

## دراسة مقارنة

لالتزام الشركات المساهمة بمعايير المحاسبة وبمتطلبات الإفصاح النظامية في التقارير المالية، ومقارنة لمواضيع معايير المحاسبة السعودية والدولية والأمريكية والإسلامية وإجراءات إعداد المعايير، ومقارنة تفصيلية لمتطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة السعودية والدولية

## التقرير التنفيذي

إعداد

لجنة معايير المحاسبة

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

بناءً على تكليف من هيئة السوق المالية

رجب ١٤٢٩هـ

يوليو ٢٠٠٨م

## تقديم:

بتكليف من هيئة السوق المالية، قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإجراء دراسة مقارنة لمتطلبات معايير المحاسبة ومدى الإفصاح الفعلي للشركات المساهمة المتداول أسهمها في المملكة العربية السعودية للسنوات: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م. وتتكون الدراسة من تقرير تنفيذي تضمن عرضاً لتوصيات الدراسة ونتائجها، والإجراءات التنفيذية لإعدادها، وأربعة أجزاء. ويبين ما يلي عرضاً لما شمله كل منها:

### • التقرير التنفيذي:

يهدف هذا التقرير إلى تقديم نبذة مختصرة لما شملته الدراسة، وعرضاً لتوصيات الدراسة ونتائجها، والإجراءات التنفيذية لإعدادها.

### • الجزء الأول: دراسة مقارنة للإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة فيما بينها في المملكة العربية السعودية للأعوام: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى التحقق من مدى التزام الشركات المساهمة بمتطلبات معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند إعداد القوائم المالية لعام ٢٠٠٥م، ومتطلبات هيئة السوق المالية ووزارة التجارة ذات الصلة بالإفصاح في التقارير المالية، وقد تمت تغطية هذا الهدف في (ثانياً) من هذا الجزء. ويهدف هذا الجزء أيضاً إلى التعرف على الواقع الفعلي للإفصاح من خلال دراسة القوائم المالية للشركات المساهمة المتداول أسهمها في المملكة العربية السعودية للسنوات: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م، وقد تم تغطية هذا الهدف في: (ثالثاً) و(رابعاً) من هذا الجزء.

### • الجزء الثاني: دراسة مقارنة للمواضيع التي شملتها معايير المحاسبة وإجراءات إعداد المعايير

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى حصر المواضيع التي غطتها معايير المحاسبة الصادرة عن الجهات التي شملتها الدراسة، ومقارنة الإجراءات المتبعة من قبل هذه الجهات لإعداد المعايير، وذلك بغرض الاستفادة منها في التعرف على موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من الجهات الأخرى الواضحة لمعايير المحاسبة من حيث المعايير الصادرة وطريقة إعداد المعايير. كما يهدف هذا الجزء

إلى التعرف على مدى الحاجة إلى تطوير إجراءات إعداد المعايير في المملكة وإصدار معايير جديدة. وقد تمت تغطية موضوع حصر المواضيع في (ثانياً) من هذا الجزء، وتمت تغطية إجراءات إعداد معايير المحاسبة في (ثالثاً) من هذا الجزء.

● **الجزء الثالث: دراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية**

يشتمل هذا الجزء على دراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية، ويهدف إلى التعرف على ما إذا كانت هناك حاجة لإضافة أو حذف أو تعديل بعض متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وذلك بغرض تحقيق تقارب بين متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة ومتطلبات الإفصاح في المعايير الدولية.

● **الجزء الرابع: دراسة مقارنة تفصيلية لمتطلبات معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي المناظر له**

إضافة إلى الدراسة التفصيلية لمتطلبات الإفصاح المشار إليها في الجزء الثالث، أعدت مقارنة تفصيلية لنصوص معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي المناظر له، وتم اختيار معيار المخزون كمثال لدراسة موسعة بين متطلبات معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة ومعايير المحاسبة الدولية. وقد تم القيام بهذه المقارنة بغرض بيان جدوى هذا العمل في التقريب بين معايير المحاسبة، ويؤمل أن يتم استكمال المقارنة لبقية المعايير في دراسات لاحقة منفصلة.

وقد تضمن كل جزء من هذه الأجزاء مقدمة تعرف بمحتويات الجزء ومرفقاته، والإجراءات التنفيذية لإعداد هذا الجزء من الدراسة، والنتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

## ● مرفقات الدراسة

تتكون مرفقات الدراسة من (٣٠) مرفقاً وتمَّ إخراجها بشكل منفصل، وشملت ما يلي:

### مرفقات الجزء الأول:

- المرفقات (١-١٦): النتائج التفصيلية للتحقق من مدى الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة لجميع القطاعات، ولكل قطاع على حدة.
- مرفق (١٧): النتائج التفصيلية لمقارنة السياسات المحاسبية لجميع القطاعات، ولكل قطاع على حدة.
- مرفق (١٨): النتائج التفصيلية لمقارنة الإيضاحات الأخرى لجميع القطاعات، ولكل قطاع على حدة.
- مرفق (١٩): تحليل مقارن للسياسات المحاسبية للشركات المساهمة للأعوام: ٢٠٠٥-٢٠٠٤-٢٠٠٣م.

### مرفقات الجزء الثاني:

- مرفق (٢٠): مواضيع معايير المحاسبة الصادرة عن الجهات التي شملتها الدراسة المقارنة.
- مرفق (٢١): معايير المحاسبة الواردة في *FASB Current Text*.
- مرفق (٢٢): معايير المحاسبة والآراء والتفسيرات المهنية المتعارف عليها والصادرة عن الجهات التي شملتها الدراسة المقارنة.
- مرفق (٢٣): لائحة الإجراءات التنفيذية لإعداد معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- مرفق (٢٤): إجراءات إعداد معايير المحاسبة الدولية *IASB Due Process*.
- مرفق (٢٥): القواعد المنظمة لإجراءات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *FASB Rules of Procedure*.
- مرفق (٢٦): حقائق عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *Facts about FASB*.

### مرفقات الجزء الثالث:

- مرفق (٢٧): الجداول المقارنة لنصوص فقرات الإفصاح في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومعايير المحاسبة الدولية.

### مرفقات الجزء الرابع:

- مرفق (٢٨): ملخص بالمواضيع الرئيسة والفرعية التي شملها معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ونظيره الدولي، وأوجه الشبه والاختلاف بينهما.

- مرفق (٢٩): الجدول المقارن لنصوص فقرات معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ونظيره الدولي.

### النظام الآلي للتحقق من الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية ذات العلاقة بالتقارير المالية:

- مرفق (٣٠): النظام الآلي للتحقق من الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية ذات العلاقة بالتقارير المالية، وقد تم تضمينه في القرص المدمج والذي يحتوي على نسخة إلكترونية كاملة من الدراسة ومرفقاتها.

هذا، وقد أعدت هذه الدراسة من قبل لجنة معايير المحاسبة المنبثقة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتتكون اللجنة حالياً من معالي الأستاذ عبدالعزيز راشد الراشد رئيساً، وعضوية كل من: الأستاذ عبدالمحسن عبدالعزيز الفارس، والأستاذ/ محمد عبدالعزيز الشايع، والأستاذ/ أسعد صالح باسودان، والأستاذ/ جهاد محمد العمري، والدكتور/ نبيه عبدالرحمن الجبر، والدكتور/ عبدالرحمن أحمد المحارفي، والدكتور/ عبدالملك عبدالله الحقييل، والأستاذ/ سعد قاسم القاسم، والأستاذ/ خالد ناصر النويصر، والدكتور/ عبدالرحمن محمد الرزين، والأستاذ/ حمود عبدالعزيز العجلان، والأستاذ/ خالد محمد الخويطر. وشكلت اللجنة فريقاً للإشراف على إعداد الدراسة يتكون من: معالي الأستاذ عبدالعزيز راشد الراشد، والأستاذ/ عبدالمحسن عبدالعزيز الفارس، والدكتور/ أحمد عبدالله المغامس، والدكتور/ عبدالرحمن محمد الرزين. وكلف فريق الإشراف الأستاذ/ يوسف محمد المبارك ليتولى إدارة تنفيذ المشروع.

## الفهرس

### رقم الصفحة

### الموضوع

٩	مقدمة	أولاً:
١٣	توصيات الدراسة	ثانياً:
٢٣	نتائج الدراسة	ثالثاً:
٢٣	الجزء الأول: دراسة مقارنة للإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة فيما بينها في المملكة العربية السعودية للأعوام: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م	١-
٢٣	١/١ التحقق من الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية	
٢٦	٢/١ مقارنة الإفصاح الفعلي للشركات المساهمة	
٢٧	١/٢/١ السياسات المحاسبية	
٢٨	٣/٢/١ الإيضاحات الأخرى	
٢٨	الجزء الثاني: دراسة مقارنة للمواضيع التي شملتها معايير المحاسبة وإجراءات إعداد المعايير	٢-
٢٨	١/٢ مقارنة المواضيع التي شملتها معايير المحاسبة	
٣١	٢/٢ مقارنة إجراءات إعداد معايير المحاسبة	
٣٣	الجزء الثالث: دراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية	٣-
٣٤	الجزء الرابع: دراسة مقارنة تفصيلية لمتطلبات معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي المناظر له	٤-
٣٥	نطاق الدراسة	رابعاً:
٣٧	الإجراءات التنفيذية لإعداد الدراسة	خامساً:
٣٧	الجزء الأول: دراسة مقارنة للإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة فيما بينها في المملكة العربية السعودية للأعوام: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م	١-
٣٧	١/١ التحقق من مدى الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية	
٣٩	٢/١ السياسات المحاسبية	

رقم  
الصفحة

الموضوع

- ٤١ ٣/١ الإيضاحات الأخرى
- ٤٣ -٢ الجزء الثاني: دراسة مقارنة للمواضيع التي شملتها معايير المحاسبة وإجراءات إعداد المعايير
- ٤٣ ١/٢ تحديد مواضيع معايير محاسبة
- ٤٤ ٢/٢ إجراءات إعداد المعايير
- ٤٥ -٣ الجزء الثالث: دراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية
- ٤٦ -٤ الجزء الرابع: دراسة مقارنة تفصيلية لمتطلبات معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي المناظر له
- ٤٦ -٥ المنهج المتبع لإعداد الدراسة
- ٤٧ -٦ حدود الدراسة
- ٤٩ **سادساً: القائمون على الدراسة والمشاركون فيها**
- ٤٩ -١ فريق الإشراف
- ٤٩ -٢ فريق المستشارين

## أولاً: مقدمة

بتكليف من هيئة السوق المالية، قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإجراء دراسة مقارنة لمتطلبات معايير المحاسبة ومدى الإفصاح الفعلي للشركات المساهمة المتداول أسهمها في المملكة العربية السعودية للسنوات: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م. وتتكون الدراسة من تقرير تنفيذي تضمن عرضاً لتوصيات الدراسة ونتائجها، والإجراءات التنفيذية لإعدادها، وأربعة أجزاء. ويبين ما يلي عرضاً لما شمله كل منها:

### • التقرير التنفيذي:

يهدف هذا التقرير إلى تقديم نبذة مختصرة لما شملته الدراسة، وعرضاً لتوصيات الدراسة ونتائجها، والإجراءات التنفيذية لإعدادها.

