صدر عام ١٤٠٥هـ - ١٩٨٥م

مشروع

تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة

المرحلة الثانية

المحاسبة المالية - المراجعة - التنظيم الداخلي للمهنة

الملخص العام

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

الراشد
محاسبون ومراجعون قانونيون
ترخيص رقم ٥٠

المكتب: العليا - مركز العقارية التجاري - الرياض - المملكة العربية السعودية - ت ٤٦٣٢٤٠٠-٤٦٣٣٧٦٣ - تلكس ٢٠٢٤٩٣ الراشد - ص.ب ١٥٢٢
برقياً (الراشد) صندوق بريد (١٥٢٢)

بسم الله الرحمن الرحيم

الملخص العام

الفهرس العام	صفحة
مقدمة عامة	١
تقديم المشروع والتعريف بالمهنة	٢
مراحل تنفيذ المشروع	٢٠
اسلوب تطوير مكونات المشروع	٢٨
ملخص مكونات المشروع:	
المحاسبة المالية	٣٦
المراجعة	٥١
التنظيم الداخلى للمهنة:	
النظام الداخلى للمعهد وملحقاته	٦٢
نظام المحاسبين القانونيين	٦٥
الملحقات:	
ملحق(١) تعريف المصطلحات	٦٧
ملحق(٢) معانى بعض الكلمات والعبارات الشائع استخدامها	٧٦

مقدمة عامة

مقدمـــة عامـــة

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

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

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

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

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

تقديم المشروع والتعريف بالمهنة

تقديم المشروع والتعريف بالمهنة

نبذة تاريخية :

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

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

وليتسنى تحديد اوجه النقص بشكل عام تمهيدا لقيـام الـوزارة باتخـاذ قـرار حيال سبل تطوير المهنة قام مكتب الراشد من خلال نشاطه الخاص فى مجـال المهنـة بتكوين فريق من داخل المكتب شارك فيه الدكتور عبدالله الفيصل من قسم المحاسبـة بجامعة الملك سعود بدراسة اوليه مقتضبة هدفت الى تحديد النقص على نحو اكثـر وضوحا وانتهت بمذكرة مختصره تحدد اوجه النقص فى المجالات الرئيسية .

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

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

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

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

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

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

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

مكونات المرحلة الثانية لمشروع تطوير المهنة :

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

ماهى المهنة وماهو دورها فى المجتمع ؟

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

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

ماهو دور المحاسبة المالية فى المجتمع؟

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

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

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

- ماهى المعلومات التى تهدف القوائم المالية الى تقديمها؟

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

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

---

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

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

- من هم مستخدمو القوائم المالية ؟ وما اهمية قراراتهم؟

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

- المستثمرون الحاليون والمرتقبون :

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

- المقرضون الحاليون والمرتقبون :

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

- المـــــوردون :

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

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

- العمـــلاء والموظفون :

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

- الدوائر الحكومية :

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

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

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

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

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

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

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

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

ولعل السؤال الذى يفرض نفسه فى هذا السياق هو:

---

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

هل تظهر القوائم المالية فى المملكة معلومات يمكن الاعتماد عليها ؟

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

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

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

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

كيف يتم ايجاد هذه المعايير؟

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

كيف يتم ايجاد المعايير التى تحتاجها المملكة وتلائم ظروفها؟

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

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

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

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

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

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

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

وبالتالى يلزم ايجاد اساس للاختيار من المعايير المعتمدة ولا افضل من تحديد خصائص المعلومات المفيدة للمستفيد كاساس للاختيار ومنها :

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

ج ـ الاختيار بين المعايير المتاحة واعداد ماليس متاحا وتحتاج المملكة اليه منها على اساس تلائمه مع متطلبات وظروف المملكة •

ولكن اختيار واعتماد المعايير الملائمة ليس بالعمل اليسير بحكم تعدد المستفيدين وتضارب متطلباتهم احيانا واختلافها احيانا اخرى وتغيرها من وقت لآخر مما يستدعى دراسة عميقة لاحتياجاتهم وبلورتها لوجود حاجة ملحة تستدعى ايجاد حل عاجل لماله صلة مباشرة باحتياجات المستفيدين يسهل عليهم فهم القوائم المالية واستخدامها فى اتخاذ قراراتهم بما فى ذلك تقييم اداء المنشاة ومقارنته باداء المنشات المماثلة • فمن اصعب مايواجه المستفيد عند استخدام القوائم المالية فى المملكة تفاوت اسلوب العرض والافصاح العام فى القوائم المالية بين المنشآت من حيث الاسلوب ودرجة التفصيل وطبيعة وانواع الايضاحات العامة التى تتعلق بامور ذات تأثير هام على جدوى المعلومات التى تظهر فى تلك القوائم • لذلك ولما يتطلبه الاعداد على نحو سليم من تحديد للاهداف وتعريف للمفاهيم كما سبقت الاشارة تقرر ان يتم تنفيذه فى المرحلة الثالثة من المشروع والاقتصار فى هذه المرحلة (الثانيه) على اعداد معيار العرض والافصاح العام • وذلك ليتسنى اعطاء فكرة عن معيار العرض والافصاح العام نورد بصفة عامة ماتطرق اليه :

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

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

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

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

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

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

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

الجواب المنطقى فى هذا السياق هو ـ المراجعة :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

وهذا يبرز اهمية دور المحاسب القانونى ولكنه فى نفس الوقـــت يطـرح سؤالا هامـا هـو :

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

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

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

٢) اعتقاد المستفيد ان المحاسب القانونى :

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

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

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

كيف يتم تحقيق ذلك ؟

ايجاد معايير يمكن من خلالها اقتناع المستفيد بأن تلك العوامـل موجـــودة ومستخدمة كأساس للرأى الذى يبديه المحاسب القانونى . وقد تم اعداد تلك المعايير للمراجعة وظهرت فى مجلد المراجعة مقسمة الى معايير عامة تحدد الصفـات التى يجب توافرها فى المراجع كشخص مثل القدرة والامانة والاستقامة وعند قيامه بالمراجعة كالاستقلال ووردت فى الصفحات من (٤٥) الى (٦٠) ، وكيف يقوم بالتخطيط للمراجعة على الصفحات من (٦١) الى (٧١) وكيف يتسنى له الاشراف والرقابة وتوثيق مايقوم به من عمل على الصفحات من (٧٣) الى (٩٠) ، وكيف يجمع ادلة وقرائن المراجعة التى تمكنه من ابداء الراى عن مدى اظهار القوائم المالية للمركز المالى للمنشاة بعدل وظهر ذلك فى الصفحات من (٩١) الى (١٣٩) . كما يحدد معيار التقرير الشروط الواجـــب توافرها فى تقريره شكلا وموضوعا ليسهل على المستفيدين فهمه واستخدامه بفعالية على الصفحات من (١٤٠) الى (٢٠٥) .

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

كيف يتم التأكد من قيام المراجع باتباع هذه المعايير؟

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

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

كيف توجد أسس تمكن المهنة من التطور والمساهمة فى التطوير؟

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

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

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

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

ماعلاقة ماسبق وتأثيره وتأثره بالنظام السارى المفعول الذى يحكم المهنة ؟:

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

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

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

عناصر هامة يلزم قراءة المشروع فى ضوئها:

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

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

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

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

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

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

٢) اذا كان بداية معقولة لتطور مستقبلى مستمر .

٣) اذا اشار حماس للباحثين للتعمق والدراسة.

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

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

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

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

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

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

ب) نود التأكيد بضرورة مراعاة ان اسلوب اعداد المقترحات كان محل بحث طويل متواصل على مدى فترة اعداد مقومات المهنة وانها اعدت فعلا على عدة طرق . وبعد الاجتماع الذى تم فى معهد الادارة باصحاب المعالى وزير المالية والاقتصاد الوطنى الشيخ محمد ابناالخيل ووزير التجارة الدكتور سليمان السليم ومحافظ مؤسسة النقد العربى السعودى الشيخ عبدالعزيزالقريشى ووكلائهم المختصين بتاريخ١٤٠٣/١/١٠هـ الى ان افضل السبل لاعدادالمقترحات اخراجها كما لو كانت مجهزة للاصدار بشكلها النهائى من حيث التبويب والشكل والاسلوب . ومع ذلك يجب مراعاة ان معديها محاسبون متخصصون وليسو قانونيون . كما وان الوزارة لم تقل رأيها النهائى فى المقترحات التى حوتها المجلدات . لهذا ولكون بعضها سيخرج على شكل انظمة بمراسيم وبعضها على شكل قرارات من مجلس الوزراء والبعض الاخر بقرار من وزيرالتجارة فلابد للانظمة المقترحة والمعايير من صياغة لتأخذ الشكل والاسلوب القانونى الملائم .

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

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

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

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

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

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

مراحل تنفيذ المشروع

مراحل تنفيـذ المشـــروع

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

المرحلة الاولى :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٢) اعداد تصور اولى بمايناسب محيط المملكة ويساعد علىتطويرالمهنة فيها .

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

الاختيار الاول:

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

الاختيار الثانى :

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

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

المرحلة الثانية :

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

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

أ) طريقـة الاعـداد:

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

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

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

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

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

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

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

أ) المواضيع المختارة من المحاسبة المالية وتشمل:

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

وقد تولاها كل من :

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

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

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

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

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

٣ ـ الدكتور عبدالرحمن ابراهيم الحميد كمستشار

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

ب) معايير المراجعة وتشمل:

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

١ ـ ديفيد هاثرلى ويحمل شهادة الماجستير وشهادة الزمالة من المعهد الانجليزى

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

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

ـ الف كتاباعن (جمع البراهين فى المراجعة)

٢ ـ بيتر سكيوز

المؤهلات ـ ليسانس فى القانون وشهادة الزمالة من المعهد الانجليزى .

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

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

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

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

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

ج) التنظيم الداخلى للمهنة :

وقد تولاه كل من :

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

ـ رئيسا للجنة الشركات الصغيرة فى معهد المحاسبيـــن القانونيين الامريكى.

ـ عضو اللجنة التنفيذية المتعلقة بعمليات ( ) المعهد الامريكى.

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

ـ عضو المجلس الاستشارى لاعداد الحسابات الماليـــة الموحدة للحكومة الامريكية.

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

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

١) نائب رئيس مجلس ادارة معهد المحاسبين الامريكى من عـــام ١٩٧٢ ـ ١٩٧٣م.

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

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

٤) الشريك المسئول (العضو المنتدب) فى احدى شركات المحاسبـــة الكبرى فى الولايات المتحدة الامريكية .

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

اسلـــــوب تطويـــر مكونـــات المشـــــــــروع

اسلوب تطوير مكونات المشـــروع

(ا) معـايير المحاسبة المـالية او المراجعة :

(أ) اسس اختيـار الاسلوب:

تم استعـراض الاسس الواجب توافرها فى الاسلوب الافضل وتم التوصل الـى ان الاسلوب المختـار يجب ان يؤدى الى ايجاد معـايير تحقق وبدرجة معقولـــة المتطلبـات التـالية :

١) الملاءمـة : تنطوى المحاسبة المـالية على عملية تحديد وقيـاس وايصـال معلومـات مـاليـة . بينمـا تنطـوى عملية المراجعة على تجميع وتقييـم وابلاغ حقـائق المراجعة . وتوضع المعـايير لترشيد وتوجيه عمليتـــى المحاسبة المـالية او المراجعة ممـايستوجب ان تكون متلائمة مع اهـــداف تلك العمليـات وان تساهم فى تحقيقهـا .

وليتسني حدوث التلاؤم يلزم ان تعد المعـايير فى ضوء اهداف المحاسبـة المـالية او المراجعة فى المملكة .

ومن ذلك يتضح ان الاسلوب المنـاسب لاعداد معـايير متلائمة يتطلب الاخـذ فى الحسبـان العلاقة مـابين اهداف المحاسبة او المراجعة وعملية المحاسبة او المراجعة والمعـايير التى ترّشد هذه العمليـات .

٢) قبول المتـاثرين بهـا : لعل من اهم عناصرالتـأكد من تطبيق المعـايير عند اصدارها هو قبولها من قبل الذين يتوجب عليهم التمشى بموجبهـا .

فكمـانعلم ان المحاسبة المـالية والمراجعة ليستـا علومـا تجريبيـة . وبالتـالى لاتستمد قبولها بسبب اثباتها علميـا وانمـا بسبب مساعدتهـا على تحقيـق اهـداف مرغوبة محدده .

ويجب ان لانغفل ان قبول المعـايير قديتـاثر بعوامل اخرى مثل اتساقهـا واسلوب اعدادها ودرجة المرونـة التى تتسم بهـا . الا ان ملاءمتهـا اى مساهمتهافى تحقيق اغراض محدده ومرغوبة يزيد من فرص قبولهـا .

٣) الاتساق : يتطلب تحقيق الاتساق ان تعد المعـايير فى ضـــوء مفـاهيـــم اساسيه للمحاسبة المـالية اوالمراجعة فى المملكة . ويمكن وصف المفـاهيم بـانهـا مصطلح جوهرى يحمل معنى بديهيـا او بـالاتفـاق . ويمكن تعريـف المصطلح بكونه جوهريـا عندمـا تجرى الاشارة اليه فى المعـايير بشكـــل اساسى سواء علـى نحو واضح او ضمنى .

ولاعطـاء مثـال لايضاح ذلك فـان المصطلح (اصل)يمكن اعتبـاره جوهريـــا حسب اهداف المحاسبة المـالية فى المملكة . واذا ماحدث ذلك فـان مصطلـح (اصل) يجب ان يعرف قبل اعداد المعـايير ليتسنى التـاكد من ان ذكـره فى المعـايير اذا تكرر يعطى نفس المعنى. وفى هذه الحـالة فـان معـايير الاصول المختلفة يجب ان تكون متسقة مع بعضهـا .

تعطى المفاهيم حلقة الوصل الضرورية بين الاهداف والمعايير . فبينما تحدد الاهداف اغراض المحاسبة المالية او المراجعة فان المفهوم يمكن من اختيار الحوادث والعمليات والنشاطات التى يلزم وضع معايير لها . وتوجد الاهداف والمفاهيم الاطار الضرورى الذى يمكن من تاكيد تلاؤم واتساق المعايير.

