---|
| نقد في الصندوق ولدى البنوك | ( ) | | ×× | | ×× |
| مدينون | ( ) | | ×× | | ×× |
| أوراق القبض | ( ) | | ×× | | ×× |
| مصروفات مدفوعة مقدما | | | ×× | | ×× |
| اراضي | ( ) | ×× | | ×× | |
| مباني | ( ) | ×× | | ×× | |
| الاثاث | ( ) | ×× | | ×× | |
| مجمع الاستهلاك | ( ) | ×× | | ×× | |
| | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| شهرة المحل | ( ) | ×× | | ×× | |
| براءة اختراع | ( ) | ×× | | ×× | |
| | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| | | | ××× | | ××× |

| | ايضاح | ١٤×٢ ريال | هـ ريال | ١٤×١ ريال | هـ ريال |
|---|---|---|---|---|---|
| اوراق الدفع | ( ) | ×× | | ×× | |
| دائنون | ( ) | ×× | | ×× | |
| مصروفات مستحقة | ( ) | ×× | | ×× | |
| | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| حقوق المساهمين : | | | | | |
| رأس المال المصرح به ..... سهما | | | | | |
| بقيمة اسمية ..... ريال للسهم الواحد | | | | | |
| يطرح : رأس المال غير المصدر ..... سهما | ( ) | (××) | | ×× | |
| | | ــــ | | ــــ | |
| رأس المال المصدر والمدفوع | ( ) | ×× | | ×× | |
| منح رأسمالية | ( ) | ×× | | ×× | |
| احتياطي او ارباح مبقاة مخصصة | ( ) | ×× | | ×× | |
| ارباح مبقاة غير مخصصة | ( ) | ×× | | ×× | |
| | | ــــ | ××× | ــــ | ××× |
| التزامات محتملة | ( ) | | ××× | | ××× |
| | | | ــــ | | ــــ |
| | | | ××× | | ××× |

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

## اظهار حقوق الأقلية
## في قائمة المركز المالي الموحدة

اذا كانت هناك حقوق اقلية في أية منشأة تابعة تم توحيد قوائمها المالية ، فان قائمة المركز المالي الموحدة يجب ان تشتمل على عنوان رئيسي يدرج بعد الخصوم وقبل حقوق اصحاب رأس المال لكي يبين قيمة حقوق الاقلية في تاريخ كل قائمة للمركز المالي ( سواء كانت مبوبة او غير مبوبة ) بحيث تظهر كالآتي في حالة قائمة المركز المالي الرأسية المبوبة لشركة مساهمة :

| ١٤ هـ | | ايضاح | ريال | ١٤ هـ |
|---|---|---|---|---|
| ريال | | | | ريال |
| ×× | قروض طويلة الاجل | ( ) | ×× | |
| ×× | مخصص مكافأة نهاية الخدمة | ( ) | ×× | |
| ×× | | | | ×× |
| ×× | حقوق الاقلية في الشركات التابعة * | ( ) | | ×× |
| ×× | | | | ×× |
| | حقوق المساهمين : | | | |
| | رأس المال المصرح به ..... سهما | | | |
| ×× | بقيمة اسمية ..... ريال للسهم الواحد | | ×× | |
| (××) | يطرح : رأس المال غير المصدر ..... سهما | | (××) | |
| ×× | رأس المال المدفوع | | ×× | |
| ×× | منح رأسمالية | ( ) | ×× | |
| ×× | احتياطي او ارباح مبقاة مخصصة | | ×× | |
| ×× | ارباح مبقاة غير مخصصة | | ×× | |
| ×× | | | | ×× |
| ×× | التزامات محتملة | ( ) | | ×× |
| ×× | | | | ×× |

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

## نماذج توضيحية لقائمة الدخل

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

١ ـــ نموذج (أ) لقائمة دخل تظهر الدخل الناتج من الأعمال المستمرة والبنود الاستثنائية .

٢ ـــ نموذج (ب) لقائمة دخل تظهر الدخل الناتج من الأعمال المستمرة والأعمال غير المستمرة والبنود الاستثنائية .

٣ ـــ 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 دون تحديد الحد الأدنى للاشارة الى الايضاحات في قائمة الدخل .

وينبغي ان تختار المنشأة الشكل المناسب لقائمة الدخل بما يكفل اظهار مكونات صافي الدخل بصورة واضحة .

## نموذج (أ) قائمة الدخل
## ( الأعمال المستمرة والبنود الاستثنائية )

### الشركة العربية ــ شركة مساهمة

### قائمة الدخل للسنة المنتهية في / /٢ × ١٤ هـ

| ١ × ١٤ هـ | | | | ٢ × ١٤ هـ | |
|---|---|---|---|---|---|
| ريال | ريال | | ايضاح | ريال | ريال |
| | ×× | صافي مبيعات | ( ) | ×× | |
| | ×× | تكلفة مبيعات | ( ) | ×× | |
| ××× | | اجمالي ربح | | | ××× |
| | | مصاريف الاعمال الرئيسية : | | | |
| | ×× | مصروفات بيع | ( ) | ×× | |
| | ×× | مصروفات ادارية وعمومية | ( ) | ×× | |
| ××× | | | | | ××× |
| ××× | | الدخل من الاعمال الرئيسية | | | ××× |
| | | نتائج الاعمال الاخرى : | | | |
| | ×× | صافي الايجارات | ( ) | ×× | |
| | ×× | ايرادات استثمار | ( ) | ×× | |
| | (××) | خسائر بيع اصول ثابتة | | (××) | |
| ××× | | | | | ××× |
| | | صافي الدخل قبل خسائر | | | |
| ××× | | او (ارباح ) استثنائية | | | ××× |
| ××× | | خسائر أو ( ارباح ) استثنائية | ( ) | | (×××) |
| ××× | | صافي الدخل | | | ××× |

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

**بند قائم الدخل**
**جزء قائمة الدخل**

## نموذج (ب) قائمة الدخل
## ( الأعمال المستمرة ، نتائج الأعمال غير المستمرة
## ونتائج البنود الاستثنائية )

### الشركة العربية ــ شركة مساهمة

### قائمة الدخل للسنة المنتهية في / /٢ × ١٤ هـ

| ١ × ١٤ هـ | | | | ٢ × ١٤ هـ | |
|---|---|---|---|---|---|
| ريال | ريال | | ايضاح | ريال | ريال |
| | ×× | صافي مبيعات | | ×× | |
| | ×× | تكلفة مبيعات | | ×× | |
| ××× | | اجمالي ربح | | | ××× |
| | | مصاريف الاعمال الرئيسيه : | | | |
| | ×× | مصروفات بيع | | ×× | |
| | ×× | مصروفات ادارية وعمومية | ( ) | ×× | |
| ××× | | | | | ××× |
| ××× | | الدخل من الاعمال الرئيسية المستمرة | | | ××× |
| | | نتائج الاعمال الاخرى : | | | |
| | ×× | صافي الايجارات | ( ) | ×× | |
| | ×× | ايراد استثمارات | ( ) | ×× | |
| | (××) | خسائر بيع اصول ثابتة | | (××) | |
| ××× | | | | | ××× |
| ××× | | الدخل من اعمال مستمرة | | | ××× |
| | | الاعمال غير المستمرة : | | | |
| | ×× | نتائج عمليات غير مستمرة | | ×× | |
| | (××) | خسائر بيع أصول أعمال غير مستمرة | | (××) | |
| (×××) | | | | | |
| ××× | | صافي الدخل قبل الخسائر الاستثنائية | | | ××× |
| (×××) | | الخسائر الاستثنائية | | | ××× |
| ××× | | صافي الدخل | | | ××× |
| ===== | | | | | ===== |

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

## نموذج (ج) قائمة الدخل
## ( الأعمال المستمرة وإعانة التشغيل )

### الشركة العربية ــ شركة مساهمة

### قائمة الدخل للسنوات المنتهية في / /٢ × ١٤ هـ

| ١ × ١٤ هـ | | | | ٢ × ١٤ هـ | |
|---|---|---|---|---|---|
| ريال | ريال | | ايضاح | ريال | ريال |
| | ×× | صافي مبيعات | | ×× | |
| | ×× | تكلفة مبيعات | | ×× | |
| (×××) | | اجمالي خسارة | | | (×××) |
| | | مصاريف اعمال رئيسية : | | | |
| | ×× | مصروفات بيع | | ×× | |
| | ×× | مصروفات ادارية وعمومية | ( ) | ×× | |
| ××× | | | | | ××× |
| ××× | | الدخل من الاعمال الرئيسية | | | ××× |
| | | نتائج اعمال اخرى : | | | |
| | ×× | صافي ايجارات | ( ) | ×× | |
| | ×× | ايرادات الاستثمار | ( ) | ×× | |
| | (××) | خسائر بيع اصول ثابتة | | (××) | |
| ××× | | | | | ××× |
| (×××) | | صافي خسارة قبل اعانة تشغيل | | | (×××) |
| ×× | | اعانة تشغيل | | | ×× |
| ××× | | صافي الدخل | | | ××× |
| ===== | | | | | ==== |

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

## إظهار حقوق الاقلية
## في قوائم الدخل الموحدة

اذا كانت هناك حقوق اقلية في أية منشأة تابعة تم توحيد قوائمها المالية ، فان قائمة الدخل الموحدة يجب ان تشتمل على عنوان رئيسي يبين الدخل « او الخسارة » قبل حقوق الأقلية في صافي دخل المنشآت التابعة الموحدة وصافي الدخل بحيث تظهر كالآتي :

| ١٤٠١ هـ | | ايضاح | ريال | ١٤٠٢ هـ ريال |
|---|---|---|---|---|
| ×× | صافي الدخل قبل الخسائر الاستثنائية | | | ×× |
| | الخسائر الاستثنائية : | | | |
| ×× | خسارة الكوارث | ( ) | | (××) |
| ×× | صافي الدخل قبل حقوق الاقلية | | | ×× |
| (××) | نصيب الاقلية في الشركات التابعة * | | | (××) |
| ×× | صافي الدخل | | | ×× |

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

## نمـوذج توضيحـي
## لقائمـة
## الأربـاح المبقـاة

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

## نموذج قائمة الارباح المبقاة

### الشركة العربية ــ شركة مساهمة

قائمة الأرباح المبقاة للسنة المنتهية في / / ١٤×٢ هـ

| ارباح مبقاة غير مخصصة | احتياطي عام | احتياطي قانوني | ايضاح | |
|---|---|---|---|---|
| ريال | ريال | ريال | | |
| ××× | ××× | ××× | | الرصيد في / /١٤×٠ هـ قبل التعديل |
| (×××) | (×××) | (×××) | ( ) | تسويات تخص السنة المنتهية في / /١٤×٠ هـ |
| ××× | ××× | ××× | | الرصيد في / / ١٤ هـ بعد التعديل |
| ××× | — | — | | صافي دخل السنة المنتهية في / /١٤×١ هـ |
| ××× | ××× | ××× | | |
| (×××) | ××× | ××× | | المحول الى الاحتياطيات |
| (×××) | — | — | | ارباح موزعة |
| ××× | ××× | ××× | | الرصيد في / /١٤×١ هـ |
| ××× | — | — | | صافي دخل السنة المنتهية في / /١٤×٢ هـ |
| ××× | ××× | ××× | | |
| (×××) | ××× | ××× | | المحول الى الاحتياطيات |
| (×××) | — | — | | ارباح موزعة |
| ××× | ××× | ×××× | | ارباح مبقاة |

تتعبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية

## نموذج توضيحي
## لقائمة التغيرات
## في حقوق اصحاب رأس المال

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

## نموذج قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال
## الشركة العربية ــ شركة مساهمة

قائمة التغيرات في حقوق المساهمين للسنوات المنتهية في ٣٠ ذي الحجة ١٤×٢ هـ و ١٤×١ هـ

| | ارباح مبقاة غير مخصصة | احتياطي عـام | احتياطي قانوني | المنح الرأسمالية | رأس المال المدفوع | ايضاح |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ريال | ريال | ريال | ريال | ريال | |
| الرصيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤×٠ هـ قبل التعديل | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | |
| تسويات تخص سنة ١٤×٠ هـ | (×××) | (×××) | (×××) | — | — | ( ) |
| الرصيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤×٠ هـ بعد التعديل | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | |
| اصدار ١٠٠٠ سهم من اسهم رأس المال | — | — | — | — | ××× | |
| صافي الدخل لسنة ١٤×١ هـ | ××× | — | — | — | — | |
| المحول الى الاحتياطيات | (×××) | ××× | ××× | — | — | |
| قيمة الأرض الممنوحة لاقامة المصنع | — | — | — | ××× | — | ( ) |
| ارباح موزعة | (×××) | — | — | — | — | |
| الرصيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤×١ هـ | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | |
| صافي الدخل لسنة ١٤×٢ هـ | ××× | — | — | — | — | |
| المحول الى الاحتياطيات | (×××) | ××× | ××× | — | — | |
| ارباح موزعة | (×××) | — | — | — | — | |
| الرصيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤×٢ هـ | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | |

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

## نماذج توضيحية
## قائمة مصادر واستخدام الأموال

تشتمل الصفحات التالية على اربعة نماذج لقائمة مصادر واستخدام الأموال على الوجه التالي :

**النموذج (أ) :** قائمة مصادر واستخدام الأموال على اساس تعريف اصطلاح الاموال « بانها تمثل » رأس المال العامل ـــ القائمة غير المتوازنة .

**النموذج (ب) :** قائمة مصادر واستخدام الأموال على اساس تعريف اصطلاح الاموال بانها تمثل « رأس المال العامل » ـــ القائمة المتوازنة :

**النموذج (ج) :** قائمة مصادر واستخدام الاموال على اساس تعريف اصطلاح الاموال بانها النقدية ـــ القائمة غير المتوازنة .

**النموذج (د) :** قائمة مصادر واستخدام الأموال على اساس تعريف اصطلاح الاموال بانها النقدية « القائمة المتوازنة » .

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

## نموذج (أ) رأس المال العامل
## القائمة غير المتوازنة

### الشركة العربية ـــ شركة مساهمة

قائمة مصادر واستخدام الأموال للسنوات المنتهية في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٢ هـ و ١٤٠١ هـ

| ١٤٠١ هـ | | ايضاح | | ١٤٠٢ هـ |
|---|---|---|---|---|
| ريال | | | ريال | ريال |
| | رأس المال العامل الناتج من الاعمال : | | | |
| ×× | صافي الدخل قبل الخسائر الاستثنائية | | ×× | |
| | البنود التي لم تؤثر على رأس المال العامل : | | | |
| ×× | استهلاكات الأصول الثابتة | | ×× | |
| ×× | الاطفـــــــاءات | | ×× | |
| —— | مكاسب بيع اصول ثابتة | | ×× | |
| ×× | رأس المال العامل الناتج من التشغيل | | | ×× |
| | البنود الاستثنائية : | | | |
| ×× | تعويضات خسائر ( الكوارث ) | | | ×× |
| ×× | اجمالي رأس المال العامل الناتج من الاعمال | | | ×× |
| | مصادر رأس المال العامل الأخرى : | | | |
| —— | مبيعات الاصول الثابتة | | ×× | |
| ×× | قروض طويلة الاجـــل | | ×× | |
| ×× | رأس المـــال المصدر | | ×× | |
| —— | | | —— | |
| | | | | ×× |
| ×× | اجمالي مصادر رأس المال العامل | | | ×× |
| ==== | | | | ==== |
| | رأس المال العامل المستخدم : | | | |
| ×× | تسديد قروض طويلة الاجل | | ×× | |
| ×× | توزيـــع الارباـــــح | | ×× | |
| ×× | الزكـــــــــاة | | ×× | |
| ×× | شـــراء اصـــول ثابتة | | ×× | |
| —— | | | —— | |
| | | | | ×× |
| ×× | اجمالي استخدامات رأس المال العامل | | | ×× |
| (××) | الزيادة ( النقص ) في رأس المال العامل | | | (××) |
| ==== | | | | ==== |
| | عمليات الاستثمار والتمويل الأخرى : | | | |
| —— | اصدار اسهم رأس مال لاقتناء اراضي | | | ×× |
| —— | اقتناء اراضي مقابل اسهم رأس المال | | | (××) |
| ==== | | | | ==== |

تعتبر الايضاحات المرفقة من رقم ( ) الى رقم ( ) جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية
بند من بنود قائمة مصادر واستخدام الاموال .
جزء من قائمة مصادر واستخدام الاموال

## نموذج (ب) رأس المال العامل
## القائمة المتوازنة

### الشركة العربية ــ شركة مساهمة

قائمة مصادر واستخدام الاموال للسنوات المنتهية في ٣٠ ذي الحجة ١٤٢٢ هـ و ١٤٢١ هـ

| ١٤٢١ هـ ريال | | ايضاح | ريال | ١٤٢٢ هـ ريال |
|---|---|---|---|---|
| | رأس المال العامل الناتج من التشغيل : | | | |
| ×× | صافي الدخل قبل الخسائر الاستثنائية | | ×× | |
| | البنود التي لم تؤثر على رأس المال العامل : | | | |
| ×× | استهلاكات الأول الثابتـــة | | ×× | |
| ×× | الاطفـــــــاءات | | ×× | |
| —— | مكاسب بيع اصول ثابتـــة | | ×× | |
| ×× | رأس المال العامل الناتج من التشغيل | | | ×× |
| | البنود الاستثنائية : | | | |
| ×× | تعويضات خسائر ( الكوارث ) | | | ×× |
| ×× | اجمالي رأس المال العامل الناتج من الاعمال | | | ×× |
| | مصادر رأس المال العامل الأخرى : | | | |
| —— | مبيعات الأصول الثابتة | | ×× | |
| ×× | قروض طويلـة الاجـل | | ×× | |
| ×× | رأس المـال المصـدر | | ×× | |
| ×× | النقص في رأس المال العامل | | | ×× |
| | رأس المال العامل المستخدم : | | | |
| ×× | تسديد قروض طويلة الاجل | | ×× | |
| ×× | توزيـــع الارباح | | ×× | |
| ×× | الزكـــــــاة | | ×× | |
| ×× | شراء اصـــول ثابتـة | | ×× | |
| —— | الزيادة في رأس المال العامل | | | ×× |
| (××) | | | | ×× |
| | عمليات الاستثمار والتمويل الأخرى : | | | |
| —— | اصدار اسهم رأس مال لاقتناء اراضي | | | ×× |
| —— | اقتناء اراضي مقابل اسهم رأس المال | | | (××) |

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

## نموذج (ج) التعريف النقدي لاصطلاح
## الاموال ــ القائمة غير المتوازنة

### الشركة العربية ــ شركة مساهمة

قائمة مصادر واستخدام الأموال للسنوات المنتهية في ٣٠ ذي الحجة ١٤×٢ هـ و ١٤×١ هـ

| ١٤×١ هـ | | ايضاح | | ١٤×٢ هـ |
|---|---|---|---|---|
| ريال | | | ريال | ريال |
| | النقد الناتج من الاعمال : | | | |
| ×× | صافي الدخل قبل الخسائر الاستثنائية | | ×× | |
| | البنود التي لم تؤثر على النقد : | | | |
| ×× | الاستهلاكـــــــات | | ×× | |
| ×× | الاطفـــــــاءات | | ×× | |
| ـ | مكاسب بيع اصول ثابتة | | ×× | |
| (××) | (الزيادة) النقص في المخزون السلعي | | ×× | |
| ×× | (الزيادة) النقص في المدينيـــــن | | (××) | |
| (××) | (الزيادة) النقص في المصروفات المدفوعة مقدما | | ×× | |
| ×× | الزيادة (النقص) في الدائنيـــن | | (××) | |
| (××) | الزيادة ( النقص في المصروفات المستحقة | | ×× | |
| ×× | النقد الناتج من التشغيل | | | ×× |
| | البنود الاستثنائيـــة : | | | |
| ×× | تعويضات خسائر ( الكوارث ) | | | ×× |
| ×× | النقد الناتج من الاعمال | | | ×× |
| | مصادر النقد الاخرى : | | | |
| ×× | قروض طويلة الاجل | | ×× | |
| ×× | قروض قصيرة الاجل | | ×× | |
| ـــ | اصدار اسهم رأس المال | | ×× | |
| ـــــ | | | ـــــ | ×× |
| ×× | اجمالي مصادر النقد | | | ×× |
| ==== | | | | ==== |

## تابع نموذج (ج) التعريف النقدي لاصطلاح الاموال ــ القائمة غير المتوازنة

| | | |
|---|---|---|
| | النقد المستخـــدم : | |
| ×× | تسديد قروض طويلة الأجل | ×× |
| ×× | توزيع الارباـــــاح | ×× |
| ×× | شراء اصـــول ثابتة | ×× |
| ×× | الزكـــــــــاة | ×× |
| ×× | اجمالي استخدامات النقد | ×× |
| (××) | الزيادة (النقص) في النقد | ×× |
| | عمليات الاستثمار والتمويل الأخرى : | |
| ــــ | اصدار اسهم رأس مال لاقتناء اراضي | ×× |
| ــــ | اقتناء اراضي مقابل اسهم رأس المال | (××) |

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

## ٤ ــ ٢ ارشادات لاحتساب وعرض الأموال الناتجة من التشغيل في قائمة مصادر واستخدام الأموال

تهدف هذه الارشادات الى المعاونة في حساب تدفق الأموال من التشغيل كما انها تهدف الى ابراز طريقة عامة للاحتساب وذلك بتعديل الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية بقيمة البنود التي لا تؤثر على الأموال . ولا تهدف هذه الارشادات الى فرض صورة معينة لاظهار المعلومات في قائمة مصادر واستخدام الأموال .

١ ــ هناك بعض البنود التي تدخل في تحديد الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية والتي لا تعكس نشاطا تمويليا او استثماريا فهي لا تؤدي الى استخدام الأموال او لا تعتبر مصدرا من مصادر الأموال ومن ثم فانها لا تؤثر في تدفق الأموال من التشغيل ومن امثلة هذه البنود ما يلي :

أ ــ الاستهلاك ، النفاد ، الاطفاء ، لأن استخدام الأموال يحدث عندما يشتري الاصل وليس عندما يحمل الدخل بتكلفة استخدامه .

ب ــ التخفيض المحاسبي لقيمة الأصول غير الداخلة في تعريف الأموال اذ ان تخفيض قيمة هذه الاصول لا ينطوي على استخدام فعلي للأموال . فواقعة استخدام الأموال قد حدثت عند شراء الاصل وليس عندما يحمل الدخل بقيمة التخفيض المحاسبي لتكلفة الاصل .

جـ ــ نصيب اقلية المساهمين في صافي الدخل ، فليس هناك استخدام للأموال حتى تتم التوزيعات لأقلية المساهمين .

٢ ــ قد يشمل « الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية » مكاسب او خسائر نتيجة التخلص من الاصول غير الداخلة في تعريف الأموال او تسوية الخصوم غير الداخلة في تعريف الأموال . ومن امثلة هذه البنود المكاسب أو الخسائر الناتجة من بيع الأصول الثابتة أو سداد قرض طويل الأجل . ورغم أن هذه المكاسب أو الخسائر ترتبط بعمليات المنشأة فانها في حد ذاتها لا تؤدي الى توليد أو استخدام الاموال . وبالتالي فانه ينبغي ان تستبعد من الدخل عند تحديد تدفق الأموال الناتجة من او المستخدمة في التشغيل . اما المتحصلات الناتجة عن التخلص من الأصل او الانفاق على تسوية التزام معين فهي تمثل حركة للأموال وبالتالي فان هذه القيم هي التي يجب ان تظهر كبنود مستقلة باعتبارها مصدرا او استخداما للأموال في القائمة .

٣ ــ يجب ان تقتصر الأموال الناتجة من الاستثمارات في منشآت اخرى التي تتم المحاسبة عنها على اساس حق الملكية على الارباح المتحصلة . ومن الافضل ابراز مثل هذه الأرباح كبند منفصل .

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

# رابعا ــ الملاحـــــق

ملحق ــ أ ــ تقديـــــــم
ملحق ــ ب ــ أهداف المحاسبة المالية ــ الدراسة التحليلية
ملحق ــ جـ ــ مفاهيم المحاسبة المالية ــ الدراسة التحليلية
ملحق ــ د ــ معيار العرض والافصاح العام ــ الدراسة التحليلية

# ملحق ( أ ) تقديـــــم

١ ـــ ١ **نبذة تاريخية :**

في منتصف عام ١٣٩٩ هـ دار حديث مع سعادة وكيل وزارة التجارة في حينه الأستاذ يوسف الحمدان حول ظروف المهنة في المملكة وأوجه التطوير اللازم اجراؤها ، وقد بدأ الأمر في حينه هاما وأن أوجه 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 التغييرات الجذرية التي حدثت في مجالات نشاطها . وبعد ثلاثة اشهر تقريبا من هذا الحديث تبلورت فكرة المهنة . وجرى نقاشها مع معالي وزير التجارة الدكتور سليمان السليم وتم التوصل الى ان المهنة ليست مواكبة للتغيرات التي تمر بها المملكة إلا أن أوجه النقص ليست محددة بشكل يمكن معه النظر في تطويرها بشكل عملي .

وقد أوضح هذا التقديم نبذة عن المشاكل التي لها تأثير عام على النشاطات المالية والتجارية والاقتصادية وعلى تطور المهنة نفسها كأحد النشاطات الاساسية 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 عبد الله الفيصل من قسم المحاسبة بجامعة الملك سعود بدراسة اولية مقتضبة هدفت الى تحديد النقص على نحو اكثر وضوحا وانتهت بمذكرة مختصرة تحدد أوجه النقص في المجالات الرئيسية .

وتم إستعراض هذه المذكرة مع المسئولين في الوزارة واتفق على ان هذا التحديد يعكس بصفة عامة اوجه النقص وانها تصلح لأن تكون اساسا ملائما لبدء مشروع تطوير المهنة . وطلبوا من مكتب الراشد ان يعد تصورا لما يجب ان يشمله تطوير المهنة تمهيدا للقيام بدراسته ومن ثم اتخاذ قرار في تنفيذ مشروع يحقق تطويرا للمهنة يخدم المستفيدين من نشاطاتها على نحو يأخذ في الحسبان ما توصلت اليه الدول الأخرى 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 :

**المرحلة الأولى :**

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 الأولى من المشروع وذلك بعد دراسة متعمقة للتصور المبدئي المقترح ، وقد تم البدء اولا في تحديد الثلاث دول لدراسة وضع المهنة فيها ، ومن أجل 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 الأولى** : 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 شملت الدراسة المقارنة لأوضاع المهنة في هذه الدول الثلاث الخطوات الآتية :

أ ـــ استعراض القوانين والأنظمة والنشرات المهنية وكل ما له علاقة بـ :
١ ـــ معايير المحاسبة ومتطلبات التقارير المالية .
٢ ـــ معايير المراجعة ومتطلبات المراجعة الأخرى .
٣ ـــ سلوك وآداب المهنة .
٤ ـــ التنظيم الداخلي للمهنة .

ب ـــ اجراء مقابلات مع المسئولين عن المهنة في تلك الدول الثلاث والاستعانة بخبراء من هذه الدول يتكلمون لغتها .

جـ ـــ تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها في الخطوتين السابقتين .

د ـــ اعداد تقرير باللغة العربية يشمل المقارنات بين أوضاع المهنة في الدول الثلاث وخاصة :

١ مقارنة بين التنظيم الداخلي للدول الثلاث ومعايير المحاسبة والمراجعة فيها وسلوك وآداب المهنة .
٢ ـــ اعداد تصور اولي بما يناسب محيط المملكة ويساعد على تطوير المهنة فيها .

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

**الاختيار الأول :**

جمع المرحلتين الثانية والثالثة في مرحلة واحدة وذلك باجراء دراسة شاملة لتطوير اوضاع المهنة في المملكة العربية السعودية ليواكب التطور في المجالات الأخرى وأفضل ما لدى الدول المتقدمة الأخرى . وتبين ان الجمع بين المرحلتين يحتاج الى وقت بما في ذلك اجراء دراسات ميدانية لتحديد اهم المستفيدين من القوائم المالية في المملكة ، وما هي المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قراراتهم وكذا مدى استطاعة المهنة تقديم مثل تلك المعلومات .

**الاختيار الثاني :**

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

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

**المرحلة الثانية :**

بعد قيام الوزارة بمراجعة نتائج المرحلة الأولى كما سبقت الاشارة واعتمادها للبديل الثاني بسبب الظروف التي تمر بها المملكة ويشمل اعداد مقومات المهنة الآتية :

١ ــ مواضيع مختارة من المحاسبة المالية تشمل :
أ ــ تحديد أهداف المحاسبة المالية .
ب ــ اختيار أهم مفاهيم المحاسبة المالية وتعريفها .
ج ــ اعداد معيار العرض والافصاح العام .
٢ ــ معايير المراجعة .
٣ ــ التنظيم الداخلي للمهنة .

**طريقة الاعداد :** ١ ــ ٢

جرى بحث مستفيض وجربت عدة طرق لتحديد السبيل الأمثل لتنفيذ هذه المرحلة بحيث يتحقق الوصول الى مقترحات ملائمة لظروف المملكة وفي وقت معقول . وفي نفس الوقت خلق اساس للتطوير المستمر بما في ذلك مساهمة المواطنين الذين يستطيعون الاستمرار في متابعة المقترحات بعد اعتمادها وتطويرها . كما راعينا ان يكون من بين العاملين على المشروع من لهم معرفة عميقة فنيا في الدول المختارة ما أمكن وممن يجيدون اللغة العربية كلما توفر ذلك وسنطلق عليهم ( الخبراء ) . وراعينا أن يكون من بين العاملين على المشروع مواطنين ذوي علم ودراية بظروف المملكة لذا تمت الاستعانة باساتذة متخصصين يحملون مؤهلات عليا في مجال المشروع للمساهمة في الاعداد والمراجعة لما يعده الخبراء وسنطلق عليهم ( المستشارين ) .

كما قام منسوبو مكتب الراشد خاصة المحاسب القانوني عبد العزيز الراشد والمحاسب القانوني يوسف المبارك والذين خصصوا كل ما احتاجه المشروع من الوقت والجهد وخلاصة ما لديهم من خبرة للمساهمة في الاعداد والمراجعة وتنظيم عمل الخبراء والمستشارين ، وأعطوه الأولوية على كل أعمال المكتب الأخرى وسنطلق عليهم ( المسئولين ) ، وجرى الاستعانة بخبراء متخصصين من الدول العربية للمساعدة في جانب أو أكثر من جوانب المشروع والتعريب وسيطلق عليهم ( الخبراء العرب ) . وتجدر الاشارة الى ان التعريب والعكس لكافة اجزاء المشروع قام بها الخبراء انفسهم ، فقد جربنا الاستعانة بمتخصصين ذوي مؤهلات عالية في المحاسبة للمساعدة في هذا الشأن وتبين لنا عدم جدوى ذلك من ناحية الوقت والنوعية لما لمكونات المشروع من خاصية تعتمد على فهم المقصود من العبارة في ضوء مشروع متكامل وليس باستقلال عن غيرها في داخل القسم او مع الاقسام الأخرى ـــ وقد أثر هذا على كلفة المشروع وتوقيته .

وقد كان تنظيم العمل وتقسيمه بين المشاركين ( الخبراء ، المستشارين ، المسئولين ، والخبراء العرب ) بصفة عامة عاملا هاما في تحقيق الهدف من حيث النوعية والسرعة والشمول والملاءمة لظروف المملكة والبعد عن الاعتماد بشكل غير مدروس على تجربة بلد معين عاملا اخذناه في الحسبان عند اتباع الطريقة التي اخترناها في 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 في اجزاء المشروع ككل وفيما يلي نورد مختصرا للطريقة التي اتبعت لما لها من اهمية في النظر الى المقترحات النهائية التي تم التوصل اليها :

١ ـــ تمت اجتماعات متعددة ما بين عدد من اعضاء الفرق وبعض المستشارين لتحديد ما يجب ان يعد ليكون تحت يد الفرق المختلفة كأساس ينطلقون منه للعمل في الاقسام التي 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 ما يتعلق بالمهنة من انظمة وبلورة اتجاهات الدراسة الاساسية في مجلد واحد شمل الانظمة والخلفيات الاساسية ذات التأثير على المهنة في المملكة والأسس التي تؤثر في اعداد اقسام المشروع ، وقد أعد باللغتين العربية والانجليزية ووزع على جميع الاعضاء وطلب منهم اخذ المعلومات الواردة فيه في اعتبارهم عند اعداد المسودات الأولية لكل قسم من اقسام المشروع .

٢ ـــ 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 ما أظهرته 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 والمسئولين في المكتب .

٣ ـــ 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 الاسلوب المناسب هو التقسيم الى الاقسام التالية :

أ ـــ **المواضيع المختارة من المحاسبة المالية وتشمل :**

ـــ اهداف المحاسبة المالية .
ـــ المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية .
ـــ اعداد معيار العرض والافصاح العام .

وقد تولاها كل من :

١ ـــ الدكتور صبري هيكل : دكتوراة في المحاسبة عام ١٩٦٨ م ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكي .
ـــ خبرة ١١ سنة في تدريس المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة حتى وصل الى درجة استاذ ورئيس قسم المحاسبة جامعة ولاية مينسوتا ـــ سانت كلود .
ـــ خبرة في المحاسبة والمراجعة العملية لمدة ٥ سنين وهو الشريك الفني المعني بأمور المحاسبة والمراجعة الفنية في شركة من كبريات شركات المحاسبة في امريكا . وساهم في كثير من المجالات التي يتطرق اليها معهد المحاسبة الامريكي وقد اختير حاليا عضوا في احدى اللجان التابعة للمعهد .

٢ ـــ الدكتور محمد عيد مصطفى : دكتوراة في المحاسبة جامعة الينوى ـــ امريكا عام ١٩٦٥ م له عدة ابحاث ومنشورات في المجالات العلمية الدولية . كما انه قام ببحث لهيئة الأمم المتحدة خاص باستخدام البيانات المحاسبية في المشاريع الصناعية بالدول النامية كما عمل مستشارا لمكتب العمل الدولي من عام ١٩٧٥ م حتى الآن . وتهتم بحوثه بتطوير المحاسبة المالية .
ـــ تدرج في سلك التدريس في الجامعة في الولايات المتحدة واصبح رئيسا لقسم المحاسبة ويشغل حاليا مركز عميد كلية ادارة الأعمال في جامعة كالفورنيا .

٣ ـــ الدكتور عبد الرحمن ابراهيم الحميد كمستشار .
ـــ دكتوراة في المحاسبة وخبرة متنوعة كمستشار لعدة جهات حكومية وتدرج بالتدريس في جامعة الملك سعود حتى وصل الى رئيس قسم المحاسبة في كلية العلوم الادارية .

ب ـــ **معايير المراجعة وتشمل :**
المعايير العامة ... التخطيط للمراجعة والرقابة والتسجيل والأدلة والبراهين .. معيار التقارير والاجراءات التنفيذية المتصلة بها . وقد تولاه كل من :
١ ـــ ديفيد هاترلي وحمل شهادة الماجستير وشهادة الزمالة من المعهد الانجليزي .
العمل : مدير القسم الفني لبحوث المحاسبة والمراجعة في معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا .
الخبرة : لديه خبرة ١٠ سنة في ابحاث المحاسبة والمراجعة والعمل الميداني مع احدى شركات المحاسبة الكبيرة .
ـــ الف كتابا عن ( جمع البراهين في المراجعة ) .

٢ ـــ بيتر ميكوز
المؤهلات : بكالوريوس في القانون وشهادة الزمالة من المعهد الانجليزي .
الخبرة : الشريك المسئول عن الجوانب الفنية للمحاسبة والمراجعة وما يتعلق بها والتدريب في شركة متوسطة الحجم في انجلترا .
ـــ مثل شركته في مناقشة مسودات معايير المراجعة عند اعدادها من قبل المعهد الانجليزي .
ـــ لديه خبرة في المحاسبة والمراجعة تزيد على ثلاثة عشر سنة .

٣ ـــ كما تولاه الدكتور عبد الله الفيصل كمستشار وحمل دكتوراة في المحاسبة وخبرة تزيد على اربع سنوات كأستاذ للمحاسبة في جامعة الملك سعود ـــ كلية العلوم الادارية . ولديه خبرة كمستشار غير متفرغ لعدة جهات حكومية . وعاصر المشروع منذ بدايته .

جـ ـــ **التنظيم الداخلي للمهنة :**
وقد تولاه كل من :
١ ـــ ايفان بول وحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكي ـــ [illegible] .
لمجلس ادارة معهد المحاسبين القانونيين الامريكي عام [illegible] وكان :
ـــ رئيسا للجنة الشركات الصغيرة في معهد المحاسبين القانونيين الامريكي .
ـــ عضو اللجنة التنفيذية المتعلقة بعمليات ( ) المعهد الامريكي .

— عضو اللجنة التي شكلت لدراسة المشاكل التي تواجه المهنة في الولايات المتحدة وأدت الى ايجاد المجلس المسئول حاليا عن اصدار المعايير .

— عضو المجلس الاستشاري لاعداد الحسابات المالية الموحدة للحكومة الامريكية .

— خبرة في المراجعة والمحاسبة لمدة ٣٥ عاما ، شغل خلالها مناصب آخرها الشريك المسئول ( العضو المنتدب ) لاحدى شركات المحاسبة الامريكية الكبيرة .

٢ — والي اولسون : ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكي :

١ — نائب رئيس مجلس ادارة معهد المحاسبين الامريكي من عام ١٩٧٢ — ١٩٧٣ م.

٢ — رئيس جمعية المعهد التنفيذي ( العضو المنتدب ) عام ١٩٧٣ م الى ١٩٨٠ م .

٣ — رئيس قسم اداب واخلاقيات المهنة — المنبثق عن المعهد الامريكي من عام ١٩٧٠ م — ١٩٧٢ م .

٤ — الشريك المسئول ( العضو المنتدب ) في احدى شركات المحاسبة الكبرى في الولايات المتحدة الامريكية .

٣ — الدكتور عبد الله المنيف — كمستشار — دكتوراة في المحاسبة وخبرة كمستشار غير متفرغ لعدة جهات حكومية واستاذ المحاسبة الضريبة في كلية العلوم الادارية لمدة سنتين .

٤ — قام كل فريق باعداد المسودات الاولية للقسم الذي هو مسئول عنه وتم مراجعتها بصفة اولية ثم اعيدت لهم بالملاحظة الاساسية ليعدوا دراستهم ومقترحاتهم تمهيدا لتوزيعها على اعضاء الفرق الأخرى لدراستها والتعليق عليها .

٥ — تم توزيع مسودات كل قسم على الفرق المسئولة عن الأقسام الأخرى وطلب منهم اعداد ملاحظاتهم كتابة وارسالها للمسئولين لدراستها وارسالها للفرق الأخرى .

٦ — تم ارسال الملاحظات التي وردت من اعضاء الفرق وتعليق ما ورد من المستشارين عليها وارسلت الى كل فريق للنظر فيها ومعرفة ما قام الآخرون باعداده ومدى تأثيره وتأثره بما اعده كل فريق . وجرت اتصالات عديدة بين اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين اثناء اعداد المسودة الأخيرة والتي ستوزع على اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين تمهيدا لبحثها في اجتماع شامل لكل اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين . وقد كانت هناك بدائل لمكان الاجتماع من بينها ان يتم في المعهد

الاسكتلندي الذي عرض مشكورا ان يقوم باستضافة المستشارين والخبراء والمسئولين وان تهيء 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 الراشد** في الفترة من ١٤٠٣/١/٦ هـ الى ١٤٠٣/١/١٢ هـ في فندق قصر الرياض وخصصت صالة مستقلة للاجتماعات والتي كانت متصلة صباح مساء . كما هيء للمجتمعين تسهيلات في الاختزال والتسجيل واستمرت الاجتماعات متواصلة لعدة ايام ، وجرى خلالها بحث المقترحات التي قدمها كل فريق والتوصل الى توصيات محددة لما تم بحثه . وقد ظهرت جوانب هامة استدعت ان ينظر في إمكانية معرفة اتجاهات وزارة التجارة واصحاب الصلة من الجهات الأخرى حيالها . وقد شعرنا جميعا بان مثل هذا اللقاء سيكون له اثر كبير على ادراكنا لسلامة اتجاه بحثنا ومدى ملاءمة المقترحات التي توصلنا اليها .

٨ — تم ترتيب اجتماع في معهد الادارة العامة حضره كل من معالي وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسئولين فيها 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 في حقيقة الأمر مهما الى درجة كبيرة في ايضاح الاتجاهات المناسبة واعطائنا المزيد من الثقة في اهتمام المسؤولين عن المهنة . كما كان مفيدا في ايضاح أهمية الجوانب التي كانت محل بحث مستفيض من قبل اعضاءالفرق انفسهم ، كما اعطى الاجتماع دفعة قوية لاعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين أكدت اهتمامهم بالمشروع وان ما يبذلونه من جهد سيكون محل اهتمام من المسئولين عن اعتماده ومتابعة تنفيذه .

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

١٠ — وقد تم ذلك وارسلت النسخ النهائية للمسؤولين وجرى اطلاع المستشارين عليها ثم جرى اجتماع حضره المستشارون والمسؤولون في المكتب والدكتور صبري لمناقشة النسخة النهائية .

١١ ـــ وقد تم بعد ذلك اجتماع في الرياض في فندق حياة ريجنسي لعدة ايام لمناقشة النسخة النهائية ، حضره المستشارون والدكتور صبري والمسؤولون ، وجرى خلال الاجتماع بحث مستفيض لما تبين من قراءة نتائج الفرق وما تم التوصل اليه من بحث معهم في هذا المجال وجرى تسجيل وقائع هذا الاجتماع حتى نهايته .

١٢ ـــ تم الاتصال باعضاء الفرق ومناقشة ما تم بحثه مع المستشارين والمسؤولين في الرياض وجرى ادخال بعض التعديلات على المنتج في النهاية .

وبتاريخ ١٤٠٣/٦/٩ هـ جرى اجتماع في الرياض حضره المستشارون والدكتور صبري والمسؤولون وتم خلاله نقاش كافة اوجه البحث التي ظهرت خلال الاتصالات التي تمت في الفترة ما بين الاجتماع الذي تم في فندق حياة ريجنسي وما ادخل من تعديلات او ترك لهذا الاجتماع للبت فيه . وقد انتهى الاجتماع بحيث وكل لكل مستشار ان يقرأ بشكل نهائي القسم الذي وكل اليه وان يتأكد من ملاءمته لظروف المملكة وملاءمته لظروف المهنة حاليا وسلامته من الناحية الفنية ووضوح الاسلوب ومن ناحية تناسقه بصفة عامة ومدى جدواه بالمملكة .

١٣ ـــ تم طيلة الفترة وعلى مراحل مختلفة تعريب كافة الاجزاء والدراسات . وبعد هذا الاجتماع تم تكليف الخبراء العرب بالنظر في تعريب بعض المنتجات النهائية سواء ما عرب منها من قبل او ما هو تحت البحث في حينه وقد تم انجاز ذلك ثم تسليمه للمستشارين والخبراء للقراءة النهائية .

١٤ ـــ ارسلت وزارة التجارة الدراسة الى الجهات الحكومية المختصة ومجموعة مختارة من المحاسبين المرخص لهم وطلبت منهم تزويدها بمرئياتهم .

١٥ ـــ درست الملاحظات الواردة وتم اعداد خلاصة لها على اساس ايراد الملاحظة حسب مصدرها يليه الاقتراح الوارد ثم النص الاصلي كما ورد في الدراسة يليه حيال كل ملاحظة واقتراح . ثم عدلت الدراسة بالملاحظات التي رأت الوزارة الأخذ بها .

١٦ ـــ صدر القرار الوزاري رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨ هـ والقاضي بأن تعتمد الدراسة المتعلقة بأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعيار العرض والافصاح العام مرجعا يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل في المملكة العربية السعودية .