### • الجزء الأول: دراسة مقارنة للإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة فيما بينها في المملكة العربية السعودية للأعوام: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م:

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى التحقق من مدى التزام الشركات المساهمة بمتطلبات معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند إعداد القوائم المالية لعام ٢٠٠٥م، ومتطلبات هيئة السوق المالية ووزارة التجارة ذات الصلة بالإفصاح في التقارير المالية، وقد تمت تغطية هذا الهدف في (ثانياً) من هذا الجزء. ويهدف هذا الجزء أيضاً إلى التعرف على الواقع الفعلي للإفصاح من خلال دراسة القوائم المالية للشركات المساهمة المتداول أسهمها في المملكة العربية السعودية للسنوات: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م، وقد تم تغطية هذا الهدف في: (ثالثاً) و(رابعاً) من هذا الجزء.

### • الجزء الثاني: دراسة مقارنة للمواضيع التي شملتها معايير المحاسبة وإجراءات إعداد المعايير

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى حصر المواضيع التي غطتها معايير المحاسبة الصادرة عن الجهات التي شملتها الدراسة، ومقارنة الإجراءات المتبعة من قبل هذه الجهات لإعداد المعايير، وذلك بغرض الاستفادة منها في التعرف على موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من الجهات الأخرى الواضحة لمعايير المحاسبة من حيث المعايير الصادرة وطريقة إعداد المعايير. كما يهدف هذا الجزء

إلى التعرف على مدى الحاجة إلى تطوير إجراءات إعداد المعايير في المملكة وإصدار معايير جديدة. وقد تمت تغطية موضوع حصر المواضيع في (ثانياً) من هذا الجزء، وتمت تغطية إجراءات إعداد معايير المحاسبة في (ثالثاً) من هذا الجزء.

● **الجزء الثالث: دراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية**

يشتمل هذا الجزء على دراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية، ويهدف إلى التعرف على ما إذا كانت هناك حاجة لإضافة أو حذف أو تعديل بعض متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وذلك بغرض تحقيق تقارب بين متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة ومتطلبات الإفصاح في المعايير الدولية.

● **الجزء الرابع: دراسة مقارنة تفصيلية لمتطلبات معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي المناظر له**

إضافة إلى الدراسة التفصيلية لمتطلبات الإفصاح المشار إليها في الجزء الثالث، أعدت مقارنة تفصيلية لنصوص معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي المناظر له، وتم اختيار معيار المخزون كمثال لدراسة موسعة بين متطلبات معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة ومعايير المحاسبة الدولية. وقد تم القيام بهذه المقارنة بغرض بيان جدوى هذا العمل في التقريب بين معايير المحاسبة، ويؤمل أن يتم استكمال المقارنة لبقية المعايير في دراسات لاحقة منفصلة.

وقد تضمن كل جزء من هذه الأجزاء مقدمة تعرف بمحتويات الجزء ومرفقاته، والإجراءات التنفيذية لإعداد هذا الجزء من الدراسة، والنتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

## ● مرفقات الدراسة

تتكون مرفقات الدراسة من (٣٠) مرفقاً وتمَّ إخراجها بشكل منفصل، وشملت ما يلي:

### مرفقات الجزء الأول:

- المرفقات (١-١٦): النتائج التفصيلية للتحقق من مدى الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة لجميع القطاعات، ولكل قطاع على حدة.
- مرفق (١٧): النتائج التفصيلية لمقارنة السياسات المحاسبية لجميع القطاعات، ولكل قطاع على حدة.
- مرفق (١٨): النتائج التفصيلية لمقارنة الإيضاحات الأخرى لجميع القطاعات، ولكل قطاع على حدة.
- مرفق (١٩): تحليل مقارن للسياسات المحاسبية للشركات المساهمة للأعوام: ٢٠٠٥-٢٠٠٤-٢٠٠٣م.

### مرفقات الجزء الثاني:

- مرفق (٢٠): مواضيع معايير المحاسبة الصادرة عن الجهات التي شملتها الدراسة المقارنة.
- مرفق (٢١): معايير المحاسبة الواردة في *FASB Current Text*.
- مرفق (٢٢): معايير المحاسبة والآراء والتفسيرات المهنية المتعارف عليها والصادرة عن الجهات التي شملتها الدراسة المقارنة.
- مرفق (٢٣): لائحة الإجراءات التنفيذية لإعداد معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- مرفق (٢٤): إجراءات إعداد معايير المحاسبة الدولية *IASB Due Process*.
- مرفق (٢٥): القواعد المنظمة لإجراءات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *FASB Rules of Procedure*.
- مرفق (٢٦): حقائق عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *Facts about FASB*.

### مرفقات الجزء الثالث:

- مرفق (٢٧): الجداول المقارنة لنصوص فقرات الإفصاح في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومعايير المحاسبة الدولية.

### مرفقات الجزء الرابع:

- مرفق (٢٨): ملخص بالمواضيع الرئيسة والفرعية التي شملها معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ونظيره الدولي، وأوجه الشبه والاختلاف بينهما.

- مرفق (٢٩): الجدول المقارن لنصوص فقرات معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ونظيره الدولي.

**النظام الآلي للتحقق من الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية ذات العلاقة بالتقارير المالية:**

- مرفق (٣٠): النظام الآلي للتحقق من الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية ذات العلاقة بالتقارير المالية، وقد تم تضمينه في القرص المدمج والذي يحتوي على نسخة إلكترونية كاملة من الدراسة ومرفقاتها.

## ثانياً: توصيات الدراسة

تضمن (ثالثاً) من هذا التقرير ملخصاً بالنتائج التي أظهرتها الدراسة، وتضمن كل جزء من أجزاء الدراسة النتائج ذات الصلة بذلك الجزء، وفيما يلي التوصيات المقترحة:

١- ليتسنى التوصل إلى نتائج موضوعية حول مدى الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المحاسبة وبمتطلبات قواعد التسجيل والإدراج الصادرة عن هيئة السوق المالية وأحكام نظام الشركات ذات الصلة بالإفصاح في التقارير المالية، فصّلت تلك المتطلبات وصيغت في شكل أسئلة. وطوّرت نظام تطبيقي يُمكن من تيسير الحصول على المعلومات وتصنيفها، وتحليلها واستخلاص النتائج والمقارنات، وذلك لكل (معياري/نظام/لائحة)، وعلى مستوى كل شركة على حدة، ولكل قطاع ولجميع القطاعات. وقد أظهرت الدراسة وجود عدد من الصعوبات عند التحقق من الالتزام بتلك المتطلبات منها:

- صعوبة تكمن في التعرف على مدى تطبيق معايير المحاسبة من واقع التقارير المالية المنشورة (انظر: ١/١/١/١ من ثالثاً في هذا التقرير).
- صعوبة التوصل المباشر الموثق إلى التحقق من الالتزام بقواعد التسجيل والإدراج الصادرة عن هيئة السوق المالية، بشأن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في تقارير مجالس الإدارة (انظر: ٢/١/١ من ثالثاً) في هذا التقرير).
- صعوبة التوصل المباشر الموثق إلى التحقق من الالتزام بأحكام نظام الشركات ذات الصلة بالإفصاح في التقارير المالية (انظر ٣/١/١ من ثالثاً) في هذا التقرير).

وتعود الصعوبات المشار إليها أعلاه إلى أن المعلومات المتوفرة في التقارير المالية لا تمكن من معرفة مدى التزام الشركة بتطبيق معايير المحاسبة أو المتطلبات النظامية. فقد تنطبق المتطلبات على الشركة ولكن الشركة لم تلتزم بتنفيذها، أو لا تنطبق المتطلبات على الشركة ولذا لم تلتزم بها الشركة. وللوقوف على الإجابة الملائمة يتعين الرجوع إلى المعلومات المتوفرة لدى الشركة التي تم

بناءً عليها إعداد التقارير المالية مثل: موازين المراجعة، وأوراق التجميع لأرصدة القوائم المالية، وإقرارات أعضاء مجلس الإدارة، وغير ذلك من الوثائق ذات الصلة بالمعلومات الواردة في التقارير المالية. وتلآفي أوجه القصور المذكورة، توصي الدراسة بما يلي:

١/١ تطلب هيئة السوق المالية من كل شركة مساهمة القيام - عند إعداد القوائم المالية في نهاية كل سنة مالية - بالتحقق من الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة، ومتطلبات هيئة السوق المالية ووزارة التجارة ذات الصلة بالإفصاح في التقارير المالية بما في ذلك تقرير مجلس الإدارة، وتصدر تأكيداً بذلك. ويمكن الاستفادة عند إعداد هذا التأكيد من البرنامج التطبيقي الذي تم تطويره للتحقق من الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية والذي رُوّدت هيئة السوق المالية بنسخة منه، و رُوّدت أيضاً كل شركة مساهمة بنسخة منه.

٢/١ تطلب الشركة من محاسب قانوني فحص التأكيد الذي أعدته الشركة، وإصدار تقرير بذلك.

٣/١ تروّد كل من هيئة السوق المالية والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بنسخة من التأكيد وتقرير الفحص المشار إليهما في (١/١، ٢/١) أعلاه.

٤/١ دراسة ما يقدم من معلومات، وإدخالها في النظام، واستخراج التقارير على غرار ما تم العمل به عند إعداد دراسة التحقق من مدى الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية.

٥/١ تنفيذ الإجراءات الموضحة أعلاه سنوياً، واتخاذ الإجراءات المقررة نظاماً بحق من يثبت تقديمه معلومات مخالفة للواقع.

٦/١ يُحدّث هذا البرنامج دورياً بكل ما يصدر من معايير أو لوائح أو قواعد.

٢- تبين وجود تفاوت في مدى الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة، وأن بعض الشركات لم تلتزم ببعض هذه المتطلبات (انظر: ٢/١/١/١ من (ثالثاً) في هذا التقرير). وبصفة عامة، لا يدل عدم الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة على

وجود قصور في معايير المحاسبة، بل قد يكون ذلك القصور بسبب وجود قصور في العمل الذي قام به المحاسب القانوني عند مراجعة القوائم المالية. ولتلافي أوجه القصور توصي الدراسة بما يلي:

١/٢ دراسة معايير المحاسبة التي أظهرت الدراسة بشكل ملحوظ، عدم الالتزام بها أو عدم انطباقها، لتحديد أسباب ذلك تمهيداً لمعالجته. ويمكن أن يتم ذلك من خلال إعادة النظر في متطلبات معايير المحاسبة إذا تبين عدم ملاءمتها. أما إذا تبين أن عدم الالتزام ناتج من امتناع الشركة عن تطبيق معايير المحاسبة، تقوم هيئة السوق المالية، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كل فيما يخصه، باتخاذ الإجراءات المقررة نظاماً بحق كل من الشركة والمحاسب القانوني الذي قام بمراجعة القوائم المالية.

٢/٢ عقد دورات تدريبية وندوات للتعريف بأوجه القصور في تطبيق معايير المحاسبة، وأن تتضمن هذه الدورات والندوات حالات عملية تبين المعالجة الأمثل وفقاً لمتطلبات المعايير للاسترشاد بها، وزيادة الوعي المحاسبي.

٣- تبين من البنود التي أفصحت عنها الشركات المساهمة في القوائم المالية للأعوام: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م، وجود اختلافات في البنود، والمعلومات بين الشركات في القطاع الواحد، وفيما يلي ذكر لها، وقد جاءت تفاصيلها في الدراسة حسب موضوعها:

- أفصحت شركات عن بعض البنود، ولم تفصح عنها شركات أخرى عاملة في القطاع نفسه، وقد تم تحديدها في الدراسة لكل شركة على حدة (انظر: ٢/١ من (ثالثاً) في هذا التقرير).
- لا تتفق بعض مسميات البنود الواردة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية مع المسميات (العناوين) الواردة في معايير المحاسبة (انظر: ٢/١/٢/١ و ١/٢/٢/١ من (ثالثاً) في هذا التقرير).