٤) ظروف المحاسبة والمراجعة فى المملكة : ليست المعاييرفى حد ذاتها طرقا او وسائل او مزاولات ولكنها توضح الطرق والوسائل والمزاولات المتخذة حيال تفاصيل موقف محدد . وليتسنى تحقيق الهدف من وراء اعدادها يجب ان تكون معبرة عن افضل السبل المختارة بعناية من بين طرق ومزاولات المحاسبة المالية او المراجعة الجيدة .

كمايجب ان لا يقتصر البحث على الطرق والمزاولات التى تتم فى المملكة وذلك نظرا لقصر الفترة الزمنية التى مرت بها المهنة مقارنابالدول المتقدمة وبالتالى يلزم ان يتم البحث عن الحل الامثل المتوفر من داخل المملكة وخارجها .

(ب) اختبار عدة اساليب لاختيار اكثرها ملاءمة :

تم اختبار عدة اساليب فى ضوء المتطلبات السابق ذكرها وذلك على النحو التالى :

١) تبنى المعايير المعمول بها فى احدى الدول كماهى :

يحقق هذا السبيل السرعة المطلوبةومع هذا لم يوخذ به للاسباب التالية :

أ) تختلف المعاييرللمحاسبة المالية او المراجعة عن المبادئ العلمية الاساسية ، فالاخيرة واحدة مهما اختلفت البلدان . اما المعايير المهنيه فتتاثر بالظروف والمتطلبات المحليةوتختلف بالتالى من بلد الى اخر.

وسيكون فى الاخذ بهذا الاسلوب مواجهة احتمال عدم ملاءمتها لظروف ومتطلبات المملكة وبالتالى عدم قبولها.

ب) من الملاحظ ان المعايير فى كثير من الدول وخاصة معاييرالمحاسبة لم تعد فى ضوء مفاهيم اساسيه مما قد يجعل المعايير غير متسقة وبالتالى قد لاتكون متلائمة مع بعضها البعض . فاذا ما نقلت كما هى انتقل معها هذا النقص.

ج) قد تواجه المملكة ظروفا تخلق مشاكل محاسبيه او مراجعة لم تمر بها دول اخرى او على الاقل ليس بنفس الحجم . ومن ثم يظهر احتمال قصورها عن مواجهة المشاكل التى تحتاج الى معايير فى المملكة .

٢) تبنى معايير المحاسبة وارشادات المراجعة الدولية :

تتماثل هذه مع البديل الاول من حيث سرعة ايجاد المعايير وتطبيقها ومع هذا لم يؤخذ بها للاسباب التالية :

أ) تعد معايير المحاسبة الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية التى تكونت فى عام١٩٧٣م من قبل المعاهد المتخصصة فى استراليا، كندا ، فرنسا ، المانيا، اليابان ، المكسيك ، هولندا، بريطانيا، ايرلندا والولايات المتحدة الامريكية ثم اضيفت دول اخرى فيما بعد . اما ارشادات المراجعة الدولية فتعد من قبل لجنة ممارسات المراجعة الدولية المنشاة من قبل اتحادالمحاسبين القانونيين الدولى والذى وجد فى عام١٩٧٧م،وقد تكونت اللجنة فى اول امرها من استراليا ، كندا، فرنسا، المانياالغربية، الهند، اليابان ، المكسيك، هولندا، الفلبين ، بريطانيا ، ايرلندا والولايات المتحدة الامريكية .

وتتبع اللجنتان عادة اسلوب الحل الوسط فى اختيار المعايير التى تصدرها من بين المعايير المطبقه فى البلدان الاعضاء . وحتى الوقت الحاضر لم يقم اى بلد عضو بالغاء المعايير الوطنية التى اوجدها والاخذ بالمعايير الدولية .

ولكون المملكة ليست عضوا فى هذه المنظمات فان مشاكلها الخاصة لم تكن محل بحثها وبالتالى من غير المتوقع ان نجد معايير تعالج تلك المشاكل اذا وجدت .

ب) لم تعد معايير المحاسبة الدولية او ارشادات المراجعة الدولية وفقا لتعاريف محدده للاهداف والمفاهيم الاساسية .

وبالتالى لايمكن الجزم بان تلك المعايير والارشادات متلاءمة مع بعضها البعض .

ج) لاتكوّن معايير المحاسبة الدولية او ارشادات المراجعة الدولية مجموعة متكاملة لمعايير المحاسبة وارشادات المراجعة .

ولا يتوقع ان يتمذلك فى المستقبل القريب. كما ان الاولويات لايجاد تلك المعاييرو الارشادات ستبنى على احتياجات الدول الاعضاء والمملكة ليست من ضمنها .

٣) استخدام اسلوب القياس:

للاخذ بهذا الاسلوب يحتاج الامرالى اتباع الخطوات التالية لايجاد المعايير فى المملكة :

- تحديد اهداف المحاسبة المالية والتقارير او المراجعة .

- تعريف المفاهيم التى ستبنى عليها المحاسبة المالية والتقارير او المراجعة .
- تعريف قواعد الاستنتاج لاستخدامهافى اشتقاق المعايير التى تتسق منطقيا مع الاهداف والمفاهيم التى بنيت عليها .
- تعريف المواضيع التى سيتم ايجاد معايير لها .
- استخدام قواعد القياس لاشتقاق المعاييرالتى تكون متسقة منطقيا مع الاهداف والمفاهيم .

ويعتبر هذا الاسلوب من افضل الاساليب نظريا ومع هذا لم يتم الاخذ به للاسباب التالية :

أ) يحتاج الى وقت طويل وبالتالى لايمكن من اعداد المعايير فى زمن قصير بينما توجد حاجة ملحه لوجودها .

ب) لاتقاس نوعية المعايير باتساقها المنطقى فقط وانما بمساعدتها للمهنيين فى حل مشاكل عمليه وبطريقة تحقق اهدافا مرغوبة محددة . فتحديد ما اذا كانت المعلومات المالية ذات جدوى لمتخذى القرارات او ما اذا كانت القوائم المالية تعكس وضعا عادلا يعتبرمسالة تقدير. كما ان ايجاد المعايير التى ترشد المهنيين لتحقيق تلك الاغراض يتطلب درجة كبيرة من التقدير الذاتى . فمثلا ماهو مفيد وماهو عادل قد يختلف حسب الظروف الزمنيه والمكانيه التى يجرى ايجادالمعاييرخلالها .

٤) استخدام طريقة الاستقراء :

يمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة فيمايلى :

أ) تحديد المواضيع التى يلزم اصدار معايير لها مثل :

متطلبات محاسبة وعرض تكاليف البحوث او التخطيط للمراجعة ... الخ.

ب) تحديد وتسجيل المزاولات والطرق المستخدمة من قبل معدى القوائم المالية والمراجعين القانونيين فى المملكة والتى تعالج الموضوع المراد اصدار معيار له .

ج) تحليل المزاولات والطرق السابق تحديدها ومحاولة ايجاد اتفاق على افضل تلك المزاولات والطرق المستخدمة فى المملكة .

د) كتابة المعايير التى تعكس افضل المزاولات والطرق فى المملكة .

ورغم ماتعطيه هذه الطريقة من انطباع من ان المعاييرالتى ستنتج عنها تعكس المزاولات والطرق التى جربت فى المملكة فانه لم يؤخذ بها بسبب عامل الزمن وللاسباب التالية :

- لم تتح فترة زمنيه كافية لمنسوبى المهنه فى المملكة لتطوير واختبار الطرق والمزاولات المختلفة . ولم يتوفر لمستخدمى القوائم المالية فى المملكة الوقت الكافى لفهم جدوى القوائم المالية وتمحيص جدوى المعلومات

المالية التى طورت من خلال تطبيق مزاولات وطرق مختلفة . وفى ظل هـذه الظروف لاتمكن تلك الطريقة من تحديد افضل المزاولات والطرق بسبب محدودية تجربتها وقلة استخدام المعلومات الناتجة عنها .

- اذا اختيرت المزاولات والطرق التى تبنى عليها المعايير المهنيه بدون اطار يحدد الاهداف والمفاهيم الاساسية التى تستمد منها تلك المعايير فلن يتسنى التاكد من تلاؤم واتساق هذه المعايير مع بعضها البعض.

٥) الاسلوب المتبع لاعداد المعايير فى المملكة :

بنى الاسلوب الذى تم اختياره وجرى الاهتداء به فى اعداد المعايير المقترحه وسيتم اتباعه فى اعداد بقية المعايير فى المرحلة التالية على اساس بلورة المتوفر من المعلومات عن الظروف المحلية ذات الصلة بالمحاسبة المالية او المراجعة وماتم استخلاصه من الدراسة المقارنة التى اعدت عن الدول الثلاث السابق ذكرها ويتكون من الخطوات التالية :

(أ) تعريف المتطلبات العامة للمحاسبة المالية او المراجعة فى المملكة :

تهدف هذه المرحله الى بلورة اهم الظروف المحلية ذات الصلة بالمحاسبة المالية او المراجعة فى المملكة حسب المعلومات المتوفره للمكتب ويشمل ذلك مايلى :

١) واقع ومستقبل دور المحاسبة المالية اوالمراجعة فى المملكة .

٢) واقع المهنة فى المملكة .

٣) ظروف المملكة الخاصة ذات التاثير على دور المحاسبة المالية او المراجعة فى المملكة .

كما تشمل دراسة وتحليل المتطلبات العامة للمحاسبة او المراجعة فى الدول الثلاث السابق اجراء مقارنة لها للاسترشاد بها . وينتج عن ذلك فى المحاسبة بيان بالاهداف واوجه القصور فى المحاسبة المالية فى المملكة . ويستخدم بيانا الاهداف واوجه القصور كمرشد عام لتوجيه المجهودات اللازمه لايجاد المعايير الضرورية , كما ينتج عنه فى مجال المراجعة تحديد لاهدافها ومفاهيمها وجدواها .

(ب) تحديد للملامح الاساسية للمحاسبة المالية او المراجعة فى المملكة :

تبنى هذه المرحلة على نتائج سابقتها ويجرى خلالها تحديد الملامح الاساسية للمحاسبة المالية او المراجعة فى المملكة لتكون اساسا لتحديد المجالات والنشاطات والمواضيع اللازم اعداد معايير لها . كما يتم خلالها وقبل اعداد المعايير تعريف المفاهيم الاساسية التى ظهرت عند تحديد الاهداف واوجه القصور وطبيعة عمليتى المحاسبة المالية او المراجعة.

ويؤدى تحديد معانى المفاهيم قبل اعداد المعايير الى توحيد المعانى

المعطاة للمصطلحات الاساسية ضمن المعايير المختلفة وبالتالى يزيد من فرصة اتساق المعايير مع بعضها البعض .

(ج) بعد تحديد النشاطات والمواضيع ومجالات المحاسبة اوالمراجعة التى يلزم اعداد معايير لها يتم مايلى :

١) تحديد المواضيع التى تنطوى تحت كل نشاط او موضوع او مجال يحتاج لاعداد معايير لـــه .

٢) مراجعة المعايير الموجودةفى الدول الاخرى والتى تعالج المواضيع المحدده فى (١) اعلاه .

٣) تقييم المعايير الموجودة فى الدول الاخرى لتحديد مدى قبولها اخذا فى الحسبان الاهداف واوجه القصور والمفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية او المراجعة فى المملكة .

٤) اذا ماظهر ان المعايير الموجودة فى تلك الدول مقبولة فى ضوء التقييم الذى تم فى (٣) اعلاه يتم تبنيه .اما اذا كانت غيرمقبولة فسيتم اعداد معيار وطنى يكون متلائما مع الاهداف واوجه القصور والمفاهيم الاساسية فى المملكة .

(ويعكس الرسم البيانى فى الصفحة التالية تلك الاجراءات) .

ويتطلب هذا الاسلوب تحديد الاهداف واوجه القصور والمفاهيم الاساسية قبل اعداد المعايير وان يسترشد بها اثناء الاعداد لتكون متلائمة معها . ويودى تحديد المفاهيم واعداد المعايير فى ضوئها الى جعل المعايير اكثر اتساقا . كما يزيد من فرص قبولهاربطها بوضوح باهداف المحاسبة المالية او المراجعة وبروز اعتمادها على مفاهيم اساسية محدده واضحه واخذها فى الحسبان ظروف وتجارب المملكة والدول الاخرى كلما كان ذلك ممكنا .