# ملحق ( ب ) أهداف المحاسبة المالية ــ الدراسة التحليلية

# قائمة المحتويات


| | الفهرس العام | فقرة | صفحة |
|---|---|---|---|
| ١ — | تمهيد | — | ١٤٩ |
| ١ — ١ | مقدمة | ٢ — | ١٤٩ |
| ١ — ٢ | المحيط المهني والحاجة الى معايير المحاسبة | ٣ — ١٠ | ١٤٩ |
| ١ — ٣ | اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية | ١١ — ١٤ | ١٥٢ |
| ١ — ٤ | اهمية تحديد الاطار الفكري للمحاسبة المالية كأساس لاصدار المعايير | ١٥ — ١٩ | ١٥٣ |
| ١ — ٥ | العلاقة بين اجزاء الاطار الفكري للمحاسبة المالية ومعاييرها | ٢٠ — ٢١ | ١٥٤ |
| ١ — ٦ | اهمية اهداف المحاسبة المالية كأحد اجزاء الاطار الفكري واسلوب بنائه | ٢٢ — ٢٦ | ١٥٦ |
| ١ — ٧ | تأثير المحيط في تحديد الاهداف | ٢٧ — ٣٠ | ١٥٧ |
| ٢ — | الدراسة التحليلية | — | ١٦١ |
| ٢ — ١ | المقدمة | ١٠٣ — ١٠٤ | ١٦٣ |
| ٢ — ٢ | قطاعات المستفيدين من القوائم المالية | ١٠٥ — | ١٦٣ |
| ٢ — ٣ | قطاعات المستفيدين الرئيسيين لأغراض هذا البيان | ١٠٦ — | ١٦٦ |
| ٢ — ٤ | اهمية وطبيعة الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى المعلومات | ١٠٧ — ١١٣ | ١٦٧ |
| ٢ — ٥ | محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام | ١١٤ — | ١٦٩ |
| ٢ — ٥ — ١ | صعوبة انتاج معلومات هامة معينة عن اداء المنشأة | ١١٥ — ١١٩ | ١٧٠ |
| ٢ — ٥ — ٢ | التناقض المحتمل بين احتياجات المستفيدين للمعلومات | ١٢٠ — | ١٧٢ |
| ٢ — ٦ | مقارنة البيان المقترح مع ما يماثله في الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس | ١٢١ — ١٢٥ | ١٧٢ |

## ١ — تمهيـــــد

### ١ — ١ مقدمـــــة :

يهدف هذا الجزء بشكل عام الى دراسة وتحليل أهمية تحديد الاطار الفكري للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية كأساس لاصدار معايير المحاسبة المالية كما ويهدف بشكل خاص الى بيان أهمية تحديد أهداف المحاسبة المالية كأحد اجزاء الاطار الفكري والاسلوب المستخدم لبناء تلك الأهداف . ( **الفقرة ٢** )

### ١ — ٢ المحيط المهني والحاجة الى معايير المحاسبة :

تمر المملكة العربة السعودية بتغيرات جذرية في كافة المجالات وخاصة مجال الأعمال الهادفة للربح ولكن بدرجات متفاوتة ، ولقد أدى التغير في بعض المجالات بدرجة كبيرة للغاية وقصور التغيرات في المجالات التي تلتصق بها التصاقا قويا الى احداث حالة عدم توازن خطيرة . ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك هو النمو البسيط في مهنة المحاسبة والمراجعة مقارنة بالقطاعات الأخرى . فبينما نجد ان المنشآت الهادفة للربح تغيرت بشكل جذري وكبر حجمها بشكل كبير وتعقدت العلاقات بين العاملين فيها بشكل لم يسبق له مثيل في تاريخ المملكة ، نجد ان المهنة لم تتغير على نحو يواكب هذه التغيرات . ( **الفقرة ٣** )

وتتضح خطورة حالة عدم التوازن في مستوى التغير هذه لما للمهنة من اثر مباشر على الشكل والمضمون الذي بموجبه يتم قياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي ونتائج أعمال تلك المنشآت وايصال نتائجها للمستفيدين . فتدني مستوى المهنة يؤدي الى نتائج خطيرة للغاية من اهمها نقص الثقة في المعلومات المالية التي تظهر المركز المالي لهذه المنشآت ونتائج اعمالها وينتج عن ذلك بالطبع نزوع المستفيدين الى التحفظ المخل والبحث عن وسيلة اخرى لمعرفة حقيقة المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها . ولعدم وجود وسيلة ميسرة بديلة ولتعدد مستخدمي المعلومات المالية واختلاف اهتمامهم ، فان اللجوء الى بدائل عملية مكلف للبلد ككل ، كما ان عدم الثقة في المعلومات المالية قد يؤثر على حجم النشاطات المالية والتجارية وبالتالي على الاقتصاد الوطني ككل . ( **الفقرة ٤** )

ولا شك ان من أهم وسائل تطوير المهنة لكي تواكب التطور الهائل في مجال الأعمال الهادفة للربح هو اصدار معايير محاسبة مالية ليحدد على ضوئها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث 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 والأحداث والظروف وايصال نتائجها الى كافة المستفيدين . ولقد ادرك نظام الشركات في المملكة اهمية القوائم المالية فتقضي المادة ( ١٢٣ ) بان يتولى مجلس ادارة الشركة المساهمة جرد اصول الشركة وخصومها في نهاية السنة المالية ، واعداد ميزانية وحساب ارباح وخسائر

واعداد تقرير يبين أنشطة الشركة وأحوالها المالية خلال تلك السنة . كما تقضي المادة ( ١٥٥ ) بذلك فيما يتعلق بشركات التوصية بالأسهم وتقضي المادة ( ١٧٥ ) بان تعد ادارة الشركة ذات المسئولية المحدودة ميزانية وحساب ارباح وخسائر وتقريرا عن أنشطة الشركة وأحوالها المالية خلال كل سنة مالية ، وبالمثل تقضي المادة ( ٢٦ ) بان تعد شركة التضامن ميزانية وحساب ارباح وخسائر في نهاية السنة المالية للشركة ، كما تقضي المادة ( ٣٩ ) بذلك ايضا فيما يتعلق بشركة التوصية البسيطة والمادة (٤٧) فيما يتعلق بالمشروعات المشتركة . الا ان النظام لا يحتوي على نص صريح لمعايير المحاسبة المالية أو تحديد لشكل القوائم المالية ومحتوياتها فيما عدا ما جاء في المادة (١٢٤) التي تقضي بان تبوب الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وان يتم تقييم الأصول والخصوم وفقا لأسس مطابقة للأسس التي اتبعت في السنوات السابقة بما يكفل استمرارية تطبيق هذه الأسس من سنة مالية الى أخرى . كما ان نظام الشركات لا يشتمل على نص صريح يحدد المبرر المنطقي لاعداد القوائم المالية السنوية الا فيما يتعلق بالمادة (٢٦) التي تقضي بتحديد ارباح او خسائر كل شريك على اساس الميزانية وحساب الارباح والخسائر . **( الفقرة ٥ )**

وبالرغم من عدم اشتمال نظام الشركات على اساس منطقي صريح لاعداد القوائم المالية ، فانه يمكن إدراك ذلك الاساس بصورة ضمنية ، فنظام الشركات — في معظم نصوصه — يعتبر ان المنشأة التي تنشأ وفقا لأحكام النظام وحدة ذات كيان مستقل عن اصحابه [١] . فتنص المادة (١٣) على أن كل شركة تنشأ في ظل احكام نظام الشركات تعتبر شخصية اعتبارية في تاريخ تأسيسها ، يضاف الى ذلك ، ان النظام يدل ضمنا على فصل الملكية عن الادارة لا سيما فيما يتعلق بالشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة . ومن ثم فان المبرر المنطقي الذي يتضمنه نظام الشركات لاعداد القوائم المالية السنوية هو الوفاء باحتياجات اصحاب الحقوق في المنشأة من معلومات دورية تساعدهم على اتخاذ القرارات فيما يتعلق بتلك المنشأة . **( الفقرة ٦ )**

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

ولا جدال ان غياب معايير محاسبة مالية يؤثر بشكل سلبي مباشر على الاقتصاد الوطني ككل ، ويكمن هذا في جوانب متعددة منها :

---

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

١ ـــ **صعوبة عملية اتخاذ القرارات :**

قد يؤدي غياب معايير المحاسبة المالية الى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث 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 التي تعتمد على او تستفيد من القوائم المالية في تحديد الاعانات ( كاعانات شركات الكهرباء أو الغاز او النقل الجماعي ) او تقديم قروض ( كصندوق التنمية الصناعية ) صعوبة في مقارنة المركز المالي للمنشآت المختلفة التي تقدم لها الاعانات والقروض ونتائج اعمالها بسبب عدم معالجة العمليات والأحداث والظروف المماثلة وفقا لمعايير محاسبية مماثلة مما يؤدي الى صعوبة في اتخاذ القرارات المتعلقة بمنح الاعانة او الاقراض .

كما يجد مستخدم البيانات المالية صعوبة احيانا في المقارنة بين منشآت مختلفة ينوي استثمار امواله فيها اعتمادا على المعلومات المعروضة في القوائم المالية نتيجة لاستخدام طرق محاسبية مختلفة لمعالجة عمليات او إحداث او ظروف مماثلة مما يؤدي الى الصعوبة في اتخاذ قرار الاستثمار . **( الفقرة ٨ )**

٢ ـــ **الخطأ في عملية اتخاذ القرارات :**

يؤدي غياب معايير المحاسبة احيانا الى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المنشأة وإيصال نتائجها الى المستفيدين . ويترتب على ذلك ان القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج اعمالها .

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

كما ان المقرضين للنشاطات المختلفة يستخدمون المعلومات المعروضة في القوائم المالية ، ضمن معلومات اخرى ، عند اتخاذ قرارات الاقراض . ولذا فإن الخطأ في اعداد تلك القوائم قد يؤدي الى الخطأ في اتخاذ هذه القرارات. **( الفقرة ٩ )**

٣ ــ **تعقيد عملية اتخاذ القرارات :**

قد يؤدي غياب معايير المحاسبة الى اعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقدة ، حتى وان صلحت المعالجة المحاسبية ، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها ، اذ يستلزم فهمها الرجوع الى مصادر اعدادها او قدرة علمية 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 . ولا شك 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 وظيفة القرارات التي يتخذونها . ( **الفقرة ١٠** )

٣ ــ ١ **أهمية اصدار معايير المحاسبة المالية :**

تتضح اهمية اصدار معايير المحاسبة المالية عند الأخذ في الحسبان اتجاه الاقتصاد الوطني في الآونة الأخيرة الى تأسيس الشركات المساهمة ذات رؤوس الاموال الضخمة واتجاه المواطنين الى الاستثمار في هذه الشركات . وتتميز مثل هذه الشركات بانفصال اصحاب هذه المنشآت عن ادارة منشآتهم ، لذا اصبح من الضروري 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 كي 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 الذي لا يباشر الادارة ــ بخلاف المدير ــ لا يستطيع ان يربط بين المعلومات التي تصل اليه وبين معلومات مباشرة عن ظروف المنشأة وانشطتها كما أن نوعية القرارات التي يتخذها وتقييمه للادارة يتوقف الى حد كبير ــ ضمن عوامل اخرى ــ على مدى ثقته في المعلومات التي يتخذ تلك القرارات على اساسها . ( **الفقرة ١١** )

ولا تنحصر الحاجة الى المعلومات المحاسبية وبالتالي اهمية اصدار معايير المحاسبة على المساهمين ( المالكين ) . فلا يمثل المالكون الحاليون الفئة الوحيدة التي تعنيها هذه المعلومات . فالمنشآت المعاصرة تجتذب ــ بصورة مستمرة ــ اموالا جديدة من مصادر متعددة اما في شكل مساهمات جديدة في رؤوس الأموال او في شكل قروض . ومن المعلوم ان المنشآت التي تحتاج الى رؤوس الأموال تعمل في ظروف تتفاوت فيها احتمالات النجاح او الفشل . كما ان من يستطيعون تقديم رؤوس الاموال يتخذون القرارات التي تتعلق بالاستثمار او بالأقراض في 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 التي تتخذ في هذا الصدد تتوقف ــ ضمن عوامل اخرى ــ على ملائمة وكفاية المعلومات المتوافرة عن هذه المنشآت ودرجة الثقة بها وبالتالي امكان الاعتماد عليها . ومن ثم فان المستثمرين المرتقبين والمقرضين الحاليين والمرتقبين يمثلون فئات اخرى تتأثر بنوعية وكفاية المعلومات المتوافرة عن تلك المنشآت كأحد المداخل الاساسية لاتخاذ قرارات الاستثمار او الاقراض . ( **الفقرة ١٢** )

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

غير ان المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية ـــ لسوء الحظ ـــ ليست لديهم حتى الآن مجموعة من معايير المحاسبة المالية تمكنهم من الوفاء بالتزاماتهم . وقد ادى هذا الوضع الى ان وفاء المحاسبين بالتزاماتهم كاملا ، اصبح عملا يكاد يكون مستحيلا . ومن الواضح ان المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية على استعداد دائما لابداء الرأي في القوائم المالية ـــ كلما طلب منهم ذلك ـــ بدون وجود مجموعة رسمية من المعايير التي يستندون اليها في هذا الصدد . ولقد ادى ذلك الى اجتهادات متعددة تصل في بعض الاحيان الى معالجة امور متماثلة بطرق مختلفة وتجعلهم في موقف غير واضح اذا ما اختلفت وجهات نظرهم عن ادارة المنشأة في معالجة بعض الأمور محاسبيا . **( الفقرة ١٤ )**

## اهمية تحديد الاطار الفكري للمحاسبة المالية كأساس لاصدار المعايير ١ ـــ ٤

تشير الظروف المهنية وظروف استخدام المعلومات المحاسبية في المملكة العربية السعودية كما اسلفنا الى حتمية اصدار معايير للمحاسبة المالية وذلك لغرض تحديد الطرق السليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشآت الهادفة للربح ونتائج اعمالها وايصال المعلومات الملائمة التي 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 . **( الفقرة ١٥ )**

ولا جدل بأهمية مراعاة وجود صلة مباشرة بين المعايير المصدرة واهداف المحاسبة المالية وإلا اصبحت المعايير غير مجدية وصعب تحقيق 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 الاساسي لقياس العمليات والأحداث 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 الأقل زيادة احتمال وجودها يجب ان يكون تحديد

اهداف المحاسبة المالية في المملكة الخطوة الأولى والاساسية قبل اصدار معايير المحاسبة . ( **الفقرة ١٦** )

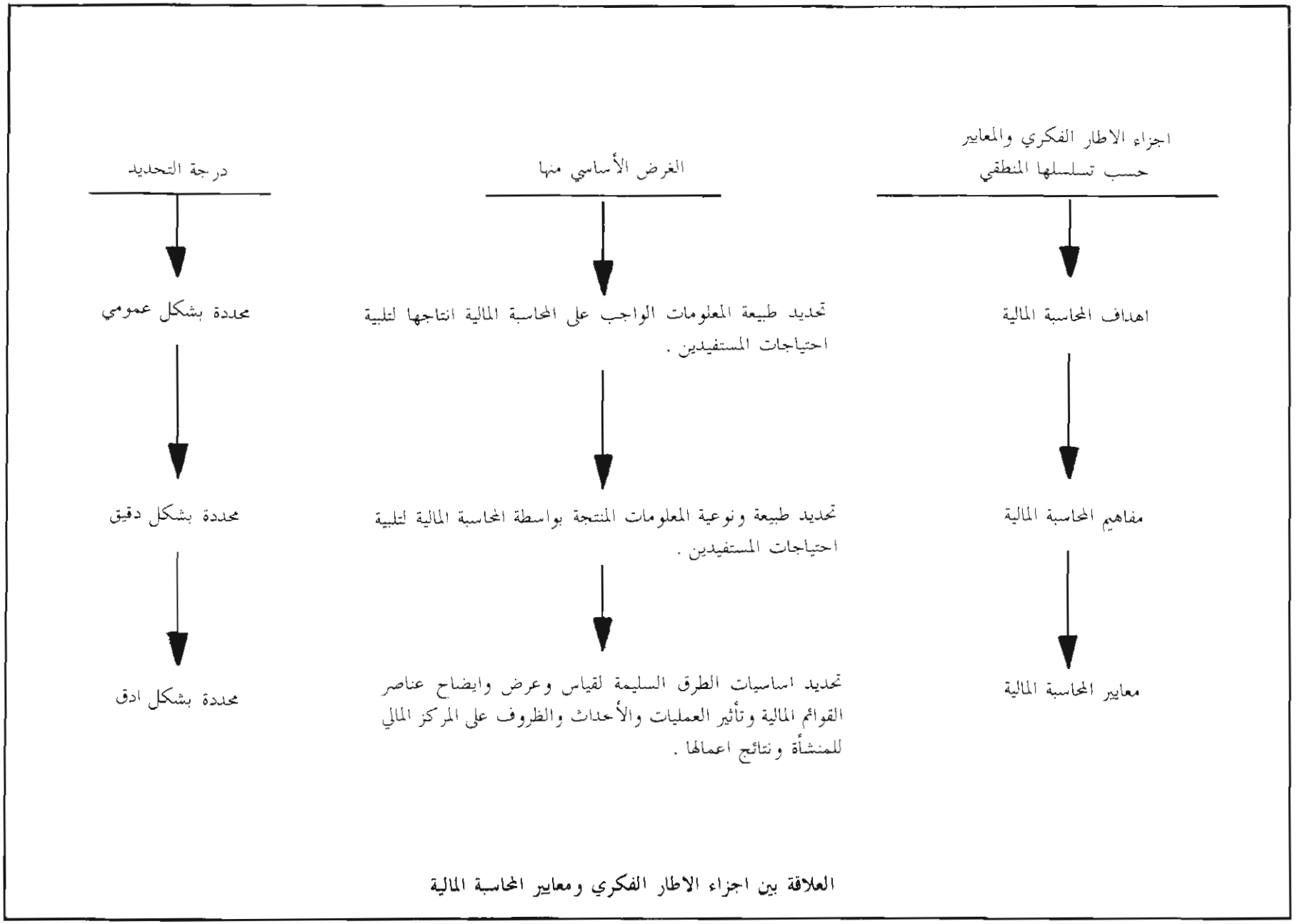
كما ان فهم معايير المحاسبة وقبولها من قبل المستفيدين والمنتمين للمهنة شرط اساسي لتطبيقها والتقيد بها . فالمحاسبة المالية ليست علما طبيعيا تقبل نتائجه ومعاييره بناء على اثباتها علميا ، وانما علم اجتماعي يحتاج تطبيق معاييره الى القبول العام من المستفيدين والمهنيين . ولا جدل بصعوبة قبول هذه المعايير اذا لم تكن اهدافها محددة وواضحة ، وعليه فهذه الحقيقة تؤكد اهمية تحديد اهداف المحاسبة المالية في المملكة كخطوة اساسية قبل اصدار المعايير . ( **الفقرة ١٧** )

واخيرا يجب مراعاة اتساق المعايير المصدرة مع بعضها البعض وإلا خرجت معايير متناقضة وصعب قبولها وبالتالي تطبيقها . ولا شك في ان احسن وسيلة تضمن اتساق المعايير هي الاعتماد في اصدارها على اطار فكري يحدد مفاهيم المحاسبة المالية بالاضافة الى اهدافها . ( **الفقرة ١٨** )

وبناء على التحليل السابق وقياسا على تجارب الدول الأخرى في هذا المضمار نجد انه من الصعب اصدار معايير تتسم بمثل الخصائص المحددة اعلاه باللجوء الى السلطة او الرأي العام ، وانما يجب ان يكون اصدارها معتمدا على اطار فكري للمحاسبة المالية يحدد فيه اهداف المحاسبة المالية والمفاهيم الاساسية التي تبنى على اساسها المعايير فالاطار الفكري يمثل دستورا للمهنة ونظاما متماسكا تترابط فيه المفاهيم والأهداف ترابطا منطقيا محكما . ( **الفقرة ١٩** )

**العلاقة بين اجزاء الاطار الفكري للمحاسبة المالية ومعاييرها :** ١ ـ ٥

تهتم معايير المحاسبة بشكل عام بتحديد اساسيات الطرق السليمة لتحديد وقياس وعرض وايضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من انواع العمليات او الاحداث او الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها . بينما تتم اهداف المحاسبة المالية كأحد 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 المطلوبة من قبل المستفيدين ( الاهداف ) وكذا بدون تعريف طبيعة ونوعية المعلومات الممكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية تعريفا دقيقا ( المفاهيم ) يكون من الصعب تحديد اساسيات الطرق السليمة لقياس وعرض وايضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ( المعايير ) . ويوضح الشكل الآتي هذه العلاقة . ( **الفقرة ٢٠** )




**العلاقة بين اجزاء الاطار الفكري ومعايير المحاسبة المالية**

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 متصلة وفقدان أي منها يؤدي بدون شك الى خلل في تركيب تلك الحلقات وبالتالي انحراف في اهدافها . ( **الفقرة ٢١** )

**أهمة اهداف المحاسبة المالية كأحد أجزاء الاطار الفكري واسلوب بنائه :** ٦ ـ ١

تهتم المحاسبة المالية « كأداة خدمة » بقياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي لمنشأة 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 لمنشأة معينة على مركزها المالي ونتائج اعمالها . وتعتبر المحاسبة المالية اداة خدمة هدفها الرئيسي انتاج وايصال معلومات ملائمة تساعد المستفيدين في اتخاذ القرارات المتعلقة بمنشأة معينة . ( **الفقرة ٢٢** )

وكأداة خدمة لا يمكن تحديد اهداف المحاسبة المالية من فراغ ، وإنما يجب استنباطها من حاجات المستفيدين من المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية . وعليه فمن اجل تحديد اهداف المحاسبة المالية لا بد من تحديد اهداف منتجاتها ( القوائم المالية ، والتقارير الأخرى ) وبما ان الغرض الرئيسي من تحديد الأهداف هو استخدامها كهدى عند وضع معايير تحكم قياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ، لذا يجب التأكد من وضع أهداف مناسبة لحاجات المستفيدين من المعلومات المنتجة حتى تكون المعايير ملائمة وبدون الربط بين أهداف المحاسبة المالية واحتياجات المستفيدين من المعلومات قد تؤدي المعايير المصدرة الى انتاج معلومات غير ملائمة لاحتياجات المستفيدين . ( **الفقرة ٢٣** )

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

وتعتبر تلك القوائم ذات غرض عام نظرا لاصدارها لفائدة مجموعة أو اكثر من المستفيدين . ويقصد بالقوائم او التقارير المالية ذات الغرض الخاص تلك الموجهة الى مستفيد معين بشخصه وذلك لتلبية حاجة خاصة له ، ومثال ذلك البيانات المالية التي تعد لغرض تحديد الاعانة الحكومية او التقارير المالية المعدة لمصلحة الزكاة والدخل لتحديد مقدار الزكاة او الضريبة المستحقة او القوائم المالية المعدة لبنك أو لجهة معينة للحصول على قرض . ( **الفقرة ٢٤** )

وبناء على التحليل السابق فان الاسلوب الامثل لتحديد اهداف المحاسبة المالية كأحد اجزاء الاطار الفكري في المملكة العربية السعودية ينطلق من تحديد أهداف منتجاتها وعليه فلقد ركز في تحديد أهداف المحاسبة المالية في هذا المشروع على القوائم المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المنشأة . وبشكل خاص فان الاهداف المقترحة في هذا البيان تقتصر على اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام . ويرجع استبعاد اهداف القوائم المالية ذات الغرض الخاص من نطاق بيان الأهداف المقترح الى العوامل التالية :

١ ــ يملك المستفيدون من القوائم أو التقارير المالية ذات الغرض الخاص القدرة او السلطة على تحديد المعلومات الواجب تقديمها اليهم بعكس مستخدمي القوائم المالية ذات الغرض العام .

٢ ــ تحديد أهداف المحاسبة المالية انطلاقا من اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام سوف يؤدي الى معايير محاسبة مالية ملائمة في معظم الأحوال بعد التعديل البسيط للمستفيدين ذوي الأغراض الخاصة مثل مصلحة الزكاة او الدخل او الجهات او الجهات الحكومية المسئولة عن منح اعانات التشغيل .

٣ ــ تحديد اهداف القوائم المالية انطلاقا من احتياجات المستفيدين ذوي الأغراض الخاصة المحددة يؤدي الى صعوبة وضع اهداف تكون الهدى في وضع معايير محاسبية ملائمة لاحتياجات المستفيدين الذين لا يملكون القدرة او السلطة على تحديد المعلومات الواجب على ادارة المنشأة تقديمها اليهم . ( الفقرة ٢٥ )

وباختصار فقد تم تحديد اهداف المحاسبة المالية من خلال تحديد أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام للأسباب المذكورة اعلاه ، وستكون هذه الأهداف المحدد الرئيسي للاطار العام الذي يبنى في سياقة معايير المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . ولقد روعي عند تحديد هذه الأهداف ملائمتها للمحيط الاجتماعي والقانوني والاقتصادي في المملكة العربية السعودية . ( الفقرة ٢٦ )

١ ــ ٧ **تأثير المحيط في تحديد الأهداف :**

لكي تكون اهداف القوائم المالية ناجحة كأساس لبناء معايير حية وقابلة للتطبيق يجب ان تكون تلك الأهداف مستقاة او على الاقل متسقة مع المحيط العام في المملكة العربية السعودية . اذ ان الأهداف غير الملائمة للمحيط الذي تعيش فيه ينتج عنها في اغلب الاحيان معايير غير مناسبة لذلك المحيط مما يؤدي الى صعوبة تطبيقها . الا ان الصعوبة هنا تكمن في تحديد معالم ذلك المحيط اذ لا يمكن تحديد ذلك علميا الا عن طريق انتهاج اسلوب البحث الميداني . ونظرا للحاجة الملحة في المملكة لاصدار معايير محاسبية ونظرا لاعتقادنا بصعوبة بناء تلك المعايير كما اسلفنا الا بعد تحديد اهداف المحاسبة المالية ، فقد استعضنا وفقا لما تم بحثه مع

وزارة التجارة عن البحث الميداني بتحليل الظروف المحيطة بالمنشآت الهادفة للربح والمستفيدين من القوائم المالية ذات الغرض العام الهادفة للربح في المملكة بناء على الخبرة العملية والملاحظات الشخصية . ( **الفقرة ٢٧** )

ولا جدال ان نظام الشركات يعتبر المرجع الاساسي الذي يحدد المحيط النظامي للمنشأة الهادفة للربح . فبموجبه يتم تحديد شروط تأسيسها وكذا علاقة ادارتها بملاكها وعلاقة الملاك بعضهم ببعض وبه يحدد شروط انتهائها او تصفيتها . وما يهمنا هنا بصفة رئيسية هو ما يقتضيه النظام من حماية رئيسية للملاك والمستثمرين اذا اقتضى ان يتم تزويدهم بصفة دورية بالمعلومات المالية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم المختلفة ، ومن هذا المنطلق نجد ان المحيط النظامي في المملكة يحدد اهمية التركيز على الملاك وخاصة في الشركات المساهمة ، لذا لزم جعل هذا المنطلق كهدف اساسي من اهداف القوائم المالية في المملكة العربية السعودية . كما ان النظام لم يحدد وسيلة اخرى غير القوائم المالية لايصال المعلومات المالية لهؤلاء المستفيدين ، وعليه فان التركيز على هذه القوائم يعتبر من صلب التمشي مع هذا النظام . ( **الفقرة ٢٨** )

بالاضافة الى ذلك هناك ملاحظات وتجارب شخصية اثرت بشكل مباشر أو غير مباشر في تحديد اهداف القوائم المالية منها على سبيل المثال لا الحصر :

١ ــ التنمية والتطور السريع الذي يعيشه الاقتصاد الوطني .
٢ ــ النظام الاقتصادي والمتمثل في الحرية الموجهة .
٣ ــ السيولة المتوفرة الباحثة عن الاستثمار .
٤ ــ اتجاه المستثمرين الى الاستثمارات الحديثة ( كشراء الاسهم ) بدلا من الاستثمارات في العقارات .
٥ ــ اتجاه المستثمرين وخاصة الكبار منهم الى المفاضلة العملية بين خيارات الاستثمار قبل اتخاذ قراراتهم المختلفة .
٦ــ اقتصار المعلومات المتوافرة للمستثمرين وعندهم ممن لا يملكون القدرة او السلطة على تحديد المعلومات الواجب توافرها على القوائم المالية المصدرة .
٧ ــ عدم وجود طبقة من المحللين الماليين المهنيين لارشاد المستثمرين عندتقييمهم لبدائل الاستثمار .
٨ ــ الاعتماد في بعض الاحيان على معلومات خاصة قد تكون غير صحيحة في اتخاذ القرارات المالية وخاصة قرارات الاستثمار .
٩ ــ الاتجاه الى التقليد في الاستثمار من اغلبية المستخدمين ذو رؤوس الأموال الصغيرة .
١٠ ــ زيادة اعداد المستثمرين ذو رؤوس الأموال الصغيرة الباحثون عن الاستثمارات . ( **الفقرة ٢٩** )

كل هذه العوامل او غيرها بدون شك تؤثر على تحديد اهداف القوائم المالية . فالمحيط القانوني والاقتصادي والاجتماعي في المملكة تعطي مؤشرا رئيسيا مهما وهو حاجة المجتمع ككل الى معلومات مالية كأحد المداخل الرئيسية في اتخاذ القرارات المختلفة . كما ان هذه العوامل يعطي مؤشرا آخر وهو وجوب انطلاق الأهداف من حاجات قطاعات المجتمع التي لا تملك بطرقها الخاصة الحصول على هذه المعلومات وذلك من اجل ترشيد الاستثمار للطريق الامثل وبالتالي المساعدة في نمو الاقتصاد الوطني . ( **الفقرة ٣٠** )

**الفقرة التالية رقم ١٠٣**

# ٢ ــ الدراسة التحليلية

٢ ــ ١ **المقدمـــــــة :**

لا شك ان المحاسبة المالية تعتبر اداة هامة من ادوات اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشآت المعاصرة . وتتركز هذه الأهمية في المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية وحاجة الكثير من القطاعات الى هذه المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بالمنشأة . وفي المملكة العربية السعودية مثل غيرها من البلاد الأخرى يتطلب تحديد اهداف ملائمة للمحاسبة المالية كأساس لاصدار معاييرها ما يلي :

١ ــ تحديد قطاعات المستفدين التي سوف تعنى بهم اهداف المحاسبة المالية بشكل رئيسي .

٢ ــ تحديد الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين ، الذين يتم تحديدهم في الخطوة السابقة ، من المعلومات .

٣ ــ تحديد الأهداف الملائمة للاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين من المعلومات بعد الأخذ في الاعتبار المعلومات التي في استطاعة المحاسبة المالية انتاجها ( **الفقرة ١٠٣** )*

وتتركز أهمية تحديد الاهداف كأساس لاصدار معايير المحاسبة المالية في تعيين المعلومات ، بشكل عام ، التي يجب ان تحتوي عليها القوائم المالية ( المنتج النهائي للمحاسبة المالية ) وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي قد يعتمد عليها المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المتعلقة بمنشأة معينة وبالتالي يجب ان يحتوي بيان الأهداف على وصف عام لأنواع المعلومات التي يجب ان تحتوي عليها القوائم المالية ( المنتج النهائي للمحاسبة المالية ) وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي قد يعتمد عليها المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المتعلقة بمنشأة معينة . وبالتالي يجب ان يحتوي بيان الأهداف على وصف عام لأنواع المعلومات التي يجب ان تحتويها القوائم المالية . ويمثل هذا الوصف العام احدى الحلقات الرئيسية التي تربط بين الأهداف والمفاهيم والمعايير . **الفقرة ١٠٤** )

٢ ــ ٢ **قطاعات المستفيدين من القوائم المالية :**

يمكن تقسيم المستفيدين من القوائم المالية الى مجموعتين رئيسيتين كالآتي : ( **الفقرة ١٠٥** )

أ ــ **مستفيدون لهم اهتمام مباشر بالمنشأة :**

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

---

* الفقرات الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

ب ـــ **مستفيدون لهم اهتمام غير مباشر بالمنشأة :**

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

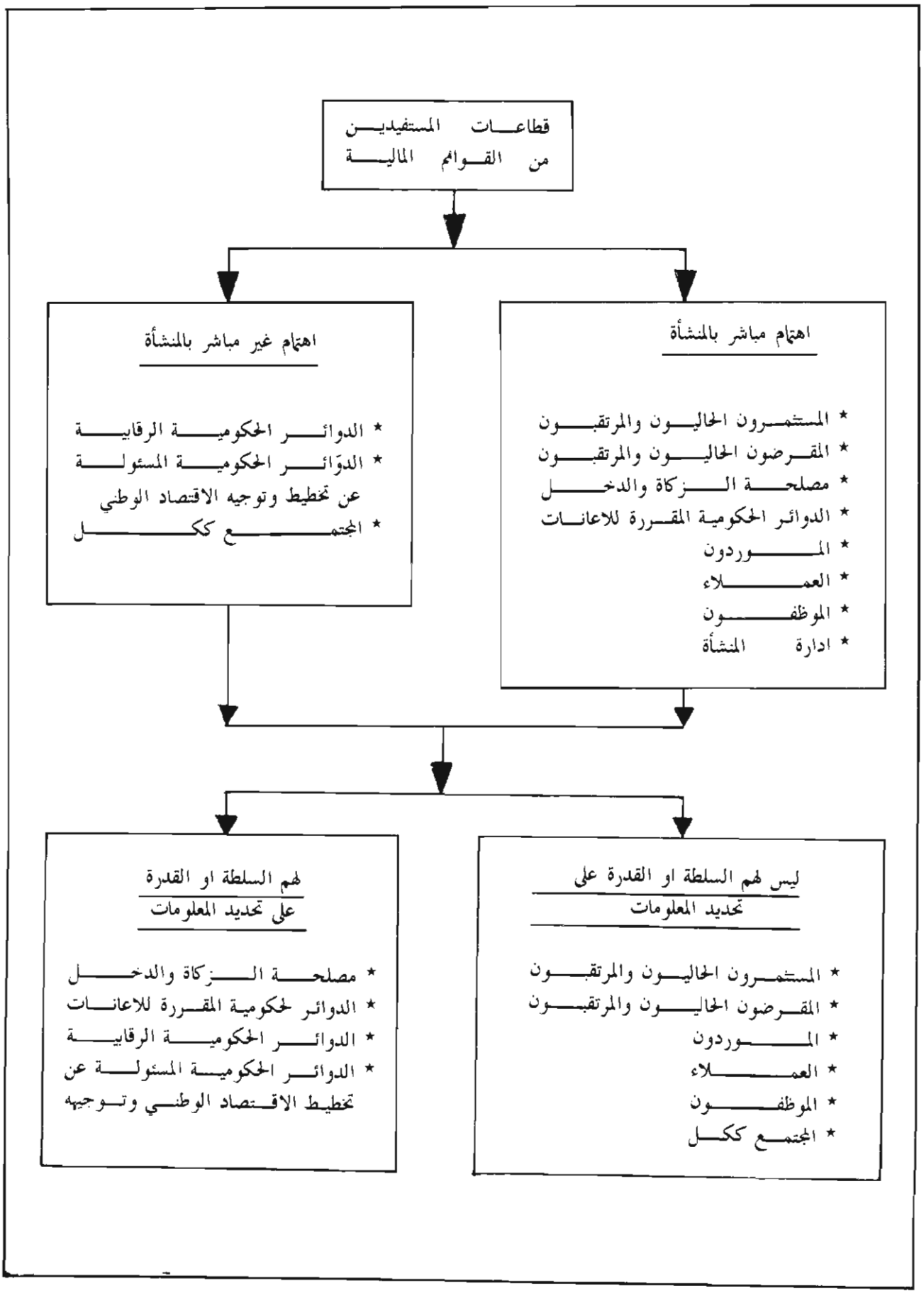
كما يمكن تقسيم المستفيدين في المجموعتين السابقتين حسب قدرتهم أو سلطتهم على تحديد المعلومات التي يحتاجون اليها من المنشأة الى مجموعتين كالآتي :

أ ـــ مستفيدون لديهم القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات التي 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 الوطني .

ب ـــ مستفيدون ليست لديهم القدرة او السلطة على تحديد المعلومات التي يحتاجون اليها من المنشأة :

وتشمل هذه المجموعة باقي قطاعات المستخدمين على الرغم من أن بعض المقرضين قد تتوافر لديهم القدرة على تحديد بعض المعلومات التي يحتاجونها من المنشأة . ولكن نظرا لأنه في معظم حالات الاقراض يعتمد المقرضين الى حد كبير على القوائم المالية التي 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 التالي التصنيفات السابقة لقطاعات المستفيدين من المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية .


قطاعات المستفيدين من القوائم المالية
اهتمام مباشر بالمنشأة
* المستثمرون الحاليون والمرتقبون
* المقرضون الحاليون والمرتقبون
* مصلحة الزكاة والدخل
* الدوائر الحكومية المقررة للاعانات
* الموردون
* العملاء
* الموظفون
* ادارة المنشأة
اهتمام غير مباشر بالمنشأة
* الدوائر الحكومية الرقابية
* الدوائر الحكومية المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني
* المجتمع ككل
ليس لهم السلطة او القدرة على تحديد المعلومات
* المستثمرون الحاليون والمرتقبون
* المقرضون الحاليون والمرتقبون
* الموردون
* العملاء
* الموظفون
* المجتمع ككل
لهم السلطة او القدرة على تحديد المعلومات
* مصلحة الزكاة والدخل
* الدوائر لحكومية المقررة للاعانات
* الدوائر الحكومية الرقابية
* الدوائر الحكومية المسئولة عن تخطيط الاقتصاد الوطني وتوجيهه

٢ ــ ٣ **قطاعات المستفيدين الرئيسيين لأغراض هذا البيان :**

لقد ركز بيان أهداف 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 ، الموردين ، العملاء ، والموظفين . ويرجع ذلك الى ان البيان يعني اساسا بالقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وبالتالي كان من المنطق عدم التركيز على احتياجات القطاعات التالية : ( **الفقرة ١٠٦** )

أ ــ **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 ــ بما في ذلك القوائم والتقارير المالية الداخلية ــ ومن ثم فان اهداف القوائم المالية يجب ان تتركز في احتياجات من يستخدمون المعلومات من خارج المنشأة وليس من داخلها .

ب ــ **الدوائر الحكومية :**

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

ليس هناك شك في منفعة القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام لاحتياجات الدوائر الحكومية . الا ان هذه القطاعات من 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 أغراض قطاعات المستفيدين الخارجيين الآخرين . وبالتالي قد يؤدي التركيز على احتياجات هذه القطاعات الى تحديد اهداف للقوائم المالية لا تتلائم مع الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الآخرين . وكما ذكرنا سابقا لا يتمتع المستفيدين الخارجيين الآخرين 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 المالية الخارجية ذات الغرض العام . وبالتأكيد لا يعني هذا ان مثل هذه القوائم المالية لن تكون مصدرا مناسبا من مصادر المعلومات الاساسية لمصلحة الزكاة والدخل ، الجهات الحكومية المسئولة عن الاعانات والدوائر الحكومية الرقابية او المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد القومي ، وانما يعني بذلك احتمال وجود حاجة لتعديل المعلومات التي تحتوي عليها

القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام ، بدرجات قد تكون متفاوتة ، لكي تفي باغراض تلك الجهات الحكومية او احتمال الحاجة الى الحصول على تقارير مالية خاصة من المنشآت تتلائم مع اغراض تلك الجهات .

٢ ــ ٤ **اهمية وطبيعة الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى المعلومات :**

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

وفي اعتقادنا ان حاجة المستثمرين المرتقبين الى المعلومات (خاصة في ظروف المملكة الحالية من اتجاه المواطنين الى الاستثمار في الاسهم) كأساس لاتخاذ قرارات الاستثمار لا تقل اهمية عن احتياجات المستثمرين الحاليين الى تلك المعلومات ، فكلاهما في نفس الموقف ، فالمستثمر الحالي يحتاج الى معلومات لاتخاذ قرار بشان بيع حقوقه الجارية في المنشأة او الاستمرار في حيازتها او الاستزادة منها ، بينما المستثمر المرتقب يحتاج الى معلومات كأساس لاتخاذ قرار بالاستثمار او عدم الاستثمار في تلك المنشأة ، ومن ثم فان القوائم المالية يجب ان تزود كلتا المجموعتين ــ جزئيا على الاقل ــ باحتياجاتها الى تلك المعلومات ، وبالتالي فاننا نعتقد ان احتياجات المستثمرين المرتقبين يجب ان تؤخذ في الاعتبار جنبا الى جنب مع احتياجات المستثمرين الحاليين عند تحديد اهداف القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية . ( **الفقرة ١٠٨** )

وفي اعتقادنا ايضا ان القوائم المالية يجب ان تعني ــ بنفس القدر ــ باحتياجات المقرضين الحاليين والمرتقبين الى المعلومات نظرا لأنهم يتخذون قرارات استثمارية مماثلة للقرارات التي يتخذها المستثمرون في رؤوس اموال المنشآت وبالتالي يحتاجون الى معلومات مالية مماثلة لما يحتاجه المستثمرون .

فالقرارات الاساسية التي يتخذها المقرضون فيما يتعلق بالمنشآت هي قرارات تتعلق بالأقراض . او الاستثمار في السندات التي تصدرها تلك المنشآت ، وهذه القرارات ــ في نظرنا ــ تحتاج ضمن معلومات اخرى ، الى نفس المعلومات المالية الاساسية التي يحتاجها من يستثمرون في رؤوس الأموال . ( **الفقرة ١٠٩** )

ومن الواضح ان المستثمرين او المقرضين يتوقعون الحصول على المزيد من النقد مقابل استثماراتهم في منشأة معينة . ومن ثم يتركز اهتمامهم اساسا في مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مرضية لأغراضهم . وعليه يسعى المستثمرون والمقروضون الى الحصول على معلومات

تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على توليد مثل هذه التدفقات النقدية . ولذلك يجب ان تحتل المؤشرات على هذه المقدرة المكان الأول في القوائم المالية . وحيث ان المستثمرين والمقرضين يستثمرون عادة في منشآت يتوقعون استمرارها لذا فانهم يسعون اساسا للحصول على معلومات عن قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية تكفي لمواجهة التزاماتها عند استحقاقها واجراء توزيعات منتظمة لاصحاب حقوق رأس المال دون ان يتأثر بذلك مستوى عملياتها الجارية . ولعل من افضل المؤشرات التي تستطيع المحاسبة المالية اعطائها عن قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية تتمثل فيما يلي :

أ ـــ القدرة التاريخية للمنشأة على توليد الدخل .

ب ـــ القدرة التاريخية للمنشأة على تحويل الدخل الى تدفقات نقدية ومعنى ذلك ان المستثمرين والمقرضين يهتمون اهتماما مباشرا بالمعلومات التي تدل على قدرة المنشأة التاريخية على تحقيق الدخل ثم تحويله الى تدفق نقدي . ( **الفقرة ١١٠** )

ومن المعتاد ان تقاس كفاية الدخل على اساس نسبي وليس على اساس مطلق . ويتجه المستثمرون والمقرضون الى مقارنة دخل المنشأة بالدخل الذي تحققه المنشآت الأخرى ، وينسب الدخل دائما الى الموارد الاقتصادية التي تستخدمها المنشأة قبل مقارنتها بالمنشآت الأخرى . يضاف الى ذلك ان كفاية التدفق النقدي المتولد من الدخل يتوقف على احتياجات المنشأة 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 ـــ أي الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال . ( **الفقرة ١١١** )

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 إقراضها . فللحكومة اهدافا اخرى لها نفس الاهمية كالتصنيع ، تنمية الموارد البشرية والتوزيع المتوازن للانشطة الاقتصادية في البلاد . مما يدل على ان الحكومة باعتبارها مستثمرا او مقرضا في منشآت معينة ـــ تهتم اهتماما مباشرا بنجاح تلك المنشآت في تحقيق اهداف قد لا تخضع للقياس المحاسبي المالي . ومع التسليم بهذه الحقيقة ، فاننا نعتقد ان الحكومة ـــ باعتبارها مستثمرا او مقرضا ـــ تهتم ايضا بمعرفة قدرة المنشآت التي تقدم اليها الاستثمارات أو القروض على النمو والتقدم ومن ثم فان انواع المعلومات التي تفي باحتياجات المستثمرين والمقرضين الآخرين ينبغي ان تفي ايضا ببعض احتياجات الحكومة ـــ كمستثمر او كمقرض ـــ من المعلومات . ومن الواضح ان حاجة الحكومة الى معرفة مدى نجاح منشآت معينة من تحقيق اهداف لا تخضع للقياس المحاسبي المالي يتطلب انواع اخرى من المعلومات .

ونظرا لأن مؤشرات نجاح المنشآت في تحقيق مثل هذه الأهداف قد تختلف من منشأة لأخرى فانه لا يمكن اخضاع المعلومات المطلوبة لقاعدة عامة . وبالتالي يتطلب الوفاء باحتياجات

الحكومة في هذا الصدد تقارير خاصة تنصب على الهدف او الأهداف التي تبغيها الحكومة من الاستثمار في منشأة معينة او تقديم القروض اليها ، وتستطيع الحكومة بما لها من السلطة والمقدرة والدراسة بالهدف او الأهداف التي تنشدها من الاستثمار او الاقراض ان تحدد شكل هذه التقارير الخاصة ومحتوياتها . ( **الفقرة ١١٢** )

وبالاضافة الى المستثمرين والمقرضين يمثل الموردين والعملاء والموظفين القطاعات الأخرى للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الذين ركز عليهم بيان الأهداف . وتتركز الحاجة المشتركة لهؤلاء المستفيدين الآخرين في الحصول على مؤشرات تمكنهم من تقييم استمرارية علاقتهم بالمنشأة . ومن الواضح ان استمرارية علاقة هؤلاء المستفيدين بالمنشأة تعتمد ، بالاضافة الى عوامل اخرى ، على قدرة المنشأة على الاستمرار كمصدر للرزق ( في حالة الموظفين ) أو كمصدر للسلع او الخدمات ( في حالة العملاء ) او كمستهلك للسلع والخدمات ( في حالة الموردين ) ومن الواضح ايضا ان قدرة المنشأة على الاستمرار كمصدر للرزق او كمصدر للسلع أو الخدمات أو كمستهلك للسلع والخدمات تعتمد أساسا على قدرتها على تحقيق دخل كاف وتحويله الى تدفقات نقدية كافية للوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها واجراء توزيعات منتظمة على اصحاب حقوق رأس المال دون تقليص حجم عملياتها . وعند تقييم هذه القدرة ينبغي على الموظفين والعملاء والموردين استخدام نفس المؤشرات التاريخية التي يحتاج اليها المستثمرين والمقرضين 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 يتعين على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام ان تعطي هذه المعلومات في حدود قدرة المحاسبة المالية على انتاج هذه المعلومات . ( **الفقرة ١١٣** )

**محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام** : ٢ ـ ٥

تمثل القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام المصدر الوحيد للمعلومات التي يحتاج اليها المستفيدين الخارجيين عن منشأة معينة عند اتخاذ قرارات تتعلق بتلك المنشأة . فاتخاذ 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 اتخاذ القرارات المتعلقة بمنشأة معينة . واعترافا بهذه الحقيقة يتطلب نظام الشركات من مجلس ادارة الشركة المساهمة ، بالاضافة الى اعداد وعرض القوائم المالية السنوية اعداد تقرير سنوي يتضمن معلومات أخرى رأي النظام اهميتها للمساهمين عند اتخاذ القرارات كما تتطلب انظمة 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 للعامة ... الخ ) ويشير هذا الى نقطة هامة تتعلق بحدود استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام . وتنبع هذه الحدود من مصدرين كما يلي :

أ ـــ صعوبة انتاج معلومات هامة معينة عن المنشأة بواسطة المحاسبة المالية .