- يختلف نص السياسات المحاسبية لبعض البنود المفصح عنها من قبل الشركة العاملة في قطاع معين عن نص السياسة المحاسبية المتبع من قبل شركات أخرى عاملة في نفس القطاع تتبع المعالجة ذاتها (انظر: ٣/١/٢/١ من (ثالثاً) في هذا التقرير).

وتوصي الدراسة بما يلي:

١/٣ تزود هيئة السوق المالية الشركات المساهمة (كل شركة على حدة) بنسخة من نتائج الدراسة وتحثهم على الاستفادة منها وتحديد ودراسة أسباب عدم الإفصاح، واتخاذ الإجراء الملائم حيال ذلك، ويراعى أن تقوم كل شركة عند بيان الأسباب عن عدم الإفصاح الأخذ في الحسبان ما ورد في الفقرتين: (٦٨١، ٦٨٢) من معيار العرض والإفصاح العام، وما تقضي به الفقرة (٥٩٢) من معيار العرض والإفصاح العام.

٢/٣ تقوم هيئة السوق المالية، بالتنسيق مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، بإعداد نماذج استرشادية للتقارير المالية (القوائم المالية/تقرير مجلس الإدارة) لكل قطاع.

٣/٣ النظر في تبني تقنية "لغة التقارير التجارية القابلة للتوسيع" XBRL، حيث تسمح هذه التقنية بالبحث عن المعلومات والحصول عليها باستخدام كلمات دليلية أو ما يعرف بـ "التوسيم". وقد اتضحت فاعلية هذه التقنية للجهات الرقابية والإشرافية في الولايات المتحدة مما جعل هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC تسمح للشركات المساهمة بإرفاق تقاريرها المعدة بهذه التقنية بتقاريرها السنوية التي تودعها لدى هذه الهيئة. ويتعين ملاحظة أن استخدام تقنية XBRL في الولايات المتحدة يتم بشكل طوعي حالياً إلا أن هناك احتمالاً يجعل استخدامها متطلباً إلزامياً في المستقبل.

٤/٣ يتطلع المستفيدون من القوائم المالية إلى معرفة المعلومات التي تُعَرَّف بنوايا إدارة الشركة وتوقعاتها وتكهناتها حيال أنشطة الشركة في المستقبل. ولم تنجح - حتى الآن - السياسات المحاسبية في أقطار العالم المختلفة في بلورة نوع هذه المعلومات التطلعية وطبيعتها، على الرغم من أنه دائماً ما

يشار إلى هذه المعلومات على أنها أحد الامتدادات المهمة للمحاسبة. ومما يذكر لهيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC، أنها طلبت من الشركات أن تقدم بعضاً من هذه المعلومات في قسم "مناقشة وتحليل الإدارة" والذي يمثل جزءاً لا يتجزأ من التقرير السنوي والذي يشمل أيضاً القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات. حيث تتطلب هذه الهيئة من الإدارة أن تعرّف في هذا القسم بالأنشطة المستقبلية المهمة للشركة التي تعتزم الإدارة القيام بها (مثل فتح مصانع جديدة، أو توقيع عقود كبرى) وأن تقدّم معلومات عن المخاطر التي تواجه الشركة. وتوصي الدراسة بالنظر في تطوير نموذج "للمعلومات الإستشرافية" ويطلب من الشركات المساهمة الإفصاح عنه ضمن التقرير السنوي.

٥/٣ النظر في إيجاد جهة مستقلة تقوم بتصنيف الشركات المساهمة وفق درجة إفصاحها المهنية والنظامية المعتمدة في المملكة، ووضع إجراءات معتمدة من قبلها، وإعداد بيان بالشركات مرتباً حسب الأكثر التزاماً، ونشره دورياً.

٤- تبين عدم وجود قواعد تبين آلية تنفيذ ما يقضي به قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم (١/٢/٥) بتاريخ ٢١/١٠/٢٠١٤ هـ الموافق ٢٥/١٢/٢٠٢٠م بشأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في حالة عدم وجود معيار صادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وقد أظهرت التجربة العملية وجود اختلافات جوهرية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المملكة للمواضيع التي لم يصدر بشأنها معيار محاسبي من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأن ذلك يعود في جوهره إلى عدم توفر قواعد عامة ملزمة توحد التنفيذ من قبل الشركات في المملكة، مثل تاريخ تطبيق المعيار الدولي، والتأكد من عدم مخالفته لأنظمة أو مفاهيم معتمدة في المملكة ومعالجة ما يظهر منها قبل التطبيق. وتوصي الدراسة بوضع خطة عمل استثنائية عاجلة تشمل سبل تنفيذها من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتمويلها من قبل هيئة السوق المالية ومن يستفيد من نتائجها، وذلك لمعالجة هذا الموضوع لخطورة أثره،

وظهور تطبيقات فعلية نتجت عنها آثار مهمة للغاية على التقارير المالية للشركات التي طبقتها (انظر: ١/١/٢/١ من (ثالثاً) في هذا التقرير).

٥- تشمل منتجات الدراسة مقارنة بين إجراءات إعداد المعايير، ويتبين من المقارنة أن إجراءات إعداد المعايير متقاربة من حيث الخطوات، والمتطلبات، إلا أنها مختلفة من حيث تشكيل الجهات المصدرة للمعايير واستقلالها وتمويلها (انظر: ٢/٢ من (ثالثاً) في هذا التقرير)، وتوصي الدراسة بأن تتم متابعة المستجدات في هذا الشأن، وتوصي كذلك بما يلي:

١/٥ استقلال الجهة المسؤولة عن إعداد معايير المحاسبة المالية إدارياً ومالياً وفنياً، وأن يكون المسؤولون عن إعداد المعايير أو بعضهم (أعضاء المجلس / اللجنة) متفرغين لهذا العمل، وأن يتم توفير الدعم البشري والتمويل الكافي المنتظم.

٢/٥ استقلال الجهة المسؤولة عن مراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين إدارياً ومالياً وفنياً، وأن يكون المسؤولون عن هذا النشاط أو بعضهم (أعضاء المجلس / اللجنة) متفرغين لهذا العمل، وأن يتم توفير الدعم البشري والتمويل الكافي المنتظم.

٣/٥ أن تواصل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القيام بالاختصاصات الأخرى المنصوص عليها في نظام المحاسبين القانونيين، والمشاركة في الأنشطة التي تقوم بها كل من الجهة المسؤولة عن إعداد معايير المحاسبة والجهة المسؤولة عن مراقبة جودة الأداء.

٦- تشمل منتجات الدراسة تحديدًا للمواضيع التي صدرت لها معايير محاسبة مالية من قبل كل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي) FASB، وهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية. ويتبين منه وجود معايير محاسبة مالية دولية لم تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معايير مناظرة لها. وتوجد معايير محاسبة مالية أصدرتها الهيئة ولا يوجد مناظر لها

صادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (انظر: ٥/١/٢ من (ثالثاً) في هذا التقرير).

وتوصي الدراسة بأن تقوم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بما يلي:

١/٦ وضع خطة عمل استثنائية للنظر في مواضيع معايير المحاسبة التي تمت تغطيتها من قبل الجهات المشار إليها أعلاه، ولم تصدر بها معايير محاسبة مالية من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتحديد مدى الحاجة لإصدار معايير أو آراء محاسبية بشأن تلك المواضيع، وسبل تنفيذها من قبلها، وتمويلها من قبل هيئة السوق المالية ومن يستفيد منها.

٢/٦ دراسة التفسيرات والآراء المهنية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والنظر في مدى الحاجة لإصدار رأي أو تفسير من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بشأنها، خاصة الآراء والتفسيرات التي لم يصدر مناظر لها في المملكة وعلى الشركات في المملكة العمل بها (انظر: ٢/١/٢ ج من (ثالثاً) في هذا التقرير).

٣/٦ ترجمة ما يصدر عن الجهات المهنية خارج المملكة، وعلى الأخص الجهات المسئولة عن إعداد المعايير الدولية، من مشاريع معايير وأوراق عمل ودراسات وذلك بغرض إتاحة الفرصة لأكثر عدد من المهتمين للوقوف عليها، وحثهم على إبداء وجهة نظرهم حيالها.

٤/٦ تزويد الجهات المعنية مثل الجامعات والشركات والمحاسبين القانونيين بما يصدر عن الجهات المسؤولة عن إعداد المعايير الدولية من مشاريع معايير وأوراق عمل ودراسات، وحثهم على بيان وجهات نظرهم حيالها وإرسالها إلى الجهات الدولية المعنية خلال المدة المحددة.

٥/٦ ترجمة ما يصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير إلى اللغة الإنجليزية لإتاحة الفرصة للناطقين بغير العربية للاطلاع على ما أصدرته الهيئة من معايير والمشاركة في تطبيقها وتطويرها، وإتاحة

الفرصة للهيئات الدولية للاستفادة مما أصدرته الهيئة من معايير عند تطوير معاييرها.

٦/٦ النظر في إصدار معايير مستقلة للمواضيع الواردة في معيار العرض والإفصاح العام: ومن هذه المواضيع: قوائم التدفق النقدي، والسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، والأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي، والمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، والأصول غير المتداولة المحفوظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة؛ حيث تضمنت المعايير الدولية معايير مستقلة لكل موضوع من هذه المواضيع (انظر: ٢/١/٢ من (ثالثاً) في هذا التقرير).

٧- تشمل الدراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية. وتظهر الدراسة أن عدد المواضيع الفرعية التي شملها الإفصاح في المعايير الصادرة عن الهيئة والمعايير الدولية، بلغ (١٤٢) موضوعاً، وقد انتهت الدراسة إلى أن هناك (١٠٤) موضوعاً ونسبتها ٧٣%، ليس هناك ما يستدعي إجراء تعديلات بها، وقد أوصت الدراسة بإضافة فقرات إلى المعايير الصادرة عن الهيئة في (٢٨) موضوعاً آخر ويمثل ذلك ما نسبته ٢٠%، أما بقية المواضيع والبالغ عددها (١٠) مواضيع ويمثل ذلك ما نسبته ٧% فقد أوصت الدراسة بإعادة صياغة فقرات المعايير الصادرة عن الهيئة ذات الصلة بها. وتبين الصفحات (٢٥١-٤٤٣) في الجزء الثالث من الدراسة أوجه الشبه والاختلاف بين متطلبات الإفصاح وأسباب التوصيات التي انتهت إليها الدراسة.

وتوصي الدراسة بأن تقوم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع خطة عمل استثنائية للنظر في متطلبات الإفصاح التي أوصت الدراسة بإضافتها أو إعادة صياغتها وتحديد مدى الحاجة إلى هذه التعديلات، وسبل تنفيذها من قبلها، وتمويلها من قبل هيئة السوق المالية ومن يستفيد منها (انظر: ٣ من (ثالثاً) في هذا التقرير).

تشمل الدراسة مقارنة تفصيلية لنصوص الفقرات الواردة في معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعيار المخزون الدولي، وتحديد لأي اختلاف وبيان أثره، وقد تمت تغطية هذا الموضوع في الجزء الرابع من هذه الدراسة حيث تضمن دراسة مقارنة للمواضيع الرئيسية والفرعية التي شملها المعياران.