(٢) اسلوب اعداد التنظيم الداخلى للمهنة :

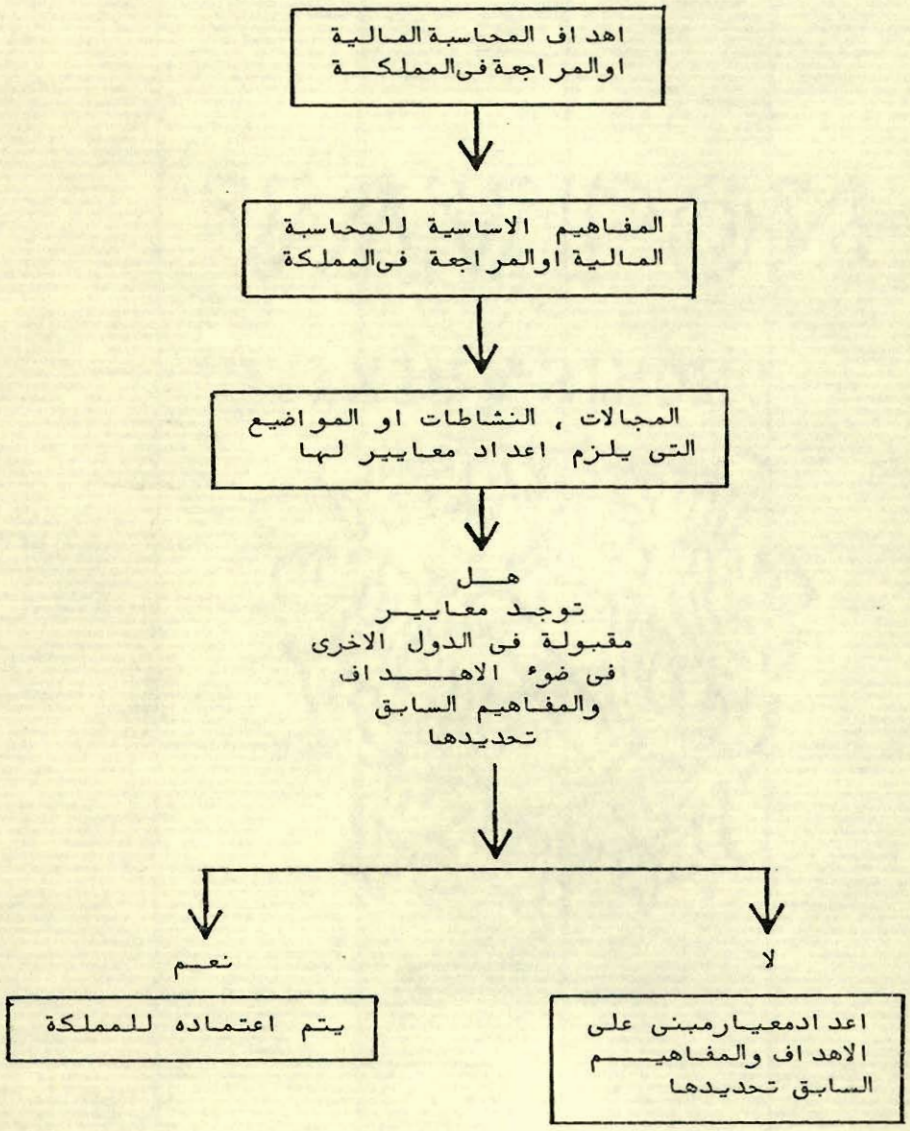
تم النظرفى امكانية الاخذ بتنظيم المهنة فى احدى الدول محل الدراسة الاولى او غيرها او القيام بدراسة استقرائية او استنتاجية للتوصل الى الاسلوب الامثل لاعداد قواعد السلوك والتنظيم الداخلى للمهنة . وبعدالدراسة واخذ ظروف المملكة الدينيه والسياسية والاجتماعية فى الحسبان جرى اتباع الاسلوب التالى :

أ) تمت دراسة الانظمة والقرارات سواء المنظم منها لعمل المحاسب القانونى اوالتى لها صلة بالتنظيم الداخلى للمهنة ومعايير سلوك المحاسب القانونى فى المملكة وتبويبها . واستخلاص مايلزم الاخذ بـه منها .

ب) تم تحليل المعلومات التى تم تجميعهافى المرحلة الاولى من تطويرالمهنـــــــة والتعرف على اوجه القوة والضعف فى تنظيم المهنة لدى تلك الدول ومايمكـــــن اقتباسه منها.

ج) اعدت المسودات ونتائجالدراسةوالتحليل على النحوالموضح سابقافى هذا التقديم.

الاسلوب المتبع فى اعداد معايير المحاسبة المالية او المراجعة فى المملكة



ملخص مكونات المشروع

ملخص لمحتويات مجلد المحاسبة المالية

١) مقدمـــة :

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

أ) يؤدى غياب معايير المحاسبة المالية الى اختلاف الاسس التى تحدد وتعالـــج بموجبها العمليات والاحداث المالية والظروف المتماثلة للمنشات المختلفـــة ممايـنتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشات ونتائج اعمالهـا وبالتالى صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفه المتاحة للمستفيدين عنـــد اتخاذ القرارات •

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

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

وبناء على الاقتناع بأهمية تأثير ماسبق بصفة عامة على حجم النشاطات المالية والتجارية وبالتالى على الاقتصاد الوطنى سارعت كثير من دول العالم الى وضع واصدار مثل هذه المعايير لتكون الاساس الذى يتم على هداه قياس تأثير العمليات والاحداث والظروف وايصال نتائجها الى المستفيدين ..

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

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

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

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

أ) وجود صلة وثيقة بين المعايير والأهداف :

لاجدل فى اهمية مراعاة وجود صلة مباشرة بين وضع المعايير واصدارها واهداف المحاسبة المالية التى تعكس اهداف المستفيدين منها والا اصبحت تلك المعايير غير مجدية لعدم تحقيقها للغرض من اصدارها. فمن اهم اهداف المحاسبة المالية تقديم المعلومات الملائمة لمساعدة المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المالية المتعلقة بمنشأة معينة. وبما ان معايير المحاسبة تعتبر المرشد الاساسى لقياس العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشاة ونتائج اعمالها وايصال المعلومات الى المستفيدين ، لذا يجب ان تكون هذه

المعايير وثيقة الصلة باهداف ملائمة لمحيط المملكة . ومن اجل وجود مثل هذه الصلة يجب ان يكون تحديد اهداف المحاسبة المالية في المملكة الخطوة الاولى والاساسية قبل اصدار معايير المحاسبة .

ب) سهولة فهم المعايير وقبولها:

يعتبر 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 .ولاجدل بصعوبة قبول هذه المعايير اذا لم تكن اهدافها محددة وواضحة .

ج) اتساق المعايير:

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

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

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

فبدون تحديد المعلومات المطلوبة من قبل المستفدين (الاهداف) وكذا بدون تعريف طبيعة ونوعية المعلومات الممكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية تعريفا دقيقا (المفاهيم) يكون من الصعب تحديد اساسيات الطرق المناسبة لقياس وعرض وافصاح

عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها (المعايير) .

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

١ – الجزء الاول : اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشات الهادفة للربح فى المملكة ومحدودية استخدامها.

٢ – الجزء الثانى: مفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح فى المملكة.

٣ – الجزء الثالث: معيار العرض والافصاح العام فى القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح فى المملكة .

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

وفيمايلى نبذة عن التوصيات التى شملها كل جزء من الاجزاء الثلاثة :

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

٢-١-١ نطاق البيان :

أ – يحدد البيان اهداف ومحدودية استخدامات القوائم المالية بما يكفل ايجاد احدى القواعد الاساسية التى ترتكز عليها المحاسبة المالية ، كما يساعد من يعنيهم امر تلك القوائم على تفهم محتوياتها وادراك محدودية استخدام المعلومات التى تظهرها ، بذلك تزداد فعاليتهم عند استخدام هذه المعلومات .

ب – يحدد اهداف ومحدودية استخدامات القوائم المالية التى تعدها ادارة المنشأة لمصلحة المستفيدين خارج المنشأة .

ج ـ ونظرا لأن المعلومات التى يحتاجها بعض هؤلاء المستفيدين قد تتضارب او تختلف عما يحتاجه البعض الأخر ، كما أن بعض هذه المعلومات قد تقع خارج نطاق المحاسبة المالية ، فان الاهداف الواردة فى هذا البيان تتركز حول المعلومات المحاسبية المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الذين يستخدمون هذه القوائم .

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

٢-١-٢ الغـــرض:

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

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

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

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

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

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

٢-١-٣ ملخص نص البيان :

تم التركيز على إحتياجات المستفيدين الرئيسيين من المعلومات المعروضة فى القوائم المالية ذات الغرض العام الذين ليست لهم سلطة الحصول على المعلومات

التى يرغبونها من المنشأة كالمستثمرين ، والمقرضين ، والموردين والعملاء والموظفين، وهذا لايعنى اغفال المستفيدين الاخرين كالجهات الحكومية او ادارة المنشأة ، وانما يعنى ان المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ليست موجهة مباشرة الى احتياجات المستفيدين الاخرين نظرا لتشعب تلك الاحتياجات وتضاربها احيانا ولاستطاعتهم نتيجة للسلطة او القدرة التى يتمتعون بها على تحديدوالحصول على المعلومات التى يرغبونها من المنشأة . ومن هذا المنطلق تم اقتراح اهداف القوائم المالية وتم استعراض محدودية استخدامها :

أ ـ اهداف القوائم المالية :

١ ـ تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين:

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

٢ ـ القياس الدورى لدخل المنشأة :

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

ـ تحقيق الارباح وتحويلها الى تدفق نقدى.

ـ سداد التزاماتها عند الاستحقاق .

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

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

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

٤ ـ تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها :

يهتم المستفيدون الخارجيون الرئيسيون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادر تلك الموارد ـ اى الاصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال لأنها تزودهم بالأساس الذى يستخدم لتوليد دخل

المنشأة ومكوناته خلال فترة زمنية معينة .وبالتالى ينبغى ان تحتوى القوائم المالية على معلومات عن اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب رأس مالها . كما يجب ان يكون قياس اصول المنشأة وخصومها وحقوق اصحاب رأس مالها والمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية فى هذا الشأن مفيدة بقدر الامكان عند تقييم قدرة المنشأة على تحقيق تدفق نقدى كاف .وعليه فان الافصاح عن اصول المنشاة وخصومها وحقوق الملكية فيها وقياس كل منها يجب ان يكون متسقامع اعتبار استمرارية المنشاة . اى اعتبارها تيارا مستمرا من العمليات تستثمر فيه النقود فى اصول غير نقدية للحصول على مزيد من النقود .

٥ ـ تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات الاموال :

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

ب ـ محدودية استخدام القوائم الخارجية ذات الغرض العام :

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

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

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

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

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

٢-١-٤ الدراسة التحليلية :

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

٢-٢ الجزء الثانى - بيان مفاهيم المحاسبة المالية :

٢-٢-١ نطاق البيان المقترح :

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

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

٢-٢-٢ الغرض من البيان المقترح :

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

(١) ملاءمة المعايير لمحيط المملكة :

تعتبر المحاسبة المالية وسيلة قياس وايصال المعلومات المالية المتعلقة بمنشأة معينة . ونظرا لان عمليات تحديد وقياس المعلومات المالية وتوصيلها الى من يستخدمونها قد تتخذ صورا مختلفه مما قد يترتب عليه معايير مختلفة لذلك يجب تحديد الصورة الاساسية لعملية التحديد والقياس وعملية الاتصال التى تلائم المملكة العربية السعودية قبل اصدار معايير المحاسبة المالية . ويؤدى تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى تحديد الصورة الاساسية لعمليات القياس والاتصال التى ينبغى اصدار المعايير لتحديد تفاصيلها .

(٢) سهولة فهم المعايير:

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

(٣) توحيد المصطلحات المحاسبية :

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

(٤) مساعدة المحاسبين القانونيين فى اتخاذ القرارات:

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

(٥) مساعدة الجهات المسئولة عند اصدار المعايير:

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

٢-٢-٣ ملخص نص البيان :

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

- المجموعة الاولى : مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية :

تعرّف هذه المفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية . وتتكون العناصر الاساسية للقوائم المالية من الاصول ، الخصوم ، حقوق اصحاب رأس المال ، الايرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، صافى الدخل (او صافى الخسارة) ، استثمارات اصحاب رأس المال ، التوزيعات على اصحاب رأس المال . ولقد أنطوى تعريف هذه العناصر على اختيارين ، يتعلق الاول بترابط القوائم المالية من عدمه وبالتالى عناصرها . وقد تم تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية على اساس ترابط تلك القوائم . ويتعلق الاختيار الثانى بالاسلوب المقترح لقياس الدخل والذى يترتب عليه تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التى يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الاخرى . وقد تم تعريف العناصر الاساسية للقوائم المالية على اساس اسلوب الاصول والخصوم لقياس الدخل ، مما يترتب عليه اعتبار الاصول والخصوم العناصر الرئيسية التى يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الأخرى للقوائم المالية .

- المجموعة الثانية ـ مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف:

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

- المجموعة الثالثة ـ مفاهيم القياس المحاسبى :

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

المنشأة ، اعداد التقارير الدورية ، وحدة القياس ، الاثبات المحاسبي ، اساس القياس ، المضاهاة .

- المجموعة الرابعة - مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :

تعرّف مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص الاساسية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة . وتهدف هذه المفاهيم الى تحديد قواعد عامة يتم في ضوئها تحديد المعلومات الواجب عرضها في القوائم المالية نظرا لتوافر خصائص معينة تشير الى فائدتها. وقد شملت مفاهيم جودة المعلومات ، الملاءمة ، امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها ،حيدة المعلومات، قابلية المعلومات للمقارنة ، التوقيت الملائم ، قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب ، الاهمية النسبيه والافصاح الامثل .

٢-٢-٤ الدراسة التحليلية :

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

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

٢-٣-١ نطاق البيان :

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

٢-٣-٢ الغرض من البيان :

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

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

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

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

٢-٣-٣ محتويات معيار العرض والافصاح العام:

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

(١) العرض العام :

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

أ) المتطلبات العامة :

تمثل هذه المتطلبات الاعتبارات التى يجب مراعاتها فى تحديد الموضع الملائم لاظهار البيانات المتعلقة بالمركز المالى للوحدة المحاسبية ، نتائج اعمالها ، التغييرات فى حقوق اصحاب رأس المال ، ومصادر واستخدام الاموال منها . كما تمثل ايضا الاعتبارات التى يجب مراعاتها عند عرض البيانات فى القوائم المالية . وتعنى الاعتبارات التى يجب مراعاتها فى تحديد الموضع الملائم للبيانات او المعلومات بتحديد مكان ظهور كل منها – اما فى صلب القوائم المالية نفسها او فـــى الايضاحات المرفقة بها .

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

ب) متطلبات العرض العام لكل قائمة على حدة :

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

(٢) الافصـــاح العام :

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

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

أ) ايضاح طبيعة نشاط المنشأة .

ب) ايضاح السياسات المحاسبية الهامة التى تتبعها المنشأة .

ج) ايضاح التغيرات المحاسبية بمافى ذلك:
- تغيرات السياسات المحاسبية
- تغيرات فى الفترات المحاسبية
- تغيرات فى الوحدة المحاسبية التى تعد عنها القوائم المالية .
- تصحيح الاخطاء فى القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة .

د) ايضاح المكاسب والخسائر المحتملة

هـ) ايضاح ارتباطات المنشاة .

و) ايضاح الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالى .

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

تتعلق هذه المقتضيات ببعض الامور العامة التى تنتج عن توحيد القوائم المالية . ويتطلب معيار العرض والافصاح العام الالتزام بمقتضيات العرض والافصاح التى تنطبق على القوائم المالية غير الموحدة عند اعداد القوائم المالية الموحدة بالاضافة الى مايلى :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

يعالج الجزء الاخير متطلبات العرض والافصاح العام فى المنشآت التى لاتزال فى مرحلة الانشاء ، وتعرف هذه المنشآت بانها تلك التى تكرس كل

جهودها لبدء نشاطها واعمالها ويعنى ذلك انها لم تبدأ بعد اعمالها الرئيسية او بدأت تلك الاعمال ولم ينتج عنها ايرادات هامة بعد .

ولقد اشير فى هذا القسم الى القواعد الاتية :

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

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

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

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

أ) الخسائر المتراكمة اثناء مرحلة الانشاء .

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

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

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

٢-٣-٤ الدراسة التحليلية :

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

ملخص لمحتويات مجلد المراجعـــــة

مقدمـــة :

ماهية معايير المراجعة ومدى الحاجة اليها ومن المستفيد منها :

تعتبر الوظيفة الرئيسية للمراجعة اضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المعدة بواسطة ادارة المنشأة . وهذا يتطلب من المراجع ان يتمتع بثقة الاخرين الذين يعتمدون على رأيه كقاض خبير بعدالة تمثيل القوائم المالية . ولكى يعتمد الآخرون على رأى المراجع او تزداد ثقتهم فيه فلابد من معايير او مقاييس يجمع عليها المراجعون ويقاس بها عمل المراجع .ولقد ادركت بعض الدول هذه الحقيقة منذ مدة طويلة مثل الولايات المتحدة حيث تبنت منذ عام ١٩٤٨م مجموعة من معايير المراجعة ، بينما اعتمدت دول اخرى على العرف المحاسبى وتأخرت فى تبنى معايير مكتوبة كاليابان واستراليا وكندا والمانيا الغربية والتى اصدرت فيها اخيرا الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة معايير للمراجعة .ثم تلت موخرا المملكة المتحدة

ونظرا لان الاقتصاد السعودى اقتصاد كبير نسبيا وسريع النمو ونظرا لنشاة العديد من الشركات الكبيرة ، فان الحاجة بدت واضحة للاعتماد على تقارير المراجعين القانونيين من قبل عدد من الاطراف المستفيدة التى تتخذ قراراتها فى ضوء من القوائم المالية . ولكى تكون تلك التقارير موضع ثقة فلابد ان تكون خلاصة مراجعة تمت وفقا لمعايير ذات قبول عام .

وانطلاقا من ذلك فان ماتعالجه معايير المراجعة يهدف الى التاكيد للمستفيدمن القوائم المالية :

١) بأن المراجع رجل امين ومستقل تماما عن المنشأة التى يراجع حساباتها مما يجعل رأيه غير متأثر بأى مصلحة .

٢) بأن المراجع رجل ذو علم وخبرة كافيـــة فى الامـــور الماليـــة والمحاسبة والمراجعة مما يجعل رأيه ذوى وزن كاف كصاحب خبرة ومعرفة .

٣) بأن المراجع قد بنى رايه على أدلة وقرائن ليس اجتهادا شخصيا .

٤) وتعريفه بالكيفية التى يصدر بها رأى المراجع ومدلول مايحويه من عبارات.

لمن توجه معايير المراجعة :

توجه معايير المراجعة للمحاسبين القانونيين المطلوب منهم الالتزام بها ، الا ان المنتفع النهائى منها هم المستفيدين من القوائم المالية كالمستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبين والموردين والعملاء والموظفين بالاضافة الى الجهات الحكومية التى

تستخدم القوائم المالية للمنشأة لأغراض نظامية او لأغراض تحديد الضرائب والزكاة او الاعانة الحكومية للمنشأة, أو لمعرفة اتجاه النشاط الاقتصادى الوطنى . وتأتى اهمية التفرقة بين المستفيدين من معايير المراجعة وبين من توجه لهم فى اختيار طريقة اعدادها واللغة التى تكتب بها.

نطاق معايير المراجعة :

يقضى نظام الشركات والنظام الاساسى لكل شركة مساهمة او ذات مسئولية محدودة وبعض الانظمة الاساسية لمنشآت اخرى بأن تعد تلك المنشآت قوائم مالية فى نهاية كل سنة مالية تظهر مركزها المالى ونتائج اعمالها . كما تقضى تلك الانظمة بأن تراجع القوائم المالية من قبل مراجع قانونى وان يبين المراجع رأيه فى القوائم المالية فى تقرير ينشر مع القوائم ليطلع عليه كل ذو علاقة . وكل رأى يبدى وفقا لمعايير المراجعة المتفق عليها . وتوضيح هذا النطاق ضرورى لمعرفة الاعمال التى يقوم بها المحاسب القانونى دون ان يلتزم فيها بمعايير المراجعة المتفق عليها.

ويجب مراعاة ان معايير المراجعة لاتحدد اجراءات المراجعة الواجب اتباعها فى كل حاله اذ يتعين على المراجع تحديد هذه الاجراءات اخذا بعين الاعتبار الظروف الخاصة بكل منشأة . وتحتوى الدراسة الايضاحية لكل معيار على امثلة لاجراءات المراجعة التى قد يتطلب المبدأ الاساسي الذى ينص عليه معيار المراجعة تطبيقها فى ظروف معينة .

مدى الالتزام بمعايير المراجعة :

تحتوى نصوص معايير المراجعة على درجات مختلفة للالتزام. فعندما ينص احد معاييرالمراجعة على لزوم وجوب (يجب) (يلزم) قيام المراجع باجراء معين او استكماله يجب عليه الالتزام بهذا الاجراء الا اذا رأى وفقا لتقديره الموضوعى ان هناك اجراء ابديلا اكثر ملاءمة لظروف المنشأة وفى هذه الحالة يتعين عليه توثيق مبررات قراره باتباع الاجراء البديل . وعندما ينص احد معايير المراجعة على قيام المراجع باجراء معين او استكماله فليس للمراجع الا ان يقوم بالاجراء او ان يستكمله.

مجال معايير المراجعة :

تم تقسيم معايير المراجعة الى ثلاث مجموعات كالاتي :

المعايير العامة :

تتعلق هذه المعايير بالمبادى الاساسية التى تحكم التأهيل المهني للمراجع كالتعليم

والتدريب وحياد المراجع وموضوعيته واستقلاله ودرجة العناية المهنية اللازمة عنـــد تنفيذ اجراءات المراجعة .

وقد صنفت هذه المجموعة فى ثلاثة معايير هى:

أ ـ معيار التأهيل المهنى الكافى ويقضى بوجوب ان يكون المراجع والجهاز الفنى العامل معه على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام باعمال المراجعة التى تعاقـــد على انجازها والا يتعاقد الا بعد التأكد من قدرته على انجاز مهمة المراجعة بكفاءة وان تشمل وثائق العمل ما يثبت ذلك .

وللمراجع التعاقد للقيام بعملية معينة اذا رأى ان فى امكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهنى قبل البدء فى تنفيذ عملية المراجعة .

ب ـ معيار الحياد والموضوعية والاستقلال ويتضمن وجوب استقلال المراجع المسئول وفريق المراجعة استقلالا تاما فى جميع مايتعلق بالمراجعة وان يتجنب مايحمل الاخرين على الشك فى ذلك .

كما ان عليه توثيق مايؤيد ذلك الاستقلال ، ويجب على المراجع الامتناع عن ابداء الرأى فى القوائم المالية للمشأة اذا تبين له بعد تعيينه عدم استقلاله او عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة .

ج ـ معيار العناية المهنية اللازمة ويوجب على المراجع: ان يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهل تأهيلا مهنيا كافيافى جميع مراحل المراجعة . وان يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنهاوان يتحرى الحقائق الى ان يصل الى نتائج موضوعية . كما ان عليه الاستعانة بخبرة ومهارة الاخرين اذا تطلبت الامور درجة مـن الخبرة والمهارة لاتتوفر لديه .

معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المعايير بالمبادىء الاساسية التى تحكم تكوين اساس كـاف لابداء الرأى على القوائم المالية . وتتكون هذه المجموعة من المعايير من ثلاثة هـى :

أ) معيار التخطيط: يتعلق هذا المعيار بالمبادىء الاساسية لتخطيط عملية المراجعة والذى يوجب على : على المراجع تخطيط عملية المراجعة بصورة تمكنه من الحصول على ادلة وقرائن مراجعة كافية يبنى عليها رأيه فى القوائم المالية . وان عملية المراجعة تنفذ وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقا للمتطلبات القانونية التى تتعلق بتنفيذ المراجعة .

ب) معيار الرقابة والتوثيق: يتعلق هذا المعيار بالمبادىء الاساسية للرقابة والاشراف على عملية المراجعة وتوثيق اجراءاتها والأدلة التى يحصل عليها المراجع:

الرقابـــــة :

يجب على المراجع ان يوجه ويشرف ويدقق العمل الذى يقوم به اعضاء فريق المراجعة ليتوفر لديه تأكيد كاف بأن تنفيذ المراجعة قد تم وفقا لمعايير المراجعة ، والمتطلبات القانونية التى تخضع لها.

وان يحدد مستوى الرقابة والاشراف المطلوبين فى ضوء تشعب المهمة وتعقدها ، وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة . كما يجب عليه تصميم واستخدام اجراءات مناسبة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والاشراف والتدقيق . والتاكد من تنفيذ المراجع الاخر فى حالة الاشتراك فى المراجعة لمعايير المراجعة والاستعانة بخبراء متخصصين فى المجالات التى لايكون موهلا لمعالجتها . كما توجب على المراجع المسئول ان يدقق بنفسه جميع الامور الهامة المتعلقة بالمراجعة ونتائجها.

التوثيـــــق :

يجب ان تكون اوراق العمل وافيه ، وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح لمراجع متمرس لاتكون لديه معرفة مسبقة بالمراجعة التى تمت من ان يصل الى نتائج معقولة عما اذا كانت معايير التخطيط والرقابة والتوثيق ، وادلة وقرائن المراجعة ، والتقارير ، قد تم الالتزام بها.

كما توجب على المراجع ان يعكس فى اوراق عمله تفاصيل دراسة للنظام المحاسبى ويقيم نظام الرقابة الداخلى والمعلومات الاساسية عن المنشأة موضوع المراجعة وكافة تفاصيل ما اجراه من عمليات للحصول على ادلة وقرائن المراجعة من النظم المعمول بها فى المنشأة ومن اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية.

ج) معيار الادلة والقرائن : يتعلق هذا المعيار بالمبادىء الاساسية لجمع وتقييم الادلة والقرائن اللازمة لابداء الرأى فى القوائم المالية بمافى ذلك مصادر الادلة والقرائن ، ويوجب على المراجع الحصول على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة يمكن الاعتماد عليها وكافية لتأييد رأيه فى القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التى تعاقد على انجازها . ويفصل المعيار طرق الحصول على الادلة والقرائن وسبل استخدامها وعلاقتها ببعضها البعض وتأثيرها على الراى الذى يصدره عن القوائم المالية .

معيار التقارير:

يتعلق هذا المعيار بالمبادىء الاساسية التى تحكم محتويات تقرير المراجع الخارجى على القوائم المالية وشكل التقرير والتحفظات والظروف التى تؤدى اليها . ويحدد من يوجه له التقرير كما يحدد مكونات التقرير الاساسية ومايجب ان يتصف به . ويوضح انواع التقارير ويورد امثلة عليها .

نطاق المراجعـــة

يجب على المراجع ان يشير الى نطاق المراجعة فى فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة "نطاق المراجعة" ، والتى يجب ان تشتمل على مايلى:

أ ـ القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجع .

ب ـ مسئولية ادارة المنشاة عن اعداد القوائم المالية .

ج ـ موقف ادارة المنشاة من تمكينه من الحصول على البيانات والايضاحات التى طلبها .

د ـ معايير المراجعة التى تمت المراجعة وفقا لها .

هـ ـ ما اذا كان قد تمكن من تطبيق اجراءات المراجعة التى اعتبرها ضرورية .

و ـ ما اذا كان قد وصل الى درجة اقتناع معقول تمكنه من ابداء الراى فى القوائم المالية .

التعبير عن الراى:

يجب على المراجع ان يعبر صراحة عن رأيه فى فقرة مستقلة يبين فيها ما اذا كانت القوائم المالية ككل :

أ ـ تظهر بعدالة المركز المالى للمنشاة كما هو عليه فى نهاية الفترة المحاسبية ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال خلال تلك الفترة ، بناء على كفاية العرض والايضاح للمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشاة .

ب ـ تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشاة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

واذا لم يكن لدى المراجع تحفظات ذات تأثير هام على هذه الامـــور، فيجب أن يعطى رأيا مطلقا فى فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقـرة " الراى المطلق " .(النموذجين رقمى١ ، ٢ من نماذج تقرير المراجع)

لفـــت الانتبـــــاه :

عندما يريد المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية الى أمر هام يتعلق بالقوائم المالية الا انه لايؤثر على رأى المراجع فان عليه بيان ذلك فى فقرة مستقلة بعد فقرة الراى. ويجب ان تكون تلك الفقرة محددة وواضحة وان تبدأ بعبارة " (أود) او (نود) لفت الانتباه الى ....." ثم يبين الامر والعناصر ذات العلاقة فى القوائم المالية . ويجب التنبيه الى عدم جواز اعتبار هذه الفقرة بديلا لفقرة التحفظ ان وجدت (نموذج رقم (٣) من نماذج تقرير المراجع)

التحفظات فى تقرير المراجع:

يجب على المراجع ان يقرر لنفسه ما اذا كان يرى ضرورة التحفظ فى تقريره . كما يجب عليه ان يقرر نوع التحفظ المناسب والذى ينشأ عادة عن الاسباب التالية مجتمعة او متفرقة :

١ ـ القصور فى نطاق المراجعة .

٢ ـ القصور فى امور محاسبية .

٣ ـ الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة .

٤ ـ الشك المتعلق باستمرارية المنشأة .