ب ـــ التناقض المحتمل بين احتياجات بعض قطاعات المستفيدين الى معلومات معينة والاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى المعلومات . ( **الفقرة ١١٤** )

٢ ـ د ـ ١

## صعوبة انتاج معلومات هامة معينة عن اداء المنشأة :

### ١ ـــ تقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشأة :

جرت العادة على اعتبار القوائم المالية اساسا لتقييم اداء الادارة ، بمعنى ان المالكين الحاليين يقررون في ضوء ذلك التقييم استمرارية اسناد او عدم اسناد الوكالة الى الادارة . والسؤال الرئيسي 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 يجري 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 ـــ كما يتضح مما تقدم ـــ 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 العوامل التي تسهم في اداء المنشأة ، غير ان هناك عوامل اخرى تؤثر في ذلك الاداء دون ان تخضع لسيطرة الادارة . وبالتالي فان القوائم المالية لا تستطيع ان تقدم معلومات خاصة على الرغم من اهميتها لمساعدة المالكين على تقييم اداء الادارة تقييما شاملا بمعزل عن اداء المنشأة . ( **الفقرة ١١٥** )

### ٢ ـــ تقييم نجاح المنشأة في تحقيق اهداف غير مالية :

تعتمد المحاسبة المالية في انتاج المعلومات المتعلقة بمنشأة معنية على قياس التأثير المالي للعمليات والأحداث والظروف على المركز المالي لتلك المنشأة ونتائج اعمالها . وبالتالي تقتصر المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على معلومات تتعلق بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها والتغيرات في مركزها المالي الناتجة من عمليات الاستثمار والتمويل المنعكسة في صورة مصادر او استخدامات موارد المنشأة المالية خلال فترة معينة . ومن ثم يتطلب متابعة نجاح المنشأة في تحقيق اهداف لا تخضع للقياس المحاسبي المالي الى مؤشرات تخرج عن نطاق محتويات القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام . ( **الفقرة ١١٦** )

### ٣ ــ المقاييس المباشرة للتدفقات النقدية في المستقبل :

تركز المحاسبة المالية في انتاج المعلومات المتعلقة بمنشأة معينة اساسا على العمليات والأحداث 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 تحتوي عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام . ( **الفقرة ١١٧** )

### ٤ ــ المقاييس المباشرة للقيمة الحالية للمنشأة :

يقتصر دور المحاسبة المالية فيما يتعلق بالمعلومات التي تحتوي 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 والأحداث والظروف موضوع المحاسبة المالية . ( **الفقرة ١١٨** )

### ٥ ــ المقاييس المباشرة للمخاطرة المتعلقة بامتلاك حق من حقوق الملكية او إقراض المنشأة :

يقتصر 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 . وبالتأكيد تساعد هذه المؤشرات المستثمرين والمقرضين ، بالاضافة 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 . ( **الفقرة ١١٩** )

٢ ـ ٥ ـ ٢ **التناقض المحتمل بين احتياجات المستفيدين للمعلومات :**

حتى يخدم بيان أهداف القوائم المالية الغرض من اعداده كركيزة من ركائز معايير المحاسبة المالية من الضروري التركيز على الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين من المعلومات التي يمكن للمحاسبة المالية انتاجها . وبدون هذا التركيز قد يحتوي بيان الأهداف 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 الأغراض المحددة لكل قطاع من قطاعات المستفيدين الآخرين . ويعني ذلك في معظم الاحوال ان قطاعات المستفيدين الآخرين قد يحتاجون الى تعديل المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ذات الغرض العام ، بدرجات متفاوتة ، حتى تتناسب مع متطلباتهم من المعلومات . كما قد يعني ذلك في بعض الاحيان حاجة هذه القطاعات للحصول على تقارير خاصة من المنشأة موجهة لأغراضهم المحددة . وتتركز قطاعات المستفيدين الخارجيين الآخرين الذين لم يركز عليهم بيان الأهداف في الجهات الحكومية المسئولة عن جباية الزكاة والضرائب او منح الاعانات او تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني او الرقابة على المنشآت . وتتمتع هذه الجهات بالسلطة التي لا تتوفر للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين لتحديد المعلومات التي يحتاجونها من المنشآت . ولا شك ان اعداد القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وفقا لمعايير ملائمة للاحتياجات المشتركة للمعلومات التي تم تحديدها في البيان المقترح للأهداف سوف يساعد هذه الجهات الحكومية على تحديد مدى ملاءمة المعلومات المعروضة لأغراضهم وبالتالي تحديد طبيعة ودرجة التعديل اللازمة لهذه المعلومات حتى تتلاءم تماما مع تلك الأغراض . وبذلك يكون بيان الأهداف والمعايير المترتبة عليه خطوة ايجابية في الوفاء باغراض تلك الجهات الحكومية . ( **الفقرة ١٢٠** )

٢ ـ ٦ **مقارنة البيان المقترح مع ما يماثله في الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس :**

تعتبر مقارنة التوصيات الواردة في البيان المقترح لأهداف ومحدودية استخدام القوائم المالية مع ما يماثلها في الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس مفيدة في فهم أهمية هذه التوصيات . وقد اختيرت هذه الدول كأساس للمقارنة نظرا لاختيارها كأساس في الدراسة المقارنة والمفصلة في المرحلة الأولى من مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة والوارد مختصر عنها في الملخص العام لمشروع تطوير المهنة ( المجلد الأول ) .. ويوضح الملحق ( أ ) ملخص لتلك المقارنة :

**١ ـ الولايات المتحدة الامريكية :**

تمت المقارنة مع البيان الذي اصدره مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي في نوفمبر ١٩٧٨ م بعنوان « بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (١) » اهداف التقارير

المالية للمنشأة الهادفة للربح ، وهو البيان الأول في سلسلة البيانات التي يعدها المجلس [1] كجزء من الدراسة التي يجريها لاعداد الاطار الفكري للمحاسبة المالية في الولايات المتحدة الامريكية .

٢ ــ **المانيا الغربية :**

تمت المقارنة مع « قانون الشركات » الذي اصبح ساري المفعول منذ عام ١٩٦٦ م والقوانين الخاصة ببعض الشركات ، والقانون التجاري الالماني ، وجدير بالذكر ان القانون الالماني قد اقر اللوائح المحاسبية التي يتعين اتباعها، وقد تولى المعهد الألماني للمحاسبة مسئولية وضع قواعد محاسبة محددة متسقة مع ما اقره القانون .

٣ ــ **تونس :**

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

وتتعبر الولايات المتحدة الدولة الوحيدة التي صدر بها بيان صريح صادر من هيئة معترف بها عن اهداف التقارير المالية . وتتركز هذه الأهداف حول التقارير الخارجية ذات الغرض العام التي تعدها المنشأة وتقع هذه الأهداف اساسا من احتياجات من يستخدمون القوائم خارج المنشأة ويفتقرون الى السلطة او المقدرة على تحديد المعلومات التي يحتاجونها ومن ثم يتعين عليهم ان يعتمدوا على المعلومات التي تبلغها الادارة اليهم ، اذ ان الوظيفة الرئيسية للمحاسبة المالية واعداد التقارير هي تقديم المعلومات التي تساعد هذه الفئات في اتخاذ قرارات تتعلق بالمنشآت . ( **الفقرة ١٢١** )

وفي البيان الذ اصدرته الولايات المتحدة تتجه « الاهداف » نحو 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 في رأس مال المنشأة او يتوقعون امتلاك مثل هذه الحقوق وانما يشملان ايضا من يقومون بدراسة القوائم المالية تمهيدا لتقديم النصح او المشورة لهذه الفئات . ( **الفقرة ١٢٢** )

كما ان الاهداف التي وردت بذلك البيان تتعلق باعدادالتقارير ــ دون ان تقتصر على القوائم المالية وحدها ــ فمن المفترض ان يستخدم المستثمرين والدائنين وغيرهم المعلومات

---

١ ــ اما البيانات الأخرى التي اصدرها المجلس كجزء من الاطار الفكري للمحاسبة المالية حتى الآن فهي :
أ ــ بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٢) ــ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مايو ١٩٨٠ م .
ب ــ بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٣) ــ عناصر القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح ديسمبر ١٩٨٠ م .
جـ ــ بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٤) ــ اهداف التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح .

المتعلقة بالمنشأة بطرق مختلفة لتقييم الاحتمالات المتوقعة للتدفقات النقدية ، وعلى الرغم من ان القوائم المالية ينبغي ان توفر المعلومات الاساسية لمساعدتهم ، الا انه من المتوقع ان يقوموا من جانبهم بوضع تقديراتهم الخاصة عن احتمالات التدفقات النقدية . ( **الفقرة ١٢٣** )

وتتبع حدود استخدامات التقارير المالية — اساسا — كما وردت في بيان مفاهيم المحاسبية رقم (١) — الذي اعده مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكية — 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 التي يحتاجها المستثمرون والمقرضون تعني — بصورة ضمنية — ان هذه القوائم لا تفي بما يحتاجه غيرهم من المعلومات كما هو الحال بالنسبة للهيئات المختصة بالضرائب ، الا بطريق المصادفة البحتة . ( **الفقرة ١٢٤** )

ويتضح من المقارنة ان هناك بعض اوجه التشابه والاختلاف بين التوصيات التي وردت في البيان السعودي المقترح والبيان الامريكي ، وتتلخص أوجه التشابه في التركيز على الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين وبصفة خاصة المستثمرين والمقرضين من المعلومات اللازمة لمساعدتهم في تقييم الاحتمالات المتوقعة للتدفقات النقدية وفي ان جزءا كبيرا من هذه المعلومات يجب ان يقدم اليهم من خلال القوائم المالية . وتتلخص اوجه الاختلاف في درجة التحديد التي اضيفت على اساسها الأهداف وحدود الاستخدام . ومن المقارنة تبين ان بيان الأهداف المقترح اكثر تحديدا للمعلومات التي يجب على القوائم المالية ان تحتويها . ( **الفقرة ١٢٥** )

## الفقرة التالية رقم ٢٠٢

ملخص لمقارنة اهداف المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع مثيلاتها في الدول المختارة :

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| اهداف القوائم المالية للمنشآت :<br><br>* إن الهدف الاساسي للقوائم المالية هو تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين الى المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة .<br>وعلى وجه التحديد يحتاج المستفيدون الخارجيون الرئيسيون الى معلومات تساعدهم على تقييم قدرة المنشأة في المستقبل على توليد تدفق نقدي كافي .<br>* من اهداف القوائم المالية تقديم المعلومات التي توضح مقدرة المشروع ـــ من الناحية التاريخية ـــ فيما يتعلق بما يأتي :<br>ـــ تحقيق الارباح وتحويلها الى تدفق نقدي .<br>ـــ سداد التزاماته عند الاستحقاق .<br>ـــ توزيع الارباح على المساهمين ( أو المالكين ) دون تقليص نطاق عملياته .<br>ومن ثم فان القياس الدوري للدخل وما يرتبط به من المعلومات يعتبر الهدف الاساسي للمحاسبة المالية والقوائم المالية للمنشأة . | اهداف التقارير المالية التي تعدها للمنشآت :<br><br>* ليست التقارير المالية هدفا في حد ذاتها وانما هي وسيلة لتقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية فيما يتعلق بالمنشآت :<br>* يجب ان يؤدي اعداد القوائم المالية الى تقديم المعلومات المفيدة الى المستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك المقرضين وغيرهم ممن يستخدمون هذه التقارير لاتخاذ قرارات رشيدة فيما يتعلق بالاستثمار والاقراض وما الى ذلك من القرارات .<br>* يجب ان يؤدي اعداد التقارير المالية الى تزويد المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبين وغيرهم بالمعلومات التي تساعدهم في تقدير قيمة المتحصلات النقدية من الارباح والفوائد ومن بيع السندات او استرداد القروض عند استحقاقها مع توقيت تلك المتحصلات وما يرتبط بها من عدم التأكد ونظرا لان التدفقات النقدية التي تؤول الى المستثمرين والمقرضين ترتبط بالتدفقات النقدية للمنشآت فان اعداد القوائم المالية يجب ان يؤدي الى تزويد هؤلاء المستثمرون والمقرضون وغيرهم بالمعلومات التي تساعدهم على توقيت التدفقات النقدية الداخلية التي تتوقع للمنشأة ان تحصل عليها مع توقيت تلك التدفقات وما يرتبط بها من عدم التأكد . | اهداف القوائم المالية للمنشآت :<br><br>* ليس هناك بيان صريح باهداف القوائم المالية للمنشآت :<br>ومع ذلك يقضي قانون الشركات الذي اصبح ساري المفعول اعتبارا من عام ١٩٦٦ م بان تكون القوائم المالية السنوية متفقة مع المباديء المحاسبية السليمة ، كما يقضي بان تكون القوائم المالية واضحة وان تعبر تعبيرا صادقا ـــ بقدر الامكان ـــ عن المركز المالي ونتائج العمليات وفقا للنصوص القانونية المتعلقة بتقويم الاصول :<br>كما يجب ان تكون مفصلة الى حد كبير . | اهداف القوائم المالية للمنشآت :<br><br>* ليس هناك بيان صريح باهداف القوائم المالية للمنشآت في النظام المحاسبي الموحد الذي صدر في عام ١٩٦٦ م<br>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 . |

تابع ملخص لمقارنة اهداف المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع مثيلاتها في الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| | * يجب ان تقدم التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والحقوق المتعلقة بهذه الموارد واثار العمليات والأحداث والظروف التي تؤدي الى تغيير هذه الموارد والحقوق .<br>* يتركز اعداد التقارير المالية في المعلومات المتعلقة بالارباح ومكوناتها . | | |
| * لكي يكون قياس الدخل الدوري مفيدا يجب اتباع مبدأ « الاستحقاق » في المحاسبة المالية اذ ان اهتمام المستفيدين الخارجيين الرئيسيين لا يقتصر على المعاملات والاحداث التي سوف تتأثر بها التدفقات النقدية في المدد المقبلة . | * من المتوقع ان تقدم التقارير المالية معلومات عن الاداء المالي للمنشأة خلال فترة معينة وعن كيفية وفاء الادارة بمسئوليتها عن الوكالة عن المساهمين ( او اصحاب المنشأة ) . | | |
| * لكي 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 . | | | |
| * من أهداف القوائم المالية تقديم معلومات عن اصول وخصوم المنشأة وحقوق المساهمين ( المالكين ) ، اذ ان المستفيدين الخارجيين الرئيسيين يسعون الى مقارنة اداء المنشأة بغيرها من المنشآت على اساس نسبي وليس على اساس | | | |

تابع ملخص لمقارنة اهداف المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع مثيلاتها في الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونس |
|---|---|---|---|
| مطلق وتؤدي هذه المعلومات الى ايجاد اساس لتقييم المعلومات المتعلقة بدخل المنشأة ومن ثم الى المساعدة في اجراء المقارنات مع غيرها من المنشآت .<br><br>* لكي يكون قياس الاصول التي تمثل مصدرا مباشرا للنقود مفيدا ، يجب ان يكون ذلك القياس وما يتعلق بتلك الاصول من معلومات مرتبطا بقدر الامكان بتقديم الدلائل على امكانيات تحقيق تلك الاصول لتدفقات نقدية داخلية .<br><br>* لكي يكون قياس الاصول التي لا تمثل مصدرا مباشرا للنقود مفيدا ، يجب ان يكون ذلك القياس وما يتعلق بتلك الاصول من معلومات مرتبطا ــ بقدر الامكان ــ بتقديم الدلائل على امكانيات هذه الاصول تقديم خدمات لعمليات المنشآت في المستقبل .<br><br>* لكي يكون قياس الخصوم وما يرتبط بتلك الخصوم من معلومات مفيدا ، فان هذه المعلومات يجب ان ترتبط بالدلائل على التدفقات النقدية الخارجية التي تترتب على تلك الخصوم .<br><br>* من اهداف القوائم المالية تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات النقدية والاصول السائلة الاخرى اذ ان هذه المعلومات تساعد | | | |

تابع ملخص لمقارنة اهداف المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع مثيلاتها في الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في تقييم مقدرة المنشأة ـــ من الناحية التاريخية ـــ على تحويل ارباحها الى تدفقات نقدية ومدى كفاية هذه التدفقات .<br><br>* تفيد انواع المعلومات الواردة بالفقرة السابقة ايضا في مساعدة المستثمرين ( او المالكين ) على تقييم اداء الادارة في الوفاء بمسئوليتها في الوكالة عنهم . | | | |

تابع ملخص لمقارنة اهداف المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع مثيلاتها في الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| حدود استخدام القوائم المالية للمنشآت :<br><br>تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الا ان لهذه القوائم حدود منها :<br>* قد لا تحتوي على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل ــ لحساب التزامات المنشأة من ضريبة الدخل او الزكاة .<br>* قد لا تحتوي على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل ــ لحساب الاعانات .<br>* قد لا تحتوي على معلومات يمكن استخدامها دون تعديل ــ لاعداد الحسابات القومية .<br>* لا تختص القوائم المالية بتقديم معلومات يمكن استخدامها لتقييم اداء الادارة بمعزل عن اداء المنشأة وخاصة المقاييس المباشرة لنجاحه في تحقيق الأهداف التي لا يمكن قياسها قياسا نقديا .<br>* لا تختص القوائم المالية بقياس قيمة المنشأة عند التصفية .<br>* لا تختص بتقديم مقاييس مباشرة للمخاطر التي تصاحب حيازة حقوق الملكية او تقديم قرض للمنشأة . | حدود استخدام التقارير المالية للمنشآت :<br><br>حدود الاستخدامات الصريحة :<br><br>* بالرغم من ان اعداد القوائم المالية يؤدي الى تقديم المعلومات التي تساعد اولئك الذين يرغبون في تقدير قيمة المنشأة الا ان المحاسبة المالية لا تختص بقياس قيمة المنشأة قياسا مباشرا .<br>* لا تستطيع التقارير او القوائم المالية بصفة خاصة ــ ان تفصل بين اداء الادارة واداء المنشأة ــ فالتقارير المالية تقدم معلومات عن منشأةمعينة خلال المدة التي كانت فيها تحت ادارة معينة ولكنها لا تقدم معلومات بصورة مباشرة عن اداء الادارة .<br><br>حدود الاستخدامات الضمنية :<br><br>* نظرا لأن بيان اهداف القوائم المالية يتركز حول احتياجات المستثمرين والمقرضين الى المعلومات فانه يفهم من ذلك ضمنا ان 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 ان تعتبر حدود استخدامات ضمنية للبيان الامريكي . | حدود استخدام القوائم المالية للمنشآت :<br><br>* ليس هناك بيان صريح عن حدود استخدامات القوائم المالية للمنشآت . | حدود استخدام القوائم المالية للمنشآت :<br><br>* ليس هناك بيان صريح عن حدود استخدامات القوائم المالية للمنشآت . |

# ملحق رقم ( جـ ) مفاهيم المحاسبة المالية : الدراسة التحليلية

# قائمة المحتويات


| | | الفهرس العام | فقرة | صفحة |
|---|---|---|---|---|
| ١ ـ | | تمهيد | ـ | ١٨٥ |
| | ١ ـ ١ | مقدمة | ٢٠٢ ـ | ١٨٥ |
| | ١ ـ ٢ | اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية | ٢٠٣ ـ ٢٠٨ | ١٨٥ |
| | ١ ـ ٣ | مفاهيم المحاسبة المالية وتصنيفاتها | ـ | ١٨٦ |
| | ١ ـ ٣ ـ ١ | مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية | ٢٠٩ ـ | ١٨٦ |
| | ١ ـ ٣ ـ ٢ | مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف | ٢١٠ ـ | ١٨٦ |
| | ١ ـ ٣ ـ ٣ | مفاهيمالقياس المحاسبي | ٢١١ ـ | ١٨٧ |
| | ١ ـ ٣ ـ ٤ | مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية | ٢١٢ ـ | ١٨٧ |
| ٢ ـ | | الدراسة التحليلية | ـ | ١٨٩ |
| | ٢ ـ ١ | طبيعة الحاجة الى مفاهيم المحاسبة | ٣٥٦ ـ | ١٩١ |
| | ٢ ـ ٢ | فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية | ٣٥٧ ـ | ١٩٣ |
| | ٢ ـ ٣ | ما هي مفاهيم المحاسبة المالية وكيف يتم تحديدها | ٣٥٨ ـ ٣٥٩ | ١٩٤ |
| | ٢ ـ ٣ ـ ١ | مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية | ٣٦٠ ـ ٣٧٠ | ١٩٦ |
| | ٢ ـ ٣ ـ ٢ | مفاهيم القياس المحاسبي المالي | ـ | ٢٠١ |
| | ٢ ـ ٣ ـ ٢ ـ ١ | افتراضات القياس المحاسبي المالي | ٣٧١ ـ ٣٧٥ | ٢٠١ |
| | ٢ ـ ٣ ـ ٢ ـ ٢ | مفاهيم خصائص القياس المحاسبي المالي | ٣٧٦ ـ ٣٨٨ | ٢٠٣ |
| | ٢ ـ ٣ ـ ٣ | مفاهيم جودة المعلومات | ٣٨٩ ـ ٣٩٢ | ٢١٠ |
| | ٢ ـ ٤ | مقارنة المفاهيم المقترحة بما يماثلها في كل من الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس | ٣٩٣ ـ ٣٩٩ | ٢١١ |

## ١ ـ تمهيـــد

### ١ ـ ١ مقدمـــــة :

لكي تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض ، يجب ان ترتكز على مفاهيم اساسية . ويمكن تعريف « المفهوم » بانه مصطلح اساسي اعطي معنى معين ، ويعتبر المصطلح اساسي اذا كان من الضروري ان تتكرر الاشارة اليه تكرارا صريحا او ضمنيا ، سواء عند وضع معايير المحاسبة او تفسيرها او تطبيقها . فكلمة « الاصول » مثلا تعتبر مصطلحا اساسيا لأن 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 . ( الفقرة ٢٠٢ )

### ١ ـ ٢ اهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية :

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 ترتكز على اهداف واضحة للقوائم المالية ( المنتج النهائي للمحاسبة المالية ) . ومن اجل ان تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب ان ترتكز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقا لتصور ذهني ملائم للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في اصدار معايير متناقضة . وتتلخص فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية فيما يلي : ( الفقرة ٢٠٣ )

#### ١ ـ ملاءمة المعايير لمحيط المملكة :

تعتبر المحاسبة المالية وسيلة لتحديد وقياس وايصال المعلومات المالية المتعلقة بالعمليات المالية والاقتصادية في منشأة معينة . ولكون عمليات تحديد وقياس المعلومات المالية وتوصيلها الى من يستخدمونها قد تتخذ صورا مختلفة 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 الأساسية لعمليات التحديد والقياس والايصال التي ينبغي اصدار المعايير لتحديد تفاصيلها . ( الفقرة ٢٠٤ )

#### ٢ ـ 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 . ( الفقرة ٢٠٥ )

**٣ ــ توحيد المصطلحات المحاسبية :**

تستخدم المصطلحات المحاسبية في المملكة في الوقت الحاضر لتعبر عن معاني مختلفة ، ولا شك ان تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي الى توحيد معاني المصطلحات المحاسبية المستخدمة ، وهذا يؤدي بالتالي الى زيادة المقدرة على فهم المعلومات المحاسبية . **( الفقرة ٢٠٦ )**

**٤ ــ مساعدة المحاسبين القانونيين في اتخاذ القرارات :**

ان تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي الى ارشاد المحاسبين القانونيين في اتخاذ قراراتهم عند مواجهة مشكلة معينة لم يصدر لها معيار محاسبي معين بعد . **( الفقرة ٢٠٧ )**

**٥ ــ مساعدة الجهات المسئولة عن اصدار المعايير :**

يؤدي تحديد المفاهيم الى مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية في توجيه جهودهم اذ ان المفاهيم بالاضافة الى اهداف القوائم المالية تمثل المنطلق الرئيسي لاعداد المعايير . **( الفقرة ٢٠٨ )**

**٣ ــ ١ تصنيف مفاهيم المحاسبة المالية :**

تم تصنيف مفاهيم المحاسبة المالية في اربع مجموعات اساسية كالآتي :

**٣ ــ ١ ــ ١ مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :**

تعرف هذه المفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية . وكما هو مبين في نص البيان تتكون 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 . وينطوي تعريف هذه العناصر كما هو موضح في الدراسة التحليلية على اختيارين ، يتعلق الأول 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 تعريف العناصر الأخرى . 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 . **( الفقرة ٢٠٩ )**

**٣ ــ ١ ــ ٢ مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف :**

تعرّف هذه المفاهيم الاحداث والعمليات والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها 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 . **( الفقرة ٢١٠ )**

١ ـ ٣ ـ ٣ **مفاهيم القياس المحاسبي :**

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الاساسية للقوائم المالية . وتعرّف 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 اساسين : 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 تم 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 . ( **الفقرة ٢١١** )

١ ـ ٣ ـ ٤ **مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :**

تعرّف مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص الاساسية الواجب توافرها 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 ٢١٢** )

**الفقرة التالية رقم ٣٥٦**

# ٢ ــ الدراسة التحليلية

٢ ــ ١ **طبيعة الحاجة الى مفاهيم المحاسبة :**

تعتبر المحاسبة المالية وسيلة قياس وايصال معلومات عن نشاط واداء منشأة معينة . ونظرا لأن قياس نشاط واداء المنشأة وايصال نتائج هذا القياس قد يأخذ 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 . وتكوّن 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 احد اجزاء الاطار الفكري اللازم لارشاد الجهة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية . ويشير مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي الى هذا الدور اهام لمفاهيم المحاسبة المالية فيما يلي :

« ان مفاهيم المحاسبة المالية مفاهيم عامة بطبيعتها ، فهي ترتبط بتشابه الظروف الاقتصادية السائدة في المجالات المختلفة للانشطة الهادفة للربح وفي الشركات المختلفة ، ولهذا التشابه مغزى هام لأنه يشكل الاساس الذي ترتكز عليه المفاهيم الاساسية الشاملة ، غير ان هناك ــ بطبيعة الحال ــ 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 ترمي اليها التقارر المالية . ويستلزم تحقيق هذه الاهداف تحقيق عدة صور من التوازن : توازن بين المنفعة المفترضة مسبقا وقابلية التطبيق العملي ، وتوازن بين ملائمة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها ، وتوازن بين التكلفة والعائد . وتقع مسئولية تحقيق هذا التوازن بصوره المتعددة على عاتق الهيئة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية .

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

---

* الفقرات الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

وليس من المتوقع ان تتكفل المفاهيم تلقائيا بوضع حلول نهائية للمشاكل ذات الطبيعة الخاصة . لأن الاطار المتكامل لمفاهيم المحاسبة المالية ـــ كالدستور ـــ يحتاج الى تفسير ، كما يحتاج الى تعديل من وقت لآخر ، ومن هذا يتضح ان وضع معايير المحاسبة نشاط له صفة الاستمرار لأن المواقف او المشاكل الجديدة التي تتطلب تطبيق او تفسير المفاهيم تظهر بصورة مستمرة [١]

وتمثل مفاهيم المحاسبة المالية لبنات اساسية في بناء اي نظام يهدف الى زيادة فعالية القوائم المالية عن طريق تحسين قابلية المعلومات التي تشملها للمقارنة . ويؤيد ذلك ما ورد في تحليل مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي فيما يأتي :

« ان تحسين قابلية المعلومات التي تشملها القوائم المالية للمقارنة يعتبر واحدا من اهم الاعتبارات التي ينطوي عليها اعداد اطار متكامل لمفاهيم المحاسبة ونظرا لأن مقارنة الفرص البديلة للاستثمار والاقراض تعتبر جزءا اساسيا من معظم القرارات الاستثمارية فان المستثمرين والمقرضين يرغبون في الحصول على قوائم مالية تشمل معلومات قابلة للمقارنة ـــ سواء فيما بين المدد المالية المتوالية للمنشأة الواحدة او فيما بين المنشآت المختلفة خلال نفس المدة المالية كما انهم يرغبون ايضا في مقارنة اداء المنشأة باستخدام بيانات مستخرجة بطريقة محاسبية واحدة يمكن تطبيقها على نفس الحقائق في نفس الظروف . ومن ثم فان المستثمرين والمقرضين يعتبرون ان قابلية المعلومات للمقارنة من اهم الصفات التي يجب ان تتسم بها المعلومات التي تشملها القوائم المالية [٢] .

« وما لم يكن هناك اساس فكري راسخ فان تحديد الدخل الدوري وتصوير المراكز المالية تصبح ـــ بالضرورة ـــ امورا تخضع للاجتهاد والآراء الشخصية . ومن ثم ، فان مراعاة الدقة في تعريف الاساسيات يكفل تضييق نطاق الاجتهادات الشخصية ، ويضع حدودا واضحة للمجال الذي تستخدم فيه التقديرات ، ويرسم اطارا واضحا يمكن الرجوع اليه كلما دعت الظروف الى ذلك ، كما ان الاطار الفكري للمفاهيم يؤدي 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 . وما لم يكن هناك نظام مستمد من اطار فكري واضح المعالم فان ارتفاع القوائم المالية الى المستوى الجدير بالثقة يظل امرا يحوطه الشك [٣]

---

١ ـــ مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي « تحليل الاعتبارات المتعلقة بالاطار الفكري للمحاسبة المالية والتقارير : عناصر القوائم المالية وقياسها المحاسبي ٢ ديسمبر ١٩٧٦ م . ستانفورد . كونكتيكت ـــ ص (٦)

٢ ـــ المرجع السابق . ص (٨)

٣ ـــ المرجع السابق . ص (٩)

٢ ــ ٢ **فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية :**

تعود فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية اساسا الى الجهة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية اذ ان المفاهيم تضع اطارا عاما ترتبط به كافة المعايير بما يكفل اتساقها مع بعضها البعض . وفضلا عن ذلك فان الاطار الفكري للمفاهيم يعتبر ذا فائدة لاطراف اخرى ايضا ــ بما في ذلك من يتولون اعداد القوائم المالية ، ومن يتولون مراجعتها ، ومن يستخدمون المعلومات التي تشملها . يؤيد ذلك ما ورد في التحليل الذي اعده مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي فيما يأتي :

« يحقق الاطار الفكري لمفاهيم المحاسبة المالية المزايا الآتية :

أ ــ ايجاد 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 ــ لا تصل الى حالة التأكد بطبيعة الحال ــ بانه معيار تفصيلي متسق مع الاطار الفكري للمفاهيم فانه سوف ينص على نفس هذه الحلو ، وبذلك يعتبر الاطار الفكري لمفاهيم المحاسبة المالية اساسا يمكن الاسترشاد به في تحليل المشاكل المحاسبية ، والتنبؤ بمدى صواب الحلول التي يمكن التوصل اليها .

ب ــ وضع حدود للاجتهادات الشخصية فيما يتعلق باعداد القوائم المالية : ولا ينبغي ان يكون الاطار الفكري للمفاهيم على درجة من التفصيل تكفل تقديم الحلول المناسبة التي تنطبق بصورة تلقائية على مجموعة معينة من الحقائق المالية لأن المغالاة 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 ــ لا ينبغي ان يكون اطار المفاهيم مجردا الى درجة يترتب عليها ان يصبح 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 ــ كما تنبأ البعض بذلك ــ وانما يقتصر على وضع الحدود لتلك الاجتهادات .

جـ ــ يؤدي الاطار الفكري للمفاهيم الى زيادة الثقة في القوائم المالية وتحسين القدرة على استيعابها : اذ ان من يستخدمون هذه القوائم كثيرا ما ينتقدون نوعية البيانات التي تشملها هذه القوائم ــ او بعبارة ادق افتقار تلك القوائم الى نوعية ثابتة ، كما ان

بعضهم يعتقدون ان الارقام المحاسبية يتم اعدادها على اساس مجموعة هلامية من المباديء والقواعد التي تسمح بالتصرف ـــ بدرجة اكبر مما يجب ـــ 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 ـــ لاجراء التعديلات التعويضية ، واضافة ارقام واستبعاد ارقام اخرى لكي تصبح المعلومات قابلة للمقارنة . وفضلا عن ذلك فان من يستخدمون القوائم المالية سوف يصبحون كذلك على بينة من حدود استخدام المعلومات المحاسبية ، وهو أمر على جانب كبير من الأهمية 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 [٤] » . ( **الفقرة ٣٥٧** )

٢ ـ ٣ **ما هي مفاهيم المحاسبة المالية وكيف يتم تحديدها ؟**

تتمثل وظائف المحاسبة المالية فيما يلي :

١ ـ قياس الاصول التي تقع في حوزة الوحدة المحاسبية .

٢ ـ قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التي تملكها الوحدة ( وهي الخصوم وحقوق اصحاب رأس المال ) .

٣ ـ قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال .

٤ ـ ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة .

٥ ـ تصنيف التغيرات المشار اليها على الوجه الآتي :

أ ـ الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر .

ب ـ التغيرات الأخرى في الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال .

٦ ـ التعبير عما تقدم بوحدات نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي .

٧ ـ اعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن اصول الوحدة المحاسبية وخصومها وحقوق اصحاب رأس المال في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل واجزاءه ومصادر واستخدام الاموال خلال فترة زمنية معينة . ( **الفقرة ٣٥٨** )

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

---

٤ ـ المرجع السابق ، ص (٦) ، (٧)

١ ـــ مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية وهي : الاصول ، الخصوم ، حقوق اصحاب رأس المال ، الايرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، صافي الدخل ( او صافي الخسارة ) ، استثمارات اصحاب رأس المال والتوزيعات على اصحاب رأس المال . فلا جدال في ان عناصر القوائم المالية تمثل اللبنات في بناء المحاسبة المالية اذ ينصب القياس المحاسبي المالي وابلاغ نتائجه على هذه العناصر .

٢ ـــ مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف : تعني المحاسبة المالية بقياس التغيرات في اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب رأس مالها . ومن ثم يتعين تعيين اسباب هذه التغيرات وتحديد مفاهيمها . وتنتج التغيرات في الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال التي تعني المحاسبة المالية بقياسها من تأثير احداث وعمليات وظروف المنشأة . وحيث ان المنشأة قد تتأثر 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 ـــ مفاهيم القياس المحاسبي المالي : يعتبر القياس المحاسبي المالي لعناصر القوائم المالية والتغرات 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 . وتعني مفاهيم القياس المحاسبي بتعيين افتراضاته الاساسية وخصائصه المميزة .

٤ ـــ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية : لا شك ان الهدف النهائي للمحاسبة المالية هو انتاج وايصال معلومات مفيدة في شكل قوائم مالية وتقارير اخرى تساعد من تعنيهم المنشأة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتلك المنشأة . وتتأثر المعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية بطرق القياس واساليب الافصاح التي تتبعها ادارة المنشأة . ولا شك ان وضع معايير للمحاسبة المالية سوف يؤدي الى تقليل البدائل المتاحة للقياس والافصاح الا انه ليس من المتوقع ان تؤدي معايير المحاسبة المالية الى الغاء جميع البدائل المتاحة للقياس والافصاح . بالاضافة ينطوي وضع معايير المحاسبة المالية على الاختيار بين البدائل المتاحة حاليا . ولا شك ان الاساس الامثل للاختيار هو فائدة المعلومات الناتجة عن البديل او البدائل المختارة للقياس او الافصاح وبالتالي تتضح اهمية تحديد خصائص المعلومات المفيدة وهو الأمر الذي تعنى بتحديده مفاهيم جودة المعلومات .

( الفقرة ٣٥٩ )

٢ ــ ٣ ــ ١ **مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :**

ينطوي تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية على اختيارين : يتعلق الاختيار الاول بترابط القوائم المالية وبالتالي عناصرها من عدمه . ويتعلق الاختيار الثاني بتحديد العناصر الرئيسية التي يعتمد على تعريفها تعريف باقي العناصر الاساسية للقوائم المالية . ( **الفقرة ٣٦٠** )

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 آخر تحديد ما اذا كان قياس التغيرات في الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال يتم وفقا لنفس الطرق المتبعة لقياس الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال يتم وفقا لنفس الطرق المتبعة لقياس الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال . ويترتب على هذا الاختيار تحديد ما اذا كان من الممكن تعريف عناصر قائمة الدخل بدون الأخذ في الاعتبار تعريف عناصر قائمة المركز المالي . ومن الواضح ان الاختيار الاول يعتمد على ما اذا كان من الضروري اخضاع عناصر قائمة المركز المالي وعناصر قائمة الدخل لطرق قياس مستقلة من اجل انتاج معلومات مفيدة عن اداء المنشأة ومواردها الاقتصادية والحقوق التي تترتب عليها عند الأخذ في الحسبان الأهداف المحددة للقوائم المالية وحدود استخدامها . وفي اعتقادنا ان الفصل بين عناصر قائمة الدخل وعناصر قائمة المركز المالي غير ضروري من اجل انتاج معلومات مفيدة تحقق اهداف القوائم المالية المحددة . وعلى العكس يعتبر ترابط قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، في نظرنا ، شرطا اساسيا لتمكين المستفيدين الخارجيين الرئيسيين من تقويم اداء المنشأة وعلاقته بالموارد الاقتصادية المتاحة لها والتزاماتها المترتبة على تلك الموارد . ولذا فقد عرفنا عناصر القوائم المالية اعتمادا على اهمية ترابط القوائم المالية لتحقيق الأهداف التي اوصينا بها في بيان اهداف القوائم المالية وحدود استخدامها . ( **الفقرة ٣٦١** )

اما فيما يتعلق بالاختيار الثاني فهناك مدخلان رئيسيان لتحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التي يعتمد على تعريفها تعريف باقي العناصر الاساسية لهذه القوائم :

أ ــ مدخل الاصول والخصوم .

ب ــ مدخل الايرادات والمصروفات .

وينطوي كل من هذين المدخلين على تصور فكري متميز لقياس صافي الدخل . والمشكلة الفكرية التي تثار عند اختيار احد هذين المدخلين تتعلق بابراز اهم العناصر الاساسية التي تشملها تلك القوائم ، وبعبارة اخرى العناصر التي يتحدد على اساسها تعريف باقي العناصر الاخرى . فمدخل الاصول والخصوم يعتمد على تعريف الاصول والخصوم كأساس

لتعريف صافي الدخل واجزاءه ، بينما يعتمد مدخل الايرادات والمصروفات على تعريف الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والربط بينهما كأساس لتعريف صافي الدخل . ( **الفقرة ٣٦٢** )

ويعتبر صافي الدخل ـــ وفقا لمدخل الاصول والخصوم ـــ تغيرا في صافي الاصول ( الاصول ناقصا الخصوم ) وبالتالي ، فان العناصر الايجابية لصافي الدخل ـــ وهي الايرادات والمكاسب ـــ تعرف على اساس انها تمثل زيادة في الاصول او نقص في الخصوم خلال الفترة المحاسبية ، كما ان العناصر السالبة لصافي الدخل ـــ وهي المصروفات والخسائر ـــ تعرف على اساس انها تمثل نقص في الاصول او زيادة في الخصوم خلال الفترة المحاسبية . ويترتب على هذا ان « الاصل » و « الخصم » هما المفهومان الاساسيان في هذا المدخل . ويتوقف على تعريف كل منهما تعريف باقي العناصر التي تشملها القوائم المالية ـــ وهي حقوق اصحاب رأس المال والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر واستثمارات اصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم . ومن ثم ، فان صافي الدخل ـــ وفقا لهذا المدخل ـــ يتحدد من خلال مضاهاة الايرادات والنفقات 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 . ( **الفقرة ٣٦٣** )

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 ـــ وفقا لهذا المدخل ـــ على تعريف كل من العناصر الرئيسية المشار اليها تعريفا صحيحا . ويعني 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 ـــ وفقا لهذا الدخل ـــ 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 الاصول والخصوم تتحدد بصفة عامة على اساس ما تقتضيه عملية قياس صافي الدخل . وبالتالي ، فان مجموعات الاصول والخصوم والعناصر الأخرى التي تظهر بقائمة المركز المالي التي تعد وفقا لهذا المدخل قد تتضمن بنودا لا تمثل اصلا او خصما وفقا لمدخل الاصول والخصوم . فمن المعلوم ـــ على سبيل المثال ـــ 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 التأمين ضد هذه الكوارث يؤدي الى توزيع هذه المخاطر على عدد كبير من المنشآت بتكلفة ضئيلة نسبيا لكل منها ، وبالتالي ، فان اقساط التأمين التي تدفعها المنشأة تمثل نفقات تخصم ـــ عند قياس الدخل ـــ من ايرادات الفترة المحاسبية التي يغطيها التأمين . غير ان كثيرا من المنشآت قد تختار ان تتحمل المخاطرة بدلا من التأمين ضد هذه الخسائر . وحيث ان مثل هذه المنشآت لا تتحمل اية التزامات بدفع اقساط التأمين لمنشآت اخرى ، وحيث انها لا تعاني اي

نقص في اصولها الا اذا حدث الحريق او الفيضان او وقعت كارثة اخرى ، لذلك يتعين ـــ وفقا لمدخل الاصول والخصوم ـــ 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 بالاعباء اللازمة لتغطية الخسائر التي لا يتم التأمين ضدها ، وبالتالي يجب ان يخصم من الايرادات المحققة في كل فترة محاسبية نصيب كل فترة لتغطية الخسائر المقبلة وإلا تعذرت مضاهاة الايرادات بتكلفة الاعباء اللازمة لتغطية الخسائر التي لا يتم التأمين ضدها على اساس سليم مما يترتب عليه تحديد دخل المنشأة بأكثر من حقيقته في معظم الفترات المحاسبية ، وبأقل من حقيقته ـــ بقدر كبير ـــ في الفترات التي يقع فيها الحريق او الفيضان او الكوارث الأخرى . **( الفقرة ٣٦٤ )**

وقد اتبع هذا البيان مدخل الاصول والخصوم لتعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية ، لأن 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 يصل الى نفس المستوى من الدقة التي يصل اليها وفقا لمدخل الاصول والخصوم ، ويؤدي ذلك الى ان تحديد دخل المنشأة في فترة محاسبية معينة يصبح خاضعا ـــ بصورة غير ملائمة ـــ للآراء الشخصية فيما يتعلق بأجزاء الدخل في تلك الفترة . وعلى العكس من ذلك ، فان مفهوم الدخل ـــ وفقا لمدخل الاصول والخصوم ـــ 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 تصورنا ان نتائج القياس المحاسبي والمعلومات التي تشملها القوائم المالية هي نتائج تاريخية بطبيعتها ، نظرا لأنها تعتمد على البيانات المتعلقة بالأحداث التي وقعت فعلا . وقد كان لذلك التصور اثرا هاما في اختيارنا لمدخل الاصول والخصوم كأساس لتعريف عناصر القوائم المالية . **( الفقرة ٣٦٥ )**

وجدير بالملاحظة انه ليس هناك ارتباط تلقائي لكل من المدخلين المشار اليهما بأساس معين من أسس القياس ـــ إذ ان كلا منهما يعتبر ملائما لقياس عدة خصائص مختلفة لعناصر القوائم المالية . وعلى سبيل المثال فان التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية للاستبدال والقيمة الصافية القابلة للتحقيق والتدفقات النقدية المخصومة يمكن استخدامها جميعا كأساس للقياس وفقا لكل من هذين المدخلين . بمعنى آخر لا ترجع الاختلافات الجوهرية بين هذين المدخلين الى الخلافات حول خصائص عناصر القوائم المالية التي ينبغي قياسها . **( الفقرة ٣٦٦ )**

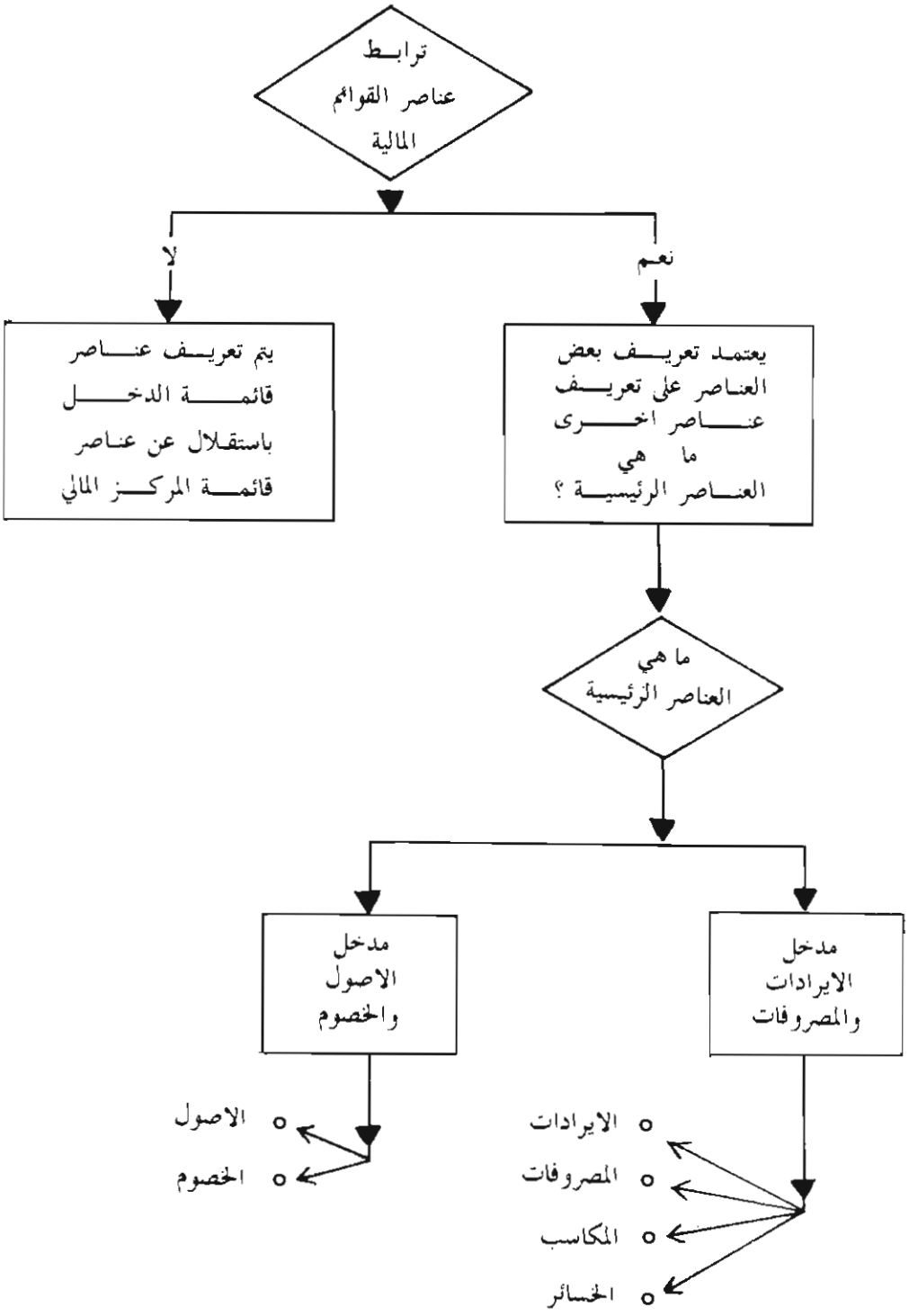
وجدير بالملاحظة ايضا ان الاختلافات بين هذين المدخلين ليست خلافات في الرأي حول اهمية قائمة الدخل بالمقارنة بقائمة المركز المالي ، اذ ان معظم من يؤيدون اي من هذين المدخلين يتفقون على ان المعلومات التي تشملها قائمة الدخل اكثر نفعا للمستفيدين الخارجيين الرئيسين من قائمة المركز المالي .. ومعنى ذلك انهم يتفقون جميعا على ان قياس الدخل هو

مركز اهتمام المحاسبة والقوائم المالية ولكن الاختلافات الاساسية بين هذين المدخلين تنحصر في تحديد ما يجب ان تشمله الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ، وما يجب ان يستبعد منها . ويتم تعريف الاصول ـــ وفقا لمدخل الاصول والخصوم ـــ على اساس انها موارد اقتصادية تمثل المنافع الكامنة التي تحصل عليها منشأة معينة في المستقبل ، وتتمثل هذه المنافع ـــ في نهاية الأمر ـــ 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 ـــ وفقا لهذا المدخل ـــ على كافة البنود التي تعتبر اصولا ( وفقا لمدخل الاصول والخصوم ) مضافا اليها المصروفات المؤجلة التي يتعين مضاهاتها بالايرادات في الفترات المحاسبية المقبلة حتى لو كانت لا تمثل موارد اقتصادية . **( الفقرة ٣٦٧ )**

وتمثل خصوم المنشأة ـــ وفقا لمدخل الاصول والخصوم ـــ 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 . **( الفقرة ٣٦٨ )**

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 فان تلك العناصر ( الايرادات والمصروفات ، المكاسب ، الخسائر ) يتم تعريفها وقياسها بصورة مستقلة عن الاصول والخصوم . غير انه نظرا لأن 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 . **( الفقرة ٣٦٩ )**

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


ترابط
عناصر القوائم
المالية
نعم
لا
يعتمد تعريف بعض
العناصر على تعريف
عناصر اخرى
ما هي
العناصر الرئيسية ؟
يتم تعريف عناصر
قائمة الدخل
باستقلال عن عناصر
قائمة المركز المالي
ما هي
العناصر الرئيسية
مدخل
الايرادات
والمصروفات
مدخل
الاصول
والخصوم
الايرادات
المصروفات
المكاسب
الخسائر
الاصول
الخصوم

٢ ـ ٣ ـ ٢ **مفاهيم القياس المحاسبي المالي :**

٢ ـ ٣ ـ ٢ ـ ١ **افتراضات القياس المحاسبي المالي :**

هناك اربعة مفاهيم تعرّف الافتراضات الاساسية للقياس المحاسبي وهذه هي :

أ ـ مفهوم الوحدة المحاسبية .