وتبين الدراسة المقارنة لمعيار المخزون السلعي أن المعيار الصادر عن الهيئة ونظيره الدولي يشملان عدداً من المواضيع الفرعية، وأن هناك اتفاقاً بين أسس العرض والإفصاح والقياس لبعض هذه المواضيع الفرعية، وأن هناك مواضيع فرعية يوجد بها فرق غير مهم، ومواضيع فرعية أخرى يوجد بها فرق مهم. وتوصي الدراسة بالنظر في التوصيات التي تقترحها الدراسة المقارنة لمعيار المخزون السلعي واتخاذ ما يمكن بشأنها، وقد تم اختيار معيار المخزون بوصفه مثالا لهذه المقارنة يبين الآلية التي تتم بموجبها المقارنة التفصيلية لبقية المعايير والتي يؤمل استكمالها لبقية المعايير في دراسات لاحقة منفصلة. كما توصي الدراسة باستكمال الدراسة المقارنة التفصيلية لنصوص معايير المحاسبة الأخرى الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (انظر: ٤ من (ثالثاً) في هذا التقرير).

نتج عن الدراسة مناهج، وبرامج حاسوبية، وأدوات تجميع وتوثيق وتحليل ومعلومات، نأمل أن تكون عوناً لهيئة السوق المالية، والمتعاملين في السوق على جعل السوق أكثر فاعلية، وكفاءة وعدلاً، وفيما يلي ذكر لجوانب منها وتوصيات لسبل الاستفادة منها:

١/٩ مناهج عمل، وأدوات وبرامج حاسوبية، تم تطبيقها، وتجهيزها لاستخدامها على نحو مستمر من قبل هيئة السوق المالية، وسيتم تقديم ذلك كله ضمن منتجات المشروع لهيئة السوق المالية، ويشمل ذلك النظم الحاسوبية التي تم تطويرها لجمع المعلومات وتوثيقها وتحليلها، والتأكد من موثوقيتها. وتوصي الدراسة بأن يتم تكليف جهة في هيئة السوق المالية تكون

مسؤولة عن صيانتها وتطويرها واستخدامها في تنفيذ توصيات الدراسة الأخرى.

٢/٩ معلومات عن كل شركة على حدة، من المصادر المتوفرة عنها، شملت مقارنات مع مثيلاتها في القطاع الذي تنتمي إليه، كما شملت معلومات قد لا تعكس واقع الشركة لأن مصدرها التقارير المالية المنشورة التي لا تظهر جوانب من تطبيقها مثل تطبيق بعض متطلبات معايير المحاسبة المالية بحكم طبيعة المعلومة المنشورة من حيث كونها لا تظهر بالضرورة في الإفصاح والعرض في التقارير المالية، ومدى الإلمام وعمقه بالمتطلبات المهنية والنظامية. ونأمل أن تكون تلك المعلومات أساساً تنطلق منه الهيئة في بناء قاعدة بيانات متكاملة، وأن تكون عوناً لذوي العلاقة والصلة، وتوصي الدراسة بما يلي:

١/٢/٩ جعلها متاحة للباحثين والدارسين، وغيرهم من ذوي الصلة من المتعاملين في السوق، وذوي الاهتمام عامة. ومن ذلك وضع الدراسة على موقع كل من هيئة السوق المالية والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مما يساعد على تحقيق الفوائد المرجوة، ومنها تشجيع الدارسين على اختلاف خلفياتهم على تحليل الدراسة واستنتاج ما يستفاد منها، وتقديم ملاحظاتهم. هذا، ويجب هنا لفت الانتباه إلى أن المعلومات التي تمت التوصية بنشرها (المشار إليها أعلاه) مستقاة من التقارير المالية التي سبق وأن نشرتها الشركات المساهمة.

٢/٢/٩ تنظيم ندوات وورش عمل يُدعى لها المسؤولون في الشركات المساهمة والمحاسبون القانونيون، وأعضاء هيئة التدريس، وغيرهم من ذوي الاهتمام والاختصاص مما يساعد على الاستفادة من منتجات الدراسة، واستكمال جدواها بتحديثها بما يظهر من قصور في المعلومات نوعاً وكماً وما قد يحتاج إلى تصحيح.

## ثالثاً: نتائج الدراسة

### ١- دراسة مقارنة للإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة فيما بينها في

المملكة العربية السعودية للأعوام: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م

يشتمل هذا الجزء على ثلاثة مواضيع، شمل الموضوع الأول التحقق من مدى الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية، وشمل الثاني مقارنة للسياسات المحاسبية، وشمل الموضوع الثالث مقارنة للإيضاحات الأخرى، ويبين ما يلي عرضاً لأبرز النتائج التي تم التوصل إليها لكل من هذه المواضيع:

#### ١/١ التحقق من الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية

##### ١/١/١ التحقق من الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة

صيغت متطلبات معايير المحاسبة في شكل أسئلة بغرض التحقق من مدى الالتزام بهذه المتطلبات، وتمت الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالالتزام بمعايير المحاسبة من خلال قيام عدد من المستشارين بدراسة القوائم المالية المنشورة لعام ٢٠٠٥م لـ (٧٩) شركة مساهمة، وكانت الإجابة على كل سؤال بإحدى ثلاث إجابات: (نعم) وتعني الالتزام بمتطلبات الإفصاح، (لا) وتعني عدم الالتزام بمتطلبات الإفصاح، (لا تمكن المعلومات المفصحة عنها من الإجابة على السؤال). وقد أظهرت الدراسة عدداً من الملاحظات، ويبين ما يلي عرضاً لأبرزها:

١/١/١/١ بلغ متوسط نسبة إجابة (نعم) على الأسئلة المتعلقة بمدى

الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة لجميع القطاعات ٢٥%،

وبلغ متوسط نسبة إجابة (لا) ٦%، في حين أن متوسط نسبة

إجابة (لا تمكن المعلومات المفصحة عنها من الإجابة على

السؤال) بلغ ٦٩% (انظر: ١/٢ من (ثانياً) من الجزء الأول

من الدراسة وتقرير (١-١) الوارد في المرفق الأول من مرفقات الدراسة).

٢/١/١/١ تفاوتت نسبة الإجابة على الأسئلة المتعلقة بمتطلبات معايير المحاسبة بالنسبة للقطاعات المختلفة كما يلي\*:

أ- حقق قطاع الزراعة والصناعات الغذائية النسبة الأكبر من إجابة (نعم) حيث بلغت ٣٢% من إجمالي الإجابات المرتبطة بهذا القطاع، وتزيد هذه النسبة عن المتوسط بمقدار ٧%، في حين حقق قطاع الفنادق والسياحة النسبة الأقل، حيث بلغت نسبة إجابة (نعم) لهذا القطاع ١٥% من إجمالي الإجابات المرتبطة بهذا القطاع، وتقل هذه النسبة عن المتوسط (متوسط الإجابات) بمقدار ١٠% (انظر: ٢/٢ من (ثانياً) من الجزء الأول من الدراسة وتقرير (٢-١) الوارد في المرفق الأول من مرفقات الدراسة).

ب- حقق قطاع الزراعة والصناعات الغذائية النسبة الأكبر من إجابة (لا)، حيث بلغت ١٢% من إجمالي الإجابات المرتبطة بهذا القطاع، وتزيد هذه النسبة عن المتوسط بمقدار ٦%، في حين حقق قطاع الطاقة والمرافق الخدمية النسبة الأقل، حيث بلغت نسبة إجابة (لا) لهذا

\* يجب لفت الانتباه هنا إلى أنه ليس بالضرورة أن القطاعات التي حققت النسبة الأكبر في الالتزام بمتطلبات المعايير هي في الحقيقة أعلى إفصاحاً من بقية القطاعات. وليس بالضرورة أن القطاعات التي حققت النسبة الأقل في الالتزام بمتطلبات المعايير هي في الحقيقة أدنى إفصاحاً من بقية القطاعات. ويرجع ذلك إلى أن المعلومات المتوفرة في القوائم المالية لا تمكن من معرفة مدى التزام الشركة بتطبيق متطلبات معايير المحاسبة، فقد تكون المتطلبات تنطبق على الشركة ولكنها لم تلتزم بتنفيذها. أو أن المتطلبات لا تنطبق على الشركة ولذا لم تلتزم بها. وللوقوف على الإجابة الملائمة يتعين الرجوع إلى المعلومات المتوفرة لدى الشركة التي تم بناءً عليها إعداد التقارير المالية مثل موازين المراجعة، وأوراق التجميع لأرصدة القوائم المالية، وإقرارات أعضاء مجلس الإدارة، وغير ذلك من الوثائق ذات الصلة بالمعلومات الواردة في التقارير المالية، وهذه الوثائق لا تتوفر عادة لمن هم خارج الشركة. ولتلافي هذا القصور أوصت الدراسة أن يتم استكمال الإجابة على متطلبات معايير المحاسبة من قبل الشركات مباشرة.

القطاع ٣% من إجمالي الإجابات المرتبطة بهذا القطاع، وتقل هذه النسبة عن المتوسط بمقدار ٣% (انظر: ٢/٢ من (ثانياً) من الجزء الأول من الدراسة وتقرير (٢-١) الوارد في المرفق الأول من مرفقات الدراسة).

ج- حقق قطاع الفنادق والسياحة النسبة الأكبر من إجابة (لا) تمكن المعلومات المفصّل عنها من الإجابة على السؤال)، حيث بلغت ٨٠% من إجمالي الإجابات المرتبطة بهذا القطاع، وتزيد هذه النسبة عن المتوسط بمقدار ١١%، في حين أن قطاع الزراعة والصناعات الغذائية حقق النسبة الأقل، حيث بلغت نسبة إجابة (لا) تمكن المعلومات المفصّل عنها من الإجابة على السؤال) لهذا القطاع ٥٦% من إجمالي الإجابات المرتبطة بهذا القطاع، وتقل هذه النسبة عن المتوسط بمقدار ١٣% (انظر: ٢/٢ من (ثانياً) من الجزء الأول من الدراسة وتقرير (٢-١) الوارد في المرفق الأول من مرفقات الدراسة).

٣/١/١/١ تفاوتت نسبة الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة التي تبين الالتزام بها بين ٤٥% (معيّار العملات الأجنبية) و٢٦% (معيّار الإيرادات ومعيّار الإعانات والمنح الحكومية)، كما تفاوتت نسبة متطلبات معايير المحاسبة التي لم يتبين الالتزام بها ما بين ٣٣% (معيّار التقارير المالية الأولية ومعيّار الزكاة) و٥% (معيّار العملات الأجنبية). أما الإجابات المتعلقة بالمتطلبات التي لم يتسنّ التحقق من الالتزام أو عدم الالتزام بها فقد تراوحت نسبتها بين ٦٣% (معيّار المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية) و٣٣% (معيّار التقارير المالية الأولية ومعيّار الزكاة) (انظر: ٤/٢ من (ثانياً) من الجزء

الأول من الدراسة وتقرير (٥-١) الوارد في المرفق الأول من مرفقات الدراسة).

## ٢/١/١ التحقق من الالتزام بقواعد التسجيل والإدراج الصادرة عن هيئة السوق المالية

كما هو مبين في (خامساً) من هذا التقرير، فقد صيغت قواعد التسجيل والإدراج الصادرة عن هيئة السوق المالية ذات الصلة بالإفصاح في التقارير المالية في شكل أسئلة بغرض التحقق من مدى الالتزام بهذه الأحكام، وتم العمل على ربط المعلومات الواردة في تقارير مجالس الإدارة بالمتطلبات الواردة في قواعد التسجيل والإدراج، ولم يتسن ذلك لعدم وجود ربط بين المعلومات الواردة في تقارير مجالس الإدارة بالمتطلبات الواردة في قواعد التسجيل والإدراج.