٥ ـ عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

واذا رآى المراجع ضرورة التحفظ يجب عليه :

ـ اعلام القارئ عن جميع تحفظاته وذلك فى فقرة مستقلة تلى فقرة نطاق المراجعة ، ويجب ان تكون هذه الفقرة بعنوان " التحفظ او التحفظات".

ـ اصدار رأى متحفظ او رأى معارض او الامتناع عن ابداء الرأى وذلك فى فقرة مستقلة تلى فقرة التحفظ ، ويجب ان تظهر تلك الفقرة بكل وضوح رأى المراجع ، او مايفيد بعدم تمكنه من ابداء الرأى ، ويجب ان تكون هذه الفقرة بعنوان" الرأى الملائم".

أ ـ القصور فى نطاق المراجعة :

عندما يكون هناك قصور فى نطاق المراجعة يصعب على المراجع التأكد من خلو القوائم المالية من الاخطاء (بما فى ذلك اخطاء الحذف) . وعندما يصل المراجع الى اقتناع معقول بأنه قد يكون من الضرورى تعديل القوائم المالية تعديلا هاما نتيجة لاحتمال وجوداخطاء كان من الممكن له تحديدها لو تمكن من تطبيق كل اجراءات المراجعة التى رآها ضرورية ، يلزم عليه التحفظ فى رأيه او أن يمتنع عن ابداء ابداء الرأى عن القوائم المالية ككل.

ويصدر المراجع رأيا متحفظا اذا كان فى اعتقاده انه قد يكون من الضرورى تعديل القوائم المالية تعديلا هاما اما اذا كان فى تقديره الموضوعى أن تأثير التعديلات التى قد تكون ضرورية على القوائم المالية هام جدا او شامل لدرجة لايستطيع المراجع معها تكوين رأى فى القوائم المالية ككل . فيجب عليه ان يمتنع عن ابداء الرأى.

وعندمايتحفظ المراجع فى رأيه بسبب القصور فىنطاق المراجعة فيجب عليه :

١ - ان يعدل فقرة نطاق المراجعة ليشير الى القصور فى نطاق المراجعة .
٢ - ان يبين فى فقرة التحفظ كيف والى اى مدى يمكن ان تعدل القوائم المالية اذا كان ذلك قابلا للتحديد المعقول .
٣ - أن يبدأ تحفظه بعبارة " باستثناء ".
٤ - أن تعبر جمل فقرة الرأى بما يفيد بأن تحفظه يعود على التأثير المحتمل للتعديلات التى قد تكون ضرورية على القوائم المالية .(نموذج رقم٩ من نماذج تقرير المراجع).

وعندما يمتنع المراجع عن ابداء رأى فى القوائم المالية ككل بسبب قصورفى نطاق المراجعة فان عليه ان يصوغ جمل فقرة الامتناع عن ابداء الرأى بما يفيد بأن امتناعه عن ابداء رأى فى القوائم المالية ككل يعود الى عدم تمكنه من تكوين رأى فى القوائم المالية ككل بسبب التاثيرات الهامة للتعديلات التى قد تكون ضرورية على القوائم المالية .(نموذج رقم ١٠ من نماذج تقرير المراجع).

ب - القصور فى امور محاسبية :

عندما تتاثر القوائم المالية بالقصور فى أمور محاسبية ذات تأثير هام يجب على المراجع ان يتحفظ فى رأيه او يصدر رأيا معارضا . وفى كلتا الحالتين على المراجع أن يضمن تقريره فقرة للتحفظ يبين فيها مايلى:

١ - وصفا كاملا للقصور فى الامور المحاسبية .
٢ - كيف والى اى مدى تأثرت القوائم المالية بذلك القصور فى الامور المحاسبية و/ او اذا كان ذلك ممكنا، المعلومات غير الموضحة التى يراها ضرورية لاكتمال الافصاح فى القوائم المالية .

ويجب على المراجع ان يصدر رأيا متحفظا اذا وصل الى اقتناع بان القوائم المالية تأثرت تأثيرا هاما بالقصور فى الامور المحاسبية الا اذا كان فى تقديره الشخصى ان القوائم المالية مضللة او غير مفيده حتى اذا قرنت مع تقريره . وفى الحالة الاخيرة يجب عليه ان يصدر رأيا معارضا .

كما يجب على المراجع ان يعتبر القوائمالمالية مضللة او غير مفيدة اذا كان تاثير القصور فى الامور المحاسبية :

١ ـ شاملا لدرجة لاتمكن المراجع من وصف كيف تأثرت القوائم المالية بوضوح .

٢ ـ هاما جدا لدرجة تطغى على كل محاولة لوصف كيفية تأثرالقوائم المالية بالقصور المحاسبى .

وعندما يصدر المراجع رأيا متحفظا بسبب القصور فى امورمحاسبية فيجب عليه ان :

أ ـ يبدأ تحفظه بعبارة " فيما عدا"

ب ـ يستعمل فى فقرة الراى من العبارات مايفيد بان تحفظه يعود الى تأثير القصور فى امور محاسبية على القوائم المالية .

وللايضاح فقد أوردنا نموذجين للرأى المتحفظ بسبب القصور فى امور محاسبية (٥)، (٧) من نماذج تقرير المراجع.

عندما يصل المراجع الى اقتناع باصدار رأى معارض على القوائم المالية ككل بسبب القصور فى امور محاسبية فان عليه ان يستعمل فى فقرة الرأى من تقريره عبارات تبين ان الرأى المعارض يعود الى تأثير القصورالمحاسبى على القوائم المالية حسبما مافصل فى فقرة التحفظ.

وللايضاح فقد اوردنا نموذجين لتقرير المراجع ذى الرأى المعارض بسبب القصور فى امور محاسبية رقم (٦)،(٨) من نماذج تقرير المراجع.

الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة :

لو رأى المراجع ان القوائم المالية يمكن أن تتأثربتعديلات هامة قد يكون فى الامكان تحديدها لو عرفت النتيجة المستقبلية لحالة الشك فيجب عليه أن يبدى رأيا متحفظا او يمتنع عن ابداء الرأى على القوائم المالية ككل .

وفى كلتا الحالتين فانه يجب عليه ان يبين فى فقرة التحفظ :

١ ـ وصفا مناسبا لحالة الشك .

٢ ـ الاشارة بوضوح كيف والى أى مدى يمكن للقوائم المالية أن تتأثر بسبب التعديل لوحدث .

ويجب على المراجع أن يصدر رأيا متحفظا عندما يجد نفسه امام حالة شك غير متعلقه باستمرارية المنشاة اذا رآى أن القوائم المالية قد تتأثر بالتعديلات الهامة .

اما اذا كان فى تقديره الموضوعى ان تأثير تلك التعديلات على القوائم المالية قد يكون شاملا او هاما جدا لدرجة لاتمكنه من الحصول على اساس لابداء الرأى.

فيجب على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى .

وعندمايتحفظ المراجع فى رأيه بسبب حالة شك لاتتعلـــق باستمـــرارية المنشـــأة فانه يجب عليه :

١ ـ أن يبدأ تحفظه بعبارة " باستثناء " .

٢ ـ أن يصوغ فقرة الرأى من تقريره بعبارات تشير الى أن التحفظ فـى رأيه ينصب على تأثير التعديلات الممكنة على القوائم المالية .

وللايضاح فقد اوردنانموذجالرأى المتحفظ بسبب حالة شك لاتتعلق بأمر يؤثر على استمرارية المنشأة فى النموذج رقم (١١) من نماذج تقرير المراجع .

اما عندما يصل المراجع الى اقتناع بالامتناع عن اصدار رأى حيال القوائم المالية ككل بسبب حالة شك لاتتعلق باستمرارية المنشأة فيجب عليه ان يصوغ فقرة الامتناع عن الرأى من تقريره بعبارات تؤكد ان سبب عدم ابداء الرأى فى القوائم المالية يعود الى عدم وصول المراجع الى اقتناع معقول يمكنه من ابداء رأى فى القوائم المالية ككل بسبب ماقد تتأثر به القوائم المالية حسب ماتم تفصيله فى فقرة التحفظ .

وللايضاح فقد أوردنا فى النموذج رقم (١٢) من نماذج تقرير المراجع نموذجا عن ذلك

الشك المتعلق باستمرارية المنشاة :

يتطلب الشك فى قدرة المنشأة على الاستمرار قيام المراجع بفحص وتحليل جميع الادلة والقرائن المتاحة والمتعلقة بهذا الامر . وقد يصل المراجع بعد هذا التحليل الى احدى النتائج التالية :

١ ـ أن هناك أدلة وقرائن كافية لازالة ماعتراه من شك حول قدرة المنشأة علـــى الاستمرار. وفى هذه الحالة لايتأثر تقريره .

٢ ـ على الرغم من ان حالة الشك حول قدرة المنشأة على الاستمرار لاتزال قائمة فـان احتمال استمرار المنشأة قائم بدرجة معقولة ايضا . كما ان هناك ايضاحـــا مناسبا للظروف المتعلقة بحالة الشك فى القوائم المالية . وفى هذه الحالة يجب أن يلفت انتباه القارئ الى المعلومات ذات العلاقةفى فقرة "لفت الانتباه" .

٣ ـ على الرغم من ان حالة الشك حول استمرارية المنشأة لاتزال قائمة فان احتمـــال استمرارها قائمة بدرجة معقولة ايضا . الا ان المنشأة رفضت ايضاح جميعالظروف ذات العلاقة . وفى هذه الحالة يجب على المراجع ان يعدل تقريره بسبب عدمكفاية الافصاح ويتضمن التعديل فى تقرير المراجع مايلى :

أ – اضافة فقرة للتحفظ يبين فيها المراجع الظروف التى جعلته يشك فى استمرارية المنشأة ويظهر المعلومات التى رفضت المنشاة ايضاحها.

ب – اصدار رأى متحفظ او رأى معارض حسب مايراه مناسبا بسبب عدم كفاية الافصاح عن المعلومات المشار اليها فى فقرة التحفظ .

٤ – ان هناك حالة شك عظيم تحيط بقدرة المنشأة على الاستمرار . وفى هذه الحالة يجب على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى فى القوائم المالية ككل .

عندما يقرر المراجع الامتناع عن ابداء رأى فى القوائم المالية ككل بسبب حالة الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة يجب عليه صياغة فقرة التحفظ بحيث:

١ – تحتوى على وصف مفصل لكل الاسباب الجوهرية لحالة الشك فى استمرارية المنشأة .

٢ – تشير بوضوح الى كيفية والى أى مدى يمكن للقوائم المالية أن تتاثر بالتعديلات الممكنة .

عندماتكون هناك حالة شك عظيم حول استمرارية المنشاة فان المراجع لايستطيع ان يقرر ما اذا كانت القوائم المالية يجب أن تعدل والى أى مدى. وطبقا لذلك فانه يتعين على المراجع ان يصوغ عبارات فقرة الراى من تقريره بما يفيد بان امتناعه عن ابداء رأى فى القوائم المالية ككل يعود الى عجزه عن الوصول الى درجة معقولة من القناعة تمكنه من اصدار رأى فى القوائم المالية بسبب التأثير المحتمل الملحوظ للامور المذكوره فى فقرة التحفظ.

وللايضاح يوجد مثال للامتناع عن ابداء الرأى بسبب حالة شك فى استمرارية المنشأة فى النموذج رقم (١٣) .

عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشاة الذى ليس له اثر ملحوظ على عدالة القوائم المالية :

اذا رآى المراجع بناء على الادلة والقرائن المتاحة له أن القوائم المالية ككل تظهر بعدالة المركز المالى للمنشاة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال الا ان هناك تجاوزات فى تطبيق احكام نظام الشركات وفقرات النظام الاساسى للمنشأة المتعلقة باعداد وعرض القوائم المالية فيجب عليه :

١ – أن يبين فى فقرة تحفظ مستقله طبيعة تلك التجاوزات عن متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشاة .

٢ – ان يصدر رأيا مطلقا فى القوائم المالية ككل يفيد بانها تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال .

٣ - ان يتحفظ فى رأيه عن الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشاة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

وللايضاح فقد أوردنا مثالا لهذا التقرير فى النموذج رقم (١٥)من المجلد ( ).

توقيع وتأريخ تقرير المراجع

يجب على المراجع أن يوقع تقريره وأن يضع رقم تسجيله بجانب اسمه ، ولايجوز ان يوقع عن المراجع الا شريك له يتمتع بالتأهيل المهنى المناسب ، وحاصل على الترخيص ولايجوز للمراجع أن يوقع التقرير قبل تاكده من محتوياته وانه يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها . كما يجب عليه - قبل توثيقه لتقرير المراجعة ان يفحص القوائم المالية وان يتأكد من انها قد اجيزت ممن يقع تحت مسئوليته الاشراف العام على اعدادها .

ويجب ان يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ اليوم الذى انتهى فيه العمل الميدانى. ويجب على المراجع أن يتاكد من انه لم تقع احداث بين نهاية الفترة المحاسبية موضوع المراجعة وتاريخ تقريره ، تتطلب الايضاح او تعديل القوائم المالية ولم يتم ايضاحها او تعديل القوائم المالية نتيجة لها .

المراجعون الاخرون

يجب أن لايذكر المراجع فى تقريره مايفيد باستخدامه لعمل مراجع آخر . وان كانت المراجعة مشتركة فيجب على المراجعين جميعاتوقيع تقريرالمراجعة .