ب ـ مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية .

جـ ـ مفهوم وحدة القياس .

د ـ مفهوم التقارير الدورية .

ورغم ان هذه المفاهيم تبدو واضحة فانه يجب تعريفها لكي نستكمل الاطار الفكري للمحاسبة المالية . ( **الفقرة ٣٧١** )

أ ـ **مفهوم الوحدة المحاسبية :**

يتفق مفهوم الوحدة المحاسبية مع نظام الشركات الذي يقضي بالفصل بين شؤون المنشأة وشؤون من يملكون تلك المنشأة ، اذ ان المادة ( ١٣ ) من هذا النظام تقضي بان تعتبر كل شركة يتم تأسيسها وفقا لنصوص النظام شخصية نظامية ابتداء من تاريخ تأسيسها ـ وذلك فيما عدا المشروعات المشتركة ، وفضلا عن ذلك فان القانون ـ لا سيما في حالة الشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة ـ يقوم على الفصل بين الملكية والادارة . وحتى اذا افترضنا ان النظام لا يؤيد هذا المفهوم صراحة ، فانه يظهر بصورة واضحة من خلال ملاحظة كيفية تنظيم المنشآت وادارتها في المملكة العربية السعودية . ( **الفقرة ٣٧٢** )

ب ـ **مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية :**

وبالمثل ، فان مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية يبدو واضحا ايضا من ملاحظة قرارات الاستثمار والاقراض اذ ان المستثمرين يستثمرون اموالهم في المنشآت التي يتوقعون لها ان تستمر ، وينطبق ذلك ايضا على سلوك المقرضين . فالمستثمرون والمقرضون يهتمون ـ بالضرورة ـ بالمعلومات التي تتعلق بالنجاح الذي تحققه المنشأة بصفتها وحدة مستمرة وليس بصفتها وحدة اقتصادية توشك على التصفية . وحتى اذا كان النظام ينص على تحديد مدة للشركة بعدد معين من السنوات ( ثلاثين عاما عادة ) فإن النية لا تتجه الى تصفيتها جبرا بعد انقضاء هذه الفترة ، وانما تتجه النية الى مراجعة الامتياز الذي منح للشركة لمزاولة اعمالها وفقا للشكل النظامي الذي تم تحديده اصلا . ولكي نضفي على مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية معنى تطبيقيا فاننا نوصي بتعريفه على النحو الآتي : « يفترض ان الفترة المتبقية من حياة الوحدة الاقتصادية تزيد عن العمر المحدود لاصول تلك الوحدة ، وذلك ما لم يقم الدليل على عكس هذا الافتراض » . ومعنى ذلك ان القيم المسجلة في حسابات الاصول ذات العمر الانتاجي المحدود تمثل استثمارات للمنشأة في تلك الاصول ، وان المنشأة تتوقع

استرداد تلك الاستثمارات من خلال نشاطها العادي وليس من خلال التصفية الارادية او الجبرية . وبناء على ذلك فان « قيم التصفية » لا تعتبر ذات صفة وثيقة بالمحاسبة المالية ما لم يوجد دليل مقنع على ان القيم المستثمرة في الاصول ذات العمر الانتاجي المحدود سوف تسترد من خلال التصفية الارادية او الجبرية للمنشأة . ( **الفقرة ٣٧٣** )

## جـ ــ مفهوم وحدة القياس :

من المعلوم ان الوحدة النقدية في المملكة العربية السعودية هي الريال السعودي وان القيم التي تشملها القوائم المالية يتم التعبير عنها بالريال السعودي ، غير ان الوحدة النقدية تعتبر وسيلة للتبادل ومقياس للقيمة في الوقت نفسه . وليس لهذا مغزى كبير فيما يتعلق بالمحاسبة المالية فقد كانت الحسابات تمسك في المجتمعات القديمة بدون استخدام النقود . اما أهمية الوحدة النقدية في المحاسبة المالية فتأتي من ان المحاسبة تعنى بقياس الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال كما تعنى بقياس التغيرات التي تطرأ على كل منها . ولكي يمكن اجراء هذا القياس لا بد من وحدة تشترك فيها كافة الاشياء التي يراد قياسها . فمن المنطقي ان يتم التعبير عن شيئين او أكثر بوحدات متماثلة قبل ان يتسنى اجراء اية عمليات للجمع او الطرح . وفي اقتصاد يقوم على التبادل ، فان القياس الوحيد الذي تشترك فيه كافة الاشياء التي تدخل في نطاق عمليات التبادل هو القيمة التبادلية لكل من تلك الاشياء . وهذه القيمة يتم التعبير عنها بالنقود ــ 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 ــ عبر الزمن ــ 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 ــ وكذلك التغيرات الكبيرة التي تستمر خلال فترات قصيرة ــ تستلزم اعادة تصوير القوائم المالية لكي تعكس التغيرات في المستوى العام للاسعار .

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 . ( الفقرة ٣٧٤ )

د ــ **مفهوم التقارير الدورية :**

تؤيد المشاهدات مفهوم التقارير الدورية التي تعد لتقديم قراءات اختبارية في فترات دورية منتظمة ، وفضلا عن ذلك فان نظام الشركات يقضي باعداد التقارير الدورية في نهاية كل سنة مالية خلال حياة المنشأة . والبديل الآخر للفترة المحاسبية كأساس لاعداد التقارير هو المشروع المتكامل او العملية او المضاربة التجارية الكاملة ، ومن الواضح ان الفترة المحاسبية للمنشآت في المملكة العربية السعودية تمثل البديل الافضل . ( الفقرة ٣٧٥ )

٢ ــ ٣ ــ ٢ ــ ٢ **مفاهيم خصائص القياس المحاسبي المالي :**

ان التوصيات التي وردت بهذا البيان فيما يتعلق بالاثبات او التحقق المحاسبي ، واساس القياس ، ومضاهاة الايرادات بالمصروفات تقوم على اختيارين : يرتبط اولهما بوجهة النظر التي يتخذها البيان فيما يتعلق بالمحافظة على رأس المال سليما ، ويرتبط الاختيار الثاني بخاصية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس . ( الفقرة ٣٧٦ )

أ ــ **المحافظة على رأس المال سليما :**

لا ينشأ الدخل الا بعد المحافظة على رأس المال سليما ــ وبعبارة اخرى ــ لا ينتج الدخل الا بعد استرداد التكاليف وبالتالي ، فان وجهة النظر التي يتم اتخاذها فيما يتعلق بالمحافظة على رأس المال سليما تؤدي الى التمييز بين الدخل ــ او العائد على المال المستثمر ــ وبين استرداد المال المستثمر نفسه . وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة مفهومين رئيسيين لرأس المال وهما : رأس المال النقدي ورأس المال العيني ، كما وضح المجلس الاختلافات الرئيسية بين هذين المفهومين فيما يلي : « ينحصر الخلاف الرئيسي بين هذين المفهومين في كيفية المحاسبة عن التغيرات التي تطرأ على قيمة الاصول . ويقتضي مفهوم رأس المال النقدي ان تكون المحافظة على رأس المال سليمان على اساس القيمة النقدية للاصول ، وبذلك تعتبر الزيادة أو النقص في القيمة النقدية للأصول بمثابة مكاسب او خسائر من الممكن فصلها عن الدخل من التشغيل والاشارة اليها كمكاسب او خسائر حيازة الاصول . اما مفهوم رأس المال العيني فيقتضي ان تكون المحافظة على رأس المال سليما على اساس الخصائص الطبيعية للأصول ، ومن ثم لا تتحقق اية مكاسب او خسائر نتيجة التغير في قيمة « نفس الطاقة الانتاجية » للمنشأة ( وبعبارة اخرى : لا تتحقق اية مكاسب أو خسائر نتيجة التغير في قيمة الاصول طالما بقيت الطاقة الانتاجية للمنشأة ثابتة ) وبناء على ذلك فان التغيرات في قيمة الاصول التي تحتفظ بها المنشأة ــ كالمخزون السلعي ،

والعقارات ، والآلات والمعدات والاصول غير الملموسة — تدخل ضمن الدخل طبقا لمفهوم المحافظة على رأس المال النقدي . ولكن هذه التغيرات تستبعد من الدخل وتعتبر جزءا من رأس المال طبقا لمفهوم المحافظة على رأس المال العيني . ( الفقرة ٣٧٧ )

وهناك خلاف في الرأي بين من يؤيدون مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي حول توقيت التحقق المحاسبي للزيادة او النقص في قيم الاصول ، وحول ادراجها ضمن الدخل من التشغيل او الافصاح عنها في صورة مستقلة كمكاسب او خسائر حيازة الاصول . كما ان هناك خلافا في الرأي بين من يؤيدون مفهوم المحافظة على رأس المال العيني حول تعريف مفهوم نفس الطاقة الانتاجية ، اذ ان فريقا منهم يفسر هذا المفهوم على اساس انه الاستبدال العيني لأصول مماثلة بينما يرى فريق آخر 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 . ( الفقرة ٣٧٨ )

ويجب ان نكون على بينة من أن المحافظة على رأس المال تمثل تصورا فكريا ضروريا لقياس الدخل عن طريق التمييز بين استرداد رأس المال وبين العائد على رأس المال . ولا يفترض هذا التصور الفكري ان الاصول تستبدل فعلا عندما تبلى ، او انها سوف تستبدل — بالضرورة — في المستقبل [٥] . ويجب من يؤيدون مفهوم رأس المال العيني ان تكون المحاسبة عن الاصول — كالمخزون السلعي ، والعقارات ، والآلات والمعدات ، والاصول غير الملموسة — على اساس التكلفة الجارية لاستبدال تلك الاصول ، بحيث لا تعتبر التغيرات في 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 في المنشأة . ( الفقرة ٣٧٩ )

ولقد تبنت المفاهيم الواردة في هذا البيان مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي سنيما استنادا الى الاعتبارين الآتيين :

— ان مقاييس التكلفة الاستبدالية الجارية للأصول لا يمكن الاعتماد عليها في التطبيق العملي ، لا سيما اذا اخذنا في الاعتبار ان معظم الاصول التي تخضع لهذه المقاييس في المملكة العربية السعودية اصول مستوردة ، وبالتالي فان تكلفتها الاستبدالية تتوقف على المكان الذي يتم الحصول منه على الاصول اللازمة لاستبدالها ، وعلى كيفية الحصول عليها .

---

(٥) المرجع السابق صفحتي ١٤ و ١٥ .

— الاعتبار الثاني : وهو اكثر اهمية من الاعتبار الاول : من المعلوم ان المنشآت تستثمر اموالا نقدية في اصول غير نقدية — كالمخزون السلعي ، والعقارات ، والآلات والمعدات ، والاصول غير الملموسة — توقعا للحصول على مزيد من الاموال النقدية . ويستلزم الاستثمار في هذه الاصول — بالضرورة — فترة حيازة تختلف من اصل لآخر بينما يتم استخدامها للحصول على تلك الاموال . وتعتبر المكاسب او الخسائر المترتبة على تغيرات اسعار هذه الاصول خلال فترة حيازة كل منها بمثابة مقياس لنجاح او فشل قرار الاستثمار في 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 النقدي المستثمر اصلا في ذلك الاصل — الا انه في اعتقادنا ان تدبير هذه الاحتياجات يعتبر احد اعتبارات الادارة المالية ، وليس من الاعتبارات التي تتعلق بقياس الدخل . **( الفقرة ٣٨٠ )**

ب — **الخاصية او الخصائص الجديرة بالقياس :**

يتعلق الاختيار الثاني الذي ترتكز عليه مفاهيم القياس المحاسبي الواردة في هذا البيان بخاصية او خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس . وقد ظهرت في الولايات المتحدة وفي غيرها من الدول (٦) لمقترحات متعددة لاستخدام مقاييس محاسبية لخصائص تختلف عن الخصائص التي تعد على اساسها القوائم المالية حاليا . وقد وصف مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة خمسا من تلك الخصائص التي تم اقتراحها — او استخدامها فعلا — لقياس المجموعات المختلفة من الاصول والخصوم كما يلي : **( الفقرة ٣٨١ )**

★ التكلفة التاريخية / المتحصلات التاريخية — يقصد « بالتكلفة التاريخية » القيمة المدفوعة لاقتناء اصل معين ( ناقصا مخصصات الاستهلاك التي تلي ذلك ) كما يقصد « بالمتحصلات التاريخية » القيمة المتحصلة عند تحمل التزام معين . وبالرغم من ان القوائم المالية التي يجري اعدادها حاليا تتميز بانها تعني اساسا بالتكلفة التاريخية ، فان هذا الوصف لا ينطبق الا على عدد قليل من مجموعات الاصول كالمخزون السلعي ( في حالة عدم تخفيض قيمته الى ما يعادل سعر السوق وفقا لقاعدة التكلفة او السوق — ايهما اقل ) ، وكذلك العقارات ، والآلات والمعدات ، والاصول غير الملموسة . ويناظر التكلفة التاريخية المتحصلات التاريخية فيما يتعلق

---

(٦) من امثلة ذلك تقرير ( ساندیلاند ) في انجلترا الذي يوصي باعداد القوائم المالية على اساس ما وصفه بالتكلفة الجارية . راجع تقرير اللجنة المختصة بدراسة المحاسبة في فترات التضخم — برئاسة « ساندیلاند » — لندن — ١٩٧٥ م .

بالخصوم . وتستخدم المتحصلات التاريخية حاليا ـــ على سبيل المثال ـــ لقياس قيمة القروض النقدية التي تحصل عليها المنشأة والمبالغ التي يتم تحصيلها مقدما من العملا . ( **الفقرة ٣٨٢** )

★ التكلفة الجارية / المتحصلات الجارة : تمثل التكلفة الجارة القيمة اللازمة للحصول على نفس الاصل في الوقت الحاضر ، كما تمثل المتحصلات الجارية القيمة التي يمكن تحصيلها ـــ في الوقت الحاضر ـــ مقابل تحمل نفس الالتزام . وهناك خلاف بين مؤيدي هذا المقياس على معنى اصطلاح نفس الاصل ، حيث يفسره فريق منهم على اساس 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 ـــ على سبيل المثال ـــ فيما يتعلق بالمخزون السلعي الذي يتم تقويمه على اساس سعر السوق ، تطبيقا لقاعدة « التكلفة او السوق ـــ ايهما اقل » وقد تبنت هيئة الأوراق 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 . ( **الفقرة ٣٨٣** )

★ القيمة الجارية للبيع خلال تصفية غير اجبارية ـــ ويقصد بذلك المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه ـــ في الوقت الحاضر ـــ من بيع اصل معين ( اي القيمة السوقية الجارية في حالة وجود سوق لذلك الاصل ) كما يقصد بذلك ايضا المبلغ النقدي اللازم لتسديد التزام معين في الوقت الحاضر . وتستخدم هذا المقياس بعض المنشآت المالية ، والسماسرة ، والمتعاملون في الأوراق المالية ، وبعض شركات التأمين فيما يتعلق بتقييم الاوراق المالية المتداولة . ( **الفقرة ٣٨٤** )

★ القيمة المتوقع تحقيقها خلال نشاط المنشأة العادي ـــ ويقصد بذلك المبلغ النقدي غير المخصوم الذي يتوقع الحصول عليه من تحويل اصل معين الى نقود ( اي صافي القيمة القابلة للتحقيق ، او المبلغ النقدي غير المخصوم الذي يتوقع دفعه سدادا لالتزام معين . ويستخدم هذا المقياس حاليا لقياس قيمة ارصدة المدينين التجاريين ، كما يستخدم لقياس قيمة الاجور المستحقة وضرائب الدخل المستحقة . ( **الفقرة ٣٨٥** )

★ القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة ـــ ويقصد بذلك القيمة المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة التي تتعلق باصل معين ، كما يقصد بها

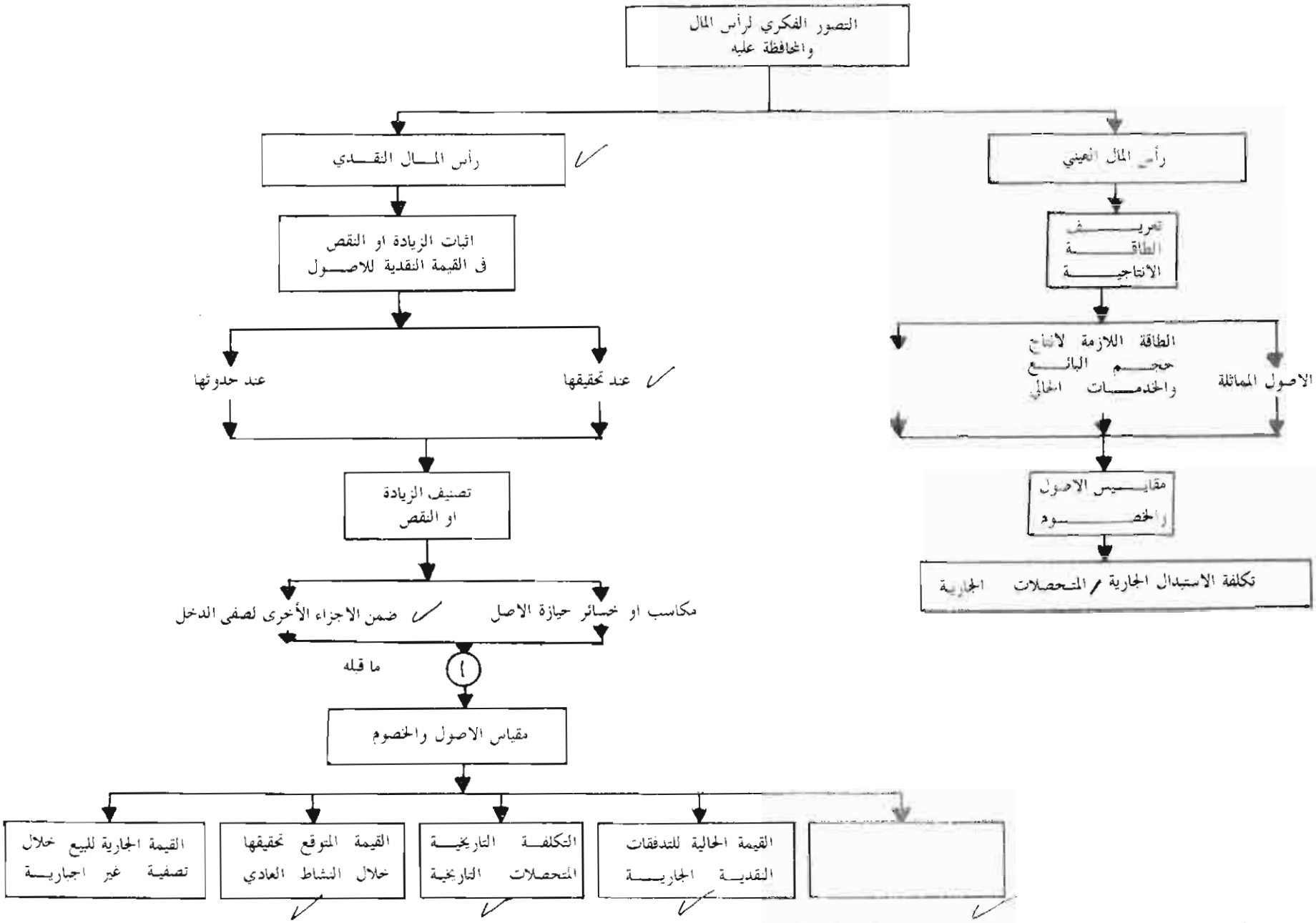
القيمة المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة اللازمة لسداد التزام معين ويستخدم هذا المقياس حاليا ـــ على نطاق واسع ـــ فيما يتعلق بالارصدة المدينة التي تستحق للمنشأة في الاجل الطويل ، وفيما يتعلق بالالتزامات الطويلة الاجل . وتعادل في البداية التكلفة التاريخية لارصدة المدينين طويلة الاجل القيمة الحالية لحصيلة الاقساط والفوائد المتوقعة . كما يتم قياس العقود الايجارية المرسملة على اساس القيمة الحالية للايجارات المتوقعة [٧] . ( **الفقرة ٣٨٦** )

ويراعى ان اختيار مفهوم رأس المال النقدي كأساس للمحافظة على رأس المال سليما ـــ وفقا لما ذكرناه سابقا ـــ لا يؤدي الى الاقتصار على استخدام احدى الخصائص السابقة دون غيرها ، وانما يمكن استخدام اية خاصية منها كأساس للقياس تطبيقا لمفهوم رأس المال النقدي . ومن ناحية اخرى ، فان التوصيات التي وردت بهذا البيان قد وضعت على اساس ان اختيار خاصية معينة يجب ان يرتكز على مدى ملاءمتها لأهداف 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 الأصول والخصوم النقدية اكثر ارتباطا 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 اتساقا مع هذا الهدف هما « القيمة المتوقعة خلال النشاط العادي للمنشأة » ، و « القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية » . ( **الفقرة ٣٨٧** )

ومن ناحية اخرى فان قياس الاصول والخصوم غير النقدية وما يتعلق بها من معلومات يجب أن يكفل توفير المؤشرات التي تدل على مدى اسهامها أو أثرها غير المباشر على التدفقات النقدية للمنشأة . وبعبارة اخرى ـــ الخدمات الكامنة التي يحتمل ان تقدمها للمنشأة . وفي رأينا ان اكثر الخصائص اتساقا 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 ـــ سواء كان ذلك بتحويل المواد ( منفعة الشكل ) او نقلها ( منفعة المكان ) او تخزينها ( منفعة الزمن ) ـــ بما يؤدي الى بيع هذه المواد والمنتجات والخدمات باسعار تفوق تكلفة الحصول عليها . وفضلا عن ذلك فان التكلفة التاريخية ترتكز على اساس سليم ، فهي تعتمد على الآثار الفعلية لعمليات حقيقة وقعت فعلا ، وليس على مجرد عمليات يمكن وقوعها ، كما ان التكلفة التاريخية ذات علاقة وثيقة بالأصول التي ترتبط بها ، فهي

(٧) المجلس المختص بوضع مباديء المحاسبة المالية بالولايات المحدة ـــ المرجع السابق ـــ صفحتي ١٦ و ١٧ .

تمثل الاسعار التي اشتركت المنشأة في تحديدها ، وليست الاسعار التي تنفرد بتحديدها 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 . ( **الفقرة ٣٨٨** )




ملحوظة : تشير علامة ( ✓ ) الى البدائل التي تم اختيارها .

٢ ـ ٣ ـ ٣ **مفاهيم جودة المعلومات :**

تصف هذه المفاهيم الخصائص التي تجعل معلومات المحاسبة المالية مفيدة ، وتهدف هذه المفاهيم الى ارشاد المسئولين عن وضع معايير المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية . وارشاد المسئولين عن اعداد القوائم المالية ، ومراقبي الحسابات ، عند اختيار طريقة معينة من بين الطرق البديلة للمحاسبة . وتتضمن هذه المفاهيم معظم التوصيات المتبعة ـــ او الموصى باتباعها ـــ في الدول الأخرى فهي تشمل مثلا التوصيات التي تبناها مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة [٨] وذلك فيما عدا مفهوم التكلفة والعائد . ومن الواضح ان تجميع المعلومات وتوصيلها الى من يعنيهم الامر يتطلب وقتا وجهدا ومالا ، ومن الواضح ايضا ان المعلومات المفيدة تعتبر سلعة اقتصادية ، 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 لأننا لا نستطيع ـــ في الوقت الحاضر ـــ تقديم أية ملاحظات ترتبط بتطبيقه ـــ سوى ان هناك ضرورة واضحة لمقارنة قيمة المعلومات بتكلفتها ـــ وأنه يتعين اجراء هذه المقارنة سواء عند وضع معايير المحاسبة او عند الاختيار من بين البدائل المتاحة . ( **الفقرة ٣٨٩** )

كما تتضمن مفاهيم جودة المعلومات المقترحة في هذا البيان التوصيات التي اعدتها لجنة معايير المحاسبة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز عام ١٩٧٥ م [٩] . وقد اوصت هذه اللجنة بان تتوافر الخصائص الآتية في المعلومات المحاسبية : ان تكون المعلومات ملائمة ـــ بمعنى وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأهداف التي تعد من اجلها ، كما يجب ان تكون هذه المعلومات قابلة للفهم ، يمكن الثقة بها والاعتماد عليها ، وان تكون معلومات كاملة ، موضوعية ، وأن يكون توقيتها مناسبا بحيث تقدم في حينها او عند الحاجة الى استخدامها ، كما يجب ان تكون قابلة للمقارنة . **الفقرة ٣٩٠** )

ويتضمن هذا البيان ثمانية مفاهيم للخصائص التي يجب ان تتسم بها المعلومات المفيدة . وهذه المفاهيم اهمية عملية في مساعدة المسئولين عن اعداد القوائم المالية على زيادة فائدة تلك القوائم لمن يستخدمونها خارج المنشأة . غير اننا لا نتصور ان تطبيق هذه المفاهيم سوف يكون امرا تلقائيا بسيطا ، اذ ان الاجتهاد الشخصي الذي ينبع من خبرة المسئولين عن اعداد هذه التقارير ومن صحوة ضميرهم يعتبر عاملا هاما من عوامل النجاح في التطبيق العملي . ( **الفقرة ٣٩١**

وليست هذه المفاهيم الثمانية على نفس الدرجة من الأهمية ، فمن الواضح ان ملاءمة المعلومات وامكانية الثقة بها والاعتماد عليها هي الاعتبارات الرئيسية في اختيار طرق قياس الاصول

---

(٨) انظر مقارنة المفاهيم الموصى باتباعها في المملكة العربية السعودية بمثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية .

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

والخصوم . ومن الممكن ترتيب طرق القياس ترتيبا مسبقا على اساس مدى ملاءمتها او علاقتها بالمعلومات التي يحتاجها المستفيدون الخارجيون الرئيسيون . وعلى العكس من ذلك لا يمكن تحديد امكانية الثقة في النتائج المستخرجة بتطبيق طريقة معينة من طرق القياس الا بالرجوع الى الظروف الخاصة بكل حالة على حدة . وتعتبر حيدة المعلومات — أو خلوها من التحيز — وقابليتها للمراجعة من المفاهيم التي تتعلق بالقياس وتوصيل المعلومات الى من يعنيهم الأمر . بينما تتعلق مفاهيم التوقيت المناسب ، قابلية المعلومات للفهم ، الأهمية النسبية والافصاح الأمثل بتحقيق فاعلية الاتصال والتقارير ، اذ ان هذه المفاهيم ليس لها سوى تطبيق محدود في مجال القياس المحاسبي . ( **الفقرة ٣٩٢** )

**مقارنة المفاهيم المقترحة بما يماثلها في كل من الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس :**

يشتمل الملحق (أ) على مقارنة للتوصيات الواردة بهذا البيان بمثيلاتها في الولايات المتحدة والمانيا الغربية وتونس .

وفيما يتعلق بالولايات المتحدة تمت المقارنة على اساس البيانات الآتية التي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة المالية :

— البيان رقم (٢) بعنوان : « الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية » المنشور في مايو سنة ١٩٨٠ م .

— البيان رقم (٣) بعنوان : « عناصر القوائم المالية للمنشآت »المنشور في ديسمبر ١٩٨٠ م . ( **الفقرة ٣٩٣** )

وفيما يتعلق بالمانيا الغربية تمت المقارنة على اساس نصوص المحاسبة المالية الواردة بقانون الشركات المعدل الذي تم تطبيقه اعتبارا من عام ١٩٦٦ ، وقواعد اعداد البيانات المحاسبية والمالية والتي وردت بالقانون التجاري الالماني . ( **الفقرة ٣٩٤** )

وفيما يتعلق بتونس اجريت المقارنة على اساس النظام المحاسبي العام لتونس الذي تقرر تطبيقه منذ عام ١٩٦٦ م بكل من القطاعين العام والخاص . ( **الفقرة ٣٩٥** )

ويلاحظ من المقارنة بالولايات المتحدة ان مجلس معايير المحاسبة المالية قد تبنى مدخل الاصول والخصوم لتحديد الدخل كأساس 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 ملخص المقارنة . اما الاختلاف الوحيد الذي لا يتضح من هذا الملحق فهو اختلاف اساسي ويتعلق بتعريف « الدخل الشامل » في الولايات المتحدة . ويعرف « الدخل الشامل » بانه يتضمن كافة التغيرات في حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة فيما عدا التغيرات الناجمة عن استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم . وطبقا لهذا المفهوم فان المنح الرأسمالية التي تحصل عليها المنشأة من

غير المالكين تعتبر دخلا لتلك المنشأة . اما تعريف صافي الدخل الذي نوصي باتباعه في المملكة العربية السعودية فانه يستبعد مثل تلك المنح — وعلى سبيل المثال — فان كافة المنح الحكومية للمنشأة — سواء كانت منحا ايرادية او رأسمالية — تعتبر من عناصر الدخل وفقا لمفهوم « الدخل الشامل » الذي تتبناه معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة . وعلى العكس من ذلك فان مفهوم صافي الدخل الذي نوصي باتباعه في المملكة العربية السعودية لا يشمل سوى المنح الايرادية . اما المنح الرأسمالية فانها تضاف مباشرة الى صافي الاصول . ( **الفقرة ٣٩٦** )

ويتأثر تعريف « المكاسب » ايضا بالاختلاف بين مفهوم الدخل في الولايات المتحدة ومفهوم الدخل في المملكة العربية السعودية اذ اننا نعتقد ان مفهوم « صافي الدخل » الذي نوصي باتباعه في المملكة العربية السعودية يعتبر اكثر اتساقا مع اهداف القوائم المالية من « المفهوم الشامل » للدخل الذي تبناه المجلس المشار اليه ، وذلك لأن المستفيدين الخارجيين يستخدمون القوائم المالية لتقييم اداء المنشأة . ونحن نعتقد ان الاداء ينبثق اساسا من وفاء المنشأة بالشروط المتعلقة بعملياتها مع الوحدات الخارجية التي تنتج عنها الايرادات والمصروفات التي ترتبط بها والمكاسب والخسائر . ومن ثم فاننا نرى ان نستبعد من الدخل قيمة المنح الرأسمالية التي تحصل عليها المنشأة من غير المالكين ، وان تضاف هذه القيمة الى رأس المال الذي يجب المحافظة عليه سليما .

وجدير بالملاحظة ايضا ان مجلس معايير المحاسبة المالية لم يصدر حتى الآن البيانات النهائية فيما يتعلق بمفاهيم القياس التي تناولناها بالدراسة في توصياتنا في المملكة العربية السعودية ، وبناء على ذلك فان مقارنة مفاهيم القياس التي اوصينا باتباعها بالنتائج التي يحتمل ان يصدرها المجلس المشار اليه فيما يتعلق بمفاهيم القياس والتحقق المحاسبي ، ووحدة القياس ، والمضاهاة ، لا تخدم غرضا نافعا . ( **الفقرة ٣٩٧** )

ومن الصعب 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 والحصيلة التاريخية تمثلان الخصائص المختارة للقياس بصفة عامة . وفي المانيا الغربية تعتبر « الحيطة والحذر » بمثابة المبدأ الرئيسي للتقويم بقدر ما يتعلق الأمر بالأصول المتداولة ، اذ ان القانون الالماني يقضي بتخفيض قيمة الاصول المتداولة الى القيمة الاستبدالية او تكلفة اعادة الانتاج او صافي القيمة القابلة للتحقيق — ايهما أقل — كما ان الاصول المتداولة يمكن تخفيضها ايضا الى الحد المسموح به للأغراض الضريبية — وكثيرا ما يؤدي 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 احتياطيات لهبوط اسعار المخزون السلعي بنسبة قد تصل الى ٢٠٪ من اسعار بعض المنتجات المستوردة . وفي الاحوال العادية لا يمكن الاستفادة من نصوص قانون الضرائب فيما يتعلق بهذه الاحتياطيات الا اذا كانت قيمتها مثبتة في القوائم المالية . ( **الفقرة ٣٩٨** )

اما في تونس فان المحاسبة المالية تتجه نحو تحقيق مجموعة من الأهداف تختلف اختلافا اساسيا عن التوصيات المقدمة الى المملكة العربية السعودية . وبالتالي فان المقارنة مع تونس على مستوى المفاهيم لا تخدم غرضا نافعا . ( الفقرة ٣٩٩ )

**الفقرة التالية ٥٠٣**

## ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة | المانيا الغربية | تونـــــس |
|---|---|---|---|
| عناصر القوائم المالية :<br>* الاصول : الاصل هو كل شيء له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات او المنافع في المستقبل ، اكتسبت الحق فيها نتيجة احداث وقعت او عمليات تمت في الماضي . شريطة ان يكون قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط الا يكون مرتبطا بالتزام غير قابل للقياس .<br>* الخصوم : الخصم هو التزام حالي على المنشأة بتحويل اصول او تقديم خدمات لوحدات اخرى في المستقبل نتيجة عمليات او احداث ماضية ، شريطة ان يكون الالتزام قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط الا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بحق غير قابل للقياس .<br>* حقوق اصحاب رأس المال : تمثل حقوق اصحاب رأس المال مقدار ما يتبقى من اصول المنشأة بعد استبعاد خصومها بمعنى انها تعادل دائمـــــــا « صافي الاصول » ( الاصول ـ الخصوم ) .<br>* الايرادات : ايرادات المنشأة هي مقدار زيادة الاصول او نقص الخصوم ـ او كليهما معا ـ خلال فترة زمنية معينة الناتجة من انتاج السلع او بيعها ، او السماح للوحدات الأخرى باستخدام الاصول التي تملكها . او تقديم الخدمات ، او | عناصر القوائم المالية :<br>يعرف البيان رقم (٣) الذي اصدره المجلس المختص بوضع مباديء المحاسبة المالية بشأن مفاهيم المحاسبة العناصر الآتية :<br>* الاصول : هي منافع اقتصادية يحتمل ان تحصل عليها وحدة محاسبية معينة ـ في المستقبل ـ نتيجة معاملات او احداث تمت في الماضي .<br>* الالتزامات : هي تضحيات بمنافع اقتصادية تحتمل ان يقدمها ـ في المستقبل ـ وحدة معينة لوحدات اخرى ، نتيجة التزامات قائمة بتحويل اصول او تقديم خدمات لوحدات معينة اخرى ، وتترتب الالتزامات عن معاملات او احداث تمت في الماضي .<br>* حقوق الملكية : هي مقدار ما يتبقى من الحقوق على اصول وحدة محاسبية معينة بعد استبعاد الالتزامات من تلك الاصول وهي تمثل حقوق المالكين في المشروع .<br>* استثمارات المالكين : هي مقدار الزيادة في صافي اصول مشروع معين نتيجة تحويل اشياء ذات قيمة من وحدات محاسبية اخرى الى ذلك | عناصر القوائم المالية :<br>لا يشتمل قانون الشركات المعدل ـ الذي كان مطبقا منذ عام ١٩٦٦ م على اية تعاريف نوعية للعناصر التي تشملها القوائم المالية كما ان قواعد المحاسبة الرسمية التي وضعها المعهد الالماني للمحاسبة جاءت خلوا من مثل هذه التعاريف . غير ان قانون الشركات يشتمل على قائمة تفصيلية بالبنود التي يجب ان تتضمنها الميزانية وحساب الارباح والخسائر ، كما يشتمل على نصوص توضح العناوين الرئيسية التي تظهر بكل من هاتين القائمتين ـ ويتضمن الملحق (جـ) ترجمة النصوص المحاسبية التي وردت بقانون الشركات فيما يتعلق بالبنود التي يجب ان تتضمنها هاتان القائمتان ( المواد ١٥١ ، ١٥٢ ، ١٥٧ ، ١٥٨ ) .<br>* الاصول : تتكون من الاصول الثابتة والاصول المالية ، والاصول المتداولة ، والمصروفات المؤجلة والاقساط غير المسددة من اسهم رأس المال التي تم طلبها .<br>وتتضمن الاصول الثابته والاصول المالية ـ في تاريخ الميزانية ـ كافة الاصول التي يهدف المشروع الى استخدامها بصفة دائمة . | عناصر القوائم المالية :<br>يعتمد النظام المحاسبي التونسي العام الذي تقرر تطبيقه اعتبارا من عام ١٩٦٦ م على تبويب موحد للحسابات وقد وضع الدليل الرقمي للحسابات على اساس النظام العشري . كما تم تصنيف الحسابات وفقا للمقتضيات الاقتصادية والقانونية .<br>ويشتمل النظام المحاسبي على عشر مجموعات من الحسابات المترابطة ، وتتكون كل مجموعة من عشرة حسابات رئيسية ـ فيما عدا المجموعة الاخيرة .<br>( راجع الملحق هـ ) .<br>وتشكل المجموعات من رقم (١) الى رقم (٥) حسابات الميزانية او قائمة المركز المالي . بينما تشكل المجموعات رقم (٦ ، ٧ ، ٨ ) حسابات التشغيل والارباح والخسائر ( او حسابات الايرادات والمصروفات ) .<br>اما المجموعة رقم (٩) فانها تشكل الحساب التحليلي لتكاليف التشغيل ، اما المجموعة رقم (١٠) فانها تشتمل على الحسابات الخاصة بالمعلومات غير المالية . ومن امثلتها التعهدات او الارتباطات . |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــــس |
|---|---|---|---|
| تأدية انشطة اخرى تستهدف الربح ـــ مما يشكل الاعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة .<br><br>* المصروفات : المصروف هو انقضاء اصول او تحمل التزامات ـــ أو كلاهما معا ـــ خلال فترة زمنية معينة نتيجة انتاج السلع او بيعها او السماح للوحدات الاخرى باستخدام اصول المنشأة نتيجة تأدية خدمات للغير او غير ذلك من الانشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة .<br><br>* المكاسب : المكاسب هي زيادة في حقوق اصحاب رأس المال ( صافي الاصول ) وتنتج من العمليات العرضية او الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ، ومن الظروف والاحداث الاخرى التي تتأثر بها خلال فترة زمنية معينة وذلك بخلاف الزيادة في صافي الاصول التي تنتج من الايرادات او من استثمارات اصحاب رأس المال او المساهمات الرأسمالية من غير اصحاب رأس المال .<br><br>* الخسائر : الخسائر هي النقص في حقوق اصحاب رأس المال ( صافي الاصول ) وتنتج من العمليات العرضية او الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ومن الأحداث والظروف الاخرى التي تتأثر بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة ، | المشروع ، بغية الحصول على حقوق ملكيته او زيادة ما تملكه من تلك الحقوق ، وفي معظم الاحوال يحصل المشروع على استثمارات المالكين في صورة اصول ، الا ان هذه الاستثمارات قد تتضمن ايضا خدمات او تسويات لالتزامات المشروع .<br><br>* 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 في المشروع .<br><br>* 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 الناتجة عن الاستثمارات وعن التوزيعات للمالكين .<br><br>* الايرادات : هي تدفقات داخلة او زيادات اخرى في اصول وحدة محاسبية معينة او تسويات لالتزامات هذه الوحدة ( او خليط من ذلك كله ) خلال فترة زمنية معينة ، نتيجة بيع سلع وتسليمها ، او انتاج سلع او تأدية خدمات او اية انشطة اخرى مما يدخل ضمن العمليات الرئيسية المستمرة . | وتتضمن الاصول المتداولة نفس الاصول التي تشملها هذه المجموعة عادة ، مضافا اليها قيمة اسهم رأس المال التي اشترتها الشركة .<br><br>الخصوم : تتضمن اسهم رأس المال ، الاحتياطيات المعلنة ، مخصصات هبوط قيمة الاصول ، المخصصات اللازمة لمواجهة الالتزامات المستحقة ، الالتزامات التي تستحق بعد اربع سنوات على الاقل ، الخصوم الاخرى ، الايرادات المؤجلة ، والارباح المحتجزة .<br><br>عناصر قائمة الارباح والخسائر :<br><br>تتضمن حصيلة نتائج الاعمال ، والاداء الكلي ، واجمالي الربح ، والايرادات من العمليات العرضية او نتيجة الظروف المحيطة بالمشروع ، النفقات ، الخسائر المترتبة على العمليات العرضية او على الظروف المحيطة بالمشروع ، والربح او الخسارة للسنة التي تعد عنها القائمة .<br><br>ويحدد القانون بنود الايرادات والنفقات التي يتعين ظهورها كمفردات مستقلة في هذه القائمة . اما باقي البنود فتظهر تحت عنوان « ايرادات اخرى ونفقات اخرى » . | ولا يشتمل النظام المحاسبي العام على تعاريف شاملة لعناصر القوائم المالية على نمط التعاريف الموضوعة في الولايات المتحدة ، او التعاريف الموصى باتباعها في المملكة العربية السعودية ، غير ان حسابات التشغيل والارباح والخسائر ( الحسابات رقم ٦ ، ٧ ، ٨ ) تميز فعلا بين الايرادات والنفقات والمكاسب والخسائر . |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونس |
|---|---|---|---|
| وذلك بخلاف النقص في صافي الاصول الذي يترتب على المصروفات او التوزيعات على اصحاب رأس المال .<br><br>* صافي الدخل ( صافي الخسارة ) :<br><br>صافي الدخل ( صافي الخسارة ) عن مدة زمنية معينة هو مقدار الزيادة ( النقص ) في حقوق اصحاب رأس المال ــ اي في صافي الاصول ــ 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 من المساهمات الرأسمالية من مصادر اخرى غير اصحاب رأس المال .<br><br>* استثمارات اصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم<br><br>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 بغية الحصول على حقوق الملكية في المنشأة او زيادة ما يملكونه من تلك الحقوق . | * النفقات : هي تدفقات خارجة او استفاد للاصول او تحمل الالتزامات ( او خليط من ذلك كله ) خلال فترة معينة نتيجة بيع سلع وتسليمها . او انتاج سلع . او تأدية خدمات . او ممارسة اية انشطة اخرى مما يدخل ضمن العمليات الرئيسية المستمرة .<br><br>* المكاسب : هي زيادة في حقوق الملكية ( صافي الاصول ) 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 الايرادات واستثمار المالكين . | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــــس |
|---|---|---|---|
| * التوزيعات على اصحاب رأس المال :<br><br>هي 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 انهاء تلك الحقوق . | | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية : | تونـــس |
|---|---|---|---|
| مفاهيم القياس المحاسبي<br>* مفهوم الوحدة المحاسبية : تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها ، منفصلة ومتميزة عن اصحابها ممن يزودونها بالاصول التي تملكها .<br>* مفهوم استمرار المنشأة : يفترض ان للوحدة الاقتصادية حياة مستمرة ، تفوق الاعمار الانتاجية للاصول التي تملكها ـــ طالما انه لا يوجد دليل على عكس ذلك .<br>* مفهوم اعداد التقارير الدورية : تنقسم حياة المنشأة الى فترات دورية بغية تزويد الاطراف المعنية بقراءات اختبارية تمكنهم من تقييم اداء المنشأة . والفترة الدورية المعتادة في المملكة العربية السعودية هي السنة التقويمية او السنة المالية . ومن الوظائف الرئيسية للمحاسبة تحديد ما يخص كلا من هذه الفترات الدورية من التيار المستمر للانشطة التي تزاولها المنشأة .<br>* مفهوم وحدة القياس : الوحدة النقدية هي الاساس العام للقياس المحاسبي ولهذا الغرض يستخدم الريال السعودي في المملكة العربية السعودية وطالما انه ليست هناك تغيرات كبيرة في قوته الشرائية فان الريال السعودي يعتبر وحدة مستقرة للقياس . | مفاهيم القياس المحاسبي :<br>لم يصدر المجلس المختص بوضع مباديء المحاسبة المالية حتى الآن بيانات نهائية تتعلق بمفاهيم الوحدة المحاسبية ، واستمرار المشروع ، والتقارير الدورية ، ووحدة القياس ، التحقق المحاسبي ، وأسس القياس ، والمضاهاة ، غير ان البيان رقم (٣) الذي اصدره المجلس بشأن مفاهيم المحاسبة ـــ وهو يتعلق اساسا بعناصر القوائم المالية ـــ قد تضمن مناقشة مختصرة لبعض مفاهيم القياس التي ترتبط ارتباطا وثيقا بعناصر القوائم المالية ، وفيما يلي ملخص لهذه المناقشة :<br>* 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 والأحداث وليس في الفترات التي يتم فيها تحصيل النقود او دفعها ( فقرة ٧٩ )<br>* التخصيص : هو عملية محاسبية تهدف الى تحميل او توزيع مقدار معين وفقا لخطة او معادلة رياضية . والتخصيص اكثر شمولا من الاستهلاك المالي الذي يهدف الى انقاص قيمة معينة اما باستبعاد المدفوعات الدورية من تلك القيمة او بتخفيضها (فقرة ٨٢) . | مفاهيم القياس المحاسبي :<br>على الرغم من ان قانون الشركات لا يبين صراحة كافة مفاهيم القياس التي ترتكز عليها المحاسبة المالية في المانيا الغربية ، فان دراسة النصوص المتعلقة بتقويم الاصول في المواد من (٣٨) الى (٤٤) من القانون التجاري ، انظر الملحق (د) تسفر عما يأتي :<br>* مفهوم الوحدة المحاسبية :<br>ويقصد بذلك ان المشروع يعتبر وحدة قائمة بذاتها .<br>* مفهوم الفترة الزمنية:<br>يقاس اداء المشروع في كل فترة زمنية ( وهي السنة ) . وليس عن كل عملية تجارية على حدة .<br>* مفهوم الوحدة النقدية :<br>المارك الالماني هو وحدة القياس ، وليست هناك اية نصوص تتعلق بتغيرات القوة الشرائية التي تطرأ عليه . | مفاهيم القياس المحاسبي :<br>يشتمل النظام المحاسبي التونسي العام على عدة نصوص تتعلق بالقياس المحاسبي . ويتضح من دراسة هذه النصوص انها ترتكز على المفاهيم الرئيسية الآتية :<br>* اساس الاستحقاق :<br>يتم تسجيل المعاملات والاحداث عند وقوعها وليس في الفترة المحاسبية التي يتم فيها التحصيل او السداد النقدي .<br>* مفهو الفترة الزمنية :<br>يتم قياس الاداء في كل فترة زمنية على حدة<br>* مفهوم الوحدة النقدية :<br>الدينار التونسي هو وحدة القياس وليست هناك اية نصوص تتعلق بتغيرات القوة الشرائية التي تطرأ عليه . |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| * مفهوم التحقق المحاسبي : يجب ان يتم التحقق المحاسبي للاثار التي تحدثها المعاملات الخارجية والاحداث الداخلية على الاصول والخصوم في الفترات التي ترتبط بها تلك الآثار ، كما يجب ان تشملها التقارير التي تعد عن تلك الفترات نفسها — وليس في الفترات التي يتم فيها التحصيل او السداد النقدي ، وذلك وفقا للمعايير الاتية : | * التحقيق : التحقيق معناه الدقيق هو تحويل موارد وحقوق غير نقدية الى نقود . وعند استخدام هذا الاصطلاح في المحاسبة وفي اعداد التقارير المالية يقصد به بيع الاصول مقابل نقود او حقوق على النقود ، ومن ثم فان اصطلاحي « محقق » و « غير محقق » يشيران الى الايرادات او المكاسب او الخسائر المترتبة على الاصول المباعة والاصول غير المباعة على الترتيب ( فقرة ٨٣ ) . | * تقويم الاصول والخصوم : تعتبر التكلفة التاريخية او تكلفة الصنع — هي الحد الاقصى لقيمة الاصول التي تظهر في الميزانية اما الخصوم فيجب ان تظهر بالقيمة التي تستحق السداد فعلا . ولا يجوز اظهار المكاسب غير المحققة ، وتظهر الايرادات التي يحصل عليها المشروع في صورة اقساط سنوية بقيمتها المخصومة . وتعتبر « الحيطة والحذر » بمثابة الفلسفة الاساسية لتقويم الاصول المتداولة . ويتطلب القانون تخفيض قيمة الاصول المتداولة الى تكلفة الاستبدال او تكلفة اعادة الانتاج او صافي القيمة التي يمكن تحقيقها — ايهما اقل . كما انه يمكن تخفيض قيمة الاصول المتداولة الى الحد الذي يسمح به قانون الضرائب . ويتم التحقق المحاسبي للخسائر وهبوط الاسعار خلال الفترة التي تنقضي بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقويم الاصول ( اللاحق لتاريخ الميزانية ) — وذلك بالقدر الذي تتأثر به قيمة المخزون السلعي او قيمة الخصوم في تاريخ الميزانية . فمثلا اذا افلس احد المدينين بعد تاريخ الميزانية فان قيمة الديون تنخفض اذا تبين ان ذلك | * مفهوم اساس القياس : يحدد النظام المحاسبي التونسي قواعد التقويم لا سيما فيما يتعلق بتخفيض قيمة الاصول الثابتة والمخزون السلعي ويتم التقويم على اساس التكلفة التاريخية . |
| * يتم التحقق المحاسبي للعمليات التبادلية فيما بين المنشأة والغير واثبات هذه العمليات عند اتمام تبادل الاصول والالتزامات ، او عند انجاز الخدمات للغير ، او عند استخدام الغير لاصول المنشأة . | * التحقيق المحاسبي : هو عملية تسجيل او اثبات بند معين في القوائم المالية لوحدة محاسبة ، وعلى ذلك فان الاصل ، او الخصم ، او الايراد او المصروف او المكسب ، او الخسارة قد يكون محققا — محاسبيا — ( او مسجلا ) او غير محقق — محاسبيا — ( او غير مسجل ) ( فقرة ٨٣ ) . | | * قياس نتائج العمليات : يكون قياس نتائج العمليات في اربعة مراحل على الوجه الآتي : |
| * يتم التحقق المحاسبي للتحويلات غير التبادلية فيما بين المنشأة ومالكيها ( بصفتهم مالكين ) عند تحويل الاصول او الالتزامات التي تتعلق بهذه التحويلات . | | | أ — المرحلة الاولى : الغرض من هذه المرحلة هو قياس « القيمة المضافة » للوحدة المحاسبية . وتقاس هذه القيمة بمقارنة ايرادات التشغيل بنفقات التشغيل ، مع ملاحظة ان هذه النفقات تقتصر على السلع والخدمات التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية من الوحدات الأخرى . ويتم استنفادها في عمليات التشغيل . فمثلا لا تشتمل هذه المرحلة على الاجور والمرتبات ومخصص استهلاك الاصول الثابتة . |
| * يتم التحقق المحاسبي للتحويلات غير التبادلة فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاخرى ( بخلاف المالكين ) واثبات هذه التحويلات عند اقتناء الاصول وعند التصرف فيها او عند اكتشاف اية خسائر لحقت بتلك الاصول ( كما | * المضاهاة : يقصد بمضاهاة التكاليف بالايرادات اجراء التحقق المحاسبي — في آن واحد — للايرادات والنفقات التي ترتبط مباشرة بنفس المعاملات او الاحداث الاخرى . وفي معظم المشروعات تترتب على بعض المعاملات او الاحداث الاخرى ايرادات | | ب — المرحلة الثانية : في هذه المرحلة يضاف الدخل الناتج من العمليات العرضية والطروف المحيطة بالمشروع واعانات التشغيل — الى « القيمة المضافة » التي تم استخراجها في المرحلة الاولى . ويستبعد من ذلك قيمة الاجور |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــــس |
|---|---|---|---|
| في حالة السرقة ) . او عند تحمل الالتزامات او التعرف عليها ( كما في حالة فرض غرامة على المنشأة ) .<br><br>* يتم التحقق المحاسبي للكوارث التي تصيب المنشأة عند حدوث الانقضاء المفاجيء او غير المتوقع لاصول تلك الوحدة ، او عند اكتشاف ذلك .<br><br>* يتم التحقق المحاسبي للتلف او التدمير الذي يصيب اصول المنشأة بفعل وحدات اخرى واثبات ذلك عند حدوث التلف او التدمير او عند اكتشاف حدوثهما .<br><br>* لا يجوز اثبات الظروف المواتية التي تنطوي على مكاسب جارية للمنشأة بمجرد توافر تلك الظروف وانما يجب اثبات الاثار التي تترتب عليها عند حدوث العمليات التبادلية او التحويلات التي تتعلق بتلك المكاسب .<br><br>ورغم ان هذه الظروف تسفر عن مكاسب جارية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لارتفاع اسعار السوق للاصول التي تملكها الوحدة المحاسبية . الا ان الاثبات المحاسبي لمثل هذه المكاسب واثباتها امر غير جائز ، وذلك لانها لا تعكس تقدما في نشاط الوحدة المحاسبية . | ونفقات متزامنة ترتبط ببعضها البعض ــ بصورة مباشرة ــ بحيث يتعين تسجيلها جميعها في آن واحد .<br><br>غير ان معظم النفقات لا ترتبط مباشرة بايرادات معينة ، وانما يمكن ان ترتبط بفترة زمنية معينة اما على اساس المعاملات او الاحداث التي تقع في تلك الفترة او على اساس التخصيص الزمني لتلك النفقات . ويعتبر التحقق المحاسبي لمثل هذه النفقات مستقلا ــ الى حد كبير ــ عن التحقق المحاسبي لايرادات معينة ، غير ان اثبات تلك النفقات في فترة محاسبية معينة يؤدي الى استبعادها من ايرادات تلك الفترة .<br><br>وينطبق ذلك ايضا على التكاليف التي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بايرادات معينة نظرا لأنها تتعلق بالحصول على منافع يتم استنفادها خلال الفترة التي تقع فيها تلك التكاليف .<br><br>كما ان هناك بعض التكاليف التي يتم اثباتها كنفقات في نفس الفترة التي تقع فيها اما لأنه يتعذر تحديد الفترة الزمنية الصحيحة التي ترتبط بها هذه التكاليف ، واما لأن الأهمية النسبية لهذه التكاليف لا تبرر المجهود اللازم لهذا الغرض.<br><br>ومن ناحية اخرى ، فان المشروع يحصل على المنافع الاقتصادية التي تؤديها كثير من الاصول | المدين كان فعلا في موقف مالي عسير في تاريخ الميزانية .<br><br>ويجوز ان تعتبر تكلفة اقتناء الاصول المعنوية نفقة جارية عند اقتنائها كما يجوز اعتبارها مصروفا رأسماليا .<br><br>* قياس نتائج العمليات :<br><br>يتم تحديد نتائج العمليات على اساس مقدار صافي التغير خلال الفترة المحاسبية . وذلك فيما يتعلق ببنود الميزانية التي يتم تحويلها في تاريخ لاحق الى قائمة الارباح والخسائر .<br><br>ومن هذا ينطلق مبدأ استمرارية الميزانية ، بمعنى ان الميزانية التي تعد في نهاية فترة محاسبية معينة هي ــ بالضرورة ــ الميزانية الافتتاحية للفترة المحاسبية التالية . وعلى ذلك ، فان الاصول المتداولة التي تم تخفيض قيمتها في نهاية السنة يتم ترحيلها بنفس القيمة الى السنة التالية .<br><br>فاذا بقيت هذه الاصول بحالتها حتى نهاية السنة ، فانها تظل مقومة ــ بطبيعة الحال ــ بنفس القيمة المخفضة ، ومع ذلك فانه يجوز اعادة تقويمها مرة اخرى الى ما يعادل تكلفة الاقتناء او تكلفة الصنع . | والمرتبات والضرائب غير المباشرة ( مثل الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة) ، وبذلك يمكن تحديد اجمالي ارباح التشغيل .<br><br>جـ ــ المرحلة الثالثة : في هذه المرحلة يضاف الدخل الناتج من الاستثمارات المالية الى ارباح التشغيل التي تم استخراجها في المرحلة السابقة ، ويستبعد من ذلك النفقات ذات الطبيعة المالية والضرائب المباشرة ( فيما عدا ضرائب الدخل )، كما يستبعد مخصص استهلاك الاصول الثابتة والمخصصات التي تم تكوينها للاغراض المختلفة وبذلك يمكن تحديد صافي ارباح التشغيل .<br><br>د ــ المرحلة الرابعة : في هذه المرحلة تضاف المكاسب غير العادية الى صافي ارباح التشغيل المستخرجة في المرحلة السابقة ، ويستبعد من ذلك الخسائر غير العادية وضرائب الدخل ، وبذلك يمكن تحديد صافي الربح او صافي الخسارة للسنة المالية . |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| كما انها لا تعتبر مقياسا لذلك النشاط ، يضاف الى ذلك ان هذه المكاسب لا تترتب على اية عمليات تحويلية كما انها لا تسفر عن اية اضافات للموارد النقدية التي يمكن استخدامها لمواجهة التزامات الوحدة المحاسبية او اجراء التوزيعات على مالكيها ، فضلا عن انها تفتقر الى سند قانوني يؤيد اعتبارها مكاسب حقيقية . | الثابتة خلال فترات محاسبية متعددة — ومن امثلتها المباني والالات والمعدات والتأمين المدفوع مقدما — ويتم تخصيص النفقات التي ترتبط باستخدام تلك الاصول فيما بين الفترات المحاسبية التي تناظر الاعمار الانتاجية المقدرة لهذه الاصول ( وهي الفترات التي يتوقع المشروع ان تستفيد من منفعة هذه الاصول ) . | ويتعين الافصاح عن اعادة التقويم اذا ترتب عليه تغير هام في قيمة تلك الاصول . | |
| * لا يجوز اثبات الظروف غير المواتية التي تنطوي 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 العادي للوحدة المحاسبية . | ويتم التخصيص المشار اليه وفقا لنظام منهجي يستند الى منطق سليم — كما هو الحال بالنسبة لاستهلاك الاصول الثابتة والاستهلاك المالي ( الفقرات ٨٦ ، ٨٧ ، ٨٨ ، ٨٩ ) . | * المحاسبة على اساس الاستحقاق :<br>يتم تسجيل المعاملات والاحداث والظروف غير المواتية التي يتأثر بها المشروع عند حدوثها وليس في الفترة المحاسبية التي يتم فيها التحصيل او السداد النقدي . | |
| * لا يجوز اثبات الارباح المحتملة حتى تقع الاحداث في المستقبل المؤيدة وجود هذه الارباح . | | | |
| * يجب اثبات الخسائر المحتملة اذا كانت المعلومات المتاحة تدل على انه من المتوقع وقوع حدث ( او اكثر ) في المستقبل يؤكد ان احد الاصول قد اصابه التلف . او ان الوحدة المحاسبية قد تحملت التزاما شريطة امكان تقدير الخسارة على اساس معقول . | | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــــس |
|---|---|---|---|
| * لا يجوز 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 يمثل اوضاع هذهالاصول بعد تحويلها الى منتجات او خدمات . | | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| مفهوم اساس القياس المحاسبي :<br><br>اقتناء الاصول :<br>* تعتبر القيمة العادلة للاصل في تاريخ اقتنائه ـ اي تكلفة اقتناء الاصل ـ الاساس في القياس والتسجيل الاولى للاصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية .<br><br>* تحمل الالتزامات :<br>الاساس الذي يجب اتباعه لقياس وتسجيل الالتزام الذي تتحمله الوحدة المحاسبية هو القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها سدادا لذلك الالتزام .<br><br>* قياس الاصول النقدية بعد اقتنائها :<br>ينبغي قياس الاصول النقدية المسجلة واظهارها في القوائم المالية على اساس القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر تحصيلها .<br><br>قياس الاصول غير النقدية بعد اقتنائها :<br>* يجب قياس الاصول غير النقدية المسجلة واظهار صافي القوائم المالية وفقا لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة سواء كان هذا النقص راجعا الى استخدام هذه | | | |