## ٣/١/١ التحقق من الالتزام بأحكام نظام الشركات

كما هو مبين في (خامساً) في هذا التقرير، فقد تمت صياغة أحكام نظام الشركات ذات الصلة بالإفصاح في التقارير المالية في شكل أسئلة بغرض التحقق من مدى الالتزام بهذه الأحكام، وتم العمل على ربط المعلومات الواردة في تقارير مجالس الإدارة بالمتطلبات الواردة في نظام الشركات، ولم يتسن ذلك لعدم وجود ربط بين المعلومات الواردة في تقارير مجالس الإدارة بالمتطلبات الواردة في نظام الشركات.

## ٢/١ مقارنة الإفصاح الفعلي للشركات المساهمة

تراوحت البنود التي أفصح عنها ضمن السياسات المحاسبية في القوائم المالية لكل الشركات في جميع القطاعات خلال السنوات التي شملتها الدراسة بين (٤٠) بنداً و(١١) بنداً، بينما تراوحت البنود التي أفصح عنها ضمن الإيضاحات الأخرى في القوائم المالية لكل الشركات في جميع القطاعات خلال السنوات التي شملتها الدراسة بين (٧١) بنداً و(٢٢) بنداً. وتبين من دراسة البنود المفصحة عنها وغير

المفصح عنها للشركات المساهمة لعام ٢٠٠٥م وفق ما تم بيانه في البيانات التفصيلية الواردة في الدراسة عدد من الملاحظات، قُسمت هذه الملاحظات إلى مجموعتين: تتعلق الأولى بالملاحظات المتعلقة بالسياسات المحاسبية، وتتعلق الثانية بالملاحظات المتعلقة بالإيضاحات الأخرى، وقد تضمنت الدراسة عرضاً مفصلاً للملاحظات المتعلقة بكل مجموعة على حدة (انظر: ٢ من (ثالثاً) و ٢ من (رابعاً) من الجزء الأول من الدراسة). ويبين ما يلي عرضاً للملاحظات المتعلقة بالإفصاح:

### ١/٢/١ السياسات المحاسبية

١/١/٢/١ يلاحظ أن البند الخاص ببيان السياسة المحاسبية المتعلقة بأسس إعداد القوائم المالية في قطاع المصارف والخدمات المالية نص على أن إعداد القوائم المالية يتم طبقاً لمعايير المحاسبة للمؤسسات المالية الصادرة عن مؤسسة النقد العربي السعودي، وللمعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية. وعليه، لم تنص السياسات المحاسبية المفصح عنها للشركات المنتمية لهذا القطاع على اتباع معايير المحاسبة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يتعارض مع أنظمة وقرارات تم بيانها في (ثالثاً) من الجزء الأول من هذه الدراسة (انظر: ٣/٣ من (ثالثاً) من الجزء الأول من الدراسة).

٢/١/٢/١ أظهرت الدراسة أن بعض مسميات البنود التي وردت في الإيضاح الخاص بالسياسات المحاسبية لا تتسق مع المسميات الواردة في معايير المحاسبة (انظر: ٢/٣ من (ثالثاً) من الجزء الأول من الدراسة).

٣/١/٢/١ لوحظ أن نص السياسات المحاسبية لبعض البنود المفصح عنها من قبل الشركة العاملة في قطاع معين يختلف عن نص السياسة

المحاسبية المتبع من قبل شركات أخرى عاملة في نفس القطاع تتبع المعالجة ذاتها (انظر: المرفق التاسع عشر من مرفقات الدراسة).

## ٢/٢/١ الإيضاحات الأخرى

أظهرت الدراسة أن بعض مسميات البنود الواردة في الإيضاحات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية لا تتسق مع المسميات الواردة في معايير المحاسبة (انظر: ١/٢ من (رابعاً) من الجزء الأول من الدراسة).

## ٢- الجزء الثاني: دراسة مقارنة للمواضيع التي شملتها معايير المحاسبة وإجراءات إعداد المعايير

يشتمل هذا الجزء على موضوعين، شمل أولهما مقارنة للمواضيع التي شملتها معايير المحاسبة، وشمل الثاني مقارنة لإجراءات إعداد معايير المحاسبة، ويبين ما يلي عرضاً لأبرز النتائج التي تم التوصل إليها لكل من هذه المواضيع:

### ١/٢ مقارنة المواضيع التي شملتها معايير المحاسبة

أظهرت مقارنة المواضيع التي صدرت بها معايير محاسبة دولية وأمريكية، ومعايير محاسبة صادرة عن كل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية\*، عدداً من الملاحظات، منها:

١/١/٢ بلغ عدد مواضيع معايير المحاسبة الصادرة عن الجهات التي شملتها الدراسة المقارنة (١٤٣) موضوعاً، منها (٧٨) موضوعاً يتعلق بمعايير المحاسبة العامة و(٦٥) موضوعاً يتعلق بمعايير المحاسبة المتخصصة. ومن هذه المواضيع، ورد (٤٧) موضوعاً في معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وعدد من الجهات الأخرى التي شملتها الدراسة،

\* إن عدد مواضيع معايير المحاسبة التي تم عرضها في الدراسة يعتمد على البيانات المنشورة من قبل الجهات التي شملتها الدراسة كما في ٢٠٠٧م.

و(٢٦) موضوعاً في المعايير الأمريكية والدولية فقط، و(٢٥) موضوعاً في المعايير الأمريكية فقط، وموضوعاً واحداً في المعايير الدولية فقط، وموضوعاً واحداً في معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فقط، و(٤٣) موضوعاً في معايير هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية فقط (انظر: ١/٢ من (ثانياً) من الجزء الثاني من الدراسة).

٢/١/٢ بلغ عدد معايير المحاسبة الأمريكية السارية المفعول (١١٢)، والدولية (٣٨)، والمعايير الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (٤٣)، والصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠) معياراً. ويجب ملاحظة أن ستة من المعايير التي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في شكل معايير مستقلة تَمَّت تغطيتها في معيار العرض والإفصاح العام الصادر عن الهيئة، كما شرعت الهيئة في إعداد تسعة مشاريع معايير. وإذا ما أخذ هذا الأمر في الحسبان يكون عدد المعايير التي أصدرتها وعدد مشاريع المعايير التي تعمل الهيئة على إصدارها (٣٤) معياراً، كما هو مبين أدناه:

أ- على الرغم من أن عدد معايير المحاسبة التي أصدرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين يبلغ (٢٠) معياراً فقط، تضمن معيار العرض والإفصاح العام الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدداً من المواضيع التي صدرت في شكل معايير مستقلة لدى الجهات التي شملتها الدراسة المقارنة. من ذلك معايير المحاسبة الدولية التالية: قوائم التدفقات النقدية، والسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، والأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي، والمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، والأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة. وإذا تم أخذ هذا في الحسبان فإن المعايير التي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تبلغ (٢٥) معياراً.

ب- شرعت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في العمل على إعداد مشاريع معايير محاسبة لتسعة مواضيع ، وإذا ما استكمل إعداد هذه المعايير ، وفصلت المواضيع الواردة في معيار العرض والإفصاح العام المشار إليها في (أ) أعلاه في معايير مستقلة ، سيبلغ عدد المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٣٤) معياراً.

ج- إضافة إلى معايير المحاسبة التي أصدرتها الجهات محل المقارنة، أصدرت هذه الجهات عدداً من الآراء والتفسيرات المهنية، وبلغ عدد الآراء والتفسيرات الصادرة في الولايات المتحدة الأمريكية (١٣٨)، والآراء والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (٢٢)، والصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٧).

(انظر: ٢/٢ من (ثانياً) من الجزء الثاني من الدراسة).

٣/١/٢ يوجد (١٦) معياراً دولياً ساري المفعول، لها ما يناظرها من المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (انظر: ٣/٢ من (ثانياً) من الجزء الثاني من الدراسة).

٤/١/٢ يوجد (١٣) معياراً دولياً ساري المفعول، ولا توجد معايير صادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تغطي مواضيعها بشكل مكتمل، إلا أنه عولجت أجزاء منها في المعايير الصادرة عن الهيئة، وقد شرعت الهيئة في إعداد مشاريع معايير مستقلة لسبعة من هذه المعايير (انظر: ٤/٢ من (ثانياً) من الجزء الثاني من الدراسة).

٥/١/٢ توجد (٩) معايير دولية سارية المفعول، ليس لها ما يناظرها في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وقد شرعت الهيئة في إعداد مشاريع لاثنتين من هذه المعايير (انظر: ٥/٢ من (ثانياً) من الجزء الثاني من الدراسة).

٦/١/٢ يوجد معيار محاسبة صادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لا يوجد مناظر له في المعايير الدولية، وهو معيار المصروفات الإدارية والتسويقية، إلا أنه تمت تغطية أجزاء منه في المعايير الدولية (انظر: ٦/٢ من (ثانياً) من الجزء الثاني من الدراسة).

٧/١/٢ يوجد معيار محاسبة صادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ليس له مناظر في المعايير الدولية وهو معيار الزكاة (انظر: ٧/٢ من (ثانياً) من الجزء الثاني من الدراسة).

## ٢/٢ مقارنة إجراءات إعداد معايير المحاسبة

إن تحديد منهج واضح ومعتمد لإعداد المعايير يمكن من خلاله ضمان جودة عالية لما يصدر من معايير المحاسبة، يساعد على ضبط أعمال المنشآت، ويساعد القائمين عليها على اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشآت، ومساهمتها في تقوية الاقتصاد الوطني وتدعمه. ولذا، عنيت الجهات المناط بها تطوير المعايير بالاهتمام بهذا الجانب، ووضع آلية واضحة تحدد إجراءات إعداد المعايير. وقد أظهرت المقارنة أن الموضوعات الرئيسية التي تتكون منها إجراءات إعداد المعايير أربعة مواضيع، وقد تضمن (ثالثاً) من هذا الجزء من الدراسة عرضاً للنتائج التي تم التوصل إليها حيال كل موضوع، وبيين ما يلي ملخصاً بها:

### ١/٢/٢ اختيار موضوع المعيار

لوحظ وجود اختلاف مهم في الآلية المعتمدة لاختيار المواضيع المقترح إصدار معايير محاسبة بشأنها بين الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من ناحية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي من ناحية أخرى. حيث يقوم أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باقتراح مشاريع المعايير على لجنة معايير المحاسبة، في حين يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية باختيار مواضيع المعايير في ضوء تعليقات وآراء ومقترحات الجهات الأخرى الواضحة للمعايير والمجلس الاستشاري للمعايير ولجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير

المالية وآخرين من ذوي الاهتمام، وفي ضوء أبحاث جهازه الفني. وعلى نحو مماثل، يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي باختيار مواضيع المعايير في ضوء ما يتلقاه من طلبات من ذوي الاهتمام والاختصاص، وبالتشاور مع جهات تابعة له وأخرى خارجية. ويقوم رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بإعداد جدول أعمال المجلس والذي يتضمن مشاريع المعايير والأولويات منها، ومن ثم يقوم بعرضه على أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية لاعتماده (انظر: ٢/١/١/٢ من (ثالثاً) من الجزء الثاني من الدراسة).