ملخـــــص
لمحتويات النظام الداخلى للمعهد وملحقاته المقترح

يحتوى هذا الجزء من مشروع تطوير المهنة على النظام الداخلى المقترح للمعهد الذى سيشرف على تطوير المهنة ومراقبة حسن اداء العاملين بها • ويتكون ممايلى:

١) النظام الداخلى لمعهد المحاسبين القانونيين السعودى •
٢) اللجان ملحق رقم (١)
٣) برنامج مراقبة النوعية ملحق رقم (٢)
٤) دليل المشاركة بين محاسب قانونى سعودى واخر غير سعودى ملحق رقم (٣)
٥) قواعد سلوك واداب المهنة ملحق رقم (٤)

وقد تم اعداده على اساس نظام يحكم نشاط المعهد بجوانبه المختلفة بعـــد الاطلاع على انظمة المعاهد المماثلة فى دول اخرى وتشمل اهداف المعهدوشروط العضوية وانواعها وادارة المعهد واسلوب قيامه بواجباته وموارد المعهد الماليـــة ودوره بصفة عامة فى تطوير المهنة والرقابة على منسوبيها•

كما الحق به قواعد سلوك واداب المهنة وثلاثة ملاحق اخرى لتكون مساعدا للمعهد على البدء فى عمله حال انشائه ولتعطى فكرة عن الجوانب التنفيذية اللازمة لتحقيق اهدافه • كما كان لاختيار مواضيع الملاحق (١-٢-٣) هدفا اخر وسببا جوهريا وهـــو انها من اخطر مايواجه الجانب العملى التنفيذى لتطويرالمهنة• ويتعلق الملحق الاول: باللجان واجراءات عملها والتى يمكن ان تبدأ فى اليوم التالى لقرار انشاء المعهد بحكم ان الاجراءات المقترحه ستكون كافيةكأساس اولى تنطلق منه للقيام بواجباتها• ويجب التاكيد بان هذه الاجراءات لم يقصد منها ان تكون بديلا لمايجب على اللجان نفسها ان تعده من اجراءات تفصيلية نص عليها نظام المعهد الداخلى والانظمـــة الاخرى •

اما الملحق الثانى فهدفه معالجة مباشرة لنقص خطير هو فى تقديرنا من اهـــم اسباب عدم تطور المهنة •وهو غياب اسس لرقابة فعاله على نوعية اداء المحاسبين القانونيين • فبرنامج مراقبة نوعية الاداء من الدعائم الاساسية للرفع من مستوى عمليات المراجعة فى المملكة ، ويهدف الى التأكد من ان المراجعة قد تمت وفقـــا للمعايير المتعارف عليها • ويحتم هذا البرنامج على المعهد فحص عينة من عمليات المراجعة التى قام بها اعضاؤه ، بواسطة لجنة مراقبة النوعية حسب ماهو موضح بالتفصيل فى هذا الملحق وحسب النماذج المرفقة به والاجراءات التنفيذية التى اعـــدت لتمكن لجنةمراقبة النوعية من البدء فى عملها فورا•

اما الملحق الثالث فالهدف منه معالجة مشكلة رئيسية تعد من اخطر ماظهر حديثا من العناصر التى قد تودى بالمهنة وتحط من شأنها • وهو ماقد يحدث من عدم جديـــة

المشاركة مابين محاسب سعودى وآخر غير سعودى حسب تشجيع الوزارة لهذا الاتجاه حاليا مما يؤدى الى خلل خطير عكس ماتتوخى منه الوزارة . فقد يتستر محاسب على اخر فالمحاسب السعودى يتستر باعطاء الاسم والشكل ويتسترالمحاسب غيرالسعودى على المحاسب السعودى بتغطية تقصير الاخير فى القيام بمسئوليته تجاه بلده وعملائه ومهنته . وبالتالى يقع الخلل من مدخلين بدلا مما هو واحد حاليا . الاول : ظهور المكاتب والشركات بمظهر وطنى غير حقيقى مما قد يضلل المستفيدين .

والثانى عدم اتاحة الفرصه للمكاتب الوطنية الحقيقية المخلصة للنمو لعدم امكانية المنافسة بسبب الظروف السائدة حاليا والتى لن تتغير اذا لم تكن المشاركة حقيقية .

كما ان المسئولية ستنقسم بين طرفين بدلا من واحد اذ سيدخل طرف يشارك المحاسبين غير السعوديين فى المسئولية رغم عدم مشاركته الحقيقية فى القرارات التى تنتج عنها هذه المسئولية ، مما يقلل من مسئولية المحاسب غير السعودى معنويا على الاقل وبالتالى تضعف المهنة ويقل جدواها للمستفيدين بدلا من تطويرها .

وقد اعد الدليل على شكل ارشادات عن الجوانب الاساسية لما يحقق هدف الوزارة من تشجيع المشاركة وهو رفع مستوى المهنة وزيادة قدرات وفعالية المحاسبين السعوديين . وقد تطرق الدليل الى :

أ) ارشاد الشريك السعودى الى طريقة التحقق من كفاءة وقدرة الشريك غيرالسعودى على القيام بالعمل المتفق عليه وكذا سمعته واستقلاله .

ب) مساعدة الشريك الاجنبى فى تحديد واجباته واهداف مشاركته ومسئوليته عن الاعمال المشارك فى تنفيذها فعلا .

ج) تطوير نظام رقابى للتحقق من قيام الشريكين بمسئولياتهما المهنية والقانونية والتعاقدية فى ضوء الهدف المحدد اعلاه .

ويتضمن هذا الدليل بعض النماذج التى يمكن الاسترشاد بها للقيام بعملية التقييم المتعلقة بعقد المشاركة . كما تم النص على ان هذا من ضمن مايدخل تحت مجال رقابة النوعية .

ويجب ان ينظر الى هذه الملحقات كعلاج اولى يهدى الى اتباع العلاج المتكامل وأنها ممكنة التطبيق فورا لمعالجة الامور الملحة ولكنها فى نفس الوقت ليست شاملة لكافة اوجه المواضيع التى تطرقت اليها .

وباختصار فهى امثلة لمايجب ان يقوم به المعهد وهى علاج عاجل لنواحى ذات اثر خطير على المهنة ويلزم معالجتها فورا كما انها اعدت بشكل مبسط قابل للتنفيذ بأقل جهد ممكن وقابل فى نفس الوقت لأن يكون اساسا لانطلاقة ابعد .

قواعد سلوك واداب المهنة :

يتضمن الاخلاقيات الواجب مراعاتها من قبل الممارسين للمهنة بانفسهم وبعضهم البعض وكذلك تجاه عملائهم . ويؤكد بأن الالتزام بهذه القواعد ضرورة مهنية لنجاح

المهنـة وتحسين اداء المنتمين اليها وزيادة ثقة مستخدمى القوائم المالية فى تقارير المراجعين . وقد شمل ماورد فى الانظمة ذات الصلة فى المملكة كما شمل ماله صلـة بمقومات المهنة سواء كجزء من التنظيم الداخلى للمهنة او المراجعة او المحاسبة .

ملخـــص
لمحتويات نظام المحاسبين القانونيين المقترح

يتعلق هذا الجزء من التنظيم الداخلى للمهنة بنظام المحاسبين القانونيين . وقد ظهرت الحاجة الى تطويره لمعالجة مشكلة هامة تتعلق بقصور بعض الانظمة عن مواكبة التغير الذى تمر به المملكة كأحد العوائق التى تؤثر على تحقيق اهداف التنمية . فقد صدر هذا النظام فى ظروف تختلف عن الواقع الذى نعيشه هذه الايام بسبب الطفرة الاقتصادية المفاجئة التى حدثت فى الفترة الاخيرة .

وادراكا لهذه المشكلة قامت وزارة التجارة بعدة دراسات لتطوير نظام المحاسبين القانونيين ادت الى صدور تعديلات على النظام لمعالجة الجوانب الملحة غير القابلة للتأجيل . وفى نفس الوقت ادرجته كجزء مهم من عناصر تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة (المهنة) ـ رغم انه لم يكن من ضمن ماشمله مجال المرحلة الثانية كما قدمناه للوزارة ـ لياتى متلائما ومكملا للعناصر الاخرى من الدراسة الشاملة لمشروع تطوير المهنة الذى بدأته الوزارة منذ ثلاث سنوات بدلا من ايجاد الحلول لجزئيات اوجه القصور والمخاطرة بظهور التناقض فى الحلول ومن ثم صعوبة تطبيقها وبالتالى فشلها فى تحقيق الاهداف التى وضعت من اجلها .

ويرتبط نظام المحاسبين القانونيين المقترح المشار اليه اعلاه ارتباط وثيقا بالمقومات التى يتكون منها مشروع تطوير المهنة .

ومن الجوانب التى تطرق اليها النظام مايلى :

١) اشترط الحصول على شهادة الزمالة من المعهد كاساس للترخيص بمزاولة المهنة . وعلق الحصول على الشهادة باخذ دورات تدريبية واجتياز امتحان يعده المعهد لذلك .

٢) اوجب على المحاسبين القانونيين الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك .

٣) اوجد احكاما انتقالية لمن يزاولون المهنة قبل صدور هذا النظام لكى يتم تأهيلهم بشكل يزيد من قدرتهم فى المستقبل ويمكنهم من متابعة ما استجد فى تطوير المهنة وذلك بالالتحاق بدورات التعليم التى يعدها المعهد فى مدة زمنية محددة ليتسنى لهم الاحتفاظ بالترخيص بمزاولة المهنة .

٤) ضرورة رفع كفاءة جميع العاملين بالمهنة وذلك بالزام كل ممارس لها بأخذ دورات التعليم التى يعدها المعهد لمواكبة مايستجد فى مقومات المهنة .

٥) احالة جوانب من تطوير المهنة الى جهة متخصصة (معهد المحاسبين القانونيين السعودى) منها القضايا المهنية المتجددة ووضع او اقتراح الحلول الملائمة لها .

٦) تشديد العقوبات لتقليل فرص التخاذل عن اداء الواجب كماحددته مقومات المهنة .

وقد ارفق بالنظام المقترح مقارنات للنصوص على شكل جداول شملت نظام المحاسبين القانونيين الحالى وتعديلاته ونظام المحاسبين القانونيين المقترح المرسل من وزارة التجارة الى مكتب الراشد . وتم التعرض الى بعض الامور الاساسية المشتركة والمختلفة بينهما . كما شملت الجداول مقارنة مابين نظام المحاسبين القانونيين الحالى وتعديلاته والنظام المقترح فى هذه الدراسة واعد ملحق بالمواد التى حوت اهم المواضيع التى لم يتطرق اليها نظام المحاسبين القانونيين الحالى .

ملحق (١) تعريف المصطلحات

تعريف المصطلحـــــات

نظرا لمرحلة التطور التى تمر بها المهنة من حيث اخذها من منابع العلم والخبرة للدول الاخرى وبحكم تواجد محاسبين من دول ذات ثقافات مختلفة يعملون فى المملكة ، فان من الضرورى لتسهيل عملهم وجعله اكثر جدوى للمستفيدين من خدماتهم محاولة توحيد معاني بعض المصطلحات الهامة وتحديد معاني بعض العبارات الشائع استخدامها فى مجال المهنة باللغتين العربية والانجليزية . ويلزم مراعاة ان اهمية تعريفها ياتى من التعارف على ماتعنيه وتوحيد واستعماله من الجميع :

المراجعـــة :

فحص القوائم المالية لمنشأة طبقا لمعايير المراجعة المعتمدة فى المملكة ، من قبل شخص (او اكثر) مؤهل (او مؤهلين) تأهيلا مهنيا كافيا ، بغرض ابداء الرأى فى ان القوائم المالية ككل :

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

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

المراجع المسئول:

الشخص المسئول عن عملية المراجعة . وحسب الظروف فان وصف المراجع قد يلحق بأى من اعضاء فريق المراجعة سواء كان شريكا او موظفا فى مكتب المراجعة مادام يتمتع بصلاحيات المراجع الا ان المراجع المسئول هو من يوقع تقرير المراجعة .

المراجعون الاخرون:

قد يشترك اكثر من مراجع فى مراجعة المنشاة ويكونوا مسئولين عن اصدار تقرير مشترك كما قد يراجع كل منهم وحدة محاسبية مستقلة من وحدات المجموعة موضوع المراجعة .

القوائم المالية :

المعلومات المالية المستخرجة من السجلات المحاسبية للمنشأة والمعروضة بشكل يظهر مركزها المالى فى تاريخ معين والتغير فى مركزها المالى خلال فترة محددة وفقا لاساس محاسبى شامل . وتتكون القوائم المالية للمنشأة عادة من قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة الارباح المبقاة (او قائمة التغير فى حقوق أصحاب رأس المال) ، قائمة مصادر واستخدام الاموال والايضاحات المتعلقة بتلك القوائم المالية .

تظهر بعدل:

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

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

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

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

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

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

معايير المحاسبة المتعارف عليها:

يقصد بمعايير المحاسبة المتعارف عليها المعايير التى تتمتع بدرجة كبيرة من الدعم الناتج من اعتمادها رسميا او الناتج من اكتسابها قبولا عاما فى

المملكة العربية السعودية . وتشمل معايير المحاسبة المتعارف عليها للمنشآت الهادفة للربح مايلى :

أ - معايير المحاسبة المالية المصدرة من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى ، او فى غيابها .

ب - الممارسات المحاسبية التى اكتسبت قبولا عاما فى المملكة العربية السعودية شريطة تناسقها مع بيان اهداف المحاسبة المالية وبيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادرين من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

ملائمة لظروف المنشاة :

فى غالبية الاحوال تعتبر معايير المحاسبة المتعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة الا فى الحالات النادرة التى قد يؤدى التطبيق الحرفى لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الى قوائم مالية مضللة . وفى مثل هذه الحالات النادرة يتعين على المنشأة استخدام معالجة محاسبية بديلة من أجل أن تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالى للمنشأة .

الاهمية النسبية :

القيمة النسبية لبند من بنود القوائم المالية او لامر من الامور الواجب الافصاح عنها او تأثيره المتوقع على القرارات التى يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروضة فى القوائم المالية . ويعتبر البند اوالامر ذا أهميةنسبية اذا كان من المحتمل أن يؤدى عدم الافصاح عنه ، او سوء عرضه او حذفه الى تشويه او نقص المعلومات المعروضة فى القوائم المالية بدرجة تؤدى الى تضليل القارئ المدرك عند اتخاذ قرار يعتمد على تلك المعلومات .

*

درجة الاقتناع المعقول:

يقصد بدرجة الاقتناع المعقول حصول المراجع على ادلة وقرائن ملائمة وكافية تمكنه من ابداء الرأى على القوائم المالية ككل . ويراعى ان راى المراجع لايعتمد على براهين قاطعة وانما يعتمد على أدلة وقرائن مقنعة تشيرالى ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالى للمنشاة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الاموال . بمعنى آخر لاتهدف المراجعة الى الاثبات العلمى وانما تهدف الى الحصول على درجة معقولة من الاقتناع لابداء الرأى فى القوائم المالية .