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| الاصول او نتيجة لظروف اخرى غير مواتية او بسبب ما لحقها من تلف او تدمير .<br>ويعتبر هذا الاساس صالحا للتطبيق ــ 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 .<br><br>* قياس الخصوم بعد نشأتها :<br><br>تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الاساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس الخصوم النقدية المسجلة واظهار صافي القوائم المالية .<br><br>* قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها :<br><br>تعتبر الاسعار الاصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياسها واظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها .<br><br>* قياس تأثير الاحداث الداخلية على المبالغ المسجلة للاصول :<br><br>تكلفة اقتناء الاصول التي تستهلك كليا او جزئيا خلال الاحداث الداخلية يتم تحديدها ثم | | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| تجميعها بحيث تعكس تكلفة المنتجات او الفترات الزمنية التي وقعت خلالها الاحداث الداخلة .<br><br>* قياس الالتزامات المسددة<br><br>الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياس وتسجيل تسوية الالتزامات ـــ اي تناقص الالتزامات ـــ هو قيمتها المسجلة .<br><br>* قياس اثر الاحداث الداخلية :<br><br>الاساس الذي ينبغي اتباعه لقياس الانتاج الذي يترتب على الاحداث الداخلية هو التكلفة التاريخية لاقتناء الاصول التي استهلكت لتحقيق ذلك الانتاج .<br><br>* مفهوم المضاهاة :<br><br>يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الايرادات بتكلفة الحصول عليها . وتقوم المضاهات في المحاسبة على ثلاثة ابعاد مترابطة هي :<br>الاثبات المحاسبي والقياس والمقابلة بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة وتجري المضاهاة على اساس اثبات الايرادات والمكاسب وقياس مقدارها على حدة . ثم اثبات المصروفات | | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــــس |
|---|---|---|---|
| والخسائر وقياس مقدارها على حدة . ويمثل المجموع الجبري لهذين المقدارين صافي الدخل ( او صافي الخسارة ) .<br><br>* تحقق الايراد :<br><br>يتحقق الايراد عند توافر الشرطين الآتيين :<br>أ ــ اكتساب الايراد .<br>ب ــ حدوث عملية تبادل .<br><br>* قياس الايرادات :<br><br>تقاس الايرادات على اساس السعر المحدد في عملية التبادل . اي على اساس الزيادة في الاصول او النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء او تأدية الخدمات او السماح للغير باستخدام اصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عما يحدث من النقص المتزامن في الاصول او الزيادة المتزامنة في الخصوم .<br><br>* الاثبات المحاسبي للمصروفات .<br><br>الاثبات المحاسبي للمصروفات يجب ان يتم على اساس احد الاسس الآتية : | | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــــس |
|---|---|---|---|
| أ ــ ارتباط المصروفات مباشرة بالايرادات التي تم تحقيقها او اثباتها محاسبيا خلال الفترة الزمنية ، او<br>ب ــ توزيع التكاليف على الفترات المستفيدة ، او<br>جـ ــ التحقق المحاسبي الفوري .<br><br>* قياس المصروفات :<br><br>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 .<br><br>أ ــ 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 .<br><br>ب ــ 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 . | | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| جـ ــ الاساس الذي ينبغي ان يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر ــ او اسعار ــ حيازة المنافع التي تم الحصول عليها .<br><br>* لا تتحقق المكاسب ــ محاسبيا ــ الا عندما يتم تحويل اصول او خصوم وقد تنشأ هذه المكاسب نتيجة عمليات تبادلية ، او نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات اخرى بخلاف اصحاب الوحدة المحاسبة . ووفقا للمعايير التي يتضمنها « مفهوم التحقق المحاسبي » فان المكاسب التي تثبت محاسبيا يقتصر على المكاسب الناتجة عن احداث تنطوي على تحويلات للاصول او الخصوم بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاخرى ــ بخلاف المالكين .<br><br>* الخسائر :<br><br>الخسائر هي مقدار النقص في صافي الاصول ــ بخلاف النقص الناتج عن توزيعات الارباح للمالكين او النقص الناتج عن العمليات الضرورية لتوليد الايرادات . وطبقا للمعايير التي يتضمنها مفهوم التحقق المحاسبي فان الخسائر القابلة للاثبات المحاسبي تقتصر على الخسائر الناتجة مما يأتي : | | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| أ ـــ العملات التبادلية :<br>يتعين الاثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه العملات عندما يتم التبادل فعلا .<br><br>ب ـــ التحويلات غير التبادلية :<br>اذ يتعين الاثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه التحويلات عند وقوعها .<br><br>جـ ـــ السرقة او التلف الذي يلحق بالاصول بفعل الآخرين :<br>ويتعين الاثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه التحويلات عند وقوعها .<br><br>د ـــ الكـــوارث :<br>اذ انه يتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا عند حدوثها او اكتشافها .<br><br>هـ ـــ الظروف غير المواتية التي تترتب عليها اثار جارية :<br>ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا اذا كانت تلك الظروف تدل على ان القيم المسجلة للاصول قد اصابها تدهور مستديم . | | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| و ـ الخسائر المحتملة :<br>ويتعين اثبات هذه الخسائر محاسبيا اذا كانت المعلومات المتاحة تدل على توقع حدوث حدث واحد أو أكثر في المستقبل لتأكيد حدوث خسارة أو تدهور في قيمة اصل معين أو انشاء التزام على الوحدة المحاسبية بشرط امكان تقدير مبلغ هذه الخسارة على نحو معقول . | | | |

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونس |
|---|---|---|---|
| مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :<br><br>تحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة او القواعد الاساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية . ويؤدي تحديد هذه الخصائص الى مساعدة مسئولي المحاسبة عند وضع المعايير المحاسبية . كما تساعد المسئولين عن اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التى تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة . وفي التمييز بين ما يعتبر افصاحا ضروريا ومالا يعتبر كذلك .<br><br>الملائـــمة .<br><br>تعتبر المعلومات ملائمة ـــ او ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من اجله ـــ اذا كانت تساعد المستثمرين والمقرضين ـــ الحاليين والمرتقبين ـــ على تقييم محصلة القرارات التى تتعلق بالاحتفاظ بحقوق الملكية او تقديم القروض الى تلك الوحدة ، وذلك بشرط توافر باقي الخصائص التي تتسم بها المعلومات المفيدة .<br><br>امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها :<br><br>يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ان تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الامانة . اذ ان هذه الخاصية هي | مفاهيم جودة المعلومات :<br><br>حدد البيان رقم (٢) الذي اصدره المجلس المختص بوضع مبادىء المحاسبة المالية بعنوان « مفاهيم المحاسبة المالية » عدة خصائص للمعلومات المحاسبية . وفيما يلي الخطوط العريضة لهذه الخصائص :<br><br>الملاءمـــة :<br><br>ان المعلومات المحاسبية الملائمة هي المعلومات التي تؤدي الى التأثير في القرارات التي يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات ، وذلك بمساعدتهم على التنبؤ بنتائج الاحداث ، او تأكيد التوقعات التي سبق تكوينها ، او تصحيح تلك التوقعات .<br><br>وتحدث المعلومات ذلك التأثير بتحسين مقدرة من يتخذون القرارات على التنؤ او باعادة تزويدهم بعد ذلك بالبيانات التى توضح مدى صحة التوقعات السابقة . ومن المعتاد ان تؤدي المعلومات هاتين الوظيفتين في آن واحدا . نظرا لأن معرفة نتائج الاجراءات التي تم اتخاذها فعلا تؤدي بصفة عامة الى تحسين المقدرة على التنبؤ بنتائج اجراءات مماثلة . فبدون معرفة الماضي لا يكون هناك اساس للتنبؤ ، وبدون | | |

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| التي تبرر الثقة بها والاعتماد عليها . وتتسم المعلومات المالية الامينة بالخاصيتين الاتيتين :<br>أ ـــ 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 .<br><br>ب ـــ قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق ويقصد بذلك ان النتائج التي يتوصل اليها شخص معين باستخدام اساليب معينة للقياس المحاسبي والافصاح يستطيع ان يتوصل اليها شخص آخر ـــ مستقل عن الشخص الأول ـــ بتطبيق نفس الاساليب .<br><br>حيـــدة المعلومات :<br><br>حيادية المعلومات ـــ او حيدتها ـــ اصطلاح موجب يصف عدم التحيز . وتتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا مع امانة المعلومات لأن | اهتمام بالمستقبل تكون المعلومات المتعلقة بالماضي معلومات عقيمة .<br><br>التوقيت المناسب :<br><br>ويقصد بذلك اتاحة المعلومات لمن يتخذون القرارات في الوقت الملائم اي قبل ان تفقد هذه المعلومات قدرتها على التأثير في القرارات . وتعتبر هذه الخاصية جانبا مكملا لخاصية الملاءمة فاذا لم تكن المعلومات متاحة عند الحاجة اليها ، او اذا تراخى في تقديمها لفترة طويلة بعد وقوع الاحداث التي تصورها بحيث تفقد قيمتها كأساس لاتخاذ اية اجراءات فانها تصبح غير ملائمة وتتضاءل منفعتها او تصبح عديمة المنفعة . وجدير بالملاحظة ان مجرد تقديم المعلومات في حينها لا يكسب هذه المعلومات خاصية الملاءمة ، ولكن عدم اتاحة المعلومات في حينها يسلبها هذه الخاصية التي كان من الممكن ان تتمتع بها لو انها قدمت في حينها .<br><br>امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها :<br><br>ان الثقة بقياس معين وامكانية الاعتماد عليه تتوقف على توافر صفتين : اذ يجب ان يكون القياس صادقا في التعبير عما يهدف الى تصويره . كما يجب ان يكفل اطمئنان من يستخدم ذلك القياس الى انه تم بامانة التصوير . | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| المعلومات المتحيزة ـ بحكم طبيعتها ـ معلومات لا يمكن الثقة بها او الاعتماد عليها .<br><br>وتوجه معلومات المحاسبة المالية التي تتصف بالحيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة ـ دون افتراضات مسبقة عن احتياجات اية مجموعة معينة بالذات الى تلك المعلومات كما تتسم معلومات المحاسبة المالية بانها معلومات نزيهة خالية من التحيز صوب اية نتائج محددة مسبقا ؛ ومن ثم فان خاصية حيدة المعلومات تتطلب ما يأتي :<br><br>أ ـ ان يرتكز الاختيار من بين بدائل القياس والافصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل .<br><br>ب ـ فيما يتعلق بتطبيق طرق الافصاح او اساليب القياس التي تتطلب الالتجاء الى التقدير ، يجب الا تعمد ادارة المنشأة الى المغالاة في هذه التقديرات او بخسها ـ بغية تحقيق نتائج معينة ترغب ـ مسبقا ـ في التوصل اليها .<br><br>قابلية المعلومات للمقارنة :<br><br>تؤدي هذه الخاصية الى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقة للتشابه والاختلاف بين اداء المنشأة واداء المنشآت الاخرى خلال نفس الفترة الزمنية كما | ولكي تكون المعلومات مفيدة يجب ان تكون ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من اجله كما يجب ان تكون جديرة بالثقة بها والاعتماد عليها . ولا بد ان ندرك ان الثقة مسألة نسبية فلا يمكن القول بوجود الثقة او انعدامها بصورة مطلقة ، وانما هناك مستويات متدرجة للثقة ، ويتوقف امكان الثقة بالمعلومات على مقدار ما يتمتع به الوصف او القياس من امانة التصوير والقابلية للمراجعة والتحقيق . وتتداخل خاصية حيدة المعلومات ـ او خلوها من التحيز ـ ايضا مع هذين العنصرين من العناصر التي تشكل خاصية الثقة بالمعلومات حتى يتسنى تحقيق منفعتها .<br><br>ولكي تكون المعلومات مفيدة يجب ان تكون ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من اجله كما يجب ان تكون جديرة بالثقة بها والاعتماد عليها . ولا بد ان ندرك ان الثقة مسألة نسبية فلا يمكن القول بوجود الثقة او انعدامها بصورة مطلقة . وانما هناك مستويات متدرجة للثقة . ويتوقف امكان الثقة بالمعلومات على مقدار ما يتمتع به الوصف او القياس من امانة التصوير والقابلية للمراجعة والتحقيق . وتتداخل خاصية حيدة المعلومات ـ او خلوها من التحيز ـ ايضا مع هذين العنصرين من العناصر التي تشكل خاصية الثقة بالمعلومات حتى يتسنى تحقيق منفعتها . | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| تمكنهم من مقارنة اداء المنشأة خلال السنوات السابقة . ولهذه الخاصية جانبان :<br>أ ـــ امكان المقارنة بين المعلومات المالية لنفس الوحدة المحاسبية من فترة زمنية لأخرى ، ونعني بذلك « الثبات او الاستمرارية » .<br>ب ـــ امكان المقارنة بين نتائج الوحدات المحاسبية ـــ وبصفة خاصة الوحدات التي تنتمي الى نفس مجال النشاط الاقتصادي . | قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق :<br>تتوافر هذه الخاصية اذا امكن تأمين درجة عالية من الاتفاق على النتائج التي يتوصل اليها مجموعة من الاشخاص ، يقوم كل منهم ـــ مستقلا عن غيره ـــ باستخدام نفس الطرق لقياس تلك النتائج . اما خاصية امانة التصوير فانها تشير الى التناظر او التوافق بين الارقام المحاسبية وبين الموارد او الاحداث التي تهدف هذه الارقام الى تصويرها .<br>وجدير بالملاحظة ان درجة عالية من التناظر لا تضمن ان قياسا محاسبيا معينا يعتبر ملائما لاحتياجات من يستخدمونه اذا كانت الموارد او الاحداث التي يصورها ذلك القياس غير مناسبة للغرض المنشود . | | |
| التوقيت الملائم :<br>يجب اتاحة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون اليها ، اذ ان هذه المعلومات تفقد منفعتها اذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة الى استخدامها . او اذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الاحداث التي ترتبط بها مما يؤدي الى تعذر اتخاذ اية اجراءات على اساسها . ولخاصية التوقيت الملائم جانبان :<br>أ ـــ دورية القوائم المالة بمعنى طول اقصر فترة زمنية تعد عنها القوائم المالية التي قد تكون متاحة في مواعيد دورية متقاربة ، وقد لا تكون متاحة الا في مواعيد متباعدة . | حيـــدة المعلومات :<br>يقصد بحيدة المعلومات ـــ او خلوها من التحيز ـــ انه عند وضع المباديء او تطبيقها يجب ان يتركز الاهتمام حول ملائمة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها ـــ دون النظر الى التأثير الذي يحدثه ذلك المبدأ على غاية او مصلحة معينة بالذات . وذلك لأن الاختيار النزيه من بين البدائل المحاسبية المتاحة يجب ان يكون خاليا من | | |

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| ب ــ 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 .<br><br>ومن ثم فان تحديد الفترة الزمنية المثلى التي تعد عنها التقارير ، وتقليل الفارق الزمني بين نهاية تلك الفترة وتاريخ اصدار التقارير ، يعتبران من المعايير الهامة لمنفعة المعلومات المحاسبية .<br><br>قابلية المعلومات للفهم :<br><br>لا يمكن الاستفادة من المعلومات الا اذا كانت مفهومة لمن يستخدمها ، وتتوقف امكانية فهم هذه المعلومات على عاملين :<br><br>أ ــ طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها .<br>ب ــ مقدرة من يستخدمون هذه المعلومات ــ خارج المنشأة على استيعابها .<br><br>وبالتالي فان قدرات من يستخدمون القوائم المالية وحدود هذه القدرات يجب ان تؤخذ في الاعتبار عند ارساء معايير المحاسبة المالية ، وعند | التحيز نحو تحقيق نتيجة محددة مسبقا . ونظرا لأن المعلومات التي تشملها القوائم المالية تستهدف خدمة فئات متعددة من ذوي الاهتمامات او المصالح المتباينة ، فليست هناك نتيجة واحدة محددة مسبقا يمكن ان تناسب اهتمامات كافة الفئات التي تستخدم هذه المعلومات .<br><br>قابلية المعلومات للمقارنة وثبات التطبيق :<br><br>تكتسب المعلومات المتعلقة بمشروع معين درجة كبيرة من المنفعة اذا امكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن المشروعات الأخرى . واذا امكن مقارنتها بالمعلومات المماثلة عن نفس المشروع في فترات زمنية مختلفة او في لحظة زمنية اخرى . فامكانية المقارنة بين المشروعات والاستمرار في تطبيق نفس الطرق المحاسبية خلال الفترات الزمنية المتوالية تؤدي الى زيادة القيمة الاعلامية للمقارنات التي يتم اجراؤها . وذلك لأن اهمية المعلومات ــ ولا سيما المعلومات الكمية ــ تتوقف الى حد كبير على امكانية من يستخدم هذه المعلومات على مقارنتها بمقياس يمكن الاهتداء به .<br><br>الأهمية النسبية :<br><br>الاهمية النسبية مفهوم منشعب يرتبط بخصائص النوعية للمعلومات ــ لا سيما ــ | | |

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| اعداد القوائم المالية . بما يكفل تحقيق الهدف من توصيل المعلومات المالية الى من يستخدمونها خارج المنشأة .<br><br>الأهمية النسبية والافصاح الأمثل :<br><br>يرتبط هذان المفهومان ببعضهما من ناحية ، كما انها يرتبطان معا بمفهومي الملاءمة وامانة المعلومات من ناحية اخرى .<br>ويرجع السبب في ارتباط الاهمية النسبية بالافصاح الأمثل الى ان المعلومات الهامة يتعين الافصاح عنها . وبنفس المنطق فان المعلومات التي لا يتم الافصاح عنها يفترض ــ مسبقا ــ انها معلومات غير هامة .<br>اما السبب في ارتباط مفهومي الاهمية النسبية والافصاح الامثل ــ معا ــ بمفهوم الملاءمة فيرجع الى ان المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة باهداف القوائم المالية تعتبر ــ بحكم طبيعتها ــ معلومات غير هامة ــ وبالتالي ليس هناك ما يدعو الى الافصاح عنها .<br><br>وبالمثل ، فإن الأهمية النسبية والافصاح الأمثل يرتبطان ــ معا ــ بمفهوم امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها وذلك على اساس ان القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب ان تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية ( وذلك بالاضافة الى توافر باقي الخصائص الأخرى في تلك القوائم ) . | فيما يتعلق بملاءمة تلك المعلومات وامكان الثقة بها والاعتماد عليها . ورغم ان تعريف خاصيتي الاهمية النسبية ، وملاءمة المعلومات يعتمد على اساس مقدار ما تحدثه 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 ملاءمة او لا علاقة لها بالقرارات التي يتخذها المستثمرون ) ، او على اساس ان هذه المعلومات ضئيلة القيمة الى درجة انها لا تؤثر على هؤلاء المستثمرين ( بمعنى انها ليست لها اهمية نسبية ) ، وبالتالي فان حجم اي بند في حد ذاته ــ دون النظر الى طبيعته او الى الظروف التي تم فيها تكوين الرأي الشخصي بشأنه ــ لا يعتبر اساسا كافيا للحكم على الاهمية النسبية لذلك البند . ويتبلور الموقف الحالي للمجلس المختص بوضع مبادىء المحاسبة في انه لا يستطيع وضع مبادىء عامة للاهمية النسبية ــ لأنه يتعذر على مثل هذه المبادىء ان تأخذ بعين الاعتبار كافة العوامل التي تدخل في تكوين الرأي الشخصي الذي يقوم على الخبرة والتجربة ، وان المجلس قد يضع ــ في المستقبل ــ معايير كمية للأهمية النسبية ضمن مبادىء معينة وفقا لما يراه ملائما . | | |

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــس |
|---|---|---|---|
| وتقتضي خاصية الاهمية النسبية توجيه الاهتمام الى من يستخدمون القوائم المالية والتعرف على ما يحتاجونه من المعلومات ، والقاعدة العامة هي ان بندا معينا يعتبر ذا أهمية نسبية اذا ادى حذفه او عدم الافصاح عنه او عرضه بصورة غير صحيحة الى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية بما يؤدي الى النتائج الآتية :<br><br>أ ـــ التأثير على تقييم المستثمرين والمقرضين ـــ الحاليين والمرتقبين ـــ لمحصلة النتائج التي تترتب على الاحتفاظ بحق من حقوق الملكية او تقديم قرض للمنشأة .<br><br>ب ـــ التأثير على تقييم المساهمين الحاليين او اصحاب الحقوق في المنشأة لأداء الادارة .<br><br>ويسهم الافصاح الامثل في زيادة منفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ، ومن ثم فان القوائم المالية يجب ان تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة ، كما يجب ان يتركز الافصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين ابرازها بصورة خاصة ـــ وهي المعلومات الهامة ذات العلاقة الوثيقة بالهدف الذي تعد من اجل هذه القوائم ـــ وهناك جانبان للافصاح الامثل ، هما تجميع المفردات في مجموعات ملائمة ، واضفاء الشرح الامثل على البيانات . | التكلفة والعائـــد:<br><br>يستطيع كل من يستخدم المعلومات المحاسبية تكوين تصوره الشخصي عن القيمة النسبية لكل خاصية من الخصائص النوعية لهذه المعلومات ، ولكن من المهم ـــ في نهاية الامر ـــ ان تبذل الهيئة المختصة بوضع مباديء المحاسبة قصارى جهدها لتوفير احتياجات المجتمع ككل عندما تصدر مبدأ محاسبيا من شأنه التضحية باحدى هذه الخصائص في سبيل خاصية اخرى كما يجب على هذه الهيئة ان تكون على بينة ـــ بصورة مستمرة ـــ من المفاضلة بين محصلة التكاليف والمنافع التي تترتب على تلك المباديء ، اذ انه لكي يمكن تبرير الافصاح عن معلومات معينة يتعين ان تكون المنافع المتوقعة من الحصول على تلك المعلومات اكبر من التكلفة التي ترتبط بالافصاح عنها ، غير انه يتعذر ـــ في هذه الحالة ـــ تحديد مقدار التكلفة او العائد ، فهناك تكلفة لاعداد المعلومات وتقديمها ، وهناك تكلفة لاستخدام تلك المعلومات ، كما ان من يقوم باعداد المعلومات المالية ينتفع منها بنفس القدر الذي ينتفع به من يستخدمها .<br><br>قابلية المعلومات للفهم :<br><br>لا يمكن ان تكون المعلومات نافعة لمن يتخذون القرارات اذا تعذر عليهم فهمها . حتى | | |

تابع ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

| المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | المانيا الغربية | تونـــــس |
|---|---|---|---|
| | لو كانت هذه المعلومات وثيقة الصلة بقرار معين او كانت تتمتع بدرجة عالية من الامانة التي تكفل الثقة بها والاعتماد عليها .<br><br>وترتبط قابلية المعلومات للفهم بالصفات التي يتسم بها من يتخذ القرار بقدر ارتباطها بخصائص المعلومات نفسها وبالتالي فانه لا يمكن تقيم قابلية المعلومات للفهم على اساس مطلق ، وانما يجب ان يكون ذلك التقيم مرتبطا بمجموعة محددة بالذات ممن يتخذون القرارات . | | |

# ملحق ( د ) معيار العرض والافصاح العام : الدراسة التحليلية

## تمهيـــد

### مقدمـــة :

تعتبر ادارة الوحدةالمحاسبية (*) ـــ حسب ما تقضي به المادة ( ١٢٣ ) من نظام الشركات ـــ مسئولة ـــ اساسا ـــ عن اعداد القوائم المالية . ويترتب على ذلك ان العرض والافصاح بصورة سليمة في تلك القوائم المالية يعتبر احدى مسئوليات الادارة . ويشمل اصطلاح « القوائم المالية » ما يأتي : قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال او قائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر الاموال واستخداماتها . يضاف الى ذلك اية ايضاحات يقتضيها انماء الوضوح على هذه القوائم وجعلها مفهومة غير مضللة . (الفقرة ٥٠٣ )

وتهدف القوائم المالية الى تقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات . ويجب ان تحتوي القوائم المالية ـــ على وجه التحديد ـــ المعلومات التي تفيد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والمقرضين وغيرهم من اصحاب الاحتياجات المشتركة الى المعلومات في دراسة امكانية حصولهم على تدفق نقدي نتيجة لعلاقتهم مع الوحدة المحاسبية التي تعد عنها تلك القوائم . ويوضح « البيان المقترح لأهداف القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وحدود استخداماتها » ان وفاء القوائم المالية بما يحتاجه المستفيدون من معلومات يتطلب ان تشتمل على ما يأتي :

أ ـــ دخل الوحدة المحاسبية واجزاءه والاحداث التي ادت الى تحقيقه .
ب ـــ اصول تلك الوحدة وخصومها وحقوق اصحاب رأس مالها .
جـ ـــ كيفية حصول الوحدة المحاسبية على النقود وغيرها من الموارد السائلة . وكيفية انفاق تلك النقود او الموارد . وترتبط بذلك المعلومات المتعلقة بالقروض التي تحصل عليها هذه الوحدة وكيفية سدادها ، والمعلومات المتعلقة بالمعاملات الرأسمالية وتوزيعات الارباح والتوزيعات الأخرى لأصحاب رأس المال سواء كانت في صورة نقود او اصول اخرى . ( الفقرة ٥٠٤ )

وتسهم هذه المعلومات ـــ في مجموعها ـــ في مساعدة المستفيدين في تقييم المركز المالي للوحدة المحاسبية وتقييم ادائها في الفترات المحاسبية الماضية ، كما انها تسهم بصورة غير مباشرة في تقييم امكانيات التدفق النقدي الذي يؤول اليهم نتيجة لعلاقتهم بالمنشأة . ( الفقرة ٥٠٥ )

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 وما يرتبط بها من الايضاحات في تحقيق اهداف القوائم المالية ، وذلك بتقديم المعلومات التي تتعلق بمقدار

---

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

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 اصحاب رأس المال ، وتوزيعات الارباح والتوزيعات الاخرى التي يحصلون عليها والمساهمات الرأسمالية من غير اصحاب رأس المال . وتظهر هذه المعلومات بقائمة الدخل من التفاصيل المتعلقة بالايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي تحققت ـــ محاسبيا ـــ خلال تلك الفترة المالية ، بصورة توضح اجزاء الدخل . ( الفقرة ٥٠٦ )

وتسهم قائمة المركز المالي وما يرتبط بها من ايضاحات في تحقيق اهداف القوائم المالية بتقديم المعلومات المتعلقة بطبيعة وقيمة الاستثمارات في اصول الوحدة المحاسبية ، والتزاماتها الحالية للغير ، وحقوق اصحاب رأس المال في اصولها ، كما تسهم قائمة المركز المالي في تحقيق هذه الاهداف بتقديم المعلومات التي تفيد المستفيدين في تقييم درجة سيولة الوحدة المحاسبية . ( الفقرة ٥٠٧ )

كذلك تسهم قائمة مصادر واستخدام الاموال وما يرتبط بها من ايضاحات في تحقيق اهداف القوائم المالية بتقديم معلومات عما يأتي :

أ ـــ كيفية تمويل انشطة الوحدة المحاسبية ومقدار الاموال التي تحققت عن عملياتها .

ب ـــ كيفية استخدام اصول الوحدة المحاسبية .

جـ ـــ اثر هذه الانشطة على اصول الوحدة المحاسبية . ( الفقرة ٥٠٨ )

واخيرا تسهم « قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال » وما يرتبط بها من ايضاحات ، او قائمة الارباح المبقاة وما يرتبط بها من ايضاحات ـــ سواء في صلب قائمة المركز المالي او في ايضاحات القوائم المالية ـــ في تحقيق اهداف القوائم المالية بتقديم المعلومات المتعلقة باستثمارات حقوق اصحاب رأس المال وتوزيعات المنشأة لهم ـــ خلال الفترة المحاسبية ، والمعلومات المتعلقة بما تحتجزه تلك الوحدة من دخلها ، والمساهمات الرأسمالية الأخرى التي تحصل عليها من غير اصحاب رأس المال **الفقرة ٥٠٩** )

## متطلبات العرض العام في القوائم المالية :

### المتطلبات العامة :

تشمل هذه المتطلبات الاعتبارات التي يجب مراعاتها في تحديد الموضع الملائم لاظهار المسائل المتعلقة بالمركز المالي للوحدة المحاسبية ، ونتائج اعمالها ، والتغيرات في حقوق اصحاب رأس المال ، ومصادر واستخدام الأموال فيها . كما تشمل الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند عرض المسائل في القوائم المالية . وتعني الاعتبارات التي يجب مراعاتها في تحديد الموضع الملائم للبيانات او المعلومات بتحديد مكان ظهور كل منها ، اما في صلب القوائم المالية نفسها أو في الايضاحات المرفقة بها . ( الفقرة ٥١٠ )

كما تعنى الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند عرض المعلومات في القوائم المالية بتحديد المدى الملائم لتجميع البيانات او ابراز تفاصيلها والاسلوب الذي يتبع في عرضها (١) . ولقد اوضح البيان المقترح لاهداف القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح وحدود استخداماتها ـــ بالاضافة الى البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية لتلك المنشآت ـــ الاساس الشامل لتحديد موضع المفردات التي تشملها القوائم المالية وكيفية عرض تلك المفردات او ابرازها في صلب هذه القوائم والايضاحات المرفقة بها . فلكي يوضع بند معين في صلب القوائم المالية . يجب ان يمثل عنصرا من عناصر هذه القوائم ، كما يجب ان تتوافر في العمليات او الاحداث او الظروف التي ادت الى تحقيقه شروط الاثبات المحاسبي وفقا لما جاء في « البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية » . وينبغي ان تشرح الايضاحات المرفقة بالقوائم 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 اصحاب رأس 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 ان تستخدم لاظهار التفاصيل التي يتعذر وضعها بصورة مقبولة في صلب القوائم المالية . ( **الفقرة ٥١١** )

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

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

---

١ ـــ ينطوي هذا المعيار على ثلاثة مصطلحات تشير الى الدرجات المختلفة من التجميع ويقصد بهذه المصطلحات ما يلي :

أ ـــ البند ويمثل أدنى درجة ممكنة من التفصيل لعرض الاصول والخصوم والايرادات والمكاسب والخسائر بحيث يخصص لكل سطر مستقل في صلب القوائم المالية او الجداول التي تشملها البيانات الايضاحية المرفقة بالقوائم ومن امثلة ذلك :

١ ـــ الربح او الخسارة من بيع الاصول الثابتة اذا يمكن اظهاره كبند مستقل في قائمة الدخل .

٢ ـــ النقدية في الصندوق ولدى البنوك كبند من الاصول المتداولة في قائمة المركز المالي .

ب ـــ الجزء ويمثل مجموعة من البنود في « قائمة الدخل » او قائمة مصادر واستخدام الاموال ومن امثلته : الدخل من العمليات كما يظهر بقائمة الدخل او النقدية الناتجة من العمليات كما تظهر في قائمة مصادر واستخدام الأموال .

جـ ـــ المجموعة وتمثل عددا من البنود التي تظهر في « قائمة المركز المالي » ومن امثلتها مجموعة الاصول المتداولة ومجموعة الخصوم المتداولة في تلك القائمة .

١ ـ ٢ ـ ٢ **المتطلبات الخاصة لكل قائمة مالية :**

١ ـ ٢ ـ ٢ ـ ١ **عرض النتائج وابرازها في قائمة الدخل :**

لقد اوضح البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح العناصر التي يجب ان تتضمنها قائمة الدخل وقد حددت هذه الوثيقة تلك العناصر على الوجه الآتي :
الايرادات ـ المصروفات ـ المكاسب ـ الخسائر ـ صافي الدخل .
ومن المفيد لمن يستخدمون القوائم المالية ابراز الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على هيئة اجزاء ذات مغزى لصافي الدخل . ( الفقرة ٥١٤ )

ويقصد باجزاء صافي الدخل تجميع بنود الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في مجموعات متشابهة ويتأثر ذلك بالاعتبارات الآتية :

أ ـ من المفيد عرض جزء من اجزاء الدخل كبند مستقل اذا كانت تساعد على تقييم المقدرة التاريخية للوحدة المحاسبية على توليد الدخل . ويستلزم ذلك ابراز كل من اجزاء صافي الدخل التالية كبنود مستقلة :
* دخل الوحدة المحاسبية من نشاطها الرئيسي المستمر .
* نتائج الانشطة العرضية او الفرعية المستمرة او المتوقع استمرارها من عمليات الوحدة المحاسبية مع الوحدة الاخرى او من الظروف والاحداث التي احاطت بها .
* نتائج النشاطات المتوقفة او المتوقع توقفها .
* نتائج الاحداث والظروف غير العادية التي لا يحتمل ان تتكرر في المستقبل المنظور والتي تختلف اختلافا جوهريا عن الانشطة المعتادة للوحدة المحاسبية .