### ٢/٢/٢ إعداد مشروع المعيار والدراسة ونشره

لوحظ أن الاختلاف الرئيس في هذا الجزء من إعداد المعيار يتمثل في الجهة المناط بها إعداد مشروع المعيار والدراسة، حيث يقوم بهذا الأمر لدى كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي أعضاء متفرغون، في حين يُعدُّ مشروع المعيار لدى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مستشاراً غير متفرغ، وتراجعه لجنة معايير المحاسبة، وهي لجنة غير متفرغة أيضاً (انظر: ٢/٢/١/٢ من (ثالثاً) من الجزء الثاني من الدراسة).

### ٣/٢/٢ إعداد الصيغة النهائية للمعيار ونشره

كما ذكر في الجزء الخاص بإعداد مشروع المعيار، يتمثل الاختلاف الرئيس في هذا الجزء من إعداد المعيار في الجهة المناط بها إعداد المعيار، حيث يقوم بهذا الأمر لدى كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي أعضاء متفرغون، في حين يُعدُّ مشروع المعيار لدى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مستشاراً غير متفرغ، وتراجعه لجنة معايير المحاسبة، وهي لجنة غير متفرغة أيضاً (انظر: ٢/٣/١/٢ من (ثالثاً) من الجزء الثاني من الدراسة).

## ٤/٢/٢ الإجراءات المتبعة بعد نشر المعيار

يلاحظ وجود اختلافات في الإجراءات المتبعة بعد صدور المعيار لدى الجهات الثلاث، منها ما يلي:

(أ) يجوز للجنة معايير المحاسبة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تعديل المعيار دون استكمال جميع الإجراءات المحددة لإعداد معيار محاسبي، في حين يتطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية في حالة الحاجة لتعديل معيار إتباع جميع الخطوات المتبعة لإعداد معيار محاسبي، مما يتيح الفرصة لأن يشارك ذوو الاهتمام والاختصاص في عملية إعداد المعيار المعدل، ويقوم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بتعديل معايير السابقة في المعايير التي تعد لأول مرة مما يعني مشاركة ذوي الاهتمام والاختصاص أيضاً بتقديم آرائهم وملاحظاتهم حيال التعديلات المقترحة.

(ب) عدم وجود جهة مختصة لدى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لتفسير تطبيق ما يصدر من معايير.

(انظر: ٢/٤/١/٢ من (ثالثاً) من الجزء الثاني من الدراسة).

### ٣- الجزء الثالث: دراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية

تشمل الدراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية. وتظهر هذه المقارنة أن الإفصاح في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية يشمل عدداً من المواضيع الفرعية، وأن عدد المواضيع التي يوجد بها فرق مهم بلغت ١٨% من إجمالي عدد المواضيع الفرعية التي شملها الإفصاح في المعايير الصادرة عن الهيئة والمعايير الدولية، والبالغ عددها (١٤٢) موضوعاً، وأن عدد المواضيع التي لا يوجد بها فرق بلغ ١٥%، أما بقية المواضيع والبالغ نسبتها ٦٧% فيوجد بها فرق إلا أنه غير مهم. هذا وتبين الصفحات (٢٥١-٤٤٣) في

الجزء الثالث من الدراسة أوجه الشبه والاختلاف بين متطلبات الإفصاح (انظر: ٢) من أولاً)، و(ثانياً) من الجزء الثالث من الدراسة).

#### **٤- الجزء الرابع: دراسة مقارنة تفصيلية لمتطلبات معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي المناظر له**

تشمل الدراسة مقارنة تفصيلية لنصوص الفقرات الواردة في معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعيار المخزون الدولي، وتحديدًا لأي اختلاف وبيان أثره، وقد تمت تغطية هذا الموضوع في الجزء الرابع من هذه الدراسة، حيث تضمن دراسة مقارنة للمواضيع الرئيسية والفرعية التي شملها المعياران.

وتبين الدراسة المقارنة لمعيار المخزون السلعي أن المعيار الصادر عن الهيئة ونظيره الدولي يشملان عددًا من المواضيع الفرعية، وأن هناك اتفاقًا بين أسس العرض والإفصاح والقياس لبعض هذه المواضيع الفرعية، وأن هناك مواضيع فرعية يوجد بها فرق غير مهم، ومواضيع فرعية أخرى يوجد بها فرق مهم. وقد تم اختيار معيار المخزون بوصفه مثالاً لهذه المقارنة يبين الآلية التي تتم بموجبها المقارنة التفصيلية لبقية المعايير والتي يؤمل استكمالها لبقية المعايير في دراسات لاحقة منفصلة.

## رابعاً: نطاق الدراسة

بموجب العقد الموقع بتاريخ ٢٠١٤/٦/٢٧ هـ الموافق ٢٠١٦/٦/٢٨ م، تم الاتفاق بين كل من هيئة السوق المالية (طرف أول) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (طرف ثاني) على أن يقوم الطرف الثاني بما يلي :

١- تحديد المواضيع التي صدر لها معايير محاسبة، وشرح مبسط للتعريف بها، وتشمل معايير المملكة، والمعايير الدولية، والمعايير الأمريكية ومعايير هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

٢- إجراء دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة التي أصدرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، وإجراءات إعدادها ، وتحديد أي اختلاف وبيان أثره ، وما يقابل الاختلاف بما صدر في الولايات المتحدة الأمريكية.

٣- دراسة مقارنة متخصصة لمتطلبات الإفصاح الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ومتطلبات الإفصاح الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ، ومقارنة ما ظهر خلاف فيه بينهما مع متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية.

٤- دراسة الإفصاح الفعلي في المملكة للتعرف على الواقع الفعلي للإفصاح من خلال دراسة القوائم المالية لخمسين شركة من الشركات المساهمة في القطاعات المختلفة للسنوات: ٢٠٠٣ م ، ٢٠٠٤ م ، ٢٠٠٥ م.

٥- تقديم تقرير بنتائج الدراسة.

وقد أظهرت الدراسة الأولية أهمية توسيع نطاق عمل بعض البنود التي شملها المشروع ، وتم بحث هذا الأمر مع المسؤولين في هيئة السوق المالية وتم الاتفاق على توسيع نطاق الدراسة، بحيث تهدف الدراسة إلى ما يلي:

١- التحقق من مدى التزام الشركات المساهمة بمتطلبات معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند إعداد القوائم المالية لعام ٢٠٠٥ م، وبذلك شمل نطاق الدراسة جميع الشركات المساهمة كما هي في نهاية عام ٢٠٠٥ م بدلاً

من (٥٠) شركة مساهمة. وقد تمت تغطية هذا الهدف في (ثانياً) من الجزء الأول من الدراسة.

٢- تحديد البنود التي أفصحت عنها الشركات المساهمة في القوائم المالية للأعوام: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م، وقد تمت تغطية هذا الهدف في (ثالثاً) و(رابعاً) من الجزء الأول من الدراسة.

٣- حصر المواضيع التي غطتها معايير المحاسبة الصادرة عن الجهات التي شملتها الدراسة، وقد تمت تغطية هذا الهدف في (ثانياً) من الجزء الثاني من الدراسة.

٤- مقارنة إجراءات إعداد معايير المحاسبة المتبعة من قبل الجهات التي شملتها الدراسة، وتحديد أوجه الاختلاف بينهما (إن وجدت)، وقد تمت تغطية هذا الهدف في (ثالثاً) من الجزء الثاني من الدراسة.

٥- مقارنة متطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة ومعايير المحاسبة الدولية، وقد تمت تغطية هذا الهدف في الجزء الثالث من الدراسة.

٦- تقديم تقرير يتضمن شرحاً لما تم القيام به من عمل، والنتائج التي تم التوصل إليها، وتقديم التوصيات التي تقترحها الدراسة.

## خامساً: الإجراءات التنفيذية لإعداد الدراسة

يبين ما يلي عرضاً للإجراءات المتبعة لإعداد كل جزء من أجزاء الدراسة.

### ١- دراسة مقارنة للإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة فيما بينها في المملكة العربية السعودية للأعوام: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م

كما سبق بيانه في مكونات الدراسة، فقد اشتمل هذا الجزء على ثلاثة مواضيع، شمل الأول منها التحقق من مدى الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية، وشمل الثاني مقارنة للسياسات المحاسبية، وشمل الثالث مقارنة للإيضاحات الأخرى، ويبين ما يلي عرضاً للإجراءات المتبعة لإعداد كلٍّ من هذه المواضيع:

#### ١/١ التحقق من مدى الالتزام بالمتطلبات المهنية والنظامية

ليتسنى التوصل إلى نتائج موضوعية حول مدى الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمتطلبات النظامية، تم العمل على تطوير النظام الآلي الموجود لدى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، بحيث يُمكن من استخراج تقارير من النظام تبين المتطلبات التي لم يتم الالتزام بها وذلك لكل (معياري/نظام/لائحة) وعلى مستوى كل شركة على حدة، ولكل قطاع ولجميع القطاعات. ويبين ما يلي العمل الذي تم حيال هذا الموضوع:

١/١/١ أُعيدت صياغة فقرات معايير المحاسبة، والمتطلبات النظامية ذات الصلة بالإفصاح في التقارير المالية كما وردت في كل من نظام الشركات وقواعد التسجيل والإدراج، في شكل أسئلة، ووُضع رقم مسلسل لهذه الأسئلة تتم بموجبه متابعة هذه الأسئلة، ونتائجها، ببسر وسهولة.

٢/١/١ تم تطوير (النظام الآلي) بحيث يأخذ في الحسبان جميع الأسئلة الواردة في (١/١/١) أعلاه.

٣/١/١ قام عدد من المستشارين، بدراسة القوائم المالية للشركات المساهمة، بغرض التحقق من مدى الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمتطلبات النظامية، وقام المستشارون بالإجابة على الأسئلة المذكورة في (١/١/١) أعلاه، وتحديد الإجابة الملائمة وفق ما يلي :

(أ) نعم ورمز إليها برقم (١) :

وتعني أنه تم تطبيق ما تتطلبه معايير المحاسبة أو المتطلبات النظامية.

(ب) لا ورمز إليها برقم (٢) :

وتعني عدم تطبيق ما تتطلبه معايير المحاسبة أو المتطلبات النظامية.

وقام المستشارون بإيضاح الأسباب التي تم على أساسها اختيار الإجابة لهذا البند في حقل الملاحظات في (النظام الآلي).

(ج) لا ينطبق ورمز إليها برقم (٣) :

وتعني أنه تبين ، من خلال ما تظهره القوائم المالية ، عدم انطباق متطلبات معايير المحاسبة أو المتطلبات النظامية.

(د) لا تمكن المعلومات المفصح عنها من الإجابة على السؤال ورمز لها برقم (٤) :

وتعني أن المعلومات المتوفرة في القوائم المالية لا تمكن من معرفة مدى التزام الشركة بتطبيق معايير المحاسبة، أو المتطلبات النظامية. فقد تنطبق المتطلبات على الشركة ولكن الشركة لم تلتزم بتنفيذها، أو لا تنطبق المتطلبات على الشركة ولذا لم تلتزم الشركة بها. وللوقوف على الإجابة الملائمة يتعين الرجوع إلى المعلومات المتوفرة لدى الشركة التي تم بناءً عليها إعداد التقارير المالية، مثل، موازين المراجعة، وأوراق التجميع لأرصدة القوائم المالية، وإقرارات أعضاء مجلس الإدارة، وغير ذلك من الوثائق ذات الصلة بالمعلومات الواردة في التقارير المالية، وتتوفر هذه الوثائق عادة لدى الشركة.