* جرى استخدام (القناعة) لتعنى الاقتناع بحكم شيوع استخدامها .

المراجعة النهائية :

اختبارات المراجعة التى ينفذها المراجع فى نهاية السنة المالية موضوع المراجعة بهدف الحصول على أدلة وقرائن كافية ، بعد الاخذ فى الحسبان الادلة والقرائن التى حصل عليها أثناء المراجعة الاولية ، تمكنه من ابداء الرأى فى القوائم المالية التى أعدتها ادارة المنشأة .

التدقيـــــق :

تشير كلمة التدقيق فى هذه الوثيقة الى مراجعة أوراق العمل بمافى ذلك خطة المراجعة ومايوثقها من أوراق عمل من قبل الشخص أو الاشخاص المسئولين عن الاشراف على أعمال المساعدين كما تشير الى قراءة القوائم المالية والتقرير المقترح عليها قراءة متمعنة بهدف التأكد من أن تلك القوائم والتقرير تتناسق مع الادلة والقرائن التى تم الحصول عليها نتيجة لتنفيذ اختبارات المراجعة .

العميـــــل:

المنشأة التى تتعاقد مع احد مكاتب المحاسبين القانونيين او احدى شركات المحاسبة القانونية لقيام الاخيرة بالخدمات المهنية .

المجلـــس :

مجلس ادارة معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

المنشـــاة :

أى شخص أو أى شخصية اعتبارية سواء كانت هادفة او غير هادفة للربح .

مكتـب المحاسبة :

أى منشأة تزاول مهنة المحاسبة والمراجعة فى المملكة العربية السعودية .

شركة المحاسبة :

تنشأ بسبب اتفاق شخصين او اكثر ممن رخص لهم بممارسة المهنة على تكوين شركة محاسبة .

المعهـــــد :

معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

العضـــــــو :

عضو معهد المحاسبين القانونيين السعودى الاساس او المشارك او المنتسب .

ممارسة المهنة :

تقديم الخدمات المهنية للعملاء بواسطة محاسب قانونى او شركة محاسبة .

اختبار التأهيل للزمالة :

هو ذلك الامتحان المعطى من قبل المعهد وباشراف لجنة الاختبارات به حسب الاجراءات المحددة وذلك لمعرفة مدى الكفاءة العلمية والتاهيل المهنى لمن يريد مزاولة المهنة . يجب ان يغطى هذا الامتحان كل ماله صلة بعمل المراجع مثل المحاسبة المالية ، المراجعة ، انظمة الضرائب والزكاة ، الانظمة التجارية ...الخ .

شهادة الزمالة :

وثيقة تعطى من قبل المعهد لمن اجتاز اختبار التأهيل للزمالة بنجاح .

معايير المراجعة المتعارف عليها :

معايير المراجعة المعتمدة فى المملكة العربية السعودية من قبل جهة رسمية اعطيت سلطة اصدار هذه المعايير . وتعتبر معايير المراجعة المعتمدة من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى هى المعايير المتعارف عليها عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح .

القارئ المدرك :

يقصد بالقارئ المدرك الشخص القادر على تحديد الامور المعروضة فى القوائم المالية التى لها علاقة بالقرارات التى يتخذها بناء على تلك القوائم . ولايشترط فى ذلك الشخص قدرته على اعداد القوائم المالية . وانما يشترط فيه القدرة على استيعاب المعلومات المعروضة فى القوائم المالية وتحديد ماله علاقة منها بالقرار او القرارات التى يتخذها والتى تتطلب معلومات مالية معروضة فى تلك القوائم .

اسلوب المراجعة :

القرارات التى يتخذها المراجع المتعلقة بدرجة القناعة التى ينوى الحصول عليها من المصادر التالية عند تجميع أدلة وقرائن المراجعة اللازمة لتحقيق هدف معين من أهداف المراجعة :

(أ) الانظمة المستخدمة فى المنشأة خاصة نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية .
(ب) اختبارات المراجعة التحليلية .
(جـ) اختبارات التحقق التفصيلية للارصدة والعمليات .

ادلة وقرائن المراجعة :

المعلومات والاثباتات التى يحصل عليها المراجع للوصول الى درجة معقولة من القناعة تمكنه من ابداء الرأى فى القوائم المالية ككل .

النظام المحاسبى :

الاجراءات التى أقرتها ادارة المنشأة لتحديد العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على مركزها المالى ونتائج أعمالها واثبات تلك العمليات والاحداث والظروف وتحليلها وقياس تأثيرها وتصنيفها وتجميع المعلومات اللازمة لاعداد القوائم المالية .

نظام الرقابة الداخلية :

الاجراءات التى اقرتها ادارة المنشاة للتاكد من الالتزام بالسياسات التى وضعتها والحفاظ على اصول المنشاة واكتمال ودقة السجلات . ويهدف نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالنظام المحاسبى الى منع الاخطاء او اكتشافها واتخاذ الاجراءات المناسبة لتصحيحها . وتشمل الاخطاء المقصودة منها وغير المقصودة . ويتكون نظام الرقابة الداخلية عادة من ضوابط عامة واجراءات رقابة تطبيقية .

الضوابط العامة فى نظام الرقابة الداخلية :

يقصد بالضوابط العامة القواعد الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الهادفة لخلق محيط ملائم لتنفيذ الانظمة المعمول بها فى المنشاة وخاصة النظام المحاسبى واجراءات الرقابة الداخلية . وتعنى الضوابط العامة بعدة امور منها الفصل المناسب بين المسئوليات المتعارضة ، تحديد الصلاحيات الملائمة ، الاشراف والتدقيق على التنفيذ ، اختيار الاشخاص ذوى الكفاءة المناسبة وضبط حرية الوصول الى اصول المنشاة وسجلاتها .

اجراءات الرقابة التطبيقية :

يقصد بها اجراءات الرقابة المتعلقة بتطبيق معين (على سبيل المثال: المبيعات، التحصيلات والمدينون او المشتريات ، المدفوعات والدائنون)• وتهدف اجراءات الرقابة التطبيقية الى التاكد من صحة واكتمال ودقة العمليات والسجلات المتعلقة بتطبيق معين • وتشمل هذه الاجراءات عادة اجراءات تتعلق بالتاكد من ان العملية قد تم اعتمادها من قبل الشخص ذو الصلاحية المناسبة، اكتمال وصحة ودقة المستندات المؤيدةللعملية ، اكتمال وصحة ودقةتسجيل العملية ، اكتمال وصحة ودقة التقارير التى تحتوى على العملية• وقد يتم تنفيذ اجراءات الرقابة التطبيقية يدويا او قد يتم تنفيذها عن طريق الحاسب الالى •

اختبارات الالتزام :

الاجراءات التى ينفذها المراجع للحصول على ادلة وقرائن تمكنه من تحديد ما اذا كانت الانظمة (نظام الرقابة الداخلية مثلا) التى ينوى الاعتماد عليها كاساس لابداء الراى فى القوائم المالية قد تم تطبيقها اثناء المدة موضوع المراجعة • وقد ينطوى اختبار الالتزام على عينة من العمليات التى تخضع للنظام الذى ينوى المراجع الاعتماد عليه او قد يشمل كل العمليات التى تخضع لذلك النظام•

أدلة وقرائن الالتزام :

المعلومات التى يحصل عليها المراجع نتيجة لتنفيذ اختبارات الالتزام والتى تساعده على تحديد ماذا كانت اجراءات احد الانظمة التى ينوى الاعتماد عليها قد تم تطبيقها خلال المدة موضوع المراجعة•

اختبارات المراجعة التحليلية :

الاجراءات التى ينفذها المراجع بهدف الحصول على قرائن تشير الى معقولية أحد الارقام الظاهرة فى القوائم المالية • وتنطوى اختبارات المراجعة التحليلية على دراسة المراجع للعلاقة بين رقم فى القوائم المالية وأرقام او مؤشرات او معلومات اخرى متاحة له • وتتضمن اختبارات المراجعة التحليلية الخطوات التحليلية الاساسية التالية :

أ ـ تحديد العوامل الرئيسية التى من المتوقع أن تحكم حجم الرقم موضوع المراجعة •

ب ـ تحديد العلاقة التقريبية بين العوامل الرئيسية التى تم تحديدها فى (أ) والرقم موضوع المراجعة •

ج ـ تقدير حجم الرقم بناء على العلاقة المحددة فى (ب) اذا كانت لاتزال صحيحة.

د ـ مقارنة الرقم الفعلى بالرقم المقدر.

هـ ـ تقص أسباب أية اختلافات هامة بين الرقم الفعلى والرقم المقدر.

اختبارات التحقق التفصيلية :

الاجراءات التى ينفذها المراجع بهدف الحصول على أدلة وقرائن تعضد أحد ارقام القوائم المالية عن طريق فحص التفاصيل التى تكوّن ذلك الرقم. وقد يمثل الرقم موضوع اختبار التحقق أحد ارصدة قائمة المركز المالى (على سبيل المثال: رصيد المدينين التجاريين) او قد يمثل عملية أو مجموعة من العمليات التى أثرت على قائمة المركزالمالى خلال المدة موضوعالمراجعة (على سبيل المثال :المبيعات، المبالغ المحصلة من احد البنوك نتيجة لاتفاقية القرض الموقع معه) وقد يقوم المراجع بتنفيذ اختبار التحقق التفصيلى على أساس عينة من المفردات التى تكوّن الرصيد او على أساس كل المفردات التى تكوّن الرصيد.

المراجعة الاولية :

اختبارات المراجعة التى ينفذها المراجع قبل نهاية السنة المالية موضوع المراجعة بهدف الحصول على أدلة وقرائن تمكنه من تحديد ماذا كانت العمليات والاحداث والظروف التى لها تأثير على المركز المالى للمنشاة ونتائج اعمالهاقدتم اثباتها وقياسها وتصنيفها وتحليلها بطريقة سليمة ، مكتملة ودقيقة. وقد يشمل نطاق المراجعة الاولية تنفيذ اختبارات الالتزام اذا كان أسلوب المراجعة المعتمد من قبل المراجع المسئول ينطوى على الاعتماد على الانظمة المعمول بها فى المنشأة كماقد يشمل تنفيذ اختبارات التحقق التفصيلية واختبارات المراجعة التحليلية على العمليات والاحداث والظروف التى أثرت على المركز المالى ونتائج الاعمال حتى تاريخ سابق لتاريخ نهاية السنة المالية موضوع المراجعة.

مهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات المهنية (المهنة) :

يقدم المحاسبون القانونيون مجموعة من الخدمات المترابطة فلسفيا وعمليا هدفها المشترك هو مساعدة عملائهم على تحقيق اهدافهم المشروعه . وتشمل هذه الخدمات مايلى :

أ ـ خدمات محاسبية

ب ـ خدمات المراجعة والتدقيق

ج ـ خدمات استشارية

د ـ خدمات الضريبة والزكاة.

تهدف الخدمات المحاسبية الى مساعدة المنشاة على الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات

والاحداث والظروف التى تؤثر على مركزها المالى ونتائج اعمالها ومصادرواستخدام الاموال واستخراج التقارير المالية الدورية .

وتهدف خدمات المراجعة والتدقيق الى زيادة الثقة بدرجات متفاوته فى التقارير المالية التى تصدرها ادارة المنشاة لمنفعة الاخرين مما يؤدى الى زيادة اعتماد مستخدمى هذه التقارير عليها . وتتطلب مراجعة التقاريرالمالية التى تصدرها الادارة بهدف ابداء الراى عليها قيام المحاسب القانونى بدراسة الكثيرمن اوجه نشاط المنشاة بما فى ذلك الانظمة المالية والادارية والاجراءات المعمول بهامما يمكنه من تقديم مقترحات بناءه بخصوص هذه الانظمة والاجراءات . والهدف من تقديم هذه المقترحات هو مساعدة العميل على تحقيق اهدافه الشرعية . وعادة مايتم ذلك نتيجة لتطبيق خبرة المحاسب القانونى ودرايته بالممارسات المالية والادارية الجيدة لحل المشاكل الادارية والمالية التى يواجهها العميل والتى يتسنى للمحاسب القانونى التعرف عليها اثناء تنفيذه لاجراءات المراجعة والتدقيق .

وبالاضافة الى تقديم المقترحات البناءة لحل المشاكل التى قد يتعرف عليها المحاسب القانونى اثناء تنفيذه لاجراءات المراجعة والتدقيق، قد تتعاقد المنشاة مع المحاسب القانونى لتقديم خدمات استشارية بخصوص مشاكل محدده تواجهها ادارة المنشاة . ولايقتصر نطاق الخدمات الاستشارية التى قد يقدمها المحاسب القانونى على نوع معين من انواع المشاكل التى قد تواجهها ادارة المنشاة .ففى نطاق الخدمات الاستشارية قد يقوم المحاسب القانونى بتصميم نظام محاسبى سواء كان يدويا او الكترونيا، نظام رقابة داخلية ، نظام لاحتساب التكاليف كما قديقوم المحاسب القانونى بدراسة الهيكل التنظيمى للمنشاة وتقديم الاقتراحات اللازمة لزيادة فعاليته او قد يقوم المحاسب القانونى بدراسة فرص الاستثمار المتاحة للمنشاة والخدمات الاخرى التى يتخصص فى ادائهاوتقديم المقترحات اللازمة لاستغلالهاوتتوقف قدرة المحاسب القانونى على تقديم مثل هذه الخدمات الاستشارية على خبرته ودرايته بالممارسات المالية والادارية الجيدة وكفاءته فى تحليل المشاكل المالية والادارية التى قد تواجه ادارة المنشاة واقتراح الحلول العملية التى ثبتت فعاليتهافى اوضاع مشابهة .وفى نطاق الخدمات الاستشارية ، ينحصر دور المحاسب القانونى فى تقديم الاقتراحات العملية وتقع مسئولية قبول هذه الاقتراحات او ورفضها على ادارة المنشاة . وتهدف الخدمات الضريبية والزكاة الى مساعدة العميل على الوفاء بمتطلبات مصلحة الدخل والزكاة .