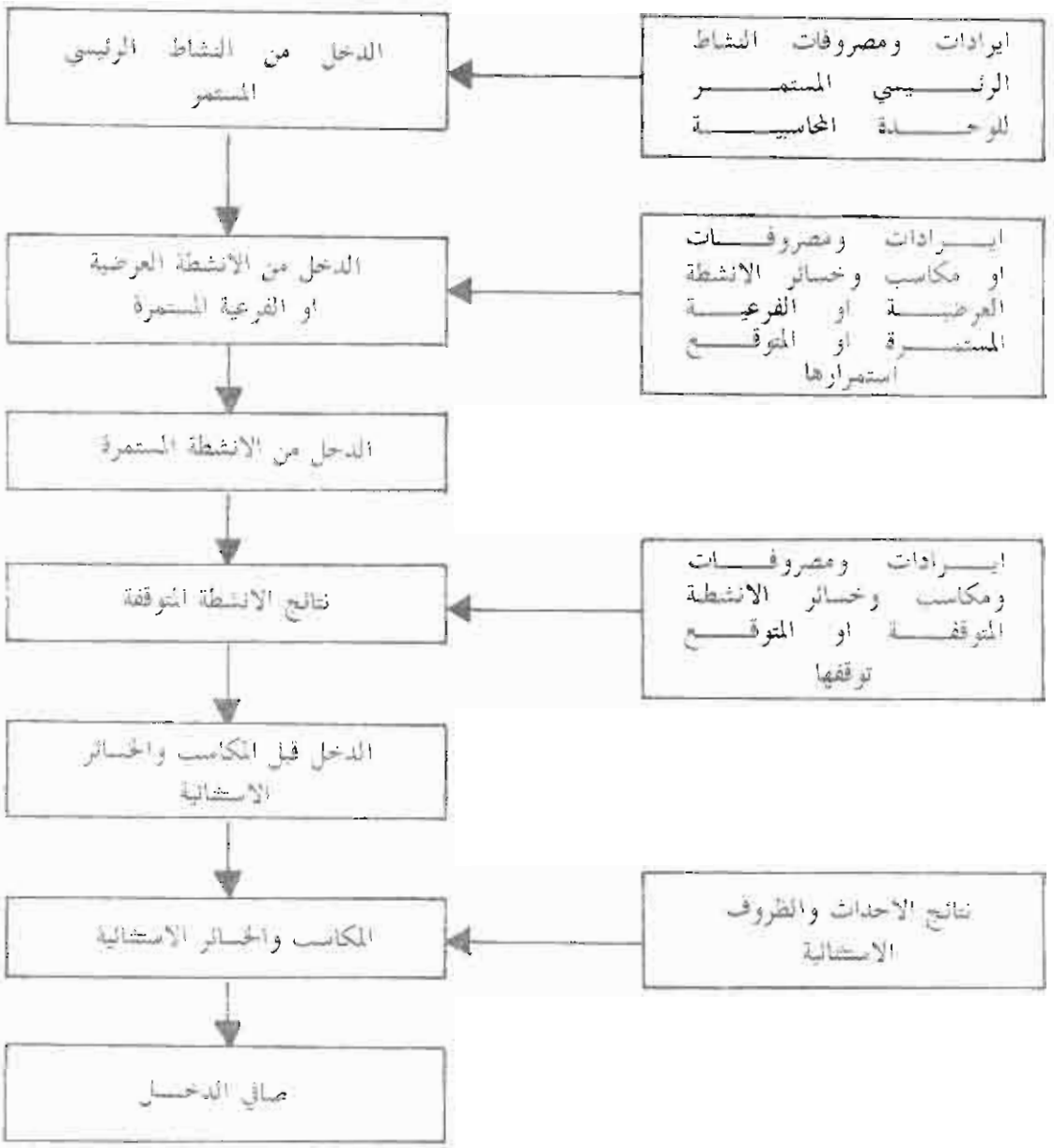
ب ـ بالاضافة يجب ان تشتمل قائمة الدخل عل تفاصيل كافية حتى يتسنى لمن يستخدمون القوائم المالية فهم او استيعاب العلاقات الرئيسية فيما بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر .
وبناء على ذلك فانه من المفيد ابراز كل مما يأتي كبند مستقل داخل اجزاء صافي الدخل المتعلقة به :
* المصروفات التي تتغير مع حجم العمليات او مع الاجزاء المختلفة لصافي الدخل .
* المصروفات التي تخضع للتقدير .
* المصروفات الثابتة على مدار الزمن .

جـ ـ من المفيد التمييز بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي تخضع في قياسها لدرجات متفاوتة من الثقة .

د ـ ليس من المقبول ان يقتصر العرض على ابراز صافي المكاسب او الخسائر اذا كانت معرفة العلاقات التي تربط بين القيم الاجمالية لهذه البنود مفيدة لتقييم اداء الوحدة المحاسبية وتقييم مستقبلها .

وحتى تكون قائمة الدخل مفهومة بصورة صحيحة من الواجب استخدام عبارات واضحة تصف وصفا كاملا كافة البنود والاجزاء التي تشملها قائمة الدخل . ويلخص الشكل التالي الاجزاء الرئيسية لصافي الدخل الواجب عرضها في قائمة الدخل بافتراض وجودها وأهميتها النسبية . ( **الفقرة ٥١٥** )

اجزاء صافي الدخل




ملخص للاجزاء الاساسية لصافي
الدخل الواجب عرضها في قائمة الدخل

١ ـ ٢ ـ ٢ ـ ٢ **عرض المعلومات في قائمة مصادر واستخدام الاموال :**

يجب ان تشتمل قائمة مصادر واستخدام الاموال على العناصر الآتية :

أ ـ التغيرات في عناصر قائمة المركز المالي ـ اي التغيرات في الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال التي تؤثر على الاموال .

ب ـ التغيرات الاخرى في عناصر قائمة المركز المالي التي تمثل عمليات استثمار او تمويل للوحدة المحاسبية بالرغم من عدم تأثيرها على الاموال . **( الفقرة ٥١٦ )**

ويحدد تعريف اصطلاح « الاموال » مفهوم التغيرات في عناصر المركز المالي التي تؤثر على هذه الأموال . ويمكن تعريف الاموال بانها « النقدية » واذا استخدم اصطلاح ( الاموال ) بهذا المعنى فان مصادر الاموال واستخداماتها تعتبر بمثابة « قائمة مصادر واستخدام النقدية » . ومن الممكن ايضا تعريف اصطلاح الاموال بانه « رأس المال العامل » اي الاصول المتداولة ناقصاً الخصوم المتداولة وإذا استخدم اصطلاح الاموال بهذا المعنى فان قائمة مصادر واستخدام الاموال تعتبر بمثابة « قائمة مصادر واستخدام رأس المال العامل » . ويوضح البيان المقترح لأهداف القوائم المالية وحدود استخداماتها للمنشآت الهادفة للربح **( الفقرة ٥١٧ )**

ان المستفيدين يتطلعون الى المعلومات المتعلقة بكيفية حصول الوحدة المحاسبية على النقود والموارد السائلة الاخرى وكيفية انفاقها ، ولذلك قد يكون تعريف اصطلاح « الاموال » بانه « النقدية » اكثر ملاءمة من تعرف ذلك الاصطلاح بانه « رأس المال العامل » وذلك فيما يتعلق بالوفاء باحتياجات المستفيدين من المعلومات ، الا في الحالات التي تكون فيها الاصول المتداولة الاخرى على درجة عالية من السيولة بطبيعتها ، فقد يكون من الملائم ايضا تعريف اصطلاح « الاموال » بانه رأس المال العامل . **( الفقرة ٥١٨ )**

وهناك تغيرات معينة في عناصر قائمة المركز المالي لا تؤثر في « الاموال » وفقا للتعريف الوارد في الفقرة السابقة ، ومع ذلك فان هذه التغيرات تنتج عن معاملات تنطوي على وجهين في آن واحد : احدهما تمويلي ، والآخر استثماري ، ومن امثلة ذلك اقتناء مبنى مقابل اصدار اسهم رأس المال ، ومبادلة اراضي مقابل اراضي ومباني وتحويل قرض طويل الاجل الى اسهم ممتازة او اسهم عادية . وبناء على ذلك فانه اذا اقتصرت قائمة مصادر واستخدام الاموال على التغيرات التي تنطوي على تحقيق اموال او استخدامها فقط فان مثل هذه القائمة قد تفشل في تقديم كافة المعلومات الملائمة عن انشطة التمويل والاستثمار للوحدة المحاسبية ، وبالتالي فان قائمة مصادر واستخدام الاموال يجب ان تتضمن ـ حيثما ينطبق ذلك ـ التغيرات الأخرى في عناصر المركز المالي التي تمثل عمليات استثمار وتمويل ولو لم تؤثر على الاموال . **( الفقرة ٥١٩ )**

ولكي تكون قائمة مصادر واستخدام الاموال مفيدة للمستثمرين والمقرضين وغيرهم فانها يجب ان تبرز مصادر النقدية واستخداماتها ( او رأس المال العامل ) مستقلة عن عمليات الاستثمار والتمويل الاخرى التي سبقت الاشارة اليها .

كما يجب ابراز مصادر واستخدامات النقدية او رأس المال العامل في اجزاء ذات مغزى . ومن المفيد اظهار الجزء — كبند 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 او 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 لسداد القروض وللاستثمار في الاصول غير النقدية او غير المتداولة وفي التوزيعات للمالكين او اصحاب المنشأة . **( الفقرة ٥٢٠ )**

١ — ٢ — ٢ — ٣ **عرض المعلومات في قائمة المركز المالي :**

ورد تعريف العناصر التي يتعين ان تشتمل عليها قائمة المركز المالي في « البيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية » وهذه العناصر هي : الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال ( او المالكين ) . ومن المفيد لمن يستخدمون القوائم المالية ابراز هذه البنود في مجموعات ذات مغزى . **( الفقرة ٥٢١ )**

والاساس في تحديد عدد هذه المجموعات وما تحتويه كل منها هو مدى الفائدة التي يحصل عليها من يستخدمون القوائم المالية في تقييم طبيعة الاصول المتاحة وقيمتها ودرجة سيولتها ، وفي تقييم اتجاهات الادارة تجاه استخدامات الاصول ، وتحديد الالتزامات التي تتطلب تسويتها استخدام موارد سائلة وتوقيت استخدام تلك الموارد . ويمكن ابراز الاصول والخصوم في مجموعات مختلفة وفقا للاعتبارات الآتية : **( الفقرة ٥٢٢ )**

أ — التمييز بين الاصول التي تحتفظ بها المنشأة لغرض البيع بشكلها الحالي منفصلة عن الاصول التي تحتفظ بها لاستخدامها كمدخلات للانتاج او لعمليات تحويلية اخرى او لاستخدامها في العمليات ، كما يجب التمييز بين هذه الاصول والاصول التي حازت عليها الوحدة المحاسبية كاستثمارات تدر دخلا او ترتفع قيمتها بمجرد مرور الزمن .

ب — اظهار الاصول التي تختلف في درجات سيولتها كمجموعات او بنود منفصلة ومن امثلة ذلك : الاصول المتداولة تمييزا لها عن الاصول غير المتداولة .

جـ — اظهار الاصول التي تختلف في طبيعتها كبنود او مجموعات منفصلة .

هـ — اظهار الاصول التي تختلف من حيث اساس قياسها كبنود او مجموعات منفصلة .

و — فصل الخصوم النقدية عن الخصوم غير النقدية .

ز — اظهار الالتزامات التي تختلف من حيث آجال استحقاقها في بنود او مجموعات منفصلة ومن امثلة ذلك الخصوم المتداولة تمييزا لها عن الخصوم غير المتداولة .

ح — اظهار بنود او مجموعات حقوق اصحاب رأس المال القابل للتوزيع ، منفصلة عن البنود او المجموعات غير القابلة للتوزيع .

ط — الفصل بين بنود او مجموعات حقوق اصحاب رأس المال التي تمثل استثمارات هؤلاء المالكين عن البنود او المجموعات التي تمثل مساهمات من غير اصحاب رأس المال .

ي — الفصل بين بنود او مجموعات حقوق اصحاب رأس المال التي تجنب لاسباب خاصة مثل الاحتياطي النظامي عن البنود والمجموعات الأخرى لحقوق اصحاب رأس المال .

ك — استخدام عبارات واضحة لوصف مختلف البنود والمجموعات التي تشملها قائمة المركز المالي بحيث يمكن فهم هذه القائمة واستيعابها . **( الفقرة ٥٢٣ )**

١ — ٢ — ٢ — ٤ **عرض المعلومات في قائمة الارباح المبقاة او قائمة التغييرات في حقوق اصحاب رأس المال ( المالكين ) :**

في معظم الحالات يمكن بيان تغييرات الاصول والخصوم التي تتأثر بها حقوق اصحاب رأس المال في قائمة الارباح المبقاة مضافا اليها ايضاحات ترفق بالقوائم المالية . ولكن اذا كانت العمليات التي تتأثر بها حقوق اصحاب رأس المال متشابكة او غير عادية ، فان قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال يمكن ان تستخدم لتوضيح جميع التغيرات التي تحققت خلال المدة المالية في كافة البنود او المجموعات التي تتكون منها حقوق اصحاب رأس المال . ومن المفيد — في كافة الاحوال — تقديم هذه المعلومات الى من يستخدمون القوائم المالية بصورة تساعدهم على تقييم طبيعة هذه التغيرات ومصادرها ، ويستلزم ذلك ما يأتي : **( الفقرة ٥٢٤ )**

أ — الفصل بين الاستثمارات الاضافية التي يقدمها اصحاب رأس المال والمساهمات التي قد تحصل عليها الوحدة المحاسبية من غير اصحاب رأس المال .

ب — اظهار التوزيعات لاصحاب رأس المال ( المالكين ) كبند مستقل .

جـ — اظهار صافي الدخل المبقي كبند مستقل مع بيان المبالغ المجنبة لاسباب خاصة على حدة .

د ـــ استخدام عبارات واضحة لوصف مختلف البنود والمجموعات التي تشملها قائمة الارباح المبقاة او قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال بحيث يمكن فهم هذه القائمة واستيعابها . ( **الفقرة ٥٢٥** )

٣ ـ ١ **متطلبات الافصاح العام :**

يقصد بالافصاح العام ايضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التي يتعين ايضاحها حتى لا تكون القوائم المالية مضللة . وتتعلق هذه المعلومات بالآتي : ( **الفقرة ٥٢٦** )

٣ ـ ١ ـ ١ **تعريف الوحدة المحاسبية :**

تعد القوائم المالية للوحدة المحاسبية في تاريخ معين او عن مدة مالية معينة ، ومن الواضح انه يجب تعريف تلك الوحدة المحاسبية مع وصف شكلها النظامي بالاضافة الى تاريخ ( او تواريخ ) قائمة المركز المالي والمدة ( او المدد ) التي تغطيها القوائم الأخرى ، وفضلا عن ذلك يجب ايضاح نشاط الوحدة المحاسبية حتى يتسنى مقارنتها مع الوحدات المناظرة او المشابهة . ( **الفقرة ٥٢٧** )

٣ ـ ٢ ـ ١ **ايضاح السياسات المحاسبية الهامة :**

تشمل السياسات المحاسبية الهامة للوحدة المحاسبية التي تعد عنها القوائم المالية المعايير والأسس التي اتبعتها ادارتها وطرق تطبيق تلك المعايير والأسس لاعداد وعرض القوائم المالية . وقد تؤثر السياسات المحاسبية تأثيرا هاما في عرض نتائج الاعمال وفي عرض المركز المالي والتغيرات التي تطرأ عليه ، وبناء على ذلك فان فائدة القوائم المالية في اتخاذ القرارات عن الوحدة المحاسبية تعتمد الى حد كبير على مدى معرفة وفهم من يستخدمون هذه القوائم لتلك السياسات المحاسبية . ( **الفقرة ٥٢٨** )

ويؤدي اتباع سياسات مختلفة في كثير من مجالات المحاسبة الى صعوبة تفسير القوائم المالية . ويرجع ذلك الى عدم وجود مجموعة موحدة من السياسات المحاسبية المتعارف عليها يستطيع من يستخدمون القوائم المالية الرجوع اليها ، كما ان السياسات المحاسبية المختلفة المتاحة حاليا للاستخدام يمكن ان تؤدي الى اعداد مجموعات مختلفة اختلافا جوهريا عن القوائم المالية المبنية على نفس العمليات والاحداث والظروف . ( **الفقرة ٥٢٩** )

٣ ـ ٣ ـ ١ **التغيرات المحاسبية :**

تشمل هذه التغيرات : التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية ، والتغيرات الناتجة عن تصحيح الاخطاء التي تكتشف في القوائم المالية للمدد السابقة ، كما تشمل التغير في اجزاء الوحدة نفسها ، وفيما يلي تفصيل كل منها : ( **الفقرة ٥٣٠** )

١ ـ ٣ ـ ٢ ـ ١ **التغير في السياسة المحاسبية :**

تشمل السياسات المحاسبية المعايير والأسس التي اتبعتها الادارة وطرق تطبيق تلك المعايير والأسس لاعداد القوائم المالية ، وينطوي التغيير في السياسات المحاسبية على اختيار احد البدائل المقبولة . وبصورة عامة فان التغيرات في السياسات المحاسبية اما ان تؤثر حاليا او مستقبلا على صافي الدخل او حقوق اصحاب رأس المال كما انها قد تؤثر ايضا على رأس المال العامل او في بنود اخرى من بنود القوائم المالية . ( **الفقرة ٥٣١** )

ومن أمثلة ما تشمله تغيرات السياسات المحاسبية ، تغير طريقة تحديد تكلفة بنود المخزون السلعي من طريقة التكلفة المتوسطة الى طريقة ما يرد اولا يصرف اولا ، او تغير طريقة احتساب الاستهلاك من طريقة القسط المتناقص الى طريقة القسط الثابت . ( **الفقرة ٥٣٢** )

ولا يدخل ضمن التغيرات في السياسات المحاسبية ما يأتي :

أ ـــ اقرار سياسة محاسبية جديدة تقتضيها عمليات او احداث او ظروف تختلف في جوهرها اختلافا واضحا عن مثيلاتها التي حدثت في الماضي .

ب ـــ اقرار سياسة محاسبية جديدة لعمليات او ظروف او احداث تقع للمرة الاولى ، او كانت في الماضي غير ذات اهمية نسبية . ( **الفقرة ٥٣٣** )

وقد يختلف تبويب بند معين في القوائم المالية للمدة الجارية عما كان عليه في القوائم المالية للمدد السابقة نتيجة التغير في تجميع البنود التي تشملها مجموعات او اجزاء معينة ، ولا يعتبر مثل هذا التغير في التبويب ـــ في حد ذاته ـــ تغيرا في السياسة المحاسبية ، غير انه يجب اعادة تبويب مثل ذلك البند في القوائم المالية المعروضة للمدد السابقة بحيث يتطابق مع تبويبه في قوائم المدة الجارية . ( **الفقرة ٥٣٤** )

وهناك طرق مختلفة لمعالجة التغير في السياسات المحاسبية منها ما يأتي :

أ ـــ التطبيق المقبل : بمعنى ان يقتصر تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الاحداث والظروف التي تقع بعد تاريخ التغير ، وعلى اية ارصدة قائمة في تاريخ التغير ، بحيث لا تجرى اية تسوية مجمعة تعكس اثر التغير في السياسة المحاسبية على الفترات السابقة .

ب ـــ التطبيق بأثر رجعي دون تعديل القوائم المالية للمدد السابقة : ويعني ذلك تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على العمليات والاحداث والظروف المتعلقة بها اعتبارا من تاريخ ظهور البنود التي تتأثر بتلك السياسة ، مع اجراء تسوية مجمعة تعكس اثر التغير في تلك السياسة على السنوات السابقة مع اظهار التسوية المجمعة في المدة التي يحدث فيها التغيير في السياسة المحاسبية . ويمكن اظهار التسوية المجمعة كبند مستقل في قائمة الدخل او تعديل رصيد اول المدة للارباح المبقاة بمبلغ التسوية .

جـ ــ التطبيق باثر رجعي مع تعديل نتائج المدد السابقة : ويعني ذلك تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على العمليات والاحداث والظروف المتعلقة بها اعتبارا من تاريخ ظهور البنود التي تتأثر بتلك السياسة ، مع تعديل القوائم المالية لكل من المدد السابقة التي تعرض نتائجها لغرض المقارنة ، ثم تعديل رصيد الارباح المبقاة في اولمدة مالية معروضة ، بحيث يعكس الاثر المتجمع لتغير السياسة المحاسبية خلال المدد الماليةالسابقة لذلك التاريخ . ( **الفقرة ٥٣٥** )

ويجب ان يكون الاعتبار الاساسي في معالجة التغير في سياسة محاسبية او في طريقة تطبيقها ــ هو مقدرة من يستخدمون القوائم المالية على الربط بين نتائج الوحدة المحاسبية ومدد مالية معينة حتى يتسنى لهم تقدير اثر التغير في الظروف الاقتصادية على تلك النتائج ، يضاف الى ذلك ان فائدة المعلومات التي تشملها القوائم المالية تزداد باتباع سياسة محاسبية ثابتة وبمقارنة القياس المحاسبي فيما بين الوحدات المحاسبية المختلفة من مدة مالية الى اخرى . ويترتب على ذلك ان فائدة المعلومات المتعلقة بنتائج عمليات الوحدة المحاسبية تزداد كلما أمكن تحديد الفترة الزمنية التي ترتبط بها اجزاء صافي الدخل ، ومن ثم فانه من الافضل تعديل نتائج المدد السابقة عقب التغير في السياسة المحاسبية التي تأثرت بها تلك النتائج وبالاضافة حينما يحدث تغير في 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 . ( **الفقرة ٥٣٦** )

١ ــ ٣ ــ ٣ ــ ٢ **التغير في التقديرات المحاسبية :**

يتطلب اعداد القوائم المالية استخدام تقديرات على اساس المعلومات المتاحة في وقت اعداد تلك القوائم ، ومن أمثلة ذلك تقدير الديون التي لا يتوقع تحصيلها ، وتقدير مدى النقص في قيمة بعض الاصول كالمخزون السلعي ، وتقدير العمر الانتاجي للاصول القابلة للاستهلاك . وقد يكون من الضروري مراجعة التقديرات في مدد لاحقة اذا اتيحت للمنشأة معلومات جديدة عنها ، او اكتسبت المنشأة خبرة اضافية ، او وقعت احداث جديدة تؤدي الى تغيير تلك التقديرات . ( **الفقرة ٥٣٧** )

وقد يؤدي التغير في تقدير معين الى التأثير على النتائج المالية للمدد المقبلة او للمدة الجارية . وقد تساق الحجة في مثل هذه الحالات لاجراء تسوية مجمعة في المدة الجارية تمثل الأثر الرجعي لتغيير التقدير على المدد السابقة حتى يمكن حساب نتائج المدد المقبلة وفقا للأساس الجديد للتقدير . ولكن من الافضل معالجة ذلك التغير باظهار أثره في المدة التي يتم فيها ــ مع اظهار ذلك الاثر على المدد المقبلة اذا كانت تتأثر بذلك . ولا يجوز اظهار الأثر الرجعي لذلك التغير نظرا لأنه ترتب على معلومات او تطورات جديدة لم تكن متاحة عند التقدير الاصلي .

وحينما يحدث تغير في تقدير محاسبي غير عادي ، او نادر الوقوع او له تأثير هام على نتائج المدة الجارية والمدد المقبلة ، فان وصف طبيعة التغير وأثره على المدة الجارية يساعد على ادراك مغزى ذلك التغير وأثره على القوائم المالية . ( **الفقرة ٥٣٨** )

١ ـ ٣ ـ ٣ ـ ٣ **التغير في مكونات الوحدة المحاسبية :**

يعتبر التغير في مكونات الوحدة المحاسبية نوعا خاصا من تغير السياسات المحاسبية التي تتبعها الادارة وتؤدي الى اعداد قوائم مالية تصبح في حقيقتها قوائم وحدة محاسبية اخرى . ومن امثلة ذلك اعداد قوائم مالية موحدة بدلا من القوائم المالية للوحدات التي تتكون منها شركات المجموعة القائمة ، وتغيير بعض الشركات التابعة التي تتكون منها المجموعة والتي كانت تعد عنها القوائم المالية الموحدة في الماضي . اما اذا اشترت شركة شركة اخرى وبالتالي قامت الشركة الأولى باعداد قوائم مالية موحدة للمرة الأولى ، فان ذلك لا يعتبر تغيرا في الوحدة المحاسبية . وكذلك الحال اذا باعت شركة قابضة شركة تابعة ، وبالتالي حذفت تلك الشركة من قوائمها المالية الموحدة . **( الفقرة ٥٣٩ )**

وينبغي بيان قيمة التغير في الوحدة المحاسبية باثر رجعي ، حكمه في ذلك حكم أية تغيرات أخرى في السياسات المحاسبية ، وذلك حتى يمكن تسهيل مقارنة نتائج الوحدة المحاسبية خلال فترة من الزمن . وفضلا عن ذلك فانه يجب ايضاح مبررات ذلك التغير واثاره على نتائج العمليات حتى يتسنى فهم القوائم المالية واستيعابها . **( الفقرة ٥٤٠ )**

١ ـ ٣ ـ ٣ ـ ٤ **تصحيح الخطأ في القوائم المالية للمدد السابقة :**

قد تقع اخطاء حسابية في القوائم المالية كما قد تقع اخطاء في تطبيق المعايير والطرق المحاسبية او نتيجة اغفال بعض المعلومات او البيانات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية على الرغم من انها كانت متاحة وقت اعداد القوائم المالية . **( الفقرة ٥٤١ )**

ويجب التمييز بين تصحيح الاخطاء المحاسبية وبين التغيرات في التقديرات المحاسبية اذ ان التغير في التقدير المحاسبي ينتج عن احداث لم تكن قد وقعت او معلومات لم تكن متاحة وقت اعداد القوائم المالية او نتيجة خبرات تكونت بعد تاريخ اعداد هذه القوائم . وبناء على ذلك فان التغيرات في التقديرات المحاسبية التي اعتمدت على كل المعلومات المتاحة عند اعدادها والتي تبين الاحداث اللاحقة انها كانت تقديرات غير دقيقة لا يمكن اعتبارها من قبيل الاخطاء . كما أنه يجب التمييز بين تصحيح الخطأ وبين تغيير سياسة محاسبية . اذ أن تصحيح الخطأ قد ينشأ نتيجة التحول من سياسة محاسبية غير مقبولة الى سياسة اخرى مقبولة . وعلى العكس من ذلك ، فان تغيير سياسة محاسبية يقتصر على التحول من سياسة محاسبية مقبولة الى سياسة اخرى مقبولة ايضا . **( الفقرة ٥٤٢ )**

ويجب ان يكون تصحيح الخطأ الذي وقع في القوائم المالية لمدة سابقة ـــ ولم يكتشف الا في المدة الجارية ـــ بتسوية نتائج المدة السابقة . وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية للمدة التي وقع فيها الخطأ بصورة تبرز التصحيح ، كما انه يجب تعديل او تسوية الرصيد الافتتاحي للارباح المبقاة ( وغيره من الارصدة التي تتأثر بالتصحيح ) في المدد اللاحقة للمدة التي وقع فيها الخطأ ـــ بما فى ذلك المدة الجارية . كما يتعين تعديل الرصيد الافتتاحي للارباح المبقاة

( وغيره من الأرصدة التي تتأثر بالتصحيح ) في القوائم المالية لأول مدة معروضة اذا وقع الخطأ في مدة سابقة لتلك المدة . ومن الضروري ايضاح طبيعة الخطأ والآثار التي ترتبت عليه حتى يتسنى فهم القوائم المالية واستيعابها . ( الفقرة ٥٤٣ )

١ ـ ٣ ـ ٤ : **المكاسب والخسائر المحتملة والارتباطات المالية :**

١ ـ ٣ ـ ٤ ـ ١ **المكاسب والخسائر المحتملة :**

تتمثل المكاسب والخسائر المحتملة في وضع معين او مجموعة من الأوضاع القائمة في تاريخ قائمة المركز المالي تنطوي على عدم التأكد بشأن مكسب او خسارة ممكنة لا يمكن حسمها بصورة قاطعة الا اذا وقع حدث او عدة احداث معينة في المستقبل او تأكد عدم وقوع هذه الاحداث ، وقد يؤدي حسم ذلك الوضع الى تأكيد اقتناء اصل معين او ضياعه او تحقيق التزام . ( الفقرة ٥٤٤ )

ومن المعلوم ان مفهوم « الاثبات المحاسبي » الذي ورد « بالبيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية » ، يحظر الاثبات المحاسبي لمكسب محتمل الا اذا وقع الحدث او الاحداث التي تؤكده ، كما يوضح المفهوم نفسه ضرورة اثبات خسارة محتملة اذا كانت المعلومات المتاحة في تاريخ قائمة المركز المالي تبين ان الحدث ( او الاحداث المقبلة ) التي تؤكد ضياع اصل او تحمل التزام امرا مرجحا شريطة ان يكون هناك تقديرا معقولا لقيمة الخسارة . ( الفقرة ٥٤٥ )

بالاضافة الى ذلك يعتبر الافصاح عن الخسائر المحتملة التي لم تثبت محاسبيا والتي لا يعتبر احتمال تحققها نادرا امرا ضروريا حتى لا تصبح القوائم المالية مضللة . كما يجب ايضاح المكاسب المحتملة اذا كان وقوع الحدث او الأحداث التي تؤكدها امرا مرجحا . ويتفق الافصاح عن تلك الخسائر والمكاسب المحتملة مع احتياجات من يستخدمون القوائم المالية ـ خارج المنشأة ـ طبقا لما جاء « بالبيان المقترح لأهداف القوائم المالية وحدود استخداماتها » . ( الفقرة ٥٤٦ )

١ ـ ٣ ـ ٤ ـ ٢ **الارتباطات المالية :**

تتمثل الارتباطات في اتفاقيات قابلة للتنفيذ ولم يتم انجازها بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات تؤدي الى الحد من حرية الوحدة المحاسبية في التصرف . ومن المعتاد ان يكون لدى الوحدة المحاسبية عدد من الارتباطات الناتجة عن اعمالها العادية ومن ثم لا يعتبر الايضاح عنها ضروريا على أساس انها ارتباطات عادية . ولكن هناك ارتباطات اخرى يتعين ايضاحها اما بحكم طبيعتها ، او على اساس انها 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 الآتية وما يماثلها : ( الفقرة ٥٤٧ )

أ — الارتباط بشراء اصول ثابتة بقيمة كبيرة .
ب — الارتباط بالمحافظة على مستوى معين من رأس المال العامل .
جـ — الارتباط بتخفيض قرض بمبلغ محدد .
د — القيود المفروضة على مقدرة الوحدة المحاسبية على الاقتراض الاضافي .
هـ — وضع قيود على توزيعات الارباح لأصحاب رأس المال .
و — ارتباط 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 .
ي — التعاقد على شراء ( او بيع ) كمية كبيرة من المخزون السلعي ( لا سيما اذا تم التعاقد على الشراء باسعار ثابتة بينما كانت اسعار السوق كثيرة التقلب او عرضة لتقلبات شديدة ) .
ك — الارتباط بعقود توظيف غير عادية أو باتفاقات تقضي بعدم المنافسة .
ل — الارتباط بشراء الاسهم او حقوق الملكية من اصحاب رأس المال .
م — الارتباط بشراء أو بيع عملات اجنبية . ( **الفقرة ٥٤٨** )

١ ـ ٣ ـ ٥ **الاحداث اللاحقة لاعداد القوائم المالية :**

كثيرا ما تقع احداث خلال الفترة التي تنقضي بين تاريخ القوائم المالية وبين تاريخ اصدارها للتداول قد تدعو الى تعديلات في الاصول والخصوم او قد تتطلب ايضاحات اضافية حتى لا تصبح القوائم المالية مضللة . وبصفة عامة هناك نوعان من تلك الأحداث :

أ — احداث تحمل في طياتها قرائن اضافية عن الاوضاع التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية .
ب — احداث تشير الى امور وقعت بعد تاريخ القوائم المالية . ( **الفقرة ٥٤٩** )

ويتوقف طبيعة التأثير على القوائم المالية الذي يترتب على كل حدث لاحق لتاريخ القوائم المالية على طبيعة ذلك الحدث فقد تنطوي الاحداثاللاحقة على معلومات اضافية تتعلق ببعض البنود التي تشملها 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 . ( **الفقرة ٥٥٠** )

ويتطلب الامر اجراء تعديلات في الاصول والخصوم نتيجة للاحداث التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالي اذا كانت تنطوي على ادلة اضافية عن الاوضاع التي كانت قائمة في تاريخ تلك القائمة .. ومثال ذلك التعديلات التي يمكن اجراؤها لمخصص الديون المشكوك في

تحصيلها بسبب افلاس احد العملاء في تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالي اذا اكد افلاس ذلك العميل الاوضاع التي تم على اساسها تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بتاريخ قائمة المركز المالي . ( الفقرة ٥٥١ )

وليس من الملائم اجراء تعديلات في الاصول والخصوم نتيجة أحداث لاحقة 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 ذلك التاريخ بحيث يؤدي عدم ايضاحها الى التأثير على مقدرة من يستخدمون القوائم المالية على تقييم اداء المنشأة او اتخاذ قرارات على اساس تلك القوائم . ( الفقرة ٥٥٢ )

ومن امثلة الاحداث اللاحقة التي تتطلب الافصاح — دون اجراء اية تعديلات — ما يأتي :

أ — عقد قرض طويل الأجل او تجديد ذلك العقد .
ب — المساهمات الاضافية من قبل اصحاب رأس المال .
جـ — 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 تسوية تلك المطالبة او ذلك الالتزام .
هـ — ارتباطات كبيرة او غير عادية لشراء اصول ثابتة .
و — ارتباطات كبيرة او غير عادية لشراء مخزون سلعي .
ز — عقد ايجار طويل الامد .
ح — كوارث وقعت .
ط — شراء منشأة قائمة .
ي — بيع أصول ثابتة .
ك — خسارة اصابت ارصدة المدينين او اوراق القبض بسبب اوضاع برزت بعد تاريخ قائمة المركز المالي . ( الفقرة ٥٥٣ )

١ — ٤ **متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة :**

يهدف اعداد القوائم المالية الموحدة الى عرض المركز المالي ونتائج الاعمال والتغيرات في حقوق اصحاب رأس المال ومصادر واستخدام الاموال لشركة قابضة وشركاتها التابعة كما لو كانت المجموعة وحدة محاسبية واحدة ذات فروع واقسام . ( الفقرة ٥٥٤ )

وتعتبر الوحدة المحاسبية التي تعكسها القوائم المالية الموحدة وحدة اقتصادية اكثر منهانظامية . وتعكس القوائم المالية الموحدة جوهر العلاقات الاقتصادية المشتركة بصورة يتعذر الحصول عليها من اعداد القوائم المالية لكل من الوحدات القانونية التي تتكون منها شركات المجموعة . ( الفقرة ٥٥٥ )

وعند اعداد القوائم المالية الموحدة يجب الالتزام بما يقتضيه معيار العرض والافصاح العام لكافة القوائم المالية ، الا انه هناك بعض المقتضيات التي تتميز بها القوائم المالية الموحدة فيما يتعلق بعرض المعلومات تنتج من الآتي :

أ — اختلاف المدد المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة .
ب — حقوق الاقلية .
جـ — التملك التبادلي للاسهم بمعنى ملكية شركة تابعة لاسهم شركة قابضة .

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

ولا يحدد هذا المعيار ما يقتضيه اعداد القوائم المالية الموحدة بما في ذلك الظروف التي يتعين ان تعد في ظلها هذه القوائم . ( **الفقرة ٥٥٦** )

**متطلبات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التي لا تزال في مرحلة الانشاء :** ١ — د

يمكن تعريف المنشأة التي لا تزال في مرحلة الانشاء بانها منشأة تكرس كل جهودها لانشاء عمل جديد ومعنى ذلك ان تلك المنشأة لم تبدأ عملياتها الرئيسية المخططة او بدأت تلك العمليات دون دخل ذي قيمة . وينطبق على مثل تلك المنشآت مبدأ اعداد قوائم مالية تحمل معلومات مفيدة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين . الا انه يتعين ان تشتمل تلك القوائم على ايضاح يبين ان المنشأة لا تزال في مرحلة الانشاء ، يضاف الى ذلك انه يتعين الافصاح عن المبالغ المتجمعة للمصروفات المالية والتدفقات النقدية والايرادات ( إن وجدت ) والمصروفات والمكاسب والخسائر خلال مرحلة الانشاء ، وذلك حتى يستطيع المستفيدين تكوين فكرة واضحة عن حجم هذه المرحلة . ( **الفقرة ٥٥٧** )

**الفقرة التالية رقم ٨٠٦**

# ٢ ــ الدراسة التحليلية

٢ ـ ١ **مقدمـــة :**

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

أ ـــ مقارنة اداء المنشأة في الفترة المحاسبية الجارية بادائها في الفترة او الفترات السابقة .

ب ـــ مقارنة اداء المنشأة في الفترة الجارية باداء المنشآت الاخرى المماثلة .

جـ ـــ مقارنة اداء المنشأة بالنسبة الى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والاحداث والظروف التي تؤثر عليها . ( **الفقرة ٨٠٦** )(*)

وحتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية اجراء المقارنات السابقة بصورة سليمة والوصول الى اراء صائبة عن ادا المنشأة ينبغي ان تحدد معايير المحاسبة المالية الأسس السليمة لعرض المعلومات في صلب 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 . ( **الفقرة ٨٠٧** )

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

أ ـــ لا شك 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 الأخرى 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 ـــ من الواضح ان المنشآت السعودية الهادفة للربح التي يتم تنظيمها وفقا لأحكام نظام الشركات سوف تستمر في اصدار قوائم مالية التزاما باحكام هذا النظام بدون النظر الى المعايير الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية . ومن الواضح ايضا 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 القوائم مضللة .

---

* أبقيت أرقام الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حيث يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة ، وتظهر أرقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة .

جـ — يحتوي البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية وحدودها والبيان المقترح لمفاهيم المحاسبة المالية على المركائز الاساسية اللازمة لتحديد الخطوط العريضة لمقتضيات العرض والافصاح العام في القوائم المالية .

د — يتعلق معيار العرض والافصاح العام بمواضيع هامة وملحة لا نعتمد 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 اقرتها المنشأة كأساس لاعداد القوائم المالية ، والارتباطات المالية للمنشأة ، ومكاسبها وخسائرها المحتملة . ودرجة تفصيل المعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية . ( **الفقرة ٨٠٨** )

٢ — ٢ **المنتفعون من معيار العرض والافصاح العام :**

تعود 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 معمة مستخدمي القوائم المالية عند تقييم اداء المنشأة موضوع اهتمامهم بما في ذلك مقارنة اداء تلك المنشأة باداء المنشآت المماثلة . ( **الفقرة ٨٠٩** )

كما تعود بعض المنافع من اصدار معيار العرض والافصاح العام على المحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية . فإصدار هذا المعيار يساعدهم على الوفاء بمسئولياتهم عند ابداء الرأي على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح . ففي الوقت الحالي يتفاوت اسلوب العرض والافصاح العام في القوائم المالية بين المنشآت المختلفة من حيث درجة التفصيل وطبيعة وانواع الايضاحات العامة التي تتعلق بامور تؤثر تأثيرا هاما على الصورة التي تعطيها تلك القوائم . وبالرغم من درجة التفاوت الملحوظة ، من النادر ان نجد تحفظا يتعلق بدرجة التفصيل في القوائم المالية او يتعلق بكفاية الايضاحات العامة . ويرجع ذلك في نظرنا الى عدم وجود معيار محدد يحكم اسلوب العرض والافصاح في القوائم المالية ، مما يضع المحاسب القانوني في موقف ضعيف اذا أصر على درجة مختلفة من التفصيل في القوائم المالية عما تريده ادارة المنشأة او إذا اصر على ايضاحات عامة معينة لا ترغب ادارة المنشأة في الافصاح عنها . ( **الفقرة ٨١٠** )

وأخيرا وليس آخرا تعود المنفعة النهائية من اصدار معيار العرض والافصاح العام على مستخدمي القوائم المالية عند تقييم اداء المنشآت واتخاذ القرارات على اساس من البينة يساعد على تحويل اتجاه الاستثمار والاقراض الى المنشآت ذات الكفاءة العالية في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة اليها . ( **الفقرة ٨١١** )

٢ — ٣ **محتويات معيار العرض والافصاح العام :**

يحدد معيار العرض والافصاح العام الأمور 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 التي يحتاجون اليها في البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية .

٢ ــ مقتضيات عرض المعلومات في القوائم المالية بما يتناسق مع انواع وطبيعة المعلومات التي يحتاج اليها المستفيدون بما في ذلك المقتضيات المتعلقة بعرض المعلومات في القوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشآت التي لا تزال في مرحلة الانشاء .

٣ ــ مقتضيات ايضاح اسم الوحدة المحاسبية ، طبيعة نشاطها ، السياسات المحاسبية الهامة التي تستخدمها كأساس لاعداد القوائم المالية ، التغيرات المحاسبية بما في ذلك معالجتها المحاسبية ، الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي ، المكاسب والخسائر المحتملة بما في ذلك معالجتها المحاسبية ، والارتباطات المالية الهامة للمنشأة .

٤ ــ مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشآت التي لا تزال في مرحلة الانشاء . ( **الفقرة ٨١٢** )

ولقد انطوى تطوير المعيار على عدة اختيارات تمت في ضوء اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها المقترحة والتي وضعت لتتلاءم مع ظروف المملكة العربية السعودية . ومن اجل دعم الاختيارات التي تمت ، نورد فيما يلي مبررات ما تم اختياره ومقارنته مع مقتضيات العرض والافصاح العام المماثلة في كل من الولايات المتحدة ، المانيا الغربية ، تونس . وهي الثلاثة بلاد موضوع الدراسة المقارنة التي كونت المرحلة الأولى من مشروع تطوير المهنة .

٢ ــ ٣ ــ ١ **القوائم المالية الواجب اعدادها :**

يحدد معيار العرض والافصاح العام القوائم المالية الواجب اعدادها لاعطاء صورة كاملة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام اموالها كالآتي :

١ ــ قائمة المركز المالي ( يطلق عليها الميزانية العمومية في نظام الشركات ) .
٢ ــ قائمة الدخل ( يطلق عليها حساب الارباح والخسائر في نظام الشركات ) .
٣ ــ قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال او قائمة الارباح المبقاة ( غير مطلوبة حاليا في نظام الشركات ) .
٤ ــ قائمة مصادر واستخدام الاموال ( غير مطلوبة حاليا في نظام الشركات ) . ( **الفقرة ٨١٣** )

وقد يتساءل البعض لماذا لم يقتصر المعيار على القوائم المالية التي يتطلبها نظام الشركات من المنشآت الخاضعة لاحكامه ؟ يرجع ذلك الى اعتقادنا بأن نظام الشركات لم يضع حدا اقصى للقوائم المالية الواجب على الشركات الخاضعة لاحكامه تقديمها . بالاضافة الى اعتقادنا بان متطلبات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تم تعريفها في البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية توحي بعدم كفاية قائمة المركز المالي ( الميزانية العمومية ) وقائمة الدخل ( حساب الارباح والخسائر ) 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 أوضح البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية بانه لكي تفي القوائم المالية بما يحتاجه المستفيدون من معلومات في استطاعة المحاسبة المالية تقديمها ، يجب ان تشتمل هذه القوائم على معلومات عما يأتي :

أ ـــ نتائج اعمال المنشأة بما في ذلك دخلها ، واجزاءه ومصادرها واستمرارية هذه المصادر والاجزاء .
ب ـــ اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب رأسمالها .
جـ ـــ مصادر واستخدام اموال المنشأة .

وبالطبع يتعذر تقديم المعلومات السابقة اذا اقتصرت القوائم المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل . وعند الأخذ في الحسبان مستوى خبرة المستفيد الخارجي السعودي في الأمور 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 لأدركنا أهمية 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 لأغراضه قد لا يتسنى له استنباطها من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل . وتتعلق هذه المعلومات بمصادر واستخدام الأموال والتغيرات التي طرأت على حقوق اصحاب رأس المال خلال الفترة المحاسبية . ( **الفقرة ٨١٤** )

وبمقارنة القوائم المالية التي نص عليها معيار العرض والافصاح العام بالقوائم المالية المطلوبة في الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس يتبين ما يلي :

١ ـــ ان ما نص عليه معيار العرض والافصاح العام من قوائم مالية يتفق الى حد كبير مع ما تتطلبه مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية ، اذ تنص هذه المبادىء على القوائم التالية كحد أدنى لاعطاء صورة كاملة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الأموال :

أ ـــ قائمة المركز المالي .
ب ـــ قائمـــة الدخل .
جـ ـــ قائمة الارباح المبقاة او قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال .
د ـــ قائمة التغيرات في المركز المالي ( تعادل قائمة مصادر واستخدام الاموال المقترحة ) .

والاختلاف الرئيسي بين ما تتطلبه مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية وما نص 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 ـــ ان قانون الشركات الالماني الصادر في عام ١٩٦٥ م والذي يحتوي على المواد المنظمة للقوائم المالية قد نص على ضرورة اعداد القوائم المالية التالية :

أ ـــ الميزانية العمومية
ب ـــ قائمة الارباح والخسائر .
جـ ـــ قائمة الارباح المبقاة كجزء من قائمة الارباح والخسائر .

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

٣ ـــ ان المخطط المحاسبي التونسي الذي تم وضعه في عام ١٩٦٦ م والذي يعتبر المصدر الرسمي لمعايير المحاسبة المالية قد نص على ضرورة اعداد القوائم المالية التالية :

أ ـــ الميزانية العامة .
ب ـــ حساب الانتاج .
جـ ـــ حساب الاستغلال .
د ـــ حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام .
هـ ـــ حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الصافية .
و ـــ جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحصل عليها خلال السنة .

**( الفقرة ٨١٥ )**

وقد وردت تفاصيل محتويات هذه القوائم المالية في تقرير الدراسة المقارنة التي كونت المرحلة الأولى من مشروع تطوير المهنة . وتجدر الاشارة الى ان القوائم المالية التي يتطلبها المخطط المحاسبي التونسي تنبثق من اهداف المحاسبة المالية في تونس والتي ركزت على عرض المعلومات اللازمة لتمكين المسئولين 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 ـ ٣ ـ ٢ **مقتضيات عرض المعلومات في القوائم المالية :**

يتميز معيار العرض والافصاح العام بجمع متطلبات العرض في القوائم المالية في معيار واحد كما يتميز المعيار بتحديد مباديء 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 لأهداف المحاسبة المالية ولقد قسم المعيار مقتضيات العرض في القوائم المالية الى مجموعتين كالآتي : **( الفقرة ٨١٦ )**

أ ـــ مقتضيات عامـــة .

ب ـــ مقتضيات متعلقة بكل قائمة مالية .