٤/١/١ إرسال النتائج الأولية إلى الشركات المساهمة

أستخلصت النتائج الأولية للتحقق المشار إليها أعلاه، وأرسلت إلى الشركات المساهمة بغرض التعرف على وجهة نظرها حيال ما أظهرته الدراسة من نتائج. وتم استلام ردود من ست شركات. ودرست الردود المستلمة، وعُدلت الدراسة بما تم الأخذ به من ملاحظات.

## ٥/١/١ تبويب الشركات وفق كل قطاع

بُوبت النتائج المشار إليها أعلاه على أساس القطاعات المعتمدة من قبل هيئة السوق المالية.

## ٢/١ السياسات المحاسبية

١/٢/١ إعداد تحليل مقارنة للسياسات المحاسبية التي تتبعها الشركات المساهمة

إعدت دراسة مقارنة للسياسات المحاسبية التي أفصحت عنها الشركات المساهمة في التقارير المالية لتلك الشركات في ٢٠٠٥/١٢/٣١م وشملت (٨٤٠) صفحة\*. وبُوبت هذه الدراسة لكل قطاع على حدة، وداخل كل قطاع تم تحديد السياسة المحاسبية للبنود التي أفصح عنها في القوائم المالية لكل شركة. وتظهر الدراسة النص الوارد في البند الخاص بالسياسات المحاسبية كما وردت في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وذلك لكل بند من البنود التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية للشركات التي تنتمي إلى ذات القطاع، مثل: بند المخزون، والاستثمارات، والاستهلاكات... إلخ. وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى اتفاق أو اختلاف السياسات المحاسبية التي أفصحت عنها كل شركة مع السياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها من قبل الشركات العاملة في ذات القطاع، وإيجاد مرجع مقارنة بنصوص السياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها مبوب وفق كل قطاع ولكل بنود وعناصر القوائم المالية، وذلك لمساعدة ذوي الاهتمام والاختصاص والباحثين بصفة

\* سبق أن أعدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تحليلاً مقارنة للسياسات المحاسبية المتبعة لدى الشركات المساهمة كما في ١٩٩٩/١٢/٣١م. وقد تم إعداد هذه الدراسة على غرار ذلك.

عامة، والمسؤولين في الشركات المساهمة والمحاسبين القانونيين بصفة خاصة، على اختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروف الشركة. ويبين مرفق (١٩) من مرفقات الدراسة نسخة كاملة من هذه المقارنة.

**٢/٢/١ إعداد بيان بنود السياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لكل شركة**

أعدَّ بيان بعناوين السياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لكل شركة على حدة، وتم بيان رقم الإفصاح لكل بند كما ورد في القوائم المالية للشركة، ورُبط رقم الإفصاح (ألياً) بالقوائم المالية للشركة، وذلك لكل سنة من سنوات المقارنة (٢٠٠٥م، ٢٠٠٤م، ٢٠٠٣م). ويهدف هذا البيان إلى إيجاد ورقة عمل لبناء المدخلات في ملخص السياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لكل قطاع على حده المشار إليه في (٣/٢/١) أدناه.

**٣/٢/١ إعداد ملخص بالسياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها من قبل كل شركة من الشركات المنتمية لذات القطاع**

أعدَّ بيان مقارن بعناوين بنود السياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها للشركات في ذات القطاع الذي تنتمي إليه الشركة خلال السنوات: (٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م). ويهدف هذا البيان إلى معرفة البنود التي لم تفصح عنها الشركة ضمن السياسات المحاسبية في القوائم المالية للشركة للسنوات: (٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥م) وتم الإفصاح عنها من قبل الشركات الأخرى العاملة في ذات القطاع وفي الفترة نفسها. كما يهدف هذا البيان إلى إيجاد ورقة عمل لبناء المدخلات في ملخص السياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لكل الشركات في جميع القطاعات المشار إليه في (٤/٢/١) أدناه.

**٤/٢/١ إعداد ملخص بالسياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لكل الشركات ولجميع القطاعات**

تم تجميع العناوين الواردة في البيان المشار إليه في (٣/٢/١) أعلاه وذلك لجميع القطاعات ولكل سنة من سنوات المقارنة. ويهدف هذا البيان إلى التعرف على السياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لجميع الشركات في جميع القطاعات.

#### ٥/٢/١ إرسال النتائج الأولية إلى الشركات المساهمة

استخلصت النتائج الأولية للبيانات المشار إليها أعلاه، وأُرسلت إلى الشركات المساهمة بغرض التعرف على وجهة نظرها حيال ما أظهرته الدراسة من نتائج. وتم استلام ردود من ست شركات. ودرست الردود المستلمة، وعُدلت الدراسة بما تم الأخذ به من ملاحظات.

#### ٦/٢/١ إعداد ملخص بالسياسات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لكل قطاع مرتبة حسب نسبة الإفصاح

تم دراسة الملخصات المشار إليها أعلاه وإعداد بيانات بالسياسات المفصوح عنها لكل قطاع مصنفة وفق الشركات المنتمية للقطاع، وتم ترتيبها وفق نسبة الإفصاح. وتهدف هذه البيانات إلى استخلاص البنود غير المفصوح عنها التي تشكل نسبة عالية وحث الشركات على الإفصاح عنها إذا تبين صلة هذه السياسات بالمعلومات والأرصدة التي تضمنتها القوائم المالية للشركة.

#### ٧/٢/١ تبويب الشركات وفق كل قطاع

تم تبويب السياسات المحاسبية المشار إليها أعلاه على أساس القطاعات المعتمدة من قبل هيئة السوق المالية.

#### ٣/١ الإيضاحات الأخرى

عند مقارنة الإفصاح ضمن الإيضاحات الأخرى اعتمد نفس المنهج الذي اتبع عند مقارنة الإفصاح ضمن السياسات المحاسبية كما يلي:

#### ١/٣/١ إعداد بيان بنود الإيضاحات الأخرى التي تم الإفصاح عنها لكل شركة

تم إعداد بيان بعناوين المعلومات التي تم الإفصاح عنها ضمن الإفصاحات الأخرى لكل شركة على حدة، ورُبطت هذه العناوين آلياً بالمعلومات التي تم الإفصاح عنها وذلك لكل سنة من سنوات المقارنة (٢٠٠٥م ، ٢٠٠٤م ، ٢٠٠٣م). ويمكن من خلال الإطلاع عليه التعرف على الإفصاحات الأخرى التي تم الإفصاح عنها لكل شركة ، ويعدّ هذا البيان ورقة عمل لبناء المدخلات في ملخص الإفصاحات الأخرى التي تم الإفصاح عنها لكل قطاع على حده.

### ٢/٣/١ إعداد ملخص بالإفصاحات الأخرى التي تم الإفصاح عنها من قبل كل شركة من الشركات المنتمية لذات القطاع

أعدّ بيان مقارن بعناوين بنود الإفصاحات التي أفصح عنها للشركات في ذات القطاع الذي تنتمي إليه الشركة للسنوات: (٢٠٠٣ ، ٢٠٠٤ ، ٢٠٠٥م). ويمكن من خلال الإطلاع عليه التعرف على بنود الإفصاحات الأخرى التي لم تفصح عنها الشركة في القوائم المالية للشركة للسنوات: (٢٠٠٣ ، ٢٠٠٤ ، ٢٠٠٥م) وتم الإفصاح عنها من قبل الشركات الأخرى العاملة في ذات القطاع وذات الفترة. ويعدّ هذا البيان ورقة عمل لبناء المدخلات في ملخص الإفصاحات الأخرى التي تم الإفصاح عنها لكل الشركات ولجميع القطاعات.

### ٣/٣/١ إعداد ملخص بالإفصاحات الأخرى التي تم الإفصاح عنها لكل الشركات ولجميع القطاعات

جُمعت العناوين الواردة في البيان المشار إليه في (٢/٣/١) أعلاه وذلك لجميع القطاعات ولكل سنة من سنوات المقارنة. ويمكن من خلال الإطلاع عليه التعرف على الإفصاحات الأخرى التي تم الإفصاح عنها لجميع الشركات في جميع القطاعات.

### ٤/٣/١ إرسال النتائج الأولية إلى الشركات المساهمة

استخلصت النتائج الأولية للبيانات المشار إليها أعلاه، وأرسلت إلى الشركات المساهمة بغرض التعرف على وجهة نظرها حيال ما أظهرته

الدراسة من نتائج. وتم استلام ردود من ست شركات. ودرست الردود المستلمة، وعُدلت الدراسة بما تم الأخذ به من ملاحظات.

## ٢- الجزء الثاني: دراسة مقارنة للمواضيع التي شملتها معايير المحاسبة وإجراءات إعداد المعايير

يشتمل هذا الجزء على موضوعين: شمل الأول منهما مقارنة للمواضيع التي شملتها معايير المحاسبة، وشمل الموضوع الثاني مقارنة لإجراءات إعداد معايير المحاسبة، ويبين ما يلي عرضاً للإجراءات المتبعة لإعداد كلٍّ من هذين الموضوعين:

### ١/٢ تحديد مواضيع معايير المحاسبة

١/١/٢ تم الحصول على نسخ من معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعايير الدولية والأمريكية والمعايير الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

٢/١/٢ أُعدت بيانات بمعايير المحاسبة الأمريكية والدولية ومعايير المحاسبة الصادرة عن كل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

٣/١/٢ أُعد بيان بمواضيع معايير المحاسبة كما وردت في *FASB Current Text*.

٤/١/٢ حُصرت المواضيع الرئيسية والفرعية التي شملها كل معيار من المعايير الدولية والمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأُعدَّ بيان مستقل لكل معيار وما يناظره على حدة، وقسمت إلى ثلاث مجموعات كما يلي :

**المجموعة الأولى :** مواضيع وردت في المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي.

**المجموعة الثانية :** مواضيع وردت في المعيار الدولي ولا يوجد ما يماثلها في المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

**المجموعة الثالثة :** مواضيع وردت في المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ولا يوجد ما يماثلها في المعيار الدولي.

٥/١/٢ أعد بيان بالمواضيع التي شملتها المعايير، وتم إعداد هذا البيان بناءً على حصر مواضيع معايير المحاسبة الواردة في *FASB Current Text* ، والمواضيع الرئيسية والفرعية الأخرى التي استخلصت من معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الصادرة عن كل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ولم ترد في المعايير الأمريكية. وقد بلغ عدد المواضيع التي شملتها معايير المحاسبة (١٤٣) موضوعاً، منها (٧٨) موضوعاً تمت تغطيتها في معايير المحاسبة العامة و(٦٥) موضوعاً تمت تغطيتها في معايير المحاسبة للصناعات المتخصصة والمنشآت غير الهادفة للربح، ويشتمل البيانان (١-٢٠) و(٢-٢٠) الواردان في مرفق (٢٠) من مرفقات الدراسة على عرض لهذه المواضيع، وربطت المواضيع التي شملها المرفق بالمعايير والآراء والتفسيرات المهنية ذات الصلة التي أصدرتها الجهات التي شملتها المقارنة. وتجب الإشارة هنا إلى أن المعايير الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية عرضت ضمن الموضوعات المتخصصة باعتبارها تعنى بصناعة متخصصة تتمثل في المؤسسات المالية الإسلامية.