وعلى الرغم من اختلاف انواع الخدمات التى قد يقدمها محاسبون قانونيون مختلفون هناك عنصر اساسى يوحد بينهم كمهنيين وهو الالتزام بالمعايير الفنية والاخلاقية التى تفرضها عليهم مهنتهم ورغبتهم الاكيدة فى مساعدة عملائهم على تحقيق اهدافهم المشروعه . وهذا هو العنصر الذى يوحدهم كاعضاء فى مهنة واحدة ويضع اساسا لتوسيع نطاق خدماتهم لتشمل مجالات جديدة .

ملحق (٢) معانى بعض الكلمات والعبارات الشائع استخدامها

ملحـــــق رقم (٢)

معانـى بعض الكلمـات والعبـارات الشائع استخدامها

الانجليـزى	العربـــى
Account	حســـــــــاب
Account Design	تصميـــــم الحســـاب
Accounts Payable Ledger	دفتر استاذ حسابات الدائنين
Accounts Receivable	حسابات مدينين
Accounts Receivable Ledger	دفتر استاذ حسابات المدينين
Accounts Titles	اسماء الحسابات
Accounting Concepts	المفاهيم المحاسبيـة
Accounting Controls	الضوابط المحاسبيـــة
Accounting Conventions	البديهيات المحاسبية
Accounting Cycle	الدورة المحاسبيـــة
Accounting Equation	المعادلة المحاسبيـة
Accounting Period	الفترة المحاسبيـــة
Accounting Postulates	بديهيات المحاسبـــة
Accounting Principles	مبادىء المحاسبـــة
Accounting Procedures	الاجراءات المحاسبية
Accounting Procedures and Techniques	اجراءات واساليب المحاسبية
Accounting Standards	المعايير المحاسبيـــة
Accounting System	النظام المحاسبـــى
Accounting Theory	نظرية المحاسبـــة
Accumulated Depreciation	متجمع الاستهـــلاك
Accrual Basis	اساس الاستحقـــاق
Accrued Expenses	مصروفات مستحقـــة
Acid-test Ratio	نسبة السداد السريـــع
Adjustments	تسويـــــات
Administrative Accounting	محاسبة اداريـــة
Administrative Controls	الضوابط الاداريـــة
Administrative and General Expenses	مصروفات ادارية وعموميـة
Aging Receivables	تحديد عمر حسابات المدينين

الانجليزى	العربى
Application Controls	الضوابط التطبيقية
Articles of Incorporation	النظام الاساسى للشركة
Audit Manual	دليل المراجعة
Audit Plan	خطة المراجعة
Audit Program	برنامج المراجعة
Audit Trail	تدقيق المراجعة
Average Cost Method	طريقة متوسط التكلفة
Bad Debt Expense	ديون معدومة
Balance	رصيد
Balance Sheet	قائمة المركز المالى
Balance Sheet Classification	تبويب قائمة المركزالمالى
Bank Statement	كشف حساب البنك
Bill of Lading	بوليصة الشحن
Bonds Payable	قرض السندات
Book of Final Entry	دفتر القيد النهائى
Book-keeping Machines	الالات المحاسبية
Book Value	القيمة الدفترية
Budget	الموازنة
Budgetary Control	الرقابة باستخدام الموازنات
Budgeting	اعداد الموازنات
Buildings	مبانى
Bylaws	اللوائح الداخلية
Capital	رأس المال
Capital Assets	اصول رأسمالية
Capital Expenditure	مصروفات رأسمالية
Cash in Bank	نقدية فى البنوك
Cash Basis	الاساس النقدى
Cash Deficit	عجز نقدى
Cash Disbursement Journal	يومية المدفوعات
Cash Discount	خصم نقدى

الانجليزى	العربى
Cash Discount on Purchase	خصم نقدى على المشتريات
Cash Flows	تدفقات نقدية
Cash Flow Statement	قائمة التدفق النقدى
Cash on Hand	نقدية فى الخزينة
Cash In-Flows	تدفقات نقدية داخلة (مقبوضات)
Cash Out-Flows	تدفقات نقدية خارجة (مدفوعات)
Cash Receipts Journal	يومية المقبوضات
Cash Register	آلة تسجيل النقد
Cash Surplus	فائض نقدى
Certified Public Accountant	محاسب قانونى عام
Chart of Accounts	دليل الحسابات
Check Register	سجل الشيكات الصادرة
Closing the Books	قفل الدفاتر
Code of Professional Ethics	قواعد سلوك واداب المهنة
Collections	المتحصلات
Common Stock	الاسهم العادية
Communication Function	وظيفة الاتصال
Comparative Statements	القوائم المقارنة
Comparative Income Statements	قوائم الدخل المقارن
Compensating Balances	الارصدة المعوضة
Compound Journal Entry	قيد يومية مركب
Conservatism	التحفظ
Consignment Goods	بضاعة بصفة امانة
Contra Accounts	حسابات مقابلة
Controlling Accounts	حسابات المراقبة
Correction of Errors	تصحيح الاخطاء
Cost Accounting	محاسبة التكاليف
Cost of Goods in Process	تكلفة البضائع تحت التشغيل
Cost of Goods Sold	تكلفة البضاعة المباعة
Cost of Sales	تكلفة المبيعات
Credit	دائن

الانجليزى	العربى
Credit Department	ادارة الائتمان
Creditors Ledger	دفتر استاذ الدائنين
Current Assets	اصول متداولة (جارية)
Customer Ledger	دفتر استاذ حسابات عملاء
Current Liabilities	خصوم متداولة
Current Ratio	نسبة التداول
Debit	مدين
Debit and Credit Memoranda	اشعار خصم واشعار اضافة
Deferred charges	اعباء مؤجلة
Depletion	النفاد
Depletion Expense	مصروف النفاد
Depreciation	الاستهلاك
Depreciation Expense	مصاريف الاستهلاك
Design of Accounting Systems	تصميم النظم المحاسبية
Disbursements	مدفوعات
Dishonoured Notes Receivable	اوراق قبض مرفوضة
Discount on Stock	خصم اصدار الاسهم
Dividend Income	ارباح موزعة
Dividends Payable	ارباح موزعة مستحقة الدفع
Donations	تبرعات (هبات)
Double Declining Balance	طريقة القسط المتناقص
Double-Entry System	نظام القيد المزدوج
Dual Dating	التاريخ المزدوج
End of Period Adjustments	تسويات نهاية المدة
Engagement Letter	خطاب اتفاق
Entity Concept	مفهوم الوحدة المحاسبية
Equipment	معدات
Finance	تمويل
Financial Analysis	تحليل مالى
Financial Position	المركز المالى
Financial Statements	القوائم المالية

الانجليزى	العربى
Quantifiability	القياس الكمى
Ratio Analysis	التحليل باستخدام النسب
Real Accounts	الحسابات الحقيقية
Realization Principle	مبدأ التحقق
Reconciling the Bank Account	تسوية حساب البنك
Relevance	الملاءمة
Rent Expenses	مصروفات الايجار
Rent Income	ايرادات من الايجار
Replacement Cost	تكلفة الاحلال
Responsibility Accounting	المحاسبة على اساس المسئولية
Retail Method of Inventory Valuation	طريقة اسعار التجزئة
Retained Earnings	ارباح محتجزة
Revenue Expenditure	مصروفات ايرادية
Rules of Professional Conduct	قواعد السلوك المهنى
Sales Discount	خصم مبيعات
Sales Journal	يومية مبيعات
Sales Returns and Allowances	مردودات ومسموحات مبيعات
Sales Returns and Allowances Journal	يومية مردودات ومسموحات مبيعات
Sales Revenue	ايراد مبيعات
Securities	اوراق مالية
Selling Expenses	مصروفات البيع
Shareholders	حملة الاسهم
Simultaneous Preparation of Documents Journals & Ledger	الاعداد المتزامن للمستندات مع التسجيل فى اليومية والاستاذ فى نفس الوقت
Software	برامج الحاسب الالكترونى
Sources and Application of Funds Table	قائمة مصادر الاموال واستخداماتها
Special Journal	يومية خاصة

الانجليزى	العربى
Finished Goods Inventory	تكلفة البضاعة الجاهزة
First-in, First Out (FIFO)	مايرد اولا يصرف اولا
Fixed Assets	اصول ثابتة
Flow Charts	خرائط مسار وتتبع الاجراءات
Freight-in	النقل لداخل المنشأة
Freight-in Expenses	تكاليف النقل لداخل المنشأة
Functions of the Accounting System	وظائف النظام المحاسبى
Furniture and Fixtures	اثاث وتركيبات
General Journal	يومية عامة
General Ledger	استاذ عام
Goodwill	الشهرة
Governmental Accounting	المحاسبة الحكومية
Gross Profit Method of Estimating Inventories	طريقة الربح الاجمالى لتقدير المخزون
Hardware	اجهزة الحاسب الالكترونى
Hourly Rate Method	طريقة معدل الساعة (لتقدير الاستهلاك)
Income Statement	قائمة الدخل
Income Taxes	ضريبة الدخل
Input Devices	اجهزة مدخلات الحاسب الالكترونى
Intangible Assets	اصول غير ملموسة
Integrated Data Processing	المعالجة الاندماجية للبيانات
Internal Control	الرقابة الداخلية
Internal Controls	الضوابط الداخلية
Interpretation of Accounting Data	تفسير البيانات المحاسبية
Inventory	المخزون (الجرد)
Invoices	الفواتير
Journal	دفتر اليومية

الانجليزى	العربى
Journal Entry	قيد اليومية
Land	اراضى
Last-in, First Out (LIFO)	الوارد اخيرا يصرف اولا
Lease Contract	عقد ايجار
ledger	دفتر استاذ
Lessee	المستأجر
Lessor	المؤجر
Liabilities	الخصوم
Long-term Liabilities	خصوم طويلة الاجل
Management Advisory Services	خدمات استشارية ادارية
Marketable Securities	اوراق مالية قابلة للتحول الى نقد فورا
Matching Concept	مفهوم مضاهاة الايرادات بالمصروفات
Measurement Function	وظيفة القياس
Merchandise Inventory	مخزون البضاعة
Mortgage	رهينه
Mortgage Payable	قرض برهن
Miscellaneous Expenses	مصروفات متنوعة
Negative Confirmation	مصادقة سلبية
Neutrality	الحياد (الاستقلال)
Nominal Accounts	الحسابات الاسمية
Normal Balance	الرصيد العادى
Notes Receivable	اوراق قبض
Notes Receivable Journal	يومية اوراق قبض
Notes Payable	اوراق دفع
Notes Payable Journal	يومية اوراق دفع
Objective Evidence	الدليل الموضوعى
Other Expenses	مصروفات اخرى
Other Income	ايرادات اخرى
Output Devices	اجهزة مخرجات الحاسب الالكترونى
Owners' Equity	حقوق الملكية
Owners' Equity-to-Debt Ratio	نسبة حقوق الملكية الى الدائنين

الانجليزى	العربى
Peer Review	مراقبة الاداء
Permanent Accounts	الحسابات الدائمة
Periodic Inventory System	نظام الجرد الدورى
Periodicity Concept	مفهوم الفترات الدورية
Perpetual Inventory System	نظام الجرد المستمر
Petty Cash	خزينة المصروفات النثرية
Petty Cash Journal	يومية المصروفات النثرية
Plant Assets	اصول المصنع
Positive Confirmation	مصادقة ايجابية
Posting Machine	آلة الترحيل
Predecessor Auditor	المراجع السابق
Preferred Stock	الاسهم الممتازة
Pre-opening Expenses	مصاريف ماقبل الافتتاح
Premium on Stock	علاوة اصدار الاسهم
Prepaid Expenses	مصاريف مدفوعة مقدما
Pricing the Inventory	تسعير المخزون السلعى
Principle of Associating Cause and Effect	مبدأ ربط السبب بالأثر
Principle of Systematic and Rational Allocation	مبدأ التخصيص المنطقى المنتظم
Productivity Method	طريقة حجم الانتاج (لتقدير الاستهلاك)
Profession	مهنة او وظيفة
Profit and Loss Account	حساب الارباح والخسائر
Physical Inspection of Assets	المعاينة الفعلية للاصول
Punched-card Equipment	آلة تثقيب البطاقات
Purchases	مشتريات
Purchases Discount	خصم مشتريات
Purchases Journal	يومية مشتريات
Purchases Returns and Allowances Journal	يومية مردودات ومسموحات المشتريات

الانجليزى	العربى
Stable Purchasing Power Concept	مفهوم القوة الشرائية الثابته
Stationary	ادوات كتابيـــــــــة
Statement of Change in Financial Position	قائمة التغيرات فى المركزالمالى
Stockholders' Equity	حقـــــوق المساهميـــــن
Straight Line Method	طريقة القسط الثابت فى تقدير الاستهلاك
Subsidiary ledger	دفتر استاذ فرعـــــى
Substantive Tests	اختبـــــارات التحقـــق
Successor Auditor	المراجـــــع اللاحـــــق
Sum of year's Digits	طريقة مجموعة ارقام السنوات لحساب الاستهلاك
System of Internal Control	نظام الرقابة الدخليـــــة
Systems Flow Charts	خرائط تتابع سلسلة الاجراء ات والنظم
Temporary Accounts	الحسابـــات المؤقتـــــه
Timeliness	التوقيـــــــــــت
Tools	عـــــــــــــدد
Trading Account	حســـــــاب المتاجـــرة
Treasury Stock	سنـــــدات الخزانـــــة
Trial Balance	ميزان المراجعـــــــة
Turnover of Merchandise Inventory	معدل دوران المخزون السلعى
Understandability	القابلية للفهـــــــم
Unexpired Costs	مصاريف غير مستنفـــذة
Uniformity	التوحيـــــــــــد
Valuation Accounts	حسابات تقويـــم الاصـــول
Verifiability	القابلية للمراجعـــــة
Vertical Analysis	التحليـــل الرأســـــى
Vouchers Payable Journal	يومية اذونات الســـداد
Working Capital	رأس المال العامـــــل
Working Capital Turnover	معدل دوران رأس المال العامل
Work Sheet	ورقـــــة عمـــــل
Written Narrative of Internal Control	وصف كتابى للرقابة الداخلية