٢ ـ ٣ ـ ٢ ـ ١ **مقتضيات العرض العامة :**

انطلاقا من تعريف مكونات العرض ركز المعيار على المباديء 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 النظامي 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 استيعاب المعلومات الهامة التي تشملها تلك القوائم . **( الفقرة ٨١٧ )**

ولقد حددت مقتضيات العرض العامة الاعتبارات الرئيسية التي يجب اخذها في الحسبان لاظهار بند او جزء أو مجموعة بصورة مستقلة في القوائم المالية او الايضاحات المرفقة بها ( اعتبارات الأهمية النسبية ) . وقسم المعيار هذه الاعتبارات الى اعتبارات نوعية واعتبارات كمية وأوضح المعيار أهمية اخذ الاعتبارات النوعية في الحسبان اولا ثم الاعتبارات الكمية . بمعنى آخر اذا لم يتميز البند او الجزء او المجموعة بخاصية معينة تميزها عن باقي البنود او الاجزاء او المجموعات لا يكون هناك داعيا لاظهارها كبند او جزء اومجموعة مستقلة والعكس صحيح شريطة ان تكون قيمتها النسبية هامة . ولقد عينت مقتضيات العرض العامة كيفية تحديد الأهمية النسبية لقيمة البند او الجزء او المجموعة وأوردت مؤشرات محددة لتعيين ما يعتبر هاما وما لا يعتبر هاما . **( الفقرة ٨١٨ )**

وبمقارنة مقتضيات العرض العامة الواردة في المعيار بما يماثلها 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 مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة على نصوص صريحة في هذا الخصوص فيما عدا ما نصت عليه نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٤٣) بخصوص فوائد القوائم المالية المقارنة . كما لا تحتوي معايير البلاد الثلاثة على ارشادات واضحة لتحديد الأهمية النسبية لقيمة البند او الجزء او المجموعة لغرض اظهارها بند او جزء أو مجموعة مستقلة في القوائم المالية او الايضاحات المرفقة بها . ( **الفقرة ٨١٩** )

ورغم ان مقتضيات العرض العامة التي تعرض لها معيار العرض والافصاح العام تعتبر في حكم الشكليات التي تخرج عن نطاق معيار محاسبي ، الا ان واقع المملكة من حيث تعدد خلفيات المحاسبين والمراجعين وظهور طرق مختلفة اختلافا كبيرا للعرض من حيث الشمول والتبويب يتطلب معالجة مقتضيات العرض العامة . 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 أخذت في الحسبان متطلبات مستخدمي القوائم المالية سواء من الناحية الشكلية أو الموضوعية . فقد تؤثر الأمور الشكلية التي لا تحكمها معايير المحاسبة على قدرة مستخدم القوائم المالية على استنباط ما يراه ملائما لأغراضه من القوائم المالية . بالاضافة الى ان نظريات الابلاغ الحديثة تؤكد اهمية الشكل الذي يأخذه التقرير بالنسبة لقدرة القاريء على استيعاب المعلومات التي تحتوي عليها . ( **الفقرة ٨٢٠** )

٢ ـ ٣ ـ ٢ ـ ٢ **مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية :**

لقد أورد المعيار هذه المقتضيات تحت عدة عناوين يخص كل منها إحدى القوائم 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 هاما من معلومات يجب اظهارها في هذه القوائم . وبالتأكيد يرتبط تصورنا لما يعتبر هاما من معلومات بما ورد في البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية عن مستخدمي القوائم المالية ، وطبيعة حاجتهم للمعلومات ، وأنواع وطبيعة المعلومات الواجب تقديمها في القوائم المالية لتلبية هذه الحاجة . فعلى سبيل المثال اوضح البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية حاجة مستخدمي القوائم المالية الى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي موجب كافي لسداد التزاماتها المالية عند استحقاقها وتوزيع الارباح بدون انكماش حجم عملياتها الحالية . كما اوضح هذا البيان بان قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي موجب كافي تعتمد اعتمادا كبيرا على قدرتها على خلق دخل كافي وتحويله الى تدفق نقدي . وحتى يتسنى للمستخدمين تقييم قدرة المنشأة على خلق دخل كافي وتحويله الى تدفق نقدي كافي اشار البيان المقترح للأهداف الى ضرورة احتواء القوائم المالية على معلومات عن دخل المنشأة ،اجزاءه ، ومصدرها ، واستمرارية هذه الاجزاء والمصادر . بناء على ذلك حدد معيار العرض والافصاح العام المباديء الرئيسية لتبويب وتفصيل المعلومات في قائمة الدخل بما يتمشى مع ما اوضحه البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية . فنص المعيار مثلا على ضرورة اظهار الاجزاء الآتية للدخل في قائمة الدخل والايضاحات المتعلقة بها : ( **الفقرة ٨٢١** )

١ ـــ نتائج اعمال المنشأة المستمرة مع تفصيلها بين أعمالها الرئيسية وانشطتها الفرعية أو العرضية .

٢ ـــ نتائج أعمال المنشأة التي توقفت مع تفصيلها بين نتائج العمليات المتوقفة والمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من أصول وتسديد التزامات النشاط المتوقف .

٣ ـــ المكاسب او الخسائر الاستثنائية التي لا ترتبط باعمال المنشأة المستمرة او المتوقفة .

وتجدر الاشارة الى ان تحديد مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية على أساس ما أوضحه البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية عن طبيعة حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومات وأنواع المعلومات التي تفي 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 . **( الفقرة ٨٢٢ )**

وعند مقارنة مقتضيات العرض المتعلقة بكل قائمة من القوائم المالية بالمقتضيات المماثلة في كل من الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس يتبين الآتي :

**١ ـــ الولايات المتحدة الامريكية :**

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 وتفاصيلها في القوائم المالية ، وقد وردت المقتضيات الرسمية الصادرة عن الهيئات المعترف بها في الولايات المتحدة لوضع معايير المحاسبة المالية في النشرات ، والآراء والمعايير التالية : **( الفقرة ٨٢٣ )**

أ ـــ 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 ـــ رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (٩) ورقم (٣٠) التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين . وقد حدد هذان الرأيان مقتضيات عرض نتائج الأعمال .

جـ ـــ رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (١٩) التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين . وقد حدد هذا الرأي مقتضيات العرض في قائمة التغيرات في المركز المالي .

د ـــ رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (٢٨ ) . وقد حدد هذا الرأي الاعتبارات المتعلقة باعداد وعرض المعلومات في القوائم المالية للفترات 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 تبوب القروض قصيرة الاجل التي تتوقع المنشأة اعادة تمويلها بصفة طويلة الاجل .

ز — بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (١٦) . وقد حدد هذا البيان كيفية عرض التعديلات المتعلقة بالفترات المحاسبية السابقة .

ح — بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٣٣) . وقد حدد هذا البيان مقتضيات عرض المعلومات المتعلقة بتأثير تغير الاسعار ( التضخم او الكساد ) على نتائج اعمال المنشأة ومركزها المالي .

ط — بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٣٧) . وقد حدد هذا البيان كيفية تبويب ضرائب الدخل المؤجلة في قائمة المركز المالي . **( الفقرة ٨٢٤ )**

وبالاضافة تحتوي بعض معايير القياس المحاسبي والعرض الخاصة بالعناصر 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 الأوراق المالية المتداولة طويلة الاجل ضمن حقوق اصحاب رأس المال في قائمة المركز المالي . واذا اخذنا في الحسبان مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة بما في ذلك النشرات والآراء والبيانات السابق الاشارة اليها وما يقتضيه العرف المحاسبي لوجدنا ان بعض مقتضيات معيار العرض والافصاح العام تتفق مع ما تتطلبه مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة كما يختلف بعضها عن هذه المباديء . ونود التأكيد في هذا الصدد بان أوجه الاتفاق وأوجه الاختلاف لم تنتج عن رغبة في اتباع او عدم اتباع ما تتطلبه مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة ، وانما نتجت عن دراسة لما تتطلبه تلك المباديء وما تتطلبه المعايير في البلاد الأخرى موضوع المقارنة بغرض تحديد ما يتناسق منها مع اهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها المقترحة مع الأخذ في الاعتبار ظروف المملكة العربية السعودية . وفيما يلي تلخيص لأوجه الاتفاق وأوجه الاختلاف بين معيار العرض والافصاح العام ومباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية او على شكل مقارنة تسهيلا للقاريء .

## ملخص مقارنة معيار العرض والافصاح العام في المملكة ومثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــــات |
|---|---|---|---|---|
| ( ١ ) قائمة الدخل | (١) شكل القائمة | قائمة متعددة المراحل | قائمة متعددة المراحل | |
| | (٢) المراحل التي تحتوي عليها القائمة | (١) نتائج الاعمال المستمرة .<br>(٢) نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة .<br>(٣) المكاسب او الخسائر الاستثنائية . | ١ ــ نتائج الاعمال المستمرة .<br>٢ ــ نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة .<br>٣ ــ المكاسب او الخسائر غير العادية .<br>٤ ــ التأثير المتراكم للتغيرات في السياسات المحاسبية .<br>« رأي مجلس مبادي المحاسبة رقم (٣٠) » . | يرجع الاختلاف الى الاختلاف في المعالجة المحاسبية لتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية المقترحة في معيار العرض والافصاح العام عما تتطلبه مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة . اذ تتطلب هذه المعايير عدم تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة المتأثرة بالتغيرات في السياسات المحاسبية . كما تتطلب اظهار التأثير المتراكم للتغيرات في السياسات المحاسبية على السنوات السابقة في قائمة الدخل للسنة التي تم فيها التغيير كآخر جزء من اجراء صافي الدخل لهذه السنة ( رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم ٢٠ ) . وبالطبع لم نأخذ باتجاه مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة فيما يتعلق بمعالجة التغيرات في السياسات المحاسبية اذ يحتوي معيار العرض والافصاح العام على نص يقضي بتعديل القوائم المالية للسنوات السابقة التي تتأثر بالتغيرات في السياسات المحاسبية . ويهدف هذا النص الى تسهيل مهمة مستخدمي القوائم المالية عندتقييم اداء المنشأة من فترة محاسبية الى 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 . |

تابع ملخص مقارنة معيار العرض والافصاح العام في المملكة ومثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| (١) قائمة الدخل (تابع) | | | | |
| | (٣) التفاصيل الرئيسية لنتائج الاعمال المستمرة . | (١) نتائج الاعمال الرئيسية المستمرة .<br>(٢) نتائج الاعمال او النشاطات الفرعية المستمرة او العرضية وتأثير الظروف على المنشأة فيما عدا البنود الاستثنائية . | نتائج الاعمال المستمرة مع ابراز البنود غير العادية أو غير المتوقع تكرارها في المستقبل القريب اذا كانت لها اهمة نسبية .<br>(رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (٣٠) » . | يتطلب معيار العرض والافصاح العام المقترح تفصيلا اكثر لنتائج الاعمال المستمرة عما يتطلبه رأي مجلس مباديء المحاسبة الامريكيرقم (٣٠) . ويرجع اتجاه معيار العرض والافصاح العام الى اهمية اعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات عن مصادر الدخل ودرجة استمرارية هذه المصادر وبالتالي اهمية فصل نتائج الاعمال الرئيسية من نتائج الاعمال والنشاطات الفرعية او العرضية وتأثير الظروف على المنشأة . |
| | (٤) نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة المتعلقة بخط محدد من انشطة المنشأة . | يجب عرضها كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل مع ابراز نتائج عمليات خط النشاط المتوقف والمكاسب او الخسائر الناتجة عن التخلص من اصول هذا النشاط وتسديد التزاماته كبنود مستقلة في صلب قائمة الدخل او الايضاحات المتعلقة بها . | يجب عرضها كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل مع ابراز نتائج عمليات خط النشاط المتوقف والمكاسب او الخسائر الناتجة عن التخلص من اصول النشاط وتسديد التزاماته في صلب قائمة الدخل أو الايضاحات المتعلقة بها .<br>( رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (٣٠) » . | يتفق معيار العرض والافصاح العام مع ما يتطلبه رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (٣٠) فيما يتعلق باهمية فصل نتائج الاعمال غير المستمرة او المتوقفة المتعلقة بخط نشاط محدد من انشطة المنشأة .<br>ويعود ما يتطلبه معيار العرض والافصاح العام في هذا الشأن الى الرغبة في تقديم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أداء المنشأة في الماضي وتحديد علاقتهم بها في المستقبل . |
| | (٥) المكاسب والخسائر الاستثنائية . | يجب عرض المكاسب والخسائر الاستثنائية اذا كانت هامة كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل | يجب عرض المكاسب والخسائر الاستثنائية اذا كانت هامة كجزء مستقل من اجزاء صافي الدخل ( رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم ٣٠ ) . | |

تابع ملخص مقارنة معيار العرض والافصاح العام في المملكة ومثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية .

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| (١) قائمة الدخل (تابع) | (٦) تعريف المكاسب والخسائر الاستثنائية . | يقصد بها المكاسب والخسائر الهامة الناتجة عن الكوارث او الانقضاء الجبري غير المتعلق بنشاط المنشأة لمنفعة الاصول الاقتصادية . | يقصد بها المكاسب والخسائر الهامة الناتجة عن احداث أو ظروف غير عادية وليس من المتوقع حدوثها في المستقبل القريب . ويتم تحديدها اخذا في الحسبان ظروف المنشأة بما في ذلك موقعها الجغرافي واسواق نشاطها .. الخ ( رأي مجلس مبادىء المحاسبة رقم ٣٠ ) .<br>تعتبر المكاسب والخسائر التالية استثنائية بالاضافة الى ما سبق :<br>أ ــ المكسب او الخسارة الناتجة عن اطفاء الديون طويلة الاجل ( رأي مجلس مبادىء المحاسبة رقم ٢٦ وبيان معايير المحاسبة المالية رقم ٤ ) .<br>ب ــ المكسب الناتج عن تخفيض الضرائب نتيجة لتطبيق خسارة ضريبية مدورة من سنة سابقة لتخفيض ضرائب السنة الحالية ( رأي مجلس مبادىء المحاسبة رقم ١١ ) .<br>جـ ــ المكسب او الخسارة الناتجة من بيع اصول الشركة التي تم توحيدها اذا حدث البيع في خلال ستين من تاريخ التوحيد ( رأي مجلس مبادىء المحاسبة رقم ١٦ ) | يختلف تعريف المكاسب والخسائر الاستثنائية بين البلدين فتعريفها في معيار العرض والافصاح العام يعتبر اكثر تحديدا من تعريفها في الولايات المتحدة . وقد تم تطوير ما يعتبر مكسب او خسارة استثنائية في المملكة بعد الأخذ في الحسبان أهمية علاقة الحدث أو الظرف بالعمليات العادية للمنشأة وأهمية قصر هذا التبويب على ما يعتبر خارجا خروجا واضحا عن اهداف 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 الناتجة من الفيضان في فلوريدا خسارة عادية في حين تعتبر خسارة استثنائية نظرا لندرة الفيضانات في اريزونا والعكس صحيح في فلوريدا . |

تابع ملخص مقارنة معيار العرض والافصاح العام في المملكة ومثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| (١) قائمة الدخل (تابع) | (٧) الاعتبارات النوعية لابراز البنود داخل اجزاء صافي الدخل الرئيسية . | لقد حدد معيار العرض والافصاح العام الاعتبارات النوعية الواجب اخذها في الحسبان لتحديد ما اذا كان من الواجب اظهار بنود معينة داخل اجزاء صافي الدخل . على سبيل المثال فصل المصروفات المرتبطة بالمدة عن المصروفات المرتبطة بالمنتج وحجمه . | لم تحدد معايير المحاسبة الامريكية الاعتبارات النوعية الواجب اخذها في الحسبان لتحديد ما اذا كان من الواجب اظهار بنود معينة داخل اجزاء صافي الدخل الرئيسية . ويعتمد ذلك في الولايات المتحدة اساسا على العرف السائد وطبيعة نشاط المنشأة ويراعى في هذا الشأن ان بعض المعايير الخاصة ببعض عناصر قائمة الدخل في الولايات المتحدة قد نصت على ابراز بنود معينة في قائمة الدخل | |

تابع ملخص مقارنة معيار العرض والافصاح العام في المملكة ومثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية .

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| (٢) قائمة المركز المالي | (١) نوع القائمة | مبوبة الا اذا كان تبويب الاصول والخصوم المتداولة ذا اهمية قليلة . | مبوبة الا اذا كان تبويب الاصول والخصوم المتداولة ذا أهمية قليلة نظرا لطبيعة نشاط المنشأة كما هو الحال في البنوك مثلا والتبويب الرئيسي للاصول والخصوم هو المتداولة وغير المتداولة . ولم تنص مبادىء 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 والافصاح العام فيما يتعلق بتبويب قائمة المركز المالي هو اعطاء القاري معلومات عن الاصول والخصوم تمكنه من تقييم قدرة المنشأة على تحقيق تدفق نقدي كافي لمقابلة التزاماتها المالية ، وتوزيع الارباح بدون انكماش حجم عملياتها الحالية . ويساعد تبويب قائمة المركز المالي على تحقيق هذا الهدف . |
| | (٢) تعريف الاصول والخصوم المتداولة | * الاصول التي يتم تحويلها الى نقدية او بيعها او استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالي .<br>* الخصوم المستحقة السداد خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالي . | * الاصول التي يتم تحويلها الى نقدية او بيعها او استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالي او خلال دورة التشغيل ايهما اطول .<br>* الخصوم المستحقة السداد خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالي او خلال دورة التشغيل ايهما اطول .<br>( نشرة ابحاث المحاسبة رقم ٤٣ ) . | تحديد الاصول والخصوم المتداولة بما يتوقع تحويله الى نقدية ، بيعه او استخدامه او يستحق السداد في خلال السنة بغض النظر عن مدة دورة التشغيل يؤدي الى تغطية التبويب بين المنشآت المختلفة مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على مقارنة وتقييم المراكز المالية لمنشآت مختلفة على نفس الاساس . |

تابع ملخص مقارنة معيار العرض والافصاح العام في المملكة ومثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| (٢) قائمة المركز المالي (تابع) | (٣) ابراز بنود الاصول والخصوم او مجموعاتها داخل التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالي . | حدد المعيار الاعتبارات الاساسية لابراز بنود او مجموعات الاصول والخصوم داخل تبويبات الاصول والخصوم الرئيسية . على سبيل المثال فصل وابراز الاصول المختلفة وفقا لطبيعة كل منها وفصل الاصول النقدية عن الاصول غير النقدية وفصل الاصول الخاضعة لأسس مختلفة في قياس قيمتها او الخاضعة لدرجات متفاوتة من الثقة في تحديد قيمتها<br>وكذلك فصل وابراز البنود او المجموعات الرئيسية للخصوم . على سبيل المثال فصل القروض طويلة الاجل عن الالتزامات الاخرى طويلة الاجل . ابراز المبالغ المستحقة الى المديرين كبار الموظـفين . اعضاء مجلس الادارة . واصحاب رأس المال . الشركات التابعة او الشركة القابضة والخصوم المضمونة برهن . | لم تحدد مبادىء المحاسبة المتعارف عليها الاعتبارات الرئيسية لابراز بنود او مجموعات الاصول والخصوم داخل تبويبات الاصول والخصوم الرئيسية . ولكن جرى العرف في الولايات المتحدة على ابراز انواع الأصول او الخصوم المختلفة داخل التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالي . | |

تابع ملخص مقارنة معيار العرض والافصاح العام في المملكة ومثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية .

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| (٢) قائمة المركز المالي (تابع) | (٤) تفصيل حقوق اصحاب رأس المال . | يتطلب المعيار تفصيل حقوق اصحاب رأس المال وفقا لانواعها الرئيسية التالية :<br>أ ــ رأس المال المدفوع وفقا لأنواع حقوق الملكية المختلفة .<br>ب ــ المنح الرأسمالية .<br>جـ ــ الاحتياطي القانـــوني والاحتياطات الاخرى حسب انواعها .<br>د ــ الارباح المبقاة غير المخصصة . | تتطلب مبادىء المحاسبة المتعارف عليها فصل القيمة الاسمية لرأس المال المدفوع عن علاوة الاصدار وعن المساهمات الرأسمالية الأخرى وابراز الارباح المبقاة كبند مستقل . ونظرا لعدم وجود التزام قانوني على الشركات بتكوين احتياطي قانوني ليس هناك ما يقضي بفصل الاحتياطيات على وجه قائمة المركز المالي على الرغم من ضرورة ايضاح الارباح المبقاة المخصصة .<br>( نشرة ابحاث المحاسبة رقم ٤٣ ) .<br>( بيان معيار المحاسبة المالية رقم ٥ ) . | |
| | (٥) ترتيب عرض المعلومات في قائمة المركز المالي . | يتطلب المعيار عرض الاصول وفقا لدرجة سيولتها كالآتي :<br>أ ــ الاصول المتداولة .<br>ب ــ الاستثمارات والاصول المالية .<br>ج ــ الاصول الثابتة .<br>د ــ الاصول غير الثابتة .<br>كما يتطلب عرض الخصوم وفقا لاستحقاقها كالآتي : | لا تحدد مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ترتيب عرض المعلومات في قائمة المركز المالي وانما جرى العرف على ترتيب عرض المعلومات في قوائم المركز المالي المبوبة ترتيبا مشابها لما يتطلبه معيار العرض والافصاح العام | الترتيب الذي يقتضيه معيار العرض والافصاح العام يتناسق مع اهمية اعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات تمكنهم من تقييم درجة السيولة والملاءمة التي تتمتع بها المنشأة ، ومتطلبات السيولة |

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| | | أ ــ الخصوم المتداولة .<br>ب ــ الخصوم غير المتداولة .<br>واخيرا يتطلب معيار العرض والافصاح العام عرض حقوق اصحاب رأس المال كمتمم حسابي للاصول والخصوم مع ابراز عناصر هذه الحقوق كبنود او مجموعات مستقلة داخل هذا المتمم الحسابي . | | |
| (٣) قائمة مصادر واستخدام الاموال | (١) اسم القائمة . | مصادر واستخدام الاموال . | قائمة التغيرات في المركز المالي ( رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم ١٩ ) . | |
| | (٢) محتويات القائمة . | ١ ــ التغيرات في قائمة المركز المالي التي اثرت على الاموال بالزيادة ( مصادر ) او النقص ( استخدام ) .<br>٢ ــ عمليات التمويل والاستثمار التي لا تؤثر على الاموال . | جميع التغيرات في قائمة المركز المالي فيما عدا توزيع الارباح في شكل اسهم والتحويلات الأخرى بين حسابات اصحاب رؤوس الاموال ( رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم ١٩ ) . | يرجع التركيز في معيار العرض والافصاح العام على التغيرات التي تؤثر على الاموال بالزيادة والنقص الى اهمية المعلومات المتعلقة بالتدفق النقدي لمستخدمي القوائم المالية |
| | (٣) متي يجب اصدارها ؟ | يجب اصدارها عن كل مدة محاسبية يصدر عنها قائمة للدخل . | يجب اصدارها عن كل مدة محاسبية يصدر عنها قائمة دخل ( رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم ١٩ ) . | |

تابع ملخص مقارنة معيار العرض والافصاح العام في المملكة ومثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية .

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| (٣) قائمة مصادر واستخدام الاموال ( تابع ) | (٤) تعريف الاموال | ١ ــ النقدية (او)<br>٢ ــ رأس المال العامل اذا كانت معظم الاصول والخصوم المتداولة مالية بطبيعتها . | تعتبر التغيرات في الاموال جزءا من التغيرات في المركز المالي . وتسمح مباديء المحاسبة المتعارف عليها للمنشأة باستخدام تعريف للأموال يناسب طبيعة نشاطها بما في ذلك النقدية او رأس المال العامل أو الاصول السائلة او الاصول المتداولة ، او النقدية والاستثمارات في الاوراق المالية المتداولة قصيرة الاجل شريطة ان تحتوي القائمة او الجداول المرافقة لها على جميع التغيرات الاخرى في قائمة المركز المالي .<br>( رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم ١٩ ) | |
| | (٥) شكل القائمة وترتيب عرض المعلومات بها . | * لا يحدد المعيار العام شكلا معينا لقائمة مصادر واستخدام الاموال .<br>فمن الممكن تقديم هذه القائمة كقائمة متوازنة او كقائمة غير متوازنة .<br>* الترتيب المفضل لعرض المعلومات بالقائمة هي كالآتي :<br>ــ الاموال الناتجة من او المستخدمة في التشغيل .<br>ــ مصادر الأموال الاخرى . | لا تحدد مباديء المحاسبة المتعارف عليها شكلا معينا لقائمة التغيرات في المركز المالي واعطت الاختيار للمنشأة لتحديد الشكل الذي يناسب اغراضها . كما لا تحدد هذه المباديء ترتيبا معينا لعرض التغيرات في قائمة المركز المالي ولكنها اصرت على ضرورة ابراز الاموال الناتجة من أو المستخدمة في التشغيل كعنصر مستقل عن | |

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| (٣) قائمة مصادر واستخدام الاموال ( تابع ) | | ـ استخدام الاموال .<br>ـ عمليات الاستثمار والتمويل التي لا تؤثر على الاموال . | عناصر التغيرات في المركز المالي ( رأي لجنة مبادىء المحاسبة رقم (١٩) . | |
| | (٦) الجداول الملحقة بالقائمة | لا يتطلب المعيار جداول ملحقة لقائمة مصادر واستخدام الاموال سواء عرفت الاموال كالنقدية او كرأس المال العامل . | تتطلب مبادىء المحاسبة المتعارف عليها الحاق جدول بالقائمة يوضح التغيرات في عناصر رأس المال العامل اذا اختارت المنشأة رأس المال العامل كتعريف للأموال . | يرجع هذا الفرق الى ان التركيز في الولايات المتحدة هو على كل التغيرات في المركز المالي في حين ركز معيار العرض والافصاح العام على التغيرات التي تؤثر على الاموال . |
| (٤) قائمة الارباح المبقاة وقائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال | (١) محتويات وتفاصيل القائمة | لقد اورد المعيار محتويات وتفاصيل قائمة الارباح المبقاة او قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال كما اعطى كل منشأة حرية الاختيار بين القائمتين . فاذا اختارت المنشأة قائمة الارباح المبقاة كاساس لعرض التغيرات في حقوق اصحاب رأس وجب ان تحتوي هذه القائمة على ارصدة اول المدة ، الاضافات والاستبعادات وارصدة نهاية المدة للارباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة كل على حدة واذا اختارت المنشأة قائمة التغيرات في حقوق | على الرغم من ان رأي مجلس مبادىء المحاسبة رقم (١٩) قد نص على ان قائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة تعتبران الحد الادنى لعرض نتائج اعمال المنشأة الا ان هذا الرأي لم ينص على محتويات وتفاصيل قائمة الارباح المبقاة .<br>بالاضافة لم تنص مبادىء المحاسبة المتعارف عليها على قائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال كبديل لقائمة الارباح المبقاة . ولكن جرى العرف على اعتبار القائمتين كبديلين بحيث تستخدم قائمة التغيرات في | |

تابع ملخص مقارنة معيار العرض والافصاح العام في المملكة ومثيلاتها في الولايات المتحدة الامريكية .

| اسم القائمة | الموضوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|---|
| (٤) قائمة الارباح المبقاة وقائمة التغيرات في حقوق اصحاب رأس المال ( تابع ) | | اصحاب رأس المال يجب ان تحتوي هذه القائمة على ارصدة اول المدة ، الاضافـــات والاستبعادات وارصدة نهاية المدة لكل عنصر من عناصر حقوق اصحاب رأس المال كل على حدة . | حقوق اصحاب رأس المال اذا تعددت التغيرات وتعددت العناصر التي تأثرت بالتغيرات خلال الفترة المحاسبية كما جرى العرف على ان تحتوي القائمتين على معلومات مشابهة لما يتطلبه معيار العرض والافصاح العام . | |

**٢ ــ المانيا الغربية :**

وردت مقتضيات العرض المتعلقة بالقوائم المالية في قانون الشركات الالماني الساري بعد ١٩٦٦/١٢/٣١ م . ولقد نص القانون ( المادة ١٤٩ ) على ضرورة اعداد قوائم مالية سنوية ، وفقا لمباديء محاسبة سليمة ووفقا لمباديء التقييم التي وردت في قانون الشركات ومتطلبات القانون التجاري المتعلقة بالدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية . ولقد عرف قانون الشركات القوائم المالية السنوية كالآتي : ( **الفقرة ٨٢٥** )

أ ــ قائمة الارباح والخسائر .
ب ــ الميزانية العمومية .

**أ ــ قائمة الارباح والخسائر ( المادة ١٥٧ ) :**

يتبين من تحليل محتويات قائمة الارباح والخسائر التي حددها قانون الشركات الالماني ان هذه القائمة تجمع بين القائمتين التاليتين اللتين يتطلبهما معيار العرض والافصاح العام : ( **الفقرة ٨٢٦** )

أ ــ قامة الدخل .
ب ــ قائمة الارباح المبقاة .

وقد نصت المادة ١٥٧ على ان تكون القائمة متعددة المراحل بغرض اظهار عدة مكونات جزئية رئيسية لصافي الدخل كالاتي :

**١ ــ الدخل والمكاسب :**

أ ــ اجمالي الربح
ب ــ الدخل من الاستثمارات والدخل من اتفاقيات المشاركة في الارباح .
جـ ــ الدخل من الاصول المالية .
د ــ دخل الفوائد او ما يعادلها .
هـ ــ المكسب من بيع الاصول الثابتة .
و ــ الدخل الناتج من النقص في احتياطي الديون المشكوك في تحصيلها .
ز ــ الدخل الناتج من النقص في مخصصات المطلوبات المستحقة .
حـ ــ الدخل الاستثنائي .
ط ــ الدخل من عقود تحمل الخسائر . ( **الفقرة ٨٢٧** )

**٢ ــ المصروفات والخسائر :**

أ ــ المهايا والأجور .
ب ــ رسوم البيانات الاجتماعية .
جـ ــ مساعدات كبار السن والمساعدات الاجتماعية .
د ــ الاستهلاكات والاطفاءات ومخصصات انخفاض قيمة الاصول الثابتة والاصول غير الملموسة .
هـ ــ اطفاء ومخصصات انخفاض قيمة الاصول المالية فيما عدا مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها .
و ــ الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الاصول المتداولة فيما عدا المخزون السلعي ومخصصات الديون المشكوك في تحصيلها .
ز ــ خسائر البيع او التخلص من الاصول الثابتة والاصول المالية .
ح ــ مصاريف الفوائد وما يعادلها .
ط ــ الضرائب على الدخل والضرائب الاخرى .
ي ــ مصاريف عقود تحمل الخسائر .
ك ــ المصاريف الاخرى .
ل ــ الارباح المرحلة وفقا لاتفاقيات المشاركة في الارباح .
م ــ صافي الربح او الخسارة من السنة ( صافي الدخل او الخسارة ) . **( الفقرة ٨٢٨ )**

وبدراسة الاجزاء الرئيسية اعلاه يتبين ان العرض في قائمة الارباح والخسائر وفقا لقانون الشركات الالماني يعتمد على مبدأين اساسيين كالآتي :

أ ــ بخصوص الدخل والمكاسب : يتم العرض على اساس مصادر الدخل او المكاسب بغض النظر عن استمرارية هذه المصادر .
ب ــ بخصوص المصاريف والخسائر : يتم العرض على اساس طبيعة المصروف او الخسارة بغض النظر عن طبيعة النشاط او الظروف التي ادت الى المصروف او الخسارة ( على سبيل المثال ، نشاط رئيسي مستمر ، نشاط متوقف او غير مستمر ، انشطة عرضية او فرعية ، ظروف لها علاقة بالانشطة المستمرة ، او ظروف استثنائية ) . **( الفقرة ٨٢٩ )**

وبمقارنة مقتضيات العرض في قائمة الارباح والخسائر الالمانية 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 أهمية 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 في قائمة الارباح والخسائر الالمانية ومقتضيات العرض في قائمة الدخل المقترحة للمملكة .

وتجدر الاشارة الى ان المادة (١٥٧) من قانون الشركات الالماني قد استثنت الشركات التي لم تسجل ولا تعتزم تسجيل اسمها في بورصة الاوراق المالية من ضرورة ابراء اجزاء اجمالي الربح في قائمة الارباح والخسائر اذا لم يزد مجموع ميزانيتها عن ٣ مليون مارك الماني ، كما ينطبق هذا الاستثناء على الشركات التي 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 المقترحة للمملكة ، اذ لا تفرق مقتضيات العرض المقترحة للمملكة بين المنشآت وفقا لحجمها ، تداول حقوق ملكيتها ، او من يملكها ، ويرجع ذلك الى اعتقادنا بأهمية القوائم المالية للمستثمرين والمقرضين المرتقبين وتناسق احتياجاتهم الى المعلومات مع احتياجات المستثمرين والمقرضين الحاليين . **( الفقرة ٨٣٠ )**

**٣ ــ الارباح المبقاة :**

تقضي المادة (١٥٧) من قانون الشركات الالماني بضرورة عرض التغيرات في الارباح المبقاة بما في ذلك التغيرات التي طرأت على الاحتياطي القانوني والاحتياطيات الاخرى خلال الفترة المحاسبية . ويتم عرض بنود الارباح المبقاة في قائمة الارباح والخسائر . ولا يوجد اختلاف جوهري بين مقتضيات العرض المتعلقة بالارباح المبقاة في المانيا الغربية ومقتضيات العرض المتعلقة بقائمة الارباح المبقاة المقترحة للمملكة العربية السعودية اذ تقضي المادة (١٤٩) من قانون الشركات الالماني بضرورة عرض رصيد الارباح المبقاة في اول المدة واضافته في قائمة الارباح والخسائر الى صافي الربح او الخسارة للمدة الحالية وابراز التغيرات في الاحتياطي القانوني والاحتياطيات الاخرى للوصول الى رصيد الارباح المبقاة غير المخصصة في نهاية المدة الحالية . **( الفقرة ٨٣١ )**

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

نصت المادة ١٥١ من قانون الشركات الالماني على التصنيفات التالية في الميزانية

العمومية ، وتمثل العناوين التي وضع تحتها خط الحد الأدنى لمجموعات الاصول والخصوم الواجب عرضها في الميزانية العمومية الا اذا لم يوجد لدى المنشأة احداها : ( الفقرة ٨٣٢ )

**جانب الاصول :**

١ ــ **مساهمات رأس المال غير المحصلة ( ما تم طلبه ولم دفع بعد )**
٢ ــ **الاصول الثابتة والاصول المالية** ( الفقرة ٨٣٣ )

**أ ــ الاصول الثابتة وغير الملموسة :**

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

**ب ــ الاصول المالية :**

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

٣ ــ **الاصول المتداولة :**

**( أ ) المخزون السلعي :**

١ ــ المواد الخام .
٢ ــ البضائع تحت التصنيع .
٣ ــ البضائع المنتجة والسلع .

**ب ــ الاصول المتداولة الاخرى :**

١ ــ الدفعات المدفوعة على الحساب التي لم تبوب ضمن (أ / ٧ ) .
٢ ــ الحسابات المدينة الناتجة عن البيع او تقديم الخدمات مع ابراز ما لا يستحق من قبل مدة تزيد عن سنة .
٣ ــ اوراق القبض مع ابراز ما يمكن خصمه لدى البنك المركزي .
٤ ــ الشيكات تحت التحصيل .
٥ ــ النقد في الصندوق ولدى البنك المركزي والشيكات المؤجلة .
٦ ــ النقد لدى البنوك .
٧ ــ الاوراق المالية التي لم تبوب ضمن (٣) ، (٤) ، (٨) ، (٩) او ضمن الاصول المالية .
٨ ــ اسهم المنشأة المشتراة مع ايضاح قيمتها الاسمية .
٩ ــ المساهمات في الشركات القابضة او في شركات التنقيب .
١٠ ــ الحسابات المدينة للمنشآت ذات العلاقة .
١١ ــ الذمم المدينة المستحقة من اعضاء مجلس الادارة واعضاء مجلس الاشراف .
١٢ ــ الاصول الاخرى .

**د ــ المصاريف الايرادية المؤجلة .**

**هـ ــ الخسائر المتراكمة .**

**جانب الخصوم :** ( الفقرة ٨٣٤ )

**١ ــ رأس المال .**

**٢ ــ الاحتياطيات غير السرية :**
أ ــ الاحتياطي القانوني .
ب ــ الاحتياطيات الاخرى الاختيارية .

**٣ ــ مخصصات انخفاض قيمة الاصول .**

**٤ ــ مخصصات المطلوبات المستحقة :**
أ ــ مخصصات التقاعد .
ب ــ مخصصات المطلوبات المستحقة الاخرى .

**٥ ــ الخصوم غير المستحقة التسديد بالكامل لمدة اربع سنوات على الاقل :**

أ ــ القروض مع ابراز المضمون منها برهن عقاري او ما يعادله .

ب ــ قروض البنوك مع ابراز المضمون منها برهن عقاري او ما يعادله .

جـ ــ الخصوم الاخرى مع ابراز المضمون منها برهن عقاري او ما يعادله .

وبالاضافة يجب ابراز مبالغ القروض والخصوم في (أ) و (ب) و (ج) المستحقة قبل اربع سنوات .

**٦ ــ الخصوم الأخرى :**

أ ــ الحسابات الدائنة الناتجة عن المشتريات او الخدمات

ب ــ اوراق الدفع .

جـ ــ مطلوبات البنوك التي لم تبوب ضمن (٥ / ب ) .

د ــ الدفعات المحصلة مقدما .

هـ ــ الديون المستحقة للمنشآت ذات العلاقة .

و ــ خصوم اخرى .

**٧ ــ الايرادات المؤجلة او الدخل المؤجل .**

**٨ ــ الارباح المبقاة .**

وبمقارنة مقتضيات العرض في الميزانية العمومية التي نصت عليها المادة ( ١٥١ ) من قانون الشركات الالماني بمقتضيات العرض المتعلقة بقائمة المركز المالي التي نص عليها معيار العرض والافصاح العام يتبين ان هناك اختلافات جوهرية بين المقتضيات الالمانية والمقتضيات المقترحة نلخصها فيما يلي : **( الفقرة ٨٣٥ )**

أ ــ **تصنيف الخصوم** : تتطلب مقتضيات معيار العرض والافصاح العام تصنيف الخصوم المتداولة وفقا لما يستحق سداده خلال سنة واحدة من تاريخ المركز المالي . وبالمقارنة لا تحتوي تصنيفات الخصوم التي اقرتها المادة ( ١٥١ ) من قانون الشركات الالماني على تصنيف مماثل للخصوم المتداولة اذ يتم تصنيف الخصوم وفقا لهذه المادة على اساس طبيعتها في كل الاحوال ، فيما عدا الخصوم غير المستحقة التسديد بالكامل لمدة اربعة سنوات على الاقل . ويرجع مقتضى تصنيف الخصوم المتداولة الذي نص عليه معيار العرض والافصاح العام الى اعتقادنا باهمية تقديم معلومات الى مستخدمي القوائم المالية تمكنهم من تقدير متطلبات السيولة المتوقعة في تاريخ قائمة المركز المالي خلال الفترة المحاسبية القادمة وقدرة الوحدة المحاسبية على تغطية هذه المتطلبات من التدفق النقدي الموجب المتوقع توليده خلال نفس الفترة المحاسبية .

ب ـــ **ما يعتبر اصلا متداولا** : من دراسة المفردات التي يتم تبويبها ضمن الاصول المتداولة وفقا للمادة ( ١٥١ ) من قانون الشركات الالماني يتضح ان الاصول المتداولة لا تنحصر في الاصول التي يتوقع تحويلها الى نقدية او بيعها او استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ المركز المالي في حين ان معيار العرض والافصاح العام قد حدد ما يعتبر اصلا متداولا بذلك . ويرجع تعريف الاصول المتداولة الذي ورد في معيار العرض والافصاح العام الى رغبتنا في اعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات تمكنهم من تقدير التدفق النقدي الموجب المتوقع في تاريخ قائمة المركز المالي خلال الفترة المحاسبية القادمة وكفاية هذا التدفق لتغطية متطلبات السيولة خلال نفس الفترة المحاسبية .

جـ ـــ **عرض حقوق اصحاب رأس المال** : تفرق المادة ( ١٥١ ) من قانون الشركات الالماني بين رأس المال والاحتياطيات ( القانوني والاختياري ) وبين الارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة كعناصر لحقوق اصحاب رأس المال من حيث مكان عرضها في الميزانية العمومية . وتعتبر المادة ( ١٥١ ) الارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة كمتمم حسابي لعناصر الميزانية العمومية الأخرى بما في ذلك رأس المال والاحتياطيات . كما تتطلب المادة اظهار رأس المال والاحتياطيات كمفردات مستقلة في بداية جانب الخصوم كما تتطلب اظهار الارباح المبقاة كمفردة مستقلة في نهاية جانب الاصول او الخسائر المتراكمة كمفردة مستقلة في نهاية جانب الاصول من الميزانية العمومية . ويرجع ذلك الى اعتبارات قانونية خاصة بالمانيا الغربية تختلف عن الوضع القانوني لحقوق اصحاب رأس المال في المملكة . وتعكس مقتضيات معيار العرض والافصاح العام هذا الاختلاف حيث تتطلب اظهار جميع حقوق اصحاب رأس المال كمجموعة واحدة في قائمة المركز المالي تمثل المتمم الحسابي للاصول والخصوم مع ابراز رأس المال المدفوع ، الاحتياطي القانوني ، الاحتياطيات الاخرى الاختيارية والارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة كمفردات مستقلة داخل هذه المجموعة .

د ـــ **ترتيب عرض المعلومات في قائمة المركز المالي** : يتطلب معيار العرض والافصاح العام عرض الاصول وفقا لدرجة سيولتها كالآتي :

١ ـــ الاصول المتداولة .
٢ ـــ الاستثمارات والاصول المالية .
٣ ـــ الاصول الثابتة .
٤ ـــ الاصول غير الملموسة

كما يتطلب المعيار عرض الخصوم وفقا لاستحقاقاتها كالآتي :

١ ـــ الخصوم المتداولة
٢ ـــ الخصوم غير المتداولة .

واخيرا يتطلب المعيار عرض حقوق اصحاب رأس المال كمجموعة مستقلة تمثل المتمم الحسابي للاصول والخصوم مع ابراز عناصرها كمفردات مستقلة داخل هذه المجموعة وبالترتيب التالي :

١ ــ رأس المال المدفوع .
٢ ــ المنح الرأسمالية .
٣ ــ الاحتياطيـــــات .
٤ ــ الارباح المبقاة او الخسائر المتراكمة .

وترجع مقتضيات ترتيب عرض المعلومات في قائمة المركز المالي وفقا لمعيار العرض والافصاح العام الى اعتقادنا باهمية المعلومات المتعلقة بالسيولة ومتطلباتها لمستخدمي القوائم المالية .

وبالمقارنة نرى ان المادة ( ١٥١ ) من قانون الشركات الالماني قد اتخذت اتجاها مخالفا لما اقترحناه بخصوص ترتيب عرض المعلومات في قائمة المركز المالي .

**٣ ــ تونـــــس :**

وردت مقتضيات العرض المتعلقة بكل من القوائم المالية في المخطط المحاسبي التونسي الذي تم وضعه في سنة ١٩٦٦ م والذي يعتبر المصدر الرسمي لمعايير المحاسبة المالية في تونس ، ويلزم هذا المخطط المنشآت الهادفة للربح باستخدام حسابات موحدة يتم عن طريقها تصنيف العمليات المالية للمنشآت المختلفة بصورة موحدة وطبقا لنفس القواعد . كما فرض المخطط على هذه المنشآت طريقة محددة وموحدة لقياس نتائج اعمالها وعرض هذه النتائج .

ويتطلب المخطط المحاسبي التونسي من كل منشأة اعداد القوائم المالية التالية :

١ ــ الميزانية العامة .
٢ ــ حساب الانتاج .
٣ ــ حساب الاستغلال .
٤ ــ حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام .
٥ ــ حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الصافية .
٦ ــ جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحصل عليها خلال السنة .

( الفقرة ٨٣٦ )

ولقد اوردنا في نهاية هذه الدراسة التحليلية ملحقا يحتوي 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 الجوهري بين اهداف القوائم المالية في تونس والاهداف المقترحة للقوائم المالية في المملكة ، ويعتبر احد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية وبالتالي مقتضيات العرض المتعلقة بالقوائم المالية المطلوب اعدادها في تونس تمكين المسئولين عن تخطيط الاقتصاد القومي من اعداد الحسابات القومية وتحديد تأثير المنشأة على الخطة الاقتصادية . وبالمقارنة نرى ان الاهداف المقترحة للقوائم المالية في المملكة ركزت اساسا على حاجة المستثمرين والمقرضين ومستخدمي القوائم المالية الاخرين ذوي الحاجة المماثلة الى معلومات تمكنهم من تقييم اداء المنشأة وقدرتها على خلق تدفق نقدي كافي . وبناء عليه لا نرى جدوى لمقارنة مقتضيات العرض في القوائم المالية التونسية بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام .

٢ ـ ٣ ـ ٣ **الافصاح العام ومقتضياته :**

يعني الافصاح العام بالمعلومات العامة التي لا تتعلق بعنصر معين من عناصر القوائم المالية والتي يتعين ايضاحها في القوائم المالية او تذييلاتها ( ايضاحات القوائم المالية ) حتى لا تكون هذه القوائم مضللة . ولقد قسمت هذه المعلومات العامة الى مواضيع محددة واقترح لكل منها معيار خاص يحدد ما يجب ايضاحه . وتشمل هذه المعايير ما يلي

١ ـــ ايضاح طبيعة نشاط المنشأة .
٢ ـــ ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التي اتبعتها المنشأة .
٣ ـــ ايضاح التغيرات المحاسبية بما في ذلك :

أ ـــ تغيرات السياسات المحاسبية .
ب ـــ تغيرات التقديرات المحاسبية .
جـ ـــ تغيرات الوحدة المحاسبية التي تعد لها القوائم المالية .
د ـــ تصحيح الاخطاء في القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة .

٤ ـــ ايضاح المكاسب والخسائر المحتملة .
٥ ـــ ايضاح ارتباطات الوحدة المحاسبية .
٦ ـــ ايضاح الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي . **( الفقرة ٨٣٧ )**

ولقد رأينا ضرورة تحديد المعالجة المحاسبية الواجب على المنشأة اتباعها للتغيرات المحاسبية والمكاسب والخسائر المحتملة حتى يكتمل المعيار المتعلق بكل من هذين الموضوعين . ونورد فيما يلي تصورنا لأهمية هذه المواضيع ومبررات ما يتطلبه المعيار المتعلق بكل منها ومقارنة

مقتضياته بالمقتضيات المماثلة . اذا وجدت ، في كل من الولايات المتحدة الامريكية ،المانيا الغربية وتونس ، وتجدر الاشارة الى ان معايير او مباديء المحاسبة المالية المتعارف عليها في البلاد الاخرى لا تحتوي على معيار أو مبدأ واحد يحدد مقتضيات الافصاح العام . فعلى سبيل المثال وردت مقتضيات الافصاح العام في الولايات المتحدة الامريكية في عدة وثائق صدرت من الجهات المعترف بهالوضع معايير المحاسبة المالية كالآتي : ( **الفقرة ٨٣٨** )

أ ــ رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (٢٠) التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين الذي حدد المعالجة المحاسبية للتغيرات المحاسبية وايضاحاتها .

ب ــ رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (٢٢) التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين الذي حدد مقتضيات ايضاح السياسات المحاسبية الهامة .

جـ ــ بيان معيار المحاسبة المالية رقم (٣) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية والذي حدد مقتضيات معالجة وايضاح التغيرات المحاسبية في القوائم المالية للفترات المحاسبية التي تقل عن سنة .