## ٢/٢ إجراءات إعداد المعايير (Due Process)

تم الحصول على نسخة من إجراءات إعداد معايير المحاسبة الدولية المعتمدة من قبل مجلس الأمناء في مارس ٢٠٠٦ م ، كما تم الحصول على نسخة من القواعد المنظمة لإجراءات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي كما هي في ٢٠٠٢/١٢/١م، ونسخة من منشور "حقائق عن مجلس معايير المحاسبة المالية" الصادر في ٢٠٠٧م، وكذلك نسخة من لائحة إعداد معايير المحاسبة المعتمدة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ١/٢/٣ بتاريخ ١٤١٤/٥/١٥ هـ الموافق ١٠/٣٠/١٩٩٣ م والمعدلة بموجب قرار مجلس

الإدارة رقم ١١/٩٤٨ بتاريخ ١٩/٦/١٤١٦ هـ الموافق ١١/١٢/١٩٩٥ م. وقد شملت المقارنة الجهات الثلاث المذكورة.

### ٣- الجزء الثالث: دراسة مقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة الدولية

قُسمت هذه الدراسة لمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعايير الدولية المناظرة لها، فيما عدا معيار المحاسبة المالية للزكاة ومعيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل حيث تقضي الفقرة (١٠٥) من معيار المحاسبة المالية للزكاة بأنه ((يجب قياس وإثبات مخصص الزكاة لكل فترة مالية على حدة وفقاً لأحكام وقواعد فريضة الزكاة في المملكة))، وهو معيار خاص ببيئة المملكة، وتقضي الفقرة (١٠٥) من معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل بأنه ((يجب قياس وإثبات مخصص ضريبة الدخل لكل فترة مالية على حدة وفقاً لأحكام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية)) والأحكام المذكورة تختلف في طبيعتها عن الأسس التي يتم بموجبها المحاسبة عن ضريبة الدخل في المعايير الدولية.

وقد تم تقسيم الدراسة المقارنة لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعايير الدولية، إلى عدة أقسام بحيث يكون لكل معيار من المعايير الصادرة عن الهيئة وما يناظره في المعايير الدولية قسم خاص به في الدراسة. ويشمل كل قسم دراسة تحليلية لأوجه الشبه والاختلاف بين متطلبات الإفصاح في المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي المناظر له والتوصيات المقترحة بشأنها، وتم تبويب هذا التحليل على أساس المواضيع الفرعية التي يشملها الإفصاح في المعيارين.

وقد خصص جدول مقارن لكل معيار من المعايير الصادرة عن الهيئة وما يناظره في المعايير الدولية وذلك لكل موضوع من المواضيع التي تشملها الإفصاح، وقد تم تضمين هذه الجداول في مرفق (٢٧) من مرفقات الدراسة. ويتضمن كل جدول من هذه الجداول عدة حقول شمل الحقلان الأول والثاني منها نص فقرات الإفصاح في المعيار الصادر عن الهيئة، والنص المقابل له في المعيار الدولي (باللغة الإنجليزية)، وتم إيضاح رقم الفقرة كما وردت في معيار الهيئة والمعيار الدولي، ويتضمن الحقل

الثالث من الجدول مقارنة لمتطلبات كل فقرة من فقرات المعيار الصادر عن الهيئة بالفقرة المناظرة لها في المعايير الدولية، ويتضمن الحقل الرابع الاستنتاج الذي تم التوصل إليه من خلال هذه المقارنة، وتم بيان هذا الاستنتاج بعبارات محددة من حيث يعدّ الفرق (الاختلاف) بين المتطلبات فرقا مهماً، أو فرقا غير مهم، أو لا يوجد فرق. ويتضمن الحقل الخامس التوصية التي انتهت إليها الدراسة، بينما يتضمن الحقل السادس أسباب هذه التوصية.

#### **٤- الجزء الرابع: دراسة مقارنة تفصيلية لمتطلبات معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي المناظر له**

يُؤبّ التحليل المقارن في الدراسة المقارنة لمعيار المخزون على أساس الموضوعات الرئيسية للمعيار وقسم كل موضوع إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

**المجموعة الأولى :** مواضيع وردت في كل من المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار الدولي.

**المجموعة الثانية :** مواضيع وردت في المعيار الدولي ولا يوجد ما يماثلها في المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

**المجموعة الثالثة :** مواضيع وردت في المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ولا يوجد ما يماثلها في المعيار الدولي.

وشملت كل مجموعة المواضيع الفرعية التي شملها المعيار الصادر عن الهيئة والمعيار الدولي، ذات الصلة بهذه المجموعة، كما شملت كل مجموعة نص الفقرات التي وردت في المعيارين، ومقارنة لما ورد في النص الوارد في المعيارين، والتوصية المقترحة بشأنها.

#### **٥- المنهج المتبع لإعداد الدراسة :**

١/٥ تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لإعداد هذه الدراسة حيث جُمعت البيانات وصُنفت، وحُلّت، واستخلصت - من ثم - النتائج. ويتضمن كل جزء من الدراسة الإجراءات التي اتبعت لتنفيذ ذلك الجزء.

٢/٥ استخلصت النتائج الأولية المرتبطة بدراسة الإفصاح التي تمت تغطيتها في الجزء الأول من الدراسة، وأُرسلت إلى الشركات المساهمة بغرض التعرف على

وجهة نظرها حيال ما أظهرته الدراسة من نتائج. ودرست الردود المستلمة وأخذت في الحسبان.

٣/٥ تم الاستعانة بنخبة من المستشارين ذوي الخبرة في مجالات متنوعة بغرض:

١/٣/٥ مراجعة نتائج الدراسة وتوصياتها للنظر فيما من شأنه أن يكون محل تساؤل لأسباب منطقية أو فنية قد يستوحىها القارئ من قراءة النص: مثل: الاتساق، والمنطقية، والموضوعية ... إلخ.

٢/٣/٥ تحديد المعلومات التي تضيف قيمة لمستخدمي القوائم المالية، ولم تتطلبها معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة.

٣/٣/٥ مراجعة الاستمارة التي طورت بغرض التحقق من مدى الالتزام بمعايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة، وتقديم أية مقترحات بشأنها (تعديل / إضافة / حذف).

٤/٣/٥ إعداد تقرير بكافة ملاحظات المستشار على الدراسة، ونوقشت ملاحظات المستشار مع فريق الإشراف على مشروع الدراسة.

وتمت دراسة الردود المستلمة من المستشارين ومناقشتها في اجتماع ضم كلاً من فريق الإشراف والمستشارين، وعُدلت الدراسة بما تم الأخذ به من مقترحات.

## ٦- حدود الدراسة :

تمت هذه الدراسة في حدود فقرات الاتفاق الواردة في العقد الموقع بين هيئة السوق المالية والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وتشمل حدود الدراسة ما يلي:

١/٦ شملت الدراسة جميع الشركات المساهمة المتداول أسهمها كما هي في نهاية عام ٢٠٠٥م والبالغ عددها (٧٩) شركة، واقتصر ذلك على القوائم المالية المنشورة، ولم يتم القيام بأي عمل ميداني باستثناء ما تم بيانه في (٢/٥) أعلاه، حيث أرسلت النتائج الأولية للدراسة إلى الشركات المساهمة بغرض التعرف على ما لديهم من ملاحظات.

٢/٦ إن هدف الدراسة الخاصة بالإفصاح هو التعرف على البنود المفصوح عنها وغير المفصوح عنها. أما فيما يتعلق ببيان أسباب عدم الإفصاح عن بعض المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة، يمكن النظر في هذا الأمر في

دراسات لاحقة حيث يتطلب إيضاح هذه الأسباب الحصول على معلومات من معدي القوائم المالية، ويمكن تغطية هذا الأمر في دراسة لاحقة.

٣/٦ تغطي الدراسة الخاصة بالمواضيع التي شملتها معايير المحاسبة (الجزء الثاني)، معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية، المعايير الأمريكية، ومعايير هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

٤/٦ تغطي الدراسة المقارنة لإجراءات إعداد المعايير، الإجراءات المعتمدة لإعداد المعايير لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. أما الإجراءات المعتمدة لدى هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية فلم تشملها المقارنة لعدم تيسر الحصول على نسخة كاملة منها.

٥/٦ تغطي الدراسة الخاصة بالإفصاح، الإفصاح الوارد في القوائم المالية للشركات المساهمة للسنوات: ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ٢٠٠٥ م.

٦/٦ تغطي الدراسة المتعلقة بالتحقق من مدى الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة القوائم المالية للشركات المساهمة لسنة ٢٠٠٥ م.

٧/٦ تقتصر التقارير المستخرجة من النظام الآلي على التقارير المتعلقة بالتحقق من الالتزام بمعايير المحاسبة، أما التقارير المتعلقة بالتحقق من الالتزام بمتطلبات هيئة السوق المالية ونظام الشركات، حيث لم يتسن التوصل إلى إجابة حول مدى الالتزام بهذه المتطلبات النظامية لعدم وجود ربط بين ما ورد في التقارير السنوية من معلومات وما ورد فيها.

## سادساً: القائمون على الدراسة والمشاركون فيها

### فريق الإشراف:

كلفت لجنة معايير المحاسبة المنبثقة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بموجب القرار رقم ٢/٤ وتاريخ ١٤٢٧/٣/٢٨ هـ الموافق ٢٦/٤/٢٠٠٦م فريق عمل للإشراف على مشروع الدراسة مكون من كل من:

- معالي رئيس اللجنة الأستاذ عبد العزيز بن راشد الراشد.
  - نائب رئيس اللجنة الأستاذ عبد المحسن بن عبد العزيز الفارس.
  - عضو اللجنة الدكتور عبدالرحمن بن محمد الرزين.
  - أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الدكتور أحمد بن عبدالله المغامس.
- وقد عقد فريق الإشراف عدداً من الاجتماعات تم خلالها بحث أنجع السبل لتنفيذ الدراسة، وتوصل الفريق إلى أن من المناسب الاستعانة بعدد من المستشارين والخبراء الذين قاموا بدراسات مماثلة وذوي قدرات استشارية ومهنية عالية، وتكليف المحاسب القانوني الأستاذ يوسف محمد المبارك ليتولى إدارة تنفيذ المشروع.

### فريق المستشارين:

تمت الاستعانة بنخبة من المستشارين ذوي الخبرة في مجالات متنوعة، في إعداد الدراسة، كما تمت الاستعانة بمستشارين آخرين لمراجعة الدراسة، وشمل المستشارون الذين قاموا بمراجعة الدراسة كل من:

- معالي الدكتور عبدالله بن محمد الفيصل، أستاذ المحاسبة بجامعة الملك سعود ومدير جامعة الملك سعود سابقاً.
- الدكتور عبدالرحمن إبراهيم الحميد، أستاذ المحاسبة بجامعة الملك سعود، ورئيس لجنة الاختبارات بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- الدكتور عبدالله علي المنيف، رئيس لجنة مراقبة جودة الأداء المهني بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

- الدكتور رشاد عبدالخالق، أستاذ محاسبة بجامعة إينوي في إربانا-تشمبين، ومدير مركز في كيه زيمرمان للتعليم والبحث المحاسبي الدولي.
- الدكتور عوض الرحيلي، أستاذ المحاسبة بجامعة الملك عبد العزيز.
- الدكتور سليمان التويجري، الرئيس التنفيذي لشركة أميانتيت.
- الدكتور فؤاد المبارك، أستاذ المحاسبة بجامعة الملك فيصل.
- الدكتور محمد عبدالله آل عباس، أستاذ المحاسبة بجامعة الملك خالد.
- الأستاذ/ خالد بن صالح الطريقي، عضو الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وعضو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.