د ــ بيان معيار المحاسبة المالية رقم (٥) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية الذي حدد مقتضيات معالجة وايضاح المكاسب المحتملة وايضاح ارتباطات الوحدة المحاسبية .

هـ ــ بيان معيار المحاسبة المالية رقم (١٤) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية الذي حدد مقتضيات ايضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية .

بالاضافة وردت مقتضيات ايضاح الاحداث اللاحقة في الولايات المتحدة الامريكية في بيانات معايير المراجعة كما وردت مقتضيات ايضاح احداث لاحقة محددة في العديد من معايير القياس المحاسبي المتعلقة بعناصر معينة من عناصر القوائم المالية أو بأنواع معينة من أنواع العمليات أو الاحداث . فعلى سبيل المثال نص رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (١٦) المتعلق بالقياس المحاسبي والمعالجة المحاسبية لعمليات الاندماج وايضاحاتها على ضرورة ايضاح عمليات الاندماج التي تتم خلال الفترة بين تاريخ قائمة المركز المالي 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 . ( **الفقرة ٨٣٩** )

٢ ــ ٣ ــ ٣ ــ ١ **ايضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية :**

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

١ ــ مقارنة اداء المنشأة في الفترة الجارية بادائها في الفترة او الفترات المحاسبية السابقة .

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

٣ ــ مقارنة اداء المنشأة بالنسبة الى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والاحداث والظروف التي تؤثر عليها . ( **الفقرة ٨٤٠** )

ولا جدال في أهمية 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 ادائها من فترة محاسبية الى فترة محاسبية اخرى . ومن هذا المنطلق يقضي معيار العرض والافصاح العام بضرورة ايضاح صيغة نشاط المنشأة . ( **الفقرة ٨٤١** )

وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بايضاح نشاط المنشأة بمقتضيات المعايير المماثلة في البلاد الاخرى يتبين ان مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة تتطلب ايضاح نشاط الوحدة المحاسبية في حين لا تتطلب معايير المانيا الغربية وتونس مثل هذا الايضاح .

٢ ـ ٣ ـ ٣ ـ ٢ **ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التي اختارتها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية :**

لا شك ان السياسات المحاسبية التي تتبعها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية لها تأثير هام على الصورة التي تعطيها تلك القوائم لمركزها المالي ونتائج اعمالها والتغيرات في مركزها المالي ، وبناء على ذلك فان فائدة القوائم المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة تعتمد الى حد كبير على معرفة ومدى فهم من يستخدمون هذه القوائم للسياسات المحاسبية التي اعدت على اساسها . وتتضح اهمية ايضاح السياسات المحاسبية الهامة عند الاخذ في الحسبان عدم وجود مجموعة موحدة من السياسات المحاسبية المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية تلتزم بها كل المنشآت ويستطيع مستخدمو القوائم المالية الرجوع اليها وان السياسات المحاسبية المختلفة المتاح اختيارها حاليا في المملكة لاعداد القوائم المالية تؤدي الى اختلافات جوهرية في القوائم المالية المبنية على نفس الاحداث والظروف ، ومن ثم يقضي معيار العرض والافصاح العام بضرورة ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التي اختارتها ادارة المنشأة كأساس لاعداد القوائم المالية . ومن أمثلة السياسات المحاسبية الواجب ايضاحها ما يلي : ( **الفقرة ٨٤٢** )

١ ـــ اساس توحيد الحسابات .
٢ ـــ طريقة تحديد تكلفة المخزون السلعي وتقييمه .
٣ ـــ الاساس المحاسبي لاثبات الايرادات واعتبارها محققة .
٤ ـــ طريقة الاستهلاك وطريقة الاطفاء .
٥ ـــ الاساس المحاسبي لاثبات ايرادات الرحلات واعتبارها محققة في حالة منشآت النقل البحري .
٦ ـــ المعالجة المحاسبية لمصاريف فترة قبل التشغيل .
٧ ـــ المعالجة المحاسبية لرسوم التمويل على القروض الانشائية .
٨ ـــ المعالجة المحاسبية للمكاسب والخسائر المتعلقة بتحويل الاصول والخصوم الواجب تسويقها بالعملة الاجنبية .
٩ ـــ الاساس المحاسبي لاعداد القوائم المالية ( اساس الاستحقاق او الاساس النقدي .. الخ ) .

١٠ ــ المعالجة المحاسبية لمصاريف الابحاث والدراسات .

١١ ــ المعالجة المحاسبية لمصاريف استصلاح الاراضي او مصاريف الزراعة الدائمة او مصاريف المحاصيل التي لم تجن في نهاية الفترة المحاسبية .

وبدراسة مقتضيات الافصاح العام في البلاد الاخرى يتبين ان مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة ــ على عكس المانيا الغربية وتونس ــ تلزم المنشآت بايضاح السياسات المحاسبية التي تختارها ادارتها كأساس لاعداد القوائم المالية ، وفيما يلي مقارنة لمقتضيات ايضاح السياسات المحاسبية في الولايات المتحدة الامريكية بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام . ( **الفقرة ٨٤٣** )

٢ ــ ٣ ــ ٣ ــ ٣ **ايضاح التغيرات المحاسبية ومعالجتها المحاسبية :**

**١ ــ التغيرات في السياسات المحاسبية :**

وتنتج هذه التغيرات عند اتخاذ ادارة المنشأة قرارا بتغيير سياسة محاسبية مقبولة بسياسة محاسبية مقبولة اخرى لمعالجة عمليات او ارصدة قائمة ، نشأت في الفترة او الفترات المحاسبية السابقة . ولا تنتج هذه التغيرات من اقرار سياسة محاسبية مقبولة جديدة لمعالجة عمليات أو أرصدة نشأت في الفترة المحاسبية الحالية ، ولم يكن لها مثيلا في الفترات المحاسبية السابقة أو من اقرار سياسة محاسبية جديدة لعمليات أو أرصدة نشأت في الفترة المحاسبية الحالية مع استمرار اتباع السياسة المحاسبية القديمة بالنسبة للعمليات او الارصدة القائمة المماثلة التي نشأت في الفترة او الفترات المحاسبية السابقة . ( **الفقرة ٨٤٤** )

ومن الواضح ان التغيير في السياسات المحاسبية اذا لم تتم معالجته بطريقة ملائمة وايضاحه بصورة كاملة يؤثر تأثيرا كبيرا على قدرة مستخدمي القوائم المالية على مقارنة اداء المنشأة خلال الفترة الحالية بادائها في الفترة او الفترات المحاسبية السابقة . ولذا فقد رأينا اهمية احتواء معيار العرض والافصاح العام على مقتضيات المعالجة المحاسبية والايضاح للتغيرات في السياسات المحاسبية . ولتحديد المعالجة المحاسبية للتغيرات في السياسات المحاسبية ومقتضيات ايضاحها قمنا بدراسة البدائل المختلفة لمعالجة التغير في السياسات المحاسبية وهي كالآتي : ( **الفقرة ٨٤٥** )

أ ــ **التطبيق المستقبلي :**

بمعنى ان السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على العمليات والاحداث التي تقع بعد تاريخ التغير وعلى اية ارصدة قائمة في تاريخ التغيير 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 . ( **الفقرة ٨٤٦** )

| الموضـــوع | المملكة العربية السعودية | الولايات المتحدة الامريكية | ملاحظـــــات |
|---|---|---|---|
| تعريف السياسات المحاسبية | تشمل السياسات المحاسبية المعايير المحدودة والاسس وطرق التطبيق التي اختارتها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية . | تشمل السياسات المحاسبية المباديء والاسس وطرق التطبيق التى اختارتها ادارة المنشأة لاعداد القوائم المالية . | تعادل المباديء في الولايات المتحدة المعايير في المملكة العربية السعودية . |
| الحالات التي يتحتم فيها الايضاح . | ١ ــ اذا تم الاختيار بين بدائل مقبولة من المعايير وطرق تطبيقها .<br>٢ ــ اذا كانت هناك معايير محاسبية او طرق معينة لتطبيقها تتميز بانها فريدة لنشاط معين حتى ولو كانت متبعة اساسا من قبل معظم المنشآت التى تزاول ذلك النشاط .<br>٣ ــ اذا تم اعداد القوائم المالية على اساس لا يتفق مع واحد او اكثر من مفاهيم المحاسبة المالية المقترحة . | ١ ــ اذا تم الاختيار بين بدائل مقبولة .<br>٢ ــ اذا كانت هناك مباديء محاسبية او طرق لتطبيقها تتميز بانها فريدة لنشاط معين حتى ولو كانت متبعة اساسا من قبل معظم المنشآت التي تزاول ذلك النشاط .<br>٣ ــ التطبيقات غير العادية او التطبيقات الجديدة لمباديء المحاسبة المالية . | يرجع الاختلاف بين الولايات المتحدة والمملكة العربية السعودية الى ان مقتضيات ايضاح السياسات المحاسبية في الولايات المتحدة تم اصدارها على افتراض ان التزام الوحدة المحاسبية بمباديء المحاسبة المتعارف عليها يتطلب الالتزام بمفاهيم معينة للقياس والعرض المحاسبي . اما في حالة المملكة فلم تصدر معايير محاسبية بعد تلزم الوحدة المحاسبية باتباع مفاهيم معينة للقياس والعرض المحاسبي .<br>ومن ثم رأينا ضرورة الزام الوحدة المحاسبية بايضاح اساس اعداد القوائم المالية اذا لم يتفق مع واحد او اكثر من مفاهيم المحاسبة المالية المقترحة . |
| مكان الاضاح . | الايضاح الأول للقوائم الماليه (او) ملخص منفصل يشار اليه في القوائم المالية . | الايضاح الأول للقوائم المالية ( او ) ملخص منفصل يشار اليه في القوائم المالية . | |

ب ــ **التطبيق باثر رجعي دون تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة المتأثرة بالتغيير :**

بمعنى ان السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على العمليات والاحداث التي تنطبق عليها اعتبارا من تاريخ ظهور هذه العمليات والاحداث شريطة ان يكون لها ارصدة قائمة في تاريخ التغير مع اجراء تسوية مجمعة تعكس اثر التغير 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 ــ كمفردة مستقلة في قائمة الدخل .

٢ ــ كتسوية لرصيد اول المدة للارباح المبقاة . **( الفقرة ٨٤٧ )**

ولم نأخذ بهذا البديل ايضا لعدم ملاءمته لمقتضيات مقارنة 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 . **( الفقرة ٨٤٨ )**

جـ ــ **التطبيق بأثر رجعي مع تعديل القوائم المالية المعروضة للفترات المحاسبية المتأثرة بالتغيير :**

بمعنى ان السياسة المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها على 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 المبقاة في أول 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 الاساسي في اختيار هذا البديل هو تمكين مستخدمي القوائم المالية من ربط نتائج اعمال المنشأة بمدد محاسبية معينة حتى يتسنى لهم تقييم تأثير التغيرات في 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 للفترات السابقة نتيجة للتغيير في السياسة المحاسبية التي تأثرت بها تلك النتائج . **( الفقرة ٨٤٩ )**

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

أ ـــ وصف التغيير .

ب ـــ مبررات التغيير .

جـ ـــ تأثير التغير على القوائم المالية للفترة المحاسبية التي تم فيها التغيير .

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

كما احتوى المعيار على مقتضيات أخرى إذا تعذر تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة .

وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغيرات في السياسات المحاسبية بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس يتبين الآتي : **( الفقرة ٨٥٠ )**

١ ـــ ان مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية قد عالجت موضوع التغيرات في السياسات المحاسبية معالجة رسمية حيث نص رأي مجلس مبادىء المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية للتغيرات في السياسات المحاسبية والايضاحات المتعلقة بها في حين لم تعالج نصوص قانون الشركات الالماني هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لهذا الموضوع .

٢ ـــ بمقارنة مقتضيات مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في 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 ما يجب ايضاحه بخصوص التغيرات في السياسات المحاسبية وتختلفان على المعالجة المحاسبية لهذه التغيرات . اذ يتطلب رأي مجلس مبادىء المحاسبية رقم (٢٠) من الوحدة المحاسبية ايضاح ما يلي بخصوص التغيرات في السياسات المحاسبية :

أ ـــ وصف التغيير

ب ـــ مبررات التغيير

جـ ـــ تأثير التغيير على القوائم المالية للفترة المحاسبية التي تم فيها التغيير .

كما يتطلب هذا الرأي معالجة التغيرات في 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 تأثير التغيير على الفترات السابقة كبند مستقل في قائمة الدخل للفترة المحاسبية التي تم فيها التغيير . بالاضافة يتطلب هذا الرأي الحاق بيانات ايضاحية في 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 في السنوات السابقة التي تتأثر بتلك السياسة . ويرجع اختيار هذه المعالجة المحاسبية في الولايات المتحدة الى عاملين اخذهما مجلس مبادىء المحاسبة في الاعتبار عند اصدار رأيه رقم (٢٠) كالآتي :

**العامل الاول** : هو اعتقاد مجلس مبادىء المحاسبة بأهمية عدم تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة بعد اصدارها نتيجة للتغيرات في السياسات المحاسبية التي اعدت على اساسها هذه القوائم حتى لا يفقد مستخدموا القوائم المالية ثقتهم في القوائم المالية . ولقد ادى هذا العامل الى قرار مجلس مبادىء المحاسبة بعدم تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة الا في حالات استثنائية حددها في رأيه رقم (٢٠) .

**العامل الثاني** : هو اعتقاد مجلس مبادىء المحاسبة باهمية اعطاء مستخدمي القوائم المالية ما يمكنهم 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 مبادىء المحاسبة بضرورة الحاق بيانات ايضاحية في نهاية كل قائمة من قوائم الدخل المعروضة تبين صافي الدخل لكل فترة محاسبية قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية وبعدها كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة طبقت في السنوات السابقة التي تتأثر بتلك السياسة .

وفي اعتقادنا ان اسلوب المعالجة المحاسبية للتغيرات في السياسات المحاسبية الذي اقره مجلس مبادىء المحاسبة الامريكي في رأيه رقم (٢٠) يعتبر اسلوبا معقدا لظروف المملكة خاصة عند الأخذ في الحسبان ما نصت عليه المادة (١٢٤) من نظام الشركات . فلقد نصت هذه المادة على ضرورة اعداد الحسابات الختامية وفقا لنفس الاسس ( اسس التقييم والتبويب ) التي تم اتباعها في السنوات السابقة الا اذا اقرت الجمعية العمومية التغيير بناء على توصية مقدمة من مراقب الحسابات . بناء عليه لم نر أن احتمال فقد مستخدمي القوائم المالية في المملكة لثقتهم في القوائم اذا عدلت نتيجة للتغيير في السياسات المحاسبية يمثل احتمالا كبيرا عند الأخذ في الحسبان الشروط التي حددها نظام الشركات لتغيير السياسات المحاسبية والتي عززناها بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام التي تتطلب ايضاح مبررات التغيير . ومن ثم كان اهتمامنا الاساسي باختيار اسلوب للمعالجة المحاسبية يساعد مستخدمي القوائم المالية على مقارنة اداء المنشأة من فترة الى اخرى بدون تعقيد .

٢ ـــ **التغيير في التقديرات المحاسبية :**

قد ينتج التغيير في تقدير محاسبي الى معلومات جديدة لها تأثير على ذلك التقدير لم تكن موجودة عند اقرار التقدير سابقا . كما قد ينتج التغيير في التقديرات المحاسبية نتيجة لاكتساب الوحدة المحاسبية خبرة اضافية او نتيجة لوقوع أحداث 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 التي نص عليها معيار العرض والافصاح العام . ومن الواضح ان التغيير في التقديرات المحاسبية اذا لم تتم معالجته بطريقة ملاءمة وايضاحه بصورة كاملة قد يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم اسباب التغير في 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 . **( الفقرة ٨٥١ )**

ومن هذا المنطلق رأينا ضرورة وضع المقتضيات التالية للمعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية وإيضاحه :

أ ـــ تطبيق التقدير الجديد تطبيقا مستقبليا بمعنى ان التقدير الجديد يتم تطبيقه في فترة التغيير اذا انحصر تأثيره على فترة التغيير ، أو في فترة التغيير والفترات المحاسبية القادمة اذا امتد تأثيره الى فترات محاسبية قادمة . وتجدر الاشارة الى ان تطبيق التقدير الجديد بأثر 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 الاوضاع القائمة عند اعداد القوائم المالية للسنوات السابقة .

ب ـــ 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 . **( الفقرة ٨٥٢ )**

وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغيرات في التقديرات المحاسبية بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية ، وتونس يتبين الآتي :

١ ــ ان مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة قد عالجت موضوع التغيرات في التقديرات المحاسبية معالجة رسمية حيث نص رأي مجلس مبادىء المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية لهذه التغيرات والايضاحات المتعلقة بها في حين لم نعالج نصوص قانون الشركات الالماني هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لهذا الموضوع .

٢ ــ بمقارنة مقتضيات مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية بمقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغيرات في التقديرات المحاسبية يتبين ان المقتضيات الامريكية والمقتضيات المقترحة للمملكة تتفقان على المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية وعلى ما يجب ايضاحه بخصوصها . ( **الفقرة ٨٥٣** )

**٣ ــ التغير في تكوين الوحدة المحاسبية التي تعد لها القوائم المالية :**

يمثل هذا التغيير نوعا خاصا من التغيرات في السياسة المحاسبية اذ ينتج التغيير من اتخاذ ادارة المنشأة قرارا بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بالوحدات القانونية التي تشملها قوائمها المالية . وكمثال على هذا يعتبر قرار ادارة الشركة القابضة بعدم توحيد حسابات شركاتها التابعة التي شملتها 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 التغيير في تكوين الوحدة المحاسبية لا ينتج من استبعاد شركة اوشركات تابعة من القوائم المالية الموحدة نتيجة لتخلص الشركة القابضة من استثماراتها في هذه الشركة او الشركات . كما لا ينتج هذا التغيير 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 . ( **الفقرة ٨٥٤** )

ولا شك ان التغير في تكوين الوحدة المحاسبية التي تعد لها القوائم المالية الناتج عن قرار ادارة الشركة بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة باضافة او حذف الشركات التابعة من القوائم المالية الموحدة يؤثر تأثيرا 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 التغيير 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 الأخرى . وهذا ما توصلنا اليه فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية والايضاح للتغيرات في تكوين الوحدة المحاسبية . ولقد بنينا رأينا في هذا الخصوص على اساس نفس مبررات مقتضيات المعالجة المحاسبية والايضاح المتعلقة بالتغيرات في السياسات المحاسبية ، وبناء عليه يتطلب معيار العرض والافصاح العام معالجة التغير في تكوين الوحدة المحاسبية باثر رجعي مع تعديل القوائم المالية للفترات السابقة المعروضة لأغراض المقارنة من اجل ان تعكس المركز المالي ونتائج اعمال الوحدة المحاسبية الجديدة .

بالاضافة تتطلب هذه المقتضيات ايضاح الاتي في القوائم المالية للفترة المحاسبية التي تم فيها تغيير تكوين الوحدة المحاسبية :. ( **الفقرة ٨٥٥** )

أ ــ وصف طبيعة التغيير في تكوين الوحدة المحاسبية .
ب ــ تأثير التغيير على صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية وبعدها على كل الفترات المحاسبية المعروضة .

بمقارنة هذه المقتضيات بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس يتبين الآتي :

١ ــ ان مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية قد عالجت موضوع التغير في تكوين الوحدة المحاسبية معالجة رسمية حيث نص رأي مجلس مبادي المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية لهذا التغير والايضاحات المتعلقة به في حين لم تعالج نصوص قانون الشركات الالماني هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لهذا الموضوع .

٢ ــ بمقارنة مقتضيات مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية مع مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغير في تكوين الوحدة المحاسبية يتضح ان المقتضيات الامريكية والمقتضيات المقترحة للمملكة تتفقان على المعالجة المحاسبية وعلى ما يجب ايضاحه في هذا الخصوص . ( **الفقرة ٨٥٦** )

**٤ ــ تصحيح الاخطاء في القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة :**

يعتبر تصحيح الاخطاء في القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة نوعا من أنواع 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 تتناسق مع مفهوم الفترة المحاسبية ومفهوم المضاهاة اللذان يتطلبان ان تتحمل كل فترة محاسبية بما يخصها من الايرادات والمكاسب والمصاريف والخسائر مما يحتم ان يعالج تصحيح الخطأ في السنة المالية التي نشأ فيها ( اي بأثر رجعي ) . ويتطلب ذلك تعديل القوائم المالية للسنة او السنوات التي تأثرت بتصحيح الخطأ . ولتسهيل فهم هذا التغيير المحاسبي من قبل مستخدمي القوائم المالية يتعين الافصاح عن الأمور التالي :

أ ــ وصف الخطأ .
ب ــ أثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للمدة الجارية ، وللمدد المالية السابقة .

وذلك بالاضافة الى الاشارة الى ان القوائم المالية للمدد السابقة قد تم تعديلها .

وبمقارنة مقتضيات تصحيح الاخطاء في القوائم المالية التي نص عليها معيار العرض والافصاح العام بمقتضيات تصحيح الأخطاء في الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس يتبين ما يلي :

١ ــ ان مباديء المحاسبة المالية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية قد عالجت موضوع تصحيح الاخطاء معالجة رسمية حيث نص رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (٢٠) على المعالجة المحاسبية والايضاحات اللازمة في حين لم تعالج نصوص قانون الشركات الالماني هذا الموضوع ولم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لهذا الموضوع .

٢ ــ بمقارنة مقتضيات مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة مع المقتضيات المقترحة للمملكة لمعالجة تصحيح الاخطاء يتضح ان المقتضيات الامريكية والمقتضيات المقترحة تتفقان على المعالجة المحاسبية وعناصر الايضاح المتعلقة بتصحيح الأخطاء . ( **الفقرة ٨٥٧** )

٢ ــ ٣ ــ ٣ ــ 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 المالي تشير الى احتمال تمتع المنشأة بمكسب او تحملها لخسارة لا يمكن التأكد منها بصورة قاطعة الا اذا وقعت احداث معينة في المستقبل او تأكد عدم وقوع هذه الاحداث . ولقد حدد معيار العرض والافصاح العام اعتمادا على مفهوم الاثبات المحاسبي الشروط الواجب توافرها لاثبات مثل هذه المكاسب والخسائر المحتملة محاسبيا وايضاحها . ( **الفقرة ٨٥٨** )

ويقضي المعيار بضرورة اثبات الخسارة المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالي اذا توافر الشرطان التاليان :

أ ــ اذا كان من المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التي تؤكد الخسارة في المستقبل .

ب ــ اذا كان هناك تقديرا معقولا لمبلغ الخسارة .

كما يقضي المعيار بعدم اثبات الخسارة المحتملة محاسبيا في تاريخ قائمة المركز المالي اذا لم يتوافر احد الشرطين السابقين ، وفي هذه الحالة يقضي المعيار بضرورة ايضاح الخسارة المحتملة الا اذا كان احتمال وقوع او عدم وقوع الحدث او الاحداث التي تؤكدها في المستقبل يعتبر احتمالا ضئيلا .

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 . ( الفقرة ٨٥٩ )

ويمثل الاتجاه الذي اخذه معيار العرض والافصاح العام فيما يتعلق بالخسائر والمكاسب المحتملة اتجاها حريصا يتمشى مع المسئولية 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 . ( الفقرة ٨٦٠ )

وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالمكاسب والخسائر المحتملة مع المقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس يتبين الآتي :

١ ــ ان مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية قد عالجت موضوع المكاسب والخسائر معالجة رسمية اذ نص بيان معيار المحاسبة المالية رقم (٥) الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية على المعالجة المحاسبية ومقتضيات الايضاح اللازمة للمكاسب والخسائر المحتملة . وقد نص هذا البيان على ضرورة تحديد درجة احتمال وقوع الحدث او الاحداث التي تؤكد الخسارة في المستقبل من عدم وقوعها كالاتي :

أ ــ متوقعة .

ب ــ من الممكن وقوعها .

جـ ــ غير متوقعة . ( الفقرة ٨٦١ )

ويقضي هذا البيان بضرورة اثبات الخسارة المحتملة اثباتا محاسبيا اذا كان من المتوقع وقوع أو عدم وقوع الحدث او الاحداث التي تؤكدها واذا كان هناك تقديرا معقولا لمبلغها ، كما يقضي هذا البيان بعدم اثبات الخسارة المحتملة محاسبيا اذا لم يتوافر أي من الشرطين السابقين مع ضرورة الافصاح عنها في ايضاحات القوائم المالية الا اذا كان من غير المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث أو الاحداث التي تؤدي الى تحقيقها . كما يقضي المعيار بعدم الاثبات المحاسبي للمكاسب المحتملة الا في تاريخ تحققها .

مع ضرورة الافصاح عنها الا اذا كان من غير المتوقع وقوع او عدم وقوع الحدث أو الاحداث التي تحققها في المستقبل . وقد حدد هذا البيان

عناصر الايضاح اللازمة لكل حالات المكاسب والخسائر المحتملة . ( **الفقرة ٨٦٢** )

٢ ــ ان قانون الشركات الالماني قد عالج موضوع الخسائر المحتملة معالجة رسمية اذ اجازت المادة (١٥٢) عمل مخصصات للخسائر المحتملة ، ويراعي في هذا الشأن ان قانون الشركات الالماني لم يحدد درجة الاحتمال اللازمة لاثبات الخسارة محاسبيا كما لم ينص على اية مقتضيات للايضاح تتعلق بالخسائر المحتملة كما ان قانون الشركات صامت بخصوص المكاسب المحتملة . ( **الفقرة ٨٦٣** )

٣ ــ ان المخطط المحاسبي التونسي اجاز خلق مخصصات لتغطية الخسائر او التكاليف المفاجئة التي لا يمكن توقع حدوثها في نهاية الفترة المحاسبية ، ولم يحدد المخطط التونسي درجة الاحتمال اللازمة لتسجيل هذه الخسائر او التكاليف المفاجئة . كما ان المخطط صامت بخصوص المكاسب المحتملة

٢ ــ ٣ ــ ٣ ــ ٥ **ايضاح الارتباطات :**

يقضي 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 المالي الهام الناتج عن عقد ايجار طويل المدى او ارتباطها بشراء أو بيع كمية كبيرة من المخزون السلعي قد يأخذ قاريء القوائم المالية انطباعا خاطئا عن قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي كافي . ولقد نص معيار العرض والافصاح العام على عناصر الايضاح اللازمة للارتباطات المالية الهامة . ( **الفقر ٨٦٤** )

وبمقارنة المقتضيات المقترحة لايضاح الارتباطات المالية الهامة للمنشأة بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس يتبين الآتي :

١ ــ ان معايير المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة قد تعرضت رسميا لهذا الموضوع حيث نص بيان معيار المحاسبة المالية رقم (٥) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية على ضرورة ايضاح الارتباطات المالية الهامة للمنشأة كما حدد عناصر الايضاح المطلوبة .

٢ ــ ان قانون الشركات الالماني والمخطط المحاسبي التونسي لم يتعرضا الى هذا الموضوع .

٣ ــ ان المقتضيات المقترحة لايضاح الارتباطات المالية الهامة للمنشأة تتفق مع المقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية . ( **الفقرة ٨٦٥** )

٢ ــ ٣ ــ ٣ ــ ٦ **ايضاح الاحداث اللاحقة :**

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 أن تؤدي الى احداث تغيرات هامة في الاصول والخصوم خلال الفترة او الفترات المحاسبية التالية أو التي تؤثر تأثيرا هاما على عمليات المنشأة في المستقبل . كما حدد المعيار عناصر الايضاح كالآتي :

أ ــ طبيعة الحدث .
ب ــ تقدير الأثر المالي للحدث اذا امكن عمليا أو 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 اداء المنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية بهدف تحديد توقعاتهم عن المستقبل واتخاذ القرارات الملائمة . وبدون ايضاح الاحداث اللاحقة قد تكون القوائم المالية مضللة . فعلى سبيل المثال تعطي القوائم المالية انطباعا خاطئا للقارىء اذا لم تحتوي على ايضاح يفصح عن توقف اعمال المنشأة بعد تاريخ قائمة المركز المالي بسبب حريق أدى الى تدمير مصنعها الوحيد . ( **الفقرة ٨٦٦** )

وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالاحداث اللاحقة بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس يتبين الآتي :

١ ــ انه على الرغم من أن مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة لا تحتوي على معيار خاص بالأحداث اللاحقة إلا أن كثيرا من معايير القياس المحاسبي قد نصت على الايضاحات اللازمة لاحداث لاحقة معينة ، بالاضافة نصت معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة على اهمية ايضاح الاحداث اللاحقة كعامل اساسي من عوامل عدالة تمثيل القوائم المالية .

٢ ــ ان قانون الشركات الالماني والمخطط المحاسبي التونسي لم يتعرضا الى موضوع الاحداث اللاحقة . ( **الفقرة ٨٦٧** )

٢ ــ ٣ ــ ٤ **مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة :**

تتعلق هذه المقتضيات ببعض الأمور 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 ما يلي :

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 المجموعة .. الخ .

ب — نسبة حقوق الملكية للشركة القابضة في الشركات التابعة التي لا تشملها القوائم المالية الموحدة وبالطبع اسماء هذه الشركات .

جـ — 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 لا تشملها القوائم المالية الموحدة على سبيل المثال ( وفقا للتكلفة ، وفقا لنسبة حق الملكية للشركة القابضة في صافي اصول الشركة التابعة .. الخ ) .

هـ — الفترة التي تغطيها القوائم المالية الموحدة لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة إذا اختلفت تواريخ هذه الفترات المالية التي تغطيها هذه القوائم المالية اختلافا كبيرا .

و — الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي للشركة التابعة اذا اختلف هذا التاريخ اختلافا كبيرا عن تاريخ قائمة المركز المالي الموحدة .

ز — اظهار حقوق الأقلية في الشركات التابعة المندمجة كمفردة مستقلة في قائمة المركز المالي بين مجموعة الخصوم ومجموعة حقوق الأغلبية .

ح — اظهار حقوق الاقلية في صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية كمفردة مستقلة في قائمة الدخل .

ط — اظهار تكلفة اسهم الشركة القابضة التي تملكها الشركة التابعة كاستبعاد من حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي الموحدة .

ومن الواضح ان المقتضيات السابقة تمثل في رأينا حلولا منطقية في اطار حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومات التي تمكنهم من التقييم السليم لأداء المنشأة كما تتناسق مع مقتضيات معيار العرض والافصاح العام الأخرى 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 في 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 المركزالمالي الموحدة مع متطلبات عرض المعلومات في هاتين القائمتين التي ينص عليها معيار العرض والافصاح العام . ( **الفقرة ٨٦٨** )

وبمقارنة مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة الامريكية ، المانيا الغربية وتونس يتبين الآتي :

١ ـــ ان مبادي المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة قد تعرضت لموضوع توحيد قوائم المالية بما في ذلك مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بها . اذ 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 لا تقضي 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 الفقرة يتبين أنها قد ركزت على الآتي :

أ ـــ الظروف التي تشير الى ان القوائم المالية الموحدة اكثر نفعا من القوائم المالية غير الموحدة .
ب ـــ اجراءات توحيد القوائم المالية .
جـ ـــ مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة .

وبمقارنة مقتضيا العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة بما ورد في النشرة الامريكية لأبحاث المحاسبة رقم (٥١) يتبين الآتي :

أ — 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 اخرى ( بمعنى آخر وضع معيار يحدد الطريقة او الطرق المناسبة لمعالجة مساهمة شركة في شركة او شركات اخرى 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 لا تتناقض المقتضيات المقترحة مع الخطوط العريضة للعرض والافصاح العام التي نصت عليها نشرة ابحاث المحاسبة رقم (٥١) . **( الفقرة ٨٦٩ )**

٢ — ان قانون الشركات الالماني يتطلب من الشركات المساهمة العامة اعداد حسابات ختامية موحدة تشمل كل الشركات القومية التابعة لها ، اذا وجدت ويعرف قانون الشركات الالماني الشركة التابعة على انها شركة استثمرت شركة اخرى في رأس مالها بنسبة اعلى من ٥٠٪ او كشركة تخضع للسيطرة الاقتصادية لشركة أخرى لأسباب غير متعلقة بملكية اسهمها . ويراعى ان القانون لا يتطلب توحيد حسابات الشركات التابعة الاجنبية . ويتطلب القانون ايضاح حقوق الاقلية . والطبيعة القانونية والتجارية لأية مجموعة تمتلك ٢٥٪ أو اكثر من رأس مال الشركات الموحدة والالتزامات والمستحقات المتعلقة بهذه المجموعات . ويتطلب القانون ايضاح ذلك على وجه الميزانية العمومية الموحدة . ويتم اعداد الميزانية العمومية الموحدة وفقا للقواعد السابق الاشارة اليها في هذه الدراسة التحليلية بخصوص مقتضيات العرض في الميزانية العمومية وفقا للمادة (١٥١) من قانون الشركات الالماني . كما حدد القانون شكلا مبسطا لحساب الارباح والخسائر الموحدة بالمقارنة بحساب الارباح والخسائر غير الموحد الذي 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 .

٣ ــ ان المخطط المحاسبي التونسي لم يتعرض الى مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة . ( **الفقرة ٨٧٠** )

٢ ــ ٣ ــ ٥ **مقتضيات معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التي لا تزال في مرحلة الانشاء :**

تعرّف المنشأة التي لا تزال في مرحلة الانشاءبانها منشأة تكرس كل جهودها لتطوير نشاطها واعمالها ومعنى ذلك انها لم تبدأ اعمالها الرئيسية المخططة او بدأت تلك الأعمال ولم تنتج عن هذه الأعمال ايرادات هامة بعد .

وتعتبر مقتضيات العرض والافصاح المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التي لا تزال في مرحلة الانشاء في حكم البديهيات المترتبة على الاهداف المقترحة للقوائم المالية ومفاهيم المحاسبة المالية التالية :

أ مفهوم ملاءمة المعلومات المعروضة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية .
ب ــ مفهوم قابلية المعلومات المعروضة للمقارنة .
جـ ــ مفهوم قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب . ( **الفقرة ٨٧١** )

فعند الأخذ في الحسبان ما نص عليه البيان المقترح لأهداف القوائم المالية والمفاهيم السابق الاشارة اليها تتضح البديهيات التالية :

١ ــ ان من الهام ان تشير القوائم المالية الى ان المنشأة لا تزال في مرحلة الانشاء اذا كانت لا تزال في هذه المرحلة حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية تقييم ومقارنة ادائها على اساس مناسب .

٢ ــ 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 ــ ان من الهام ايضاح حجم الموارد الاقتصادية المتاحة والمستخدمة في مرحلة الانشاء حتى يستطيع مستخدمو القوائم المالية تحديد علاقتها بما يتم اثناء مرحلة الانشاء . وتتطلب هذه البديهيات بالاضافة الى متطلبات العرض والافصاح العام الاخرى عرض الآتي :

أ ــ الخسائر المتراكمة اثناء مرحلة الانشاء .

ب ـــ المبالغ المجمعة للايرادات ، المصروفات ، المكاسب والخسائر من تاريخ تأسيس المنشأة حتى تاريخ اخر قائمة مركز مالي معروضة .

جـ ـــ المبالغ المجمعة لمصادر الاموال واستخداماتها منذ تاريخ تأسيس المنشأة حتى تاريخ آخر قائمة مركز مالي معروضة .

د ـــ 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 لا تزال في مرحلة الانشاء الاعتبارات السابقة . وعند مقارنتها بالمقتضيات المماثلة في الولايات المتحدة ، المانيا الغربية وتونس يتبين الآتي :

أ ـــ تعرضت مباديء المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية الى هذا الموضوع اذ نص بيان المعيار رقم (٧) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية على مباديء المحاسبة المالية الواجب على الشركات التي لا تزال في مرحلة الانشاء اتباعها كما نص على مقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية لهذه الشركات .. وبمقارنة ما نص عليه بيان المعيار رقم (٧) بمقتضيات العرض والافصاح العام المقترحة المتعلقة بالقوائم المالية للشركات التي لا تزال في مرحلة الانشاء يتضح الآتي :

١ ـــ ان المقتضيات المقترحة لم تتعرض للمباديء المحاسبية الواجب على هذه الشركات اتباعها لاعتقادنا بخروج هذا عن نطاق معيار العرض والافصاح العام .

٢ ـــ ان المقتضيات المقترحة للعرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للمنشآت التي لا تزال في مرحلة الانشاء تتفق مع مقتضيات العرض والايضاح العام التي نص عليها المعيار الامريكي رقم (٧) .

ب ـــ لم يتعرض قانون الشركات الالماني كما لم يتعرض المخطط المحاسبي التونسي لمقتضيات العرض والافصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للشركات التي لا تزال في مرحلة الانشاء . ( **الفقرة ٨٧٢** )

# نماذج القوائم المالية وفقا للمخطط المحاسبي التونسي

| | | الموجـــــودات | | المبلغ الاجمالي | الاستهلاكات ومؤونات التخطيط | المبلغ الصافي | | | المطلوبـــــات | | | المبلغ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | خصم اصدار السندات ومصاريف التأسيس الأخرى . | الاجمالي | | | | | | رأس المال الجماعي والشخصي ( او التخصصات بما في ذلك احتياطيات اعادة التقسيم المقيدة في رأس المال | | | |
| | | اراضـــــــي<br>المباني<br>العدد والادوات<br>وسائل النقل<br>أثاث وأجهزة مكتبية<br>تهيآت وترتيبات وتجهيزات<br>وسائل اللف المستديمة<br>اصول اخرى<br>الاصول المعنوية<br>الاصول تحت الانجاز | | | | | | | حساب المستغل<br>احتياطي قانوني<br>احتياطيات اعادة الاستثمار المصفية<br>احتياطي اعادة التقيم الاستثنائيه<br>احتياطي التجديد<br>احتياطيات اخرى<br>الارباح المحوزة<br>عـلاوات اصـدار | | الاجمالي | |
| | | اقتراض مدته اكثر من سنة<br>استثمارات<br>تقديم عقارات وضمانات | الاجمالي | | | | | | اعانات التجهيز | المحصل عليها | المسجلة في حساب ارباح وخسائر | |
| | | البضاعـــــة<br>مواد خام ومواد استهلاك<br>البضاعة نصف جاهزة<br>بضاعة جاهزة<br>انتاج او اشغال بصدد الانجاز<br>وسائل اللف التجارية<br>بضاعة اخرى | | | | | | | مؤونات الاخطار<br>مؤونات مصاريف ستقسم على عدة سنوات<br>مؤونات ذات اصل قانوني<br>مؤونات القاعد الاجباري للموظفين<br>مؤونات اخرى | | | |
| | | | الاجمالي | | | | | | سندات( قروض ) وأذون ذات أجل اكثر من سنة .<br>قروض سكنية احلها يزيد عن سنة<br>ديون اخرى ذا اكثر من سنة<br>رأس المال دفوعات منحصل عليها عن زيادة رأس المال . | | الاجمالي | |
| | | بعـــــده / | | | | | | | | | | |

( مـــا قبلـــــــــه )

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | الموجــودات | | | | | | | | | | المبلغ |
| | | خصم اصدار السندات ومصاريف التأسيس الأخرى . | الاجمالي | | | | | رأس المال الجماعي والتشخصي ( او المخصصات ) بما في ذلك احتياطيات اعادة التقسيم المقيدة في رأس المال | | | | |
| | | موردون عربون ومقدمات على حساب الطلبيات<br>المدينيـــــن<br>حسابات الشركاء الجارية<br>شركاء رأس مال غير مدفوع<br>شركات مجموعة<br>وسائل لف وادوات برسم الارجاع<br>مدينون آخرون<br>حسابات تسوية الموجودات ( الاصول ) | | | | | | | ( ) موردون<br>حرفاء عربون وتسبقة على حساب الطلبيات تحت الانجاز<br>حسابات الشركاء التجارية<br>شركات المجموعة<br>دفوعات مستحقة وغير مدفوعة من رأس مال غير مدفوع<br>وسائل لف وادوات مضمنة<br>دائنون آخرون<br>حسابات تسوية المطلوبات | | | |
| | | اقتراض احله اقل من سنة<br>اوراق وعقارات قبض<br>شيكات وقسائم برسم التحصيل<br>السندات الوظيفية<br>بنوك وصكوك بريدية<br>الصــــدوق<br>الصناديق النثرية | | | | | | | فروض ( سندات وأذون اجلها اقل من سنة )<br>اقراضات اخرى اجلها اقل من سنة<br>اوراق دفع موردون القروض البنكية<br>اوراق<br>البنوك | | اجمالي | |
| | | الاستهلاكات المؤجلة<br>خسارة السنة المالية | الاجمالي | | | | | | مراسخ السنة الحالية | الاجمالي العام | | |
| | | مبلغ الضمانات الممنوحة<br>اوراق مخصومة ولم يحن أجلها | | | | | | | مبلغ الضمانات | | | |
| | | | | | | | | | | | | |

# حســـــاب الانتـــــاج

## السنة المالية المبتدئة في ... والمنتهية في

| البيـــان | | المقابلة | الخارجية | | الصافي | الاجمالي | البيـــان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| محزون اول المدة<br>بضاعة<br><br>مواد اولية ( خام )<br>مواد الاستهلاك<br>وسائل التعبئة<br>مواد مصروفه<br><br>محزون اخر المدة<br>بضاعة<br>مواد خاصة<br>مواد الاستهلاك<br>وسائل التعبئة<br>مواد مشتراه<br><br>مشتريـــات<br>مشتريات بضاعة<br>مشتريات مواد خام<br>مشتريات مواد استهلاك<br>مشتريات وسائل اللف<br>مصاريف عن المشتريات<br><br>اجور وادوات وخدمات خارجية<br>ايجار وما في حكمه<br>صيانه واصلاحات<br>اسعار وبضائع مجزوه<br>خارج المؤسسة<br>ادوات صغيرة<br>ادوات صغيره تحمل حساب المؤسسه<br>حقوق المخترعين<br>دراسات<br>اجور واتعاب الوسطاء<br>مصاريف التامين<br>النقل والانتقال<br>مصاريف الانتاج الاخرى<br>مصاريف التسهيل المالية<br>سخرة الانتاج ، القيمه الاضافية الخام ، | | | | | | | محزون اول المده<br>فضلات بقايا الصناعات ثانوية<br>للبضاعه تحت التصنيع اخاهره<br>البضاعه الجاهزه<br>بضاعه وخدمات تحت التشغيل<br>محزون اخر المدة<br><br>فضلات بقايات وبضاعة ثانوية<br>البضاعة تحت التصنيع جاهزة<br>البضاعة الجاهزة<br>بضاعة تحت خدمات تحت السعي<br><br>مبيعات انشغال ـ خدمات<br><br>مبيعات البضائع<br>مبيعات مشتريات مصنعة من طرف المؤسسه<br>ايجار استغلال التشغيل<br>اشغـــال<br>خدمات عن المبيعات والاشغال والخدمات<br>مبيعات الفضلات والخلايات<br>المواد الثانويه ووسائل اللف التي يمكن استعادتها<br><br>تخفيضات عن مبيعات ( طرح )<br>الايرادات الثانوية لحساب الانتاج<br>الاعانات لتسيير المالية<br>عكس تكلفة ـ مبيع وعن مبيعات اشغال اخرى المؤسسة نفسها<br>المصاريف لا تتعلق بالنشاط الرئيسي | الجمالي رقم ١<br><br>الجمالي رقم ٢<br>تغيرات المخزون<br>( ٢ ـ ١ )<br><br>الجمالي رقم ٣<br><br>مبيعات اضافية<br>( ٣ ـ ٧٢ ) | محطة | خارجية | الاجمالي |
| | | | | الخسوج الخام | | | | | | | المجموع |

حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الصافية ( حساب الارباح والخسائر الصافية )
السنة المالية المبتدئة في ـــــــــــــــــــ والمنتهية في ـــــــــــــــــــ

| مـــــن | | الـــى | |
|---|---|---|---|
| نتيجة التشغيل الصافية<br>خسارة عن اعوام سابقة<br>اعانات استثنائية ممنوحة<br>خسارة استثنائية<br>مخصص حسابات المؤنات خارج التشغيل او استثنائية<br>ضرائب على المرابيح ( بما فيها القسط ) | | نتيجة التشغيل الصافية<br>ارباح اعوام سابقة<br>ارباح استثنائية<br>مرابيح ناتجة عن اعانات التجهيز<br>خسارة اعوام ما<br>استثنائية مغطاة بمؤنات | |
| الاجمالي | | الاجمالي | |
| نتيجة السنة المالية الصافية<br>( ربح ) | | نتيجة السنة المالية الصافية<br>( خسارة ) | |
| **الاجمالي العام** | | **الاجمالي العام** | |

## حســـاب الاستغـــــلال
## بيان الارباح والخسائر الاجمالية
السنة المالية المبتدئة في ـــــــــــــــــ والمنتهية في ـــــــــــــــــ

| من | | الى | |
|---|---|---|---|
| **مصاريف المستخدمين** | | **نتيجة الانتاج** | |
| ـ اجور ومرتبات | | ايرادات التشغيل الثانوية | |
| ـ 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 الأخرى | | | |
| الاجمالي | | الاجمالي | |
| نتيجة التشغيل الخام او السيولة النقدية الاجمالية ( ) ايجابـــي | | نتيجة التسغيل الخام او السيولة النقدية الاجمالية ( ) سلبـــي | |
| **الاجمالي العام** | | **الاجمالي العام** | |

حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام ( توزيع الارباح والخسائر الاجمالية )

السنة المالية المبتدئة في ـــــــــــــــــــ والمنتهية في ـــــــــــــــــــ

| من | | الى | |
|---|---|---|---|
| نتيجة التشغيل الخام<br>مصاريف التمويل<br>الضرائب والاداءات المباشرة<br>ضرائب عقارية<br>رسوم التسجيل<br>الضرائب والاداءات الاخرى<br>( عدا الضريبة على المرابيح )<br>مخصص حسابات الاستهلاك ( الاستفادة )<br>مخصص حسابات الاحتياطيات | | نتيجة التشغيل الخام<br>ايرادات التمويل | |
| الاجمالي | | الاجمالي | |
| نتيجة التشغيل الصافية<br>( ايجابي ) | | نتيجة التشغيل الصافية<br>( سلبي ) | |

## جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحصل عليها
## خلال السنة المالية

| الارباح المتصرف عليها | | تخصيص المرابح | |
|---|---|---|---|
| الربح المحجوز عن سنوات سابقة | | حقوق المساهمين | |
| | | اتعاب اعضاء مجلس الادارة | |
| | | ارباح الاسهم | |
| السحب من الاحتياطيات | | الايرادات المخصصة | |
| | | احتياطيات | |
| | | اعادة الاستثمارات المعفية من الاداءات | |
| | | استعمالات اخرى | |
| الاجمالي | | الاجمالي | |